عرض معايير المحاسبية الدولية IAS – IFRS المتعلقة بتعزيز جودة المعلومة المالية والإفصاح المحاسبي

Presentation of International Accounting Standards (IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS) related to enhancing the quality of financial information and accounting disclosure..

د. حليمي نبيلة

الرتبة العلمية: أستاذ محاضر- ب -

جامعة بومرداس

– الجزائر

n.halimi@univ-boumerdes.dz

الملخص

تعتبر جودة المعلومة المالية أمر مهم في الميدان المحاسبي وخاصة من طرف الأطراف المستخدمة لهذه المعلومات المالية لأنها الركيزة التي يتم من خلالها اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة لذلك فإنها يجب أن تكون شفافة وذات مصداقية وتعبر عن المركز المالي للمؤسسة بعدالة.

وبما أن عملية الإفصاح المحاسبي هي وسيلة إيصال المعلومة المالية فانه يجب أن تحضي بدرجة من العناية، وذلك من خلال استعمال معايير محاسبية دولية IAS/IFRS في القيام بها. ولذلك تناولت الدراسة للمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS المتعلقة بالإفصاح المحاسبي لتحسين جودة المعلومة المالية.

الكلمات المفتاحية: جودة المعلومة المالية، الإفصاح المحاسبي، المعايير المحاسبة الدولية.

Résumé :

La qualité de l'information financière est importante dans le domaine de la comptabilité, en particulier pour les utilisateurs de cette information financière , car elle constitue la base de décisions économiques raisonnables et doit donc être transparente et crédible et refléter la situation financière de l'entité.

Par conséquent, le processus de publication comptable devrait être traité avec un certain degré de maitrise et de soin, car il s'agit du moyen de communiquer les informations financières, en utilisant des normes comptables internationales IAS / IFRS a cet effet, l'étude a donc porté sur les normes comptables internationales IAS/ IFRS relatives à l'information comptable afin d'améliorer la qualité de l'information financière.

Les mots clés : La qualité de l'information financière, publication comptable, les normes comptables internationales IAS/ IFR

مقدمة:

شهد العالم في الآونة الأخيرة العديد من التغيرات في جميع المجالات مما أدى إلى ظهور المؤسسات الكبيرة التي تعرف ضخامة حجم أعمالها وتعقيد أنظمتها وتنوع أنشطتها كما يمتد نشاط بعض هذه المؤسسات خارج حدود الدولة.

وقد اثر هذا التنوع في أنشطتها على جودة المعلومة المالية وبالتالي على مستخدمي هذه المعلومات ونستطيع الحكم على نسبة جودة المعلومة المالية من نسبة الفائدة من استخدامها والمتمثلة أساسا في مساهمتها باتخاذ القرارات المناسبة لمستخدمي القوائم المالية.

ولكي تساهم في اتخاذ القرارات الصحيحة فانه يجب أن تعبر بصدق عن وضعية المالية للمؤسسة، ويعد مبدأ الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تلعب دورا متميزا في إثراء قيمة ومنفعة المعلومات المالية التي تظهر في القوائم المالية، لذلك كان هناك إجماع من قبل المختصين في المحاسبة بضرورة وجود كافي للمعلومات.

وبما أن المعلومة المالية تتميز بالجودة إذا أفصحت عن كل ما يهم مستخدمي القوائم المالية فقد كان لابد للمحاسبة أن تتطور وتلبي احتياجات المستخدمين وهذا ما أدى إلى اهتمام لجنة المعايير المحاسبة الدولية بإصدار مجوعة من المعايير المحاسبية الدولية IFRS -IAS المتعلق بالإفصاح المحاسبي المساهمة في تحسين جودة المعلومة المالية. ومنه يمكن طرح **الإشكالية التالية:**

ما هي أهم المعايير المحاسبية الدولية IAS– IFRS التي ساهمت في تعزيز جودة المعلومة المالية؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية تم تقسيم الدراسة للمحاور التالية:

المحور الأول: المعلومة المالية وجودتها

المحور الثاني: الإفصاح المحاسبي أنواعه ومتطلباته

المحور الثالث: معايير إعداد التقارير المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بتعزيز جودة المعلومة المالية

المحور الأول: المعلومة المالية وجودتها

أولا– تعريف المعلومة المالية

التعريف1:

حسب ولكنسون المعلومات هي: "ما يتولد عن نظام المعلومات كناتج له، يجب تمييزها عن البيانات، فالبيانات حقائق مجردة وأشكال وحتى رموز، وهي تشكل في مجموعها مدخلات نظام المعلومات المحاسبي، وفي المقابل فإن المعلومات تحتوي على البيانات التي تم تحويلها بصورة أكثر فائدة من خلال التشغيل والمعالجة، فالمعلومات هي المعرفة ذات المعنى المفهوم والتي تكون مفيدة في الوصول إلى الأهداف. 1

التعريف2:

أما المعلومات المالية فتعرف بأنها المعلومات التي تتعلق بالوضع المالي للمنظمات.2

التعريف 3:

ويرى هندريكسن أن المعلومات المالية هي البيانات التي يكون لها صدى لدى مستقبلها، و تؤدي إلى تخفيض عدم التأكد، وتوصل رسالة إلى متخذ القرار تكون قيمتها أعلى من تكلفتها، ومن المحتمل أنها تستدعي استجابة متخذ القرار.3

من خلال استعراض التعاريف المختلفة للمعلومات المالية يتبين أن المعلومات هي في الأصل بيانات تمت معالجتها لتكون في صورتها الحالية، تتمتع بقيمة عالية، وتزيد من معرفة متخذ القرار وتؤثر فيه وتقلل من حالة عدم التأكد المصاحبة لعملية اتخاذ القرار والتنبؤ بالمستقبل، الأمر الذي ينعكس إيجابا على دقة وصحة القرارات المتخذة، وبالتالي على جدارة المنظمة التنافسية.4

ثانيا: جودة المعلومة المالية:

1) مفهوم جودة المعلومة المالية

التعريف1:

إن جودة المعلومات المالية تتمثل في الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية والقواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المالية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند إعداد التقارير المالية من جهة، وفي تقييم المعلومات المالية التي تنتج من تطبيقات محاسبية بديلة، والتمييز فيما يعد ضروري وما لا يعد كذلك من جهة أخرى.

كما تعد جودة المعلومات المالية معيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المالية لأهدافها، كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية. 5

التعريف2:

تعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها".6

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن جودة المعلومة المالية هي تلك الخصائص النوعية التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المالية حتى تكون ذات فائدة كبيرة لجميع الأطراف المستخدمة لهذه المعلومات في تحقيق أهدافهم المختلفة. لذلك من الضروري التطرق لهذه الخصائص النوعية والتي سنعرضها كالتالي:

2) الخصائص النوعية للمعلومات المالية:

إن الخصائص النوعية للمعلومات المالية هي التي تميز المعلومات الأفضل والأكثر نفعا وفائدة، عن تلك المعلومات الأقل نفعا لغرض اتخاذ القرارات وتأكيدا لهذا المفهوم فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في البيان رقم (2) لمفاهيم معايير جودة المعلومات المالية يحدد فيه الخصائص النوعية للمعلومات المالية. وفيما يلي عرض لهذه الخصائص:

أ- الخصائص الأساسية للمعلومات المالية:

ويشير مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) إلى أن الملائمة والموثوقية هما الخاصيتان الأساسيتان اللتان تجعلان المعلومات مفيدة لاتخاذ القرار.وهما كالتالي: 7 .

1 – الملائمة:

حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملائمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة، وتعتبر المعلومات المالية ملائمة لدورها التنبؤي في التنبؤ بالأداء المتوقع للشركة في الفترات القادمة بقدرة الشركة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة، ومن المعلوم أن هناك تداخل بين الدورين التنبؤي والتأكيدي، فمثلاً المعلومات المعروضة عن الوضع الحالي تمكن مستخدم المعلومات المالية من تأكيد أو تقييم التوقعات السابقة، وكذلك التنبؤ بالمستقبل.

ويهتم مستخدمو المعلومات المحاسبية بالتنبؤ بالأداء المالي المستقبلي، وقدرة المنشأة على دفع توزيعات الأرباح، وتوقعات حول أسعار الأسهم المستقبلية.

2 – الموثوقية:

حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة، تمتلك المعلومات صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة ومحايدة،ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بمعقولية.

تتحقق هذه الخاصية من خلال الخصائص الفرعية التالية:

أ – التمثيل الصادق:

حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية، والأحداث الأخرى التي حدثت في الشركة أومن المتوقع أن تعبر عنها بمعقولية.

ب– الجوهر فوق الشكل:

حتى تمثل المعلومات المالية بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون عرضت وتم المحاسبة عنها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس شكلها القانوني فقط.

ج – الحياد:

تعني خاصية الحياد أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى. أو لتحقيق غرض معين أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز.

د – الحيطة والحذر(التحفظ):

تعني هذه الخاصية وجود درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية، لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد، بحيث لا يتم تضخيم الأصول والإيرادات أو الدخل أو تخفيض للالتزامات والمصروفات.

هـ – الاكتمال:

حتى تتحقق صفة الموثوقية، فإن المعلومات الواردة في البيانات المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة. إن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة، وبالتالي تصبح غير موثوقة ويخفض ذلك من درجة ملاءمتها.8

ب) الخصائص الثانوية:

بالإضافة إلى الخصائص النوعية الرئيسية يوجد خصائص أخرى ذات أهمية كبيرة لا تقل عن سابقتها ، أوصى مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بضرورة توافرها في معلومات المالية إلى جانب الخصائص النوعية الرئيسية، والتي تتمثل في الخصائص النوعية الثانوية كالقابلية للمقارنة والثبات النوعية الثانوية كالقابلية للمقارنة والثبات.9 وهي كالتالي:

1- القابلية للمقارنة:

يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس الشركة، أو مقارنة القوائم المالية للشركة مع القوائم المالية لشركة أخرى ولنفس الفترة، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء الشركة ومركزها المالي من فترة لأخرى، وإجراء المقارنة بين الشركات المختلفة.

وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق السياسات. كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى.10

2- الثبات:

إن خاصية الثبات تقتضي أن تطبق المنظمة نفس الأساليب والطرق لنفس الأحداث المحاسبية من فترة محاسبية لأخرى.

إن خاصية الثبات لا تعني بشكل مطلق أن الوحدة المحاسبية لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية معينة إلى أخرى، بل يمكنها التغيير في الطرق المحاسبية التي تستخدمها وذلك في الحالات التي يثبت فيها أن الطريقة الجديدة تعد أفضل من القديمة .وفي هذه الحالة يلزم الإفصاح عن طبيعة وأثر هذا التغير المحاسبي ومبرر إجراء ذلك في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها التغير.11

المحور الثاني: الإفصاح المحاسبي أنواعه ومتطلباته

أولا: مفهوم الإفصاح المحاسبي:

التعريف1:

"شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير بصورة واضحة وصحيحة عن المؤسسة". 12

التعريف2:

يعرف الإفصاح انه الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والبيانات المالية والتقارير المالية. 13

التعريف3:

"الإفصاح المحاسبي المناسب وهو أن تفصح التقارير المالية جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعل تلك التقارير غير مضللة". 14

ومنه فان الإفصاح المحاسبي هو الوسيلة التي يستطيع من خلالها الأطراف الداخلية والخارجية الحصول على المعلومات المستهدفة والتعرف على وضعية المؤسسة، وهذا من خلال التقارير المالية.

ثانيا: أنواع الإفصاح المحاسبي:

أ) أنواع الإفصاح المحاسبي حسب طبيعة ونوعية وكمية المعلومات والبيانات التي يشملها

1- الإفصاح العادل:

ويعني هذا النوع بتوفير رعاية متوازنة لاحتياجات كافة الأطراف المعنية.

2- 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 الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، بالإضافة إلى انه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد. 15

ب) الإفصاح المحاسبي حسب الأشكال والالتزامات القانونية:

1- الإفصاح الإجباري:

يتمثل في المعلومات التي تلزم الشركات بعرضها بموجب المعايير المحاسبية وقانون الشركات وقانون الأوراق المالية، وبموجب تعليمات الإفصاح الصادرة عن هيئة البورصة.

من الأسباب التي تحث على اعتماد هذا النوع من الإفصاح المحاسبي ما يلي:

- ✓ احتكار المؤسسة للمعلومات: كما هو الحال بالنسبة للمؤسسة الجزائرية، التي تحتكر المعلومات الخاصة بها، ولا تفصح عنها، ويتم استغلالها داخليا كمعلومات خاصة من قبل الأطراف الداخلية لتحقيق منفعة ذاتية من استغلالها.
- ✓ فشل الإفصاح الاختياري: غالبا المؤسسات لا تفصح ذاتيا ومن غير إلزام على كل المعلومات اللازمة للمستثمرين.

2- الإفصاح الاختياري:

ويمثل المعلومات التي تبادر الشركات إلى نشرها طوعا وبدون إلزام، وذلك سعيا منها لتحسين نوعية الإفصاح، فالإفصاح الإضافي ليس فقط مفيد لمستخدمي المعلومات المحاسبية بل للمؤسسة نفسها أيضا، لأنه يحسن من صورتها لدى الغير خاصة في سوق الأوراق المالية، مما ينعكس بصورة إيجابية على سعر أسهمها فيه، فالمستثمرون يقومون بتوجيه مدخراتهم نحو المؤسسات الناجحة التي توفر هام معلومات دقيقة وموثوقة.

يهدف إلى تدعيم مفهوم الملائمة باعتبار ذلك أحد الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية، ويفيد في إبراز المعلومات الملائمة لصنع القرارات.16

ثالثا: متطلبات الإفصاح المحاسبي:

1- السياسات المحاسبية:

تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من مؤسسة لأخرى، فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات وطرق محاسبية مختلفة، وقد أوضحت المعايير المحاسبية الدولية ذلك بالقول أنه يعتبر

استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، وليست هناك مجموعة معينة للسياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها.

2- الأطراف والصفقات الهامة:

يجب أن تشمل الإيضاحات المكملة للقوائم المالية على وصف للصفقات المبرمة بين المؤسسة وأطراف أخرى، وكذلك العلاقات الهامة بينها وبين الأطراف الخارجية مثل العلاقة بين المؤسسة القابضة والمؤسسة التابعة.

3- الأحداث اللاحقة:

تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت، ولكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة في الفترة المالية، وغالبا ما تنشر بعد انتهاء الفترة المالية بعدة شهور، وتسمى الفترة بين الفترة المالية ونشر القوائم بالفترة اللاحقة.

وأثناء الفترة اللاحقة قد تحدث أحداث هامة أو تتاح معلومات جديدة متصلة بالقوائم المالية التي تم إعدادها، فإذا لم تكن منعكسة على القوائم المالية فإن الأمر يتطلب تعديل القوائم أو عرضها في صورة الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

4- الشكوك حول استمرار المؤسسة:

يتم إعداد القوائم المالية على أساس استمرار المؤسسة، وأنه في ظل غياب أي معلومات وتوقعات بفشل المشروع أو عدم استمرارية فإنه يفترض أن المشروع مستمر، وفي حال توفر لدى معدي القوائم المالية معلومات تفيد بعدم استمرارية المشروع، أو أن هناك شكوكا حول استمرار المشروع، عندئذ يجب الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة للقوائم المالية.

5- الالتزامات المحتملة:

تتمثل عادة بالتزامات تحيط الكثير من عدم التأكد، فيما يختص بحدوثها أو مبالغها، وتظهر عادة نتيجة للقضايا المرفوعة ضد المؤسسة أو المنازعات مع الأطراف الأخرى، والتي تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلا عند تسوية النزاع، وفي بعض الحالات التي يتأكد فيها بعض هذه الالتزامات فإنها تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح جزءا من القوائم المالية

بينما يتم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة الأقل تأكيدا في ملاحظات القوائم المالية، والإفصاح في الحالة يخبر القارئ بالنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت ولكنها لم تصل إلى الدرجة الموضوعية اللازمة لإدخالها إلى القوائم المالية. 17

حتى تتميز المعلومة المالية بالجودة فانه لابد من تميزها بمجموعة من الخصائص النوعية التي تم التطرق لها سابقا، بالإضافة إلى تحقيق أهم هدف من استعمالها والمتمثل في اتخاذ القرارات المناسبة، الذي يتحقق عندما تكون هذه المعلومات قد تم الإفصاح عنها بصدق لذلك فان عملية الإفصاح المحاسبي نالت قدرا كبيرا من الاهتمام من طرف المختصين في المحاسبة ويظهر هذا الاهتمام من خلال إصدار مجموعة من معايير المحاسبة الدولية IAS وIFRS المتعلقة بموضوع الإفصاح المحاسبي والتي سنتطرق لها كالتالي:

- **قبل التطرق لهذه المعايير المتعلقة بموضوع الإفصاح المحاسبي لتعزيز جودة المعلومة المالية يجب الإشارة إلى أن معيار الدولي للتقارير المالية (01) IFRS:**

هذا المعيار لم يتناول موضوع الإفصاح المحاسبي من اجل تعزيز جودة المعلومة المالية، وإنما الهدف من هذا المعيار الدولي للتقرير المالي إلى ضمان أن تحتوي البيانات المالية الأولى للمؤسسة المعدة حسب (IAS,IFRS) على معلومات ذات جودة عالية من خلال:

- شفافية للمستخدمين وقابلة للمقارنة عبر جميع الفترات المعروضة.
- تقدم نقطة بداية مناسبة للمحاسبة وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي.
- يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنافع.

أولا: المعايير الدولية للتقارير المالية والمعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات ذات الغرض العام والنشاط العادي للمؤسسة:

1 – المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS(1)

يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس عرض البيانات المالية ذات الغرض العام بما يضمن إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمؤسسة للفترات السابقة ومع البيانات المالية الخاصة بالمؤسسة الأخرى.

وحسب هذا المعيار فانه في جميع الأحوال يجب أن يتم عرض عادل للمعلومات المالية بالامتثال في كافة النواحي لمعايير المحاسبية الدولية المطبقة. ويتطلب العرض العادل ما يأتي:

أ- اختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة.

ب- تقديم المعلومات بطريقة توفر معلومات مناسبة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها.

ج- تقديم افصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث معينة على المركز المالي والأداء المالي للمؤسسة.

وقد تناول البنود التي يجب الإفصاح عنها في (القوائم المالية) الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التدفق النقدي، قائمة التغيرات في حقوق المساهمين، الملاحق وهي كالتالي:

1– 1 البنود التي يجب أن يفصح عنها في الميزانية العمومية:

يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على مجموعة من البنود يتم الإفصاح عنها وهي:

- ✓ الأصول الثابتة، الأصول غير الملموسة، الأصول المالية، المخزون، المدينون، النقدية وما يعادلها، الدائنون، الأصول والالتزامات الضريبية، المخصصات، الالتزامات غير المتداولة المنتجة للفائدة، حصة الأقلية، رأس المال المصدر والاحتياطات.
- ✓ كما يجب أن تفصح المؤسسة عما يأتي إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات:

أ- بالنسبة لكل نوع من رأس المال المساهم.

- الأسهم المصرح بها
- عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم الصادرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل.
- القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية.
- مطابقة لعدد الأسهم غير المسددة في بداية ونهاية السنة.
- الحقوق والافضليات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وتسديد رأس المال.
- أسهم المنشأة التي تملكها المؤسسة نفسها أو شركاتها الفرعية أو شركاتها الزميلة.
- الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب الخيارات وعقود المبيعات بما في ذلك الشروط والمبالغ.

ب- وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق الملكية.

ج- عندما يقترح توزيع أرباح أسهم ولكن لم تتم الموافقة عليها لدفع المبلغ المشمول أو الغير مشمول في المطلوبات.

د- مبلغ أية أرباح أسهم تفضيلية متراكمة لم يتم الاعتراف بها

1- 2 البنود التي يجب أن تفصح عنها في قائمة الدخل:

يجب أن تشمل قائمة الدخل كحد ادني البنود التي تعرض المبالغ الخاصة بالإيرادات ونتائج الأنشطة التشغيلية، وتكاليف التمويل، مصروف الضريبة، والربح والخسارة من الأنشطة العادية، البنود الاستثنائية، الأعباء المالية، نتيجة الدورة، حصة الشركاء الموضوعة موضع معادلة في النتيجة الصافية، حقوق الأقلية.

1- 3 البنود التي يجب الإفصاح عنها في قائمة التدفق النقدي (قد خصص لهذه القائمة المالية معيار خاص بها IAS 07 :

على المؤسسة أن تقوم بإعداد قائمة التدفق النقدي وفقا لمتطلبات هذا المعيار وتقوم بالإفصاح عن:

- التدفقات الناتجة عن نشاطات الاستغلال (الدورة العادية)
- التدفقات الناتجة عن نشاطات الاستثمار
- التدفقات الناتجة عن نشاطات التمويل

1- 4 البنود التي يجب الإفصاح عنها في قائمة التغيرات في حقوق المساهمين:

النتيجة الإجمالية للدورة، كل بند من بنود حقوق الملكية، مبالغ المعاملات مع الملاك، الأثر التراكمي لتغيير السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء، توزيعات الأرباح، رصيد الربح أو الخسارة، مطابقة رأس المال والاحتياطات بين بداية الفترة ونهايتها.

1- 5 المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الملاحق (الإيضاحات):

- توضيح أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية.
- تقديم المعلومات الإضافية الضرورية الغير معروضة لغرض العرض العادل وتتطلبها معايير الإفصاح المحاسبي الدولي ولا تظهر بصلب القوائم المالية.
- أسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية.
- الإفصاح عن جميع السياسات المحاسبية الضرورية لفهم مناسب للبيانات المالية.
- الإفصاح عن بلد المؤسسة، وشكلها القانوني، ومكان تأسيسها، وعنوانها.
- الإفصاح عن طبيعة نشاط المؤسسة.
- عدد الموظفين في نهاية الفترة.

2- المعيار المحاسبي الدولي الثاني(02) IAS المخزون:

وقد اوجب هذا المعيار الإفصاح عن:

- السياسات المحاسبية المتبعة في تقييم البضاعة.
- القيمة الإجمالية للبضاعة وقيمة المجاميع الفرعية.
- أية مخصصات متعلقة بالبضاعة.
- أي إلغاء لمخصصات في فترات سابقة تم الاعتراف بها كدخل في هذه الفترة. 18

3- المعيار المحاسبي الدولي الثامن (08) IAS السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء:

حسب هذا المعيار يجب الإفصاح عن:

- التغييرات في السياسات المحاسبية.
- التغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء في الفترة السابقة. .
- *المحاسبة عن التغير في السياسات المحاسبية.*
- *التغير في التقدير المحاسبي.*
- *تصحيح الفترات المحاسبية السابقة. 19*

4- المعيار المحاسبي الدولي (10) IAS الأحداث اللاحقة:

حسب هذا المعيار فانه يجب الإفصاح عن:

- *المعلومات المالية الضرورية للتعبير الصادق عن الوضعية المالية للمؤسسة التي تحدث بعد تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية.*
- *الأحداث التالية لتاريخ الميزانية.*
- *طبيعة الحدث.*
- *تقدير الأثر المالي للحدث والإفصاح عنه.*

كما يقدم هذا المعيار إرشادات حول المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تلي تاريخ التقرير المالي. 20

5- المعيار المحاسبي الدولي (12) IAS ضرائب الدخل:

يتم الإفصاح حسب هذا المعيار بشكل مفصل عن مكونات الضريبة، كما يجب الإفصاح عن الضرائب المؤجلة.

ثانيا: المعايير الدولية للتقارير المالية والمعايير المحاسبة الدولية المتضمنة للإفصاحات المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية:

1- المعيار المحاسبي الدولي (32) IAS الأدوات المالية الإفصاح والعرض:

حسب هذا المعيار هذا يجب الإفصاح عن كافة أنواع الأدوات المالية، والهدف من الافصاحات المطلوبة في هذا المعيار، هو توفير معلومات من شأنها تحسين فهم أهمية الأدوات المالية ضمن الميزانية العمومية.

وتكمل المبادئ الواردة هذا المعيار مبادئ قياس الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي9 "الأدوات المالية"، ومبادئ الإفصاح عن المعلومات بشأنها الواردة في المعيار الدولي للتقرير المالي7 "الأدوات المالية" الافصاحات.

2- المعيار الدولي للتقارير المالية (07) IFRS الأدوات المالية ، الافصاحات:

ويهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية بحيث تمكن مستخدمو تلك القوائم من تقييم:

- الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمؤسسة.
- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي قد تتعرض لها المؤسسة خلال الفترة المالية وكذلك بتاريخ إعداد التقارير المالية وكيفية إدارة المؤسسة لهذه المخاطر.

ثالثا: المعايير الدولية للتقارير المالية والمعايير المحاسبة الدولية المتضمنة للإفصاحات المحاسبية المتعلقة بنشاطات الشراكة وعمليات تجميع الميزانيات:

- **المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS المتضمنة للإفصاحات المحاسبية المتعلقة بنشاطات الشراكة**

***1*–المعايير الدولية للتقارير المالية (11) IFRS الترتيبات المشتركة:**

ويدور هذا المعيار حول الإفصاح عف الترتيبات المشتركة التي تكون المؤسسة طرفا فيها، بضبط مفهوم السيطرة المشتركة والعمليات المشتركة، ومتطلبات الإفصاح عنه.

2– المعايير الدولية للتقارير المالية (12) IFRS الإفصاح عن الحقوق في المنشات الأخرى:

يدعم هذا المعيار متطلبات الإفصاح التي يمكن أن يحتاج إليها المستخدمين، في تحديد الحقوق في المنشآت الأخرى، نوعية الترتيب وما إلى ذلك.

- **المعايير الدولية للتقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية المتضمنة للإفصاح عن عمليات تجميع الميزانيات:**

1– معيار الدولي للتقارير المالية (03) IFRS اندماج الأعمال:

يتماشى هذا المعيار تماما مع ظهور الشركات الكبرى، و اتساع الأسواق وبالتالي يفصح عن اندماج الأعمال من خلال إيجاد شخص معنوي جديد هو المقتني.

ويجب الإفصاح حسب هذا المعيار عن ما يلي:

- الإفصاح عن تجميع الأعمال وأثاره.
- المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية على تقييم طبيعة التجميع والأثر المالي الناتج عن ذلك.

2– معيار الدولي للتقارير المالية (10) IFRS القوائم المالية الموحدة:

تم استحداث هذا المعيار ليضبط نطاق القوائم المالية الموحدة المعروضة من قبل الشركة الأم، ويعالج القصور الذي ظهر بالمعيار IAS 27

3– المعيار المحاسبي الدولي (27) القوائم المالية الموحدة ومحاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة:

قد اوجب هذا المعيار الإفصاح عن:

- قائمة بالمؤسسات التابعة الهامة تدرج في القوائم المالية الموحدة تبين الاسم، بلد التسجيل أو الإقامة، ونسبة حق الملكية أو نسبة حق التصويت المحتفظ بها إذا كانتا مختلفتين.
- طبيعة العلاقة بين المؤسسة الأم والتابعة.
- وصف للطريق المستخدمة في المحاسبة عن المؤسسات التابعة في القوام المنفصلة للمؤسسة الأم.

4– المعيار المحاسبي الدولي (21) آثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية:

يساعد هذا المعيار في عمليات تجميع الميزانيات عندما تكون المؤسسات التابعة للشركة الأم أجنبية. ويجب هذا المعيار الإفصاح عن:

- فروقات الأسعار التي تم تضمينها في صافي الربح أو الخسارة للفترة.
- فروقات أسعار الصرف المصنفة كبند من بنود حقوق الملكية وتسوية ذلك في بداية الفترة ونهايتها.
- سبب استعمال عملة مختلفة عن عملة البلد الذي تقيم فيه المؤسسة. 21

رابعا: المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS والمعايير المحاسبية الدولية IAS المتعلقة بجوانب أخرى من الإفصاح المطلوب:

قد تطرقنا فيما سبق إلى المعايير الدولية المتضمنة لأهم المعلومات التي يجب أن تفصح عنها المؤسسة للإبلاغ المالي الصادق عن وضعيتها المالية، إضافتا إلى ذلك هناك معلومات إضافية شملها النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية يتم الإفصاح عنها من طرف مؤسسات معينة والمتمثلة في المعلومة القطاعية، الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، التقارير المالية المرحلية.

1- المعايير الدولية للتقارير المالية (08) IFRS "القطاعات التشغيلية" الإفصاح عن المعلومات القطاعية:

نظرا للتطور الاقتصادي وما تواجهه الشركات من منافسة شديدة دفعت بها إلى التنويع في خطوط الإنتاج أو فتح فروع تابعة للشركة في مناطق جغرافية مختلفة حيث الاختلاف في معدلات الربحية، وفرص النمو، وحجم المخاطر التي قد تتفاوت بشكل كبير بين قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية ,لذلك تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة للحصول على معلومات إضافية أكثر تفصيلا تساهم في تقييم الأفضل لأداء الشركات، فكانت الحاجة إلى ظهور القوائم القطاعية والتي تعرف على أنها تقسيم الشركة إلى أجزاء قطاعية سواء قطاعات أعمال أو القطاعات الجغرافية وعرض البيانات المالية القطاعية المجزأة جنبا إلى جنب مع معلومات الشركة الإجمالية، حيث أن توفير المعلومات بهذا الشكل مهم لكافة الفئات المستخدمة لها، وهذا لأهمية المعلومات التي تقدمها القوائم القطاعية سواء لقطاعات الأعمال أو القطاعات الجغرافية، إذ أنها تتضمن محتوى معلوماتي يؤثر في اتخاذ القرارات ويساعد في تقييم أداء الشركات بشكل أفضل. 22

ويجب الإفصاح حسب هذا المعيار عن المعلومات التالية:

- الإفصاح عن معلومات عامة مثل: العوامل المستخدمة لتحديد قطاعات المؤسسة إما ذا كانت الإدارة قد اختارت تنظيم المؤسسة بناءا على الاختلافات في المنتجات والخدمات، أو المناطق الجغرافية، أو البيئات التنظيمية، أو مجموعة من العوامل.أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد منها كل قطاع.
- الإفصاح عن المبيعات المتعلقة بكل قطاع، نتيجة القطاع، أصول كل قطاع.
- الإفصاح عن المعلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال التي تقوم بها وأثرها المالية.
- معلومات عن الربح والخسارة التي تم التقرير عنا لكل قطاع.
- يجب إجراء مطابقات للمبالغ في قائمة المركز المالي للقطاعات التي يتم التقرير عنها مع المبالغ في قائمة المركز المالي للمؤسسة لكل تاريخ تعرض فيه قائمة مركز مالي.

2- المعيار المحاسبي الدولي (24) "افصاحات الأطراف ذات العلاقة":

الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن تتضمن القوائم للمؤسسة الافصاحات الضرورية لتوجيه الاهتمام إلى احتمال أن يكون مركزها المالي وربحها أو خسارتها قد تأثرت بوجود أطراف ذات علاقة وبنتيجة المعاملات معهم وأرصدتهم القائمة.وتتمثل الأطراف ذو العلاقة في الشركة القابضة، الشركات التابعة، الشركات الشقيقة.

ولا يمكن اعتبار الحالات التالية أطراف ذات علاقة:

- مؤسستان هاما نفس المدير .
- متعاقدان هاما سيطرة مشتركة على عقد مشترك
- الممولين، الاتحادات التجارية، الهيئات والوكالات الحكومية في علاقاتها العادية بالمؤسسة .
- العميل المنفرد، المورد، صاحب حق التأليف، الموزع، الوكيل العام والذين تتعامل معهم المؤسسة.

ومنه فان هذا المعيار قد اوجب الإفصاح عن:

- الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة (العلاقات بين الشركة الأم ومنشاتها التابعة) بغض النظر عما إذا كانت هناك معاملات بينهما وهذا حتى يتمكن مستخدمو القوائم المالية من تكوين رأي عن ثار العلاقات مع الطرف ذي العلاقة على مؤسسة ما.
- كما يجب أن تفصح المؤسسة عن تعويضات كبار موظفي الإدارة بشكل إجمالي: منافع الموظف قصيرة الأجل، منافع ما بعد انتهاء التوظيف، المنافع طويلة الأجل الأخرى، منافع إنهاء الخدمة، المدفوعات على أساس السهم.23

3- المعيار المحاسبي الدولي (34) "الإبلاغ المالي المرحلي":

وتعني تقرير مالي يتضمن إما مجموعة كاملة وإما مجموعة مختصرة من القوائم المالية للفترة المؤقتة و التي هي أقل من سنة مالية، حيث يهدف المعيار IAS 34 إلى تحديد الحد الأدنى من محتويات التقرير المالي المؤقت، وكذلك والتقييم المطبقة في القوائم المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية.

لا يلزم المعيار IAS 34 المؤسسات بموجب إصدار تقارير مالية مؤقتة، ولا كذلك مدى تكرارها أو الفترة الفاصلة بعد نهاية التقرير المالي المؤقت، واعتبر أن مثل هذه القضايا متروكة للحكومات المحلية، المشرعين المتعلقين بالأوراق المالية، الأسواق المالية والهيئات المحاسبية. 24

ويحتوي التقرير المالي المرحلي على:

- ميزانية مختصرة.
- قائمة الدخل مختصرة.
- قائمة تدفقات نقدية مختصرة.
- ملاحظات تفسيرية.

كما يجب على المؤسسة أن تدرج الإفصاح عن الإيضاحات حول القوائم المالية المرحلية أية أحداث ومعلومات ذات أهمية في فهم الفترة المرحلية الحالية إذا كان حذفها سو يجعل من القوائم المالية المؤقتة مضللة، وتتضمن ما يلي:

- ✓ الإقرار على أنه تم إتباع نفس السياسات المحاسبية في إعداد القوائم المالية المرحلية بالمقارنة مع القوائم المالية السنوية الحالية، وإذا حدثت تغييرات في ذلك فيجب الإبلاغ عن طبيعة التغير وأثره.
- ✓ إيضاحات تفسيرية عن موسمية أو تكرار العمليات التشغيلية خلال الفترة المرحلية .
- ✓ طبيعة وقيمة التغيرات في التقديرات المحاسبية الخاصة بالفترة المالية المؤقتة أو بالسنوات المالية.
- ✓ الإفصاح عن المعلومات القطاعية.
- ✓ الأحداث الهامة اللاحقة للفترة المؤقتة الحالية، والتي يتم إدراجها في القوائم المالية المرحلية .
- ✓ أثر التغيرات في هيكل المؤسسة وتشمل اندماج الأعمال، إعادة الهيكلة، الاستثمارات طويلة الأجل .

تصحيح أخطاء الدورات السابقة .

- ✓ الإفصاح عن عمليات الحيازة والتنازل عن الأصول المادية .
- ✓ خسائر القيمة للأصول المادية والمعنوية .
- ✓ التعهدات بحيازة أصول مادية .
- ✓ أي عجز في تسديد الالتزامات أو الإخلال في تنفيذ اتفاقيات الديون.

ومنه تكمن أهمية الإفصاح بالتقارير المالية المرحلية في كونها تبقي مستخدم المعلومات المحاسبية على إطلاع مستمر على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي، إما بشكل ربع سنوي أو نصف سنوي أو حتى شهري. 25

الخاتمة:

باعتبار أن المعلومات المالية مخرجات النظام المعلومات المحاسبي وهي الصورة العاكسة للوضعية المالية للمؤسسة مجسدة في القوائم المالية.

وهي الوسيلة التي يعتمد عليها مستخدمي المعلومات المالية في عملية اتخاذ القرارات، فاختلاف الأنظمة الاقتصادية والمالية وكذا التطبيقات المحاسبية أدى إلى اختلاف المالية المحاسبية المتوفرة في القوائم المالية من مؤسسة لأخرى. وهذا الموضوع سيؤثر على الأطراف المستخدمة لها وبالتالي على عملية اتخاذ القرارات ومنه يقلل من جودة تلك المعلومات.

وهذا ما دفع بالجمعيات العلمية والتجمعات المهنية إلى البحث عن التنسيق وتقليل الاختلافات الموجودة بين النظم المحاسبية، الشيء الذي أدى إلى ظهور المعايير المحاسبية الدولية IAS- IFRS وذلك لتقليل الفوارق في التطبيقات المحاسبية بين دول العالم، وبالتالي تقليل الفوارق في مخرجات هذه الأنظمة المحاسبية المتمثلة في المعلومات المالية وتوحيد طرق الإفصاح المحاسبي وإعطائه أهمية كبيرة من خلال إصدار عدة معايير تناولت هذا الموضوع وهذا ما أدى إلى تعزيز جودة المعلومات المالية.

قائمة التهميش والمراجع:

1- عثمان مداحي، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009 ، ص 49.

2- ملكاوي، نازم محمود و حمادنة،عبد الرؤوف، دور المعلومات المالية في الحد من آثار الأزمة المالية العالمية على الأسواق المالية للدول النامية" دراسة في سوق عمان المالي"، بحث مقدم لمؤتمر الأزمة العالمية، جامعة الإسراء، 2009، ص7.

3- .هندريكسون، الدون س، نظرية المحاسبة، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، الطبعة الأولى، المؤلف1990،ص1.

4- مصطفى يوسف سبسبي، دور المعلومات المالية المستقبلية للشركات في اتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2011، ص6.

5- ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009 ، ص23.

6- محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، مصر، العدد الأول، 2005، ص26.

7- مصطفى يوسف سبسبي، مرجع سبق ذكره، ص12.

8- كريمة علي كاضم الجوهر، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الرابعة والثلاثون، العدد التسعون، 2011، ص 113،114،115.

9- مصطفى يوسف سبسبي، مرجع سبق ذكره، ص17.

10- كريمة علي كاضم الجوهر، مرجع سبق ذكره، ص115.

11- مصطفى يوسف سبسبي، مرجع سبق ذكره، ص19.

12- عبد الكريم خيري، مساهمة النظام المحاسبي المالي في قياس وتقييم الأداء المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2011 ،ص54.

13- 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، 29، العدد الأول،2007، ص179.

14- صديقي مسعود، صديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول :واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي: 05-2013/05/06،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، ص3.

15- لطيف زيود، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص180.

16- صبرينة بن عروج، أهمية وانعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012 ، ص78،79.

17- صبرينة بن عروج، نفس المرجع، ص 113.

18- المعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAS، دورة مقامة في عمان، الأردن بإشراف نقابة المحاسبين والمدققين العراقية للفترة من 23-30 / 7 /2005.

19- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS، الورقة الزرقاء، الجزائر، 2011، ص349.

20-لخضر علاوي، نفس المرجع، ص349.

21 - ,5/9/2018http://www.accdahan.com/2017/07/ifrs-2016-ias.html

22-أحمد محمد العمري وآخرون، الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية الأردنية دراسة ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 44،سبتمبر 2004، ص4.

23 - http://www.accdahan.com/2017/07/ifrs-2016-ias.htm, op- cit ,7/8/2018.

24- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 150.

25- خالد الخطيب، المعيار رقم 34 التقارير المالية المرحلية، دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الفعاليات العلمية لهيئة الأوراق والأسواق المالية، بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السورين لسنة 2009 ، دمشق سوريا لسنة 2009، ص2.