

Distr.  
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/16  
8 August 2002

ARABIC  
Original: ENGLISH

مؤتمر الأمم المتحدة  
للتجارة والتنمية



مجلس التجارة والتنمية

لجنة الاستثمار والتكنولوجيا والقضايا

المالية المتصلة بذلك

فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني  
بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ

جنيف، ٢٥-٢٧ أيلول/سبتمبر ٢٠٠٢

البند ٤ من جدول الأعمال المؤقت

المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم\*

تقرير فريق الخبراء الاستشاري المخصص المعني بالمحاسبة الخاصة  
بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم

\* تأخر تقديم هذه الوثيقة بسبب الحاجة إلى إجراء مزيد من المشاورات مع أعضاء الفريق الاستشاري المخصص.

### خلاصة

كان موضوع المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم مدرجاً في جدول أعمال فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل في دورتيه السابعة عشرة والثامنة عشرة. وخلال هاتين الدورتين، حدد الفريق العقبات التي تواجه هذه المؤسسات في الاحتفاظ بسجلات محاسبية صحيحة وتقديم معلومات مالية مفيدة. وتداول الفريق أيضاً بشأن النهج المقترحة لمعالجة هذه المسألة. وقد طلبت الدورة الثامنة عشرة من فريق مخصص أن يجري مشاورات ويدخل مزيداً من التحسينات على الطرق المتبعة لإيجاد حلول للمشكلات التي تواجهها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم في إعداد المعلومات المالية وتقديمها. ويقدم الفريق المخصص هذا التقرير بعد أن أجرى سلسلة من المشاورات خلال الفترة الفاصلة بين الدورتين، لكي ينظر فيه فريق الخبراء في دورته التاسعة عشرة.

وقد تم إصدار هذه الوثيقة (TD/B/COM.2/ISAR/16) وإضافتها (4-1) وفقاً للاتفاق الذي توصل إليه الفريق في دورته الثامنة عشرة. وتتضمن هذه الوثائق مبدأين توجيهيين، أحدهما للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم على المستوى ٢ (المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم ذات الأهمية الاقتصادية) والآخر للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم على المستوى ٣ (أصغر المؤسسات). وترتبط التوجيهات المقترحة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم على المستوى ٢ بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي وتتضمن إطاراً نظرياً و ١٥ مبدأً توجيهياً لمختلف عمليات المحاسبة. كما تتضمن فهرساً بالمصطلحات وأمثلة ومواد مرجعية. وتتضمن التوجيهات للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم على المستوى ٣ إطاراً للمحاسبة والإبلاغ، وقواعد أساسية للمحاسبة والإبلاغ، وبيانات مالية نموذجية.

## المحتويات

### الصفحة

المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم  
من المستوى ٢ : *TD/B/COM.2/ISAR/16*

٥ ..... مقدمة  
المبدأ التوجيهي

١٣ ..... ١ - عرض البيانات المالية.....

المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم  
من المستوى ٢ : *TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.1*

المبدأ التوجيهي

٢ - ٢ بيانات التدفقات النقدية.....

٣ - ٣ الممتلكات والمنشآت والمعدات.....

٤ - ٤ الإيجارات.....

٥ - ٥ الأصول غير المادية.....

٦ - ٦ المخزونات.....

٧ - ٧ المنح الحكومية.....

المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم  
من المستوى ٢ : *TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.2*

المبدأ التوجيهي

٨ - ٨ المخصصات الاحتياطية.....

٩ - ٩ الإيرادات.....

١٠ - ١٠ تكاليف الاقتراض.....

١١ - ١١ ضرائب الدخل.....

المحتويات (تابع)

الصفحة

- ١٢ - سياسات المحاسبة .....
- ١٣ - أسعار الصرف .....
- ١٤ - التطورات بعد تاريخ إصدار بيان الميزانية العمومية .....
- ١٥ - الكشف عن بيانات الشركاء .....
- المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم

من المستوى ٣ : TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.3

*التذييل*

- ١ - التعاريف .....
- ٢ - الأمثلة .....
- ٣ - المصادر المرجعية .....
- ٤ - أعضاء الفريق الاستشاري المخصص .....
- المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم

من المستوى ٣ : TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.4

- أولاً - إطار المحاسبة والإبلاغ .....
- ثانياً - المتطلبات الأساسية .....
- ثالثاً - البيانات المالية النموذجية .....

*المرفق*

- ١ - بيان الدخل النموذجي .....
- ٢ - بيان الدخل النموذجي (مثال) .....
- ٣ - بيان الميزانية العمومية النموذجي (مثال) .....

## مقدمة

١ - حدّد فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ، في دورته السابعة عشرة، عدداً من العقبات التي تواجهها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم في الاحتفاظ بسجلات محاسبية صحيحة وتقديم معلومات مالية مفيدة. ودعت الدورة إلى إنشاء فريق استشاري مخصص لكي يوصي بنهج ممكنة من شأنها أن تلي احتياجات المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم وتراعي الصعوبات التي يواجهها هذا القطاع. وعليه، أنشئ فريق استشاري مخصص يضم خبراء من قطاع عريض من البلدان. وأجرى الفريق المخصص سلسلة من المشاورات خلال الفترة الفاصلة بين الدورتين وقدم تقريره إلى الفريق في دورته الثامنة عشرة التي عقدت في جنيف في الفترة من ١٠ إلى ١٢ أيلول/سبتمبر ٢٠٠١.

٢ - واستعرضت الدورة الثامنة عشرة التقرير وناقشت النهج العامة الموصى بها. ووافق الفريق على نهج مؤلف من ثلاثة مستويات (للاطلاع على مزيد من التفاصيل، انظر الفقرة ٩) إزاء الاحتياجات المحاسبية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم. وطلب الفريق من الفريق الاستشاري المخصص أن يواصل عمله ويجري مزيداً من التحسينات، ويقدم تقريره إلى الدورة التاسعة عشرة. ووفقاً لذلك، أجرى الفريق المخصص (انظر قائمة الأعضاء الواردة في التذييل ٤ للوثيقة TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.3) سلسلة من المشاورات وهو يقدم الآن تقريره عن عمله لكي ينظر فيه الفريق في دورته التاسعة عشرة.

٣ - ويقدم الفريق المخصص توصياته في خمسة تقارير منفصلة ترد في الوثيقة TD/B/COM.2/ISAR/16 والإضافات من ١ إلى ٤. وتتعلق التقارير الأربعة الأولى بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم من المستوى ٢. ويتضمن التقرير الأول (TD/B/COM.2/ISAR/16) مقدمة، وإطاراً نظرياً، والمبدأ التوجيهي رقم ١ بشأن عرض البيانات المالية. ويتضمن التقرير الثاني (TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.1) المبادئ التوجيهية من ٢ إلى ٧. ويتضمن التقرير الثالث (TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.2) المبادئ التوجيهية من ٨ إلى ١٥. ويتضمن التقرير الرابع (TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.3) تعاريف وأمثلة وإحالات إلى مواد مرجعية للمبادئ التوجيهية. وأخيراً، يتضمن التقرير الخامس (TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.4) مبدأً توجيهياً للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم من المستوى ٣.

٤ - وهذه المبادئ التوجيهية مقدمة بمبادرة من الفريق. وكان فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ قد قام لسنوات عديدة بإعداد مبادئ توجيهية وتوصيات بشأن مسائل محاسبية محددة. وقد تناولت بعض مبادئه التوجيهية الأخيرة مواضيع مثل شروط مؤهلات المحاسبين المهنيين ومتطلبات المحاسبة والإبلاغ المالي عن التكاليف والالتزامات البيئية. والغرض من هذه المبادرة هو توصية الدول الأطراف بنهج

يمكنها اتباعه لوضع إطار تنظيمي شامل لعمليات المحاسبة الخاصة بجميع الكيانات التجارية العاملة ضمن ولاياتها القضائية. ويقترح هذا النهج الأخذ بنظام للإبلاغ المتميز مؤلف من ثلاثة مستويات وبشروط فعالة من حيث التكلفة بالنسبة للمجموعات المستهدفة من مستخدمي/معدّي الحسابات، يسمح بتطور الأعمال التجارية المتنامية ضمن إطار محاسبي متسق.

٥- وعادة ما يكون تطور أي إطار تنظيمي للمحاسبة في بلد ما نتيجة لما يحدث بمرور الوقت من تراكم أجزاء من أنظمة غالباً ما تكون غير مترابطة تهدف إلى التعامل مع ظروف محددة في لحظة معينة. وكثيراً ما ينتج عن ذلك تجميع لقواعد لا تتفاعل فيما بينها على نحو متماسك وبالتالي فقد تفلت منها كيانات عديدة.

٦- وقد أدى ظهور المجلس الدولي للمعايير المحاسبية كجهة تتولى وضع معايير دولية مرجعية للإبلاغ المالي فيما يخص الشركات المسجلة، إلى فتح الأبواب للدخول في حقبة جديدة في مجال المحاسبة وإتاحة فرصة ممتازة للحكومات لمراجعة وتعديل هياكلها التنظيمية المحاسبية بشكل يتماشى مع التطورات الدولية ومع الواقع الاقتصادي المحلي.

### الهيكل المرتبط بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي

٧- ناقش الفريق في الدورة السابعة عشرة البحوث المتعلقة بالاحتياجات المحاسبية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم وتوصل إلى ما يلي:

(أ) إن البلدان النامية والبلدان التي تمر بمرحلة انتقال إلى الاقتصاد السوقي سوف تستفيد من وجود هيكل محاسبي يستند إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي<sup>(١)</sup>.

(ب) يتعين، ضمن هذا الهيكل الشامل، أن تكون هناك مبادئ توجيهية تلي احتياجات مجموعة متنوعة من الكيانات ذات الخصائص الاقتصادية المختلفة جداً، وأفضل سبيل لتحقيق ذلك هو في توفر هيكل مؤلف من ثلاثة مستويات.

٨- وقد تبين من البحوث التي أجراها الفريق أنه يصعب تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم في البلدان المتقدمة، ذلك لأن هذه المعايير قد وضعت بصورة عامة للشركات عبر الوطنية العاملة من قواعد في بلدان متقدمة، بل إن تطبيقها يصبح أكثر صعوبة في بيئات اقتصادية مختلفة اختلافاً كبيراً حيث تكون الهياكل الأساسية المهنية فيها محدودة وحيث لا يمتد المستوى العام لثقافة الأعمال التجارية ليشمل المحاسبة. وهذا هو الحال في العديد من البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية. وفضلاً عن ذلك، فإن العديد من مشاريع الأعمال التجارية في هذه البلدان لا تكون مريحة بما يكفي لتمكينها من تحمل

تكاليف ما هو متاح من المساعدة المهنية. ولذلك فقد استنتج الفريق أن الهيكل الذي يقترحه والمؤلف من ثلاثة مستويات من شأنه أن يسمح بالدخول في المستوى الأدنى ذي المتطلبات المحاسبية البسيطة للغاية، كما يسمح في الوقت نفسه للكيانات التي تتوسع فيما بعد بالانتقال إلى مستوى متوسط تكون شروطه المحاسبية أكثر توافقاً مع مقتضيات الأساسية للمعايير الدولية للإبلاغ المالي. ورئي أن مثل هذه الكيانات تكون قادرة في الغالب على دفع تكاليف الدعم التقني اللازم للامتثال لهذه القواعد.

٩- وقرر الفريق، في دورته الثامنة عشرة، أن يعتمد توصيات تستند إلى الخصائص الاقتصادية والاجتماعية للكيانات التجارية، وتتضمن هذه التوصيات المستويات الثلاثة التالية:

*المستوى الأول:* يتعين على الكيانات المسجلة التي يتم تداول أسهمها في سوق الأسواق المالية، والكيانات ذات المصلحة العامة الهامة، أن تتبع المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

*المستوى الثاني:* يجوز للكيانات التجارية والصناعية وكيانات الأعمال الكبيرة التي لا تصدر لا سندات عامة ولا تقارير مالية لعموم الجمهور العام، أن تتبع مجموعة وحيدة من الشروط المستمدة من المعايير الدولية للإبلاغ المالي والمتماشية معها والتي تقتصر على الشروط المتعلقة بأبسط الصفقات وأكثرها شيوعاً.

*المستوى الثالث:* يتعين على الكيانات الأصغر التي يديرها أصحابها والتي تستخدم عدداً قليلاً من الموظفين أن تتبع نظاماً بسيطاً للمحاسبة يقوم على أساس الاستحقاقات، ويرتبط ارتباطاً وثيقاً بالتعاملات النقدية والسماح للمؤسسات، بصورة استثنائية، باستخدام طريقة المحاسبة النقدية لفترة زمنية محدودة أثناء وضع نظمها المحاسبية.

١٠- وإن مسألة تعيين الحدود الدقيقة التي تفصل بين المستويات الثلاثة هي مسألة لا يمكن تناولها، على نحو وافٍ، دون توفر معرفة بالاقتصاد المحدد الذي تعمل الكيانات في إطاره. وتمثل التوصية التي يقدمها الفريق الاستشاري في أنه ينبغي أن يكون هناك نظام يتألف من ثلاثة مستويات على الأقل، على أن تقوم كل دولة من الدول الأعضاء بتطبيق هذا النهج بتعريف كل مستوى من هذه المستويات، مع مراعاة الظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية السائدة، لا سيما هيكل المؤسسات في البلد المعني.

### المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم

١١- تتضمن هذه الوثيقة والإضافات المرفقة بها إطاراً للمحاسبة والإبلاغ يلي احتياجات المؤسسات من المستوى ٢. وهي تشكل خطوة هامة للانتقال من المستوى ٣ وتستند إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي (المتثلة أساساً في تلك المعايير المعمول بها في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٢، مع إدخال بعض التعديلات عليها في ضوء

البرنامج الذي وضعه المجلس الدولي للمعايير المحاسبية)، لكنها تتناول، في الوقت نفسه، عدداً محدوداً من الحالات والعمليات ضمن إطار المعايير الدولية للإبلاغ المالي. ولذلك، فإنه لا يمكن اعتبار أي كيان يتبع هذه المبادئ التوجيهية كياناً ممتثلًا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي. ويُعتقد أن هذا الإطار يمثل مجموعة شاملة من الشروط التي تلي احتياجات الغالبية الساحقة من الحالات والعمليات التي يُحتمل أن تواجهها المؤسسات المتوسطة الحجم. ومع ذلك، فقد ترغب الدول الأعضاء في تقديم توجيهات إضافية. والغرض من المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، هو استخدامها من قبل فرادى وليس مجموعات الكيانات (ولكن عندما تكون المؤسسة الصغيرة أو المتوسطة الحجم منظمة كمجموعة، يتعين عليها استخدام ما ينطبق عليها من المعايير الدولية للإبلاغ المالي) وهي لا تتضمن أي بند خاص بالمحاسبة في بيئة تضخمية.

١٢- وقد تمثل الهدف الإجمالي للفريق الاستشاري الذي قام بإعداد المبادئ التوجيهية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم فيما يخص المحاسبة والإبلاغ المالي في اختيار مجموعة من الشروط، من بين ما هو موجود من المعايير الدولية للإبلاغ المالي، تلي الاحتياجات اليومية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم. ورأى الفريق الاستشاري أنه لكي تكون هذه المبادئ التوجيهية مفيدة وفعالة من حيث التكلفة في البلدان النامية أو في البلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية، يجب أن تكون قصيرة قدر الإمكان، وأن تركز على نُهج القياس الممكنة عملياً ضمن الهياكل الأساسية المتاحة (وهذا لا يحول دون الانتقال إلى نُهج أكثر تعقيداً كلما تحسنت الهياكل الأساسية والموارد) وتسمح للمستثمرين والدائنين بأن يتخذوا قراراتهم عن علم. وبالمثل، وضع الفريق في اعتباره الفائدة المحتملة لهذه المبادئ التوجيهية المتمثلة في إرساء قاعدة معرفية (مجموعة من المعارف) تكون بمثابة حجر الزاوية لبرنامج تدريبي للعاملين في مجال مسك الدفاتر والمحاسبة.

١٣- وعلى العموم، فقد رئي أنه كلما ازداد عدد الشروط وتعقيدها، ازدادت تكلفة تدريب الموظفين على تطبيقها، وأصبحت هذه المبادئ التوجيهية أقل فعالية من حيث التكلفة. وفي حين أن مهام المجلس الدولي للمعايير المحاسبية قد تشمل معالجة الحاجة إلى وضع قواعد للعمليات والحالات التي تواجهها المؤسسات سواء بصورة متواترة أو غير متواترة، فقد رأى الفريق الاستشاري أنه ينبغي للمبادئ التوجيهية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، فيما يخص المحاسبة والإبلاغ المالي (أ) أن تحدد قواعد تتعلق بمجموعات من المؤسسات التي تقوم بعمليات دولية؛ و(ب) ألا تقدم توجيهات بشأن العمليات أو الحالات التي يكون احتمال مواجهتها من قبل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم ضعيفاً، وذلك لكي تحقق أكبر قدر ممكن من الفائدة بأقل تكلفة.

١٤- ولذلك أجرى الفريق الاستشاري تحليلاً للمعايير الدولية المعمول بها في مجال الإبلاغ المالي، بعد أن استعرض الأعمال المماثلة المضطلع بها من قبل هيئات وضع المعايير الوطنية، واستمد منها مجموعة مكثفة من القواعد الموجهة نحو مؤسسات الأعمال التجارية المتوسطة الحجم. وتم استعراض كل معيار وتفسيره على ضوء



إطار إعداد وتقديم البيانات المالية بحسب انطباقه (انظر الحاشية ١) على الكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم. وفي الحالات التي اعتبر فيها الفريق أن تكاليف إدراج معيار ما هي تكاليف ستتجاوز على الأرجح فوائده، فقد قام بحذف ذلك المعيار أو بتكليفه في حالات قليلة.

١٥- ولا تتوفر، على حد علم الفريق، أية بحوث تجريبية، تتعلق بأنواع تعاملات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، يمكن أن يُسترد بها فيما يتعلق بهذه الخيارات. وقد تم اختيار أعضاء الفريق الاستشاري بسبب ما يتوفر لديهم من معرفة بالمؤسسات الصغيرة، حيث استندوا في التوصل إلى استنتاجاتهم إلى خبرتهم في هذا القطاع وكذلك إلى التعليقات التي أبدت أثناء المناقشة التي أُجريت في الدورة الثامنة عشرة لفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ. وعلى الرغم من أن الفريق الحكومي الدولي لا يتبع إجراءات رسمية واجبة التطبيق، فقد أُحيلت مختلف مراحل تطور المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم إلى الدول الأعضاء وغيرها من الأطراف المهتمة لمناقشتها وإبداء تعليقاتها عليها.

١٦- وليست هناك أية قواعد للمحاسبة يمكن أن تعتبر قواعد راسخة، وقد تمثل هدف الفريق في التوصل إلى ما يعتبره مجموعة من القواعد العملية، على أمل أن يتم تطبيقها وتحسينها فيما بعد في ضوء الخبرة المكتسبة. ولم يضع فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ أية ترتيبات محددة لاستيفاء المبادئ التوجيهية بصورة مستمرة. بيد أن ما يتوقعه الفريق الاستشاري هو إجراء استعراض دوري وإدخال تعديلات تعرض بصورة منتظمة على الدورة السنوية لفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ. وقد وضع الفريق الاستشاري في اعتباره أيضاً احتمال قيام المجلس الدولي للمعايير المحاسبية، في الوقت المناسب، بتناول مسألة المحاسبة من قبل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم. ومع ذلك، يمكن لعمل الفريق أن يقدم مساهمة مفيدة وتوجيهات مؤقتة ريثما يتم الاتفاق بشأن معيار نهائي، وهي عملية عادة ما تستغرق سنوات عديدة.

### الإطار النظري

١٧- رأى الفريق الاستشاري أنه ينبغي لأية مجموعة موجزة من الشروط التي يراد بها أن تشكل المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم أن تستند إلى الإطار الذي وضعه المجلس الدولي للمعايير المحاسبية، وينبغي أن تكون هذه الشروط متسقة معه، بغية تعزيز الصلة بين الاثنين وإمكانية انتقال الكيانات النامية من المستوى ٢ إلى المستوى ١. ولذلك قام الفريق بوضع إطار نظري للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم يُسترد به في وضع المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، استناداً إلى مؤلفات المجلس الدولي للمعايير المحاسبية.

## النطاق

١٨- إن الغرض من المبادئ التوجيهية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، فيما يخص المحاسبة والإبلاغ المالي هو إعداد بيانات مالية ذات أغراض عامة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم في البلدان المتقدمة النمو والنامية وكذلك للبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية. ويتم إعداد مثل هذه البيانات سنوياً، والغرض منها هو توفير المعلومات التي تحتاج إليها طائفة واسعة من مستخدمي البيانات.

## مستخدمو البيانات المالية

١٩- قد يكون من بين مستخدمي البيانات المالية المستثمرون الحاليون والمحتملون، والموظفون، والجهات المقدمة للقروض، والموردون وغيرهم من الدائنين التجاريين، والزبائن والحكومات ووكالاتها، والجمهور في بعض البلدان. وبالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، يرجح أن يكون المستثمرون والدائنون أهم المستفيدين الذين قد تكون لهم سلطة الحصول على معلومات إضافية إلى المعلومات الواردة في البيانات المالية. كما أن الإدارة تهتم أيضاً بالمعلومات الواردة في البيانات المالية، وإن كانت قادرة على الحصول على معلومات إدارية ومالية إضافية.

## الأهداف

٢٠- يتمثل الهدف من البيانات المالية في توفير معلومات عن الوضع والأداء الماليين للمؤسسة تكون مفيدة لمستخدمي مثل هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية. وتبين البيانات المالية نتائج مسؤولية الإدارة ومساءلتها عن الموارد التي تكون مكلفة بإدارتها.

## الافتراضات الأساسية

٢١- يتم إعداد البيانات المالية باستخدام طريقة المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاقات. وعادة ما يتم إعدادها بافتراض أن المؤسسة هي نشاط أعمال مستمر وأنها ستستمر في العمل في المستقبل القريب.

## الخصائص النوعية

٢٢- سهولة فهم البيانات المالية: من الضروري أن يكون باستطاعة مستخدمي البيانات المالية أن يفهموا بسهولة المعلومات الواردة فيها.

٢٣- أهمية البيانات المالية: لكي تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية مفيدة، ينبغي أن تكون ذات صلة باحتياجات المستفيدين المتعلقة بصنع القرارات.

- ٢٤- موثوقية البيانات المالية: تكون المعلومات موثوقة عندما تكون خالية من الأخطاء المادية ومن التحيز ويكون بإمكان المستفيدين التعويل عليها باعتبارها تعكس بأمانة المضمون الذي يقال إنها تعكسه.
- ٢٥- القابلية للمقارنة: يجب أن يكون بإمكان المستفيدين مقارنة البيانات المالية لكيان ما بمرور الوقت بغية تحديد الاتجاهات في الوضع والأداء الماليين لهذا الكيان.
- ٢٦- القيود: إن التوازن بين الفائدة والتكلفة هو قيد شائع لا خاصة من الخصائص النوعية. فالفوائد المستمدة من المعلومات يجب أن تتجاوز تكلفة تقديمها. ومع ذلك، فإن تقييم الفوائد والتكاليف هو، إلى حد بعيد، عملية تتعلق بإصدار الأحكام. ويتعين على واضعي المعايير وكذلك على معدي البيانات المالية ومستخدميها أن يكونوا مدركين لهذا القيد.
- ٢٧- وفي الممارسة العملية، كثيراً ما تكون المقايضة بين الخصائص النوعية ضرورية. ذلك أن تحديد الأهمية النسبية للخصائص في مختلف الحالات هو من الأمور التي تتصل بإصدار الأحكام المهنية.

#### العناصر

- ٢٨- إن الأصل هو مورد تتحكم به المؤسسة نتيجة أحداث سابقة ويتوقع منه أن يعود بفوائد اقتصادية على المؤسسة في المستقبل.
- ٢٩- والخصم هو التزام حالي على المؤسسة ناشئ عن أحداث سابقة ويتوقع أن يترتب على تسويته تدفق موارد من المؤسسة تجسد فوائد اقتصادية.
- ٣٠- والأسهم هي ما يتبقى من أصول المؤسسة بعد طرح جميع خصومها.
- ٣١- ويتضمن الدخل كلاً من الإيرادات والأرباح. وهو يشمل الزيادات في الفوائد الاقتصادية التي تحدث خلال الفترة المشمولة بالحاسبة والتي تتخذ شكل تدفقات من الفوائد إلى المؤسسة أو تعزيز لأصولها فضلاً عن تخفيضات في خصومها تنجم عن زيادات في الأسهم بخلاف تلك المتعلقة بالمساهمات من المشاركين في أسهم رأس المال.
- ٣٢- وتشمل النفقات الخسائر وكذلك تلك النفقات التي يتم تكبدها أثناء الاضطلاع بالأنشطة العادية للكيان. والنفقات هي الخفضات في الفوائد الاقتصادية.

#### إثبات البنود في البيانات المالية

- ٣٣- ينبغي إثبات كل بند يفني بتعريف العنصر المحاسبي 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.

## القياس

٣٤- إن أساس القياس الأكثر شيوعاً الذي تعتمد المؤسسات في إعداد بياناتها المالية هو التكلفة التاريخية.

## العمليات غير المشمولة بالمبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم

٣٥- يرى الفريق الاستشاري أنه ليس للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم عادة تعاملات معقدة للغاية ولذلك فإن من شأن المبادئ التوجيهية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم فيما يخص المحاسبة والإبلاغ المالي أن توفر مجموعة أساسية من الشروط التي تشمل جميع الحالات تقريباً. ومع ذلك، قد تكون هناك حالات يدخل فيها الكيان في صفقة تجارية لا تدرج ضمن نطاق هذه المبادئ التوجيهية، ويقترح في هذه الحالة أن يبحث معدّ البيانات المالية عن قواعد تدرج ضمن التسلسل الهرمي التالي:

(أ) المعايير الدولية للإبلاغ المالي كاملة؛

(ب) التفسيرات؛

(ج) تذييلات المعايير؛

(د) توجيهات التنفيذ؛

(هـ) التعاريف، ومعايير إدراج البنود، ومفاهيم القياس، المبينة في الإطار النظري؛

(و) استنتاجات الفريق السابقة؛ وتصريحات الجهات الأخرى التي تتولى وضع المعايير باستخدام إطار نظري مماثل لوضع معايير المحاسبة؛ والمؤلفات الأخرى في مجال المحاسبة والممارسات الصناعية المقبولة، بقدر ما تكون متوافقة مع ما ورد في البنود من (أ) إلى (هـ) أعلاه.

٣٦- وينبغي أن تجتهد الإدارة في تقدير متطلبات وضع سياسة للمحاسبة تسفر عن تقديم معلومات ذات صلة باحتياجات المستثمرين والدائنين وتكون ذات طبيعة موثوقة.

٣٧- وعندما تضع الإدارة سياستها المحاسبية على أساس المعايير الدولية للإبلاغ المالي، يتعين عليها لدى الكشف عن البيانات المالية أن تسترشد باحتياجات مستخدمي هذه البيانات. وعندئذ لا يكون الكيان ملزماً في مثل هذه الحالة بالامتثال للمعايير الدولية للإبلاغ المالي بالكامل بل ينبغي له أن يستمر في وصف نفسه في مذكرته المرفقة بسياسة المحاسبة ككيان يمثل للمبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم.

## المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم من المستوى ٢

### المبدأ التوجيهي ١ - عرض البيانات المالية

#### عناصر البيانات المالية

١-١ تتضمن المجموعة الكاملة من البيانات المالية العناصر التالية:

(أ) كشف الميزانية العمومية؛

(ب) بيان الدخل؛

(ج) بيان يظهر:

١٠ جميع التغيرات في الأسهم؛ أو

٢٠ التغيرات في الأسهم غير تلك الناتجة عن التعاملات الرأسمالية مع المالكين وتوزيع الأرباح عليهم؛

(د) بيان التدفقات النقدية؛

(هـ) السياسات المحاسبية<sup>(٢)</sup> والملاحظات التفسيرية.

#### اعتبارات عامة

٢-١ ينبغي أن تعرض البيانات المالية، بوضوح، الوضع والأداء الماليين للمؤسسة وحالة تدفقاتها النقدية. ثم إن التطبيق المناسب للمبادئ التوجيهية، مع تقديم كشف إضافية عند الضرورة، يؤدي، في جميع الظروف تقريباً، إلى تقديم بيانات مالية تُعرض فيها البيانات عرضاً واضحاً يناسب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم. وإذا كانت أية عملية من عمليات المؤسسة غير مشمولة بالمبادئ التوجيهية، تعيّن على المؤسسة عندئذ أن ترجع إلى المجموعة الكاملة من المعايير الدولية للإبلاغ المالي كي تحصل على التوجيه الرسمي، وفقاً لما يرد أدناه ولما ورد في مقدمة هذه الوثيقة.

٣-١ وينبغي على أي مؤسسة تعدّ بياناتها المالية وفقاً للمبادئ التوجيهية أن تحدد في مذكرة سياستها المحاسبية أنها تمثل متطلبات المبادئ التوجيهية. وينبغي ألا تشير إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي، وألا يجوز أن ينبغي الكيان نفسه ممتلاً، بأي شكل من الأشكال، للمعايير الدولية للإبلاغ المالي.

٤-١ ولا تصحح الممارسات المحاسبية غير السليمة بالكشف عن السياسات المحاسبية المتبعة ولا بإدراج الملاحظات أو المواد التفسيرية.

٥-١ وفي الظروف الاستثنائية النادرة التي تستنتج فيها الإدارة أن الامتثال لأحد الشروط الواردة في المبادئ التوجيهية سيكون مضللاً، وأن عدم الامتثال لهذا الشرط ضروري بالتالي لتقديم عرض سليم للبيانات، ينبغي للمؤسسة أن تبيّن ما يلي:

(أ) أن الإدارة قد استنتجت أن البيانات المالية تعرض، على نحو سليم، الوضع والأداء الماليين للمؤسسة وتدققها النقدية؛

(ب) أنها امتثلت، من جميع الجوانب المادية، للمبادئ التوجيهية المنطبقة، ولم تخرج عنها إلا لتقديم عرض سليم للبيانات؛

(ج) طبيعة الخروج عن المبادئ التوجيهية، بما في ذلك المعالجة التي تتطلبها هذه المبادئ، والسبب الذي يجعل تلك المعالجة مضلّلة في هذه الظروف، وطريقة المعالجة المعتمدة.

٦-١ وينبغي على الإدارة، عندما تعدّ بياناتها المالية، أن تُجري تقييماً لمدى قدرة المؤسسة على الاستمرار كمشروع تجاري جارٍ. وينبغي إعداد هذه البيانات على أساس أن المشروع جارٍ ما لم تعتزم الإدارة تصفية المؤسسة أو التوقف عن ممارسة النشاط التجاري أو إذا لم يكن لديها أي بديل حقيقي آخر غير القيام بذلك. وإذا كانت الإدارة تدرك، أثناء إجراء التقييم، وجود حالات عدم تيقن مادي فيما يتعلق بأحداث أو ظروف من شأنها أن تولّد شكوكاً كبيرة في قدرة المؤسسة على الاستمرار كمشروع تجاري جارٍ، ينبغي عندئذ الكشف عن هذه الشكوك. أما في حالة عدم إعداد البيانات المالية على أساس اعتبار المؤسسة مشروعاً تجارياً جارياً، فينبغي الكشف عن هذا الأمر مع تبيان الأساس الذي استند إليه في إعداد البيانات المالية، وتوضيح سبب عدم اعتبار المؤسسة مشروعاً تجارياً جارياً.

٧-١ وينبغي للمؤسسة أن تُعدّ بياناتها المالية، باستثناء المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي، وفقاً لطريقة المحاسبة على أساس الاستحقاقات.

٨-١ وينبغي الإبقاء على عرض البنود وتصنيفها في البيانات المالية وترحيلها من فترة لأخرى ما لم:

(أ) يطرأ تغيير كبير على طابع عمليات المؤسسة أو يتبين من إعادة النظر في طريقة عرض بياناتها المالية أن التغيير يستتبع عرضاً أنسب للتطورات أو للصفقات؛

(ب) يطرأ تغيير على طريقة العرض تقتضيه المبادئ التوجيهية.

٩-١ وينبغي أن تعرض البيانات المالية كل بند من البنود المادية على حدة، وأن تجمّع المبالغ غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المماثلة، وليس من الضروري عرض هذه المبالغ على نحو منفصل. وتكون المعلومات مادية إذا كان في إغفالها أو عرضها عرضاً غير سليم ما لم يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستعملون على أساس البيانات المالية. ثم إن تحديد ما إذا كان البند مادياً أم لا يتوقف على حجمه الذي يحدّد في ظل الظروف التي يتم فيها النظر في طريقة عرضه.

١٠-١ ولا ينبغي، عادةً، الموازنة بين الأصول والخصوم في الكشف المالية. بيد أنه يلزم أو يجوز إجراء موازنة في الظروف الاستثنائية، وفقاً لما تقتضيه المبادئ التوجيهية (الفقرة ٢-٦ مثلاً). كما يجوز إجراء الموازنة عندما لا تكون الأرباح والخسائر والنفقات المتصلة الناتجة عن التعاملات ذاتها أو عن تعاملات مماثلة مادية.

١١-١ وما لم تُجز المبادئ التوجيهية أو تقتضي خلاف ذلك، ينبغي الكشف عن معلومات مقارنة ببيانات الفترة السابقة فيما يتصل بجميع الأرقام الواردة في البيانات المالية. وينبغي إدراج المعلومات المقارنة ضمن المعلومات السردية والوصفية حيثما تكون ضرورية لفهم البيانات المالية المقدمة عن الفترة ذات الصلة.

#### الهيكل والمضمون

١٢-١ ينبغي تحديد كل عنصر من عناصر البيانات المالية تحديداً واضحاً. وبالإضافة إلى ذلك، ينبغي عرض المعلومات التالية بوضوح وتكرارها عندما يكون ذلك ضرورياً لكي تُفهم المعلومات المقدمة فهماً صحيحاً:

(أ) اسم المؤسسة المبلّغة أو وسائل التعريف الأخرى؛

(ب) تاريخ بيان الميزانية العمومية أو الفترة المشمولة بالبيانات المالية الأخرى، أيهما كان منطبقاً على العنصر ذي الصلة من عناصر البيانات المالية؛

(ج) العملة المستخدمة في الإبلاغ.

١٣-١ وينبغي تقديم البيانات المالية كل سنة على الأقل. وفي الظروف الاستثنائية التي يتغير فيها تاريخ بيان الميزانية العمومية للمؤسسة وتقدم فيها بيانات مالية سنوية لفترة أطول أو أقصر من سنة واحدة، ينبغي أن تبين المؤسسة، بالإضافة إلى الفترة المشمولة بالكشوف المالية، ما يلي:

(أ) سبب اعتماد فترة أخرى غير فترة السنة الواحدة؛

(ب) عدم إمكانية مقارنة المبالغ المدرجة في بيان الإيرادات والتغيرات في الأسهم والتدفقات النقدية وما يتصل بذلك من أوراق مالية.

### بيان الميزانية العمومية

١٤-١ ينبغي أن تحدد كل مؤسسة، بالاستناد إلى طبيعة عملياتها، ما إذا كانت ستعرض أم لا الأصول الجارية وغير الجارية والخصوم الجارية وغير الجارية كتصنيفات منفصلة في كشف الميزانية العمومية. وتنطبق الفقرات ١٦-١ إلى ٢٠-١ من هذا المبدأ التوجيهي عند إجراء هذا التمييز. وعندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف، ينبغي عرض الأصول والخصوم بصورة عامة، وفقاً لحجم سيولتها.

١٥-١ وينبغي للمؤسسة، أيّاً كانت طريقة العرض التي تعتمدها، أن تكشف، بالنسبة لكل بند من بنود الأصول والخصوم يعبر عن المبالغ التي يُتوقع استردادها أو تسويتها قبل وبعد ١٢ شهراً من تاريخ كشف الميزانية العمومية، عن المبالغ التي يُتوقع استردادها أو تسويتها بعد أكثر من ١٢ شهراً.

١٦-١ وينبغي تصنيف الأصل كأصل جارٍ عندما:

(أ) يُتوقع تصفيته أو عرضه للبيع أو تخصيصه للاستهلاك ضمن المجرى 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 الأصل نقدياً أو شبه نقدي غير مقيد الاستخدام.

وينبغي تصنيف جميع الأصول الأخرى باعتبارها أصولاً غير جارية.

١٧-١ وينبغي تصنيف الخصم باعتباره خصماً جارياً عندما:



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

(ب) يكون من المقرر تسويته خلال فترة ١٢ شهراً من تاريخ كشف الميزانية العمومية.

وينبغي تصنيف جميع الخصوم الأخرى كخصوم غير جارية.

١٨-١ وينبغي للمؤسسة أن تواصل تصنيف خصومها الطويلة الأجل التي تسدّد عنها فوائد باعتبارها خصوماً غير جارية، حتى عندما يكون من المقرر تسويتها خلال ١٢ شهراً من تاريخ كشف الميزانية العمومية، وذلك إذا:

(أ) كان أجل استحقاقها الأصلي لفترة تتجاوز ١٢ شهراً؛

(ب) كانت المؤسسة تنوي إعادة تمويل التزامها على أساس طويل الأجل؛

(ج) كانت هذه النية مدعومة باتفاق لإعادة التمويل أو لإعادة جدولة المدفوعات، يُنجز قبل الإذن بإصدار البيانات المالية.

وينبغي الكشف في الملاحظات المرفقة ببيان الميزانية العمومية عن قيمة أي خصم يُستبعد من الخصوم الجارية وفقاً لهذه الفقرة، إلى جانب المعلومات التي تدعم هذا العرض.

١٩-١ وينبغي أن يتضمن كشف الميزانية العمومية، كحد أدنى، بنوداً مفصّلة تعبر عن المبالغ التالية:

(أ) الممتلكات والمنشآت والمعدات؛

(ب) الأصول غير المادية؛

(ج) الأصول المالية (باستثناء المبالغ المبيّنة في الفقرتين الفرعيتين (هـ) و(و))؛

(د) المخزونات؛

(هـ) الذمم التجارية وغيرها من الذمم المدينة؛

(و) النقدية وما يعادلها؛

(ز) الذمم التجارية وغيرها من الذمم الدائنة؛

(ح) الخصوم والأصول الخاضعة للضريبة؛

(ط) المخصصات الاحتياطية؛

(ي) الخصوم التجارية التي تُدفع عنها فوائد؛

(ك) رأس المال المصدر والاحتياطيات.

٢٠-١ وينبغي عرض بنود وعناوين ومجاميع فرعية إضافية في كشف الميزانية العمومية، وذلك عندما تكون هذه ضرورية لعرض الوضع المالي للمؤسسة عرضاً سليماً.

٢١-١ وينبغي للمؤسسة أن تبين ما يلي إما في كشف الميزانية العمومية نفسه أو في الملاحظات المرفقة به:

(أ) بالنسبة لكل فئة من فئات أسهم رأس المال؛

١٠ عدد الأسهم المصرح بها؛

٢٠ عدد الأسهم الصادرة والمسددة الثمن بالكامل، وعدد الأسهم الصادرة ولكن غير المسددة الثمن بالكامل؛

٣٠ القيمة الاسمية للسهم، أو بيان ما إذا كانت هناك أسهم لا قيمة اسمية لها؛

٤٠ مطابقة عدد الأسهم المتداولة في بداية العام وفي نهايته.

٥٠ الحقوق والأفضليات والقيود المرتبطة بهذه الفئة، بما في ذلك القيود على توزيع الأرباح وعلى تسديد رأس المال؛

٦٠ أسهم المؤسسة التي تمتلكها المؤسسة ذاتها؛

٧٠ الأسهم المحتفظ بها لإصدارها في إطار عقود الخيارات الآجلة أو عقود البيع، بما في ذلك الآجال والمبالغ؛

(ب) وصف طابع وغرض كل مخصص احتياطي ضمن أسهم المالكين؛

(ج) مبلغ حصص الأرباح المقترحة أو المعلنة بعد تاريخ كشف الميزانية العمومية ولكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية؛ وعندما تكون حصص الأرباح مقترحة دون أن تتم الموافقة على دفعها رسمياً، يُقيّد المبلغ المدرج (أو غير المدرج) ضمن الخصوم؛

(د) مبلغ أية حصص تراكمية من أرباح الأسهم الممتازة غير المثبتة في البيانات المالية.

وينبغي للمؤسسة التي تعمل بدون رأس مال سهمي، مثل شركات التضامن، أن تكشف عن معلومات مشابهة للمعلومات المطلوبة أعلاه، تبين التطورات التي حدثت خلال الفترة، في حركة كل فئة من فئات عوائد الأسهم والحقوق والأفضليات والقيود المرتبطة بكل فئة من هذه الفئات.

## بيان الدخل

٢٢-١ ينبغي أن يتضمن بيان الدخل، كحد أدنى، بنوداً مفصلة تعبر عن المبالغ التالية:

(أ) الإيرادات؛

(ب) نتائج الأنشطة التشغيلية؛

(ج) تكاليف التمويل؛

(د) النفقات الضريبية؛

(هـ) الأرباح أو الخسائر الناجمة عن الأنشطة العادية؛

(و) صافي الأرباح أو الخسائر خلال الفترة.

وينبغي إدراج بنود وعناوين ومجاميع فرعية إضافية في بيان الإيرادات عندما تكون هذه ضرورية لعرض الأداء المالي للمؤسسة على نحو سليم.

٢٣-١ وينبغي إدراج جميع بنود الإيرادات والنفقات المسجلة خلال فترة معينة في عملية تحديد صافي الربح أو الخسارة لهذه الفترة، ما لم تستوجب أو تجز المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم خلاف ذلك.

٢٤-١ وعندما تكون لبنود الإيرادات والنفقات، ضمن حسابات الأرباح أو الخسائر الناشئة عن الأنشطة العادية حجم أو طابع أو تواتر يجعل من الكشف عنها أمراً هاماً لتوضيح أداء المؤسسة خلال هذه الفترة، ينبغي عندئذ بيان طابع ومبلغ كل بند من هذه البنود على حدة.

٢٥-١ والظروف التي قد تقتضي الكشف عن كل بند من بنود الإيرادات والنفقات على حدة وفقاً للفقرة ٢٤-١، تشمل ما يلي:

- (أ) تخفيض قيمة المخزونات إلى صافي القيمة المتحققة، أو تخفيض قيمة الموجودات والآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج إلى مبالغ قابلة للاسترداد، فضلاً عن إلغاء هذه التخفيضات؛
- (ب) إعادة تنظيم أنشطة المؤسسة وإلغاء أي مخصصات احتياطية لتكاليف إعادة التنظيم؛
- (ج) تصفية الممتلكات والمنشآت والمعدات؛
- (د) تصفية الاستثمارات الطويلة الأجل؛
- (هـ) وقف العمليات؛
- (و) التسويات القضائية للمنازعات؛
- (ز) الإلغاءات الأخرى للمخصصات الاحتياطية.

معلومات يجب عرضها إما في بيان الدخل نفسه أو في الملاحظات المرفقة به

- ٢٦-١ ينبغي للمؤسسة أن تعرض، إما في بيان الدخل نفسه أو في الملاحظات المرفقة بهذا البيان، تحليلاً للنفقات باستخدام تصنيف يقوم إما على أساس طبيعة النفقات أو على أساس وظيفتها ضمن المؤسسة.
- ٢٧-١ وينبغي للمؤسسات التي تصنف النفقات على أساس وظيفتها أن تكشف عن معلومات إضافية عن طبيعة النفقات، بما في ذلك النفقات المتصلة بانخفاض قيمة الأصول أو استهلاكها وتكاليف الموظفين.
- ٢٨-١ وينبغي للمؤسسة أن تكشف، إما في بيان الإيرادات نفسه أو في الملاحظات المرفقة به، عن مبلغ عوائد كل سهم، سواء كانت معلنة أو مقترحة، عن الفترة المشمولة بالبيانات المالية.

#### التغيرات في الأسهم

٢٩-١ ينبغي للمؤسسة أن تقدم، كعنصر منفصل من عناصر كشوفها المالية، بياناً يظهر ما يلي:

- (أ) صافي الربح أو الخسارة في الفترة المشمولة؛
- (ب) كل بند من بنود الإيرادات والنفقات والخسائر أو الأرباح يُسجل مباشرة في حساب الأسهم وفقاً للمبادئ التوجيهية؛ ومجموع هذه البنود؛
- (ج) الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الأساسية.

وإضافة إلى ذلك، ينبغي للمؤسسة أن تعرض، إما في هذا البيان نفسه أو في الملاحظات المرفقة به، ما يلي:

- (د) التعاملات الرأسمالية مع المالكين وتوزيع العوائد عليهم؛
- (هـ) رصيد الأرباح أو الخسائر المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ إصدار كشف الميزانية العمومية، والتحركات المسجلة في هذه الفترة؛
- (و) التوفيق بين المبلغ المحمول لكل فئة من فئات أسهم رأس المال وعلاوة الإصدار ومبلغ كل حساب احتياطي في بداية ونهاية الفترة، والكشف عن كل حركة على حدة.

### الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية

٣٠-١ ينبغي للملاحظات المرفقة بالبيانات المالية للمؤسسة أن:

- (أ) تقدم معلومات عن الأساس الذي استند إليه في إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي اختيرت وطبقت بشأن الصفقات التجارية والتعاملات؛
- (ب) تكشف عن المعلومات التي يلزم تقديمها وفقاً للمبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم والتي لم تقدم في أي موضع آخر من الكشوف المالية؛
- (ج) تقدم معلومات إضافية لم تعرض في الكشوف المالية نفسها ولكنها ضرورية لعرض البيانات عرضاً سليماً.

٣١-١ ينبغي تقديم الملاحظات المرفقة بالكشوف المالية بطريقة منهجية. وينبغي التحقق من كل بند يرد في كشف الميزانية العمومية وفي بيان الإيرادات وبيان التدفقات النقدية من خلال مقارنته بأية معلومات ذات صلة ترد في الملاحظات.

٣٢-١ وينبغي أن يرد في الجزء المتعلق بالسياسات المحاسبية الوارد في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية وصف لما يلي:

(أ) أساس أو أسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية؛

(ب) كل سياسة محاسبية محددة تكون ضرورية لفهم البيانات المالية فهماً صحيحاً.

٣٣-١ وينبغي للمؤسسة أن تبيّن المعلومات التالية، إن لم يكن قد كُشف عنها في أي موضع آخر من البيانات المالية:

(أ) مقر المؤسسة وشكلها القانوني، ومكان تأسيسها وعنوان المكتب المسجل (أو مكان العمل الرئيسي، إن كان يختلف عن عنوان المكتب المسجل)؛

(ب) وصف لطبيعة عمليات المؤسسة وأنشطتها الرئيسية؛

(ج) عدد الموظفين في نهاية الفترة أو متوسط عددهم في الفترة المشمولة.

#### الحواشي

(١) وفقاً للدليل الجديدة *Preface to International Financial Reporting Standards* (مدخل إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي)، تستخدم هذه الوثيقة المصطلح العام "المعايير الدولية للإبلاغ المالي" للإشارة إلى جميع معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات المعمول بها، وكذلك إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي ذاتها.

(٢) يتضمن التذييل ١ مسرداً. وحيثما تكون المصطلحات المدرجة في هذا المسرد قد وردت أولاً في المبادئ التوجيهية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، فهي ترد مطبوعة بأحرف مائلة.

-----