

مقدمة في معايير المحاسبة الدولية

إعداد: د. سمير الريشاني

تمثل معايير المحاسبة الدولية مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية عالية الجودة وقابلة للفهم والتطبيق وتلبي المطالب بوجود شفافية وقابلية للمقارنة في أسواق رأس المال العالمية. أن وضع معايير محاسبة دولية يمثل أداة مفيدة لدعم بيئة تنظيمية دولية مستقرة وأكثر أمنًا.

الحاجة لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS:

مع أن البيانات المالية قد تبدو متشابهة من بلدٍ إلى آخر لكن هناك فروق بينها بسبب ظروف اجتماعية واقتصادية وقانونية مختلفة، وقد أدى ذلك إلى:

- استخدام تعاريف ومصطلحات مختلفة، كاستخدام اندثار، اهتلاك، إهلاك، واستهلاك للدلالة على نفس المعنى.
- استخدام معايير مختلفة في الاعتراف والقياس والإفصاح.

ويسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لتضييق تلك الفوارق وزيادة توافق التشريعات ومعايير المحاسبة دولياً لتلبية حاجات المستخدمين.

القوانين والأنظمة المتعلقة بتبني معايير المحاسبة الدولية في سورية:

(1) المرسوم التشريعي رقم 55/ لعام 2006 (قانون سوق دمشق للأوراق المالية):
المادة 65/ب: ... تعتمد معايير المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتلتزم بالتالي جميع الجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية (المحدثة بالقانون رقم 22/ لعام 2005) بإعداد بياناتها وقوائمها المالية وفقاً للمعايير المذكورة.

(2) القانون رقم 33 / لعام 2010 مجلس المحاسبة والتدقيق – تنظيم مهنة المحاسبة
المادة 5/: ... يختص المجلس (مجلس المحاسبة والتدقيق) بوضع السياسات والنظم اللازمة لتحقيق أهدافه وله على الأخص:
... إلزام الجهات ذات العلاقة بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية ومعايير التدقيق الدولية ومعايير التقييم الدولية في ضوء المستجدات والمتغيرات المحلية والدولية في إطار خطة محددة زمنياً يضعها مجلس المحاسبة والتدقيق .
.... إجراء البحوث اللازمة لسلامة تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقييم الدولية ومعايير المراجعة الدولية بما يتلاءم مع الأوضاع الاقتصادية والمالية والقانونية ونشر هذه المعايير والإلزام باتباعها .
... الإسهام في تحقيق التفاعل فيما بين الجامعات والمعاهد وبين التطوير المقابل في معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية .
.... إضافة خدمات أخرى تشملها مهنة التدقيق والمراجعة وفق المعايير الدولية .

(3) قانون الشركات: المرسوم التشريعي رقم 29/ لعام 2011 (تعديل للمرسوم التشريعي رقم 3/ لعام 2008).

الشركة المحدودة المسؤولة، الباب الخامس: المادة/80/ حسابات الشركة: ... يترتب على الشركة تنظيم حساباتها وحفظ سجلاتها ودفاتها وفق معايير المحاسبة التي ينص عليها النظام الأساسي واللوائح المعتمدة من قبل الشركة.

الشركة المساهمة المغفلة: الباب السادس: المادة 188/ واجبات مدقق الحسابات: يجب ان يتضمن تقرير مدقق الحسابات ما يلي..

.... أن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منتظمة وان بياناتها المالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وتظهر المركز المالي للشركة ونتائج اعمالها وتدفقاتها النقدية بصورة عادلة وان الميزانية والبيانات المالية متفقة مع القيود والدفاتر.

الشركة القابضة: الباب السابع: المادة /208/ ميزانية الشركة القابضة: ... على الشركة القابضة ان تعد في نهاية كل سنة مالية ميزانية مجمعة وبيانات الارباح والخسائر والتدفقات النقدية لها ولجميع الشركات التابعة لها وان تعرضها على الهيئة العامة مع الايضاحات والبيانات المتعلقة بها وفقاً لما تتطلبه معايير اصول المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة.

مرسوم الاستثمار رقم 8 لعام 2007

حيث حددت المادة 12 منه أنه على المستثمر في أي مشروع حاصل على الموافقة القيام بما يلي: مسك حسابات نظامية للمشروع وفق معايير المحاسبة الدولية وتزويد الهيئة بنسخة من الميزانيات الخاصة بالمشروع مصدقة من قبل مكاتب وشركات تدقيق الحسابات المرخصة.

المرسوم رقم 490 بتاريخ 2007/12/26:

طببق النظام المحاسبي في المؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي بعد إلغاء المرسوم التنظيمي المتضمن النظام المحاسبي الموحد رقم 287 لعام 1978. وقد اتى النظام المحاسبي وفق المرسوم 490 منسجماً مع معايير المحاسبة الدولية إلى حد ما .

جمعية المحاسبين القانونيين في سورية .

أصدرت الجمعية القرار رقم 15 لعام 2007 والذي تضمن في المادة رقم 1 مايلي :
اعتماد معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني في ممارسة المحاسبة والمراجعة بما لا يتعارض مع القوانين والأنظمة النافذة.

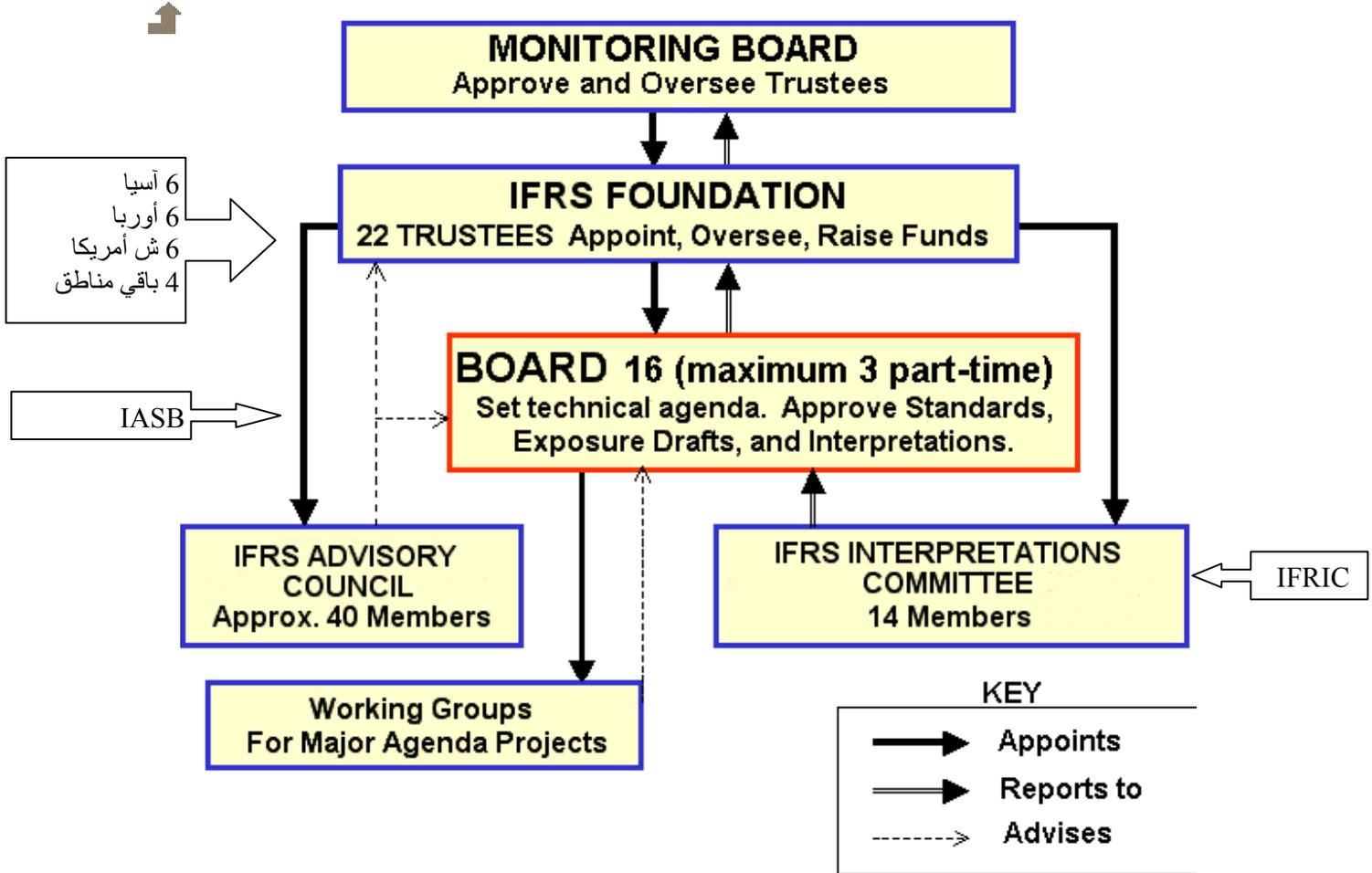
تاريخ لجنة (مجلس) معايير المحاسبة الدولية

تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC) في عام 1973، بموجب اتفاق ابرم بين جمعيات المحاسبة في عشرة دول هي "استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا وبريطانيا وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية"، التي شكل ممثلها أول مجلس إدارة للجنة، وقد كان الهدف من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC منذ نشأتها عام 1973 وحتى إعادة هيكلتها في عام 2001 مقتصرأ على ما يلي:

1. مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.
2. طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير محاسبية دولية تخدم المصلحة العامة.
3. تحقيق قدرأ من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.
4. العمل على تحقيق قدرأ من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.
5. مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.
6. طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير محاسبية دولية تخدم المصلحة العامة.
7. تحقيق قدرأ من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.

8. العمل على تحقيق قدراً من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير. وتم إعادة هيكلة اللجنة عام 2001 لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standards Board، وقد مرت لجنة (مجلس) معايير المحاسبة الدولية بمراحل تاريخية متعددة منذ تأسيسها وحتى الآن، ويعرض هذا الفصل لتلك التطورات وانعكاساتها على قبول وتبني معايير إعداد التقارير المالية الدولية عالمياً. وفيما يلي مخطط يبين الهيكلية الحالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية:

Diagram of the Current IASB Structure



معايير التقارير المالية الدولية الفعالة IAS/IFRS

صدر حتى تاريخه عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC المعاد تشكيلها 41 معياراً يطلق عليها IAS (28 ما زال فعالاً – 13 ملغاة) وصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB 13 معيار فعال يطلق عليها IFRS (العدد الإجمالي للمعايير الفعالة 41 معيار)، إضافة إلى مجموعة معايير إعداد التقارير المالية للشركات صغيرة ومتوسطة الحجم IFRS for SMEs.

كما تتضمن منشورات المجلس مقدمة معايير التقارير المالية الدولية وإطار عرض وإعداد البيانات المالية، وإصدار بعنوان ملاحظات الإدارة على قائمة ممارسة معايير إعداد التقارير المالية الدولية.

وتتضمن المنشورات أيضاً عدد من التفسيرات لبعض القضايا المحاسبية (33 تفسير صادرة عن SIC السابقة بقي منها فعالاً 11 تفسيراً والباقي 22 ملغاة، 20 تفسير صادرة عن IFRIC الجديدة منها 3 ملغاة و17 فعالة)

وفيما يلي قائمة بكل المعايير البيانات والتفسيرات حتى تاريخه:

أولاً: معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASC (1973-2001)

1- IAS1: عرض البيانات المالية 2007

2- IAS2: المخزون 2005

IAS3: القوائم المالية الموحدة

IAS4: محاسبة الاستهلاك

IAS5: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية

IAS6: الآثار المحاسبية للتغير في الأسعار

3- IAS7: قائمة التدفقات النقدية 1992

4- IAS8: التغيرات في السياسات والتقديرات المحاسبية والأخطاء 2003

IAS9: محاسبة نشاطات البحث والتطوير

5- IAS10: الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد التقارير المالية 2003

6- IAS11: عقود الإنشاءات 1993

7- IAS12: ضرائب الدخل 1996

IAS13: عرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة

IAS14: التقارير القطاعية

IAS15: المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار

8- IAS16: الممتلكات والمصانع والمعدات 2003

9- IAS17: عقود الإيجار 2003

- 10- IAS18: الإيرادات 1993
- 11- IAS19: منافع الموظفين 2011
- 12- IAS20: محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية 1983
- 13- IAS21: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية 2003
- IAS22: أندماج الأعمال**
- 14- IAS23: تكاليف الاقتراض 2007
- 15- IAS24: الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة 2009
- IAS25: محاسبة الاستثمارات**
- 16- IAS26: محاسبة والتقرير عن خطط منافع التقاعد 1987
- 17- IAS27: القوائم المالية المنفصلة 2011
- 18- IAS28: الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة 2011
- 19- IAS29: التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع 1989
- IAS30: الإفصاح في القوائم المالية للمصارف والمؤسسات المالية المشابهة**
- IAS31: المنافع في الشركات المشتركة**
- 20- IAS32: الأدوات المالية: العرض 2003
- 21- IAS33: حصة السهم من الأرباح 2003
- 22- IAS34: التقارير المالية المرحلية 1998
- IAS35: العمليات المتوقفة**
- 23- IAS36: انخفاض قيمة الأصول 2004
- 24- IAS37: المخصصات والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة 1998
- 25- IAS38: الأصول غير الملموسة 2004
- 26- IAS39: الأدوات المالية: الاعتراف والقياس (استبدال جزئياً بـ IFRS9) 2003
- 27- IAS40: الممتلكات الاستثمارية 2003
- 28- IAS41: العمليات الزراعية 2001

ثانياً: معايير إعداد التقارير المالية الدولية الصادرة عن IASB (2001- وما بعد)

- 1- IFRS1: تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة 2008
 - 2- IFRS2: المدفوعات على أساس الحصص 2004
 - 3- IFRS3: اندماج الأعمال 2008
 - 4- IFRS4: عقود التأمين 2004
 - 5- IFRS5: الأصول غير المتداولة المقتناة بغرض البيع والعمليات المتوقعة 2004
 - 6- IFRS6: استكشاف وتقييم الأصول المنجمية 2004
 - 7- IFRS7: الأدوات المالية: الإفصاح 2005
 - 8- IFRS8: التقارير القطاعية 2006
 - 9- IFRS9: الأدوات المالية 2010
 - 10- IFRS10: القوائم المالية الموحدة 2011
 - 11- IFRS11: اتفاقيات المشاركة 2011
 - 12- IFRS12: الإفصاح عن المنافع في الشركات الأخرى 2011
 - 13- IFRS13: قياس القيمة العادلة 2011
- ثالثاً: مقدمة معايير التقارير المالية الدولية وإطار عرض وإعداد البيانات المالية وإصدار بعنوان ملاحظات الإدارة على قائمة ممارسة معايير إعداد التقارير المالية الدولية
- رابعاً: معايير إعداد التقارير المالية للشركات صغيرة ومتوسطة الحجم IFRS for SMEs:
- خامساً: تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية الصادرة عن International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) والفعالة:
- 1- IFRIC1: التغييرات في عمليات إعادة المواقع لوضعها السابق الموجودة والالتزامات المشابهة 2004
 - 2- IFRIC2: حصص الأعضاء في الشركات التعاونية والأدوات المشابهة 2004
 - 3- IFRIC3: حقوق الإصدار *Emission Rights*
 - 4- IFRIC4: تحديد فيما إذا تضمنت الاتفاقيات عقد إيجار 2004
 - 5- IFRIC5: الحقوق بالمنافع الناجمة عن تمويل عمليات إعادة الموقع لما كان عليه 2004
 - 6- IFRIC6: الالتزامات الناجمة عن المشاركة بالسوق الخاص بالكهربائية والالكترونيات التالفة 2005

6- IFRIC7: تطبيق مدخل إعادة العرض وفق IAS29 التقارير المالية ذات التضخم المرتفع 2005

IFRIC8: نطاق المعيار IFRS 2

7- IFRIC9: إعادة تقييم المشتقات المندمجة 2006

8- IFRIC10: التقارير المالية المرحلية وانخفاض القيمة 2006

IFRIC11: صفقات المجموعة وأسهم الخزينة

9- IFRIC12: اتفاقيات تراخيص الخدمات 2006

10- IFRIC13: برامج ولاء الزبائن 2007

11- IFRIC14: IAS19- حدود أصول المنافع المحددة ومتطلبات الحد الأدنى للتمويل وتفاعلاتها 2007

12- IFRIC15: اتفاقيات التشييد في العقارات 2008

13- IFRIC16: تحوط صافي الاستثمار في العمليات الأجنبية 2008

14- IFRIC17: توزيع الأصول غير النقدية للملاك 2008

15- IFRIC18: تحويل الأصول من الزبائن 2009

16- IFRIC19: إطفاء الالتزامات المالية مع أدوات حقوق الملكية 2009

17- IFRIC20: تكاليف التعري (التجريد) في الصناعات المنجمية 2011

سادساً: تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية الصادرة عن Standing Interpretations Committee (SIC) والفعالة:

SIC 1: الاتساق – صيغ تكلفة مختلفة للمخزون

SIC 2: الاتساق – رسملة تكاليف الاقتراض

SIC 3: استبعاد الأرباح أو الخسائر غير المحققة في العمليات مع الشركات الشقيقة

SIC 5: تصنيف الأدوات المالية – أحكام التسديد المحتملة

SIC 6: تكاليف تعديل برامج الحاسب الآلي القائمة

1- SIC7: مدخل إلى اليورو 1998

SIC 8: تطبيق معايير المحاسبة الدولية لأول مرة كأساس رئيسي للمحاسبة

SIC 9: ضم الأعمال – التصنيف إما كامتلاك أو توحيد مصالح

2- SIC10: المساعدات الحكومية – غير المتعلقة بالتحديد بالنشاطات التشغيلية 1998

SIC 11: الصرف الأجنبي – رسملة الخسائر الناجمة عن الانخفاضات الحادة في سعر العملات

3- SIC12: توحيد البيانات – الشركات ذات الغرض الخاص 1998

4- SIC13: الشركات المسيطر عليها بشكل مشترك – المساهمة غير النقدية من خلال المشاركين 1998

SIC 14: الممتلكات والمصانع والمعدات – التعويض عن انخفاض قيمة البنود أو خسارتها

5- SIC15: عقود الإيجار التشغيلية - الحوافز (1999)

SIC 16: أسهم رأس المال – أدوات حقوق الملكية الذاتية المستعادة

SIC 17: حقوق الملكية – تكلفة عمليات حقوق الملكية

SIC 18: الاتساق – الطرق البديلة

SIC 19: عملة التقرير – قياس وعرض البيانات المالية وفق المعيارين IAS21-29

SIC 20: طريقة محاسبة حقوق الملكية – الاعتراف بعقود الإيجار

6- SIC21: ضرائب الدخل – استرداد الأصول غير القابل للاستهلاك المعاد تقييمها 2000

SIC 22: اندماج الأعمال – التسوية اللاحقة للقيمة العادلة والشهرة المقرر عنها مبدئياً

SIC 23: الممتلكات والمصانع والمعدات – الفحص الكبير لتكاليف الفحص

SIC 24: الأرباح لكل سهم – الأدوات المالية التي يمكن تسويتها بالأسهم

7- SIC25: ضرائب الدخل – التغييرات في حالة الضريبة للشركة أو مساهمها 2000

SIC 26: غير موجود

8- SIC27: تقييم جوهر العمليات بالصيغة القانونية لعقد الإيجار 2000

SIC 28: اندماج الأعمال – تاريخ التحويل والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية

9- SIC29: الإفصاح – عقود الامتيازات الخدمية 2001

SIC 30: التقرير عن العملات – الترجمة من عملة القياس إلى عملة العرض

10- SIC31: الإيرادات – عمليات المقايضة المتضمنة خدمات الإعلان 2001

11- SIC32: الأصول غير الملموسة – تكاليف مواقع الانترنت 2001

SIC 33: التوحيد وطريقة حقوق الملكية – حقوق التصويت المحتملة وتحميل منافع الملكية

إطار إعداد وعرض القوائم المالية IFRS Framework

د. سمير الريشاني

مقدمة

يحدد "إطار إعداد وعرض البيانات المالية" المفاهيم التي يبني عليها إعداد وعرض البيانات المالية ذات الغرض العام للمستخدمين الخارجيين. ويعد الإطار الأساس النظري لكل معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، وتجدر الإشارة إلى أن إطار إعداد وعرض البيانات المالية ليس معياراً، وبالتالي فليس لإطار إعداد وعرض البيانات المالية نفس درجة الإلزام الموجودة بأي معيار محاسبي دولي، كما أن العديد من المفاهيم الواردة في إطار إعداد وعرض البيانات المالية تم تضمينها في بعض معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS مثل المعيار رقم IAS1 "عرض البيانات المالية". ويعتبر المجلس IASB أنه في بعض الحالات التي يكون فيها تناقض بين إطار إعداد وعرض البيانات المالية وأي معيار فإنه يجب دائماً تغليب المعيار على إطار إعداد وعرض البيانات المالية.

أهداف إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام

يهتم إطار إعداد وعرض البيانات المالية بالقوائم المالي ذات الغرض العام، ويطبق على البيانات المالية لكافة المشاريع التجارية والصناعية ومنشآت الأعمال (خاصة أو مساهمة)، وتعد القوائم المالية ذات الغرض العام سنوياً على الأقل، وهي تلبية الحاجات العامة لشريحة واسعة من المستخدمين. ويعتبر إعداد وعرض البيانات المالية من مسؤولية الإدارة، وقد يحتاج بعض المستخدمين لمعلومات خاصة (غير منشورة بالبيانات المالية ذات الغرض العام) حيث يمكن لهم طلبها من الإدارة أو يكون لهم الصلاحية بالوصول إليها (بنوك ومقرضين)، ويعتبر المصدر الأساسي للمعلومات لبعض المستخدمين هو البيانات المالية ذات الغرض العام والتي يجب أن تكون معروضة لتلبية حاجاتهم ضمناً. وحسب إطار إعداد وعرض البيانات المالية فإنه لن يتم تلبية كل حاجات المستخدمين أو إرضائهم، ومع ذلك فإن إطار إعداد وعرض البيانات المالية يعتبر أن تقديم معلومات لإرضاء حاجات المستثمرين سوف ترضي بالتالي معظم حاجات المستخدمين الآخرين، وهذا ما يبرر وصف المعايير IFRS على أنها موجهة للمستثمرين Investor-oriented.

وتتمثل البيانات المالية ذات الغرض العام بما يلي: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل الشامل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق المساهمين، الإيضاحات والافصاحات الأخرى والمواد التفسيرية التي تمثل جزءاً مكمل للبيانات المالية.

هـداف البـيانات المـالية

تهدف البـيانات المـالية إلى توفير مـعلومات حول المـركز المـالي للشـركة والأداء المـالي للشـركة والتـغييرات في الوـضع المـالي للشـركة. وهـذه المـعلومات تفيد المـستخدمين المـختلفين في اتـخاذ قـراراتهم، وفيما يلي شـرح لكل هـدف من هـذه الأهداف:

الهدف (1) المـركز المـالي للشـركة يتأثر المـركز المـالي للشـركة بأربعة عـوامل:

العامل (1): المـوارد التي تسيطر عليها الشـركة: إن المـعلومات حول المـوارد الاقـتصادية التي تسيطر عليها الشـركة وقدرتها السـابقة على تطوـير تلك المـوارد هي مـعلومات مفيدة في التنبؤ بمقدرة الشـركة على توليد تدفقات نقدية في المـستقبل.

العامل (2): البنية المـالية للشـركة: إن المـعلومات حول البنية المـالية للشـركة مفيدة في:

- التنبؤ بحاجات الاقتراض في المـستقبل.
 - وقـدرة الشـركة على زيـادة التـمويل.
- بالإضافة إلى كيفية مساهمة الأرباح والتدفقات النقدية بذلك بما فيه منفعة الشـركة.

العامل (3): السيولة والقـدرة على الوفاء بالالتزامات، إن المـعلومات حول السيولة وقـدرة الشـركة على الإيفاء بالتزاماتها مفيدة في التنبؤ بقـدرة الشـركة على مواجـهة التزاماتها المـالية في ميعادها، وتشير السيولة إلى: توفر النقد في المـستقبل القريب. والقـدرة على سداد الـالتزامات على المـدى الأطول.

العامل (4): قـدرة الشـركة على التكيّف: أي قـدرة الشـركة على التكيّف مع التـغييرات في البيئـة التي تعمل بها مثل: تـغير البيئـة الاقـتصادية، تـغير البيئـة القانونيـة، الظروف الطارئـة الخ

الهدف (2) الأداء المـالي للشـركة Performance: أي تقيـم التـغييرات المـحتملة في المـوارد الاقـتصادية التي من المـحتمل أن تسيطر عليها الشـركة مـستقبلاً، والتنبؤ بقـدرة الشـركة على توليد تدفقات نقدية من المـوارد المـوجودة حالياً، وتشكيل حكم حول فاعلية Effectiveness الشـركة في استخدام مـوارد إضافية.

الهدف (3) التـغييرات في الوـضع المـالي للشـركة Changes in Financial Position: وهي مفيدة في تقيـم النـشاطات التـشغيلية والاستثمارية والتمويلية للشـركة، ومن الأمثلة على ذلك: قائمة الدخل تشير إلى الأداء المـالي. الميزانية تظهر الوـضع المـالي. قائمة التدفقات النقدية توضح كيفية توليد واستخدام النقدية. الإيضاحات والجداول المرفقة تقدم مـعلومات إضافية حول الشـركة.

الخصائص النوعية للبيانات المالية

هي الخصائص أو الصفات التي تجعل المـعلومات المعروضة في البـيانات المـالية مفيدة للمـستخدمين، وتتمثل الخصائص النوعية للبيانات المالية بما يلي:

الخصائص النوعية الأساسية

- الملائمة Relevance (وتتبع لها الأهمية النسبية)
 - القيمة التأكيدية Confirmation Value
 - القيمة التنبؤية Predictive Value
 - الأهمية النسبية Materiality
- العرض الصادق Faithful Presentation (المصدقية)
 - الأكمال Completeness
 - الحياد Neutrality
 - الخلو من الأخطاء Free of Error

الخصائص النوعية المحسنة

- القابلية للفهم Understandability
- القابلية للتحقق Verifiability
- التوقيت المناسب Timeliness
- القابلية للمقارنة Comparability

فرضيات المحاسبة الأساسية

تتمثل فرضيات المحاسبة الأساسية وفق إطار إعداد وعرض البيانات المحاسبية بأساس الاستحقاق والاستمرارية.

1. أساس الاستحقاق: ويتم الاعتراف عندما تحدث العنلية وليس عندما تستلم أو تدفع النقدية، وتحويل منافع ومخاطر عملية الشراء إلى الشاري عند التوريد Delivery أي في نقطة انتقال الملكية من البائع إلى الشاري.1
2. الاستمرارية Going Concern.

عناصر البيانات المالية

تقسم عناصر البيانات المالية إلى: 1- المركز المالي (أصول - التزامات - حقوق ملكية). 2- الأداء أو قائمة الدخل (إيرادات - مصاريف)

الأصول Assets: وهي موارد تسيطر عليها الشركة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنها منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للشركة.

أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة بالأصل: ممكن أن تتدفق للشركة بعدة طرق:

1لمعرفة نقطة التوريد بين البائع والشاري راجع مصطلحات التجارة العالمية Incoterms

- استخدام الأصل بإنتاج السلع أو الخدمات.
- مبادلة بأصل آخر.
- تسديد التزام.
- توزيع على الملاك.
- تخفيض التدفقات النقدية الخارجة مثل تصنيع بديل يخفض تكاليف الإنتاج.
- وهناك توافق بين النفقة المتكبدة وخلق الأصل لكن هذين المفهومين قد لا يتفقان دائماً:
- عند تكبد نفقة فهذا قد يبرهن أن الشركة تلتزم منافع اقتصادية مستقبلية، لكن ذلك ليس دليل قاطع بأن النفقة سوف تلي تعريف الأصل، فالمصاريف مثلاً ليست برهاناً حاسماً على توليد أصل.
- أن غياب النفقة ذات العلاقة لا يعني أن البند ليس أصلاً (مثل الحصول على هبة).
- ومن الأصول التي لها وجود مادي الممتلكات والمصانع والمعدات، ومن الأصول التي ليس لها وجود مادي (الأصل غير ملموس) براءة الاختراع وحقوق النشر، ومن الأصول الناجمة عن حقوق قانونية الحسابات المدينة والزيائن، كما أن العمليات التي من المتوقع أن تحدث مستقبلاً لا تؤدي إلى خلق أصول (مثل خطط الشراء).
- الالتزامات **Liabilities**: وهي مديونية حالية على الشركة ناشئة عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عن سدادها تدفقات خارجة للموارد والتي تتجسد فيها منافع اقتصادية تملكها الشركة مثال ذلك: دفع نقدية. تحويل أصل آخر. تقديم خدمات. استعاضة التزام بالتزام آخر.
- حقوق الملكية **Equity**: وهي حصة الملاك المتبقية في أصول الشركة بعد طرح كافة الالتزامات.
- الإيرادات: وهو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلية أو زيادات في الأصول أو نقصان في الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية ويقسم الدخل إلى:

- إيرادات (نشاط عادي) **Revenue (Income)**
- مكاسب (نشاط غير عادي أو غير متكرر) **Gain**
- المصاريف **Expense**: وهي النقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استنفاد الأصول أو تكبد التزامات التي ينشأ عنها نقص في الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى الملاك، وتقسم المصاريف إلى: **Expense**. خسائر **Loss**. تعديلات الحفاظ على رأس المال.

فإعادة تقييم أو إعادة عرض الأصول والالتزامات يؤدي إلى زيادة أو نقصان في حق الملكية، ولا تدخل هذه التغييرات في قائمة الدخل بل تدخل ضمن حق الملكية كتعديلات للحفاظ على رأس المال أو احتياطات إعادة تقييم.

معايير الاعتراف بعناصر القوائم المالية

الاعتراف **Recognition** هو عملية إدراج التأثيرات المالية لعملية ما أو لحدث اقتصادي ما وعرض ذلك ضمن القوائم المالية للبند الذي يحقق معايير الاعتراف وتعريف العنصر، وتتمثل

معايير الاعتراف بعناصر القوائم المالية بما يلي: 1- احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية. 2- موثوقية القياس.

قواعد الاعتراف بالأصل

يتم الاعتراف بالأصل عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية على الشركة، وإن للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية، ويمكن تلخيص الاعتراف بالأصل بالميزانية كما يلي: تعريف الأصل + معايير الاعتراف = أصل، فمثلاً لا يعتبر إيجار السنة الحالية أصلاً، لأنه ليس من المحتمل أن تتدفق عن الإيجار منافع اقتصادية مستقبلية تتعدى السنة الحالية.

قواعد الاعتراف بالالتزام

يتم الاعتراف بالالتزام عندما يكون من المحتمل أن ينجم عن تسديد التزام حالي تدفق خارج للمنافع الاقتصادية، وأن المبلغ الذي سيتم تسديده يمكن قياسه بموثوقية، ولا يتم الاعتراف بالالتزامات الناجمة عن عقود لم يتم تنفيذها مثل طلب بضاعة لم تورد أو تستلم بعد.

قواعد الاعتراف بالإيرادات (دخل)

يتم الاعتراف بالإيراد عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل أو نقص في التزام ويمكن قياسها بموثوقية.

قواعد الاعتراف بالمصاريف

يتم الاعتراف بالمصروف عندما ينشأ نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في التزام ويمكن قياسه بموثوقية، ويتم الاعتراف بالمصاريف على أساس الارتباط المباشر بين التكاليف المتكبدة والإيرادات المكتسبة (مقابلة المصاريف بالإيرادات)، مثال ذلك تكلفة البضاعة المباعة # إيرادات المبيعات.

وفي حالات خاصة يمكن الاعتراف بمصروف عندما لا تولد النفقة أصل، أو الاعتراف بمصروف عند تكبد التزام دون الاعتراف بأصل، وبالتالي فالنفقة Expenditure إما أن تكون مصروفاً Expense أو أصلاً Asset.

معايير قياس عناصر القوائم المالية

القياس Measurement هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر باختيار أساس محدد للقياس:

1- التكلفة التاريخية Historical Cost:

تسجيل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله، أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليه في تاريخ العملية. تسجيل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين، أو النقد أو ما يعادله المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

2- التكلفة الجارية (استبدال) Current Cost

ويسمى سعر الدخول، وتسجيل الأصول بالمبلغ النقدي أو ما يعادله، والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر. وتسجيل الالتزامات بالمبلغ النقدي غير المخصوم أو ما يعادله، المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

3- القيمة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد أو سعر البيع) Net Realizable (Settlement) Value

ويسمى سعر الخروج، وتسجيل الأصول بالمبلغ النقدي أو ما يعادله، والذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة. تسجيل الالتزامات بالمبلغ النقدي غير المخصوم أو ما يعادله، أي بقيم سداد الدين، والتي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

4- القيمة الحالية (Discounted) Present Value

تسجيل الأصول بالقيمة المخصومة (الحالية) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية، والتي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط. تسجيل الالتزامات بالقيمة المخصومة (الحالية) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة، والتي من المتوقع أن يحتاج إليها سداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

5- القيمة العادلة Fair Value

على الرغم من أنها لم ترد ضمن إطار إعداد وعرض البيانات المالية، فقد أصبح مفهوم القيمة العادلة هاماً للغاية، والقيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في العملية موضوع البحث.

"عرض البيانات المالية"

Presentation Of Financial Statements (IAS 1)

د. سمير الريشاني

هدف المعيار

يهدف المعيار إلى بيان الأساس لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع البيانات المالية الخاصة للفترات السابقة والبيانات المالية للمشاريع الأخرى، ويقصد بالبيانات المالية ذات الغرض العام: هي تلك البيانات التي تهدف إلى سد حاجات المستخدمين غير المؤهلين لمطالبة المنشأة بإعداد تقارير تكون مصممة حسب احتياجاتهم الخاصة من المعلومات.

*يحدد هذا المعيار الاعتبارات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية.

نطاق المعيار

*على المنشأة تطبيق هذا المعيار في إعداد و عرض البيانات المالية ذات الغرض العام المعدة وفقا للمعايير الدولية .

*تحدد المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية متطلبات الاعتراف والقياس لمعاملات معينة وأحداث أخرى.

*لا ينطبق هذا المعيار على هيكل و محتوى البيانات المالية المرحلية الموجزة التي يتم إعدادها وفقا للمعيار المحاسبة الدولي 34 "التقارير المالية المرحلية". إلا أن الفقرات 15 و 35 تنطبق على هذه البيانات المالية حيث نصت الفقرة 15 على أنه يمكن لمستخدم التقرير المالي المرحلي الوصول إلى أحدث تقرير مالي سنوي وعلى ذلك ليس من الضروري بالنسبة لإيضاحات التقرير المالي المرحلي إجراء تحديثات غير هامة نسبيا" للمعلومات التي تم الإبلاغ عنها في الإفصاحات في أحدث تقرير سنوي، وفي تاريخ مرحلي يعتبر تفسير الأحداث والعمليات التي هي هامة لفهم التغيرات في المركز المالي و أداء المشروع منذ آخر فترة تقرير سنوي أنه أكثر نفعاً". أما المادة 35 فقد نصت أنه عند قياس الأصول والالتزامات و الدخل والمصروفات و التدفقات النقدية الواردة في البيانات المالية فإن المشروع الذي يعد تقاريره سنويا" يأخذ في الاعتبار المعلومات التي تصبح متوفرة خلال السنة المالية وقياسها في النهاية على أساس سنوي حتى تاريخه.

*ينطبق هذا المعيار بالتساوي على كافة المنشآت بما في ذلك التي تعرض بيانات مالية موحدة أو بيانات مالية منفصلة.

*يستخدم هذا المعيار مصطلحات تناسب المنشآت الربحية ، بما في ذلك المنشآت التجارية في القطاع العام وإذا احتاجت المنشآت التي تنطوي على أنشطة غير ربحية في القطاع الخاص أوفي القطاع العام لتطبيق هذا المعيار فإنها تحتاج إلى تعديل المواصفات المستخدمة لبود سطر معينة في البيانات المالية و للبيانات المالية نفسها.

*قد تحتاج المنشآت التي لا تملك حقوق ملكية(على سبيل المثال الصناديق المشتركة) و المنشآت التي تكون أسهم رأسمالها عبارة عن حقوق ملكية (على سبيل المثال المنشآت التعاونية)إلى تعديل عرض البيانات المالية.

المعايير المالية لإعداد التقارير المالية:

هي المعايير والتفسيرات التي يتبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية و تشمل ما يلي

*المعايير المالية لإعداد التقارير المالية

*معايير المحاسبة الدولية

*التفسيرات المطورة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و لجنة التفسيرات الدائمة السابقة

الغرض من البيانات المالية

هدف البيانات المالية هو توفير المعلومات حول المركز المالي و الأداء المالي و التدفقات النقدية للمنشأة التي تفيد شريحة من المستخدمين عند اتخاذهم للقرارات الاقتصادية و تبين البيانات المالية أيضا "نتائج و جبات الإدارة في عملية تنظيم الموارد الموكلة لها ولتحقيق ذلك توفر البيانات المالية المعلومات حول ما يخص المنشأة من حيث :

*الأصول

*الالتزامات

*حقوق الملكية

*الدخل و المصروفات بما فيها المكاسب والخسائر

*مساهمات المالكين و توزيع الحصص عليهم بصفتهم مالكين

*التدفقات النقدية

الابتعاد عن تبني متطلب معين في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

في أكثر الظروف ندرة التي يتوصل فيها إلى أن الامتثال لمتطلب معين في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية يكون مضللاً" إلى حد بعيد يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في الإطار، لكن الإطار التنظيمي ذو الصلة يحظر الابتعاد عن تبني المتطلب، ينبغي على المنشأة إلى أقصى حد ممكن تخفيض الجوانب المضللة الملحوظة في الامتثال عن طريق الإفصاح عن ما يلي:

* عنوان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، و طبيعة المتطلب، و السبب الذي دفع الإدارة اعتبار الامتثال لهذا المتطلب مضللاً "جدا" في الظروف التي تتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في الإطار *لكل فترة معروضة التعديلات على كل بند في البيانات المالية التي اعتبرتها الإدارة ضرورية لتحقيق العرض العادل

وفي تقييم ما إذا كان الامتثال لمتطلب محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية يكون مضللاً" بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في الإطار تقوم الإدارة بدراسة ما يلي :

*سبب عدم تحقيق هدف البيانات المالية في ظروف معينة

*كيفية اختلاف المنشأة عن ظروف غيرها من المنشآت التي تتمثل للمتطلب . وإذا امتثلت منشآت أخرى في ظروف مماثلة مع المتطلب فإنه يوجد افتراض قابل للدحض يفيد بأن امتثال المنشأة مع المتطلب لا يكون مضللاً"جدا" بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المحدد في الإطار

فرضية استمرارية المنشأة :

عند إعداد البيانات المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المشروع على البقاء كمؤسسة مستمرة .و يجب على المنشأة إعداد البيانات المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما لتصفية المشروع أو التوقف عن المتاجرة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك، وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تلقي شكوكاً" كبيرة في قدرة المشروع على البقاء كمؤسسة مستمرة فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحالات من عدم التأكد، وعندما لا تقوم المنشأة بإعداد البيانات المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة و على الأساس الذي تم بموجبه إعداد البيانات المالية من قبل المنشأة و سبب عدم اعتبار المشروع مؤسسة مستمرة .

أساس الاستحقاق المحاسبي:

يجب على المشروع إعداد بياناته المالية باستثناء المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي

عند استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي تقوم المنشأة بالاعتراف بالبنود كأصول،التزامات،حقوق ملكية دخل ومصاريف (عناصر البيانات المالية) عندما تلبى التعريفات ومعايير الاعتراف لتلك العناصر في الإطار

الأهمية النسبية والتجميع:

يجب على المنشأة عرض كل بند مادي بشكل منفصل لكل بند مشابه ، و يجب على المنشأة أيضا"عرض البنود المختلفة في طبيعتها أو وظيفتها بشكل منفصل باستثناء ما ليس له أهمية نسبية

ويعتبر البند ذو أهمية نسبية إذا كان إغفاله أو عرضه بصورة خاطئة يؤثر بشكل فردي أو جماعي على القرارات الاقتصادية التي يشكلها المستخدمون على أساس البيانات المالية .و تعتمد المادية على حجم وطبيعة الإغفال أو العرض الخاطئ المقدر في الظروف المحيطة . وقد يكون حجم البند أو طبيعته أو كلاهما هو العامل المحدد . إن تقدير ما إذا كان الحذف أو البيان الخاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين ،ويكون بالتالي ماديا" يتطلب دراسة خصائص هؤلاء المستخدمين .و ينص إطار إعداد وعرض البيانات المالية على أنه يفترض أن يكون لدى المستخدمين معرفة معقولة بالأنشطة التجارية والمحاسبية و الاقتصادية وأن يكون لديهم الاستعداد لدراسة المعلومات بجهد معقول .لذلك ينبغي أن يأخذ التقدير بعين الاعتبار كيف يمكن أن يتوقع من مستخدمين يملكون مثل هذه الخصائص أن يتأثروا في اتخاذ القرارات الاقتصادية

*تنجم البيانات المالية من معالجة كميات كبيرة من العمليات التي تمت هيكلتها بتجميعها في مجموعات حسب طبيعتها أو وظيفتها .والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض بيانات مختصرة و مصنفة تشكل بنودا" في البيانات المالية ،وإذا كان أحد البنود ليس ماديا"على انفراد فإنه يتم تجميعه مع البنود الأخرى إما في تلك البيانات أو في الإيضاحات ،والبند الذي ليس له أهمية نسبية بشكل كاف ليستلزم عرضا" منفصلا" في تلك البيانات قد يكون تم عرضه منفصلا" في الإيضاحات

التفاصيل:

على المنشأة عدم إجراء تقاص بين الأصول والالتزامات أو الدخل والمصاريف إلا إذا كان مسموح به من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

عندما تكون بنود الأصول و الالتزامات وكذلك الدخل والمصروفات مادية يجب أن يتم التقرير عنها بشكل منفصل لأن التفاصيل في قائمة الدخل الشاملة أو قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل المنفصلة (إن عرضت) يقلل من قدرة المستخدمين على فهم العمليات التي يتم القيام بها وعلى تقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمشروع (إلا إذا كان التفاصيل يعكس جوهر العملية أو الحدث)

*إن تقديم التقارير حول الأصول مخصصا"منها مخصصات التقييم،مثال ذلك مخصصات التقادم للمخزون و مخصصات الديون المشكوك فيها لحسابات الذمم المدينة لا يعتبر مقاصة

*تقوم المنشأة بالعرض على أساس صافي الأرباح والخسائر الناشئة من مجموعة من العمليات المتشابهة، مثال ذلك الأرباح و الخسائر من الصرف الأجنبي أو الأرباح و الخسائر الناشئة من الأدوات المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة، بطريقة أخرى فإن المنشأة تعرض الأرباح و الخسائر بشكل منفصل إذا كانت مادية

تكرار إعداد التقارير

تعرض المنشأة مجموعة كاملة من البيانات المالية سنويا" على أقل تقدير (بما في ذلك المعلومات المقارنة). وعندما تغير المنشأة نهاية فترة إعداد التقارير الخاصة بها وتعرض البيانات المالية لفترة تزيد أو تقل عن العام فإنها تفصح بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها البيانات المالية عما يلي :

*السبب وراء استخدام فترة تزيد أو تقل عن عام

*حقيقة أن المبالغ المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل

المعلومات المقارنة

تفصح المنشأة عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لكافة المبالغ التي تم الإبلاغ عنها في البيانات المالية للفترة الحالية. و تدرج المنشأة معلومات مقارنة للمعلومات التفصيلية والوصفية عندما تكون ملائمة لفهم البيانات المالية للفترة الحالية .

تعرض المنشأة التي تفصح عن المعلومات المقارنة، بالحد الأدنى، بيانين للمركز المالي و اثنين من كل بيان من البيانات المالي الأخرى و الملاحظات المتعلقة بها. وعندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تقوم بإعادة بيان البنود في بياناتها المالية، تعرض بالحد الأدنى ثلاثة بيانات مالية للمركز المالي و اثنين من كل بيان من البيانات الأخرى والملاحظات المتعلقة. تعرض المنشأة بيانات المركز المالي في :

*نهاية الفترة الحالية

*نهاية الفترة السابقة(وتعتبر نفس بداية الفترة الحالية)

*بداية الفترة المقارنة الأولى

في بعض الحالات تواصل المعلومات التفصيلية المتوفرة في البيانات المالية للفترة السابقة ملاءمتها للفترة فمثلا"تعرض المنشأة في الفترة الحالية تفاصيل نزاع قانوني غير مؤكد النتائج في نهاية فترة إعداد التقارير السابقة مباشرة" لم تتم تسويته بعد. و يستفيد المستخدمون من المعلومات التي تبين الشكوك الموجودة في نهاية فترة إعداد التقارير السابقة والمباشرة و عن الخطوات التي تم اتخاذها خلال الفترة لتسوية الشكوك

_عندما تغير المنشأة عرض أو إعادة تصنيف البنود في بياناتها المالية ،تقوم المنشأة بإعادة تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كانت إعادة التصنيف غير عملية وعندما تقوم المنشأة بإعادة تصنيف المبالغ المقارنة ،تفصح المنشأة عن:

1_طبيعة إعادة التصنيف

2_مبلغ أي بند تم إعادة تصنيفه

3_سبب إعادة التصنيف

*عندما تكون إعادة تصنيف المبالغ المقارنة غير عملية يجب على المشروع الإفصاح

1_ سبب عدم إعادة التصنيف

2_طبيعة التغييرات التي كانت سوف تتم لو أن المبالغ قد تم إعادة تصنيفها

اتساق العرض

تحتفظ المنشأة بعرض وتصنيف البنود في البيانات المالية لفترة ما إلى الفترة التي تليها باستثناء الحالات التالية:

1_إذا كان من الواضح بعد حدوث تغير مهم في طبيعة عمليات المنشأة أو بعد مراجعة بياناتها المالية أن عرضاً أو تصنيفاً آخر سيكون أكثر ملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار معايير اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في معيار المحاسبة الدولي 8

2_إذا كان يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية تغييراً" في العرض

تغير المنشأة طريقة عرض بياناتها المالية فقط إذا وفرت طريقة العرض الجديدة معلومات موثوقة و أكثر أهمية بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية ومن المرجح استمرار الهيكل المعدل ،بحيث لا يكون هناك ما يعيق القدرة على المقارنة .و عند القيام بهذه التغييرات على طريقة العرض ،تقوم المنشأة بإعادة تصنيف معلوماتها المقارنة(مثال ذلك:بيانات المنشآت المالية و تحديداً البنوك تعرض بشكل مختلف)

تحديد البيانات المالية :

يجب على المنشأة تحديد البيانات المالية بشكل واضح وتمييزها عن البيانات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة

تتطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فقط على البيانات المالية ، وليس بالضرورة على المعلومات الأخرى المعروضة في تقرير سنوي أو الملفات المنظمة أو في وثيقة أخرى ،و على ذلك فإن من المهم أن يكون المستخدمون قادرين على التفرقة بين المعلومات المعدة باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير

المالية عن المعلومات الأخرى التي من الممكن أن تكون مفيدة للمستخدمين إلا أنها ليست موضوعاً للمتطلبات

يجب أن تحدد المنشأة بوضوح كل بيان مالي و الملاحظات الخاصة به إضافة لذلك يجب أن تظهر المنشأة المعلومات التالية بشكل واضح وأن تكرر ها عند الضرورة حتى تكون المعلومات المعروضة مفهومة :

1- اسم المشروع الذي قدم التقرير أو وسائل أخرى للتحديد أو أي تغييرات في المعلومات التي تسبق تاريخ فترة إعداد التقارير السابقة

2_ تاريخ انتهاء فترة إعداد التقارير أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية أو الإيضاحات ذات العلاقة

3_ عرض عملة التقرير

4_ مستوى الدقة المستخدمة في عرض الأرقام في البيانات المالية

تشمل البيانات المالية ما يلي:

1- بيان المركز المالي

2_ بيان الدخل الشامل

3_ بيان التغييرات في حقوق الملكية

4-بيان التدفقات النقدية

5_ الإيضاحات: وتشمل ما يلي:1-الإيضاحات الخاصة بالبيانات السابقة

2_ الإفصاح عن السياسات المحاسبية

3_ مصادر عدم موثوقية التقديرات

4_ إفصاحات أخرى

بيان المركز المالي

المعلومات التي يجب عرضها في بيان المركز المالي

يجب أن يشمل بيان المركز المالي بحد أدنى بنود السطر للمبالغ التالية :

1_ الممتلكات والمصانع والمعدات

2_ عقارات استثمارية

3_ الأصول غير الملموسة

4_ الأصول المالية

5_ الاستثمارات التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية

6_ الأصول البيولوجية

7_ المخزون

8_ الذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى

9- النقد ومعادلات النقد

10_ إجمالي الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع و الأصول المشمولة في مجموعات التصرف والمصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة

11- الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى

12_ المخصصات

13_ الإلتزامات المالية

14_ الإلتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة

15_ الإلتزامات المشمولة في مجموعات التصرف والمصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 5

16_ حصص الأقلية التي تم عرضها ضمن حقوق الملكية

17_ رأس المال الصادر و الاحتياطي المنسوب إلى مالكي الشركة الأم

* يجب أن تعرض المنشأة بنود سطر و عناوين ومجاميع فرعية إضافية في بيان المركز المالي عندما يكون هذا العرض ذا علاقة بفهم مركز المنشأة المالي

* عندما تعرض المنشأة الأصول المتداولة وغير المتداولة والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة كتصنيفات منفصلة في بيان مركزها المالي ، فيجب عليها ألا تصنف الأصول (الإلتزامات) الضريبية المؤجلة على أنها أصول (إلتزامات) متداولة

* لا يحدد هذا المعيار الترتيب أو التنسيق الذي تعرض به المنشأة البنود

*تصدر المنشأة حكماً بشأن عرض البنود الإضافية بشكل منفصل على أساس تقييم:

أ_ طبيعة وسيولة الأصول

ب_ وظيفة الأصول ضمن المنشأة

ج_ مبالغ و طبيعة و توقيت الإلتزامات

*يشير استخدام أسس قياس مختلفة للفئات المختلفة من الأصول إلى اختلاف طبيعتها أو وظائفها ولذلك تقوم المنشأة بعرضها كبنود سطر مختلفة

التمييز بين المتداولة وغير المتداولة

تقوم المنشأة بعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة و الإلتزامات المتداولة وغير المتداولة كتصنيفات منفصلة في بيان مركزها المالي إلا إذا قدم العرض المستند إلى السيولة معلومات موثوقة وذات علاقة، و عندما ينطبق الاستثناء تقوم المنشأة بعرض كافة الأصول والإلتزامات وفقاً لسيولتها

الأصول المتداولة

يجب على المنشأة تصنيف الأصول على أنها متداولة عندما:

1_ يتوقع أن يتحقق الأصل أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمشروع

2- عندما يحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة

3- يتوقع أن يتحقق الأصل خلال اثنا عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير

4- عندما يكون الأصل نقداً أو أصلاً معادلاً للنقد إلا إذا كان الأصل توجد قيود على استعماله عند إعادة تسويته أو استخدم في تسديد الإلتزامات لاثني عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير

على المنشأة تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة

يستخدم هذا المعيار مصطلح "غير المتداول" ليشمل الأصول الملموسة و غير الملموسة و التشغيلية والمالية التي هي بطبيعتها طويلة الأجل، وهو لا يمنع استخدام أوصاف بديلة ما دام المعنى واضحاً

الدورة التشغيلية للمشروع: هي المدة بين امتلاك المواد الداخلة في عملية و تحقيقها نقداً أو في النقد المعادل

الإلتزامات المتداولة

على المنشأة تصنيف الإلتزام على أنه متداول عندما:

- 1_ عندما يتوقع تسديد الالتزام أثناء الدورة التشغيلية له
 - 2_ عندما يحتفظ بالالتزام بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة
 - 3_ عندما يستحق الالتزام التسديد خلال اثنا عشر شهرا" بعد فترة إعداد التقارير
 - 4_ ليس لدى المنشأة الحق في تأجيل التسوية للالتزامات على الأقل اثنا عشر شهرا" بعد فترة إعداد التقارير.
- يجب تصنيف جميع الالتزامات الأخرى على أنها غير متداولة
- تشكل بعض الالتزامات المتداولة مثل الذمم التجارية الدائنة ومستحقات الموظفين وتكاليف لتشغيل الأخرى جزءاً" من رأس المال المستخدم في الدورة التشغيلية العادية للمشروع
- تصنف المنشأة بعض البنود التشغيلية على أنها التزامات متداولة حتى وإن كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من اثني عشر شهرا" بعد تاريخ فترة إعداد التقارير
- تنطبق نفس الدورة التشغيلية العادية على تصنيف الأصول و الإلتزامات لمنشأة ما .

عندما لا تكون الدورة التشغيلية العادية قابلة للتحديد بشكل واضح، يفترض أن تكون مدتها اثني عشر شهرا" لا يتم تسديد الالتزامات المتداولة الأخرى كجزء من الدورة التشغيلية الحالية ، إلا أنها تستحق السداد خلال اثنا عشر شهرا" بعد فترة إعداد التقارير أو أنه احتفظ بها لأغراض المتاجرة ، والأمثلة على الالتزامات المالية بما يتفق مع المعيار 39، السحب البنكي على المكشوف وذلك الجزء من الالتزامات المالية المتداولة وأرباح الأسهم المستحقة الدفع وضرائب الدخل والذمم الدائنة الأخرى غير التجارية . أما الالتزامات التي توفر التمويل على أساس طويل الأجل (أي ليست جزءاً" من رأس المال العامل في الدورة التشغيلية العادية للمنشأة) والتي لا تستحق التسديد خلال اثنا عشر شهرا" بعد فترة إعداد التقارير فهي التزامات غير متداولة _ يجب على المشروع أن يستمر في تصنيف أصوله طويلة الأجل المنتجة للفائدة على أنها غير متداولة حتى عندما تستحق التسديد خلال اثنا عشر شهرا" بعد فترة إعداد التقارير في الحالات التالية :

- 1_ إذا كان الأجل الأصلي هو لفترة تزيد عن اثني عشر شهرا"
 - 2_ إذا كانت تلك النية مدعومة باتفاقية لإعادة التمويل على أساس طويل الأجل أو إعادة جدولة الدفعات التي تكتمل بعد فترة إعداد التقارير وقبل إقرار إصدار البيانات المالية .
- _ إذا توقعت المنشأة وكانت لها حرية الاختيار ، بإعادة تمويل أو تأجيل التزام معين لفترة اثني عشر شهرا" على الأقل بعد فترة إعداد التقارير بموجب تسهيلات القروض القائمة ، تقوم بتصنيف الالتزام على أنه غير متداول ، حتى لو استحق خلافاً" لذلك خلال فترة أقصر لكن عندما يكون إعادة تمويل أو تأجيل الالتزام ليس باختيار المنشأة (على سبيل المثال ، عدم وجود اتفاقية لإعادة التمويل)، لا تأخذ المنشأة احتمال إعادة التمويل بعين الاعتبار ويتم تصنيف الالتزام على أنه متداول .

_ عندما تنتهك المنشأة حكماً من أحكام ترتيب القرض طويل الأجل في نهاية فترة إعداد التقارير أو قبل ذلك التي تؤدي إلى أن يصبح الالتزام مستحق الدفع عند الطلب ، فإنه تقوم بتصنيف الالتزام على متداول ، حتى لو وافق المقرض ، بعد فترة إعداد التقارير وقبل التصريح بإصدار البيانات المالية ، على عدم طلب الدفعة كنتيجة للانتهاك . و تقوم المنشأة بتصنيف الالتزام على أنه متداول لأنها لا تملك، في نهاية فترة إعداد التقارير، أي حق غير مشروط لتأجيل تسويته لمدة 12 شهراً" على الأقل بعد ذلك التاريخ. إلا على المنشأة تصنيف الالتزام على أنه غير متداول إذا وافق المقرض بنهاية تاريخ إعداد التقارير على تقديم فترة مهلة تنتهي بعد اثني عشر شهراً" على الأقل بعد إعداد التقارير ، تستطيع المنشأة خلالها تقويم الإخلال ولا يستطيع المقرض خلالها أن يطالب بالدفع المباشر .

_ وفيما يتعلق بالقروض المصنفة كالتزامات متداولة إذا وقعت الأحداث التالية في نهاية فترة إعداد التقارير وتاريخ التصريح بإصدار البيانات المالية ، تكون تلك الأحداث مفصح عنها كأحداث لا تؤدي إلى تعديل وفقاً لمعايير المحاسبة الدولي 10" الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية "

سؤال: دل على العبارة الخاطئة ما يأتي:

- 1_ الأصل يصنف على أنه متداول عندما يتوقع أن يتحقق خلال 18 شهر بعد فترة إعداد التقارير
 - 2_ الالتزام يصنف على أنه متداول عندما يستحق خلال 12 شهر بعد فترة إعداد التقارير
 - 3_ العناصر التي يمكن تصنيفها ضمن الإلتزامات المتداولة هي ضرائب الدخل المستحقة و السحب البنكي على المكشوف
 - 4_ أصل يصنف على أنه متداول إذا كان يحتفظ به أصلاً للمتاجرة
- الجواب الصحيح هو 1

المعلومات التي يجب عرضها إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات

_ يجب على المنشأة أن تفصح إما في قائمة المركز المالي أو في إيضاحات الميزانية العمومية عن تصنيفات جزئية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المشروع

_ يعتمد التفصيل الوارد في التصنيف الفرعي على متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وعلى حجم و طبيعة و وظيفة المبالغ ذات الصلة

_ تختلف الإفصاحات لكل بند ،مثال ذلك :

أ_ تصنف بنود الممتلكات و المصانع والمعدات حسب الفئة

ب_ تحلل الذمم المدينة إلى مبالغ مستحقة من عملاء التجارة و الأعضاء الآخرين في المجموعة و ذمم مدينة من الأطراف ذات العلاقة و دفعات مقدمة ومبالغ أخرى

ج_ من الممكن تجزئة المخزون إلى أصناف مثل البضاعة و إمدادات الإنتاج والمواد و العمل قيد الإنجاز و البضائع الجاهزة

د_ يتم توزيع حقوق الملكية و الاحتياطات مبينة بشكل منفصل مختلف فئات رأس المال المدفوع و علاوة الإصدار و الاحتياطات

يجب على المنشأة أن تفصح إما في قائمة المركز المالي أو في قائمة التغير في حقوق الملكية أو في الإيضاحات :

*بالنسبة لكل فئة من رأس المال المساهم :

1_ عدد الأسهم المصرح بها

2_ عدد الأسهم الصادرة و المدفوعة بالكامل و عدد الأسهم الصادرة و لكنها غير مدفوعة بالكامل

3_ القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية

4_ مطابقة لعدد الأسهم غير المسددة في بداية و نهاية الفترة

5_ الحقوق و الامتيازات و القيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم و إعادة دفع رأس المال

6_ أسهم المشروع التي يملكها المشروع نفسه أو شركاته الفرعية أو شركاته الزميلة

7_ الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب الخيارات و عقود المبيعات متضمناً" الشروط المبالغ

*وصف لطبيعة و غرض كل احتياطي ضمن حقوق الملكية

_ على المنشأة التي هي بدون رأسمال مساهم مثل شركة الأشخاص الإفصاح عن معلومات معادلة للمعلومات المطلوبة في الفقرة السابقة مبينة الحركات أثناء الفترة في كل فئة من حصة الملكية و الحقوق الأفضليات و القيود لكل فئة من حصة الملكية

_ إذا قامت المنشأة بإعادة تصنيف :

(أ) أداة مالية مطروحة للتداول مصنفة على أنها أداة حقوق ملكية أو

(ب) أداة تفرض على المنشأة التزام بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة إلى جهة أخرى عند التصفية فقط و يتم تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية

بين الإلتزامات المالية و حقوق الملكية ،فينبغي عليها الإفصاح عن القيمة المعاد تصنيفها خارج فئة

(الإلتزامات المالية أو حقوق الملكية) و التوقيت و السبب في إعادة التصنيف ذلك

بيان الدخل الشامل

تقوم المنشأة بعرض كافة بنود الدخل و المصروفات في الفترة

1_ في بيان دخل شامل واحد

2_ في بيانين :بيان يعرض مكونات الربح أو الخسارة (بيان الدخل المنفصل) و بيان ثان يبدأ بالربح أو الخسارة و يعرض مكونات ادخل الشامل الآخر (بيان الدخل الشامل)

المعلومات التي يجب عرضها في بيان الدخل الشامل

يجب أن يشمل بيان الدخل الشامل كحد أدنى كافة بنود السطر التي تعرض المبالغ التالية للفترة:

أ_ الإيراد

ب_ تكاليف التمويل

ج_ نصيب الأرباح أو الخسائر من الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية

د_ المصروف الضريبي

هـ_ مبلغ واحد يشمل ما يلي :

1_ الربح أو الخسارة ما بعد الضريبة من العمليات المتوقعة

2_ الربح أو الخسارة ما بعد الضريبة المعترف بها في قياس القيمة العادلة مطروحا"منها التكاليف حتى البيع أو من التصرف بالأصول أو مجموعة التصرف التي تشكل العملية المتوقعة

و_ الربح أو الخسارة

ز_ كل مكون في بيان الدخل الشامل المصنف حسب طبيعته

ح_ حصة بيان الدخل الشامل الآخر للشركات الزميلة و المشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية

ط_ إجمالي الدخل الشامل

*يجب أن تفصح المنشأة عن البنود التالية في بيان الدخل الشامل كتخصيصات للربح أو الخسارة للفترة :

1_ الربح أو الخسارة للفترة المنسوبة إلى

أ_ حصة الأقلية

ب_ مالكي الشركة الأم

2_ إجمالي الدخل الشامل للفترة المنسوبة إلى:

أ_ حصة الأقلية

ب_ مالكي الشركة الأم

* يجب أن تعرض المنشأة بنود السطر الإضافية و العناوين و المجاميع الفرعية في بيان الدخل الشامل و بيان الدخل المنفصل (إذا تم عرضه)، عندما يكون هذا العرض ذا علاقة بفهم أداء المنشأة المالي

* يجب على المنشأة عدم عرض أي بنود للدخل و المصروفات كبنود استثنائية في بيان الدخل الشامل أو بيان الدخل المنفصل (إذا تم عرضه) أو في الملاحظات

* يساعد الإفصاح عن عناصر الأداء في فهم الأداء الذي تم تحقيقه وفي تقييم الأداء المالي المستقبلي ، و تقوم المنشأة بإدخال بنود إضافية في قائمة الدخل الشاملة و قائمة الدخل المنفصلة (إن عرضت)، كما تقوم بتعديل ترتيب البنود عندما يكون ذلك ضرورياً للشرح عناصر الأداء . يجب أن تأخذ المنشأة في الاعتبار المادية و طبيعة و عمل مختلف مكونات الدخل و المصروفات (فعلى سبيل المثال تقوم مؤسسة مالية بتعديل الأوصاف لتوفير معلومات أكثر ملائمة لعمليات تشغيل المؤسسة المالية

ربح أو خسارة الفترة

يجب على المنشأة الاعتراف ببنود الدخل و المصروفات في الفترة في الربح أو الخسارة ما لم يقتضي معيار دولي لإعداد التقارير المالية ذلك أو يسمح به خلافاً لذلك

الدخل الشامل الآخر للفترة

يجب أن تفصح المنشأة عن مبلغ ضريبة الدخل المرتبطة بكل مكون للدخل الشامل الآخر ، بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف ، إما في بيان الدخل الشامل أو في الملاحظات

* يمكن للمنشأة عرض مكونات بيان الدخل الشامل الآخر إما :

أ_ مطروحا" من الآثار الضريبية ذات العلاقة

ب_ قبل الآثار الضريبية ذات العلاقة مع قيمة واحدة مبينة للمبلغ التراكمي لضريبة الدخل ذات العلاقة بتلك المكونات

* يجب على المنشأة أن تفصح عن تعديلات إعادة التصنيف ذات العلاقة بمكونات بيان الدخل الشامل الآخر

*يمكن للمنشأة أن تعرض تعديلات إعادة التصنيف في بيان الدخل الشامل أو في الملاحظات. و تقوم المنشأة التي تعرض تعديلات إعادة التصنيف في الملاحظات بعرض مكونات الدخل الشامل الآخر بعد تعديلات إعادة التصنيف ذات العلاقة

*مثال عن تعديلات إعادة التصنيف : عند التصرف بعملة أجنبية ، وعند إلغاء الاعتراف بالأصول المالية المتوفرة برسم البيع ، و عندما تؤثر معاملة تنبؤ محوطة على الربح أو الخسارة

*لا تنشأ تعديلات إعادة التصنيف عند التغييرات على فائض إعادة التقييم أو على الأرباح الاكتوارية على خطط المنافع . ويتم الاعتراف بهذه المكونات في بيان الدخل الشامل الآخر و لا يتم إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة في الفترات اللاحقة. و يمكن تحويل التغييرات في فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المستبقة في الفترات اللاحقة حيث أن الأصل مستخدم أو عندما تم إلغاء الاعتراف به

تشمل مكونات الدخل الشامل الآخر ما يلي :

أ_ التغييرات في فائض إعادة التقييم (معيار 15 الممتلكات و المصانع و المعدات ،معيار 38الأصول غير الملموسة)

ب_ المكاسب و الخسائر الاكتوارية على خطط المنافع المحددة المعترف بها (معيار 19 منافع الموظفين)

ج_ المكاسب و الخسائر الناتجة عن تحويل البيانات المالية الخاصة بالعملة الأجنبية(معيار 21)

د_ المكاسب و الخسائر الناتجة عن إعادة قياس الأصول المالية المتوفرة برسم البيع (معيار 39 الأدوات المالية :الاعتراف و القياس)

هـ_ النسبة الفعالة للمكاسب و الخسائر على أدوات التحوط في تحوط التدفق النقدي (معيار39)

المعلومات التي يجب عرضها في بيان الدخل الشامل أو في الإيضاحات

عندما تكون بنود الدخل أو المصروفات جوهرية ،يجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعتها و قيمتها بشكل منفصل

*تشتمل الظروف التي تؤدي إلى الإفصاح المنفصل عن بنود الدخل و المصروف ما يلي :

أ_ انخفاض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق أو قيمة الممتلكات و المصانع و المعدات إلى المبلغ القابل للاسترداد، و القيود العاكسة لهذه التخفيضات

ب_ إعادة هيكلية أنشطة منشأة ما و القيود العاكسة لأية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة

ج-عمليات التصرف بينود الممتلكات و المصانع و المعدات

د_ عمليات التصرف بالاستثمارات

ه-العمليات المتوقعة

ف_تسوية القضايا

ز_القيود العاكسة الأخرى للمخصصات

*يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات المعترف بها في الربح أو الخسارة باستخدام يعتمد إما على طبيعة المصروفات أو وظيفتها ضمن المنشأة، أيهما يوفر معلومات مناسبة و ملائمة

يشار إلى التحليل الأول بطريقة "طبيعة المصروف" ،و تقوم المنشأة بتجميع المصروفات من خلال الربح أو الخسارة حسب طبيعتها (مثل ذلك الاستهلاك و مشتريات المواد و تكاليف النقل و الأجور و الرواتب و تكاليف الإعلان) ولا يتم إعادة توزيعها بين المهام ضمن المشروع ، و هذه الطريقة سهلة التطبيق في المشاريع الصغيرة لأنه لا توجد ضرورة لإجراء توزيعات لمصروفات التشغيلية بين التصنيفات حسب المهمة ،وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة طبيعة المصروف:

×

الإيراد

×

الدخل الآخر

التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة و العمل قيد الإنجاز ×

المواد الخام و المستهلكات المستخدمة ×

تكاليف منافع الموظفين ×

تكلفة الاستهلاك و الإطفاء ×

المصروفات الأخرى ×

(×)

إجمالي المصروفات

×

الربح

يشار إلى التحليل الثاني بطريقة "وظيفة المصروف" أو "تكلفة المبيعات"، و تصنف المصروفات بموجب هذا الأسلوب حسب وظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات أو التوزيع أو الأنشطة الإدارية ، وهذا العرض كثيرا ما يقدم معلومات للمستخدمين ملائمة أكثر من تصنيف المصروفات حسب طبيعتها إلا أن تصنيف المصروفات حسب وظيفتها يمكن أن يكون حسب التقدير الفردي و يشمل اجتهادا "كبيراً"، وفيما يلي مثال على تصنيف باستخدام أسلوب وظيفة المصروف

×

الإيراد

(×)

تكلفة المبيعات

×	إجمالي الدخل
×	الدخل الآخر
(×)	تكاليف التوزيع
(×)	المصروفات الإدارية
(×)	المصروفات الأخرى
×	الربح

على المنشأة التي تصنف المصروفات حسب وظيفتها الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات بما في ذلك مصروف الاستهلاك والإطفاء وتكاليف الموظفين لأن المعلومات حول طبيعة المصروفات مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية

*يعتمد اختيار التحليل بين طريقة وظيفة المصروف أو طريقة طبيعة المصروف على كل من العوامل التاريخية و الصناعية و طبيعة المؤسسة .وكلا الطريقتين توفران دلالة على التكاليف التي يتوقع أن تتغير بشكل مباشر أو غير مباشر حسب مستوى مبيعات أو إنتاج المنشأة

بيان التغيرات في حقوق الملكية

يجب على المنشأة عرض بيان التغيرات في حقوق الملكية بحيث يظهر في البيان

- (أ) إجمالي الدخل الشامل للفترة، بحيث يظهر إجمالي المبالغ المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم والى حصة الأقلية بشكل منفصل؛
- (ب) لكل مكون في حقوق الملكية، آثار التطبيق بشكل رجعي أو إعادة البيان بشكل رجعي المعترف بهما وفقاً لمعار المحاسبة الدولي8
- (د) لكل مكون في حقوق الملكية، تسوية بين القيمة المسجلة في بداية ونهاية الفترة، مع الإفصاح بشكل منفصل عن كل تغيير.

(1) الربح أو

الخسارة

(2) كل بند من الدخل الشامل الآخر؛

(3) المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين، التي تظهر بشكل منفصل المساهمات والتوزيعات على المالكين والتغيرات في حصص الملكية في الشركات التابعة التي لا تؤدي إلى خسارة أو ربح.

*يجب على المنشأة عرض مبلغ أرباح الأسهم، كما في بيان التغيرات في حقوق الملكية أو في الملاحظات، كتوزيعات على المالكين خلال الفترة و المبلغ ذو العلاقة لكل سهم

*تعكس التغييرات في حقوق الملكية بين بداية فترة إعداد التقارير الزيادة أو الانخفاض في صافي أصولها خلال الفترة. و باستثناء التغييرات الناتجة عن المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين (مثل مساهمات حقوق الملكية، إعادة استملاك أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة نفسها و أرباح الأسهم) و تكاليف المعاملة المرتبطة مباشرة" بهذه المعاملات، يمثل التغيير الإجمالي في حقوق الملكية خلال الفترة إجمالي مبلغ الدخل و المصروفات، بما في ذلك المكاسب و الخسائر المتولدة من نشاطات المنشأة خلال الفترة

*يقتضي معيار المحاسبة الدولي 8 عمل تعديلات بشكل رجعي على أثر التغييرات في السياسات المحاسبية بالقدر الذي يكون فيه هذا الأمر عمليا" إلا عندما تقتضي الأحكام الانتقالية في معيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية خلاف ذلك. و يقتضي معيار المحاسبة الدولي 8 أيضا" القيام بإعادة بيان بشكل رجعي لتصحيح الأخطاء بالقدر الذي يكون فيه هذا الأمر عمليا". ولا تعتبر التعديلات بشكل رجعي و إعادة البيان بشكل رجعي تغييرات في حقوق الملكية ولكنها تعديلات على الرصيد الافتتاحي للأرباح المستبقاة إلا عندما يقتضي معيار دولي لإعداد التقارير المالية تعديل بأثر رجعي لمكون آخر لحقوق الملكية وعندها يجب الإفصاح في بيان التغييرات في حقوق الملكية عن إجمالي التعديل على كل مكون لحقوق الملكية ناجم عن التغييرات في السياسات المحاسبية و بشكل منفصل ناجم عن تصحيحات الأخطاء، ويتم الإفصاح عن هذه التعديلات لكل فترة سابقة ولبداية الفترة بيان التدفقات النقدية

توفر معلومات التدفقات النقدية لمستخدمي البيانات المالية أساسا" لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد و معادلات النقد و حاجة المنشأة للاستفادة من التدفقات النقدية. ويحدد معيار المحاسبة الدولي 7 متطلبات عرض معلومات التدفقات النقدية والإفصاح عنها

الإيضاحات

الهيكل

يجب أن تكون الإيضاحات:

(أ) تقدم معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية و السياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها و تطبيقها

(ب) تفصح عن المعلومات المطلوبة من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي هي غير معروضة في مكان ما في البيانات المالية

(ج) توفر معلومات غير معروضة في مكان ما في البيانات المالية ولكنها ضرورية لفهم أي منها

*عادة" ما تقوم المنشأة بعرض الإيضاحات حسب الترتيب التالي لمساعدة المستخدمين في فهم البيانات المالية و مقارنتها مع بيانات المشاريع الأخرى:

(أ) بيان بالامتنال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

(ب) ملخص هام للسياسات المحاسبية المطبقة

(ج) معلومات معززة للبنود المعروضة في قائمة المركز المالي و قائمة الدخل الشامل و بيان الدخل المنفصل (إن عرض)، و قائمة التغير في حقوق الملكية ، و التدفق النقدي في نفس الترتيب الذي عرض فيه كل بند وكل بيان

(د) إفصاحات أخرى تشمل:

1_الالتزامات المحتملة و الالتزامات التقاعدية غير المعترف بها

2_إفصاحات غير مالية مثل أهداف و سياسات إدارة الخطر المالي للمنشأة

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

يجب أن يبين قسم السياسات المحاسبية من إفصاحات البيانات المالية ما يلي:

(أ) أساس القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية لأن الأساس الذي تقوم المنشأة وفقا له بإعداد بياناتها المالية يؤثر بشكل جوهري على تحليل المستخدمين ، و عندما تستخدم المنشأة أكثر من أساس قياس في البيانات المالية (مثلا" عند إعادة تقييم فئات معينة من الأصول) فإنه من الكافي توفير مؤشر لفئات الأصول و الالتزامات التي ينطبق على كل منها أساس القياس

(ب) كل سياسة محاسبية محددة لازمة للفهم المناسب للبيانات المالية

*يجب على كل مشروع النظر في السياسات التي يتوقع المستخدم أن يتم الإفصاح عنها لذلك النوع من المشروع ،على سبيل المثال يتوقع المستخدمون أن على جميع منشآت القطاع الخاص الإفصاح عن سياسة محاسبية لضرائب الدخل بما في ذلك الضرائب المؤجلة القابلة للاستعمال و الالتزامات و الأصول الضريبية و عندما يكون للمشروع عمليات بالعملة الأجنبية فإن المستخدم يتوقع الإفصاح عن السياسات المحاسبية للاعتراف بأرباح و خسائر الصرف الأجنبي

*من المناسب للمنشأة الإفصاح عن السياسة المحاسبية التي تختارها و تطبقها وفق معيار المحاسبة الدولي 8و التي لا تكون مطلوبة بشكل محدد من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

*تفصح المنشأة في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو الإفصاحات الأخرى عن الأحكام التي أصدرتها الإدارة بعيدا" عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات في عملية تطبيق السياسات المحاسبية في المنشأة التي يكون لها الأثر الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية

*تقتضي معايير أخرى بعض الإفصاحات ،فمثلا" يقتضي المعيار 27 الإفصاح عن الأسباب التي من أجلها لا تشكل حصة ملكية المنشأة سيطرة فيما يتعلق بجهة مستثمر بها ليست عبارة عن شركة تابعة على الرغم أن من أكثر من نصف حقوق التصويت أو حقوق التصويت المحتملة فيها مملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال شركات تابعة .ويقتضي المعيار 40"العقارات الاستثمارية" الإفصاح عن المعايير التي

تضعها المنشأة لتمييز العقارات الاستثمارية عن الممتلكات التي يشغلها المالك و عن الممتلكات المحتفظ بها برسم البيع في سياق الأعمال العادية ، عندما يكون تصنيف الممتلكات أمرا " صعبا"

مصادر عدم موثوقية التقديرات

على المنشأة أن تفصح في الإيضاحات عن معلومات حول الافتراضات الرئيسية المتعلقة بالمستقبل و المصادر الرئيسية الأخرى في التقدير في فترة نهاية إعداد التقارير التي تنطوي على مخاطرة كبيرة تتمثل في إدخال تعديل مادي على المبالغ المسجلة للأصول و الالتزامات ضمن السنة المالية القادمة . وفيما يتعلق بالأصول و الالتزامات تتضمن الإيضاحات تفصيل عما يلي :

أ_ طبيعتها

ب_ مبالغها المسجلة كما في نهاية فترة إعداد التقارير

* لا تطلب الإفصاحات للأصول و الالتزامات المصحوبة بمخاطرة كبيرة تتمثل في إمكانية تغير مبالغها المسجلة بشكل كبير خلال السنة المالية إذا كان يتم قياسها في نهاية فترة إعداد التقارير بالقيمة العادلة على أساس أسعار السوق الملحوظة مؤخرا" (مثال إمكانية أن تتغير قيمها العادلة بشكل كبير خلال السنة المالية التالية لكن هذه التغيرات لا تنتج من الافتراضات أو المصادر الأخرى للشكوك في التقدير في تاريخ الميزانية العمومية)

*فيما يلي أمثلة على أنواع الإفصاحات التي تقوم المنشأة بها :

أ_ طبيعة الافتراض أو الشكوك الأخرى في التقدير

ب_ حساسية المبالغ المسجلة تجاه الأساليب و الافتراضات و التقديرات التي تشكل أساس حسابها

ج_ الحل المتوقع للشكوك و نطاق المخرجات الممكنة بشكل معقول خلال السنة المالية التالية فيما يتعلق بالمبالغ المسجلة للأصول و الالتزامات المتأثرة

د_ تفسير التغيرات التي يتم إدخالها على الافتراضات السابقة المتعلقة بتلك الأصول و الالتزامات إذا بقيت مسألة الشكوك قائمة دون حل

*تتطلب المعايير الأخرى لإعداد التقارير المالية الإفصاح عن بعض الافتراضات الرئيسية (يقتضي معيار المحاسبة الدولي 37 الإفصاح في ظروف محددة عن الافتراضات الرئيسية المتعلقة بالأحداث المستقبلية التي تؤثر على أصناف المخصصات ، ويتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 الإفصاح عن الافتراضات الهامة التي تستخدمها المنشأة في تقدير القيم العادلة للأصول المالية و الالتزامات المالية التي يتم تسجيلها بالقيمة العادلة . في حين يقتضي معيار المحاسبة الدولي 16 لإفصاح عن الافتراضات الهامة التي تستخدمها المنشأة في تقدير القيم العادلة للبنود المعاد تقييمها من الممتلكات و المصانع و المعدات

رأس المال

على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم أهداف و سياسات المنشأة و أساليبها لإدارة رأس المال:

(أ)المعلومات الكمية الخاصة بأهدافها وسياساتها و أساليبها لإدارة رأس المال بما في ذلك ما يلي

1_وصف لما تديره كرأس مال

2_عندما تكون المنشأة خاضعة لمتطلبات خاصة لأس مال مفروضة خارجيا"، طبيعة هذه المتطلبات في إدارة رأس المال

3_كيفية تحقيق أغراضها الخاصة بإدارة رأس المال

(ب)بيانات كمية ملخصة لما تديره كرأس مال ،و بعض المنشآت تعتبر بعض الالتزامات المالية 0على سبيل المثال بعض أشكال الدين الثانوي)أنها جزء من رأس المال و بعض المنشآت تعتبر رأس المال أنه يستثني بعض العناصر المكونة لحقوق الملكية (على سبيل المثال العناصر المكونة الناجمة من تحوطات التدفق النقدي)

(ج)ما إذا امتثلت خلال الفترة لأية متطلبات خاصة برأس المال مفروضة خارجيا"تكون خاضعة لها

(د)عندما لا تمتثل المنشأة للمتطلبات الخاصة برأس المال المفروضة خارجيا"، النتائج التي تترتب على عدم الامتثال

*تستند المنشأة في هذه الإفصاحات على المعلومات التي تقدم داخليا"إلى موظفي الإدارة العليا

*عندما لا يقدم الإفصاح الكلي عن متطلبات رأس المال و كيفية إدارة رأس المال معلومات نافعة أو يشوه فهم مستخدم البيانات المالية لموارد رأس المال فإن على المنشأة الإفصاح عن معلومات منفصلة لكل متطلب خاص برأس المال تكون المنشأة خاضعة له

الأدوات المالية المطروحة للتداول المصنفة على أنها حقوق ملكية

بالنسبة الأدوات المالية المطروحة للتداول المصنفة على أنها حقوق ملكية ينبغي على المنشأة الإفصاح عن:

أ_بيانات كمية موجزة حول القيمة المصنفة على أنها حقوق ملكية

ب_الأهداف والسياسات و العمليات الخاصة بها لإدارة التزامها بإعادة شراء أو تسديد الأدوات عند طلب أصحاب الأدوات القيام بذلك

ج_التدفق النقدي المتوقع من إعادة شراء أو تسديد ذلك الصنف من الأدوات المالية

د_ معلومات حول كيفية تحديد التدفق النقدي المتوقع من إعادة الشراء أو التسديد

إفصاحات أخرى

تفصح المنشأة عما يلي في الإفصاحات :

أ_ مبلغ أرباح الأسهم المقترحة أو المعلن عنها قبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية لكن غير المعترف بها كتوزيع على المالكين خلال الفترة و المبلغ ذو العلاقة لكل سهم

ب_ مبلغ أية أرباح أسهم ممتازة تراكمية غير معترف بها

*تفصح المنشأة عما يلي إذا لم يتم الإفصاح في مكان آخر في المعلومات المنشورة مع البيانات المالية :

أ_ مقر المنشأة و شكلها القانوني و بلد تأسيسها وعنوان مكتبها المسجل (أو المكان الرئيسي للأعمال إذا كان مختلفاً" عن المكتب المسجل)

ب_ وصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية

ج_ اسم الشركة الأم و الشركة الأم النهائية للمجموعة

د_ إذا كانت المنشأة ذات عمر إنتاجي محدود ،المعلومات المتعلقة بطول عمرها الإنتاجي .