القِسمُ السَّادِسُ

العرض والإفصاح المحاسبي

obeikan.com

obeikan.com

مُقَدِّمَة

سؤال يلقى دوماً إجابة محيرة أو غير كاملة أو بالأحرى غير مقنعة. ويتردد دوماً في غرف إدارة الشركات وكذلك في: مجالس المجامع المهنية، ناهيك عن مئات الأبحاث العلمية، هذا السؤال يكمن في: ما هي المعلومات اللازم على إدارة الشركات الإفصاح عنها للمستفيدين وأسلوب إعطائها خارج إطار الشركة؟ ويحتاج إجابة مثل هذا التساؤل إيجاد عملية توازن بين حاجات المستفيدين وبين تضرر الشركة من الإفصاح عن معلومات قد تكون سرية، ولذا فما هو الحد الفاصل بين المعلومات التي تهم المستفيد لاتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد وبين المعلومات التي يحتمل الإفصاح عنها ضرر حاضر أو مستقبلي على نموذج أعمال الشركة؟

ويشير كثير من علماء المحاسبة وممتهنيها إلى ضرورة الاعتراف بعدم وجود إجابة واضحة ومحددة وكاملة على مثل تلك التساؤلات، وكل ما نراه يمثل أفكاراً معتمدة تبنى على فرضيات قد تكون صحيحة واقعية، ولكن يصعب أو يستحيل إثباتها علمياً، حتى على المستوى العملي لم يستطع حتى الآن أحد أن يقنع الجميع بمستوى الإفصاح لكل المستفيدين من المعلومات المنتجة بالمحاسبة المالية؛ وقد يكون في ذلك علامة قوة وليس علامة ضعف، فكل العلوم من قانون وطب تنمو مع نمو حاجات الناس وتطور العلوم، والمحاسبة ليست بمعزل عن ذلك، فهو علم يهدف إلى تلبية حاجات المستفيدين لاتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد، وبما أن سنة الحياة تقتضي تطور حاجات البشر، فستظل الإجابة عن كمية ونوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها وكذلك أسلوب عرضها معبراً دوماً عن تغير الزمان والمكان[1].

يعني العرض تحديد أسلوب إظهار المعلومات في القوائم المالية شكلاً وترتيباً، ويعني الإفصاح بشكل عام كمية وحجم المعلومات ونشرها بأي وسيلة من وسائل

obeikan.com

الاتصال، وطبقاً لنظرية الاتصال فإن عناصره تتمثل في المرسل والرسالة والمرسل إليه، ويقتضي الإفصاح في المحاسبة الاهتمام بعنصري الرسالة وكذا المرسل إليه، ولقد تفاوتت آراء علماء المحاسبة وكذا ممتهنيها على تحديد محتوى الرسالة وكذا تحديد دقيق للمرسل إليه (المستفيد)؛ فما هي حدود المعلومات الواجب الإفصاح عنها؟ وما هو الحد الفاصل بين المعلومات التي تهم المستفيد لاتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد وبين المعلومات السرية الخاصة بالمنشأة والتي قد يحتمل الإفصاح عنها ضرر حاضر أو مستقبلي على نموذج أعمال الشركة؟ كما أن الجدل يمتد أيضاً لتحديد المستفيدين من تلك القوائم نوعاً، هل هم مجموعة واحدة؟، أو مجاميع متعددة ذات رغبات ومدخلات واضحة ومحددة؟ وكذا تحديد مستوى حجم وإدراك المستفيد لتحديد كمية ونوع المعلومات المطلوب الإفصاح عنها. مثل هذه الأسئلة وغيرها الكثير شكلت حيزاً كبيراً في الأدب المحاسبي منذ فترة الستينيات الميلادية من القرن العشرين وحتى وقتنا الحاضر، وتسابق الباحثون على إجراء الدراسات الميدانية المعتمدة على أسعار الأدوات المالية في أسواق المال وتأثير المعلومات المحاسبية على حركتها مثل أبحاث Ball & Brawn (1968) وأبحاث Libby (1972) وأبحاث Zimmerman (1972) في النظرية الإيجابية، وأبحاث beaver (1972)، ونظرية الوكالة، ونظريات السوق الكفء، كما تبين في فصول سابقة.

أما من الناحية المهنية، فإن الأطر الفكرية للمحاسبة المالية العالمية والمحلية حددت بشكل دقيق وعملي المستفيدين من المعلومات المنتجة من المحاسبة المالية. فعلى سبيل المثال حددت Sfac-1 في فقرتها (34):

«Financial Reporting Should Provide Information That Is Useful To Present And Potential Investors And Creditor And Other Users In Making Rational Investment Credit And Similar Decisions [2]

«يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة إلى المستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقترضين والمستفيدين الآخرين لاتخاذ قرار الاستثمار والاقتراض

وغيرهـا من القرارات» . ويتبين مـن الهدف أعلاه تركيزه على التقارير المالية بما في ذلـك القوائم المالية ومعلومات مالية أخرى كالتقارير السـنوية وتقارير مجلس الإدارة وتوقعاتهـا، كما أنه اعتبر المسـتفيدين من الإفصـاح الرئيسـين هما فئتي المسـتثمرين والمقرضين، ولكنه شمل أيضاً مسـتفيدين آخرين وتلك بدرجة ثانوية كالموظفين والموردين والمستهلكين وعموم أفراد المجتمع.

أمـا المعايـير الدوليـة، فقـد ركـزت في إطارها النظـري الصـادر في إبريل عـام 2001م علـى القوائـم المالية ذات الغرض العـام التي تعدها المنشـآت لتلبية الاحتياجـات العامـة لمجموعة من المسـتفيدين ذات الأغراض المتعددة، وخصـت بالاهتمـام تلـك المعايير المسـتفيدين المباشـرين كالمـلاك والمقرضـين الحاليين والمرتقبـين، والموظفـين والموردين والعملاء والجهـات الحكومية وغيرهم ممن له اهتمـام بمثـل تلك المعلومات، وأشـارت إلى أهميـة المعلومات لهؤلاء المسـتفيدين عرضاً وإفصاحاً لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة[3].

وفي الطرف الآخر فإن على الشـركات الفرنسـية وبعض الدول الأوروبية على سـبيل المثال أن تعرض وتفصح للمستفيدين ذوي «المصـالح» «Stakeholders» ما يعرف بالقائمة الاجتماعية للشـركة حاوية علـى معلومات عن التوظيف والمرتبات والحمايـة الطبيـة والأمنيـة وحالـة وبيئـة العمـل وتدريـب الموظفـين والعلاقات الصـناعية وكذلك مزايا الموظفين من إسكان ومواصلات وغيرها، بالإضافة إلى القوائم المالية[4].

أمـا في السـعودية فلقد حددت أهداف المحاسـبة المالية وليـس التقارير المالية ضـرورة أن تعرض المنشـأة وتفصـح عن المعلومـات الملائمة لحاجات المسـتفيدين الرئيسـين من مالكين ومقرضـين حاليين ومرتقبين وموردين وعملاء وغيرهم ممن ليس لهم القدرة في الحصـول على المعلومات مباشرة لتشمل القياس الدوري للدخل والثروة، وكذلك معلومات عن مدى مقدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي ومعلومات عن الموارد الاقتصادية ومصادرها، وكذلك معلومات عن التدفقات النقدية[5].

ويتطلب نماذج اتخاذ القرارات الاقتصادية سواءً استثماراً أو تمويلاً الإفصاح عن معلومات كمدخلات لتلك النماذج. وهناك خلاف عميق في الأدب المحاسبي عند تحديد تلك المدخلات ومن ثم تحديد المتغيرات المستقلة المؤثرة على نتائج تلك النماذج. فمن يرى أن المستفيد من القوائم المالية ذوو رغبات محددة وأن قراراتهم واحدة، ومنهم من يرى تعدد رغباتهم، ولذا فإن الأخذ بالأول له تأثير مباشر على كمية ونوع المعلومات اللازم الإفصاح عنها، كما أنها تُحدد أيضاً مستوى محدداً لفهم المستفيد وسلوكه، بينما الأخذ بتعدد رغبات المستفيدين يعني بطريق مباشر صعوبة تحديد المستفيدين ومن ثم تحديد مدخلات قراراتهم ويفتح مسألة الإفصاح المحاسبي على مصراعيه، بالإضافة إلى تعدد نظريات الملكية وفئات المستفيدين. يبقى أن تحديد كمية ونوع المعلومات المراد الإفصاح عنها أمر مهم، ومعني بدرجة كبيرة من الأبحاث في أدبيات المحاسبة ومعاييرها المهنية. فمن قائل بضرورة الإفصاح عن كافة تفاصيل المعلومات إلى قائل: إن زيادة كمية المعلومات وتفاصيلها يؤدي إلى عكس الهدف من الإفصاح، وهنا نشأ ما يعرف أكاديمياً ومهنياً بالإفصاح الكامل Full Disclosure والإفصاح العادل Fair Disclosure والإفصاح الملائم Adequate Disclosure، والإفصاح المثالي Optimal Disclosure، وغيرها من مستويات الإفصاح. فالإفصاح العادل فكرة أخلاقية تقضي بأن يعتمد قرار مستوى الإفصاح سواء من المنشأة أو مشرعي الإفصاح على أساس العدل المجرد، ويعني ذلك معاملة كافة الأطراف المهتمة بالإفصاح بالتساوي وبالعدل المجرد. وكما نعلم أنه يصعب تحديد مقياس محدد للعدل المجرد لصعوبة تحديد المستفيد وتحديد سلوكه ونماذج اتخاذ القرار، ومن ثم تبقى فكرة الإفصاح العادل فكرة نظرية قد يستحيل تطبيقها على أرض الواقع، ولا يُمكن الإنكار أن هذه الفكرة أو الفرضية فكرة مثالية يجب أن تسعى جميع المجتمعات إلى وضعها كهدف أساسي عند اتخاذ قرارات الإفصاح.

أما مستوى الإفصاح الكامل، فينقل مستوى الإفصاح إلى مستوى أعلى، بحيث يتم العمل تشريعاً وتطبيقاً على الإفصاح عن كافة المعلومات المؤثرة على

مالية الوحدة المحاسبية، وألا يتدخل المشرع أو المطبق في تحديد كمية ونوعية تلك المعلومات. وعلى الرغم من بساطة هذه الفرضية إلا أنها تواجه على أرض الواقع مشكلات أساسية أقلها أنها أحياناً تضلل بعض المستفيدين، حيث إن التعمق في التفاصيل يُعطي نتائج عكسية أحياناً، كما أن فرضية قدرة المستفيد على فرز وتحديد المعلومات التي يحتاجها من كمية ونوعية معلومات كثيفة قد لا تكون صحيحة عملياً، بالإضافة إلى ممانعة الإدارة وأحياناً الملاك الإفصاح عن معلومات قد تعطي غلبة لمنافسيها؛ وقد تضر الوحدة والقطاع والاقتصاد، ككل على المدى البعيد.

أما مستوى الإفصاح الكافي فتعني أن يتم تحديد المعلومات الكافية للمستفيد من قبل المشرعين، ويلزم تطبيقها ويُحدد فيها الحد الأدنى من المعلومات؛ وفي ظل صعوبة تحديد مستوى الإفصاح في أي مجتمع يلزم تحديد حد أدنى يلزم الإفصاح عنه واستقر علمياً ومهنياً.

أما مستوى الإفصاح المثالي، فيعني تحديد مستوى الإفصاح الذي من خلاله يُخدم كافة الأطراف بما لا يضر بالوحدة المحاسبية ذاتها؛ ولا شك أن هذه الفكرة ممتازة من الناحية النظرية، ولكن يصعب أيضاً تطبيقها عملياً لصعوبة تحديد تلك النقطة التي تتلاقى فيها مصالح كافة الأطراف بعدالة تامة.

وسيعرض في هذا القسم متطلبات العرض والإفصاح العامة، وبالتركيز على متطلبات العرض والإفصاح الدولية والسعودية، كما سيتم أيضاً إلقاء الضوء على متطلبات العرض والإفصاح الخاصة عن صافي الأصول وتغيراتها.

الفصل السابع عشر

متطلبات العرض والإفصاح العام حسب المعايير الدولية والسعودية

obeikan.com

obeikan.com

أولاً: متطلبات العرض والإفصاح العام الدولية

يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن أكثر من 100 دولة حول العالم قد بدأت في تطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS و IFRS وعلى الأخص دول الاتحاد الأوروبي، وهونج كونج وأستراليا وماليزيا وباكستان والهند وبعض دول الخليج العربي وروسيا ودول أفريقية متعددة وسنغافورة وتركيا، وغيرها[6]. ومن هذا يتبين ما للمعايير الدولية من انتشار حول العالم، لذا فإن من المفيد استعراض متطلبات معايير العرض والإفصاح العام الدولية، حيث إن مجلس الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA قد أقر استخدام المعايير الدولية كمصدر أساسي للقياس والعرض والإفصاح العام في حالة عدم توافر معايير محلية سعودية لمعالجة حالة معينة.

وكما أسلفنا، تتبين صعوبة تحديد معالم العرض والإفصاح العام لزمن ومكان معين، على سبيل المثال المعايير المحلية، وتزداد المشكلة إذا كان الهدف إعداد معايير للعرض والإفصاح العام؛ ليكون أساساً لعرض نتائج المحاسبة المالية ومحدداً للمعلومات الواجب الإفصاح عنها عالمياً؛ ويرجع ذلك إلى تفاقم مشكلة تحديد المستفيدين من تلك المعلومات، ومن ثم تحديد احتياجاتهم في أزمنة وظروف وبيئات عالمية مختلفة، بالإضافة إلى اختلاف الأنظمة المحاسبية والاقتصادية والقانونية والاجتماعية بين دول العالم؛ وقد يكون الأمر أسهل في إعداد معايير محلية مع صعوبته؛ نظراً لتوحد المحيط للدولة الواحدة، ولذا فلقد مرت مراحل إعداد معيار العرض والإفصاح العام الدولي زهاء عقدين من الزمان، ومازالت بعض الدول كالولايات المتحدة الأمريكية لا تلزم شركاتها بتطبيق تفاصيل المعيار، على الرغم من أن هناك محاولات تجري منذ عام 2006م إلى الآن لتوحيد جهد FASB مع IAS للتوصل إلى معيار موحد يطبق حول العالم، ولكن حتى منتصف عام 2008م لم تتضح معالم مثل هذا التعاون، ويأمل القائمون على المشروع أن ينتهي ويطبق في نهاية عام 2012م كحد أقصى.

ولقد بُدئ في إعداد مشروع معيار العرض والإفصاح العام الدولي أو ما يعرف (Ias-1) منذ مارس 1974م، حيث صدرت في ذلك التاريخ أول مسودة مشروع للمعيار، أعقبه في يناير 1975م إصدار ملحق خاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، ثم ملخص أعد في يونيو 1975م لتحديد المعلومات الاختيارية الواجب الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية، وتمت إعادة صياغة المشروع مرة أخرى في عام 1994م، وأصدر بشكل رسمي في أغسطس عام 1997م ليكون ملزماً لجميع الشركات التي تطبق المعايير الدولية اعتباراً من 1998/1/1م. ولقد أثرت الأزمات المالية حول العالم، وخاصة تلك التي حدثت في أسواق المال العالمية على إعادة صياغة المعيار مرة أخرى، ليصدر في صيغته المعدلة في 2003/12/18م على أن يكون ملزماً للتطبيق اعتباراً من 2005/1/1م. ولقد تم إجراء تعديلات شكلية وجوهرية على المعيار (Ias-1) منذ ذلك التاريخ وآخرها النسخة المعدلة للمعيار الصادر في 22/مايو/2008م على أن يبدأ في تطبيقه في 2009/1/1م[7].

ويلخص الشكل الآتي النقاط الأساسية لمتطلبات العرض والإفصاح العام طبقاً للمعيار الدولي IAS-1 وتعديلاته حتى نهاية 2007م.

المعيار الدولي رقم (1) متطلبات العرض والإفصاح العام وتعديلاته[8]

(1) فقرة (107) أهداف القوائم المالية	(2) فقرة (1-8.9.10) المجموعة الكاملة	(3) فقرة (18-1011) عدالة الإفصاح	(4) فقرة (1-23) القابلية للاستمرار
إعطاء معلومات مفيدة عن المركز المالي للمنشأة والمؤشرات المالية والتدفق النقدي للمستفيدين، وذلك لاتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد. تتكون المجموعة الكاملة من:	• قائمة المركز المالي • قائمة دخل شاملة • قائمة التغير في حقوق الملاك • قائمة التدفق النقدي • الإيضاحات	يجب أن يوضح في الإيضاحات تطبيقها للمعايير الدولية وأن يكون الإفصاح يمثل بعدل المركز المالي وناتج الأعمال والتدفق النقدي	يفترض أن المنشأة التي تعد قوائم مالية أنها مستمرة وليس هناك ما يدعو إلى افتراض عدم استمراريتها، وإلا لا بد من الإفصاح عن ذلك

(5) فقرة (25-1) أساس الاستحقاق

يجب أن يفصح بشكل واضح أن إعداد القوائم المالية تم بناءً على أساس الاستحقاق.

(6) فقرة (27-1) الثبات في الإفصاح

يجب أن تتبنى فكرة الثبات في العرض والإفصاح بين فكرة وأخرى، وإلا لزم تحديد وتوصيف أسباب ذلك وأثره.

(7) فقرة (29-1) الأهمية النسبية

يجب أن تعرض البنود مستقلة ويمكن جمعها حسب أهميتها النسبية.

(8)

منع المقاصة

لا يجوز عمليات المقاصة بين الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات إلا إذا كان هناك متطلب فهي أو نظامي ويلزم الإفصاح عن ذلك.

(9)

مقارنة المعلومات

يجب أن يكون هناك معلومات لمقارنة بنود القوائم المالية من فترة مالية وأخرى، إما في صلب القوائم أو في الإيضاحات المرافقة بها.

(10)

محتويات القوائم وهيكلتها

يجب أن تفصح القوائم بشكل واضح عن القوائم واسم المنشأة إن كان مفرداً أو موحداً وتاريخها ومدتها ووحدة القياس التقريب (ألف... مليون).

(11)

الفترة المالية

يفترض أن تكون الفترة المالية عاماً ميلادياً كاملاً ما لم تفصح عن غير ذلك ويحدد تبعات ذلك.

(12) فقرة 76-52

عرض عناصر قائمة المركز المالي:

يجب على الوحدة أن تعرض قائمة مركز مالي مصنفة على أساس السيولة، بحيث يتم عرض الأصول المتداولة والخصومة المتداولة أولاً وكحد أدنى يلزم عرض الأراضي والمباني والاستثمارات، وغير الملموسة، والأصول المالية والمخزون والمدينين والنقد والاحتياطات والمخصصات والدائنين والضرائب ومديونياتها وحقوق الأقلية إن وجدت ورأس المال والاحتياطيات المخصصة وغير المخصصة، وهنا يجب أن يتم الإفصاح عن عدد الأسهم المصرح بها والمصدرة والقيمة الاسمية للسهم وحقوقها وأنواعها وكذلك الإفصاح عن طبيعة الاحتياطات.

(13) فقرة رقم (96-87)

عرض قائمة الدخل:

تم تعديل اسم آخر للقائمة من صافي الربح والخسارة إلى «الربح والخسارة» ابتداءً من عام 2003م، بحيث تشمل صلب القائمة لعرض كل من الإيراد والتكاليف وأرباح المشروعات المشاركة أو خسائرها والمحاسبة بطريقة حقوق الملكية والقرائن والربح أو الخسارة، مفصلاً على أساس حقوق الأقلية والأكثرية أو يلزم الإفصاح عن خسائر شطب الأصول والمخزون بما في ذلك الاستثمارات المالية وخسائر شطب النشاط والدائنين المحتملين ويلزم تحليل المصروفات حسب طريقتها أو وظائفها.

(14) الفقرة (7-10-24)
عرض قائمة التدفق النقدي: يجب أن تعد قائمة التدفق النقدي بشكل مستقل، وأن تصنف على أساس تشغيلي واستثماري وتمويلي، ويمكن استخدام الطريقة المباشرة أو غير المباشرة.

(15) الفقرة (96-94)
عرض قائمة عناصر التغيرات في حقوق الملكية: يجب أن تعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة، بحيث تشمل الربح والخسارة وكذلك نصيب الشركة محتسبة على أساس حقوق الملكية، ويلزم الإفصاح عن العمليات الرأسمالية ورصيد الأرباح المبقاة أول المدة وآخرها والتسوية الحسابية لكل حساب أول الفترة وآخرها

(16) الفقرات من (103-126)
عرض الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية: يجب أن تشمل الإيضاحات أسس إعداد القوائم المالية وكذلك السياسات المحاسبية المعتمدة، وكذلك أي معلومات لم تشملها القوائم المالية وذات فائدة للمستفيد، ويمكن أن تعرض بالبدء بتطابق إعداد القوائم في المعايير الدولية، وملخص للسياسات المحاسبية وعرض عن المعلومات الإضافية بما في ذلك المطلوبات الاحتمالية ومستويات الخطر، وحدود عدم التأكد، بالإضافة إلى جنسية الشركة وعنوانها ونشاطها، ويفصح أيضاً عن ربحية السهم وكذلك التوزيعات، بالإضافة إلى معلومات عن هيكلة رأس المال وارتباطاته وكذلك أنواعه وتفاصيله.

(17) تعديلات IFRS#7 IAS 1
تم إجراء التعديلات على العرض عام 2007م ليشمل الإفصاح عن التغيرات في حقوق الملكية من غير المالكين الإفصاح عن قائمة المركز المالي بالتفصيل في بداية المدة عند تعديل البيانات المحاسبية والإفصاح عن ضرائب كل دخل بالتفصيل، بالإضافة إلى تعديل اسم الميزانية إلى قائمة المركز المالي وتعديل قائمة الدخل إلى قائمة الدخل الشامل.

obeikan.com

ويفهم من الشكل أنه لغرض التبسيط، وتسليط الضوء على النقاط المهمة. فلقد وزعت على 17 نقطة، تشمل كل منها نقاطاً أساسية لفقرات المعيار، ولغرض إجمالها كما حددها المعيار، فإنه يمكن تقسيم متطلبات المعيار الدولي Ias-1 إلى الأقسام الآتية[9]، ويمكن الرجوع إلى المعيار لمزيد من التفاصيل.

1. المعلومات الملحقة بالقوائم المالية

على الرغم من أن المعيار الدولي ينحصر في متطلبات العرض والإفصاح العام والخاص بالقوائم المالية، إلا أن المعيار يشجع الشركات لعرض معلومات مكملة لتلك القوائم وعلى الأخص رأي الإدارة في إبراز عناصر القوائم المالية بما في ذلك كفاءة استخدام الأصول والموقف المالي وكذلك الأخطار التي تواجه الشركة حاضراً ومستقبلاً، وكذلك أهم العوامل التي تؤثر أو ستؤثر في المستقبل على أداء الشركة وتأثير أي تغيرات في المحيط الذي تنفذ فيه الشركة أنموذج أعمالها، بالإضافة إلى مصادر التمويل المهمة وسياسات إدارة الخطر ومكامن القوة والضعف، كما يشجع المعيار الشركات إلى إعداد تقارير إضافية لإعطاء معلومات للمستفيدين كتقرير عن المحيط الذي تعمل فيه الشركات، وكذلك القيمة المتاحة للشركة، إذا رأت إدارة الشركة أن مثل هذه المعلومات تساعد المستفيدين على اتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد.

2. المتطلبات العامة للإفصاح

تشمل متطلبات المعيار IAS-1 تفاصيل عن متطلبات عامة للعرض والإفصاح في القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها، منها:

- المجموعة الكاملة للقوائم المالية تحوي كلاً من الميزانية (التي عدلت 2007م) وقائمة المركز المالي وقائمة الدخل (التي عدلت إلى قائمة الدخل الشامل 2007م) وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدي، بالإضافة إلى الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
- النص بالالتزام بالمعايير الدولية كأساس لعدالة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل والتدفق النقدي. وعند تطبيق المعيار لأول مرة يجب أن يتم الإفصاح عن ذلك في

الإيضـاحات وأثـر تطبيق المعيار لأول مرة، كما يلزم أيضـاً الإفصـاح في حالة ما اعتقدت الإدارة أن تطبيق المعايير الدولية لا يحقق عدالة القوائم المالية.

- إقرار إدارة الشـركة أن إعداد القوائم المالية تم بناءً على فرض اسـتمرارية الشـركة، ويلزم الإفصاح بشـكل واضح في حالة وجود أي شك لدى الإدارة في استمرارية الشركة مع تحديد أسبابه.
- الالتـزام باتباع السياسـات المحاسـبية وكذلك العرض والإفصـاح لعناصـر القوائم المالية بثبات من فترة مالية لأخرى، إلا إذا تطلب ذلك تغييراً في نشاط المنشـأة أو تعديل في معايير المحاسبة، ويلزم الإفصاح عن ذلك بالإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
- الإفصاح عن وحدة القياس (العملة) التي استخدمت لإعداد القوائم المالية، كما يلزم الإفصـاح عن أي ترجمة لعناصـر القوائم المالية أو ترجمة للقوائم المالية من عملة إلى أخرى.
- الالتـزام بعرض عناصـر القوائم المالية كل وحدة حسـب أهميتها النسـبية، ويلـزم تجميـع البنود غـير ذات الأهميـة تحت عنصـر واحد حسـب تقارب طبيعتها، ويحظر المعيار عمليات المقاصـة بين الأصـول والخصوم والإيرادات والمصروفات إلا إذا أجازته المعايير الخاصة.
- احتـواء القوائـم المالية علـى أعمدة للفترات السـابقة لكل عناصـر القوائم المالية، بالإضافة إلى الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم.
- عنونـة كل قائمة بالانفصـال عـن القوائم المالية الأخرى، كمـا يجب تعريف محتويات كل قائمة على حدة، بالإضـافة إلى تحديد لاسـم الشركة، وهل هي لشـركة واحدة أم لمجموعة من الشـركات، وتواريخ القوائـم المالية والفترات الماليـة التـي تغطيها ووحدة القياس (العملة) وكذلك تعريـف لتجميع وحدة القياس مثـل ألف... مليـون؛ كما يلزم الإفصـاح عندما تكون فـترة القوائم المالية أكثر من سنة مالية.

obeikan.com

3. **قائمة الدخل**

- الإفصاح وبشكل منفصل عن مكونات الإيرادات والمصروفات ذات الأهمية النسبية للوصول إلى «الربح أو الخسارة» ؛ وكحد أدنى يفصح عن الإيراد، نتائج الأنشطة الرئيسة، تكاليف التمويل، نصيب الشركة في الشركات التابعة عند استخدام طريقة حقوق الملكية، الضرائب، الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية، البنود الاستثنائية وحقوق الأقلية والربح والخسارة.
- الإفصاح عن تفاصيل تحليل المصروفات إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات المرفقة بالقوائم، وذلك إما حسب طبيعتها أو أنشطتها.
- الإفصاح عن ربحية السهم، وكذلك ربحية السهم المخفضة والتغيرات خلال الفترة المحاسبية.

4. **قائمة المركز المالي**

- احتواء قائمة المركز المالي في صلبها بنوداً محددة تشمل العقارات والمعدات والمصانع، والأصول غير الملموسة، والأصول المالية، والاستثمارات المحتسبة، باستخدام طريقة حقوق الملكية والمخزون والمدينين والدائنين والضرائب المستحقة والمخصصات والفوائد غير المستحقة للخصوم طويلة الأجل وحقوق الأقلية ورأس المال والاحتياطيات. ويلزم أن يتم تفصيل هذه العناصر، إما في صلب القائمة أو في الإيضاحات المرفقة حسب طبيعتها وأهميتها النسبية.
- الفصل في صلب القائمة بين الأصول المتداولة وغير المتداولة، وفي حالة صعوبة الفصل يلزم أن يتم ترتيب الأصول حسب القدرة على تسييلها؛ ويتم تصنيف الأصول إلى متداولة إذا كانت مدتها إما سنة مالية أو دورة أنموذج الأعمال أيهما أطول، شريطة ألا يكون هناك عقبات واضحة في تحويلها إلى نقد أو ما يماثله؛ وما عدا ذلك يتم تصنيفه أصولاً غير متداولة.
- تصنيف الخصوم إلى متداولة وغير متداولة، ويقصد بالمتداولة تلك التي تستحق خلال عام أو بانتهاء نموذج الأعمال أيهما أطول، وما عدا ذلك يتم تصنيفه إلى خصوم غير متداولة.

obeikan.com

5. قائمة التغير في حقوق الملكية

- الإفصاح عن العمليات مع الملاك وتوزيع الأرباح ورصيد الأرباح المبقاة أول الفترة وآخرها، وكذلك يفصح بشكل منفصل عن الضرائب الحالية، سواء للعمليات أو الملاك، أي حسابات لإعادة التقييم وحذر توزيعها سواء الأصول ملموسة أو غير ملموسة وحسابات إعادة تقييم الاستثمارات وأسهم الخزينة وتخفيض رأس المال.

6. قائمة التدفق النقدي

- إعداد وعرض قائمة للتدفق النقدي بشكل منفصل عن القوائم الأخرى لتشمل التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويفضل استخدام الطريقة المباشرة لإعدادها، ويمكن استخدام الطريقة غير المباشرة أيضاً.
- الإفصاح بشكل مستقل عن البنود الاستثنائية وكذلك توزيعات الأرباح والفوائد في صلب قائمة التدفق النقدي، بالإضافة إلى الضرائب المدفوعة.
- العرض والإفصاح بشكل منفصل عن الأثر النقدي لعمليات الاندماج والاستحواذ بما في ذلك تكاليف الشراء أو البيع للشركات التابعة والجزء النقدي اللازم لإتمام الصفقة.

7. السياسات المحاسبية

- الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية والأسس المستخدمة في إعداد عناصر القوائم المالية، ليشمل أساس قياس الأحداث المالية وكذلك تفاصيل السياسات المحاسبية للعناصر المهمة من القوائم بما يمكن المستفيد من فهم تلك العناصر.
- الإفصاح عن السياسة المحاسبية المستخدمة لعناصر محددة، مثل معالجة حسابات الشركات التابعة والشقيقة والشهرة الموجبة والسالبة والقيمة العادلة لها. وكذلك سياسة الاعتراف بالإيراد ومعالجة العقود طويلة الأجل وتكاليف تمويل الأصول والهبات الحكومية وتكاليف صناديق التقاعد ومكافآت الإدارة، بالإضافة إلى أساليب تقييم الأصول واستهلاكاتها وعمرها الإنتاجي.

- الإفصاح عن التغيرات في السياسة المحاسبية إذا كان لها تأثير على القوائم المالية واللاحقة، بحيث تشمل أسباب التغيير والأثر المالي للتغيير الحالي ولكل فترة معروضة والأثر المالي الماضي للتغير، والإفصاح عن أنه تم تعديل القوائم بسبب تعديل في السياسة المحاسبية؛ بالإضافة إلى تحديد الأثر المالي في صلب قائمة الدخل.

8. **الإيضاحات العامة**

- إبراز إيضاح عام يحدد فيه الشكل القانوني للشركة وجنسيتها وعنوانها ووصف نشاطها وتحديد لشركتها الأم (إذا كانت تابعة) وعدد الموظفين. بالإضافة إلى أي معلومات يتضح أهميتها لمتخذي القرار الاقتصادي الرشيد.
- الإفصاح عن طبيعة الخطأ المحاسبي ومقداره في الفترة الحالية والفترة المالية المعروضة ومبالغ تصحيح الفترات السابقة والإفصاح عن أنه تم اكتشاف الخطأ وتصحيحه، وأثر ذلك على الأرباح والخسائر.
- الإفصاح عن أثر التعديل في التقديرات المحاسبية في قائمة الدخل بنفس السنة، كما يلزم الإفصاح عن طبيعته وأثره المالي في القوائم الحالية والمستقبلية.
- وأخيراً الإفصاح عن المعلومات القطاعية لتلك الشركات المدرجة في أسواق المال أو تلك التي تنوي في المستقبل القريب الإدراج بما في ذلك الإيراد، صافي الربح والخسارة، الأصول، الخصوم، المصروفات وخاصة الاستهلاكات والاستنفاد، كما يحدد المعيار متطلبات عن الإفصاح القطاعي جغرافياً وإنتاجاً بتفاصيل محددة بالمعيار IAS-14.

ثانياً: متطلبات العرض والإفصاح العام السعودية

لقد أدرك نظام الشركات السعودي الصادر عام 1965م، أهمية القوائم المالية كأداة لتزويد المستفيدين بالمعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرار الاقتصادي، سواء أكانوا ملاكاً أم دائنين أم غيرهم، حيث تتطلب المادة (123) من النظام أن يتولى مجلس إدارة الشركة المساهمة مسؤولية إجراء جرد لأصول الشركة

وخصـومها، بالإضـافة إلى إعداد تقرير يبين أنشـطة الشـركة وأحوالها، وتحدد مواد أخرى متعددة من النظام متطلبات إعداد القوائم المالية للأنواع الأخرى من الشـركات كالتضامن والمسـؤولية المحدودة والتوصية بالأسـهم. ومع ذلك لم يكن هناك نص واضـح وصـريح في النظام يحدد متطلبات القياس المحاسبي، وكذلك متطلبات العرض والإفصاح خاصاً أو عاماً، وترك المشرع تلك المتطلبات لتحددها المهنـة طبقاً لتغير الزمان والظروف الاقتصـادية والسياسـية والاجتماعية؛ ولقد أدى ذلك خلال الستينيات والسبعينيات والثمانينيات الميلادية من القرن العشرين إلى تباين واضـح في الممارسـات المهنية لعدم وجود ضـابط محدد لأسـس إعداد القوائم المالية قياسـاً وعرضـاً وإفصاحاً، مما أدى إلى تعقيد عملية اتخاذ القرار الاقتصـادي وأحياناً ارتكاب أخطاء فادحة وصـعوبة المقارنة الطولية والعرضية، ومما خفف تلك المشكلات، لكون ممارسيها يعودون إلى أنظمة مختلفة، أن الحياة الاجتماعيـة والاقتصـادية كانت غـير معقدة، كما لم يكن هنـاك اهتمام من قبل الغالبية بمالية الشـركات، لكون جلّهم لم يشـارك في العملية الاقتصادية برمتها. ولقد أوجدت طفرة الاقتصـاد السعودي وعلى الأخص في العقد الثامن من القرن العشـرين حراكاً أكاديمياً ومهنياً طالب وبقوة بضـرورة تنظـم أطر المهنة، وعلى الأخص معايير إعداد القوائم المالية.

ولقـد واكب ذلـك الحراكَ الأكاديمـيَّ والمهني برنامجٌ متكامـلٌ لتطوير مهنة المحاسـبة والمراجعة في المملكة، بدأ بتبني جامعة الملك سـعود ندوات سنوية لسبل تطوير المهنة منذ عام 1982م، خرجت بتوصـيات محددة لتطوير قواعد المهنة بما في ذلك تأسـيس هيئة للمحاسـبين القانونيين، كما أصـدرت وزارة التجارة حزمة متكاملـة لتطويـر المهنة في المملكة، بعد أن تم دراسـة أنماط المهنة في دول متعددة متقدمـة أو مماثلـة للمحيط المهنـي والاقتصـادي والاجتماعـي في المملكة؛ ولقد اشـتملت تلك الحزمة اقتراح إنشـاء هيئة مستقلة للمحاسـبين القانونين، وكذلك تطوير مشـروع الإطار الفكري للمحاسـبة، شـاملاً الأهداف والمفاهيم؛ كما شمل أيضـاً إعـداد معيار العرض والإفصـاح العام ومعايير المراجعـة؛ وتم اعتماد هذا

المشروع بكامله من قبل وزارة التجارة عام 1986م لتكون مكوناته استرشادية لتطوير المهنة في عقد الثمانينيات وتم اعتماده ليكون ملزماً في عام 1990م، واستمر الحراك الأكاديمي والمهني بالتفاعل مع هذا المشروع، حتى تم إصدار نظام المحاسبين القانونيين السعودي عام 1992م، الذي يعتبر الخطوة أو اللبنة الأولى لتطوير المهنة ومعاييرها؛ حيث تم بموجبه تأسيس الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (Socpa) لتكون المرجعية الأساسية والوحيدة لمراجعة وتطوير واعتماد معايير المراجعة والمحاسبة في المملكة، بالإضافة إلى تطوير أركان وقواعد المهنة التي بدورها أكدت على إلزامية متطلبات معيار العرض والإفصاح العام، ويمكن تقسيم معيار العرض والإفصاح العام إلى فرعين أساسيين، هما:

- متطلبات العرض العام: ويحدد متطلبات عرض المعلومات في القوائم المالية مجتمعة ومتطلبات عرض المعلومات في كل قائمة على حدة.
- متطلبات الإفصاح العام: ويحدد متطلبات الإفصاح في القوائم المالية كطبيعة نشاط المنشأة والعملية المحاسبية وغيرها من الإفصاحات.

ولعلنا قبل تفصيل المتطلبات أن ننتبه إلى النقاط الرئيسة الآتية عن مستوى العرض والإفصاح العام في السعودية:

أ- لا يمكن بأي حال من الأحوال قياس كفاءة الإفصاح، فالإفصاح وليد البيئة بكافة أوجهها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، فما يكون عادلاً أو كافياً في مجتمع ما، قد لا يناسب مجتمعاً آخر، ومع ذلك فإن هناك مستوى قد نسميه الحد المحاسبي الأدنى للإفصاح؛ وقد يكون تحقّق بعد استعراض تلك المتطلبات من الوجه النظامي أو التشريعي البحت، ولكن هناك دراسات حديثة، وعلى الأخص الدراسة الميدانية التي قامت بها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في شهر يونيو 2008 توصلت إلى أن هناك فروقاً أساسية بين المتطلبات، حسبما حددتها المعايير وبين التطبيقات العملية.

ب- هنـاك تقصـير في لغة الإفصـاح وعـدم تماثـل في العرض؛ ومـع تأكيد أهداف المحاسبة السعودية أن القوائم المالية موجهة للمستفيدين الذين لا يستطيعون الحصول على المعلومات بأنفسهم ومن ضمنهم الملاك الحاليون والمرتقبـون، وهم بالملايين في السـعودية حالياً، فلم يراعِ مـدى قدرتهم على فهم لغة الإفصـاح وأسـلوب العرض. وقد يكون من المفيد تبسيط لغة الإفصاح، وكذلك توحيد العرض سواء ما كان عاماً أو خاصاً.

ج- مطالبة المعيار بتفاصـيل قد لا تسـتطيع بعض المنشـآت توفيرها، وخاصة صـغيرة ومتوسـطة الحجم؛ فبعض المتطلبات تحتاج إلى أنظمة محاسبية تفصيلية ذات تكاليف عالية وتأهيل وخبرات محاسبية متقدمة.

د- لا يوجد حتى الآن جهة محددة تفرض تطبيق تفاصيل تلك المعايير، فالمهمة منوطة بالمراجع القانوني للشـركة، الذي يخضـع لضـغوط من العميل من جهة ومن متطلبات مهنته من جهة أخرى في ظل المنافسـة الشديدة وتدني الأتعاب المهنية.

هـ- لا شك أن معايير المحاسبة للإفصاح والعرض العام تمثل لبنة قوية ومهمة في تطوير البنية التحتية للمهنة بشـكل خاص وللاقتصاد بشكل عام، ولقد مرَّ نحو ثلاثة عقود على صـدور أول معيار محاسـبي، ولعل المملكة تفتخر بكونهـا مـن أوائل الـدول في المنطقة المشـرعة لمعايير المحاسـبة والمطبقة لمعاييرها المحلية، بالإضافة إلى المعايير الدولية.

و- وأخـيراً بعد اسـتعراض عدم وجود تباين بينهـا في العموميات من معايير العرض والإفصـاح السـعودي ومثيلاتها الدولية أو المحلية الأخرى، إلا أنه يوجد اختلافات في بعض التفاصيل، وعلى الأخص الزكاة وبعض المتطلبات النظامية الخاصة بنماذج الأعمال في المملكة.

القسم الأول: متطلبات العرض العام

يقضـي معيار العرض والإفصـاح العام في فقرتـه 581 انطباقه على القوائم الماليـة للمنشـآت الهادفـة للربح بصـرف النظر عن شـكلها النظامـي أو طبيعة

نشـاطها، مع الأخـذ في الاعتبار محددات الأهمية النسـبية النوعيـة والكمية عن إقرار العرض والإفصاح، ويحدد المعيار في قسمه الأول متطلبات عرض المعلومات في القوائـم المالية مجتمعـة «متطلبات العامة» ومتطلبات عرض المعلومات في كل قائمة على حدة.

أ- المتطلبات العامة

تحتوي المتطلبات العامة للعرض تحديداً للمجموعة الكاملة للقوائم المالية وترتيبهـا واعتبـارات الأهمية النسـبية والأسـس العامة لعرض القوائم المالية:

1. **المجموعة الكاملة للقوائم المالية وترتيبها**

هناك أربع قوائم مالية أساسية تمثل المجموعة الكاملة للقوائم المالية والحد الأدنى للعرض على أن يتم عرضها ترتيباً:

(1) قائمـة المركز المالي (2) قائمة الدخل (3) قائمة التدفق النقدي و (4) قائمة التغيرات في حقوق أصـحاب رأس المال أو قائمة الأرباح المبقاة، إضـافة إلى هـذه القوائم، يُلزم المعيار بضـرورة عرض عن الإيضـاحات التـي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية الأربع.

وقـد أشـار المعيـار إلى أنه توجد علاقة مباشـرة وغير مباشـرة بين القوائم الماليـة، فقائمة الدخل تظهر نتائج الأعمال باسـتخدام الموارد ومصـادر التمويل المبينـة في قائمة المركز المالي في بداية الفترة. وتؤدي نتيجة الأعمال خلال الفترة إلى تغير في الموارد ومصـادر التمويل، ومـن ثم تغير في بيانات قائمة المركز المالي في نهاية الفترة.

ويمكـن القول عمومـاً: إنه بين قائمة المركز المـالي في بداية الفترة وفي نهاية الفترة تغيرات تشرحها قائمة الدخل لتلك الفترة، مثال: رصيد النقدية وحسابات العملاء (المركز المالي) تتغير بشكل أساسي بسبب المبيعات النقدية والآجلة (قائمة

الدخل). كما أن بعض عناصر قائمة المركز المالي تتغير بسبب تغير عناصر أخرى في نفس القائمة، مثل سداد الديون نقداً. وبعض عناصر قائمة المركز المالي تتحول إلى قوائم الدخل لفترات مختلفة مثل استهلاك الأصول الثابتة. كما تشرح قائمة التدفقات النقدية كيفية تغير رصيد النقدية من بداية الفترة إلى نهايتها. كما تحول قائمة التدفقات النقدية الربح وفق أساس الاستحقاق إلى الربح وفق الأساس النقدي. وأخيراً تفصل قائمة التغيرات في حقوق الملاك التغير على حقوق الملاك المبين في قائمة المركز المالي.

2. اعتبارات الأهمية النسبية في العرض

تشتمل القوائم المالية في عرضها سواء في صلب القائمة أو الإيضاحات المرفقة بها بنوداً وأجزاءً ومجموعات، ويعتبر المعيار أن البند أدنى درجة من التفصيل في القائمة يخصص له سطر مستقل، إما في صلب القائمة أو الإيضاحات المرفقة في قائمة الدخل أو التدفق النقدي يتلوه الجزء الذي عادة يتكون من مجموعة من البنود، ثم المجموعة التي تتكون من عدة بنود في قائمة المركز المالي، فعلى سبيل المثال قد يكون رصيد المدينين الحكوميين والمدينين التجاريين بنداً واحداً عند عرضه في قائمة المركز المالي ينتمي إلى جزء الأصول المتداولة الذي بدوره ينتمي إلى مجموعة الأصول؛ وقد يكوّن المدينون الحكوميون بنداً عند عرضه في قائمة المركز المالي ينتمي إلى جزء المدينين الذي بدوره ينتمي إلى مجموعة الأصول المتداولة وهكذا؛ ويحدد معيار العرض والإفصاح العام في فقرته (585) معياراً مهماً لعرض البند أو الجزء أو المجموعة، حيث يعتبر أن أياً منهم مهماً إذا كان يترتب على حذفه أو عدم إبرازه أو عدم تقديم إيضاحات عنه بصورة غير سليمة تحريف المعلومات التي تعرض في القوائم المالية أو عدم كفايتها مما يؤثر على اتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد. ولا شك أن هذا المعيار واضح وجلي إلا أنه على أرض الواقع يخضع للحكم الشخصي، ويترك مسألة العرض بالاستقلال من عدمه خاضعة لمعد القوائم المالية ومراجعها؛ ومع ذلك فلقد حدد المعيار اعتبارين أو ميزانين أساسيين لعرض تحديد ما إذا كان من الواجب عرض إظهارها كبند

أو كجزء أو كمجموعة مستقلة في القوائم المالية أو الإيضاحات، هما معيار النوعية والقيمة النسبية.

ويلـزم أولاً إجـراء اختبار النوعية للتأكد من أنه يجـب إبراز البند أو الجزء أو المجموعـة بحكم نوعيتها، وفي حالة عدم انطباق شـروط النوعيـة يتبع ذلك إجراء اختبارات النسبية، فإذا تجاوزت القيمة عن 10% من الأساس المحدد فيلزم إبرازها وعرضـها في صـلب القوائم المالية والإيضاحات سواء كان لبند أو جزء أو مجموعة، أما إذا قلت عن 5% من الأساس المحدد فلا يلزم المعيار إبرازها في القوائم المالية أو الإيضاحات، ويترك ما بين 5 %، 10% إلى الحكم الشخصي لمعد القوائم المالية.

وهناك خمسة اعتبارات نوعية يلزم أخذها في الحسبان عن اتخاذ قرار إبراز البند أو الجزء أو المجموعة في القوائم المالية أو الإيضاحات المرفقة بها تشمل:

- الاختلاف الطبيعي أو المحاسبي بين البند والجزء والمجموعة، حيث لا يجيز المعيـار مطلقـاً الجمع بين بنـود مختلفـة في طبيعتها أو أجـزاء لإبرازها في مجموعة واحدة، فلا يمكن مثلاً الجمع بين بند النقد والمخزون السلعي عند عرضـهما في قائمة المركز المالي، ويلزم بحكم الاختلاف الطبيعي بينهما أن يتم إبرازهما، إما في بند أو جزء أو مجموعة مستقلة.
- الاختلاف في أسس القياس المحاسبي بين البند أو الجزء أو المجموعة، فعند اختلاف أسس القياس لبنود محددة فلا يمكن جمعها في جزء واحد، كالمباني تمثل قيمتها كلفتها التاريخية مطروحاً منها مجمع إهلاكها، لا يمكن جمعها في بنـد أو جـزء أو مجموعة مع الاسـتثمارات، حيث يتم تصـنيفها بالقيمة العادلة، وخاصة إذا كانت للاتجار أو معدة للبيع.
- اختلاف درجة الثقة في القياس المحاسبي للبند أو الجزء أو المجموعة، حيث لا يجيـز المعيـار الجمع بين بنود درجة ثقـة القياس فيها عاليـة كالمطلوبات العاديـة وبين بنـود درجة ثقـة القياس فيها أقـل كالمطلوبـات الاحتمالية أو التقديرية.

- الاختلاف في تقدير حجم البند أو الجزء أو المجموعة، فلا يمكن الجمع بين المصروفات المتغيرة والثابتة أو بين مصاريف الإعلان والأبحاث لكون أيٍّ منهما يخضع تقديره لمعايير مختلفة.
- أهمية البند أو الجزء أو المجموعة حسب تقدير الإدارة لمتخذي القرار.

وبعد اجتياز البند أو الجزء أو المجموعة لاختبار الأهمية النوعية، أي عدم اختلاف طبيعته وتوحد أسس قياسه والثقة فيها وسهولة تحديد حجمه، فيتحتم إبرازه إلى المعيار الآخر وهي الأهمية النسبية لأساس ملائم كبند بناء على مقادير أساسية حددها المعيار لكل قائمة على حدة؛ فبالنسبة لقائمة الدخل فإنه يجب إبراز وعرض البند أو الجزء أو المجموعة إذا زاد عما نسبته 10% من صافي الدخل للسنة الجارية أو متوسط صافي الدخل للسنوات الخمس الماضية؛ أما بنود وأجزاء ومجموعات قائمة المركز المالي فيلزم استخدام أساس صافي الأصول أو إجمالي المجموعة التي يقع فيها البند كجملة الأصول المتداولة أيهما أقل، ويلزم أيضاً لإبراز البند أو الجزء أو المجموعة في قائمة التدفق النقدي كأساس يمثل إما صافي الزيادة أو النقص أو مقدار النقدية في نهاية العام أيهما أقل.

3. الأسس العامة للعرض

حدد المعيار في فقراته 589- 591 أربعة أسس عامة واجب توافرها عند عرض القوائم المالية تشمل:

1- الشكل النموذجي

- ليس هناك شكل أو أنموذج محدد للعرض وإنما يتم اختيار الشكل وتبويب العناصر واستخدام المصطلحات بطريقة تكفل استيعابها من عامة المستفيدين.
- الأخذ في الاعتبار المعيار النوعي والنسبي لتحديد أهمية البنود والأفراد والمجموعة.
- إظهار كافة القيم لأقرب ريال أو ألف أو مليون ريال سعودي.
- محاولة استئصال التفاصيل غير الضرورية.

2- المقارنة

- يجب أن يتم عرض القوائم المالية المقارنة.
- يجب أن تحتوي إيضاحات القوائم المالية على المعلومات المتعلقة بكافة المدد المالية التي تشملها القوائم.
- يجب أن يتم شرح وإيضاح أي تغيرات في الوحدة أو المبادئ أو التقدير المحاسبي بين فترة مالية وأخرى.

3- عنوان القائمة

- نعطي كل قائمة عنوانًا يعبر عن محتوياتها.
- يجب أن يوضح العنواناً اسم الوحدة المحلية التي أصدرتها وشكلها النظامي وكذلك المدة أو المدد المحاسبية التي تغطيها القوائم المالية.

4- الإيضاحات المرفقة بالقوائم

- تعطي الإيضاحات المرفقة بالقوائم عناوين بحيث يوضح كل عنوان ما يحتويه من معلومات.
- يجب أن يتم ترقيم الإيضاحات وتربط بالبند أو الجزء أو المجموعة في صلب القوائم.
- يجب الإشارة بشكل واضح إلى الإيضاحات بوصفها جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية.

ب- متطلبات العرض لكل قائمة على حدة

1. قائمة المركز المالي

يحدد المعيار أن قائمة المركز المالي يجب أن تظهر ما لدى الشركة من موارد وما عليها من التزامات تجاه تلك الموارد في نهاية الفترة وكذلك حقوق ملاكها، حيث تعرض القائمة الأصول من نقدية وحسابات عملاء ومخزون وآلات ومعدات واستثمارات، والمطلوب من حسابات موردين وقروض وتسهيلات، وحقوق أصحاب الملاك من رأس مال وأرباح غير موزعة واحتياطيات أخرى.

ولقد أوردت الدراسة الملحقة بالمعيار، الفقرات من (521-523) الأسباب الرئيسة لمتطلبات عرض عناصر قائمة المركز المالي، حيث إن المعيار اعتمد في تحديد متطلبات عرض بنود ومجموعات قائمة المركز المالي على التمييز دوما بين الأصول التي يتم استخدامها وبين تلك المعدة للبيع أو النقدية وشبه النقدية وأنه يلزم أن يتم إبراز كل بند أو مجموعة على حدة. كما تم التركيز عند عرض قائمة المركز المالي على التفرقة بين الأصول حسب سيولتها، ويلزم هنا التفرقة بين الأصول المتداولة وتلك غير المتداولة، كما اعتمد المعيار على ضرورة إظهار الأصول التي تختلف طبيعتها كبند أو مجموعات منفصلة حسب ما تحدده الأهمية النسبية. ولقد أبرز المعيار أساساً يقضي بضرورة الفصل بين الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية، وأن يتمكن المستفيد من حساب صافي رأس المال العامل، كما يلزم أيضاً التفرقة

في العرض بين الالتزامات مختلفة الآجال. وأخيراً حدد المعيار أسساً لأسلوب عرض حقوق الملكية أو أصحاب رأس المال، بحيث يتم التفرقة بين الحقوق القابلة للتوزيع من تلك غير القابلة للتوزيع وتلك التي تمثل استثمارات للملاك وغيرهم وكذلك البنود أو المجموعات التي يلزم احتجازها لأسباب نظامية أو غيرها.

وفي التفاصيل عددت الفقرات من 592 – 609 من المعيار الأسس الواجب اتباعها في تحديد مجموعات القائمة التي ينبغي أن تشمل تفصيلاتها في صلب القوائم المالية أو الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، كما يظهر في الشكل الآتي:

- إبراز كافة الأصول والخصوم وعناصر حقوق الملكية مع وصفها ولا يجوز المقاصة بينها، وتبويبها إلى أصول وخصوم متداولة وغير متداولة. - يبرز رأس المال والمنح الرأسمالية والاحتياطيات والأرباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة في صلب القائمة تمثل حقوق أصحاب رأس المال. - يجب إظهار كل المبالغ المستحقة السداد لأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين أو الموظفين والمبالغ المستحقة للشركات التابعة في صلب القائمة ببند مستقل تحت الخصم. - يفصل حقوق أصحاب رأس مال إلى رأس المال المدفوع والمنح الرأسمالية والاحتياطيات والأرباح المبقاة غير المخصصة.	- ترتب المجموعات في صلب القائمة، بدءاً من الأصول المتداولة ثم الاستثمارات ثم الأصول الثابتة يليها الأصول غير الملموسة. - يجب أن يتم إبراز الأصول غير المتداولة على شكل استثمارات وأصول ثابتة وأصول غير ملموسة وأن يفصل من بنودها حسب طبيعتها. كما يلزم طرح مخصصات تقويم الأصول من قيمتها. - يجب الفصل بين المجموعات الرئيسة من الخصوم غير المتداولة حسب نوعيتها.	- تبرز الخصوم المتداولة وغير المتداولة كمجموعات في صلب القائمة. - يجب أن يتم إبراز الأصول المتداولة في مجموعات حسب طبيعتها وأن يتم إبراز جملتها في صلب القائمة، وكذلك الخصوم. - يجب أن يتم إبراز الخصوم المتداولة في مجموعات حسب طبيعتها وأن يتم إبراز جملتها في صلب القائمة. - إظهار الالتزامات المضمونة وتبرهن في صلب القائمة.

ولغرض إيضاح تطبيق تلك المتطلبات نورد مثالاً لقائمة المركز المالي لشركة سابك الموحدة (شركة مساهمة عامة سعودية) كما في 2007/12/31 يظهر فيه المتطلبات العامة ومتطلبات عرض قائمة المركز المالي على سبيل المثال.

الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) (شركة مساهمة سعودية)

قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 2007 بآلاف الريالات السعودية

		2007	2006
	إيضاح	ريال سعودي	ريال سعودي
الموجودات			
موجودات متداولة	3	46.055.575	39.556.764
نقد وما في حكمه	4	25.977.943	16.475.589
مدينون	5	22.305.959	13.658.245
مخزون	6	5.148.288	4.283.843
موجودات أخرى ومدفوعات مقدمة			
مجموع الموجودات المتداولة		99.487.765	73.974.441
موجودات غير متداولة			
الاستثمارات	7	5.427.127	3.531.839
الممتلكات والآلات والمعدات، بالصافي	8	123.113.574	79.970.622
الموجودات غير الملموسة	9	22.964.004	5.094.003
الموجودات غير المتداولة الأخرى	10	5.254.811	4.017.915
مجموع الموجودات غير المتداولة		156.759.516	92.614.379
مجموع الموجودات		256.247.281	166.588.820
المطلوبات وحقوق الملكية			
مطلوبات متداولة			
تسهيلات بنكية قصيرة الأجل	12	1.399.188	607.622
دائنون	13	3.272.036	5.521.174
مطلوبات مستحقة ومخصصات	14	14.965.392	11.065.422
	15	12.071.352	7.747.658
مجموع المطلوبات المتداولة		31.707.968	24.941.876
مطلوبات غير متداولة			
قروض طويلة الأجل	13	75.437.595	33.611.628
مطلوبات غير متداولة أخرى	16	14.605.446	7.545.079
مجموع المطلوبات غير المتداولة		90.043.041	41.156.707
مجموع المطلوبات		121.751.009	66.098.583
حقوق الملكية			
حقوق المساهمين			
رأس المال	17	25.000.000	25.000.000
احتياطي نظامي	18	12.500.000	11.445.362

احتياطي أبحاث وتقنية	18	1.291.961	1.291.691
احتياطي عام	18	28.894.705	20.631.558
أرباح مستبقاة		23.467.635	14.514.548
مجموع حقوق المساهمين		91.154.031	72.883.159
حقوق الأقلية		43.342.241	27.607.078
مجموع حقوق الملكية		134.496.272	100.490.237
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية		256.247.281	166.588.820

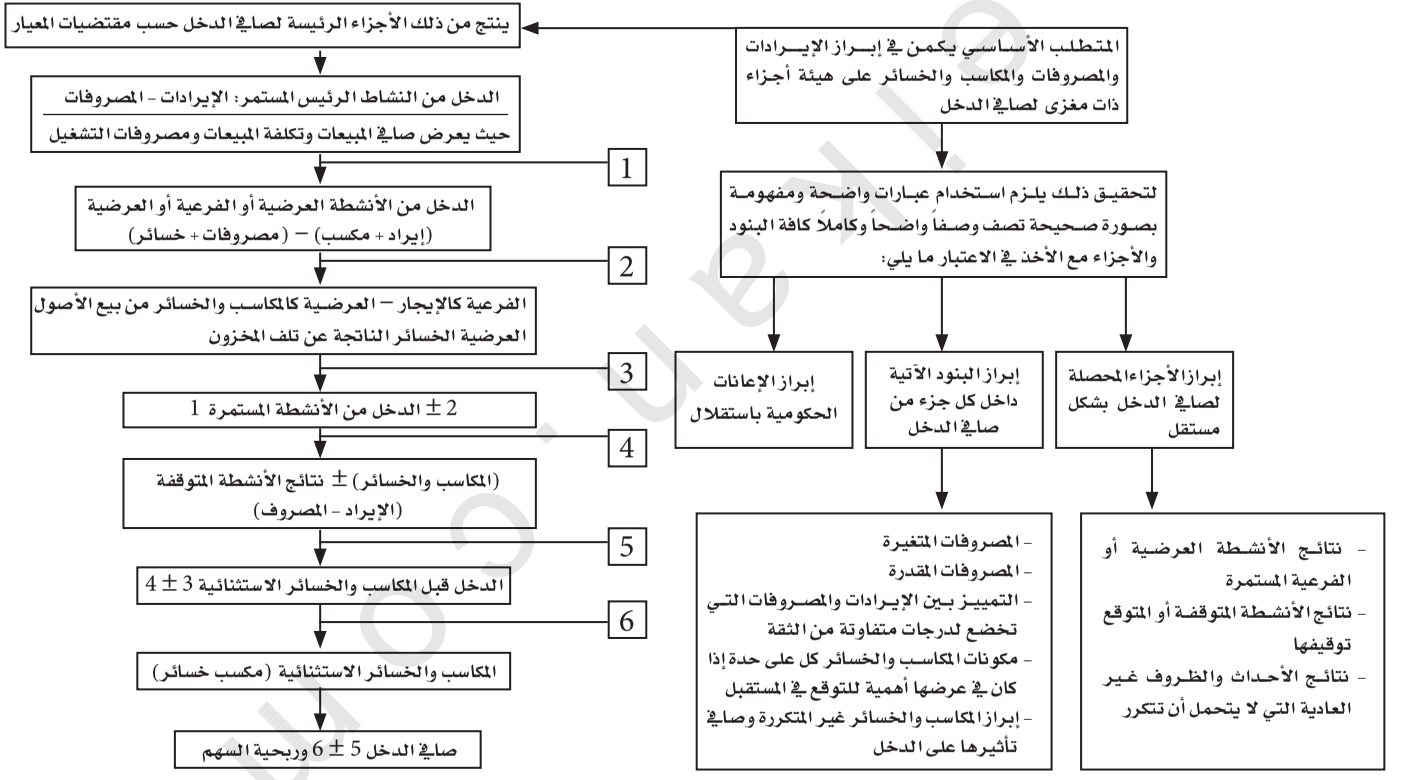
2. قائمة الدخل

لقد حـدد معيار العرض والإفصـاح العام في فقراتـه (610 – 618) وكذلك الدراسة الملحقة بالمعيار الفقرات من (514 – 516) القواعد الأساسية والمتطلبات الـلازم اتباعها كحد أدنى عنـد عرض قائمة الدخل كإحدى أهـم القوائم المالية المتطلبة بالمعيار ويعطي الشكل الآتي موجزاً لأهم تلك المتطلبات:

openkan.com

2 - قائمة الدخل:

لقد حدد معيار العرض والإفصاح العام في فقراته (٦١٠- ٦١٨) وكذلك الدراسة الملحقة بالمعيار الفقرات من (٥١٤- ٥١٦) القواعد الأساسية والمتطلبات اللازم اتباعها كحد أدنى عند عرض قائمة الدخل كإحدى أهم القوائم المالية المتطلبة بالمعيار ويعطي الشكل الآتي موجزاً لأهم تلك المتطلبات:



ويتبين من المتطلبات سابقة الذكر تركيز المعيار السعودي على أن تعد قائمة الدخل بصورة تفصيلية تساعد على اتخاذ القرار الاقتصادي، وهي في العرض مشابهة لمتطلبات المعيار الدولي والأمريكي وعلى الأخص اعتمادها على عرض نتائج الوحدة المحاسبية في قائمة متعددة المراحل تصل من الإيرادات والمصروفات إلى جميع المكونات، ويعاب على أسلوب عرض القائمة التداخل الواضح بين الدخل من الأنشطة الرئيسة وغير الرئيسة للوصول إلى الدخل من الأنشطة المستمرة، وهذا قد يعطي المستفيد - وعلى الأخص في منطقتنا - انطباعاً على أن الاستمرار يعني التكرار، ويمكن أن يكون أحد مدخلات التحليل المالي كمؤشر E / P (الدخل للربحية) الذي تقارن به ربحية الأسهم؛ كما أن بعضاً مكونات القائمة غير واضحة ومحددة معرفة بدقة، مما يخضع بنودها وبعضًا من أجزائها للحكم الشخصي عند العرض. وفيما يلي مثال لقائمة الدخل لشركة الجبس الأهلية عن السنة المنتهية في 2005/12/31م التي استوفت أهم متطلبات المعيار ولو بالحد الأدنى، وعلى سبيل المثال:

الشركة السعودية للصادرات الصناعية (شركة مساهمة سعودية)

قائمة الدخل الموحدة للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2007

	إيضاح	2007	2006
المبيعات		126.204.404	86.327.862
تكلفة المبيعات		(78.254.228)	(51.099.840)
الربح الإجمالي		47.950.176	35.228.022
مصاريف بيع وإدارية وعمومية	19	(6.903.653)	(4.341.902)
الربح من الأعمال		41.046.523	30.886.120
إيرادات استثمارات وأخرى	20	4.230.235	2.552.369
أعباء مالية		(2.869.168)	(1.567.042)
الربح قبل حقوق الأقلية والزكاة		42.407.590	31.871.447
حقوق الأقلية		(13.585.318)	(10.527.505)
الربح قبل الزكاة		28.822.272	21.343.942
الزكاة	21	(1.800.000))	(1.050.000)
الربح الصافي للسنة		27.022.272	20.293.942
ربحية السهم (بالريال السعودي)	22	10.81	8.12

3. قائمة التدفق النقدي:

لقد سبق أن أوردنا تفاصيل متطلبات إعداد قائمة التدفق النقدي الدولي والسعودي وكذلك الفلسفة التي يُبنى عليها إعداد القائمة، والتحول الدولي والمحلي في إعداد القائمة من قائمة التغيرات في المركز المالي إلى قائمة التدفق النقدي، حيث إن الأولى تأخذ في الاعتبار معاني متعددة للتغير سواء أكان نقدياً أم تغيراً في رأس المال العامل أم تغيرات في المصادر والاستخدامات، بينما الأسلوب الآخر يعتبر أن التغير يشمل فقط النقد أو ما يماثله؛ ولذا فإن معيار العرض والإفصاح العام عدلت متطلباته لإعداد القائمة من قائمة التغير في المركز المالي إلى قائمة التدفق النقدي، حيث تم تعديل فقرات المعيار من 619-626 بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين Socpa رقم 5/2/7 وتاريخ 1997/3/18م؛ وتعتبر القائمة أداة مهمة في وقتنا الحاضر لتقييم المنشأة، حيث تشرح كيف يتغير رصيد النقدية من بداية الفترة إلى نهايتها وتظهر مدى قدرة المنشأة على توليد النقدية بناءً على الأساس النقدي، وليس على أساس الاستحقاق؛ ولذا فإن تعديل أسلوب إعدادها على أسس مختلفة إلى أساس نقدي صرف أو ما يماثله يعطي معلومات أكثر دقة لمتخذي القرار الاقتصادي، ويوضح الشكل الآتي أهم متطلبات المعيار:

ملخص لأهم متطلبات معيار العرض والإفصاح العام لإعداد قائمة التدفق النقدي (الفقرات من 619 – 626)

يلزم المعيار إعداد قائمة تدفق نقدي لكل مدة محاسبية تعد فيها قوائم مالية وتعطى شرحاً للتغير للنقد والأموال المماثلة له كالسندات الحكومية (رصيد النقد أو ما يماثله أول المدة ± مجموع النقد أو ما يماثله خلال الفترة (القائمة = رصيد النقد أو ما يماثله آخر المدة).

- الطريق المباشر ← الإفصاح عن البنود الرئيسة لإجمالي النقد المحصل والمدفوع لكل نشاط وذلك من خلال إجراء التسويات لأرصدة من (2) الأساس الاستحقاق إلى النقدي.
- الطريق غير المباشر ← التسوية الحسابية بين صافي الدخل وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية وذلك لغرض استبعاد أثر العمليات غير النقدية في الفترة الماضية أو المستقبلية

(1) رصيد النقد وما يماثله أو الفترة

(2) التدفق النقدي خلال الفترة

أنشطة تشغيلية (A)

محصلات العمليات المالية والأحداث المكونة للدخل من العمليات التشغيلية، أي النقد المستلم أو المستخدم في أنشطة التشغيل:

- نقد متحصل من العملاء
- نقد أنشطة تشغيلية
- نقد للموظفين
- ضرائب.....إلخ.
- إيرادات الاستثمارات
- نقد مدفوع للموردين
- فوائد

أنشطة استثمارية (B)

النقد المحصل والمدفوع من الأنشطة سواء منح القروض وتحصيلها وبيع وشراء الأصول الثابتة والاستثمارات والأصول الأخرى بخلاف المستخدم في التشغيل

أنشطة تمويلية (C)

النقد المحصل والنقد الموضوع للعمليات التمويلية المحصلة من الملاك والأرباح النقدية والإعانات الاقتراض قصير وطويل الأجل والنقد المدفوع لسداده

(3) رصيد النقد أو وما يماثله آخر المدة ← $1 \pm 2 (A \pm B \pm C) = 3$

obeikan.com

ويبين الشكل الآتي مثالاً لقائمة التدفق النقدي للشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك)

الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) (شركة مساهمة سعودية)

قائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2007 بآلاف الريالات السعودية

	2007	2006
الأنشطة التشغيلية		
الربح قبل الزكاة	28.822.272	21.343.942
تعديلات:		
استهلاكات وإطفاءات	7.606.010	6.119.236
حصة الشركة في نتائج الشركات الزميلة	(910.356)	(196.974)
حقوق الأقلية في صافي أرباح الشركات التابعة	13.585.318	10.527.505
التغيرات في الموجودات والمطلوبات العاملة:		
المدينون والمدفوعات المقدمة	(4.542.514)	(3.293.602)
المخزون	(1.147.664)	(3.015.799)
دائنون ومطلوبات مستحقة ومخصصات	2.944.193	3.283.194
مطلوبات غير متداولة أخرى	4.254.230	780.432
زكاة مدفوعة	(2.001.951)	(813.028)
صافي النقد المتوافر من الأنشطة التشغيلية	48.609.538	34.734.906
الأنشطة الاستثمارية		
إضافات ممتلكات آلات ومعدات، بالصافي	(30.859.807)	(18.752.640)
امتلاك شركة تابعة (إيضاح 29)	(43.231.890)	
استثمارات، بالصافي	(20.635)	2.563.233
موجودات غير ملموسة، بالصافي	(272.798)	(644.554)
موجودات غير متداولة أخرى، بالصافي	(1.246.557)	(1.033.045)

صافي النقد المستخدم في الأنشطة الاستثمارية	(75.631.387)	(17.867.006)
الأنشطة التمويلية	———	———
تسهيلات بنكية قصيرة الأجل، بالصافي	791.566	255.927
قروض طويلة الأجل، بالصافي	39.423.079	9.763.358
توزيعات أرباح مدفوعة	(8.796.105)	(9.701.643)
حقوق الأقلية، بالصافي	2.102.120	(5.801.347)
صافي النقد المتوافر من (المستخدم في) الأنشطة التمويلية	33.520.660	(5.483.705)
صافي الزيادة في النقد وما في حكمه	6.498.811	11.384.195
النقد وما في حكمه في بداية السنة	39.556.764	28.172.569
النقد وما في حكمه في نهاية السنة (إيضاح 3)	46.055.575	39.556.764

4. **قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال**

يلزم معيار العرض والإفصاح العام الفقرات من (627-629) إعداد قائمة لتوضيح التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال، وتظهر تلك القائمة حقوق ملاك المنشأة في بداية الفترة المالية وفي نهايتها وأي تغيرات عليها نتيجة أعمالها سواء أكان تعديلاً إيجابياً أم سلبياً لرأس المال والاحتياطات النظامية وغيرها والتغيرات فيها وكذلك علاوة الإصدار إن وجدت والأرباح غير الموزعة والتوزيعات وكذلك صافي ربح الفترة، وتتطابق الأرصدة مع حقوق الملكية المعروضة في قائمة المركز المالي في نهاية الفترة.

ويمكن أن يتم إعداد، إما قائمة بالتغيرات أو قائمة بالأرباح المبقاة حسب الظروف، ويفضل إعداد القائمة الأولى إذا كانت المعاملات التي تؤثر في حقوق أصحاب رأس المال متشابكة وغير عادية كزيادة رأس المال عن طريق حقوق الأولوية وبعلاوة إصدار؛ أما إذا كانت الأمور عادية ومبسطة وأن التغيرات كانت داخلية فقط (الأرباح وتوزيعها) فيكتفى عادة بقائمة الأرباح المبقاة، وملخص المعلومات المطلوب عرضها، كما يلي:

إما

قائمة الأرباح المبقاة

- الأرباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة.
- أرصدة أول المدة لكل من الأرباح المبقاة.
- الأرباح المبقاة غير المخصصة قبل وبعد أي تسويات لمدد مالية سابقة.
- الإضافات والاستبعادات من أرصدة أول المدة من الأرباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة خلال المدة.

أو

قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال

- التغيرات في رأس المال المدفوع وفي المنح الرأسمالية والاحتياطات والأرباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة.
- أرصدة أول المدة لرأس المال المدفوع والمنح الرأسمالية والاحتياطات والأرباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة.
- الإضافات والاستبعادات من أرصدة أول المدة، مع وصف لطريقة كل إضافة.

وفيما يلي مثال لقائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال (المساهمين) للشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) (شركة مساهمة سعودية) للعام المالي 2007م.

obeikan.com

الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) (شركة مساهمة سعودية)

قائمة حقوق المساهمين الموحدة

للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2007 بآلاف الريالات السعودية

		رأس المال							
	إيضاح	الحكومة	القطاع الخاص	إجمالي رأس المال	احتياطي نظامي	احتياطي الأبحاث والتقنية	احتياطي عام	أرباح مستبقاة	المجموع
الرصيد في 31 ديسمبر 2005م		14.000.000	6.000.000	20.000.000	9.415.968	1.291.691	17.589.241	14.043.717	62.340.617
الزيادة في رأس المال		3.500.000	1.500.000	5.000.000	-	-	-	(5.000.000)	-
توزيعات أرباح سنوية		-	-	-	-	-	-	(6.000.000)	(6.000.000)
مكافأة أعضاء مجلس الإدارة		-	-	-	-	-	-	(1.400)	(1.400)
المحول إلى الاحتياطي العام	18	-	-	-	-	-	3.042.317	(3.042.317)	-
الربح الصافي للسنة		-	-	-	-	-	-	20.293.942	20.293.942
المحول إلى الاحتياطي النظامي	18	-	-	-	2.029.394	-	-	(2.029.394)	-
توزيعات أرباح مرحلية	26	-	-	-	-	-	-	(3.750.000)	(3.750.000)
الرصيد في 31 ديسمبر 2006م		17.500.000	7.500.000	25.000.000	11.445.362	1.291.691	20.631.558	14.514.548	72.883.159
توزيعات أرباح سنوية	17	-	-	-	-	-	-	(6.250.000)	(6.250.000)
مكافأة أعضاء مجلس الإدارة		-	-	-	-	-	-	(1.400)	(1.400)
المحول إلى الاحتياطي العام	18	-	-	-	-	-	8.263.147	(8.263.147)	-
الربح الصافي للسنة		-	-	-	-	-	-	27.022.272	27.022.272
المحول إلى الاحتياطي النظامي	18	-	-	-	1.054.638	-	-	(1.054.638)	-
توزيعات أرباح مرحلية	26	-	-	-	-	-	-	(2.500.000)	(2.500.000)
الرصيد في 31 ديسمبر 2007م		17.500.000	7.500.000	25.000.000	12.500.000	1.291.691	28.894.705	23.467.635	91.154.031

الإيضاحات المرفقة تشكل جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم المالية الموحدة

obeikan.com

القسم الثاني: متطلبات الإفصاح العام

يحدد معيار العرض والإفصاح العام، بالإضافة إلى العرض سبعة متطلبات أساسية يلزم إفصاح المنشآت التي تعد قوائم مالية بغض النظر عن حجمها ونشاطها؛ وبالنظر لتلك المتطلبات نجد أنها تشكل الحد الأدنى أو في الواقع الأساس للإفصاح بشكل عام، وهي تماثل المتطلبات في المعايير الدولية وبعض المعايير المحلية؛ ويمكن تقسيمها إلى مجموعتين أساسيتين، هما:

المجموعة الأولى طبيعة الوحدة وسياستها المحاسبية والتغيرات في المبادئ والتقدير والوحدة ومعالجة الأخطاء	المجموعة الثانية المكاسب والخسائر المحتملة والارتباطات المستقبلية والأحداث اللاحقة
• الإفصاح عن طبيعة نشاط المنشأة • إيضاح السياسات المحاسبية المهمة • الإفصاح عن التغير في السياسات المحاسبية • الإفصاح عن التغير في الوحدة المحاسبية • الإفصاح عن تصحيح الأخطاء	• الإفصاح عن المكاسب والخسائر المحتملة • الإفصاح عن الارتباطات المستقبلية • الإفصاح عن الأحداث اللاحقة

ولقد فصلت الفقرات (679 - 713) من المعيار تلك المتطلبات، كما وضحت الفقرات (840-876) من الدراسة التحليلية المبررات الأساسية لتلك المتطلبات، ونورد أدناه ملخصاً لها.

المجموعة الأولى

تشتمل المجموعة الأولى من متطلبات الإفصاح العام على ضرورة إفصاح المنشأة عن طبيعة الوحدة وسياستها المحاسبية والتغيرات في السياسة المحاسبية والتقدير وتغيرات الوحدة المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

1. إيضاح طبيعة نشاط الوحدة المحاسبية

يتطلب المعيار إيضاح طبيعة نشاط الوحدة المحاسبية، كما حدده سجلها التجاري وكذلك الإفصاح عن أي إضافات أو حذف لأي نشاط تم ترخيصه،

ويستحسن أن يتم التركيز على الأنشطة التي تدخل ضمن نماذج أعمالها؛ ولا شك أن هذا الإفصاح يمثل قاعدة أساسية لإعداد القوائم المالية، وذلك للفصل بين الإيراد والمكسب والمصروف والخسارة، بالإضافة إلى تحديد الأصول المنتجة عن تلك الأصول الاستثمارية؛ كما أنه وسيلة أساسية لإعطاء المستفيدين أداة للتحليل الطولي والعرضي؛ فيمكن تحديد أي تغيرات في نشاط الوحدة عند إجراء التحليل الطولي، ويمكن أيضاً تحديد الوحدات المحاسبية القابلة للمقارنة والمماثلة للنشاط عند إجراء التحليل العرضي.

2. **إيضاح السياسات المحاسبية المهمة**

كما ذكرنا مراراً، أن القياس المحاسبي لم يصل إلى العلمية البحتة وكذلك لا توجد معايير سواء محلية أو دولية تعطي خياراً واحداً لأسلوب القياس لعناصر القوائم المالية، ولذا فإن هناك خيارات متعددة تسمح بها معايير المحاسبة سواء الدولية أو المحلية لتكون الأساس في قياس عناصر القوائم المالية، لذا فمن حيث المنطق يقتضي الأمر ضرورة الإفصاح وبشكل مفصل عن السياسات المحاسبية المهمة المختارة من قبل الوحدة لقياس عناصر القوائم المالية، طبعاً يقتضي الأمر أن تكون خيارات متاحة في معايير المحاسبة سواء الدولية أو المحلية؛ كما يلزم أيضاً الثبات في استخدام تلك السياسات؛ ومن أمثلة السياسات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها استخدام أساس الاستحقاق، أساس توحيد الحسابات، طريقة تحديد كلفة المخزون وتدفقه وتقييمه، أساس الاعتراف بالإيرادات وتحققها وطريقة الاستهلاك والإطفاء، أساليب توزيع المصروفات وهكذا.. ولذا فإن المعيار شدد وبصراحة على وجوب تضمين القوائم المالية وصفاً واضحاً للسياسات المحاسبية المهمة المتبعة في إعداد القوائم المالية للوحدة وأن يكون جزءاً مكملاً ومهماً كحد أدنى للقوائم المالية (فقرة 680) وأن تكون بشكل تتابعي، إما كإيضاح أولي أو ملحق للقوائم المالية؛ مع العلم أنه لا يبرر الخطأ في تطبيق المعيار أنه منصوص عليه في السياسة، كما يركز المعيار على ضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية في حالة وجود خيارات في المعيار، أو أن تكون السياسة

المحاسبية خاصة بصناعة معينة أو أن تكون السياسة مخالفة للإطار الفكري للمحاسبة في المملكة.

3. التغير في السياسة المحاسبية

شدد المعيار على ضرورة الالتزام بمفهوم الثبات كأساس لإعداد القوائم المالية أو بمعنى آخر الالتزام بالسياسات المحاسبية من فترة مالية وأخرى، حتى يمكن أن تتم المقارنة الطويلة والعرضية، وأن تكون المعلومات المنتجة ذات فائدة للمستفيدين؛ ولكن يقتضي الأمر أحياناً تعديل تلك السياسات إما إجبارياً كتغير في متطلبات معايير القياس أو اختيارياً، لكون المعيار أو السياسة المختارة لا تعكس في رأي الإدارة العدالة، وأن اختيار سياسة محاسبية أخرى تمثل عاكساً أفضل لواقع القياس المحاسبي للوحدة، شريطة ألا يتم التغير من سياسة محاسبية غير مقبولة إلى سياسة محاسبية مقبولة (تصحيح خطأ) ومن أمثلة ما تشمله تغيرات السياسة المحاسبية الإجبارية تغير تقييم الاستثمارات من طريقة الكلفة أو السوق أيهما أقل إلى القيمة العادلة كما تتطلبها المعايير أو تغير تدفق المخزون من خيارات متعددة (الأول فالأول... الأخير فالأول) إلى سياسة المتوسط المرجح، أما التغيرات الاختيارية فتشمل مثلاً طريقة احتساب الاستهلاك من طريقة القسط المتناقص إلى طريقة القسط الثابت أو العكس.

وهناك ثلاث طرق شائعة ومسموح بها محلياً وعالمياً، هي:

- التطبيق المقبل ويحتسب أثر التعديل في السياسة المحاسبية على الأحداث والظروف التي تنتج بعد تاريخ التغير والأرصدة القائمة، ولا يحتسب أي أثر تراكمي عن أثر التعديل في السنوات السابقة.

- التطبيق الرجعي ويحتسب الأثر التراكمي للتعديل للمدد السابقة والإفصاح عنه في صلب قائمة الدخل وتعديل القوائم المالية للفترة الحالية.

- التطبيق البسيط ويحتسب الأثر التراكمي للتعديل للمدد السابقة والإفصاح عنه بتعديل رصيد الأرباح المبقاة للمدد السابقة المعروضة.

ولقد حدد المعيار ضرورة الالتزام بالتطبيق البسيط (فقرة 685) وذلك بتعديل الأثر في رصيد الأرباح المبقاة في أول قائمة معروضة، ويلزم المعيار الإفصاح عن وصف للتغير ومبرراته وأثره على القوائم المالية للمدد الحالية والإشارة إلى أنه تم تعديل السياسة المحاسبية بشكل واضح وبارز حتى ولو لم يكن هناك أثر مالي أو كان هناك أثر مالي غير مهم نسبياً (فقرة 690).

4. التغير في التقديرات المحاسبية

يعنى بالتغير في التقدير المحاسبي أن تنشأ معلومة حالية لم تؤخذ في عين الاعتبار عند تقييم التقديرات في حينها، أما إذا كانت المعلومة متوافرة ولم تستخدم في التقييم في حينه، فإن هذا لا يمثل تغيراً في التقدير المحاسبي وإنما يصبح تصحيحاً لخطأ محاسبي. ومن أمثلة ذلك العمر الإنتاجي للأصول وكذلك تقدير الديون التي لا يتوقع تحصيلها وغيرها من التقديرات؛ ويتطلب المعيار فقرة (691) إبراز أثر التغير في التقدير في المدة المالية التي يحدث فيها التغير، وكذلك المدد المقبلة؛ ويلزم الإفصاح عن طبيعة التغير وأثره على كل من صافي الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية، أما إذا كان له تأثير مستقبلي كالتغير في تقدير العمر الإنتاجي، فيلزم الإفصاح عن ذلك الأثر.

5. التغير في تكوين الوحدة المحاسبية

عندما تحدث تغيرات مهمة في تكوين الوحدة المحاسبية، سواء بالاندماج أو التوحيد أو غيرها عندئذ نشأت وحدة محاسبية جديدة، ولا يمكن مقارنة نتائجها مع نتائج القوائم المالية للفترة السابقة مادام أن هناك تغيراً في تكوين الوحدة، لذا يلزم المعيار (فقرة 695) إظهار التغيرات المحاسبية التي تؤدي إلى إعداد قوائم مالية تعتبر في حد ذاتها قوائم مالية لوحدة أخرى، وذلك بإعادة تصوير القوائم لكافة المدد المعروضة، كما لو أنها تمثل الوحدة المحاسبية الجديدة.

6. تصحيح الأخطاء المحاسبية

كثيراً ما تقع أخطاء محاسبية غير متعمدة في القياس المحاسبي، ولا يتم اكتشافها إلا في مدد مالية لاحقة، وقد يكون هناك أيضاً أخطاء في تطبيق السياسة

المحاسبية ويقتضي الأمر تعديله من السياسة غير المقبولة إلى السياسة المقبولة، أو قد يكون هناك خطأ في التقدير المحاسبي، حيث تكون المعلومة متاحة وقت التقدير ولكن حصل خطأ في عدم استخدامها؛ مثل تلك الأخطاء يلزم المعيار (698) أن يتم محاسبته بأثر رجعي وأن يتم تصحيح أرصدة كل المدد من تاريخ نشوء الخطأ ويتم تعديل رصيد الأرباح المبقاة للمدد المعروضة، ويلزم وصف الخطأ للمدة الجارية والسابقة والنص بشكل واضح إلى أنه تم تعديل القوائم المالية نتيجة خطأ محاسبي سابق. ويقصد بتعديل الأرصدة الرجوع إلى أساس الخطأ وتعديل رصيد ذلك الحساب ومتابعته لحين الوصول إلى القوائم المالية المعروضة، مع تعديل رصيد الأرباح المبقاة بأثر ذلك الخطأ، بحيث تظهر الأرصدة في المدد المعروضة بالرصيد الصحيح بعد تعديل الخطأ.

المجموعة الثانية

تشمل المجموعة الثانية متطلبات إثبات الخسائر الاحتمالية والإفصاح عن الخسائر والمكاسب الاحتمالية وكذلك الارتباطات المستقبلية:

1. **المكاسب والخسائر المحتملة**

أخذ المعيار بقاعدة التحفظ في إثبات المكاسب عكس الخسائر المحتملة، وساوى بينهما في متطلبات الإفصاح؛ فتشير الفقرة رقم (702) من المعيار أنه لا يجوز إثبات المكاسب المحتملة في القوائم المالية، حتى تتحقق أخذاً بشروط معيار الإيرادات والتزاماً بمفاهيم المحاسبة المالية؛ ويقتضي المعيار ضرورة الإفصاح عن طبيعة المكسب وتقديراً لقيمته المحتملة والإشارة إلى الإيضاح في صلب قائمة المركز المالي.

أما فيما يتعلق بالخسائر المحتملة، فيمكن تقسيمهما إلى نوعين، الخسائر الاحتمالية والتقديرية، ويقصد بالأولى أن هناك احتمالاً بتحققها بغض النظر عن حجمه، والأخرى أن احتمال وقوعها وارد، ولكن يصعب تقدير قيمتها؛ ويقضي المعيار في فقرته (700) أنه يجب إثبات الخسائر المحتملة وتحميل الدخل بقيمتها

في حالة وجود توقع حال بانقضاء أصل أو تحمل التزام ويمكن تقدير قيمته بمعقولية، وهنا يلزم الإفصاح عن طبيعته ومبلغه والإشارة إلى ذلك بالإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية؛ أما إذا لم تتوافر هاتان الحالتان كتدني نسبة التوقع أو صعوبة التقدير أو كليهما فيلزم الإفصاح عن وجود خسارة محتملة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

2. الارتباطات المستقبلية

عندما يتم ارتباط الوحدة المحاسبية بوحدة محاسبية أخرى على شكل اتفاقات تؤثر على مستقبل الوحدة أو تغير نموذج أعمالها فيلزم أن يوضح ذلك للمستفيدين، كالالتزام بشراء أصل كبير أو توقيع عقد رأسمالي أو المحافظة على مستوى معين من رأس المال العامل أو التعهد بعدم الاقتراض إلا قروضاً إسلامية مثلاً أو غيرها من التعهدات ذات الأثر المستقبلي؛ وتقضي الفقرة رقم (708) بضرورة الإفصاح عن مثل تلك الارتباطات مع وصف كامل للارتباط وشروطه وأثره المالي المستقبلي.

3. الأحداث اللاحقة

تقع دوماً أحداث لاحقة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ إصدارها، ويقضي المعيار بعدم تعديل القوائم المالية بمثل تلك الأحداث، ولكن يلزم المعيار ضرورة الإفصاح عنها بالإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية (فقرة رقم 711) إذا كان من شأن تلك الأحداث أن تؤدي إلى تغيرات مهمة في الأصول أو الخصوم خلال المدة اللاحقة؛ ويلزم الإفصاح عن طبيعة الحدث وتقدير الأثر المالي لذلك الحدث إذا كان ذلك ممكناً. ومما تجدر الإشارة إليه أن بعض المعايير تجيز استخدام المعلومات المستجدة إذا كان لها علاقة بأحد عناصر القوائم المالية في إعداد تلك القوائم إلا أن المعيار السعودي لم ينص على ذلك صراحة.