القوائم المالية وفق المعيار المحاسبى الدولى ١

الأستاذ/ جودى محمد رمزى(*)

الملخص:

يعد النظام المحاسبي من أهم عناصر نظام المعلومات داخل المنشأة، يعمل هذا النظام على إنتاج جملة من التقارير المالية التي تستخدم من طرف عدة جهات في اتخاذ مختلف قراراتهم.

تعد القوائم المالية من مكونات هذه التقارير، وحتى يمكن الاستفادة بشكل جيد وفعال من هذه القوائم يجدر بالمحاسب العمل على إعدادها وفق معايير التقارير المالية الدولية.

في هذه المقالة نتطرق إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS1 والمتعلق بعرض القوائم المالية، هذا المعيار يصف أسس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام وذلك بهدف ضمان القابلية للمقارنة مع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى، ولأن هذه القوائم المالية ذات الغرض العام سوف تكون مدخلات للعديد من المستخدمين عند اتخاذ القرارات.

مقدمـــــة:

نتيجة للاختلافات في المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية والتي تؤدي بالضرورة إلى نتائج محاسبية مختلفة وأحيانا متعارضة، أدركت العديد من الدول أهمية الحاجة إلى وجوب التنسيق المشترك من خلال إيجاد قاعدة مشتركة للمقارنة والتماثل، ومن هنا نشأت فكرة المعايير المحاسبية الدولية.

هذه المعايير في البداية كانت عبارة عن مشروع تهتم به مجموعة قليلة من الدول ذات الخصائص الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية المتشابهة، ولكن

(*) كلية العلوم الاقتصادية والتسيير - جامعة محمد خيضر - بسكرة- الجزائر
ramzidjoudi@yahoo.fr

في الوقت الحالي أصبح حقيقة يضم أكثر من مئة دولة لها علاقة متبادلة مع مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي يعمل على إصدار هذه المعايير.

هذه المعايير لم تعد حكرا على هذه الدول فقط، بل أصبحت الحاجة إليها ملحة في جميع الدول التي تسعى إلى الانخراط في البيئة العالمية و الدخول إلى الأسواق المالية الدولية أن تتبنى هذه المعايير.

الاتحاد الأوربي ألزم كافة الشركات المدرجة ضمن الاتحاد - وعددها ٧٠٠٠شركة- بضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية الموحدة، وذلك بالرغم من وجود معايير المحاسبة البريطانية، الفرنسية والألمانية(١. ص٢٢).

فبالرغم من وجود معايير محاسبية محلية في الدول المتقدمة إلا أنها حريصة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، السبب يرجع في ذلك إلى مطالب خارج الحدود السياسية.

فالمعايير المحاسبية الدولية جاءت بـ: قواعد وأسس تضبط الأعمال، التصرفات، الإجراءات المحاسبية وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، وكذا بيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.

١-لجنة معايير المحاسبة الدولية:

IASC (*Committee International Accounting Standards)*

يرجع تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC إلى عام ١٩٧٣عندما اتفقت المنظمات المهنية في تسع دول وهي: - فرنسا - ألمانيا - بريطانيا - هولندا - المكسيك - استراليا - كندا - اليابان - الولايات المتحدة الأمريكية(٢ .ص٣٢).

الهدف من تأسيس هذه اللجنة هو تحقيق توحيد المبادئ المحاسبية التي تتبعها منشآت الأعمال وغيرها من المنشآت لأغراض التقرير المالي حول العالم(٣ .ص٣٥٨)

هذه اللجنة تولت وضع المعايير المحاسبية الدولية
International Accounting Standards (IAS):

حيث أصدرت٤١ معيار محاسبي إلى غاية سنة ٢٠٠٠ ، ثم تم دمج بعض المعايير وإلغاء بعضها ليصبح العدد ٣٠معيار .

مع هذه اللجنة توجد لجنة أخرى تعمل على وضع تفسيرات للمعايير التي تم إصدارها ، يطلق عليها اسم لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدوليةSIC .

في سنة ١٩٩٨اصبح عدد أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية ١٤٠عضو تمثل جهات محاسبية من ١٠١دولة، كما تم تعديل اسم اللجنة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standard Board (IASB)، كذلك تم تعديل اسم معايير المحاسبة الدولية IAS إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRS– International Financial Reporting Standars -هذه الأخيرة تم إصدار ٧معايير منها إلى غاية ٢٠٠٧ ،كذلك تمت مراجعة ١٧معيار من معايير المحاسبة الدولية IAS .

كما أعيد تسمية لجنة التفسيرات SIC لتصبح لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية IFRIC- International Financial Reporting Interpretations Committee . تختص بوضع تفسيرات لتوضيح كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، إلى غاية ٢٠٠٧/٠١/٠١ صدر منها ١٢ تفسير(١ .ص٣٢) .

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى : (١ .ص ٣٢)

- إعداد ونشر معايير محاسبية ذات غرض عام تراعى عند إعداد القوائم المالية وتشجيع القبول فيها و العمل بموجبها على مستوى العالم .
- العمل بشكل عام على تطوير وتوفيق التعليمات و المعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية على مستوى دولي .

٢-المعيار المحاسبي الدولي١ IAS «عرض القوائم المالية»

تعد القوائم المالية تقريرا أو بياناً مالياً يتم إعداده في نهاية فترة محاسبية لمؤسسة معينة، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس:

- المركز المالي للمؤسسة.
- أدائها المالي.
- تدفقاتها النقدية.
- التغيرات التي تحدث في الأموال الخاصة.

هذه القوائم تعتبر ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة و أموالها الخاصة.

الغرض من المعيار المحاسبي الدولي IAS1 هو وصف أسس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام و ذلك بهدف ضمان القابلية للمقارنة مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى، ولأن هذه القوائم المالية ذات الغرض العام سوف تكون مدخلات للعديد من المستخدمين عند اتخاذ القرارات، لذلك يجب ان يتوفر فيها المصداقية والملاءمة والقابلية للمقارنة ويتم ذلك من خلال الالتزام بمعايير العرض والإفصاح(٤ .ص ٢٥).

تتضمن الخطوط العريضة لهذا المعيار في: (٤ .ص ٢٥)

- المتطلبات العامة لعرض القوائم المالية.
- إرشادات هيكل القوائم المالية.
- المتطلبات الدنيا التي يجب ان تحتوي عليها كل قائمة.

نشير إلى أن المعيار IAS1 تطرق إلى عرض القوائم المالية، حيث حل هذا المعيار محل المعايير التالية: (١ .ص ٩٤)

- المعيار IAS1 المتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية.
- المعيار IAS5 المتعلق بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- المعيار IAS13 المتعلق بالأصول المتداولة و الخصوم المتداولة.

هذا المعيار يتمحور حول النقاط التالية وهي : (١ .ص ٩٤)

– تحديد أسس عرض القوائم المالية ذات الاستخدام العام للتأكيد على قابليتها للمقارنة.

– التعرف على الإطار الكلي لعرض القوائم المالية و المسؤوليات المتعلقة بذلك، إضافة إلى أشكالها ومزاياها والحد الأدنى من البنود التي يتطلب عرضها ضمن القوائم المالية.

– وضع الأسس التي يتم على أساسها تصنيف البنود في القوائم المالية، وكذا بيان السياسات المحاسبية التي يجب إتباعها عند إعداد القوائم المالي.

٣– القوائم المالية ذات الاستخدام العام:

هي القوائم التي تقوم المنشأة بإعدادها وعرضها سنويا ، وذلك لمقابلة الاحتياجات العامة للمعلومات من قبل عدد كبير من المستخدمين الداخليين والخارجيين، وذلك لغايات اتخاذ القرارات من قبلهم بالإستناد إلى هذه المعلومات.

تهدف هذه القوائم المالية إلى توفير معلومات عن :

– الأصول.

– الالتزامات.

– الأموال الخاصة.

– الإيرادات و المصاريف.

– التغيرات التي تحدث في الأموال الخاصة.

– التدفقات النقدية.

هذه المعلومات، بالإضافة إلى معلومات أخرى تتضمنها الملاحظات تساعد مستخدمي القوائم المالية في ترشيد قراراتهم التي يتم اتخاذها من طرفهم وذلك بناءا على هذه المعلومات. هناك عدة مستخدمين للمعلومات المحاسبية، تم تصنيفهم في مجموعتين :(٥ .ص٦) .

٣ـ١ مستخدمون ذو مصلحة مباشرة: ويتضمن هؤلاء المستخدمين الملاك والدائنين والموردين والملاك المرتقبين والإدارة والسلطات الضريبية والعاملين بالإضافة إلى المستهلكين.

٣ـ٢ مستخدمون ذو مصلحة غير مباشرة: وتتضمن تلك المجموعة المحللين الماليين وبورصات الأوراق المالية والمحامين والمحاسبين والسلطات الرقابية والصحافة المالية والتنظيمات المهتمة بالتقرير والسجل التجاري ونقابات العمل.

إن مسؤولية إعداد وتجهيز القوائم المالية هي أولا وقبل كل شيء من مسؤولية إدارة الشركة و عليها بيان أنها قد مارست الدقة والاكتمال في إعدادها سواء مركزها المالي أو نتائج الأعمال. كما أن حدوث أخطاء جوهرية أو غير جوهرية بها فإن إدارة الشركة هي التي تتحمل المسؤولية الكاملة.(٦ .ص٧٢)

حتى لو قام بإعدادها المحاسب أو تم الاستعانة بالمدقق الخارجي لإعدادها، فذلك لا يعفي الإدارة من مسؤوليتها عن كافة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

تتضمن المجموعة الكاملة و فق المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS1 مما يلي:

- الميزانية (قائمة المركز المالي).
- جدول حسابات النتائج (قامة الدخل).
- قائمة التغيرات في الأموال الخاصة (حقوق الملكية) وهي قائمة تتضمن التغيرات في الأموال الخاصة.
- قائمة التدفقات النقدية.
- الملاحظات: (الملاحق): تتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية، وتشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات وتفسيرات أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية.

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي (الميزانية العمومية) والأداء (قائمة الدخل) والتغيرات في المركز النقدي (قائمة التدفقات النقدية) هذه المعلومات ينبغي أن تكون مفيدة لقطاع عريض من المستخدمين من أجل اتخاذ

القرارات، في هذا الإطار هناك مجموعة من الاعتبارات أو الفروض التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد هذه القوائم.

٤ – الاعتبارات الواجب اتخاذها عند إعداد القوائم المالية:

٤-١ التمثيل الصادق و الالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية: يجب أن تعرض القوائم المالية بعدالة المركز المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشاة، ويتطلب العرض العادل التمثيل الصادق لآثار العمليات، والأحداث الأخرى على حسابات المنشأة ذات العلاقة، وكذلك توفر الشروط التي تقتضيها المفاهيم المحاسبية وطرق الاعتراف بالالتزامات والدخل والمصروفات وتعاريفها.

المعيار رقم١ يتطلب من المؤسسة التي تلتزم بإعداد قوائمها المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية IFRS بالنص على ذلك الالتزام صراحة وبدون تحفظ من خلال الملاحظات، مع تأييد ذلك من قبل المدقق في رأيه عن القوائم المالية، و يجب عدم وصف القوائم المالية بأنها متوافقة مع معايير التقارير المالية الدولية IFRS إلا إذا كانت ملتزمة بكل متطلبات هذه المعايير. (١ .ص٩٨)

٤-٢ الاستمرارية: تعتبر فرضية الاستمرار من الفرضيات التي يتم التعامل معها، حيث يتم افتراض أن المؤسسة التي تعمل على إعداد قوائمها وفق معايير التقارير المالية الدولية مستمرة إلى أجل غير محدود.

حيث تعتمد المؤسسة على هذه الفرضية عند إعداد قوائمها و التي تختلف بلا أدنى شك عن إعدادها وفقا لمفهوم التصفية.

لكن إذا تبين عكس ذلك يجب الإفصاح عن أي أمور تتعلق بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار من خلال الملاحظات وكذلك عن الظروف و الأسباب التي تجعل المؤسسة غير قادرة على الاستمرار.

٤-٣ المحاسبة المستندة على أساس الاستحقاق: يتم إعداد القوائم المالية على فرضية مفادها أساس الاستحقاق عند إعداد المؤسسة لقوائمها المالية، والذي يعني الاعتراف بالمصروفات التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم دفعها نقدا أو لم يتم، نفس

الشيء فيما يخص الإيرادات، هذه الفرضية تطبق على جميع القوائم المالية ماعدا قائمة التدفقات النقدية.

٤ـ٤ قابلية المقارنة: تعني قابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو لفترات مالية أخرى سابقة للمؤسسة نفسها، أو مقارنة القوائم المالية لمؤسسة معينة بقوائم مالية لمؤسسات أخرى.

القوائم المالية لا يمكن أن تكون قابلة للمقارنة إلا إذا تم إعدادها بإستخدام نفس الأسس والمبادئ المحاسبية وفقا لمفهوم الثبات والاتساق، ومن أجل تسهيل عملية المقارنة للقوائم المالية التي تعود لنفس المؤسسة تتطلب معايير التقارير المالية الدولية الإفصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية لكل القيم التي تتضمنها القوائم المالية والملاحظات إلا إذا تطلب معيار آخر غير ذلك.

٤ـ٥ المقاصة: تعني المقاصة إظهار البنود أو العناصر على أساس القيمة الصافية الناتجة عن طرحها من بعضها البعض، كإظهار صافي الإيرادات بعد طرحها من المصاريف، وهذا يؤدي إلى الغموض وعدم الوضوح و البعد عن الشفافية.

وفق المعيار IAS1 لا يجب عمل المقاصة بين الأصول و الخصوم، نفس الشيء بين الإيرادات و التكاليف.

يتم إجراء المقاصة بين الإيرادات والمصروفات، وفقط عندما: (٧.ص٣٧٣)

– يتطلب معيار المحاسبة الدولية ذلك (إجراء مقاصة) أو يسمح بإجرائها.

– تكون الأرباح أو الخسائر والمصروفات المرتبطة والناتجة من ذات العمليات أو من عمليات وأحداث شبيهة بها، غير هامة.

٤ـ٦ الاتساق أو الثبات: يجب عرض وتصنيف مختلف البنود في القوائم المالية بالكيفية ذاتها على مدار الفترات المالية المتتالية، الثبات أو الاتساق متعلق كذلك بالمعالجات المحاسبية كمعالجة الامتلاك، تقييم المخزون،

إلا في الحالات التي يكون للتغيير ما يبرره، مثل:

– تغير الظروف.

– متطلب جديد لمعايير التقارير المالية الدولية.

٤ـ٧ التجميع و الأهمية النسبية: يجب عرض البنود ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل في القوائم المالية،أما المبالغ غير الهامة فيتم تجميعها مع المبالغ التي لها طبيعة أو أهمية مماثلة ولا يتطلب الأمر عرضها كل على حدا .(٨.ص٣٥)

٤ـ٨ تحديد القوائم المالية :عند إعداد القوائم المالية هناك مجموعة من الاعتبارات التي يجب مراعاتها كذلك وهي:

– تحديدها بوضوح وتمييزها عن المعلومات الأخرى التي يتم عرضها في نفس التقرير.

– اسم المنشأة التي تعود لها القوائم المالية.

– اسم كل قائمة و تاريخها.

– طبيعة القوائم المالية :هل هي لمؤسسة معينة أو موحدة لمجموعة معينة من المؤسسات.

– العملة التي تم إعداد القوائم المالية بها.

٤ـ٩ تحديد الفترة الإبلاغية أو فترة التقارير: وتعني التوقف في نهاية كل فترة مالية لإعداد القوائم المالية للمؤسسة، وذلك من أجل التعرف على المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية، تكون هذه الفترة عادة سنة يتم تحديد بدايتها ونهايتها، إلا أنه إذا تغيرت الفترة المالية السنوية وتم إعداد القوائم المالية لفترة مختلفة، فيجب على المؤسسة الإفصاح عن سبب هذا التغيير وتنويها للمشاكل المتعلقة بالمقارنة.

٥–القوائم المالية:

فيمايلي نتطرق إلى القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي١,١

٥ـ١ الميزانية «قائمة المركز المالي»:

الميزانية هي قائمة تتضمن أصول المؤسسة، التزاماتها وكذا أموالها الخاصة(حقوق الملكية) في تاريخ معين.

تعتبر هذه القائمة من أهم القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها ، حيث تحقق الميزات التالية :(١ .ص١١٣)

- بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية، حيث تتضمن ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من التزامات.
- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية، و التي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المؤسسة لإلتزاماتها .
- القيام بعملية التحليل المالي.
- بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين و التشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.

يجب على المؤسسة أن تقوم بإعداد ميزانية مبوبة، تفصل ما بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة، ونفس الشيء فيما يخص الالتزامات.

وإذا استند العرض على أساس السيولة فإنه يتم فقط عندما ينتج عنه التزويد بمعلومات موثوقة وأكثر ملائمة وعند ذلك يمكن إلغاء التصنيف على أساس المتداول وغير المتداول.

بغض النظر عن أسلوب العرض فإذا كانت فئة الأصول (الالتزام) تمثل قيما سيتم استلامها (إطفائها ـ تسديدها) بعد اثني عشر شهرا أو أصول (التزامات) سيتم استلامها (إطفائها ـ تسديدها)خلال الاثني عشر شهرا ، فإنه يتطلب الإفصاح عن ملاحظة تفصل القيم طويلة الأجل عن القيم التي تخص الاثني عشر شهرا(١ .ص١١٤)

تتضمن الميزانية العناصر الرئيسية التالية :

٥ـ١ـ١ الأصول : تعرف الأصول على أنها منافع اقتصادية متوقعة مستقبلا، حصلت عليها الوحدة الاقتصادية أو تخضع لرقابتها نتيجة للعمليات أو الأحداث الماضية(٩ .ص٢٦١).

هذه الأصول تقسم إلى :

أ. الأصول المتداولة : و هي الأصول التي يتوقع أن تتحقق أو تكون معدة للبيع أو تستهلك خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة، كذلك الأصول التي يتوقع أن تتحقق خلال ١٢ شهرا بعد تاريخ الميزانية .(٤ .ص٢٥-٢٦)، تتضمن الأصول المتداولة ما يلي :

- النقدية والنقدية المعادلة .(النقدية المعادلة :هي الأصول المتداولة التي يمكن تحويلها إلى نقدية محددة الكمية، وتتميز بقرب فترة استحقاقها ، مما يؤدي إلى انخفاض المخاطر المتعلقة بقيمتها) .
- الاستثمارات قصيرة الأجل .
- الحسابات المدينة (المدينين أوراق القبض) .
- المخزون ومكوناته .
- المصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المستحقة .

ب. الأصول غير المتداولة :وهي الأصول غير المعدة للاستهلاك أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة ، ويتم اقتنائها للاستفادة من طاقتها الإنتاجية، تتضمن هذه الأصول مايلي :

- الاستثمارات طويلة الأجل وتشمل الأوراق المالية الممثلة للملكية والمديونية والأصول الملموسة غير المحددة الاستخدام والاستثمارات في صناديق خاصة كصناديق التقاعد .
- الممتلكات، المنشآت و المعدات .
- الأصول البيولوجية كالغابات والمواشي .
- الأصول غير الملموسة كالشهرة وحقوق الامتياز .

فيه عنصر آخر يسمى بالأصول الأخرى : يتضمن هذا الجزء عناصر الأصول التي لا يتم تصنيفها ضمن الأصول المتداولة و غير المتداولة، مثل المصروفات المدفوعة مقدما طويلة الأجل .

٥ـ١ـ٢ الالتزامات: هي تضحيات متوقعة في المستقبل بمنافع اقتصادية نتيجة للالتزامات الحالية لوحدة معينة بتحويل أو بنقل أصول أو بتقديم خدمات إلى وحدات أخرى نتيجة لعمليات أو أحداث تمت أو وقعت في الماضي(٩ .ص٢٦٢)، تقسم الالتزامات إلى:

أ. التزامات متداولة: تتضمن هذه الالتزامات مايلي:

- المصروفات المستحقة و الإيرادات المقبوضة مقدما.
- الجزء المستحق من الديون الطويلة.
- الحسابات الدائنة كالدائنين وأوراق الدفع وأي حقوق أخرى على المؤسسة.

ب. أما الالتزامات غير المتداولة: فتتمثل في الالتزامات التي لا يتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمؤسسة، أو التي لا تستحق خلال اثني عشر شهرا أو التي لا يتم تحملها لأغراض المتاجرة.

- الالتزامات المالية ـ الالتزامات الضريبية الجارية ـ الالتزامات الضريبية المؤجلة.

٥ـ١ـ٣ الأموال الخاصة «حقوق الملكية»: هي الحصة المتبقية في أصول الوحدة بعد طرح التزاماتها، و حقوق الملكية في مشروع الأعمال هي حصص الملكية، و هي تنشأ من الحق على الملكية و تنطوي على علاقة بين المشروع و ملاكه بصفتهم ملاكا خلافا للمستخدمين، و الموردين و العملاء، و المقرضين أو أي دور أخر خلافا للملاك(٩ .ص٢٦٢)

تتمثل الأموال الخاصة في العناصر التالية:

- رأس المال المصدر.
- الأرباح المحتجزة.
- الاحتياطيات.
- النتيجة الصافية.
- حقوق الأقلية.

- الزيادة في رأس المال و تتضمن علاوات الإصدار .
- رأس المال الذي تم استلامه كتبرع ، سواء كانت الجهة المتبرعة هي أصحاب الأموال الخاصة ، أو كانت الحكومة أو أي جهة أخرى .

نشير إلى أن المعيار المحاسبي الدولي IAS1 لم يلزم المنشآت بطريقة خاصة بكيفية إعداد قائمة الميزانية ، فقد يتم عرضها على شكل قائمة أو يتم عرضها على شكل ميزانية .

٢-٥ قامة الدخل «جدول حسابات النتائج» :

- قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج هي قائمة تتضمن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة وذلك لفترة مالية معينة هذه القائمة يتم إعدادها في نهاية السنة .

من ميزات هذه القائمة مايلي :

- التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة .
- التعرف على كفاءة الإدارة في قياس أدائها المالي ، ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء .
- معرفة إمكانية توزيع أرباح الملاك .
- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها .
- التعرف على نشاطات المؤسسة و تركيبة المصروفات التي قامت بإنفاقها .
- حساب بعض النسب المالية .

تتمثل عناصر أو بنود هذه القائمة في :

أ . الدخل : وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدخل هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية ، في صورة تدفقات داخلة أو زيادة في الأصول أو نقص في الالتزامات أو كليهما ، والذي ينتج عنه في النهاية زيادة حقوق الملاك(٨ .ص١٠٣)

يطلق على الدخل كذلك إسم الإيرادات، هذه الأخيرة تنتج من خلال القيام بأنشطة عادية أو أنشطة غير عادية.

ب. المصروفات: و فقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعني المصروفات النقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية، في صورة تدفقات خارجة أو استنفاذ أصول أو تحمل التزامات(٨.ص١٠٤)

تتمثل العناصر الواجب عرضها على قائمة الدخل في:

- الإيرادات.
- المصاريف المالية.
- الضرائب.
- إيرادات الاستغلال.
- النواتج المالية.
- تكاليف التمويل.
- نتيجة التخلص من الاستثمارات.
- التسويات القضائية.
- الربح أو الخسارة المرتبطة بحقوق الأقلية.
- حصة المنشأة في ربح أو خسارة المنشآت الزميلة و المشروعات المشتركة.
- بالنسبة لشركات الأسهم، نتيجة السهم الواحد.

فيه عناصر أخرى يمكن توضيحها ضمن الملاحظات:

- تحليل لإيرادات الاستغلال.
- مبلغ الضريبة و الرسوم المماثلة.
- مبلغ أجور المستخدمين.
- التنازل عن الاستثمارات في الأوراق المالية.
- تسوية النزاعات.

- المؤونات المخصصة لإعادة هيكلة أنشطة المؤسسة.

عند إعداد قائمة الدخل، يتم تصنيف المصاريف حسب طبيعتها (مواد أولية، خدمات، أجور العمال...) أو اعتمادا حسب وظيفتها (مصاريف البيع، الإنتاج، التوزيع...).

عند اعتماد المؤسسة في تصنيف المصاريف حسب الوظائف، فإنه يجدر بالمحاسب العمل على تقديم معلومات إضافية حول طبيعة هذه المصاريف.

قائمة الدخل تشمل عناصر الإيرادات و المصروفات الناتجة عن أنشطة أخرى غير النشاط العادي للمنشأة.

تعرف البنود غير العادية بأنها الربح أو الخسارة الناتجة عن أحداث أو معاملات تختلف بشكل واضح عن الأنشطة العادية للمؤسسة ومن غير المتوقع تكرار حدوثها بصفة دورية.

٥-٣ قائمة التدفقات النقدية:

وهي قائمة تتضمن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية ، الاستثمارية والتمويلية التي تمت خلال فترة مالية معينة في المؤسسة، ويمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي للمؤسسة في تاريخ معين، وتكتسب أهميتها استنادا إلى الأساس الذي يتم إعدادها بناءاً عليه وهو الأساس النقدي كون قائمة المركز المالي يتم إعدادها استنادا إلى أساس الاستحقاق.

هذه القائمة أشار إليها المعيار IAS7، يتطلب هذا المعيار أن تقوم المؤسسة بعرض معلومات عن التغيرات التاريخية التي تحدث في النقدية و النقدية المعادلة، هذه التدفقات تصنف إلى:

- تدفقات أنشطة تشغيلية.
- تدفقات أنشطة استثمارية.
- تدفقات أنشطة تمويلية.

توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات مفيدة للمستخدمين تمكنهم من تكوين رأي عن(٤ .ص٥٣) :

- الهيكل المالي للمنشأة .
- سيولة المنشأة و قدرتها على السداد في الآجال الطويل .
- توقيتات وعدم التأكد المحيطة بالتدفقات النقدية .
- تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية و ما في حكمها موزعة على أنشطة التشغيل و الاستثمار و التمويل .
- تقييم ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بين المنشآت المختلفة .

تلتزم جميع المنشآت بعرض و تقديم قائمة التدفقات النقدية، هذه القائمة تقدم تدفقات نقدية لفترة ما مبوبة إلى :

٥-٣-١ التدفقات النقدية من العمليات أو الأنشطة التشغيلية : تمثل التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية عموما الآثار النقدية للعمليات التي تدخل في تحديد صافي الدخل عدا الأنشطة أو العمليات التمويلية و الاستثمارية (٩ .ص٢٩٠) . وتشمل التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية مايلي :

- النقدية المستلمة من العملاء .
- النقدية المدفوعة للموردين و الموظفين .
- الفوائد المدفوعة .
- التوزيعات المقبوضة .
- ضريبة الدخل المدفوعة .

٥-٣-٢ التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية : تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية عمليات منح القروض و تحصيلها ، وشراء و بيع أوراق الدين و أوراق الملكية في المشروعات الأخرى و التي تصنف بأنها متاحة للبيع أو المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق(٩ . ص٢٩٢-٢٩٣)

تتضمن التدفقات النقدية الاستثمارية ما يلي :

- شراء الأصول غير المتداولة وبيعها .
- شراء الاستثمارات المالية وبيعها .
- منح القروض للغير و تحصيلها .

٣-٣-٥ التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية : تنتج الأنشطة التمويلية من الحصول على الموارد و الأموال من الملاك ، وكذلك تقديم العوائد إلى الملاك من استثماراتهم و عوائد عليها ، واقتراض الأموال وسدادها والمدفوعات للمصادر الأخرى طويلة الأجل(٩ .ص٢٩٣) .

التدفقات النقدية لهذا النوع من الأنشطة تتمثل في :

- زيادة وتخفيض رأس المال .
- توزيعات الأرباح المدفوعة إلى الملاك .
- الحصول على قروض من الغير وتسديدها .

يتم عرض قائمة التدفقات النقدية وفق أسلوبين :الأسلوب المباشر و الأسلوب غير المباشر .

أ . الأسلوب المباشر :وفق هذا الأسلوب يتم عرض كل فئة من فئات النقدية الإجمالية المستلمة والنقدية الإجمالية المدفوعة .

ب . الأسلوب غير المباشر : هذه الطريقة تبدأ بصافي الربح من واقع قائمة الدخل وتحوله إلى صافي تدفقات نقدية مرتبطة بأنشطة التشغيل ، هذه الطريقة تتضمن القيام بتعديلات أو تسويات على صافي الربح بالنسبة للبنود التي أثرت على صافي الربح ولكنها لم تؤثر على النقدية ، بعبارة أخرى يتم خصم الأعباء التي خصمت من الإيرادات في قائمة الدخل(جدول حسابات النتائج) ولم يترتب عليها تدفقات نقدية خارجة إلى صافي الربح ، واستبعاد البنود الدائنة في قائمة الدخل التي لم يترتب عليها تدفقات نقدية داخلة من صافي الربح لحساب التدفقات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل .

عمليات التسوية والتعديل تخص تدفقات التشغيل فقط، أما فيما يخص التدفقات الاستثمارية والتمويلية فيتم عرضها وفقا للأسلوب المباشر، نشير إلى أن IAS7 يشجع على استعمال الأسلوب المباشر.

٥-٤ قائمة التغير في حقوق الملكية (الأموال الخاصة):

تمثل حقوق الملكية (الأموال الخاصة) القيمة المتبقية في صافي الأصول وذلك بعد طرح الالتزامات منها، المعيار المحاسبي الدولي IAS1 يشترط على المؤسسة أن تقوم بعرض قائمة تتضمن التغيرات التي حصلت في الأموال الخاصة وذلك كعنصر منفصل عن القوائم المالية، من مزايا هذه القائمة أنها تحقق مايلي:

- التعرف على قيمة الأموال الخاصة، وكذا مختلف عناصرها.
- التعرف على مختلف التغيرات التي تحدث للأموال الخاصة خلال الفترة.

تتضمن هذه القائمة العناصر التالية(١ .ص١٢٦-١٢٧):

- نتيجة الدورة (ربح أو خسارة) وفقا لما تضمنه جدول الدخل.
- آثار التغيرات في السياسات المحاسبية و تصحيح الأخطاء بالاستناد إلى المعيار IAS8 وذلك لكل عنصر من عناصر الأموال الخاصة.
- كل بند من بنود الإيرادات أو المصاريف خلال الفترة والذي له علاقة مباشرة بالأموال الخاصة.
- حركة حسابات مجمع الأرباح، بحيث يظهر رصيده في بداية ونهاية الفترة وكذلك التغيرات التي خصته خلال الفترة، التسوية بين أرصدة حسابات كل صنف من حسابات رأس المال وعلاوات الإصدار، وبين كل صنف من الاحتياطات في بداية ونهاية الفترة، وضرورة الإفصاح عن كل حركة أو تغير.
- العمليات الرأسمالية مع الملاك موضحة بشكل منفصل التوزيعات إلى الملاك.

٥-٦ الملاحظات و الجداول الإضافية(الملاحق):

تعتبر الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، فهي تتضمن

هوامش وتوضيحات لما تضمنته القوائم المالية، إن عدم وجود هذه الملاحظات تعتبر القوائم المالية غامضة ولا يمكن أن تكون أساسا سليما لإتخاذ القرارات برشد وعقلانية.

هذه الملاحظات يمكن عرضها في شكل جداول، أو في شكل ملاحظات هامشية، أو في شكل تفسيرات محاسبية.

عموما تتعلق الملاحظات بمايلي:

- وحدة القياس المستعملة في القوائم المالية.
- بيان نوعية الاستثمارات قصيرة الأجل(هل هي معدة للمتاجرة، أو متاحة للبيع).
- جدول يتضمن ممتلكات ومعدات المؤسسة (تاريخ شرائها، تكلفة شرائها، نسب اهتلاكها ...).
- السياسات المحاسبية: في هذا الجانب يتم عرض كافة الأسس والسياسات والقواعد المحاسبية، والتي على أساسها تم إعداد القوائم المالية (أسلوب الاهتلاك، أسلوب تقدير البضاعة..).
- معلومات تتطلبها معايير التقارير المالية الدوليةIFRS لم يتم عرضها في القوائم المالية.
- معلومات أخرى إذا لم يتم الإفصاح عنها في مكان آخر من القوائم المالية كـ:
  - مقر الشركة.
  - بلد تأسيس الشركة.
  - أهداف الشركة وسياساتها.
  - وصف عمليات الشركة ونشاطاتها الرئيسية.

بالإضافة إلى(١ .ص١٤٤-١٤٦) :

- الأحداث اللاحقة للميزانية : تطرق المعيار IAS10 إلى هذه الأحداث، وهي الأحداث التي تظهر بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ التصريح بصدور القوائم المالية.
- المعلومات المقارنة : تضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS1 وجوب عرض قوائم مالية مقارنة عن سنة سابقة، بالرغم من أنه لا يمكن من الناحية العملية الاكتفاء بمعلومات مقارنة عن سنة واحدة - حيث لا يمكن دراسة الاتجاه من واقع هذه المعلومات، لذلك تقوم كثير من الشركات بعرض معلومات مقارنة مختارة لسنوات سابقة يمكن أن تؤدي إلى ترشيد القرارات المتخذة.
- الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة :وقد تم التطرق إلى الأطراف ذات العلاقة بموجب المعيارIAS24، و الطرف ذي العلاقة هو أي طرف له علاقة بالتأثير أو السيطرة على قرارات الشركة كالمنشأة الزميلة أو المنشأة التابعة أو الشركة الأم، وكذلك العلاقات المختلفة التي نص عليها المعيارIAS24 بأنها إن وجدت بين المؤسسات فتعتبر المؤسسة ذات علاقة.

الخاتمـــة:

تعد القوائم المالية من أهم مخرجات النظام المحاسبي، تهدف هذه القوائم إلى تزويد مستخدميها - وخاصة الخارجيين - بمعلومات عن :

- المركز المالي.
- الأداء المالي.
- التدفقات النقدية.
- التغيرات في حقوق الملكية.

إن إعداد هذه القوائم وفق معايير التقارير المالية الدولية IAS1 إضافة إلى معلومات أخرى تتضمنها الملاحظات يمكن لمستخدمي هذه القوائم من :

- ترشيد عملية اتخاذ القرارات التي تتعلق بهم.
- مقارنة القوائم المالية للمنشأة ذاتها عن فترات مالية سابقة أو مع قوائم مالية لمنشآت أخرى.
- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشاة ، و خاصة توقيتها.

قائمة المراجع:

١ – د . خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨ .

٢ – د . نبيه بن عبد الرحمن، د .محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار ١٥، ١٩٩٨ .

٣ – فردريك تشوي وآخرون ـ تعريب د . محمد عصام الدين زايد ، د .احمد حامد حجاج ـ المحاسبة الدولية، دار المريخ، السعودية، ٢٠٠٤ .

٤ – هيني فان جريوننج ـ ترجمة د . طارق حماد ـ معايير التقارير المالية الدولية، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ، مصر .

٥ – د . أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٥ .

٦ – د .يوسف محمود جربوع، د .سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الاولى، ٢٠٠٢ .

٧ – صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، مقارنة معايير المحاسبة الدولية، مكتبة الانجلو المصرية، مصر، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠ .

٨ – د .عبد الوهاب نصر علي : القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية و الدولية، الدار الجامعية، مصر، الجزء١، ٢٠٠٧ .

٩ – ريتشارد شرويدر وآخرون ـ تعريب إبراهيم ولد محمد فال وآخرون ـ نظرية المحاسبة، دار المريخ، السعودية، ٢٠٠٦ .