

الفصل الثامن، عَشْرَ

متطلبات العرض والإفصاح الخاصة

obeikan.com

يقصد بمتطلبات العرض والإفصاح الخاصة تلك المتطلبات التي تركز على عنصر محدد من عناصر القوائم المالية لتحديد أسلوب عرضه، وكذلك المتطلبات الخاصة المطلوب الإفصاح عنها كحد أدنى لمستوى الإفصاح، وحيث إن جلّ المعايير المحلية والدولية متشابهة في متطلباتها، وعمومية متطلبات المعايير الدولية، وخصوصية ومحلية المعايير السعودية، ولكونها تشمل جلّ المتطلبات الدولية، بل إن بعضها يتطلب مزيداً من التفاصيل، يعطي هذا الفصل موجزاً لأهم تلك المتطلبات.

لقد كان أول مشروعات الهيئة تعديل معيار العرض والإفصاح العام والإطار الفكري من أهداف ومفاهيم واعتباره ملزماً بصفته الحالية بدءاً من عام 1997م لجميع المنشآت التي تصدر قوائم مالية بغض النظر عن شكلها القانوني وحجمها؛ وفي نفس العام صدرت ثلاثة معايير قياس وإفصاح خاصة بعنصر العملات الأجنبية والمخزون السلعي والإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة وصدرت خمسة معايير جديدة في العام المقبل لتشمل الإيرادات والمصروفات الإدارية والتسويقية وتكاليف البحث والتطوير وتوحيد القوائم المالية والاستثمار في الأوراق المالية، وفي العام اللاحق 1999م صدرت ثلاثة معايير أخرى تمثل معيار التقارير المالية الأولية ومعيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل، وتم إقرار معيارين عام 2001م هما معيار الأصول الثابتة ومعيار المحاسبة عن عقود الإيجار، وصدرت ثلاثة معايير خلال عام 2002م تشمل معيار التقارير القطاعية والمحاسبة عن الاستثمار وفقاً لحقوق الملكية والأصول غير الملموسة، وتم إقرار معيار المحاسبة عن الإعانات الحكومية عام 2005م وصدر معيار محاسبة الهبوط في قيمة الأصول غير المتداولة عام 2007م وكذلك معيار ربحية السهم.

أولاً: متطلبات العرض والإفصاح الخاصة بعناصر صافي الأصول

أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين 18 معياراً بدءاً من مارس 1997م، بالإضافة إلى معيار العرض والإفصاح العام، وتهدف تلك المعايير إلى تحديد أسلوب قياس الأحداث المالية لبند محدد أو مجموعة من القوائم المالية،

وكذلك متطلبات عرضها والإفصاح عنها؛ وحيث سبق إن أُستعرضت بعض جوانب القياس لتلك البنود سابقاً في هذا الكتاب، فسيتم التركيز على متطلبات العرض والإفصاح الخاصة بكل من معالجة العملات الأجنبية والمخزون السلعي والإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة والإيرادات والمصروفات الإدارية والبيعية وتكاليف البحث والتطوير وتوحيد القوائم المالية والاستثمار في الأوراق المالية والزكاة وضريبة الدخل والأصول الثابتة والعقود الإيجارية والتقارير القطاعية للاستثمار وفق حقوق الملكية والأصول غير الملموسة والأبحاث الحكومية والهبوط في قيمة الأصول غير المتداولة وربحية السهم.

1. متطلبات العرض والإفصاح لمعالجة العملات الأجنبية

صدر أول معيار تفصيلي للمعالجة المحاسبية في مارس 1997 يهدف إلى قياس وإثبات المعاملات المالية التي تتم بعملة أجنبية وترجمة القوائم المالية المعدة لجهة أجنبية إلى العملة الوطنية والإفصاح عنها (فقرة 104) ولم يحدد المعيار أسلوب عرض محدد، ولكن أوجب الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتعلقة بالعملات الأجنبية وإجمالي الأرباح والخسائر الناتجة عن تغير أسعار الصرف التي أثرت على دخل المنشأة وكذلك الإفصاح عن التغيرات التي تطرأ خلال الفترة على حساب فروق الترجمة الذي يلزم إظهاره ضمن حسابات حقوق الملكية.

2. متطلبات العرض والإفصاح لمعالجة المخزون السلعي

يهدف معيار المخزون السلعي الصادر أيضاً في مارس 1997م كما حددته الفقرة (105) إلى تحديد الدخل الملازم من المخزون من خلال مقابلة الإيراد من المخزون بتكلفة الحصول عليه، ويوصي المعيار أن يتم عرض المخزون السلعي في قائمة المركز المالي في بند الأصول المتداولة ويصنف حسب طبيعته مع الأخذ في الحسبان معيار الأهمية النسبية؛ ويلزم المعيار أن يتم الإفصاح عن السياسة المستخدمة في قياس المخزون بما في ذلك طريقة التكلفة المستخدمة، الإفصاح عن المخزون المسعر بأسعار السوق، ومبلغ المخزون المدرج في القوائم المالية إذا كان مرهوناً، وبما أن المعيار يتطلب أن يتم استخدام طريقة المتوسط أو المتوسط المرجح

لتدفق المخزون، فيلزم عند استخدام طريقة أخرى (كالأول فالأول مثلاً) أن يتم الإفصاح عن الفرق بين كلفة البضاعة المباعة وبضاعة آخر المدة محسوبة على أساس الطريقة التي اتبعتها المنشأة وطريقة التدفق المسموح بها (المتوسط).

3. متطلبات الإفصاح عن العمليات مع ذوي علاقة

يعتبر هذا المعيار من أهم معايير الإفصاح دولياً ومحلياً، وذلك لإطلاع المستفيدين من القوائم المالية على العمليات التي تمت بين المنشأة والأطراف ذوي العلاقة؛ ولقد اهتمت الهيئة بأن يكون إصدار هذا المعيار من أولوياتها، حيث صدر مع الدفعة الأولى للمعايير في مارس 1997م؛ ويهدف المعيار إلى الإفصاح وبشكل واضح عن جميع العمليات ذات الأهمية النسبية مع الأطراف ذوي العلاقة سواء كان هناك لهم أرصدة في آخر العام أو عدمه، ويلزم أن يشمل الإفصاح تحديداً لذوي العلاقة وطبيعتها ونوع العمليات وقيمتها وأرصدها. وتتباين تعاريف الأطراف ذوي العلاقة من مجتمع إلى آخر ومن قانون إلى آخر، واعتمد المعيار في تحديد تلك الأطراف على نظام الشركات السعودي، حيث يشمل الشخص الطبيعي المالك لعدد من أسهم الشركة ذات أهمية نسبية وكذلك أقاربه إلى الدرجة الرابعة؛ وكذلك الشخص الاعتباري الذي يملك نسبة من الأسهم تمكنه من التأثير بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، بالإضافة إلى أعضاء مجلس الإدارة ومديري المراكز الرئيسية مثل المديرين التنفيذيين وأقاربهم إلى الدرجة الرابعة؛ بالإضافة إلى المنشآت التي يملك فيها هؤلاء وأقاربهم إلى الدرجة الرابعة نسبة من أسهم تلك المنشأة وله القدرة على التأثير على قراراتها. كما أن المنشآت التابعة والشخصية والصناديق الخاصة بمنافع الموظفين ومراجعي الحسابات يشملهم تعريف الأطراف ذوي العلاقة ويلزم الإفصاح عن جميع تعاملاتهم إذا كانت ذات أهمية نسبية.

4. متطلبات العرض والإفصاح عن الإيرادات

يهدف المعيار الصادر في ديسمبر 1998م إلى تحديد متطلبات قياس وإثبات الإيرادات من العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة وعرضها والإفصاح عنها، ويتطلب المعيار الفقرة (118) أن يتم عرض الإيرادات كبند مستقل في قائمة

الدخل ضمن نتائج العمليات المستمرة وذلك التزاماً بمتطلبات العرض والإفصاح العام، كما يلزم المعيار (119-123) أن يتم الإفصاح عن السياسة المحاسبية لإثبات الإيراد وكذلك الطرق المحاسبية المختارة لتحديد مراحل الإنجاز والإفصاح عن تفاصيل الإيراد وفقاً للأنشطة وكذلك الإيرادات المترتبة على عمليات المقايضة بسلع أو خدمات بالإضافة إلى الإفصاح عن الإيرادات التي تم تأجيلها نتيجة وجود درجة عالية من عدم التأكد من إمكانية التحصيل.

5. متطلبات العرض والإفصاح عن المصروفات الإدارية والتسويقية

تشير الفقرة رقم (104) من المعيار إلى أن الهدف يكمن في تحديد متطلبات قياس وإثبات المصروفات الإدارية والتسويقية وعرضها والإفصاح عنها؛ وتحدد الفقرتان رقم (110-111) أسلوب العرض بضرورة أن يتم إبرازه بشكل مستقل في قائمة الدخل ضمن نتائج العمليات المستمرة للمنشأة، سواء أكانت إدارية أم تسويقية، وأن يشمل الإفصاح وصفاً للسياسة المحاسبية وأساس التوزيع وكذلك تفاصيل بنود المصروفات ذات الأهمية النسبية بما يفيد مستخدمي القوائم المالية، ولقد تم تعريف وتحديد المصروفات التسويقية بكونها المصروفات الناتجة عن مجهودات المنشأة المتعلقة بالإدارة غير الإنتاج والتسويق والبيع والتوزيع، أما الفترة منها فتلك التي ليس لها منافع مستقبلية وتخص الفترة المحاسبية وغير مرتبطة، لا بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة المباشرة.

6. متطلبات العرض والإفصاح عن تكاليف الأبحاث والتطوير

يقصد بتكاليف البحث كما حددتها الفقرة (126) من المعيار الذي صدر في ديسمبر 1998م الفحص المتعمق الهادف إلى اكتشاف معرفة جديدة مفيدة لتطوير منتج جديد أو تحسين منتج قائم، أما التطوير فقرة (127) فيتمثل في تحويل نتائج البحث إلى خطة أو تصميم لمنتج جديد أو خدمة جديدة سواء كان لغرض البيع أو الاستخدام، ويقضي المعيار بضرورة أن يتم عرض مصاريف البحث والتطوير كبند مستقل لكل منها بقائمة الدخل، كما يتم عرض تكاليف التطوير المرسلة ضمن الأصول غير الملموسة في قائمة المركز المالي؛ ويلزم المعيار أن يتم

الإفصاح عن السياسة المحاسبية لمعالجة كل من مصاريف البحث والتطوير، وكذلك المرسمة أو إطفائها وتفاصيل أنشطة البحث والأعمال الإنتاجية وتكاليف التطوير وكذلك التغيرات الفترية في تلك التكاليف.

7. متطلبات الإفصاح الخاصة بتوحيد القوائم المالية

يلزم معيار توحيد القوائم المالية الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 1998م أن يتم توحيد القوائم المالية عندما تتوافر للمنشأة سيطرة على منشأة أخرى سواء كانت محلية أو أجنبية، ويستثنى من ذلك السيطرة المؤقتة أو في حالات الإفلاس وإعادة التنظيم، وحدد المعيار شروطاً للسيطرة تختلف عن مثيلاتها في المعايير الدولية والمحلية في النوعية وتتفق معها كمياً، فمن الناحية الكمية يمثل امتلاك أكثر من 50% من صايف أصول منشأة أخرى سيطرة تلزم التوحيد، أما من الناحية النوعية أو النظامية فإن تحقق شرط امتلاك حقوق أقلية مع وجود قدرة على توجيه السياسة المالية أو التشغيلية بموجب اتفاق موثق أو امتلاك حقوق أقلية لها تأثير مهم في التصويت أو امتلاك حقوق أقلية مع وجود حق نظامي تتحكم بموجب المنشأة في استخدام أصول المنشأة الأخرى وتوجيه سياساتها التشغيلية والمالية شروحاً يلزم معها التوجيه أيضاً. ويقضي المعيار (الفقرات 130-138) ضرورة الإفصاح عن السياسة التي تتبعها كأساس للتوحيد، ونسبة الملكية في المنشآت التابعة الموحدة وغير الموحدة، وأساس المحاسبة عن المنشأة التابعة التي لم يتم توحيدها، وقيم الشهرة وأسلوب تحديدها لأول مرة عن طريقة الشراء ضمن الأصول غير الملموسة وأسلوب إطفائها، والفترة المالية التي تعطيها القوائم المالية واتفاقها أو عدم اتفاقها مع الفترة المالية للشركة الأم، وحصة حقوق الملكية غير المسيطرة في دخل أو خسارة المنشأة التابعة، بالإضافة إلى كشف تفصيلي ومقارنة نسب الملكية في المنشآت التابعة سواء وحدت أو لم توحد قوائمها المالية.

8. متطلبات العرض والإفصاح عن الاستثمار في الأوراق المالية

تمشياً مع متطلبات المعايير الدولية وبعض المعايير المحلية، تم في ديسمبر 1998م تعديل جوهرى لمعالجة الاستثمار في الأوراق المالية من الأسلوب التحفظي

والكامن في الكلفة أو السوق أيهما أقل إلى أسلوب يأخذ في الاعتبار القيمة العادلة للاستثمار والاعتراف بالإيراد والتحقق عن المكاسب في بعضها والاعتراف دون التحقق في بعضها الآخر؛ وعرف المعيار الأوراق المالية لغرض الاتجار ليشمل تلك التي حصلت عليها المنشأة لغرض إعادة بيعها في الأجل القصير، أما الأوراق المالية المحفوظة إلى تاريخ الاستحقاق فتشمل تلك الأوراق التي قصد منها حفظها إلى تاريخ استحقاقها مع توافر النية المسبقة لذلك، أما النوع الأخير المتاح للبيع فيشمل جميع الأوراق المالية التي لا تدرج تحت هذين العنصرين؛ ويهدف المعيار بالدرجة الأولى لما تحدده الفقرة رقم (106) إلى تحديد متطلبات قياس الاستثمار في الأوراق المالية سواء ورقة حقوق ملكية أو دين وعرضه والإفصاح عنه في القوائم المالية وإيضاحاتها. وتحدد الفقرات (122-130) أسلوب عرض الاستثمارات في القوائم المالية وإيضاحاتها، بحيث يلزم أن يصنف الاستثمار حسب طبيعته إلى استثمارات متداولة وغير متداولة في صلب قائمة المركز المالي ويظهر الأول ضمن مجموعة الأصول المتداولة، أما الثاني فيعرض بشكل مستقل ويلزم المعيار أن يتم عرض الاستثمارات لغرض الاتجار ضمن الأصول المتداولة، أما أدوات الدين طويلة الأجل فمعظمها من ضمن الأصول غير المتداولة، وتبرز الاستثمارات المتاحة للبيع من ضمن الأصول غير المتداولة بشكل مستقل.

كما تعرض المكاسب والخسائر غير المحققة الناتجة من تقويم الأوراق المالية للاتجار في بند مستقل في قائمة الدخل، أما المعدة للبيع، فتعرض في بند مستقل في مجموعة حقوق الملكية في قائمة المركز المالي وقائمة الأرباح المبقاة أو التغيير في حقوق الملكية. كما يوجب المعيار ضرورة إظهار الخسائر الناتجة عن الانخفاض غير المؤقت في القيمة العادلة للأوراق المالية عن كلفتها في صلب قائمة الدخل في فترة الانخفاض فوراً، كما حدّد المعيار أيضاً أسلوب عرض الاستثمارات بأنواعها في قائمة التدفق النقدي، حيث يلزم أن يتم عرض الأوراق المالية لغرض الاتجار في مجموعة التدفقات النقدية التشغيلية. أما الأوراق المالية الأخرى فيتم عرضها ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية؛ كما تحدد الفقرات (131 - 136) متطلبات الإفصاح عن الاستثمار في الأوراق المالية بضرورة الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة

كل نوع من أنواع الاستثمارات، وكذلك إجمالي القيمة العادلة والمكاسب والخسائر غير المحققة والتكلفة المعدلة بمقدار إطفاء العلاوة أو الخصم لكل نوع وكذلك حصيلة بيع الأموال المتاحة للبيع وإجمالي المكاسب والخسائر المخفضة، بالإضافة إلى أي تغيرات في التصنيف وتواريخ استحقاق الأوراق المالية طويلة الأجل.

9. متطلبات العرض والإفصاح الخاص بالزكاة وضريبة الدخل

حددت متطلبات العرض والإفصاح الخاص بالزكاة والضريبة في معيارين صدرا في 1999/12/21م، الأول خاص بقياس الأحداث المالية ومعالجتها الخاصة بالزكاة وعلى الأخص مخصص الزكاة وأسلوب عرضها في القوائم المالية والمعلومات المطلوب الإفصاح عنها، والثاني يهتم بنفس أسس القياس والعرض والإفصاح الخاصة بضريبة الدخل على الشركات الأجنبية أو المختلطة. وتوجب الفقرة رقم (107) من معيار الزكاة والضريبة بعرض مخصص الزكاة والضريبة في بند مستقل في قائمة الدخل وأن يكون ترتيبه بعد بنود المكاسب والخسائر الاستثنائية، فيما عدا الشركات مختلطة الملكية (سعودية وأجنبية) فيتم عرضه في بند مستقل في قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال أو الأرباح المبقاة؛ على أن يتم الإفصاح عن السياسة المحاسبية وملخصاً لعناصر ومبلغ وعاء الشركة أو الضريبة الحالي والسابق والرصيد المخصص في أول الفترة والتغيرات عليه خلال الفترة المالية ورصيد آخر الفترة؛ بالإضافة إلى مبلغ الربط النهائي لكل فترة، مع تحديد الفروق بين الربط والمخصص والإفصاح عن السنوات التي لم تحصل عليها المنشأة على ربط نوع وحجم الخلافات بين المنشأة وجابي الزكاة أو ضريبة الدخل، ويلزم معيار الضريبة في فقرته (120) تحديد الفروق المؤقتة بين صافي الدخل المحاسبي والضريبي خلال الفترة، وكذلك الإفصاح عن الإعفاءات الضريبية إن وجدت ومدتها وأساسها النظامي وحصاة رأس المال الأجنبي فيها.

10. معيار الأصول الثابتة

يهدف معيار الأصول الثابتة الصادر في 2001/5/6م كما تشير الفقرة (104) من المعيار إلى تحديد متطلبات القياس للأصول الثابتة وعرضها والإفصاح عنها

في القوائم المالية؛ ويتطلب المعيار كأساس لعرض الأصول الثابتة أن يتم إدراجها في صلب قائمة المركز المالي ضمن مجموع الأصول غير المتداولة، على أن يتم تصنيفها حسب طبيعة بنودها وأن تظهر بصافي قيمتها مطروحاً منها مجمع استهلاكها. ويقضي المعيار أن يتم الإفصاح عن السياسة المحاسبية لقياس بما في ذلك طرق الاستهلاك المختارة والأعمار الإنتاجية والتغيرات في القيمة الدفترية من إضافات واستبعادات بما في ذلك رصيد أول الفترة وآخره، كما يلزم المعيار ضرورة الإفصاح عن أي تخفيضات في التكلفة التاريخية والأصول المرهونة، أو التي عليها أي قيود تؤثر على إنتاجيتها، بالإضافة إلى تحديد الأصول تحت الإنشاء والالتزامات المتوقعة المتعاقد عليها لحياسة أو إنشاء أصل ثابت، كما يلزم الإفصاح عن أي تغيرات في طرق الاستهلاك أو أي قرارات لها علاقة باستبعاد أصل ثابت وتاريخ استبعاده، ويجب أيضاً الإفصاح عن تكاليف التمويل للأصول الثابتة ومعدلات رسملتها.

11. متطلبات العرض والإفصاح الخاص بعقود الإيجار

فرق المعيار الصادر في 16/5/2001م بين متطلبات العرض عن عقود الإيجار بين المستأجر والمؤجر، ففي القوائم المالية للمستأجر يلزم المعيار إظهار الأصول المستأجرة مطروحاً منها مجمع الاستنفاد بصورة مستقلة وضمن الأصول المتداولة، كما يظهر أي التزامات عن العقود الرأسمالية بالقيمة الحالية للدفعات المستقبلية ضمن الخصوم غير المتداولة فيما عدا ذلك الجزء الذي يتوقع سداه خلال الفترة المالية المقبلة، كما تظهر مصروفات استنفاد الأصول المستأجرة ومصاريف تمويلها في قائمة الدخل بصورة مستقلة. أما بالنسبة للمؤجر فينبغي أن تظهر قائمة المركز المالي قيمة مديني عقود الإيجار مطروحاً منها العائد غير المكتسب عن عقود الإيجار؛ وتعرض إيرادات ومصروفات الأصول المؤجرة في قائمة الدخل بصفة مستقلة.

كما يفرق المعيار أيضاً (فقرة 133-140) بين متطلبات الإفصاح في القوائم المالية للمستأجر وللمؤجر، فبالنسبة للأول يفصح في القوائم المالية إذا كان

العقد رأسمالياً عن السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة عقد الإيجار وإجمالي قيمة الأصول المتأثرة بالعقد والحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية وإجمالي الحد الأدنى للمتحصلات من عقود الإيجار من الباطن وكذلك إجمالي الإيرادات المشروطة، ويلزم الإفصاح إذا كان العقد تشغيلياً في القوائم المالية للمستأجر عن الحد الأدنى لدفعات الإيجار والمتحصلات من الإيجار بالباطن إن وجدت ومصروفات الإيجار كل سنة، وكذلك عقود التشغيل ذات الأهمية التي تقل فترة إيجارها عن 75% من عمر الأصل أو دفعاتها المستقبلية عن 90% إذا كانت هذه النسبة غير ملحوظة.

أما بالنسبة للمؤجر فإذا كان العقد تمويلياً فيلزم الإفصاح عن عناصر صايف الاستثمار بما في ذلك الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية والقيمة المبقة غير المضمونة والعائد غير المكتسب، كما يلزم الإفصاح عن الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية وكذلك المبلغ العائد على عقد الإيجار لمقابلة النفقات المباشرة للتعاقد. ويلزم الإفصاح في القوائم المالية للمؤجر إذا كان العقد تشغيلياً عن التكلفة والقيمة الدفترية للأصل المؤجر والحد الأدنى لدفعاته المستقبلية ووصفاً عاماً لعمليات التأجير المختلفة.

12. متطلبات العرض والإفصاح الخاص بمعالجة الاستثمارات وفقاً لطريقة

حقوق الملكية

حدد المعيار أسس وإجراءات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند معالجة الاستثمارات بما في ذلك متطلبات العرض والإفصاح المتعلقة بها؛ وتستخدم الطريقة إذا كان هناك تأثير مهم للمنشأة على منشأة أخرى دون الوصول إلى شروط السيطرة، كما حددت في معيار توحيد القوائم المالية، ويقصد بالمعيار التأثير المهم الذي لا يرقى إلى درجة السيطرة لتملك 20% فأكثر من إجمالي حقوق الملكية أو توافر شروط واضحة في التأثير على قرارات المنشأة، سواء من خلال التمثيل في مجلس الإدارة أو التأثير على خططها وإستراتيجياتها أو وجود معاملات تجارية ذات أهمية نسبية عالية تؤثر على القرارات في الشركة المستثمر فيها.

ويتطلب المعيار أن يتم عرض الاستثمارات وفقاً لطريقة حقوق الملكية في بند مستقل ضمن مجموعة الأصول غير المتداولة، وإظهار ما يخصص للمنشأة في صافي أصول المنشأة المستثمر فيها كبند مستقل في قائمة الدخل وعرض الخسائر الدائمة الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات في قائمة الدخل حال حدوثها. ويلزم المعيار أن يتم الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة والأسباب التي حالت عن عدم استخدام طريقة حقوق الملكية عند تخطي الاستثمار 20% من حقوق ملكيتها، بالإضافة إلى اسم المنشأة ونسبة الاستثمار والقيمة العادلة لكل استثمار في تاريخ إعداد القوائم المالية، وأي تغييرات حدثت خلال الفترة في هيكل رأس مال الشركة المستثمر فيها.

13. متطلبات العرض والإفصاح عن الأصول غير الملموسة

حدد المعيار في فقرته رقم (129) الأصل غير الملموس بذلك الأصل غير النقدي الذي ليس له وجود مادي وله قدرة على تزويد المنشأة بالخدمات والمنافع في المستقبل واكتسبت المنشأة الحق فيه نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي كتكاليف التأسيس والعلامات التجارية وحقوق الطبع والنشر والامتياز وغيرها. ويقضي المعيار (فقرة 122) أن يتم عرض مثل هذه الأصول كمجموعة في قائمة المركز المالي ضمن الأصول غير المتداولة، ويظهر بالتكلفة المعدلة بالاستنفاد، أما مصاريف التأسيس فتظهر بشكل مستقل في قائمة الدخل ضمن العمليات المستمرة، كما يلزم المعيار (فقرة 125) أن يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية الخاصة بالأصول غير الملموسة وكذلك التغييرات في قيمتها الدفترية بما في ذلك رصيد أول المدة وآخرها والإضافات والاستبعادات والعمر المحدد لكل أصل.

14. متطلبات العرض والإفصاح عن الإعانات والمنح الحكومية

حدد المعيار الصادر في 2003/7/12م أسلوب عرض الإعانات الحكومية بأن تدرج في قائمة الدخل كبند مستقل، وإذا تم تحصيل إعانات بشكل مقدمات تدرج كإيرادات مؤجلة، كذلك الإعانات المستحقة تظهر في قائمة المركز المالي كبند مستقل أيضاً؛ ويتم تبويب التدفقات النقدية المحصلة ضمن مجموعة الأنشطة

التشغيلية في قائمة التدفق النقدي، أما إذا كانت في شكل توزيعات أرباح فتعرض ضمن مجموعة الأنشطة التمويلية. أما المنح الحكومية فيتم إدراجها كأصول في قائمة المركز المالي في بند مستقل على شكل مجموعات تحتوي الأصول الممنوحة بشكل مطلق أو مشروط أو مقيدة، ويلزم عرضها بصافي قيمها الدفترية بعد خصم مجمع استهلاكها؛ ويلزم إدراج المنح المطلقة والمقيدة ضمن بنود حقوق الملكية بشكل مستقل. أما المشروطة فتدرج ضمن الخصوم إلى أن يتم إزالة قيد شروطها وتعامل كالممنح الأخرى؛ ويتطلب المعيار (فقرة 135) أن يتم الإفصاح عن السياسة المحاسبية لمعالجة الإعانات والمنح الحكومية مع توضيح تفصيلي لطبيعتها وشروطها وحركة حساباتها ومكونات أرصدها وكذلك أي تغيرات جوهرية في شروطها سواء مقيدة أو مشروطة.

15. متطلبات العرض والإفصاح لقيمة هبوط الأصول غير المتداولة

يقصد بخسارة الهبوط كما حددها المعيار الصادر في 15/4/2007م في فقرته (158) مبلغ الزيادة في القيمة الدفترية للأصل عن القيمة القابلة للاسترداد وتدرج تلك الخسارة في بند مستقل في قائمة الدخل ضمن الدخل من الأعمال الرئيسة؛ ويتطلب المعيار أن يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية لمعالجة الخسائر وكذلك الإفصاح عن فئات الأصول الرئيسة المتأثرة بالهبوط والأحداث والظروف التي أدت إلى تلك الخسائر، وأسلوب تحديد قيمة استرداد الأصول سواء أكانت سوقية أم معتمدة على أساس صافي التدفقات النقدية، وفي الأخيرة يلزم تفصيل مكونات النموذج التقييم بما في ذلك المدد المستقبلية وسعر الخصم ووصف كامل لسوق تلك الأصول وكل افتراض تم لبناء ذلك النموذج بالتفصيل.

ثانياً: متطلبات العرض والإفصاح الفتري

صدر معيار التقارير المالية الأولية في 1/6/1999 ليحدد متطلبات القياس والعرض والإفصاح للتقارير الأولية للمنشآت الهادفة للربح التي تعد تقارير مالية أولوية بغض النظر عن حجمها وشكلها النظامي. ويقصد بالقوائم المالية الأولية كما حددها المعيار (فقرة 128) تلك القوائم التي تصدرها المنشآت عن فترة زمنية تقل عن سنة مالية كاملة.

وهناك طريقتان أساسيتان لإعداد القوائم المالية الفترية. إما طريقة تكامل الفترات التي تعتبر كل فترة أولوية جزءاً متمماً لباقي الفترات المالية، أو طريقة استقلالية الفترة المالية، حيث تعتبر الفترة المالية، كما في القوائم المالية السنوية، فترة مالية مستقلة بذاتها تماماً عن باقي الفترات الأولية الأخرى للعام المالي الواحد؛ ويتم في طريقة الاستقلالية العمل على معالجة الأحداث المالية لتلك الفترة باستقلال تام عن مسارها خلال العام، ولذا فإن قياس صافي الأصول والتغيرات فيها خلال الفترة تتم بمعزل عن صافي الأصول وتغيراتها في الفترات اللاحقة أو السابقة أو العام المالي بأكمله؛ حيث يتم قياس الأصول والخصوم كما لو أنها تخص تلك الفترة، وأن التغيرات فيها من إيراد ومصروفات ومكسب وخسارة يتم قياسها على أساس أنها تحقق الفكرة. أما طريقة التكامل فتعالج التغيرات في صافي الأصول على أساس أنها سنوية يتم توزيعها على الفترات.

ولعل الفرق بين الطريقتين يكمن في فلسفة القياس ذاته، فكما علمنا أنه كلما قلت فترة القياس المحاسبي أدى ذلك إلى زيادة واقعية للقياس مما يزيد من عشوائيته، ومن ثم يقلل من موضوعيته؛ ولذا فلقد أخذ المعيار السعودي بطريقة التكامل؛ لكونها توزع التقديرات المحاسبية على كامل السنة المالية، أي أخذ جميع العوامل المؤثرة خلال العام في الاعتبار، بدلاً من قصرها على الفترة ذاتها، ومع وجهة الأسباب التي أدت إلى اختيار تلك الطريقة، إلا أنها في الواقع العملي تؤدي إلى استخدام فرضيات أحياناً تكون عشوائية قد تؤدي إلى تضليل المستفيد خلال الفترة، وكما نعلم في وقتنا الحاضر أهمية المعلومة، وتأثيرها المباشر على أسواق المال، فقد يؤدي استخدام طريقة التكامل إلى إعطاء مديري الشركة وسيلة إضافية لإدارة الأرباح بما يتلاءم مع رغباتهم، وقد يكون هناك إجحاف حق بعض المستفيدين عند اتخاذ القرار الاستثماري، معتمداً على معلومات مبنية على أساس تقديري أو عشوائي، وفي نفس الوقت فإن الأخذ بطريقة الاستقلالية، على الرغم من فائدة معلوماته، لكونها تعكس واقع الأحداث والعمليات والظروف خلال الفترة نفسها، إلا أنها أسلوب مكلف، يحتاج إلى إمكانيات تكنولوجية وبشرية، كما قد تصل مهما حاولنا أيضاً إلى مستوى عشوائية التوزيع ذاته في أسلوب التكامل.

ويتطلب المعيار عند إعداد القوائم المالية الأولية تطبيق أهداف ومفاهيم المحاسبة، وكذلك تفاصيل معايير القياس والعرض والإفصاح العام إلا أنه استثنى من ذلك المصاريف الإدارية، حيث يتم احتسابها سنوياً ويتم توزيعها على الفترات المالية الأولى باستخدام أساس منطقي، كذلك عند قياس تكلفة البضاعة المباعة وتحديد قياس المخزون، فأجاز تقدير تكلفة المبيعات والمخزون في نهاية الفترة باستخدام طريقة معدل الربح بدلاً من الجرد الفعلي، وكذلك عدم إثبات الانخفاضات في قيمة المخزون خلال الفترة إذا كان ذلك مؤقتاً ويتوقع زوال أثره خلال العام المالي؛ بالإضافة إلى تأجيل إثبات الانحرافات في التكاليف الصناعية إلى نهاية العام المالي إذا لم يكن أثرها واقعاً وحالاً خلال الفترة.

ويتطلب المعيار (فقرة رقم 116) أن يتم عرض ثلاث قوائم مالية مع إيضاحاتها بدلاً من القوائم الأربعة المعروفة، فيلزم أن تشمل القوائم المالية الأولية قائمة المركز المالي والدخل والتدفق النقدي؛ وأن تشمل بيانات للمقارنة مع الفترات المالية المناظرة لها، أما الدخل فيلزم أن يتم عرض بيانات الفترة الحالية مقارنة ببيانات الفترة المناظرة لها من السنة المالية السابقة، وكذلك البيانات المالية من بداية السنة الجارية حتى نهاية الفترة.

أما الإفصاح فإن (فقرة 121) أوجبت سرد السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية الأولية، وتوضيح أي اختلافات عن السياسة المحاسبية لإعداد القوائم المالية السنوية؛ بالإضافة إلى الإفصاح عن الآثار المهمة والتغيرات المحاسبية، وشدد المعيار على ضرورة الإفصاح عن قيمة الإيرادات والمصروفات الموسمية وأثرها الإجمالي السنوي؛ حيث شدد على ضرورة إيراد عبارة تشير إلى أن نتائج الفقرة الأولية قد لا تمثل مؤشراً دقيقاً للنتائج العام، ولعل العبارة الأخيرة من متطلبات الإفصاح تعطي انطباعاً بالعشوائية الملازمة لإعداد تلك القوائم، على الرغم من أهمية إعدادها.

ثالثاً : متطلبات الإفصاح القطاعي

يقصد بالإفصاح القطاعي تزويد المستفيد من القوائم المالية بمعلومات أكثر تفصيلاً عن قطاعات الشركة ولعناصر محددة من تلك القوائم بعد انطباق شروط محددة، وتتردد الشركات وخاصة في الدول حديثة التطبيق لمعايير المحاسبة في نشر مثل هذه المعلومات؛ خوفاً على سرية نماذج أعمالها؛ لذا يلزم تحديد الخط الفاصل بين المعلومات المطلوبة لمتخذي القرار الاقتصادي وبين تلك التي تؤثر بشكل سلبي على أنموذج أعمال المنشأة؛ ويلزم المعيار في فقرتيه (109-111) المنشآت بالإفصاح عن معلومات محددة لكل قطاع تشغيلي إذا بلغ إيراد القطاع 10% من إجمالي إيرادات المنشأة، أو إذا بلغت القيمة المطلقة لربح القطاع أو خسارته 10% أو أكثر من مجموع أرباح القطاعات الربحية أو مجمع الخسائر للقطاعات الخاسرة؛ أو إذا بلغت الأصول المخصصة للقطاع 10% أو أكثر من إجمالي الأصول المخصصة للقطاعات على مستوى المنشأة؛ وأتاح المعيار للمنشآت تجميع أكثر من قطاع لتشكيل قطاع واحد، خاصة إذا كانت متشابهة في المنتجات أو الخدمات أو العملاء أو البنية النظامية؛ ويلزم المعيار أن يتم التنويه في إيضاحات القوائم المالية عن أي تغيير في القطاعات، وألا يقل تقسيم القطاعات عن أقل من 75% من إجمالي الإيرادات، وألا تجمع إيرادات أكثر من قطاع لحين الوصول إلى هذه النسبة، كما يحث المعيار على عدم زيادة القطاعات عن عشرة قطاعات.

ويقضي المعيار من (117-121) بضرورة الإفصاح القطاعي ليشتمل:

- وصفاً للأسس المستخدمة في تحديد القطاعات، ونوع منتجاتها وإيراداتها.
- أرباح وخسائر وإجمالي أصول كل قطاع بما في ذلك الإيرادات مع أطراف خارج القطاع وبين القطاعات وإيرادات ومصروفات التمويل والاستهلاك والبنود غير العادية والاستثنائية.
- إجمالي الاستثمارات التي تمت معالجتها بحقوق الملكية وكذلك إجمالي الإضافات للأصول غير المتداولة المستخدمة في القطاع.

- التسويات المتعلقة بإجمالي الإيرادات والأرباح والخسائر والأصول لكل قطاع وأي بنود مهمة تراها الإدارة.

- السياسة المحاسبية لتحديد أسس المعالجات المحاسبية للعمليات المتداخلة بين القطاعات وكذلك قواعد التوزيع بين تلك القطاعات إيراداً ومصروفاً.

كما يقضي المعيار أيضاً (125-127) بأنه يلزم على المنشأة، حتى ولو لم تنطبق عليها أسس الإفصاح القطاعي أن تفصح عن:

- الإيرادات من العملاء لكل منتج أو خدمة.

- المعلومات الجغرافية عن الإيرادات والأصول غير المتداولة.

- إجمالي الإيرادات من العملاء الخارجيين الذين تزيد نسبة ما يتحقق منهم من إيراد عن 10% من إجمالي إيرادات المنشأة.

ونورد فيما يلي أنموذجاً للإفصاح القطاعي لشركة سابك بالإيضاح رقم (23) المرفق بالقوائم المالية للشركة عن العام المالي المنتهي في 2007/12/31م، وكذلك الإيضاح رقم (27) المرفق بالقوائم المالية لشركة نادك للعام المالي المنتهي في 2007/12/31م.

قطاعات الشركة

تتكون الشركة من قطاعات الأعمال الرئيسية الآتية:

- قطاع البتروكيماويات: يشتمل على الكيماويات الأساسية، والوسطيات، والبوليمرات، والبلاستيكيات ذات الأداء العالي ومنتجات الأسمدة.

- قطاع المعادن: يشتمل على منتجات الحديد والصلب واستثمارات في شركات إنتاج الألمنيوم.

- المركز الرئيس: يشتمل على عمليات المركز الرئيس، ومراكز الأبحاث التقنية.

- لا توجد أي إيرادات متداخلة جوهرية بين قطاعي البتروكيماويات والمعادن.

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

إيضاحات حول القوائم المالية الموحدة للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2007م

الإجمالي	المركز الرئيس	قطاع المعادن	قطاع البتروكيماويات	
بآلاف الريالات السعودية	بآلاف الريالات السعودية	بآلاف الريالات السعودية	بآلاف الريالات السعودية	
126.204.404	5.705.706	10.700.868	109.797.830	2007 م
47.950.176	2.961.187	3.331.588	41.657.401	الربح الإجمالي
27.022.272	3.988.940	2.702.695	20.330.637	الربح الصافي
256.247.281	61.733.546	17.827.898	176.685.837	مجموع الموجودات
121.751.009	40.609.087	5.687.950	75.453.972	مجموع المطلوبات
				2006م
86.327.862	4.649.644	7.611.579	74.066.639	المبيعات
35.228.022	1.408.557	1.975.616	31.843.849	الربح الإجمالي
20.293.942	1.321.741	1.725.077	17.247.124	الربح الصافي
166.588.820	43.766.814	16.205.783	106.616.223	مجموع الموجودات
66.098.583	6.267.450	6.267.450	280.078..32	مجموع المطلوبات

تشكل الإيضاحات المرفقة جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم المالية الأولية الموحدة

يتركز الجزء الأكبر من الموجودات التشغيلية لسابك في السعودية. إن الأسواق الرئيسة لمنتجات (سابك) من البتروكيماويات هي أوروبا وأمريكا والشرق الأوسط ودول آسيا الباسيفيك، وحيث إن أنشطة الشركة تتركز في السعودية، فإن مبيعات قطاع المعادن تتركز بشكل رئيس، في السعودية ودول مجلس التعاون الأخرى.

إيضاح (27): البيانات القطاعية لشركة نادك
تدار الشركة من خلال قطارين رئيسيين وتمثل أنشطتها الرئيسية في الإنتاج الزراعي
والتصنيع الغذائي، بالمليون ريال (ريال سعودي)

الإجمالي	قطاع الإنتاج الزراعي		قطاع التصنيع الغذائي		البيان
	2006 ريال سعودي	2007 ريال سعودي	2006 ريال سعودي	2007 ريال سعودي	
852	1.083	266	322	761	المبيعات
326	398	80	120	278	مجمل الربح
1.226	1.694	654	753	941	إجمالي الأصول

بلغت قيمة الأصول المشتركة التي تخدم القطاعين (206 مليون ريال ديسمبر 2007م، مقارنة 174 مليون ريال ديسمبر 2006م)
وهي متمثلة في أصول إدارة التشغيل والخدمات والإدارة العامة.

رابعاً: احتساب ربحية السهم وعرضه والإفصاح عنه

يعتبر معيار ربحية السهم أحدث المعايير التي أصدرتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إذ صدر في 23/6/2007م، على أن يتم تطبيقه وفقاً للفقرة رقم (156) من المعيار على القوائم المالية التي تعد عن فترة مالية بعد صدوره، أي ابتداءً من القوائم المالية الأولية المنتهية بتاريخ 30/9/2007؛ ويلزم المعيار بصفة عامة بضرورة تحديد ربحية السهم من الأنشطة الرئيسية وصافي الدخل.

ويقسم المعيار إلى جزأين أساسيين، الأول خاص بأسلوب احتساب ربحية السهم الأساسي أو المخفضة، والثاني خاص بأسلوب عرضه في القوائم المالية ومتطلبات الإفصاح.

1. أسلوب احتساب ربحية السهم

يفرق المعيار بين أسلوب احتساب ربحية السهم الأساس، وذلك بالنسبة للمنشآت ذات هيكل رأس المال البسيط وبين ربحية السهم المخفضة لتلك المنشآت ذات رأس المال المركب، والأولى تشمل تلك المنشآت التي يتكون رأسمالها من أسهم عادية، أما الثانية فتشمل تلك المنشآت المصدرة لأوراق مالية (كالسندات أو الأسهم الممتازة) ولها الحق في تحويلها إلى أسهم عادية.

ويوضح الشكل الآتي إجراءات احتساب ربحية السهم العادي والمخفض، كما حددتها فقرات المعيار.

احتساب ربحية السهم الأساس



- الأسهم العادية تصدر مقابل الحصول على خدمة ← تاريخ الحصول على الخدمة
- الأسهم العادية مقابل ممتازة ← تاريخ التحويل
- الأسهم العادية مقابل شراء حصة في شركة ← تاريخ الاقتناء

احتساب ربحية السهم المنخفض

الدخل المتاح لحملة الأسهم العادية + أرباح الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى عادية + فوائد السندات والصكوك القابلة للتمويل الصافية من تأثير الزكاة والضريبة

المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة + الأسهم المحتملة المعادلة للأوراق المالية القابلة للتحويل إلى أسهم عادية

القاعدة ←

صافي الدخل المتاح للأسهم العادية بالإضافة إلى الأرباح المخصصة لحملة الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية بعد أخذ تأثير الزكاة والضريبة على أن يراعى التفرقة بين الأسهم المجمعة للأرباح وغير المجمعة للأرباح، فتضاف عن الأولى ولكن لا تضاف في الأخيرة إلا إذا قرر التوزيع.

الدخل ←

المتاح ←

• تمثل متوسط الأسهم العادية خلال الفترة بالإضافة إلى احتمالية تحويل الأوراق المالية الأخرى إلى أسهم عادية.

• يراعى قواعد احتساب المتوسط المرجح لسهم الأساس.

• يفترض أن عملية التحويل أو احتمالها تم في بداية الفترة المالية وذلك بضرب الأسهم المحتمل إصدارها مقابل الأوراق المالية في معدل التحويل لكل نوع.

• تعالج احتمالية تخصيص اسم الخزينة بالفرق بين سعر سوقها والسعر المحدد مقسوماً على سعر السوق ومضروباً في عدد شهادات الحق.

• تعالج كل حالة من حالات التخصيص بشكل مستقل وليس بإجمالياتها.

المتوسط ←

المرجح ←

- تواريخ التعديل ← الأسهم العادية
- الأسهم التي تصدر عن سندات ← تاريخ الوقف والاستحقاق
- الأسهم العادية لتسوية الالتزام ← تاريخ التسوية
- الأسهم العادية تصدر مقابل اقتناء أصل ← تاريخ الاقتناء
- الأسهم العادية تصدر مقابل الحصول على خدمة ← تاريخ الحصول على الخدمة
- الأسهم العادية مقابل ممتازة ← تاريخ التمويل
- الأسهم العادية مقابل شراء حصة في شركة ← تاريخ الاقتناء

2. متطلبات العرض والإفصاح

حددت الفقرات (127-130) من المعيار متطلبات عرض ربحية السهم بأن يشمل ربحية السهم الأساس والمخفضة (إن وجدت) لكل من الدخل من الأنشطة المستثمرة وصافي الدخل في صلب قائمة الدخل للفترة ولجميع الفترات المعروضة؛ وأعطى المعيار الخيار في عرض ربحية السهم الأساس والمخفضة لباقي عناصر قائمة الدخل صلباً أو إيضاحاً، كما لا يجوز أن يتم تعديل ربحية السهم بأحداث لاحقة.

ويلزم المعيار في فقرتيه (131-133) أن يتم الإفصاح عن أسلوب احتساب المتوسط المرجح لربح السهم الأساس أو المخفض وكذلك صافي الدخل وتسوياته (إن وجدت) بالإضافة إلى عدد ونوعية الأسهم المحتمل إصدارها وكذلك الأدوات المالية التي قد تكون مخفضة لربحية السهم، كما يلزم المعيار ضرورة الإفصاح عن العمليات التي تحدث بعد تاريخ قائمة المركز المالي ولها علاقة بتغير هيكلية الأسهم العادية، سواء إصدار أسهم عادية أو خزينة أو منحة أو غيرها من الإصدارات، إذ يتيح للمستثمرين اتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد، بالإضافة إلى شروط عقود الإصدار الجديدة.

