الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضوع

متطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي الأول "عرض البيانات المالية"

دراسة حالة مؤسسة الإخوة عموري للإستيراد والتصدير "SOFRAMIMEX"

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص : فحص محاسبي

إعداد الطالبة :
- ناجي سمية

الأستاذ المشرف:
- د.جودي محمد رمزي

رقم التسجيل:	2016.....
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي :2016/2015

يقول الله سبحانه وتعالى في محكم تنزيله " . . . يَرفع الله الذين أمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات والله بما تعملون خبير . . . "

سورة المجادلة الآية11

يقول عماد الدين الأصفهاني في بعض ما كتبه:

«إني رأيت أنه لا كتب أحد كتاباً في يومه إلا قال في غده لو غير هذا لكان حسن ، ولو زيد هذا لكان يستحسن ، ولو قدم هذا لكان أفضل ، ولو ترك هذا لكان أجمل، وهذا من أعظم العبر ، وهو دليل على استيلاء النقص على جملة البشر ...»

الإهداء

بدأنا بأكثر من يد وقاسينا أكثر من هم وعانينا الكثير من الصعوبات وها نحن اليوم والحمد لله نطوي سهر الليالي وتعب الأيام وخلاصة مشوارنا بين دفتي هذا العمل المتواضع.

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من أرضعتني الحب والحنان إلى رمز الحب وبلسم الشفاء إلى القلب الناصع بالبياض إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها إلى من كان دعائها سر نجاحي إلى والدتي العزيزة "**سعيدة** ".

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب إلى من كلّت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم النجاح إلى القلب الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى اليد الطاهرة التي أزالت من أمامنا أشواك الطريق

ورسمت المستقبل بخطوط من الأمل والثقة إلى والدي العزيز" **بشير**".

إلى من ضاقت السطور من ذكرهم فوسعهم قلبي إلى العيون البريئة التي تنظر لي بحب

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة إلى رياحين حياتي...أخواتي" **أمينة** ، **يسرى** ، **منال**" ، و إلى أخي "**هشام**" و زوجته " **أمينة**"

إلى إبنه البرعم "**زياد**".

إلى توأم روحي ورفيق دربي...إلى صاحب القلب الطيب ...والنوايا الصادقة

إلى من رافقني منذ أن حملنا حقائب صغيرة ومعك سرت الدرب خطوة بخطوة وما يزال يرافقني حتى الآن "**حمزة**"

إلى من سرنا سوياً ونحن نشق الطريق معاً نحو النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا يداً بيد ونحن نقطف زهرة تعلمنا إلى صديقاتي وزميلاتي.

إلى من علمونا حروفا من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسمى وأجلى عبارات في العلم إلى من صاغوا لنا علمهم حروفا ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح إلى أساتذتنا الكرام.

ناجي سميـة

شكر و عرفان

الحمد والشكر أولا وأخيرا لله عز وجل على جزيل فضله، وكثير نعمه،

إذ وفقنا لأن أتممنا هذا العمل ويسره لنا وعلى كل للنعم التي أنعمها علينا.

ومن باب " **ولاَ تَنْسَوْا الفَضْلَ بَيْنَكُمْ** " نتقدم بالشكر إلى الأستاذ المشرف

"**د/جودي محمد رمزي**" والذي تفضل مشكورا بقبول الإشراف على هذا العمل وما قدمه في هذا البحث بتوجيهاته

ونصائحه الصائبة،

لابد لنا ونحن نخطوا خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا

الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد

وقبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر والإمتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة

إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة

إلى جميع أساتذتنا الأفاضل

ودون أن ننسى كل "**إطارات وعمال مؤسسة الإخوة عموري للإستيراد والتصدير**" عما قدموه لنا من تسهيلات

إلى كل هؤلاء نقدم امتنانا وجازى الله خيرا كل من ساعدنا على إنجاز هذا

العمل وأسدى لنا ولو نصيحة.

الملخص

بالعربية:

يعد عرض البيانات المالية من بين أهم الوظائف في المؤسسة، ذلك لأنها تساعد على إستخراج المعلومة المحاسبية لتحقيق الأهداف المسطرة، وذلك عند تقديمها بصورة صادقة وصحيحة، كما أن عمليات جمع المعلومات عن العمليات المالية يساعد في معرفة المكانة المالية والإقتصادية للمؤسسة، لذا أصبحت الهيئات الدولية تهدف إلى عرض البيانات المالية بصورة صحيحة وموحدة دوليا مما جعلها تصدر مجموعة من المعايير الدولية لتسهيل عرض البيانات المالية.

بالفرنسية:

La présentation des données financières est parmi les tâches les plus importantes dans une société, car elle nous permet d'extraire l'information comptable afin d'atteindre les objectifs préfixer surtout quand ces données sont réels et correctes le collecte des informations sur les opérations financières nous aide à connaître la situation financière et économique de la société et c'est la raison pour laquelle que les organismes internationaux qui a pour but de présenter les données financières d'une façon correcte et universaliser, ont mis en place des normes universelles pour faciliter la présentation

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة المصطلحات	
مقدمة	أ
إشكالية البحث	ب
أسباب إختيار الموضوع	ج
هدف الموضوع	ج
خطة البحث	د
الفصل الأول: عرض البيانات المالية	
تمهيد.	14
المبحث الأول: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	15
1. مفهوم معايير التقارير المالية.	15
2. مزايا تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.	15
3. توقيت تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	19
4. الهيئات المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية.	20
المبحث الثاني: الإطار الفكري للبيانات المالية	21
1. ماهية البيانات المالية.	21
2. أهداف البيانات المالية	22
3. الخصائص النوعية للبيانات المالية.	23
4. عناصر البيانات المالية ومستخدموها.	28
5. الإعتراف بعناصر البيانات المالية.	45
6. قياس عناصر البيانات المالية.	49
المبحث الثالث: المعيار الدولي رقم 01 "عرض البيانات المالية IAS1".	51
1. السمات والتغيرات الرئيسية في معيار المحاسبة الدولي.	51
2. هدف المعيار.	54
3. نطاق المعيار.	55
4. الغرض من البيانات المالية.	55
5. الإعتبارات العامة لإعداد المجموعة الكاملة للبيانات المالية.	56
6. تحديد البيانات المالية.	65
7. العرض والإفصاح.	66
خلاصة الفصل.	68
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي.	
تمهيد.	70
المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي.	71
1. مفهوم الإفصاح المحاسبي.	71
2. أنواع الإفصاح المحاسبي.	72
3. أهمية الإفصاح المحاسبي.	74

فهرس المحتويات

4. أهداف الإفصاح المحاسبي.	75
المبحث الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومة المحاسبية.	75
1. المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية.	76
2. الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية.	76
3. طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.	77
4. أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية	78
5. توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	78
المبحث الثالث: قواعد الإفصاح عن المعلومات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.	79
1. قواعد خاصة بالإفصاح العام تتطلب الإفصاح عن معلومات.	79
2. قواعد خاصة بالإفصاح في الميزانية العمومية.	79
3. قواعد خاصة بالإفصاح في بيان الدخل.	81
4. قواعد خاصة بالإفصاح في صلب بيان التغيرات في حقوق الملكية.	83
5. قواعد خاصة بالإفصاح في صلب بيان التدفقات أو في الإيضاحات.	84
6. قواعد خاصة بالإفصاح في الإيضاحات.	86
خلاصة الفصل.	87
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لمؤسسة الإخوة عموري للإستيراد والتصدير.	
تمهيد.	89
أولا: لمحة عامة حول مؤسسة الإخوة عموري للإستيراد والتصدير SOFRAMIMEX.	90
1. التعريف بالمؤسسة.	91
2. نشأتها.	92
3. الهيكل التنظيمي للمؤسسة.	93
ثانيا: البيانات المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها.	99
الخاتمة	126
قائمة المراجع	128
الملاحق	

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل01	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإخوة عموري للإستيراد والتصدير **SOFRAMIMEX**	93

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (1)	حساب النتائج وفقا لنظام المحاسبة المالي (حسب الطبيعة).	31
الجدول (2)	حساب النتائج وفقا لنظام المحاسبة المالي (حسب الوظيفة).	32
الجدول(3)	جدول تغير الأموال الخاصة وفقا للنظام المحاسبي المالي	35
الجدول(4)	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة) وفقا للنظام المحاسبي المالي	38
الجدول(5)	جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة) وفقا للنظام المحاسبي المالي.	39
الجدول(6)	ميزانية(الأصول) وفقا للنظام المحاسبي المالي	42
الجدول(7)	ميزانية(الخصوم) وفقا للنظام المحاسبي المالي	43
الجدول(8)	نقاط البيع الموزعة عبر كامل التراب الوطني.	91
الجدول(9)	توزيع عمال مؤسسة الإخوة عموري للإستيراد والتصدير Soframimex	92
الجدول(10)	ميزانية الأصول لمؤسسة الإخوة عموري للإستيراد والتصدير.	100
الجدول(11)	ميزانية الخصوم لمؤسسة الإخوة عموري للإستيراد والتصدير	102
الجدول(12)	جدول حسابات النتائج لمؤسسة الإخوة عموري للإستيراد والتصدير	104
الجدول(13)	جدول سيولة الخزينة لمؤسسة الإخوة عموري للإستيراد والتصدير	107
الجدول(14)	جدول تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة الإخوة عموري للإستيراد والتصدير	110

قائمة المصطلحات

الرمز	المصطلح المقابل باللغة الأجنبية	المصطلح المقابل باللغة العربية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASCF	International Committee of the Accounting Standards Foundation	مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRIC	Financial Reporting Interpretation Committee International	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
IFRSF	International Financial Reporting Standards Foundation	مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية
IFRSS	International Financial Accounting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
SIC	Standing Interpretation Committee	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
IFRIC	International Committee for explanations financial report	اللجنة الدولية لتفسيرات التقرير المالي
AAA	American Association of Accountants	الجمعية الأمريكية للمحاسبين
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين

المقدمة

منذ بداية القرن الماضي بدأ الاهتمام المتزايد بوضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية، حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة، وكانت كل هيئة في كل من الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية، وعلى هذا الأساس زاد الوعي بضرورة وضع معايير محاسبية يمكن الاسترشاد بها عند إعداد القوائم المالية في الكيانات، ومن هنا أصبحت معايير المحاسبة الدولية إحدى الأدوات الأساسية التي تحظى بأهمية عالمية من طرف المحاسبين والمهنيين في كل دول العالم، ولقد وضعت من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك من أجل فهم مخرجات النظام المحاسبي وتحقيق أكبر قدر ممكن من التوافق الدولي في الممارسات المحاسبية.

إن المعلومة المحاسبية ذات أهمية كبيرة وذلك لكونها المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة، إضافة إلى كونها موجهة للعديد من الأطراف التي تتميز بأنها غير متجانسة وذات مصالح مختلفة الأمر الذي يقودنا إلى التساؤل حول الشيء الذي يمكننا من تقديم بيانات مالية ذات مصداقية وشفافية، فيكون الجواب هو القياس والإفصاح المحاسبي؛ حيث يعتبر الإفصاح أداة بدونه لن تكون أية فائدة من مخرجات النظام المحاسبي، إذ يهدف إلى إظهار المعلومات التي بحوزة الإدارة إلى المستثمرين مما يسهل عملية تقييم أداة الشركة ومن ثما تقييم أسهمها.

وبما أن المحاسبة تهدف إلى تحقيق وظيفتين أساسيتين هما القياس وإيصال المعلومات لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات لذا فإنه يجب إتباع قواعد وسياسات محاسبية تؤدي إلى أن تفصح المعلومات الاقتصادية أو المحاسبية المعروضة عن الحقائق والعلاقات الأساسية المتعلقة بالشركة.

ضمن هذا وفي ظل تطبيق الدول لمعايير التقارير المالية الدولية تعمل المؤسسات على تطبيق هذه المعايير نظرا لمزاياها الايجابية ولدورها في تحقيق الغرض المنتظر من المحاسبة، تتضمن معايير التقارير المالية الدولية مجموعة من المعايير والتي يعمل على إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

ومن المعايير التي تم إصدارها المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية، يتضمن هذا المعيار القوائم المالية الواجب عرضها من طرف المؤسسات في نهاية كل دورة محاسبية، كما يتضمن هذا المعيار العناصر الواجب إبرازها ضمن القوائم المالية وكذا كيفية ترتيبها وتصنيفها. يعمل المحاسب على إعداد القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي 1 حتى يتمكن من تلبية احتياجات كل مستخدمي المعلومات المالية.

ضمن هذا البحث نحاول إبراز: **كيف أن يساهم المعيار المحاسبي الدولي 1عرض القوائم المالية في دعم الإفصاح المحاسبي؟**

وللإجابة على السؤال السابق نحاول الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نعني بالإفصاح المحاسبي؟
- ما هي أسس ومقومات الإفصاح المحاسبي ومنهم المستخدمين الأساسين للإفصاح؟
- ماذا نعني بمعايير التقارير المالية الدولية؟
- ما المقصود بالبيانات المالية؟
- ما هي المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية؟

أسباب اختيار الموضوع:

- إعطاء نظرة عن معايير المحاسبة الدولية التي جاءت لتسهيل المعاملات.
- الرغبة في فهم معايير المحاسبة الدولية، والإفصاح المحاسبي ومدى أهميتهما.
- معرفة مدى ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 1 بالإفصاح المحاسبي.

هدف الموضوع:

- التعرف على مدى أهمية معايير التقارير المالية الدولية وخصائصها، بالإضافة إلى متطلباتها لإعداد البيانات المالية و كيفية الإفصاح عنها.
- التعرف على مدى إعتماد المؤسسات على معايير المحاسبة الدولية بشكل عام والمعيار المحاسبي الأول "عرض البيانات المالية" بشكل خاص في الإفصاح عن المعلومات المالية.

خطة البحث:

للإجابة عن الإشكالية السابقة قمنا بتقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول حيث سنتطرق إلى دراسة نظرية حول عرض البيانات المالية في الفصل الأول، أما الفصل الثاني فسنتطرق إلى الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي، أما الفصل الثالث فقد خصص إلى الدراسة الميدانية، وأخيرا سنعرض خاتمة كخلاصة أو حوصلة عن هذه المذكرة وذلك من خلال النتائج المتحصل عليها.

الفصل الأول

عرض البيانات المالية

تمهيد:

تعد البيانات المالية وتقدم للمستخدمين الخارجيين من قبل العديد من المنشآت حول العالم ورغم أن البيانات المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وآخر؛ إلا أنه هناك فروقات بينها تتسبب فيها ربما ظروفا إجتماعية وإقتصادية وقانونية مختلفة، وبسبب ما تتصوره بلدان مختلفة من حاجات للمستخدمين المختلفين للبيانات المالية عندما تخضع للمتطلبات الوطنية.

إن هذه الظروف المختلفة قد أدت إلى إستخدام تعاريف مختلفة لعناصر البيانات المالية؛ على سبيل المثال: الأصول، الإلتزامات، وحقوق الملكية، والدخل والمصروفات؛ وينتج عن ذلك أيضا إستخدام لمعايير مختلفة في الإعتراف بعناصر البيانات المالية وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس؛ كما يتأثر نطاق البيانات المالية ومستوى الإفصاح فيها برغبة مستخدمي هذه البيانات.

المبحث الأول: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

1.مفهوم معايير التقارير المالية[1]:

تم تعريف مصطلح معايير التقارير المالية الدولية بأنها المعايير والتفسيرات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وتتضمن ما يلي:

- معايير التقارير المالية الدولية والتي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وقد صدر منها 7 معايير لغاية 2007/1/1، وينصرف المعنى الضيق لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSS إلى هذه المعايير.
- معايير المحاسبة الدولية (IASS)، وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) قبل أن يتم تغيير اسمها لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، حيث أصدرت اللجنة 41 معيارا لغاية عام 2000، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء بعض منها فإنخفض عددها إلى 30معيارا ساري المفعول لغاية 2007/1/1.
- التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC)، وقد صدر منها 12 تفسيرا لغاية 2007/1/1.
- التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC)، وقد صدر منها 34 تفسيرا لغاية 2007/1/1.

2.مزايا تطبيق معايير التقارير المالية الدولية:

لم يكن ليتم تطبيق معايير تقارير مالية دولية موحدة على مستوى دول العالم لو لم يكن لهذا التطبيق الموحد مزاياه وفوائده؛ ويمكن التعرف على هذه المزايا على النحو التالي[2]:

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، مكتبة الجامعة، الشارقة، إثراء للنشر والتوزيع،2007، ص.ص 11-12

[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص.ص 24-25.

أ. التناسق والتناغم:

ويعني ذلك قيام المنشآت بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، وبالتالي إظهار البيانات المالية للمنشآت بصورة متماثلة وموحدة، وبعبارة أخرى تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية.

ب. قابلية المقارنة:

ونظرا لتوحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة هي قابلية البيانات المالية التي أعدت على هذا النحو للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة، والمفاضلة على أسس واضحة بعيدا عن الاجتهاد والارتجالية، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة، والمفاضلة بين البدائل بناء على أسس سليمة وواضحة.

ج. مواكبة متطلبات العولمة:

العالم الذي نعيش أصبح صغيرا لتطور وسائل الإتصال وإزدياد عمليات التبادل بين الدول واتساع حجم التكتلات السياسية والاقتصادية، والاعتماد على الاقتصاديات ذات الحجم الكبير إضافة إلى إنتشار الشركات متعددة الجنسيات، وإنتشار المنظمات المهنية العالمية التي تعنى بتنسيق الأمور على مستوى دولي فيما يتعلق بموضوع معين كمنظمة التجارة العالمية ومنظمة الجمارك العالمية ومنظمة الصحة العالمية وكذلك المنظمات التي تتبع الأمم المتحدة، كل ذلك كان لابد أن تطال العولمة مهنة المحاسبة بإنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة على مستوى عالمي، للإستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة والإبتعاد عن شبح مخاطرها الرهيب، الأمر الذي انتبهت له بعض التكتلات السياسية والاقتصادية مثل دول الاتحاد الأوروبي التي ألزمت الشركات المدرجة كما تم الإسلاف له إعتبارا من الأول من كانون الثاني (يناير) 2005 بموجب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

د. تلبية المتطلبات القانونية:

حيث أن كثيرا من الدول تنص صراحة على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، مثل الأردن التي أقرت بموجب قانون الشركات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ولا تملك شركة تسعى إلى تحقيق وجودها وتحقيق الفعالية والكفاءة على المستوى الوطني إلا الإنصياع إلى القانون، لأن المنشأة بإعتبارها نظام مفتوح يتفاعل مع من حوله ولا يملكون أن يظل منعزلا، ولا خيار أمام المنشآت إلا تطبيق القوانين، علاوة على ما يمكن أن تتعرض له المنشأة من عقوبات نتيجة لعدم تطبيق ما تنص القوانين على تطبيقه.

هـ. تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود:

حيث أن الشركات لا يمكن أن تعتمد على نفسها دون غيرها، فقد تحتاج إلى ممولين للتوسع في عملياتها ونشاطاتها، ولا يمكن للمؤسسات التمويلية أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للبيانات المالية للمنشأة التي تحتاج إلى تمويل، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء بيانات مالية قد أعدت وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة، وينص على ذلك صراحة في التقرير السنوي ورأي الجهة التي قامت بتدقيق حسابات المنشأة مصدرة البيانات المالية، حيث يجب على جهة التدقيق عند خروج المنشأة عن طريق المعايير المحاسبية الدولية في إعداد بياناتها المالية أن تنص على ذلك صراحة في رأيها المرفق بالتقرير السنوي، وبذلك فلا تملك المنشأة إلا تطبيق هذه المعايير للحصول على تمويل خارجي، أضف إلى ذلك أن المفاضلة بين المؤسسات التمويلية قد تخطت الحدود السياسية والجغرافية وذلك للبحث عن التمويل منخفض التكلفة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة يؤدي إلى تخصيص رؤوس الأموال بفاعلية أكثر على المستوى العالمي بالنسبة للمستثمرين والممولين.

و. الولوج إلى الأسواق المالية الدولية:

تقوم الشركات حاليا بالمنافسة على الولوج إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي وتداولها بسرعة كبيرة مستفيدة بذلك من وسائل الاتصال الحديثة، ولا يمكن للشركات تحقيق هذا الولوج إلا بالإلتزام بشروط معينة يجب التقيد بها لإمكانية السماح لها بإدراج

أسهمها في الأسواق، وإلا ستبقى الشركات غير الملزمة تعيش بعزلة عن الأسواق المالية الدولية، وبالتالي تضييع فرص كثيرة كان يمكن إكتسابها من دخول الأسواق، ولا يقتصر الأمر عند هذا الحد فقط، بل أصبح ينظر الآن إلى تكاملية الأسواق المالية على المستوى العالمي، والتنسيق بينها حول شروط الإدراج، إضافة إلى زيادة المخاطر المتعلقة بتداول الأسهم والاستثمار بها، وإحتلالها جزء كبير من النشاط الإقتصادي العالمي وزيادة الثقافة المتعلقة بالأسهم والأدوات المالية، ولعل النكسات التي أصيبت بها الأسواق المالية الدولية كانت لأسباب أهمها المعلومات المحاسبية وإختلاف أساليب إعدادها الأمر الذي أدى إلى تطور متطلبات الإفصاح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

ز. قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشترك للبيانات المالية:

إذ أن البيانات المالية التي تعد على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها، ويتطلب ذلك مزيدا من التوضيح والإفصاح عن الأسس التي أعدت البيانات المالية على غرارها، وبالتالي غموض البيانات المالية وعدم صلاحيتها لإتخاذ القرارات، وهذا يتنافى مع الهدف الرئيس من المحاسبة والبيانات المالية وهو تزويد أصحاب العلاقة بمعلومات موثوقة وملائمة لمساعدتهم في إتخاذ قرارات رشيدة وعقلانية.

ح. إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة:

مثل أسعار صرف العملات، فلا يمكن ترجمة البيانات المالية بناء على قوانين ومعايير محلية حيث تفقد عندها خاصية المقارنة، ولكن يجب أن يكون ذلك في ظل توجه عالمي موحد عنه بالمعايير المحاسبية الدولية.

3.توقيت تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية[1]:

يتم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منذ التاريخ المحدد في الوثيقة؛ وتضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة أو المعدلة أحكاما إنتقالية ليتم تطبيقها عند التطبيق المبدئي للمعايير.

ولا يوجد لدى مجلس المعايير المحاسبية الدولية سياسة عامة لإستثناء العمليات التي تحدث قبل التاريخ المحدد لمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة؛ وعندما تستخدم البيانات المالية لمراقبة الإمتثال للعقود والاتفاقيات، وقد يكون لإحدى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديد عواقب لم يتم توقعها عند صياغة العقد أو الإتفاقية بالشكل النهائي؛ فعلى سبيل المثال، قد تفرض الشروط التي تتضمنها الإتفاقيات المصرفية أو إتفاقيات القروض قيودا على الإجراءات المبينة في البيانات المالية للمقترض؛ ويعتقد مجلس معايير المحاسبية الدولية بحقيقة أن متطلبات إعداد التقارير المالية التي تنشأ وتتغير مع الوقت هي مفهومة جيدا وستكون معروفة للأطراف عندما تدخل في الإتفاقية؛ ويعود الأمر لأطراف الإتفاقية لتحديد وجوب عزل الإتفاقية عن التأثيرات المستقبلة التي قد يأتي بها ما يستجد من معايير دولية لإعداد التقارير المالية، وخلال ذلك يمكن لأطراف الإتفاقية إعادة التفاوض لتضمين آثار التغيرات في إعداد التقارير المالية بدلا من التغيرات في الظروف المالية السائدة.

يتم نشر مسودات العرض لإبداء الرأي فيها من ذوي العلاقة؛ وتبقى متطلبات المعايير الأخرى التي ستأتي بمسودة المعيار الجديد وما لأثرها من تعديلا نافذة حتى بدء سريان المعيار المقترح وإعتماده.

[1] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إطار المفاهيم والمتطلبات**، الجزء أ، المطابع المركزية، عمان، الأردن 2012، ص.ص 19-20

4.الهيئات المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية[1]:

1.4مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية IFRSF:

كانت هذه المؤسسة تسمى في بداية إعادة الهيكلة بمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASCF)، وقد تمت الموافقة على نظامها الأساسي الجديد من طرف مجلس إدارة IASCفي مارس سنة2000 ، وتم إعتبارها هيئة لا تهدف للربح مستقلة وذات إهتمام دولي، مقرها في الولايات المتحدة الأمريكية، ويتمثل هدفها في تحقيق الإستقلالية بالنسبة للمنظمات المهنية المحاسبية ولمنظمي الأسواق المالية من جهة، ووضع إجراءات صارمة لتطوير، تفسير ومراجعة المعايير من جهة أخرى.

وهي هيئة تتكون من 22 أمين أو محافظ (Trustees)، أحدهم يعين رئيسا وإثنين نائبين للرئيس؛ ويتم تعيين المحافظين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة؛ ويتم إختيارهم 6 محافظين من منطقة آسيا، 6 من أوروبا، 6 من أمريكا الشمالية، 1 من أفريقيا، 1 من أمريكا الجنوبية و 2 من أي منطقة (يخضعون للحفاظ على التوازن الجغرافي الكلي)؛ يتطلب دستور IFRSF التوازن المناسب من الخلفيات المهنية، بما في ذلك المدققين، المعدين، المستخدمين، الأكاديميين وغيرهم من المسئولين الذين يخدمون المصلحة العامة؛ يكون إثنين من المحافظين عادة من شركات المحاسبة الدولية البارزة.

ومن جهتهم يقوم المحافظون بتعيين أعضاء في بقية المؤسسات المشكلة للهيكل بالإضافة:

- يقومون بمراقبة سنوية لإستراتيجية IASB ومدى فعاليته؛
- يصادقون سنويا على ميزانية IASB ويحددون إستعمالها؛
- يتفحصون الجوانب الإستراتيجية التي تؤثر على المعايير المحاسبية، كما يقومون بتشجيع هدف التطبيق الصارم للمعايير الدولية؛
- يقومون أيضا بإنشاء وتصحيح الإجراءات العملية لبقية المؤسسات المشكلة للهيكل.
-

[1] جودي إيمان، **أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية (US.GAAP)وآفاق التقارب بينهما**، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف-1-، 2012-2013، ص.ص39-40

2.4اللجنة الدولية لتفسيرات التقرير المالي (IFRIC):

إستمر عمل SIC بعد تغيير هيكلIASC السابق مدة 9 أشهر تقريبا في ظل الهيكل الجديد، وقد إقترح IASB تغيير إجراءاتها التشغيلية وتغيير تسميتها إلى لجنة التفسيرات الدولية للتقرير المالي IFRIC وتوسع نطاق إختصاصها لكي تتمكن من الإلمام بالمواضيع التي تخص تفسيرات المعايير القائمة، وكان ذلك في ديسمبر سنة 2001 ، وتضم12 عضو يتم تعيينهم لمدة 3 سنوات لهم حق التصويت، إضافة لرئيس(والذي هو في الأصل مدير النشاطات الفنية في IASB) ليس له حق التصويت 2؛ تجتمع IFRIC كل ستة أسابيع، كل القرارات التقنية تتخذ في الدورات التي تكون مفتوحة للجمهور؛ التفسيرات تتناول في نفس الوقت مسائل التقرير المالي المحددة حديثا ولكنها ليست معالجة في المعايير الدولية، أو المسائل التي لديها تفسيرات غير كافية أو متناقضة.

المبحث الثاني: الإطار الفكري للبيانات المالية.

إن البيانات المالية أدوات للإفصاح وتوصيل المعلومات المحاسبية التي أنتجها نظام معلومات المحاسبة المالية.

1.ماهية البيانات المالية.

مهنيا ينظر للبيانات المالية على أنها مسئولية إدارة المنشأة وأنها جزء من منظومة الإفصاح المالي؛ وتشمل التشكيلة الكاملة لمنظومة الإفصاح المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الأملاك، قائمة التدفقات النقدية، قائمة المركز المالي، والإيضاحات المتممة للبيانات المالية والتي تعتبر جزءا لا يتجزأ من هذه البيانات.

هذا ويمكن أن تشمل منظومة الإفصاح المالي أيضا جداول ومعلومات إضافية مرافقة مبنية على البيانات المالية أو مشتقة منها ويكون من المتوقع أن تقرأ معها؛ ويمكن أن تشمل هذه

الجداول الإضافية على معلومات مالية عن قطاعات المنشأة، وأثر تغيرات الأسعار على بنود معينة في البيانات المالية مثل رصيد العملات الأجنبية[1].

2.أهداف البيانات المالية[2]:

تهدف البيانات المالية إلى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة والتدفقات النقدية للمنشأة، بحيث تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية إتخاذ القرارات الاقتصادية، ولقد حدد المعيار الدولي رقم (1) مكونات البيانات المالية على النحو التالي:

- الميزانية العمومية؛
- قائمة الدخل؛
- قائمة تظهر إما:
  - كافة التغيرات في حقوق الملكية.
  - التغيرات في حقوق الملكية بإستثناء العمليات مع أصحاب المنشأة سواء بزيادة أو تخفيض رأس المال أو توزيعات الأرباح.
- قائمة التدفقات النقدية؛
- السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية.

[1] عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 31

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص6

3.الخصائص النوعية للبيانات المالية[1]:

تتميز الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة بالبيانات المالية مفيدة للمستخدمين.

أ. **القابلية للفهم:**

تعتبر القابلية للفهم من جانب المستخدمين أحد أهم الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالبيانات المالية؛ ولهذا الغرض فإنه يفترض بأن يكون للمستخدمين على علم كاف بالأنشطة التجارية والإقتصادية وبالمحاسبة، وأن يكون لديهم الرغبة لدراسة المعلومات بعناية؛ ومع ذلك فإنه لا يجوز إستبعاد أية معلومات تتعلق بمسائل معقدة وتعتبر ملائمة لعملية إتخاذ القرارات الإقتصادية بمعرفة المستخدمين بحجة أنه قد يصعب على بعض المستخدمين فهمها.

ب. **الملائمة:**

كي تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لإحتياجات متخذي القرارات؛ وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الإقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تعزيز أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم.

هناك تداخل بين القدرة التنبؤية للمعلومات وقدرتها على تعزيز التوقعات؛ فعلى سبيل المثال، تعبر المعلومات عن قيمة ومكونات الموجودات التي بحوزة المنشأة ذات فائدة للمستخدمين في محاولتهم للتنبؤ بمدى قدرة المنشأة على إستغلال الفرص المتاحة في المستقبل، وكذلك مقدرتها على مواجهة المواقف المناوئة أو المعاكسة؛ وتلعب نفس المعلومات دورا في تعزيز التوقعات الماضية، كما هو الحال عند إعادة هيكلة المنشأة وناتج عملياتها المخططة.

[1] www.infotechaccountants.com

تستخدم المعلومات المتعلقة بالمركز المالي والأداء (نتائج الأعمال) في الماضي كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء في المستقبل بالإضافة إلى أية أمور أخرى تهم المستخدمين بصورة مباشرة مثل أرباح الأسهم والرواتب وتحركات أسعار الأسهم ومدى قدرة المنشأة على سداد إلتزاماتها عند إستحقاقها؛ ولا يشترط لأن تكون للمعلومات قدرة تنبؤية أن تكون صراحة في صورة تنبؤات، ومع ذلك فإنه يمكن تحسين القدرة على عمل تنبؤات بإستخدام البيانات المالية من خلال أسلوب عرض المعلومات المتعلقة بالعمليات والأحداث الماضية؛ فعلى سبيل المثال يمكن زيادة القدرة التنبؤية بالدخل عن طريق الإفصاح بصورة مستقلة عن بنود الدخل والمصروفات غير العادية وغير المتكررة.

ج. **الأهمية النسبية:**

تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات تكون طبيعة المعلومات وحدها كافية لتحديد ملاءمتها، فمثلا قد تؤثر التقارير المتعلقة بأحد القطاعات الجديدة بالمنشأة على تقدير المخاطر والفرص التي تواجهها المنشأة بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي حققها ذلك القطاع خلال الفترة محل التقرير؛ وفي حالات أخرى يكون من الضروري معرفة كل من طبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، مثال ذلك قيمة كل صنف من الأصناف الرئيسية للمخزون.

تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يكون له تأثير على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون إعتمادا على البيانات المالية؛ وتتوقف الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ وفي ظل الظروف الخاصة بحذفه أو تحريفه ولذا فإن الأهمية النسبية تعتبر حدا قاطعا أو نقطة فاصلة أكثر من كونها خاصية نوعية يجب توافرها في المعلومات لكي تكون نافعة.

د. **إمكانية الإعتماد أو الوثوق في المعلومات المالية:**

لكي تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوق بها، أي يمكن الإعتماد عليها؛ وتعتبر المعلومات موثوق فيها إذا كانت خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن الإعتماد عليها بواسطة المستخدمين في التمثيل بصدق عما تمثله أو ما يتوقع أن تمثله بدرجة معقولة.

قد تكون المعلومات ملائمة ولكنها غير موثوق فيها بدرجة عالية بسبب طبيعتها أو مدلولها لدرجة قد تجعل الإعتراف بها مضللا؛ مثال ذلك حالة مطالبة بالتعويض عن أضرار لازالت موضع نزاع قانوني من حيث إثبات الحالة أو قيمتها، وفي مثل هذه الحالات قد يكون من غير المناسب أن تعترف المنشأة بقيمة المطالبة بالكامل بالميزانية، فلأنه قد يكون من المناسب الإفصاح عن قيمة المطالبة والظروف المحيطة بها.

هـ. **التمثيل الصادق:**

لكي تكون المعلومات موثوق فيها فإنها يجب أن تمثل بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها أو يفترض أن تمثلها بدرجة معقولة؛ لذا فإنه يجب أن تمثل الميزانية بصدق العمليات والأحداث وغيرها التي ينتج عنها مجهوداتها ومطلوباتها وحقوقا مالية للمنشأة في تاريخ الميزانية والتي تستوفي معايير التحقق.

تتعرض معظم المعلومات المالية لبعض مخاطر كونها قد لا تمثل بأمانة تامة العمليات والأحداث التي تهدف إلى تمثيلها؛ ولا يرجع ذلك إلى التحيز بقدر ما يرجع أساسا إلى صعوبات متأصلة إما في تحديد العمليات والأحداث الأخرى التي يجب قياسها أو في تطبيق أساليب القياس والعرض المستخدمة لتوصيل المعلومات التي تنطوي عليها تلك العمليات والأحداث؛ وفي حالات معينة قد تكون عملية قياس الآثار المالية لبعض البنود غير مؤكدة بدرجة كبيرة مما يدفع المنشأة عموما إلى عدم الإعتراف بها بالبيانات المالية؛ ومن أمثلة ذلك أنه قد يتكون شهرة محل للمنشأة بمرور الوقت إلا أن هناك بصفة عامة صعوبة في تحديد أو قياس تلك الشهرة بطريقة موثوق فيها، ومع ذلك فإنه في حالات أخرى قد يكون من المناسب الإعتراف بالبنود مع الإفصاح عن مخاطر الأخطاء المتعلقة بالإعتراف بتلك البنود وقياسها.

و. **تغليب الجوهر على الشكل:**

لكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الإقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني، إذ لا يتطابق جوهر العمليات والأحداث في كافة الأحوال مع شكلها القانوني؛ فعلى سبيل المثال، قد تقوم إحدى المنشآت بنقل ملكية أحد الموجودات إلى طرف آخر بحيث تظهر المستندات بوضوح إنتقال الملكية إلى الطرف الآخر، ومع ذلك فقد تكون هناك إتفاقيات بين الطرفين تضمن إستمرار المنشأة في الإستفادة بالمنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل؛ في مثل هذه الحالات لا يجب الإعتراف بعملية بيع حيث لا يعكس شكل حقيقة العملية التي تمت (بإفتراض أنه كانت هناك عملية أصلا).

ز. **الحيادية:**

لكي تكون المعلومات الواردة بالبيانات المالية موثوق فيها فإنها يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز؛ وتعتبر البيانات المالية غير محايدة إذا كانت تؤثر عن طريق إختيار أو عرض المعلومات – في عملية إتخاذ قرار أو حكم بهدف الوصول إلى نتيجة محسومة سلفا.

ح. **التحفظ (الحيطة والحذر):**

يوجه معدي البيانات المالية حالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من المواقف، منها إمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها والعمر الإنتاجي المتوقع للتجهيزات والمعدات وعدد حالات المطالبات المتوقع حدوثها عن الكفالات والضمانات؛ ويتم الأخذ بالحسبان حالات عدم التأكد هذه عن طريق الإفصاح عن طبيعتها ومداها، وبتطبيق أساس التحفظ عند إعداد البيانات المالية؛ والتحفظ هو مراعاة لمحرجة معقولة من الحذر عن ممارسة السلطات التقديرية اللازمة للتوصل إلى التقديرات في ظل ظروف عدم التأكد بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل أو تشير المطلوبات والمصروفات بأقل مما يجب؛ ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق إحتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض للتعمد للموجودات والدخل أو التضخم المتعمد للمطلوبات والمصروفات

حيث سيؤدي ذلك إلى عدم حيادية البيانات المالية ومن ثم فقدانها لخاصية الوثوق بها ولإمكانية الإعتماد عليها.

ط. **الإكتمال:**

لكي تكون المعلومات الواردة بالبيانات المالية موثوقا بها فإنها يجب أن تكون مكتملة في حدود ما تسمح به إعتبارات الأهمية النسبية للتكلفة؛ فقد يؤدي حذف بعض المعلومات إلى جعل البيانات المالية مزيفة ومضللة ومن ثم تفقدها مصداقيتها ولا تكون ملائمة.

ي. **القابلية للمقارنة:**

يجب أن يكون مستخدمي البيانات المالية قادرين على إجراء مقارنات للبيانات المالية على ممر الفترات الزمنية المختلفة، وذلك لتحديد بعض الإتجاهات المتعلقة بمركز المنشأة المالي وآدائها؛ كما يجب أن يكونوا أيضا قادرين على مقارنة البيانات المالية لمختلف المنشآت وذلك لتقييم المركز المالي والأداء النسبي وكذلك التغيرات في المراكز المالية لتلك المنشآت؛ ومن ثم فإن طريقة القياس والعرض للأثر المالي للعمليات والأحداث المتشابهة يجب أن تكون متسقة على ممر الزمن بالنسبة للمنشأة الواحدة، كما يجب إعدادها أيضا بطريقة متسقة بالنسبة للمنشآت المختلفة.

من النتائج الهامة للقابلية للمقارنة كأحد الخصائص النوعية عي إعلام مستخدمي البيانات المالية بالسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد تلك البيانات وأية تغيرات تحدث في تلك السياسات وكذلك الآثار المترتبة على تلك التغيرات؛ ويحتاج مستخدمو البيانات المالية لأن يكونوا قادرين على التعرف على الإختلافات في السياسات المحاسبية التي إتبعتها نفس المنشأة في معالجة العمليات والأحداث المتشابهة من فترة إلى أخرى وكذلك على مستوى المنشآت المختلفة. ومما يساعد على تحقيق خاصية القابلية للمقارنة أن يتم الإلتزام بما جاء بالمعايير المحاسبية الدولية، بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة بواسطة المنشأة.

يجب عدم الخلط بين الحاجة إلى القابلية للمقارنة وبين مجرد التوحيد كما يجب ألا يسمح لها بأن تكون عائقا للأخذ بمعايير محاسبية مطورة؛ إنه من غير المناسب أن تستمر المنشأة في إستخدام سياسة محاسبية معينة في المحاسبة على عملية أو حدث إذا ما كانت تلك السياسة لا

تتفق مع خاصيتي الملائمة وإمكانية الإعتماد على المعلومات أو الوثوق فيها، كما أنه من غير المناسب أيضا عدم تغيير السياسات المحاسبية المتبعة إذا كانت هناك سياسات محاسبية أخرى بديلة أكثر ملائمة ومصداقية في التعبير عن العمليات أو الأحداث المالية.

إستجابة لرغبة مستخدمي البيانات المالية في مقارنة المركز المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي للمنشأة الواحدة من فترة لأخرى، فإنه يجب أن تظهر البيانات المالية المعلومات المماثلة للفترات السابقة.

4.عناصر البيانات المالية ومستخدموها:

تصور البيانات المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وتعمل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات واسعة تبعا لخصائصها الإقتصادية وتعرف هذه التصنيفات الواسعة بعناصر البيانات المالية أما العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي للشركة فهي الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل فهما الدخل والمصروفات وتعكس قائمة التغيرات في المركز المالي عادة عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية.

1.4 عناصر البيانات المالية:

1.1.4 قائمة الدخل (حساب النتائج):

تعد قائمة الدخل كقائمة مالية، عن الفترة المحاسبية، لتحديد نتيجة الفترة من صافي دخل أو صافي خسارة، وذلك بمقابل إيرادات نفس الفترة بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق الإيرادات[1].

ووفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يجب أن تعرض قائمة الدخل كحد أدنى المبالغ الآتية في صورة منفصلة[2]:

[1] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 37.

[2] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص.ص 112-113.

- الإيرادات؛
- نتائج الأنشطة التشغيلية؛
- تكلفة التمويل؛
- نصيب المنشأة من أرباح أو خسائر الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية؛
- مصروفات الضرائب على الدخل؛
- ربح أو خسارة الأنشطة العادية؛
- البنود غير العادية؛
- حقوق الأقلية؛
- صافي دخل الفترة.

وإذا كانت البنود السابقة تمثل الحد الأدنى للإفصاح في صلب قائمة الدخل فإنه يجب مراعاة عدة إعتبارات بشأن هذا الإفصاح، أهمها ما يلي:

أ. يتم تبويب المصروفات التشغيلية وغيرها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية بإحدى طريقتين، الأولى التصنيف الطبيعي والثانية التصنيف الوظيفي؛

ب. في ظل التصنيف الطبيعي للمصاريف يتم تصنيف التكاليف والمصاريف حسب نوعها، مثل الأجور، المرتبات، المواد الأولية المستخدمة، وإهلاك الأصول الثابتة؛

ج. في ظل التصنيف الوظيفي (وما يعرف بطريقة تكلفة المبيعات) يتم تصنيف التكاليف والمصروفات بحسب الغرض منها مثل التكاليف الصناعية، المصروفات البيعية، المصروفات الإدارية، والمصروفات التمويلية؛

د. وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا إتبعت المنشأة طريقة التصنيف الوظيفي فيجب أيضا أن توفر معلومات عن طبيعة مصروفاتها بما في ذلك الإهلاك وتكاليف العمالة والأجور (المرتبات)؛

هـ. بالنسبة للتوزيعات على حملة الأسهم أي كوبون السهم، فيجب الإفصاح عنه في جميع الأحوال، سواء كان في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات المتممة لها، وإن كانت الطريقة الأخيرة أفضل. وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة أن يشمل الإفصاح الكوبون الموزع والمعلن معا؛

و. بالرغم من أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تتطلب إعداد جداول فرعية ملحقة بقائمة الدخل تشرح وتؤيد مبالغ معينة بداخل القائمة إلا أنه من المرغوب محاسبيا إعداد مثل هذه الجداول. ومنها على سبيل المثال جدول حساب التكلفة الصناعية للإنتاج التام المباع أو حساب تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة.

وتحقق قائمة الدخل المزايا والخصائص التالية[1]:

- التعرف على نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة؛
- التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل، بسبب وجود مكاسب أو خسائر من العمليات غير المستمرة؛
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي، ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء؛
- معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسس الهامة التي يرتكز عليها إتخاذ القرارات الإستثمارية؛
- معرفة إمكانية توزيع الأرباح للملاك؛
- تعتبر نتيجة الأعمال التي تتضمنها قائمة الدخل من المؤشرات الرئيسية في تحديد أسعار الأسهم؛
- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المنشأة غير المستمرة، وكذلك نشاطاتها العادية؛
- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعه؛
- التعرف على نشاطات المنشأة وتركيبة المصروفات التي قامت بإنفاقها؛
- معرفة فيما إذا تم إعداد قائمة الدخل بناءا على إستمرارية المنشأة أو بناء على تصفيتها.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص120.

الجدول رقم (01): حساب النتائج وفقا لنظام المحاسبة المالي (حسب الطبيعة).

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الإستغلال			
1. إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى			
2. إستهلاك السنة المالية			
3. القيمة المضافة للإستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة			
4. الفائض الإجمالي من الإستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للإهتلاكات والمؤونات			
إستئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
5. النتيجة العملياتية			
المنتجات المالية			
الأعباء المالية			
6.النتيجة المالية			
7.النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8. **النتيجة الصافية للأنشطة العادية**			
العناصر غير العادية –المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر الغير عادية- الأعباء (يطلب بيانها)			
9. النتيجة غير العادية			
10. النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11.النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
ومنها ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، بتاريخ 25مارس2009 ص 30.

الجدول رقم(02): حساب النتائج وفقا لنظام المحاسبة المالي (حسب الوظيفة).

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للإهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء عير العادية			
المنتوجات غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، بتاريخ 25مارس2009، ص 31

2.1.4 قائمة التغير في حقوق الملاك (تغير الأموال الخاصة):

تعد قائمة التغير في حقوق الملاك عن الفترة المحاسبية لتفصح عن المعلومات الخاصة بكل من حقوق الملاك بداية الفترة، الإضافات إلى حقوق الملاك خلال الفترة مثل زيادة رأس المال، نتيجة الفترة من صافي دخل أو صافي خسارة، وأيضا أسباب التخفيض في حقوق الملاك خلال الفترة مثل المسحوبات والتوزيعات على الملاك، وأخيرا رصيد حقوق الملاك نهاية الفترة[1].

محاسبيا يجب أن تعرض المنشأة من خلال قائمة التغير في حقوق الملكية ما يلي[2]:

أ. صافي الربح أو الخسارة عن الفترة؛

ب. كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات والمكاسب أو الخسائر والتي تم أخذها مباشرة إلى حقوق الملكية ومجموع هذه البنود؛

ج. التأثير المجمع للتغيير في السياسات المحاسبية المتبعة وتصويب الأخطاء الجوهرية؛

د. المعاملات على رأس المال مع أصحاب حقوق الملكية والتوزيعات لهم؛

هـ. رصيد الأرباح والخسائر المرحلة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية والحركة خلال الفترة؛

و. تسوية ما بين رصيد رأس المال وكل بند من بنود الإحتياطات في أول وآخر الفترة مع الإفصاح المستقل عن حركة كل منها.

وعند عرض المنشأة لقائمة التغير في حقوق الملكية يجب أن تراعي عدة إعتبارات أهمها ما يلي:

أ. أن تخصص خانة (عمود) لكل عنصر من عناصر حقوق الملكية خاصة:

- رأس المال؛
- الإحتياطي القانوني؛

[1] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 37.

[2] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص.ص 165-166.

- الإحتياطات الأخرى بالتفصيل، مثل إحتياطي شراء السندات وإحتياطي إرتفاع أسعار الأصول؛
- إحتياطي إعادة تقويم الأصول؛
- الأرباح المرحلة (المحتجزة)؛
- فروق ترجمة العملات؛
- علاوة إصدار الأسهم.

ب. أن تعد قائمة مقارنة عن فترتين محاسبيتين هما الفترة السابقة والفترة الحالية، موضحة أرصدة حسابات حقوق الملكية أول وآخر كل فترة من هاتين الفترتين؛

ج. أن تتضمن القائمة خانة لإجمالي حقوق الملكية في الفترتين محل المقارنة.

الجدول رقم (03): جدول تغير الأموال الخاصة وفقا للنظام المحاسبي المالي.

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الإحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31ديسمبر 2000						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، بتاريخ 25مارس2009، ص37.

3.1.4 قائمة التدفقات النقدية (سيولة الخزينة):

تعد قائمة التدفقات النقدية عن الفترة المحاسبية للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتغيرات في قائمة المركز المالي خلال الفترة، أو بمعنى آخر المعلومات الخاصة بتفسير التغير في رصيد النقدية نهاية الفترة عما كان عليه في بدايتها؛ مع تقسيم هذا التغير إلى تدفقات نقدية من العمليات وأخرى من أنشطة التمويل وثالثة من أنشطة الاستثمار[1].

لإغراض إعداد قائمة التدفقات النقدية، وفقا لمعايير المحاسبة الدولية يراعى في هذا الشأن ما يلي[2]:

أ. يشمل مفهوم النقدية وما في حكمها غير المقيدة –أي المتاحة للإستخدام- سواء بالصندوق أو بالبنوك في صورة حسابات جارية والودائع تحت الطلب، والإستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة والتي يسهل تحويلها إلى نقدية والتي يتم إقتناءها لمدة ثلاثة شهور على الأكثر، ولا توجد مخاطر عند تحويلها إلى نقدية؛

ب. أن البنود في حكم النقدية يتم الإحتفاظ بها لغرض مواجهة الإلتزامات قصيرة الأجل وليس الإستثمار أو لأغراض أخرى. ولذلك لا تعتبر الإستثمارات في الأسهم من البنود التي في حكم النقدية، ما لم تكن في جوهرها في حكم النقدية مثل حالة الأسهم الممتازة التي يتم إقتناءها قبل فترة قصيرة من تاريخ إستحقاقها ويكون لها تاريخ إسترداد محدد لا يجاوز ثلاثة شهور في جميع الأحوال؛

ج. عادة ما تعتبر القروض البنكية من الأنشطة التمويلية وفي بعض الأحيان يعتبر البنك سحب على المكشوف جزء لا يتجزأ من إدارة نقدية المنشأة. وعندئذ يعتبر البنك سحب على المكشوف في حكم النقدية. وعموما يجب إعتبار البنك سحب على المكشوف كذلك إذا توافر شرطان:

- الشرط الأول: أن البنك سحب على المكشوف يتم سداده فور طلب البنك؛

[1] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 37.

[2] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 184.

- الشرط الثاني: أن رصيد البنك غالبا من يتقلب ما بين مدين (أصل) ودائن (سحب على المكشوف).

د. لا تتضمن التدفقات النقدية الحركة التي تتم بين البنود التي تمثل النقدية أو ما في حكمها لأن هذه المكونات تمثل جزء من إدارة النقدية للمنشأة بدلا من كونها جزء من أنشطتها التشغيلية والإستثمارية والتمويلية. وتتضمن إدارة النقدية عملية إستثمار النقدية الزائدة وللبنود في حكم النقدية.

الجدول رقم (04): جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة) وفقا للنظام المحاسبي المالي.

	ملاحظة	السنة الماليةN	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار			
المسحوبات عن إقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن إقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبع السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب +ج			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إفتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغيير أموال الخزينة خلال الفترة			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، بتاريخ 25مارس2009، ص 35.

الجدول رقم (05): جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة) وفقا للنظام المحاسبي المالي.

	ملاحظة	السنة الماليةN	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل: – الإهتلاكات والأرصدة – تغير الضرائب المؤجلة – تغير المخزونات – تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى – تغير الموردين والديون الأخرى – نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ) **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الإستثمار** مسحوبات عن إقتناء تثبيتات تحصيلات التنازل عن تثبيتات تأثير تغيرات محيط الإدماج (أ) تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الإستثمار (ب) **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل** الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) إصدار قروض تسديد قروض **تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)** **تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)** أموال الخزينة عند الإفتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير أموال الخزينة			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، بتاريخ 25مارس2009، ص 35.

4. 1.4. قائمة المركز المالي (الميزانية):

تعد قائمة المركز المالي في نهاية الفترة المحاسبية للإفصاح عن أصول المنشأة في نهاية الفترة والإلتزامات على الأصول للغير وكذا حقوق الملاك في هذه الأصول؛ وينطوي هذا الإفصاح بالضرورة على إفصاح مفصل عن الأصول الثابتة-أو طويلة الأجل-والجارية- أو المتداولة- والإلتزامات طويلة وقصيرة الأجل ومكونات حقوق الملاك[1].

يجب أن يتضمن صلب الميزانية كحد أدنى مبالغ البنود التالية منفصلة[2]: الأصول الثابتة، الأصول غير الملموسة، الأصول المالية (عدا الإستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية) والعملاء والمدينون المتنوعون والنقدية وما حكمها، المخزون، الموردون والدائنون المتنوعون، الأصول والإلتزامات الضريبية، المخصصات، الإلتزامات غير المتداولة والتي يدفع عنها فائدة، حقوق الأقلية، رأس المال المصدر، والإحتياطات.

ومع ذلك فإن البنود السابقة تمثل وضعا عاما وينبغي مراعاة ما يلي:

أ. يتم إدراج بنود إضافية عندما يتطلب معيار محاسبي آخر العرض المنفصل لها في صلب الميزانية، أو عندما يتطلب حجم وطبيعة البند العرض المنفصل له لتحقيق العرض السليم للمركز المالي للمنشأة، كما هو الحال في البنوك التجارية وصناديق الإستثمار؛

ب. يجوز تعديل البيانات وترتيب البنود طبقا لطبيعة المنشأة ومعاملاتها حتى تتوافر المعلومات اللازمة للفهم الكامل للمركز المالي للمنشأة، كما هو الحال بالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة؛

ج. يمكن تفصيل البنود المجمعة في صلب الميزانية كما هو الحال بالنسبة للأصول غير الملموسة، إذ يمكن أن تشمل السمعة وشعرة المحل والأصول التي تنشأ عن نفقات التطوير؛

د. يعتمد تحديد مدى ضرورة عرض بنود إضافية بشكل مفصل من عدمه على تقييم ما يلي:

[1] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص.ص37-38.

[2] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص.ص71-72.

- طبيعة وسيولة الأصول وأهميتها النسبية التي تسفر في أغلب الأحوال عن العرض المنفصل للشهرة والأصول الناشئة عن نفقات التطوير والأصول ذات الطبيعة النقدية وذات الطبيعة غير النقدية والأصول المتداولة وغير المتداولة؛
- وظيفة كل أصل منها داخل المنشأة، والتي تؤدي على سبيل المثال إلى العرض المنفصل للأصول الإنتاجية والأصول المالية والمخزون والمدينون والنقدية وما في حكمها؛
- مبالغ وطبيعة وتوقيت الإلتزامات التي قد تقودنا إلى العرض المنفصل للقروض والإلتزامات بدون فائدة والمخصصات كبنود متداولة أو غير متداولة متى كان ذلك ملائما.

هـ. تخضع الأصول والإلتزامات التي تختلف في طبيعتها أو وظيفتها أحيانا إلى أسس قياس مختلفة.

وتعتبر قائمة المركز المالي من أهم البيانات المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها حيث تحقق الميزات التالية[1]:

- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمنشأة من حقوق وما عليها من إلتزامات؛
- تقييم القدرة الإئتمانية للمنشأة من خلال مقارنة الإلتزامات بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المنشأة لإلتزاماتها؛
- التعرف على مدى إعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم إحتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الإلتزامات إلى حقوق الملكية؛
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها وذلك من خلال التعرف على تجاه نمو الشركة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها؛
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها؛
- بيان مدى إلتزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛
- الوقوف على إستمرارية المنشأة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص113.

الجدول رقم (06): ميزانية(الأصول) السنة المالية المقفلة في.....

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N إهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الإقتناء –المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراض					
مبان					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح إمتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض مؤجلة على الأصل					
مجوع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة وإستخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وما شابهها					
حسابات أخرى وإستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، بتاريخ 25مارس2009، ص28.

الجدول رقم (07): ميزانية(الخصوم) السنة المالية المقفلة في.....

الخصم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات وإحتياطات – إحتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، بتاريخ 25مارس2009، ص29.

2.4 مستخدمو البيانات المالية واحتياجاتهم من معلومات:

تلجأ فئات متعددة لإستخدام المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية عدد من الفئات كمستخدمين للبيانات المالية، كما حدد الإطار طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي[1]:

- **المستثمرين الحاليين والمحتملين:** وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الآتي:

– المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة؛

– المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة؛

– المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة؛

– المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

- **الموظفين:** يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية.
- **الموردين والدائنين التجاريين:** تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه.
- **العملاء:** يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الإستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها.
- **المقرضين:** بحاجة إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص.ص 4-5.

- **الحكومة ودوائرها المختلفة، والجهات المنظمة لأعمال المنشآت:** تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى إلتزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب، ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.
- **الجمهور:** بحاجة إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه، كما قد يحتاج الجمهور إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن البيانات المالية ذات الغرض العام.

5.الإعتراف بعناصر البيانات المالية[1]:

الإعتراف هو عملية الإدراج في الميزانية العمومية أو قائمة الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر ويفي بمعايير الإعتراف المحددة في الفقرة 83 (الفقرة التالية). وهذا يشمل وصف البند بكلمات وبالمبالغ وشمول هذا المبلغ مجاميع الميزانية العمومية أو قائمة الدخل؛ فالبنود التي تفي بمعايير الإعتراف يجب أن يعترف بها في الميزانية العمومية أو الدخل؛ إن الإخفاق بالإعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو بالإيضاحات.

إن البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا:

- كان من المحتمل أن منفعة إقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المنشأة؛
- له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

عند تحديد ما إذا كان البند يفي بهذه المعايير وعليه يصبح مؤهلا للإعتراف به في البيانات المالية، فإنه يجب مراعاة إعتبارات الأهمية النسبية التي نوقشت في الفقرتين 30،29؛ إن العلاقات المتداخلة بين العناصر تعني أن البند يفي بمعياري التعريف والإعتراف بعنصر محدد، على سبيل المثال أصل، يتطلب تلقائيا الإعتراف بعنصر آخر، على سبيل المثال دخل أو إلتزام.

[1] طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص.ص 110-115.

أ. **إحتمال تحقق منافع إقتصادية مستقبلية:**

يستخدم مفهوم الإحتمال في معايير الإعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المنشأة؛ إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التي تميز البيئة التي تعمل فيها المنشأة؛ ويتم تقدير درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية إستنادا إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد البيانات المالية؛ على سبيل المثال، عندما يكون من المحتمل تحصيل الذمة المالية، فإن من المبرر الإعتراف بها كأصل وذلك في غياب أي دليل على عكس ذلك؛ إلا أنه عند تعدد الذمم المدينة يكون هناك عادة إحتمال بعدم تحصيل البعض منها، وعليه يتم الإعتراف بمصروف يمثل النقص المتوقع في المنافع الإقتصادية.

ب. **موثوقية القياس:**

إن المعيار الثاني للإعتراف ببند ما هو أن له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية؛ وفي كثر من الحالات فإن التكلفة أو القيمة يجب أن تقدر، وإستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد البيانات المالية ولا يقل من موثوقيتها، ولكن عندما يتعذر عمل تقدير معقول فإن البند لا يعترف به في الميزانية العمومية أو قائمة الدخل؛ على سبيل المثال، فإن المبالغ المتوقع الحصول عليها من دعوى قضائية يمكن أن تفي بتعريف كل من الأصل والدخل وكذلك معيار الإحتمالية للإعتراف، ولكن إذا كان من غير الممكن قياس المطالبة بموثوقية، يجب أن لا يعترف بها كأصل أو دخل، أما وجود المطالبة فمن الممكن الإفصاح عنه في الإيضاحات أو الجداول المكملة.

إن البند الذي لا يحقق في وقت معين شروط الإعتراف به الواردة في الفقرة 83 قد يحقق هذه الشروط في وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو أحداث لاحقة.

إن البند الذي يحوز على الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يخفق في تحقيق معايير الإعتراف به قد يتطلب رغم الإفصاح عنه في الإيضاحات أو الجداول المكملة؛ وتعتبر ذلك

مناسبا عندما تكون المعرفة بالبند ملائمة لتقييم المركز المالي، والأداء، والتغيرات في المركز المالي للمنشأة من قبل مستخدمي البيانات المالية.

ج. **الإعتراف بالأصول:**

يتم الإعتراف بالأصل في الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المستقبلية سوف تتدفق على المنشأة وأن للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

لا يعترف بالأصل في الميزانية العمومية عند تكبد نفقة ليس من المحتمل أن يتدفق عنها منافع إقتصادية للمنشأة تتعدى الفترة المحاسبية الجارية؛ وعوضا عن ذلك فإنه ينجم عن مثل هذه العملية إعتراف بمصروف في قائمة الدخل؛ إن هذه المعالجة لا تدل على أن قصد الإدارة من وراء تكبد النفقة شيء غير توليد منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة أو أن الإدارة تسير على غير هدى وأن كل ما يمكن أن يستدل من ذلك هو أن درجة التأكد من تدفق المنافع الإقتصادية للمنشأة بعد الفترة المحاسبية غير كافية للإعتراف بأصل.

د. **الإعتراف بالإلتزامات:**

يتم الإعتراف بالإلتزام في الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن تدفقا خارجا من الموارد المتضمنة منافع إقتصادية سوف ينتج عن تسديد تعهد حالي، وأن مبلغ التسديد يمكن قياسه بموثوقية؛ وفي الواقع العملي، لا يعترف بالتعهدات الناجمة عن عقود غير منفذة (على سبيل المثال الإلتزامات لقاء مخزون طلب ولم يستلم بعد) كإلتزامات في البيانات المالية؛ ولكن مثل هذه التعهدات قد تحقق تعريف الإلتزامات ويمكن أن تتأهل للإعتراف بها بشرط تحقق معايير الإعتراف في الظروف المحددة. وفي مثل هذه الظروف فإن الإعتراف بالإلتزامات يستلزم الإعتراف بالأصول أو المصروفات المتعلقة بها.

هـ. **الإعتراف بالدخل:**

يتم الإعتراف بالدخل في قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الإقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل، أو نقص في إلتزام ويمكن قياسها بموثوقية؛ وهذا يعني، في الواقع، أن

الإعـــتراف بالـــدخل يجـــري يشـــكل متـــزامن مـــع الإعـــتراف بزيـــادات في الأصـــول أو نقـــص في الإلتزامـــات (علـــى ســـبيل المثـــال، الزيـــادة الصـــافية في الأصـــول الناتجـــة عـــن بيـــع ســـلع أو خـــدمات أو الـــنقص في الإلتزامات الناتج عن التنازل عن دين).

إن الإجـــراءات المتبعـــة عمليـــا للإعـــتراف بالـــدخل، مثـــل متطلـــب إكتســـاب الإيـــراد، هـــي تطبيقـــات لمعـــايير الإعـــتراف في هـــذا الإطـــار؛ إن هـــذه الإجـــراءات موجهـــة عامـــة إلى قصـــر الإعـــتراف بالدخل على تلك البنود التي يمكن أن تقاس بموثوقية وبدرجة كافية من التأكد.

و. الإعتراف بالمصروفات:

يـــتم الإعـــتراف بالمصـــروفات في قائمـــة الـــدخل عنـــدما ينشـــأ هنـــاك نقـــص في المنـــافع الإقتصـــادية المســـتقبلية يعـــود إلى نقـــص في أصـــل أو زيـــادة في إلتـــزام ويمكـــن قياســـه بموثوقيـــة؛ وهـــذا يعـــني في الواقـــع، أن الإعـــتراف بالمصـــروفات يجـــري يشـــكل متـــزامن مـــع الإعـــتراف بزيـــادة في الإلتزامـــات أو نقـــص في الأصول (على سبيل المثال، إثبات إستحقاقات المستخدمين أو إستهلاك المعدات).

يـــتم الإعـــتراف بالمصـــروفات في قائمـــة الـــدخل علـــى أســـاس أن هنـــاك إرتبـــاط مباشـــر بـــين التكـــاليف المتكبـــدة وإكتســـاب بنـــود محـــددة مـــن الـــدخل؛ وهـــذا الإجـــراء، الـــذي يشـــار إليـــه عامـــة بمقابلـــة التكـــاليف مـــع الإيـــراد، يتضـــمن الإعـــتراف المتـــزامن أو المجتمـــع بـــالإيراد والمصـــروفات الـــتي تنشـــأ مباشـــرة وبشـــكل مشـــترك مـــن نفـــس العمليـــات الماليـــة أو الأحـــداث الأخـــرى؛ علـــى ســـبيل المثـــال يعـــترف بمختلـــف عناصـــر المصـــروفات الـــتي تشـــكل تكلفـــة البضـــاعة المباعـــة في نفـــس الوقـــت الـــذي يعـــترف فيـــه بالـــدخل النـــاتج عـــن بيـــع البضـــاعة؛ ولكـــن تطبيـــق مفهـــوم المقابلـــة تحـــت هـــذا الإطـــار لا يســـمح بالإعتراف ببنود في الميزانية العمومية لا تحقق تعريف الأصول أو الإلتزامات.

عنـــدما يكـــون مـــن المتوقـــع أن تنشـــأ المنـــافع الإقتصـــادية خـــلال عـــدد مـــن الفـــترات المحاســـبية وأن الإرتبـــاط مـــع الـــدخل يمكـــن تحديـــده بشـــكل عـــام أو غـــير مباشـــر فإنـــه يجـــب الإعـــتراف بالمصـــروفات في قائمـــة الـــدخل علـــى أســـاس مـــن التوزيـــع المنـــتظم والمعقـــول؛ إن هـــذا غالبـــا مـــا يكـــون ضـــروري عنـــد الإعـــتراف بالمصـــروفات المتعلقـــة بإســـتخدام الأصـــول مثـــل الممتلكـــات والمنشـــآت والمعـــدات والشـــهرة وبـــراءات الإخـــتراع والعلامـــات التجاريـــة؛ وفي هـــذه الحـــالات يشـــار إلى المصـــروف بإســـم الأهـــلاك أو

الإهتلاك؛ إن المقصود من هذه الإجراءات هو الإعتراف بالمصروفات في نفس الفترات المحاسبية التي تستهلك أو تستنفذ فيها المنافع الإقتصادية المرتبطة بهذه البنود.

يعترف بالمصروف حالا في قائمة الدخل عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع إقتصادية مستقبلية أو عندها؛ وإلى الحد الذي، لا تكون المنافع الإقتصادية المستقبلية مؤهلة، أو لم تعد مؤهلة، للإعتراف بها كأصل في الميزانية العمومية.

ويتم كذلك الإعتراف بمصروف في قائمة الدخل في الحالات التي يتم تكبد إلتزام بها دون الإعتراف بأصل، مثل الإلتزام الناشئ عن كفالة السلع المباعة.

6.قياس عناصر البيانات المالية:

القياس هو عملية تحديد القيم المالية التي يجب أن تسجل بها عناصر البيانات المالية وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل، ويتضمن ذلك إختيار أساس معين للقياس؛ تطبق عدة أسس قياس مختلفة وبدرجات وتداخلات متباينة في البيانات المالية؛ وتضم أسس القياس ما يلي[1]:

أ. التكلفة التاريخية:

تسجل الموجودات بقيمة النقدية أو النقدية المعادلة التي دفعت أو بالقيمة العادلة لما دفع مقابلها، وذلك في تاريخ شراءها؛ وتسجل المطلوبات بالمبالغ المستلمة في مقابل التعهد أو في بعض الحالات كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة للوفاء بالإلتزام تبعا لمجريات العمل العادية.

ب. التكلفة الجارية:

تسجل الموجودات بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل حاليا؛ تظهر المطلوبات بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حاليا، تصفية منظمة؛ وتظهر المطلوبات

[1] www.infotechaccountants.com ، مرجع سابق.

بالقيم المستحقة الأداء وتمثل المبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالمطلوبات تبعا لمجريات العمل العادية.

ج. القيمة الحالية:

تظهر الموجودات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن ينتجها البند تبعا لمجريات العمل العادية؛ وتظهر المطلوبات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقع إحتياجها للوفاء بالمطلوبات تبعا لمجريات العمل العادية.

يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الإستخدام من جانب المنشآت لغرض إعداد البيانات المالية؛ وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى؛ فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل؛ كما يمكن إظهار الإستثمارات في الأوراق المالية بالقيمة السوقية، وتقوم المطلوبات المرتبطة بخطط تعاقد العاملين بقيمتها الحالية؛ يضاف إلى ذلك، فإن بعض المنشآت تقوم بإستخدام أساس التكلفة الجارية إستجابة لعدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية المحاسبي على التعامل مع آثار تغير أسعار الموجودات غير المالية.

د. القيمة القابلة للتحصيل:

تظهر الموجودات بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حاليا من بيع أصل خلال عملية.

المبحث الثالث: المعيار الدولي رقم 01 "عرض البيانات المالية".

يحل هذا المعيار (معيار المحاسبة الدولي الأول"المعدل في عام 1997") محل معيار المحاسبة الدولي الأول " الإفصاح عن السياسات المحاسبية" ومعيار المحاسبة الدولي الخامس "المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية" ومعيار المحاسبة الدولي الثالث عشر "عرض الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة". يبدأ تطبيق معيار المحاسبة الدولي الأول (المعدل في عام 1997) على الفترات التي تبدأ في الأول من تموز (يوليو) 1998 أو بعد هذا التاريخ، ذلك أنه نظرا لأن المتطلبات تتفق مع المتطلبات الواردة في المعايير القائمة فإن هذا المعيار يشجع التطبيق المبكر؛ ويقوم هذا المعيار بتحديث المتطلبات التي حل محلها بما يتفق مع إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض البيانات المالية، علاوة على ذلك فهو مصمم لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة بإستخدام معايير المحاسبة الدولية[1].

1. السمات والتغيرات الرئيسية في معيار المحاسبة الدولي (1)[2]:

لقد كان الغرض الأساسي لمجلس معايير المحاسبة الدولية من تعديل المعيار المحاسبي الدولي (1) هو إضافة وتجميع المعلومات في البيانات المالية بناء على الخصائص المشتركة، ولذلك إعتبر المجلس أنه من المفيد فصل التغيرات في حقوق الملكية (صافي الأصول) الخاصة بمنشأة ما خلال الفترة الناشئة من المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين عن التغيرات الأخرى في الحقوق الملكية.

ونتيجة لذلك، قرر المجلس عرض كافة تغيرات المالكين في حقوق الملكية في بيان التغيرات في حقوق الملكية بشكل منفصل عن تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية، بالإضافة لذلك، كان غرض المجلس من تعديل معيار المحاسبة الدولي (1) تحسين وإعادة ترتيب أجزاء المعيار لتصبح قراءته أكثر سهولة، وذلك لما يلي:

---

[1] www.infotechaccountants.com، مرجع سابق.

[2] أحمد حلمي جمعة، **معايير التقارير المالية الدولية –معايير المحاسبة الدولية–**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الطبعة الأولى، 2015، ص.ص 342-345.

- عرض تغيرات المالكين في حقوق الملكية والدخل الشامل ولكنه لا يغير الإعتراف أو القياس أو الإفصاح عن المعاملات المحددة والأحداث الأخرى التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- يتطلب المعيار من المنشأة أن تعرض كافة تغيرات المالكين في حقوق الملكية في بيان التغيرات في حقوق الملكية؛ إضافة إلى ذلك، يقتضي أن يتم عرض كافة تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية (أي الدخل الشامل) في بيان دخل شامل واحد أو في بيانين (بيان دخل منفصل وبيان دخل شامل)، ولا يسمح أن يتم عرض مكونات الدخل الشامل في بيان التغيرات في حقوق الملكية؛
- يتطلب المعيار من المنشأة أن تعرض بيان المركز المالي ضمن مجموعة كاملة من البيانات المالية في بداية أول فترة مقارنة عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تقوم بإعادة بيان بأثر رجعي، كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي رقم 8 السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، أو عندما تقوم المنشأة بإعادة تصنيف البنود في البيانات المالية؛
- يتطلب المعيار من المنشأة أن تفصح عن تعديلات إعادة التصنيف وضريبة الدخل المتعلقة بكل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر؛
- يتطلب المعيار أن يتم عرض أرباح الأسهم التي تم الإعتراف بها على أنها الحصص الموزعة على المالكين والمبالغ ذات العلاقة لكل سهم في بيان التغيرات في حقوق الملكية أو في الملاحظات.

بالإضافة إلى ما تقدم لقد أستخدمت النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي (1) العناوين "الميزانية العمومية" و "بيان التدفق النقدي" لوصف بيانين إثنين ضمن مجموعة كاملة من البيانات المالية، بينما يستخدم معيار المحاسبة الدولي المعدل "بيان المركز المالي" و "بيان التدفقات النقدية" لوصف تلك البيانات، وتعكس العناوين الجديدة وظيفة تلك البيانات، كما هو مبين في الإطار.

وعليه يتطلب المعيار (1) من المنشأة أن تفصح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة، أي أن تفصح بالحد الأدنى عن إثنين من كل البيانات والملاحظات المتعلقة بها.

ويقدم المعيار متطلبا يقتضي إدراج بيان المركز المالي ضمن مجموعة كاملة من البيانات المالية من البداية فترة المقارنة الأولى عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تقوم

بإعادة بيان البنود في بياناتها المالية بأثر رجعي أو عندما تعيد تصنيف البنود في بياناتها المالية؛ والغرض من ذلك هو توفير المعلومات المفيدة في تحليل بيانات المنشأة المالية.

فضلا على ما تقدم لقد إقتضت النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي (1) عرض بيان الدخل الذي شمل بنود الدخل والمصروف المعترف بها في الربح أو الخسارة. كما إقتضت عرض بنود الدخل والمصروف غير المعترف بها في الربح أو الخسارة مجتمعة مع تغيرات المالكين في حقوق الملكية في بيان التغيرات في حقوق الملكية.

وكذلك، عرفت بيان التغيرات في حقوق الملكية الذي يشمل الربح أو الخسارة وبنود الدخل والمصروف الأخرى وآثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء على أنه "بيان الدخل والمصروف المعترف بهما"، بينما يقتضي معيار المحاسبة الدولي المعدل (2011/12/31) ما يلي:

- يتم عرض كافة التغيرات في حقوق الملكية الناشئة من المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين (أي تغيرات المالكين في حقوق الملكية) بشكل منفصل عن تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية، ولا يسمح للمنشأة أن تعرض مكونات الدخل الشامل (أي تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية) في بيان التغيرات في حقوق الملكية، والغرض من ذلك هو توفير معلومات أفضل من خلال تجميع البنود ذات الخصائص المشتركة وفصل تلك التي تختلف في الخصائص عن بعضها،
- يتم عرض الدخل والمصروف في بيان واحد (بيان الدخل الشامل) أو في بيانين (بيان دخل منفصل وبيان الدخل الشامل) بشكل منفصل عن تغيرات المالكين في حقوق الملكية،
- يتم عرض مكونات الدخل الشامل الآخر في بيان الدخل الشامل؛
- يتم عرض إجمالي الدخل الشامل في البيانات المالية؛
- أن تفصح عن ضريبة الدخل المتعلقة بكل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر، والغرض من ذلك تزويد المستخدمين بالمعلومات الضريبية المتعلقة بهذه المكونات إذ غالبا ما تختلف أسعار ضريبة المكونات هذه عن تلك التي تسري على الربح أو الخسارة؛

- أن تفصح المنشأة عن تعديلات إعادة التصنيف المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر؛ وتعرف تعديلات إعادة التصنيف على أنها المبالغ التي تمت إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة في الفترة الحالية والتي تم الإعتراف بها مسبقا في الدخل الشامل الآخر؛ والغرض من ذلك هو توفير المعلومات للمستخدمين بغية تقييم أثر إعادة التصنيف على الربح أو الخسارة.

كما أجازت النسخة السابقة لمعيار المحاسبة الدولي (1) الإفصاح عن مبلغ أرباح الأسهم المعترف به كحصص موزعة على أصحاب حقوق الملكية (ويعرفون حاليا بإسم "المالكين") والمبلغ المتعلق بكل سهم في بيان الدخل أو في بيان التغيرات في حقوق الملكية أو في الملاحظات.

بينما يقتضي معيار المحاسبة الدولي (1) أن يتم عرض أرباح الأسهم المعترف بها كحصص موزعة على المالكين والمبالغ المتعلقة بكل سهم في بيان التغيرات في حقوق الملكية أو في الملاحظات.

إلا أنه لا يجوز عرض تلك الإفصاحات في بيان الدخل الشامل؛ والغرض من ذلك ضمان عرض تغيرات المالكين في حقوق الملكية (في هذه الحالة، الحصص الموزعة على المالكين بشكل أرباح للأسهم) بشكل منفصل عن تغيرات غير المالكين في حقوق الملكية (المعروضة في بيان الدخل)

2. هدف المعيار[1]:

يهدف المعيار إلى بيان الأساس لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى، يحدد هذا المعيار الإعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية.

[1] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 521

3. نطاق المعيار[1]:

- على المنشأة تطبيق هذا المعيار في إعداد وعرض البيانات المالية ذات الغرض العام المعدة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- تحدد المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية متطلبات الإعتراف والقياس والإفصاح لمعاملات معينة وأحداث أخرى؛
- لا ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتوى البيانات المالية المرحلية الموجزة التي يتم إعدادها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 34 "التقارير المالية المرحلية"؛ إلا أن الفقرات15-35 تنطبق على هذه البيانات المالية؛ وينطبق هذا المعيار بالتساوي على كافة المنشآت بما في ذلك تلك التي تعرض بيانات مالية موحدة كما هو محدد مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية10 "البيانات المالية الموحدة" أو بيانات مالية منفصلة، كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي 28 "البيانات المالية المنفصلة"؛
- يستخدم هذا المعيار مصطلحات تناسب المنشآت الربحية، بما في ذلك المنشآت التجارية في القطاع العام؛ وإذا إحتاجت المنشآت التي تنطوي على أنشطة غير ربحية في القطاع الخاص أو في القطاع العام لتطبيق هذا المعيار فإنه تحتاج إلى تعديل الأوصاف المستخدمة لبنود سطر معينة في البيانات المالية والبيانات المالية نفسها؛
- وعلى نحو مماثل، فإن المنشآت التي لا تملك حقوق ملكية كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي 32 " الأدوات المالية: العرض" (على سبيل المثال، بعض الصناديق المشتركة) والمنشآت التي لا تكون أسهم رأسمالها عبارة عن حقوق ملكية (على سبيل المثال، بعض المنشآت التعاونية) قد تحتاج إلى تعديل عرض البيانات المالية حصص الأعضاء أو أصحاب الوحدات.

4. الغرض من البيانات المالية[2]:

تمثل البيانات المالية عرضا منظما لمركز وأداء المنشأة الماليين؛ فهدف البيانات المالية هو توفير المعلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة التي تفيد شريحة عريضة

[1] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص521.

[2] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص.ص 523-524.

من المستخدمين عند إتخاذهم للقرارات الإقتصادية؛ وتبين البيانات المالية أيضا نتائج واجبات الإدارة في عملية تنظيم الموارد الموكلة إليها؛ ولتحقيق هذا الغرض، توفر البيانات المالية المعلومات حول ما يخص المنشأة من حيث:

- الأصول؛
- الإلتزامات؛
- حقوق الملكية؛
- الدخل والمصروفات، بما فيها المكاسب والخسائر؛
- مساهمات المالكين والتوزيعات عليهم بصفتهم مالكين؛ و
- التدفقات النقدية.

تساعد هذه المعلومات، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى في الملاحظات، مستخدمي البيانات المالية في التنبؤ بتدفقات المنشأة النقدية المستقبلية وتحديدا توقيتها وتأكدها.

5.الإعتبارات العامة لإعداد المجموعة الكاملة للبيانات المالية[1]:

أ. العرض العادل للبيانات المالية والإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

يفترض أن ينتج عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلى جانب الإفصاح الإضافي متى لزم الأمر، بيانات مالية تحقق عرضا عادلا، لذلك يقتضي العرض العادل عرضا صادقا لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقا للتعريفات ومعايير الإعتراف فيما يخص الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف المبنية في الإطار مع مراعاة ما يلي:

- يجب على المشروع الذي تتمثل بياناته المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن يقوم ببيان صريح وغير متحفظ حول ذلك الامتثال في الملاحظات؛
- يجب عدم وصف البيانات أنها تمتثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كانت تمتثل لمتطلبات كل معيار ملائم.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص.ص.347-356

وفي جميع الأحوال الفعلية يحقق المشروع عرضا عادلا بالامتثال من كافة النواحي المادية لمعايير المحاسبة الدولية الملائمة، ويتطلب العرض العادل:

- إختيار وتطبيق سياسات محاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي (8) الموسوم: السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، ولذلك يتضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (8) سلسلة من الإرشادات الرسمية التي تدرسها الإدارة في غياب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي تنطبق بشكل محدد على بند معين؛
- تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات ملاءمة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها؛
- تقديم إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث وظروف معينة على المركز المالي والأداء المالي للمشروع.

ولذلك لا يقوم المشروع بتصحيح المعالجات المحاسبية غير المناسبة سواء بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو بواسطة الإيضاحات أو المواد التفسيرية.

وفي الحالات النادرة جدا/ أو عندما يكون من الضروري على الإدارة مخالفة متطلب المعايير الدولية التقارير المالية أو عندما تتوصل الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلب معين في معيار أو تفسير معين يكون مضللا إلى حد بعيد بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في الإطار.

لذلك إذا أرادت أن تبتعد المشروعات عن تبني ذلك المتطلب إذا كان الإطار التنظيمي والصلة يقتضي، أو لا يحظر خلافا لذلك، هذا الإبتعاد، فإنه يجب الإفصاح عن الآتي:

- أن الإدارة توصلت إلى أن البيانات المالية تعرض بشكل عادل المركز المالي للمشروع وأداؤها المالي وتدفقاتها النقدية؛
- إنها إمتثلت في كافة النواحي لمعايير التقارير المالية الدولية الملائمة، فيما عدا أنها خرجت عن متطلبات بند معين من أجل تحقيق عرض عادل؛

- عنوان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي خرج عنه المشروع وطبيعة هذا الخروج بما في ذلك المعالجة التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، والسبب الذي يجعل هذه المعالجة مضللة وقد تتعارض هذه البيانات المالية في الإطار والمعاملة المتبناة في ظل الظروف والمعالجة التي تم تبيينها؛
- لكل فترة معروضة الأثر المالي لهذا الخروج على كل بند في البيانات المالية التي كان سيتم الإبلاغ عنها إمتثالا للمتطلبات.

أما إذا إبتعد المشروع عن تبني متطلب معين في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في فترة سابقة، وأثر ذلك الإبتعاد عن المبالغ المعترف بها في البيانات المالية للفترة الحالية –على سبيل المثال– عندما يبتعد المشروع في فترة سابقة عن تبني متطلب معين في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لقياس الأصول والإلتزامات ويؤثر ذلك الإبتعاد على قياس التغييرات في الأصول والإلتزامات المعترف بها في البيانات المالية للفترة الحالية، ذلك فإنه ينبغي أن تقدم الإفصاحات التالية:

- عنوان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي خرج عنه المشروع وطبيعة هذا الخروج بما في ذلك المعالجة التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، والسبب الذي يجعل هذه المعالجة مضللة وقد تتعارض هذه البيانات المالية في الإطار والمعاملة المتبناة في ظل الظروف والمعالجة التي تم تبيينها؛
- لكل فترة معروضة الأثر المالي لهذا الخروج على كل بند في البيانات المالية التي كان سيتم الإبلاغ عنها إمتثالا للمتطلبات.

وفي أكثر الظروف ندرة التي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الإمتثال لمتطلب معين في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يكون مضللا إلى حد بعيد بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في الإطار، لكن الإطار التنظيمي ذو الصلة يحظر الإبتعاد عن تبني المتطلب، ينبغي على المشروع، إلى حد أقصى حد ممكن، تخفيض الجوانب المضللة الملحوظة في الإمتثال عن طريق الإفصاح عن ما يلي:

- عنوان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، وطبيعة المتطلب، والسبب الذي دفع بالإدارة إلى إعتبار الإمتثال لهذا المتطلب مضللا جدا في الظروف التي تتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في الإطار؛
- ولكل فترة معروضة، التعديلات على كل بند في البيانات المالية التي إعتبرتها الإدارة ضرورية لتحقيق العرض العادل.

بناء على ما تقدم، ونظرا لتعارض بند المعلومات مع هدف البيانات المالية عندما لا يمثل بصدق المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي يقصد تمثيلها أو يتوقع منه على نحو معقول تمثيلها ومن المحتمل بالتالي أن يؤثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية، وفي تقييم ما إذا كان الإمتثال لمتطلب محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يكون مضللا جدا بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في الإطار، يجب أن تقوم الإدارة بدراسة ما يلي:

- سبب عدم تحقيق هدف البيانات المالية في ظروف معينة؛
- كيفية إختلاف ظروف المشروع عن ظروف غيره من المشروعات التي تمتثل للمتطلب.

وأما إذا إمتثلت مشروعات أخرى في ظروف مماثلة مع المتطلب، فإنه يوجد إفتراض قابل للدحض يفيد بأن إمتثال المشروع مع المتطلب لا يكون مضللا جدا بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في الإطار.

ب. **فرضية إستمرارية المشروع:**

عند إعداد البيانات المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المشروع على البقاء كمشروع مستمر، كما يجب على المشروع إعداد البيانات المالية على أساس أنه مستمر ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما لتصفية المشروع أو التوقف عن المتاجرة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك.

وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم تأكد مادية ما تتعلق بأحداث أو ظروف قد تلقي شكوكا كبيرة في قدرة المشروع على البقاء كمشروع مستمر

فإن على المشروع الإفصاح عن هذه الحالات من عدم التأكد، وعندما لا يقوم المشروع بإعداد البيانات المالية على أساس أنه مستمر فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة معا وعلى أساس التي تم بموجبه إعداد البيانات المالية من قبل المشروع وسبب عدم إعتبار المشروع مشروع مستمر.

لذلك عند تقييم ما إذا كانت فرضية إستمرارية المشروع مناسبة تأخذ الإدارة في الإعتبار كافة المعلومات المتوفرة في المستقبل المنظور والتي يجب أن تكون على الأقل (12) إثنا عشر شهرا من تاريخ إعداد التقارير المالية دون أن تكون مقتصرة على ذلك.

وتعتمد درجة الإعتبار على الحقائق لكل حالة، فعندما يكون للمشروع تاريخ من عمليات مربحة وإمكانية سريعة للوصول إلى الموارد المالية فإن المشروع يمكن أن يستنتج بأن الأساس المحاسبي للمشروع مستمر مناسب بدون تحليل مفصل، وفي الحالات الأخرى قد تحتاج الإدارة إلى أن تأخذ في الإعتبار سلسلة واسعة من العوامل المحيطة بالربحية الحالية والمتوقعة وبرامج تسديد الديون والمصادر المحتملة لإستبدال التمويل قبل أن تقتنع بأن فرضية إستمرارية لمشروع مناسبة.

ج. **قاعدة الإستحقاق المحاسبي:**

يجب على المشروع إعداد بياناته المالية فيما عدا المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب قاعدة الإستحقاق المحاسبي، عند إستخدام قاعدة الإستحقاق المحاسبي، يقوم المشروع بالإعتراف بالبنود كأصول، إلتزامات، حقوق ملكية، إيراد ومصاريف (عناصر البيانات المالية) عندما تلبي التعريفات ومعايير الإعتراف لتلك العناصر.

د. **المادية والتجميع:**

يجب على المشروع عرض كل بند مادي بشكل منفصل لكل بند مشابه، كما يجب على المشروع أيضا عرض البنود المختلفة في طبيعتها أو وظيفتها بشكل منفصل، بإستثناء ما هو غير مادي حيث قد تنجم البيانات المالية من معالجة كميات كبيرة من العمليات التي تم هيكلتها بتجميعها في مجموعات حسب طبيعتها أو وظيفتها، والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض بيانات مختصرة ومصنفة تشكل بنودا في البيانات المالية.

لذلك إذا كان أحد البنود ليس ماديا على إنفراد فإنه يتم تجميعه مع البنود الأخرى أم في تلك البيانات أو في الإيضاحات، والبند الذي هو ليس ماديا بشكل كاف يستلزم عرضا منفصلا في تلك البيانات قد يكون تم عرضه منفصلا في الإيضاحات، بالتالي لا يحتاج المشروع تلبية الإفصاح المحدد بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كان المعلومات الناتجة عنه غير مادية.

هـ. التقاص:

يجب على المشروع عدم إجراء تقاص بين الأصول والإلتزامات أو الإيرادات والمصروفات إلا إذا كان مسموح به من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حيث إن التقاص من قبل المشروع الذي يعد تقارير يشكل منفصل لكل من الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات سواء في بيان الدخل الشاملة أو بيان الملاكز المالي أو في بيان الدخل المنفصلة (إن عرض)، فيما عدا إذا كان التقاص يعكس جوهر العملية أو الحدث، ويقلل من قدرة المستخدمين على الآتي:

- فهم العمليات التي يتم القيام بها؛
- تقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع.

ومع ذلك فإن تقديم التقارير حول الأصول مخصوما منها مخصصات التقييم –مثال ذلك- مخصصات التقادم للمخزون ومخصصات الديون المشكوك فيها لحسابات الذمم المدينة لا يعتبر مقاصة.

على سبيل المثال –يعرف معيار المحاسبة الدولية (18) الموسوم: الإيراد كلمة إيراد ويطلب من المشروع أن يتم قياسه حسب القيمة العادلة للمقابل الذي تم إستلامه أو المستحق مع الأخذ في الإعتبار مبلغ أية خصومات تجارية تخفيضات يسمح بها المشروع.

ويقوم المشروع أثناء ممارسته لأنشطته العادية بعمليات أخرى لا تحقق إيرادا ولكنها عرضية بالنسبة للأنشطة الرئيسية التي تحقق الإيراد، ويقوم المشروع بغرض نتائج العمليات عندما يعكس هذا العرض ماهية هذه العملية أو الحدث وذلك بخصم أي دخل مع المصاريف ذات العلاقة الناشئة عن نفس العملية.

مثال ذلك: يقوم المشروع بعرض الأرباح والخسائر من بيع الأصول غير المتداولة بما في ذلك الإستثمارات والأصول التشغيلية بخصم المبلغ المسجل للأصل ومصاريف البيع المتعلقة به من عوائد البيع.

وعلى ذلك فإن نفقات المشروع المتعلقة بمخصص معين يتم الإعتراف به وفقا لمعيار المحاسبي الدولي (37) الموسوم: المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة ويتم تسديده بموجب ترتيب تعاقدي مع طرف ثالث –على سبيل المثال، إتفاقية ضمان للمورد- مقابل التسديد ذي العلاقة.

إضافة إلى ما تقدم قد يقوم المشروع بالعرض على أساس صافي الأرباح والخسائر الناشئة من مجموعة من العمليات المتشابهة، مثال ذلك الأرباح والخسائر من الصرف الأجنبي أو الأرباح والخسائر الناشئة من الأدوات المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة، بطريقة أخرى فإن المشروع يعرض الأرباح والخسائر بشكل منفصل إذا كانت مادية.

و. **دورية إعداد التقرير**:

يعرض المشروع مجموعة كاملة من البيانات المالية سنويا على أقل تقدير بما في ذلك المعلومات المقارنة، وعندما يغير المشروع نهاية فترة إعداد التقارير الخاصة به ويعرض البيانات المالية لفترة تزيد أو تقل عن العام، فإنه يفصح، بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها البيانات المالية عن ما يلي:

- السبب وراء إستخدام فترة تزيد أو تقل عن العام؛
- حقيقة أن المبالغ المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل.

وبشكل عام، يعد المشروع بيانات مالية لفترة عام واحد، ورغم ذلك ولأسباب عملية، تفضل بعض المشروعات مثلا إعداد التقارير لفترة 52 أسبوعا. لا يمنع هذا المعيار هذا الإجراء.

ز. المعلومات المقارنة:

يفصح المشروع بإستثناء عندما تجيز أو تقضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عكس ذلك، عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لكافة المبالغ التي تم الإبلاغ عنها في البيانات المالية للفترة الحالية، ويدرج المشروع معلومات مقارنة للمعلومات التفصيلية والوصفية عندما تكون ملائمة لفهم البيانات المالية للفترة الحالية، كما يعرض المشروع الذي يفصح عن المعلومات المقارنة، بالحد الأدنى، بيانين للمركز المالي وإثنين من كل بيان من البيانات المالية الأخرى والملاحظات المتعلقة بها.

وعندما يطبق المشروع سياسة محاسبية بأثر رجعي أو يقوم بإعادة بيان البنود في بياناتها المالية بأثر رجعي أو عندما يعيد تصنيف البنود في بياناتها المالية، يعرض بالحد الأدنى، ثلاثة بيانات مالية للمركز المالي وإثنين من كل بيان من البيانات الأخرى والملاحظات المتعلقة، ويعرض المشروع بيانات المركز المالية في:

- نهاية الفترة الحالية؛
- نهاية الفترة السابقة (تغيير نفس بداية الفترة الحالية)؛
- بداية الفترة المقارنة الأولى.

وفي بعض الحالات، تواصل المعلومات التفصيلية المتوفرة في البيانات المالية للفترات السابقة ملاءمتها للفترة الحالية –فمثلا- يعرض المشروع في الفترة الحالية تفاصيل نزاع قضائي غير مؤكد النتائج في نهاية فترة إعداد التقارير السابقة مباشرة، لم تتم تسوية بعد، ويستفيد المستخدمون من المعلومات التي تبين الشكوك الموجودة في نهاية فترة التقرير السابقة والمباشرة وعن الخطوات التي تم إتخاذها خلال الفترة لتسوية الشكوك.

ولذلك عندما يغير المشروع عرض أو إعادة تصنيف البنود في بياناته المالية، يقوم المشروع بإعادة تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كانت إعادة التصنيف غير عملية، وعندما يقوم المشروع بإعادة تصنيف المبالغ المقارنة، يجب أن يفصح:

- طبيعة إعادة تصنيف؛
- مبلغ أي بند أو درجة أي بند تم إعادة تصنيفه؛
- سبب إعادة التصنيف.

أما عندما يكون إعادة تصنيف المبالغ المقارنة غير عملي يجب على المشروع الإفصاح عن:

- سبب عدم إعادة التصنيف؛
- طبيعة التغيرات التي كانت ستتم لو أن المبالغ قد تم إعادته تصنيفها.

وعموما إن تعزيز قابلية مقارنة المعلومات بين الفترات يساعد المستخدمين على إتخاذ القرارات الإقتصادية، لا سيما من خلال إتاحة تقييم الإتجاهات في المعلومات المالية لأغراض التنبؤ، حيث قد توجد ظروف لا يكون فيها إعادة تصنيف المعلومات المقارنة عملية لتحقيق المقارنة مع الفترة الحالية بفترة سابقة.

على سبيل المثال –قد لا يكون المشروع قد جمع البيانات المالية في الفترة/ الفترات السابقة بطريقة تسمح بإعادة التصنيف، وقد لا يكون عمليا إعادة إستخراج المعلومات، كما يتناول معيار المحاسبة الدولي (8) التسويات المطلوبة للمعلومات المقارنة بعد حدوث تغيير في السياسات المحاسبية أو تصحيح الخطأ.

ح. **إتساق (ثبات) العرض:**

يحتفظ المشروع بعرض وتصنيف البنود في البيانات المالية لفترة ما إلى الفترة التي تليها بإستثناء الحالات التالية:

- إذا كان من الواضح، بعد حدوث تغير مهم في طبيعة عمليات المشروع أو بعد مراجعة بياناته المالية، أن عرضا أو تصنيفا آخر سيكون أكثر ملائمة مع الأخذ بعين الإعتبار معايير إختبار وتطبيق السياسات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي (8)؛
- أو يقضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تغييرا في العرض.

على سبيل المثال –يفيد الإمتلاك أو التصرف الهام، أو مراجعة عرض البيانات المالية أن البيانات المالية تحتاج إلى عرضها بطريقة مختلفة، لذا قد يغير المشروع طريقة عرض بياناته المالية فقط إذا وفرت طريقة العرض الجديدة معلومات موثوقة وأكثر أهمية بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية.

وبالتالي من المرجح إستمرار الهيكل المعدل، بحيث لا يكون هناك ما يعيق القدرة على المقارنة، وعند القيام بهده التغيرات على طريقة العرض، يقوم المشروع بإعادة تصنيف معلوماته المقارنة كما يلي:

- عندما يقوم المشروع بإعادة تصنيف المبالغ المقارنة، يجب أن يفصح المشروع عن طبيعة ومبلغ وسبب أي بند أو درجة أي بند تم إعادة تصنيف؛
- عندما تكون إعادة تصنيف المبالغ المقارنة غير عملية يجب على المشروع الإفصاح عن سبب عدم إعادة التصنيف، وطبيعة التغيرات التي كانت ستتم لو أن المبالغ قد تم إعادة تصنيفها.

6. تحديد البيانات المالية[1]:

- يجب تحديد البيانات المالية بشكل واضح وتمييزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة؛
- تنطبق معايير المحاسبة الدولية فقط على البيانات المالية وليس المعلومات الأخرى المقدمة في تقرير سنوي أو في وثيقة أخرى، وعلة ذلك من المهم أن يستطيع المستخدمون التفرقة بين المعلومات المعدة بإستخدام معايير المحاسبة الدولية والمعلومات الأخرى التي من الممكن أن تكون مفيدة للمستخدمين إلا أنها ليست موضوعا للمعايير؛
- يجب تحديد كل جزء من أجزاء البيانات المالية بوضوح، علاوة على ذلك يجب عرض المعلومات التالية بشكل بارز وإعادتها عندما تكون ضرورية لفهم المعلومات المقدمة بشكل صحيح:

أ. إسم المنشأة التي قدمت التقرير أو وسيلة أخرى للتحديد؛

ب. ما إذا كانت البيانات المالية تغطي المنشأة الفردية أو مجموعة من المنشآت؛

[1] www.infotechaccountants.com، مرجع سابق.

ج. تاريخ الميزانية العمومية أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية أيهما مناسب لأجزاء البيانات المالية؛

د. عملة التقرير؛

هـ. مستوى الدقة المستخدمة في عرض الأرقام في البيانات المالية.

يتم عادة تلبية المتطلبات في الفقرة 46 تقديم عناوين للصفحات وعناوين مختصرة للأعمدة في كل صفحة من صفحات البيانات المالية، والإجتهاد مطلوب لتحديد أفضل وسيلة لتقديم هذه المعلومات، فعلى سبيل المثال عندما تقرأ البيانات المالية إلكترونيا فقد لا تستخدم صفحات مستقلة، وتقدم البنود المذكورة أعلاه عندئذ عددا من المرات بما يضمن الفهم الصحيح للمعلومات المقدمة.

كثيرا ما يتم تسهيل فهم البيانات المالية بتقديم المعلومات بالآلاف أو ملايين وحدات عملة التقرير، ويعتبر هذا مقبولا مادام يتم الإفصاح عن مستوى الدقة في العرض ولا يتم فقدان المعلومات ذات الصلة.

7. العرض والإفصاح[1]:

يشترط معيار المحاسبة الدولي الأول الإفصاحات التالية:

أ. الأحكام -بخلاف تلك المتضمنة تقديرات (أنظر ب أدناه)- التي قامت الإدارة بإصدارها أثناء تطبيق السياسات المحاسبية للكيان ذات التأثير الأعظم على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية (مثلا حكم الإدارة عند تقرير ما إذا كانت البيانات المالية إستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق).

ب. الإفتراضات الرئيسية المتعلقة بالمستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى لعدم التأكد التقديري في تاريخ الميزانية العمومية، والتي تنطوي على مخاطرة إحداث تعديل مادي في المبالغ المرحلة للأصول والإلتزامات أثناء العام الحالي التالي.

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص.ص 172-173.

تم حذف الإفصاحات التالية المطلوبة في النسخة السابقة للمعيار:

أ. نتائج الأنشطة التشغيلية والبنود الإستثنائية والبنود السطرية في صلب قائمة الدخل؛ يحظر المعيار المعدل الإفصاح عن "البنود غير العادية" في البيانات المالية؛

ب. عدد موظفي الكيان.

يتضمن المعيار كل المتطلبات التي سبق إيرادها في المعايير الأخرى فيما يتصل بعرض بنود سطري معينة في صلب الميزانية العمومية وقائمة الدخل (ويجري تعديلات ضرورية في تلك المعايير) والبنود السطرية هي:

أ. الأصول البيولوجية؛

ب. الأصول والإلتزامات المتصلة بالضريبة السارية وإلتزامات الضريبة المجلة وأصول الضريبة المؤجلة؛

ج. مبلغ واحد يتضمن مجموع:

- الربح أو الخسارة بعد خصم الضرائب للعمليات الموقوفة؛
- والمكسب أو الخسارة بعد الضرائب المعترف بها عند القياس إلى القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع أو عند التصرف في الأصول.

خلاصة الفصل :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى شرح مفصل لمعايير التقارير المالية الدولية وكذا كيفية عرض البيانات المالية وأهم مستخدميها، من خلال دراسة المعيار الدولي الأول، حيث نجد أن الهيئات الدولية إهتمت بتوحيد الطريق المحاسبية في عرض البيانات المالية عن طريق إعداد مجموعة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث وضعت أهداف أساسية للبيانات والتقارير المالية، من أجل إعطاء صورة صادقة للبيانات المالية للمؤسسة وإرتقاء مضمون التقارير المالية.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي

تمهيـد:

إختلفـت وجهـات نظـر البـاحثين والمهنيـين حـول مفهـوم الإفصـاح خاصـة مـا يتعلـق بمحتـوى الإفصـاح ومسـتواه، فمـنهم مـن لا يحصـر نطـاق مشـكلة الإفصـاح في مجـرد درجـة تفصـيل البيانـات الماليـة المنشـورة أو في أسـاليب تبويـب وعـرض المعلومـات في هـذه البيانـات وإنمـا تعـدى هـذا النطـاق بجعـل منـه عنصـر دقـة ومصـداقية للأرقـام المعروضـة في هـذه البيانـات، في حـين أن آخـرين يـرون أن مشـكلة الإفصـاح تنحصـر فقـط في نطـاق عـرض المعلومـات في البيانـات الماليـة المنشـورة ومجـرد كميـة هـذه المعلومـات المعروضـة فيهـا، ومـن ثم الشـكل الـذي يـتم فيـه عـرض هـذه المعلومـات، أمـا مسـألة صـحة ومصـداقية الأرقـام المعروضـة في تلـك البيانـات فهـي مسـألة أخـرى تتعـدى وجهـة نظـرهم حدود مشكلة الإفصاح لتدخل في نطاق مشكلة القياس المحاسبي.

المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي.

الإفصاح كلمة شاع استعمالها في جميع مجالات الحياة، وبالأخص العملية منها بما فيها مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث أخذ الإفصاح ومتطلباته القانونية والإدارية والشكلية تطغى على العديد من مناحي الحياة العملية بما فيها العامة منها.

1.مفهوم الإفصاح المحاسبي: لقد تعددت وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي، ويمكن ذكر بعض التعريفات له كالآتي:

تعريف01: عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الإقتصادية، للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الإقتصادية، وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات بالبيانات والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل[1].

تعريف02: يعرف الإفصاح أنه الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والبيانات المالية والتقارير المالية[2].

تعريف 03: الإفصاح هو عملية إظهار المعلومات المالية، سواء كانت كمية أو وصفية في البيانات المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل البيانات المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي البيانات المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للشركات[3].

تعريف04: الإفصاح هو عملية إطلاق جميع المعلومات ذات الصلة بالشركة والتي قد تؤثر على قرار الإستثمار[4].

---

[1] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ايتراك للطباعة والنشر، مصر 2005، ص577.

[2] لطيف زيود، حسان قيطيم، نغم أحمد فؤاد مكية، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سوريا، المجلد 29، العدد الأول، 2007، ص179.

[3] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 480.

[4] إبراهيم جابر السيد، **الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، ص18.

تعريف05: يقصد بالإفصاح أي الحقائق أو المعلومات ترد في البيانات المالية في المذكرات التوضيحية الملحقة بها، والتي تبين بشكل واضح وجلي الموقف المالي للوحدة الاقتصادية[1].

ومن التعريفات السابقة يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي على أنه "هو عملية إظهار كل المعلومات المالية الواردة في البيانات المالية لكافة الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة بصورة واضحة وصادقة لأن ذلك يساعد في إتخاذ القرارات الإستثمارية".

2. **أنواع الإفصاح المحاسبي**: هناك عدة أنواع من الإفصاح المحاسبي، تتمثل هذه الأنواع في[2]:

أ. **الإفصاح العادل**: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لإحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج البيانات المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

ب. **الإفصاح الكافي**: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في البيانات المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الإحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في إتخاذ القرار، بالإضافة إلى أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

ج. **الإفصاح الملائم**: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها.

د. **الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)**: أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض إتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في البيانات المالية، ونلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية، يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

[1] إبراهيم جابر السيد، مرجع سابق، ص 21.

[2] لطيف زيود،وآخرون، مرجع سابق، ص180

هـ. **الإفصاح التام**[1]: هناك إجماع عام في المحاسبة حول ضرورة توفير الإفصاح التام والصادق والمناسب، ويتطلب الإفصاح التام أن تصمم وتعد البيانات المالية الدورية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة الأحداث الإقتصادية التي أثرت على المنشأة خلال الدورة، وأن تتضمن هذه البيانات المالية معلومات كافية لجعل هذه البيانات مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي أو المتوسط، وعدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية أو ذات منفعة لهذا المستثمر العادي.

و. **الإفصاح التقليدي (الوقائي)** [2]: يهدف إلى حماية المستثمر العادي ذي القدرة المحدودة على إستخدام المعلومات المالية. ويتطلب الإفصاح الوقائي الإفصاح عن النقاط التالية:

- السياسات المحاسبية؛
- التغيير في السياسات المحاسبية؛
- التغيير في التقديرات المحاسبية؛
- تصحيح الأخطاء في البيانات المالية؛
- التغيير في طبيعة الوحدة المحاسبية؛
- الإفصاح عن المكاسب والخسائر المحتملة؛
- الإفصاح عن الإرتباطات المالية؛
- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة.

ز. **الإفصاح الكامل**[3]: يعني الإفصاح الكامل أن البيانات المالية يجب أن تشمل كافة المعلومات الضرورية لمستخدمي البيانات. فإذا تبين أن عدم وجود معلومات معينة يؤدي إلى تضليل مستخدمي البيانات المالية، فإنه يتعين تقديم هذه المعلومات. وعادة ما تقدم المعلومات اللازمة للمستخدمين إما في صلب البيانات المالية أو كمعلومات إضافية وملاحظات على البيانات أو في جداول ملحقة. ومن أمثلة المعلومات التي يفصح عنها كملاحظات للبيانات المالية، أهم السياسات المحاسبية المتبعة، خطط الحوافز للعاملين، القضايا المرفوعة على الشركة والإلتزامات

[1] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2009، ص443

[2] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 446

[3] كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الثانية،ص50.

العرضية والمحتملة. والجداول الملحقة مثل المعلومات عن أثر التغير في مستويات الأسعار والبيانات القطاعية.

3. أهمية الإفصاح المحاسبي[1]:

يعتبر الإفصاح وليد إنفصال الملكية عن الإدارة، أين تعددت وتنوعت الأطراف التي لها مصالح حالية ومستقبلية بهذه الكيانات والتي تكون بحاجة إلى معلومات تساعدها في إتخاذ مختلف القرارات، بحيث من غير المتوقع أن يتم ذلك من خلال الإطلاع المباشر على السجلات والدفاتر للحصول على المعلومات المطلوبة.

وعليه تكمن أهمية الإفصاح في كونه يوفر مختلف المعلومات عن الكيان بما يقلل حالة الغموض لدى المستخدمين بغرض المساعدة في إتخاذ قرارات رشيدة؛ إذ يرجع السبب الرئيسي للإفصاح في:

– تقليل مخاطر ممولي رأس المال حتى يتمكنوا من تقييم العائد المتوقع لكل فرص الإستثمار مقابل المخاطر المصاحبة لتلك الفرص؛

– إعلام الأفراد والمجموعات والذين تؤثر نشاطات وعمليات الكيان على حياتهم ومستوى معيشتهم وذلك لتمكينهم من التأثير على تصرفات الكيان إذا رغبوا في ذلك بعد إستعراض الإفصاح بالبيانات المالية.

ومن جانب آخر فإن الكيانات المسجلة بالأسواق المالية تطمح إلى تحقيق العديد من المزايا، منها تنويع مصادر التمويل والتعريف والترويج لنشاطاتها وزيادة حجم الطلب على منتجاتها. إن قبول تسجيل الكيانات بالأسواق المالية مشروط في الغالب بإمتثال هذه الكيانات لشروط وضوابط مختلفة تتعلق بالممارسات المحاسبية خاصة فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي، تهدف في عمومها إلى حماية المستثمر من خلال ضمان حصولها على معلومات موثوقة وكافية لغرض تقييم ومراقبة إستثماراتهم.

[1] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص.ص481-483

4. أهـــداف الإفصـــاح المحاســـبي: هنـــاك عـــدة أهـــداف للإفصـــاح المحاســـبي حيـــث قســـمت هـــذه الأهداف إلى إتجاهين كما يلي[1]:

أ. الإتجاه التقليدي في الإفصاح:

هـــو الـــذي يهـــدف ويهـــتم بالمســـتثمر الـــذي لـــه درايـــة محـــدودة بإســـتخدام البيانـــات الماليـــة فيقضـــي بضـــرورة تبســـيط المعلومـــات المنشـــورة بحيـــث تكـــون مفهومـــة للمســـتثمر محـــدود المعرفـــة مـــع التركيـــز علـــى المعلومـــات الـــتي تتصـــف بالموضـــوعية والبعـــد عـــن تقـــديم المعلومـــات الـــتي تعكـــس درجـــة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سوق لمال.

ب. الإتجاه المعاصر في الإفصاح:

ويهـــدف إلى تقـــديم المعلومـــات الملائمـــة لإتخـــاذ القـــرارات، وفي ظـــل هـــذا الهـــدف فـــإن نطـــاق الإفصـــاح لم يعـــد قاصـــرا علـــى تقـــديم المعلومـــات الماليـــة الـــتي تتمتـــع بـــأكبر قـــدر مـــن الموضـــوعية والـــتي تتناســـب مـــع قـــدرات المســـتثمر العـــادي، بـــل يتســـع نطـــاق الإفصـــاح ليشـــمل المعلومـــات الملائمـــة الـــتي تحتـــاج إلى درجـــة كبـــيرة مـــن الدرايـــة والخـــبرة في فهمهـــا وإســـتخدامها والـــتي يعتمـــد عليهـــا المســـتثمرين الواعين والمحللين الماليين في إتخاذ قراراتهم.

المبحث الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومة المحاسبية.

يرتكـــز الإفصـــاح عـــن المعلومـــات المحاســـبية في البيانـــات الماليـــة المنشـــورة علـــى المقومـــات الرئيســـية التالية[2]:

- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية؛
- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية؛
- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها؛

[1] أحمد السيد حمد الله، **مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين، منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري**، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق 1993، ص.ص104-105

[2] وليد ناجي الحيالى، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص.ص 371-380

– تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية؛

– توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

1.المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق إستخدامها لهذه المعلومات، فمنها من تستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية، الملاك الحاليون والمحتملون، والدائنون، والمحللون الماليون، والموظفون، والجهات الحكومية، ثم الجهات التي تهتم بالشؤون الإجتماعية وغيرها. وقد كرس (Devine) أهمية تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات المحاسبية وذلك كركن أساسي من أركان تحديد إطار الإفصاح المناسب بالقول: "إن أهمية تحديد الجهة التي ستستخدم المعلومات المحاسبية تنبع من حقيقة أساسية هي أن الأغراض التي ستستخدم فيها هذه المعلومات من جهات مختلفة تكون أيضا مختلفة. لذا فإن الحاجة لتحديد الجهة أو الفئة المستخدمة للمعلومات المحاسبية تنبع من حقيقة أساسية هي أن الأغراض التي ستستخدم فيها هذه المعلومات من قبل جهات مختلفة تكون أيضا مختلفة. لذا فإن الحاجة لتحديد الجهة أو الفئة المستخدمة للمعلومات تسبق الحاجة لتحديد الخواص الواجب توافرها في تلك المعلومات من وجهة نظر تلك الجهة وذلك سواء من حيث المحتوى شكل أو صورة العرض. ذلك لأن مدى ملائمة مجموعة من الإيضاحات المتوافرة في البيانات المالية، ستتوقف في جانب كبير منها على مدى ما تمتلكه الجهة المستخدمة لهذه البيانات من مهارة وخبرة في تفسير تلك الإيضاحات.

2.الأغراض التي تستخدم فيها المعومات المحاسبية:

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة. وفي هذا الإطار تلتقي وجهتا نظر أهم مجمعين مهنيين في الولايات المتحدة الأمريكية. وهما : المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA). فقد عبرت الثانية عن وجهة نظرها حيال ذلك بالنص في أحد التقارير الصادرة عام 1699على ما يلي:

"في حين تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، تعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح. لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من وجهة، الغرض الرئيسي لإستخدام هذه المعلومات من الجهة الأخرى"

وفي تعريفة لخاصية ملائمة المعلومات يقول (Shwyder) ما نصه: "تعتبر معلومة ما ملائمة لمستخدم معين، إذا كان من المتوقع لهذا المستخدم الإستفادة من تلك المعلومة في غرض معين. فرقم صافي مثلا يعتبر معلومة ملائمة لقارئ البيانات المالية نظرا لوجود إحتمال كبير في أن يستخدم هذا القارئ تلك المعلومة في غرض ما، بينما لا يعتبر عدد نوافذ المنشأة التسويقية معلومة ملائمة للقارئ نفسه نظرا لضعف إحتمال إستخدامها من قبله في أي غرض كان"

3. طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:

تتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وتتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة ثم قائمة التغيرات في المركز المالي هذا إضافة إلى معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية لكن نظرا لتعذر الإفصاح عنها في صلب البيانات المالية تعرض في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية التي تعتبر جزءا لا يتجزأ من تلك البيانات. لكن البيانات المالية تعد في واقع الأمر بموجب مجموعة من الإفتراضات والأعراف والمبادئ التي تدخل في نطاق المتعارف عليه بين المهنيين بالمبادئ أو الأصول المحاسبية المتعارف عليها لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات على كل نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك البيانات.

4.أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

إن القدرة على قراءة التقارير المالية ومضمونها يتطلب قدرا كبيرا والخبرة وعليه يجب أن يراعي معدو البيانات المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الإهتداء إليه.

ومدى قابليتها للقراءة والفهم ومستخدمي البيانات المالية ولذا يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف في صلب البيانات المالية في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصا التفاصيل أما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك البيانات أو في جداول أخرى مكملة تلحق بها كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية.

5.توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية[1]:

لكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تقدم في الوقت المناسب، ورغم أنه من المعتاد إنتاج وعرض البيانات المالية بعد إنتهاء السنة المالية إلا أن إنتاج وعرض البيانات المالية ربع سنوية يؤدي إلى درجة من الملائمة نظرا لأن مستخدم تلك البيانات يستطيع أن يستفيد من هذه المعلومات الربع السنوية للوصول إلى توقعات سريعة، وبالتالي يستطيع إتخاذ القرار في الوقت المناسب لتقديم المعلومات على أساس ربع سنوية فمن الضروري في الغالب إصدار البيانات المالية قبل معرفة كل جوانب المعاملة أو الحدث، مما يضر بخاصية إمكانية الإعتماد على المعلومات المحاسبية. ولتحقيق التوازن بين خاصيتي الملائمة وإمكانية الإعتماد، فالإعتبار السائد هو كيفية الوفاء بصورة أفضل بإحتياجات المستخدمين لإتخاذ القرارات الإقتصادية.

[1] أحمد نور، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية والعربية والمصرية القياس والتقويم والإفصاح**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص44

المبحث الثالث: قواعد الإفصاح عن المعلومات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية[1].

يمكن تصنيف قواعد الإفصاح المشمولة في المعيار الدولي الأول AIS01 "عرض البيانات المالية" في الفئات الرئيسية الآتية:

1.قواعد خاصة بالإفصاح العام تتطلب الإفصاح عن معلومات مثل:

إسم المشروع الذي قدم التقرير وأي تغيير في المعلومات التي تسبق تاريخ الميزانية العمومية، وما إذا كانت البيانات المالية تغطي المشروع منفردا أو مجموعة من المشاريع، والفترة التي تغطيها هذه البيانات وتاريخ الميزانية العمومية وعرض عملة التقرير المعدة بموجبها البيانات المالية، وكذلك تحديد مستوى الدقة المستخدمة في عرض أرقام هذه البيانات. كما يجب إظهار البيانات المالية المقارنة عن الفترة السابقة، وبيان حقيقة ما إذا كانت المبالغ المقابلة في البيانات المالية والإيضاحات ذات الصلة ليست قابلة للمقارنة والإفصاح عن ذلك مع بيان الأسباب.

2.قواعد خاصة بالإفصاح في الميزانية العمومية وتشمل:

أ. **التمييز بين المتداولة/ غير المتداولة:** إذ تعرض الموجودات المتداولة وغير المتداولة والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة كفئات منفصلة في صلب الميزانية العمومية، ويصنف الأصل على أنه متداول في الحالات الآتية:

- عندما يتوقع أن يتحقق نقدا أو يحتفظ به للبيع أو الإستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمشروع؛
- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛
- عندما يتوقع أن يتحقق خلال (12) شهرا من تاريخ الميزانية العمومية؛
- عندما يكون نقدا أو أصلا معادلا للنقد.

[1] محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس– العرض– الإفصاح**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة 2012، عمان، ص.ص 366-374

وتصنف جميع الموجودات الأخرى على أنها أصول غير متداولة، وتشمل فئات الموجودات الملموسة والأصول غير الملموسة والأصول التشغيلية والمالية التي هي بطبيعتها طويلة الأجل.

ويصنف الإلتزام على أنه متداول في الحالات الآتية:

- عندما يتوقع تسديده أثناء الدورة التشغيلية للمشروع؛
- عندما يكون ناشئا عن أغراض المتاجرة؛
- عندما يستحق التسديد خلال (12) شهرا من تاريخ الميزانية؛
- ليس للمنشأة الحق في تأجيل التسوية اللازمة للإلتزامات بعد اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ الميزانية العمومية.

وتصنف جميع الإلتزامات الأخرى على أنها التزامات غير متداولة.

ب. **المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية**: يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود الآتية:

- الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- الإستثمارات العقارية؛
- الأصول المالية؛
- الأصول البيولوجية؛
- المخزون؛
- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى؛
- النقد ومعادلات النقد؛
- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى؛
- المخصصات؛
- الإلتزامات المالية؛
- الإلتزامات والأصول الضريبية الحالية؛
- حقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية؛

- رأس المال المصدر والإحتياطات الموزعة على حاملي حقوق الملكية.

ج. **معلومات يجب أن يفصح عنها في صلب الميزانية أو في الإيضاحات:**

- تصنيفات جزئية للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المشروع، كتصنيف بنود الممتلكات والمصانع والمعدات إما حسب نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (16)؛
- تصنف الذمم المدينة إلى مدينين تجاريين وأعضاء آخرين في المجموعة وذمم مدينة على أطراف ذات علاقة ودفعات مقدمة ومبالغ أخرى؛
- يصنف المخزون حسب معيار المحاسبي الدولي رقم (2) إلى مواد أولية وبضاعة قيد الإنجاز أو تحت التشغيل وبضاعة جاهزة؛
- تصنف المخصصات والإحتياطات وعلاوة الإصدار مع وصف لطبيعة وغرض كل إحتياطي ضمن حقوق المالكين؛
- الإفصاح عن الأمور الآتية بالنسبة لكل فئة من رأسمال الأسهم:
  - عدد الأسهم المصرح بها؛
  - عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم المصدرة وغير المدفوعة بالكامل؛
  - القيمة الإسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة إسمية؛
  - مطابقة عدد الأسهم غير المسددة في بداية كل فترة مالية وفي نهايتها؛
  - الحقوق والإمتيازات والقيود الخاصة بكل فئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة تسديد رأس المال؛
  - الأسهم التي يمتلكها المشروع نفسه أو شركاته الفرعية أو الزميلة.

3. قواعد خاصة بالإفصاح في بيان الدخل وتشمل :

أ. يتم تضمين بيان الدخل جميع بنود الدخل و المصروف المعترف بها في فترة معينة، ما لم تستثنى بنود محددة من الربح أو الخسارة للفترة الحالية، كتلك الناشئة عن تصويب أخطاء سابقة أو معالجة الأثر الناشئ عن التغيير في السياسات المحاسبية، أو معالجة فائض إعادة التقييم، أو

معالجة المكاسب والخسائر غير المحققة الناتجة عن إعادة تقييم الإستثمارات المالية المعدة للبيع بالقيمة العادلة، أو ما ينتج عن تحويل البيانات المالية لعملة أجنبية أو نحو ذلك.

ب. المعلومات التي يجب عرضها في صلب بيان الدخل كحد أدنى:

- الإيراد؛
- نصيب المنشأ من أرباح أو خسائر الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها بطريقة حقوق الملكية؛
- المصروف الضريبي؛
- مبلغ واحد يشمل كلا من الربح أو الخسارة ما بعد الضريبة من العمليات المتوقفة، والربح أو الخسارة ما بعد الضريبة المعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أو من التصرف بالأصول أو مجموعة التصرف التي تشكل العملية المتوقفة؛
- ربح أو خسارة الفترة؛
- الربح أو الخسارة المنسوبة إلى حقوق الأقلية؛
- الربح أو الخسارة المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم.

ج. المعلومات التي يجب عرضها في صلب بيان الدخل أو في الإيضاحات:

- تعرض بنود الدخل أو المصاريف الناشئة عن عمليات غير إعتيادية في صلب بيان الدخل أو في الإيضاحات؛
- عندما تكون بنود الدخل و المصروف مادية يتم الإفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل؛
- تشتمل الظروف التي تؤدي إلى الإفصاح المنفصل عن بنود الدخل و المصروف على ما يلي:
  - إنخفاض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، أو قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات إلى القيمة القابلة للإسترداد؛
  - إعادة الهيكلة والقيود العاكسة لمخصصات تكاليف إعادة الهيكلة؛
  - عمليات التصرف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات؛
  - عمليات التصرف بالإستثمارات؛
  - العمليات المتوقفة؛

- تسوية القضايا.

- يجب أن يتم الإفصاح إما في صلب بيان الدخل أو في الإيضاحات أو في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، عن مبلغ ربح السهم المعترف به كتوزيعات للفترة، وكذلك عن مقدار العائد على كل سهم.
- يجب أن يعرض تحليل المصروفات مصنفة على أساس طبيعتها أو وظيفتها ضمن المنشأة، ويفضل عرض التحليل في صلب بيان الدخل.

4.قواعد خاصة بالإفصاح في صلب بيان التغيرات في حقوق الملكية وتشمل:

- الربح أو الخسارة الخاصة بالفترة؛
- كل بند من بنود الدخل أو المصروف كما هو مطلوب من المعايير الأخرى، التي يتم الإعتراف بها بشكل مباشر في حقوق المساهمين وإجمالي هذه البنود؛
- إجمالي المبلغ الموزع على حقوق المالكين والشركاء والحصص النقدية؛
- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي يتم معالجتها وفق مرجعية المعيار المحاسبي الدولي رقم (8).
- كما يجب أن يعرض في صلب البيان أو في الإيضاحات ما يلي:
  - التوزيعات على أصحاب حقوق الملكية؛
  - رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية العمومية والتغيرات خلال الفترة؛
  - مطابقة بين القيمة المرحلة لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال، وعلاوة الإصدار وكل إحتياطي في بداية ونهاية الفترة، مع بيان كل حركة بشكل منفصل.

وتعكس التغيرات في حقوق مساهمي المشروع بين تاريخين للميزانية العمومية، الزيادة أو الإنخفاض في صافي الأصول أو الثروة خلال الفترة ما بينهما.

5. قواعد خاصة بالإفصاح في صلب بيان التدفقات أو في الإيضاحات:

تضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم(IAS.No.7) والمسمى بيان التدفقات النقدية بعض الشروط وقواعد الإفصاح في هذه القائمة نجملها فيما يلي:

أ. **التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية:** أوجبت الفقرة (25) من المعيار، على جميع الشركات الملتزمة بتطبيقه، أن تسجل التدفقات النقدية التي تنشأ عن عمليات بالعملة الأجنبية، بإستخدام عملة المشروع التي تنشر بموجبها بياناتها المالية، وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية إلى عملة المشروع، بإستخدام سعر الصرف السائد بين عملة التقرير، والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي.

ب. **الفوائد المقبوضة والمدفوعة وتوزيعات الأرباح:** كما أوجب الفقرة (31) من المعيار، أن يتم الإفصاح بشكل منفصل عن كل التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وتوزيعات الأرباح، وأن ينصف كل منها بأسلوب ثابت من فترة لأخرى، على أنها نشاطات تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية.

– وتضيف الفقرة (33) من نفس المعيار بأن الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة، عادة ما يتم تصنيفها على أنها تدفقات نقدية تشغيلية بالنسبة للمنشآت المالية، ولا يوجد إجماع في الرأي بالنسبة لتصنيف هذه التدفقات النقدية من قبل المشاريع الأخرى. ويمكن تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة، على أنها تدفقات نقدية تشغيلية، لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. و كبديل لذلك يمكن تصنيف الفائدة المدفوعة على أنها تدفقات نقدية تمويلية بصفتها تكاليف للحصول على الموارد المالية، والفائدة وتوزيعات الأرباح المقبوضة تدفقات نقدية استثمارية بصفتها عوائد للإستثمارات.

ج. **ضرائب الدخل المدفوعة:** وأوجبت الفقرة (35) من المعيار، أن يتم الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن ضرائب الدخل المدفوعة وتصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية، ما لم يتم تعريفها بشكل محدد على أنها أنشطة إستثمارية أو تمويلية.

د. شراء وبيع الشركات التابعة: وأوجبت الفقرة(39) من المعيار، أن المجموع الإجمالي للتدفقات النقدية الناشئة عن شراء وبيع الشركات التابعة وغيرها من منشآت الأعمال الأخرى، يجب أن تعرض بشكل منفصل وتصنف على أنها أنشطة إستثمارية.

– وتصنيف الفقرة (40) من نفس المعيار بأنه يجب الإفصاح بشكل إجمالي عن عمليات بيع وشراء الشركات التابعة وغيرها من وحدات الأعمال الأخرى خلال الفترة عن كل مما يلي:

- القيمة الإجمالية للشراء أو الإستبعاد؛
- الجزء المدفوع بالنقد أو ما يعادله من قيمة الشراء أو الاستبعاد؛
- مبلغ النقدية وما يعادلها في الشركة التابعة أو الوحدة التجارية التي تم شراؤها أو استبعادها؛
- مبلغ الموجودات والإلتزامات غير النقدية وما يعادلها في الشركة التابعة أو وحدة الأعمال الأخرى التي تم شراؤها أو إستبعادها، ملخصة حسب كل مجموعة رئيسية.

هـ. العمليات غير النقدية: ونصت الفقرة (43) من المعيار، على أن تستبعد العمليات الإستثمارية والتمويلية غير النقدية من بيان التدفقات النقدية، ويتم الإفصاح عن هذه العمليات في مكان آخر من البيانات المالية بطريقة توفر كل المعلومات المتعلقة بهذه الأنشطة. التي من أمثلتها، إمتلاك موجودات بواسطة الشراء وتحمل الإلتزامات المباشرة، أو عن طريق عقود تأجير تمويلية، أو إمتلاك مشروع وإصدار أسهم لملاكه مقابل صافي ثمن الشراء، أو بتحويل المديونية كقرض السندات إلى حقوق ملكية.

و. مكونات النقد والنقد المعادل: وأوجبت الفقرة (45) من المعيار، الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها التي تمتلكها المنشأة، على أن تعرض تسوية أو تجرى مطابقة بين المبالغ المصرح بها في بيان التدفقات النقدية، مع البنود المرادفة لها المبينة في الميزانية العمومية.

ز. إفصاحات أخرى: أوجبت الفقرة (48) من المعيار، الإفصاح عن مبالغ الأرصدة النقدية الهامة وما يعادلها، التي يحتفظ بها المشروع وغير المتوفرة للإستعمال من قبل المجموعة، مع توضيح من الإدارة حول أي نقدية مقيدة أو محجوزة لغرض معين، بصفتها أرصدة غير حرة للإستخدام في أنشطة أخرى.

6.قواعد خاصة بالإفصاح في الإيضاحات:

- يجب أن يظهر في الإيضاحات، السياسات المحاسبية المحددة، وأسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية، مع الإشارة لفئات الموجودات والإلتزامات التي طبق عليها كل أساس للقياس؛
- يجب أن تفصح المنشأة عن الأحكام التي أصدرتها الإدارة-بخلاف الأحكام التي ترتبط بالتقديرات- والمتعلقة بتطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة، التي يكون لها الأثر الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية. ومن أمثلة ذلك:
  - ما إذا كانت موجودات مالية تمثل إستثمارات محتفظ بها لتاريخ الإستحقاق؛
  - متى يتم بشكل جوهري نقل كافة المخاطر والمنافع الهامة المتعلقة بملكية أصل مالي أو عقد تأجير تمويلي إلى منشآت أخرى؛
  - ما إذا كانت مبيعات محددة من السلع هي في جوهرها ترتيبات تمويلية ولا تؤدي بالتالي إلى نشوء إيرادات؛
  - ما إذا كان يشير جوهر العلاقة بين منشأة معينة ومنشأة ذات أغراض خاصة، إلى أن الثانية مسيطر عليها من قبل المنشأة الأولى.
- يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم أهدافها وسياساتها وأساليبها لإدارة رأس المال.
- إفصاحات أخرى في الإيضاحات:
  - مبلغ أرباح الأسهم المقترحة أو المعلن عنها قبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية، ومبلغ أية أرباح أسهم ممتازة تراكمية غير معترف بها؛
  - مقر المنشأة وشكلها القانوني وبلد تأسيسها المكان الرئيسي للأعمال أو عنوان مكتبها المسجل، ووصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية وإسم الشركة الأم والأم النهائية للمجموعة.

خلاصة الفصل الثاني:

يعد الإفصاح المحاسبي من أهم المواضيع التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية، فقد أصبح شائع الإستخدام ذلك لأنه يخدم عملية توصيل وعرض المعلومات المحاسبية للمستثمرين بأسلوب ملائم، وكذلك لما له تأثير على جودة المعلومات المحاسبية، فقد أصبح مستخدمي البيانات المالية يطالبون بالمزيد من الإفصاح لأنه يعطي صورة صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للبيانات المالية للمنشأة.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية لمؤسسة الإخوة

عموري للإستيراد والتصدير

"SARL SOFRAMIMEX"

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الدراسة النظرية لعرض البيانات المالية ومعايير التقارير المالية من خلال إعطاء فكرة عن معايير التقارير المالية من حيث المفهوم المزايا والتوقيت وكذا الهيئات الدولية الخاصة بإعداد التقارير المالية، وإضافة إلى دراسة الإطار الفكري للبيانات المالية والمعيار الدولي الأول الخاص بعرض البيانات المالية، وكذلك دراسة الإفصاح المحاسبي من حيث ماهيته ومقوماته وكذا قواعد الإفصاح عن المعلومات وفقا معايير المحاسبة الدولية؛ طبعا سنحاول إسقاط هذا على الواقع التطبيقي من خلال متطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في مؤسسة الإخوة عموري للإستيراد والتصدير؛ كنموذج تطبيقي للدراسة، وذلك من خلال دراسة وتحليل النقاط التالية:

أولا: لمحة عامة حول المؤسسة.

ثانيا: البيانات المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها.

أولا: لمحـــــة عامـــــة حـــــول مؤسســـــة الإخـــــوة عمـــــوري للإســـــتيراد والتصـــــدير -SARLSOFRAMIMEX- بسكرة.

1. التعريف بالمؤسسة:

وهي شركة ذات مسؤولية محدودة تنشط في مجال التجارة حيث تقوم بإستيراد كلا من معدات الأشغال العمومية والبناء بما في ذلك الشاحنات والحافلات من النوع الثقيل ثم تتم عملية البيع على حالها دون أي تغيير،إضافة إلى ذلك إستيراد قطع الغيار واللواحق التي تدخل في خدمة ما بعد البيع.

وتقوم المؤسسة بعملية الإستيراد من مختلف دول العالم خاصة دولة الصين، ومن أهم الشركات المتعامل معها SINOTRUCK IMPORT- EXPORT–XIAMEN KING LONG-RNOMAC INTERNATIONAL

أما عن عملية البيع فتتفرع عبر 24 نقطة بيع موزعة عبر مختلف مناطق الوطن ومن بينها الوحدة الأم في ولاية بسكرة. وتكون عملية البيع مع مختلف الزبائن الخواص أو المؤسسات التابعة للدولة، وتتوزع نقاط البيع للمؤسسة في مختلف مناطق التراب الوطني كما يلي:

الجدول رقم(8): نقاط البيع الموزعة عبر كامل التراب الوطني.

Point de vente	Adresse
Tiaret	Division 01/37d N° route Khouidmi
Touggourt	Cité El amirabdelkader - Touggourt
B.B.A	Boumerkad N° 120 division 07
Bouira	Division 15 groupe propriété 118
El Oued	Cité Teksebt ouest - El Oued
Barika	Ennoukha – Barika
Oum Bouaki	Coopératif foncière Elbader N°02
Laghouat	Route Nationale N°01 commune Bennaceur ben Chara
El Eulma	Smara sud - El Eulma
Ghardaïa	Cité Bouhraoua Lot 58 groupe propriété 198
Jijel	Safsaf El DjemaaBeniHebib N°43
Djelfa	Ben nàam Route Nationale N°01 - Djelfa
Tebessa	Route Stratégique Tebessa
Chlef	Route National N°04 oumdroua –Chlef
M'sila	Route Nationale N° commune M'tarfa M'sila
Bechar	Cité houba boulevard Sahara Rue 1er novembre – Bechar
Touggourt	N°11 , 12 Cité des activités économique commune – Touggourt
Guelma	Route Nationale N°20 commune BelkhirDairaKalàatbousebaà
Elkhroub	OuedH'mimimDairaElkhroub – Constantine
Mostaganem	Commune KheireddineAmairia – Mostaghanem
Setif	Orissia N°09 Route de Bejaia – Setif
Batna	N°10 Rue Bouhezila Ali cité sibakalkhail – Batna
Sidi Ghezal	Cité Sidi Ghezal – Biskra
Rouiba	Cité essabaat Lot N° 08 N°258 Rouiba – Alger

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية.

2. نشأتــها:

إنطلقـــــت مؤسســـــة SARL SOFRAMIMEX في 2010/10/01 حيـــــث كانـــــت تقــع هــذه الوحــدة ببســكرة في المنطقــة الصــناعية ثم تغــير مركــز الإدارة إلى العنــوان التــالي: شــارع الزعاطشـــة رقـــم 06 بســـكرة، تقـــدر المســـاحة الإجماليـــة للمؤسســـة بـــ960 م^2 منهـــا المغطـــاة 600 م^2، ورأسمـــال يقـــدر بـــ 200.000.000.00 دج، أمـــا بالنســـبة للمـــوظفين فقـــد كانـــت المؤسســـة تشـــغل61 موظفـــا؛ إلى أن أصـــبح عـــدد المـــوظفين حاليـــا 70 موظفـــا، مـــوزعين على الشكل الآتي:

الجـــــدول رقـــــم (9): توزيـــــع عمـــــال مؤسســـــة الإخـــــوة عمـــــوري للإســـــتيراد والتصـــــدير SARL SOFRAMIMEX.

إطار مسير	**02**
إطار	**06**
عون تحكم	**11**
عون تنفيذ	**51**
المجموع	**70**

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية.

ومن أهداف هذه المؤسسة:

- توسيع نطاق توزيعها في معظم مناطق الوطن؛
- توفير جهد السفر إلى الخارج لشراء البضائع؛
- عرض مجموعة مميزة من البضائع من عدة مصادر وعدة تجار؛
- التحكم في منافذ التوزيع ومراقبتها؛
- الزيادة في حجم المبيعات؛
- خلق مناصب جديدة للشغل والمساعدة على تقليص نسبة البطالة؛

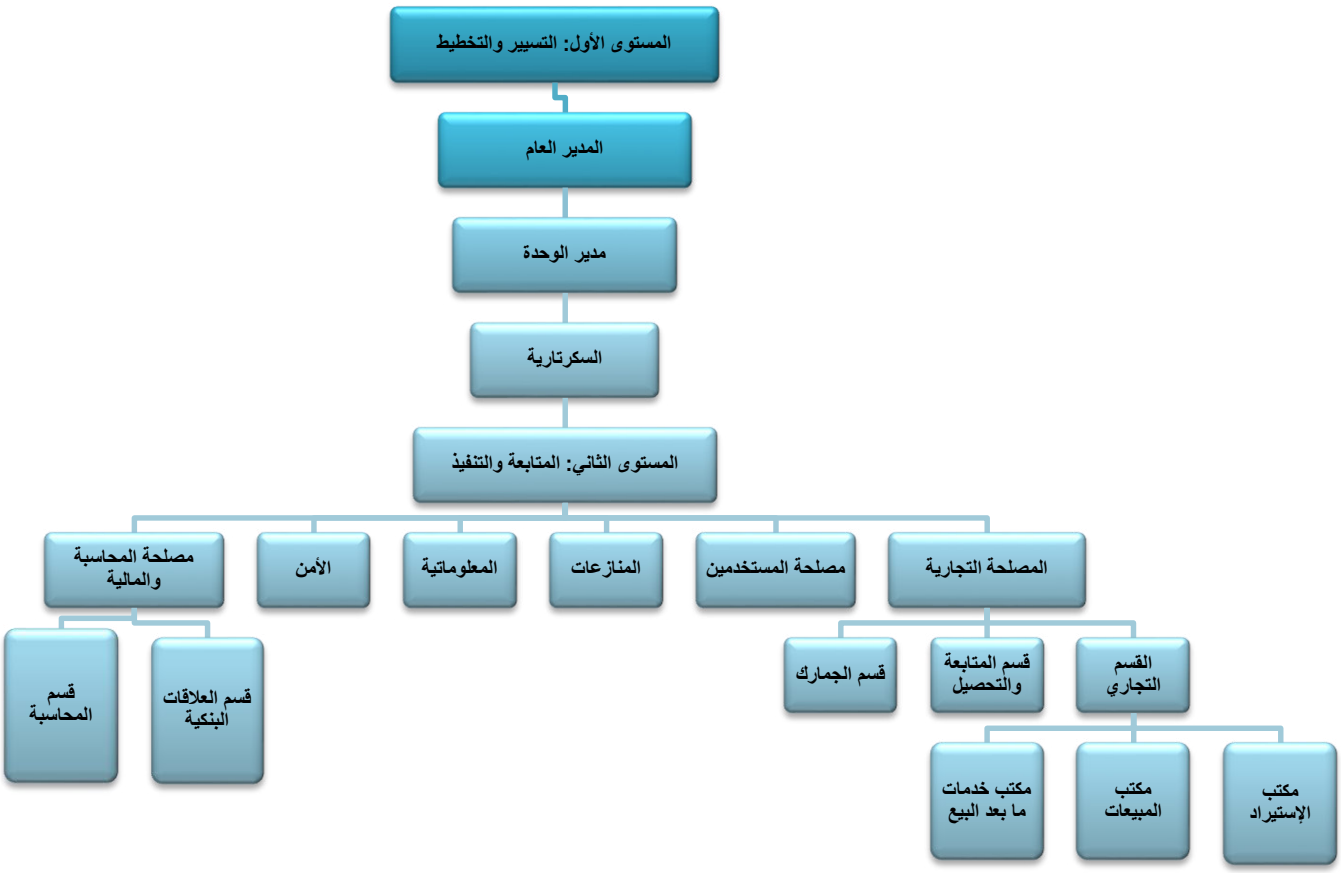
- تشجيع عملية الاستثمار.

3.الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

إن التعريف بأي مؤسسة لا يخلو من تقديم هيكلها التنظيمي، إذ هو وسيلة وليس غاية يسمح بتحقيق أهداف المؤسسة، فالهيكل التنظيمي للمؤسسة يحدد كيفية توزيع المهام والواجبات والمسؤول الذي يتبع له كل موظف، وأدوات التنسيق الرسمية وأنماط التفاعل الواجب إتباعها وتطبيقها.

وفي ما يلي تقديم الهيكل التنظيمي للشركة الإخوة عموري للإستيراد والتصدير SARL SOFRAMIMEX

الشكل(01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة عموري الإخوة للإستيراد والتصدير **SOFRAMIMEX** .



المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية.

إنطلاقا من الشكل السابق يمكن تحديد المهام الرئيسية لكل المستويات التنظيمية للمؤسسة كما يلي:

المستوى الأول: التسيير والتخطيط: ويتكون هذا المستوى من:

1. المدير العام.

السيد المدير العام يوجد على رأس المؤسسة وهو مركز القيادة والتسيير، يتكفل بوضع إستراتيجيات المؤسسة وتمثيلها مع الأطراف الخارجية، وكذلك إتخاذ القرارات الإستراتيجية وتحقيق التناسق والتكامل بين مختلف الوحدات؛ ويمكن أن نلخص مهام المدير العام في النقاط التالية:

- رسم سياسة العمل؛
- تقديم كل شخص للمنصب الذي يستحقه؛
- يكشف الملابسات حول الأمور الغامضة في العمل؛
- يعتبر الرقيب على كافة تصرفات العمال؛
- يصدر الأوامر الرسمية ولا تسير المهام بدونه؛
- يراعي العمال ويحترمهم؛
- ينظم العمل ويقوم بترقية من يستحق الترقية؛
- يصدر أمر بالإجتماعات

2. مدير المؤسسة.

يوجد على رأس المؤسسة، مهمته القيادة والإشراف والتنسيق بين مختلف المصالح، ويتكفل بتقديم تقارير مفصلة ودقيقة حول مختلف أوضاعها إلى المدير العام للمؤسسة قصد إتخاذ القرارات المناسبة؛ يمكن تلخيص مهامه في النقاط التالية:

- متابعة إنجاز الأعمال أولا بأول والتأكد من مطابقتها لخطة العمل؛
- تقديم تقارير دورية لمجلس الإدارة عن تطور العمل بالمؤسسة وفقا للمهام المنوطة به، والمشاكل التي تواجه قيامه بمهامه؛
- الإشراف على نظام العمل بالمؤسسة، ومتابعة إنجاز الأعمال اليومية، والتأكد من مطابقتها لخطة أعمال المؤسسة، والتنسيق بين العاملين بالمؤسسة؛

- تحديد الواجبات والمسؤوليات للفريق الإداري والتنفيذي للمؤسسة.

3. الأمانة العامة (السيكريتارية).

مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد، وكذا إستقبال العملاء والزوار لتسهيل الإتصال بالمدير، وإستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

المستوى الثاني: المتابعة والتنفيذ: ويتكون من:

1. **مصلحة المحاسبة والمالية:** تنقسم هذه المصلحة إلى فرعين ويتمثلان في ما يلي:

1.1 قسم العلاقات البنكية:

ويقوم هذا القسم بجميع العمليات البنكية والمالية اليومية لكافة المعاملات التجارية سواء المتعلقة بالبيع أو بالشراء المحلي أو بعمليات البنكية التي تخص إستيراد السلع من الدول الأجنبية وكذلك يقوم بمراقبة سعر الصرف وبمتابعة القروض وكيفية تسديدها (تاريخ وأقساط التسديد وحساب الفوائد) ويقوم كذلك بالتفاوض مع البنك من حيث التسهيلات التي تخص القروض ونسب الفوائد.

2.1 قسم المحاسبة:

يتكفل هذا القسم بتجميع العمليات المالية والمحاسبية وتقوم كذلك بوضع الميزانية وتسيير جميع الحسابات ومراقبتها. كما يقوم بحساب الجرد السنوي وإعداد التنبؤات والتقديرات حسب نتائج السنوات الماضية، كما تقوم بعملية التدقيق ومراجعة الحسابات المختلف للوحدة وتسهر أيضا على:

- الإشراف على دقة المعلومات في السجلات المحاسبية وعملية تبادل سجل المواد والمشتريات، سجل الموجودات وسجلات ودفاتر الأستاذ العام الثابتة، وحسابات مساعد ومختلفة تفصيلا؛
- إعداد السجلات والإيصالات، وأشكال وغيرها من المطبوعات اللازمة؛
- تسهر على مراقبة الحالة المالية للوحدة والنتائج المتحصل عليها من النشاطات؛
- تقوم بوضع تقديرات الميزانية المقبلة؛
- المساهمة في عملية تسيير الموجودات المالية للوحدة؛

- ضمان وتوفير الموارد المالية المستحقة في الوقت المناسب؛
- التطهير المالي المقرر من طرف الهيئات العمومية؛
- تساعد المدير العام في علاقاته مع المؤسسات الخارجية، وتزوده بالمعلومات حول التقارير الدورية.

2. **الأمن**: يسعى المكلف بالأمن بالمؤسسة للحفاظ على الأمن والإستقرار داخل المؤسسة ويتكفل بأجهزة فرعية على مراقبة حركة الدخول والخروج كما يعمل على المحافظة على أجهزة وممتلكات المؤسسة.

3. **مصلحة المعلوماتية** : تقوم بما يلي:

- صيانة الشبكات المعلوماتية المؤسسة؛
- الإشراف على مختلف التطبيقات المعلوماتية؛
- المساهمة في عمليات التدريب على المعلوماتية؛
- تقديم النصح والإستشارة في المجالات المعلوماتية؛
- ضمان الإستخدام السليم للأنظمة والبرامج والمعدات ومتابعة التطورات الأخيرة في التطبيقات والعمل على إدخال أية تسهيلات جديدة لمعالجة المعلومات؛
- الإشراف على تسجيل جميع الوثائق ذات الصلة القيد في حساباتها، وفقا لأنظمة وبرامج الكمبيوتر في مكان وعلى أساس الدورة المحاسبية التابعة.

4. **مصلحة المنازعات:**

وتقوم هذه المصلحة بكل الأعمال المتعلقة بالشؤون القانونية التي تخص المؤسسة سواء مع الغير كالزبائن أو الموردين أو مع العمال الذين هم في نزاع مع المؤسسة هذه المنازعات قد يكون حلها ودي بين المؤسسة والطرف الآخر أو عن طريق المحكمة.

5. **مصلحة المستخدمين:**

هذه المصلحة مكلفة بتنمية وتطوير نظم تسيير الموارد البشرية وتحديد السياسات والأساليب المتبعة في الأجور وترقية العمال وكل ما يتعلق بمسيرة العمال، كما تهتم بتدريب وتأهيل العمال والإطارات بشكل مستمر حسب متطلبات المؤسسة وتتلخص مهامها في:

- يقوم بعملية التوظيف حسب شروط العمل؛

- المساهمة في تحديد سياسات المؤسسة داخليا وخارجيا؛
- العمل على توفير الوسائل الضرورية لسير سياسة المؤسسة؛
- التوجيه والتنسيق والسهر على تسيير العاملين في المؤسسة؛
- مراقبة حركات العاملين في المؤسسة؛
- ضمان الجو الإجتماعي الجيد والتحفيز والترابط بين العاملين وروح التضامن التي تربط بينهم؛
- تعمل على خلق جو مناسب ومحفز للعمل وهذا بتحفيز العمال وتوفيرها لهم للضروريات.

6. المصلحة التجارية: ومن مهامها:

– تشارك في إنجاز الميزانية التقديرية السنوية؛

– عقد الصفقات التجارية مع الموردين، مراعية في ذلك الجودة والسعر؛

– القيام بالتقديرات بدلالة مختلف الورشات الإنتاجية والمخزون الموجود؛

– تشارك في إنجاز برامج التوزيع المحلي؛

– تحديد منافع البيع والقيام بعملية الفحص والمراقبة من ناحية الجودة والكمية، وهذا قبل شحن المبيعات؛

– بعث الفحوصات وإعلانات المناقضة المتعلقة بالحاجيات على المستوى الوطني والخارجي؛

– القيام بالبحوث التسويقية مثل "القيام بعملية الإستقصاء وزيادة المعارض الخاصة بالمواد الأولية".

وتضم وهذه المديرية ثلاث أقسام ألا وهي:

1.6. **القسم التجاري:** ويضم

1.1.6 مصلحة الإستيراد: ومن مهامها:

– دراسة السوق لتحديد إحتياجات المنظمة من السلع وتوثيق الشراء والاستلام؛

– التواصل مع المصارف لفتح إعتمادات مستنديه بغرض تأمين مشتريات المنظمة؛

– مساعدة الإدارة في رسم خططها إعتماداً على المستجدات والموازنة المالية؛

– تزويد الإدارة بالبيانات والمعلومات التي تمكنها من الرقابة على الإمداد والتخزين وصرف المستلزمات السلعية؛

-إعداد سجل خاصة عن كل طلبيه عند الإستيراد لبيان الكلفة والكمية؛

– متابعة بوالص الشحن ومكاتب التأمين على البضاعة المستوردة والمصدرة ومتابعة عمليات الإستلام التسليم.

2.1.6 **مكتب المبيعات**:ويقوم بالمهام التالية:

– إتجاه تطبيقي عام لحركة المبيعات وإعداد الكشوف والبيانات والتقارير الخاصة بكل فرع بشكل دوري؛

– تقييم نشاط كل فرع ومتابعة حركة ارتفاع وإنخفاض مؤشر المبيعات بالفرع ودراستها؛

– متابعة تجهيز وتنفيذ أعمال المواقع بالإشتراك مع الإدارة الهندسية (المسح، التحديد)؛

– متابعة إنهاء الإجراءات القانونية الخاصة بالعملاء بالإشتراك مع الإدارة القانونية؛

– إمداد الإدارة المالية ببيانات مبيعات الأفرع والتعاقدات الخاصة بكل فرع بشكل دوري.

3.1.6 مكتب خدمات ما بعد البيع: ومن مهامه؛

– **التكفل بخدمة ما بعد البيع في إطار الضمان**: حيث تتكفل مصلحة ما بعد البيع بتطبيق عملية الضمان، كل منتجاتها ضد كل عيب في الصنع؛

– **توفير قطع الغيار**: حيث تقوم المؤسسة بتوفير قطع الغيار في حال طلب الزبون ذلك.

2.6 **قسم المتابعة والتحصيل**: يقوم هذا القسم بإدارة عملية تحصيل الأموال والصكوك الناتجة عن عملية البيع من عند العملاء وكذا إستحقاق ما تبقى من ديون للشركة على حسب التعاقد بين الشركة ووفق إجراءات التحصيل المتبعة والإشراف على تحصيل الديون المتعثرة بالإضافة إلى إعداد تقارير ترفع إلى المصالح المختلفة للشركة خاصة مصلحة المنازعات عند وجود عملاء لم يسددوا ما عليهم من ديون؛

– تنفيذ تعليمات الرئيس المباشر في العمل بما يتناسب مع مسؤوليات الوظيفة؛

– تلقى كشوف الحساب وتقارير الأرصدة المستحقة من محاسب العملاء والشركات وتجهيز المطالبات التي سيتم تقديمها للعملاء حسب مواعيد السداد المتفق عليها بالعقود والاتفاقيات ثم عرضها بالتنسيق مع رئيس قسم التحصيل؛

– تسليم كشوف الحساب ومرفقاتها والمطالبات المعدة للتحصيل إلى العملاء في الوقت المناسب ومتابعة التحصيلات وتلقى الشيكات أو النقدية وتسليمها لرئيس التحصل؛

– تسجيل جميع بيانات المستحقات والمتحصلات (شيكات وإبداعات) الخاصة بالعملاء ومتابعتها على برنامج التحصيل؛

– أية أعمال يكلف بها الرئيس المباشر داخل حدود المؤسسة وبما لا يتعارض مع طبيعة العمل كمحصل.

3.6. **قسم الجمارك (وسيط العبور)**:يعتبر عمل هذا المكتب مهم جدا حيث يربط العلاقة ما بين المؤسسة والزبون وإدارة الجمارك حيث يقدم الملف كاملا إلى هذه الأخيرة لجمركة السلعة المباعة لإعدادها للإستغلال بعد التحضير للملف النهائي وتقديم البطاقة الرمادية للزبون.

ثانيا: البيانات المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها.

تقوم مؤسسة الإخوة عموري للإستيراد والتصدير كغيرها من المؤسسات بإعداد البيانات المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي، وتقوم بتقديمها لكل المستخدمين الذين لديهم علاقة أو إرتباط بالمؤسسة؛ وفي ما يلي البيانات المالية التي تم إعدادها من قبل مؤسسة الإخوة عموري للإستيراد والتصدير خلال سنة 2015.

الخاتمة

أصبح العديد من مستخدمي التقارير المالية يطالبون بالإفصاح عن المعلومات المالية، وذلك نظرا لأهميته من حيث إعطاء صورة صادقة ومعبرة عن محتوى الأحداث المالية التي تظهرها البيانات المالية للمؤسسة؛ فالإفصاح المحاسبي ركزت عليه معايير المحاسبة الدولية لتأثيره على جودة المعلومات المالية ذلك ولأنه يخدم عملية توصيل وعرض المعلومات للمستثمرين بطريقة مفهومة وأسلوب ملائم، فقد ساهمت معايير المحاسبة الدولية في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فقد ركزت على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي بمختلف أشكاله، وتوحيد أسس وقواعد العرض والإفصاح.

النتائج: من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى نتائج تتمثل في:

1. تساهم البيانات المالية في معرفة الوضعية المالية والإقتصادية للمؤسسة؛
2. تلتزم المؤسسات بمعايير المحاسبة الدولية في عرض بياناتها المالية؛
3. يساهم الإفصاح المحاسبي في إعطاء صورة صادقة وحقيقية للبيانات المالية؛
4. تعتبر البيانات المالية ذات أهمية بالغة بالنسبة للمستخدمين المتعاملين مع المؤسسة محل الدراسة؛
5. كفاية المعلومات المفصح عنها عند عرض البيانات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية.

التوصيات: توصيات هذه الدراسة تتمثل في:

1. تطبيق معايير إعداد التقارير الدولية عند إعداد البيانات المالية لما توفره من معلومات لتلبية إحتياجات المستفيدين من البيانات المالية، وكذلك لأن ذلك يكسب المؤسسة مصداقية وموثوقية أكثر؛
2. ضرورة تكوين إطارات علميا وعمليا لممارسة المحاسبة وفقا معايير المحاسبة الدولية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

1. إبراهيم جابر السيد، **الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن.

2. أحمد حلمي جمعة، **معايير التقارير المالية الدولية –معايير المحاسبة الدولية–**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الطبعة الأولى، 2015.

3. أحمد نور، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية والعربية والمصرية القياس والتقويم والإفصاح**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.

4. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إطار المفاهيم والمتطلبات**، الجزء أ، المطابع المركزية، عمان، الأردن 2012.

5. خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، مكتبة الجامعة، الشارقة، إثراء للنشر والتوزيع، 2007.

6. رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2009.

7. طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

8. عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

9. كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الثانية.

10. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.

11. محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ايتراك للطباعة والنشر، مصر 2005.

قائمة المراجع:

12. محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس– العرض– الإفصاح**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة 2012، عمان.

13. وليد ناجي الحيالى، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

المذكرات:

1. جودي إيمان، **أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية (US.GAAP)وآفاق التقارب بينهما**، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف-1-، 2012-2013.

المجلات:

1. أحمد السيد حمد الله، **مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين، منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري**، مجلة البحوث التجارية،كلية التجارة، جامعة الزقازيق 1993.

2. لطيف زيود، حسان قيطيم، نغم أحمد فؤاد مكية، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سوريا، المجلد 29، العدد الأول، 2007.

قوانين ومراسيم:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، بتاريخ 25مارس2009.

المواقع الإلكترونية:

1. www.infotechaccountants.com

الملاحق