متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

Accounting Disclosure Requirements under the international accounting standards and the international financial reporting standards

تاني عبد المؤمن (*) & بوعيشاوي يوسف (**)
الكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة يحي فارس، المدية-الجزائر

ملخص :

تهدف هذه الدراسة للتعرف على متطلبات الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية من خلال تبنيها لمعايير المحاسبة الدولية ومن أجل تحقيق هدف الدراسة تناولنا ثلاثة محاور حيث خصصنا الأول منها للتأصيل العلمي للإفصاح المحاسبي، وفي المحول الثاني فتطرقنا من خلاله لمعايير المحاسبة الدولية، والمحور الثالث تناولنا فيه الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية.

من خلال هذه الدراسة خلصنا إلى أن تبني المعايير المحاسبية الدولية له أهمية بالغة وتأثيرات واضحة على عملية الإفصاح المحاسبي وخاصة لمرونتها وقابليتها للتجديد حسب التغيرات والمستجدات الحاصلة في البيئة الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة.

الكلمات المفتاح : الإفصاح المحاسبي، معايير المحاسبة الدولية،معايير الإبلاغ المالي الدولية.

Abstract :

This study aims to recognize the accounting disclosure requirements in economic institutions by adobting the international accounting standards, inorder to achieve the goal of study we dealt with three areas , we devoted the first one to the scientific details of accounting disclosure , whereas with the second area we handled the international accounting standards, and with third one we discussed the international financial reporting standards.

Through this study we have concluded that adopting the international accounting standards has great importance and obvious effects on the operation of accounting disclosure , especially for its flexibility and renewability According to the changes and developments of The economic environment surrounding institutions.

Keywords : accounting disclosure, International Accounting Standards, international financial reporting standards.

eMail : (*) : tanimomen@gmail.com & (**) : bouaichaoui.youcef91@gmail.com

I- تمهيد :

يعتبر الإفصاح المحاسبي من الوسائل الرئيسية والأدوات الفعالة لإيصال نتائج الأعمال للمستخدمين في دعم قراراتهم، ولذلك زاد الاهتمام به من قبل أصحاب الفكر والاختصاص من أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة حول أهمية الإفصاح المحاسبي والشفافية في التقارير المالية، وتعدى ذلك حتى الهيئات والمنظمات الدولية من خلال إصدارها عدة معايير محاسبية خصوصا تلك التي تحكم قواعد العرض والإفصاح في التقارير المالية نظرا للدور الذي تلعبه في تنظيم أسلوب إعلام مستخدمي البيانات المحاسبية بالمعلومات التي تسهل تقييم أداء المؤسسة والوقوف على قدراتها في تحقيق أهدافهم كمستثمرين أو مقرضين والتي تتماشى بدورها والظروف الاقتصادية الراهنة.

1 - إشكالية الدراسة:

على ضوء ما تقدم، فإن الإشكالية التي تعالجها هذه الدراسة يمكن صياغتها فيما يلي:

فيما تتمثل متطلبات الإفصاح المحاسبي من منظور معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية؟

2- أهداف الدراسة:

تسعى هذه الورقة البحثية لتحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على الإطار النظري للإفصاح المحاسبي.
- الإحاطة بأهم الجوانب المتعلقة بمعايير المحاسبية الدولية.
- استعراض معايير المحاسبية الدولية المتطرقة للإفصاح المحاسبي.

II - ماهية الإفصاح المحاسبي :

ارتبط مبدأ الإفصاح بظهور شركات المساهمة وإلزامها بنشر قوائمها المالية دورياً، لتقدم إدارة تلك الشركات إلى الأطراف ذات العلاقة تقريرا عن نتائج أعمالها ومركزها المالي بغرض الإفصاح عن المعلومات الجوهرية التي حدثت خلال الفترة، لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية بناءاً على ذلك الإفصاح.

1- الإفصاح المحاسبي المفاهيم والأبعاد (تعريف، خصائص، أنواع وأهمية) :

1.1- تعريف الإفصاح المحاسبي: توجد عدة تعاريف للإفصاح المحاسبي ونذكر منها :

تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1975 (AICPA): الإفصاح بأنه عرض للقوائم المالية بكل وضوح طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة، ويتعلق ذلك بشكل المعلومات الواردة بالقوائم المالية وتصنيفها ومعاني المصطلحات الواردة فيها [1].

تعريف مجلس المبادئ المحاسبية 1970 (A.P.B): أن الإفصاح المحاسبي يعني أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها عن مصادر الأموال واستخداماتها بما يفيد في

الحكم عليها من وجهة نظر المستثمرين عن حساب معدل العائد على الأسهم ، وتهم الدولة بغرض الضرائب ،والدائنين لبيان مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على سداد الالتزامات ، بالإضافة إلى معلومات تفيد الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية في الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء والى تقديم معلومات أخرى ملائمة للمستثمرين عند اتخاذ قراراتهم الرشيدة [2].

الإفصاح :هو إظهار كافة المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار اتجاه القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية،كما يعني أيضا أن تظهر المعلومات في القوائم أو التقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تظليل [3].

ويستخلص الباحثان مما تقدم بأن الإفصاح المحاسبي عرض جميع المعلومات والبيانات المالية اللازمة لجميع الفئات التي تستخدمها، والتي يتم نشرها من خلال القوائم المالية أو في الملاحظات الملحقة به ، وكذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة وعن أي تغير طرأ عليها، وذلك من أجل الاستفادة منها لتساعد الجهات المستخدمة والمستفيدة لها باتخاذ القرارات المناسبة ولتحقيق الأهداف المرجوة.

2.1- خصائص الإفصاح: من خلال التعريفات السابقة يمكن تحديد بعض الخصائص وهي: [4]

- يمثل الإفصاح تقديم للبيانات كمية معبر عنها بالمبالغ وغالبا ما تكون مصدرها الأساسي النظام المعلومات المحاسبي وأخرى معلومات غير كمية.
- إن درجة الدقة والموضوعية تختلف في البيانات الكمية نظرا لاختلاف عمليات معالجة تلك البيانات .
- تعتبر المعلومات الغير كمية صعبة التقييم والقياس.
- لقد تطور الإفصاح المعلومات حيث تجاوز متطلبات القوائم المالية التقليدية إلى تقديم معلومات أخرى مثل (الموارد البشرية، والمحاسبة الاجتماعية).

3.1- أنواع الإفصاح المحاسبي: يمكن سرد أنواع الإفصاح حسب الهدف على النحو التالي [5]:

1.3.1- الإفصاح الكامل: يتطلب الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة أي تشمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق فإذا ترتب على حذف أو استبعاد بعض المعلومات تصبح القوائم المالية مضللة، فإن الإفصاح عن تلك المعلومات يصبح ضروري؛

2.3.1- الإفصاح الكافي: فيعني أن يتم تحديد المعلومات الكافية للمستفيد من قبل المشرعين، ويلزم تطبيقها ويحدد فيها الحد الأدنى من المعلومات؛

3.3.1- الإفصاح المثالي: فيعني تحديد مستوى الإفصاح الذي من خلاله يخدم كافة الأطراف بما لا يضر بالوحدة المحاسبية ذاتها، وهذه الفكرة ممتازة من الناحية النظرية ،ولكن يصعب أيضا تطبيقها عمليا؛

4.3.1- الإفصاح التثقيفي (الإعلامي): هو الإفصاح عن المعلومات المناسبة لغرض اتخاذ القرارات، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شانه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية[6].

كما توجد أنواع أخرى للإفصاح ونذكر:[7]

5.3.1- الإفصاح الوقائي: ويعني التقارير المالية يجب الإفصاح فيها عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن ويهدف إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المحاسبية.

6.3.1- الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية.

7.3.1- الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الملائم لحاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة المنشأة، ويتطلب هذا المستوى الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات بما يجعل القوائم المالية مفهومة وغير مضللة [8].

4.1- أهمية الإفصاح المحاسبي: للإفصاح المحاسبي أهمية بالغة وسنذكرها في بعض النقاط التالية:[9]

- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحالين والمرتقبين والدائنين الحالين والمرتقبين وغيرهم من مستخدمي المعلومات لترشيد القرارات الاستثمارية والإنمائية وغيرها من القرارات الاقتصادية.

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

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

- 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 ظله بما يقارب من الحقيقة المرغوب معرفتها عنها .

5.1- أهداف الإفصاح المحاسبي: يمكن تحديد أهداف الإفصاح المحاسبي وفق الاتجاهين التاليين:[10]

1.5.1- الاتجاه التقليدي في الإفصاح : هو الذي يهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة لديه مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية. حماية له من التعامل غير العادل في سوق المال.

2.5.1- الاتجاه المعاصر في الإفصاح: ويهدف إلى تقديم معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات، وفي ظل هذا الهدف فان نطاق الإفصاح لم يعد قاصرا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر 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 و استخدامها و التي يعتمد عليها المستثمرين الواعين و المحللين الماليين في اتخاذ قراراتهم .

2- أساليب، محددات وتكاليف الإفصاح المحاسبي:

1.2- الأساليب العامة للإفصاح: هناك العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية ومنها [11]:

1.1.2- إعداد القوائم المالية وترتيبها: جزء مهم من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وفهمها وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين واستخلاص المعلومات.

2.1.2- استخدام المصطلحات والعرض بشكل الصحيح: إن وضوح المسميات للمعلومات المحاسبية تؤدي إلى سهولة فهم القارئ لها ، كما يجب عرض المعلومات بشكل صحيح وعدم دمجها مع غيرها وعدم حذفها مما يخل بمصداقيتها ، ومن الأمثلة الشائعة للحذف إظهار الأصول الثابتة بصافي قيمتها الدفترية .

3.1.2- الملاحظات الهامشية: وهي عبارة عن معلومات لها صلة قوية بالقوائم المالية إلا انه ليس بالإمكان إظهارها في صلب تلك القوائم.

4.1.2- الإيضاحات لبعض الفقرات الواردة في القوائم المالية: يتطلب الأمر في بعض الأحيان تفسير أو شرح إضافي عندما يكون من الضروري الربط بين الفقرات في نفس القائمة أو القوائم الأخرى،أو عندما يتم شرح فقرة معينة في القوائم المالية والذي يتم غالبا عن طريق الملاحظات بين القوسين .

5.1.2- القوائم والملاحق الإضافية : إن تقديم جداول بشكل مستقل عن القوائم المالية الأساسية سببه أن المعلومات التي تتضمنها أقل أهمية من المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولكنها تساعد في تسهيل الفهم لتلك القوائم المالية، كما أن استخدام الملاحق الإضافية يكون من أجل معلومات إضافية مكملة ومهمة للفهم ، وهذه الملاحق تكون فيها الحرية في التركيب والشكل والمحتويات.

6.1.2- الخانات المقارنة للقوائم المالية عن السنوات الماضية: وذلك من خلال إضافة خانة أو إدراج عمود (أعمدة) في القوائم المالية تتضمن معلومات عن السنة السابقة فضلا عن السنة الحالية ، وأن الأسلوب يمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنات والاستفادة من ذلك في تقيم أداء المنشأة وفي اتخاذ القرارات. [12]

كما يمكن اعتبار كلا من تقرير مجلس الإدارة والمراجع الخارجي من ضمن الأساليب وهما كما يلي: [13]

7.1.2- تقرير مجلس الإدارة: وهذا التقرير يعتبر متمما للقوائم المالية والذي بدونه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية.

8.1.2- تقرير المراجع الخارجي: يعتبر وسيلة إفصاح ثانوية، بحيث يمكن أن يؤكد إفصاح أو عدم إفصاح معلومات معينة عن طريق الملاحظات أو التحفظات التي يذكرها المراجع في تقريره.

2.2- تكاليف الإفصاح المحاسبي: إن قرارات الإفصاح المحاسبي تتأثر بالتكاليف المرتبطة به وهي كما يلي: (14)

1.2.2- تكاليف التجميع والتشغيل : وهي التي يتحملها كل من معدي ومستخدمي المعلومات المالية، وغالبا ما تكون كبيرة وتختلف من شركة لأخرى ومن مستخدم إلى أخر و تتوقف على عدة عوامل أهمها حجم المؤسسة ونوع الإفصاح.

2.2.2- التكاليف الناتجة عن الدعاوي القضائية: إذا ما قامت المؤسسة بالإفصاح اختياريا عن تنبؤاتها بالدخل المتوقع ،وكانت مفرطة في التفاؤل،فان المستثمرين يمكنهم مقاضاة تلك المؤسسة أو إدارتها لتعويضهم عن الخسائر التي تعرضوا لها نتيجة التنبؤات الخاطئة ، ولا شك أن هذا النوع من التهديدات قد يدفع الإدارة إلى التقليل من الإفصاح.

3.2.2- التكاليف السياسية: تلعب الأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية للمؤسسات دورا هاما في تحديد الإجراءات السياسية التي تتخذ إما في صالح هذه المؤسسات أو العكس ، وهي ما تسمى بالتكاليف السياسية.

4.2.2- التكاليف المترتبة عن التأثير السلبي للإفصاح على الموقف التنافسي للشركة: يعتبر التوسع في الإفصاح مؤثر على الموقف التنافسي للمؤسسة و يحملها تكاليف إضافية إذا ما قامت المؤسسات المنافسة باستخدام هذا الإفصاح لصالحها ، ونجد من بينها المعلومات المتعلقة بالبحوث و التطوير و كذا المنتجات الجديدة .

3- مقومات والعوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي وممارساته الخاطئة:

1.3- مقومات الإفصاح المحاسبي: يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية: (15)

- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية .
- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية.
- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.
- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية .
- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

1.1.3- المستهدف للمعلومات المحاسبية: تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية كما تختلف طرق استخدامها فمنها من تستخدمها بصورة مباشرة وأخرى بصورة غير مباشرة ومن

الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملّاك الحاليون والمحتملون والدائنون والمحللون الماليون والموظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

2.1.3- أغراض استخدام المعلومات المحاسبية: يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية لعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة (In Formation Relevance) حيث تعتبر الأهمية النسبية Materiality بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح وتعتبر الملائمة (Relevance) المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من وجهة والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من الجهة الأخرى .

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

4.1.3- أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية: إن القدرة على قراءة التقارير المالية ومضمونها يتطلب قدراً كبيراً من المهارة والخبرة وعليه يجب أن يراعي معد القوائم المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الاهتداء إليه و ترتيبها وتنظيمها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية.

2.3- العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي: تتأثر عملية الإفصاح المحاسبي بعدة عوامل منها:[16]

1.2.3- نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم: لا بد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة وغير مباشرة حيث يكون من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين في كل دولة.

2.2.3- الجهات المسئولة عن وضع معايير الإفصاح: وهي الجهات المنظمة والمسئولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح حيث تختلف بالاختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة.

3.2.3- المنظمات والمؤسسات الدولية: بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية فإن المنظمات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، ومن أهم هذه المنظمات لجنة معايير

المحاسبية الدولية (IASB) حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي من خلال إصدارها لمجموعة من المعلومات المحاسبية.

3.3- الممارسات الخاطئة في الإفصاح المحاسبي: ويتم التطرق إليها على النحو التالي: [17]

1.3.3- عدم كفاية الإفصاح المحاسبي: تتطلب قوانين وقواعد تقييد الشركات في الأسواق المالية أن تقدم الشركة علاوة عن المعلومات في القوائم المالية، تقريرا تستعرض فيه الموقف المالي للشركة وسياستها المستقبلية والخاطر المحيطة بأنشطتها.

2.3.3- إغفال الإفصاح عن المعلومات مع الأطراف ذوي العلاقة: تتطلب معايير المحاسبة وكذلك القوانين والقواعد المنظمة لأسواق المالية أن تفصح الشركة عن معاملاتها مع الأطراف ذوي العلاقة فضلا عن المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين وأقاربهم وكل مساهم مستفيد يملك 5% فأكثر من الأسهم العادية لرأس مال الشركة ،وعدم كفاية الإفصاح عن بعض المعاملات قد يكون مؤشر على وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية وإجراءات الالتزام بقواعد حوكمة الشركات .

3.3.3- التلاعب في إعلان نتائج الأعمال قبل الإفصاح عن القوائم المالية: تقوم في بعض الأحيان الشركات بإصدار بيانات صحفية في نهاية كل فترة محاسبية لإعلان نتائج أعمالها، وذلك قبل نشر القوائم المالية، وفي هذه البيانات الصحفية يتم الإعلان عن مسميات المحددة بمعايير المحاسبة، كأن تقوم الشركة بإعادة تبويب جزء كبير من مصروفاتها التسويقية وذلك بتسجيلها على أنها مخصصات إهتلاك، ثم تقوم بالإعلان عن صافي الربح قبل خصم الإهتلاك في بيان صحفي لها ،مما يوحي لمختلف الأطراف ذوي العلاقة بتحسين نتائج أعمال هذه الشركة على غير الحقيقة .

III - مدخل لمعايير المحاسبة الدولية:

1- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية: لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة standard بالإنجليزية، والتي تعني القاعدة المحاسبية، ويميل المحاسبون إلى استعمال عبارة معيار محاسبي، ويعرف المعيار حسب المنظمة العالمية للتقييس " ISO–International standards organization " على أنه " :وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين."

- أما المعيار المحاسبي فيعرف بأنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، ويتعلق بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب [18]، في حين أن المعايير المحاسبية الدولية فهي مجموعة من القواعد المحاسبية، تصدر عن لجنة مختصة يتم الاتفاق عليها كمرشد لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على قوائم المركز المالي والدخل والتدفقات النقدية، وإيصال تلك المعلومات للأطراف المستفيدة منها عالميا[19].

كما يمكن تعريف المعايير الدولية للمحاسبة حسب منبعها كالتالي :معايير المحاسبة الدولية هي المعايير والتفسيرات التي تصدر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC، أما معايير التقارير المالية الدولية بأنها المعايير والتفسيرات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وتتضمن ما يلي [20]:

- معايير المحاسبة الدولية IAS وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ، قبل أن يتم تغيير اسمها لمجلس معايير المحاسبة الدولية حيث أصدرت اللجنة 41 معيارا لغاية عام 2001، ثم تم دمج بعض المعايير مع بعضها وإلغاء بعض منها فانخفض عددها إلى 28 معيارا ساري المفعول لغاية 2015/01/31.

- معايير التقارير المالية الدولية IFRS و التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وقد صدر منها 13 معيار لغاية 2015/01/31.

- التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC، وقد حلتIFRIC محلها، ويوجد 08 تفسيرات لغاية 2015/01/31.

- التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC، وقد صدر منها 17 تفسيرا لغاية 2015/01/31.

2- مضمون معايير المحاسبة الدولية: وكل معيار محاسبي يتضمن أو يتكون من ما يلي [21]:

1.2- الهدف: العنصر أو المجال الذي سيقوم بوصف طريقة معالجته المحاسبية؛

2.2- النطاق: مجال تطبيق المعيار وهذا بحصر النقاط والمجالات التي هي من اختصاص هذا المعيار من عدمه؛

3.2- تعريف المصطلحات: بشرح وتحديد جميع المصطلحات المستخدمة على مستوى هذا المعيار؛

4.2- القياس والمعالجة المحاسبية: تفصيل طريقة معالجة العنصر محاسبيا(التقييم، الإثبات، التصنيف)..؛

5.2- الإفصاح: شرح كيفية نشر المعلومة المالية، وتحديد المعلومات الواجب إرفاقها مع المعلومة المالية.

6.2- تاريخ الدخول حيز التطبيق: إبراز التاريخ الرسمي لاعتماد المعيار.

3- هيئات محاسبية لها تأثير مباشر على إعداد معايير المحاسبة الدولية: من أهمها مايلي:

1.3- مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB): وهو المجلس التنفيذي، بدأ العمل منذ 2001 مهمته وضع معايير محاسبية خاصة ومستقلة ومقره لندن، ويقع تحت وصاية لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ، وتجتمع اللجنة مرة واحدة في الشهر، كما يتكون المجلس التنفيذي من 14 عضوا(50 منهم بتفرغ تام) يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء، ويعتبر المؤهل الأساسي لعضوية المجلس الخبرة

الفنية، كما يجب أن يتأكد مجلس الأمناء أن المجلس لا تسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة،يتكون المجلس من الهيئات أو اللجان التالية:

1.1.3- اللجنة التنفيذية: مهمتها إيفاء خبرتها التقنية وإعداد المعايير وتبنيها.

2.1.3- مجلس الرقابة: مهمته تعيين أعضاء المجلس،إعداد الموازنة،إثراء القانون التأسيسي للمجلس وجمع الأموال.

3.1.3- لجنة الشرح والتفسير: تسهر على شرح وتفسير المعايير الصادرة عن المجلس مع تقديم اقتراحات تقنية حول مسائل دقيقة انتظارا لعرض معيار نهائي مناسب.

4.1.3- لجنة استشارية للتعيير: تعمل على تفعيل مشاركة مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية الدولية.

بالإضافة لمجلس معايير المحاسبة الدولية الذي يتولى مسؤولية إصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية، هناك عدة هيئات محاسبية لها تأثير مباشر على إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية وهي:

2.3- الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): هو منظمة تأسست في 1977 كبديلة للجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة بناء على قرار المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين المنعقد في ميونيخ سنة 1977 ، ويقع مقر الإتحاد بنيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية، ومنذ ذلك الحين إلى الآن انضمت إليه أغلب المنظمات المهنية في مجال المحاسبة عبر العالم ليصل عددهم سنة 2007 إلى 155منظمة مهنية للمحاسبة في أكثر من 118 دولة [(22)]، ومنذ تأسيسه يهدف الإتحاد الدولي للمحاسبين على تطوير معايير المتعلقة بالمراجعة وأخلاقيات مهنة المحاسبة والقيام بدراسات حول هذا المجال من خلال إنجاز دليل لمهنة المحاسبة يشمل النواحي الفنية والتعليمية والأخلاقية، كما يهدف إلى تطوير أساليب الرقابة المالية والإدارية ودعم البحوث المتعلقة بذلك.[(23)] وكذلك يسعى الاتحاد نحو تحقيق تعاون دولي من أجل العمل على إعداد معايير محاسبية أكثر تنسيقا وشفافية.

3.3- المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية(IOSCO): تأسست هذه المنظمة عام 1983 وهي تظم الهيئات المنظمة للأسواق المالية لأكثر من ثمانين دولة، هدفها الأساسي هو ضمان تبادل المعلومات والعمل على إيجاد معايير مشتركة تحمي المستثمرين عن طريق إيجاد شروط ومعايير موحدة تفرض على المؤسسات التي تريد الدخول إلى البورصات العضوة في المنظمة .وتلعب المنظمة دورا أساسيا في دعم العمل الذي تقوم به هيئة المعايير المحاسبية الدولية، ففي سنة 1995 قامت الجهتين بالاتفاق على التنسيق معا من أجل إيجاد معايير محاسبية ذات نوعية عالية وفق خطة عمل يتم بموجبها إشراك المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة كعضو استشاري في عملية وضع المعايير وإدخال تعديلات على تلك الموجودة .وفي ماي 2000 تم اعتماد، ثلاثون معيار من المعايير التي أصدرتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية باستثناء المعايير (26، 15و 40) من طرف الهيئات المنظمة للأسواق المالية العضوة في المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة، وبالتالي قبول قيام الشركات المتعددة الجنسيات المسعرة في تلك الأسواق المالية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية[(24)].

4.3- مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية(FASB): تميز العصر الحالي بالانتشار المتسارع للعولمة التي تعتبر انعكاس للبيئة الأمريكية على العالم، ويعد مجلس المعايير المحاسبة الدولية أحد ملامحها،

فاستقراء التاريخ يبين لنا أن حقيقة المعايير المحاسبية الدولية ما هي إلا معايير محاسبية أمريكية تم إضفاء الصبغة الدولية عليها، فمعظم المعايير المحاسبية الدولية جاءت تاريخيا بعد صدور نظيراتها من المعايير الأمريكية، وهذا دليل على التأثر الكبير للمعايير الدولية بالمعايير الأمريكية، فالإطار المفاهيمي لوضع المعايير الدولية مأخوذ من الإطار المفاهيمي لوضع المعايير الأمريكية، تم إعادة ترتيبه فقط [25].

IV- الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية:

1- الإفصاح المحاسبي وفق المعيار الدولي (IAS 01):

يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المنشأة في فترات أخرى أو لمنشآت أخرى، ويحدد المعيار عدة اعتبارات لعرض القوائم المالية وإرشادات خاصة بهيكلها والحد الأدنى لمحتوياتها،كما يعرض المعيار نماذج عن القوائم المالية.

إن متطلبات الإفصاح المحاسبي تقتضي ضرورة إعداد مجموعة من القوائم المالية في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، حتى تقلل من درجة التباين في المعلومات أو ما يسمى بحالة احتكار المعلومات، مما يكون له آثار ملموسة في تحقيق التكافؤ والعدالة لدى المستخدمين، ونتيجة لذلك حرصت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) على إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم " (IAS01)عرض القوائم المالية "المعدل عام 1997 والذي أصبح ساري المفعول على القوائم المالية في الأول من يوليو 1998 وقد عدل هذا الأخير ليفرض تطبيقه ابتداء من 01 يناير2005 وقد تناول القواعد المنظمة للإفصاح في التقارير المالية كما جاءت في المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 01).[26]

1.1- قائمة المركز المالي(الميزانية): تعتبر الميزانية مرآة عاكسة للوضع المالي حيث أنها تحتوي على ملخص لنشاط المؤسسة وقوتها ومدى تطورها ، وهي تحتوي على موجودات وحقوق المؤسسة من جهة، ومطالبها والتزاما تها من جهة أخرى، فهي تهدف إلى قياس ثروة المؤسسة و الإفصاح عنها في وقت معين[27] عادة يمثل السنة(12شهر) إلا في حالات استثنائية.

كما تعرف الميزانية على أنها جدول ذو جانبين ، يعد بتاريخ معين ، ويظهر الجانب الأيمن أصول المؤسسة وبالجانب الأيسر خصومها. [28]

وتنص القواعد الخاصة بالإفصاح في الميزانية العمومية حسب (IAS01) على ما يلي: [29]

1.1.1- التمييز بين المتداولة وغير المتداولة: يشترط معيار المحاسبة الدولي أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والخصوم المتداولة وغير المتداولة منفصلة في صلب الميزانية العمومية، ويصنف الأصل على أنه متداول في الحالات التالية:

- عندما يتوقع أن يتحقق نقدا أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة.
- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة.
- عندما يتوقع أن يتحقق خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية العمومية.

– عندما يكون نقدا أو أصلا معادلا للنقد ولا يوجد قيود على استعماله.

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

أما الخصوم فإنها تصنف على أنها متداولة في الحالات الآتية:

– عندما يتوقع تسديده أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة.

– عندما يكون ناشئا عن أغراض المتاجرة.

– عندما يستحق التسديد خلال 12 شهرا من تاريخ إعداد الميزانية العمومية.

– لا يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهرا من إعداد الميزانية وتصنف جميع الالتزامات الأخرى على أنها التزامات غير متداولة.

2.1.1- المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية: يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود التالية: الممتلكات والمصانع والمعدات، الاستثمارات العقارية، الأصول غير الملموسة، الأصول المالية، المخزون، الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى والنقد ومعادلات النقد، الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى،المخصصات، الالتزامات المالية، الالتزامات والأصول الضريبية الحالية، حقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية، رأس المال المصدر والاحتياطات الموزعة على حاملي حقوق الملكية.

3.1.1- المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية أو في الإيضاحات: وتشمل على: [30]

- تصنيفات جزئية للبنود المعروضة كتصنيف بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، إما حسب نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS16)

- تصنف الذمم المدينة إلى مدينين تجاريين وأعضاء آخرين في المجموعة، وذمم مدينة على أطراف ذات علاقة ودفعات مقدمة ومبالغ أخرى.

- يصنف المخزون حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS02).

- تصنف المخصصات والاحتياطات وعلاوة الإصدار مع وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق المالكين.

الإفصاح عن الأمور الآتية بالنسبة لكل فئة من رأس المال المساهم:

- عدد الأسهم المصرح بها.

- عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم المصدرة وغير المدفوعة بالكامل.

- القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية.

- مطابقة عدد الأسهم غير المسددة في بداية كل فترة مالية وفي نهايتها.

- الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة بكل فئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة تسديد رأس المال.

- الأسهم التي تمتلكها المؤسسة ذاتها أو فروعها أو مؤسسات زميلة.

لم يتضمن المعيار إلزاما بشكل معين لقائمة المركز المالي، فقد يتم عرضها على شكل قائمة أو يتم عرضها على شكل جدول.

2.1- قائمة الدخل: هي بيان ملخص للأعباء و المنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو السحب ويبرز بتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة. (31)

1.2.1- المعلومات التي يتوجب عرضها في صلب قائمة الدخل: أوجب المعيار عرض بنود قائمة الدخل بشكل مفصل في حالة كون الأهمية النسبية للبند عالية، إما بالنسبة للحد الأدنى للبنود الواجب عرضها في قائمة الدخل فتتمثل في: (32)

- الإيرادات؛
- مصاريف التمويل؛
- نصيب المؤسسة من أرباح أو خسائر المؤسسات الزميلة أو المشاريع المشتركة؛
- مصروف الضريبة؛
- ربح أو خسارة الفترة ؛
- توزيعات الأرباح.

2.2.1- المعلومات التي يجب عرضها في صلب بيان الدخل أو في الإيضاحات: إذا كانت بنود الدخل والمصروفات مادية،فحسب المعيار يجب الإفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل ومن أمثلة هذه البنود:

- عمليات خفض أو زيادة قيمة الأصول أو المخزون.
- عمليات إعادة هيكلة أنشطة المؤسسة.
- عمليات التخلص من بعض الأصول.
- عمليات التخلص من الاستثمارات.
- تسويات المنازعات القضائية.

3.1- قائمة التغيرات في حقوق الملكية: أوجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 المؤسسات بنشر معلومات تتعلق بتغيرات حقوق الملكية في قائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية الأخرى، بهدف إظهار نتائج نشاط المؤسسة خلال الدورة ويجب أن تتضمن ما يلي: (33)

- ربح أو خسارة الفترة.

- كل بند من بنود الدخل أو المصاريف المعترف بها بشكل مباشر في حقوق الملكية وإجمالي هذه البنود.

- الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي يتم معالجتها وفقا للمعيار المحاسبي IAS8 .

- أما البنود التالية فيمكن إظهارها في قائمة حقوق الملكية أو في الإيضاحات.

- العمليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على أصحاب حقوق الملكية.

- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية ونهاية الفترة والتغيرات خلال الفترة.

- مقارنة بين القيم الدفترية في بداية ونهاية الفترة لكل فئة من فئات رأس المال، علاوة الأسهم، الاحتياطات مع بيان كل تغير بشكل منفصل.

4.1- قائمة التدفقات النقدية: هي قائمة تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة معينة، والتي يتم تصنيفها إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية، ونبين فيما يلي أنواع هذه الأنشطة [(34)].

1.4.1- الأنشطة التشغيلية: وهي الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المؤسسة والأنشطة الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.

2.4.1- الأنشطة الاستثمارية: وهي الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الأصول طويلة الأجل وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن بنود النقدية المعادلة.

3.4.1- الأنشطة التمويلية: هي الأنشطة التي تنتج عنها تغيرات في حجم ومكونات رأس المال وقروض المؤسسة.

ولقد تضمن المعيار المحاسبي الدولي (IAS7) بعض الشروط الإفصاح في هذه القائمة يمكن تلخيصها فيما يلي:[(35)]

- التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية.
- الفوائد المقبوضة والمدفوعة وتوزيعات الأرباح.
- ضرائب الدخل المدفوعة.
- شراء وبيع المؤسسات التابعة.
- العمليات غير النقدية مثل امتلاك موجودات بواسطة الشراء وتحمل الالتزامات المباشرة أو عن طريق عقود تأجير تمويلية.
- مكونات النقد والنقد المعادل.

يتم عرض قائمة التدفقات النقدية بموجب طريقتين هما:[(36)]

1.3.4.1- الطريقة المباشرة: حيث يتم عرض كل فئة من فئات النقدية الإجمالية المستلمة والنقدية الإجمالية المدفوعة وهي الطريقة المفضلة لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية FASB .

2.3.4.1- الطريقة غير المباشرة: وتضمن تعديلا لصافي الربح أو الخسارة المعد وفقا لأساس الاستحقاق بأثر العمليات غير النقدية، وتعتبر الطريقة الأكثر شيوعا نظرا لسهولتها مقارنة بالطريقة المباشرة.

2- الافصاح المحاسبي وفق المعيار الدولي (IAS 24) :

إن توسع نطاق العمليات التي تقوم بها المؤسسات، أدى إلى نشوء علاقات تربط المؤسسات بعضها ببعض لتحقيق مصالح معينة، هذه العلاقات لها قواعد محاسبية تحكمها وتحدد كيفية التعامل المحاسبي مع العمليات المتبادلة بين هذه المؤسسات، إضافة إلى وجوب الإفصاح عن حقيقة العلاقات بين هذه المؤسسات، لكي يتم اتخاذ القرارات من قبل أصحاب العلاقة على ضوء معلومات واضحة وشفافة وموثوقة، ولهذا جاء المعيار(IAS 24) "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" للتأكيد على أن القوائم المالية للمؤسسات ذات العلاقة تحتوي على الإفصاحات اللازمة .

الأطراف ذات العلاقة :هي الأطراف التي يكون فيها لطرف معين القدرة على السيطرة على طرف آخر أو ممارسة تأثير هام أو سيطرة مشتركة عليه، و ذلك فيما يتعلق باتخاذ القرارات المالية والتشغيلية، والعمليات بين الأطراف ذات العلاقة هي تحويل موارد وخدمات والتزامات بين الأطراف ذات العلاقة[37].

1.2- نطاق المعيار: يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS 24) في ما يلي:[38]

- تحديد و تعريف الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات المتبادلة.
- تحديد الأرصدة المعلقة بين المؤسسةو الأطراف ذات العلاقة الخاصة بها.
- تحديد الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود في النقطتين السابقتين مطلوبا.
- تحديد الإفصاحات التي ينبغي القيام بها حول تلك البنود.

2.2- معايير تحديد الأطراف ذات العلاقة: يجب التعرف على المعايير المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، لبيان متى يمكن اعتبار الأطراف على علاقة ببعضها البعض، وبالتالي وجوب الالتزام بإفصاحات معينة من خلال قوائمها المالية، ويمكن تلخيص هذه المعايير فيما يلي:[39]

يكون الطرف على علاقة بالمؤسسة:

1.2.2- إذا كان الطرف بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط أو أكثر:

- يسيطر على المؤسسة أو يخضع لسيطرتها، أو يخضعان لسيطرة مشتركة وهذا يشمل المؤسسات الأم ،المؤسسات التابعة، والمؤسسات المماثلة) والتي تتعلق بامتلاك مؤسسة ما بما نسبته 50 % أو أكثر من حقوق الملكية في مؤسسة أخرى، وبذلك تكون للمؤسسة المالكة قدرة على السيطرة والتحكم بالسياسات والقرارات التشغيلية والمالية وكافة الأمور الأخرى التي تتعلق بالمؤسسة.

- له مصلحة في المؤسسة تخوله بوجود تأثير هام أو فعال عليها، والتأثير الفعال أو الهام هو التأثير الذي تنفذه المؤسسة عندما تملك 20 % إلى 50 % من أسهم مؤسسة أخرى مع عدم وجود سيطرة، ويكون التأثير على السياسات التشغيلية والمالية.

- له سيطرة مشتركة على المؤسسة كما هو الحال في العقود المشتركة.

2.2.2- إذا كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن مؤسسة زميلة: كما هي معرفة بالمعيار(IAS28) المتعلقة بالاستثمارات في المؤسسات الزميلة.

3.2.2- إذا كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن عقد مشترك: والتي تكون فيه المؤسسة كمتعاقد كما هو منصوص عليه في المعيار(IAS 31) المتعلق بالمصالح في العقود المشتركة.

4.2.2- إذا كان الطرف ذات العلاقة واحد من الموظفين الإداريين الرئيسيين للمؤسسة أو مؤسستها الأم.

5.2.2- .إذا كان الطرف ذات العلاقة هو فرد مقرب لعائلة الشخص المذكور في (أ) ،(ج).

6.2.2- إذا كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن مؤسسة: مسيطر عليها أو مشترك في السيطرة عليها أو تتأثر إلى حد كبير بقوة تصويت هامة في تلك المؤسسة بشكل مباشر أو غير مباشر مع أي شخص مذكور في (د) ،(ه)،(و).

7.2.2- إذا كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن خطة منافع ما: بعد الخدمة لمصلحة موظفي المؤسسة أو أي مؤسسة أخرى تكون على علاقة بالمؤسسة.

ولا يمكن اعتبار الحالات التالية ذات علاقة:

- مؤسستان لهما نفس المدير أو المدير الرئيسي.
- متعاقدان لهما سيطرة مشتركة على عقد مشترك.
- الممولين، الاتحادات التجارية، الهيئات والوكالات الحكومية في علاقتها العادية بالمؤسسة.
- العميل المنفرد، المورد، صاحب حق التأليف، الوكيل العام والذين تتعامل معهم المؤسسة من منطلق الاستقلالية الاقتصادية.

3.2- متطلبات الإفصاح وفق المعيار(IAS 24) : يتطلب المعيار الإفصاح عما يلي : [40]

- الإفصاح عن العلاقات بين المؤسسات الأم والمؤسسات التابعة، بغض النظر عما إذا كانت هناك معاملات بين تلك الجهات ذات العلاقة أم لا، وتفصح المؤسسة عن اسم المؤسسة الأم أو الطرف المسيطر الأساسي، و في حالة عدم قيام أي منهما بوضع البيانات المالية المتوفرة للاستخدام العام، يتم الإفصاح عن اسم ثاني أكبر مؤسسة أم تقوم بذلك.

- تفصح المؤسسة عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية بالإجمال، ولكل من منافع الموظفين قصيرة الأجل ومنافع ما بعد التوظيف، والمنافع طويلة الأجل ومنافع نهاية الخدمة، والدفع على أساس الأسهم.

- في حالة وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة تفصح المؤسسة عن طبيعة العلاقة، ومبلغ المعاملات ومبلغ الأرصدة المعلقة، 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 المؤسسة الأم والمؤسسات ذات السيطرة المشتركة، أو التأثير الهام على المؤسسة و المؤسسات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة التي تشارك فيها المؤسسة، وموظفي الإدارة الرئيسية للمؤسسة أو مؤسستها الأم والأطراف ذات العلاقة الأخرى.

3- الإفصاح حسب محتوى المعيار(IFRS 7) :

إن تطور وسائل الاتصال وعولمة النشاط الاقتصادي، وتعزيز حرية انتقال رؤوس الأموال عبر العالم، ساهم في نشوء أدوات مالية جديدة، وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلالها، مما جعل المؤسسات والهيئات المحاسبية الدولية تضع قواعد وأسس للإفصاح عنها، وذلك بدف تعزيز خاصية 7الملائمة المعروضة في التقارير المالية، ولهذا تم إصدار المعيار (IFRS7) لتخصيصه فقط للإفصاح المتعلق بالمخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية.

1.3-هدف المعيار (IFRS7): يهدف إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بطريقة تسمح لمستخدمي تلك القوائم من:

- تقيم الأهمية للأدوات المالية على الوضعية المالية والأداء المالي للمؤسسة.
- إبراز المعلومات المتعلقة بالمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة والطريقة التي يمكن إدارة بها هذه المخاطر.

2.3- نطاق المعيار(IFRS7): يجب أن يطبق المعيار من قبل جميع المؤسسات ولكافة أنواع الأدوات المالية باستثناء ما يلي :[41]

- الحقوق في المؤسسات التابعة والحليفة والمشاريع المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها وفقا للمعيار IAS 27، IAS28، IAS31 .
- حقوق والتزامات الموظفين الناتجة عن خطط منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي IAS19.
- عقود التعويض المحتملة الناتجة عن اندماج الأعمال بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS3
- عقود التأمين المعرفة بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS4 .

– الأدوات المالية، العقود والالتزامات المتعلقة بعمليات التسديد على أساس السهم بموجب معيار الإبلاغ IFRS2 .

3.3- متطلبات الإفصاح وفق IFRS7 : يتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS7 ما يلي:[42]

1.3.3- يجب على المؤسسة تجميع أدواتها المالية في فئات مماثلة (الأصول المالية، الالتزامات المالية، وحقوق الملكية) والإفصاح على مستوى الفئة عن المعلومات التالية:

1.1.3.3- الإفصاح عن طبيعة ومقادير التدفقات النقدية وظروف عدم التأكد المحيطة بها والمتعلقة بالأدوات المالية.

2.1.3.3- أسس الاعتراف والقياس والسياسات المحاسبية المختلفة المتعلق بالأدوات المالية، بما في ذلك تحديد القيم العادلة لهذه الأدوات.

إضافة إلى ما سبق هناك إفصاحات أخرى مطلوبة بموجب المعيار IFRS7 :

3.1.3.3- معلومات عن أهمية الأدوات المالية.

4.1.3.3- معلومات عن طبيعة ونطاق المخاطر التي تظهر بسبب الأدوات المالية، ويشمل ذلك سياسة التحوط المستخدمة والمخاطر التي يتوقع أن تنتج عن التعامل بالأدوات المالية سواء تم عرض هذه الأدوات في الميزانية أو لم يتم عرضها.

2.3.3- الإفصاح المتعلق بالأدوات المالية: يجب على المؤسسة الإفصاح عن معلومات كمية ونوعية تسمح لمستعملي القوائم المالية تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية في تاريخ الإبلاغ المالي ويشمل ذلك ما يلي :[43]

1.2.3.3- الإفصاحات النوعية: وهي الإفصاحات التي تتضمن معلومات غير كمية، عن الأدوات المالية والمخاطر المتعلقة بها فعلى المؤسسة الإفصاح ولكل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

- التعرض للمخاطر وكيفية نشوئها.

-الأهداف والسياسات والعمليات والأنشطة المتخذة لإدارة هذه المخاطر والطرق المستخدمة لقياس هذه المخاطر.

- التغيرات من الفترات السابقة.

2.2.3.3- الإفصاحات الكمية: وهي معلومات عن مدى تعرض المؤسسة للمخاطر، مستندة على معلومات داخلية تم تزويد الإدارة بها، وتتضمن هذه الإفصاحات ما يلي:

-بيانات رقمية حول إمكانية التعرض لتلك المخاطر كما هي بتاريخ إعداد البيانات المالية على أن تكون مبنية على معلومات من ذوي العلاقة من المستويات العليا في إدارة المؤسسة-مجلس الإدارة-.

-تركزات المخاطر سواء على أساس جغرافي ، أو على عملاء معينين أو في أسواق معينة، أو على أنواع معينة من السلع أو الأدوات المالية، ويرتبط ذلك بسياسة التنويع.

3.2.3.3- إفصاحات أخرى مطلوبة: سوف نوضح بعض الإفصاحات المتعلقة بالبنود التي وردت إجمالية في الفروع التي سبق وأن تطرقنا لها كما يلي:[44]

أ .مخاطر السيولة: هي المخاطر المتعلقة بعدم القدرة على تدبير الأموال النقدية اللازمة للوفاء بالالتزامات ويطلق عليها بمخاطر التمويل وتتطلب الفقرة 39 من المعيار الإفصاح ما يلي:

-تحليل لتواريخ استحقاق المطلوبات المالية القائمة.

-وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة لتلك المطلوبات.

ب .مخاطر السوق: هي المخاطر التي تكون فيها القيمة العادلة، أو التدفقات النقدية للإدارة المالية، ستتغير بسب التغيرات في الأسعار السوقية، ويجب الإفصاح عما يلي:

-تحليل الحساسية لكل نوع من أنواع مخاطر السوق التي قد تتعرض لها المؤسسة، كما في تاريخ القوائم المالية مع بيان أثر هذه المخاطر على قائمة الأرباح والخسائر وحقوق الملكية، ويعني تحليل الحساسية تحليل مدى تأثير معدلات أسعار فائدة افتراضية مختلفة على محفظة الأوراق المالية.

-الأساليب والفرضيات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية.

-التغيرات التي طرأت على الأساليب والفرضيات المستخدمة مقارنة بالفترات السابقة وأسباب هذه التغيرات.

ج .مخاطر الائتمان: هي المخاطر التي تتعلق بعدم القدرة على الوفاء بقيمة الأداة المالية التي تمثل الالتزام المالي في تاريخ استحقاقها ويجب الإفصاح لكل فئة من الأدوات المالية عما يلي:

-الحد الأقصى للمبلغ الذي قد تتعرض له المؤسسة لمخاطر الائتمان بتاريخ القوائم المالية دون الأخذ بعين الاعتبار أية ضمانات بحوزة المؤسسة.

-وصف للضمانات الموجودة بحوزة المؤسسة مقابل تلك الأدوات.

-الإفصاح عن المزايا الائتمانية للأصول المالية.

د .مخاطر التدفقات النقدية: وهي المخاطر المتعلقة بالتغيرات في التدفقات النقدية المرتبطة بالأداة المالية نتيجة لعوامل مختلفة.

هـ .متطلبات الإفصاح المتعلقة بتحوط التدفق النقدي: وتشمل على ما يلي:

-الفترات التي سيحدث فيها التدفق النقدي ومتى ستؤثر هذه التدفقات عل الربح والخسارة.

-وصف لأي عمليات تم التحوط لها مسبقا ولا يتوقع حدوثها.

-المبلغ المعترف به في حقوق الملكية خلال الفترة.

-المبلغ المحول من قائمة حقوق الملكية إلى قائمة الأرباح والخسائر للفترة المذكورة.

V- الخاتمة:

في هذا الإطار سعينا من خلال دراستنا هذه إلى الإحاطة بموضوع الإفصاح المحاسبي مع التركيز على معايير المحاسبة الدولية التي لها علاقة بالإفصاح و من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة فقد احتوت الدراسة على ثلاثة محاور.

فالإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية يؤدى إلى زيادة المحتوى الإعلامي للقوائم المالية، وإضفاء الشفافية على المعلومة المحاسبية، فهو ينطوي على الإعلان بطريقة اختيارية أو إجبارية، لبعض ما لدى الإدارة من معلومات وبيانات ذات صفة اقتصادية نافعة للأطراف الخارجية، حيث تعتبر تعليمات الإفصاح من العناصر الأساسية التي تساهم في استرجاع ثقة المستثمرين واستقطاب المزيد من الاستثمارات المحلية والأجنبية على حد سواء، حيث يحقق الإفصاح المحاسبي في حال توفره جوا من الثقة بين المتعاملين ويساعدهم على محاربة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين وغيرهم من أصحاب القرارات.

VI- نتائج البحث:

بعد تناولنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من الإفصاح المحاسبي، الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية، وعموما أسفرت الدراسة عن مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي :

- تعتبر عملية الإفصاح أداة مهمة ورئيسية في التعريف بالأحداث التي قامت بها المؤسسة، والتي يمكن اتخاذ من خلالها مجموعة من القرارات.

- إن الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية من شأنه تعزيز جودة وواقعية المعلومات المحاسبية والمالية وقابليتها للتحقق، وبالتالي بعث ثقة المستثمر فيها، حيث يسمح الإفصاح المحاسبي بتخفيض درجة عدم التأكد بين المستثمرين.

- إن تطبيق أي دولة لمعايير المحاسبة الدولية، يعد أمرا ضروريا في العصر الحالي نظرا لما تحتويه هذه المعايير من إيجابيات عديدة، حيث يهدف إلى إظهار الوقائع والحقائق الاقتصادية.

VII- الإحالات والمراجع :

[1] محمد عبد الله المهندي ،وليد زكريا صيام ، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم ،دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ،دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 34، العدد 2،2007 ،الأردن ، ص260.

[2] محمد نواف حمدان عابد ،دراسة تحليلية لمشاكل القياس و الإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية ،دراسة تطبيقية ،كلية العلوم المالية والمصرفية ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،القاهرة ، مصر ، 2006،ص 88.

[3] محمد مطر ،وليد ناجي الحيالي،حكمت أحمد الراوي، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات،دار حنين للنشر، عمان،1995،ص371.

[4] حواس صالح ،التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008، ص124.

[5] عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، بمدينة الرياض، الطبعة الأولى، المملكة العربية السعودية، ، 2009، ص ص590-591.

[6] جودي محمد رمزي ، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات،مرجع سابق ،ص11.

[7] رولا كاسر لايقة ،القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة المصرفية، قسم المحاسبة، جامعة تشرين ،سوريا، 2007،ص56.

[8] محمد نواف حمدان عابد، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية،مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،تخصص محاسبة ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية،القاهرة،مصر،2006،ص91.

[9] بالعيد محمد الكامل، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها، مرجع سابق، ص16.

[10] عبد المنعم عطا العلول ، دور الإفصاح المحاسبي في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة ،الجامعة الإسلامية ، غزة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،تخصص محاسبة وتمويل ،فلسطين ،ص23.

[11] قاضي فاطمة الزهراء ،أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية،مرجع سابق ،ص37

[12] غازي عبد العزيز، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص09.

[13] زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية،مرجع سابق، ص50.

[14] عبد المنعم عطا العلول ،دور الإفصاح المحاسبي في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة، مرجع سابق ،ص ص28-29.

[15] وليد ناجي الحيالي ،نظرية المحاسبة ،منشورات الأكاديمية العربية ،الدانمرك،2007،ص370.

[16] زغدار أحمد ،سفير محمد ،خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ، مجلة الباحث بجامعة ورقلة ،العدد 2009/07،ص 84.

[17] سفير محمد، حوكمة الشركات سبيل لإعادة الثقة في الإفصاح المحاسبي ،مجلة معارف ،جامعة البويرة ،العدد 11،2011،الجزائر، ص151.

[18] حواس صلاح :التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2008/2007، ص.ص57 ،58.

[19] لطفي أمين السيد أحمد :المحاسبة الدولية، الإسكندرية :الدار الجامعية، 2004 ، ص 373.

[20] سيد محمد،الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة2 ،2015/2014، ص140.

[21] Robert Obert: Pratique des normes IAS / IFRS, comparaison avec les règles françaises et les US-GAAP. 2eme édition. paris: Dunod. 2004 , p16

[22] International Federation of Accountants ,HANDBOOK OFINTENATIONAL AUDITING ,ASSURANCE ,AND ETHICS PRONOUNCEMENT ,IFAC publication ,, 2007 , New Yorkp:09

[23] الصيح عبد الحميد ،العولمة وتأثيرها على المعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على التطبيقات المحاسبية في الدول النامية، مجلة الإداري، المجلد 24 العدد90،2002، ص ص70 ،71.

[24] بودبة خالد، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المحاسبية والمالية للمؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2007 ،ص64.

[25] العرابي حمزة،المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2013/2012، ص47.

[26] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،) عمان،2006 .

[27] Jean – François Regnard, lire un bilan c'est simple, (Paris : Chiron ,2007) P. 37 .

[28] عطية عبد الرحمان ،المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي برج بوعريريج ، الجزائر،2009،ص10.

[29] محمد مطر ، موسى السويطي ، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع الطبعة الثانية ، الأردن ، 2008،ص366.

[30] محمد مطر ، موسى السويطي ، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية، مرجع سابق ،ص368.

[31] حاج علي ،النظام المحاسبي المالي الجديد،دار بلقيس للنشر،الدار البيضاء،الجزائر ،2009،ص106.

[32] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2000، ص 321 .

[33] Jean – Jacques Julian , les normes comptables internationales IAS/IFRS , édition foucher 2008, p 22.

[34] Jean-Jacques Julian , op.cit, p29.

[35] محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط02،2008،ص ص371-373.

[36] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 ، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط01،2008،ص ص 132،133.

[37] نفس المرجع السابق، ص246.

[38] مأمون حمدان، المعيار المحاسبي الدولي24 IAS .جمعية المحاسبين القانونيين السورية، سوريا،2008.

[39] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 ، مرجع سابق،ص247-248.

[40] محمد مطر وآخرون،مرجع سابق، ص ص381،380.

[41] حسين القاضي، مؤمون حمدان،المحاسبة الدولية ومعاييرها،دار الثقافة،ط1،الأردن،2008،ص814.

[42] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية –الجوانب النظرية والعملية-مطابع الدستور التجارية، عمان الأردن،2008،ص635.

[43] حسين القاضي،مؤمون حمدان،المحاسبة الدواية ومعاييرها،مرجع سابق،ص821.

[44] محمد أبو نصار وآخرون، مرجع سابق، ص ص787-791.