التقارير المالية المرحلية (المؤقتة)
INTERIM FINANCIAL REPORTING
المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS ٣٤)

إعداد الأستاذ الدكتور اسماعيل محمود اسماعيل – جامعة دمشق – كلية الاقتصاد
محاسب قانوني

مقدمة

تعتبر القوائم المالية محور الإبلاغ الرئيسي عن المنشأة، حيث يستخدم الأطراف المعنيون المعلومات المالية لتقييم الأداء وتقدير المركز المالي والقدرة على توليد التدفقات النقدية . ومن هنا تبرز في كثير من الأحيان الحاجة إلى إعداد قوائم مالية عن فترة معينة تكون أقصر من الفترة المالية الواحدة . حيث كلما كانت جودة المعلومات المتاحة أفضل وتكرار إتاحتها أكثر كلما استطاع المستثمرين اتخاذ قرارات رشيدة . كما أن ذلك يخفف من حدة الانتقاد الموجه إلى القوائم المالية، بالقول أنها تعد في نهاية الفترة المالية ولا تعكس بالضرورة ما قد حصل خلال الفترة المالية من تغيرات وتقلبات. وهذا ما تطرق له المعيار الدولي (IAS ٣٤) ، حيث أجاز هذا المعياراختياريا ً للمنشأة أن تقوم بنشر معلومات عن مركزها المالي ونتيجة أعمالها لتحقيق بعض الأهداف منها ما يتعلق بالأهداف الاستثمارية المتعلقة بأسعار الأسهم ، أو بيان الاتجاهات المتعلقة ببنود القوائم المالية خلال السنة وتوقيتها ، ومنها ما يتعلق بالتأثيرات الموسمية على أعمال المنشأة،وأحياناً أخرى يكون إعداد القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) بناءً على طلب بعض الجهات الائتمانية كالبنوك وغيرها من أجل منح تسهيلات ائتمانية إلى المنشأة بضمان مركزها المالي ونتيجة أعمالها لغاية تاريخه.إذاً لم يوضح هذا المعيار أي المنشآت يكونمطلوباً منها أن تنشر قوائم مالية مرحلية ولا مدى تكرار التقارير المالية المرحلية الواجب تقديمها (ولكنها عادة ما تكون نصف سنوية أو ربع سنوية) ،واعتبر أن مثل هذه القضايا متروكة للحكومات المحلية ، الأسواق المالية ، والهيئات المحاسبية ،كما لم يبين المعيار المدى الزمني بعد انتهاء الفترة المرحلية والتي يجب خلاله إصدار التقارير المرحلية ،ومع هذا فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية يشجع المنشآت المدرجة في الأسواق المالية بصفة عامة على التزويد بتقارير مالية مرحلية تتوافق مع مبادئ الاعتراف والقياس والإفصاح التي تضمنها المعيار (IAS ٣٤)، كما يشجع على إعداد تقارير مرحلية على الأقل في نهاية النصف الأول من السنة المالية .كما يشجع أن يتم عرض تلك المعلومات (التقارير المرحلية) خلال (٦٠)يوماً بعد نهاية الفترة كحد أقصى.

هدف المعيار

وصف الحد الأدنى الذي يجب أن تتضمنه مجموعة التقارير المالية المرحلية (المؤقتة) والتعرف على مبادئ الاعتراف والقياس والإفصاح للفترة البينية .وهذا يتضمن النقاط التالية :

- تحديد محتوى التقرير المالي المؤقت وشكله.
- تحديد الفترات التي يغطيها التقرير المالي المؤقت .
- تحديد مبادئ الاعتراف والقياس في القوائم المالية المؤقتة.
- تحديد السياسات المحاسبية ومتطلبات الإفصاح في التقرير المالي المؤقت.

المصطلحات الأساسية

- التقرير المالي المرحلي : هو تقرير مالي يتضمن إما مجموعة كاملة من القوائم المالية مثلما جاء في المعيار(١) :عرض القوائم المالية ،أو مجموعة من القوائم المالية المختصرة عن فترة مرحلية (أقل من سنة).
- الفترة المرحلية : هي الفترة الإبلاغية المالية التي تقل عن السنة المالية الكاملة (النموذج الغالب لها ربع أو نصف سنوية).
- الميزانية (قائمة المركز المالي) المختصرة : هي ميزانية تعد في نهاية الفترة المالية المرحلية (المؤقتة) تبين المركز المالي للمنشأة في ذلك التاريخ.
- قائمة دخل مختصرة : قائمة دخل تعد عن الفترة المالية المرحلية (المؤقتة) تبين نتيجة الأعمال للمنشأة عن تلك الفترة.
- قائمة تدفقات نقدية مختصرة : قائمة تدفقات نقدية تعد عن الفترة المرحلية (المؤقتة) تبين المركز النقدي للمنشأة عن الفترة

محتوى التقارير المالية المرحلية (المؤقتة)

يجب أن تحتوي التقارير المالية المرحلية (المؤقتة) كحد أدنى على ما يلي:

- ميزانية (قائمة المركز المالي) مختصرة (ملخصة).
- قائمة دخل مختصرة (ملخصة).
- قائمة تدفقات نقدية مختصرة (ملخصة).
- قائمة توضح إما:

  - كل التغيرات في حقوق الملكية.

  - التغيرات في حقوق الملكية غير تلك الناشئة عن معاملات مع الملاك.
- إيضاحات متممة.

شكل التقارير المالية المرحلية (المؤقتة)

قد تختار المنشأة نشر مجموعة كاملة من القوائم المالية عن الفترة المرحلية ،وحينما تعد مجموعة كاملة من القوائم المالية يجب أن تكونوفقاً للمعيار "الأول" عرض القوائم المالية " وليس المعيار (IAS ٣٤) حتى ولو كانت البيانات عن فترة مرحلية (مؤقتة).

ومع هذا – فإن الأكثراحتمالاً هو أن المنشأة سوف تختار نشر معلومات مختصرة (ملخصة) في قوائمها المالية المرحلية حيث أنها أقل تكلفة في إعدادها ،ويقصد بكلمة مختصرة (ملخصة):

أن كل من العناوين والإجماليات الجزئية المعروضة في القوائم المالية الأحدث للمنشأة مطلوبة – ولكن لا يوجد مطلب بأن تحتوي تفصيلات أكثر ما لم يكن هذا مطلوباً بصفة خاصة، وبصفة عامة لا يوجد متطلب لتحديث الملاحظات التفصيلية المعروضة في القوائم المالية الكاملة الأخيرة لأن المستخدم يكون قد دخل على هذه المعلومات السابق نشرها ،ومع هذا فإنه ينبغي على المنشأة أن توفر بنود خطوط إضافية وعناوين إذا كان عدم ذكرها يكون مضللاً لمستخدمي التقارير المالية المرحلية (المؤقتة).

ويتطلب المعيار (IAS ٣٤) أن تعرض المنشأة ربحية السهم الواحد.

محتويات القوائم المالية المرحلية المختصرة (الملخصة)

فيما يتعلق بمحتويات القوائم المالية المختصرة ،فيجب أن تتضمن على الأقل ما يلي:

- البنود الرئيسية .
- مجاميع البنود الفرعية الموجودة في القوائم المالية السنوية الحالية.
- الملاحظات التفسيرية المطلوبة.
- أي بنود رئيسية إضافية إذا كان شطبها يجعل القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) مضللة.

وإذا كانت القوائم المالية هي قوائم مالية موحدة (مجمعة) فيجب أن تكون القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) مجمعةأيضاً .

أما فيما يتعلق بشكل القوائم المالية فإنه يجب أن يكونوفقاً لما ورد في المعيار (IAS ١).

الفترات التي يمكن تغطيتها بموجب القوائم المالية المرحلية

يجب أن تتضمن التقارير المالية المرحلية (الملخصة أو الكاملة) الفترات التالية:

القائمة	الفترة المرحلية الحالية	الفترات المقارنة
الميزانية	في نهاية الفترة المرحلية الحالية	في نهاية السنة المالية السابقة لها.
قائمة الدخل	عن: ١- الفترة المرحلية الحالية. ٢- مجمعة عن السنة – حتى تاريخه (حيث لا تكون الفترة المرحلية على أساس السنة حتى تاريخه).	عن الفترات المرحلية المقارنة: - نفس الفترة المرحلية. - مجمعة عن السنة حتى تاريخه للسنة المالية السابقة مباشرة .
قائمة التدفق النقدي	مجمعة عن السنة حتى تاريخه.	السنة حتى تاريخه للسنة المالية السابقة مباشرة.
قائمة التغيرات في حقوق الملكية	مجمعة عن السنة حتى تاريخه.	السنة حتى تاريخه للسنة المالية السابقة مباشرة.

السياسات المحاسبية

يجب تطبيق ذات السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في إعداد القوائم المالية السنوية وذلك عند إعداد القوائم المالية المرحلية (المؤقتة)،وفيما يتعلق بالتغيرات في السياسات المحاسبية التي يتم إجراءها بعد إصدار القوائم المالية السنوية الحالية والتي سيتم عكسها في القوائم المالية للسنة التالية ،فيجب على المنشأة أن تأخذها بعين الاعتبار عند إعداد التقرير المالي المرحلي (المؤقت) والتركيز على التغيرات التي تكون إلزامية بموجب معيار أو تفسير ،خاصة المعيار (IAS ٨) المتعلق بالسياسات المحاسبية،التغيرات في التقدير والأخطاء.

وقد تضمن المعيار (IAS ٣٤)شرطاً يتعلق بتغيير السياسات المحاسبية وهو أنه يجب على المنشأة استخدام ذات السياسات المحاسبية طيلة السنة المالية الواحدة،وإذا تم اتخاذقراراً بتغيير سياسة محاسبية معينة في منتصف السنة فإنه يجب تطبيق هذا التغيير بأثر رجعي بحيث يعاد تعديل بيانات التقرير المرحلي (المؤقت) لفترة المقارنة السابقة.

الاعتراف والقياس

إن عمليات الاعتراف والقياس لأغراض التقرير المرحلي (المؤقت) يجب القيام بها على أساس السنة لغاية تاريخه ويجب أن تتصف بالموثوقية،ومع أن المنشآت عند إعدادها للتقارير المالية المرحلية (المؤقتة) ليست ملزمة بإصدارهاوفقاً لجميع نصوص المعيار (IAS ١) المتعلق بعرض القوائم المالية،إلا أنه يجب عليها مراعاة الأمور التالية التي وردت في المعيار المذكور :

١- العرض العادل والالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs.

٢- فرضية الاستمرارية .

٣- المحاسبة المستندة إلى أساس الاستحقاق .

٤- الأهمية النسبية ومستوى التجميع .

٥- المقاصة .

٦- المعلومات المقارنة .

وهناك بعض النقاط الهامة التي يجب مراعاتها في عملية القياس كما يلي :

- يجب عدم التنبؤ بالإيرادات التي يتم استلامهاموسمياً أودورياً خلال السنة المالية،أو تأجيلها حتى الإبلاغ المؤقت،إذا كان التنبؤ أو التأجيل يعتبر غير مناسب في نهاية السنة المالية .

- يجب التنبؤ بالتكاليف التي يتم تحملها بشكل غير منتظم أو تأجيلها لأغراض التقرير المرحلي (المؤقت) إذا كان من المناسب فقط التنبؤ بذلك النوع من التكاليف أو تأجيلها في نهاية السنة المالية .

- ويجب الاعتراف بالأصول غير الملموسة عند تحقق شروط الاعتراف بها وفقاً لما ورد في المعيار(IAS ٣٨) .

والإيرادات التي يتم تسلمها أو التكاليف التي تنفق فإنها تحمل فقط في نقطة زمنية معينة في السنة المالية،ولا يجب توزيعها على كل السنةمقدماً أوتأجيلها،وبدلاً من ذلك - يجب الاعتراف بها عند تلقيها أو تكبدها .

استخدام التقديرات

يعتمد إعداد التقارير المالية (سواء السنوية أو المرحلية) على استخدام التقديرات في قياس الأصول والالتزامات،ويجب أن تصمم إجراءات القياس في أي فترة لضمان أن التقديرات الناتجة يعتمدعليها،وغالباً ما تكون هناك حاجة للتقديرات عند إعداد التقارير المالية المرحلية،وذلك بشكل أكبر مما يكون عليه الحال في التقارير المالية السنوية .

الأهمية النسبية

في تقرير كيفية الاعتراف ببند معين لأغراض التقرير المالي المرحلي (المؤقت) وتصنيفه والإفصاح عنه،فيجب تقدير الأهمية النسبية التي تكون متعلقة بالبيانات المالية للفترة المرحلية (المؤقتة)،بحيث يتم عرض المعلومات التي يعتقد أنها مهمة نسبياً،وبالرغم من أن الاجتهادات الشخصية المتعلقة بالأهمية النسبية تكون عادة غير موضوعية ،إلا أن المهم في الأمر أن تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) ملائمة لفهم المركز والأداء الماليين للمنشأة خلال الفترة المؤقتة .

الالتزامات المحتملة

بينما ينبغي الإفصاح عن الأمور المحتملة في التقارير المرحلية فإنه ليس من الضروري دائماً الحصول على وثائق رسمية من الخبراء (عن موضوعات تمثل أمور محتملة مثل الدعاوى القضائية والمطالبات الفنية)، وذلك لأجل التحقق من مبلغ هذه الأمور المحتملة في تواريخ التقارير المرحلية (المؤقتة) .

الملاحظات الإيضاحية المختارة

كما سبق ذكره فإن التحديثات غير الهامةنسبياً للمعلومات المعروضة في إيضاحات القوائم المالية الأحدث الكاملة غير مطلوبة في التقرير المالي المرحلي،ومستخدم القوائم المالية يكونمتاحاً لديه المجموعة الأخيرة للقوائم المالية ومقارنة هذه مع التقارير الملخصة في القوائم المالية المرحلية يجب أن يوفر معلومات كافية لضمان أن معلومات التقرير المالي المرحلي سوف تكون مفهومة،ومع هذا فإن هناك بعض المعلومات أساسية لفهم التقرير المالي المرحلي،ولذلك فإن المعيار (IAS ٣٤) يتطلب أن تُعرض إيضاحات متممة للتقارير المالية المرحلية،والمعلومات الأخرى الواجب عرضها هي تلك المعلومات التي يؤدي إغفالها التأثير على القرارات الاقتصادية . والمعلومات المعروضة والمقاسة خلال الفترة البينية تكون على أساس الوقائع عن تلك الفترة البينية .

واستخدام التقديرات جزء هام وضروري في إعداد المعلومات المالية بما فيها التقارير المالية المرحلية،وحينما يتم عمل تقدير قيم في فترة مرحلية معينة،فإنها قد تتغيركثيراً في الفترة المرحلية التالية،وعند عرض معلومات مالية منفصلة عن الفترة المرحلية التالية ،فإن الأمر قد لا يكونواضحاً، ولذلك ينبغي على المنشأة أن توضح هذا التغيير في القوائم المالية الكاملة،وهذا الإفصاح الإضافي مطلوب فقط إذا كان التغييرهاماً .

ونبين فيما يلي المعلومات الإيضاحية المطلوب عرضها في إيضاحات القوائم المالية المرحلية (المؤقتة) :

- عند إعداد تقرير مرحلي ينبغي على المنشأة أن تطبق نفس السياسات المحاسبية . وطرق الحساب التي اتبعت واستخدمت في إعداد قوائمها المالية السنوية الأحدث،وهذا يوفر التوافق في القياس والعرض ويساعد في إجراء المقارنات ،ومطلوب من المنشأة الإفصاح عن هذه الواقعة بوضوح في التقرير المرحلي،وإذا وجدت ضرورة في الأخذ بسياسة مختلفة أو طريقة مختلفة –مثلاً – عقب نشر معيار دولي جديد – فإن هذا يجب توضيحه كاملاً – ووصف طبيعة وتأثير التغيير، وحينما تكون المنشأة قد غيرت سياستها المحاسبية خلال الفترة المرحلية،فعليها تعديل النتائج المقارنة للفترة المرحلية في خط واحد مع المعيار (IAS ٨) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات والأخطاء .
- كثير من نشاطات منشآت الأعمال موسمي بطبيعته أو تمر بمراحل ودورات مثل منشات إنتاج المرطبات،حيث تتم أغلب مبيعاته في الصيف،والفترة المرحلية التي تغطي فقط شهور الشتاء يحتمل أن تكون مختلفةجداً عن تلك التي تغطي شهور الصيف بالنسبة لهذه المنشأة،لذلك يجب الإفصاح عن المعلومات اللازمة لتوضيح هذا الفرق .
- ينبغي على المنشأة الإفصاح عن بنود سنوية غير معتادة بطبيعتها أو حجمها أو حدوثها في الفترة الحالية إذا كانت تؤثر في القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدم التقرير المرحلي .
- حينما يجب على المنشأة عرض معلومات قطاعية في قوائمها المالية السنوية وفق متطلبات المعيار (IFRSs٨) "التقارير القطاعية"،فعليها أن تعرض القرير المرحلي على نفس السياق (الإبلاغ عن قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية).
- وكذلك الأمر فإنه مطلوب من المنشأة الإفصاح عن الأحداث الهامة التي ستقع بعد نهاية الفترة المرحلية وبنفس الطريقة المستخدمة عند إعداد القوائم المالية السنوية .

- كما ينبغي على المنشأة أن تفصح عن أي تغيير في هيكل المنشأة خلال الفترة المرحلية،مثل دمج أو التصرف في شركة تابعة هامة،أو حدوث عملية غير مستمرة أو إعادة هيكلة للأعمال الرئيسية للمنشأة .
- ويجب الإفصاح عن إصدارات وإعادة شراء وإطفاء الأوراق المالية الممثلة للمديونية والملكية .
- يجب الإفصاح عن التغيرات في التقديرات وقيمها إذا كانت متعلقة بالفترة المالية المرحلية.
- كما يجب الإفصاح عن اندماجات الأعمال والاستثمارات طويلة الأجل .
- ويجب الإفصاح عن تخفيض البضاعة للقيمة القابلة للتحقق.
- ويجب الإفصاح عن خسائر الانخفاض في الممتلكات والمنشآت والمعدات والأصول غير الملموسة أو أي أصول أخرى وعكس خسائر الانخفاض .
- الإفصاح عن أي فشل في سداد الديون أو أي إخلال في اتفاقيات الديون والتي لم يتم تسويتها .
- التسويات القضائية .
- كما يمكن أن توجد معلومات إضافية هامة مطلوب الإفصاح عنها مثل التغييرات في هيكل رأس مال المنشأة من خلال إصدار أسهم عادية،أو سداد دين،وكذلك المعلومات المتعلقة بالالتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة حيث يجب تحديثها بالنسبة للتغييرات من تاريخ أخر ميزانية . كذلك يجب الإفصاح عن أي توزيعات أرباح تكون قد دفعت سواء على مستوى السهم الواحد أو إجمالي التوزيعات بشكل عام، وإذا كان إعداد التقارير المالية المرحلية يتوافق مع المعيار (IAS ٣٤)،فهذه الحقيقة يجب الإفصاح عنها .

الإفصاح في القوائم المالية السنوية

إذا تم تغيير تقدير معين إلى حد كبير لقيمة معينة تم الإفصاح عنهاسابقاً في تقرير مالي مرحلي خلال السنة المالية،فيجب الإفصاح عن قيمة وطبيعة التغير في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية السنوية،وذلك للتأكيد على أن تسويات نهاية السنة قد تم الإفصاح عنها بشفافية .