مقياس معايير المحسبة الدولية IAS/IFRS

المحاضرة رقم 02: المعيار المحاسبي الدولي (IAS 01) عرض القوائم المالية

مقدمة

تعد القوائم المالية من أهم المصادر للحصول على المعلومات المالية التي تستخدم من طرف المستخدم (أصحاب المصلحة) بهدف اتخاذ القرار الرشيد. ولهذا نجد أن معظم الشركات تعد التقرير السنوي المالي أو النصف السنوي أو الربع السنوي ويتضمن هذا التقرير بالإضافة إلى القوائم المالية بعض الإيضاحات حول المنشأة.

هدف المعيار: يهدف الى وصف أسس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام ويقد به تلك القوائم التي تستخدم من طرف المستخدمين الذين يهمه أمر المنشأة وليس لهم سلطة أو تأثير في الحصول على المعلومات المالية التي تهمهم بالإضافة إلى ذلك فهي تستخدم من طرف الجميع. كما يهدف المعيار الى تحقيق خاصية المقارنة وعليه فإن هذا المعيار يهدف إلى:

– وصف أسس العرض – تحقيق خاصية المقارنة (زمانيا ومكانيا)

ولهذا نجد أن هذا المعيار لا يناول (لم يحدد) التفاصيل أو الإجراءات المتعلقة بالقياس والافصاح التي تركت لمعايير أخرى ويعود ذلك لأن العناصر المالية تختلف وبالتالي تختلف وحدة القياس.

نطاق المعيار: يغطي هذا المعيار الشكل والمحتويات التي يجب أن تعرض بها القوائم المالية ذات الغرض العام وعليه فإن هذا المعيار لا يغطي:

– قوائم مالية ذات الغرض الخاص

– المنشآت التي لا تمتلك حقوق ملكية (مثل التعاونيات الفلاحية)

– المنشآت الحكومية غير الهادفة للربح (المعايير الدولية للقطاع العام)

الغرض من القوائم المالية ذات الغرض العام: تهدف الى توفير معلومات مالية مفيدة للمستخدم حول: المركز المالي، نتيجة أعمالها، التدفقات النقدية لها. علما أن هذه المعلومات تهم المستخدم في اتخاذ القرار الصائب وحتى تكون كذلك يجب أن تتوفر على: أصول، خصوم، الإيرادات بما فيها المكاسب، المصروفات بما فيها الخسائر والتكاليف، حقوق الملكية أو التغيرات في حقوق الملكية، التدفقات النقدية بالإضافة الى هذه المعلومات (العناصر) يجب على المنشأة أن تقدم بعض التفسيرات والايضاحات المتعلقة بالمنشأة وغير الظاهرة من القوائم المالية وتهم المستخدم.

مكونات القوائم المالية: طبقا لمتطلبات المعيار 01، تتكون القوائم المالية من 4 قوائم اجبارية بالإضافة الى الملاحق.

1– قائمة المركز المالي: وتسمى الميزانية العمومية وتضم مالها من أصول وما عليها من التزامات بتاريخ معين.

2– قائمة الدخل: وتتضمن نتيجة أعمال المنشأة لفترة زمنية معينة (+ أو –)

3– قائمة التدفقات النقدية: تتضمن النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة زمنية معينة ومصادر هذه النقدية (تشغيلية–تمويلية–استثمارية) علما أن هذه القائمة الوحيدة التي تم اعدادها على الأساس (أنظر المعيار IAS 07).

4– قائمة التغيرات في حقوق الملكية: تهدف إلى توضيح التغيرات التي حدثت خلال الفترة المالية على حقوق الملكية (رأس المال) بالإضافة إلى مصادر تغييرها ابتداء من رأس المال الصادر ورأس المال الإضافي.

5- الملاحق: تتمثل في كل التفسيرات والايضاحات وخاصة السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف الشركة والتي تهم المنشأة ولها علاقة باتخاذ القرار بالإضافة الى توضيح بعض المعلومات غير الواردة بالقوائم وخاصة عنصر المورد البشري والشهرة المتولدة داخليا بالإضافة الى وضعية البيئة (المحاسبة البيئية).

الاعتبارات التي أتى بها هذا المعيار: نقصد بذلك الخصائص التي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند اعداد وعرض القوائم المالية حيث المعيار أتى بـ 7 اعتبارات تتمثل فيما يلي:

- الغرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة الدولية
- فرضية الاستمرارية
- أساس الاستحقاق: ويقصد بذلك الاعتراف بالإيراد سواء قبض أو لا، كذلك الاعتراف بالمصروف سواء دفع أم لا.
- الاتساق في العرض (الثبات): أي الثبات في طرق الاعتراف والقياس والافصاح خلال الدورات المتتالية، ونخرج عن هذه القاعدة في حالتين: - ظهور معيار جديد - تغيير بيئة المنشأة

الأهمية النسبية: وتتعلق بجمع البنود من عدمه في بند واحد أو كانت لهم نفس الخاصية والوظيفة في اطار محدد التكلفة.

- التقاص: أي عدم اظهار عنصر بالصافي (طرح جانب المدين من الجانب الدائن) إلا في الحالات الاستثنائية. كإظهار الأصل بالقيمة المحاسبية الصافية بعد طرح الاهتلاكات والتخفيضات (الخسائر).
- المعلومات المقارنة (في الزمان والمكان)

هيكل ومحتوى القوائم المالية: حسب متطلبات المعيار يجب على القوائم المالية ذات الغرض العام أن تشمل العناصر الآتية:

1- قائمة المركز المالي: يعرض من خلالها أصول المنشأة (الموجودات) والخصوم (الالتزامات وحقوق الملكية) بتاريخ معين فإذا كانت سنوية فهي بتاريخ اعداد القوائم المالية.

2- فوائد قائمة المركز المالي: تهدف الى عدة أهداف تستخدم من طرف المستخدم في اطار الإفصاح الشامل مع قيد التكلفة ومنها:

- السيولة: هي النقدية والنقدية المكافئة وتاريخ تدفقها.
- المرونة: تمثل السيولة بالإضافة الى إمكانية المنشأة من تعديل تاريخ التدفق وحجم السيولة (هي النقدية والنقدية المكافئة وتاريخ تدفقها)
- معرفة قدرة المنشأة على تسديد ديونها

3- محددات قائمة المركز المالي: بالرغم من أهداف هذه القائمة غير أن هناك عدة محددات تجعلها عاجزة عن تحقيق أهدافها نذكر منها:

- التكلفة التاريخية: لأن عناصر ق.م.م مسجلة (القياس) طبقا للتكلفة التاريخية.
- التقدير الشخصي: هناك بعض العناصر تعتمد على التقدير الشخصي. ونتيجة التقدير الشخصي تختلف من شخص إلى آخر (كتقدير الديون المشكوك فيها مثلا).
- عدم احتوائها على بعض العناصر: التي تؤدي إلى تدفق المنافع مستقبلا وأهمها العنصر البشري بالإضافة إلى عنصر الشهرة المتولدة داخليا.

تصنيف عناصر القوائم المالية: طبقا للمعيار تصنف هذه العناصر الى عدة تصنيفات وليس هناك تصنيف معين يعتمد من طرف المنشأة مع التركيز على خاصية المقارنة ولهذا تصنف كل من عناصر الأصول والخصوم إلى تصنيفات معينة وذلك على النحو التالي:

1- تصنيف الأصول: تصنف إلى جارية وغير جارية

1-1- الأصول الجارية: يصنف الأصل كأصل جاري إذا كان:

- يحتفظ بالأصل إلى غاية بيعه أو استخدامه قبل نهاية الدورة لمالية أو التشغيلية أيها أطول.
- الاحتفاظ به بهدف المتاجرة خلال الدورة المالية أو التشغيلية أيهما أطول (الأوراق المالية وخاصة السندات).
- كون الأصل نقدية أو نقدية مكافئة وعدم وجود قيود على استعمالها.

أما الأصول الأخرى التي لا تنطبق عليها هذه الشروط تعتبر أصول غير جارية.

1-2- الأصول غير الجارية: وتتمثل في الأصول غير المذكورة سابقا ويكون الاحتفاظ بها بهدف الاستخدام في المنشأة ولدى الغير لأكثر من سنة وتتمثل أصول غير جارية في: كل الممتلكات العقارية والمعدات ذات الاستخدام الدائم بالإضافة إلى الأصول غير الملموسة (كالشهرة وحقوق الاختراع والعلامات التجارية) بالإضافة إلى الاستثمارات المالية التي تحتفظ بها المنشأة لتاريخ استحقاقها (أكثر من سنة).

1-3- الأصول الاستثمارية: وتتمثل في تلك الأصول التي تؤجر للغير (عقود الايجار تمويلي).

1-4- الاستثمارات المحتفظ بها البيع: ويقصد بها تلك الاستثمارات التي تحصلت عليها المؤسسة ليس بهدف الاستخدام وانما بهدف البيع (IFRS 05).

2- تصنيف الالتزامات: ويقصد بذلك كل ما هو على عاتق المؤسسة اتجاه الغير بما فيها الملاك (اذا كان الغير يسمى الديون الحقيقية واذا كان الملاك يسمى الديون الوهمية). وتصنف الالتزامات (الديون) باستثناء حقوق الملكية إلى:

2-1- التزامات جارية: وتكون كذلك اذا:

- واجب التسديد خلال الدورة المالية أو التشغيلية أيهما أطول.

** أما بالنسبة للقروض أو الالتزامات التي تنوي المنشأة وتستطيع تجديدها وتصنف غير متداولة حتى واذا كان تاريخ السداد قبل 12/31/ن*

** أما في حالة إخلال المنشأة بشرط القرض (شرط متفق عليه) فعندئذ يصبح القرض واجب التسديد فيصنف متداول حتى وإن وافق صاحب القرض بعد اعداد الميزانية وقبل نشرها على تمديد تاريخ الاستحقاق فعندئذ يصنف كذلك متداول.*

** أما في حالة موافقة صاحب القرض على تجديده قبل اعداد الميزانية ونشرها أي إعطاء فرصة للمنشأة لتسديد فعندئذ يصنف غير متداول.*

- تصنف الالتزامات الناشئة عن البنود التشغيلية (دورة الاستغلال) متداولة حتى اذا كان تاريخ استحقاقها أكثر من سنة (أوراق الدفع مثلا).

وعليه تتمثل الالتزامات المتداولة فيما يلي:

– المتعلقة في الحصول على السلع والخدمات خلال الدورة التشغيلية أو التمويلية أيها أطول (المبالغ المقبوضة مقدما من طرف العملاء)

– الالتزامات المحتفظ بها للمتاجرة " IAS 39" (الأدوات المالية، الحسابات المكشوفة الجارية، الأرباح المحتجزة ومستحقة الدفع، ضرائب الدخل المستحقة).

2-2- الالتزامات غير جارية: ويقصد بها كل الالتزامات غير المشار اليها سابقا طويلة الأجل.

2-3- إعادة تصنيف الالتزامات غير المتداولة إلى متداولة

– إذا تم الاخلال بشرط القرض (خاصة الفائدة ووقت دفع الدفعة).

– اذا تم تصنيف القرض كالتزام متداول ووقعت خلال الفترة من تاريخ اعداد القوائم المالية الي تاريخ الإفصاح (IAS 10)، احدى الحالات الآتية: * تحويل الاتفاقية من قرض قصير إلى طويل * معالجة الخلل باتفاقية طويلة الأجل * منح المقترض فترة إضافية لتسديد تنتهي 12/31/ن. تعتبر هذه الأحداث غير مؤهلة ليتم الإفصاح عنها كأحداث غير معدلة.

2-4-تصنيف بنود حقوق الملكية: ويقصد بهذه الأخيرة كل الأموال الموضوعة من طرف ملاكها تحت تصرف المنشأة وحسب متطلبات المعيار يجب عرض الحد الأدنى من عناصر حقوق الملكية في قائمة المركز المالي. وتتكون من:

– رأس المال الصادر: القيمة الاسمية للسهم أو الحصة.

– الاحتياطات: وخاصة المتعلقة بأصحاب الشركة الأم. وهو ذلك الجزء الذي يقتطع من النتيجة الموجبة بعد اقتطاع المكافأة والفائدة (عائد رأس المال المستثمر) ويحتفظ به في المؤسسة لمواجهة المستقبل المجهول.

– رأس المال الإضافي: علاوة الإصدار. * رأس المال المستلم: كتبرع من أي جهة كانت. – الأرباح المحتجزة.

– البنود التي تم تسويتها في حقوق الملكية: المكاسب.

طرق عرض قائمة المركز المالي: هذا المعيار لم يلزم المنشأة بدء عمل معين لغرض ق.م.م وللمنشأة الحرية لاختيار أحد الشكلين:

– شكل القائمة – شكل الحساب. ولعرض عناصر ق.م.م نتبع أحد المداخيل الآتية:

1- مدخل السيولة: وحسب هذا الأخير ترتب عناصر ق.م.م حسب سيولتها من أكبر سيولة إلى أقل سيولة بغض النظر عن متداول أو غير متداول.

2- مدخل متداول/غ. متداول: ترتب العناصر أصول متداولة غير متداولة، التزامات متداولة وغير متداولة وحقوق ملكية.

3- مدخل غير متداول/متداول: عكس السابق تماما.

4- مدخل صافي الأصول (الذمة الحقيقة) (صافي المركز المالي): حسب هذا المدخل تجمع الأصول(م وغ.م) وتطرح منها الالتزامات (ديون حقيقية) = حقوق الملكية

5- مدخل تمويل طويل الأجل: ويستخدم هذا المبدأ في بريطانيا عادة وحسب هذا المبدأ يتم عرض الأصول غير المتداولة+ الأصول المتداولة – الالتزامات قصير الأجل متداولة. تكون مساوية للالتزامات غير متداولة + حقوق الملكية.

مثال: لتكن لدينا المعلومات التالية المتعلقة بمنشأة ما للسنة المالية 2017:

– أصول متداولة 400.000 دج – أصول غير متداولة 600.000 دج – المطلوبات 300.000 دج منها 160.000 دج متداولة – حقوق الملكية 700.000 دج. المطلوب: عرض قائمة المركز المالي بتاريخ اعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المشار اليها سابقا من خلال الشكلين السابقين.