

## مساهمة معايير المحاسبة الدولية في دعم الإفصاح المحاسبي

د. جودي محمد رمزي، جامعة محمد خيضر - بسكرة

أ. جودي أمينة، جامعة محمد خيضر - بسكرة

**الملخص:** تعمل الشركات على تطبيق معايير المحاسبة الدولية لتحقيق أهداف الإفصاح المحاسبي، حيث أن تطبيق هذه المعايير من شأنها أن تساهم في تقديم معلومات مالية تلقى القبول من طرف جميع مستخدمي القوائم المالية.

يهدف هذا المقال إلى التعريف بالإفصاح المحاسبي وبيان أنواعه ومقوماته، بالإضافة إلى التعريف بمعايير المحاسبة الدولية، وإظهار مزايا هذه المعايير، وذلك من خلال التطرق إلى دراسة بعض المعايير المحاسبية الدولية وتوضيح كيفية مساهمة كل معيار في دعم الإفصاح المحاسبي. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن تطبيق الشركات لمعايير المحاسبة الدولية يساهم في دعم الإفصاح المحاسبي، وفي توفير جميع احتياجات مستخدمي القوائم المالية، من خلال تقديم معلومات لمستخدمي القوائم المالية لم يكن بالإمكان توفيرها في ظل الأنظمة المحاسبية التقليدية. مما يستدعي ضرورة العمل على إصدار قوانين تفرض على الشركات الإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

**الكلمات المفتاحية:** الإفصاح المحاسبي، معايير المحاسبة الدولية.

**Abstract:** Companies seek to apply the international accounting standards which contribute to give more financial information to the users of the financial reports through the accounting disclosure.

This paper aims at defining the accounting disclosure, its sorts and its principals, plus defining the international accounting standards and its advantages, furthermore; identifying the accounting committees which issue these standards, through studying some international accounting standards and explaining the contribution of each standard in supporting the accounting disclosure.

This study concluded that the application of the international accounting standards contribute strongly in supporting the accounting disclosure, and meeting the needs of the financial reports users, through providing the financial information which cannot be provided in the traditional accounting systems. This fact calls for the need to impose the application of the accounting disclose in accordance with international accounting standards.

**Key words:** Accounting Disclosure, International Accounting Standards.

### مقدمة:

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون والمحليون الماليون وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الشركة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالشركة.

التطورات الاقتصادية والتقنية التي حدثت في السنوات الأخيرة زادت من الفرص الاستثمارية والتمويلية للشركات على المستوى الدولي، ولكن التمتع بهذه الفرص يتطلب الإستقاء بمجموعة من الضوابط والشروط في أسس وشكل ومحتوى القوائم المالية التي تعد وسيلة الإفصاح الرئيسية بين الشركة ومستخدمي هذه القوائم. ورغم وجود تشابه في طبيعة المعلومات المالية المتعلقة بالشركة التي تحتاجها الأطراف المختلفة إلا أن هناك بالمقابل بعض الاختلافات في احتياجات تلك الأطراف من المعلومات، ونظرا لصعوبة إعداد أكثر من مجموعة من القوائم المالية مختلفة تلبي كل منها جهة معينة من مستخدمي القوائم المالية، تعمل الشركات على تطبيق معايير المحاسبة الدولية نظرا لدورها في الإفصاح عن معلومات تلبي احتياجات كل الأطراف المهتمة بالشركة.

من أهم الممارسات المحاسبية التي تأثرت بالمتغيرات البيئية الجديدة نجد الإفصاح المحاسبي، حيث من قبل كانت تقوم الشركات بإعداد قوائم مالية موجهة بالدرجة الأولى إلى مستخدميها الأساسيين، وقد كان معظم هؤلاء المستخدمين في السابق من المقيمين في نفس الدولة التي منها الشركة ناشرة القوائم المالية، لكن ظهور الشركات متعددة الجنسية، والمنظمات مثل الاتحاد الأوروبي، والإتفاقية العامة للتجارة والتعريف الجمركية....، جعل عملية التقرير المالي العابرة للحدود القومية أكثر انتشارا، وتتطلب التقارير المالية العابرة للحدود القومية فهم مستخدميها للممارسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة، واللغة التي تعتمد عليها، والعملية التي تستخدمها لإعداد قوائمها المالية، فإذا لم يكن المستثمرون والمقرضون قادرين على الحصول على معلومات مالية يمكنهم فهمها عن شركات تعمل في بلد أجنبي، فمن غير المحتمل أن يستثمروا في هذه الشركات أو يقرضوها، ونتيجة لذلك قامت الشركات بتطبيق كل ما من شأنه أن يساهم في تحقيق الغرض من القوائم المالية، كما قامت بتعديل سياسات الإفصاح التي تنتهجها لتأخذ في اعتبارها متطلبات معايير المحاسبة الدولية والإقليمية ومتطلبات الأسواق المالية العالمية.<sup>1</sup>

بهدف دعم الإفصاح المحاسبي وجعل القوائم المالية للشركات تلبي جميع احتياجات مستخدميها، وبهدف الحد من صعوبة قراءتها وفهما تعمل الشركات على تطبيق معايير المحاسبة الدولية وخاصة تلك التي لها علاقة بالإفصاح المحاسبي، لما لها من مزايا بالنسبة للشركة وبالنسبة لمستخدمي القوائم المالية. ضمن هذا المقال نحاول معرفة: مساهمة معايير المحاسبة الدولية في دعم الإفصاح المحاسبي، وما هي المعلومات التي توفرها هذه المعايير؟

المحاور الرئيسية لهذه المقالة تتمثل في:

- أولا: الإفصاح المحاسبي؛
- ثانيا: معايير المحاسبة الدولية.

## أولاً: الإفصاح المحاسبي:

يعد الإفصاح المحاسبي موضوعاً واسعاً بدرجة تكفي للقول بأنه يتضمن كل مجال التقارير المالية، كما يعتبر جوهر نظرية المحاسبة، يلقي هذا المفهوم اهتماماً متزايداً من طرف الجهات العلمية والمهنية المهمة بشؤون المحاسبة، نظراً لإرتباطه بالقوائم المالية التي تعد مخرجاتاً لنشاط الشركات، وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس يمكن استخدامها من مستخدمي هذه المعلومات، التي تصبح - فيما بعد - الأساس الذي يعتمد عليه هؤلاء في اتخاذ القرارات، ومن أجل ذلك يعد تقديم المعلومات أحد الأهداف الرئيسية للقوائم المالية.

### 1. مفهوم الإفصاح المحاسبي:

يستخدم مصطلح الإفصاح في المحاسبة ليعبر عن عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الشركة للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الشركات، والتي يتوقع - هذه المعلومات - أن تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية، وتؤدي إلى انتظام العمل في الأسواق المالية بالشكل الأمثل. كما يشير مصطلح الإفصاح إلى المعلومات المالية في التقارير المالية بكاملها وليس محددًا فقط بالقوائم المالية، إذ يختص الإفصاح بالمعلومات المقدمة سواء في القوائم المالية ذاتها أو الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية مثل الملاحظات الهامشية، والمعلومات عن الأحداث التالية لتاريخ إعداد القوائم المالية، والقوائم الإضافية والكشوف الملحقّة وتقرير مراجع الحسابات..؛

كما يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد أدوات الاتصال حيث بدون الاتصال لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي، كما يجب الإشارة إلى أن عملية الاتصال وتقديم المعلومات لا تتم من خلال القوائم المالية فقط ولكن أيضاً من خلال التقارير المالية بكاملها.

وضمن هذا الإطار يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة.<sup>2</sup> كما يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه عبارة عن عرض للمعلومات الهامة للمستثمرين وغيرهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الشركة على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرته على سداد التزاماته.<sup>3</sup>

أي أن الإفصاح المحاسبي يعني إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهمة بالشركة، ذلك أن الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية والمعلومات والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها، وكل المعلومات المتاحة

المتعلقة بالشركة لتجنب تظليل الأطراف المهتمة بها، كما يجب على المحاسب الإفصاح عن المعلومات الهامة والتي يترتب على عدم الإفصاح عنها تغير واختلاف جوهري في اتخاذ قرارات مستخدمي القوائم المالية.

## 2. المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

يرتكز الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية والمالية في القوائم المالية على المقومات الآتية:<sup>4</sup>

- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية؛
- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية، وهنا يجب ربط هذا العنصر بمعيار أو بخاصية الملاءمة، حيث تعتبر المعلومة ملائمة إذا كان من المتوقع لهذا المستخدم الاستفادة منها في غرض معين؛
- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها، ويتمثل هذا التحديد في الإفصاح عن البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية مثل المركز المالي وقائمة الدخل والأرباح المحتجزة، وتعد القوائم المالية في واقع الأمر بموجب مجموعة من الأعراف والمبادئ التي تدخل في نطاق المتعارف عليه بين المهنيين بالمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها؛
- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، والتي تترك آثارا مختلفة على متخذي القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات، وهنا يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بشكل يسهل فهمها وترتيب وتنظيم المعلومات بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية.

## 3. العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح المحاسبي:

يعد الإفصاح عن المعلومات المالية بالقوائم المالية عملية منظمة تخضع لمجموعة من العوامل تؤثر فيه، ومن أهم العوامل التي تؤثر على نوعية وحجم الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية مايلي:

**1.3 نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:** في كل دولة لا بد أن تعطي الشركات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة في تلك الشركات. ولا شك أن نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم تختلف من دولة إلى أخرى باختلاف طبيعة ونوعية النظام الاقتصادي والسياسي السائد في كل دولة، لذا فإنه من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصحة عنها بالقوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين الرئيسيين في كل دولة.

**2.3 الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:** الجهات المنظمة المسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المطبق بكل دولة، حيث هناك المدخل الخاص والمدخل القانوني والمدخل المختلط وغيرهم من المداخل الأخرى؛ فالدول التي تتبع المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي لا توجد لجنة أو هيئة معايير المحاسبة المالية فخطوة المحاسبة الوطنية هي المصدر المهم للوائح القانونية وهي تدار بواسطة المجلس الوطني الذي يتبع الحكومة. إن إختلاف الجهات المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية يساهم في التأثير على عملية الإفصاح المحاسبي.

**3.3 المنظمات والمؤسسات الدولية:** بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية، تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح وذلك بدرجات متفاوتة، ومن بين المنظمات الدولية الجمعية الاقتصادية الأوروبية، منظمة الأمم المتحدة، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بالإضافة إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية، هذه الأخيرة تعد من أهم المنظمات الدولية التي لها تأثير كبير على عملية الإفصاح المحاسبي من خلال المعايير المحاسبية الدولية التي تم إصدارها، وذلك بغرض مساعدة مستخدمي القوائم المالية لفهم الأسس التي أعدت عليها هذه القوائم والتضيق من هوة الاختلافات وتسهيل عملية المقارنات.

#### 4. أنواع الإفصاح المحاسبي:

خلال السنوات الأخيرة تطور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وعن السياسات إلى ضرورة الإفصاح الشامل، بمعنى لا توجد ضرورة لإخفاء بيانات أو معلومات عن مستخدمي القوائم المالية وبصفة خاصة أصحاب حقوق الملكية، والأجهزة الحكومية، أي أنه في ظل التطورات والتغيرات المتسارعة لم يعد إخفاء البيانات والمعلومات مجدي، وعموماً يمكن تقسيم الإفصاح المحاسبي إلى عدة أشكال وذلك حسب مكان عرض المعلومات أو نوع المعلومة أو الدافع وراء الإفصاح، ومن هذه الأنواع للإفصاح:

**1.4 الإفصاح الكافي:** يعتبر من أكثر الأنواع شيوعاً في الاستخدام، يفترض هذا النوع أدنى مقدار من الإفصاح حتى يتوافق مع هدف جعل القوائم المالية غير مظلمة.<sup>5</sup> إن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح، كما أنه يخضع للخبرة التي يتمتع بها القارئ.

**2.4 الإفصاح العادل:** ينطوي هذا الإفصاح على هدف أخلاقي بتطبيق معاملة متساوية لجميع القراء المحتملين للقوائم المالية، إذ يجب تقديم كل القوائم المالية لكل مستخدميها بالحجم الكافي وبالمعلومات المتساوية.<sup>6</sup>

**3.4 الإفصاح الكامل:** يفترض هذا النوع من الإفصاح عرض جميع المعلومات الملائمة، وقد ينظر إلى الإفصاح الكامل على أنه يعني عرض معلومات زائدة، ومن ثم فهو غير ملائم، وتعتبر المعلومات الكثيرة جداً ضارة، لأن عرض التفاصيل غير المهمة يخفي المعلومات الجوهرية، ويجعل التقارير المالية صعبة التفسير.<sup>7</sup>

**4.4 الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):** وهو الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل: الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية والإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.<sup>8</sup>

**5.4 الإفصاح الوقائي:** تهدف المعلومات في ظل هذا النوع من الإفصاح إلى محاولة القضاء على أي أضرار قد تصيب المستثمر العادي من جراء بعض الإجراءات والتعامل غير العادل.<sup>9</sup>

**6.4 الإفصاح القانوني (الإجباري):** وهو ما تنص عليه القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية في دولة ما، يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى تقديم القدر الكافي والمناسب لمستخدمي القوائم المالية لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية الرشيدة.<sup>10</sup>

**7.4 الإفصاح الاختياري أو الإضافي:** يعد هذا الإفصاح محاولة جادة من قبل الوحدة الاقتصادية لتقديم معلومات إضافية قد لا تنص عليها التشريعات والقوانين المالية أو المعايير المحاسبية، وذلك بهدف تقديم أكبر قدر من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية وحتى لا يلجأ إلى مصادر أخرى للمعلومات قد تكون مضللة.<sup>11</sup>

## 5. أساليب الإفصاح المحاسبي:

هناك العديد من الأساليب والوسائل التي يمكن أن يستخدمها المحاسب لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية وأثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية، وفي العموم فإن هذه الأساليب لا تحل محل بعضها البعض وإنما هي مكملة لبعضها البعض، ويتوقف استخدام أي من هذه الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة أهمية المعلومة، حيث هناك معلومات تعتبر معلومات أساسية يجب إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وهناك معلومات أخرى ثانوية يتطلب الإفصاح عنها ضمن الملاحق،

وعموما تتمثل الأساليب العامة للإفصاح المحاسبي والتي تلقى القبول من طرف مستخدمي القوائم المالية في الأساليب التالية:<sup>12</sup>

**1.5 إعداد القوائم المالية وترتيبها:** إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين واستخلاص المعلومات.

**2.5 الملاحظات الهامشية:** تهدف الملاحظات الهامشية إلى نشر المعلومات التي تفيد في توضيح بعض الأمور المتعلقة بعناصر القوائم المالية ولكن لا يمكن إظهارها في صلب القوائم المالية ذاتها حتى لا تنقص من درجة وضوح القوائم المالية، وعادة ما تستخدم تلك الملاحظات لذكر أية معلومات كمية أو وصفية تمثل بعض التفاصيل أو القيود على المعلومات الواردة على القوائم المالية أو معلومات إضافية أقل أهمية. إن استخدام الملاحظات الهامشية لا يجب أن يعتبر بديلا عن الاعتراف بالبنود التي يتعين ظهورها في صلب القوائم المالي، تستخدم الملاحظات الهامشية في الإفصاح عن معلومات مثل: الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، والإفصاح عن الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، والإفصاح عن الحقوق والالتزامات.

**3.5 الملاحق:** وتشتمل الملاحق على قوائم إضافية ترفق مع القوائم المالية الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومن هذه القوائم الإضافية مايلي: قائمة الأصول الثابتة وطرق الاهتلاك، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها.

**4.5 تقرير المراجع:** يعد تقرير المراجع من مصادر المعلومات الهامة الأخرى والتي غالبا ما يغض المستخدم الطرف عنها، يهدف هذا التقرير إلى تقديم معلومات تتعلق برأي المراجع بشأن اتفاق المعايير المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولا يستخدم في الإفصاح عن أية معلومات مالية جوهرية عن الشركة.

**5.5 المعلومات الإضافية التي تقدمها الإدارة:** ترد تلك المعلومات في تقرير رئيس مجلس الإدارة في حالة الشركات المساهمة، والذي عادة ما يضم بعض الأحداث أو المتغيرات التي أثرت على نشاط الشركة والتوقعات المستقبلية والخطط الخاصة بالنمو والسياسات التشغيلية والتمويلية والاستثمارية المتوقع أن تتبناها الشركة مستقبلا.

إذا الإفصاح عن القوائم المالية والسياسات المحاسبية ضرورة أساسية لمستخدمي القوائم المالية، لذا تعمل الشركات على توفيرها وتقديمها لمستخدميها في الوقت المناسب لإستخدامها في مجال اتخاذ القرارات، لكن التغيرات والتطورات التي حدثت فرضت على الشركات العمل على تطبيق المعايير التي تساهم في دعم الإفصاح المحاسبي، وضمن هذا تعمل الشركات على تطبيق معايير المحاسبة الدولية - والتي أعيد تسميتها بمعايير التقارير المالية الدولية- وذلك نظرا لدور ولأهمية ولمساهمة هذه المعايير في دعم الإفصاح المحاسبي وفي تحقيق الهدف المنتظر من القوائم المالية.

### ثانيا: معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي:

اهتمت لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي أصبحت تسمى بمجلس معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي من خلال المعايير المحاسبية الدولية التي تم إصدارها، وذلك بغرض مساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم الأسس التي أعدت عليها هذه القوائم وتضييق من هوة الاختلافات وتسهيل عملية المقارنات والتي لم يكن بالإمكان تحقيقها في ظل الأنظمة المحاسبية التقليدية، كما تقوم هذه اللجنة بمحاولة تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي وذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية، والتي من بينها: المعيار المحاسبي الدولي 1 القوائم المالية، والمعيار المحاسبي الدولي 8 السياسات المحاسبية، التغيرات في التقدير المحاسبي والأخطاء، والمعيار المحاسبي الدولي 10 الأحداث اللاحقة للميزانية، والمعيار المحاسبي الدولي 24 الأطراف ذات العلاقة، والمعيار المحاسبي الدولي 38 الأصول غير الملموسة، وهي المعايير التي سيتم دراستها في هذا المقال.

إضافة لذلك تم وضع قواعد خاصة بالإفصاح في جميع المعايير المحاسبية الدولية الأخرى، تتعلق بكيفية ومتطلبات العرض والإفصاح عن المعلومات التي تخص الموضوع الذي يعالجه كل معيار من هذه المعايير. وفيمايلي نتطرق إلى بعض من معايير المحاسبة الدولية، والمعلومات الواجب الإفصاح عنها ضمن هذه المعايير.

#### 1. المعيار المحاسبي الدولي 1 القوائم المالية:

تعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن الشركة، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للشركة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، كما يمكن التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية والتي تعتبر الدعامات الرئيسية التي تقوم عليها الشركة، كذلك تعتبر القوائم المالية حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات، وهي نتاج النشاط المعلوماتي في الشركة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية، كذلك تعتبر ملخصا كميا للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات الشركة وحقوق ملكيتها.

إن الفهم الضروري للقوائم المالية يقتضي النظر إليها كوحدة معلوماتية واحدة بحكم العلاقات المتبادلة بين القوائم المالية، فقائمة الدخل تعتبر ضرورية لإعداد قائمة المركز المالي للتعرف على نتيجة الأعمال والتي يتم عكسها في قائمة المركز المالي وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، ولا فائدة من الاقتصار على قائمة المركز المالي دون معرفة هيكل ونشاط الدخل والقواعد التي على أساسها تم إعداد قائمة الدخل.

ونظرا لأهمية القوائم المالية خصصت لجنة معايير المحاسبة الدولية معيار خاص بها وهو المعيار المحاسبي الدولي 1 بذات التسمية، حيث تتمثل القوائم المالية الواجب إعدادها من طرف الشركة في نهاية السنة في الميزانية وجدول حسابات النتائج وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية بالإضافة إلى الملاحق التي من شأنها أن تساهم في فهم القوائم المالية. يدور المعيار المحاسبي الدولي 1 القوائم المالية حول المحاور الرئيسية التالية:<sup>13</sup>

- تحديد أسس عرض القوائم المالية ذات الاستخدام العام للتأكيد على قابليتها للمقارنة مع القوائم المالية للشركة ذاتها عن فترات مالية سابقة، ومع القوائم المالية لشركات أخرى؛
- التعرف على الإطار الكلي لعرض القوائم المالية والمسؤوليات المتعلقة بذلك، إضافة إلى أشكالها وطرق إعدادها ومزاياها والحد الأدنى من البنود التي يتطلب عرضها على متن القوائم المالية؛
- وضع الأسس التي يتم على أساسها تصنيف البنود في القوائم المالية، وكذلك بيان السياسات المحاسبية التي يجب إتباعها في إعداد القوائم المالية؛
- التعرف على الصفات النوعية التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.

تطبيق الشركات للمعيار المحاسبي الدولي 1 القوائم المالية يسمح بالإفصاح عن جملة من المعلومات المحاسبية والمالية تساهم في تحقيق الغرض من القوائم المالية، ومن بين المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بموجب المعيار المحاسبي الدولي 1 ضمن كل قائمة، مايلي:

**1.1 الميزانية:** تعد الميزانية أهم قائمة يعمل المحاسب على إعدادها، لهذه القائمة عدة مزايا منها أنها تمكن من معرفة الوضعية المالية للشركة، وفقا للمعيار المحاسبي الدولي 1 وعند إعداد الميزانية ينبغي تصنيف الأصول والالتزامات إلى متداولة وغير متداولة بشكل منفصل ضمن الميزانية، ويتم التبويب إلى متداول وغير متداول حسب المبالغ التي يتم تغطيتها أو تسويتها خلال 12 شهر. ويتم تصنيف الأصل على أنه متداول في الحالات التالية:<sup>14</sup>

- الأصول التي يتوقع أن تتحقق أو تكون معدة للبيع أو تستهلك خلال دورة التشغيل العادية للشركة؛
- الأصول التي يتم الاستحواذ عليها بصفة أساسية لأغراض المتاجرة؛

- الأصول التي يتوقع أن تتحقق خلال 12 شهرا بعد تاريخ الميزانية؛
- النقدية وما في حكمها ما لم يكن هناك قيد على استخدامها لمدة 12 شهرا على الأقل.

ويتم تصنيف الخصوم على أنها خصوم متداولة في الحالات التالية:

- الالتزامات التي من المتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة التشغيل العادية للشركة؛
- الالتزامات التي يتم تحملها بصفة أساسية لأغراض المتاجرة؛
- الالتزامات التي يجب تسويتها خلال 12 شهرا بعد تاريخ الميزانية.

إضافة لما سبق تضمن المعيار المحاسبي 1 القوائم المالية الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها ضمن الميزانية (أنظر الجدول 1)، كما تضمن هذا المعيار المعلومات الأخرى الواجب الإفصاح عنها ضمن الميزانية أو ضمن الإيضاحات، ومن بين هذه المعلومات:

- عدد الأسهم المصرح بها؛
- عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل؛
- عدد الأسهم المصدرة وغير المدفوعة بالكامل؛
- القيمة الإسمية للسهم أو إذا لم يكن لها قيمة اسمية؛
- تسويات الأسهم في بداية ونهاية السنة؛

**2.1 قائمة الدخل:** قائمة الدخل هي الأخرى قائمة ذات أهمية بالنسبة للشركة وبالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وذلك نظرا لما تتضمنه هذه القائمة من نتائج جزئية، وبيانات وقيم خاصة بالإيرادات والمصاريف. الحد الأدنى من المعلومات الواجب عرضها ضمن هذه القائمة تتمثل في:

- الإيرادات؛
- تكاليف التمويل؛
- حصة ربح أو خسارة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي يتم المحاسبة عنها بإستخدام طريقة حقوق الملكية؛
- مصروف الضرائب؛
- الأرباح أو الخسائر المتعلقة بحصة الأقلية؛
- الأرباح أو الخسائر المتعلقة بحقوق المساهمين.

أما المعلومات الأخرى التي يتم الإفصاح عنها ضمن قائمة الدخل أو في الإيضاحات فنتمثل في:

- تحليل للمصروفات ويبنى على أساس طبيعة أو وظيفة المصروف؛

- عرض بنود الدخل أو المصاريف الناشئة عن عمليات غير اعتيادية في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات؛
- عندما تكون بنود الدخل والمصروف مادية يتم الإفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل؛
- يجب أن يتم الإفصاح إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات أو في قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن مبلغ ربح السهم المعترف به كتوزيعات للفترة، وكذلك عن مقدار العائد على كل سهم.

**3.1 قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** تعكس قائمة التغيرات في حقوق الملكية المعلومات عن الزيادة أو النقص في صافي الأصول، وفقا للمعيار المحاسبي الدولي 1 يتم الإفصاح ضمن هذه القائمة عن مايلي:

- ربح أو خسارة الفترة؛
  - كل بند من بنود الدخل والمصروف للفترة معترف به مباشرة في حقوق الملكية، وإجمالي تلك البنود؛
  - إجمالي دخل ومصاريف الفترة، مع إظهار بشكل منفصل المبالغ الإجمالية المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم والى حصة الأقلية؛
  - لكل مكون في حقوق الملكية، آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء.
- أما المعلومات الأخرى التي يتم الإفصاح عنها ضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات فتنتمثل في:

- معاملات رأس المال مع المالكين؛
- رصيد الأرباح المتراكمة في بداية ونهاية الفترة، وحركات الفترة؛
- المطابقة بين المبلغ المسجل لكل صنف في رأس مال حقوق الملكية وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة، مع الإفصاح عن كل حركة.

**4.1 قائمة التدفقات النقدية:** بالنسبة لهذه القائمة بالإضافة للمعيار المحاسبي الدولي 1 خصصت لها لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي 7 تحت تسمية قائمة التدفقات النقدية، بالنسبة للمعيار الأخير تضمن بعض شروط وقواعد الإفصاح في هذه القائمة، من هذه الشروط:

- يجب تصنيف التدفقات النقدية المتعلقة بالبنود غير العادية كتشغيلية أو استثمارية أو تمويلية حسب واقعها ويجب الإفصاح عنها بشكل منفرد؛

- بالنسبة لسعر الصرف المستخدم في ترجمة العمليات التي تحدث بالعملة الأجنبية والتدفقات النقدية المتعلقة بالشركات التابعة يجب أن يكون السعر السائد في تاريخ نشوء عملية التدفق النقدي؛
- يجب ترجمة التدفقات النقدية المتعلقة بالشركة التابعة الأجنبية بأسعار الصرف السائدة في نشوء عملية التدفق النقدي؛
- يجب الإبلاغ عن التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية أو التمويلية مجملة وفق الفئة الغالبة للنقدية المستلمة أو الفئة الغالبة للنقدية المدفوعة ما عدا الحالات التي يتم التقرير عنها بالصافي؛
- مقدار التدفقات النقدية الناشئة عن كل نشاط من الأنشطة الثلاثة (تشغيل، استثمار، تمويل)؛
- يجب الإفصاح عن مكونات النقدية والنقدية المعادلة، ويجب إعداد تسوية لقيمتها يتم إرفاقها مع الميزانية؛
- وبالنسبة للنقدية والنقدية المعادلة الموجودة في الشركة والتي لا تكون قابلة للإستخدام فيجب الإفصاح عنها مع تعليق الشركة على ذلك.

### 5.1 الملاحظات: ضمن الملاحظات يتم الإفصاح على:

- الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة، ينبغي أن يشمل ملخص السياسات المحاسبية الهامة في الملاحظات أسس القياس المستخدمة في القوائم المالية، وكافة السياسات المحاسبية الأخرى المطلوبة لمزيد من الفهم، علاوة على ذلك ينبغي أن يشمل أيضا الأحكام الهامة التي تصدرها الإدارة أثناء تطبيق السياسات المحاسبية؛
- المصادر الرئيسية لعملية الشك في التقدير، وهنا ينبغي أن تشمل الملاحظات الافتراضات الرئيسية المتعلقة بالمستقبل، إضافة إلى المصادر الرئيسية الأخرى للتقدير التي تخلق مخاطرة كبيرة في إجراء تعديل جوهري على المبالغ المسجلة للأصول والالتزامات ضمن الفترة المالية القادمة؛
- ينبغي على الشركة أن تفصح في الملاحظات على مبلغ أرباح الأسهم المقترحة أو المعلنة قبل التصريح بإصدار القوائم المالية لكن غير المعترف بها كتوزيع على أصحاب حقوق الملكية خلال الفترة، والمبالغ ذات العلاقة لكل سهم، ومبلغ أرباح الأسهم الممتازة التراكمية غير المعترف بها؛
- بالإضافة إلى ماسبق ينبغي على الشركة أن تفصح عن البنود التالية إذا لم يتم الإفصاح عنها في مكان آخر في المعلومات المنشورة مع القوائم المالية، تتمثل هذه البنود في إسم الشركة، شكلها القانوني، وصف لطبيعة عمليات الشركة ونشاطاتها الرئيسية، موقع الشركة وبلد التأسيس وعنوانها.

## 2. المعيار المحاسبي الدولي 8 السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء:

تعتبر السياسات المحاسبية عن طرق المعالجة التي تتم على البيانات المحاسبية، وكذلك يمكن أن تتعلق السياسات المحاسبية بطرق العرض للقوائم المالية والبنود التي تحتويها، ويفترض الثبات والاتساق في استخدام هذه السياسات المحاسبية من فترة لأخرى، ولا يعني ذلك عند وجود المبررات الكافية واللازمة للتغيير أن لا يتم تغيير هذه السياسات المحاسبية بل يصح من الواجب تغييرها إذا كان التغيير يؤدي إلى الوصول إلى معلومات أكثر عدالة وموثوقية وتمثيلاً لواقع العمليات التي تنشأ في الشركة.

كذلك الأمر بالنسبة للتقديرات المحاسبية فهي تعبر عن عملية القياس لبنود معينة باستخدام التقدير بناء على افتراضات معينة، وهي أيضا عرضة للتغيير حسب الحثيات والمستجدات، ولا يعني ذلك الثبات عند التقدير إذا توفرت أدلة تؤيد تغييره. إضافة لما تقدم فقد تنشأ أخطاء محاسبية نتيجة لطبيعة البشر أحيانا من سهو أو خطأ، أو ربما يكون الخطأ مقصودا بقصد الاختلاس والتزوير والسرقة، ويجب معالجة الأخطاء عند اكتشافها وتصحيحها.<sup>15</sup>

ورغم أن للشركة الحرية التامة في اختيار السياسة المحاسبية التي تتناسب مع ظروفها من بين السياسات المحاسبية المقبولة، إلا أنه عند المفاضلة بين الطرق والسياسات المحاسبية لإختيار السياسة الأفضل، فإنه ينبغي أن تراعى الأمور الآتية على وجه الخصوص عند الإفصاح عن السياسات المحاسبية:<sup>16</sup>

- توخي الحذر في قياس نتائج العمليات عند إعداد القوائم المالية، بتجنب تكوين احتياطات سرية مما يؤثر سلبا على موثوقية هذه القوائم؛
- تغليب الجوهر على الشكل بمراعاة مضمون الأحداث والعمليات المالية لدى عرضها وتقييمها وليس شكلها القانوني فقط؛
- مراعاة الأهمية النسبية عند عرض المعلومات المالية من خلال الإفصاح عن كل البنود التي يكون لها تأثير مادي على عمليات اتخاذ القرارات؛
- ليس من الضروري الإفصاح عن الفرضيات والمبادئ والمفاهيم المحاسبية الأساسية مثل الاستمرارية والاتساق والاستحقاق عند الالتزام بإتباعها، أما في حالة مخالفتها فيجب الإفصاح عن هذه المخالفة وأسبابها؛
- يجب أن تتضمن القوائم المالية إفصاحا واضحا وموجزا عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة على أن يتم الإفصاح عن هذه السياسات في مكان واحد؛
- لا يجوز تبرير أية معالجة محاسبية خاطئة لعناصر القوائم المالية بحجة الإفصاح عن هذه المخالفة؛

- يجب الإفصاح عن أي تغيير يحدث في السياسات المحاسبية وعن أسباب هذا التغيير ومبرراته وكذلك الإفصاح عن تأثيره على نتيجة أعمال الفترة المحاسبية أو الفترات اللاحقة وتحديده كمياً؛
- يجب إظهار الأرقام المقارنة عن الفترة السابقة لدى إعداد القوائم المالية.

كما تطرق المعيار المحاسبي الدولي 8 إلى السياسات التي يمكن أن تستخدمها الشركة كقواعد للمعالجات المحاسبية التي تقوم بها، أو لضبط عرض المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، كما تطرق المعيار إلى إمكانية قيام الشركة بتغيير هذه السياسات بناء على معطيات ومبررات عملية بحيث يوجب المعيار إفصاحات معينة وتطبيق هذه السياسات بأثر رجعي، كذلك تطرق المعيار إلى بعض التغيرات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ومعالجة الأخطاء المحاسبية، وبذلك فإن المعيار المحاسبي الدولي 8 السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء يدور حول مجموعة من المحاور الرئيسية التالية:<sup>17</sup>

- التعرف بالسياسات المحاسبية وأسس اختيارها وتطبيقها ومراعاة اتساقها ومبررات تغييرها؛
- التعرف على التقديرات المحاسبية وأسس تغييرها والمعالجات المحاسبية لذلك؛
- التعرف على الأخطاء المحاسبية وأنواعها وكيفية التعامل معها؛
- التعرف بالإفصاحات اللازمة المتعلقة بالمواضيع الثلاثة.

وفيما يلي شرح للمحور الرابع والمتعلق بالإفصاحات اللازمة.

**1.2 الإفصاح المتعلق بالتغيرات في السياسات المحاسبية:** حدد المعيار المحاسبي الدولي 8 الإفصاحات التي يجب أن يتضمنها التقرير المالي وذلك علاوة على إعداد القوائم المالية بأثر رجعي لتعكس آثار السياسة أو السياسات التي تم تغييرها وذلك في الفترة التي حدث فيها التغيير، ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في الفترات اللاحقة لفترة التغيير مادام أنه تم الإفصاح عنها في سنة التغيير، وترتبط الإفصاحات بنوعية التغير في السياسة المحاسبية، أكان إلزامياً أم اختيارياً.

**2.2 الإفصاح المتعلق بالتغيرات في التقدير المحاسبي:** وضمن هذا يتم الإفصاح عن:

- طبيعة ومقدار التغير في التقدير المحاسبي الذي له أثر على الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له أثر على الفترات المستقبلية؛
- وإذا لم يتم الإفصاح عن أثر التغير في الفترات المستقبلية كون التقدير غير عملي فيجب على الشركة الإفصاح عن هذه الحقيقة.

**3.2 الإفصاح المتعلق بأخطاء السنوات السابقة المحاسبية:** تشمل الإفصاحات المتعلقة بأخطاء السنوات السابقة مايلي:

- طبيعة الخطأ المتعلق بالسنوات السابقة؛
- مقدار التصحيح لكل فترة سابقة معروضة إلى المدى الذي يكون فيه ذلك ممكناً لما يلي؛
- مقدار التصحيح في بداية الفترة الأولى المعروضة؛
- الإفصاح عن تعويض ووصف لكيفية تصحيح الخطأ إذا كان من غير الممكن إعادة التقرير بأثر رجعي.

### 3 المعيار المحاسبي الدولي 10 الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية:

يعد تاريخ إعداد الميزانية تاريخاً هاماً يتم فيه تحديد المركز المالي للشركة والإبلاغ عنه، لذلك فإن الأحداث التي تجري حتى ذلك التاريخ تكون هامة في التوصل إلى النتائج المالية للشركة ومركزها المالي، إلا أن الأحداث التي تقع بعض الأحيان بعد تاريخ الميزانية قد تقدم معلومات إضافية حول الأحداث التي حصلت قبل وحتى تاريخ الميزانية، وقد يكون لهذه المعلومات أثر على النتائج المالية والمركز المالي للشركة، لذا فإن الأحداث التي تحدث بعد تاريخ إعداد الميزانية يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.

بالنسبة للمعيار المحاسبي الدولي 10 والمسمى بالأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية فقد تطرق إلى الأحداث التي تقع بعد إعداد الشركة لميزانيتها، يتضمن هذا المعيار المحاور الرئيسية التالية:

- التعريف بالأحداث اللاحقة للميزانية وأنواعها وكيفية التعامل معها محاسبياً وأثرها على القوائم المالية التي تم إعدادها ولكن لم يتم التصريح بصورها بعد؛
- المعلومات التي يتطلب الإفصاح عنها وخاصة إذا كانت الأحداث المالية غير معدلة.

وفقاً لهذا المعيار يجب الإفصاح عن الأحداث غير المعدلة إذا كانت من الأهمية بمكان بحيث أن عدم الإفصاح عنها يؤثر على قدرة المستخدم على التقييم أو اتخاذ قرارات بصورة مناسبة، ويكون الإفصاح المطلوب عن طبيعة الحدث وتقييم أثره المالي أو عبارة تشير إلى أن التقييم بمعقولية لا يمكن القيام به؛ كما يجب على الشركة تحديث إفصاحاتها المتعلقة بالظروف المتواجدة عند تاريخ إعداد الميزانية لعكس أي معلومات جديدة يتم الحصول عليها بعد تاريخ إعداد الميزانية عن هذه الظروف؛ إضافة إلى ذلك على الشركات أن تفصح عن تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية وصاحب الصلاحية لهذا التصريح، وإذا كان لدى مالكي الشركة أو آخرين السلطة بتعديل القوائم المالية بعد إصدارها فيجب على الشركة الإفصاح عن تلك الحقيقة.

وفقاً لهذا المعيار يتطلب الإفصاح عما يلي:

- التاريخ الذي تم فيه اعتماد القوائم المالية للإصدار والجهة التي منحت ذلك الاعتماد، إذا كان لمالكي الشركة صلاحية تعديل القوائم المالية بعد الإصدار، ينبغي الإفصاح عن هذه الحقيقة، وتتبع أهمية الإفصاح عن تاريخ إقرار أو التصريح بإصدار القوائم المالية لكون تلك القوائم لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ؛
- إذا تم استلام معلومات بعد تاريخ الميزانية حول الظروف التي كانت قائمة في تاريخ الميزانية، فإنه ينبغي تحديث الإفصاحات المتعلقة بتلك الظروف في ضوء المعلومات الجديدة؛
- عندما تكون الأحداث التي لا تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ مهمة بحيث يؤثر عدم الإفصاح على قدرة مستخدمي القوائم المالية في إجراء تقييمات صحيحة واتخاذ قرارات سليمة، ينبغي إجراء الإفصاح لكل من الفئات المهمة للأحداث التي لا تؤدي إلى تعديل فيما يخص طبيعة الحدث وتقدير أثره المالي أو بيان يفيد بعدم إمكانية إجراء مثل هذا التقدير.<sup>18</sup>

#### 4. المعيار المحاسبي الدولي 24 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة:

من بين المواضيع التي تمت معالجتها من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية الأطراف ذات العلاقة، حيث خصصت هذه اللجنة المعيار المحاسبي الدولي 24 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، حيث يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح عن العلاقة مع الأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية، يهدف هذا المعيار إلى إطلاع قارئ القوائم المالية على وجود علاقات مع الأطراف ذات العلاقة ومدى تأثير المركز المالي للشركة أو ربحيتها أو تدفقاتها النقدية بالمعاملات مع هذه الأطراف، كما نشير إلى أن هذا المعيار يتعلق بالإفصاح فقط دون أن يتناول مسائل الاعتراف والقياس.<sup>19</sup>

فمن أجل تمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم المركز المالي للشركة بشكل أفضل وتكوين وجهة نظر حول آثار المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة على الشركة، فرض معيار المحاسبة الدولي 24 متطلبات إفصاح واسعة فيما يخص المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، فوفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 24 ينبغي على الشركة الإفصاح عما يلي:<sup>20</sup>

- الإفصاح عن العلاقات بين الشركة الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا كانت هناك معاملات بين تلك الجهات ذات العلاقة أم لا، وتفصح الشركة عن اسم الشركة الأم أو الطرف المسيطر الأساسي، وفي حالة عدم قيام أي منهما بوضع القوائم المالية المتوفرة للإستخدام العام، يتم الإفصاح عن اسم ثاني أكبر شركة أم تقوم بذلك؛
- تفصح الشركة عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية بالإجمال ولكل من منافع الموظفين قصيرة الأجل ومنافع ما بعد التوظيف، والمنافع طويلة الأجل الأخرى، ومنافع نهاية الخدمة والدفع على أساس الأسهم؛

- في حالة وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة تفصح الشركة عن طبيعة العلاقة ومبلغ المعاملات ومبلغ الأرصدة المتعلقة وتفاصيل حول أي ضمانات مقدمة أو مستلمة، ومخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بمبلغ الأرصدة المعلقة، والمصروف المعترف به كديون معدومة أو مشكوك في تحصيلها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة؛
- يتم تقديم الإفصاحات عن الشركة الأم والشركات ذات السيطرة المشتركة أو التأثير الهام على الشركة، والشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة التي تشارك فيها الشركة، وموظفي الإدارة الرئيسية للشركة أو شركتها الأم، والأطراف ذات العلاقة الأخرى.

#### 5. المعيار المحاسبي الدولي 38 الأصول غير الملموسة:

تمثل الأصول غير الملموسة أحد عناصر الموارد الهامة لدى العديد من الشركات، حيث تعتبر هذه الأصول المصدر الرئيس والهام لتوليد الإيرادات لدى تلك الشركات، من خصائصها أنها:

- أصول ليس لها وجود مادي ملموس؛
- أصول غير مالية؛
- يمتد عمرها الإنتاجي أو فترة الإنتفاع منها بالغالب لأكثر من فترة واحدة؛
- قد تنشأ داخليا أو قد يتم شرائها من الخارج؛
- صعوبة التحقق من قيمتها ومدى الزيادة أو الانخفاض فيها في حالة عدم وجود سوق نشط لها.

نظرا لأهمية ولقيمة هذه الأصول خصصت لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي 38 الأصول غير الملموسة، حيث جاء هذا المعيار للتعريف بالأصول غير الملموسة، يتضمن هذا المعيار المحاور الرئيسية التالية:<sup>21</sup>

- تحديد المعاملة المحاسبية المتعلقة بالأصول غير الملموسة وكيفية الاعتراف بها وقياسها حيث يتطلب المعيار أن تعترف الشركة بالأصل غير الملموس إذا توفرت مجموعة من الشروط، ويحدد المعيار أيضا كيفية قياس القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة؛
- تحديد الإنخفاض في قيمة الأصول غير الملموسة وفق ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي 36 المتعلق بالإنخفاض في قيمة الأصول من أجل الوصول إلى قيمتها العادلة؛
- تحديد متطلبات الإفصاح عن الأصول غير الملموسة.

فبالنسبة للإفصاح ووفقا لهذا المعيار يتم الإفصاح لكل فئة من الأصول غير الملموسة عمائلي:

- إذا كان العمر النافع محددًا يفصح عن الأعمار النافعة ومعدلات الإطفاء وأساليب الإطفاء المستخدمة وإجمالي المبلغ المرحل والإطفاء المتراكم في بداية ونهاية الفترة، ومطابقة المبلغ

المرحل في بداية ونهاية الفترة مع بيان الإضافات الناجمة من التطوير الداخلي، ومن خلال اندماج الأعمال وبيان الأصول المصنفة بأنها معدة للبيع والزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في حقوق الملكية، وخسائر انخفاض القيمة وخسائر انخفاض القيمة المعكوسة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة، وأي إطفاء أو خسائر تم الاعتراف بها خلال الفترة، وأي صافي فروقات ناجمة من ترجمة القوائم المالية؛

- إذا كان العمر الإنتاجي النافع للأصل غير الملموس يتم تقييمه على أن له عمرا إنتاجيا غير محدد، فإنه يجب الإفصاح عن المبلغ المسجل لذلك الأصل والأساليب التي تدعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد بحيث تصف الشركة العامل أو العوامل التي لعبت دورا هاما في تحديد أن الأصل ذو عمر إنتاجي نافع غير محدد وبيان مبلغه المرحل؛
- بالنسبة للأصول غير الملموسة التي تم امتلاكها عن طريق منحة حكومية يتم الإفصاح عن القيمة العادلة المعترف بها مبدئيا لهذه الأصول، ومبلغها المرحل، وما إذا تم قياسها بعد الاعتراف باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم وبيان الأصول غير الملموسة المقيدة ملكيتها ومبالغها المرحلة وكذلك المبالغ المسجلة للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للالتزامات ومبلغ الالتزامات لإمتلاك الأصول غير الملموسة؛
- يتم الإفصاح عن فئة الأصول غير الملموسة المقاسة بعد الاعتراف لإستخدامها في نموذج إعادة التقييم، وبيان تاريخ نفاذ إعادة التقييم والمبلغ المرحل للأصول غير الملموسة المعاد تقييمها، والمبلغ المسجل الذي كان من الممكن الاعتراف به لو تم قياس الفئة التي أعيد تقييمها من الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف بإستخدام نموذج التكلفة، ومبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، والتغيرات خلال الفترة، وأية قيود على توزيع الرصيد للمساهمين؛
- كما يجب أن تفصح الشركة عن إجمالي مبلغ الإنفاق على البحث والتطوير المعترف به كمصروف خلال الفترة.

من خلال ما سبق نلاحظ أن كل معيار من هذه المعايير يتضمن البيانات الواجب الإفصاح عنها، كما نلاحظ أن هذه المعايير تتضمن بيانات لم يكن بإمكان المحاسب توفيرها من قبل في ظل تطبيق الأنظمة المحاسبية التقليدية، إضافة لما سبق فإن تطبيق الشركات لمعايير المحاسبة الدولية يساهم في تحقيق مزايا للشركة ولمستخدمي القوائم المالية.

## 6. مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

تعمل العديد من الهيئات المحاسبية على حث محاسبيها بضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية وذلك نظرا لدور ولمزايها هذه المعايير، فالإفصاح المحاسبي وفقا لهذه المعايير يساهم في توفير معلومات تحقق العديد من المزايا، منها:

- جلب مستثمرين أجنبى وذلك من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايتهم من مشاكل إختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية وما تحتويه هذه القوائم؛

- قابلية المقارنة أي أن مستخدم القوائم المالية أصبح بإمكانه إجراء عملية المقارنة مباشرة دون إجراء تعديلات أو تغييرات على هذه القوائم؛

- تحقيق التناسق والتناغم: وذلك من خلال قيام الشركات بتطبيق ذات المعايير المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، مما يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية، وبالتالي إظهار القوائم المالية للمؤسسات بصورة متمثلة وموحدة؛<sup>22</sup>

- تطبيق المعايير المحاسبية يساهم في الولوج إلى الأسواق المالية الدولية، حيث تقوم الشركات حاليا بالمنافسة على الولوج إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي وتداولها بسرعة كبيرة مستفيدة بذلك من وسائل الإتصال الحديثة، ولا يمكن للمؤسسات تحقيق هذا الولوج إلا بالالتزام بشروط معينة يجب التقيد بها لإمكانية السماح لها بإدراج أسهمها في هذه الأسواق، وإلا ستبقى المؤسسات غير الملتزمة تعيش بعزلة عن الأسواق المالية الدولية، وبالتالي تضيق فرص كثيرة كان يمكن إكتسابها من دخول هذه الأسواق؛<sup>23</sup>

- قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشارك للقوائم المالية: إذ أن القوائم المالية التي تعد على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها، ويتطلب ذلك مزيدا من التوضيح والإفصاح عن الأسس التي أعدت القوائم المالية على غرارها، وبالتالي غموض القوائم المالية وعدم صلاحيتها لإتخاذ القرارات، وهذا يتنافى مع الهدف الرئيس من المحاسبة والقوائم المالية وهو تزويد أصحاب العلاقة بمعلومات موثوقة وملائمة لمساعدتهم في إتخاذ قرارات رشيدة وعقلانية؛<sup>24</sup>

## خاتمة:

إذا يعد الإفصاح المحاسبي من أهم أدوات الإتصال بين الشركة ومحيطها، وأنه بدون اتصال لن تكون هناك فائدة بالنسبة للقوائم المالية التي يعمل المحاسب على إنتاجها، وفي ظل التغيرات والتطورات

الاقتصادية والتقنية التي تحدث نجدها قد ساهمت من الفرص الاستثمارية، ولكن التمتع بهذه الفرص يتطلب الإستقاء بمجموعة من الضوابط والشروط في أسس وشكل ومحتوى القوائم المالية والتي تعد أداة الاتصال الرئيسية بين المؤسسة ومستخدمي هذه القوائم، ذلك أن القوائم المالية التقليدية ليس بإمكانها تحقيق ذلك.

ضمن هذا ويهدف تحقيق الشركات الهدف المنتظر من الإفصاح المحاسبي، وكذا بهدف تلبية متطلبات جميع مستخدمي القوائم المالية تعمل الشركات على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ذلك أن هذه المعايير تساهم في الإفصاح عن معلومات لم يكن بالإمكان توفيرها في ظل تطبيق الشركات لأنظمة المحاسبية التقليدية، من بين المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية التي تم التطرق لها مايلي:

- المعيار المحاسبي الدولي 1 القوائم المالية: تطبيق هذا المعيار يمكن الشركة من الإفصاح عن القوائم المالية الضرورية، كما يسمح تطبيق هذا المعيار من الإفصاح عن عناصر الأصول المتداولة وغير متداولة، ونفس الشيء بالنسبة لعناصر الخصوم، كما يمكن تطبيق هذا المعيار من الإفصاح عن الإيرادات العادية والاستثنائية، ونفس الشيء بالنسبة للمصاريف، إضافة لما سبق فإن هذا المعيار يحدد للمحاسب المعلومات الدنيا الواجب الإفصاح عنها ضمن كل قائمة من القوائم المالية؛
- المعيار المحاسبي الدولي 8 السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء: هذا المعيار يفرض على الشركة الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية، والإفصاح عن التغييرات في التقدير المحاسبي، إضافة إلى الإفصاح عن الأخطاء المتعلقة بالسنوات السابقة؛
- المعيار المحاسبي الدولي 10 الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية: وفقا لهذا المعيار يجب الإفصاح عن الأحداث غير المعدلة إذا كانت من الأهمية بمكان بحيث أن عدم الإفصاح عنها يؤثر على قدرة المستخدم على التقييم أو اتخاذ قرارات بصورة مناسبة، ويكون الإفصاح المطلوب عن طبيعة الحدث وتقدير أثره المالي؛
- أما المعيار المحاسبي الدولي 24 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة: تطبيق الشركات لهذا المعيار يسمح بإطلاع قارئ القوائم المالية على وجود علاقات مع الأطراف ذات العلاقة ومدى تأثير المركز المالي للشركة وربحياتها وتدفقاتها النقدية بالمعاملات مع هذه الأطراف؛
- المعيار المحاسبي الدولي 38 الأصول غير الملموسة: تطبيق هذا المعيار يفرض على الشركة الإفصاح على عناصر الأصول غير الملموسة، وعن قيم هذه الأصول وذلك نظرا لأهمية ولدور هذه العناصر، ومن الأمثلة الشائعة على الأصول غير الملموسة العلامة التجارية، براءة الاختراع، الشهرة، حقوق التأليف وغيرها من العناصر الأخرى.

وعلى الرغم من وجود محاولات للفصل بين معايير المحاسبة الدولية والمعايير المتعلقة بالإفصاح فإنهما مترابطان مع بعضهما البعض إلى حد كبير وكلاهما يتطلب الفهم الجيد حتى يتسنى لمستخدمي القوائم المالية الاستفادة منها، فالمعايير المحاسبية صممت لتسجيل الأحداث الاقتصادية آخذين في الاعتبار ما يفكر فيه المستخدم بينما الإفصاح صمم لعرض هذه الأحداث الاقتصادية المسجلة وتقديمها للمستخدمين.

جدول رقم: 1 الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الميزانية

الأصول	الخصوم
- الآلات والمعدات والتجهيزات؛	- حسابات دائنة؛
- الممتلكات العقارية؛	- مخصصات؛
- الأصول غير الملموسة؛	- التزامات مالية؛
- الأصول المالية؛	- التزامات ضريبية جارية؛
- الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية؛	- التزامات ضريبية مؤجلة؛
- الأصول البيولوجية؛	- احتياطات؛
- أصول ضريبية مؤجلة؛	- حصة الأقلية؛
- المخزون؛	- حقوق المساهمين؛
- الحسابات المدينة؛	- الالتزامات المتعلقة بمجموعة أصول محازة بغرض البيع.
- أصول ضريبية متداولة؛	
- النقدية وما في حكمها؛	
- أصول محازة بغرض البيع.	

المصدر: هني فان جريوننج، ترجمة طارق حماد، "معايير التقارير المالية الدولية"، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر 2006، ص 29.

### الإحالات والهوامش:

<sup>1</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، ترجمة إبراهيم ولد محمد فال، خالد أحمد علي كاجيجي، "نظرية المحاسبة"، دار المريخ للنشر، الرياض 2006، ص 107.

<sup>2</sup> محمد المبروك أبو زيد، "المحاسبة الدولية"، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة 2005، ص 578.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، "نظرية المحاسبة"، الدار الجامعية، الإسكندرية 2005، ص 181.

<sup>4</sup> سيد عطا الله السيد، "النظريات المحاسبية"، دار الرابحة للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص 163.

<sup>5</sup> الدون هندريكسن، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، "النظرية المحاسبية"، الإسكندرية 2008، الطبعة الرابعة، 2008، ص 766.

<sup>6</sup> الدون هندريكسن، المرجع السابق، ص 767.

<sup>7</sup> الدون هندريكسن، المرجع السابق، ص 767.

- <sup>8</sup> ماجد إسماعيل أبو الحمام، "أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح وجودة التقارير المالية"، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة 2009، ص49.
- <sup>9</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، ص 491.
- <sup>10</sup> محمد طارق يوسف، "الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات"، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات الحوكمة وأسواق المال العربية، شرم الشيخ 2007، ص 14.
- <sup>11</sup> محمد طارق يوسف، المرجع السابق، ص 16.
- <sup>12</sup> محمد المبروك أبو زيد، المرجع السابق، ص 584.
- <sup>13</sup> خالد جمال الجعارت، "معايير التقارير المالية الدولية"، إثراء للنشر والتوزيع، عمان 2008، ص94.
- <sup>14</sup> هني فان جريوننج، ترجمة طارق حماد، "معايير التقارير المالية الدولية"، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر 2008، ص28.
- <sup>15</sup> خالد جمال الجعارت، المرجع السابق، ص 183.
- <sup>16</sup> محمد مطر وموسى السويطي، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية"، دار وائل، عمان 2012، ص 363.
- <sup>17</sup> خالد جمال الجعارت، المرجع السابق، ص 184.
- <sup>18</sup> عباس علي ميرزا وآخرون، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، المطابع المركزية، عمان 2006، ص51.
- <sup>19</sup> عباس علي ميرزا وآخرون، المرجع السابق، ص 144.
- <sup>20</sup> محمد مطر وموسى السويطي، المرجع السابق، ص 381.
- <sup>21</sup> خالد جمال الجعارت، المرجع السابق، ص 371.
- <sup>22</sup> خالد جمال الجعارت، المرجع السابق، ص 24.
- <sup>23</sup> خالد جمال الجعارت، المرجع السابق، ص26.
- <sup>24</sup> خالد جمال الجعارت، المرجع السابق، ص26.