توصية مجلس معايير المحاسبة بشأن اعتماد المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٨): "العرض والإفصاح في القوائم المالية" والتعديلات الاستتباعية على المعايير الأخرى

أساس إصدار المعيار:

أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨ "العرض والإفصاح في القوائم المالية" ليحل محل المعيار الدولي للمحاسبة رقم (١) (المعيار السابق). وقد أبقى المجلس بعض متطلبات العرض والافصاح الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة (١) كما هي، في حين طور محتوى بعض المتطلبات الأخرى في المعيار الدولي للتقرير المالي (١٨) (المعيار الجديد)، ونقل بعض متطلبات العرض والافصاح إلى المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى ذات الصلة (مثل المعيار الدولي للتقرير المالي (٧) والمعيار الدولي للتقرير المالي (٨) والمعيار الدولي للمحاسبة (٧)). وانصب تركيز المجلس في المعيار الجديد على تطوير المتطلبات المتعلقة بالعرض والافصاح عن المعلومات المتصلة بالمسائل التالية: قائمة الأداء المالي، ومبادئ التجميع والفصل ومقاييس الأداء المالي التي تحدد من الإدارة.

وفيما يلي استعراض لأبرز ملامح المعيار (المعيار الدولي للتقرير المالي (١٨))

أبرز ملامح المعيار:

- تطوير المبادئ المتعلقة بتجميع وفصل المعلومات (البنود) في القوائم المالية، حيث تم تطوير جزء خاص بعنوان "مبادئ التجميع والفصل"، واحتوى المعيار الجديد أيضاً على مواد تطبيقية (٧٩ب-١١١ب) والتي تقدم شروحات وأمثلة توضيحية لبنود الأصول والالتزامات وعناصر حقوق الملكية وبنود الدخل والمصروف التي يمكن عرضها بشكل منفصل في القوائم المالية والإيضاحات.
- تطوير محتوى الفقرة (٨١أ) من المعيار السابق؛ التي تناقش مسألة عرض المجاميع الكلية والفرعية ضمن قائمة الأداء المالي. حيث إن المعيار الجديد في الفقرة (٦٩) يتطلب عرض مجاميع فرعية في قائمة الأداء المالي لم تكن مطلوبة سابقاً (مثل الربح/ الخسارة التشغيلية، والربح أو الخسارة قبل التمويل والضرائب). وهذا هو أبرز التعديلات الرئيسية في المعيار الجديد التي طورت من طريقة عرض قائمة الأداء المالي لتقدم مقاييس أداء إضافية. وفي نفس السياق، تم تطوير محتوى الفقرات (٧٥-٨٥) في المعيار الجديد والتي توضح البنود الواجب عرضها في قائمة الأداء المالي، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات الرئيسية في المعيار الجديد المتعلقة بتطوير هيكلة البنود والمبالغ المعروضة في قائمة الأداء المالي ضمن ثلاثة أصناف رئيسية: تشغيلي واستثماري وتمويلي. حيث يقدم المعيار الجديد مجموعة من الفقرات (٧٥-٨٥) والمواد التطبيقية المتصلة بها (ب٧٧-ب٨٥) التي توضح طريقة عرض بنود الدخل والمصروف ضمن الأصناف الرئيسية الثلاثة في قائمة الأداء (قائمة الربح والخسارة)، ويشمل ذلك مسألة تحليل المصروفات بحسب الطبيعة والوظيفة وعرضها والإفصاح عنها. وقدم المعيار متطلبات تفصيلية (الفقرات ٤٧-٦٨) ومواد تطبيقية ذات صلة بها توضح ماهية الأصناف الثلاثة الرئيسية وطريقة تطبيقها لعرض بنود الدخل والمصروف في قائمة الربح والخسارة.

- إضافة قسم بعنوان "مقاييس الأداء التي من تحديد الإدارة" يحتوي على مجموعة من المتطلبات والمواد التطبيقية المتصلة بها والتي توضح المقصود بهذه المقاييس وكيفية الإفصاح عنها في مقابل المقاييس التي حددتها المعايير الدولية للتقرير المالي.
- نقل المتطلبات المتعلقة بمسألة الإفصاح عن السياسات المحاسبية ومصادر عدم التأكد في التقديرات المحاسبية الواردة في الفقرات (١١٧-١٣٣) من المعيار السابق إلى المعيار الدولي للمحاسبة رقم (٨) الذي تم تطوير مسماه ليصح "أساس إعداد القوائم المالية" بدلاً من "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".
- نقل محتوى الفقرة (٨٠أ) والفقرة (١٣٦أ) من المعيار السابق؛ التي تناقش الإفصاحات الواجب تقديمها فيما يتعلق بالأدوات المالية القابلة للتداول والأدوات المالية المعاد تصنيفها بين الالتزامات المالية وحقوق الملكية، إلى المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (٧) "الأدوات المالية: الإفصاحات"، الفقرة (١٩أ و١٩ب).
- تم تعديل متطلبات عرض التدفقات النقدية من دخل الفائدة وتوزيعات الأرباح ومن مصروف الفائدة في المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٧ مع وضع متطلبات خاصة للمنشآت التي تستثمر في الأصول أو توفر التمويل للعملاء باعتبار أن ذلك نشاط عمل رئيسي لها.

الخلاصة والتوصية:

معظم التعديلات التي تمت على المعيار السابق (المعيار الدولي للمحاسبة رقم (١)) لأجل تطوير المعيار الجديد (المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٨)) تمثل توضيحات وتوسعات في المتطلبات وزيادة في المواد التطبيقية التي تعين على العرض والافصاح عن المعلومات بشكل أفضل يلبي احتياج المستفيدين من القوائم المالية. وتتمثل النقلة النوعية في المعيار في تطوير ثلاثة مسائل رئيسية: ١-تطوير هيكل قائمة الدخل بحيث تقدم مجاميع فرعية من خلال ثلاثة أصناف رئيسية هي الصنف التشغيلي والاستثماري والتمويلي؛ ٢-تطوير مبادئ للتجميع والفصل لغرض المعلومات بالشكل والقدر الملائم في القوائم المالية والايضاحات المرفقة بها؛ ٣-تطوير متطلبات خاصة تتعلق بمقاييس الأداء التي تحددها الإدارة.

ومن خلال الدراسة الفنية التي قام بها مجلس معايير المحاسبة للمعيار الجديد لم تظهر أي جوانب جوهرية في المعيار تحتاج إلى اعتبارات خاصة في المملكة. وعليه، فإن مجلس معايير المحاسبة يوصي باعتماد المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٨) "العرض والإفصاح في القوائم المالية" الصادر من المجلس الدولي لمعايير المحاسبة وما استتبعه من تحديثات على المعايير الأخرى كما هي، مع نقل الإفصاحات الإضافية التي قررتها الهيئة على المعيار الدولي للمحاسبة رقم (١) إلى المعيار الجديد بعد مواءمتها مع فقرات ذلك المعيار، وذلك وفقاً للتفصيل الآتي:

أولاً: توضيحات عامة

أينما وردت عبارة "من خلال الربح والخسارة" فهي تعني "من خلال الإثبات في قائمة الدخل"، وتعني عبارة "مكونات الربح أو الخسارة" أينما وردت "قائمة الدخل"، وتعني عبارة "الربح أو الخسارة" أينما وردت إما "قائمة الدخل" أو "صافي الدخل" حسب السياق. فعلى سبيل المثال تعني هذه العبارة في الملحق (أ)

"المصطلحات المعرفة" صافي الدخل في سياق تعريف "الربح أو الخسارة"، في حين تعني في نفس الملحق قائمة الدخل في سياق تعريف "تعديلات إعادة التصنيف".

وذلك باعتبار أن مصطلحات "قائمة الدخل" و"صافي الدخل" متعارف عليها في بيئة المملكة العربية السعودية.

ثانياً: التعديلات المدخلة على الفقرات:

٦. (تعديل):

٦. يستخدم هذا المعيار مصطلحات تناسب المنشآت الهادفة للربح، بما في ذلك المنشآت التجارية في القطاع العام. وإذا ~~قامت المنشآت~~ تم السماح للمنشآت التي تمارس أنشطة غير هادفة للربح في القطاع الخاص أو القطاع العام بتطبيق هذا المعيار، فإنه قد يلزمها تعديل الأوصاف المستخدمة لبنود مستقلة أو أصناف أو مجاميع فرعية أو مجاميع معينة في القوائم المالية والأوصاف المستخدمة للقوائم المالية نفسها.

سبب التعديل:

تم تعديل هذه الفقرة لوجود معيار خاص بعرض القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح ووجود معايير معتمدة للمنشآت في القطاع العام في المملكة. وهذه المنشآت قد يطلب منها المنظم تطبيق هذا المعيار

٤٧، ٤٨، ٦٧، ٦٩، ٧١، ٧٥، ١٠٣، ١١٨، ب٢٩، ب٩٧ (إضافة):

٤٧. (د) صنف الزكاة وضرائب الدخل (انظر الفقرة ٦٧)؛...

٤٨. تنص الفقرات ٥٢–٦٨ على المتطلبات الخاصة بتصنيف الدخل والمصروفات ضمن أصناف التشغيلي والاستثماري والتمويلي والزكاة وضرائب الدخل والعمليات غير المستمرة. وإضافة إلى ذلك، تنص الفقرات ب٦٥–ب٧٦ على متطلبات بشأن كيفية تصنيف فروقات صرف العملة الأجنبية ضمن هذه الأصناف، وكذلك المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي والمكاسب والخسائر من المشتقات وأدوات التحوط التي تم تعيينها.

٦٧. يجب على المنشأة أن تصنف ضمن صنف الزكاة وضرائب الدخل مصروف الزكاة ومصروف الضريبة أو دخل الضريبة المدرج في قائمة الربح أو الخسارة عملاً بالمعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل" والمعيار المحلي "معيار الزكاة المعدل"، وما يتعلق بذلك من أي فروقات لصرف العملة الأجنبية (انظر الفقرات ب٦٥–ب٦٨).

٦٩. (ب) الربح أو الخسارة قبل التمويل والزكاة وضرائب الدخل (انظر الفقرة ٧١)، مع مراعاة الفقرة ٧٣؛...

٧١. يتألف الربح أو الخسارة قبل التمويل والزكاة وضرائب الدخل مما يلي:...

٧٥. (أ) المبالغ التي يتطلبها هذا المعيار، ألا وهي:...(٤) مصروف الزكاة ومصروف أو دخل ضريبة الدخل؛...

١٠٣. ...

(أ) ...

(ف) الالتزامات عن الزكاة المستحقة وفقاً لتعريف المعيار المحلي "معيار الزكاة المعدل"، والتزامات وأصول الضريبة الحالية، حسب تعريفها في المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل".

١١٨.

(أ)...

...

(هـ) الربح أو الخسارة قبل الزكاة وضرائب الدخل؛

ب٢٩. تتطلب الفقرة ٤٧ من المنشأة تصنيف الدخل والمصروفات التي يتم إدراجها في قائمة الربح أو الخسارة ضمن صنف من خمسة أصناف. ويضم الصنف التشغيلي جميع أنواع الدخل والمصروفات المدرجة في قائمة الربح أو الخسارة التي لا تُصنَّف ضمن الأصناف الأخرى (انظر الفقرة ٥٢). ولا تخضع أنواع الدخل والمصروفات التي يتم تصنيفها ضمن صنف العمليات غير المستمرة عملاً بالفقرة ٦٨ لمتطلبات تصنيف بنود الدخل والمصروف ضمن الأصناف المذكورة في الفقرات ٤٧(أ)–(د). ولا تخضع أنواع الدخل والمصروفات التي يتم تصنيفها ضمن صنف الزكاة وضرائب الدخل عملاً بالفقرة ٦٧ لمتطلبات تصنيف بنود الدخل والمصروف ضمن الأصناف المذكورة في الفقرات ٤٧(أ)–(ج).

ب٩٧. ثمة التزامات متداولة أخرى لا يتم تسويتها كجزء من الدورة التشغيلية العادية، ولكنها تكون واجبة التسوية خلال ١٢ شهراً من بعد فترة التقرير أو محتفظاً بها بشكل رئيسي لغرض المتاجرة. ومن أمثلة ذلك بعض الالتزامات المالية التي تستوفي تعريف "محتفظ به للمتاجرة" الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي ٩، والسحوبات على المكشوف من البنوك، والجزء المتداول من الالتزامات المالية غير المتداولة، وتوزيعات الأرباح المستحقة الدفع، والزكاة وضرائب الدخل والمبالغ الأخرى المستحقة الدفع للدائنين غير التجاريين. وتُعد الالتزامات المالية التي توفر تمويلاً على أساس طويل الأجل (أي أنها ليست جزءاً من رأس المال العامل الذي يتم استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة) والتي لا تكون واجبة التسوية خلال ١٢ شهراً من بعد فترة التقرير، التزامات غير متداولة، مع مراعاة الفقرات ب٩٩-ب١٠٣.

سبب الإضافة:

أُضيفت هذه المتطلبات نظراً لالتزام الشركات السعودية بدفع الزكاة المستحقة، وعرض مصروف الزكاة الخاص بالفترة، باعتباره أحد مصروفات الشركات السعودية للفترة وفقا للمعيار المحلي "معيار الزكاة المعدل"، الصادر عن الهيئة.

ب ١١١ (إضافة):

ب١١١ تشمل الأصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية التي قد تكون ذات خصائص متباينة بما يكفي لأن يكون عرضها في قائمة المركز المالي ضرورياً لتقديم ملخص مهيكل مفيد أو الإفصاح عنها في الإيضاحات ضرورياً لتقديم معلومات ذات أهمية نسبية:

(أ) العقارات والآلات والمعدات مفصلة إلى فئات وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦؛

(ب) المبالغ المستحقة التحصيل مفصلة إلى مبالغ مستحقة من العملاء التجاريين، ومبالغ مستحقة من أطراف ذات علاقة، ومبالغ مدفوعة مقدماً، ومبالغ أخرى. كما يجب تفصيل هذه الحسابات وفقاً لطبيعة التمويل الذي نشأت عنه وشروطه العامة (على سبيل المثال أرصدة مدينين ناتجة من تمويل تقليدي، تمويل مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع حسابات المدينين المختلفة؛

(ج) المخزون مفصلاً، عملاً بالمعيار الدولي للمحاسبة ٢، إلى بنود مثل البضاعة، وإمدادات الإنتاج، والمواد الخام، والإنتاج تحت التشغيل، والسلع تامة الصنع؛

(د) المبالغ المستحقة الدفع للدائنين التجاريين مفصلة، عملاً بالمعيار الدولي للمحاسبة ٧، لتقدم بشكل منفصل المبالغ المستحقة الدفع التي هي جزء من ترتيبات لتمويل المعاملات مع الموردين؛

(هـ) المخصصات مفصلة طبقاً لطبيعتها، مثل المخصصات لمنافع الموظفين أو التزامات الإزالة أو غيرها من البنود؛

(و) رأس المال المساهم والاحتياطيات مفصلة إلى فئات متنوعة، مثل رأس المال المدفوع وعلاوة إصدار الأسهم والاحتياطيات.

(ز) يتم تفصيل الإفصاح عن الأصول المالية (متضمنة النقد، والاستثمارات) وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة وذلك كما يلي:

i. النقد.

ii. معادلات النقد، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين معادلات النقد المختلفة.

iii. الودائع لأجل، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال ودائع تقليدية، وودائع مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الودائع لأجل المختلفة.

iv. المبالغ المستحقة، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال إقراض تقليدي ومرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين المبالغ المستحقة المختلفة.

v. الاستثمارات في الأسهم، مفصلة إلى استثمارات مباشرة، واستثمارات في محافظ وصناديق استثمارية، مع تفصيل للأنواع المختلفة لتلك المحافظ والصناديق (على سبيل المثال صناديق متوافقة مع الشريعة، وصناديق غير متوافقة، وفقاً للتصنيف الصادر من مدير الصندوق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للاستثمارات.

vi. الإفصاح عن الاستثمارات في السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

(ي) يتم تفصيل الإفصاح عن الالتزامات المالية (متضمنة السحب على المكشوف والدائنون والالتزامات المالية الأخرى) وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة كما يلي:

i. حسابات السحب على المكشوف، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال تقليدي أو تورق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسحب على المكشوف. ويجب توفير هذا الإفصاح حتى لو تم التعامل مع السحب على المكشوف على أنه ضمن إدارة النقد ومعادلات النقد.

ii. المبالغ واجبة السداد، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال بنوك دائنة بقروض تقليدية، أو تورق، موردين تجاريين على أساس تقليدي أو مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لحسابات الدائنين.

iii. الإفصاح عن السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

سبب الإضافة:

أُضيفت عدد من العناصر للإفصاحات المطلوبة وذلك لتوفير معلومات للمستثمرين في البيئة السعودية الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات عن طبيعة معاملات المنشأة وأنواعها.

٤٣أ (إضافة فقرة):

٤٣أ يجب أن تفصح المنشأة بالتفصيل عما يلي:

i. الإفصاح عن الدخل من التمويل أو الدخل من الفوائد الناتجة من ودائع وقروض وسندات تقليدية باستقلال عن المصادر الأخرى مثل الإيجار التمويلي والمرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود ...الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للدخل من التمويل. ويجب أن تفصح المنشأة عن دخل الفوائد من الودائع والقروض التقليدية أياً كان مبلغها.

ii. المكاسب الأخرى، مفصلة حسب الأنواع المختلفة لهذه المكاسب (على سبيل المثال تفصيل المكاسب من بيع الأصول المالية بحسب نوع الأصول المباعة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لهذه المكاسب الأخرى.

سبب الإضافة:

أُضيفت فقرة جديدة بعد الفقرة رقم ٤٣ لاشتراط إفصاحات إضافية عن أنواع الدخل والمكاسب المعروضة في قائمة الدخل لتمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للدخل والمكاسب المعروضة في قائمة الدخل ولتوفير معلومات للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة إيرادات المنشأة، وعوائد استثماراتها.

٨٥أ (إضافة فقرة):

٨٥أ يجب أن تفصح المنشأة عن تكاليف التمويل أو مصروفات الفوائد الناتجة من قروض تقليدية وسندات باستقلال عن تكاليف أنواع التمويل الأخرى مثل، الإيجار التمويلي، والمرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود ...الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للمصروفات التمويلية. ويجب أن تفصح المنشأة عن مصروفات الفوائد من القروض التقليدية والسندات أياً كان مبلغها.

سبب الإضافة:

أُضيفت فقرة بعد الفقرة رقم ١٠٥ لاشتراط إفصاحات إضافية حول تكاليف التمويل لتعطي تفصيلاً عن أنواع تكاليف التمويل، وذلك لأن هذا الإفصاح يوفر معلومات مهمة للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بتوفر معلومات تفصيلية عن أنواع تكاليف التمويل التي تتكبدها خلال الفترة.

المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "أساس إعداد القوائم المالية"

٦ك (تعديل):

٦ك عند إعداد القوائم المالية، يجب على الإدارة أن تجري تقييماً لقدرة المنشأة على البقاء بوصفها منشأة مستمرة. ويجب على المنشأة إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ما لم تعتزم الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك. وعندما تصبح الإدارة على علم، أثناء إجراء التقييم، بحالات عدم تأكد جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء بوصفها منشأة مستمرة، فيجب على المنشأة الإفصاح عن حالات عدم التأكد تلك. ~~وعندما لا تُعد المنشأة القوائم المالية على أساس الاستمرارية، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنباً إلى جنب مع الأساس الذي أعدت عليه القوائم المالية، وسبب عدم اعتبار المنشأة منشأة مستمرة.~~ وعندما تتوقف المنشأة عن كونها منشأة مستمرة، فيجب عليها أن تعد القوائم المالية على أساس التصفية وفقا لمتطلبات معيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

سبب التعديل:

نظراً لاعتماد الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معياراً خاصاً بإعداد القوائم المالية على أساس التصفية، فإنه يجب على المنشأة في حالة عدم قدرتها على البقاء بوصفها منشأة مستمرة أن تعد القوائم المالية على أساس التصفية وفقاً لمتطلبات معيار "التقرير المالي على أساس التصفية: المبادئ ومتطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح" المعتمد في المملكة العربية السعودية.