

تُعتبر التقارير المالية إحدى مصادر المعلومات الهامة التي يعتمد عليها المتعاملون في الأسواق المالية لاتخاذ القرارات المتعلقة بتوجيه مدخراتهم، **لذا** فنجاح هذه القرارات يتوقف بدرجة كبيرة على مدى سلامة وملائمة المعلومات التي يوفرها هذا المصدر، **لذلك من** الأهمية أن تظلّ القوائم المالية في تطور دائم لحل المشاكل التي تواجه المستثمرين في بورصة الأوراق المالية في مجال توفير المعلومات. **ومن ناحية أخرى، فإنّ** فعالية الإفصاح المحاسبي تتوقف على تقديمه لمعلومات ملائمة يحتاج إليها المستثمر عند اتخاذ قراراته.

إن توفير احتياجات المستثمر من المعلومات يشكل القاعدة التي تصمم على أساسها القوائم المالية، ونوع وطبيعة الإفصاح المحاسبي، وفي هذا السياق يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية بالتنسيق مع المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية المحلية، على تكييف معايير المحاسبة الدولية، وضرورة الاستجابة للتغيرات المختلفة في الأسواق المالية من خلال جعل التقارير المالية ذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات السليمة.

تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث:

المبحث الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية؛

المبحث الثاني: واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛

المبحث الثالث: ماهية الإفصاح المحاسبي؛

المبحث الرابع: متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية

إن الاختلاف والتباين في المعلومات المالية بين دول العالم ناتج عن اختلاف الأنظمة الاقتصادية والمالية، مما أدى إلى عدم قدرة مستخدمي القوائم المالية سواء كانوا مستثمرين أو غيرهم على اتخاذ القرارات وفق معايير موحدة لذا ظهرت الحاجة إلى محاولة التوافق العالمي في إعداد التقارير المالية للشركات خاصة منها المقيدة أسهمها في بورصة الأوراق المالية.

المطلب الأول: الاتجاه الدولي نحو توافق العمل المحاسبي

اهتمت الجمعيات المهنية والعلمية واللجان الفنية الدولية بمتابعة المتغيرات الناتجة عن التغيرات الاقتصادية سواء على المستوى المحلي أو الدولي، من خلال إعداد معايير محاسبية دولية تحظى بالقبول الدولي.

أولاً: التمييز بين التوحيد والتوافق

- التوحيد (Standarisation): يعني تطبيق معيار أو قاعدة واحدة في كل الحالات فهو ينطوي على مجموعة من القواعد الموحدة.

- التوافق (Harmonization): يعني تطبيق معايير محاسبية مختلفة بطرق معينة بدلا من معيار واحد للجميع وبعبارة أخرى هو عملية زيادة انسجام النظم المحاسبية الموجودة في الدول المختلفة في العالم، وذلك عن طريق التخلص من الممارسات غير الضرورية الموجودة بينها.

كما أن التوافق يتضمن التوفيق بين وجهات النظر المختلفة، وهذا أكثر قبولا من التوحيد الذي يعني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل الآخرين.¹

لذلك فالتوافق ما هو إلا عملية الابتعاد عن التطبيقات المختلفة، أي أنه يمكن الإشارة إليه بأنه الحد الأدنى من الممارسات المختلة والتقليل منها، بينما ينظر إلى التوحيد على أنه عملية الاتجاه نحو التماثل التام.²

كما يشير التوحيد إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء متسق ومتجانس أو غير متباين، أي التماثل الذي يعني أن كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة.³

ثانياً: تعريف المعيار المحاسبي: يمثل المعيار المحاسبي "مجموعة من الضوابط والأسس والتوجيهات أو التعليمات لمعالجة موضوع محاسبي طبقاً للمبادئ والأعراف المحاسبية المتفق عليها، والتي ينبغي الأخذ بها عند إعداد وعرض القوائم المالية مع مراعاة البدائل المتعارف عليها لمعالجة هذا الموضوع، وبالشكل الذي يضمن الوصول إلى

¹ نبه عبد الرحمن الجبر وآخرون، الحاسبة الدولية الاطار الفكري والواقع العملي، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1998، ص 35.

² Toy, J, S and Parke, R, H, International Harmonization And Standardization, Vol 26, N°1, 1990, p 71.

³ محمد مبروك أبو زيد، الحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص 267.

نتائج تؤدي إلى نوع من التجانس في أسلوب إعداد وعرض البيانات، ويسهل المقارنة بين البيانات التي تصدرها الشركات في نشاط اقتصادي معين".¹

ثالثاً: التطور التاريخي للمعايير المحاسبية

بدأ المحاسبون منذ زمن في التوحيد والتوفيق بين معايير المحاسبة التي تطبقها الشركات في تعاملاتها مع شركات أخرى في دول أخرى في عرض قوائمها المالية، وعموماً ترجع فكرة التوفيق إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في عام 1904 في مدينة سانت لويس في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث خصصت المناقشات لمقارنة المبادئ المحاسبية والممارسات المحاسبية للدول الكبرى، وفي أوت 1966 طرح اللورد ينسون فكرة مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين أثناء فترة عمله كرئيس لمعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW).²

وفي جانفي 1967 أعلن كل من المعهد الكندي الدولي للمحاسبين القانونيين (CICA) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA) ومعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) عن تأسيس مجموعة الدراسات مع تعيين رئيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين روبرت ترو بلاد (Trueblood) رئيساً لها.³

دامت مجموعة الدراسات عشر سنوات وحُلّت في سنة 1977، وأثناء وجودها نشرت 20 وثيقة كانت على شكل دراسات مقارنة وسميت الآراء المذكورة فيها استنتاجات.⁴

وفي ما يلي أهم المؤتمرات الدولية التي دعت إلى التوافق الدولي في مجال المحاسبة ووضع معايير على المستوى الدولي وذلك من خلال الجدول الموالي:

¹ حسين علي خشارمة، مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، الأردن، مجلد 17، 2003، ص 100.

^{*} أسس هذا المعهد كإتحاد للجمعيات المحاسبية الاسكتلندية والانجليزية عام 1880 في لندن في المملكة المتحدة، وترجع أهميته إلى انتشار دائرة هيمنة توصياته، فهي تتبع إضافة إلى المملكة المتحدة من جمعيات المحاسبين الممارسين في أستراليا ونيوزيلندا والهند وباكستان، وكثيراً من بلدان الشرق الأدنى وبعض البلدان الإفريقية، أو بشكل عام البلدان التي كانت خاضعة للتاج البريطاني، ويصدر هذا المعهد بدءاً من عام 1938 دورية شهرية باسم Accountancy.

² الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية، عمان، الأردن، 2001، ص 110.

³ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 42.

⁴ طارق عبد العال حماد، دليل الخاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 15.

جدول رقم (1-I): أهم المؤتمرات الدولية للتوافق المحاسبي

| المؤتمر | مكان الاجتماع ومعايير المؤتمر |
|---|---|
| - المؤتمر المحاسبي الدولي الأول 1904 | في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية، برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 ودار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول. |
| - المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني 1926: | في أمستردام. |
| - المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث 1929 | في نيويورك، وقد قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية وهي: - الاستهلاك والمستثمر؛ - الاستهلاك وإعادة التقييم؛ - السنة التجارية أو الطبيعية. |
| - المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع 1933 | في لندن، وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوباً عنها، بالإضافة إلى حضور 79 زائراً من الخارج، وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها أستراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الإفريقية. |
| - المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس 1938 | في برلين وذلك بمشاركة 320 وفداً فضلاً عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم. |
| المؤتمر المحاسبي الدولي السادس 1952 | في لندن حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث، والباقي من 22 دولة أخرى. |
| - - المؤتمر المحاسبي الدولي السابع 1957 | في أمستردام، وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائراً من الخارج و 1200 عضواً عن البلد المضيف هولندا. |
| - المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن 1962 | في نيويورك، وقد حضره 1627 عضواً من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة، وقد قدم فيه 45 بحثاً. |

| | |
|--|--|
| في باريس. | - المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع 1967 |
| حضره 4347 مندوباً من 59 دولة. | - المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر 1972 |
| : في ميونيخ ألمانيا الاتحادية. وقد حضره مندوبين عن أكثر من مائة دولة من دول العالم. في المكسيك. | - المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر 1977 - المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر 1982 |
| في طوكيو. | - المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر 1987 |
| : في الولايات المتحدة، وكان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة، وحضره نحو 2600 مندوباً من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC*، حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي: مجمع المحاسبين الأمريكي AICPA وجمعية المحاسبين الإداريين IMA وجمعية المراجعين الداخليين IIA. | - المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر 1992 |
| في المكسيك. | - المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر 1997 |
| في هونغ كونغ، حيث تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنواناً تدرجت مواضيعه من حوارات ساخنة مثل: الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى اقتصاد المعرفة وأثره على مهنة المحاسبة. | - المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر 2002 |

* الاتحاد الدولي للمحاسبين (The International Federation of Accountant (IFAC) ظهر إلى حيز الوجود نتيجة لمبادرات قدمت سنة 1973، ووافق عليها المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في ميونيخ سنة 1977 تضم في عضويتها هيئات المحاسبة والمراجعة والهيئات المهنية المحاسبية الراغبة في الانضمام لعضويتها من مختلف الدول، وتضم 155 عضو ومساعداً من 118 بلد يمثلون ما يربو على 2.5 مليون محاسب، تشارك الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين في إظهار التزامها بتعزيز معايير الجودة العالمية لعالم المحاسبين، كما أن جميع أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين أصبحوا أعضاء في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

| | |
|--|--|
| <p>في اسطنبول وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبون في عملية التقييم.</p> | <p>- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع 2006</p> |
|--|--|

المصدر: مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية (2010/03/16)

<http://www.kantakji.com/figh/files/accountancy/ht/.doc>

رابعاً: مبررات استخدام معايير المحاسبة الدولية

يوجد العديد من المبررات التي تدعم استخدام معايير المحاسبة الدولية ويمكن تقسيم هذه المبررات إلى مبررات من وجهة نظر الجمعيات المهنية؛ ومبررات من وجهة نظر الشركات الدولية؛ ومبررات من وجهة نظر الجهات الحكومية.

1- مبررات من وجهة نظر الجمعيات والهيئات المهنية المحاسبية: ترى الجمعيات والهيئات المحاسبية المهنية الدولية والمحلية أن التوحيد في استخدام معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى اتساق المعايير المصدرة مع بعضها البعض وانتظامها وعدم تناقضها، وهو ما ينعكس على جودة المعلومات المحاسبية وبذلك تكون المعلومات المحاسبية مفهومة ومقبولة من قبل مستخدميها ويمكن الاعتماد عليها وقابلة للفهم وموثوق بها، كما أن استخدام معايير المحاسبة الدولية هي من الوسائل التي من شأنها أن تؤدي إلى المحافظة على سلوك وآداب المهنة من قبل المحاسبين المهنيين في المجتمعات المختلفة.¹

2- مبررات من وجهة نظر مجتمع الأعمال والشركات الدولية: استخدام معايير المحاسبة الدولية يضمن معالجة العمليات والأحداث المالية المتشابهة وفقاً لمعايير محاسبية موحدة في جميع المجتمعات التي تطبق نفس المعايير وتلتزم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، مما يؤدي إلى رفع درجة الثقة في المعلومات المحاسبية الناتجة من أي دولة في العالم، ما يمكن المستخدمين والمحللين الماليين من عمل مقارنات بين المراكز المالية للشركات ونتائج أعمالها والذي من شأنه القضاء على سوء الفهم السائد حالياً حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية، وسهولة الاختيار من بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات الاقتصادية.²

كذلك فإن الشركات الدولية سوف تستفيد حتماً من استخدام معايير المحاسبة الدولية وذلك راجع لعدة أسباب أهمها ما يلي:³

- التناسق بين الأنظمة المحاسبية للشركات المتعددة الجنسية؛

¹ محمد بدوي وآخرون، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، مصر، 2000، ص 154.

² Christopher Nobes and Roberte Parker, *Comparative International Accounting*, Eighth Edition, Prentice hall, London, 2004, p 78.

³ أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 374.

- استخدام معايير المحاسبة الدولية سوف يمكن المحاسبين بالشركات الدولية من فهم الاستثمارات الدولية ويمكن فهم المعاملات بالعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية لها، وإمكانية تقييم القوائم المالية لتلك الشركات عند الاندماج مع غيرها؛
- تحسين عملية اتخاذ القرارات من المستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلادهم عن طريق زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشركات في الدول المختلفة وزيادة الاطلاع على عمليات الشركات المتعددة الجنسيات؛
- من المنافع المتوقعة من استخدام معايير المحاسبة الدولية أن التحليل المالي للشركات يكون أكثر سهولة، حيث يزيد عدد المطلعين على القوائم المالية والمؤهلين لفحص القوائم المالية لبلد أجنبي، الأمر الذي يمكن معه زيادة درجة ثقة الأفراد بالشركات الأجنبية وهذا حتما سيزيد من حجم الاستثمار الدولي؛
- استخدام معايير المحاسبة الدولية يمكن المحاسبين من إعداد قوائم مالية بصورة مبسطة، حيث يتم إعداد هذه القوائم في مختلف دول العالم على نفس الأساس، وكذلك يسهل عملية تحويل الموظفين المحاسبين الذين يعملون في الشركات الدولية من دولة لأخرى؛
- تسهيل عمليات المقارنة بين الشركات العالمية لتقييم أداء الشركات التابعة في مختلف أنحاء العالم؛
- تسهيل عمليات تقييم المشاريع من قبل المستثمرين والمساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاندماج بين الشركات الدولية؛
- تخفيض تكلفة رأس المال من خلال التأثير على المخاطر وحالة عدم التأكد وتخفيضها.¹

3- مبررات من وجهة نظر الجهات الحكومية

ويمكن إيجاز أهم هذه المبررات في النقاط الموالية:

- استخدام معايير المحاسبة الدولية هي إحدى الوسائل الأساسية التي تساعد في توفير المعلومات الملائمة واللازمة في مجال جذب الاستثمارات وتدفق رؤوس الأموال داخل الدولة، وتسهيل حركة التجارة الدولية وزيادة التبادل التجاري، من خلال استخدام معايير المحاسبة الدولية في إعداد الحسابات من قبل الجهات الحكومية أو الخاصة، مما يجعل توحيدها ممكناً وإعداد الحسابات القومية بناء عليها يكون ممكناً وقابل للمقارنة؛²
- وجود معايير المحاسبة الدولية يعتبر أمراً ضرورياً لإرغام الشركات على الإفصاح عن المعلومات التي تهم المستثمرين لتخفيض عدم التماثل في المعلومات وزيادة كفاءة سوق المال، حيث أنه رغماً عن وجود حافز لدى

¹ Frederick Choi, Carol Frost, Garry Meek, *Intermediate Accounting*, Fourth Edition, Prentice Hall, London, 2002, p 292

² حسين القاضي وآخرون، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص ص 20-24

الشركات للإفصاح اختياريًا عن المعلومات المحاسبية إلا أنها قد تحجب بعض المعلومات عن المستثمرين بسبب ما يؤدي الإفصاح عنها إلى الأضرار بالمركز التنافسي لتلك الشركات أو بسبب سوء النتائج الخاصة بالشركة؛¹

- سيوفر تبني معايير المحاسبة الدولية من قبل الدول النامية على هذه الدول جهدا كبيرا وأموالا طائلة كانت ستحتاج إليها لوضع معاييرها الخاصة بها؛²

- كذلك تساعد الحكومات في الدول النامية على فهم ومراقبة العمليات والأنشطة للشركات الدولية، حيث يتم إعداد التقارير المالية بصورة متوافقة من خلال استخدام معايير المحاسبة الدولية لاسيما التأكد من الإفصاح الذي تتطلبه بعض الحالات.³

خامسا: معوقات الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية

يوجد عدد من المعوقات التي تعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية يمكن تقسيمها إلى معوقات محلية وأخرى دولية.

1- المعوقات المحلية: من أهم هذه المعوقات ما يلي:⁴

- عدم كفاءة الاتحادات المهنية والاتحادات التي تضع معايير المحاسبة في بعض الدول خاصة الأقل نمواً؛

- عدم وجود تشريعات تلزم أو تنظم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في بعض الدول؛

- ضعف اقتصاد الدولة وبالتالي عدم الاهتمام بمعايير المحاسبة الدولية؛

- صغر حجم نشاط المؤسسات في الدولة؛

- قوة الاتجاهات الراسخة المضادة لوضع معايير محاسبة تطبقها الدول في إعداد تقاريرها المالية.

2- المعوقات الدولية: ويمكن حصر هذه المعوقات في النقاط الآتية:

1-2- اختلاف الظروف البيئية والاقتصادية: يوجد تفاوت بين الدول سواء من حيث مستوى تطورها

الاقتصادي أو من حيث الأنظمة المتبعة في إدارة اقتصاداتها، فهناك دول متقدمة وأخرى نامية كما أن منها من يتبنى نظاما مركزي في إدارة التنمية والتخطيط، في حين يتبنى بعضها الآخر أساليب لا مركزية في التنمية والتخطيط وتباين في تلك الدول معدلات التضخم الاقتصادي وكذلك السياسات النقدية المتبعة في تحقيق التوازن في السوق

¹ أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والاستثمار في البورصة، الدر الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص 145.

² محمد مطر، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق كشرط لانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، الإمارات العربية المتحدة، العدد 18، 1998، ص 17.

³ Christopher Nobes and Roberte Parker, *op cit*, p 78.

⁴ صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، مقارنة معايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مكتبة الأنجلو المصرية، مصر، 2000، ص 198.

النقدي، وينعكس هذا التباين على الأنظمة المحاسبية المطبقة في تلك الدول وكذلك على اللوائح والتشريعات ذات العلاقة.¹

2-2- اختلاف القوانين والتشريعات: يوجد اختلاف بين الدول في القوانين والتشريعات السائدة في كل دولة وهو ناجم عن اختلاف نظمها الاقتصادية والاجتماعية، وتنعكس هذه الاختلافات على الممارسات المحاسبية فيها كالاختلاف في طرق الاهتلاك مثلاً أو في القواعد المحاسبية التي تحكم الاعتراف بالإيراد والمصروفات ومن ثم تحديد طريقة الإفصاح عن المعلومات في البيانات المنشورة، وعلى سبيل المثال: القانون الألماني يمنع استخدام طريقة الملكية في مجال المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، بينما تلك الطريقة مستخدمة بشكل واسع في دول كثيرة مثل: الولايات المتحدة الأمريكية وكندا.²

2-3- اختلاف مستوى التأهيل العلمي والعملية: يختلف مستوى التعليم ونظام التدريب المهني من دولة لأخرى ونادراً ما يوجد نظام لرقابة الجودة عند منظمات المحاسبين القانونيين في دول العالم.³

2-4- النظرة القومية: تتمثل في عدم الرغبة في قبول التوافق الذي يتضمن تغيير التطبيقات المحاسبية المناظرة في الدولة الأخرى خوفاً من فقدان السلطة والسيادة في تلك الدول.

2-5- اختلاف مستخدمي التقارير المالية: يعتبر المستثمر في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة هو المستخدم الرئيسي لمخرجات المحاسبة، في حين في ألمانيا تعتبر مصلحة الضرائب هي صاحب النصيب الأكبر، حيث لا يوجد اتفاق على احتياجات مجموعة المستخدمين أو وجود ترتيب لها؛ مما يشكل صعوبة في تحقيق تقدم ملحوظ نحو التوافق الدولي.⁴

وخلاصة لما تقدم ذكره يجب العمل على الحد من تأثير هذه المعوقات على تطبيق معايير المحاسبة الدولية وبالتالي تقليل الاختلافات وتسهيل تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛ من خلال التنسيق مع الجهات المصدرة للمعايير المحاسبية، والمنظمات المهنية المحلية، والمستخدمين للمعلومات.

المطلب الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية

تعتبر هذه الهيئة مسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة الدولية والعمل على تطويرها، وقد مرت هذه اللجنة بمراحل قبل تحولها إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 2001.

أولاً: تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية: تعود نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) إلى المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة الذي عُقد في سبتمبر عام 1972 في سيدني بأستراليا، في هذا المؤتمر اقترح اللورد ينسون

¹ Christopher Nobes and Roberte Parker, op cit, p 80.

² أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 385.

³ حسين القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 46.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 380.

(عضو في مجلس العموم البريطاني) الذي كان قد طُلب منه إنشاء هيئة دولية للمحاسبة بناء على مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين، تكون مسؤولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية، وبعد عقد عدة اجتماعات بين رؤساء المعاهد الثلاث معهد المحاسبين القانونيين بالبحريرا وويلز ICAEW والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، والمعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين CICA إضافة إلى معهد المحاسبين القانونيين باسكتلندا (ICAS) تم الاتفاق على توسيع نطاق مشاركة الدول، وعليه فقد وُجّهت الدعوة لهيئات المحاسبة في استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا، لحضور اجتماع لندن في مارس 1973، وفيه تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية.¹

وفي سنة 1981 أسست لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC مجموعة استشارية دولية ضمت ممثلين للمنظمات الدولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والبورصات والجهات المنظمة للأوراق المالية. وقد اجتمعت المجموعة الاستشارية دوريا لمناقشة القضايا الفنية في مشاريع لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC وبرنامج عملها ولعبت هذه المجموعة دورا هاما في وضع معايير المحاسبة الدولية وكسب القبول للمعايير الناتجة.²

وفي سنة 1983 شملت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC كل هيئات المحاسبة المهنية التي كانت أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

وفي سنة 1995 أنشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية مجلسا استشاريا رفيع المستوى، تكون من أفراد بارزين في مراكز وظيفية عليا في مهنة المحاسبة، وكان دور المجلس هو تعزيز قبول معايير المحاسبة الدولية بشكل عام.

وفي سنة 1998 أصبحت الصين عضوا في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وانضمت إلى مجلس إدارته كمراقب.

وفي عام 1999 فتحت اجتماعات لجنة معايير المحاسبة الدولية للمراقبة العامة. وعندما تم حل مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية في سنة 2001 كان هناك 153 عضوا من 112 بلدا.³

وقد قامت بإصدار أول معيار سنة 1975 بعنوان "عرض السياسات المحاسبية" والذي ألغي سنة 1998 ليحل محله المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض القوائم المالية" كما أنه لا توجد فترة لإصدار المعايير أو نواتج محددة لذلك، وإنما إصدار المعايير طبقا للضرورة والحاجة، وبعد الدراسات والمناقشات والتعليقات والاقتراحات ثم المراجعة والمصادقة يتم تحديد بدء سريان المعيار. وقد ترتب على نمو المحاسبة وتطويرها وتزايد العوامل المختلفة

¹ الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ترجمة معايير المحاسبة الدولية، الأردن، 1999، ص 29.

² طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص 22.

³ منشورات هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، صناعة معايير المحاسبة الدولية - التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية، مركز الدراسات والمعلومات، مارس 2005، ص 15.

المؤثرة على البيئة المحاسبية أن تجد اللجنة ضرورة في إلغاء أو تغيير واحد أو أكثر من معايير المحاسبة الدولية، وقد قامت اللجنة بإصدار 41 معياراً محاسبياً دولياً منها 12 معياراً ملغاة (مسحوبة) و 8 معايير من معايير الإبلاغ المالي الدولية جميعها سارية المفعول.

وقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإجراء العديد من التعديلات على عدد من معايير الإبلاغ المالي والمحاسبة الدولية، وذلك لأسباب تتمثل في زيادة التناغم بين متطلبات المعايير الدولية ومتطلبات معايير المحاسبة الأمريكية (GAAP) والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، وجاءت بعض التعديلات استجابة لتداعيات الأزمة المالية العالمية. وقد جاءت التعديلات كما يلي:

- تم إلغاء معيار المحاسبة الدولي رقم 14 "التقرير عن القطاعات" وحل محله معيار التقرير المالي (الإبلاغ المالي) رقم (8) IFRS 8 "القطاعات التشغيلية" Operating Segments والنافذ المفعول اعتباراً من 2009/1/1؛
- معايير محاسبية دولية تم مراجعتها وإصدارها بنفس الاسم والرقم السابقين كمعايير معدلة مثل:¹
- معيار المحاسبة الدولي رقم (1) المعدل "عرض القوائم المالية" IAS 1؛
- معيار المحاسبة الدولي رقم (23) المعدل "تكاليف الاقتراض" IAS 23؛
- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) المعدل "الاندماج" IFRS 3؛
- هناك معايير محاسبية دولية تم تعديلها فقط مثل:
- معيار المحاسبة الدولي رقم 27 "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" IAS 27؛
- معيار المحاسبة الدولي رقم 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" IAS 39؛
- معايير محاسبة دولية تم تعديلها نتيجة التعديلات التي تمت على المعايير السابقة وهي تشمل عدد كبير من المعايير الدولية للتقارير المالية والجدول الآتي يبين أهم المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

جدول رقم (I-2): معايير المحاسبة الدولية التي تم إصدارها وأهم التعديلات إلى غاية 2009

| رقم المعيار | عنوان المعيار |
|-------------|--|
| IAS 1 | عرض القوائم المالية |
| IAS 2 | المخزون |
| IAS 7 | قائمة التدفقات النقدية |
| IAS 8 | السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء |
| IAS 10 | الأحداث اللاحقة لتاريخ التقارير المالية |
| IAS 11 | عقود الإنشاء |

¹ جمعة حميدات، التعديلات الحديثة على معايير المحاسبة الدولية، منشورات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، الأردن، 2009، ص 01.

| | |
|---|--------|
| ضرائب الدخل | IAS 12 |
| الممتلكات والمصانع والمعدات | IAS 16 |
| عقود الإيجار | IAS 17 |
| الإيراد | IAS 18 |
| منافع الموظفون | IAS 19 |
| محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية | IAS 20 |
| آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية | IAS 21 |
| تكاليف الاقتراض | IAS 23 |
| الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة | IAS 24 |
| الحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد | IAS 26 |
| القوائم المالية الموحدة والمنفصلة | IAS 27 |
| الاستثمارات في الشركات الزميلة | IAS 28 |
| التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع | IAS 29 |
| الحصص في المشاريع المشتركة | IAS 31 |
| الأدوات المالية: العرض | IAS 32 |
| ربحية السهم | IAS 33 |
| التقارير المالية المرحلية | IAS 34 |
| الانخفاض في قيمة الأصول | IAS 36 |
| المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة | IAS 37 |
| الأصول غير الملموسة | IAS 38 |
| الأدوات المالية: الاعتراف والقياس | IAS 39 |
| الاستثمارات العقارية | IAS 40 |
| الزراعة | IAS 41 |
| تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة | IFRS 1 |
| المدفوعات على أساس الأسهم | IFRS 2 |
| اندماج الأعمال | IFRS 3 |
| عقود التأمين | IFRS 4 |
| الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة | IFRS 5 |
| الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها | IFRS 6 |
| الأدوات المالية: الإفصاح | IFRS 7 |
| القطاعات التشغيلية | IFRS 8 |

المصدر: جمعة حميدات، التعديلات الحديثة على معايير المحاسبة الدولية، منشورات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، الأردن، 2009، ص ص

تم تجميع المعايير المتعلقة بموضوع معين في صنف واحد، تناول الجوانب المختلفة للموضوع والربط بينها وذلك على النحو الموالي:

جدول رقم (3-I): تصنيف معايير المحاسبة الدولية

الصنف الأول: عرض القوائم المالية

| رقم | المعيار | N ° IAS | N°IFRS |
|-----|---|---------|--------|
| 01 | عرض القوائم المالية. | 01 | / |
| 02 | قوائم التدفق النقدي. | 07 | / |
| 03 | السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء. | 08 | / |
| 04 | تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة. | / | 01 |

الصنف الثاني: قياس بنود القوائم المالية

| رقم | المعيار | N ° IAS | N°IFRS |
|-----|---|---------|--------|
| 01 | المخزون. | 02 | / |
| 02 | عقود الإنشاء | 11 | / |
| 03 | الأصول الثابتة واهتلاكها | 16 | / |
| 04 | الإيراد | 18 | / |
| 05 | الحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية. | 20 | / |
| 06 | آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية. | 21 | / |
| 07 | تكلفة الاقتراض | 23 | / |
| 08 | القواعد والمعايير المتعلقة بعمليات الإنجاز التمويلي. | 17 | / |
| 09 | الأصول غير الملموسة. | 38 | / |
| 10 | ضرائب الدخل. | 12 | / |
| 11 | الأدوات المالية: الاعتراف والقياس. | 39 | / |
| 12 | المخصصات و الأصول والالتزامات المحتملة. | 37 | / |
| 13 | تناقص قيمة الأصول. | 36 | / |
| 14 | منافع التقاعد. | 19 | / |
| 15 | المدفوعات على أساس الأسهم. | / | 02 |

الصنف الثالث: الإفصاح

| رقم | المعيار | N ° IAS | N°IFRS |
|-----|--|---------|--------|
| 01 | الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية. | 10 | / |
| 02 | الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة. | 24 | / |
| 03 | الحاسبة والتقارير عن نظم منافع التقاعد. | 26 | / |
| 04 | نصيب السهم من الأرباح. | 33 | / |
| 05 | الأدوات المالية: الإفصاح والعرض. | 32 | 7 |
| 06 | التقارير المالية المرحلية. | 34 | / |
| 07 | التقارير القطاعية. | / | 8 |
| 08 | التقارير المالية في ظل اقتصاديات التضخم الجامح. | 29 | / |
| 09 | الأصول غير المتداولة المخازنة بغرض البيع والعمليات غير المستمرة. | / | 5 |

الصفحة الرابع: القوائم المجمعة

| رقم | المعيار | N ° IAS | N°IFRS |
|-----|------------------------------------|---------|--------|
| 01 | القوائم المالية المجمعة والمنفصلة. | 27 | / |
| 02 | الاستثمارات في شركات شقيقة. | 28 | / |
| 03 | حصة الملكية في المشروعات المشتركة. | 31 | / |
| 04 | اندماج منشآت الأعمال. | / | 03 |

الصفحة الخامس: الصلاحيات المتخصصة

| رقم | المعيار | N ° IAS | N°IFRS |
|-----|--|---------|--------|
| 01 | الإفصاح في القوائم المالية للبنوك المؤسسات المشاهدة. | 30 | / |
| 02 | عقارات التوظيف. | 40 | / |
| 03 | الزراعة. | 41 | / |
| 04 | التنقيب وتقييم الموارد التعدينية. | / | 06 |
| 05 | عقود التأمين. | / | 04 |

المصدر: عبد المعبود علام، دورة تدريبية حول معايير المحاسبة الدولية، القاهرة، 2008، ص 22.

ثانياً: تشكيل لجنة تفسير معايير المحاسبة الدولية (SIC)

أنشأت هذه اللجنة في عام 1997 للبحث في القضايا المحاسبية التي يُحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، وعند صياغة التفسيرات تستشير لجنة التفسيرات لجانا وطنية مماثلة رُشحت من أجل ذلك.

أدرجت لجنة التفسيرات SIC في جدول أعمالها النقاط الآتية:¹

- ينبغي أن يتضمن الموضوع تفسيراً لمعيار قائم ضمن سياق إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية؛
- ينبغي أن يتصل الموضوع بنمط واقعي محدد؛
- أن لا تكون هناك تفسيرات متناقضة مع الواقع العملي.

ثالثاً: اتفاقية لجنة معايير المحاسبة الدولية والمنظمة الدولية للجان الأوراق المالية المحلية

تعد المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية المحلية (IOSCO) التي أُسست في سنة 1983 المنتدى الرئيسي في العالم للتعاون الدولي بين الوكالات التنظيمية. تضم في عضويتها هيئات تنظيمية وطنية تتولى المسؤولية اليومية عن تنظيم الأوراق المالية وإدارة قوانين الأوراق المالية في بلدانها وتمثل أهداف المنظمة فيما يلي:

- التعاون من أجل الارتقاء بالتنظيم للمحافظة على أسواق ذات كفاءة؛
- تبادل المعلومات حول خبراتهم وتجاربهم لتعزيز نمو الأسواق المحلية؛

¹ طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص 23.

- توحيد جهودهم لإرساء معايير ومراقبة فعالة لمعاملات الأوراق المالية الدولية؛
- توفير مساعدة متبادلة للمحافظة على سلامة الأوراق من خلال التطبيق الصارم للمعايير والتطبيق الفاعل للعقوبات في حالة المخالفة لها.

وفي سنة 1994 انتهت المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية المحلية من إجراء مراجعة معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية السارية في ذلك الوقت، وحددت عددا من القضايا التي كان يتعين التصدي لها، بالإضافة إلى معايير كان يتعين على لجنة معايير المحاسبة الدولية تحسينها قبل عملية التوصية باستخدام معايير المحاسبة الدولية في الإصدارات وعمليات التسجيل في البورصات الدولية.

وفي جويلية 1995 أعلن مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية واللجنة الفنية التابعة للمنظمة الدولية للجان الأوراق المالية المحلية أن اتفاقات هامة تم بلوغها بهدف تطوير معايير المحاسبة الدولية، وقد وضع المجلس خطة عمل عرفت بـ " برنامج عمل المعايير المحورية"، وعند اكتمالها بنجاح سيتم اعتمادها في البورصات العالمية، وكانت المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية المحلية قد أقرت فعلا المعيار المحاسبي الدولي السابع "قائمة التدفقات النقدية" وأبلغت لجنة معايير المحاسبة الدولية أن 14 معيارا دوليا لا تتطلب تحسينا إضافيا بشرط استكمال المعايير المحورية الأخرى بنجاح. وقد اتفقت لجنة معايير المحاسبة الدولية والمنظمة الدولية للجان الأوراق المالية المحلية على وجود حالة ملحة لمعايير محاسبة دولية عالية الجودة، وكان هدفها هو إمكانية استخدام القوائم المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية عالميا في الإصدارات وعمليات القيد في البورصات عبر الحدود كبديل لاستخدام معايير المحاسبة المحلية.

ومنذ سنة 1995 وعلى مدى أربع سنوات قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالوفاء بجميع وعودها وقامت بتعديل مجموعة من المعايير المحورية وتمت الموافقة على المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 "الأدوات المالية، الاعتراف والقياس"، ونتيجة لذلك بدأت مراجعة المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية المحلية لهذه المعايير المحورية عام 1999 وأعلنت عن رغبتها في إضافة موضوع محاسبة الملكية الاستثمارية إلى قائمة المعايير المحورية، وتمت الموافقة والإصدار في مارس 2000. لم يبق إلا انتظار قيام اللجنة الفنية والمنظمة الدولية للجان الأوراق المالية المحلية بإعلان نتائجها حول المعايير المحورية، وفي ذلك الوقت شعر الكثير من المراقبين أنه من غير المعقول أن تسمح لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية بإقرار المعايير المحاسبية الدولية بدون قيد أو شرط ما لم تتوافق مع المعايير الأمريكية، وقد أصدرت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية نشرة حول معايير المحاسبة الدولية؛ وحددت النشرة العقوبات التي يجب أن تزيلها معايير المحاسبة الدولية، لكي تعتبر مقبولة من المنظور الأمريكي.¹

رابعا: مشروع التحسينات: في أبريل 2001 أعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن إطلاق مشروع التحسينات ودعا إلى تقديم اقتراحات حول كيفية تحسين المعايير القائمة، وجاءت المعلومات من المنظمة الدولية لهيئات الأوراق

¹ طارق عبد العال حماد، دليل الخاسب في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 212.

المالية المحلية IOSCO، والجهات الواضعة للمعايير الوطنية ولجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية SIC وشركات المحاسبة الكبرى والأكاديميين، والهدف من ذلك هو تحسين جودة المعايير ومحاولة التوفيق بين المعايير الدولية والمعايير المحلية.

وقد تم تشكيل لجنة تحسينات فرعية تضم أربعة من أعضاء المجلس للنظر في جميع الاقتراحات المقدمة. وفي ماي 2002 أصدر المجلس مسودة اقترح فيها إدخال تعديلات على 13 معيارا وسحب معيار واحد (المعيار المحاسبي الدولي رقم 15: معلومات تعكس الأسعار المتغيرة)، وفي ديسمبر 2003 أصدرت المعايير 13 في صورتها النهائية بالإضافة إلى تعديل 17 معيارا آخر، كما ألغى مشروع التحسينات بعض المعالجات البديلة.¹

المبحث الثاني: واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية

في هذا الجزء تعرض المداخل التي اتبعتها بعض الدول للتوافق مع المعايير الدولية. فكما تبين فيما سبق أن العديد من الدول قد اتجهت نحو المعايير الدولية إما لتطبيقها مباشرة أو للتوافق معها. وتم مراعاة في اختيار الدول أن تتضمن دولا ليس لديها بنية أساسية قوية لإعداد معايير وطنية، ودول أخرى لديها مجالس وطنية قوية أصدرت كيان قوي من المعايير المحاسبية الوطنية كالولايات المتحدة وأستراليا وكندا، ودولا وسط بين المجموعتين. وهذا بالتركيز على الخطة التي اتبعتها الدولة، ومصدر الإلزام فيها، والخطوات التي اتبعتها المجلس الوطني أو هيئة المحاسبين الوطنية لتنفيذ الخطة.

المطلب الأول: تجارب بعض الدول للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية

تختلف عملية التوافق مع معايير المحاسبة الدولية من دولة لأخرى، وهذا راجع إلى المتغيرات الاقتصادية والسياسية الخاصة بكل بلد، لذا فهناك اختلاف في خطوات التوافق من بلد لآخر.

أولا: تجربة سنغافورة

تعتبر سنغافورة من الدول الوسط من حيث الموارد الاقتصادية والبنية الأساسية المحاسبية، الخطة التي اتبعتها سنغافورة هي خطة مدعومة حكوميا حيث تبنتها وزارة المالية، وتضمنت الخطوات الآتية:²

- في عام 1999 اتخذت وزارة المالية قرارا بالتوافق مع المعايير الدولية؛
- شكلت وزارة المالية مجلسا وطنيا لمعايير المحاسبة والإفصاح في نفس السنة؛
- اعتبار من عام 2000 يصدر مجلس المعايير الوطني معيارا محاسبيا وطنيا متزامنا مع المعيار الدولي؛
- في 2001 صدر قرار حكومي من وزارة المالية بإلزام الشركات بالمعايير الصادرة عن المجلس الوطني والمبنية على المعايير الدولية؛

¹ Bernard Raffournier, *les Normes comptables internationales (IAS/IFRS)*, 2e édition, economica, Paris, 2005, p65.

² في دراسة أعدت بمشاركة الاتحاد الدولي لهيئات المحاسبة تم عرض تجارب بعض الدول منها أستراليا ونيوزيلندا والدنمارك وجنوب إفريقيا وغيرها: GAAP Convergence, IFAC, <http://www.ifac.org> (16/05/2010) 2002IFAD,

- اعتبار من عام 2003 تلتزم الشركات الوطنية بالمعايير المحاسبية الوطنية المتخذة المعايير الدولية أساسا لها.

ثانيا: تجربة الدنمارك

بدأت تجربة الدنمارك للتوافق مع المعايير الدولية منذ فترة طويلة نسبيا، حيث اتبعت الخطوات الآتية لتنفيذ الخطة:

- اعتبار من سنة 1993 بدأ المجلس الوطني الدنماركي سياسة توفيق معيار وطني مع كل معيار دولي أولا بأول؛
- في نفس الفترة عمل المجلس الوطني على تخفيض الاختلافات بين المعايير الدولية والمعايير الوطنية؛
- في عام 2002، وبعد التخلص من معظم الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية، صدر قانون محاسبي يقبل معايير المحاسبة الدنماركية المعدلة؛
- في عام 2002، أصدرت بورصة كوبنهاجن منشورا يشجع على التطبيق المبكر لمعايير المحاسبة الدولية؛
- اعتبار من عام 2002، يصدر معيارا وطنيا مع كل معيار دولي؛
- اعتبار من 2005، تلتزم الشركات المقيدة بالمعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية.

ثالثا: تجربة جنوب إفريقيا

- بدأت تجربة جنوب إفريقيا منذ عام 1993 مثل التجربة الدنماركية، واتبعت جنوب إفريقيا المنهجية الآتية:
- في عام 1993 صدر قرار حكومي من الدولة بأن تتخذ الهيئة الوطنية للمعايير المحاسبية معايير المحاسبة الدولية أساسا لها في إعداد المعايير المحاسبية الجنوب إفريقية؛
- اعتبار من عام 1993 وحتى عام 2000 أصدرت الهيئة الوطنية عدة مشاريع ومسودات الغرض منها جعل المعايير الوطنية مع المعايير الدولية في اتجاه واحد؛
- بمجرد الانتهاء من المعايير الجنوب إفريقية المعدلة، صدر قرارا بالإلزام بالمعايير الوطنية وأوضح القرار أن الالتزام بها هو في نفس الوقت التزاما بالمعايير الدولية؛
- اعتبار من عام 2002 كل معيار دولي يصدر يُستخدم أساسا لإصدار معيار وطني ملزم، مع الأخذ في الاعتبار اختلاف تاريخ الإلزام لأن المعيار الوطني يتأخر بعض الوقت عن المعيار الدولي.

رابعا: تجربة أستراليا ونيوزيلندا

أستراليا من الدول القوية محاسبيا حيث يوجد بها مجلس وطني للمعايير المحاسبية كما أنها كانت عضو مؤسس للجنة معايير المحاسبة الدولية التي تأسست في عام 1973، وتحفظ بمقعد اتصال بالمجلس الحالي المكون من 14 عضوا. كما أن نيوزيلندا تعتبر شريكا مع أستراليا في كل الأمور المحاسبية، فمندوب الاتصال في المجلس الدولي يمثل كلا الدولتين، لذلك خطة نيوزيلندا صورة مشابهة لخطة أستراليا مع اختلاف المسمى.

بناء على ذلك فإنه لا يمكن تحديد تاريخ محدد لبداية خطة أستراليا ونيوزلندا للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، لأن رؤية مجالسها الوطنية للمحاسبة متضمنة في صناعة أي معيار دولي. ومع هذا خططتهما للتوافق التام مع المعايير الدولية يمكن عرضها على النحو الآتي:¹

- بدأت الخطة من جانب المجلس الوطني في عام 1996 وذلك باتباع سياسة توفيق كل معيار وطني مع كل معيار دولي مماثل؛
- اعتبار من عام 2001 عضو من المجلس الوطني يعتبر عضوا في المجلس الدولي ليمثل مندوب اتصال بين المجلسين؛
- في 2002 قرر المجلس الوطني للتقرير المالي إلزام الشركات بمعايير المحاسبة الدولية اعتبارا من عام 2005؛
- اعتبار من عام 2002 كل مشروع معيار دولي يصدر عن المجلس الدولي، فإن المجلس الوطني يمرر نفس المشروع تحت الصفة الوطنية؛
- في 14 جويلية 2004 أصدر المجلس الوطني معيارا يمثل إرشادات تطبيقية تتبع عند تطبيق المعايير الدولية لأول مرة. وفي نفس الوقت أصدر المجلس الوطني قائمة بالمعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية، أو هي المعايير الدولية حرفيا مع إضافة فقرات معينة تتناسب مع طبيعة البيئة الأسترالية أو النيوزلندية؛
- اعتبار من عام 2005 فإن الشركات في كلتا الدولتين ملتزمة بالمعايير الوطنية التي تمثل المعايير الدولية.

خامسا: تجربة المملكة المتحدة

- تجربة المملكة البريطانية مشابهة أيضا لتجربة أستراليا- نيوزلندا، يضاف إلى ذلك أن بريطانيا المحرك الرئيسي لفكرة صناعة المعايير الدولية وتستضيف بلادها مقر الهيئة الدولية. ولا يقتصر الأمر على ذلك، فأول رئيس للمجلس الدولي هو بريطاني وعمل رئيسا للمجلس البريطاني للمحاسبة (ASB). وبريطانيا لها أكبر تمثيل في عضوية مجلس المعايير الدولية (أربعة أعضاء منهم رئيس المجلس مقارنة بثلاثة للولايات المتحدة الأمريكية).
- لأسباب السابقة فإنه من المهم التعرف على الخطوات التي اتخذها مجلس معايير المحاسبة البريطاني:
- لم يكن هناك خطة بريطانية محددة للتوافق مع المعايير الدولية، وكان المجلس البريطاني يصدر المعايير الوطنية حسب احتياجات السوق البريطاني إلى جانب نشاط بريطانيا في صياغة المعايير الدولية؛
 - في عام 2002 رحبت بريطانيا بالقرار الأوربي الخاص بتطبيق معايير المحاسبة الدولية اعتبارا من عام 2005؛
 - في 30 أوت 2002 أصدرت وزارة التجارة والصناعة منشورا للشركات والمراجعين والمجلس الوطني للمعايير المحاسبية ومجلس معايير المراجعة الوطني وغيرهم ممن يتأثرون بالقرار الأوربي بضرورة تعديل أوضاعهم تبعا لهذا القرار؛

¹ منشورات هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مرجع سبق ذكره، ص 53.

- منذ هذا التاريخ بدأ المجلس البريطاني في دراسة الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية؛
- في 02 ديسمبر 2004 أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني (ASB) ستة معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية؛

وتتضمن المعايير الستة ما يلي:¹

- المعيار رقم 22: أرباح الأسهم؛
 - المعيار رقم 23: آثار التغيرات في أسعار العملات؛
 - المعيار رقم 24: التقرير المالي عن التضخم؛
 - المعيار رقم 25: الأدوات المالية: العرض والإفصاح؛
 - المعيار رقم 26: الأدوات المالية: القياس؛
 - المعيار رقم 27: المحاسبة عن اقتناء الشركات التابعة.
- وفي تقديمه لهذه المعايير قال رئيس المجلس البريطاني أن الإصدار الذي تم يُعتبر خطوة هامة في إستراتيجية المجلس البريطاني لإدخال المعايير الدولية إلى المملكة المتحدة ولإثبات تعهداتها لتحقيق التوافق.

ويلاحظ هنا ما يلي:

- الإبقاء على المعايير البريطانية؛
- إدخال المعايير الدولية لبريطانيا سوف يكون من خلال معايير بريطانية صادرة عن المجلس البريطاني.

سادساً: التجربة الولايات المتحدة الأمريكية

تعد الولايات المتحدة الأمريكية رائدة في مجال صناعة المعايير المحاسبية لأسباب عديدة، فالولايات المتحدة لديها أكبر بنية أساسية محاسبية ممثلة في المجالس والهيئات الوطنية والبورصات والمستثمرين والجامعات إضافة إلى الموارد البشرية والمالية. علاوة على ذلك فإن الولايات المتحدة لديها مجلس وطني للمعايير المحاسبية بدأ في الثلاثينات من القرن السابق بلجنة إجراءات المحاسبة ثم مجلس مبادئ المحاسبة حتى عام 1973 (سنة بدأ النشاط الدولي للمعايير المحاسبية) ثم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، التاريخ المحاسبي الوطني لصناعة المعايير المحاسبية أسفر عن ما يقرب من 150 معياراً محاسبياً و 6 نشرات للمفاهيم المحاسبية وغيرها من الإصدارات ونشرات البحث.

بالإضافة إلى ما تقدم أمريكا كانت شريكا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة، وإن كانت لا تلتزم بها ولا حتى قبلها بصورة كاملة حتى الآن، سواء من حيث العضوية في لجنة معايير المحاسبة الدولية أو مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالي أو مجموعة 1+4* ومع تزايد نبرة العولمة في المعايير المحاسبة الدولية وبعد أن تشكلت ملامح وأسس كيان دولي متماسك من المعايير المحاسبية، وكذلك نتيجة لبعض الكوارث المحاسبية التي وقعت في أمريكا في مطلع

¹ الخطة البريطانية غير واضحة ولكن المجلس البريطاني يأخذ خطوات انفرادية في ضوء ما يصدر عن المجلس الدولي مقارنة بما سبق وأن أصدره في هذا الشأن ويتضح ذلك من المستند الآتي على الموقع الإلكتروني للمجلس البريطاني للمحاسبة:

ASB, 2004, Issues Convergence Standards, [http://www.asb.org.uk\(17/04/2010\)](http://www.asb.org.uk(17/04/2010))

* G4+1 تضم أربعة دول هي: أستراليا، كندا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، إضافة إلى مجلس معايير المحاسبة المالية وعلى الرغم من أن نيوزيلندا انضمت إلى المجموعة إلا أنه مازال يطلق عليها ذلك الاسم.

هذا القرن بدأت البورصة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة المالية يقتربان شيئاً فشيئاً من المعايير الدولية. واقترب أمريكا في هذا الصدد ذو شقين: الأول تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية، والثاني تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية، ومن أهم الإنجازات التي تمت لتحقيق التوافق بين المعايير الأمريكية والمعايير الدولية ما يلي:

- أول إصدار عن بدء الحوار الدولي الأمريكي كان بتاريخ 17 سبتمبر 2002 للإعلان عن أن الجانبان توصلا إلى عقد اجتماع في 18 سبتمبر 2002 لمناقشة الأمور المرتبطة بتوفيق وتنسيق معايير المحاسبة الصادرة عن كلا الجانبين. وجاء في الإعلان من جانب المجلس الدولي أن الاجتماع سيركز أولاً على تخفيض الاختلافات القائمة بين المعايير الأمريكية والمعايير الدولية.

- في 2002 / 10/29 توصل كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى تفاهم مشترك وتضمن التفاهم المشترك النقاط الآتية:¹

- العمل على جعل المعايير الصادرة عن كل منهما متوافقة وقابلة للتطبيق؛

- التنسيق فيما بينهما قبل أي إصدارات مستقبلية؛

واتفق الجانبان على ضرورة العمل المشترك لتحقيق التوافق مع أوائل يناير 2005.

1- الخطوات التي اتخذها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB

من جانبه أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB أربع مسودات لتعديل أربعة معايير حتى تتوافق مع المعايير الدولية. المعايير الأربعة تحت التعديل هي:

- المحاسبة عن التغيرات المحاسبية؛ - ربح السهم EPS؛

- مبادلة الأصول غير النقدية؛ - قياس تكلفة المخزون.

بالإضافة إلى ذلك فإن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB أعد مشروع صدر خلال عام 2004 ويتعلق بتبويب الالتزامات المتداولة وغير المتداولة.

2- الخطوات التي اتبعها مجلس معايير المحاسبة الدولية

الخطوات التي اتخذها الجانب الأمريكي قد جاءت في أعقاب الخطوة التي اتخذها مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث قد سبق له أن أصدر مسودة رقم أربعة حول معيار التخلص من الأصول غير المتداولة، والإفصاح عن العمليات المتوقفة وذلك لتعديل المعيار المحاسبي الدولي الخامس والثلاثون ليتوافق مع المعيار الأمريكي. وهناك تعاون حالي بين المجلسين لدراسة الاختلافات المحاسبية بين المعايير الصادرة عن كل منهما فيما يتعلق بالآتي:

¹ تفاصيل الاتفاق الذي أبرم بين الجانبين تم الإعلان عنهما في منشور صحفي وذلك في أكتوبر 2003 يرجع إلى:

AISB, 2002, FASB and IASB Agree to Work Together toward Convergence of Global Accounting Standards, [http://www.iasb.com\(15/05/2010\)](http://www.iasb.com(15/05/2010))

- تكاليف البحوث والتطوير؛
- ضرائب الدخل؛
- التقرير عن القوائم المالية؛
- الاندماج؛
- حوافز منح الأسهم؛
- الاعتراف بالإيراد.

مما سبق يتضح أن:¹

- المعايير الأمريكية قائمة؛
- المجلس الأمريكي مستمر في إصداره للمعايير الملزمة في أمريكا؛
- التنسيق مع المعايير الدولية سوف يكون سابقا على الإصدار؛
- المجلس الدولي يغير بعض معاييره تبعا لعملية التوفيق.

سابعا: التجربة اليابانية

اليابان هي الأخرى تعتبر شريكا كاملا في كل الأنشطة الدولية سواء من حيث العضوية في اللجنة السابقة أو المجلس الحالي أو احتفاظها بعضوية الاتصال. من ناحية أخرى فإن اليابان كانت واحدة من ثلاث دول أظهرتها نتائج دراسات المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة IFAD* بأنها من الدول التي ليس لديها نية للتوافق مع المعايير الدولية.

الحوار الدولي الياباني قد أسفر عن أرضية مشتركة تساهم في تخفيض الاختلافات بين المعايير الدولية والمعايير اليابانية. وفي 12 أكتوبر 2004 بدأت المحادثات بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة اليابانية حول مشروع مشترك لتخفيض الاختلافات بين معايير المحاسبة الصادرة عن كل منها وقد بدأت المحادثات منطلقة من أساسين:²

الأساس الأول: هذه المحادثات خطوة نحو تحقيق التوافق؛

الأساس الثاني: التوافق يساهم في دعم وتطوير أسواق المال العالمية.

ولقد عرض رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية رؤية المجلس في العبارات الآتية:

¹ البيان الصحفي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وكذلك موقع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي:

FASB, 2003, Convergence With IFRSs, <http://fasb.org> (17/05/2010)

* المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة (IFAD) International Forum For Accountancy Development يتشكل من ممثلي العديد من الهيئات الدولية مثل: البنك الدولي، ندوة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية وممثلين عن المكاتب الدولية للمراجعة والمحاسبة، من أهم أعمال المنتدى مشروع (Projet et Vision) الذي ينتظر من خلاله تحسين نوعية المعلومات المالية عالميا، ويبحث على استعمال معايير المحاسبة الدولية.

² خطاب التفاهم الصادر عن الجانبين على موقع المجلس الدولي في 2004/10/12:

IASB, 2004, Press Releases: IASB and Accounting Standards Board of Japan start talks about a joint project for convergence, <http://www.iasb.com> (17/05/2010)

" مجلس معايير المحاسبة الدولية يهدف إلى تطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية تتصف بجودة عالية. وفي هذا الصدد قرار المجلس الياباني بقبول المحادثات لتخفيض الاختلافات بين المعايير الدولية والمعايير اليابانية يعتبر خطوة جيدة نحو تحقيق التوافق العالمي، والتوافق المطلوب هنا يرتبط بمدى تشابه الحقائق الاقتصادية محل التطبيق المحاسبي." أما رئيس المجلس الياباني ذكر أنه من أجل تقوية أسواق المال العالمية، يجب أن تتعاون الهيئات المعنية بصياغة المعايير المحاسبية على مستوى العالم لتخفيض الاختلافات قدر الإمكان وسوف نعمل في المشروع المشترك من منظورين هما:

- التنسيق مع المعايير الدولية؛
- تقديم العون لتشجيع الاتجاه العالمي نحو توحيد المعايير.
- ويلاحظ هنا ما يلي:
- أن الكل يتفق على الإبقاء على المعايير الوطنية؛
- ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية واليابانية؛
- التنسيق ينصب على الخصائص الاقتصادية المتشابهة، ويفهم من ذلك أن التنسيق في المعايير لا يتناول المعايير المتعلقة بالأوضاع الاقتصادية المختلفة؛
- الاتجاه المستقبلي هو الإبقاء على المعايير الوطنية رغم جهود التوحيد.

المطلب الثاني: مدى التزام الدول بمعايير المحاسبة الدولية

في خضم الأحداث المتلاحقة وابتداء من سنة 2000، ومن أجل تطوير مجموعة متكاملة وعالية الجودة من معايير المحاسبة الدولية لتحقيق العالمية في مبادئ إعداد التقارير المالية، أنجز المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة IFAD بمعرفة مكاتب المحاسبة الكبرى ثلاثة أبحاث للوقوف على ما يلي:

- المشاكل التي تعترض عملية عولمة الممارسة المحاسبية وتبني مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية عالية الجودة، وبالأخص معايير المحاسبة الدولية؛
- مدى إقدام الدول المختلفة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية أو توفيق معاييرها الوطنية معها، سواء على مستوى الحكومات، أو على مستوى الهيئات النظامية في الدول، أو على مستوى المجالس الوطنية لتلك الدول؛
- المداخل التي اتبعتها الدول والإجراءات التي تبنتها لتحقيق هدف التوافق أو التطبيق، ومن ثم اقتراح الآليات الممكنة للإسراع بعملية التوافق.

وقد قدمت هذه الأبحاث في ثلاث دراسات منشورة على موقع الإتحاد الدولي لهيئات المحاسبة الوطنية في أعوام 2000، 2001، 2002، وتعتبر دراسة 2002 أهم هذه الدراسات لأنها عكست حقيقة عمل المجالس الوطنية تجاه المعايير الدولية، وغطت الدراسة ثلاث حقائق هي: ما إذا كان هناك خطة أو نية لتطبيق المعايير الدولية

والتوافق معها، ما هي طبيعة الخطة إن وجدت، وما هي الصعوبات أو المعوقات التي تعرقل تقدم الخطة أو تمنع الدولة من التفكير في التوافق مع المعايير الدولية. للوقوف على هذه الحقائق أعدت قائمة استقصاء من 21 سؤال وجهت إلى مكاتب المحاسبة في 45 دولة من مختلف أنحاء العالم منها المملكة العربية السعودية ومصر وتونس.

وفيما يلي ملخص للنتائج والمقترحات التي قدمتها الدراسة:¹

أولاً: وجود خطة أو نية للتطبيق أو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية

أوضحت نتائج الدراسة أن 51 دولة تمثل 95 % من عينة الدراسة لديها خطة أو على الأقل النية للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية اثنين فقط من 51 دولة طبقت معايير المحاسبة الدولية هما قبرص وكينيا. وثلاث دول فقط بنسبة 05 % من عينة الدراسة لا يوجد لديها خطة أو مجرد النية للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية. الدول الثلاث هي اليابان والمملكة العربية السعودية وأيسلندا.

ثانياً: فلسفة وإستراتيجية توافق المعايير المحلية مع معايير المحاسبة الدولية

لاستكشاف فلسفة الخطة التي تتبناها الدولة للتوافق مع المعايير الدولية، حاولت الدراسة الكشف عن مصدر الدعم للخطة. فمصدر الدعم قد يكون الحكومة أو التشريع، كما قد يكون مصدره هيئة نظامية كالبنوك المركزية أو هيئات سوق المال، أو قد يكون مصدره المجلس الوطني للمعايير أو الهيئة الوطنية للمحاسبين. وأوضحت النتائج أن 39 دولة بنسبة 57 % لديها خطة رسمية صادرة عن جهة حكومية وذلك للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية. من هذا العدد 25 دولة عضو في الاتحاد الأوروبي أو تخطط للانضمام إليه، حيث أصبحت هذه الدول ملزمة بتوفيق معاييرها الوطنية تبعاً للتشريع الصادر عن البرلمان الأوروبي. وتوضح الخطط أن التوافق سوف يطبق على القوائم الموحدة للشركات المقيدة في أسواق المال.

نسبة 15 % من عينة الدراسة مصدر دعم الخطة فيها هو مجالس المعايير الوطنية والهيئات المحاسبية دون وجود إلزام حكومي. أما بقية الدول فإن مصدر الدعم لديها ينبع من مصادر أخرى وخاصة أن هذه الدول لديها النية فقط لإعداد خطة للتوافق في الأجل القصير.

تجدر الإشارة هنا إلى أن الدول التي أقدمت أو لديها النية لتقدم على تطبيق المعايير الدولية صراحة هي دول ليس لديها بنية أساسية أو موارد كافية لإعداد معاييرها الوطنية الخاصة بها، لهذا فإن هذه الدول ليس من المتوقع أن تشارك بفاعلية في صناعة المعايير الدولية. أما الدول التي لديها الموارد أو البنية الأساسية لإعداد معاييرها الوطنية فإنها سوف تبني خطة للتوافق مع المعايير الدولية. وتندرج خطة التوافق بحسب حجم البنية الأساسية المحاسبية والموارد المتاحة لهذا الغرض. على سبيل المثال: الدولة التي لديها بنية أساسية ممثلة في جامعات ومكاتب

¹ الأبحاث الثلاثة نشرت في ثلاث سنوات متعاقبة وكان هدفها الأساسي البحث في التزام الدول بالمعايير المحاسبية الدولية:

IFAD, 2000, GAAP 2000: A Survey of National Accounting Rules in 53 Countries, IFAC, <http://www.ifac.org>

IFAD, 2001, GAAP 2001: A Survey of National Accounting Rules Benchmarked against International Accounting Standards, IFAC, <http://www.ifac.org>

IFAD, 2002, GAAP Convergence 2002, IFAC, <http://www.ifac.org>

للمحاسبة فإنها سوف تعد نسخة وطنية من المعايير الدولية دون أن تشارك في الإعداد، أما الدول التي لديها مؤسسات وطنية قوية وموارد مالية مخصصة لصناعة المعايير ولديها خبرة طويلة في هذه العملية فإنها سوف تساهم بفاعلية في الهيئة الدولية لصناعة المعايير المحاسبية كما أن الخطط الموجودة لديها سوف تكون خطط لتوفيق المعايير الوطنية مع المعايير الدولية.

المبحث الثالث: ماهية الإفصاح المحاسبي

كان لظهور شركات المساهمة والأزمات الاقتصادية الدور الكبير في نشوء الإفصاح، والذي يهدف إلى إشباع حاجات مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات وخاصة المساهمين، حيث يتم اتخاذ القرارات بناء على المعلومات التي تقوم الشركات بالإفصاح عنها.

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

يحقق الإفصاح المحاسبي وظيفة توصيل المعلومات المحاسبية للأطراف المستفيدة منها، ويمثل محور الربط بين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي للشركة بالعالم الخارجي.

أولاً: تعريف الإفصاح المحاسبي

الإفصاح - لغة الكشف والبيان - يُقال أفصح عن الشيء أي بينه وكشفه، ويقصد به لدى المحاسبين إرفاق إيضاحات مع القوائم المالية يبين فيها المعلومات التي تتطلب مفاهيم ومعايير المحاسبة المالية وأصول الممارسة المحاسبية ضرورة الكشف عنها وتبليها إلى مستخدمي القوائم المالية حتى توفر فهما أكثر للقوائم المالية ويمكن تقديم بعض التعاريف الخاصة بالإفصاح كما يلي:

- **التعريف الأول:** الإفصاح وفقاً لتعريف "Kohler" هو "تفسير أو إظهار حقيقة أو رأي أو تفاصيل تتعلق بالقوائم أو يتضمنها تقرير المراجع ويظهر في شكل معلومة أساسية أو ملحوظة للمساعدة في تفسير هذه القوائم أو التقارير".¹

- **التعريف الثاني:** الإفصاح يعني "ضرورة توضيح السياسات المحاسبية الهامة والقواعد والمبادئ المحاسبية المطبقة عند إعداد الحسابات الختامية، بالإضافة إلى ضرورة توضيح أو الإشارة إلى الأحداث الهامة التي يعتقد مُعدّو القوائم المالية أنها ضرورية لمستخدمي هذه القوائم في تفسير النتائج المحاسبية واتخاذ القرارات الاقتصادية".²

من الواضح أن هذين التعريفين يعكسان المفهوم التقليدي للإفصاح حيث كان الأمر يقتصر على الدور التفسيري للمعلومة المحاسبية التي تنتج عن القياس المحاسبي، والوظيفة الأساسية للمحاسبة هي قياس وإبلاغ المعلومات الضرورية لفهم أنشطة الشركة، وأن وظيفة الاتصال كانت مقصورة على إبلاغ أو عرض النتائج.³

¹ Eric KOHLER, "A Dictionary for Accountants", Englewood cliffs, Prentice-Hall, 1979, p.178.

² كوثر عبد الفتاح الأبحي، "قياس وتوزيع الربح في البنك الإسلامي"، المعهد العالمي للفكر الإسلامي، القاهرة، 1996، ص93.

³ AAA, "Accounting and Reporting Standards- for Corporation Financial Statements", 1957. p54

- **التعريف الثالث:** الإفصاح المحاسبي هو "إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل".¹

- **التعريف الرابع:** الإفصاح المحاسبي هو "شمل التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية".²

- **التعريف الخامس:** من جهة أخرى فالإفصاح يعني "تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد".³

ويلاحظ أن التعاريف السابقة ركزت على ضرورة إظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع الشركة دون تضليل، بحيث يستطيع مستخدم هذه المعلومات الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم، إلا أنها اختلفت فيما بينها حول كمية ومقدار المعلومات المقدمة إلى مستخدميها. والمستخدمون من القوائم المالية على اختلاف مستواهم الثقافي والاقتصادي والمحاسبي يتميزون بتفاوت قدراتهم في معالجة هذه المعلومات، لذلك كان لابد من التمييز بين المستخدمين أي إن وجود مستخدمين داخليين يقود إلى إفصاح داخلي موجه بالدرجة الأولى إلى إدارة الشركة، يتم توصيل المعلومات إلى مستخدميها بدون أية صعوبة، حيث يسهل ذلك الاتصال المباشر بين الإدارة والمحاسب.

كما أن وجود المستخدمين الخارجيين يقود إلى الإفصاح الخارجي الذي يتجلى بضرورة إعداد القوائم المالية الأساسية وهي (قائمة الدخل - قائمة المركز المالي - قائمة التدفقات النقدية). ولكن عدم تجانس وعدم تطابق مصالح الأطراف المختلفة فيما يتعلق بشكل ومضمون القوائم المالية قاد إلى اختلاف الزاوية التي يُنظر من خلالها لهذه القوائم. فإدارة الشركة كطرف مسؤول عن إعداد القوائم المالية تنظر إلى الإفصاح من زاوية قد لا تتطابق مع نظرة مدققي الحسابات، وينظر رجال الأعمال إلى الإفصاح المحاسبي من زاوية تختلف عن تلك التي تنظر من خلالها جهات الرقابة والإشراف، وبالنسبة لجهات الرقابة والإشراف، وبالنهاية ينظر كل طرف يطالب بالإفصاح حسب هدفه ومصالحته.

ونتيجة التطورات التي شهدتها القرن الماضي، فقد وسع من نطاق ومضمون عملية الإفصاح المحاسبي استجابة للتغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال، لذا فإنه يصعب تحديد مفهوم ذو معنى واضح للإفصاح والاتجاه

¹ وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة - مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي، دار حنين، عمان، 1996، ص 371.

² مهدي عباس الشيرازي، نظرية المحاسبة، مطبعة السلاسل، الكويت، 1991، ص 322.

³ رضوان حلوة حنان، نظرية المحاسبة، مديرية المطبوعات الجامعية، جامعة حلب، 1991، ص 211.

نحو توسيع مفهوم الإفصاح ليشمل القوائم المالية وبالإضافة إلى إدراج التقارير المالية وكل الوسائل المساعدة للاتصال، مثل الملاحظات وحتى الأحداث التي تقع بعد إعداد القوائم المالية¹.

ثانياً: أهداف الإفصاح المحاسبي

اعترافاً بأهمية الإفصاح المحاسبي في صنع قرار الاستثمار في سوق الأوراق المالية فقد اهتمت المعاهد والجمعيات العلمية بمعايير الإفصاح والتأكيد على كمية ونوعية المعلومات التي لا بد من توافرها، فقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في نشرته رقم (1) أهداف التقارير المالية كالتالي:²

- تقديم معلومات للمستثمرين الحاليين والمرتقبين وكذلك الدائنين ومستخدمي القوائم المالية في تحديد وتوقيت درجة عدم التأكد للتدفقات النقدية المتوقعة من التوزيعات أو الفوائد، والتدفقات الناتجة عن بيع أو استيراد أو استحقاق الاستثمارات المالية والقروض، وهذه التدفقات المتوقعة تتأثر بقدرة الشركة على خلق نقدية كافية لمواجهة الالتزامات في التوزيعات والفوائد وأقساط القروض وسدادها عند استحقاقها كما تتأثر أيضاً بتوقعات المستثمرين والدائنين بالمقدرة الكسبية للشركة مما ينعكس على أسعار الأسهم.

- تقديم معلومات عن الأداء المالي للشركة، ورغم أن قرارات الاستثمار والتمويل تعكس توقعات المستثمرين بالأداء المستقبلي للشركة، إلا أن هذه التوقعات تُبنى في الغالب على تقييم الأداء السابق.

ثالثاً: الإفصاح المحاسبي الأمثل

يمثل الإفصاح المحاسبي الأمثل تصميم وإعداد القوائم المحاسبية الدورية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس الأحداث الاقتصادية التي أثرت على الشركة خلال الدورة، وأن تتضمن هذه المعلومات أرقاماً غير مضللة وأن تكون كافية وصریحة، مع عدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية تكون مفيدة للغير أو للشركة، أي أن الإفصاح الشامل هو الذي يوصل المعلومات المحاسبية إلى المستخدمين والأطراف المعنية كل الحقائق الهامة والملائمة المتعلقة بالمركز المالي ونتائج العمليات، بحيث تعكس الصورة الحقيقية للشركة وأن تعرض المعلومات مفصلة بدرجة كبيرة مع عدم إخفاء أية حقائق هامة ومع التقليل من احتمالات سوء الفهم. ويسهم الإفصاح الأمثل في زيادة منفعة معلومات المحاسبة المالية.

ولابد من استخدام أساليب للإفصاح حتى تتسجم مع طبيعة المعلومات المالية وأهميتها النسبية ومن أكثر الأساليب استخداماً هي: الملاحظات الهامشية، الإيضاحات بين القوسين، الملاحظات الإضافية، الكشف التحليلية المرفقة، تقارير مجلس الإدارة.

¹ محمد سمير الصبان، أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي، الدار الجامعية، بيروت، 1991، ص 350.

² Financial Accounting Standard Board, Statement of Financial Accounting Concepts No.1 " Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises ", 1990 Irwin.

وكأمثلة لل فقرات التي يتم الإفصاح عنها هي المعلومات عن القيم السوقية للمعدات عن قيمتها الظاهرة في قائمة الميزانية، تفاصيل عن خطط التوسعات، المدينون، الموجودات.¹

ويمكن الإشارة إلى أن هناك جانبان للإفصاح الأمثل وهما:

- التجميع الأمثل للبند، وإضفاء الشرح الأمثل على البيانات، وبقدر ما يتعلق الأمر بالتجميع الأمثل للمفردات في مجموعات ملائمة، يجب أن تشمل القوائم المالية على التفاصيل التي تكفي لتزويد من يستخدمونها بالمعلومات المطلوبة عن الأنواع المختلفة من الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال والإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر والتدفق النقدي. غير أن التفاصيل التي تزيد عن الحد الملائم قد تؤدي إلى إرباك من يستخدم هذه القوائم، إذ أنه يحتاج إلى دراسة قدر كبير من البيانات التفصيلية لكي يستخلص منها المعلومات الأساسية التي يحتاجها، وفضلاً عن ذلك فإنه لا ينبغي أن تظهر البنود غير الهامة كمفردات مستقلة حتى لا يؤدي الإفراط في سرد التفاصيل إلى إغفال البيانات الهامة.

وفيما يتعلق بالشرح الأمثل للبيانات، يجب إضافة شرح تكميلي للعناوين الرئيسية والفرعية والقيم المالية التي تشملها القوائم بما يكفل توضيح كل منها، كما يجب تفادي وضع المعلومات الهامة في خضم من التفاصيل ضئيلة الأهمية.

هذا وتعتبر الإيضاحات التي تلحق بالقوائم المالية ضرورية لشرح وجهة نظر الإدارة، كما تعتبر ضرورية لشرح حدود استخدامات هذه القوائم، إلا أن هذه البيانات قد تكون مطولة أو مقتضبة بدرجة تتناقض مع الإفصاح الأمثل، ويتوقف ذلك - جزئياً - على قدرات من يستخدمون القوائم المالية. وتجدد الإشارة إلا أن هناك عدة نقاط جوهرية يجب مراعاتها لتلبية شروط الإفصاح التام، يمكن إيجازها في ما يلي:²

- تقديم التفاصيل عن السياسات وملخص عن الطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، خاصة عندما تستدعي هذه السياسات تطبيق المحاسبة العقلانية والرأي الشخصي للمحاسب أو إنها غير مألوفة أو توجد عدة طرق بديلة؛

- تقديم معلومات إضافية للمساعدة في التحليل المالي أو الاستثماري لتحديد حقوق الفئات المختلفة والتأثيرات المالية الناتجة عن أي تغيير في الطرق المحاسبية خلال الدورة الجارية؛

- تقديم تقرير عن أي تعديلات سياسية محاسبية تكون قد تمت أو طبقت في السنة السابقة وتحديد الأثر الناجم عنها؛

¹ هاتو خلف لعبي، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع النهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية في الدمامك، 2009، ص 30.

²SKINNER, R. M., "Accounting Principles", Toronto; (Canadian Institute of Chartered Accountants), 1973, p.234.

- الإفصاح عن الأصول والخصوم والمصاريف والإيرادات الناجمة عن عمليات تمت مع كل الفئات ذات المصلحة المشتركة مع الشركة، مثل تحديد الأصول المرهونة كضمان للقروض، الشروط الهامة التي تضمنتها عقود الإقراض الشروط التعاقدية المرتبطة باتفاقات الاستئجار وغيرها؛

- الإفصاح عن العمليات المالية والعمليات غير المالية التي تمت بعد تاريخ إعداد الميزانية والتي تؤثر بشكل مادي على المركز المالي للشركة.

ومن ثم فإن القوائم المالية يجب أن تكشف عن كافة المعلومات التي تجعلها غير مضللة، ولكن ينبغي أن يتركز الإفصاح في التأكيد على المعلومات التي يتعين إبرازها بصورة خاصة وهي المعلومات الملائمة ذات الأهمية النسبية.

الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل يرتبطان معاً بمفهوم أمانة المعلومات وإمكان الاعتماد عليها، وذلك على أساس أن القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها يجب أن تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية، وكثيراً ما تنطوي المحاسبة المالية - باعتبارها وسيلة قياس واتصال - على تقديرات اجتهادية تعتمد إلى حد كبير على تقييم مستوى الأهمية.

وجدير بالملاحظة أن مستوى الأهمية مسألة نسبية تعتمد على خصائص كمية ونوعية، أو على خليط منهما معاً، وبصفة عامة يعتبر البند ذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو عدم الإفصاح عنه أو عرضه بصورة غير صحيحة إلى تحريف المعلومات التي تشملها القوائم المالية على نحو يؤثر على من يستخدمون هذه القوائم عند تقييم البدائل أو اتخاذ القرارات.

وتستلزم خاصية الأهمية النسبية توجيه الاهتمام إلى من يستخدمون القوائم المالية، والتعرف على ما يحتاجونه من المعلومات، وقد حددت أهداف المحاسبة المالية المستفيدين الرئيسيين للقوائم المالية واحتياجاتهم المشتركة من المعلومات.

لهذا يمكن القول، بأن تحديد نوع الإفصاح يرتبط أساساً بمفهوم النسبية ومدى إدراك هذا المفهوم من قبل كل من المحاسب والمستخدم، بما يسهل من عملية تحديد نوع الإفصاح من جهة، ومن حجم أو كمية المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها من جهة ثانية.

المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي

لقد اتجه الفكر المحاسبي إلى التمييز بين ثلاثة أنواع مرتبطة بتحديد القدر الملائم من المعلومات الذي ينبغي الإفصاح عنها، ويمكن ذكر هذه الأنواع في النقاط الآتية:

أولاً: الإفصاح الكافي: يشير إلى الحد الأدنى من المعلومات كي تكون القوائم المالية غير مضللة، أي يتضمن هذا النوع الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية المطلوبة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

ثانياً: الإفصاح العادل: يُعنى بتوفير رعاية متوازنة لاحتياجات كافة الأطراف المعنية وهو ينطوي على هدف أخلاقي يستلزم المعاملة المتوازنة والمتساوية بين مستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال الاهتمام المتوازن باحتياجات جميع الأطراف المعنية.¹

ثالثاً: الإفصاح الشامل: يتمثل في عرض كافة المعلومات الملائمة التي تؤثر بشكل أو بآخر في سلوك مستخدمي القوائم المالية بدقة، حتى يضمن عدم إخفاء أي معلومة جوهرية قد تؤثر على مصالح المستثمر العادي. ويجب التنبيه أن الإفصاح الشامل لا يقصد به عرض كافة المعلومات دون تمييز - فالإفراط في المعلومات المعروضة أمر غير مستحب - نظراً لعرض تفاصيل غير مهمة مما يؤدي إلى إخفاء معلومات هامة وتجعل القوائم المالية صعبة الفهم والتفسير بالإضافة إلى تحمل تكاليف إضافية بدون مبرر.²

بالإضافة إلى الأنواع الثلاثة السابقة، فقد رأى البعض ضرورة إضافة النوعين التاليين:³

رابعاً: الإفصاح الإلزامي: ويضم الإفصاح وفقاً لما نصت عليه القوانين المختصة وذلك قد يكون على حساب معلومات أخرى ربما تكون مهمة، إلا أن القوانين المختصة لم تُولِ الاهتمام الكافي لإظهارها.

خامساً: الإفصاح الإعلامي: يتضمن الإفصاح عن معلومات إضافية من أجل توسيع معرفة مستخدمي القوائم المالية فهو يُظهر إلى جانب المعلومات المحاسبية المهمة التي نصت عليها القوانين المختصة، معلومات محاسبية إضافية يعتقد بأنها ضرورية لإكمال عملية الإفصاح وجعلها أكثر نجاحاً.

وتجدر الإشارة إلى أنه يوجد اتجاهان في الإفصاح المحاسبي هما:

- **الاتجاه التقليدي:** ويهتم بالمستثمر العادي الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة، بحيث تكون مفهومة لمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والابتعاد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سوق المال.

- **الاتجاه المعاصر:** في ظل هذا الهدف فإن نطاق الإفصاح لم يعد قاصراً على تقديم المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي، بل يتسع نطاق الإفصاح

¹ يوسف جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات المساهمة الصناعية العامة في

قطاع غزة، فلسطين، بحوث ودراسات لتطوير مهنة مراجعة الحسابات لمواجهة المشكلات المعاصرة، 2006 ص 251.

² فذاغ الفذاغ، النظرية والتطبيق في القوائم المالية والأصول، الكتاب الأول، الطبعة الثانية، الأردن، 2002، ص 71.

³ نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "الفجوة بين الإفصاح في المحاسبة و الإفصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية"، أيار 2002،

دمشق، ص ص 23 - 30.

ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدقة والتي يعتمد عليها المستثمرون والمحللون في اتخاذ قراراتهم.¹

وقد حاول "هندريكسون" الربط بين مفاهيم الإفصاح الثلاثة والتطور في أهدافه، فيرى أن الإفصاح الكافي يتفق مع الهدف السلبي الذي يضمن الإفصاح عن أقل قدر من المعلومات بحيث تكون القوائم المالية غير مضللة "misleading"، أما مفهوم الإفصاح العادل والشامل فيرى أنهما يتفقان مع الهدف الإيجابي باعتبار أن الإفصاح العادل ينطوي على هدف أخلاقي حيث يضمن المعالجة المتوازنة لكل مستخدمي المعلومات المحاسبية أما الإفصاح الشامل وهو الأكثر شيوعاً فإنه ينطوي على عرض كل المعلومات الملائمة.²

إلا أن هذا الأخير تعرض لانتقادات شديدة فمحاولة عرض كل المعلومات الضرورية عن الشركة في القوائم المالية تعتبر مهمة صعبة للغاية³، وسبب ذلك أن مبدأ الإفصاح الشامل يصعب تطبيقه عملياً، لأنه يتطلب الإفصاح عن أية حقائق مالية كبيرة الأهمية بحيث تؤثر على تقييمات مستخدمي المعلومات، أما "هندريكسون" فقد ذهب إلى نفس المنطق عندما أكد على صعوبة تطبيق مفهوم الإفصاح الشامل لأنه ينطوي على عرض معلومات قد تخفي معلومات جوهرية مما يؤدي إلى صعوبة عملية تفسير المعلومات.⁴

المطلب الثالث: تكاليف الإفصاح المحاسبي

قرارات الإفصاح تتأثر بالتكاليف المرتبطة به وهي كالاتي:

أولاً: تكاليف التجميع والتحويل: وهي التي يتحملها كل من معدي ومستخدمي المعلومات المالية، وغالباً ما تكون هذه التكاليف كبيرة وتختلف من شركة إلى أخرى ومن مستخدم إلى آخر وتتوقف على عدة عوامل أهمها حجم الشركة ونوع الإفصاح.

ثانياً: التكاليف الناتجة عن الدعاوى القضائية: إذا ما قامت شركة بالإفصاح اختياريًا عن تنبؤاتها بالدخل المتوقع، وكانت هذه التنبؤات مفرطة في التفاؤل، فإن المستثمرين يمكنهم مقاضاة تلك الشركة أو إدارتها لتعويضهم عن الخسائر التي تعرضوا لها نتيجة اعتمادهم على التنبؤات الخاطئة، ولا شك أن هذا النوع من التهديدات قد يدفع الإدارة إلى التقليل من الإفصاح.

ثالثاً: التكاليف السياسية: تلعب الأرقام المحاسبية الواردة بالقوائم المالية التقليدية للشركات دوراً هاماً في تحديد الإجراءات السياسية التي تتخذ إما في صالح هذه الشركات أو غير صالحها، فالشركات التي تظهر قوائمها المالية

¹ أحمد السيد، 1993 مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين، منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري، مجلة

البحوث التجارية، مصر، 1993، ص ص 104-105

² هندريكسون الدون، النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، الطبعة الرابعة، بدون دار نشر، الإسكندرية، 1990، ص 766.

³ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، "دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 43.

⁴ هندريكسون الدون، مرجع سبق ذكره، ص 767.

أرباحاً خيالية غالباً ما تكون محط أنظار واهتمام السياسيين والعاملين والجمهور العام، وتعرض للنقد من هذه الجهات وغالباً ما ينتهي الأمر إلى تعرض هذه الشركات لإجراءات سياسية من شأنها الحد من أرباحها أو تقليل معدل نموها مثل فرض ضرائب استثنائية على أرباحها أو تحديد أسعار بيع منتجاتها بمعرفة الأجهزة الحكومية، وتسمى تلك الإجراءات وما يترتب عليها من التزامات وأعباء بالتكاليف السياسية.

رابعاً: التكاليف المترتبة على التأثير السلبي للإفصاح عن الموقف التنافسي للشركة: يعتقد الكثير من المدراء أن التوسع في الإفصاح يؤثر على الموقف التنافسي للشركة ويحملها تكاليف إضافية إذا ما قامت الشركات المنافسة باستخدام هذا الإفصاح لصالحها. ومن الأمور الحساسة في مجال الإفصاح تلك المعلومات المتعلقة بالبحوث والتطوير وكذا المنتجات الجديدة. ولا شك أن الشركة التي تتفوق على منافسيها في هذين المجالين تواجه أصعب القرارات عندما ترغب في زيادة رأسمالها. فمن ناحية لا يقبل المستثمرون على المساهمة في الإصدار الجديد إلا إذا قامت الشركة بتقديم المعلومات التفصيلية الخاصة بالبحث والتطوير أو بالمنتجات الجديدة. ومن ناحية أخرى فإن توفير تلك المعلومات قد يخدم المنافسين حيث يساعدهم على مراجعة وتوجيه خطط التطوير الخاصة بهم مما يضعهم في موقف تنافسي أفضل.¹

المبحث الرابع: متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية

المحاسبة تهدف إلى تحقيق وظيفتين أساسيتين هما القياس، وإيصال المعلومات لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذا فإنه يجب اتباع قواعد وسياسات محاسبية تؤدي إلى أن تفسح المعلومات الاقتصادية أو المحاسبية المعروضة عن الحقائق والعلاقات الأساسية المتعلقة بالشركة. ويعتبر الإفصاح جوهر المعايير المحاسبية، لذلك أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) بعنوان "عرض القوائم المالية" في جويلية عام 1998 ليحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولية رقم (1) "الإفصاح عن السياسات المحاسبية" ومعيار المحاسبة الدولي رقم (5) "المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية" ومعيار المحاسبة الدولية رقم (13) "عرض الأصول المتداولة والالتزامات"، هذا ويتضمن معيار المحاسبة الدولية رقم (1) "عرض القوائم المالية" كل ما يتعلق بإعداد القوائم المالية من قواعد ومبادئ محاسبية وطرق وعرض.

المطلب الأول: خصائص جودة المعلومات الواجب الإفصاح عنها

لكي تصبح المعلومات التي توفرها المحاسبة مفيدة لمستخدمي المعلومات في مساعدتهم على اتخاذ القرارات وبالتالي تحقيق الإفصاح الكافي يجب أن تتصف بالخصائص الآتية:

أولاً: الملائمة: يقصد بالملائمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة والأغراض التي تعد من أجلها ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب أن تكون ذات علاقة وثيقة باتخاذ قرار أو أكثر من القرارات التي

¹ أحمد السيد، مرجع سبق ذكره، ص 112.

يتخذها من يستخدمون تلك المعلومات، أي وجود ارتباط منطقي بين المعلومة وبين القرار موضوع الدراسة، فالمعلومة الملائمة هي تلك المعلومة القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار.¹

ولكي تكون المعلومة المحاسبية ملائمة فلا بد من أن تكون مؤثرة في القرار وأن تساعد مستخدمي التقارير المالية على تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب عن الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية، وفي إشارة أدق للملائمة فلقد ورد في تقرير لجنة المفاهيم والمعايير للتقارير المالية الخارجية "SOATATA" التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية «AAA»^{*} سنة 1977 ما يلي: "تتطلب الملائمة وجوب الاعتماد على المعلومة بطريقة مفيدة أو ارتباطها المفيد بالتصرفات التي صممت لتسهيلها أو النتائج المرغوب تحقيقها."²

العناصر الأساسية في الملائمة هي: - القابلية للفهم، - القيمة الرقابية، - القيمة التنبؤية، - التوقيت والحدثة، - التكلفة.

ومنه خاصية الملائمة إذا ما توفرت في المعلومة فإنها تعكس المقومات الذاتية التالية:

- القدرة على التنبؤ: تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج في المستقبل مع تعزيز وتصحيح توقعاته الحالية.
- التغذية العكسية: يُقصد بها مساعدة مستخدم المعلومة في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة.
- التوقيت المناسب: عملية اتخاذ القرار دائما محددة بفترة زمنية معينة، لذلك فإن المعلومة الملائمة هي تلك التي تتوافر في الوقت المناسب حتى ولو كان ذلك على حساب الدقة في عملية القياس ودرجة عدم التأكد لصالح التوقيت المناسب.
- تتابع الفترات: يُحبذ عرض القوائم المالية لفترات متتالية لكي تكشف عن التغيرات في وضع الشركة والتي قد تؤثر على تنبؤات وقرارات مستخدمي المعلومات.

وبناء على ما تقدم يُلاحظ أن الملائمة لها خاصية مرتبطة بكل من:³

- مستخدم المعلومات المحاسبية وقدراته على التعامل مع تلك المعلومات، لذا فقد تكون المعلومة المحاسبية ملائمة لبعض المستخدمين لها وفق إدراكهم لمحتوياتها، بينما لا تكون كذلك لغيرهم لعدم فهمهم لهذا المحتوى مما يشير إلى أن عنصر القابلية للفهم يمثل عنصرا رئيسيا لتحقيق الملائمة؛
- الأثر الذي يمكن أن تحدثه المعلومات على اتخاذ القرار عند المقارنة بين البدائل؛

¹ ANTHONY, R. and REECE, J.; *"Accounting text and cases"*, Richard D. Irwin. Inc., 1979, p. 428-429.

^{*} AAA American Accounting Association هي منظمة تتكون من مجموعة المهتمين والباحثين في مجال التعليم والبحوث المحاسبية تم تشكيلها في سنة 1916، تنشر مجموعة من البحوث في المحاسبة والمراجعة منذ سنة 1926 وهي عضو رئيسي في الرابطة المهنية لأساتذة المحاسبة في الولايات المتحدة Professional association of accounting academics وعضو كذلك في الرابطة الأمريكية للضرائب American Taxation Association.

² AAA, *"Committee on concepts and standards for external reports"*, SOATATA, 1977; p.16.

³ محمود السيد الناعي، "دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية"، المكتبة المصرية، جامعة المنصورة، مصر، 2002، ص 105.

- الإدراك المتكامل لمعدي المعلومات المحاسبية لطبيعة احتياجات المستخدمين لهذه المعلومات.

ومن المظاهر التي تدل على عدم ملائمة المعلومات ما يلي:

- التقارير الطويلة والمتعددة؛

- إنتاج تقارير لا يتم استخدامها من قبل المستفيدين؛

- طلب المستفيدين لمعلومات لا يتم إنتاجها من قبل النظام.

ثانياً: الموضوعية: لقيت كلمة الموضوعية في المحاسبة الكثير من البحث والدراسة وما زالت في حاجة إلى المزيد حتى يمكن أن يتم الاستقرار حول مفهومها العلمي والعملية، وتعتبر الصفة الأساسية في القياس المحاسبي لأنها تعزز الثقة في المعلومات المحاسبية، لذلك فكلما زادت الموضوعية كلما زادت إمكانية الاعتماد على المقاييس والمعلومات التي تستخدم في مختلف الأغراض الاقتصادية. ويعد شرط الموضوعية في المحاسبة هو المقدمة الضرورية لكل قياس كمي فالقياس المحاسبي الذي لا يلي هذا الشرط هو قياس لا يمكن الركون إلى نتائجه والاعتماد عليه والوثوق به بشكل كامل في اتخاذ القرارات المختلفة، فالموضوعية هي الصفة المرادفة للعملية والمناقضة للذاتية وتمثل ضرورة منهجية في المحاسبة. وفيما يلي عرض للمفردات الأساسية التي تعاطتها الموضوعية بين المحاسبين، فالقياس الموضوعي:¹

- لا يعتمد على شخصية القائم بعملية القياس، أي أنه قياس غير شخصي بمعنى أنه خال من التحيز الشخصي؛

- يتوفر له دليل إثبات يمكن التحقق منه، بمعنى أنه يستند إلى أدلة (تأييداً لموقف التكلفة التاريخية)؛

- لا يوجد اختلاف بين المحاسبين حوله، أي أنه القياس الذي يتصف بقدر ضئيل من التشتت من حيث القيمة؛

- يمكن التوصل إليه من أي محاسب آخر يستخدم بصورة مستقلة نفس قواعد وأساليب القياس.

مفهوم الموضوعية كان عرضة لتفسيرات عديدة، كما أن هناك عدم اتفاق بين المحاسبين على تحديد مفهوم واحد للموضوعية، فقد عرفت لجنة المحاسبة الإدارية بجمعية المحاسبة الأمريكية "AAA" الموضوعية، فيما يلي: "تعتبر البيانات المحاسبية موضوعية إذا أمكن تحقيقها بأدلة إثبات مستقلة وكانت خالية من التحيز الشخصي"² هذا التعريف يرى أن موضوعية البيانات المحاسبية تتوقف على شرطين هما:

- أن تكون البيانات المحاسبية مؤيدة بأدلة إثبات؛

- أن تكون البيانات المحاسبية خالية من التحيز.

ويجب الإشارة إلى أن مفهوم الموضوعية له دالتان:³

¹ هندريكسون الدون، مرجع سبق ذكره، ص 40.

² AAA, "Report of The management accounting committee", The Accounting review, July, 1962; P. 532.

³ عبد الحى مرعي وآخرون، "أصول القياس والاتصال المحاسبي"، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص ص 52-53.

- الدلالة الأولى: علمية وتستدعي تحري الصدق وعدم التحيز في التقرير عن الوقائع والأحداث أو الاعتماد على الأساليب العلمية بشأن التنبؤ بالأحداث والوقائع المستقبلية، بحيث تصبح التنبؤات على درجة عالية من الثقة فيها.
- الدلالة الثانية: الدلالة المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في التطبيق العملي، وهي تقتضي أن يقوم القياس المحاسبي بقدر الإمكان مستنداً إلى وجود أدلة إثبات يمكن التحقق منها.

الموضوعية بهذه السمات تؤدي إلى زيادة الثقة في البيانات المحاسبية ومن ثم تحقق خاصية مصداقيتها، هذا وقد نجم عن الالتزام بهذا المبدأ ضرورة ومنطقية الالتزام بمبدأين آخرين هما التكلفة التاريخية والتحقق المحاسبي.

ثالثاً: المصادقية: الصدق في بيانات المحاسبة يعني أنها بيانات مطابقة للوقائع الاقتصادية التي تعبر عنها وألا تتضمن هذه البيانات أي تحريف، لهذا فإن عدم تحريف البيانات المحاسبية يعتبر أحد صفات الموضوعية، وعدم التحريف في نفس الوقت يعتبر أحد صفات الصدق في البيانات المحاسبية.

الصدق في المحاسبة لا يخرج عن أن تكون بيانات المحاسبة صادقة وأمانة، وصدق بيانات المحاسبة أو أمانتها لا يتعد كثيراً عن أن تكون بيانات المحاسبة موضوعية. ومنه توصف المعلومات المحاسبية بالمصادقية بقدر خلوها من الخطأ والتحيز، وإذا اشتملت على الحياد وهذا بضمائها عدم تمثيل جزئي لحدث ما، والصدق في تمثيل الأحداث أو المبادلات التي تبحث في عرضها، وكذلك إمكانية مراجعتها وقياسها. ولكي تتسم المعلومة بالمصادقية فيجب أن تتوفر فيها ثلاث خصائص فرعية أساسية هي:¹

1- القابلية للتحقق: يحدث إذا توصل عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس إلى نفس النتيجة حول عدد من القوائم المالية. فإذا توصلت الأطراف الخارجية بأن استخدمت نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة فإن القوائم المالية تكون في هذه الحالة غير قابلة للتحقق ولا يمكن إبداء الرأي حولها.

2- الصدق في العرض: تكون المعلومة صادقة في العرض مع وجود تطابق أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية، والموارد والأحداث التي تتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى.

3- الحياد: يعني هذا المفهوم أنه لا يمكن انتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل أحد الأطراف المستفيدة بها على طرف آخر، مع عدم إخفاء معلومات أساسية، وأن المعايير كذلك يجب أن تكون خالية من التحيز بحيث يمكن الاعتماد عليها، وأن المعلومات الحقيقية والصادقة يجب أن تكون محل الاهتمام الأول.

¹ أحمد حجاج، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر والتوزيع، الأردن، 1995، ص 70

وبهذا صفة الصدق في البيانات المحاسبية تتكون من أركان ثلاثة وهي:¹

1-3 الصدق في التقييم: ويعني صدق القيم المحاسبية في التعبير عما تعكسه من حقائق اقتصادية تتعلق بالوحدة المحاسبية، ويتحقق ذلك بملائمة طريقة القياس ودقته وكفاءة القائم بالتقويم وصدقه.

2-3 الصدق في التسجيل: ويقصد بهذا الصدق في تسجيل كافة العمليات سواء كان ذلك في دفاتر اليومية ودفاتر الترحيل أو الملخصات والتقارير.

3-3 الصدق في التفسير: يقصد بذلك الصدق في شرح كافة العمليات والنتائج المتعلقة بأعمال المؤسسة، ويذكر في هذا الشأن أن الميزانية وجدول النتائج (قائمة الأرباح والخسائر) يعجزان عن تقرير الحقيقة، وحتى يمكنهما ذلك، فإنه يجب أن يتضمنا القيم طبقاً للمفاهيم الاقتصادية والتي تسمى عادة قيم اقتصادية Economic value وهي القيم التي يمكن لأي فرد أن يقرها.

رابعاً: أمانة المعلومات: يفضل مستخدمو المعلومات المحاسبية أن تكون المعلومات على درجة عالية من الأمانة وهذه الخاصية هي التي تبرر ثقتهم في تلك المعلومات، كما تبرر إمكانية الاعتماد عليها، وتتسم المعلومات المالية الأمانة بالخاصتين الآتيتين:²

1- تصوير المضمون الذي تصدده إلى تقديمه تصويراً دقيقاً: بحيث تعبر عن الواقع تعبيراً صادقاً، فلا بد من وجود توافق وثيق بين تلك المعلومات وبين الواقع وليست هناك قاعدة عامة لتقييم أسلوب معين من أساليب القياس على أساس هذه الخاصية، فلا بد من معرفة الظروف التي تحيط بكل حالة قبل تقدير مدى الاعتماد على الأسلوب المستخدم للقياس في تلك الحالة بالذات. كما يلاحظ أن أمانة المعلومات وإمكان الاعتماد عليها ليست مرادفة "للدقة المطلقة"، لأن المعلومات المستمدة من المحاسبة العامة تنطوي على التقريب والتقديرات الاجتهادية، وإنما يقصد بذلك أن الأسلوب الذي تم اختياره لقياس نتائج عملية معينة أو حدث معين والإفصاح عن تلك النتائج يؤدي إلى معلومات تصور جوهر تلك العملية أو الحدث.

ويقصد بالدقة أن تكون المعلومة صحيحة وحقيقية عن الشيء الذي تعبر عنه، وهي المعلومة التي تؤثر في سلوك متخذ القرار بحيث تجعله مسؤولاً عن هذا القرار الخاطئ الذي اتخذ في ظل غياب المعلومة الصحيحة ويصدر قرار آخر حسب المعلومة الجديدة.

¹ عطية علي حسن البدوي، "الموضوعية والصدق في المحاسبة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، مصر، جانفي عدد رقم 01، 1990، ص ص 471-472.

² الموقع الإلكتروني لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون دول الخليج العربية: www.gccadao.org، الإطار الفكري للمحاسبة المالية، "مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية" أطلع عليه بتاريخ 2010/03/10.

2- قابلية المعلومات للمراجعة والتحقيق

يقصد بذلك أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس المحاسبي والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر مستقل عن الشخص الأول بتطبيق نفس الأساليب، ومن ثم فإن المعلومات الأمنية التي يمكن الاعتماد عليها يجب أن تتوفر فيها هذه الخاصية بحيث يمكن التحقق منها وإقامة الدليل على صحتها غير أنه يلاحظ أن القياس المحاسبي والإفصاح لا يمكن أن يتسما بالموضوعية الكاملة لأن قياس المعلومات المالية أو الإفصاح عنها لا يعتبر قياساً علمياً كاملاً.¹ ويرجع السبب في ذلك إلى أن المادة التي تخضع لهذا القياس لا يمكن تحديدها تحديداً موضوعياً حاسماً، فمن المعلوم أن النشاط الذي تزاوله الشركات لا يخضع للتحليل العلمي كما أن ذلك النشاط لا يتم وفقاً لمعادلات رياضية وبالتالي، فإن المعلومات التي تستمد من المحاسبة المالية لا تتصف بأنها معلومات موضوعية بصورة قاطعة، ومع ذلك فإن قابلية هذه المعلومات للتحقيق تؤدي إلى زيادة منفعتها، أو بعبارة أخرى إذا كانت أساليب القياس والإفصاح التي استخدمت لإعداد تلك المعلومات من شأنها أن تؤدي إلى نتائج يستطيع التحقق منها أشخاص مستقلون عن الأشخاص الذين قاموا بإعداد تلك النتائج.

خامساً: حيادية المعلومات: حيادية المعلومات اصطلاح يصف عدم التحيز ويقصد به تجنب ذلك النوع من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين. وتتداخل هذه الصفة تداخلاً واضحاً مع أمانة المعلومات لأن المعلومات المتحيزة معلومات لا يمكن الثقة بها أو الاعتماد عليها. وتوجه معلومات المحاسبة المالية التي تتصف بالحيادية للوفاء بالاحتياجات المشتركة لمن يستخدمون هذه المعلومات خارج الشركة مع وجوب عدم تفضيل فئة من المستخدمين على حساب فئة أخرى.

وتتسم معلومات المحاسبة المالية بأنها معلومات نزيهة خالية من التحيز صوب أية نتائج محددة مسبقاً وتضع خاصية حيادية المعلومات واجباً على عاتق المسؤولين عن وضع معايير المحاسبة المالية. كما تضع واجباً على عاتق المسؤولين عن إعداد القوائم المالية، وذلك فيما يتعلق باتخاذ قرارات منصفة بشأن الاختيار من بين الأساليب البديلة للقياس والإفصاح، بحيث يكفل ذلك الاختيار تحقيق هدفين أساسيين هما:²

- تقديم المعلومات ذات العلاقة الوثيقة بالأهداف التي تعد من أجلها؛

- تحقيق أمانة تلك المعلومات.

¹ نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "مفاهيم القياس المحاسبي"، ج2، تشرين أول، دمشق، 2002، ص ص 9-10.

² رضوان حنان، تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 453.

ويتبين مما تقدم، أن خاصية حيادية المعلومات المحاسبية تتطلب ما يأتي:¹

- أن يركز الاختيار من بين بدائل القياس والإفصاح على تقييم فاعلية كل من هذه البدائل في إنتاج المعلومات الملائمة ذات العلاقة الوثيقة وتحقيق أمانتها؛
- فيما يتعلق بتطبيق طرق الإفصاح، أو أساليب القياس التي تتطلب اللجوء إلى التقدير، يجب ألا تعتمد إدارة المؤسسة إلى المغالاة في هذه التقديرات.

سادساً: تماثل المعلومات وقابليتها للمقارنة: بينما يعني الثبات اتباع النسق الواحد في تطبيق نفس الإجراءات لمعالجة الأحداث المماثلة عبر الدورات المحاسبية المتتالية في شركة واحدة، فإن مفهوم قابلية المقارنة هو استخدام نفس الإجراءات المحاسبية بين الشركات المختلفة، بحيث تتيح إمكانية مقارنتها مع معلومات الأنشطة الأخرى من جهة وإجراء المقارنات فيما بينها من جهة أخرى، كما تمكن صفة القابلية للمقارنة المستخدمين من تحديد جوانب الاتفاق والاختلاف الأساسية في الظواهر الاقتصادية طالما أنه لم يتم إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية غير متماثلة. إن قرارات تخصيص الموارد تتضمن عمليات تقييم البدائل، ولا يمكن إجراء تقييم للبدائل إلا إذا كانت هناك معلومات قابلة للمقارنة.²

وتؤدي هذه الخاصية إلى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء الشركة وأداء الشركات الأخرى خلال فترة زمنية معينة، كما تمكنهم من مقارنة أداء الشركة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة. وتنشأ أوجه التشابه والاختلاف نتيجة تشابه أو اختلاف الظروف والأحداث التي تتأثر بها الشركات المختلفة أو الظروف التي تتأثر بها نفس الشركة خلال الفترات الزمنية المتعاقبة.

وجدير بالملاحظة أن أوجه التشابه أو الاختلاف الحقيقية لا تنبع من تشابه أو اختلاف أساليب القياس وطرق الإفصاح، ومن ثم فإن معلومات المحاسبة المالية تصبح ذات فائدة أكبر، كلما استخدمت أساليب مماثلة للقياس وكلما استخدمت طرق مماثلة للإفصاح عن الأحداث المتشابهة، ورغم أن هناك بعض التداخل فيما بين قابلية المعلومات للمقارنة وبين ملائمة المعلومات وأمانتها. فإن الجوانب المتعددة للخاصية الأولى تعتبر على قدر كبير من الأهمية في إتاحة معلومات المحاسبة المالية التي يستفيد منها مستخدمي هذه المعلومات. ولهذه الخاصية جانبان لكل منهما مغزاه فيما يتعلق بمنفعة المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية:³

- إمكانية المقارنة بين نتائج المدد المختلفة لنفس الشركة ويُعني بذلك "الثبات أو الاستمرارية" ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توافرت الشروط الآتية:

¹ دونالد كسسو و جيري ويجانت، "المحاسبة المتوسطة"، ترجمة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الجزء الأول، الأردن، 1999، ص 71.

² نفس المرجع، ص 72.

³ حامد الطحلة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

- إمكانية مقارنة ما يحتويه كل رقم، بمعنى إمكانية مقارنة البنود المتعددة التي تم تجميعها في مقدار واحد عند عرض النتائج في القوائم المالية، مع مراعاة تجميع نفس البنود في مقدار واحد أيضا من فترة لأخرى؛
- إمكانية المقارنة بوحدة نقدية متجانسة، بمعنى أن الوحدات النقدية المستخدمة في أية مجموعة متناسقة من القوائم المالية لفترة زمنية معينة يجب أن تتطابق أو تتماثل مع الوحدات النقدية المستخدمة في القوائم المالية التي تعد في فترة زمنية أخرى، ومنه يجب إعادة تصوير القوائم المالية للفترة الزمنية السابقة إذا اختلفت القوة الشرائية للعملة التي استخدمت في إعداد تلك القوائم، وذلك حتى يتسنى إجراء المقارنة بين هذه القوائم على أساس موحد؛
- إمكانية مقارنة نماذج العرض، بمعنى أنه يشترط استخدام نفس النماذج لتقديم المعلومات من فترة لأخرى؛
- إمكانية مقارنة الفترات الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية، بمعنى أن تكون هذه الفترات متماثلة؛
- إمكانية مقارنة طرق القياس وأساليب الإفصاح من فترة زمنية إلى فترة زمنية أخرى، بمعنى ثبات هذه الطرق والأساليب أو في حالة تغييرها يتم الإفصاح عن تأثير هذه التغيرات؛
- الإفصاح عن التغيرات في الظروف التي تؤثر على الشركة أو في طبيعة الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للشركة من فترة زمنية إلى فترة زمنية أخرى؛
- إمكانية المقارنة بين الشركات المختلفة وخاصة تلك الشركات ذات الأنشطة المماثلة. ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توافرت الشروط التالية:
- الشروط الستة السابقة للمقارنة بين نتائج المدد المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية؛
- إلغاء الطرق البديلة لقياس أو الإفصاح عن الأحداث المماثلة في جوهرها؛
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الشركات.
- التمائل يعني كذلك التوحيد والتقليل من المرونة وحرية الاختيار وهو شرط أساسي لجعل البيانات المحاسبية قابلة للمقارنة، ويرى مؤيدو مبدأ التماثل أن تطبيقه يؤدي إلى الإيجابيات التالية:
- يخفض التنوع الكبير في استخدام الإجراءات المحاسبية ويخفض إمكانيات إساءة استخدام طرق محاسبية غير ملائمة؛
- يسمح بإجراء المقارنات بين القوائم المحاسبية للشركات المختلفة وتساعد هذه المقارنات على تقييم الأداء وترشيد القرارات على مستوى الشركة الواحدة وعلى مستوى القطاع الاقتصادي موضوع المقارنة؛
- تطبيق هذا المبدأ يفيد ويرفع ثقة المستخدمين في القوائم، ذلك أن حرية الإدارة في اختيار طرق محاسبية خاصة بها قد يتيح فرصة الانحياز في عرض البيانات، بما يتعرض مع أمانة أو سلامة القوائم المحاسبية؛
- عدم تطبيق مبدأ التماثل قد يقود إلى تدخل الهيئات الحكومية وإصدار تعليماتها لفرض هذا التماثل؛

- هدف كل من مبدأ التماثل وقابلية المقارنة هو حماية المستخدم وتقديم معلومات مفيدة، إلا أن كلا من هذين المبدأين قد يأخذان موقفا متطرفا، فالتماثل لن يقود تلقائيا إلى قابلية المقارنة وهذه الأخيرة تقود بدورها بشكل واضح إلى الاضطراب في وإساءة استخدام الثقة. لذا فإن اتخاذ موقف وسط بين المبدأين قد يقود إلى تشجيع التماثل وتقليل فجوة التنوع في الممارسات المحاسبية ويسمح في نفس الوقت بمراعاة السوق والأحداث الاقتصادية الخاصة بكل شركة.¹

سابعا: التوقيت الملائم: يقصد بالتوقيت الملائم، تقديم المعلومات في حينها بمعنى أنه يجب إتاحة معلومات المحاسبة المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون إليها، وذلك لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها، أو إذا تراخى تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي تتعلق بها بحيث تفقد فعاليتها في اتخاذ قرارات على أساسها. والجدير بالملاحظة أن المعلومات لا تستمد منفعتها من مجرد إتاحتها في الوقت الملائم، فهناك عوامل أخرى إلى جانب ذلك، إلا أن التباطؤ في إتاحة هذه المعلومات يؤدي إلى تقليل منفعتها أو ضياع تلك المنفعة وللتوقيت الملائم جانبان:

- دورية القوائم المالية بمعنى طول أو قصر فترة تعد عنها القوائم المالية، فقد تكون هذه الفترة طويلة نسبيا، وبالتالي يمكن إتاحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية في مواعيد دورية متباعدة، أو تكون هذه الفترة قصيرة نسبيا، وبالتالي يمكن إتاحة هذه المعلومات في مواعيد دورية متقاربة، وينتج عن ذلك ما يلي:²

- إذا كانت الفترة الزمنية قصيرة بشكل ملحوظ فإن المعلومات التي تشملها قائمة الدخل (حساب النتائج) قد تتأثر بالتغيرات الموسمية أو العشوائية التي تتأثر بها أنشطة الشركة إلى الحد الذي قد تصبح فيه المعلومات مضللة أو غير جديرة بالوقت الذي تستغرقه دراستها؛

- إذا كانت الفترة الزمنية طويلة بشكل ملحوظ فإن على من يستخدم هذه المعلومات أن ينتظر طويلا قبل أن يتمكن من الحصول عليها، وحينئذ قد يتعذر الاستفادة منها في تقييم محصلة البدائل التي تواجهه؛

- المدة التي تنقضي بين نهاية الفترة الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية وبين تاريخ إصدار تلك التقارير، وإتاحتها للتداول، إذ أنه كلما كان ذلك الفارق الزمني طويلا كلما قلت منفعة المعلومات المالية التي تشملها تلك القوائم.

ويتضح مما تقدم، أن تحديد الفترة الزمنية المثلى التي تعد عنها القوائم المالية، والحد الأدنى للفجوة الزمنية التي تفصل بين تلك الفترة وتاريخ إصدار القوائم المالية يعتبران من المعايير الهامة لمنفعة المعلومات المحاسبية، كما يتضح أن هذين المعيارين يرتبطان بوظيفة إعداد القوائم المالية أكثر من ارتباطهما بتجميع بيانات المحاسبة المالية وقياسها.

¹ محمد رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 329.

² وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المتوسطة القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص 31.

ثامناً: قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب: إمكانية فهم المعلومات تتوقف على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من ناحية، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونها وثقافتهم من ناحية أخرى. وبالتالي فإنه يتعين على من يضعون معايير المحاسبة، كما يتعين على من يقومون بإعداد القوائم المالية أن يكونوا على بينة من قدرات من يستخدمون هذه القوائم وحدود تلك القدرات، وذلك حتى يتسنى تحقيق الاتصال الذي يكفل إبلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم. كما لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها.

هذه الخاصية من خصائص المعلومات المفيدة، التي يجب أن تلقى قدراً متساوياً من اهتمام من يقومون بوضع معايير المحاسبة، لأن هذه المعايير لا توضع لمنفعة من يقومون بإعداد القوائم المالية، وإنما توضع لمنفعة من يستخدمون تلك القوائم لتقييم محصلة البدائل التي تواجهها. ومن ثم فإن قدراتهم يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند وضع هذه المعايير - حكمها في ذلك حكم باقي العوامل الهامة في هذا المجال وبالمثل، فإن من يقومون بإعداد القوائم المالية عليهم أن يضعوا نصب أعينهم أن هذه القوائم لا تعد لمنفعة المحاسبين الآخرين، وإنما تعد لمنفعة من يستخدمونها خارج الشركة، وأن هؤلاء قد لا تكون لديهم سوى معرفة محدودة بالمحاسبة المالية، وربما كانوا يفتقرون تماماً إلى مثل هذه المعرفة، ومن ثم يجب أن يؤخذ ذلك في الاعتبار عند تصميم نماذج القوائم المالية وعند صياغة الإيضاحات التي ترفق بها.

وبناء على ما تقدم، فإن الإجراءات الآتية تسهم في إمكانية فهم معلومات المحاسبة المالية واستيعابها:¹

- تصنيف البيانات في مجموعات ذات مغزى لمن يستخدمون القوائم المالية وليس للمحاسبين وحدهم، مع الاستعانة بعناوين واضحة المعنى سهلة الفهم؛
- وضع البيانات المترابطة مقابل بعضها البعض، وتقديم الأرقام الدالة على المؤشرات التي يرغب من يستخدمون هذه القوائم في معرفتها.

تاسعاً: الأهمية النسبية: يشير هذا المصطلح إلى الأهمية النسبية لعنصر أو حدث معين، ويتوقف حجم أي عنصر ومدى أهميته النسبية في تأثيره على متخذي القرارات، حيث إن إدراجه أو حذفه من القوائم المالية سوف يكون له أثر في الإفصاح المحاسبي، وبصفة عامة يتوقف الحجم النسبي لأي بند وأهميته على مقدار الأثر الذي يتركه في القوائم المالية. فإذا كان مقدار هذا البند معنوياً مقارنة بالإيرادات والمصاريف والأصول والخصوم الأخرى أو صافي دخل الشركة، فإنه يجب إتباع المعايير المحاسبية والتقرير عنه، أما إذا كان مقداره ضئيلاً بدرجة تجعله غير هام مقارنة بالبند الأخرى، فليس هناك من ضرورة لإدراجه، فالمحاسب يهتم أساساً بالمعلومات ذات المغزى ولا يهتم كثيراً بتلك العناصر التي يكون تأثيرها أقل على القوائم المالية، وثمة حقيقة ترتبط بهذا المبدأ وهي "أن الظروف

¹ عطا عبد المنعم العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة-فلسطين، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير في الاقتصاد، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، -غزة- ، 2008، ص51.

الحيطة بالحدث والرأي الشخصي يلعبان دورا هاما في تحديد إطار الأهمية النسبية، وتتجلى في تطبيق الأهمية النسبية المعرفة العلمية والخبرة العلمية في نفس الوقت".

أهمية عنصر معين مسألة نسبية كذلك، فما هو مهم بالنسبة للشركة لا يكون مهما بالنسبة لشركة أخرى فأهمية عنصر معين لا تعتمد فقط على مقداره ولكن تعتمد أيضا على طبيعته، ومن النواحي التي يتضح فيها ضرورة استخدام مبدأ الأهمية النسبية:¹

- المعلومات الكمية والمتعلقة بنود صافي الربح وتقييم الأصول؛
- درجة تجميع أو تفصيل المعلومة الكمية الواردة في القوائم المالية؛
- المعلومات الكمية التي لا يمكن تقديرها بدقة بحيث تدخل في التقارير المالية؛
- العلاقات الخاصة بين الشركة والأفراد الذين يؤثرون بالتبعية على كافة الشركات الأخرى وكذا أفراد آخرون؛
- الخصائص الكمية التي يجب الإفصاح عنها بعبارات أو بجمل وصفية؛
- الخطط الملائمة وتوقعات الإدارة لنجاحها.

المطلب الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية

الإفصاح في المحاسبة يهدف إلى تقديم المعلومات الضرورية عن الشركة والتي يتوقع أن تؤثر على قرارات مستخدم تلك المعلومات. وهناك بعض العوامل والمقومات التي تؤثر في الإفصاح المحاسبي من حيث محتوى القوائم المالية أو توقيت إصدارها ويمكن تصنيف هذه العوامل إلى مجموعتين الأولى تختص بمستخدمي القوائم المالية، والثانية تختص بعرض تلك المعلومات.²

ومن الجدير بالذكر أنه لا بد أن تتوافر في المعلومات المحاسبية مجموعة من الخصائص والصفات مثل الملائمة والمصدقية، والأمانة، والحيادية، والقابلية للمقارنة، والتوقيت الملائم التي تجعل لها قيمة وذات فائدة وواضحة، ومنطقية وبالتالي يسهل على المستخدمين فهمها والاستفادة منها وتساعدتهم على اتخاذ القرارات السليمة لتحقيق الأهداف المرجوة.³

¹ حسين القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 392.

² أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقارير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، الجزء الثاني، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007 ص 33.

³ أحمد السيد، مرجع سبق ذكره، ص 105.

أولاً: المستفيدون والمستخدمون للمعلومات المحاسبية

المستفيدون من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها ينقسمون إلى مجموعتين:¹

المجموعة الأولى: مستفيدون لهم اهتمام مباشر بالشركة وليس لهم أي دراية بالأنشطة اليومية بها؛

المجموعة الثانية: مستفيدون لهم اهتمام غير مباشر بالشركة وليس لهم أي دراية بالأنشطة اليومية.

وهاتان المجموعتان يمكن تقسيمهما حسب قدرتهما على تحديد المعلومات واحتياجاتهم منها إلى:

- مستفيدون لديهم القدرة أو السلطة على تحديد احتياجاتهم من المعلومات من الشركات؛

- مستفيدون ليست لديهم القدرة أو السلطة على تحديد احتياجاتهم من المعلومات من الشركات.

تختلف الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية في طرق استخدامها لهذه المعلومات فمنها من تستخدمها بصورة مباشرة ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة.

ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية: الملاك الحاليون والمحتملون، والدائنون، والمحللون الماليون، والموظفون، والجهات الحكومية، ثم الجهات التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

وقد صنفت هيئة المبادئ المحاسبية التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في البيان

رقم 04 مستخدمين المعلومات المحاسبية إلى فئتين هما مستخدمون مباشرون وغير مباشرين وذلك من خلال الجدول الموالي:²

جدول رقم (I-4): أصناف مستخدمي المعلومات المحاسبية

| المستخدمون المباشرون | المستخدمون غير المباشرين |
|--|---|
| - الملاك (المساهمون الحاليون والمرتبون)؛ | - المستشارون والمحللون الماليون؛ |
| - الزبائن والموردون الحاليون والمرتبون؛ | - سلطات الإشراف والتسجيل؛ |
| - إدارة الشركة والعاملون فيها؛ | - الصحافة المالية ووكالات تقديم التقارير؛ |
| - السلطات الحكومية؛ | - مشرعو القوانين؛ - الاتحادات التجارية؛ |
| - المستهلكون. | - النقابات العمالية؛ - الجمهور العام؛ |
| | - المنافسون؛ - الدوائر الحكومية الأخرى. |

¹ طه عبد الجابر، الإفصاح المحاسبي ودوره في تنشيط أسواق المال العربية، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، العدد التاسع، مصر

1999، ص 274

² مطر محمد، تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها

في أصول المحاسبة الدولية، دراسات الجامعة الأردنية، المجلد الثاني، الأردن، 1993 ص 124

المصدر: محمد مطر، تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية، دراسات الجامعة الأردنية، المجلد الثاني، الأردن، 1993 ص 124

ثانياً: طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها

بعد تحديد الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية والغرض الذي تستخدم فيه، تأتي الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية.

توفير الإفصاح المناسب في القوائم المالية يستوجب إعادة النظر في كثير من المفاهيم والأعراف التي تحكم إعداد القوائم المالية، والخطوة الأولى في هذا السبيل تتمثل في إعادة ترتيب الأهمية النسبية للخصائص أو المعايير المتعارف عليها للمعلومات المحاسبية وفق أولوية ترجح كفة خاصية الملائمة على ما عداها من الخصائص الأخرى للمعلومات وذلك على أساس أن خاصية الملائمة هي المعيار الرئيسي للمعلومات الذي يجب أن يتمحور حوله معيار الإفصاح المناسب مما يجعل من الضروري إجراء نوع من المقايضة بين خاصية الملائمة من جهة والخصائص الأخرى للمعلومات التي تمثل قيداً على ملاءمتها كالموضوعية، والقابلية للتحقق، والأهمية النسبية من جهة أخرى.

الحد الأدنى للمعلومات التي يجب الإفصاح عنها تتمثل في عناصر قائمة المركز المالي، وعناصر قائمة الدخل، وعناصر قائمة التدفقات النقدية، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى التي تجعل من هذه القوائم واضحة وغير مضللة والتي لها أهميتها بالنسبة للمستثمر وقدرته على تحديد قيمة السهم ومستوى المخاطرة ويمكن تحديد أهم المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية:¹

1- معلومات ملائمة لاحتياجات المستثمرين: وتتمثل هذه الاحتياجات في المعلومات التي تساعد المستثمرين في تقييم قدرة الشركات على توليد تدفقات نقدية يمكن توزيعها، والوفاء بالتزاماتها عند الاستحقاق ومدى كفاية هذه التدفقات.

2- معلومات مساعدة في تقييم قدرة الشركات على توليد التدفقات: لا يقتصر اهتمام المستثمرين في معرفة العمليات والأحداث الحالية التي تؤثر على التدفقات النقدية خلال الفترة الحالية. بل معرفة مصادر الدخل والأحداث التي أدت إلى تحقيقه، والتنبؤ بما سوف يكون عليه في المستقبل، وبالتالي فإن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لا بد أن تكون مفيدة بحيث توضح مصادر الدخل ومكوناته والأحداث والظروف التي أدت إلى تحقيقه وإمكانية إيجاد علاقة بينه وبين الظروف المتوقعة في المستقبل.

3- معلومات عن الموارد الاقتصادية للفرع ومصادرهما: يهتم المستثمرون بالمعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية ومصادرهما لغرض إجراء المقارنات الزمنية والمكانية ومحاولة التفرقة بين المصادر المباشرة للتدفق النقدي

¹ عبد الجابر طه، مرجع سبق ذكره، ص 279.

والمصادر غير المباشرة وقدرتهما على تحقيق وتوليد التدفقات النقدية. كما يهتم المستثمرون بالالتزامات باعتبارها أنها تمثل أسباباً مباشرة للمدفوعات النقدية، ومدى التزام الشركة بتحويل الموارد إلى تدفقات.

وعلى ذلك يتطلب إعداد القوائم المالية التي توضح وتساعد المستثمرين على تحديد نقاط الضعف والقوة الحالية، والسيولة، ومؤشرات سداد الالتزامات.

4- معلومات عن مصادر الأموال واستخداماتها: يتطلب احتواء القوائم المالية على المعلومات المفيدة في تحليل مصادر واستخدامات الأموال وبصفة خاصة ما يلي:

- الأموال الناتجة أو المستخدمة في التشغيل؛
- الأموال الناتجة من الاقتراض أو المستخدمة في سداد القروض؛
- الأموال الناتجة عن استثمارات جديدة ممولة من أصحاب رأس المال أو الموزعة عليهم؛
- مصادر واستخدام الأموال الأخرى.

5- معلومات عن المخاطر الكامنة في المشاريع

المخاطر التشغيلية والمالية والاستثمارية والأخرى الكامنة في المشاريع ترتبط إما بقدرة الشركة على تحقيق عائد مناسب على الأصول، وتذبذب التدفقات النقدية، وبقدرة الشركة على السداد، والهيكل التمويلي وترتبط بالتغيرات في أسعار السهم وعوائدها الأمر الذي يخلق مخاطر نسبية تؤثر على قرارات المستثمرين وتكوين توقعات سلبية مبنية على الربحية الظاهرة بالقوائم المالية المنشورة، الأمر الذي يتطلب من المراجع التعرف على هذه المخاطر وقياسها حتى يمكنه الإدلاء برأيه في القوائم المالية الأساسية والإضافية، وأنها لا تخفى شيئاً على متطلبات المستثمرين لفهم الأوضاع المالية والتشغيلية والاستثمارية.¹

ثالثاً: أساليب وطرق الإفصاح

يوجد العديد من وسائل وطرق الإفصاح المحاسبي والتي يمكن أن تساعد مستخدمو المعلومات على فهمه واتخاذ القرار الصحيح. وتتوقف المفاضلة بين طريقة وأخرى على طبيعة المعلومات المطلوبة وأهميتها النسبية وفيما يلي أكثر هذه الطرق شيوعاً في الاستخدام:

1- استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارضة عليها: مما لا شك فيه أن استخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات لا يقل أهمية عن الإفصاح في صلب القوائم المالية السابق الإشارة إليها. ويجب أن تستخدم المصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف جيداً لدى مستخدمي المعلومات مع مراعاة توحيد

¹ عبد الجابر طه، مرجع سبق ذكره، ص 283.

المصطلحات لنفس المعاني في جميع التقارير حتى يستفيد مستخدم المعلومات منها وإلا أصبح الإفصاح مضلل في حالة حدوث عكس ذلك.¹

2- المعلومات بين الأقواس: ويتم ذلك في صلب القوائم المالية في حالة بعض البنود التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط دون إسهاب وتطويل لذلك يمكن شرح مثل هذه البنود كملاحظات مختصرة بين الأقواس مثل: طريقة تقييم بند معين، الأصول المقيدة برهن، أو إجراء شرح مختصر وغير ذلك من الملاحظات.

3- الملاحظات والهوامش: تعتبر وسيلة الملاحظات والهوامش من وسائل الإفصاح الهامة لما توفره من معلومات قد يصعب توفيرها في صلب القوائم المالية، إلا أنه لا يجوز الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في الإفصاح عوضاً عن القوائم المالية. وبشكل عام يمكن أن تشتمل الملاحظات والهوامش على ما يلي:²

- شرح السياسات والمبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية والتغيرات التي تطرأ عليها؛
- الإفصاح عن الحقوق والالتزامات المختلفة. وبصفة عامة أي معلومات مالية أو خارجية لا تتضمنها القوائم المالية وتستخدم هذه الوسيلة عادة ضمن التقرير المالي لإدارة الشركة.

المطلب الثالث: الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

المعيار المحاسبي الدولي الأول مصمم لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة، ويمثل كافة متطلبات الإفصاح وقابل للتطوير. والهدف من المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل هو عرض البيانات المالية للقوائم المالية من أجل ضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية للشركات الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف حدد المعيار المحاسبي الأول الاعتبارات الكلية لعرض البيانات والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات محتوي التقارير المالية. وأما ما يخص الاعتراف بالعمليات والأحداث اللاحقة وقياسها والإفصاح عنها فقد تناولتها المعايير المحاسبية الدولية الأخرى.

أهم قواعد الإفصاح عن المعلومات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية الأول المعدل على النحو الآتي:

أولاً: السياسات المحاسبية

نص المعيار المحاسبي الدولي الأول في الفقرة (20) على أنه:

يجب على الإدارة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة لكافة المتطلبات الخاصة بالبيانات المالية وعلى الإدارة تطوير السياسات المحاسبية لضمان توفير البيانات المالية للمعلومات وهي:³

- ملائمة لاحتياجات المستخدمين الخاصة باتخاذ القرارات؛

¹ محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص 126.

² هندريكسون الدون، مرجع سبق ذكره، ص 125.

³ طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 205.

- تمثل بشكل صحيح نتائج الشركة ومركزها المالي؛

- تعكس الناحية الاقتصادية للأحداث والعمليات وليس فقط الشكل القانوني؛

- محايدة أي ليست متحيزة؛ - حصيفة؛

فالسياسات المحاسبية هي "المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها الشركة في إعداد وعرض القوائم المالية، تتضمن السياسات المحاسبية المبادئ والقواعد والأعراف والأحكام التي تتبناها الإدارة في إعداد القوائم المالية ويوجد العديد من السياسات المحاسبية التي يتم استخدامها للموضوع المحاسبي ذاته، ولذلك لا بد من الاجتهاد من قبل الإدارة في اختيار وتطبيق أفضل السياسات المحاسبية المناسبة للشركة والتي تعرض وضعها المالي ونتائج أعمالها بصورة صحيحة في الظروف المحيطة".¹

يجب على الإدارة أن تراعي الاعتبارات الثلاثة الآتية في اختيارها وتطبيقها للسياسات المحاسبية المناسبة وإعداد البيانات المالية:

1- الحيطة والحذر: وذلك بمراعاة التخطيط في قياس نتيجة العمليات لدى إعداد القوائم المالية، ولا يبرر الحذر تكوين احتياطات سرية أو غير معلنة.

2- تفوق الجوهر على الشكل: يجب أن يتم عرض وتقييم العمليات والأحداث وفقاً لواقعها ومضمونها الحقيقي (جوهرها) وليس شكلها القانوني فقط.

- الأهمية النسبية في عرض المعلومات المالية المنشورة، وذلك بالإفصاح عن البنود التي يكون لها تأثير مادي على عملية اتخاذ القرارات.

ومن أمثلة السياسات المحاسبية التي تختم الإفصاح:²

- سياسة توحيد البيانات المالية؛

- سياسات التقييم (التكلفة التاريخية - التكلفة الاستبدالية - القوة الشرائية لوحدة النقد)؛

- السياسة المحاسبية المتبعة في معالجة العقود والمقاولات طويلة الأجل (طريقة نسبة الانجاز، طريقة العقود المنتهية)؛

- سياسات الاهتلاك (طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص)؛

- سياسة تقييم المخزون (الوارد أولاً الصادر أولاً - الوارد أخيراً الصادر أولاً - المتوسط المرجح).

3- عرض السياسات المحاسبية*: نص المعيار الدولي رقم (1) من المادة (97) إلى المادة رقم (99) على الآتي:

¹ الفقرة 21 من المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض القوائم المالية" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

² عطا عبد المنعم العلول، مرجع سبق ذكره، ص 43.

* والإفصاح عن هذه السياسات المحاسبية لشركة معينة يزيد من منفعة معلومات القوائم المالية من خلال معرفة الطريقة المستخدمة في إهلاك الأصول

يجب أن يبين القسم الخاص بالسياسات المحاسبية في إيضاحات القوائم المالية ما يأتي:¹

- أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛

- كل سياسة محاسبية محددة لازمة للفهم المناسب للبيانات المالية.

بالإضافة إلى السياسات المحاسبية المحددة المستخدمة في القوائم المالية من المهم بالنسبة للمستخدمين أن يكونوا على علم بأسس القياس المستخدمة (التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية، القيم الممكن تحقيقها والقيمة العادلة أو القيمة الحالية) لأنها تشكل الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية بكاملها، وعندما يكون هناك أكثر من أساس قياس واحد يستخدم في القوائم المالية. وعند تقرير ما إذا كان الإفصاح عن سياسة محاسبية محددة، يجب على الإدارة النظر فيما إذا كان الإفصاح سيساعد المستخدمين في فهم الطريقة التي تعكس المعاملات والأحداث في الأداء والمركز المالي المقدم عنهما التقرير.

وتشكل السياسات المحاسبية التي قد تنظر الشركة في عرضها ما يأتي على سبيل المثال لا الحصر:²

- الاعتراف بالإيراد؛

- مبادئ التوحيد بما في ذلك الشركات التابعة والزميلة؛

- الشركات المندمجة؛

- المشاريع المشتركة؛

- الاعتراف بالموجودات الملموسة وغير الملموسة واهتلاكها وإطفائها؛

- رسملة تكاليف الاقتراض والمصروفات الأخرى؛

- عقود الإنشاء؛

- ممتلكات الاستثمار؛

الثابتة، والسياسة المتبعة في استنفاد الأصول غير الملموسة وكذلك الطريقة المستخدمة في تقييم المخزون السلعي. وبالتالي زيادة ثقة المستثمرين في هذه الشركة. كما حدث مع شركة DELL للحاسب الآلي التي أفصحت عن إمكانية وجود مخزون (غير مباع) بمبلغ 100 مليون دولار في أحد تقاريرها ومثل هذه الشفافية الحقيقية أدت إلى هبوط السعر من 8.5 دولار إلى 6 دولار. وبالرغم من توقع هبوط سعر السهم من قبل إدارة الشركة إلا أن الغرامات المتوقعة من تطبيق عقوبات مخالفة مبدأ الإفصاح كانت أكبر من الخسائر المتوقعة من هبوط سعر السهم. وهذا تقدير جيد من جهة لأن الشركة كسبت ثقة مساهميها في هذه الحادثة، مما زاد من تمسك المساهمين بأسهم الشركة ودخول مستثمرين جدد بشراء أسهم شركة DELL ما جعل سهم الشركة حتى عام 2002م يقف عند 2800% (يعني 28 ضعفاً) من قيمة أول إصدار والتي كانت حوالي 8 دولار. وهذا عائد للثقة الكبيرة التي منحها المستثمرون للشركة والتي كان أحد أسبابها هو دقة وشفافية المعلومات والحسابات. نقلاً من موقع الإنترنت:

www.Shura.gov.sa/arabicsite/majalah43/member.htm

أطلع عليه بتاريخ 2010/07/26

¹ الفقرتان 97، 98 من المعيار المحاسبي الدولي الأول الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

² C.S.B Audit CONSEIL, *séminaire sur le thème les normes Ias/ Ifs en entreprise*, vip groupe, Tunisie, 2005, p05.

- الأوراق المالية والاستثمارات؛
- عقود الإيجار؛
- تكاليف البحث والتطوير؛
- المخزونات؛
- الضرائب بما في ذلك الضرائب المؤجلة؛
- المخصصات؛
- تكاليف منافع الموظفين؛
- تحويل العملة الأجنبية والتحوط؛
- تعريف قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية وأساس توزيع التكلفة بين القطاعات؛
- تعريف النقد ومعادلات النقد؛
- محاسبة التضخم؛
- المنح الحكومية.

4- المحاسبة على أساس الاستحقاق: تنص الفقرة (25) من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01:

"يجب على الشركة المستمرة إعداد بياناتها عدا المعلومات الخاصة بالتدقيق النقدي بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق، وذلك بأن يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها وليس عندما يتم استلام أو دفع النقد أو ما يعادله ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترة التي تتعلق بها أي يتم الاعتراف بالنفقة التي تخصها وليس وقت دفع النفقة."¹

5- فخرية استمرار الحركة: تنص الفقرة (23) من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 :

عند إعداد البيانات المالية يجب على الإدارة إعدادها على أساس الافتراض أن الشركة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما بتصفية الشركة، أو بالتوقف عن النشاط أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك، وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها في حالات عدم التأكد وتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة في قدرة الشركة على البقاء مستمرة، فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحالات، وعندما لا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أن الشركة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن الأساس الذي بموجبه تم إعداد القوائم المالية وسبب عدم اعتبار الشركة أنها مستمرة، وتعني هذه الفقرة أن يتم تقسيم حياة الشركة إلى

¹ الفقرة رقم 25 من المعيار المحاسبي الدولي الأول الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

فترات محاسبية متساوية وغالباً ما تكون سنة مالية (اثنا عشر شهراً) من أجل معرفة نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة في نهاية كل فترة محاسبية بدلا من الانتظار إلى حين تصفية المشروع تصفية نهائية.¹

ثانياً: مكونات القوائم المالية: نص المعيار المحاسبي الدولي الأول في الفقرة رقم (7) على أن تشمل مكونات القوائم المالية الأجزاء التالية:²

- الميزانية العمومية؛ - بيان الدخل .

بيان يبين ما يأتي:

- جميع التغيرات في حقوق المساهمين؛ - جميع التغيرات في حقوق المساهمين عدا تلك الناجمة من العمليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على المالكين؛ - بيان التدفق النقدي؛ - السياسات المحاسبية والإيضاحات.

1- عرض القوائم المالية

نص المعيار المحاسبي الدولي الأول في الفقرة 05:

"القوائم المالية هي عرض مالي هيكلي من للمركز المالي للشركة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية تقديم المعلومات حول المركز المالي للشركة وأدائها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم للقرارات الاقتصادية، كما تقدم نتائج هامة للإدارة الموكلة لها، ولتحقيق هذا الهدف تقدم القوائم المالية معلومات حول ما يأتي:³

- موجودات الشركة؛

- التزامات الشركة؛

- حقوق المساهمين؛

- دخل ومصروفات الشركة بما في ذلك الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية.

وتساعد هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات المستخدمين في توقع التدفقات النقدية المستقبلية للشركة وبشكل خاص توليد النقد ومعادلات النقد والتأكد من ذلك.

2- ثبات العرض: تنص الفقرة (27) من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01:

يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في العمليات المالية من فترة إلى الفترات التالية لها في الحالات الآتية:⁴

¹ الفقرة 23 من المعيار المحاسبي الدولي الأول الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

² C.S.B Audit CONSEIL, OP.CIT, p05.

³ الفقرة رقم 05 من المعيار المحاسبي الدولي الأول الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

⁴ الفقرة 27 من المعيار المحاسبي الدولي الأول الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

- إذا تبين تغير هام في طبيعة عمليات الشركة أو مراجعة عرض القوائم المالية، وأن التغير سينجم عنه عرض مناسب أكثر للأحداث أو العمليات؛
 - إذا تطلب معيار محاسبة دولي إجراء تغيير في العرض أو تفسير للجنة التفسيرات السابقة.
- ويقصد بما تقدم تطبيق السياسات والقواعد والمبادئ المحاسبية نفسها التي تم اختيارها بصورة ثابتة ومنتظمة من فترة إلى أخرى، ولا يجوز تغيير هذه السياسات أو الطرق أو المبادئ إلا لسبب جوهري ولا بد من الإفصاح عن هذا التغير وسببه.

3- المعلومات التي يجب عرضها في حطب الميزانية العمومية

تنص الفقرة رقم (66) من المعيار المحاسبي الدولي المعدل:¹

يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى من البنود التي تظهر ما يلي:

- الأملاك والمصانع والمعدات؛
- الموجودات غير الملموسة؛
- الموجودات المالية باستثناء المبالغ المبينة في البنود 05؛
- الاستثمارات التي تمت محاسبتها أسلوب حقوق الملكية؛
- المخزونات؛
- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى؛
- النقد وما يعادل النقد؛
- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى؛
- المطلوبات والموجودات الضريبية حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 12؛
- ضرائب الدخل؛
- المخصصات؛
- المطلوبات غير المتداولة المنتجة للفائدة؛
- حصة الأقلية؛
- رأس المال الصادر والاحتياطات.

¹ الفقرة رقم 66 من المعيار المحاسبي الدولي الأول الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

4- المعلومات التي تعرض إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات: تنص الفقرة رقم 74 من المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل:¹

يجب على الشركة أن تفصح عن عملياتها إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات:

- بالنسبة لكل نوع من رأس المال المساهم:

- عدد الأسهم المصرح بها؛

- عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل وعدد الأسهم الصادرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل؛

- القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليست لها قيمة اسمية؛

- مطابقة عدد الأسهم غير المسددة في بداية ونهاية السنة؛

- الحقوق والقيود الخاصة بتلك الفترة بما في ذلك القيود على توزيع الأرباح، أرباح الأسهم وتسديد رأس المال؛

- اسم الشركة التي تملكها الشركة نفسها أو شركاتها الفرعية أو شركاتها الزميلة؛

- الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب الخيارات وعقود المبيعات بما في ذلك الشروط والمبالغ؛

- وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن المالكين؛

- عندما يقترح توزيع أرباح أسهم ولكن تتم الموافقة عليها لدفع المبلغ المشمول أو غير المشمول في المطلوبات؛

- مبلغ أية أرباح أسهم تفضيلية متراكمة لم يتم الاعتراف بها.

5- المعلومات التي يجب أن تقدم في الجزء الرئيسي في قائمة الدخل: تنص الفقرة رقم (75) من المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل:

يجب أن تشمل قائمة الدخل كحد أدنى على البنود التي تعرض المبالغ التالية:²

- الإيراد؛

نتائج الأنشطة التشغيلية؛

- تكاليف التمويل؛

- حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛

- المصروف الضريبي؛

¹ الفقرة 74 من المعيار المحاسبي الدولي الأول والمعدل الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

² الفقرة رقم 75 من نص المعيار المحاسبي الدولي الأول الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية؛

- البنود غير العادية؛

- حصة الأقلية؛

- صافي الربح أو الخسارة للفترة.

6- المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة الدخل أو الإيضاحات: تنص الفقرة رقم (77) من

المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل:

" على الشركة أن تعرض إما في صلب قائمة الدخل أو في إيضاحات قائمة الدخل تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف مبني إما علي طبيعة المصروفات أو عملها ضمن الشركة.¹"

7- التغييرات في حقوق المساهمين: تنص الفقرة رقم (86) من المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل:

على الشركة أن تعرض كجزء مستقل بياناتها المالية التي تظهر ما يأتي:²

- صافي الربح أو الخسارة للفترة؛

- كل بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى بشكل مباشر في حقوق المساهمين وإجمالي هذه البنود.

- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسية التي تم التعامل معها بموجب المعالجات القياسية في معيار المحاسبة الدولي الثامن وهذا يتناول موضوع صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية إضافة إلى ذلك يجب على الشركة أن تعرض ضمن هذا البيان أو في الإيضاحات ما يأتي:³

- المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين؛

- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية العمومية خلال الفترة؛

- مطابقة بين القيمة المسجلة لكل فئة من الأسهم العادية برأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة، حيث تعكس التغيرات في حقوق مساهمي الشركة بين تاريخين للميزانية العمومية الزيادة أو الانخفاض في صافي موجوداتها أو ثروتها خلال الفترة. بموجب مبادئ القياس المعينة التي تم تبنيها أو الإفصاح عنها في البيانات المالية، وفيما عدا التغيرات الناجمة عن عمليات مع المساهمين مثل مساهمات وأرباح رأس المال يمثل التغير الكلي في حقوق المساهمين إجمالي الأرباح والخسائر التي ولدتها أنشطة الشركات خلال الفترة.

¹ الفقرة رقم 77 من نص المعيار المحاسبي الدولي الأول الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

² الفقرة رقم 86 من المعيار المحاسبي الدولي الأول الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

³ الفقرة 87 من المعيار المحاسبي الدولي الأول الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

8- المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة التدفقات النقدية: تطرق المعيار المحاسبي الدولي السابع لقائمة التدفقات النقدية، حيث تم تخصيصه فقط لهذه القائمة، ويتطلب عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة لشركة ما عن طريق قائمة التدفقات النقدية التي تصنف التدفقات النقدية خلال فترة معينة إلى نشاطات تشغيلية واستثمارية وتمويلية.

تحقق قائمة التدفقات النقدية الميزات الآتية:

- معرفة المركز النقدي للشركة؛
 - بيان مدى قدرة الشركة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة؛
 - بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية التمويلية؛
 - الوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المحققة من النشاطات التشغيلية؛
 - تقييم قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل، ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بهذه التدفقات؛
 - التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة؛
 - التعرف على النقدية والنقدية المعادلة المقيدة وغير المتاحة للاستخدام في الشركة؛
 - مقارنة المراكز النقدية وفقاً لقائمة التدفقات النقدية بين الشركات المختلفة وفي الشركة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة؛
 - التعرف على سياسة الشركة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها، وكذا سياسات الشركة الأخرى فيما يتعلق بأسهم الخزينة والقروض.
- ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي السابع يجب الإفصاح عن المعلومات الآتية في قائمة التدفقات الآتية وهي:
- النشاطات التشغيلية: التي تقوم بها الشركة لتوليد الإيرادات الرئيسية فيها والتي لا تعتبر في ذات الوقت أنشطة استثمارية أو تمويلية، وتشمل هذه النشاطات ما يلي:
 - النقدية المستلمة من العملاء؛
 - الفوائد المدفوعة؛
 - المصاريف المختلفة المدفوعة؛
 - ضرائب الدخل المدفوعة؛
 - المبالغ المحصلة من المدينين؛
 - الفوائد المقبوضة؛

- التوزيعات المقبوضة؛
- المبالغ المستردة من الموردين عن مردودات المشتريات وغيرها؛
- المبالغ المدفوعة أو المقبوضة عن التسويات القضائية؛
- المبالغ التي تم ردها للمدينين والعملاء.
- النشاطات الاستثمارية: وهي المتعلقة باقتناء الأصول الثابتة والتخلص منها، إضافة للاستثمارات التي لا تعتبر نقدية معادلة ومن أهم هذه النشاطات ما يلي:
- شراء الأصول الثابتة وبيعها؛
- شراء الاستثمارات المالية وبيعها؛
- منح القروض للغير وتحصيلها.
- النشاطات التمويلية: التي تخص رأس المال المملوك وهيكل الاقتراض في الشركة، وهي تشمل على النشاطات الآتية:

- زيادة وتخفيض رأس المال؛
- الحصول على قروض من الغير وتسديدها؛
- توزيعات الأرباح المدفوعة إلى الملاك؛
- شراء أسهم الخزينة وبيعها.

ثالثاً: أنواع المعلومات الإضافية

تعد القوائم الملحققة جزء لا يتجزأ من القوائم المالية وقد صنفت على النحو التالي:

- الاحتمالات: هي الأحداث التي يحتمل وقوعها لكن من الصعب تحديد تأثيرها المالي في المنشأة بشكل قطعي مثل الأرباح المحتملة، وهناك شرطان يجب الأخذ بهما لإدراج هذه الأحداث في القوائم المالية وهي:
- إمكانية تقدير قيمة الخسارة المحتملة.
- أن تكون نسبة الاحتمال تزيد عن خمس وعشون في المائة.
- طرق التقويم والمبادئ والمفاهيم، أي كيف تم التقييم وما هي المبادئ المستخدمة وماذا تعني بعض المفاهيم.
- العقود التجارية والالتزامات: وهي التزامات الشركة لتوزيع الأرباح للمساهمين ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة، وهذه لا يمكن إيرادها في صلب القوائم المالية، والهدف منها تقييم مدى تأثير هذه الأطراف في الربحية المستقبلية للشركة.

رابعاً: المعلومات التي يجب عرضها في تقرير مجلس الإدارة

يجب أن يظهر تقرير مجلس الإدارة جميع المعلومات العامة وذات العلاقة. وهناك أنواع معينة من المعلومات يمكن أن تعرض مباشرة من قبل الإدارة في شكل تقرير رئيس مجلس الإدارة، ويجب أن تشمل هذه المعلومات ما يلي:¹

- الأحداث غير المالية والتغيرات التي طرأت خلال السنة والتي أثرت على عمليات الشركة؛
- التوقعات بالنسبة لمستقبل الصناعة والاقتصاد؛
- الخطط المستقبلية بخصوص النمو والتغيرات في العمليات في الفترات المستقبلية؛
- حجم وأثر النفقات الرأسمالية الجارية والمتوقعة والجهود البحثية.

خامساً: القوائم المتعلقة بتقرير مراجع الحسابات

يعد تقرير مراجع الحسابات الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الأطراف المختلفة التي يخدمها المراجع ولها مصلحة في التقارير المالية المنشورة، ويوجه التقرير عادة إلى الجهة التي قامت بتعيين المراجع وهي الجمعية العمومية للمساهمين. وقد أجمعت المعاهد والجمعيات المحاسبية العالمية على وجوب قيام مراجع الحسابات بوضع تقرير خطي يبين فيه رأيه المحايد المستقل بالنسبة للقوائم المالية ككل. كما يجب أن يبرز بوضوح رأي المراجع في القوائم المالية وفي المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها. وذلك استناداً إلى أطر ومبادئ ومعايير تحدد بموجب التشريعات المحلية أو قواعد ومعايير صادرة من هيئات مهنية ذات علاقة، أو نتيجة تطوير الأعراف المحلية أو المبادئ المحاسبية الدولية كما هو الحال في الوقت الحاضر. ولا يعتبر تقرير المراجع المكان الذي يتم فيه الإفصاح عن المعلومات المادية الهامة المتعلقة بالشركة موضع الفحص والمراجعة، ولكنه يمكن أن يخدم كطريقة للإفصاح عن الأنواع التالية للمعلومات:

- الأثر النسبي نتيجة استخدام طرق محاسبية تختلف عن الطرق المقبولة قبولاً عاماً؛
- الأثر النسبي الناجم عن التغيير من طريقة محاسبية متعارف عليها ومقبولة قبولاً عاماً إلى طريقة أخرى؛
- الاختلاف في الرأي بين المراجع والعميل بخصوص قبول طريقة أو أكثر من الطرق المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية.

والمعلومات الخاصة بالبندين الأول والثاني أعلاه يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية نفسها. وتعتبر الازدواجية في الإفصاح في هذه الحالة أمراً مرغوباً فيه ومطلوباً؛ وذلك من أجل التأكيد لقارئ أو مستخدم التقارير المالية وعدم تضليله عند المقارنة مع تقارير الشركات الأخرى أو تقارير الشركة نفسها من فترة إلى أخرى.

¹ إصدارات الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، عمان، 2006.

ملخص الفصل الأول

من خلال ما سبق يتضح أن معايير المحاسبة الدولية تعمل على التقليل من الاختلافات المحاسبية الموجودة في أنحاء العالم، وتطبيقها سيساعد على تقديم معلومات موحدة للتقارير المالية، وسهولة استخدامها وقراءتها من طرف جميع المستثمرين في مختلف أنحاء العالم.

ومن الواضح أن أحد أهم أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية هو تعزيز وتحسين مستوى الشفافية في عملية إعداد التقارير المالية، وعلى هذا الأساس معايير المحاسبة الدولية في تطور دائم وذلك تبعاً للتغيرات التي تحدث في الممارسات المحاسبية عبر دول العالم، مما يؤثر على نماذج الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية التي تصدرها الشركات. وهو ما يتجسد فعلاً من خلال التنسيق الدائم بين مجلس معايير المحاسبة الدولية والمنظمة الدولية للجان الأوراق المالية بالإضافة إلى لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية، لتكييف معايير المحاسبة الدولية مع متطلبات الأسواق المالية الدولية، من خلال التأثير على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية والتقليل من عدم تماثل المعلومات.

استخدام وقبول مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية الدولية يمكن أن يؤدي إلى زيادة القدرات المالية وإضفاء نوعاً من المرونة في المعاملات الدولية، وبالتالي زيادة الجودة العالية في التقارير المالية، وقد ساعد الاتحاد الأوروبي حركة التوجه إلى معايير المحاسبة الدولية بالموافقة على خطة عمل الخدمات المالية في عام 1999، وتلا ذلك تقرير "Lamfalussy Report" عن تنظيم أسواق الأوراق المالية الأوروبية في فبراير 2001 وكلاهما معاً سيطلبان من الشركات المقيمة في بورصات الاتحاد الأوروبي أن تعلن وتخطر عن نتائجها المالية باستخدام معايير التقارير المالية الدولية ابتداءً من عام 2005.

ومن جهة أخرى تعتبر المحاسبة المسؤولة إحدى الأدوات الرئيسية في ضمان الحوكمة السليمة في الشركات وتعميق مفهوم المساءلة يتفق مع أسلوب حوكمة الشركات بما يبيده من شفافية وإفصاح عن المعلومات مما يُعزز عملية التواصل والتعاون بين الملاك والإدارة وبالتالي استخدام مفهوم حوكمة الشركات وهي محور الفصل الثاني.