

Distr.
GENERALTD/B/C.II/ISAR/50*
21 August 2008ARABIC
Original: ENGLISHمؤتمر الأمم المتحدة
للتجارة والتنمية

مجلس التجارة والتنمية
لجنة الاستثمار والمشاريع والتنمية
فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني
بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ
الدورة الخامسة والعشرون
جنيف، ٤-٦ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٨
البند ٤ من جدول الأعمال المؤقت
مسائل أخرى

المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات
الصغيرة والمتوسطة الحجم - التوجيه من المستوى ٣
مذكرة مقدمة من أمانة الأونكتاد

موجز

أصدر فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المنشور المعنون "المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم - التوجيه من المستوى ٣" على إثر مداولات أجراها في دورته السابعة عشرة والثامنة عشرة. وطلب الفريق في دورته الثالثة والعشرين إلى أمانة الأونكتاد أن تدعو إلى عقد اجتماع جديد لفريق استشاري لتناول جملة أمور منها تحديث هذه المبادئ التوجيهية. وهكذا عُقد اجتماع آخر لفريق استشاري. ونظر فريق الخبراء الحكومي الدولي أثناء دورته الرابعة والعشرين في التنقيحات التي اقترحتها الفريق الاستشاري.

وفي نهاية المداولات التي أجراها فريق الخبراء الحكومي الدولي في دورته الرابعة والعشرين بشأن التنقيحات المقترحة، طلب الفريق إلى أمانة الأونكتاد أن تدرج في الوثيقة المقدمة في تلك الدورة التعليقات والمقترحات التي كانت قد وردت آنذاك، فضلاً عن التعليقات الإضافية التي قد تقدمها الوفود المهتمة بعد الدورة. وطلب الفريق في تلك الدورة أيضاً إلى أمانة الأونكتاد أن تنظم اجتماعاً آخر لفريق استشاري بهدف وضع اللمسات النهائية على التنقيحات المقترحة. وعليه عقد اجتماع آخر لفريق استشاري. وأعدت الأمانة هذه المذكرة التي تتضمن النسخة المنقحة للمبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم - التوجيه من المستوى ٣ من أجل عرضها على الدورة الخامسة والعشرين لفريق الخبراء الحكومي الدولي لينظر فيها ويضع صيغتها النهائية.

* كانت وثائق فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ تصدر سابقاً تحت الرمز.

أولاً - الخلفية

- ١- حدد فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ في دورته السابعة عشرة، المعقودة في تموز/يوليه ٢٠٠٠، عدداً من العقوبات التي تواجهها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم في تطبيق المعايير المحاسبية الصادرة عن مختلف الهيئات المسؤولة عن وضع المعايير، الوطنية والدولية على حد سواء. وأُتفق على تنفيذ مشروع لتحديد النهج الممكنة لتلبية احتياجات المحاسبة والإبلاغ المالي لهذه المؤسسات.
- ٢- وساند الفريق ولا يزال المجلس الدولي للمعايير المحاسبية كجهة مرجعية دولية مسؤولة عن وضع المعايير الخاصة بالمحاسبة والإبلاغ. غير أن المجلس الدولي للمعايير المحاسبية قد أصدر المعايير الدولية للإبلاغ المالي واضحاً في اعتباره إلى حد بعيد احتياجات الإبلاغ المالي للشركات المسجلة. لذا، كان يصعب في كثير من الأحيان تطبيق هذه المعايير على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، وبخاصة مؤسسات البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية. كما أن حصول عدد كبير من مؤسسات هذه البلدان على مساعدة مهنية قد لا تتناسب تكلفته مع قدرات هذه المؤسسات.
- ٣- ويقر المجلس الدولي للمعايير المحاسبية بأن المعايير الدولية للإبلاغ المالي أقل ملاءمة لتلبية احتياجات مستخدمي ومعدّي البيانات المالية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم واحتياجات مالكي هذه المؤسسات. ولمعالجة هذا القصور، أصدر المجلس مشروع شرح للمعايير الدولية للإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم في شباط/فبراير ٢٠٠٧. وقد أعدت هذه المعايير الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم استناداً إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي.
- ٤- ويقر فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ بأن المعايير الدولية للإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم لا تتلاءم على الأرجح مع احتياجات المؤسسات الأصغر حجماً، ما دامت هذه الأخيرة قد تكون غير مطابقة بإعداد بيانات مالية ذات أغراض عامة. وبصفة عامة، لا يتوخى من البيانات المالية لهذه المؤسسات تلبية احتياجات طائفة واسعة من مستخدمي البيانات.
- ٥- ولتلبية احتياجات المؤسسات الأصغر حجماً، التي يشار إليها أحياناً بالمؤسسات الصغرى، وضع فريق الخبراء الحكومي الدولي مجموعة موحدة من المبادئ التوجيهية - من المستوى الثالث - تلي احتياجات المؤسسات التي لا تُعدّ بيانات مالية ذات أغراض عامة. وأعدت المبادئ التوجيهية من المستوى الثالث بالاعتماد على نهج "تصاعدي" بدلاً من إدراجها ضمن النهج "التنازلي" الذي يميز المعايير الدولية للإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم. ويبدأ النهج التصاعدي من الوقوف على واقع احتياجات مستخدمي ومعدّي البيانات المالية في المؤسسات الأصغر حجماً.
- ٦- وبالتالي، لتلبية احتياجات جميع المؤسسات في مجال الإبلاغ المالي، يقترح الفريق اعتماد هيكل مؤلف من ثلاثة مستويات على النحو التالي:

(أ) المستوى الأول. ينطبق هذا المستوى على المؤسسات المسجلة التي تُتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية والمؤسسات التي تشكل أهمية عامة كبيرة. وينبغي مطالبة هذه المؤسسات بتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي التي أصدرها المجلس الدولي للمعايير المحاسبية.

(ب) المستوى الثاني. ينطبق هذا المستوى على مؤسسات الأعمال الكبيرة التي لا تصدر أوراقاً مالية عامة ولا تشكل أهمية عامة كبيرة.

(ج) المستوى الثالث. ينطبق هذا المستوى على كيانات أصغر حجماً كثيراً ما يديرها أصحابها ولا يعمل بها مستخدمون أو يعمل بها عدد قليل من المستخدمين. والنهج المقترح يقوم على نظام مبسط للمحاسبة على أساس الاستحقاقات يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالمعاملات النقدية. ويجوز أن تسمح الجهات التنظيمية الوطنية باستثناء للمؤسسات المنشأة حديثاً أو التي دخلت الاقتصاد الرسمي حديثاً لكي تستخدم المحاسبة النقدية لفترة زمنية محدودة.

٧- ولا يمكن تعيين الحدود بين المستويات الثلاثة بدقة بدون توافر المعلومات الكافية عن الاقتصاد المحدد الذي تعمل المؤسسات في إطاره. وما يوصي به الفريق هو وجود نظام يتألف من ثلاثة مستويات على الأقل، على أن تقرر كل دولة من الدول الأعضاء التي تختار تطبيق هذا النهج كيفية تحديد هذه المستويات. ويعرض الجزء التالي التوجيه المتعلق بالمستوى الثالث الذي وضعه الفريق في إطار المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم.

ثانياً - مقدمة

ألف - النطاق

٨- وُضع توجيه المستوى الثالث من المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم من أجل إعداد البيانات المالية للمؤسسات الصغيرة التي يديرها أصحابها ولا يعمل بها مستخدمون أو يعمل بها عدد قليل من المستخدمين. وعموماً ينبغي أن تطبق هذه المؤسسات نظاماً مبسطاً للمحاسبة على أساس الاستحقاقات يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالمعاملات النقدية^(١). وقد وُضع توجيه المستوى الثالث من المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم لتلبية احتياجات مستخدمي ومعدّي البيانات المالية لهذه المؤسسات.

باء - الإطار المحاسبي للمستوى الثالث

٩- يستند بيان الدخل والميزانية العمومية على نظام مبسط للمحاسبة على أساس الاستحقاقات يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالمعاملات النقدية. ويستند التوجيه إلى القياس التاريخي للتكاليف.

(١) يجوز أن تسمح الجهات التنظيمية الوطنية باستثناء للمؤسسات المنشأة حديثاً أو التي دخلت الاقتصاد الرسمي حديثاً لكي تستخدم المحاسبة النقدية لفترة زمنية محدودة.

١٠- وتُحضّر البيانات المالية المتعلقة بالمستوى الثالث عادة على أساس أن المؤسسة تمارس نشاطها وستواصل ممارسة نشاطها في المستقبل المنظور.

جيم - أغراض البيانات المالية المتعلقة بالمستوى الثالث

١١- الغرض من البيانات المالية المتعلقة بالمستوى الثالث هو إتاحة معلومات عن الأداء المالي والمركز المالي للمؤسسة المُبلّغة، وهي معلومات ستفيد مستخدمي هذه البيانات في تقييم أداء المؤسسة وحسن إدارتها.

دال - مستخدمو البيانات واحتياجاتهم

١٢- الغرض من البيانات المالية هو الاستجابة لاحتياجات مستخدمي البيانات. ويتوقع أن المستخدمين الرئيسيين للبيانات المالية الخاصة بالمؤسسات من المستوى الثالث هم من الفئات التالية:

(أ) المالكون والإدارة:

١٤- من أجل تقييم أداء المؤسسة خلال السنة أو خلال الفترة موضع الاستعراض والتأكد منه (بما في ذلك مستويات الدخل والإيرادات والتكاليف)؛ و/أو

٢٤- من أجل طلب التمويل الخارجي؛ و/أو

٣٤- من أجل أغراض الإدارة المالية (مثلاً لتحديد نسبة الأرباح التي يجب استبقاؤها)؛ و/أو

٤٤- من أجل استخدامها كأداة للتخطيط لتغير أصحاب القرار ولإدارة الثروة.

(ب) المقرضون وسائر الدائنين:

١٤- من أجل تقييم المخاطر التي ينطوي عليها القرار المتخذ بشأن الائتمان؛ و

٢٤- من أجل رصد أداء المؤسسات التي مُنحت قرضاً.

(ج) الحكومة: من أجل أغراض التخطيط الاقتصادي الكلي والجزئي.

(د) السلطات الضريبية: من أجل أغراض تقدير الضرائب.

(هـ) الوكالات المعنية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم: من أجل تقييم طلبات الدعم المقدمة من المؤسسات (مثل طلبات الإعانات وطلبات التدريب والخدمات التجارية المدعومة).

(و) وكالات الائتمان: من أجل تسهيل تقييم منح الائتمان من جانب من أجل منظمة مستقلة تتولى مسك سجلات الوضع الائتماني للمؤسسات.

هاء - الخصائص النوعية

١٣- الخصائص النوعية هي السمات التي تجعل المعلومات الواردة في البيانات المالية مفيدة لمستخدميها. وفيما يلي الخصائص الأربع الرئيسية:

(أ) سهولة فهم البيانات المالية: من الأهمية بمكان أن يسهل على مستخدمي البيانات فهم المعلومات الواردة في البيانات المالية.

(ب) أهمية البيانات المالية: لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون وثيقة الصلة باحتياجات مستخدمي البيانات من حيث اتخاذ القرارات.

(ج) موثوقية البيانات المالية: تتحقق الثقة بالمعلومات عندما تخلو هذه المعلومات من الأخطاء المادية والمنهجية ويمكن أن يعتمد عليها مستخدمو البيانات في تبيان موضوعها بأمانة.

(د) قابلية المقارنة: يجب أن يتمكن مستخدمو البيانات من مقارنة البيانات المالية لمؤسسة من المؤسسات على مر الزمن لتحديد اتجاهات مركز المؤسسة وأدائها الماليين.

١٤- والموازنة بين المنفعة والتكلفة هي قيد شائع وليست خاصية نوعية. فالفوائد المستمدة من المعلومات يجب أن تتجاوز تكلفة إتاحتها. غير أن تقييم الفوائد والتكاليف هو في الأساس عملية تقديرية.

١٥- وفي الممارسة العملية، كثيراً ما يكون إيجاد توازن بين الخصائص النوعية أمراً ضرورياً. وتحديد الأهمية النسبية لهذه الخصائص في مختلف الحالات هو من الأمور التي تتصل بإصدار الأحكام المهنية.

واو - العناصر

١٦- الأصل: هو مورد تتحكم فيه المؤسسة نتيجة أحداث سابقة، ويتوقع أن يعود بفوائد اقتصادية على المؤسسة في المستقبل.

١٧- الخصم: هو التزام حالي على المؤسسة ناشئ عن أحداث سابقة، ويتوقع أن يترتب على تسويته خروج موارد من المؤسسة تجسّد فوائد اقتصادية.

١٨- حقوق الملكية: هو صافي أصول المؤسسة بعد طرح جميع خصومها.

١٩- الدخل: يشمل الدخل كلاً من الإيرادات والأرباح. ويشمل أيضاً الزيادات في الفوائد الاقتصادية التي تحدث خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفق إلى المؤسسة أو تعزيز لأصولها أو تخفيضات في خصومها تؤدي إلى ازدياد في حقوق الملكية، بخلاف الفوائد المتعلقة بمساهمات المشاركين في رأس المال.

٢٠- النفقات: تشمل النقصان في الفوائد الاقتصادية التي تحدث خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفق من المؤسسة أو تناقص في أصولها أو ازدياد في خصومها، وتؤدي إلى نقصان حقوق الملكية، بخلاف الفوائد المتعلقة بتوزيع عوائد على المشاركين في رأس المال.

زاي - الإثبات

٢١- ينبغي إثبات كل بند يفي بتعريف عنصر محاسبي إذا (أ) كان من المحتمل أن تتدفق إلى المؤسسة أو منها، في المستقبل، أية فائدة اقتصادية مرتبطة بهذا البند، و(ب) إذا كان بالإمكان قياس تكلفة أو قيمة ذلك البند على نحو موثوق.

حاء - القياس

٢٢- التكلفة التاريخية هي قاعدة القياس الأكثر شيوعاً التي تعتمد عليها المؤسسات في إعداد بياناتها المالية.

طاء - المؤسسات من المستوى الثالث والإدارة المالية

٢٣- من المسلم به عموماً في التسيير اليومي للمؤسسات أن إدارة السيولة النقدية أمر مهم بالنسبة لاستمرار أي مؤسسة وبالنسبة للعلاقات الإدارية مع المصارف وسائر جهات التمويل. ويوصى المديرون المالكون بمسك سجلات نقدية باعتبارها مصدراً للقيود الأولي لأغراض إعداد البيانات المالية. وستكون هذه السجلات عنصراً أساسياً في الإدارة المالية للمؤسسات من المستوى الثالث.

ثالثاً - المتطلبات الأساسية

٢٤- فيما يلي تفاصيل التوجيه الأساسي الذي يجب أن تتبعه مؤسسات المستوى الثالث.

٢٥- وتشمل المجموعة الدنيا من البيانات المالية الأولية العناصر التالية:

(أ) كشف الميزانية العمومية؛ و

(ب) بيان الدخل؛ و

(ج) الملاحظات التفسيرية.

٢٦- وقد تود المؤسسات أن تدرج بيانات أخرى يتوقع أن تعزز الشفافية والجودة إجمالاً في المعلومات التي تقدمها المؤسسات إلى مستخدمي البيانات، كبيان التدفقات النقدية على سبيل المثال.

٢٧- وينبغي أن تُحضّر البيانات المالية على أساس استمرار نشاط المؤسسة، إلا إذا كانت الإدارة تعتزم تصفية المؤسسة أو إيقاف عملياتها التجارية، أو إذا لم يكن لديها أي بديل عملي آخر غير ذلك.

٢٨- وينبغي أن تعد المؤسسة بياناتها المالية باستخدام نظام مبسط للمحاسبة على أساس الاستحقاقات، يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالمعاملات النقدية.

٢٩- وينبغي عرض المعلومات التالية على نحو واضح:

(أ) اسم المؤسسة المُبلّغة؛

(ب) تاريخ الميزانية العمومية والمدة التي يغطيها بيان الدخل.

(ج) العملة المستخدمة في الإبلاغ.

٣٠- وينبغي إعداد البيانات المالية كل سنة على الأقل.

٣١- وينبغي أن تشمل البيانات المالية أرقاماً تتيح المقارنة مع الفترة السابقة.

٣٢- وينبغي أن تعرض المؤسسة في ميزانيتها العمومية الأصول المتداولة وغير المتداولة وكذلك الخصوم المتداولة وغير المتداولة وذلك كتصنيفات منفصلة ترد في صلب كشف الميزانية العمومية.

٣٣- وينبغي تصنيف الأصل بوصفه أصلاً متداولاً في الحالات التالية:

(أ) يُتوقع تصفيته أو هو معروض للبيع أو مخصص للاستهلاك ضمن السياق العادي لدورة عمليات المؤسسة؛ أو

(ب) يحتفظ به أساساً لأغراض تجارية أو لمدة قصيرة ويتوقع تصفيته خلال ١٢ شهراً من تاريخ كشف الميزانية العمومية؛ أو

(ج) يكون نقداً.

٣٤- أما الأصول الأخرى فينبغي أن تُصنف بوصفها أصولاً غير متداولة.

٣٥- وينبغي تصنيف الخصم بوصفه خصماً متداولاً في الحالتين التاليتين:

(أ) يكون من المتوقع تسويته ضمن السياق العادي لدورة عمليات المؤسسة؛ أو

(ب) عندما تكون تسويته متوقعة في غضون ١٢ شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

أما الخصوم الأخرى فينبغي أن تُصنف بوصفها خصوماً غير متداولة.

٣٦- وكحد أدنى، ينبغي أن تتضمن الميزانية العمومية في صلبها البنود المتسلسلة الواردة المرفق الأول.

٣٧- وينبغي للمؤسسة أن تكشف حركة حقوق الملكية أثناء الفترة المحاسبية.

- ٣٨- وكحد أدنى، ينبغي أن تتضمن الميزانية العمومية في صلبها البنود المتسلسلة الواردة في المرفق الأول. ويرد في المرفق الثالث عرض أكثر تفصيلاً استخدم فيه نفس الهيكل.
- ٣٩- وينبغي أن ترد البنود المتسلسلة والعناوين والمجاميع الفرعية الإضافية، إذا كانت ذات صلة بالمؤسسة، في صلب الميزانية العمومية أو بيان الدخل.
- ٤٠- وينبغي تقدير بنود الممتلكات أو المنشآت أو المعدات بصورة أولية على أساس تكلفتها. وتشمل تكلفة بند من بنود الممتلكات أو المنشآت أو المعدات سعر شرائه، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء التي لا يمكن استردادها، وكل التكاليف المنسوبة مباشرة إلى تطويع الأصل من أجل استخدامه في الغرض المتوخى. ويجري استقطاع أية خصوم أو تخفيضات تجارية عند تحديد سعر الشراء.
- ٤١- وينبغي توزيع مبلغ الاستهلاك (التكلفة ناقصاً الإيرادات المتوقعة من التصرف في البند) لبند الممتلكات أو المنشآت أو المعدات بصفة منتظمة على عمره الإنتاجي. والاستهلاك ذو النسبة الثابتة هو أبسط طريقة.
- ٤٢- وفي حالة تعرض بند من بنود الممتلكات أو المنشآت أو المعدات للتلف، أي عندما يستبعد تحقيقه لتدفقات نقدية تعادل المبلغ غير المستهلك للبند على مدى عمره الإنتاجي، ينبغي تخفيض القيمة غير المستهلكة إلى صافي الإيراد النقدي المسترجع من الأصل. ولا يلزم خصم الإيرادات النقدية ويمكن أن تُستمد سواء من قيمة التخلص من الأصل أو من استمرار استخدامه. ومن مؤشرات التلف التراجع الكبير في القيمة السوقية أو التقادم.
- ٤٣- ومبدئياً يُسلم بأن عمر الأرض غير محدود، ولذا فإنها غير قابلة للاستهلاك. أما البنايات فعمرها محدود، وبالتالي فهي أصول قابلة للاستهلاك.
- ٤٤- وينبغي أن تتضمن البيانات المالية لكل فئة من الممتلكات والمنشآت والمعدات تسوية المبلغ غير المستهلك في بداية الفترة ونهايتها، على نحو يبين ما يلي:
- (أ) الإضافات؛
- (ب) الأصول التي تم التصرف فيها؛
- (ج) الاستهلاك؛
- (د) حركات أخرى.
- ٤٥- وينبغي إثبات مدفوعات الإيجار كنفقة، سواء كانت مترتبة على التأجير التشغيلي أو التأجير التمويلي، كلما أصبحت مستحقة الدفع. وإذا كانت المدفوعات هامة، فينبغي الكشف عنها في ملاحظات البيانات المالية.
- ٤٦- وينبغي ألا تظهر قيمة الإيجار كأصل أو كخصم في الميزانية العمومية. لكن إذا كان مجموع المدفوعات الباقية من قيمة الإيجار هاماً، فينبغي الكشف عنه في ملاحظات البيانات المالية.

- ٤٧- وينبغي تقدير المخزونات بأقل القيمتين التاليتين: التكلفة أو القيمة المتحققة الصافية (سعر البيع المقدر في السياق العادي للأعمال التجارية ناقصاً التكاليف المقدرة للإنجاز والتكاليف المقدرة اللازمة للبيع).
- ٤٨- وينبغي أن تشمل تكلفة المخزونات جميع تكاليف الشراء والتكاليف الأخرى المتكبدة في نقل هذه المخزونات إلى موقعها الحالي وجعلها في وضعها الحالي (كالنقل والتصنيع مثلاً).
- ٤٩- وينبغي أن تُعين تكلفة المخزونات بتحديد تكلفة كل بند على حدة كلما أمكن. وبخلاف ذلك، ينبغي أن تُعين تكلفة المخزونات باستخدام صيغة "الواصل أولاً يرحل أولاً" أو صيغة متوسط التكلفة المرجح.
- ٥٠- وينبغي أن تستبعد الإيرادات الضرائب المفروضة على السلع والخدمات، في حين ينبغي أن تشمل العمولات المستحقة.
- ٥١- وينبغي أن تُثبت الإيرادات الناشئة من بيع السلع بعد أن تنقل المؤسسة إلى المشتري جميع المخاطر والمنافع العامة المتعلقة بملكية تلك السلع.
- ٥٢- ولا تُثبت الإيرادات الناشئة من تقديم الخدمات إلا بعد تقديم هذه الخدمات فعلاً.
- ٥٣- وعندما يوجد شك في تحصيل المدفوعات عن دين تجاري، ينبغي إدراج محصل معقول لتغطية الذمم التجارية المدينة.
- ٥٤- وينبغي الكشف عن كل ربح أو خسارة مهمة بصورة منفصلة.
- ٥٥- والضريبة التي تظهر في بيان الدخل ينبغي أن تكون الضريبة المقدرة المستحقة عن الربح أو الخسارة في الفترة المحاسبية.
- ٥٦- وينبغي للملاحظات التفسيرية المرفقة بالبيانات المالية للمؤسسة أن تشمل أيضاً ما يلي:
- (أ) وصف لعمليات المؤسسة وأنشطتها الرئيسية؛
- (ب) إشارة إلى الإطار المحاسبي الذي أعدت بموجبه البيانات المالية؛
- (ج) الكشف عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة؛
- (د) وصف للطوارئ (الأصول أو الخصوم الممكنة التي لن تتأكد إلا بحدوث أو عدم حدوث أحداث مستقبلية غير أكيدة)؛ و
- أي معلومات هامة أخرى بالنسبة لفهم البيانات المالية.
- ٥٧- وفيما يخص الصفقات أو الأحداث المادية غير المشمولة بهذا التوجيه ينبغي الرجوع إلى المتطلبات الملائمة الواردة في التوجيه الخاص بالمستوى الثاني.

رابعاً - البيانات المالية النموذجية

ألف - البيانات المالية

- ٥٨ - تستند الميزانية العمومية وبيان الدخل إلى نظام مبسط للمحاسبة على أساس الاستحقاقات.
- ٥٩ - وفي كثير من الحالات، لا تتوافر لدى مؤسسات المستوى الثالث الموارد الذاتية اللازمة لتحضير هذه البيانات، وعندئذ تتولى جهة خارجية إعدادها.
- ٦٠ - روعي في النماذج المسائل المتعلقة بالتكاليف/المنافع في مؤسسات المستوى الثالث. ولضمان استفادة المديرين المالكين وسائر مستخدمي البيانات المالية للمؤسسات العادية من المستوى الثالث، يجب مقارنة تكاليف تحضير البيانات بالمنافع التي تستمد من ذلك.
- ٦١ - والغرض من البيانات المالية هو مساعدة المديرين المالكين على استخراج المعلومات التي من شأنها أن تسهم في تطوير المؤسسة وأيضاً مساعدة سائر مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات وتتبع تقدم المؤسسة. لذا، فالغرض من هذه البيانات هو الاستجابة لاحتياجات مستخدمي البيانات المذكورين.

باء - الميزانية العمومية - المرفق الأول

- ٦٢ - يتوقف مدى ملاءمة العناوين إلى حد ما على طبيعة المؤسسة، لكن من المفروض أن ينطبق الشكل العام والعناوين الرئيسية على معظم المؤسسات من هذا المستوى.

جيم - بيان الدخل - المرفقين الثاني والثالث

- ٦٣ - صُمم شكل بيان الدخل أساساً لتلبية احتياجات المديرين المالكين. ومن المعروف أن بيان الدخل يستخدمه المديرون المالكون للتأكد مما إذا كان سياستهم السعرية تستند إلى توقعات سليمة لمستوى التكاليف وهوامش الأرباح.
- ٦٤ - ومن المفترض أن تحدد معظم المؤسسات في هذا المستوى أسعار سلعها وخدماتها على أساس المراجعة. ولذا، فإن "الربح الحدي" يعكس الفرق بين المبيعات والتكاليف التي حُسب بها هامش الربح والتي ترد في البيان في عنوان "تكاليف التشغيل المباشرة".
- ٦٥ - وتختلف تكاليف التشغيل المباشرة من مؤسسة لأخرى. فمثلاً، يعرض المرفق الثالث بيان الدخل لمؤسسة عادية لتجارة التجزئة، حيث من المرجح ألا يتحقق هامش الربح إلا على المشتريات. ويمكن أن تكون لأنواع أخرى من المؤسسات تعاريف مختلفة لتكاليف التشغيل المباشرة.
- ٦٦ - ومن المرجح أن تختلف هياكل تكاليف المؤسسات في هذا المستوى عنها في المؤسسات الكبيرة. ويعود السبب في ذلك إلى أن معظم تكاليف هذه المؤسسات مباشرة. في حين أن معظم تكاليف المؤسسات الكبيرة غير مباشرة (أي أنها تتصل بالتكاليف العامة).

٦٧- وتعكس العناوين الواردة تحت "التكاليف غير المباشرة" أهمية التكاليف فيما يتعلق بمجموع التكاليف غير المباشرة، وأهميتها بالنسبة لكشفها للمستخدمين عموماً. ولذلك، يرجح وجود بعض التباين بين مختلف أنواع المؤسسات.

دال - بيانات التدفق النقدي - المرفق الرابع

٦٨- الغرض الرئيسي من بيان التدفق المالي هو تقديم معلومات وحيهة عن حركة النقد في المؤسسة في فترة معينة. ويرد في المرفق الرابع نموذج بيان تدفق نقدي، رغم أنه ليس مشروطاً بموجب هذا التوجيه.

المرفق الأول - بيان الميزانية العمومية النموذجية

مؤسسة XYZ Ltd

بيان الميزانية العمومية

في كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٢
(وحدة نقدية)

٢٠٠١	٢٠٠٢	
وحدة نقدية	وحدة نقدية	
		الأصول
		الأصول غير المتداولة
١٩٠ ٠٠٠	١٩٠ ٠٠٠	الممتلكات والمنشآت والمعدات
		الأصول المتداولة
٩ ١٠٠	١٨ ٢٠٠	المواد الخام
٢١ ٠٠٠	٣٤ ٠٠٠	البضائع التامة الصنع
٣٤ ٠٠٠	٢٦ ٠٠٠	الذمم التجارية المدينة
١١ ٥٠٠	٦ ٨٠٠	النقدية والودائع المصرفية
٧٥ ٥٠٠	٨٥ ٠٠٠	
٢٦٥ ٦٠٠	٢٧٥ ٠٠٠	مجموع الأصول
		حقوق المالكين والخصوم
١١٤ ٧٠٠	١٣٢ ٩٠٠	حقوق المالكين في ١ كانون الثاني/يناير
٤٨ ٢٠٠	٥٥ ٦٠٠	الإيرادات عن السنة
(٣٠ ٠٠٠)	(٤٥ ٠٠٠)	مسحوبات المالكين في السنة
١٣٢ ٩٠٠	١٤٣ ٥٠٠	حقوق المالكين في ٣١ كانون الأول/ديسمبر
		الخصوم غير المتداولة
١١٧ ٠٠٠	١٠٥ ٥٠٠	القروض
		الخصوم المتداولة
١٢ ٥٠٠	٢ ٥٠٠	القروض المصرفية
٢ ٢٠٠	٤ ٦٠٠	ضرائب مستحقة
١ ٠٠٠	١٨ ٩٠٠	الذمم التجارية الدائنة
١٣٢ ٧٠٠	١٣١ ٥٠٠	مجموع الخصوم
٢٦٥ ٦٠٠	٢٧٥ ٠٠٠	مجموع حقوق المالكين والخصوم

المرفق الثاني - شكل نموذجي لبيان الدخل

مؤسسة XYZ Ltd.

بيان الدخل

بيان الدخل للعام المنتهي في ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠١٢

(وحدة نقدية)

وحدة نقدية	
	الإيرادات
	تكاليف التشغيل المباشر
	الربح الحدي
	التكاليف غير المباشرة
	الأرباح قبل حساب الفوائد وتكاليف التمويل الأخرى
	ناقصاً:
	الفوائد وتكاليف التمويل الأخرى
	الأرباح بعد حساب الفوائد وتكاليف التمويل الأخرى
	ناقصاً:
	الضرائب
	الأرباح بعد اقتطاع الضرائب

المرفق الثالث - نموذج بيان الدخل

مؤسسة XYZ Ltd
بيان الدخل
للعام المنتهي في ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠١٢
(وحدة نقدية)

٢٠١٢ وحدة نقدية	٢٠١١ وحدة نقدية	
٢٨٣ ٠٠٠	٣٢٥ ٠٠٠	الإيرادات
		تكاليف التشغيل المباشرة
٠٠٠	٢١ ٠٠٠	المخزونات عند الافتتاح
١٨٩ ٠٠٠	٢٠٥ ٦٠٠	تكلفة السلع المنتجة
١٨٩ ٠٠٠	٢٢٦ ٦٠٠	
٢١ ٠٠٠	٣٤ ٠٠٠	المخزونات في نهاية المدة
١٦٨ ٠٠٠	١٩٢ ٦٠٠	مجموع تكاليف التشغيل المباشرة
١١٥ ٠٠٠	١٣٢ ٤٠٠	الربح الحدي
		التكاليف غير المباشرة
٣٥ ٧٠٠	٣٤ ٣٥٠	الأجور
٠,٠٠	١ ٥٠٠	استهلاك المعدات المكتبية
١٣ ٥٠٠	١٥ ٦٠٠	الإيجار
٥ ٧٠٠	٦ ٥٠٠	النفقات المتعلقة بالمركبات
١ ١٠٠	١ ٣٠٠	التأمين
١ ٥٠٠	١ ٧٠٠	الهواتف
٩٠٠	١ ١٥٠	الإنارة والتدفئة
٥٨ ٤٠٠	٦٧ ١٠٠	مجموع التكاليف غير المباشرة
٥٦ ٦٠٠	٦٥ ٣٠٠	الأرباح قبل حساب الفوائد وتكاليف التمويل الأخرى
١ ٢٠٠	١ ٣٠٠	النفقات المتعلقة بالفوائد
٥٥ ٤٠٠	٦٤ ٠٠٠	الأرباح بعد حساب الفوائد وتكاليف التمويل
٧ ٢٠٠	٨ ٤٠٠	الضرائب
٤٨ ٢٠٠	٥٥ ٦٠٠	الأرباح بعد اقتطاع الضرائب

المرفق الرابع - نموذج بيان التدفقات النقدية (اختياري)

المؤسسة XYZ Ltd بيانات التدفقات النقدية للعام المنتهي في ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٢ (وحدة نقدية)

٢٠٠١ وحدة نقدية	٢٠٠٢ وحدة نقدية	
٤٨ ٢٠٠	٥٥ ٦٠٠	الأرباح بعد اقتطاع الضرائب
		التسويات:
١ ٢٠٠	١ ٣٠٠	النفقات المتعلقة بالفوائد
٧ ٢٠٠	٨ ٤٠٠	الضرائب
١٢ ٠٠٠	١٣ ٥٠٠	الاستهلاك
(٢١ ٠٠٠)	(١٣ ٠٠٠)	(ازدياد) نقصان مخزون السلع التامة الصنع
(٩ ١٠٠)	(٩ ١٠٠)	(ازدياد) نقصان مخزون المواد الخام
(٤ ٠٠٠)	٨ ٠٠٠	(ازدياد) نقصان الذمم المدينة
١ ٠٠٠	١٧ ٩٠٠	ازدياد (نقصان) الذمم الدائنة
(٤٢ ٧٠٠)	٢٧ ٠٠٠	مجموع التسويات
٥ ٥٠٠	٨٢ ٦٠٠	الإيرادات النقدية المتأتية من العمليات
(١ ٢٠٠)	(١ ٣٠٠)	الفوائد المدفوعة
(٥ ٠٠٠)	(٦ ٠٠٠)	ضرائب الدخل المدفوعة
(٧٠٠)	٧٥ ٣٠٠	صافي الإيرادات النقدية للأنشطة التشغيلية
		التدفق النقدي المتعلق بالأنشطة الاستثمارية
	(١٣ ٥٠٠)	اقتناء معدات
	(١٣ ٥٠٠)	صافي الموارد النقدية المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية
		التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التمويلية
	(٢١ ٥٠٠)	مدفوعات القروض والسلف
(٣٠ ٠٠٠)	(٤٥ ٠٠٠)	مسحوبات المالكين
(٥١ ٥٠٠)	(٧٠ ٦٠٠)	صافي الموارد النقدية المستخدمة في الأنشطة التمويلية
(٣٠ ٧٠٠)	(٤ ٧٠٠)	صافي ازدياد (نقصان) النقدية والرصيد المصرفي
٤٢ ٢٠٠	١١ ٥٠٠	النقدية والرصيد المصرفي في ١ كانون الثاني/يناير
١١ ٥٠٠	٦ ٨٠٠	النقدية والرصيد المصرفي في ٣١ كانون الأول/ديسمبر

— — — — —