

جامعة محمد بوضياف - المسيلة -

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

الرقم التسلسلي: .....

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

## العنوان

الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير الدولية لإعداد

التقارير المالية (IAS/IFRS)

-دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة المسيلة-

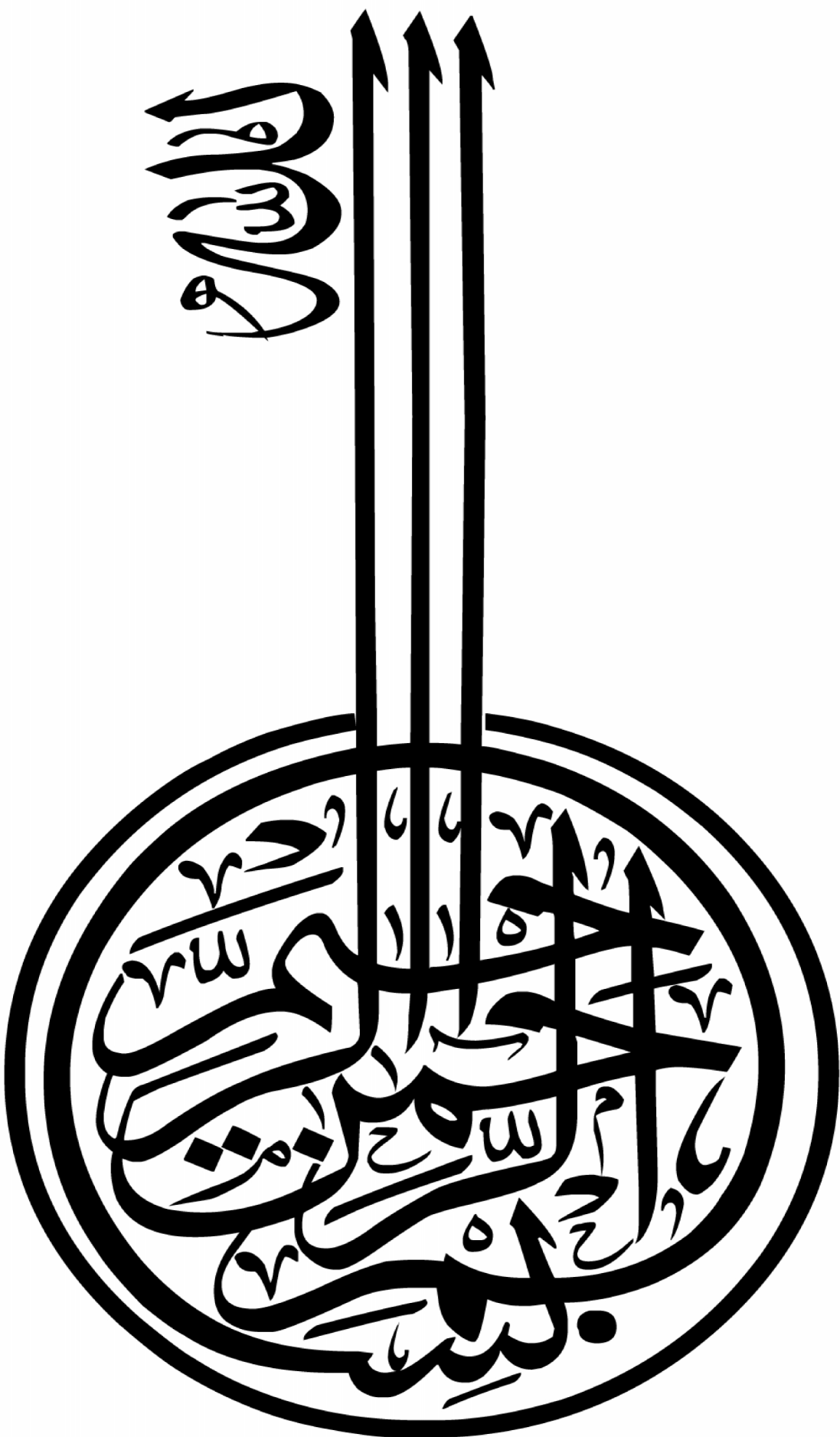
إعداد الطالب

عنية بوزيد

أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا	أستاذ محاضر (ب)	- أ/لقليطي لخضر
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر (ب)	- أ/رزقات بوبكر
ممتحنا	أستاذ محاضر (ب)	- أ/غلاب فاتح

السنة الجامعية: 2016/2015



# شكر و عرفان

نحمد الله سبحانه وتعالى ونشكره على نعمته علينا ومنحه إيانا الصبر وسعة البال حتى تمكنا من إنجاز هذا العمل المتواضع، وعملاً بقول سيدنا رسول الله محمد صلى الله عليه وسلم

من لم يشكر الناس لم يشكر الله

لا يسعني وأنا أتصفح بحثي هذا إلا أن أتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير وعرفاناً بالجميل لكل من ساهم بإثراء هذا العمل وعلى رأسهم الأستاذ المشرف المحترم الذي لم يبخل علي بتوجيهاته القيمة:

رزاقات بو بكر

أشكر أصدقاء العمل الذين ساعدوني كل باسمه

و أشكر كل من كان له الفضل في إنجاز المذكرة بفكرة موحية وكلمة محفزة ومشاعر دافعة إلى سبيل العلم والعمل

# إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى التي حملتني وسهرت على تربيتي إلى التي لا تكون الحياة إلا بها ومعها إلى من يهواها القلب  
والعين تتراح لرؤيتها إلى من غمرتني بعطفها وحنانها إلى فاتحة باب الجنة أمي الغالية حفظها الله

ياحي الضاوية

إلى من رسم لي طريق الفلاح وعلمني أن المرء لا ينال ما يتمنى إلا بالكد والجهد والعمل إلى من  
منحني الأمل والإرادة والعمل إلى من تعب لأجلي وكان لي المرشد في الأزمات ودفع بي إلى معارج  
العلم ولم يبخل على بشيء إلى من قاسى وتحمل متاعب الدنيا لأجلنا أبي العزيز حفظه الله عنيبة

دحمان

إلى سنابل عائلتي الذين قاسموني حلو الحياة ومرّها الدرر الأعرّاء أختوتي وأختواتي حفظهم الله  
الأخت الغالية زهية والاختوة الرائعين جمال، نبيل، سمير، وليد واولاد اخوتي عامر بلال فاطمة  
والكتاكيت يوسف محمد وبنيس.

إلى روح جدي وجدتي الطاهرتين والى كل الأهل والأقارب

إلى أصدقاء الدرب ومن جمعني بهم الأيام

وإلى كافة الذين قضيت معهم أحسن وأحلى الأيام وأطيب الأوقات

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي



## ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة إلى ربط معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية بالإفصاح، عن طريق إعطاء صورة واضحة وذات مصداقية عن المؤسسة، بالإضافة إلى أهميته في ترشيد قرارات الأطراف ذات العلاقة، وخاصة المستثمرين من خلال توضيح المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة، حيث تم التطرق إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)، بالإضافة إلى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، وتم تطبيق دراسة ميدانية على مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، وكانت النتيجة المتوصل إليها أن المؤسسة محل الدراسة تفصح في قوائمها المالية عن الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

**الكلمات المفتاحية:** المعايير الدولية، النظام المحاسبي المالي SCF، الإفصاح المحاسبي

## :Abstract

This study aims to highlight the crucial role of accounting disclosure of information in the improvement of business, through providing a true and congruent accounting information. This latest will greatly support managers as well as potential shareholders making pertinent decisions. In order to reach this goal, a conceptual framework related to all concepts around which turns our study has been done first. Afterwards, an analysis has been done based on financial sheets of HODNA Company that operates in agricultural products sector. The results show that the studied company provides a minimum accounting disclosure. This could be due to the public nature of the studied company.

**Key words:** Accounting disclosure, SCF, International Accounting Standards.

المقدمة

العامّة

ان تحقيق الانسجام في إعداد التقارير المالية في مختلف دول العالم هي الحاجة الملحة لهذا العصر لاسيما إذا كان من الضروري إجراء مقارنات هادفة للمعلومة المالية التي تنبثق عن مختلف بلدان العالم التي تستخدم معايير المحاسبة التي كانت حتى وقت قريب مختلفة الى حد بعيد عن بعضها البعض، لذلك ظهرت الحاجة الملحة الى تعميم مجموعة مشتركة من معايير المحاسبة الدولي، أو بعبارة أخرى، تقارب عالمي حول لغة محاسبة مشتركة في العالم المالي، ويمكن التعرف على أهم المستجدات التي أدت إلى ظهور الحاجة الى المعايير المحاسبية الدولية

والإفصاح المحاسبي من أهم الأمور في المؤسسة الاقتصادية وهذا لتوفره عن معلومات فعالة وملبية لجميع حاجيات وعلى هذا الأساس فإن المؤسسة الاقتصادية تحتاج إلى معلومات وبيانات تساعد في اتخاذ القرار ومعرفة الوضعية المالية للمؤسسة، حيث يتم الحصول على هذه المعلومات والبيانات من مصادر متعددة من بينها الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، هيئات وتنظيمات رغم أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) غير ملزمة لكونها تصدر عن هيئات مهنية

فمنذ ظهورها اتجهت معظم الدول طواعية إلى تطبيقها أو محاولة التوفيق بينها وبين معاييرها المحلية ويتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلا في القوانين والتشريعات للدول الراغبة في تبنيها، على غرار الاتحاد الأوروبي سنة 2005 الذي ألزم كل المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية الأوروبية إلى استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) كأساس لإعداد وعرض التقارير المالية للمؤسسات المدرجة في أوروبا.

أولاً: طرح الإشكالية: بناء على سبق نقوم بطرح الاشكالية التالية

هل تلتزم مؤسسة مطاحن الحضنة بمتطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)؟

• انطلاقاً من هذه الإشكالية طرحنا الاسئلة التالية :

أ- هل كل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) تحتوي على متطلبات الإفصاح المحاسبي؟

ب- هل تلتزم مؤسسة مطاحن الحضنة لمتطلبات الإفصاح المحاسبي حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS1؟

ج- هل تلتزم مؤسسة مطاحن الحضنة لمتطلبات الإفصاح المحاسبي حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS7؟

د- هل تلتزم مؤسسة مطاحن الحضنة لمتطلبات الإفصاح المحاسبي حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS16؟

ثانياً: فرضيات الدراسة

ولكي يتم القيام بدراسة يراعى فيها كل من الإشكالية المطروحة أعلاه والهدف المذكور سلفاً، فقد تم صياغة الفرضيات على النحو المبين أدناه:

الفرضية الأولى: كل معايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) تتوج متطلبات الإفصاح الواجب على المؤسسة الإلزام بها.

الفرضية الثانية: تلتزم مؤسسة مطاحن الحضنة لمتطلبات الإفصاح المحاسبي حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS1.

الفرضية الثالثة: تلتزم مؤسسة مطاحن الحضنة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS7.

الفرضية الرابعة: تلتزم مؤسسة مطاحن الحضنة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS16.

ثالثاً: أهداف الدراسة

نهدف من خلال الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال الوصول إلى النقاط الآتية:

✓ معرفة علاقة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) بمتطلبات الإفصاح.

- ✓ معرفة درجة التزام مؤسسة مطاحن الحضنة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS1.
- ✓ معرفة درجة التزام مؤسسة مطاحن الحضنة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS7.
- ✓ معرفة درجة التزام مؤسسة مطاحن الحضنة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS16.

### رابعاً: أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال:

- تتمثل الأهمية العلمية لهذا البحث في أنه يربط بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) من ناحية، ومتطلبات الإفصاح من ناحية أخرى؛
- تأتي الأهمية العملية للبحث من أنه يمثل دراسة لأثر التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) ، فالبحث يضع أمام صناع السياسة المحاسبية والمستثمرين في الجزائر بعض النتائج الميدانية المتعلقة بأثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) ؛
- إظهار وشرح أهم أسس مبدأ الإفصاح المحاسبي.

### خامساً: أسباب الاهتمام بالموضوع

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص محاسبة؛
- الرغبة الشخصية في البحث في مثل هذه المواضيع؛
- يعتبر هذا النوع من المواضيع أحد أهم المواضيع الحديثة.

### سادساً: أهداف الدراسة:

- التركيز على أهمية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) ؛
- التركيز على دور الإفصاح المحاسبي في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية وتعزيز الثقة بين الوحدة الاقتصادية والمساهمين مما يقلل من التكاليف؛
- الوقوف على مدى توفير الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية من جهة نظر المستفيدين منها؛
- اكتشاف مدى تطبيق هذا المبدأ في مؤسستنا.

### سابعاً: منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات في بحثي هذا قمت بتقسيم البحث إلى قسمين هما الجزء النظري وقد تطرقت فيه الى موضوع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) والإفصاح، أما الجزء الثاني فهو الجزء التطبيقي فسوف نستخدم دراسة حالة القوائم المالية في مؤسسة مطاحن الحنونة بالمسيلة لتحليل الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية.

### ثامنا: الدراسات السابقة:

حضي موضوع الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية باهتمام العديد من الباحثين سواء على المستوى المحلي او العلمي.

### 1- المراجع باللغة العربية:

- توفيق محمد شريف، قياس متطلبات العرض والافصاح العام، 1989، المملكة العربية السعودية. تهدف الدراسة لتقييم مدى توافر الافصاح في التقارير المالية لشركات المساهمة السعودية. وقد أظهرت الدراسة الميدانية التي اجريت على عينة 26 شركة مساهمة سعودية عدم التزام هذه الشركات بجميع متطلبات معيار العرض والافصاح العام التي أصدرتها وزارة المالية (التجارة)، عام 1406 هـ، وأوضحت نتائج الدراسة إلى أن النسبة العامة لتطبيق متطلبات المعيار في عينة البحث 68.1 % ويرى توفيق أن هذه النسبة تعتبر منخفضة وأنه لخدمة أهداف التقارير المالية والحماية المستفيدين ولتحقيق أهداف وزارة التجارة من وراء إصدار معيار العرض والافصاح العام يجب أن تكون هذه النسبة 100 %.
- الحسني محمد أحمد، مدى تطبيق الافصاح عن عناصر غير عادية بقائمة الدخل، 1992، المملكة العربية السعودية. تهدف الدراسة إلى فحص التقارير المالية المنشورة زمن قبل شركات المساهمة السعودية ومعرفة مدى تطبيق الافصاح عن العناصر غير العادية بقائمة الدخل. وأظهرت الدراسة من خلال فحص التقارير المالية المنشورة لعينة البحث عدم التزام جميع شركات المساهمة السعودية بمتطلبات الافصاح المالي عن العناصر غير العادية الذي أوجبه معيار العرض والافصاح العام.
- سلم محمد عبود، أثر الافصاح والشفافية من إدارة الأزمة المالية، الجامعة، بغداد، 2009. تهدف الدراسة إلى مدى التزام الشركات بالقواعد المحاسبية والمعايير ومدى الافصاح عن المعلومات الواجب عرضها في إدارة الأزمة المالية.

وقد توصل إلى:

- عدم التزام الشركات بالقواعد المحاسبية والمعايير مع ضعف الرقابة والتدقيق على شروط الاقراض.
- ضعف الافصاح عن المعلومات الواجب عرضها عن حركة النشاط.
- ضعف النظام المحاسبي والرقابي والتنظيمي حيث تعاني معظم الدول التي تعرضت لازمات مالية من الضعف في النظام والإجراءات المحاسبية المتبعة ودرجة الافصاح في المعلومات.
- انقسام النظام المالي النقدي عن النظام الإنتاجي تعرض المعايير المحاسبية وبعض القواعد إلى الالتفاف انعدام المسؤولية الإنسانية.

### 2- المراجع باللغة الأجنبية:

- Benjamine، مدى توافر بنود ومتطلبات الافصاح المحاسبي في التقارير السنوية في هونج كونج 1990.

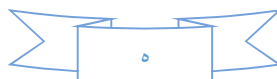
وتهدف إلى اختيار مدى توافر 11 بند من متطلبات الافصاح المحاسبي في التقارير السنوية ل 76 شركة.

وقد توصل الباحث أن المتوسط العام لعدم الالتزام كان 22 % وكجزء من الدراسة قام الباحثون بإجراء مقابلات مع خمسة مدراء الشركات وسبعة مدراء المكاتب محاسبية لتحديد الأسباب التي من الممكن ان تؤدي إلى عدم التزام جميع الشركات المتطلبات الالزامية ووفقا للمقابلات استخلص الباحثون بعضا من الأسباب وهي تتلخص في الآتي:

- متطلبات الافصاح وإجراءات المراجعة في بعض الأحيان، صعوبة الفهم والتطبيق.
- عدم وجود وعي كافي بالمفاهيم العامة للمحاسبة.
- قلة المحاسبين المؤهلين.
- محاولة الإدارة اظهار صورة جيدة في متطلبات الافصاح بين قلة المصادر المالية.
- Abayo, A.G ، نوعية المعلومات التي يتم الافصاح عنها في التقارير السنوية ، 1992 ، تنزانيا.

وتهدف إلى معرفة نوعية المعلومات التي يتم الافصاح عنها في التقارير المالية.

معرفة نسبة الالتزام من الافصاح القانوني.



وقد توصل الباحث إلى أن الشركة لا تقوم بالإفصاح الكلي كما هو منصوص عليه في القانون إذ وجد أن النسبة العامة للالتزام بمتطلبات الإفصاح القانونية كانت 52.6 % فقط.

• Ahmed and d.ficholls، قياس مستوى الإفصاح عن المعلومات الإلزامية ، 1994 ،  
بنجلادش.

تهدف الدراسة إلى معرفة مدى التزام شركات بنجلادش بالبنود الإلزامية ومعرفة أعلى مستوى وأدنى مستوى وقد اوضحت الدراسة عدم التزام جميع الشركات بكل البنود الإلزامية، وقد وجد الباحثان أن أعلى مستوى للإفصاح كان 97 %، وأدنى مستوى 12 %.

# الفصل الأول

## المعايير الدولية لإعداد

## التقارير المالية (IAS/IFRS)

## تمهيد:

تمثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) مجموعة من القواعد المحاسبية، يتم الاتفاق عليها والتعارف على استخدامها كمرشد أساسي لتحقيق تجانس المعالجات في قياس العمليات والإحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، كما تهدف الى متطلبات الإفصاح.

ورغم أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) غير ملزمة لكونها تصدر عن هيئات وتنظيمات مهنية.

فمنذ ظهورها اتجهت معظم الدول طواعية إلى تطبيقها أو محاولة التوفيق بينها وبين معاييرها المحلية ويتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلا في القوانين والتشريعات للدول الراغبة في تبنيها، على غرار الاتحاد الأوروبي سنة 2005 الذي ألزم كل المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية الأوروبية إلى استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS).

وعلى غرار العديد من الدول، باشرت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، لمواكبة الإصلاحات الاقتصادية بهدف الاستفادة من فرص الاقتصاد العالمي الذي أصبح حقيقة وواقعا، يجب الرؤية إليه بإيجابية ويقين، بحيث لم يعد من الممكن لدولة تريد المشاركة في العصر والأخذ بأسبابه أن تتعزل عما يجري فيه. لذا عمد المشرع الجزائري إلى تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) من خلال: (القانون رقم 11-07 المؤرخ في 32 نوفمبر 2013) (المتضمن النظام المحاسبي المالي SCF) .

## الفصل الأول: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)

صدرت معايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وهي التسمية الجديدة لمعايير المحاسبة الدولية (IAS) من قبل مجلس المعايير الدولية (IASB) في 20 أبريل 2001. وبذلك فإن التسمية القديمة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تختفي من الأدب المحاسبي تدريجياً لتحل محلها التسمية الجديدة مع الإصدارات الجديدة والتعديلات المحتملة على المعايير النافذة المفعول.

### المبحث الأول: الحاجة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)

إن تحقيق الانسجام في إعداد التقارير المالية في مختلف دول العالم هي الحاجة الملحة لهذا العصر لاسيما إذا كان من الضروري إجراء مقارنات هادفة للمعلومة المالية التي تنتبثق عن مختلف بلدان العالم التي تستخدم معايير المحاسبة التي كانت حتى وقت قريب مختلفة إلى حد بعيد عن بعضها البعض، لذلك ظهرت الحاجة الملحة إلى تعميم مجموعة مشتركة من معايير المحاسبة الدولي، أو بعبارة أخرى، تقارب عالمي حول لغة محاسبة مشتركة في العالم المالي، ويمكن التعرف على أهم المستجدات التي أدت إلى ظهور الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية على النحو التالي:

#### 1.1 التبادل التجاري:

أدى النزوع إلى حرية التبادل التجاري بين دول العالم، وتحرير التجارة تدريجياً من القيود الجمركية،<sup>1</sup> وتزايد عدد دول الموقعة على اتفاقية التبادل التجاري (المنظمة العالمية للتجارة) إلى اهتمام الدول والمؤسسات بتكاليف الإنتاج بهدف تحديد الأسعار، واحترام قواعد المنافسة الشريفة، والعمل على تطبيق سياسة الإغراق لتدمير بعض المؤسسات المنافسة عن طريق إلحاق خسائر كبيرة بها مما يؤدي إلى إفلاسها وخروجها من السوق، فاعتبرت المنظمة العالمية للتجارة البيع بأقل التكلفة مخالف لقواعد التجارة الدولية، وقد عملت المعايير المحاسبية الدولية على توحيد مفهوم قياس التكلفة إما بالتكلفة أو بصافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2013-2014، ص22.

## 2.1 الحاجة لمواكبة التقدم والتطور العالمي إيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة نفسه:

ظهرت في منتصف سبعينات القرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات الوطنية في الدول المختلفة فتعددت وتناقضت المعالجات لنفس الظاهرة في المؤسسة الواحدة إلى دورة أخرى (مخالفة مبدأ الثبات) وكذلك الحلول المتناقضة بين المؤسسات على المستوى الوطني (مخالفة مبدأ قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة)

ومن أمثلة الاختلاف الكبير القائم على المستوى الدولي ما يلي:<sup>1</sup>

- معالجة مشكلة الإيجار التمويلي، مرة يعتبر أصلا وأحيانا مصروفا دون ضوابط.
- تقويم المخزون السلعي آخر الدورة، فقد أحصت لجنة توجيه المعايير المحاسبية الدولية (ASC) وجود 15 طريقة مختلفة للتقويم تؤدي إلى أرباح مختلفة.
- وجود اختلافات كبيرة في شكل ومضمون القوائم المالية حتى في الدولة الواحدة.
- ظهرت اختلافات كبيرة في تحديد مفاهيم بنود القوائم المالية، أي الافتقار إلى لغة محاسبية تلقى قبولا وطنيا ودوليا، مثلا الاختلاف في تحديد مفهوم الأصول أو المصروفات أو الخسارة.

## 3.1 التنمية الدولية:

تمثل التنمية الدولية هدفا تسعى إلى تحقيقه الشعوب وحكومات الدولة المختلفة، كما تهتم المنظمات الدولية مثل المنظمة العالمية للتجارة والبنك الدولي بدراسة مؤشرات التنمية الاقتصادية في دول العالم وتعطي بعض المساعدات الإحصائية في هذا المجال، بهدف إعداد الحسابات القومية ضمن أسس موحدة تصلح للمقارنة بين دول العالم، كما تصلح للتجميع والتلخيص على مستوى الأقاليم أو القارات أو الدول، ولما كان النشاط الاقتصادي يمارس من قبل المؤسسات الاقتصادية حكومية أو خاصة، فلا بد من إعداد هذه الحسابات من قبل المؤسسات ضمن المفاهيم المحددة في النظام، وهذا ما يفترض إما الأخذ بأسس ومعايير الحسابات القومية المحددة بحسب نظام الأمم المتحدة، أو الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية مما يجعل توحيدها ممكنا وأعداد الحسابات القومية بناء عليها تكون شفافة وقابلة للمقارنة مما سبق يمكن النظر على أن وضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)

<sup>1</sup> أحمد محمد مخلوف، مدى الالتزام بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثرها على توليد تقارير مالية ذات جودة عالية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2013-2014، ص56.

ضمن هذا الإطار الأوسع، فهي تمثل أداة مفيدة بشكل خاصة مصممة لدعم بيئة تنظيمية دولية مستقرة وأكثر أمنا وفي نفس الوقت تنص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أهداف المحاسبة والإفصاح وتوسعى كذلك الى الرفع من مستوى الشفافية في إعداد التقارير المالية العالمية.

## المبحث الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

### 2-1 الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

تم إصدار الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية في سبتمبر 2010 حيث حل محل إطار إعداد وعرض البيانات المالية الذي تم وضعه من قبل الهيئة السابقة للمجلس. ويساعد إطار المفاهيم مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) فيما يلي:<sup>1</sup>

- تطوير المعايير الدولية لإعداد المستقبلية ومراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة،  
- زيادة التوافق بين الأنظمة والمعايير والإجراءات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير المالية بتوفير أساس لتخفيض عدد أساليب المعالجات المحاسبية البديلة التي يسمح بها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.  
بالإضافة الى ذلك يمكن الإطار المفاهيمي المساعدة في:

- تحضير البيانات المالية لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفي التعامل مع الموضوعات التي يمكن ان تكون عنوان المعايير او التفسيرات.
- مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت التقارير المالية متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية.
- مستخدمو التقارير المالية في تفسير المعلومات التي تضمنها البيانات المالية التي أعدت بالاعتماد على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.
- تزويد الأشخاص المهتمون بعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية، بمعلومات عن طريقها في صياغة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- مساعدة هيئات وجمعيات ومؤسسات وضع المعايير الوطنية في تطوير المعايير الوطنية.

<sup>1</sup> رزيقات بوبكر، أثر تطبيق نظام المحاسبة المالية على جودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، جامعة احمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015، ص 19.

ويتناول إطار المفاهيم الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية ما يلي:

- ✓ أهداف التقارير المالية.
- ✓ الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة.
- ✓ التعريف والاعتراف والقياس للعناصر التي تبنى منها التقارير المالية.
- ✓ مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه.

## 2-2 هيئات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من مجموعة من الهيئات يمكن التطرق إليها كما يلي:

### 1- مجلس المراقبة:

يعمل مجلس المراقبة على إيجاد صلة رسمية بين الأمناء والسلطات العامة، حيث تسعى هذه العلاقة إلى مضاعفة الصلة على أساس دولي بين واضعي معايير المحاسبة والسلطات العامة تلك التي تشرف بشكل عام على واضعي معايير المحاسبة.

ويتم الاتفاق على مذكرة تفاهم بين مجلس المراقبة ومؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

(IFRS Fondation) بحيث تصف التفاعل بينهما. ويضمن مجلس المراقبة<sup>1</sup>:

- عضو مسؤول للهيئة الأوروبية.
- رئيس اللجنة الفنية التابعة للمنظمة الدولية لهيئات الأسواق المالية.
- رئيس اللجنة الفنية التابعة للمنظمة الدولية لهيئات الأسواق المالية.
- مفوض وكالة الخدمات المالية اليابانية.
- رئيس هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية.
- بصفة مراقب، رئيس لجنة بازل للرقابة المصرفية.

وتتضمن مسؤوليات مجلس المراقبة في:

- المشاركة في عملية تعيين الأمناء والموافقة على تعيينات الأمناء وفقاً للإرشادات.
- المراجعة وتقديم المشورة إلى الأمناء حول وفائهم بالمسؤوليات.

<sup>1</sup> مرجع نفسه، ص 20.

- الاجتماع مع الأمناء او مجموعة تابعة لهم مرة واحدة على الأقل سنويا، كما يملك مجلس المراقبة الصلاحية في طلب الاجتماع مع او مع رئيس الأمناء بشكل منفصل، وتتضمن هذه الاجتماعات مناقشة القضايا التي أحالها مجلس المراقبة للنظر فيها في الوقت المناسب من قبل مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- ينبغي عل مجلس المراقبة إعداد ميثاق يبين الإجراءات التنظيمية والتشغيلية وإجراءات صناعة القرارات الخاصة به وينبغي ان يصدر الميثاق بصورة علنية.

## 2-مؤسسة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Fondation)

بتاريخ 01جويلية 2010 تم إعداد تسمية اللجنة باسم (IFRS Fondation) بعدما كانت تسمى (IASC FONDATION) ، وتتكون هذه اللجنة حاليا من 22 عضو إداريا (Les Trustees)، يتحمل مجلس المراقبة مسؤولية الموافقة على تعييناتهم، وتشمل مسؤوليات الأمناء الإشراف على عمليات مؤسسة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) والمجلس الاستشاري للمعايير ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والمتابعة والإشراف على فعالية مجلس معايير المحاسبة الدولية والتزامه بأسلوب عمله وبالإجراءات الاستشارية ووضع وتنفيذ ترتيبات التمويل المناسبة، واعتماد موازنة مؤسسة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتحمل مسؤوليات التغييرات في النظام الداخلي.

يتكون الأمناء من أفراد يوفرون كمجموعة توازنا للخلفيات المهنية، بما في ذلك المدققون والمعدون والمستخدمون والأكاديميون ومسؤولون آخرون يعملون في خدمة الصالح العام، وبموجب النظام الداخلي لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كما هو في سنة 2010، ومن أجل ضمان وجود قاعدة دولية عريضة يجب ان يكون هناك:

- ستة أمناء من أفراد معينين من آسيا /منطقة الهادئ -ستة معينين من أوروبا -ستة أمناء معينين من شمال أمريكا -أمين واحد يتم تعيينه من إفريقيا -أمين واحد يتم تعيينه من أمريكا الجنوبية -اثنان من الأمناء معينين من أي منطقة مع مراعات الحفاظ على التوازن الجغرافي الكلي.

يتم تعيين الأمناء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. كما يقوم الأمناء بتعيين فرد من بينهم رئيساً للأمناء بالإضافة إلى نائبين للرئيس، بشرط موافقة مجلس المراقبة. كما يجتمع الأمناء مرتين على الأقل كل سنة وعلى الأمناء أن يعملوا على ما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ البدء بمسؤولية جمع الأموال.
  - ✓ تأسيس إجراءات التشغيل الحالية أو تعديلها للأمناء (Les Trustees).
  - ✓ مراجعة موقع مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الوقت المناسب فيما يخص كل من موقعها القانوني وموقعها التشغيلي.
  - ✓ التحقق من إمكانية الحصول على وضع (مؤسسة خيرية) أو ما يشبه ذلك لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تلك البلدان التي يساعد فيها مثل ذلك الوضع على جمع الأموال.
  - ✓ يشارك العموم في اجتماعاتهم، إلا أنهم يستطيعون باختيارهم أن يعقدوا مناقشات معينة (وعادة ما يكون ذلك عند مناقشة اختيار الأعضاء والتعيين والمسائل الأخرى الخاصة بالموظفين والتمويل) بخصوصية.
  - ✓ نشر تقرير سنوي بخصوص أنشطة مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بما فيها بيانات التدقيق المالية وجدول وأولويات عمل السنة التالية.
- ويكون النصاب القانوني لاجتماعات الأمناء بحضور 60% من الأعضاء شخصياً أو من خلال الاتصال عن بعد ولا يجوز أن يكون الحضور عن الأمناء بالإنابة، ويكون لكل أمين صوت واحد فقط ويطلب من الأغلبية البسيطة لتلك الأصوات أن تتخذ قرارات حول مسائل لا تتعلق بإنهاء تعيين أحد الأمناء أو تعديل النظام الأساسي أو عمل تغييرات بالتصويت بالوكالة حول أي موضوع، وفي حالة تعادل الأصوات يكون للرئيس صوتاً إضافياً مرجحاً.

### 3- مجلس معايير المحاسبة الدولية (مجلس الإدارة)

يتألف مجلس معايير المحاسبة الدولية من ستة عشر عضواً، يتم تعيينهم من قبل الأمناء على أساس الكفاءة المهنية والخبرة العلمية، لمدة خمسة سنوات وتكون قابلة للتجديد مرة واحدة فقط ولمدة خمس

<sup>1</sup> مرجع نفسه، ص 22.

سنوات أخرى هذا بالنسبة للأعضاء الذين تم تعيينهم قبل 2 يوليو 2009، أما الأعضاء الذين تم تعيينهم بعد هذا التاريخ فتكون قابلة للتجديد لمرة واحدة فقط ولمدة ثلاث سنوات، باستثناء الرئيس ونائب الرئيس. ولا ينبغي أن يكون أي فرد ضمن أعضاء (Les Trustees) وعضو في مجلس معايير المحاسبة الدولية في الوقت نفسه.

كما هناك إمكانية وجود ثلاثة أعضاء كأعضاء غير متفرغين (يقصد بغير المتفرغين أن الأعضاء المعنيون يقدمون معظم وقتهم في خدمة مدفوعة الأجر من طرف مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)،

ويكون باقي الأعضاء أعضاء متفرغين، بمعنى أنهم يسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس ويتقاضون على ذلك أجرا. ويتوزع كما يلي:<sup>1</sup>

– أربعة أعضاء من منطقة آسيا /منطقة الهادئ – أربعة أعضاء من أوروبا – أربعة أعضاء من أمريكا الشمالية – عضو واحد من أفريقيا – عضو واحد من أمريكا الجنوبية – عضوان يتم تعيينهما من أي منطقة لتحقيق التوازن الجغرافي الكلي.

يكون لكل عضو في مجلس المعايير المحاسبة الدولية صوت واحد، ولن يسمح التصويت بالوكالة بشأن الأمور الفنية والأمور الأخرى. ولن يسمح كذلك لأعضاء مجلس معايير المعايير المحاسبة الدولية بإنابة أشخاص لحضور الاجتماعات بدلا عنهم. وفي حال تعادل الأصوات بشأن قرار ما تتخذه أغلبية بسيطة من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية الحاضرين اجتماع ما شخصيا أو عبر الاتصال عن بعد، فسف يكون للرئيس صوتا إضافيا مرجحا.

ويضطلع مجلس المعايير المحاسبة الدولية بالمهام التالية:<sup>2</sup>

- ✓ المسؤولية التامة حيال كافة أمور مجلس المعايير المحاسبة الدولية الفنية بما فيها إعداد وإصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (باستثناء التفسيرات) ومسودات العرض والتي تتضمن كل منها آراء معارضة وموافقة وإصدارات التفسيرات التي تم تطويرها من قبل لجنة التفسيرات.
- ✓ نشر مسودة العرض بشأن كافة المشاريع أيضا نشر وثائق مناقشات ليطلع الجمهور على المشاريع الكبرى، وفقا للإجراءات التي تم الموافقة عليها من قبل الأوصياء.

<sup>1</sup> Steven Callings, Frequently Askeds Question in IFRS, John wiley & Sons Ltd, United Kingdom, 2013, p 46.

<sup>2</sup> رزيقات بوبكر، مرجع سبق ذكره، ص 23.

- ✓ في الظروف الاستثنائية، وقط بعد طلب واستلام موافقة مسبقة بشكل رسمي 75% من الأوصياء التقليل وليس التخلي عن الفترة المخصصة لإبداء ملاحظات الجمهور حول مسودة العرض الى ما دون الفترة الدنيا المنصوص عليها في دليل أسلوب العمل.
- ✓ مطلق الحرية في تطوير وإنجاز جدول أعماله الفني، مع مراعات ما يلي:
  - التشاور مع الأمناء والمجلس الاستشاري.
  - إجراء مشاورات عامة كل ثلاث سنوات، بحيث بدأت المشاورات الأولى في موعد أقصاه 30 جويلية 2011.
  - الإشراف الكامل على مهمات التشريع في المسائل الفنية.
  - تأسيس إجراءات لمراجعة الملاحظات التي قدمت من خلال فترة زمنية معقولة بشأن الوثائق المنشورة من أجل إبداء الملاحظات.
  - تشكيل لجان توجيهية أو نماذج أخرى من المجموعات الاستشارية المختصة لتقديم المشورة حول المشاريع الكبرى.
  - التشاور مع المجلس الاستشاري بشأن المواضيع الكبرى والقرارات وجدول أولويات العمل.
  - التفكير بعقد جلسات علنية لمناقشة المعايير المقترحة على الرغم من عدم وجود شرط لعقد جلسات علنية لكل مؤسسة.
  - التفكير بإجراءات اختبارات ميدانية (في كل البلدان المتقدمة والأسواق) لضمان أن المعايير المقترحة عملية وقابلة للتطبيق في كافة البيئات، على الرغم من عدم وجود شرط لإجراء اختبارات ميدانية لكل مؤسسة.

#### 4- لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC)

أنشأ الأمناء لجنة التفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC) المسماة سابقا التقارير المالية (SIC) في مارس 2002 حيث تتكون هذه اللجنة من أربعة عشر عضوا ناخبا يتم تعيينهم من قبل الأمناء لفترات يتم تحديدها كل ثلاثة سنوات وينبغي ان يختار الأمناء أعضاء لجنة التفسيرات بحيث تضم مجموعة من الأشخاص يجمعون بين أفضل الخبرات الفنية المتاحة ومختلف خبرات الأسواق والأعمال الدولية في التطبيق العلمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وفي تحليل البيانات المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

يعين الأمناء عضوا من مجلس معايير المحاسبة الدولية مدير للأنشطة الفنية أو عضواً آخر من ذوي المناصب العليا من هيئة موظفي المحاسبة الدولية أو أي شخص آخر مؤهل لترأس لجنة التفسيرات. لا يحق لهم التصويت إنما لهم الحق في الحضور والتحدث في الاجتماعات.

تجتمع لجنة التفسيرات حيثما وعندما يطلب منها ذلك، ويعتبر النصاب الشخصي لعشرة من الأعضاء الذين يحق لهم التصويت أو من خلال اتصالهم عن بعد، وينصب مجلس معايير المحاسبة الدولية واحداً أو اثنين من أعضاء المجلس في لجنة التفسيرات ليحضر أو ليحضر الاجتماعات كمرقبين لا يحق لهما

التصويت، وتعمل لجنة التفسيرات على ما يلي:<sup>1</sup>

✓ تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتوفير الإرشادات في الوقت المناسب حول مسائل التقرير المالي التي لم يتم تناولها بشكل خاص في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في سياق إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى القيام بمهام أخرى نزولاً عند طلب المجلس

✓ ولدى تنفيذ مهامه بموجب الفقرة أعلاه، يجب أن تأخذ اللجنة بالاعتبار هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية بالعمل بفعالية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية من أجل تقريب معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حلول ذات جودة عالية.

✓ نشر مسودة التفسيرات بعد أن يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية لكي يطلع عليها الجمهور ويبيدي ملاحظاته ثم النظر في تلك الملاحظات خلال فترة معقولة قبل صياغة التفسير بشكل نهائي.

✓ تقديم التقارير لمجلس معايير المحاسبة الدولية والحصول على الموافقة من تسعة أعضاء على التفسيرات النهائية.

✓ تقديم التقارير لمجلس معايير المحاسبة الدولية والحصول على الموافقة من تسعة أعضاء على التفسيرات النهائية، إذا كان هناك أقل من ستة عشر عضواً، أو عشرة أعضاء إذا كان هناك ستة عشر عضواً.

<sup>1</sup> مرجع نفسه، ص 25

## 5-المجلس الاستشاري (SAC)

يتكون المجلس الاستشاري (SAC) من (50) عضواً يمثلون الأطراف المعنية على المستوى الأول، حيث يوفر المجلس أداة اتصال رسمية للمجموعات الأخرى الأفراد الراغبين في إعداد التقارير المالية من خلفيات وظيفية وبيئات جغرافية متباينة.

يتم تعيين أعضاء المجلس الاستشاري لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، كما يتم تعيين رئيس المجلس الاستشاري لحضور اجتماعات الأمناء والمشاركة فيها، كما يهدف المجلس الاستشاري الى ما يلي:

- ✓ ابلاغ مجلس معايير المحاسبة الدولية بوجهات نظر المنظمات والأفراد والأعضاء في مجلس الاستشاري حول المشاريع الكبرى للهيئات التي تضع المعايير.
- ✓ تقديم نصائح الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية او الى الأمناء

### 2-3 مسار إعداد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

تهتم عملية إعداد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عادة بحل المشاكل التي يتم طرحها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أو الهيئات التي تربطها علاقات ويتبع عملية إعداد المعايير المسار التالي<sup>1</sup>:

-يطلب من الكادر تحديد ومراجعة كافة المسائل المتعلقة بالموضوع والتفكير بتطبيق إطار المفاهيم على تلك المسائل.

دراسة المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والممارسات وتبادل وجهات النظر حول المسائل مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية؛

-استشارة الأوصياء والمجلس الاستشاري حول صواب إضافة الموضوع إلى برنامج عمل المجلس الاستشاري

- تشكيل لجنة استشارية لتقديم المشورة لمجلس المعايير المحاسبة الدولية بشأن المشروع

- نشر وثائق المناقشة لاطلاع الجمهور عليها وإبداء الملاحظات حولها؛

-نشر مسودة العرض (بما في ذلك الآراء المعارضة لأعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية) التي يتم الموافقة عليها بتسع أصوات على الأقل في مجلس المعايير المحاسبة الدولية إذا كان يوجد أقل من 16 عضواً، أو من قبل عشرة من أعضائه إذا كان يوجد 16 عضو، وذلك لاطلاع الجمهور عليها وإبداء الملاحظات حولها؛

<sup>1</sup> رزيقات بوبكر، مرجع نفسه، ص26

-نشر أساس الاستنتاجات ضمن مسودة العرض والآراء البديلة لأي عضو في مجلس معايير المحاسبة الدولية يعترض على الإصدار؛

-الأخذ بالاعتبار كافة الملاحظات التي تم تلقيها خلال مهلة إبداء الملاحظات حول وثائق النقاشات ومسودات العرض؛

الأخذ بالاعتبار الرغبة في عقد جلسة عامة أو الرغبة في إجراء تجارب ميدانية؛  
الموافقة على المعيار من قبل تسعة على الأقل من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية الذين يحق لهم التصويت إذا كان يوجد أقل من 16 عضو، أو من قبل عشرة من أعضائه إذا كان يوجد 16 عضو؛

نشر أساس الاستنتاجات مع معيار وتوضيح من بين أشياء أخرى، خطوات عملية المجلس المعايير المحاسبية الدولية اللازمة وكيف تعامل المجلس مع الملاحظات التي أبداها الجمهور حول مسودة العرض، والرأي المخالف لأي من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية .

### المبحث الثالث: عرض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)

ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية معاييره في سلسلة من البيانات التي تسمى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في بدايته اتبع مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية (IAS).

**3-1 المعايير الخاصة بالتقييم والقياس:** وتشمل هذه المعايير الخاصة بالتقييم والقياس على خمسة معايير وهي (IFRS13، IAS8، IAS10، IAS18، IAS21) ويمكن التطرق إليها كما يلي:

**3-1-1 قياس القيمة العادلة: (IFRS13)** أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

(IFRS13) قياس القيمة العادلة "في ماي 2011 يعرف هذا المعيار القيمة العادلة ويستبدل المتطلب الوارد في المعايير

الفردية. كما يقدم هذا المعيار ثلاث مناهج في تحديد القيمة العادلة هي (منهج السوق ومنهج التكلفة ومنهج الدخل) ويهدف هذا المعيار إلى:

- تعريف القيمة العادلة؛
- تبين إطار لقياس القيمة العادلة في معيار دولي واحد؛

- طلب إفصاحات لقياسات القيمة العادلة<sup>1</sup>.
- يعرف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية القيمة العادلة عل أنها "السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس" وفيما يلي متطلبات القياس حسب هذا المعيار<sup>2</sup>:
- يعتبر قياس القيمة العادلة مخصصاً لأصل أو التزام محدد، وتبعاً لذلك، يتعين على المؤسسة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام في حال رغب المشاركون في السوق أخذ تلك الخصائص بعين الاعتبار عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس، وتشتمل الخصائص على سبيل المثال (حالة الأصل وموقعه، القيود المفروضة على بيع الأصل أو استخدامه إن وجد) .
- قد يكون الأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة واحداً مما يلي:
  - ✓ الأصل أو الالتزام المستقل (على سبيل المثال أداة مالية أو أصل غير مالي) ؛
  - ✓ مجموعة أصول أو مجموعة التزامات أو مجموعة أصول والتزامات (على سبيل المثال وحدة توليد النقد أو مؤسسة أعمال) .
- سواء كان الأصل أو الالتزام مستقلاً، فإن مجموعة من الأصول أو مجموعة من الالتزامات أو مجموعة الأصول والالتزامات تعتمد لأغراض الاعتراف أو الإفصاح على وحدة الحساب الخاصة بها. ويتم تحديد وحدة الحساب للأصل أو الالتزام وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي يقتضي أو يسمح بقياس القيمة العادلة باستثناء ما هو وارد في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.
- يفترض قياس القيمة العادلة أن مبادلة الأصل أو الالتزام تتم بمعاملة منظمة بين المشاركين في السوق لبيع الأصل أو نقل الالتزام في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية.
- يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل ونقل الالتزام تتم:
  - ✓ في السوق الأصلي للأصل أو الالتزام؛
  - ✓ في غياب السوق الأصلي، في السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الالتزام.

<sup>1</sup>مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء (ب) "الوثائق المرافقة"، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2013، ص 2116 .

<sup>2</sup> مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء (أ) "إطار المفاهيم والمتطلبات"، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2013، ص 6.

- تقيس المؤسسة القيمة العادلة للأصل أو الالتزام باستخدام الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام على افتراض أن المشاركين في السوق سيتصرفون بما فيه مصلحتهم الاقتصادية؛
- يأخذ قياس القيم العادلة للأصل غير مالي بعين الاعتبار قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الاقتصادية من خلال استخدام الأصل بأفضل وأحسن استخدام له أو بيعه لمشارك آخر سيستخدم الأصل بأفضل وأحسن استخدام له.

**3-1-2 السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء (IAS8):** هدف المعيار هو وصف المعايير لاختيار وتغيير السياسات المحاسبية، مع المعاملة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء، كما يهدف إلى تعزيز ملائمة وموثوقية التقارير المالية للمؤسسة، وإمكانية مقارنتها بتلك التقارير المالية على مر الزمن ومع التقارير المالية للمؤسسات الأخرى. ويستعمل هذا المعيار المصطلحات التالية<sup>1</sup>:

- السياسات المحاسبية: هي مبادئ محددة وأساس واتفاقيات وقواعد وممارسات تطبقها المؤسسة عند إعداد وتقديم التقارير المالية.
- التغيير في التقدير المحاسبي: هو تعديل المبلغ المسجل للأصل ما أو التزام ما، أو مقدار الإهلاك الدوري لأصل ما، الذي ينتج عن تقييم الوضع الحاضر، والمنافع والالتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بأصول والتزامات مالية، تنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة وعليه فهي ليست تصحيحات للأخطاء.

### **3-1-3 الأحداث بعد فترة إعداد التقارير (IAS10):**

إن هدف هذا المعيار هو وصف:

- ✓ متى يجب أن تعدل المؤسسة بياناتها بالأحداث بعد فترة إعداد التقارير المالية؛
- ✓ الإفصاحات التي على المؤسسة إدراجها حول تاريخ إقرار التقارير المالية لإصدارها وحول الأحداث بعد فترة إعداد التقارير.

**الإيراد (IAS18):** إن المسألة الأساسية في المحاسبة عن الإيراد هي تحديد متى يتم الاعتراف به، ويعترف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق للمؤسسة وأن بالإمكان قياس هذه المنافع بصورة موثوقة، ويطبق هذا المعيار عن العمليات والأحداث التالية (بيع البضائع، تقديم الخدمات، استخدام الآخرين لأصول المؤسسة والتي تتحصل منها خلالها على فائدة أو إتاوات أو أرباح الأسهم) .

<sup>1</sup> مرجع نفسه، ص 8.

ويعرف هذا المعيار الإيراد: هو التدفقات الداخلة الإجمالية من المنافع الاقتصادية خلال الفترة والناشئة ضمن الأنشطة العادية للمؤسسة عندما ينجم عنها زيادات في حقوق الملكية عدا تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية.

**3-1-4 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية (IAS21):** يهدف هذا المعيار في تقديم إرشادات فيما يخص المحاسبة عن المعاملات الأجنبية، ومن أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية في القوائم المالية للمؤسسة، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بالعملة الوظيفية للمؤسسة المعدة للقوائم كما يجب ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة المؤسسة المعدة للقوائم.

### **3-2 المعايير الخاصة بالتقارير المالية:** وتشمل المعيارين (IFRS1, IAS1)

**3-2-1 تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى (IFRS1)** إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن تحتوي القوائم المالية الأولى للمؤسسة حسب متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتقاريرها المرحلية لجزء من الفترة التي تغطيها تلك القوائم المالية على معلومات ذات جودة عالية تكون<sup>1</sup>:

- واضحة للمستخدمين وقابلة للمقارنة خلال كافة الفترات موضوع العرض؛
- توفر نقطة بداية مناسبة للمحاسبة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- يمكن توفيرها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتأتية للمستخدمين.

**3-2-2 عرض القوائم المالية: (IAS1)** يهدف هذا المعيار بيان الأساس لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة للفترات السابقة والقوائم المالية للمؤسسات الأخرى، ويحدد هذا المعيار أيضا الاعتبارات الكلية لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى القوائم المالية. وتتمثل هذه القوائم المالية فيما يلي:

قائمة الميزانية في نهاية الفترة؛

- جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل الشامل) للفترة؛
- قائمة التدفقات النقدية للفترة؛
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة؛
- الملاحظات وتشمل ملخصا للسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

<sup>1</sup> Hennie Van Greuning, et al, International Financial Reporting Standards A Practical Guide, Sixth Edition, The World Bank, USA, 2011. p 11.

**3-3 المعايير الخاصة بالأدوات المالية:** وتتمثل في (IFRS2، IFRS7، IFRS9، IAS32، IAS39)

**3-3-1 الدفع على أساس الأسهم (IFRS2)** يقتضي هذا المعيار بالتحديد أن تعكس المؤسسة في أرباحها وخسائرها ومركزها المالي آثار معاملات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المصاريف المرتبطة

بالمعاملات التي تمنح فيها خيارات الأسهم للموظفين. تطبق المؤسسة هذا المعيار على وجه الخصوص على السلع والخدمات أو الخدمات المستلمة بما فيها<sup>1</sup>:

- المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات حقوق الملكية؛
- المعاملات التي تشتري فيها المؤسسة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي تتحملها أمام المورد؛
- المعاملات التي تستلم فيها المؤسسة أو المشتري بضاعة أو خدمات، وتوفر بنود الاتفاق للمؤسسة أو لمورد تلك البضاعة أو الخدمات اختيار المؤسسة إما تسوية المعاملة نقداً أو (بأصول أخرى) أو بإصدار أدوات حقوق الملكية.

**3-3-2 الأدوات المالية "الإفصاحات" (IFRS7):** إن هدف هذا المعيار هو الطلب من المؤسسات توفير الإفصاحات في قوائمها المالية التي تتيح لمستخدميها تقييم ما يلي:

- أهمية الأدوات المالية للمركز والأداء المالي للمؤسسة؛
- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المؤسسة أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقارير وكيفية إدارة المؤسسة لهذه المخاطر.

**3-3-3 الأدوات المالية (IFRS9):** يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لإعداد التقارير المالية للأصول المالية والالتزامات المالية من شأنها أن تعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية لتقييم مبالغ وتوقيت وشكوك التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة. وتطبق المؤسسة هذا المعيار على جميع البنود ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي " (IAS39) الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"<sup>2</sup>.

**3-3-4 الأدوات المالية "العرض" (IAS32):** هدف هذا المعيار هو تأسيس مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية إما كالتزامات أو حقوق المالكين والحالات التي يتم فيها إجراء عمليات التقاص بين الأصول المالية والالتزامات المالية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Oliver Koster, Anteilsbasierte Vergütung nach IFRS 2 (Kommentierung der share\_based Payments), Springer Gabler, Deutsche, 2013, p 9.

<sup>2</sup> Abbas Ali Mirza, et al, IFRS (Practical Implementation Guide and Workbook), John Willy & Sons, INC, Hoboken, New Jersey, USA, 2008p 579.

<sup>3</sup> بكطاش فتيحة، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، ص57.

3-3-5 الأدوات المالية الاعتراف والقياس (IAS39): يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ للاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية لمؤسسات الأعمال وقياسها والإفصاح عنها<sup>1</sup>.

3-4 المعايير الخاصة بالتوحيد واندماج الأعمال: وتشمل المعايير التالية، IAS28, IAS28, IFRS12, IFRS11, IFRS10, IFRS3

3-4-1 اندماج الأعمال (IFRS3) يهدف هذا المعيار إلى تعزيز الملاءمة والتمثيل الصادق والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها المؤسسة حول اندماج الأعمال وتأثيراته في قوائمها المالية. ولتحقيق ذلك يضع المعيار الدولي هذا المبادئ والمتطلبات حول ما ينبغي على المؤسسة المشتريه عمله:

- أن تعترف وتقيس في قوائمها المالية الأصول المستملكة القابلة للتحديد، والالتزامات المضمونة وأية حصة غير مسيطرة في المؤسسة المشتراة؛
- أن تعترف وتقيس الشهرة المستملكة في اندماج الأعمال أو الربح من الشراء بسعر مخفض؛ أن تحدد ما يتم الإفصاح عنه من معلومات ليتمكن مستخدمو القوائم المالية من تقييم طبيعة اندماج الأعمال وأثاره المالية.

3-4-2 القوائم المالية الموحدة (IFRS10): تم إعداد هذا المعيار محل الجزء الخاص بالقوائم المالية الموحدة المتضمن في المعيار المحاسبي الدولي السابق (IAS27) "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، قبل إعادة تقسيمه وهيكلته سنة 2011. ليغطي المعيار المحاسبي الدولي (IAS27) الجديد "القوائم المالية المنفصلة، ويخصص الجزء المتعلق بالقوائم المالية الموحدة للمعيار (IFRS10) ويهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لعرض وإعداد القوائم المالية الموحدة عندما تقوم المؤسسة بالسيطرة على مؤسسة واحدة أو عدة مؤسسات أخرى.

3-4-3 الترتيبات المشتركة (IFRS11): أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في ماي 2013 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "IFRS11) الترتيبات المشتركة" ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي (IAS31) الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لإعداد التقارير المالية من قبل المؤسسة التي لديها حصص في الترتيبات الخاضعة للسيطرة المشتركة أي "الترتيبات المشتركة". فالقصد من مصطلح الترتيب المشترك هو "ترتيب يكون فيه لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة.

3-4-4 الإفصاح عن الحصص في المؤسسات الأخرى (IFRS12) : في ماي 2013 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS12) الإفصاح عن الحصص في المؤسسات الأخرى "استبدل هذا المعيار متطلبات الإفصاح الواردة في المعيار المحاسبي الدولي (IAS27) البيانات المالية الموحدة والمنفصلة "والمعيار المحاسبي الدولي"الاستثمارات في المؤسسات

<sup>1</sup> محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي للجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص538.

الزميلة "والمعيار المحاسبي الدولي (IAS28) "الحصص في المشاريع المشتركة". ويهدف هذا المعيار إلى الإقضاء من المؤسسة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي قوائمها المالية من تقييم:

- طبيعة حصصها في المؤسسات الأخرى والمخاطر المصاحبة لها؛
  - تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي والتدفقات النقدية.
- 3-4-5 القوائم المالية المنفصلة (IAS27):** يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح للاستثمارات في المؤسسات التابعة والمشاريع المشتركة والمؤسسات الزميلة عندما تقوم المؤسسة بإعداد قوائم مالية منفصلة. ويستخدم هذا المعيار المصطلحات التالية:

• القوائم المالية الموحدة: هي القوائم المالية للمجموعة التي ت عرض فيها أصول المؤسسة الأم والمؤسسات التابعة والتزاماتها وحقوق ملكيتها ودخلها ومصاريفها وتدفقاتها النقدية كذلك التي تخص مؤسسة اقتصادية مفردة.

• البيانات المالية المنفصلة: هي القوائم المالية التي تعرضها المؤسسة الأم (المستثمر الذي يسيطر على المؤسسة التابعة) أو المستثمر الذي يمارس سيطرة مشتركة أو تأثير هام على جهة مستثمر بها، والتي يتم فيها محاسبة الاستثمارات بسعر التكلفة أو وفقا للمعيار الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS9) "الأدوات المالية".

**3-4-6 الاستثمارات في المؤسسات الزميلة والمشاريع المشتركة (IAS28):** يهدف هذا المعيار إلى تحديد محاسبة الاستثمارات في المؤسسات الزميلة وبيان متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند محاسبة الاستثمارات في المؤسسات الزميلة وبيان متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند محاسبة الاستثمارات في المؤسسات الزميلة وتستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار:<sup>1</sup>

- المؤسسة الزميلة: هي مؤسسة يمارس عليها المستثمر تأثيرا هاما.
- الترتيب المشترك: هو ترتيب معين يمارس عليه طرفان أو أكثر سيطرة مشتركة.
- السيطرة المشتركة: هي المشاركة المنفق عليها تعاقديا في السيطرة على ترتيب معين، والتي تكون قائمة فقط عندما تتطلب القرارات حول الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف الذين يشاركون في السيطرة.
- المشروع المشترك: هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف الذين يمارسون سيطرة مشتركة على الترتيب حقوقا في صافي أصول ذلك الترتيب.
- المشارك في مشروع مشترك: هو أحد أطراف مشروع مشترك والذي يمارس سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.

<sup>1</sup> مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء (أ) " إطار المفاهيم والمتطلبات"، مرجع سبق ذكره، 876.

- التأثير الهام : هو صلاحية المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها وليس سيطرة أو سيطرة مشتركة على تلك السياسات.
- طريقة حقوق الملكية : هي طريقة محاسبية يعترف بموجبها بالإستثمار مبدئياً بسعر التكلفة ويتم تعديله لاحقاً فيما يخص التغير بعد الاستملاك في حصة المستثمر في صافي أصول الجهة المستثمر بها.

**3-5 المعايير الخاصة بالمعلومة:** وتتمثل هذه المعايير في (IFRS5، IFRS8، IAS7، IAS24، IAS29، IAS34) ويمكن عرضها كما يلي:

**3-5-1 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة (IFRS5):** إن هدف هذا المعيار هو تحديد محاسبة الأصول المحتفظ بها برسم البيع وعرض العمليات المتوقفة والإفصاح عنها وبالتحديد يقضي هذا المعيار ما يلي:

- أن يتم قياس الأصول التي تلبى معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع (أيهما أقل) ، وتوقف إهلاك هذه الأصول؛
- أن يتم عرض الأصول التي تلبى معايير تصنيفها كمحتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل في الميزانية (قائمة المركز المالي) وعرض نتائج العمليات المتوقفة في جدول حسابات النتائج ( قائمة الدخل).

**3-5-2 القطاعات التشغيلية (IFRS8):** أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في نوفمبر 2004 3111 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية " (IFRS8) القطاعات التشغيلية " ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي (IAS14) يهدف هذا المعيار بأن تفصح المؤسسات عن المعلومات لتمكين مستخدمي تقاريرها المالية من تقييم طبيعة النشاطات التجارية التي تشارك فيها وأثارها المالية والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها، حيث يعتبر القطاع التشغيلي أحد عناصر المؤسسة:

- التي تشارك في نشاطات تجارية يمكن أن تجني منها إيرادات وتتكبد مصاريف (بما في ذلك المصاريف والإيرادات المرتبطة مع العناصر الأخرى ضمن نفس المؤسسة) ؛
- التي يتم مراجعة نتائجها التشغيلية بشكل منتظم من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي للمؤسسة لاتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه؛
- التي توفر معلومات مالية منفصلة بشأنها.

**3-5-3 جدول التدفقات النقدية (IAS7):** الهدف من هذا المعيار هو الإلزام بتوفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها للمؤسسة بواسطة جدول التدفقات النقدية والذي تصنف إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Abbas Ali Mirza, Nandakumar Ankarath, Op-Cit, p 55.

- ويمكن تناول أهم المزايا التي يحققها جدول التدفقات النقدية كما يلي<sup>1</sup>:
- توفر معلومات مفيدة بشأن الهيكل المالي للمؤسسة (السيولة والقدرة على السداد) والقدرة في التأثير على مقادير وأوقات التدفقات النقدية حتى يمكن التكيف مع الظروف والفرص؛
  - توفر معلومات إضافية للمستخدمين عن أصول وخصوم وحقوق الملكية الخاصة بالمؤسسة؛
  - أنها تعزز القدرة على مقارنة تقارير النشاط التشغيلي لمختلف المؤسسات لأنه يستبعد آثار استخدام معالجات محاسبية مختلفة لنفس العمليات والأحداث؛
  - تفيد في مقارنة التغييرات السابقة للتدفقات النقدية للمستقبل بمعلومات التدفقات النقدية الجارية.
- 3-5-4 الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة (IAS24) :** الهدف من هذا المعيار هو ضمان أن تحتوي القوائم المالية للمؤسسة على الإفصاحات اللازمة لجذب الانتباه نحو إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة المتعلقة بما فيها التزامات هذه الجهات.
- 3-5-5 التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع (IAS28) :** يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية إعادة عرض القوائم المالية والتقرير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة تعمل في ظل اقتصاد يعاني من ارتفاع مفرط في معدل التضخم، وبالتالي تمكين مستخدمي القوائم المالية من الحصول على معلومات محاسبية تعكس الظروف الاقتصادية الحقيقية لتلك المؤسسات العاملة في بيئة تضخمية مفرطة<sup>2</sup>.
- 3-5-6 حصة السهم من الأرباح (IAS33) :** إن الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح مما يحسن من إمكانية مقارنة الأداء بين المؤسسات المختلفة ضمن نفس الفترة وبين فترات محاسبية مختلفة لنفس المؤسسة، وبالرغم من أن البيانات الخاصة بحصة السهم من الأرباح لها محددات بسبب اختلاف السياسات المحاسبية المستخدمة لتحديد "الأرباح فإن المقام المحدد بشكل متماثل يحسن عملية الإفصاح المالي، ويركز المعيار على حساب مقام حصة السهم من الأرباح.
- 3-5-7 التقارير المالية المرحلية (IAS34) :** إن هدف هذا المعيار هو بيان الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في القوائم المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية. إن تقديم التقارير المالية المرحلية الموثوق بها وفي حينها يحسن من قدرة المستثمرين والدائنين والجهات الأخرى على إدراك قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية.

<sup>1</sup> . بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص102.

<sup>2</sup> محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص494

**3-6 المعايير الخاصة بالميزانية:** وتشمل هذه المعايير (المعايير الخاصة بالأصول والمعايير الخاصة بالخصوم)

**3-6-1 المعايير الخاصة بالأصول:** وهي كالتالي (IAS2، IAS16، IAS، IAS36، IAS38، IAS40)

**3-6-1-1 المخزون (IAS2):** الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية، ويطبق هذا المعيار على جميع المخزونات باستثناء:

• العمل تحت التنفيذ الناشئ عن عقود الإنشاء شاملا عقود الخدمات المرتبطة بها مباشرة ( "المعيار المحاسبي الدولي" IAS11 عقود الإنشاء) ;

• الأدوات المالية (المعيار المحاسبي الدولي "IAS32 الأدوات المالية : العرض"، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "IFRS9 الأدوات المالية)؛

• الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي ("المعيار المحاسبي الدولي "IAS41 الزراعة").

**3-6-1-2 الممتلكات والمصانع والمعدات (IAS16):** يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة

المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو التقارير المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المؤسسة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات في هذا الاستثمار، وتتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في الاعتراف بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف الإهلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها.

**3-6-1-3 تكاليف الاقتراض (IAS40):** الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية

لتكاليف الاقتراض، حيث يعترف بها على أنها مصاريف، وهذا المعيار يسمح بمعالجة بديلة برسمة تكاليف الاقتراض التي ترتبط مباشرة بامتلاك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل برأسماله<sup>1</sup>.

**3-6-1-4 انخفاض قيم الأصول (IAS36):** هدف هذا المعيار هو بيان الإجراءات التي تطبقها

المؤسسة لضمان تسجيل أصوله بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، ويكون الأصل مرجحا بما يزيد عن مبلغه القابل للاسترداد إذا كان مبلغه المرحل يزيد عن المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استعمال أو بيع الأصل، وإذا كان الحال كذلك يوصف الأصل بأنه انخفضت قيمته. ويتطلب المعيار أن تقوم المؤسسة بالاعتراف بخسارة الانخفاض، ويحدد المعيار كذلك إفصاحات معينة للأصول التي انخفضت قيمتها.

<sup>1</sup> بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص107.

**3-6-1-5 الأصول غير ملموسة (IAS38):** يهدف هذا المعيار إلى تبيان المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتم تناولها في معيار آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المؤسسة بالأصل إذا توفرت فيه شروط معينة، كما يحدد كيفية قياس المبلغ المرحل للأصول غير الملموسة<sup>1</sup>.

**3-6-1-6 العقارات الاستثمارية (IAS40):** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح عنها.

**3-6-2 المعايير الخاصة بالخصوم:** وهي كالتالي (IAS12، IAS19، IAS20، IAS37)

**3-6-2-1 ضرائب الدخل (IAS12):** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، والمسألة الأساسية في ذلك هو كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة: الاسترداد (السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كأصول (التزامات) معترف بها في ميزانية المؤسسة؛ العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف به في القوائم المالية للمؤسسة.

**3-6-2-2 منافع الموظفين (IAS19):** يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية والإفصاح من قبل أرباب العمل لاستحقاقات الموظفين. ويجب أن يطبق هذا المعيار من قبل صاحب العمل في المحاسبة لجميع استحقاقات الموظفين باستثناء تلك التي تعتبر ضمن معايير أخرى<sup>2</sup>.

**3-6-2-3 محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية (IAS20):** هدف هذا المعيار هو إعطاء تعاريف للمنح الحكومية والمساعدات الحكومية، والمعاملة المحاسبية لها.

**3-6-2-4 المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة (IAS35):** هدف هذا المعيار هو ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة، وأنه يتم الإفصاح عن معلومات كافية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Hennie Van Greuning, et al, Op-Cit, p 143.

<sup>2</sup> Abbas Ali Mirza, Nandakumar Ankarath, Op-Cit, p 331.

<sup>3</sup> مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء (أ) " إطار المفاهيم والمتطلبات"، مرجع سبق ذكره، ص1043.

### خلاصة الفصل:

إن وجود معايير محاسبية عالية الجودة وموحدة تعزز ثقة مستخدمي القوائم في المعلومة المالية، فضلا عن مساعدتهم في إجراء مقارنات بين القوائم المالية ما يساهم في ترشيد القرارات المتخذة بناء عليها، ولا يتحقق هذا إلا بضرورة تطبيقها في مختلف البلدان واعتمادها من قبل المؤسسات قصد تحقيق الغرض من إصدارها.

الفصل الثاني

الإفصاح المحاسبي

## تمهيد:

يعد الإفصاح المحاسبي من أهم الممارسات المحاسبية التي تأثرت بالمتغيرات البيئية الجديدة والعولمة، حيث أنه من المواضيع الحيوية والمهمة التي تلقى اهتماما كبيرا ومتزايدا في السنوات الأخيرة خاصة بعد حدوث الأزمات المالية الكبرى في العالم وانهيال العديد من المؤسسات العالمية مثل (Enron) الأمريكية عام 2001 وما تبعه من انهيارات لمؤسسات كبرى، وربما كان من المناسب القول في مستهل هذه المقدمة: أن مبدأ الإفصاح من المبادئ المحاسبية التي تثير قلق المسؤولين عن أسواق المال وواضعي المعايير المحاسبية لتأثيره المباشر في التقارير المالية المنشورة .

حيث يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تلعب دورا هاما، في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، كما يساهم في تحقيق فاعلية وكفاءة استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة، على مستوى المؤسسة وعلى المستوى القومي للاقتصاد الوطني. ولهذا كان لابد من وجود معايير محاسبية دولية تحكم عملية العرض والإفصاح.

## المبحث الأول: الإطار الفكري للإفصاح 1-1 المراحل التاريخية للإفصاح:

تعود الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح عن المعلومات إلى سنة 1837 حيث نشرت مجلة Magazine Railway مقالة عن الإفصاح والتي أشارت إلى ضرورة الإفصاح عن المعلومات المالية كل ستة أشهر بحيث تشمل هذه المعلومات بيانات عن الأرباح ورأس المال والاهتلاكات وتقييم الموجودات<sup>1</sup>. وقد توسع مفهوم الإفصاح بعد الأزمات الاقتصادية العالمية الكبرى 1929-1933 حيث انه لم يكن نادرا أن تمتنع إدارة الشركة عن الإفصاح عن قائمة الدخل بحجة أن نشرها يضر بمركزها التنافسي، لذلك كان الإفصاح محكوما بما ترغب الإدارة في الإفصاح عنه ولكن بعد تلك الأزمة الاقتصادية سعت الهيئات المحاسبية المهنية والعلمية (مثل المعهد الأمريكي AICPA والاتحاد الأمريكي للمحاسبة 2013) خلال الفترة 1933-1973 الى البحث عن المبادئ محاسبية مقبولة عموما خصوصا على الإفصاح المحاسبي فمند عام 1933 أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على ضرورة التزام مهنة المحاسبة بالإفصاح المحاسبي. كما أن لجنة تبادل للمحاسبين الأوراق المالية الأمريكية (SEC) مند تأسيسها في عام 1934 وبالتعاون مع المعهد الأمريكي للمحاسبين تصدر تعليمتها الملزمة للشركات المساهمة المتعاملة في البورصة بمراعاة الإفصاح الشامل عن المعلومات المحاسبية لخدمة المستثمرين وحماية مصالحهم<sup>2</sup>.

ومن جانب آخر كان لتزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية أثر مباشر على المحاسبة، إذ فرضت على المحاسبين أن يولوا اهتماما خاصا للنظريات والمفاهيم التي تحكم مقومات وآليات هذه الأسواق كنظرية المحفظة مثل Portfolio Theory و فرض السوق المالي الفعال ذلك ما أكد مرة أخرى أهمية الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة بعد أن أصبحت هذه البيانات مصدرا رئيسا للمعلومات بالنسبة للمتعاملين في هذه الأسواق، لكن عام 1974 شهد حدثين بارزين تركا أثارا كبيرة على مشكلة الإفصاح عن المعلومات فالبيانات المالية المنشورة في الولايات في ميزانيات المؤسسات الأمريكية تجلت في سمتين رئيسيتين هما اتساع نطاق الإفصاح ليشمل معلومات كانت إدارات المؤسسات حتى ذلك التاريخ تعتبرها من المحرمات في حين تمثلت السمة الثانية بتحول التركيز على أهداف الإفصاح إلى حماية مصالح الفئات المختلفة مثل المساهمين، والمستثمرين، والمقرضين<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، معراج هوارى- دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أبريل 2016 [www.kanatakji.com/fiqh/files/manage/917.doc](http://www.kanatakji.com/fiqh/files/manage/917.doc)

<sup>2</sup> رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة- ط، 2، دار وائل للنشر- الأردن، 2006، ص 471.

<sup>3</sup> أحمد مخلوف، الأزمة العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات، مداخلة في ملتقى دولي تحت عنوان: الأزمة الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية- جامعة سطيف، أكتوبر، 2009، ص 1.

## 1-2 تعريف الإفصاح

لقد وردت العديد من التعريفات لهذا المصطلح يمكن عرض أهمها كالآتي:

**التعريف الأول:** الإفصاح ما هو إلا إرفاق إيضاحات بالقوائم المالية تتناول إيضاحات أو تفصيل المعلومات الخاصة بالبنود الواردة في صلب القوائم المالية أو خارجها، وذلك بهدف ألا تكون القوائم المالية مضللة، ويمكن أن يشمل المفهوم الطرق المحاسبية المستخدمة والاحداث اللاحقة لتاريخ القوائم وتحليلات الإدارة للأحداث الماضية وتنبؤاتها والقوائم المالية الإضافية التي تتعلق بنشاط الشركة ولا يمكن عرضها بكفاية في صلب القوائم المالية.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** هو عملية إيصال ونقل المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها، والوقت الذي يتم فيها الإفصاح وبأي وسيلة.<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** هو الإظهار الكامل والواضح للحقائق أو الأحوال أو الظروف المختلفة في قائمة المركز المالي والقوائم الأخرى ويتحقق ذلك من خلال المعاملة المتماثلة لكافة المصالح في المنشأة، والصدق المحاسبي في القوائم المالية وتقديم البيانات غير المتحيزة عن حقيقة النشاط الاقتصادي للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الصائبة.<sup>3</sup>

**التعريف الرابع:** هو إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار تجاه قرار معين يتعلق بالوحدة المحاسبية، كما يعني أيضا أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تظليل أو مراوغة.<sup>4</sup>

**التعريف الخامس:** الإفصاح المحاسبي هو أداة اتصال بين الوحدة الاقتصادية والعالم الخارجي لها، ويشمل هذا الإفصاح كل مجالات التقارير المالية بما تحويه من معلومات بهدف الاستفادة منها في اتخاذ القرارات.<sup>5</sup>

1 محمد نجيب حمد- دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية جامعة قناة السويس، مصر أبريل 2015-  
www.alaswaq.net

2 مسعود صديقي، مرزوقي مرزوقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود، ملتقى دولي تحت عنوان: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، جانفي 2010 ص3 .

3 توفان حامد محمد العليمات- القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية- رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه- جامعة دمشق- سوريا- 2010 ص72.

4 محمد سمير الصبان، دراسات في المحاسبة المالية، أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي، الدار الجامعية للطباعة والنشر ببيروت، بدون سنة نشر، ص103 .

5 محمد محسن عوض مقلد- نحو مؤشر للإفصاح المحاسبي البيئي الاختياري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير جامعة طانطا- مصر 2008، ص12.

من خلال هذه التعاريف يتضح لنا أن الإفصاح المحاسبي يركز على موضوع توصيل المعلومات إلى المستفيدين بهدف توضيح حقيقة الوضع المالي للمنشأة دون تضليل بشكل يسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات. وكذلك الربط بين درجة الإفصاح وتخفيض حالة عدم التأكد لدى المستفيدين من خلال نشر كل المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالمشروع سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته. ومن المشار إليه ظهور الكثير من التفسيرات المرافقة للإفصاح، حيث نجد أنه من النادر ورود كلمة الإفصاح بمفردها بل غالبا ما تقترن بألفاظ أخرى ويختص الإفصاح بالمعلومات سواء تلك التي في القوائم ذاتها أو في الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية.

### 1-3-1 أنواع الإفصاح المحاسبي:

#### 1-3-1 الإفصاح الكامل

يتطلب الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق فإذا ترتب على حذف أو استبعاد بعض المعلومات أن تصبح القوائم المالية مضللة فإن الإفصاح عن مثل تلك المعلومات يصبح ضروريا وتشتمل القوائم المالية المنشورة في الوقت الحاضر على ملاحظات والمذكرات الإيضاحية التي تعتبر جزءا أساسيا من القوائم المالية. وينبغي أن تكون المعلومات الواردة في تلك المذكرات التوضيحية مكملة للمعلومات الواردة في صلب القوائم المالية ولا ينبغي أن تستخدم كوسيلة لتصحيح بعض المعلومات الخاطئة الواردة في تلك القوائم<sup>1</sup>

#### 1-3-2 الإفصاح العادل

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية، فالقوائم والتقارير المالية يجب أن تتضمن معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي، وبشكل أوضح يجب عدم حذف أو كتمان أية معلومات جوهرية أو ذات منفعة لهذا المستثمر العادي.

#### 1-3-3 الإفصاح التفاضلي

يعتمد الإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة (الملخصة) بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا ولكن الكثير منهم لا يحتاجون إلى معلومات مالية ملخصة وذات تحليل فني أقل، أي أن مؤيدي الإفصاح التفاضلي يفترضون مستثمر أقل دراية واستيعابا من المستثمر العادي الذي تفرضه مهنة المحاسبة. ومع ذلك فإن استخدام القوائم المالية الملخصة والمختصرة ما زال محل خلاف، وهو إجراء غير مقبول عموما.

<sup>1</sup> أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، مبادئ المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2008، ص 80.

### 1-3-4 الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)

يتسم هذا الإفصاح عموماً باتجاه متزايد نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته ليس فقط بالتركيز على المعلومات المحاسبية المالية وإنما يشمل أيضاً معلومات غير مالية كمية ووصفية مثل معلومات كمية عن الطاقة الإنتاجية للوحدة المحاسبية ولقد ظهر هذا الاتجاه بعد تأكيد FASB (المعيار 16) في إطاره المفاهيمي على معيار منفعة المعلومات في اتخاذ القرارات والتأكيد على ملاءمتها إلى جانب موثوقيتها.

### 1-3-5 الإفصاح الوقائي أو التقليدي

هو عرض المعلومات الكافية لجعل القوائم المالية مفيدة وغير مضللة للمستفيدين من هذه المعلومات وبالأخص المستثمر العادي المحدود القدرة في استخدام هذه المعلومات<sup>1</sup>.

### 1-3-6 الإفصاح الكافي

يشير إلى الحد الأدنى الواجب نشره من المعلومات، توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع الشخص المستفيد ويعني الإفصاح الكافي أن تكون التقارير المحاسبية والمالية تفصح كما ينبغي من المعلومات حتى لا تكون تلك التقارير مضللة، وهذا الإفصاح واسع جداً ولكنه يفيد في إبراز ضرورة الإفصاح عن الحقائق الهامة الضرورية للقارئ العادي للقوائم المالية حتى يستطيع تفسير ناتج المحاسبية<sup>2</sup>.

### 1-3-7 الإفصاح الملائم

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة 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 المنشأة وظروفها الداخلية.

### 1-3-8 الإفصاح الشامل

الإفصاح الشامل لا يعني أن تكون المعلومات كثيرة وتفصيلية، ولكن يقصد أن يوصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية كل الحقائق الهامة والملائمة والمتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي وعادة ما يتطلب الأمر المفاضلة بين بديلين من أجل تحديد كمية ونوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها. ووفقاً للبديل الأول يفصح، عن قدر كاف من المعلومات قد تستلزم مزيد من الوقت والجهد لتحليلها وإستعابها، فظلاً عن زيادة تكاليف إعدادها. وقد يكون التفصيل الشديد في المعلومات على حساب

1 السيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2009، ص 116.

2 أحمد طرطار، شوقي جباري، الإفصاح المحاسبي في قائمة تدفقات الخزينة-مداخلة في ملتقى وطني تحت عنوان: معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، المركز الجامعي سوق أهراس، ماي 2010 ص 65.

العناصر الهامة الواجب إبرازها والتأكد عليها أما البديل الثاني فهو الإفصاح عن . المعلومات في شكل مختصر بحيث يسهل فهمها، ولكن لا يجب أن يكون الاختصار بالقدر الذي يخفي حقائق هامة أو يكون سببا في تظليل وسوء الفهم لمستخدمي هذه المعلومات<sup>1</sup>.

والجديد بالذكر أن الإفصاح الشامل يمتد فيما وراء الأرقام المحاسبية فهو لا يقتصر على مخرجات النظام المحاسبي من بيانات مالية، ولكن يمتد الأمر إلى الإفصاح عن معلومات وصفية قد تكون لها تأثير جوهري على القرارات التي تتخذ، ويعني ذلك أن الاختصار على المعلومات المالية وإخفاء المعلومات الوصفية الهامة قد يظل متخذي القرارات ويعتمد الإفصاح الشامل على أربعة افتراضات رئيسية<sup>2</sup>:

1- إن احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية الخارجين يمكن الإيفاء بها بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام.

2- أنه هنالك احتياجات مشتركة للأطراف الخارجية يمكن مقابلتها بمعلومات ملائمة عن الدخل والثروة.

3- إن المحاسب في عملية الإفصاح عن المعلومات الملائمة للجهات الخارجية تتحدد في الأربع قوائم الأساسية، الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية والتغير في حقوق الملكية.

4- إن هذا الأسلوب يعتبر الأفضل للإفصاح من وجهة النظر الاقتصادية، وذلك بمقارنة التكلفة بالعائد المتوقع.

ويبوب الإفصاح المحاسبي طبقاً للتشريعات إلى<sup>3</sup>:

أ- **الإفصاح الاختياري**: يتم وفقاً لسلوك الإدارة التي ترى ضرورة حجب بعض المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة بما يكفل حمايتها في المستقبل. غير أن هذا التصرف تشوبه الشكوك حول رغبة المدراء حفظ هذه المعلومات لتحقيق مصالح ذاتية، وأيضاً قصر النظر بشأن المعاملات في أسهم الشركة بالبورصة.

ب- **الإفصاح الإجمالي**: نظراً لعدم وجود اتفاق حول مدى الإفصاح الذي يلبي رغبات المستفيدين من المعلومات المنشورة في التقارير المالية وغيرها، ونظراً لتضارب المصالح بين مختلف الأطراف لجأت الجهات الرسمية المعنية بالإفصاح في التقارير إلى التدخل في زيادة محتوى المعلومات المنشورة في القوائم المالية، وعليه فإن هذا الإفصاح قائم على التشريعات والتعليمات التي تجبر المنشآت على الإفصاح عن المعلومات التي تحاول الإدارة حجبها.

<sup>1</sup> وصفي عبد الفاتح أبو المكارم- المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية 2000، ص 48، 49.

<sup>2</sup> هادي رضاء الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن 2009، ص 37.

<sup>3</sup> نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة دمشق سوريا، 2010، ص 77.

#### 1-4 أهمية وأهداف الإفصاح:

1-4-1 أهمية الإفصاح المحاسبي: للإفصاح المحاسبي أهمية بالغة وسنذكر بعض أهميته في النقاط التالية:

- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين والمرقبين والدائنين الحاليين والمرقبين وغيرهم من مستخدمي المعلومات لترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية وغيرها من القرارات الاقتصادية.

- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين والمرقبين والدائنين الحاليين والمرقبين حول التدفقات النقدية وذلك من حيث تقدير حجم وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة.

- تقديم المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمنشأة والتزاماتها والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات.

- يساعد في توفير المعلومات اللازمة لتقييم أداء وقدرة الإدارة على النهوض بمسؤوليتها والحكم على كفاءة أدائها.

- تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية المساهمين في بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال إدارة اقتصادية تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين.<sup>1</sup>

- يؤدي إلى توفير قوائم وتقارير مالية إضافية معدلة للتقلبات في المستوى العام للأسعار بالإضافة إلى القوائم التاريخية غير المعدلة.

- يمكن من إظهار القيمة الاقتصادية الحقيقية لبعض عناصر الموارد الهامة التي يركز عليها مستقبل الوحدة في المحاسبية واستمرارها في صورة قوائم وتقارير تهربا من الموضوعية والتكلفة التاريخية وإبقائها عليها مساعدة نفس الوقت.

- يمكن من إظهار مدى مساهمة الوحدة المحاسبية في تحمل مسؤوليتها الاجتماعية في صورة قوائم وتقارير لا يعتمد فيها على إمكانية القياس النقدي.

- كما يؤدي إذا ما تم الاستفادة من إمكانيات التطبيق التي يتيحها إلى إظهار صورة الوحدة المحاسبية والإطار البيئي الذي تعمل في ضله بما يقارب من الحقيقة المرغوب معرفتها عنها.

<sup>1</sup> عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، الحوكمة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الاسكندرية 2008 ، ص104.

وكل ذلك وما شابه لا شك يؤدي إلى زيادة قيمة المعلومات المحاسبية عن الوحدة المحاسبية حيث يمكن من التغلب على العديد من أوجه القصور التي تنشأ عن الافتراضات المحاسبية التي لا محل لاستمرارها (ثبات القوة الشرائية للنقود مثلاً)<sup>1</sup>.

#### 1-4-2 أهداف الإفصاح المحاسبي:

لابد من أن لكل شيء هدف وعليه فإن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية له هدف وعرض كما بينته دراسة سابقة توجيه سلوك المنشأة لوجهة معينة من قبل الجهات التي تملك سلامة فرض الإفصاح عن معلومات معينة وقد بينت دراسات سابقة بأنه يوجد اتجاهين في الإفصاح المحاسبي:<sup>2</sup>

#### أولاً: الاتجاه التقليدي في الإفصاح:

وهو الذي يهدف ويهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيبقى بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدودة المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سوق المال.

#### ثانياً: الاتجاه المعاصر والمتطور في الإفصاح:

ويهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات وفي ظل هذا الهدف فإن نطاق الإفصاح لم يعد قصراً على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكثر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرين الواعدين والمحليلين الماليين في اتخاذ قراراتهم.

#### المبحث الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية ومميزتها:

إن الإفصاح المحاسبي الجيد والذي يمكن المستفيدين من المعلومات المحاسبية التي يقدمها، يمتاز بمجموعة من المقومات الأساسية سننتظر لبعضها بشيء من التفصيل وسنذكر كذلك مميزات الإفصاح.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، دراسات في المحاسبة المالية، أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي، الدار الجامعية للطباعة والنشر بيروت، بدون سنة نشر، ص 103 .

<sup>2</sup> عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة فلسطين، 2009، ص 45 .

## 2-1 المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

### 2-1-1-1 المستفيدون والمستخدمون للمعلومات المحاسبية:

هناك فئات عديدة تم باستخدام المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية من أجل تلبية حاجاتهم المتعلقة باتخاذ القرارات ومن بين هؤلاء المستخدمون نجد المساهمين، والمستثمرين، والمقرضين، والدائنين، وكذلك العملاء والأجهزة الحكومية بمختلف مؤسساتها<sup>1</sup>.

وسنتطرق إلى هؤلاء المستفيدين بشيء من التفصيل كما يلي:

### 2-1-1-2 المساهمين والمستثمرين والمحليين الماليين:

يعتبر المستثمرين والمساهمين من أهم الفئات التي تستخدم المعلومات المحاسبية من خلال ما تنشره القوائم المالية للوحدات الاقتصادية وتتسع هذه الفئة لتشمل المستثمرين من الأفراد ذوي الموارد المحدودة وكذا المؤسسات المالية كبيرة الحجم مثل شركات التأمين وصناديق الاستثمار، وتتضمن القرارات التي تتخذ من جانب هذه الفئة تحديد أو تلك التي تباع إلى جانب تحديد التوقيت المناسب للشراء أو البيع . قيم الأسهم التي تشتري والتي يحتفظ وبالنسبة للقرارات الاستثمارية يكون التركيز على كفاءة محفظة الأوراق المالية بدلالة المعلومات المحاسبية التي تساعد على قياس مستوى المخاطر المالية والعائد على الاستثمار وتوزيعات الأرباح ومستوى السيولة، أما فيما يتعلق بالقرارات الرقابية نجد أن اهتمام المساهمين يكون منصبا على متابعة سلوك الإدارة ومحاولة التأثير في هذا السلوك وتوجيهه بما يتفق مع أهداف الشركة.<sup>2</sup>

### 2-1-1-2 المقرضين والدائنين:

تلعب المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية دورا هاما في توضيح درجة العلاقة القائمة بين الشركة ومقدمي القروض من البنوك ومؤسسات الاستثمار. ففي مرحلة تقرير منح القرض يقوم المقرض بتطبيق إجراءات تقييم معيارية على مستوى بيانات القوائم المالية للشركة للوقوف على السيولة والربحية ودرجة الرفع التمويلي، ويعتمد على هذه المؤشرات في تحديد قيمة القرض ومعدل الفائدة ونوع الضمان المطلوب.<sup>3</sup>

### 2-1-1-3 المديرين والعاملين: يحتاج العاملون إلى المعلومات المحاسبية كونهم يتطلعون دائما إلى

استمرار العمليات التشغيلية لشركاتهم مع تحقيقها لمعدلات أرباح مرتفعة، وبالإضافة إلى ذلك فإن

<sup>1</sup> Maxime Bally، les enjeux de la normalisation comptable international, Tema 2004-  
www.planetema.net-mai2015.

<sup>2</sup> عطا الله واردة خليل، محمد عبد الفتاح العثماني، مرجع سبق ذكره، ص 107، 108.

<sup>3</sup> فايز سليم حداد، المحاسبة المالية دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن 2010، ص 54.

المديرين يعتمدوا على المعلومات المحاسبية لاتخاذ قراراتهم المختلفة وتقوم المحاسبة الإدارية باعتبارها جزء مهم في نظام المعلومات المحاسبي بإمداد المدراء<sup>1</sup> بهذه النوعية من المعلومات بالإضافة إلى ذلك فإن المدراء يحتاجون إلى معلومات القوائم المالية لتحديد مكافآتهم الدورية.

#### 2-1-1-4 العملاء:

تلعب المعلومات المحاسبية دورا أساسيا في توضيح درجة العلاقات بين الشركة وعملائها وتوظيف هذه العلاقة في شكل تعهدات قانونية.

#### 2-1-1-5 الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها:

تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد، وبالتالي أنشطة الوحدة الاقتصادية، كما يطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية، وكذلك استخدام تلك المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى.

وتحتاج الأجهزة الحكومية المختلفة إلى تقارير خاصة بالإضافة إلى حاجاتها للمعلومات التي تنشرها القوائم المالية وذلك لتحقيق أهداف الرقابة والإشراف أو للاسترشاد في تعظيم موارد الدولة السيادية. وخلاصة ما تقدم أن المستفيدين من المعلومات التي تنتجها المحاسبة المالية، في القوائم المالية يعتمدون عليها في شأن إجراء التنبؤات التي تتعلق بمستقبل الوحدة المحاسبية، وتقييم ما تنطوي علاقتهم من مخاطر مستقبلية وتقييم ربحيتها وإمكانيات استمرارها وتقييم أداء إدارتها في شأن كفاءة تخصيص الموارد المتاحة لها وفي شأن فعاليتها في استغلال تلك الموارد في سبيل تحقيق الأهداف المبتغاة منها.

#### 2-2 أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:

إن تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية من شأنه أن يحقق خاصية الملائمة بحيث يستفيد المستخدم من المعلومة وتكسبه قدرة على التنبؤ وتساعد بعضهم في اتخاذ القرارات. على الرغم من أن البيانات المالية لا تفي بكافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات إلا أن هناك احتياجات مشتركة لهؤلاء المستخدمين. فالبيانات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين<sup>2</sup>.

وتقع مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية للمنشأة بصفة أساسية على عاتق إدارتها. كما تهتم الإدارة أيضا بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية بالرغم من أنه يتوافر لها

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر على، المحاسبة المالية مدخل نظم المعلومات، الناشر المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 2008 ص:15.

<sup>2</sup> نور الدين بهلول، غمان زويبر، إثر الإفصاح المالي وفق المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمؤسسة، مداخلة في ملتقى وطني تحت عنوان: معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة " الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، المركز الجامعي سوق أهراس، ماي 2010 ص220.

الحصول على معلومات مالية وإدارية إضافية تمكنها من أداء وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة. وتعتبر الإدارة قادرة على تحديد شكل ومضمون تلك المعلومات الإضافية بحيث تفي باحتياجاتها

الخاصة من المعلومات. ويعتبر التقرير عن مثل تلك المعلومات الإضافية خارجا عن نطاق هذا الإطار، ومع ذلك فالبيانات المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها الإدارة عن المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة .

## 2-3-2 طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:

هناك نوعين من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها هما:

### 2-3-2-1 النوع الأول وهي المعلومات الكمية (مالية):

تعتبر القوائم المالية جزء من عملية التقرير المالي ويهتم الإطار الفكري الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية بالقوائم المالية ذات الغرض العام مشتملة على القوائم المالية الموحدة التي تعدها الوحدات الصناعية والمالية سواء في القطاع العام أو الخاص وتتمثل هذه المعلومات في خمسة مجالات أساسية وهي الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة الأرباح المحتجزة.<sup>1</sup>

حيث يتم في الإفصاح في هذه القوائم وفق أرقام تعبر عن مبالغ فعلية أو تقديرية نتيجة الأحداث المالية التي قامت بها المنشأة .

### 2-3-2-2 النوع الثاني وهي المعلومات غير الكمية (غير مالية):

وهي معلومات وصفية تساعد المستخدم على اتخاذ القرارات السلمية نذكر منها ما يلي<sup>2</sup>:

2-3-2-1-2 الالتزامات العرضية: أو الخصوم المحتملة في المستقبل الناتجة عن الأحداث السابقة مثل قضية مرفوعة على المنشأة لم يحكم فيها بعد أو نزاع بين المنشأة ومصلحة الضرائب لم يبت فيه بعد، أو أوراق قبض مخصومة.

2-3-2-2-2 الطرق المحاسبية: التي تستخدمها المنشأة مثل الطرق المستخدمة في حساب الاستهلاك وفي حساب تكلفة المخزون آخر المدة ويجب أن يتم الإفصاح بصورة تامة عن الطريقة المستخدمة عندما يكون هناك مجال مقبول لاستخدام عدة طرق أخرى بديلة ومقبولة خاصة عندما يكون للطريقة أثر ملموس على القوائم المالية أو عندما يتم تغيير إحدى الطرق المستخدمة من قبل.

<sup>1</sup> أحمد نور، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية والعربية والمصرية القياس والتقويم والإفصاح، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2004، ص 34 .

<sup>2</sup> مصطفى رضا عبد الرحمن، يحي احمد قللى، مبادئ المحاسبة المالية، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 1996، ص 117 .

2-3-2-3 الأحداث الهامة التالية لتاريخ الميزانية: مثل الخسائر الضخمة الناشئة عن الكوارث كالحرائق أو الحكم في قضية هامة كانت مرفوعة على المنشأة أو بيع جزء كبير من أصول المنشأة، وبصورة عامة يجب الإفصاح عن جميع الأحداث الهامة التي تقع بعد تاريخ إعداد القوائم المالية ولكن قبل نشر هذه القوائم وتوزيعها خاصة إذا كان لهذه الأحداث آثار مادية ملموسة على مستقبل المنشأة. كما أن مجموعة المبادئ التي تخضع لها هذه القوائم تشكل قيوداً على الإفصاح المحاسبي منها:

أ - إثبات الأصول بمبدأ التكلفة التاريخية مما يجعل المعلومات عرضة للشك والتساؤل في فترات التضخم.

ب- فرض على المحاسب المعد لهذه القوائم إدخال بعض البنود وفق عدة معايير من ضمنها الحجم النسبي مما يقود في بعض الأحيان إلى دمج تكون مهمة من وجهة نظر بعض مستخدمي البيانات المالية بالرغم من انخفاض حجمها النسبي. لذلك يرى كثير من المحاسبين إلى ترجيح كفة الملائمة على الخواص الأخرى للمعلومات حيث أدى هذا الترجيح إلى توسيع نطاق الإفصاح المرغوب فيه من عدة زوايا منها:

1- شيوع استخدام مفهوم المقاييس المتعددة في الإفصاح عن قيم بعض البنود المدرجة في القوائم المالية مثل الإفصاح عن القيمة الجارية أو الاستبدالية للأصل الثابت جنباً إلى جنب مع التكلفة التاريخية وذلك في حال وجود فرق جوهري بينهما.

2- الإفصاح عن معلومات جديدة كبيانات محاسبة الموارد البشرية وبيانات المحاسبة الاجتماعية.

3- الإفصاح عن التنبؤات و التوقعات المالية مصحوبة بالإفصاح عن مدى المخاطر المحسوبة لدى دقة المعلومات التي تحتوى تلك التنبؤات و التوقعات.

4- الإفصاح عن الآثار التي تظهر في البيانات المحاسبية بسبب التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار إذا فوجب التركيز على نوعية المعلومات المفصح عنها بدلاً من التركيز على جانب الكم.

## 2-3-2-4 طرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

إن القدرة على قراءة التقارير المالية ومضمونها يتطلب قدراً كبيراً من المهارة والخبرة. وعليه يجب أن يراعي معدو القوائم المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الاهتداء إليه، أو عدم قابليتها للقراء والفهم من قبل مستخدمي البيانات المالية ولذا يتطلب أيضاً ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة.

عموم جرى العرف على أن يقوم الإفصاح على المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصاً التفاصيل إما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم أو في جداول أخرى مكملتها تلحق بها كما يتطلب

الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية.<sup>1</sup>

وهناك ثلاثة طرق للإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وهي:<sup>2</sup>

1- إظهار المعلومة داخل نطاق القوائم المالية، فعلى سبيل المثال، يظهر في الميزانية العمومية بجانب قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل معلومة بين قوسين تنص على الطريقة التي اتبعت في تقييمها، فقد تكون الطريقة المتبعة هي التكلفة التاريخية أو سعر السوق، أو التكلفة أو السوق أيهما أقل، ومن المعروف أن كل طريقة تؤثر على نتيجة العمليات ربحاً أو خسارة، وتؤثر على المركز المالي قوة أو ضعفاً.

2- إظهار المعلومة في شكل ملاحظة إرشادية ترفق بالقوائم المالية أو تظهر أسفلها، وهي تعتبر جزءاً مكملًا لهذه القوائم، مثال ذلك أن يكتب بجانب تكلفة البضاعة المباعة التي تظهر في قائمة الدخل عبارة: وإذا ركزت في هذه الملاحظة ستجد تفصيلاً لتكلفة البضاعة وطريقة تقييم المخزون مما يفيد في اتخاذ القرارات.

3- إظهار معلومات إضافية في قوائم إضافية تلحق بالقوائم المالية الأساسية ومع هذه المعلومات لا يتم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولكنها قد تكون ذات منفعة لمتخذي القرارات، ومن أهم المعلومات التي يفصح عنها في هذا الصدد القياس المحاسبي نتيجة العمليات والإفصاح عن المركز المالي وفقاً للتغيرات في المستوى العام للأسعار أو وفقاً لتكلفة الإحلال الجارية.

## 2-3-2-5 توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

لكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تقدم في الوقت المناسب، ورغم أنه من المعتاد إنتاج وعرض القوائم بعد انتهاء السنة المالية إلا أن إنتاج وعرض قوائم مالية ربع القوائم بعد انتهاء السنة المالية يؤدي إلى درجة عالية من الملائمة نظراً لأن مستخدم تلك القوائم يستطيع أن يستفيد من هذه المعلومات الربع سنوية للوصول إلى توقعات سريعة، وبالتالي يستطيع اتخاذ القرار في الوقت المناسب لتقديم المعلومات على أساس ربع سنوية فمن الضروري في الغالب إصدار القوائم المالية قبل معرفة كل جوانب المعاملة أو الحدث، مما يضر بخاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية. ولتحقيق التوازن بين خاصيتي الملائمة وإمكانية الاعتماد، فالاعتبار السائد هو كيفية الوفاء بصورة أفضل باحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أحمد طرطار، شوقي جباري، مرجع سبق ذكره، ص 8.

<sup>2</sup> وصفي عبد الفاتح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 48.

<sup>3</sup> د أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص 44.

### المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي

#### 3-1 العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي:

إن عملية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية ليست غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف الى تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات، فأهدافها ليست ثابتة ولكنها تتأثر بعدة عوامل منها:

#### 3-1-1 نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:

لابد ان تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة حيث يكون من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين في كل الدولة.<sup>1</sup>

#### 3-1-2 الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:

وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة، إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالبا ما تكون من المنظمات المهنية والحكومية.

#### 3-1-3 المنظمات والمؤسسات الدولية:

وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح حيث تختلف باختلاف

#### 3-1-4 العوامل البيئية

إن العوامل البيئية لأي بلد هي مجموعة من الخصائص المميزة التي يصعب حصرها ولا يمكن أن تتطابق تماما مع تشكيلة الخصائص لأي بلد آخر، وأن هذه الخصائص في تنوعها تتراوح بين الصفات والقيم الشخصية إلى العادات والتقاليد ومن الممكن أن تتجاوز ذلك إلى العوامل الطبيعية والمناخية . وهذا الاختلاف يمكن استخدامه لتفسير الاختلافات في نمط ومستوى الإفصاح.

#### 3-1-5 العوامل المتعلقة بالجهات المسؤولة عن وضع المعايير

وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة، إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالبا ما تكون من المنظمات المهنية والحكومية<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مصطفى رضا عيد الرحمن، يحي احمد قللي، مبادئ المحاسبة المالية، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر 2003 ، ص116 .

<sup>2</sup> زغدار أحمد، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولي (IAS/IFRS) مجلة

الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، ال عدد7، ص84

### 3-1-6 العوامل المتعلقة بالمعلومات:

تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توفر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها، وأهم تلك الطرق مدى ملاءمة تلك المعلومات لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي التقارير المالية ودرجة موثوقية تلك المعلومات. بالإضافة لقابليتها للتحقق والمقارنة، وفي هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة الأمريكية إلى أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست إلا أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها<sup>1</sup>

### 3-1-7 العوامل المتعلقة بالمنظمات والمؤسسات الدولية:

بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية، تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح حيث تؤثر هذه المنظمات بدرجات متفاوتة على الإفصاح ومن أمثلة المنظمات الجمعية الاقتصادية الأوروبية منظمة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجلس معايير المحاسبة الدولية... إلخ<sup>2</sup>

### 3-2 حدود الإفصاح المحاسبي:

ساد اتجاه كبير لدى العامة خلال السنوات القليلة الماضية يطالب بدرجة أكبر من الإفصاح، ومن الأسباب النمو الكبير في الاقتصاد العالمي في السنوات السابقة قدرة الشركات والكيانات الأخرى على إتاحة المعلومات عبر حدود في وقت قصير جدا من خلال التقنيات الحديثة المعتادة. وهذه القدرة المضافة على الاتصال لها أيضا سلبياتها حيث يجب على الشركات الحذر وتقليل المخاطر التي قد ينتج عن الإفصاح عن المعلومات بشكل غير سلبي متعمد أو غير مرغوب فيه. ففي هذا العصر الجديد يجب أن تقوم الشركة وأصحاب المصالح فيها بفحص المعلومات وتحديد الدقيق والخاطئ منها وبينما تتحرك اقتصاديات الأسواق الصاعدة بشكل عام نحو زيادة درجة الشفافية المطلوبة من الشركات، يكون من الضروري وجود حدود لذلك من أجل حماية الشركة من الإفصاح الذي قد يسلب قدر التنافسية من خلال التكلفة الإضافية<sup>3</sup>.

ففي الاقتصاديات الحرة يفرض على الشركات الإفصاح عن المعلومات المادية فقط واعتبرت المحاكم الأمريكية أن المعلومات تكون مادية إذا كان هناك احتمال كبير بأن الإفصاح عن حقيقة تم إغفالها كان يمكن أن يغير من ناتج إجمالي المعلومات المتاحة من وجهة نظر المستثمر العاقل، وعلى سبيل

<sup>1</sup> مصطفى رضا عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص100.

<sup>2</sup> عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير الجامعة الإسلامية بغزة فلسطين، 2009، ص120.

<sup>3</sup> طارق عبد العال، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف المبادئ والمفاهيم التجارب والمتطلبات، جامعة عين الشمس الدار، الجامعية 2007-2008 ص838.

المثال تكون الحقيقة مادية إذا كان يمكن للمستثمر أن يأخذها في اعتباره عند اتخاذ قرار بالشراء أو البيع أو تجميد السندات.

### 3-3 الممارسات الخاطئة للإفصاح:

يلاحظ أن معظم مسؤولي المؤسسات لا يلتزمون ببعض متطلبات الإفصاح إما نتيجة لنقص الوعي بمتطلبات الإفصاح أو لتعمد إخفاء بعض الحقائق عن الأطراف ذات المصلحة وتشمل هذه الممارسات الخاطئة على ما يلي:<sup>1</sup>

#### 3-3-1 عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة:

تتطلب قوانين وقواعد قيد الأوراق المالية بالبورصة أن تقدم المؤسسة علوة على القوائم المالية المدققة تقريراً من مجلس الإدارة يستعرض فيه الموقف المالي والتشغيلي للمؤسسة وسياستها المستقبلية والمخاطر المحيطة بأنشطتها وحيث الالتزام بمعايير المحاسبة في إعداد وعرض والإفصاح بالقوائم المالية قد لا يكون كافياً في حد ذاته لإعطاء صورة كاملة عن الموقف المالي والتشغيلي للمؤسسة.

#### 3-3-2 التلاعب في إعلان نتائج الأعمال بالإصدارات الصحفية قبل نشر القوائم المالية:

تقوم بعض المؤسسات بإصدار بيانات صحفية في نهاية كل فترة محاسبية لإعلان نتائج أعمالها وذلك قبل نشر القوائم المالية وفي هذه البيانات الصحفية يتم الإعلان عن مسميات للربح مختلفة عن المسميات المحددة بمعايير المحاسبة (صافي الربح) مثل: صافي الربح قبل المصروفات غير عادية وصافي الربح قبل خصم مصروفات الإهلاك وقد يترتب على ذلك التباس، ومن الأمثلة على ذلك:

• أعلنت إحدى المؤسسات في بيان صحفي لها عن صافي الربح قبل المصاريف غير عادية عن الفترة المنتهية ولم تعلن أن الربح المعلن عنه يتضمن بند الإيرادات غير عادية بمبلغ كبير وقد أوحى هذا الإعلان إلى أن المؤسسة حققت أرباحاً تفوق توقع المحللين وذلك على الرغم من أن صافي أرباح الفترة بقائمة الدخل كان أقل من الفترة المقارنة من العام السابق وذلك نظراً لوجود بند مصاريف غير عادية بمبلغ كبير تم خصمه بقائمة الدخل ولم يعلن عنه بالبيان الصحفي.

• قامت إحدى المؤسسات بإعادة تبويب جزء كبيراً من مصاريفها التسويقية وسجلتها على أنها مصاريف إهلاك ثم قامت بالإعلان عن صافي الربح قبل خصم مصاريف الإهلاك (الأصول الثابتة والأصول غير ملموسة) في بيان صحفي لها مما أوحى بتحسين نتائج أعمالها على غير الحقيقة.

<sup>1</sup> حسين علي خشارمه، مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن معيار المحاسبة الدولي رقم 30، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) المجلد 17(1) جامعة الإمارات العربية المتحدة، 2003، ص 120.

### 3-3-3 عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة:

تتطلب معايير المحاسبة وكذلك القوانين والقواعد المنظمة لأسواق الأوراق المالية أن تفصح المؤسسة عن معاملاتها مع الأطراف ذوي العلاقة فضلا عن المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين وأقاربهم وكل مساهم مستفيد يملك % 2 فأكثر من الأسهم العادية لرأس المال المؤسسة ، ففي بعض الحالات قام مسئولون بالمؤسسات بتنفيذ معاملات تقييم غير عادية بين المؤسسة ومؤسساتهم الخاصة أو مؤسسات أقاربهم واستولوا من خلال تلك المعلومات على أموال المؤسسة وحققوا منافع خاصة على حساب المؤسسة والمساهمين بها ولم يتم الإفصاح عن هذه المعاملات.

### المبحث الرابع: الإفصاح في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS / IAS) :

ركزت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وهي التسمية الجديدة للجنة المعايير المحاسبية الدولية بعد عملية الهيكلة، في كافة المعايير التي أصدرتها على الإفصاح. حيث بلغ عدد المعايير 41 معيارا سارية المفعول إلى غاية نهاية سنة 2013 منها 28 معيارا محاسبيا تحت التسمية القديم (IAS)، و 13 معيارا تحت التسمية الجديدة معايير التقارير (IFRS)، حيث نجد في نهاية كل معيار توجد متطلبات الإفصاح الواجب تقيد المؤسسة بها عند تطبيقها هذا المعيار. ومن هنا يتضح أهمية متطلبات الإفصاح في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ifrs/ias) وعليه سوف نستعرض متطلبات الإفصاح في بعض معايير المحاسبة ومعايير التقارير كما يلي<sup>1</sup>:

#### ▪ متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة (IAS):

**1.4 متطلبات الإفصاح وفق المعيار IAS1 "عرض القوائم المالية"** يجب أن تفصح المؤسسة في التقارير المالية عما يلي:

1-4-1 المعلومات التي يجب عرضها في قائمة الميزانية- :

(أ) الممتلكات والمصانع والمعدات؛

(ب) عقارات استثمارية؛

(ج) الأصول غير ملموسة؛

(د) الأصول المالية (باستثناء المبالغ المبينة في (هـ) و (ح) و (ط)؛

(هـ) الاستثمارات التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛

(و) الأصول البيولوجية؛

(ز) المخزون؛

(ح) الذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى؛

<sup>1</sup> Hennie Van Greuning, et al, Op-Cit, p 185.

- ( ط ) النقد ومعدلات النقد؛
- ( ي ) إجمالي الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "IFRS5)الأصول غير متداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة؛
- ( ك ) الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى؛
- ( ل ) المخصصات؛
- ( م ) الالتزامات المالية (باستثناء المبالغ المبينة في (ك) و (ل)؛
- ( ن ) التزامات وأصول الضريبية الحالية، حسبما يرد تعريفها في معيار المحاسبي الدولي (IAS12) "ضرائب الدخل المؤجلة"؛
- ( س ) الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة كما هي في معيار المحاسبة الدولي (IAS12)
- ( ع ) الالتزامات المشمولة في مجموعات التصرف والمصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(IFRS5)
- ( ف ) الحصص غير المسيطرة التي تم عرضها ضمن حقوق الملكية؛
- ( ص ) رأس المال الصادر والاحتياطي المنسوب إلى مالكي المؤسسة الأم.

#### 4-1-2 المعلومات التي يجب عرضها في جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) ج ح ن:

- الإيراد.
- الأرباح والخسائر الناتجة عن إلغاء الاعتراف بالأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة؛
- تكاليف التمويل؛
- حصة أرباح أو خسائر المؤسسات الزميلة والمشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛
- إذا تم إعادة تصنيف الأصل المالي بحيث يقاس بالقيمة العادلة، أية أرباح أو خسائر ناتجة عن الفرق بين المبلغ المسجل السابق وقيمه العادلة في تاريخ إعادة التصنيف (حسبما ورد تعريفه في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS9) ،
- مصاريف الضريبة؛
- مبلغ واحد لإجمالي العمليات المتوقفة (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS5) ؛

#### 4-1-3 المعلومات التي يجب عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية :

- تعرض المؤسسة إجمالي الدخل للفترة بحيث يظهر إجمالي المبالغ المنسوبة إلى مالكي المؤسسة الأم وإلى حصة الأقلية بشكل منفصل؛
- لكل بند في حقوق الملكية، أثار التطبيق بشكل رجعي أو إعادة البيان بشكل رجعي المعترف بهما وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (IAS8)
- لكل بند في حقوق الملكية، تسوية بين القيمة المسجلة في بداية ونهاية الفترة، مع الإفصاح بشمل منفصل عن كل تغير (الربح أو الخسارة، قائمة الدخل، المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين والتي تظهر بشكل منفصل المساهمات والتوزيعات على المالكين والتغيرات في حصص الملكية في المؤسسات التابعة التي لا تؤدي إلى ربح أو خسارة) .

#### 4-1-4 المعلومات التي يجب عرضها في قائمة التدفقات النقدية :

يحدد معيار المحاسبي الدولي (IAS7) متطلبات عرض معلومات التدفقات النقدية والإفصاح عنها والذي سيتم تناوله بالتفصيل لاحقا.

4-1-5 المعلومات التي يجب عرضها في الإيضاحات : عادة ما تقوم المؤسسة بعرض الإيضاحات حسب الترتيب التالي- لمساعدة المستخدمين في فهم التقارير المالية ومقارنتها مع التقارير المالية لمؤسسات أخرى:

- بيان الامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- ملخص هام للسياسات المحاسبية المطبقة؛
- معلومات معززة للبنود المعروضة في القوائم المالية بنفس الترتيب الذي عرض فيه كل بند وكل قائمة؛

#### 4-1-6 إفصاحات أخرى تشمل :

- الالتزامات المحتملة والالتزامات التعاقدية غير المعترف بها؛
- إفصاحات غير مالية، أهداف وسياسات إدارة الخطر المالي للمؤسسة.

#### 4-2 متطلبات الإفصاح وفق المعيار (IAS2) "المخزون"

يجب أن تفصح المؤسسة في التقارير المالية وفق هذا المعيار عما يلي<sup>1</sup>:

- السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة؛
- القيم الإجمالية المرحلة للمخزون والقيمة المرحلة حسب التصنيفات الملائمة للمؤسسة؛
- القيمة المرحلة للمخزون التي تحمل قيمة عادلة أقل من تكلفة البيع؛
- أي مبلغ معكوس من أي تنزيلات سابقة والمعترف به كمصاريف للفترة؛

<sup>1</sup> Hennie Van Greuning, et al, Op-Cit, p 185.

- مبلغ أي تخفيض أو تغيير يعتبر كتخفيض في مبلغ المخزون المعترف به كمصاريف الفترة؛
- الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس تنزيل المخزون.

#### 4-3 متطلبات الإفصاح وفق المعيار (ias7) " قائمة التدفقات النقدية"

من خلال العمليات اليومية التي تقوم بها المؤسسة قد تشمل عملية واحدة تدفقات نقدية يمكن تصنيفها بأشكال مختلفة. على سبيل المثال عندما تكون عملية سداد القرض نقدا فالعملية تتضمن كل من الفائدة وأصل القرض فإنه في هذه الحالة يمكن تصنيف عنصر الفائدة على أنه نشاط تشغيلي بينما يصنف عنصر سداد القرض على أنه نشاط تمويلي. ويمكن تناول هذه الأنشطة كما يلي:

#### 4-3-1 النشاطات التشغيلية:

يعتبر مبلغ التدفقات النقدية الناشئ عن النشاطات التشغيلية مؤشر أساسي عن المدى الذي ساهمت به عمليات المؤسسة في توليد تدفقات نقدية كافية لسداد الديون، والحفاظ على القدرة التشغيلية للمؤسسة ودفع أرباح الأسهم، والقيام بالاستثمارات الجديدة بدون اللجوء لمصادر التمويل الخارجية. فالمعلومات عن المكونات المحددة للتدفقات النقدية التشغيلية التاريخية مفيدة بالاقتران مع المعلومات الأخرى في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية. ومن الأمثلة للتدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ما يلي:

المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛

- المقبوضات النقدية من الإتاوات والرسوم والعمولات والإيراد الآخر؛
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل بضائع وخدمات؛
- المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم؛
- المدفوعات والمقبوضات النقدية للمؤسسة التأمين مقابل الأقساط والمطالبات والدفعات السنوية ومنافع التأمين الأخرى؛
- المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو المبالغ المستردة منها ما لم يكن ممكن ربطها مباشرة بالنشاطات الاستثمارية والتمويلية؛
- المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود محتفظ بها للتعامل أو الإتجار.

كما يجب على المؤسسة عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام إما:

✓ الطريقة المباشرة: والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية؛

✓ الطريقة غير مباشرة: والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن المقبوضات أو المدفوعات النقدية التشغيلية في الماضي أو المستقبل وكذلك بنود الدخل أو المصاريف المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

وتشجع المؤسسات على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام "الطريقة المباشرة" حيث أنها توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضى "الطريقة غير مباشرة".

#### 4-3-2 النشاطات الاستثمارية:

يعتبر الإفصاح المنفصل عن التدفقات النقدية الناشئة من النشاطات الاستثمارية أمر هام لأن هذه التدفقات النقدية

تمثل ما يدفع من نفقات على الموارد التي تستخدم في توليد الدخل والتدفقات النقدية المستقبلية. فقط النفقات التي تؤدي

للاعتراف بالأصول الميزانية مؤهلة لتصنيفها كأنشطة استثمارية. وفيما يلي أمثلة عن التدفقات النقدية المتأبئة من الأنشطة الاستثمارية:

- المدفوعات النقدية للحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير ملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى؛
- المقبوضات النقدية من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى؛
- المدفوعات النقدية لامتلاك أدوات حقوق الملكية أو أدوات دين لمشاريع أخرى والحصول في المشاريع المشتركة (عدا المقبوضات من الأدوات التي تعتبر معادلة للنقدية أو المقتناة لأغراض التعامل أو الإيجار) ؛
- السلفيات والقروض المقدمة لأطراف أخرى (باستثناء السلفيات والقروض المقدمة من قبل المؤسسات المالية) ؛
- المقبوضات النقدية من سداد السلف والقروض التي قدمت للأطراف الأخرى (باستثناء تلك السلفيات والقروض المقدمة من قبل المؤسسات المالية) ؛
- المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية، والعقود المسبقة، وعقود الخيار، وعقود التبادل إلا عند اقتناء هذه العقود لغايات التعامل أو الإيجار أو عند تصنيف المدفوعات ضمن النشاطات التمويلية؛
- المقبوضات النقدية للعقود المستقبلية، والعقود المسبقة، وعقود الخيار، وعقود التبادل إلا عند اقتناء هذه العقود لغايات التعامل أو الإيجار أو عند تصنيف النقد المستلم ضمن النشاطات التمويلية.



- إذا كان التطبيق بأثر رجعي لفترة سابقة معينة غير عملي أو لفترات قبل تلك المقدمة، الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود تلك الحالة أو وصف كيفية وتاريخ حدوث تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية.
- إذا كان مقدار الأثر في الفترات المستقبلية غير مفسح عنه بسبب أن التقدير غير قابل للتطبيق على المؤسسة الإفصاح عن تلك الحقيقة.

#### 4-4 متطلبات الإفصاح وفق المعيار (IAS16) «الممتلكات والمصانع والمعدات»

- يجب الإفصاح في التقرير المالي لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات عما يلي:
- أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي المبلغ المرحل، وعندما يستخدم أكثر من أساس يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المرحل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف؛
  - طريقة الإهلاك المستخدمة؛
  - الحياة الإنتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة؛
  - إجمالي المبلغ المرحل الإهلاك المتراكم مجمعة مع خسائر انخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة وفي نهايتها؛
  - التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول الفترة وفي نهايتها مظهرا:
    - ✓ الإضافات؛
    - ✓ أصول مصنفة كأصول أو ضمن ترتيب المجموعات المعدة للبيع بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS5) أو ترتيبات أخرى؛
    - ✓ التملك من خلال اندماج الأعمال؛
    - ✓ الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) بموجب المعيار المحاسبي الدولي (IAS36) ؛
    - ✓ خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS36) ؛
    - ✓ صافي الفروقات التبادل الناتجة من تح ويل القوائم المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة، بما في ذلك تحويل العملة الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمؤسسة المع دة للتقارير؛
  - طريقة ومبلغ القيود على الملكية وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات المقدمة كضمان للالتزامات؛

- مبلغ النفقات المعترف بها في المبالغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات في سياق إنشائه؛
- مبلغ التعهدات التعاقدية لامتلاك الممتلكات أو المصانع أو المعدات؛
- عندما يتم إدراج بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بمبالغ إعادة التقييم فإنه يجب الإفصاح عما يلي:
  - ✓ تاريخ نفاذ إعادة التقييم؛
  - ✓ ما إذا كان التنفيذ عن طريق مقيم مستقل؛
  - ✓ القيمة المرحلة لكل صنف من أصناف الممتلكات والمصانع والمعدات التي كان سيتم إدراجها في القوائم المالية فيما لو كانت الأصول قد سجلت بموجب نموذج التكلفة؛
  - ✓ فائض إعادة التقييم مبين حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

### خلاصة الفصل:

يقوم مبدأ الإفصاح على توفير المعلومات اللازمة التي يحتاج إليها المستثمرون لاختيار البدائل الرشيدة، فيما يتعلق بقراراتهم الاستثمارية والتمويلية، وذلك عن طريق نشر البيانات الملائمة والكافية وفي الوقت المناسب، وضمان تماثلها لمختلف الفئات حتى لا تستغل المعلومات لمصلحة فئة على حساب فئات أخرى.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

## تمهيد:

حققت معايير المحاسبة الدولية انتشاراً وقبولاً عالمياً، والجزائر بدورها تبنت النظام المحاسبي المالي الذي يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، وهذا قصد تحقيق قراءة موحدة للقوائم المالية وقابلية أكثر للمقارنة بما يساعد على ترشيد مختلف القرارات المتخذة من طرف المتعاملين الاقتصاديين بناءً على هذه القوائم، الأمر الذي يستوجب فرض إتباعها على جميع المؤسسات التي تنشط في البيئة الجزائرية بغض النظر عن خصوصيتها.

ومؤسسة مطاحن الحضنة واحدة من المؤسسات البارزة التي تنشط في البيئة الجزائرية، وتحديدًا في ولاية المسيلة التي تقوم بتطبيق نصوص النظام المحاسبي المالي، وتدعيماً لما تناولناه في الفصلين السابقين ومن خلال هذا الجزء من البحث، وبالاستناد إلى القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة سيتم تناول في هذا الفصل من الدراسة النقاط التالية:

- ✓ المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة.
- ✓ المبحث الثاني: عرض الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة.

## المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة

قبل أن نتطرق إلى مؤسسة محل الدراسة ألا وهي مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، والتي تعتبر وحدة من وحدات المؤسسة الأم وهي مؤسسة الصناعة والحبوب ومشتقاتها بسطيف (مجمع رياض سطيف)، لا بد أن نلقي بإطلالة على هاته المؤسسة الأم.

### 1-1 لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم الرياض سطيف

بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها بدأت في تأميم المؤسسات، وفي سنة 1965 وبالضبط في 25 مارس تم تأميم جميع القطاعات الخاصة بالطحن وأصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن، غير أن دورها آنذاك كان مقتصرًا على صلاحيات الإدارة العامة الذي عهدته، وكذلك وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية ووضع وحدات أخرى في بعض المناطق، وفي سنة 1982 اثر إعادة الهيكلة للمؤسسة الوطنية للدقيق والطحن "سمباك" انبثقت منها خمسة مؤسسات رئيسية موزعة على التراب الوطني، ودورها تغطية الولايات المجاورة لها في توزيع مختلف منتجاتها، وهذه المؤسسات هي:

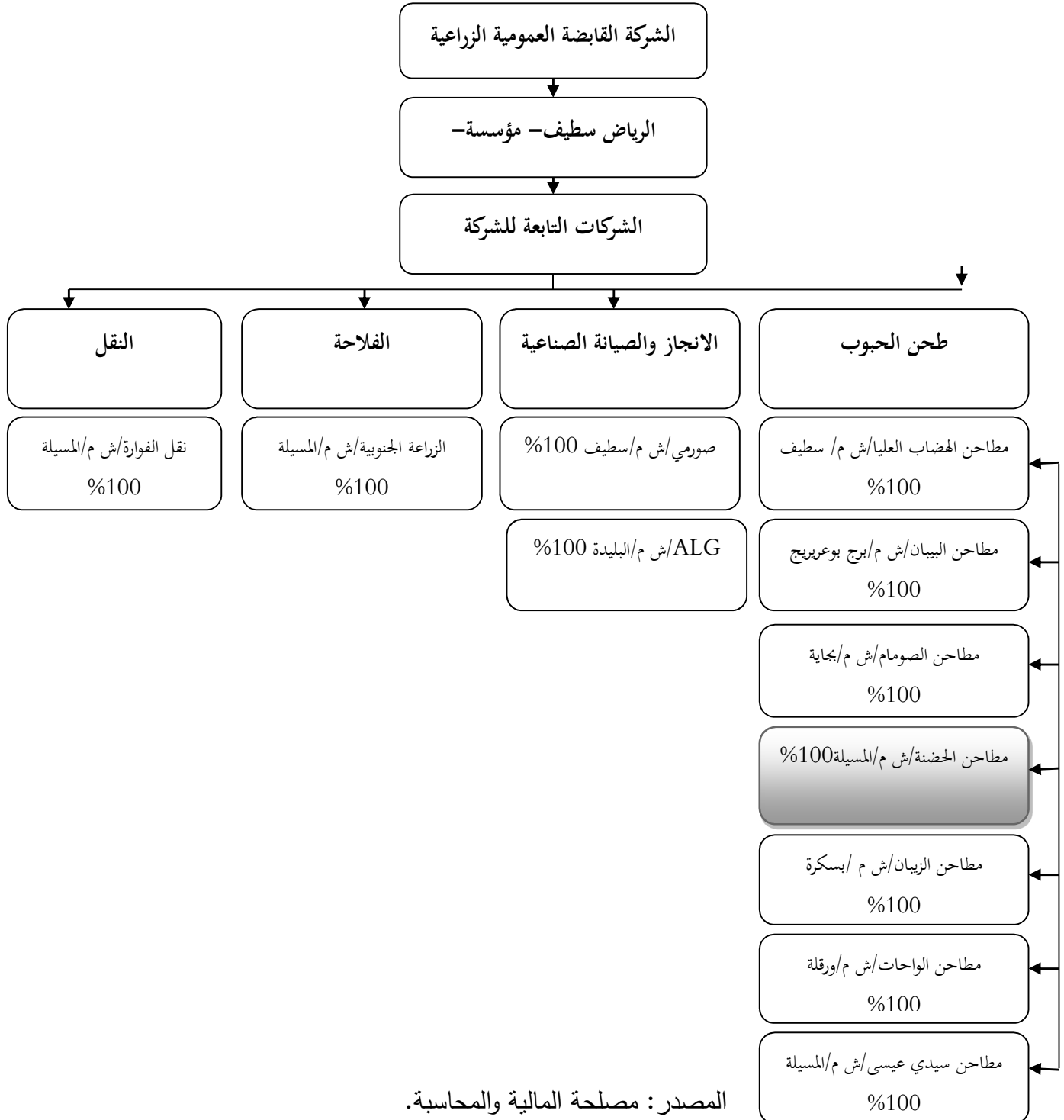
- مؤسسة الرياض بسيدي بلعباس.
- مؤسسة الرياض بالجزائر العاصمة.
- مؤسسة الرياض بتيارت.
- مؤسسة الرياض بقسنطينة.
- مؤسسة الرياض بسطيف.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 367/32 بتاريخ 1982/11/27 أنشئت المؤسسة الصناعية للحبوب ومشتقاتها بسطيف "الرياض"، ثم انتقلت إلى الاستقلالية ابتداء من 1990/04/02 واتخذت شكل شركة مساهمة برأس مال 000.5000.000 دج، حيث نجد تركيبة رأسمالها الاجتماعي تتكون من :

- 80%: الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية.
- 11%: المؤسسات المالية والبنوك وشركات التأمين.
- 09%: أشخاص طبيعيين.

يكمُن النشاط الأساسي لمجمع الرياض سطيف في تحويل الحبوب ( القمح الصلب واللين ) وإنتاج وتسويق المواد المشتقة كالسميد والدقيق والعجائن الغذائية والكسكسي، ويمتلك المجمع عدة مؤسسات موزعة على عدة ولايات منها (سطيف، المسيلة، برج بوعرييج، بجاية، بسكرة، ورقلة)، ويمكن توضيح اختصاصات المؤسسات التابعة لمؤسسة الرياض سطيف في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-3) اختصاصات المؤسسات التابعة لمؤسسة رياض سطيف.



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة.

## 1-2 التعريف بمطاحن الحضنة وأهدافها

### 1- نشأة المؤسسة:

بدأ بناء مطاحن الحضنة بالمسيلة سنة 1980، حيث تم تشغيلها لأول مرة سنة 1981، وفي أول أكتوبر 1997 تم تحويل وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة تابعة لرياض سطيف في شكل شركة مساهمة "مطاحن الحضنة"، وتبلغ مساحتها الإجمالية 30.775 م<sup>2</sup> منها 12.555 م<sup>2</sup> مغطاة، وقد بلغ رقم أعمالها لسنة 2010 مبلغ 1449460000 دج.

وتنقسم مطاحن الحضنة إلى قسمين واحد قديم والآخر جديد:

أما القسم القديم فيتكون من مسمدة ومطحنة واحدة، حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية "بيلر" بتكلفة إنجاز قدرت بـ: 220.915.480.55 دج وتم تشغيلها سنة 1981.

والقسم الجديد يتكون من مسمدة جديدة منجزة من طرف الشركة الإيطالية "غولفيتو" بتكلفة مشروع وصلت إلى: 563.986.101.84 دج وتم تشغيلها سنة 1993.

### 2- المقر الاجتماعي:

تقع مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة على بعد 02 كلم عن وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على الطريق الرابط بين ولاية برج بوعرييج و ولاية المسيلة، حيث يمر العديد من المسافرين عبر هذا الطريق وهذا ما ينعكس بالإيجاب على المؤسسة فتصبح بذلك معروفة أكثر فأكثر.

### 3- أهداف المؤسسة:

تنشط المؤسسة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية لهذا فإن المؤسسة تسعى إلى تحقيق أهداف مستقبلية من أهم هذه الأهداف:

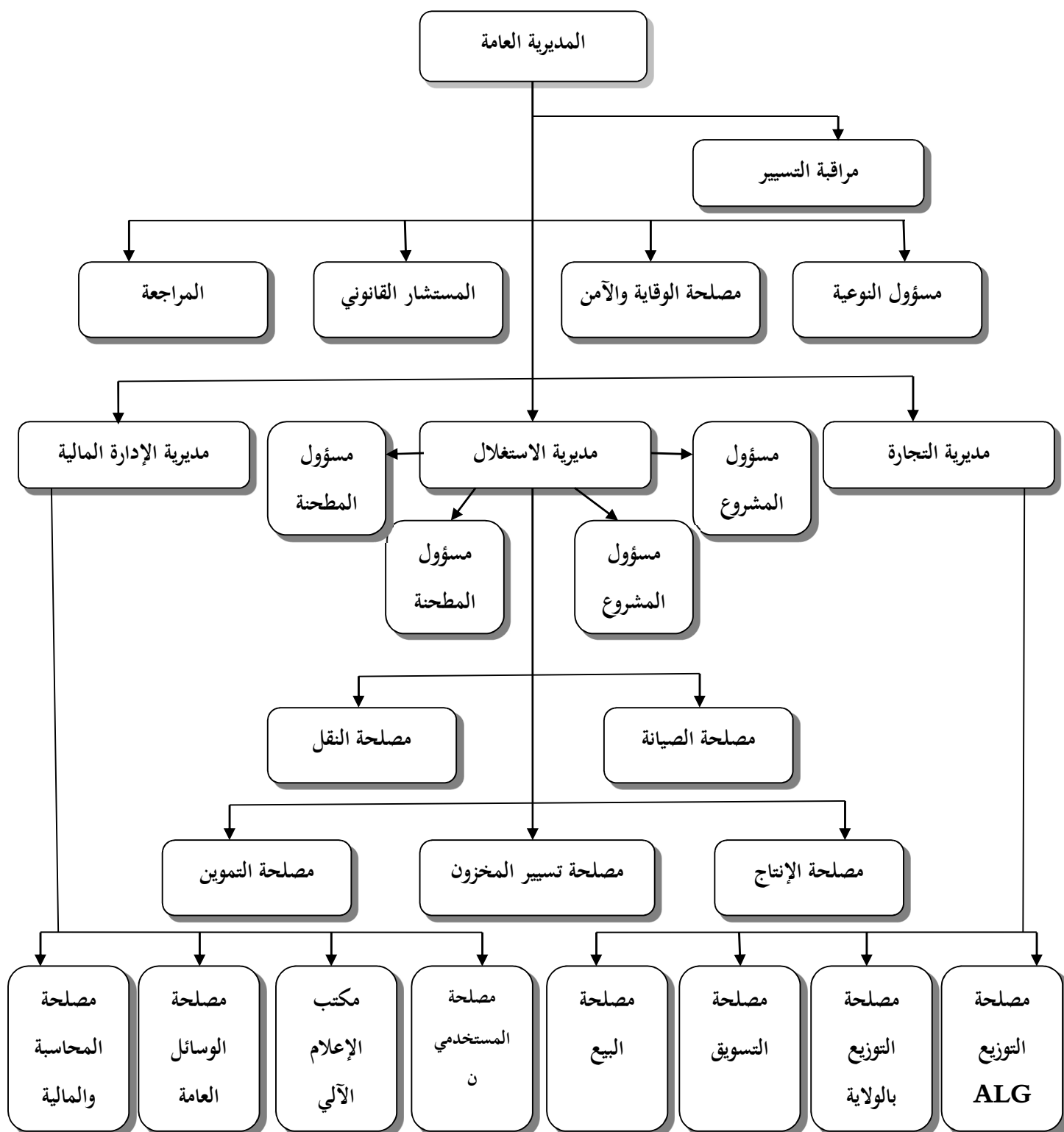
- تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية.
- زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيتها.
- محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية.
- التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة.

- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية.
- سد حاجات المستهلك من مادتي السميد والفرينة.
- المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني.
- خلق جو تنافسي على مستوى المؤسسة.
- الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج وتسويقه.
- محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية.
- محاولة القضاء على المشاكل الزائدة داخل المؤسسة مثل: مشاكل الإنتاج، والتوزيع والاتصال.
- الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها.

### 1-3 الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة

إن الهيكل التنظيمي للمؤسسة ما هو إلا وسيلة للإعلام يمكننا من خلاله معرفة تقسيم العمل والتركيب الإداري لدوائر ومصالح وفروع المؤسسة وهو ما يساعدنا على تحديد الاختصاصات، المسؤوليات ومهام كل دائرة من هذه الدوائر حتى تستخلص فكرة عامة عن هذه المؤسسة، ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة



المصدر: مصلحة المحاسبة و المالية

## شرح مختلف الوظائف بالمؤسسة:

### أولا-المديرية العامة:

يشرف على تسييرها الرئيس المدير العام للمؤسسة، مهمته الأساسية هي التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة ولهذا تركز له عدة مهام أهمها:

- الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة؛

- يعتبر الواجهة الأولى للمؤسسة؛

- التنسيق بين المؤسسة ومثيلاتها من نفس القطاع؛

- يقوم بالربط بين جميع الدوائر، و الأقسام الداخلية وينسق بينها؛

- يقوم المدير العام يوميا بإعلام الرئيس المدير العام للمؤسسة الأم.

وتشمل المديرية العامة المديرية والأقسام التالية:

1- مراقبة التسيير: وهي تابعة للمديرية العامة المكلفة بتسجيل البريد الصادر والوارد، طبع المراسلات الصادرة عن طريق المديرية العامة.

2- مصلحة الوقاية والأمن: ومهمتها حماية المؤسسة داخليا وكذا الوقاية الخاصة من ناحية الحرائق والسرقه وحركة مختلف وسائل النقل في المؤسسة وحمايتها من كل الأخطار.

3- الاستشارة القانونية: حيث يقوم المدير العام باستشارته أو مناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني وهو محامي لدى المؤسسة وهو المكلف بالمنازعات التي تدخل فيها المؤسسة سواء كانت بين المؤسسة ومورديها أو زبائنها أو داخل المؤسسة.

4- مسؤول النوعية: حيث يهتم بنوعية الإنتاج وفقا للمعايير المحددة دوليا سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في سير العملية الإنتاجية والخدمية، الكمية والتغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة ومقدار.

5- المراجعة: يعمل لصالح المؤسسة، وتتمثل مهامه في المراقبة الداخلية لأعمال المصالح والمديريات وكذلك يعمل على التوجيه بالإضافة إلى إعطاء تقارير للرئيس المدير العام حول أعماله.

### ثانيا-مديرية الاستغلال:

تتمثل مهمتها في تزويد المدير العام بكل المعلومات الخاصة بالاستغلال وتشمل المصالح التالية وهي:

1- **مصلحة التموين:** وهذه المصلحة خاصة بدخول المواد واللوازم الخاصة بالعملية وتنقسم إلى فرعين هما:

- فرع التغيير وشراء الحبوب: ومهمته شراء الحبوب وتغيير النوعية.

- فرع المشتريات: وهذا الفرع خاص بتسجيل كل عمليات الشراء.

2- **مصلحة الإنتاج:** مهمتها مختصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمنتج نهائي مروراً بكل دورات العملية الإنتاجية وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها محددة علمياً.

3- **مصلحة الصيانة:** وهذه المصلحة مهمتها إصلاح العطل بآلات الإنتاج وتشغيل هذه الأجهزة 24/24 ساعة وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع الالكتروميكانيك: ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية.

- فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحنة والشاحنات.

4- **مصلحة تسيير المخزونات:** تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون والقيام بعملية الجرد الشهرية والسنوية وتتفرع إلى ثلاثة فروع متمثلة في:

- فرع الاستقبال وتخزين الحبوب.

- فرع تسيير مخزونات الأكياس.

- فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.

5- **مصلحة النقل.**

ثالثاً- مديرية الإدارة المالية:

ومهمتها خاصة بشؤون الإدارة والعمليات المالية والتنسيق بين مصالحها والمتمثلة في:

1- **مصلحة المحاسبة والمالية:** تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح

الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع المؤسسات وتتفرع

هذه المصلحة إلى:

- فرع المالية والصندوق؛

- فرع المحاسبة المالية؛
  - فرع محاسبة المبيعات؛
  - فرع المحاسبات.
- 2- مصلحة الموارد البشرية: لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بتسيير وإدارة الشؤون الإدارية للعمال وكيفية تنظيم الموارد البشرية داخل المؤسسة بكيفية تتماشى مع متطلبات العمل من أجل تكييف الوسط العمالي، وتتفرع هذه المصلحة إلى:
- فرع تسيير المستخدمين.
  - فرع الخدمات الاجتماعية.
- 3- مصلحة الإعلام الآلي: يعمل هذا المكتب بتسيير كل ما يتعلق بوسائل الإعلام الآلي ومتطلباته.
- 4- مصلحة الوسائل العامة: من مهامها:
- متابعة جميع الأشغال التابعة للمؤسسة.
  - المتابعة الميدانية للاستثمارات.
- رابعا- مديرية التجارة: تتفرع إلى:
- مصلحة التوزيع بالجزائر؛
  - مصلحة التوزيع الولاية؛
  - مصلحة التسويق؛
  - مصلحة البيع.
- ومهمتها كل ما يتعلق بشؤون التجارة والمعاملات التجارية والتنسيق بين مصالحها والمتمثلة في:
- 1- مصلحة التجارية: تتمثل مهمتها الأساسية في إبرام العقود مع المتعاملين، وكذا القيام بدراسة معمقة للسوق ووضع الميزانيات التقديرية على أساسها.
- 2- مصلحة التسويق: وتمثل مهمتها الأساسية في تسويق وبيع المنتجات سواء لنقاط البيع التابعة لها أو البيع مباشرة من المؤسسة عن طريق الفوترة.

المبحث الثاني: عرض الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة

## 2-1 القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة

تقوم مؤسسة مطاحن الحضنة في نهاية الفترة المالية بإعداد وعرض مجموعة من القوائم المالية وهذا بالاستناد إلى ما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF.

والقوائم المالية التي تعدها مؤسسة مطاحن الحضنة هي:

- ✓ الميزانية.
- ✓ جدول حساب النتائج.
- ✓ جدول تدفقات الخزينة.
- ✓ جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.
- ✓ الملحق.

يتبين من خلال المجموعة الكاملة للقوائم المالية المقدمة من طرف مؤسسة مطاحن الحضنة أن هذه المؤسسة قد امتثلت لمتطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والتزمت فقط بتلك القوائم الواردة في المعيار المحاسبي الدولي الأول رقم (1) "عرض القوائم المالية"، بناء على تقرير محافظ الحسابات المسلم لنا من طرف المؤسسة.

### 1 - عرض ميزانية مؤسسة مطاحن الحضنة

تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم للمؤسسة فيما يلي عرض لميزانية مؤسسة مطاحن الحضنة للفترة (2013-2015):

1- جدول يبين ميزانية (جانب) الأصول لمؤسسة مطاحن الحضنة للفترة (2013-2015)  
(2015).

الجدول رقم (1-3): جانب الأصول لميزانية مؤسسة مطاحن الحضنة للفترة (2013-2015)

الوحدة: دج

العناصر	2013	2014	2015
<b>أصول غير جارية</b>			
تثبيات معنوية	46.261,39	23.130,70	
تثبيات عينية	1.212.026.257,90	1.249.237.748,03	1.327.713.717,24
الأراضي	255.898.153,36	255.898.153,36	255.898.153,36
المباني	934.077.675,15	915.641.126,56	897.103.027,84
المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	14.968.096,60	22.858.585,47	131.750.436,82
تثبيات عينية أخرى	7.082.332,79	54.839.882,55	42.962.099,22
تثبيات في شكل امتيازات			
التثبيات الجاري انجازها		481.992.211,17	674.359.524,57
تثبيات مالية	18.800,00	18.800,00	18.800,00
سندات الفروع المنتسبة			
المساهمات والديون الدائنة الأخرى			
السندات المثبتة الأخرى			
القروض والأصول المالية الغير جارية الأخرى	18.800,00	18.800,00	18.800,00
الضرائب المؤجلة على الأصول	10.741.976,43	11.880.809,56	12.189.183,13
<b>مجموع الأصول غير الجارية</b>	<b>1.222.833.295,72</b>	<b>1.743.152.699,46</b>	<b>2.014.281.224,94</b>
<b>أصول جارية</b>			
منتجات قيد التنفيذ	80.194.647,80	169.259.857,95	148.014.999,35
المواد الأولية واللوازم	21.276.827,23	118.885.219,44	81.754.845,29
التموينات الأخرى	42.519.129,76	46.681.865,05	57.491.091,95
المخزونات من المنتجات	16.398.690,81	3.692.773,46	8.769.062,11
مخزونات أخرى			
ديون واستخدامات مماثلة	45.838.009,99	56.374.478,05	71.065.387,19
ديون على الضرائب الزراعية			
ديون ضمن المجموعة			
الزبائن	9.228.457,63	21.051.573,30	30.173.316,97
مدينون آخرون	18.015.840,14	9.778.716,59	12.602.457,06
ضرائب وما يماثلها	18.593.712,22	25.544.188,16	28.289.613,16
ديون أخرى واستخدامات مماثلة			

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة

752.702.532,36	679.006.015,59	1.044.417.998,87	الموجودات وما يماثلها
		443.000.000,00	التوظيفات والأصول المالية الجارية الأخرى
752.702.532,36	679.006.015,59	601.417.998,87	الخزينة
971.782.918,90	904.640.351,59	1.170.450.656,66	مجموع الأصول الجارية
2.986.064.143,84	2.647.793.051,05	2.393.283.952,38	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة لسنة (2015-2013)

جدول يبين ميزانية (جانب) الخصوم لمؤسسة مطاحن الحضنة للفترة (2015-2013).

**الجدول رقم (2-3): جانب الخصوم لميزانية مؤسسة مطاحن الحضنة للفترة (2015-2013)**

الوحدة: دج

2015	2014	2013	البيان
1.449.460.000,00	1.449.460.000,00	1.449.460.000,00	<b>الأموال الخاصة</b>
			رأس مال صادر
			رأس مال غير مستعان به
203.292.170,74	127.332.048,84	190.237.647,23	علاوات واحتياطات
161.321.002,93	112.022.925,11	114.026.511,20	فارق إعادة التقييم
			النتيجة الصافية
		-30.096.507,06	تسوية نتيجة تغيير الطريقة/ تصحيح الأخطاء
		-146.835.602,53	أموال خاصة أخرى
1.814.073.173,67	1.688.814.973,95	1.576.792.048,84	مجموع الأموال الخاصة
			<b>الخصوم غير الجارية</b>
			إعانات التجهيز
			سندات الخزينة
356.773.383,94	217.633.433,97		اقتراضات أخرى وديون مماثلة
			الديون المرتبطة بالمساهمات
			ديون أخرى غير جارية
			منتجات أخرى وأعباء مؤجلة
56.136.812,02	45.181.093,08	41.167.491,10	المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة
			المؤونات للأعباء- (الضرائب/ تجديد التثبيتات
			الجاري إنجازها
			المؤونات الأخرى للأعباء
			المؤونات والمنتجات
509.130,85	190.605,63	1.543.951,19	الضرائب المؤجلة على الخصوم
413.419.326,81	263.005.078,68	42.711.442,29	مجموع الخصوم غير الجارية
			<b>الخصوم الجارية</b>

			سندات الخزينة
			ديون على الضرائب الزراعية
640.000.000,00	640.000.000,00	670.810.961,25	ديون ضمن المجموعة
799.948,40	1.236.951,66	3.793.340,81	موردو المواد الأولية
16.603.449,85	7.399.113,46	47.265.117,47	موردون آخرون والحسابات الملحقة
45.831.988,95	33.315.421,24	31.317.610,00	الضرائب
55.336.256,16	14.021.512,06	20.593.431,72	ديون أخرى جارية
			خزينة الخصوم
758.571.643,36	695.972.998,42	773.780.461,25	مجموع الخصوم الجارية
2.986.064.143,84	2.647.793.051,05	2.393.283.952,38	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة لسنة (2015-2013).

حسب الميزانية المفصح عنها فإن المؤسسة تلتزم بمتطلبات الإفصاح المحاسبي (تم الإفصاح عن الممتلكات والمعدات والعقارات الاستثمارية بالإضافة إلى الاستثمارات والمخزون) الذي نص عليه النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، وبالرجوع إلى التقرير المالية المسلمة من طرف المؤسسة المعد من قبل محافظ الحسابات حسب ما هو موضح في الملاحق.

## 2 - عرض جدول حساب النتيجة لمؤسسة مطاحن الحضنة

تقوم مؤسسة مطاحن الحضنة بإعداد جدول حساب النتيجة في نهاية الفترة حسب الطبيعة ولا تقوم بإعداده حسب الوظيفة مع أن هذا الأخير يقدم معلومات أكثر مصداقية عن المؤسسة.

الجدول رقم (3-3): جدول حساب النتيجة لمؤسسة مطاحن الحضنة (حسب الطبيعة) للفترة (2015-2013)

الوحدة: دج

2015	2014	2013	البيان
1.756.578.029,90	1.566.238.417,88	1.568.732.126,16	رقم الأعمال
1.174.134,50	1.236.697,10	934.500,00	مبيعات من البضائع
1.750.793.163,41	1.559.772.678,85	1.560.696.082,40	مبيعات من المنتجات التامة
556.542,39	395.327,34	352.570,66	مبيعات المنتجات الأخرى
4.054.018,90	4.833.714,59	6.748.973,09	خدمات أخرى
-12.705.917,36	11.528.743,87	-2.278.390,87	تغير مخزون المنتجات التامة وقيد التنفيذ
617.454,55	853.407,71	1.116.976,18	الإنتاج المثبت
1.744.489.567,09	1.578.620.569,46	1.567.570.711,46	إعانات الاستغلال
			1-إنتاج الفترة

## الفصل الثالث \_\_\_\_\_ دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة

-1.410.759.309,15	-1.295.054.886,21	-1.271.898.532,81	مشتريات مستهلكة
-34.051.875,38	-28.825.312,67	-17.837.495,90	خدمات خارجية واستهلاكات أخرى
-1.444.811.184,53	-1.323.880.198,88	-1.289.736.028,71	2- استهلاك الفترة
299.678.382,56	254.740.370,58	277.834.682,75	3- القيمة المضافة للاستغلال
-138.184.316,03	-133.087.981,54	-160.594.431,65	أعباء المستخدمين
-5.246.167,00	-5.544.148,06	-4.873.040,65	ضرائب ورسوم، والمدفوعات المشابهة
156.247.899,53	116.108.240,98	112.367.210,45	4- الفائض الإجمالي للاستغلال
18.146.369,55	28.465.316,53	30.400.186,84	المنتجات العملية الأخرى
-1.662.862,67	-1.018.136,91	-17.148.391,98	الأعباء العملية
-31.995.558,99	-24.921.901,08	-29.229.064,22	مخصصات الإهلاك والمؤونات
-355.181.909,74	-333.168.913,77	-34.700.364,75	مخصصات عن خسائر القيمة والمؤونات
334.054.083,80	347.622.705,92	341.125.814,49	استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
139.608.021,48	133.087.311,67	90.515.390,83	5- النتيجة التشغيلية
1.288.947,94	9.143.494,16	4.810.800,00	نواتج مالية
			أعباء مالية
1.288.947,94	9.143.494,16	4.810.800,00	6- النتيجة المالية
140.896.969,42	142.230.805,83	95.326.190,83	7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)
-31.366.223,00	-28.226.682,00	-19.735.863,00	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
2.492.178,69	22.387,37	1.739.084,80	الضرائب المؤجلة (التغيرات) على النتائج العادية
2.097.978.968,38	1.963.852.086,07	1.943.907.512,79	مجموع نواتج النشاطات العادية
-1.985.956.043,27	-1.849.825.574,87	-1.866.578.100,16	مجموع أعباء النشاطات العادية
112.022.925,11	114.026.511,20	77.329.412,63	8- النتيجة الصافية للنشاطات العادية
			العناصر الغير العادية (نواتج) (للتوضيح)
			العناصر الغير العادية (أعباء) (للتوضيح)
			9- النتيجة غير العادية
112.022.925,11	114.026.511,20	77.329.412,63	10- النتيجة الصافية للفترة
			الحصة من النتائج الصافية للشركات
			موضح المعادلة (1)
			11- النتيجة الصافية للمجموعة
			الدمجة (1)
			منها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجمع (1)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة لسنة (2013-2015).

نلاحظ انه تم الإفصاح على المعلومات التي يجب عرضها في جدول حسابات النتائج لمؤسسة مطاحن الحنونة وهي متطابقة مع متطلبات الإفصاح وفق معيار المحاسبة (IAS1) .

وهذا ما سيسمح للمتعاملين مع المؤسسة من تقدير ربحيتها ويزيد من ثقة المستخدمين لهاته القوائم بصفة عامة ولإدارة المؤسسة بصفة خاصة.

### 3 - عرض جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) لمؤسسة مطاحن الحنونة

تقوم مؤسسة مطاحن الحنونة بإعداد جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة فقط ولا تقوم بإعداده حسب الطريقة الغير مباشر كما نص عليه النظام المحاسبي المالي. إن الطريقة المباشرة التي أوصى بها المشرع الجزائري تركز على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الإجمالية (الزبائن، الموردين الضرائب ...) قصد الحصول على صافي تدفق للخزينة.

فيما يلي عرض لجدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة لمؤسسة مطاحن الحنونة

للفترة 2013/ 2015:

الجدول رقم (3-4): جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) لمؤسسة مطاحن الحنونة للفترة (2013-2015)

الوحدة: دج

2015	2014	2013	البيان
2.401.505.249,57	1.769.028.368,66	1.588.845.693,87	تدفقات أموال الخزينة من الأنشطة التشغيلية
-2.379.390.264,45	-2.078.516.708,63	-1.334.700.741,42	التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن
-530.195,50	-1.862.347,37	-1.215.503,44	المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين
-71.701.115,21	-48.062.286,00	-37.723.357,00	الفوائد والمصروفات المالية الأخرى المدفوعة
			الضرائب على النتائج المدفوعة
			تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر الغير عادية
2.589.598,87			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر الغير العادية
			نقل المحتوى
			اكتتاب DAT
	444.160.053,15	-443.000.000,00	إرجاع DAT
-47.526.726,72	84.747.079,81	-227.793.907,99	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (A)
-63.262.400,80	-158.371.432,95	-8.818.018,03	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار
			المسحوبات عن اقتناء التثبيبات المادية أو المعنوية

			التحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيات المادية أو المعنوية
-1.700.282,30	7.176.600,00		تحصيلات أخرى من التثبيات المادية أو المعنوية تحصيلات عن التنازل للتثبيات المالية الفوائد التي تم تحصيلها عن توظيفات مالية الحصص والأقساط المقبوضة عن النتائج المستلمة
<b>-64.962.683,10</b>	<b>-151.194.832,95</b>	<b>-8.818.018,03</b>	<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية عن أنشطة الاستثمار (B)</b>
187.143.829,36	142.993.769,86		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم استرجاع مسحوبات مجمع الرياض سطيف الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
<b>187.143.829,36</b>	<b>142.993.769,86</b>		<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (C)</b>
			تأثير تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات
<b>74.654.419,54</b>	<b>76.546.016,72</b>	<b>-236.611.926,02</b>	<b>تغيرات أموال الخزينة للفترة (A+B+C)</b>
677.964.015,59	601.417.998,87	817.982.768,62	أموال الخزينة ومعادلاتها عن افتتاح السنة المالية
752.618.435,13	677.964.015,59	581.370.842,60	أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية
<b>74.654.419,54</b>	<b>76.546.016,72</b>	<b>-236.611.926,02</b>	<b>تغيرات أموال الخزينة خلال الفترة</b>
<b>235.975.422,47</b>	<b>188.568.941,83</b>	<b>-122.585.414,82</b>	<b>مقاربة مع النتيجة المحاسبية</b>

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة لسنة (2015-2013).

نلاحظ انه تم الإفصاح عن المعلومات الهامة عن النقدية المحصلة والمنصرفة خلال فترة مالية المحددة وأيضا تم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات (هناك تطابق بين متطلبات الإفصاح وما افصحت عنه المؤسسة) ومنه فان هذه القائمة المالية ستمكن المستثمرين الحاليين والمرقبين من اتخاذ قراراتهم بشكل ملائم، وهو ما يسمح بجعل بيئة الأعمال أكثر شفافية وملاءمة لمختلف الأطراف ذات العلاقة.

### 5-2- حالة الإهلاكات لتثبيات المؤسسة:

يوضح ملحق القوائم المالية حالة تغير إهلاكات تثبيات المؤسسة كما هو مبين في الجدول

التالي:

الجدول رقم (3-5) يبين جدول الإهلاكات لمؤسسة مطاحن الحضنة.

الوحدة: دج

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيات المعنوية		69.392,10	23.130,69		92.522,79
أراضي					
مباني		517.401.087,80	18.558.054,10		535.959.141,90
تثبيات تقنية		1.084.168.103,10	3.955.163,81		1.088.123.266,91
تثبيات مادية أخرى		113.325.461,76	9.459.210,39		122.784.672,15
<b>المجموع</b>		<b>1.714.964.044,76</b>	<b>31.995.558,99</b>		<b>1.746.959.603,75</b>

المصدر: ملحق القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة

يتضمن ملحق الكشوف المالي حالة تغير هذه العناصر للفترة بالتطابق مع النظام المحاسبي

المالي ومعايير محاسبة دولية، حيث يقدم هذا الجدول نشاط الاستثماري للمؤسسة والتنازل على

التثبيات وبالتالي معلومات لمستخدمي القوائم المالية حول التثبيات المتنازل عنها وطريقة حساب

الإهلاكات الخطي الذي تعتمد عليه في تقييم التثبيات.

### خلاصة الفصل:

تم في هذا الفصل دراسة القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة للفترة 2013-2015، باعتبارها إحدى المؤسسات البارزة في ولاية المسيلة، تقوم بتطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وتعتمده كأساس لإعداد وعرض قوائمها المالية، وقد تم التركيز على دراسة مستوى الإفصاح المحاسبي في عرض القوائم المالية وإيضاحاتها، بالإضافة إلى التقرير السنوي لمحافظ الحسابات.

خاتمة العامة

### الخاتمة العامة:

يُعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) لإنشاء إطار مفاهيمي محاسبي، يهدف إلى تطوير المعايير التي تجتمع لتحقيق هدف معين بحيث تكون متناسقة داخلياً، ومُتقاربة دولياً. ويضم الإطار المفاهيمي المحاسبي ما يلي: كيفية ترتيب القوائم المالية؛ بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية والفرضيات التي تُساعد في الاعتراف بالأحداث المالية والإفصاح، فضلاً عن تصنيف وعرض المعلومات في القوائم المالية، كما يحتوي أيضاً على الخصائص النوعية الأساسية، الملائمة والموثوقية التي تسمح باتخاذ قرارات ذات فائدة بحيث تعمل هذه المعلومات على إحداث فرق في اتخاذ القرارات المُتخذة من قبل مُستخدمي القوائم المالية. لتكون المعلومات على قدرٍ كافٍ من الملائمة.

وظهرت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) في ظل اقتصاد متغير ومتقلب ضمن متطلبات فرضتها العولمة الاقتصادية والتوجه نحو الانفتاح والتجانس الاقتصاديين، كما كان لتعدد أنواع المؤسسات وتوسع مجال نشاطها الذي تزامن مع نمو متسارع في الاستثمارات الدولية المتبادلة وتشعب الارتباطات التي فرضتها البورصات والأسواق المالية الدولية وكذلك الحاجة لقراءة موحدة للتقارير المالية، إذ صيغ أول معيار من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) سنة 1975 تحت عنوان "عرض القوائم المالية" (IAS1)، وصيغ آخر معيار إلى غاية نهاية سنة 2013 من طرف مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB).

اعتبر الإفصاح من القضايا الهامة التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية، ونظراً لهذه الأهمية فقد أصبح شائع الاستخدام، وأصبح العديد من مستخدمي التقارير المالية يطالبون اليوم بمزيد من الإفصاح، وذلك بهدف أن تكون البيانات المحاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها.

ومن أجل الوصول إلى إفصاح عام وجب وجود معايير محاسبية ومنهج إفصاح كافي، يخدم عملية توصيل وعرض المعلومات للمستثمرين بطريقة مفهومة وأسلوب ملائم، مما يزيد من قيمة ومنفعة المعلومات المحاسبية، فقد ساهمت معايير المحاسبة الدولية في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فقد ركزت على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي وبأشكال مختلفة، سواء بطرح قوائم مالية إضافية أو ضمن القوائم المالية الحالية من ناحية، وتوحيد أسس وقواعد العرض والإفصاح من ناحية أخرى، الأمر الذي أثر على المعلومات المحاسبية الموجهة للمستخدمين نتيجة ارتفاع مضمون التقارير المالية واكتمال محتواها من المعلومات وتعظيم جودتها.

وأخيرا ومن خلال هذه الدراسة سيتم عرض مختلف النتائج والمقترحات التي تم التوصل اليها، والتي سيتم ذكرها في النقاط التالية:

### أولا: نتائج الدراسة

لقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج من خلال دراسة موضوع "الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) -دراسة حالة مطاحن الحضنة -" نعرض فيها ما يلي:

#### 1-نتائج البحث المتعلقة بالجانب النظري من الدراسة:

- تهدف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) إلى تطوير حزمة من المعايير المحاسبية تكون عالية الجودة ومفهومة وقابلة للتطبيق لمساعدة المشاركين في سوق رأس المال العالمي وباقي المستخدمين للقيام بقرارات اقتصادية.
- يعتبر الإفصاح المحاسبي وسيلة مهمة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من حيث المعلومات المالية التي تمكنهم من تقييم الأداء الفعلي للمؤسسة وأداء إدارة المؤسسة ذاتها.
- أن المعلومات المحاسبية والمالية المفصحة عنها في القوائم المالية، يجب أن تتمتع بالخصائص النوعية للمعلومة المالية حتى ترقى إلى المستوى المطلوب لمستخدمي القوائم المالية.

#### 2-نتائج البحث المتعلقة بالجانب التطبيقي من الدراسة:

- تطبق مؤسسة مطاحن الحضنة نصوص النظام المحاسبي المالي في إعداد وعرض قوائمها المالية في نهاية كل دورة.
- من خلال الاطلاع على القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة نجد أن المؤسسة تبين في قوائمها المالية الحد الأدنى للمعلومات الواجب الإفصاح عنها.
- تفصح المؤسسة عن المعلومات الملائمة في قوائمها المالية.
- تسلم المؤسسة القوائم المالية لمختلف الباحثين وهذا ما يعزز الشفافية في ميدان تسيير المؤسسة.

#### 3-اختبار الفرضيات:

- تؤيد الفرضية القائلة بان كل المعايير دولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) تحتوي على متطلبات الإفصاح.

- تؤيد الفرضية القائلة بأن مؤسسة مطاحن الحضنة تلتزم بمتطلبات الإفصاح المحاسبي حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS1.
  - تؤيد الفرضية القائلة بأن مؤسسة مطاحن الحضنة تلتزم بمتطلبات الإفصاح المحاسبي حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS7.
  - تؤيد الفرضية القائلة بأن مؤسسة مطاحن الحضنة تلتزم بمتطلبات الإفصاح المحاسبي حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS16.
- 4-التوصيات والاقتراحات:**

بناء على النتائج التي توصلنا إليها من خلال هذه الدراسة، يكون بإمكاننا تقديم بعض المقترحات والتي نوردها كالآتي:

- ✓ نشر القوائم المالية على الموقع الرسمي للمؤسسة من أجل الاستخدام العام لها.
- ✓ مساعدة أكثر للطلبة الجامعيين في مجال الدراسات الميدانية وذلك لربط الميدان المهني مع الميدان الأكاديمي.
- ✓ إعداد قوائم مالية مرحلية تساعد في التنبؤ بنشاط المؤسسة للفترة المقبلة لما لذلك من أثر على عملية اتخاذ قرارات سليمة لدى المستثمرين.
- ✓ إعداد قوائم مالية قطاعية تبين الأنشطة الرئيسية للمؤسسة في السوق.

# تم بحمد الله

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### I. المراجع باللغة العربية

#### أولاً: الكتب

أبو نصار محمد، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي للجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.

بدوي محمد عباس، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية مدخل نظم المعلومات، الناشر المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008 .

حداد فايز سليم، المحاسبة المالية دار الحامد للنشر والتوزيع ، الأردن 2010 .

حنان رضوان حلوه، النموذج المحاسبي المعاصر، من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، ط-2 دار وائل للنشر، الأردن 2006 .

خشارمه حسين علي، مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن معيار المحاسبة الدولي رقم 30، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) المجلد 17(1) جامعة الإمارات العربية المتحدة، 2003.

رضا عبد الرحمن مصطفى ، يحي احمد قللى، مبادئ المحاسبة المالية، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر 2003.

الصبان محمد سمير، دراسات في المحاسبة المالية، أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي،الدار الجامعية للطباعة والنشر بيروت، بدون سنة نشر .

الصفار هادي رضاء، مبادئ المحاسبة المالية، القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن 2009 .

طرطار أحمد شوقي جباري، الإفصاح المحاسبي في قائمة تدفقات الخزينة، مداخلة في ملتقى وطني تحت عنوان:معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، المركز الجامعي سوق أهراس، ماي 2010.

عبد الرحمن مصطفى رضا، يحي احمد قللى، مبادئ المحاسبة المالية، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر 1996 .

عبد العال طارق، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف المبادئ والمفاهيم التجارب والمتطلبات ،جامعة عين الشمس الدار ، الجامعية 2007 -2008.

عبد الفاتح أبو المكارم وصفي، المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية 2000 .

عبد الفاتح أبو المكارم وصفي، المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
العرايبي حمزة، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2014، 2013.
عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الريا للناشر، عمان، الأردن، ط1، 2009.
مخلوف محمد أحمد، مدى الالتزام بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثرها على توليد تقارير مالية ذات جودة عالية" دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2013-2014.
مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء (أ) "إطار المفاهيم والمتطلبات"، ترجمة المجتمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2013.
مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء (ب) "الوثائق المرافقة"، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين . القانونيين، عمان، الأردن، 2013 .
نور أحمد محمد، شحاته السيد شحاته، مبادئ المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2008.
نور أحمد، المحاسبة المالية وفقاً للمعايير الدولية والعربية والمصرية القياس والتقييم والإفصاح، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية 2004 .
وارد خليل عطا الله، محمد عبد الفتاح العشماوي، الحوكمة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2008.
<b>ثانياً: المذكرات</b>
بويكر رزيقات، أثر تطبيق نظام المحاسبة المالية على جودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، جامعة احمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015.
عطا العلول عبد المنعم، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمسائلة في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة فلسطين، 2009 .
عطا العلول عبد المنعم، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمسائلة في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير الجامعة الإسلامية بغزة فلسطين، 2009 .

<p>عوض مقلد محمد محسن ،نحو مؤشر للإفصاح المحاسبي البيئي الاختياري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير جامعة طانطا، مصر، 2008 .</p>
<p>فتيحة بكطاش، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة، أطروحة الدكتوراه في علوم التسير، جامعة الجزائر .</p>
<p>محمد العليمات نوفان حامد، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة دمشق، سوريا، 2010</p>
<p>مخلوف أحمد، الأزمة العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات، مداخلة في ملتقى دولي تحت عنوان :الأزمة الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، أكتوبر، 2009 .</p>
<p><b>ثالثا: الملتقيات</b></p>
<p>بهلول نور الدين، غمان زويبير، إثر الإفصاح المالي وفق المعايير المحاسبة الدولية على الهياكل المؤسساتية للمؤسسة، مداخلة في ملتقى وطني تحت عنوان :معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، المركز الجامعي سوق أهراس، ماي 2010 .</p>
<p>صديقي مسعود مرزوقي مرزوقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود، ملتقى دولي تحت عنوان :النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، جانفي 2010 .</p>
<p><b>رابعا: المواقع الالكترونية</b></p>
<p>حمد محمد نجيب، دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية جامعة قناة السويس، مصر أبريل 2015 <a href="http://www.alaswaq.net">www.alaswaq.net</a></p>
<p>عدون ناصر دادي، معراج هواري، دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أبريل 2016- <a href="http://www.kanatakji.com/fiqh/files/manage/917.doc">www.kanatakji.com/fiqh/files/manage/917.doc</a></p>
<p><b>خامسا: المجالات</b></p>
<p>31.أحمد زغدار، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولي (IAS/IFRS) مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، ال عدد7.</p>

## .II قائمة المراجع باللغة الفرنسية

32.1 Steven Callings, Frequently Askeds Question in IFRS, John wiley & Sons Ltd, United Kingdom, 2013.

33. Abbas Ali Mirza, et al, IFRS (Practical Implementation Guide and Workbook), John Willy& Sons, INC, Hoboken, New Jersey, USA, 2008 .

34.b Oliver Koster, Anteilsbasierte Vergutung nach IFRS 2 (Kommentierung der share\_based Payments), Springer Gabler, Deutsche, 2013.

35. Hennie Van Greuning, et al, International Financial Reporting Standards A Practical Guide, Sixth Edition, The World Bank, USA, 2011.

les enjeux de la normalisation comptable ،36. Maxime Bally  
www.planetema.net-mai2015. international, Tema 2004-

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

الصفحة	الجدول
62	الجدول رقم (1-3): جانب الأصول لميزانية مؤسسة مطاحن الحضنة للفترة (2013-2015)
63	الجدول رقم (2-3): جانب الخصوم لميزانية مؤسسة مطاحن الحضنة للفترة (2013-2015)
64	الجدول رقم (3-3): جدول حساب النتيجة لمؤسسة مطاحن الحضنة (حسب الطبيعة) للفترة (2013-2015)
66	الجدول رقم (3-4): جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) لمؤسسة مطاحن الحضنة للفترة (2013-2015)
68	الجدول رقم (5-3) بين جدول الإهلاكات لمؤسسة مطاحن الحضنة.

	<b>الفهرس</b>
	شكر وعران
	إهداء
أو	مقدمة
	<b>الفصل الأول: المعايير الدولية المحاسبية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)</b>
02	تمهيد
03	<b>المبحث الأول: الحاجة الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)</b>
03	1-1 التبادل التجاري
04	2-1 الحاجة لمواكبة التقدم والتطور العالمي إيجاد آلية لتكوير علم المحاسبة
04	3-1 التنمية الدولية
05	<b>المبحث الثاني: مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)</b>
05	1-2 الإطار المفاهيم الجديد لإعداد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)
06	2-2 هيئات مجلس معايير المحاسبة الدولية
12	3-2 مسار إعداد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
13	<b>المبحث الثالث: عرض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)</b>
13	1-3 المعايير الخاصة بالتقييم والقياس
16	2-3 المعايير الخاصة بالتقارير المالية
17	3-3 المعايير الخاصة بالأدوات المالية
18	4-3 المعايير الخاصة بالتوحيد واندماج الاعمال
	<b>الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي</b>
26	تمهيد
27	<b>المبحث الأول: الإطار الفكري للإفصاح</b>
27	1-1 المراحل التاريخية للإفصاح
28	2-1 تعريف الإفصاح
29	3-1 أنواع الإفصاح
32	4-1 أهمية وأهداف الإفصاح
33	<b>المبحث الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومة المحاسبية ومميزاتها</b>
34	1-2 المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية
35	2-2 أغراض استخدام المعلومات المحاسبية

36	2-3 طبيعة ونوع المعلومة المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها
	<b>المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي</b>
39	1-3 العوامل المؤثرة على الإفصاح
40	2-3 حدود الإفصاح
41	3-3 الممارسات الخاطئة للإفصاح
42	<b>المبحث الرابع: الإفصاح في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)</b>
42	1-4 متطلبات الإفصاح وفق المعايير IAS1 محاسبة الدولية
44	2-4 متطلبات الإفصاح وفق المعيار الخاص بالمخزون
45	3-4 متطلبات الإفصاح وفق المعيار قائمة التدفقات النقدية
48	4-4 متطلبات الإفصاح وفق المعيار ممتلكات والمصانع والسندات
	<b>الفصل الثالث: دراسة حالة</b>
52	تمهيد
53	<b>المبحث الأول تقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة</b>
54	1-1 المحة تاريخية عن المؤسسة الام رياض بسطيف
56	1-2 التعريف بمطاحن الحضنة وأهدافها
57	1-3 الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة
61	<b>المبحث الثاني: عرض الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة</b>
62	1-2 القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الحضنة
71	<b>خاتمة</b>
75	<b>قائمة المصادر والمراجع</b>
79	<b>قائمة الجداول</b>
	<b>الملاحق</b>
	<b>فهرس</b>