الفصل الثاني

ابرز معايير المحاسبة الدولية للقياس والابلاغ المالي

- العرض في القوائم المالية(IAS 1)
- القوائم المالية الموحدة(IAS 27)
- السياسات المحاسبية والتغيير بالتقديرات المحاسبية والاخطأ(IAS 8)
- التقارير المرحلية(IAS 34)
- الافصاح عن الوحدات المرتبطة(IAS 24)
- المخصصات والموجودات المحتملة والمطلوبات المحتملة (IAS 37)
- اثار التغيرات في اسعار صرف العملاتالاجنبية(IAS 21)

اولاً: عرض القوائم المالية(IAS 1): Presentation of Financial Statements

مقدمة

تعتبر القوائم المالية من اهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون والمحللون الماليون وغيرهم من الاطراف المهتمة بأمر المنشأة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالمنشأة، ورغم وجود تشابة في طبيعة المعلومات المالية المتعلقة بالمنشأة التي تحتاجها الاطراف المختلفة، الا ان هناك بالمقابل بعض الاختلافات في احتياجات تلك الاطراف من المعلومات. فقد يحتاج المستثمرون بعض المعلومات التي قد تختلف عن المعلومات التي يحتاجها المقرضون او التي تحتاجها السلطات الضريبية، ونظراً لصعوبة اعداد اكثر من مجموعة من القوائم المالية مختلفة تلبي كل منها جهة معينة من مستخدمي القوائم المالية، يتم اعداد قوائم مالية واحدة تدعى القوائم المالية ذات الغرض العام بحيث تلبي تلك القوائم معظم ما تحتاجه الاطراف الخارجية المهتمة بأمر الوحدة الاقتصادية.

تقوم الشركات بنشر القوائم المالية من خلال التقرير السنوي او نصف السنوي او ربع السنوي، ويحتوي التقرير بالعادة بالاضافة الى القوائم المالية معلومات اخرى اضافية قد لاتتطلبها معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية. يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (1) القوائم المالية ذات الغرض العام، ويبدأ المعيار بعرض للاسس العامة التي يتوجب مراعاتها عند اعداد تلك القوائم المالية ثم يغطي بشكل مفصل محتويات تلك القوائم وطريقة عرضها.

اولاً: الاطار المفاهيمي لاعداد وعرض القوائم المالية

يشكل الاطار المفاهيمي لاعداد وعرض القوائم المالية الاطار النظري الذي يتم بموجبه الاسترشاد في عملية تحديد الاحداث والعمليات التي يتوجب المحاسبة عنها وتسجيلها، وكيفية القياس لتلك الاحداث، وكيفية توصيل المعلومات الخاصة بذلك الى مستخدمي القوائم المالية. قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1989 بوضع ونشر الاطار المفاهيمي لاعداد وعرض القوائم المالية، وتم في العام 2001 تعديل هذا الاطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويشكل هذا الاطار لاعداد وعرض القوائم المالية الاطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية اصدار معايير جديدة وفي اجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً وفي عملية معالجة اي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.

- **القوائم المالية ذات الهدف العام: وهي القوائم التي تعدها منشآت القطاع الخاص بالاضافة الى المنشأت الاقتصادية المملوكة من قبل الدولة والتي تستخدم المحاسبة المالية التجارية**، ويتم اعداد هذه القوائم بشكل سنوي لتلبية الاحتياجات العامة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية للمنشأة، وبذلك فأن الاطار المفاهيمي لاعداد وعرض القوائم المالية لا يطبق بالضرورة على عملية اعداد القوائم المالية المعدة لاستعمالات خاصة مثل القوائم التي تعد لغايات الدوائر الضريبية.

- **مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات:** حدد الاطار المفاهيمي لاعداد وعرض القوائم المالية عدداً من مستخدمي القوائم المالية وحدد طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي:

1. المستثمرون الحاليون والمحتملون: واهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة هي معلومات تساعدها في اتخاذ قرار شراء او بيع اسهم الشركة، ومعلومات تساعدها في تحديد مستوى التوزيعات الارباح الماضية والحالية والمستقبلية.
2. الموظفون: يحتاج الموظف الى معلومات تتعلق بمدى الامان الوظيفي ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل وغيرها من المعلومات.
3. الموردون والدائنون والتجاريون: تحتاج هذه الفئة الى معلومات تساعدها في تقدير ما اذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه.
4. العملاء: تحتاج المعلومات في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية انتاج وبيع سلعها.
5. المقرضون: يحتاج المعلومات التي تساعد في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد اصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب.
6. الحكومة ودوائرها المختلفة، والجهات المنظمة لاعمال المنشآت: تحتاج المعلومات لتساعدها في التأكيد من مدى الالتزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون الضريبة الدخل.

7. الجمهور: يحتاج معلومات تخص الاطراف السابقة اعلاه، كما قد يحتاج الى معلومات خاصة اضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.

- **اهداف القوائم المالية:** تهدف القوائم المالية الى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الاعمال من ربح او خسارة والتدفقات النقدية للمنشأة، بحيث تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- **الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:** وهي الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية وتجعل المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية ان الخصائص النوعية اربعة هي:

1. القابلية للفهم: Understandability

وتتطلب هذه الخاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم من قبل المستخدمين للمعلومات المحاسيبة، ويفترض لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة، وفي اعمال المنشأة ونشاطها الاقتصادي، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة، كما يجب ان تكون المعلومات المحاسبية بعيدة عن التعقيد والصعوبة، الا ان ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والاحداث المعقدة كما في بعض عمليات الادوات المالية مثل المشتقات المالية، ولكن يجب ان تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم ما امكن.

2. الملائمة: Relevance

حتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب ان تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرار الاقتصادي للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الاحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية او تعديل عمليات التقييم السابقة.

وتعتبر المعلومات المحاسبية ملائمة لدورها التنبؤي في التنبؤ بالاداء المتوقع للمنشأة في الفترات القادمة وبقدرة المنشأة في مواجهة الاحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة، ومن المعلوم ان هناك تداخل بين الدورين التنبؤي والتأكيدي، فمثلاً المعلومات المعروضة عن الوضع الحالي تمكن المستخدم للمعلومات المالية من تأكيد او تقييم التوقعات السابقة، وكذلك التنبؤ بالمستقبل.

3. الموثوقية: Reliability

حتى تكون المعلومات مفيدة يجب ان تكون موثوقة، تمتلك المعلومات صفة الموثوقية اذا كانت خالية من الاخطاء الهامة ومحايدة، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والاحداث او من المتوقع ان تمثل الاحداث المستقبلية بمعقولية.

4. القابلية للمقارنة: Comparability

يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية امكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة او فترات اخرى سابقة لنفس المنشأة، او مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع قوائم لمنشآت اخرى ولنفس الفترة، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من اجراء المقارنة لاغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرار الاستثمار والتمويل وتتبع اداء المنشأة ومركزها المالي من فترة لاخرى، واجراء المقارنة بين المنشآت المختلفة.

وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لاخرى اي الاتساق في تطبيق تلك السياسات. كذلك الثبات في اسلوب عرض القوائم المالية من فترة لاخرى.

– عناصر القوائم المالية: Financial Statement Elements

يصف الاطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عناصر القوائم المالية على انها فئات متعددة تمثل العمليات المالية والاحداث التي تمت لدى المنشأة، او التي سينجم عنها احداث مستقبلية نتيجة احداث تتعلق بالفترة المالية الحالية وتشمل الموجودات، والمطلوبات، وحقوق الملكية، والايرادات، والمصروفات.

– اساليب قياس عناصر القوائم المالية: Measurement of the Financial Statement Elements

يتضمن الاطار المفاهيمي اساليب وطرق متعددة للقياس والمستخدمة في اعداد وعرض القوائم المالية وتشمل:

أ. التكلفة التاريخية.

ب. التكلفة الجارية.

ج. صافي القيمة القابلة للتحقق.

د. القيمة الحالية.

هـ. القيمة العادلة.

و. القيمة القابلة للاسترداد.

– الفروض الاساسية لاعداد القوائم المالية:

وهي الفروض التي يتم اعداد القوائم المالية بموجبها، ولتحقيق اهداف القوائم المالية يجب ان تعد تلك القوائم وفق فرضيتين التاليتين:

اولاً. اساس الاستحقاق : Accrual Basis

يجب ان تعد المنشأة قوائمها المالية بموجب اساس الاستحقاق بإستثناء قائمة التدفقات النقدية. ويتطلب اساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها ام لم يتم وكذلك الاعتراف بإيرادات المكتسبة

والمكاسب الاخرى سواء تم قبضها ام لم يتم اي بغض النظر عن واقعة الدفع او القبض وتطبيق اساس الاستحقاق يؤدي الى تحقيق اهداف القوائم المالية الممثلة في تقديم معلومات حول المركز المالي للمنشأة، ونتائج اعمالها خلال فترة معينة.

ثانياً. فرض الاستمرارية: Going Concern

عند اعداد القوائم المالية بأتباع معايير الابلاغ المالي الدولية(IFRSs) يتم الافتراض ان المنشأة مستمرة الى اجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور، وعند وجود شكوك حول استمرارية المنشأة او ان لدى ادارة المنشأة نية لتصفية المنشأة او تقليص اعمالها بشكل جوهري، عندها يجب الافصاح عن حالات عدم التأكد المتعلقة بعدم الاستمرارية ولا يتم اعداد القوائم المالية على اساس انها مستمرة بل على اساس اخر مثل اساس التصفية مثلاً.

ثانياً. معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية: Presentation Of Financial Statements

هدف المعيار:

يهدف المعيار الى وصف اسس عرض القوائم المالية المعدة للاستخدام العام وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة لنفس الشركة عبر فترات مالية متتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الاخرى التي تعمل في نفس المجال، وحتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب ان تحتوي على معلومات وبيانات ملائمة وذات مصداقية وموثوقية، وبناء عليه فأن الاهداف الرئيسة للمعيار تتلخص بالتالي:

1. تحديد الاسس الواجب أتباعها لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام.
2. التأكيد على توفير خاصية المقارنة بين القوائم المالية لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الاخرى التي تعمل بنفس المجال.
3. تحديد الاطار العام لاعداد وعرض القوائم المالية، وتحديد الحد الادنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية.

نطاق المعيار:

يغطي المعيار المحتويات والشكل الذي يتوجب ان تعرض به القوائم المالية ذات الغرض العام والتي يتم اعدادها وعرضها طبقاً لمعايير الابلاغ المالي الدولية (أو ما تسمى المعايير الدولية للتقارير المالية(IFRS))، ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك القوائم التي تخدم مستخدموا القوائم المالية الذين يملكون السلطة او التأثير في الحصول على بيانات او قوائم تلبي حاجاتهم الخاصة من المعلومات. بالتالي فان المعيار لاينطبق على ما يلي:

أ. القوائم المالية ذات الغرض الخاص والتي قد تحتاجها ادارة المنشأة او اي جهات اخرى من المنشأة(القوائم المالية المختصرة).

ب. المنشآت التي ليس لها حقوق ملكية مثل الصناديق المشتركة والمنشآت التعاونية الا اذا تم تعديل عرض حصص الاعضاء او المشاركين فيها.

ج. المنشآت الحكومية والخاصة غير الهادفة للربح حيث لاتنطبق عليها الكثير من المفاهيم الواردة في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح.

الغرض من القوائم المالية :

ان الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير بيانات مالية عن المركز المالي للمنشأة وعن نتيجة اعمالها والتدفق النقدي لديها، بحيث تكون البيانات التي تحتويها القوائم المالية مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية لشريحة عريضة من مستخدمي القوائم المالية.

والقوائم المالية (هي عرض هيكلي للمركز المالي للمنشأة وادائها خلال فترة معينة). وحتى تحقق القوائم المالية هذه الاهداف يجب ان تتضمن ما يلي:

- الموجودات Assets
- المطلوبات Liabilities
- حقوق الملكية Equity
- الايرادات والمصروفات بما في ذلك المكاسب والخسائر Income and Expenses
- التغيرات الاخرى في حقوق الملكية Other Changes In Equity
- التدفقات النقدية Cash Flows

بالاضافة الى البيانات اعلاه يطلب من الشركة توفير الملاحظات والايضاحات التفسيريه والسياسات المحاسبية التي من شأنها ان تساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتوقيتها ودرجة التأكد من تحققها.

مكونات القوائم المالية:

يجب ان تتضمن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ما يلي:

1. قائمة المركز المالي بتاريخ كل فترة مالية (Statement Of Financial Position) وتتتضمن موجودات الوحدة الاقتصادية ومطلوباتها وحقوق الملكية كما في تاريخ معين.
2. قائمة الدخل الشامل للفترة المالية(statement of Incame).
3. قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية(statement of equity)

4. قائمة التدفقات النقدية للفترة المالية(cash flows) وهي قائمة تبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة معينة، وتبين مصادر هذه التدفقات والتي تشمل التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية، والتدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية وكذلك التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية. وتعتبر هذه القائمة مكملة للقوائم المالية الاخرى كونها تقدم معلومات مبنية على الاساس النقدي.
5. الملاحظات (Notes)، وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات توضيحية اخرى، وتبين ملخصاً للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية تتعلق ببنود القوائم المالية وافصاحات تتطلبها معايير الابلاغ المالي الدولية.

الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية:

اورد المعيار سبع اعتبارات لعرض القوائم المالية وتشمل ما يلي:

1. **العرض العادل والامتثال لمعايير الابلاغ المالي الدولية:** يجب ان تعرض القوائم المالية المركز المالي والانجاز المالي (نتيجة الاعمال) والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية بشكل عادل، يتطلب العرض العادل للقوائم المالية عرض اثر الاحداث والعمليات والظروف التي مرت بها الوحدة الاقتصادية بشكل صادق وبما يتماشى مع ما تحدده وتعريفة للموجودات والمطلوبات والايرادات والمصاريف بموجب الاطار العام لاعداد القوائم المالية المحددة من قبل معايير الابلاغ المالي الدولية.

وقد اشار المعيار الى ان اعداد القوائم المالية وبما ينسجم ومتطلبات معايير الابلاغ المالية الدولية اضافة الى توفير الافصاح الضروري سيحقق التمثيل العادل للقوائم المالية، في بعض الحالات النادرة يمكن للوحدة الاقتصادية من خلال تقديرها ان تقرر الالتزام بالمعايير الدولية لاعداد القوائم المالية قد يكون مضللاً ويؤدي الى وجود تعارض مع اهداف القوائم المالية، في هذه الحالة يتوجب على الوحدة الاقتصادية عدم الالتزام بالمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، مع الافصاح وبشكل وافي عن طبيعة عدم الالتزام واسبابه وأثره المالي، وتحديد اسم المعيار او التفسير الذي تم الخروج عنه، وكذلك اقرار من الادارة بأن القوائم المالية المعروضة تعبر بعدالة عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية، وادائها المالي وتدفقاتها النقدية.

ومن المتطلبات الاخرى للعرض العادل والتي اوردها معيار المحاسبة الدولي رقم (1) ما يلي:

أ. لا يجوز تصحيح السياسات المحاسبية غير المناسبة عن طريق الافصاح او الملاحظات الاضافية، وبالتالي يتوجب عند تصحيح الاخطاء او اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الرجوع لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8) المتعلق بالسياسات المحاسبية والاخطاء، والتغير في التقديرات المحاسبية، حيث يوفر ذلك المعيار ارشادات لادارة الوحدة الاقتصادية تمكنها من التعامل مح الحالات التي تعالجها ولم ترد ضمن معايير الابلاغ المالي الدولية.
ب. عرض السياسات المحاسبية والمعلومات الاخرى، يقدم معلومات ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة والفهم.
ج. عرض وتقديم افصاحات اضافية يعزز فهم الاحداث والانشطة والعمليات للوحدة الاقتصادية.

2. فرضية استمرارية المنشأة: Going Concern

ان اعداد القوائم المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) يتم بموجب فرض استمرارية المنشأة، وفي حالة وجود تأكيدات او مخاوف كبيرة لدى ادرة المنشأة يفيد بعدم قدرة المنشأة على الاستمرارية لوجود نية لدى الادارة اما لتصفية المنشأة او التوقف عن المتاجرة او لوجود اية ظروف اخرى تحول دون الاستمرارية فيتوجب الافصاح عن ذلك وعن الظروف التي ادت لهذه الحالة كما يتوجب في هذه الحالة الافصاح عن الاسس الذي تم بموجبه اعداد القوائم المالية ومبررات عدم اعتبارات المنشأة مستمرة.

عند تقدير الادارة لفرض الاستمرارية يتوجب على الادارة الاخذ بعين الاعتبارات جميع المعلومات والحقائق المتوفرة لفترة قادمة تتعلق بمدة لاتقل عن 12 شهر.

3.اساس الاستحقاق المحاسبي: Accrual Basis Of Accounting

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) اعداد القوائم المالية حسب اساس الاستحقاق بأستثناء قائمة التدفقات النقدية، ويتطلب اساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها ام لم يتم ذلك الاعتراف بالايرادات المكتسبة والمكاسب الاخرى سواء تم قبضها ام لم يتم، اي بغض النظر عن واقعة الدفع او القبض.

4.الاتساق في العرض: consistency Pf Presentation

يتوجب على المنشأة الاتساق في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية، ويمكن الخروج عن الاتساق في احد الحالتين:

- عند حدوث تغيير في احد معايير المحاسبة الدولية، مما يتطلب ضرورة التغيير في عرض او تصنيف بند معين.
- عند حدوث تغيير في الظروف الخاصة بالمنشأة مما يتطلب ضرورة تغيير في تصنيف او عرض البند المعني، كما قد يحدث التغيير في العرض او التصنيف اذا كان هذا التغيير سيؤدي الى عرض وتقديم بيانات اكثر موثوقية ولائمة لمستخدمي القوائم المالية.

5.الاهمية النسبية والتجميع: Materiality and Aggregation

يتوجب عرض البنود المتشابهة والتي تمثل بنود لها اهمية مادية في بنود منفصلة، اما في حالة كون قيمة البند لا تمثل اهمية نسبية عالية فيجوز دمج بنود غير متشابهة ذات الطبيعة او الوظيفة المشابهة في بند واحد. وتعني الاهمية النسبية لبند ما ان يكون البند مهماً كقيمة منسوبة الى بنود اخرى، كما ينظر الى الاهمية النسبية من حيث المعالجة المحاسبية حيث يتم على سبيل المثال اعتبار تكلفة اصل له قيمة منخفضة نسبة الى اجمالي الاصول كمصروف ايرادي ولا يتم رسملتة كأصل وذلك تطبيقاً لقيد التكلفة والمنفعة، اذ ان عدم رسملة الاصل ذو قيمة غير مهمة نسبياً لن يؤثر

على نتائج الاعمال او المركز المالي للمنشأة ولا يبرر احتساب مصروف الاندثار له بشكل دوري، ويمكن تفصيل عرض البنود المختلفة اما في صلب القوائم المالية او في الملاحظات المرفقة للقوائم.

6. التقاص: Offsetting

وتعني عملية التقاص اظهار او عرض بند معين بقيمة صافية اي بالرصيد الصافي بعد طرح الجانب الدائن من الجانب المدين، مثل اظهار العمولات المدينة البالغة 4000 دينار والعمولات الدائنة 6000 دينار برقم واحد باسم صافي العملات الدائنة بمبلغ 2000 دينار، ويؤدي التقاص في بعض الحالات الى غموض المعلومات المقدمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية لذلك فقد منع المعيار رقم (1) اجراء تقاص بين اي من الموجودات والمطلوبات والمصروفات والايرادات، ما لم يسمح او يطلب ذلك احد المعايير المحاسبية الدولية.

7. المعلومات المقارنة: Comparative Information

يتطلب المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة المالية الحالية وللفترة السابقة، ما لم يتطلب معيار محاسبي معين خلاف ذلك، كما يوجب المعيار ادراج المعلومات المقارنة في الايضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملائمة لفهم محتوى القوائم المالية للفترة الحالية. وتوفر قابلية المقارنة امكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترات سابقة، او مقارنة القوائم المالية لمنشأة معينة بقوائم مالية لمنشآت اخرى، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من ذلك في تقييم اداء المنشأة من فترة لاخرى ومن منشأة لأخرى مما يرشد قراراتهم الاقتصادية المختلفة ويساعدهم في عملية التنبؤ. ويتطلب المعيار ايضاً عند تعديل عرض او تصنيف اي من بنود في القوائم المالية اعادة تصنيف المبالغ المقارنة الا اذا كان ذلك غير عملي، وعند اجراء اعادة تصنيف المبالغ المقارنة، يجب على المنشأة الافصاح عما يلي:

- طبيعة اعادة التصنيف
- مبلغ اي بند او درجة اي بند اعادة تصنيفه.
- سبب اعادة التصنيف .

وعندما تكون عملية اعادة التصنيف غير عملية يجب على المنشأة الافصاح عن اسباب عدم اعادة التصنيف وطبيعة التغييرات التي كانت ستتم فيما لو تمت عملية اعادة التصنيف.

8. تكرار اعداد التقارير: Frequency of reporting

يجب على المنشأة عرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما فيها المعلومات المقارنة) سنوياً على الاقل، وعندما تغير المنشأة نهاية فترة اعداد التقارير المالية لها وتعرض البيانات المالية لفترة تزيد او تقل عن سنة، فأن على

المنشأة الافصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية، والسبب وراء استخدام فترة اطول او اقل من سنة، وحقيقة ان المبالغ المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل.

ولاسباب عملية، قد تفضل بعض المنشآت إعداد قوائمها المالية لفترة 52 اسبوع، ونظراً لعدم وجود فروقات ذات اهمية نسبية لهذه الحالة مقارنة مع حالة إعداد القوائم لسنة كاملة، فقد سمح المعيار بذلك.

9. هيكل ومحتوى القوائم المالية بشكل عام: Structure and Content of Financial Statements in General

يتطلب المعيار افصاحات معينة في صلب القوائم المالية وافصاحات اخرى في الملاحق يجب ان تحوي كل قائمة مالية من القوائم الرئيسة على المعلومات التالية:

- اسم (عنوان) القائمة.
- اسم المنشأة المعدة لها القائمة.
- ما اذا كانت القائمة للمشروع لوحدة او لمجموعة مشاريع (قوائم موحدة).
- الفترة الزمنية التي تغطيها القائمة.
- العملة المستخدمة في عرض القوائم.
- مستوى تجميع او اختصار القيمة في القوائم المالية(الارقام بالاف الدنانير او بمئات الالاف).

10. التوقيت المناسب لنشر القوائم المالية: Timeliness

يعتبر الاسارع في نشر القوائم المالية وعدم تأخير ذلك من المتطلبات الهامة لتكون القوائم المالية مفيدة للمستخدمين لها، حيث تقل المنفعة والفائدة من القوائم المالية كلما طالت فترة تأخير نشرها وتوفيرها للاطراف ذات العلاقة، وقد اوجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) ضرورة قيام المنشآت بنشر قوائمها المالية خلال ستة شهور من انتهاء السنة المالية، ولا يعتبر تعقيد عمليات بعض المنشأت مبرراً لها لتأخير اصدار قوائمها المالية.

كما اشار المعيار الى ان العديد من التشريعات المحلية في معظم الدول تحدد تاريخ محدد تلزم الشركات به من اجل اعداد ونشر قوائمها المالية.

11. شكل ومحتوى قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وتصنيف مكوناتها:

وتظهر قائمة المركز المالي او الميزانية الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية للمنشأة بتاريخ معين، وفيما يلي متطلبات هذا المعيار بهذا الخصوص:

أ. يتتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم(1) عند عرض الموجودات والمطلوبات في الميزانية **تصنيفها الى متداولة وغير متداولة** كفئات منفصلة في صلب الميزانية العمومية **باستثناء الحالة** التي يكون فيها عرض الموجودات والمطلوبات

حسب سيولتها ويوفر معلومات موثوقة واكثر ملائمة من التصنيف الى متداول وغير متداول عندها تعرض الموجودات والمطلوبات بشكل عام حسب سيولتها.

ب. بغض النظر عن طريقة العرض التي تبنتها المنشأة فأن المنشأة ملزمة بالافصاح عن الجزء الذي يتوقع استعادته (الموجودات) او الذي يتوقع تسويته (المطلوبات) بعد اكثر من 12 شهر، ففي حالة وجود ذمم مدينة تستحق السداد بعد اكثر من 12 شهر فيتوجب عرض هذا الجزء بشكل منفصل عن باقي الذمم المدينة التي تستحق السداد خلال مدة 12 شهر.

ويبرر مجلس معايير المحاسبة الدولية عرض الموجودات والمطلوبات في بعض الحالات حسب سيولتها وليس متداولة وغير متداولة الى ان بعض المشآت مثل المؤسسات المالية لا تقوم بتوريد البضاعة او الخدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح. اما في الحالات التي تقوم المنشأة بتوريد بضائع او خدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة لتحديد بوضوح فأن اجراءات تصنيف منفصل للموجودات والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة في صلب الميزانية العمومية يوفر معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حيث يفيد فصل الموجودات المتداولة في تميز مكونات رأس المال العامل عن الاصول المستخدمة في عمليات المنشأة طويلة الاجل، والتعرف على المطلوبات التي تستحق خلال الفترة التشغيلية الحالية والموجودات التي يتوقع تسييلها نقداً خلال تلك الفترة.

12. تصنيف قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية): وتصنف قائمة المركز المالي الى مايلي:

اولاً. الموجودات وتصنف الى :

أ. الموجودات المتداولة:Current Assets

_يتطلب المعيار رقم (1) تصنيف الموجود الى متداول عندما ينطبق عليه واحدة مما يلي:

1. عندما تحتفظ المنشأة بالموجود لغايات تحصيلية او بيعه او استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة. والدورة التشغلية هي عبارة عن المدة الزمنية المقدرة لشراء المواد الخام وتحويلها الى سلعة وبيعها وتحصيل قيمتها نقداً.
2. عندما تكون الغاية الاساسية من احتفاظ المنشأة بالموجود لغايات المتاجرة به خلال فترة قصيرة او خلال مدة 12 شهر من تاريخ الميزانية.
3. في حالة كون الموجود عبارة عن نقدية او نقدية مكافئة، ولا يوجد قيود استعمالة.

اما الموجودات التي لاتنطبق عليها الشروط اعلاه فتصنف موجودات غير متداولة ويعتبر المخزون والذمم المدينة التجارية ضمن الموجودات المتداولة حتى اذا كان من غير المتوقع تحققها وتحولها لنقد خلال 12 شهر من تاريخ، ومن الامثلة على الموجودات المتداولة النقدية والنقدية المكافئة والاستثمارات المالية المحتفظ بها للمتاجرة والمخزون والذمم المدينة والمصاريف المدفوعة مقدما.

ب: الموجودات غير المتداولة:Non Current Assets

هي الموجودات التي لاتعتبر موجودات متداولة، وهي معدة للاستهلاك التام او الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشاة ويتم اقتنائها لتسيير اعمال المنشاة وللاستفادة من طاقاتها الانتاجية وتشمل هذه الموجودات الممتلكات والمصانع والمعدات والموجودات غير الملموسة والاستثمارات المالية طويلة الاجل والممتلكات الاستثمارية والاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والاصول الاخرى، وينص المعيار رقم(1) صراحة على عدم جواز تصنيف الموجودات او المطلوبات الضريبية المؤجلة كموجودات او مطلوبات متداولة.

ثانياً. المطلوبات : وتصنف الى :

ا. المطلوبات المتداولة: Current Liabilities

يتطلب المعيار رقم (1) تصنيف المطلوبات الى متداولة عندما ينبطق عليها احد الحالات التالية عندما يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، او يستحق السداد خلال فترة 12 شهر من تاريخ الميزانية، او يحتفظ به لغايات المتاجرة، او لا تستطيع المنشأة تأجيل سداده لمدة تتجاوز 12 شهر. وتشمل المطلوبات المتداولة ما يلي:

1. المطلوبات الناشئة عن الحصول على البضائع والخدمات الداخلة في الدورة التشغلية للمنشأة مثل(الحسابات الدائنة، اوراق الدفع قصيرة الاجل، الاجور مستحقة الدفع، والضرائب مستحقة الدفع، والمصاريف الاخرى مستحقة الدفع).
2. المبالغ المقبوضة مقدماً من العملاء لتقديم بضائع او اداء خدمات مثل(الايجار المقبوض مقدماً، ايرادات خدمات مقبوضة مقدماً).
3. المطلوبات الاخرى التي تستحق خلال الدورة التشغيلية الجارية، مثل السندات طويلة الاجل واوراق الدفع طويلة الاجل التي تستحق خلال الفترة الجارية(تستحق خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية).

2. المطلوبات غير المتداولة: Non Current Liabilities

وهي الالتزامات التي لا يتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمنشأة، او التي تستحق خلال فترة اكثر من 12 شهر او التي يتم اقتنائها لاغراض المتاجرة او التي يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لاكثر من 12 شهر. وتشمل المطلوبات غير المتداولة ما يلي:

1. المطلوبات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الاجل للمنشأة، مثل اصدار السندات طويلة الاجل، واوراق الدفع طويلة الاجل، والتزامات عقود الايجار والتمويل طويل الاجل.
2. المطلوبات الناشئة عن العمليات غير الاعتيادية او التشغيلية للمنشأة مثل التزامات التقاعد والمخصصات طويلة الاجل والضرائب المؤجلة.

اما المطلوبات الطارئة فلا يتم الاعتراف بها كمطلوبات لانها مطلوبات محتملة اي لا يوجد تأكيد معقول بحدوثها او انها لا تلبي شروط الاعتراف بها كالمطلوبات من حيث عدم القدرة على تقدير قيمتها بموثوقية او كون التدفقات النقدية الخارجة غير محتملة، ويتم الافصاح فقط عن هذه المطلوبات وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (37).

ثالثاً. تصنيف بنود حقوق الملكية الى مايلي:

تمثل حقوق المساهين (حقوق الملكية) قيمة ما يمتلك اصحاب المشروع من اصول المنشأة، وهي تبين صافي النتائج التراكمية الناجمة عن عمليات واحداث سابقة وتشمل البنود التالية:

1. **رأس مال الاسهم:** Share Capital وهذا يشمل القيمة الاسمية للاسهم العادية والاسهم الممتازة، ويجب ان يتم عرضها اما في صلب الميزانية او في الايضاحات بحيث تشمل عدد الاسهم المصرح بها، وعدد الاسهم المصدره المدفوعة بالكامل، وعدد الاسهم القائمة غير المسددة.
2. **الارباح المحتجزة: Retained Earnings** وتمثل اجمالي الارباح المتراكمة منذُ تأسيس المنشأة مطروحاً منها توزيعات للمساهمين.
3. **الاحتياطي الاجباري: Legal Reserve** وهو مبلغ يتم اقتطاعه كنسبة من الارباح المتحققة بناءً على نسبة تحددها التشريعات المحلية في بعض الدول، وتظهر في بند منفصل ضمن حقوق الملكية.
4. **اسهم الخزانة: Treasury Stock** تعتبر اسهم الخزانة من مكونات حقوق الملكية، وتمثل شراء المنشأة لاسهمها المصدرة وتظهر مطروحة من حقوق الملكية **بتكلفة الشراء.**
5. **بعض بنود الدخل الشامل التي تظهر ضمن حقوق الملكية** : مثل صافي التغير في القيمة العادلة لمحفظة الاستثمارات المالية المعدة للبيع، والارباح او الخسائر غير المتحققة عند ترجمة القوائم المالية للمنشأة الاجنبية المعدة بالعملة الاجنبية.
6. الحقوق غير المسيطر عليها(حقوق الاقلية): حقوق الاقلية هي حصة الاقلية في صافي اصول المنشأة التابعة، ويظهر هذا الحساب عند اعداد القوائم المالية الموحدة ضمن بند حقوق الملكية وفي بند منفصل.

13. المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية:

لم يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (1) طريقة او شكل عرض مجموعات الميزانية، فقد يتم عرض الموجودات المتداولة ثم الموجودات غير المتداولة، كما يجوز عرض الموجودات غير المتداولة في البداية ثم الموجودات المتداولة، وكذلك الحال بالنسبة للجانب الاخر بالميزانية، فقد تعرض المطلوبات المتداولة ثم المطلوبات غير المتداولة ثم حقوق الملكية، كما يجوز البدء بحقوق الملكية ثم المطلوبات غير المتداولة ثم المطلوبات المتداولة.

الا ان المعيار حدد البنود التالية كحد ادنى يجب ان تتضمنه الميزانية: