SOCPA
الهيئة السعودية
للمحاسبين القانونيين

الإرشادات التطبيقية للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

القسم
(٢)

المفاهيم المحاسبية

SOCPA
الهيئة السعودية
للمحاسبين القانونيين

مقدمة

أعد هذه الإرشادات التطبيقية مجموعة من المستشارين برعاية من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ولا تعد هذه الإرشادات بديلاً عن المعايير المعتمدة، حيث لم تخضع لإجراءات إعتماد المعايير ولا تغطي كافة متطلبات المعايير، ومع بذل الجهد المعتاد في إعدادها، إلا أن الهيئة لا تضمن خلوها من الأخطاء، ولا تتحمل أي مسؤولية عن أي خطأ أو قصور قد يرد في هذه الإرشادات .

SOCPA
الهيئة السعودية
للمحاسبين القانونيين

• من أهم الأمور إضافة مفهوم محاسبي جديد وهو مفهوم "التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما " والذي سيؤدي إلى التيسير على المنشآت المتوسطة والصغيرة بالسماح لها بإعفاء في بعض الأمور التي تعتمد على ظروف معينة للمنشأة، وإجتهادات الإدارة والتي قد تنطوي على تكاليف تزيد عن المنافع من تطبيق مطلب معين بالمعيار، كما إن الحرص المحاسبي بمفهومه وضوابط إثبات الأصل قد يؤدي إلى عدم إستمرار إثبات بعض الأصول وإثباتها مستقبلاً كمصروف (كبعض المصروفات السابقة على بدء التشغيل التي لا يتوافر بها ضوابط إثبات الأصل).

هل للإختلاف في المفاهيم و الخصائص النوعية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية أثر على الإثبات والقياس ؟

هل يمكن أن يترتب على التحول في ظل مفاهيم غير واردة بالمعيار السعودي أن تختلف طريقة الإثبات و القياس لأصل أو التزام عند الإثبات الأولي وكيف يمكن أن يؤثر ذلك على قائمة الدخل؟

• ركز المعيار السعودي على تعريف بنود القوائم المالية وشروط الإثبات وتحوط المعيار الدولي في دراسة احتمالية تحقق المنافع و أثرها على إثبات الأصل، وطلب أن يستوفي البند شروط التعريف ثم قواعد الإثبات، وأوضح أن الالتزام يتطلب وجود التزام ضمني أو قانوني بالإضافة إلى استحداث مفهوم بنود الدخل الشامل الآخر.

• يتم الإثبات الأولي بالتكلفة مالم يتطلب المعيار الدولي بأقسامه الأخرى إثبات البند بالقيمة العادلة . أما القياس اللاحق فيميز بين الأصول والالتزامات المالية الأساسية والأصول المالية الأخرى وغير المالية، ويسمح ببدائل لقياس بعض البنود فى ظل ضوابط معينة بخلاف المعيار السعودي والذى لم يضع بدائل قياس لاحق، بالإضافة إلى أنه لا يوجد معيار سعودي مقابل لبعض البنود التى يوجد لها أقسام بالمعيار الدولي (على سبيل المثال :- العقارات الإستثمارية).

هل هناك تغير في القياس اللاحق والذى يأتي في نهاية الفترة/ السنه المالية لبنود الأصول والالتزامات بقائمة المركز المالي؟

هل هناك قواعد إثبات و قياس مختلفة لبنود القوائم المالية ؟
وهل هناك شروط يجب إستيفاؤها قبل استخدام البدائل؟

• توجد إختلافات جوهرية نتيجة لإستحداث تعريف الدخل الشامل وتوصيف بنود الدخل الشامل الآخر ووجود أقسام خاصة بالأصول والإلتزامات المالية، وضوابط تحدد بدائل قياس مسموح بها لبعض الأصول المالية أوالغير المالية .(فمثلاً : متى يكون مسموحاً للمنشأة استخدام التكلفة لقياس الأدوات المالية ؟ - ومتى يكون مسموحاً للمنشأة إستخدام التكلفة لقياس العقارات الاستثمارية ؟.(أنظر قسمي ١١ ،١٦)

أولاً : الأثر المترتب على تغير بعض المفاهيم المحاسبية والخصائص النوعية للمعلومات (مفاهيم جودة المعلومة- بالمعيار السعودي)

١. مقارنة خصائص جودة المعلومات ضمن الإطار السعودي والدولي:

وفقاً للمعايير السعودية: – تمهيداً لاستخدام المعلومات بالقوائم المالية وإثبات بنود تلك القوائم فيجب أن تتوفر في المعلومة مجموعة من الخصائص كالملاءمة، الأمانة وإمكان الاعتماد عليها، حيده المعلومات، قابلية المعلومات للمقارنة، التوقيت الملائم، قابلية المعلومات للفهم، الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل وتعتبر المعلومة ملائمة لغرضها المحاسبي إن كانت تمكن مستخدميها من تقييم البدائل، وتعتبر المعلومة أمينة ويمكن الاعتماد عليها إذا صورت المضمون وأمكن مراجعتها والتحقق منها.

وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم:- فإن المعلومة لابد أن يتوفر في خصائصها القابلية للفهم والملاءمة من خلال توفير معلومة تفيد في تقويم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو في تأكيدها وتصحيحها والتنبؤ بها وهو أيضاً ما يعني ضرورة توفير المعلومة في الوقت الملائم، مع إمكان الاعتماد عليها (خالية من الخطأ والتحيز)، ولذلك يجب أن تكون مكتملة ، تتوافق مع الحرص المحاسبي، وتعكس تغليب الجوهر على الشكل، وقابلة للمقارنة، وذلك كله في ظل مقابلة المنفعة مع تكلفة الحصول على تلك المعلومة وأيضاً مفهوم الجهد والتكلفة اللذين لا مبرر لهما.

١/١. من واقع المقارنة أعلاه يتضح أن مفهوم التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما هو خاصيه نوعية جديدة أضافها المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. وهذا الإعفاء مستخدم في عدة أقسام وفقاً للضوابط الآتية:

- **الأخذ في الحسبان كيف ستتأثر القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية بسبب عدم حصولهم على هذه المعلومات.**
- **وأن ينطوي تطبيق متطلب ما على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما بواسطة المنشأة الصغيرة أو متوسطة الحجم إذا كانت التكلفة الإضافية (على سبيل المثال أتعاب المقيّمين) أو الجهد الإضافي** تجاوز بشكل كبير تلك المنافع التي يتوقع أن يحصل عليها مستخدمو القوائم المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في حال حصولهم على تلك المعلومات.

(فقرة ٢. ١٤.ب)

٢/١ هل يجوز استخدام إعفاء التكلفة والجهد الغير مبرر عند الإثبات الأولي أو القياس اللاحق؟

يجب أن يعتمد تقويم ما إذا كان متطلب ما ينطوي على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في الإثبات الأولي في القوائم المالية على المعلومات عن تكاليف ومنافع ذلك المتطلب في وقت الإثبات الأولي.

وإذا تم تطبيق إعفاء «التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما» بعد الإثبات الأولي وعند قياس لاحق لبند ما فينبغي القيام بتقويم جديد للتكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما في ذلك التاريخ اللاحق على أساس المعلومات المتاحة في ذلك التاريخ.

فيما عدا ما يتعلق بإعفاء «التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما» الوارد في القسم رقم ١٩ من المعيار (الفقرة ١٩. ١٥) والذي تشمله متطلبات الإفصاح في (الفقرة ١٩. ٢٥ من نفس القسم)، فبشكل عام كلما تم استخدام إعفاء «التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما» بواسطة المنشأة، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة والأسباب التي تجعل تطبيق المتطلب ينطوي على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

مثال(١):-

في قسم ١٢ (موضوعات أخرى للأدوات المالية).

(فيما يخص التكلفة والجهد الغير مبررين):

إذا لم يتوفر قياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما لأداة حقوق الملكية أو عقد مربوط بتلك الأداة والذي لو تمت ممارسته فسينتج عنه تسليم لتلك الأداة، وطالما أن تلك الأداة لا تتداول بسوق تداول، وإن كان قد تم قياسها سابقا بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن آخر قيمة عادلة كانت متاحة واستخدمت في قياس الأداة هي تكلفة تلك الأداة المالية، ولذلك فعلى المنشأة قياس الأداة بهذه التكلفة مطروحا منها الهبوط إلى أن تتمكن من تحديد قياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. (أنظر ٩.١٢)

مثال (٢):

قسم ٢٨ منافع الموظف:

عندما لا تكون المنشأة قادرة، دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، على أن تستخدم طريقة وحدة الائتمان المُخططة لتقيس التزامها وتكلفتها بموجب خطط المنفعة المحددة، فإنه يُسمح للمنشأة بأن تقوم ببعض التعديلات لتخفيض عامل الجهد والتكلفة عند قياس التزام منفعتها المحددة فيما يتعلق بالموظفين الحاليين:

√ تجاهل زيادات الراتب المستقبلية المُقدرة (أي افتراض أن تستمر الرواتب الحالية حتى يتوقع أن يبدأ الموظفون الحاليون في استلام منافع ما بعد انتهاء التوظيف).

√ تجاهل الخدمة المستقبلية للموظفين (أي افتراض إقفال الخطة على الموظفين الحاليين بالإضافة إلى أي موظفين جدد).

√ تجاهل معدل الوفيات المحتمل أثناء الخدمة للموظفين الحاليين بين تاريخ التقرير والتاريخ الذي يُتوقع فيه أن يبدأ الموظفون في استلام منافع ما بعد انتهاء التوظيف (أي افتراض أن جميع الموظفين الحاليين سوف يحصلون على منافع ما بعد انتهاء الخدمة). وبالرغم من ذلك، فإنه سوف لا يزال يلزم أخذ معدل الوفيات بعد الخدمة (أي متوسط العمر المتوقع) في الحسبان.

مثال (٣) :

شركه (س) تقوم بالتحول في عام ٢٠١٨ (السنة الأولى لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم) وتعرض قوائم مقارنة لعام واحد وهو عام ٢٠١٧. في ١ يناير ٢٠١٦ قامت الشركة بشراء ١٠٠٠ حصة من حصص شركة (ص) والبالغ عدد حصصها ٢٠٠٠٠ حصة وبلغت قيمه الحصة ١٠٠ ريال بإجمالي ١٠٠٠٠٠ ريال، وبلغت القيمة العادلة ١٠٥٠٠٠ ريال و ١٠٢,٠٠٠ ريال في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦ و ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ على الترتيب وفقاً لنموذج دراسة أحد المتخصصين نظراً لكون تلك الحصص غير متداولة في سوق مالية. وترى الشركة أنه نظراً لعدم وجود قيمة عادلة بسوق لتداول تلك الأوراق المالية ونتيجة أن تكلفة الاستعانة بأحد المتخصصين لتقويم تلك الحصص بالقيمة العادلة بنموذج متخصص تصل إلى ما يزيد عن ٢٥٪ من قيمة الحصص سنوياً، فإنه يمكن وفقاً لمبدأ التكلفة والجهد الغير مبررين إدراج تلك الاستثمارات بالتكلفة مع الإفصاح عن ذلك.

الآراء المهنية والمقترحات :-

وبناءً على تقييم الشركة للتكلفة والجهد المصاحب لتقويم تلك الحصة بالقيمة العادلة، فإني سيتم قياس تلك الحصص وفقاً للآتي:

√ اعتبار القيمة العادلة لتلك الحصص البالغة ١٠٢,٠٠٠ ريال في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ على أنها هي التكلفة في ١ يناير ٢٠١٨

√ تعدل سياسة الشركة وتصنف الاستثمارات "استثمارات ماليه بالتكلفة ".

√ يتم إثبات الهبوط في القيمة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ في حال وجود أدله موضوعيه عنه واضحة.

√ تعدل سياسة الاستثمارات كالآتي:

"يتم عرض الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير مدرجة بسوق مالية والتي تجد الشركة ان إثباتها بالقيمة العادلة يندرج تحت إعفاء التكلفة والجهد الغير مبررين ضمن الاستثمارات بالتكلفة ويتم قياسها بالتكلفة محسوماً منها الهبوط في قيمة تلك الاستثمارات".

√ يتم الإفصاح عن أسباب استخدام الإعفاء بإيضاحات الشركة كالآتي" بدراسة القيمة العادلة وأهميه التغير فيها للاستثمارات الوارد بإيضاح (XX) وفقاً لآخر نماذج قدمها المقيّم لاحتساب القيمة العادلة لتلك الاستثمارات غير المدرجة بسوق ماليه، فإن التكلفة والجهد اللازمين لبذل أحكام مهنية لقياس القيمة العادلة غير مبررين في ضوء النماذج المخصصة لذلك وعمل المتخصصين والتي قد ترتفع تكلفتهما بالمقارنة بالتغير في القيمة العادلة لتلك الاستثمارات، لذلك تم إدراج تلك الاستثمارات بالتكلفة محسوماً منها الهبوط في القيمة.

٣/١ الترتيبات الواجب اتباعها بواسطه المنشأة لاستخدام إعفاء التكلفة والجهد غير المبررين؟

١/٣/١ توضيح المنافع ومقابلتها بالجهد والتكلفة غير المبررين:

ينطوي تطبيق متطلب ما على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما بواسطة المنشأة الصغيرة أو متوسطة الحجم إذا كانت التكلفة الإضافية (على سبيل المثال أتعاب المقيّمين) أو الجهد الإضافي (على سبيل المثال الجهد من قبل الموظفين) يتجاوز بشكل كبير تلك المنافع التي يتوقع أن يحصل عليها مستخدمو القوائم المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في حال حصولهم على تلك المعلومات. « فقره ٢ ,١٤ .ب»

• لذلك على المنشأة أن تدرس التكاليف الإضافية والجهد لاتخاذ القرار إن كان استخدام الإعفاء مبرراً لها وبحيث يكون جلياً أن أثر استخدام المدخل الأكثر تيسيراً يوفر التكلفة والجهد وذلك في ظل الجوانب المسموح فيها استخدام ذلك الإعفاء بهذا المعيار (مع ملاحظة أن هذا ليس مبرراً للخروج عن المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ولكن بشكل عام إعفاء يتيح استخدام مداخل أخرى مصرح بها بالمعيار الدولي).

٢/٣/١ تأثر قرار مستخدمي القوائم المالية:

لابد من الأخذ في الحسبان كيف ستتأثر القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية بسبب عدم حصولهم على هذه المعلومات " فقره ٢ ,١٤ .ب "

• لذلك على المنشأة أن تدرس الأهمية للحساب نفسه وأثره على مستخدم القوائم وبحث أثر عدم حصوله على تلك المعلومات.

٢. هل هناك اختلاف في مبادئ إثبات بعض بنود القوائم المالية بما قد يؤدي إلى إثبات بنود في القوائم المالية لم تكن مثبتة عند التحول ؟

١/٢ التباين في قواعد الإثبات:

لا يعد الاختلاف جوهرياً حيث أوضح المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم مبادئ للإثبات، بينما أهتم المعيار السعودي بالإحداث المؤدية إلى الإثبات فضلاً عن المبادئ، وقد أهتم المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم باحتمالية المنفعة المتولدة عن الأصل وربط ضوابط الإثبات بشكل عام بوقوع حدث يكفي للأثبات، دون اللجوء لتصنيف تلك الأحداث إلى أحداث خارجيه وداخليه وتبادليه أو غير تبادليه ، معتبراً أن تلك وظيفة كل قسم وهى توضيح تلك الأحداث وليس لهذا الاختلاف أثر عدا الحرص عند التحول في تقويم احتمالية تحقق المنافع المستقبلية من الأصل ،وإمكان قياس التكلفة التي يعتمد عليها عند الإثبات.

- **المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت المتوسطة والصغيرة:**

وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم فإن الإثبات هو آلية إدراج بند في القوائم المالية، ينطبق عليه تعريف الأصل، أو الالتزام، أو الدخل، أو المصروف ويستوفي ضوابط الإثبات.

ولم يتطرق هذا المعيار إلى الأحداث المنشئة للإثبات وتصنيفها سواء داخلية أو خارجية مثلما ورد في المعيار السعودي للعرض والإفصاح العام.

- **المعيار السعودي:**

أوضح المعيار السعودي أن التغيرات في أصول المنشأة وخصومها والتغيرات المصاحبة في بنود الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر والاستثمارات التي يقدمها أصحاب رأس المال في المنشأة والتوزيعات على أصحاب رأس المال

تحدث إما بفعل الأحداث الداخلية أو بفعل الأحداث الخارجية.

وكقاعدة عامة يجب أن يتم الإثبات المحاسبي لآثار الأحداث الخارجية والداخلية على الأصول والخصوم والإبلاغ عنها في الفترات الزمنية التي تقع فيها تلك الأحداث.

س . ما هي الضوابط المطلوبة عند الإثبات وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؟

• على المنشأة أن تبحث عند الإثبات المحاسبي لأي بند من بنود القوائم المالية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت المتوسطة والصغيرة ما يلي :

١) تعريف البند وفقاً لماورد بفقرات القسم الثاني

(الفقرات من ٢ .١٥ وحتى ٢ .٢٦ والتي توضح تعريف كل بند من بنود القوائم المالية)

٢) الإثبات والضوابط الحاكمة لإثبات البند

(الفقرات من ٢ .٢٧ وحتى ٢ .٣٢)

كما أوضح المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم أن الفشل في إثبات بند من بنود القوائم المالية مستوفٍ لضوابط الإثبات بند يمكن أن يتم تلافيه بالإفصاح عن السياسة المحاسبية المستخدمة لهذا البند أو بالإفصاح عنه في الإيضاحات.

٢/٢ اختلاف التعريف وضوابط الإثبات للأصول والالتزامات وأثر ذلك عند التحول للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم:

أولاً : الأصول : -

(وفقاً لمفاهيم المحاسبة المالية بالمعايير السعودية)

الأصل يجب أن يستوفى الضوابط التالية: -

١. أن ينشأ عن حدث يكون وقع في الماضي.

٢. أن يكون له المقدرة الكامنة على تقديم خدمه أو منافع كامنه مستقبليه تنطوي على تدفقات نقديه مباشره أو غير مباشره.

٣. أن يرتبط بالمنشأة.

٤. إمكان القياس له بدرجة من الثقة.

٥. قابليه القياس بدرجه من الثقة.

• وشريطه عدم الارتباط الأصول بالتزام غير قابل للقياس أو ارتباط الخصوم بحق غير قابل للقياس.

الإثبات المحاسبي: -

عند الإثبات يجب أن يؤخذ في الحسبان الأحداث الداخلية والخارجية وأهم ما جاء بتلك الأحداث:

• لا يجوز إثبات قيمة المنفعة الاقتصادية التي تضاف إلى الأصول بسبب الأحداث الداخلية، حتى تتأكد هذه القيمة نتيجة معاملات تبادلية تالية لتلك الأحداث.

• لا يجوز إثبات المكاسب المحتملة حتى تقع الأحداث المؤيدة لوجود هذه المكاسب في المستقبل.

• يجب إثبات التحويلات غير التبادلية فيما بين الوحدة المحاسبية والوحدات الأخرى (بخلاف المالكين) عند اقتناء الأصول أو عند التصرف فيها أو عند اكتشاف أي خسائر لحقت بهذه الأصول (كما في حالة السرقة مثلاً) أو عند تحمل الالتزامات، أو التعرف عليها (كما في حالة فرض غرامة على المنشأة).

(وفقاً للقسم الثاني بالمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم)

تعريف الأصل :-

هو مورد تُسيطر عليه المنشأة نتيجةً لأحداث سابقة، ويُتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية.

ضوابط الاثبات :-

• يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة.

• وأن يكون للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

ملاحظات :-

ولا يُثبت أصل في قائمة المركز المالي، عندما يتم تحمل نفقة من غير المحتمل أن تتدفق لها منافع اقتصادية إلى المنشأة بعد فترة التقرير الحالية. وبدلاً من إثبات الأصل، فإنه ينتج عن هذه المعاملة إثبات مصروف في قائمة الدخل الشامل (أو في قائمة الدخل، إذا عُرضت).

فقره من ١٥ :١٩ من قسم ٢

ثانياً : الخصوم أو الالتزامات :-

وفقاً لمفاهيم المحاسبية المالية في المعايير السعودية: -

الخصوم: -

الخصم هو التزام حالي على المنشأة بتحويل أصول أو تقديم خدمات في المستقبل نتيجة عمليات أو أحداث ماضية، شريطة أن يكون الالتزام قابلاً للقياس المالي حالياً بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط ألا يكون مرتبطاً بصورة مباشرة بحق غير قابل للقياس.

ولذلك فإن أهم خصائص هذا التعريف هو

١. وجود التزام حالي.

٢. تحويل أصل لاستيفاء أو تسديد الالتزام.

٣. الارتباط بالمنشأة.

٤. وقوع الحدث بالماضي.

٥. القابلية للقياس المالي بدرجة من الثقة.

(وفقاً للقسم الثاني بالمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم: -

الالتزامات: -

هو التزام حالي على المنشأة نشأ عن أحداث سابقة، ويُتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية (فقرتي ٢ .١٥ و ٢ .٢٠ من قسم ٢)

أحد الخصائص الأساسية للالتزام هي وجود التزام حالي على المنشأة للعمل أو التصرف بطريقة معينة. وقد يكون الالتزام التزاماً قانونياً أو التزاماً ضمنياً. والالتزام القانوني هو التزام واجب النفاذ قانوناً نتيجة لعقد ملزم أو لمتطلب نظامي. ينشأ الالتزام الضمني عن تصرفات المنشأة عندما:

١. توحي المنشأة للأطراف الأخرى، من واقع نمط ثابت لممارسة سابقة، أو سياسات معلنة أو تصريح حالي محدد -بشكل كاف، بأنها سوف تقبل مسئوليات معينة.

٢. ونتيجة لذلك، تكون المنشأة قد أوجدت توقعاً ساري المفعول من جانب تلك الأطراف الأخرى بأنها سوف تقوم بالوفاء بتلك المسئوليات.

ملاحظات : -

وفقاً للمقارنة بأعلاه يتضح أن ضوابط إثبات الأصول وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم تتضمن ضرورة وجود احتمالية لتدفق المنافع وإمكان قياس التكلفة للأصل، وتلك الضوابط تشير إلى الحرص المحاسبي في إثبات الأصول وبما قد يؤدي إلى عدم إثبات أصول يمكن أن يكون قد تم إثباتها وفقاً للمعايير السعودية إلا بعد دراسة احتمالية المنافع التي تتدفق عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم عند التحول (على سبيل المثال: لا يسمح المعيار الدولي بإثبات مصروفات التأسيس كأصل غير ملموس أو رسملة تكلفة الاقتراض) .

وأما عن الالتزام فإن ارتباط تعريفه بالالتزام الضمني فضلاً عن القانوني سيزيد من نطاق إثبات تلك الالتزامات (على سبيل المثال: - مخصصات مثل مخصصات إعادة الهيكلة وإعادة الفك والتركيب أو المخصصات البيئية).

٣/٢ امثله لإثبات بعض البنود وفقا لمبادئ إثبات الأصول والالتزامات :

يمكن أن نخلص إلى تطابق المعيار السعودي والدولي في جوانب عديدة من قواعد الإثبات للأصول والالتزامات وعلى المنشأة عند تطبيق المعيار الدولي لأول مرة أن تأخذ في الحسبان ما يلي:

١/٣/٢ عدم إثبات اصل محتمل: -

لم يختلف المعيار الدولي كثيراً عن المعيار السعودي فيما يتعلق بالأصول المحتملة، حيث لا يجوز إثباتها. وإذا تأكدت المنافع المستقبلية فإن الأصل لا يعد أصلاً محتملاً، ومن ثم يتم إثباته.

مثال (١):

القضايا المحتمل أن يتم الحكم فيها لصالح الشركة ولكنها لا يمكن أن تؤهل المنشأة لإثبات أصل، إلا حينما يكون الحكم فيها باتاً، ويكون هناك ملاءة مالية كافية للطرف الآخر، ووجود درجة من الثقة في تحقق الأصل عن طريق التحصيل.

مثال (٢):

التغطية التأمينية لخسائر تعرضت لها المنشأة مازالت تحقق شركة التأمين في أحقية الشركة فيها أو مازالت محل تفاوض، فإنها لا يمكن أن تؤهل المنشأة لإثبات أصل إلا حينما تصبح مؤكدة وقابلة للتحقق.

٢/٣/٢ عدم إثبات أصل دون وجود سيطرة من المنشأة على المورد المحتمل تدفق المنافع منه:-

مثال (١):

يعد الإيجار التمويلي أحد الأمثلة التي توضح بأنه على الرغم من عدم انتقال ملكية الأصل إلا أن مفهوم السيطرة على منافع الأصل المرتبطة بالملكية من خلال بعض الشروط التي توضح السيطرة على المنافع المرتبطة بالملكية تؤهل المؤجر إلى إلغاء إثبات الأصل، وتؤهل المستأجر إلى إثبات أصل.

مثال (٢):

قد يكون لأصول مثل قوائم العملاء وكفاءه الموارد البشرية في المنشأة منافع ولكن لعدم إمكان السيطرة على تلك المنافع ونتيجة أيضاً لعدم الثقة في استمرارية السيطرة على تلك الموارد ومنافعها فإن ذلك قد يكون سبباً في عدم إثبات تلك الأصول المتولدة داخلياً إلا عند اقتناء مجموعة أصول تمثل وحدة نشاط لأعمال ووجود ما يتيح تلك الضوابط في معاملة تبادلية موضوعية تحدد قيمة عادلة لها.

٣/٣/٢ إن إثبات الالتزام لابد أن يأخذ في الحسبان أن الالتزام هو إما التزام ضمني أو قانوني:-

ملاحظات وامثله (بعض أنواع المخصصات التي استوفت ضابط الالتزام الضمني للإثبات كالتزام):

- الالتزام القانوني يؤهل المنشأة لإثبات المخصصات المرتبطة بقضايا أو المتطلبات النظامية مادام يمكن قياسها بشكل يعتمد عليه ونشأت عن حدث وقع في الماضي ويتوقع أن يترتب عليها تدفق موارد لخارج المنشأة.
- بعض أنواع من المخصصات تنشأ بسبب الالتزام الضمني مثل إعادة الهيكلة في حالة تغيير المنشأة بشكل مهم نطاق الأعمال التي تباشرها ، أو الطريقة التي تسير بها تلك الأعمال. (مثال : نقل خط إنتاجي أو إيقاف فرع أو خط إنتاجي) ويكون التغيير معززاً بخطة لدى المنشأة والتي يتم الإعلان عنها إلى الأطراف المعنية (مثل :عاملين، أطراف تعاقدية) وبما يجعل لدى تلك الأطراف المتأثرة توقع بحدوث التغييرات في نمط الأعمال أو طريقة تسييرها و يعد ذلك التزاماً ضمنياً كافياً لوفاء المنشأة بالتزاماتها تجاه تلك الأطراف وفقا لخطتها وبما يؤدي إلى إثبات مخصص ضمن الالتزامات وذلك مع اخذ ما ورد به من ضوابط أخرى لإثبات تلك المخصصات بقسم ٢١ « المخصصات والاحتمالات»
- تكاليف إعادة التهيئة (الفك والإزالة) لبعض الأصول قد تتطلب الإثبات طالما أن المنشأة قد التزمت تعاقدياً تجاه طرف آخر بإعادة تهيئة (فك وإزالة) الأصل عند تسليمه.

• إذا التزمت المنشأة ضمنياً وفقاً لسياساتها بالحفاظ على البيئة التي تعمل فيها وفقاً لسياسة معلنة تتضمن نصاً على الوفاء بالمتطلبات في هذا الصدد، ووقع خروج عن الأنظمة البيئية وأمكن قياس قيمة الغرامات بشكل يعتمد عليه فإن على المنشاة أن تكوِّن مخصصاً بتلك الغرامات.

إن بعض تلك المخصصات قد لا تكون أثبتت سابقاً في إطار المعايير السعودية، لاعتمادها على وجود ضابط الالتزام الضمني كأساس للإثبات (مثل: تصريح المنشأة بالتزامها أو خطتها المعلنة للهيكلة ....) لذلك على المنشأة أن تحرص على إثبات الالتزام الضمني متى توافرت باقي ضوابط إثبات الالتزام.

الخلاصة :

يتضح أن المعيار الدولي يبحث في ضابطين للإثبات بالنسبة للأصول:-

- **احتمال تدفق المنافع.**
- **وإمكان قياسها بشكل يعتمد عليه.**

√ هناك بعض أنواع من الأصول غير الملموسة التي تتولد داخلياً (الاسم التجاري–قوائم العملاء- كفاءة الموارد البشرية) من غير الممكن التوصل إلى قياس لها يمكن الاعتماد عليه إلا في حالة اقتناء مجموعة من الأصول تمثل وحدة أعمال ، وبحيث يمكن التوصل فيها إلى قيمة موضوعية محددة لتلك الأصول و يمكن فصلها عن الشهرة.

√ وفقا لقاعدة إثبات الالتزامات فإن الالتزامات **قد تكون قانونية أو ضمنية**، فإذا وقع الحدث الذي يعني احتمال تدفق موارد تنطوي على منافع مستقبليه لخارج المنشأة ووجد التزام حالي يمكن قياسه بشكل يعتمد عليه فإن قواعد الإثبات تتطلب إثبات التزام.

√ بالرغم من عدم وجود معيار سعودي مقابل للمخصصات بصفة خاصة وانه ورد فقط ضمن معيار العرض والإفصاح العام، إلا أن مفاهيم المحاسبة المالية أشارت إلى أن الالتزام يمكن تكوينه في ضوء خسارة متوقعة. وبشكل عام فإن نطاق المفاهيم في المعيار الدولي كان أوسع ليشمل بعض أنواع المخصصات الناتجة من التزامات ضمنية.

√ مصروفات التأسيس أو المصروفات السابقة على بدء التشغيل يصعب بشكل موضوعي تحديد القياس الأمثل لها المرتبط بتحقق المنافع، ونتيجة لذلك فبالرغم من أنه يتولد عنها منافع إلا أنه لا يمكن تحديد تكلفتها التي تساهم في تولد تلك المنافع بشكل يعتمد عليه ولذلك تثبت ضمن مصروفات الفترة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم ، ولا تعد أصلاً بينما اعتمد المعيار السعودي على إمكان قياس المنافع المترتبة على بعض النفقات في إثبات بعض مصروفات التأسيس سابقاً.

٤/٢- أثر تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم على حقوق الملكية :-

١/٤/٢ - حقوق الملكية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم: -

حقوق الملكية هي الرصيد المتبقي من الأصول المثبتة بعد طرح الالتزامات المثبتة. ويمكن تصنيفها فرعياً في قائمة المركز المالي. فعلى سبيل المثال، في الشركة المساهمة، قد تشمل التصنيفات الفرعية الأموال المساهم بها من قبل حملة الأسهم، والأرباح المبقاة، وبنود الدخل الشامل الآخر المثبتة على أنها مكون منفصل لحقوق الملكية. ولا يحدد هذا المعيار كيف ومتى من الممكن تحويل المبالغ بين مكونات حقوق الملكية.
(الفقرة ٢ . ٢٢)

٢/٤/٢ – حقوق الملكية وفق مفاهيم المحاسبة المالية السعودي: –

تمثل حقوق أصحاب رأس المال مقدار ما يتبقى من أصول المنشأة بعد استبعاد خصومها بمعنى أنها تعادل دائماً «صافي الأصول» (الأصول ناقصاً الخصوم) ، ولهذا يطلق عليها اصطلاح «القيمة المتبقية» لأصحاب رأس المال وتنبثق هذه القيمة من حقوق الملكية ، وتنطوي على العلاقة التي تربط المنشأة بأصحابها كملاك . (الفقرة ٢٤٣)

الخلاصة: –

لم يرد مفهوم الدخل الشامل الآخر في المعايير السعودية وإن كان هناك بعض التغيرات التي تعرض في حقوق الملكية مثل التغيرات في القيمة العادلة للاستثمارات المتاحة للبيع وفروق ترجمة العمليات الأجنبية وفقاً للمعايير السعودية، فبعضها يعد أيضاً ضمن عناصر الدخل الشامل الآخر وفقاً لمفهوم المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

٣/٤/٢ الدخل الشامل وبنود الدخل الشامل الأخر :–

عرف المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم مجموع الدخل الشامل بأن رقم حسابي يمثل الفرق بين الدخل والمصروفات، وليس له مبادئ قياس خاصة. وعرف الربح أو الخسارة بأنه رقم حسابي يمثل الفرق بين الدخل والمصروفات بخلاف الدخل والمصروفات التي يصنفها المعيار على أنها عناصر الدخل الشامل الآخر. وبمعنى آخر فإن بنود الدخل الشامل الآخر هي تلك البنود التي تؤثر في حقوق الملكية ولكنها لا تدخل في قياس ربح أو خسارة الفترة، وفي نفس الوقت ليست من ضمن المعاملات التي تتم مع الملاك بصفتهم ملاك.

الخلاصة :-

تشمل بنود الدخل الشامل الآخر البنود الآتية: –

- احتياطي تقويم استثمارات متاحة للبيع (إذا اختارت المنشأة تطبيق متطلبات الإثبات والقياس في معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ بدلاً من متطلبات الإثبات والقياس في قسمي ١١ و ١٢ من المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم).
- فائض إعادة تقويم العقارات والآلات والمعدات (في حاله اختيار نموذج إعادة التقويم) وفق للقسم ١٧.
- المكاسب أو الخسائر الاكتوارية عن خطط منافع الموظف وفقاً للقسم ٢٨(سياسة محاسبية بديلة).
- فروق ترجمة العمليات الأجنبية.
- ناتج بعض أنواع التغير عند استخدام المحاسبة عن أدوات التحوط وفقاً للقسم ١٢(موضوعات أخرى للأدوات المالية).

وعلى المنشاة ان تعرض تلك البنود بأحد الطريقتين: -

إما في قائمة يطلق عليها قائمه الدخل الشامل بحيث تستكمل قائمة الدخل العادية للمنشاة لتعرض عناصر الدخل الشامل الآخر بعد الربح أو الخسارة .

أو في قائمتين إحداهما قائمة الدخل والأخرى قائمة الدخل الشامل والتي تبدأ بالربح أو الخسارة من قائمة الدخل وتنتهي بمجموع الدخل الشامل بعد إضافة بنود الدخل الشامل الآخر.

يتم عرض رصيد بنود الدخل الشامل الآخر بحقوق الملكية ويعرض التغير في تلك البنود كمؤشر أداء خلال الفترة أو السنة المالية ببنود الدخل الشامل الآخر بقائمه الدخل الشامل.

أنظر القسم الرابع بالدليل « قائمه الدخل الشامل والارباح والخسائر»

٣- هل سيكون هناك تغير في القياس اللاحق لبنود أصول والتزامات بقائمة المركز المالي أو لبنود بقائمه الدخل عند التحول ؟

١/٣- الأصول المالية والالتزامات المالية :-

يجب على المنشأة أن تقيس الأصول المالية الأساسية والالتزامات المالية الأساسية – كما عُرفت في القسم ١١ «الأدوات المالية الأساسية» – بالتكلفة المستنفدة مطروحاً منها الهبوط باستثناء الاستثمارات في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل، الأسهم العادية والممتازة غير القابلة للإعادة والتي تتداول في سوق عام للتداول، وذلك طالما يمكن قياسها بالقيمة العادلة من خلال ذلك السوق أو بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة.

وبشكل عام، تقيس المنشأة جميع الأصول المالية والالتزامات المالية الأخرى بالقيمة العادلة، مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة، ما لم يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أو يسمح بالقياس بأساس آخر مثل التكلفة أو التكلفة المستنفدة.

وبالنظر إلى متطلبات ذلك القسم من المعيار الدولي، فإنه الاختلاف الرئيسي بينه وبين المعايير السعودية يكمن في قياس جميع أدوات الدين بالتكلفة المستنفدة، وفي إثبات تغيرات القيمة العادلة في قائمة الدخل دون التفرقة بين الاستثمارات لغرض المتاجرة أو تلك المتاحة للبيع (ما لم تختار المنشأة تطبيق متطلبات الإثبات والقياس في معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩).

ويتضمن المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم قسماً مستقلاً للأدوات المالية التي تتضمن مستوى معيناً من التعقيد مثل الأوراق المالية المدعومة بأصول واتفاقيات إعادة الشراء وخيارات شراء الأسهم والعقود المستقبلية ومعاملات التحوط، والتي لا يوجد لها مقابل سعودي.

٢/٣ مداخل القياس اللاحق بالأصول غير المالية:-

يتم القياس اللاحق للأصول غير المالية إما على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس آخر. فعلى سبيل المثال:

(أ) تقيس المنشأة العقارات والآلات والمعدات بالتكلفة التاريخية ناقصاً أي مجمع استهلاك أو مجمع هبوط أو بالمبلغ الممكن استرداده أيهما أقل (نموذج التكلفة)، أو تقيسها بالمبلغ المعاد تقويمه أو بالمبلغ الممكن استرداده (نموذج إعادة التقويم) أيهما أقل.

(ب) تقيس المنشأة المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق (سعر البيع مطروحاً منه تكاليف الاستكمال والبيع) أيهما أقل.

(ج) تثبت المنشأة خسائر الهبوط المتعلقة بالأصول غير المالية المستخدمة أو المحتفظ بها للبيع.

المقصد من قياس الأصول بتلك المبالغ الأقل هو ضمان ألا يُقاس أصل بمبلغ أكبر من ذلك الذي تتوقع المنشأة أن تسترده من بيع أو استخدام هذا الأصل. (انظر القسم ٢٧ «الهبوط في قيمة الأصول»)

٣/٣ يسمح هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، أو يتطلب، قياس الأنواع الآتية من الأصول غير المالية بالقيمة العادلة: -

(أ) الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة التي تقيسها المنشأة بالقيمة العادلة (أنظر الفقرات ١٠/١٤ و ١٥ .١٥)

(ب) العقار الاستثماري الذي تقيسه المنشأة بالقيمة العادلة (أنظر الفقرة ٧/١٦).

(ج) الأصول الزراعية (الأصول الحيوية والمنتجات الزراعية عند نقطة الحصاد) التي تقيسها المنشأة بالقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع المقدرة (أنظر الفقرة ٢/٣٤).

الخلاصة: -

يختلف المعيار الدولي عن المعايير السعودية فيم يتعلق بمداخل القياس اللاحق للأصول غير المالية مثل العقارات الاستثمارية، والعقارات والآلات والمعدات، والأصول الحيوية، حيث يطلب أو يسمح المعيار الدولي بقياس تلك الأصول بالقيمة العادلة عندما يمكن الوصول للقيمة

العادلة بلا جهد وتكلفة غير مبررين. وعند القياس بالتكلفة لبنود مثل العقارات الاستثمارية أو الأصول الحيوية أو الاستثمارات المالية (بخلاف تلك التي تقاس بالتكلفة المستنفذة) فعلى المنشأة أن تلتزم بما يلي:

- استيفاء الضوابط الخاصة بالإعفاء المقرر للتكلفة والجهد الغير مبررين.

ووفقاً لما قررته الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فإنه عند قياس العقارات الاستثمارية بالقيمة العادلة أو عند استخدام نموذج إعادة التقويم لبنود العقارات والآلات والمعدات فعلى المنشأة الاعتماد على خبير تثمين مستقل وذي خبرة في هذا الشأن ويتم الإفصاح عن اسمه وتأهيله المهني.

٤- أمثله لقياس بعض الأصول غير المالية بين المعيار الدولي والمعايير السعودية:-

البند	القياس وفقاً للمعيار الدولي	القياس وفقاً للمعيار السعودي
العقارات والآلات والمعدات	نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقويم وفق ضوابط ويثبت فرق إعادة التقويم في عناصر الدخل الشامل الآخر.	بالتكلفة و إذا رأت المنشاة الإفصاح عن القيمة العادلة فإن ذلك يكون وفق ضوابط معينه.
العقارات الاستثمارية	نموذج القيمة العادلة، ويثبت الفرق الناتج عن التقويم ضمن الربح والخسارة. ويسمح المعيار بالقياس بنموذج التكلفة وفقاً لضوابط معينة.	لم تغطها المعايير السعودية بشكل مستقل، وتعامل في العادة على أنها جزء من الأصول الثابتة.
المخزون	بالتكلفة أو السوق أيهما أقل. ويسمح المعيار بأكثر من طريقة لقياس المخزون في نهاية الفترة (الوارد أولاً صادر أولاً، ومتوسط التكلفة المرجح) ولا يسمح بتطبيق طريقه الداخل أخيراً صادر أولاً.	بالتكلفة أو السوق أيهما أقل. ويلزم المعيار باستخدام طريقة متوسطة التكلفة المرجح، ما لم تكن هناك طريقة أكثر ملاءمة، مع الإلزام بالإفصاح عن الفرق بين الطريقة المختارة وطريقة متوسط التكلفة المرجح.
الأصول الحيوية والبيولوجية	تقاس الأصول الحيوية والمنتجات الزراعية عند نقطة الحصاد) بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة (أنظر الفقرة ٢,٣٤).	لا يوجد مقابل لقسم ٣٤ (الأصول الحيوية والمنتجات الزراعية بالمعايير السعودية)

٥- أمثله لقياس الأصول المالية بين المعيار الدولي والمعايير السعودية:-

البند	القياس وفقا للمعيار الدولي	القياس وفقا للمعيار السعودي
الأصول المالية الأساسية والالتزامات المالية الأساسية (قسم ١١) الودائع تحت الطلب والودائع محددة الأجل عندما تكون المنشأة هي المودع، مثل الحسابات المصرفية. الورقة التجارية والفواتير التجارية المحتفظ بها. الحسابات، وأوراق القبض والقروض المستحقة من المدينين والمستحقة للدائنين. السندات وأدوات الدين المشابهة. الاستثمارات في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل والأسهم العادية والممتازة غير القابلة للإعادة. الارتباطات باستلام قرض إذا كان الارتباط لا يمكن تسويته بالصافي نقداً.	بالتكلفة المستنفدة مطروحاً منها الهبوط باستثناء الاستثمارات في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل، وفي الأسهم العادية أو الأسهم الممتازة غير القابلة للإعادة التي يُتاجر فيها بسوق عام أو التي - بطريقة أخرى - يمكن قياس قيمتها العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، حيث تُقاس بالقيمة العادلة مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسار ة (فقره ٢ .٤٧).	بالقيمة العادلة لكل من: ١- الاستثمارات بغرض المتاجرة (يثبت التغير في القيمة العادلة في قائمه الدخل). ٢- الاستثمارات المتاحة للبيع (يثبت التغير في القيمة العادلة في حقوق الملكية). وبالتكلفة المستنفدة للاستثمارات التي يحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها.
الأصول المالية والالتزامات المالية الأخرى (قسم ١٢) تشمل الأوراق المالية المضمونة بأصول، الخيارات، والحقوق، والأذونات، والعقود المستقبلية، والعقود الآجلة ومقايضات معدل الفائدة. وأيضاً الأدوات المالية التي تتأهل ويتم وسمها على أنها أدوات تحوط، والارتباطات بتقديم قرض إلى منشأة أخرى، و الارتباطات باستلام قرض	تقيس المنشأة جميع الأصول المالية والالتزامات المالية الأخرى بالقيمة العادلة، مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة، ما لم يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم أو يسمح بالقياس بأساس آخر مثل التكلفة أو التكلفة المستنفدة. وفيما عدا الأدوات التي يتم وسمها ضمن أدوات التحوط يكون لها المقياس الخاص بكل منها وفقاً لضوابط (قسم ١٢).	لا يوجد مقابل لهذا القسم بالمعايير السعودية حيث لم يكن هناك معيار يصف المحاسبة عن الأدوات المالية التي يتم وسمها على أنها أدوات تحوط.