

دور الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية المعدة على وفق المعايير المحاسبية الدولية وأثره على الوحدات الاقتصادية

جمال ناجي محمد و احمد عبدالستار حميد و حميد خليفة ساير

جامعة بغداد/ المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

Amkenatiy@jmail.com

المستخلص:

كان الإفصاح وليد الانفصال بين الملكية والإدارة، وهذا الانفصال الذي اوجد بعدا بين المساهمين الذين يمتلكون المشروع، وبين الأرقام المحاسبية التي تمثل مركز المشروع المالي ونتائج أعماله خلال فترة معينة، لذا كان لابد من تصوير ميزانية المشروع في البداية وطباعتها ونشرها، لإتاحة الفرصة لهؤلاء المساهمين للاطلاع على المركز المالي ونتائج أعمال المشروع من ربح او خسارة كانت تظهر من خلال تثبيت حقوق الملكية او رأس مال الأسهم، وبيان الزيادة او النقص التي حدثت خلال العام، وما لبثت ازمة الكساد التي حلت بالنظام الاقتصادي في الثلاثينيات من القرن الماضي وما رافقها من حملات اعلامية تناولت مسألة الإفصاح، ان نشأت المطالبة بعرض حركة اموال المشروع ونشاطه خلال العام، عن طريق عرض مشترياته ومبيعاته ومصروفاته المختلفة، مما يظهر المقدرة الكسبية للمشروع، وقدرته على تحقيق الأرباح، ومما يمكنه من توزيع الأرباح على المساهمين، وتأثير التدفقات النقدية اللازمة لتسديد الديون للمقرضين والبنوك وغيرهم من الدائنين، وقد عبرت حسابات النتائج عن هذه الحركة من خلال حساب التشغيل الذي كان يعبر عن نشاط الإنتاج وقيم إداء وظيفة المتاجرة المتمثل بالشراء والبيع وحساب الأرباح والخسائر الذي أيضا كان يقيم إداء وظيفتي الإدارة والتمويل.

وقد أولى مجلس المعايير المحاسبية العراقي أهمية كبيرة للإفصاح، حيث أصدر قاعدة خاصة به، وهي القاعدة المحاسبية رقم (6) بشأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية.

Aspects of bio economy and disclosures in the financial statements and its influence on government institution

Abstract

The mention of discourage of the splitting between the ownership and discourse of transactions identifies the roughness of the project, and was able to achieve the desired results in the Financial position and the inventory of stocks and profits in the postpartum time media camping address of the issue of discourse that the claim arose to display the movement of project fundus and activists of the ring general by off rent its purchases, sales and expanses the outstanding liens of transactions limited to profit making, the benefits of distribution dividends to shareholders, the maximum cash flow to settle the debates of enders, banks and other creditors. During the calculation of an application that was expressed in the production and evaluation of the performance of the trading and the calculation of profits and losses, which also included the performance of the functions of management and finance.

The Iraqi Accounting Standards Board has a significant task for disclosure under statutes (6) on the discover of relevant financial information and accounting policies.

المقدمة :-

المعلومات، وتقديم صورة واضحة وحقيقية عن فعاليات الوحدة الاقتصادية والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية كافة التي تؤثر وتتأثر بها وبالقدر الذي يساهم في اتخاذ القرارات.

يعد الإفصاح المحاسبي احد المبادئ المقبولة قبولاً عاماً، حيث يساهم بفاعلية في إثراء قيمة المعلومات التي تظهرها التقارير المالية وقد تزايدت أهميته في عصرنا الحاضر حرصاً على توفير المعلومات المناسبة في القوائم المالية المنشورة وذلك لمصلحة مستخدمي تلك

منهجية الدراسة

اولا/ مشكلة البحث:

استنادا الى المعيار المحاسبي الدولي رقم (5) والقاعدة المحلية رقم (6) الذين تناولوا متطلبات الإفصاح الواجب توافرها في التقارير المالية المنشورة حتى تكون مفيدة للأطراف المختلفة ذات العلاقة بهذه التقارير، وقانون الوحدات الاقتصادية، فإنه يمكن توضيح مشكلة الدراسة بالإجابة عن التساؤلات الآتية:

1- هل المعلومات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها في التقارير المالية تلبى احتياجات المستفيدين منها لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة؟

2- هل المعلومات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها في التقارير المالية ملتزمة بالتشريعات والقوانين النافذة من جهة، ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم "5" والقاعدة المحلية رقم (6) من جهة أخرى.

ثانيا/ فرضية البحث:

في ضوء ما تم عرضه سابقا، فقد تم صياغة الفرضيات الآتية:

1- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح الفعلي المطلوب توفره بشكل عام في قائمة الدخل الصادرة عن الوحدات الاقتصادية، ومستوى الإفصاح المطلوب توفره بهذا الخصوص بحسب معيار المحاسبي الدولي رقم (5) والقاعدة المحاسبية رقم (6).

2- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح الفعلي المطلوب توفره بشكل عام في قائمة الميزانية الصادرة عن المؤسسات عن الوحدات الاقتصادية، ومستوى الإفصاح المطلوب توفره بهذا الخصوص بحسب معيار المحاسبي الدولي رقم (5) والقاعدة المحاسبية رقم (6).

3- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح المطلوب توفره في القوانين والتشريعات في العراق، ومستوى الإفصاح المطلوب توفره بهذا الخصوص بحسب معيار المحاسبي الدولي رقم (5) والقاعدة المحاسبية رقم (6).

4- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح الإجمالي بشكل عام في القوائم المالية جميعها كوحدة واحدة والصادرة عن المؤسسات عن الوحدات الاقتصادية، ومستوى الإفصاح المطلوب توفره بهذا الخصوص بحسب معيار المحاسبي الدولي رقم (5) والقاعدة المحاسبية رقم (6).

ثالثا / أهداف البحث:

تهدف البحث إلى:

1- التحقق من مدى توافر الإفصاح في التقارير المالية من وجهة نظر المستفيدين منها.

2- معرفة مدى انسجام بيانات التقارير المالية للشركات الاقتصادية مع التشريعات والقوانين النافذة المتعلقة بالإفصاح.

رابعا/ أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من دور الإفصاح المحاسبي واثره على قرارات المستخدمين حيث اعطت معايير المحاسبة والتدقيق الدولية ومعايير الإبلاغ المالي اهتماما واسعا بالإفصاح، مما دفع المنظمات والجمعيات المهنية المحلية ان تولي اهتماما بذلك وان تكيف تلك المعايير مع البيئة المحلية للدول.

خامسا /مجتمع البحث

تمثل مجتمع البحث في مجموعة الاستبانة المقدمة الى موظفي وزارة البلديات وموظفي الوحدات الاقتصادية الصناعية.

المحور الاول

الإفصاح في التقارير المالية

اختلفت وجهات نظر الباحثين والمهنيين حول مفهوم الإفصاح خاصة فيما يتعلق بمحتوى الإفصاح ومستواه، فمنهم من لا يحصر نطاق مشكلة الإفصاح في مجرد درجة تفصيل القوائم المالية المنشورة أو في أساليب تبويب وعرض المعلومات في هذه القوائم، وإنما يتعدى هذا النطاق ليجعل منه عنصر دقة ومصداقية للأرقام المعروضة في هذه القوائم هو أساس مشكلة الإفصاح، في حين أن آخرين يرون أن مشكلة الإفصاح تنحصر فقط في نطاق عرض المعلومات في القوائم المالية المنشورة ومجرد كمية المعلومات المعروضة فيها ومن ثم الشكل الذي يتم فيه عرض هذه المعلومات، أما مسألة صحة ومصداقية الأرقام المعروضة في تلك القوائم فهي مسألة أخرى تتعدى من وجهة نظرهم حدود مشكلة الإفصاح لتدخل في نطاق مشكلة القياس المحاسبي، وفيما يأتي عدد من التعاريف حول مفهوم الإفصاح، وتاريخ نشوئه، وأنواع الإفصاح، وأهميته، والعوامل المؤثرة على الإفصاح، متطلبات الإفصاح العامة، وتوقيت الإفصاح، التوسع في الإفصاح.

تعريف الإفصاح :-

يعرف الإفصاح "على انه نشاط خدمي وظيفته توفير المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية عن أنشطة الوحدات الاقتصادية لكي تكون ذات فائدة في صنع القرارات الاقتصادية" [1].

ويعرف ايضا بانه " عملية تشخيص وقياس وايصال المعلومات الاقتصادية لتمكين مستخدمي المعلومات من اتخاذ القرارات وممارسة الاحكام" [2].

وكذلك يعرف الإفصاح على انه " عرض للمعلومات الضرورية عن الوحدة الاقتصادية لأغراض التشغيل الامثل لسوق راس المال الفعال" [3].

يجب الإفصاح عنه إذا كان يؤثر بصورة مهمة على نتائج الفترة اللاحقة.

4. ينبغي مراعاة جانب الحيطة والحذر في إعداد البيانات المالية، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها، على أن لا يبرر ذلك تكوين احتياطات سرية أو غير معلنة.

5. يجب أن تعرض مع البيانات المالية للسنة الحالية البيانات المقارنة للفترة السابقة، فأن اجري تغيير في طريقة تبويب وعرض المعلومات للسنة الحالية وجب إعادة عرض وتبويب معلومات الفترة السابقة بنفس الطريقة، إلا إذا كان ذلك غير ممكن عندئذ يجب الإفصاح في الحواشي مع إعطاء تقديرات لتفاصيل الأرقام إذا كان ضرورياً.

6. لا يعد تبريراً للأخطاء أو المعالجات المحاسبية غير السليمة مجرد الإفصاح عنها.

أنواع الإفصاح :-

بشكل عام يمكن تقسيم الإفصاح على وفق مدخلين رئيسيين [9] :

أولاً: "مدخل الإفصاح التقليدي أو الوقائي :-

يتم الإفصاح في التقارير المالية عن كل ما يجعلها غير مظلمة لأصحاب الشأن هذه هي القاعدة إلا انها تعبير تقليدي بالنسبة الى الإفصاح في المحاسبة وهو يعرف بالإفصاح الوقائي الذي يهدف الى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي يكون محدوداً من حيث القدرة على استخدام المعلومات المالية وهذا يعني أنه يجب ان تكون المعلومات على اعلى درجة من الموضوعية حتى لا يساء استخدامها ولو ترتب على ذلك استبعاد كثير من المعلومات التي قد تكون ملائمة ويتطلب الإفصاح الوقائي الكشف عن الامور مهمة مثل (السياسات المحاسبية، التغير في السياسات المحاسبية، التغير في التطبيقات المحاسبية، تصحيح الاخطاء في القوائم المالية، المكاسب والخسائر المحتملة، الارتباطات المالية، الاحداث اللاحقة).

ثانياً: "مدخل الإفصاح التثقيفي :-

ويعرف بالإفصاح الإعلامي، وقد ظهر نتيجة ازدياد اهمية احد الخصائص الرئيسية للمعلومات وهي الملائمة، ونتيجة لذلك كان التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرار، فالإفصاح في نطاقه لم يعد مجرد اخلاء مسؤولية الادارة كما هو معروف في مفهومه التقليدي للرقابة، وانما اصبح يتضمن معلومات على درجة اكبر من الدراية والخبرة وخاصة تلك التي يحتاجها المحللون الماليون ووسطاء الاستثمار فالهدف الاساسي هو توفير المعلومات التي تحقق التوازن في سوق الاوراق المالية وما يترتب على ذلك من عدالة في توزيع العوائد ودرجة المخاطرة من الاستثمارات البديلة وهنا وطبقاً لهذا المفهوم الجديد للإفصاح المحاسبي لم يعد التركيز على المعلومات التي تتمتع

اهمية الإفصاح المحاسبي :-

ان الإفصاح المحاسبي من المباديء المحاسبية المتعارف عليها وهو قديم قدم المحاسبة ولكن ازدادت اهمية الإفصاح مع تطور المحاسبية وقيامها بدور نظام المعلومات ومن الاسباب التي ادت الى الى ازدياد اهمية الإفصاح في السنوات الاخيرة [4] :-

- 1- تعقد بيئة الاعمال :- لقد تزايدت صعوبة حصر الاحداث الاقتصادية في تقارير ملخصة بسبب التعقيد المتزايد في بيئة الاعمال في مجالات معينة (الاستنتاجات، الاندماج، الاعتراف بالايراد) ونتيجة لذلك تم استخدام الملاحظات بصورة مكثفة في شرح الصفقات واثارها المستقبلية.
- 1- الحاجة الى معلومات فورية :- فهناك الان طلب اكثر من اي وقت مضى على المعلومات المالية والتنبؤية [5].
- 2- ضبط حركة النشاط الاقتصادي :- اذ تعتقد الجهات الحكومية ان تقديم المزيد من المعلومات والافصاح العام عن وحدات الاعمال من الامور الجوهرية لضبط حركة النشاط الاقتصادي وتجنب حدوث ازمام مالية [6].

المبادئ والاحكام الاساسية في الإفصاح :-

لقد حددت القاعدة المحاسبية رقم (6) مجموعة من المبادئ والاحكام الاساسية التي يجب اخذها بعين الاعتبار عند اعداد البيانات المالية وهي كالاتي [7] :-

1. ينبغي مراعاة العوامل والمعايير الآتية لأغراض متطلبات الإفصاح :-

- أ- ضرورة توخي الوضوح وإزالة أي لبس أو سوء فهم أو غموض في البيانات المالية لدى مستعملها، وأن تكون الإيضاحات والمعلومات المعززة كاملة وصحيحة وتتسم بالدقة والأمانة.
- ب- أن تكشف البيانات المالية والمعلومات الملحقة بها جميع الأمور التي تكون مادية بالدرجة التي تؤثر في قناعات وتقييمات وقرارات مستعملها.
- ج- مراعاة المتطلبات القانونية أولاً بشأن الإفصاح عن المعلومات، دون أن يعني هذا غض النظر عن المضمون الاقتصادي للوقائع والأحداث والمعاملات حتى وأن كان الشكل القانوني مختلفاً عن ذلك المضمون.

2. يجري إعداد البيانات المالية، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها، على فرض أن الوحدة الاقتصادية مستمرة في نشاطاتها في المستقبل المنظور، وعندما تتوفر النية أو الضرورة لتصفيتها، أو يتخذ قرار التصفية، أو يباشر بعملية التصفية فعلاً، يجب الإفصاح عن ذلك بصورة كافية وواضحة [8].

3. يفترض الالتزام بتطبيق السياسات المحاسبية نفسها من فترة مالية إلى أخرى، فأن جرى تغيير في سياسة محاسبية أو طريقة استخدامها فيجب أن يوصف هذا التغيير وأن يحدد أثره قيمياً وكمياً، هذا وإذا لم يكن للتغيير أثر مهم على البيانات المالية للسنة الحالية،

في زيادة الإفصاح، بسبب الشروط التي تضعها تلك الأسواق [11].
6. الأطراف المستفيدة واحتياجاتها: هناك العديد من الأطراف التي تعتمد على البيانات المالية في اتخاذ القرارات المختلفة لذلك يجب ان تحتوي البيانات المالية على المعلومات التي تخدم هذه الأطراف باختلاف توجهاتها [12].

المحور الثاني البيانات المالية

تمثل البيانات المالية الناتج النهائي والاساسي للعمل المحاسبي في اي وحدة اقتصادية ، وهي تنشأ نتيجة اجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات لغرض تقديمها بصورة اجمالية وملخصة الى كافة الجهات التي يمكن ان تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة ، وقد حددت القاعدة المحاسبية رقم (6) البيانات المالية بالآتي :-

1. الميزانية العامة أو كشف المركز المالي:- وهي توضح المعلومات الخاصة بالموارد الاقتصادية للوحدة والالتزامات على تلك الموارد في لحظة زمنية معينة. وتساهم الميزانية في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس لحساب معدلات العائد وتقييم هيكل رأس المال في الوحدة وتقدير درجة السيولة والمرونة المالية في الوحدة الاقتصادية، فللحكم على درجة المخاطرة التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية وتقدير التدفقات النقدية لها في المستقبل فإنه يجب تحليل الميزانية وتحديد مدى سيولة الوحدة ومرورتها المالية.
2. حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر، وكشف العمليات الجارية:- تقبس هذه القائمة مدى نجاح عمليات الوحدة خلال فترة محاسبية محددة وفي تحديد ربحية الوحدة وقيمة الاستثمار وقدرتها الائتمانية. وتبرز أهمية هذه القائمة في كونها توفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعد على التنبؤ بمقدار توقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل بالنسبة الى المستثمرين في تقدير القيمة المضافة للوحدة، كما تساعد الدائنين على تحديد احتمال استرداد حقوقهم من الوحدة الاقتصادية.
3. كشف توزيع صافي الدخل:- وتبين هذه القائمة التغيرات في مكونات رأس المال المدفوع فضلا عن التغيرات في إجمالي الأرباح المحتجزة، ويمكن أن تشمل هذه القائمة على الأسهم الممتازة والأسهم المادية والاحتياطي القانوني والاحتياطي الاختياري وعلو الإصدار غيرها.
4. كشف التدفق النقدي، أو كشف مصادر واستخدامات الأموال:- حيث تلخص هذه القائمة التدفقات النقدية الداخلة (inflows) والتدفقات النقدية الخارجة كافة

بدرجة عالية من الموضوعية التي تتناسب مع المستثمر العادي ذي الخبرة المحدودة في امور التحليل المالي وانما اصبح الإفصاح يشمل معلومات ملائمة قد تتصف بدرجة كبيرة نسبيا من الاجتهاد الشخصي والتقدير. ويذهب بعضهم الى وضع تصنيفات أخرى للإفصاح، من بينها من يصنف الإفصاح الى ثلاثة أنواع هي:-

- 1- الإفصاح الشامل:- يشير هذا الإفصاح الى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ.
- 2- الإفصاح العادل:- يهتم هذا الإفصاح بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المستفيدة إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.
- 3- الإفصاح الكافي:- ويشمل هذا الإفصاح تحديد الحد الأدنى الواجب توافره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة ان مفهوم الحد الأدنى غير محدد وبشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار فضلا عن انه يتبع الخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد [10].

العوامل المؤثرة على الإفصاح:-

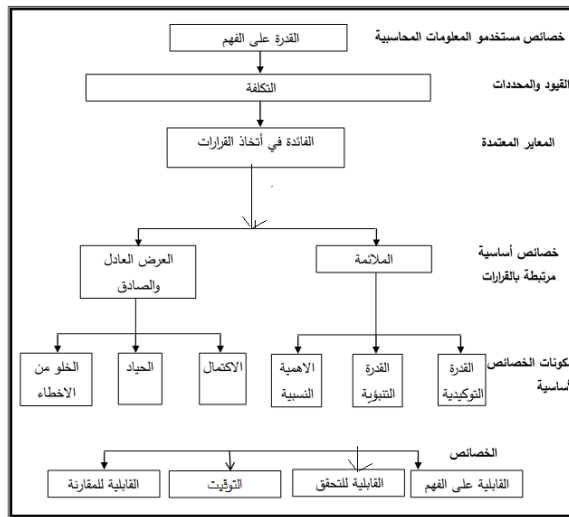
- الشكل التالي يبين العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي وهي :-
1. عوامل بيئية:- إذ تختلف التقارير من دولة لأخرى ولأسباب اجتماعية وسياسية واقتصادية وعوامل ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى المزيد من المعلومات عن التغيرات البيئية وأثرها على الوحدة الاقتصادية.
 2. التشريعات القانونية المحاسبية والمالية:- وهي من العوامل التي لها تأثير على الإفصاح المحاسبي ففي العراق كان قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة (1982) وتعديلاته، ونظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (5) لسنة 1985 وتعديلاته، ونظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 وقانون ديوان الرقابة المالية رقم (6) لسنة 1990 (المعدل)، واخيرا مجلس المعايير والقواعد المحاسبية.
 3. الادارات المختلفة (اهدافها ، سياساتها ، فلسفتها):- حيث تعد القرارات التي تتخذها الادارة بمستوياتها المختلفة من العوامل التي لها تأثير على الإفصاح في البيانات المالية.
 4. المحاسبون والمدققون ونقاباتهم المهنية:- إذ يقوم مراقب الحسابات (مراقب حسابات) بتقويم درجة الإفصاح عند تدقيقه لحسابات الوحدة الاقتصادية.
 5. هيئة تداول الأوراق المالية (البورصة) :- ان تسجيل الوحدة الاقتصادية بسوق الأوراق المالية له اثر مباشر

الخصائص النوعية للبيانات المالية :-

إن عملية تحديد خصائص المعلومات المحاسبية عملية مهمة ومعقدة في آن واحد، مهمة للمعنيين بوضع الأسس والقواعد المحاسبية التي تعد مقياساً لإنتاج المعلومات المحاسبية، كما أنها مهمة بالنسبة إلى المسؤولين عن المعلومات المحاسبية إذ أنها تسهل عليهم أداء وظيفتهم بوضوح، فضلاً عن إنها مهمة للغاية للمستفيدين من المعلومات المالية في عملية تقويم المعلومات المحاسبية التي يحصلون عليها، وتصنف الخصائص الرئيسية إلى خاصيتين أساسيتين تتطلب كل منهما توافر مجموعة خصائص فرعية والشكل الآتي يوضح الخصائص النوعية للبيانات المالية وعلاقتها باتخاذ القرار [14].

(Outflows) للوحدة خلال فترة زمنية معينة. وتركز هذه القائمة على التغيرات النقدية وليس مجرد التغيرات في المركز المالي التي تركز على رأس المال العامل فحسب. إذ إن وجود بعض عناصر رأس المال العامل كالديون والبضاعة [13]. لا تقي الوحدة من الإفلاس في حالات الركود الاقتصادي، وهي تمثل تطوراً لقائمة التغيرات في المركز المالي التي كانت تهتم بتغييرات رأس المال العامل، وعادة ما تصنف هذه القائمة على أساس تقسيم عمليات الوحدة إلى أنشطة تشغيلية واستثمارية وتمويلية.

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المالية مثل عرض المخزون بسعر البيع وليس على أساس السوق أو الكلفة أيهما اقل.

ت- العرض العادل والصادق

وهو ضرورة وجود مطابقة بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية الموارد والأحداث أي إن الأرقام تمثل ما حدث فعلاً وفيما يأتي الخصائص الفرعية لهذه الخاصية:-

أولاً: الاكتمال :- وتعني توفير المعلومات التي تكون ضرورية كافة لغرض العرض العادل والصادق مثل عرض القيود والالتزامات طويلة الأجل.

ثانياً: الحياد :- إن تكون المعلومات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية خالية من التحيز والالتزامات طويلة الأجل. تكون أخرى أي عدم التفضيل بين المستخدمين لكي تكون موثوقاً بها.

ثالثاً: الخلو من الأخطاء :- أي إن المعلومات المالية خالية من الأخطاء تكون أكثر دقة ومصداقية في القوائم المالية وبنودها.

1. الخصائص الأساسية مرتبطة بالقرارات :-

أ- الملائمة :- يقصد بالملائمة مدى قدرة المعلومة المحاسبية على التأثير في قرارات المستخدمين عند تقديمها في الوقت المناسب.

ب- إن المعلومات الدورية تكون أكثر ملائمة من غيرها لأنها تساعد في عمل المقارنات والمساعدة في التنبؤ والتوكيد ولتحقيق الملائمة يفترض وجود ثلاث خصائص فرعية في المعلومة هي:-

أولاً: القيمة التنبؤية :- تكون المعلومات ذات قيمة تنبؤية إذا ساعدت مستخدميها على عمل تنبؤات عن نتائج الأحداث في المستقبل مثل ارتفاع مؤشرات الطلب على الإنتاج بشكل مستمر.

ثانياً: القيمة التوكيدية :- تكون المعلومات ملائمة عندما تساعد مستخدميها على تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة مثل مقارنة الفعلي مع المخطط.

ثالثاً: الأهمية النسبية :- إن المعلومات إذا حذفنا عرضت بشكل غير مناسب تؤثر على قرارات المستخدمين المبني على المعلومات في التقارير

2- الخصائص التحسينية (التعزيزية)
أ- القابلية للمقارنة :- إن المعلومات المحاسبية لشركات عدة يمكن مقارنتها إذا ما تم باستخدام أساليب القياس نفسها تكون قابلة للمقارنة.
ب- القابلية للتحقق :-
تعني عند قيام أكثر من شخص بعملية وباستخدام طرق القياس نفسها فإذا توصلوا الى نتائج متشابهة فتعد المعلومات قابلة للتحقق والعكس صحيح.

متجانسة يصبح غير قابل للمقارنة من فترة مالية لأخرى [17].
المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية:-
بموجب القاعدة المحاسبية رقم (6) يجب ان تفصح البيانات المالية عن الآتي :-

1. يجب أن تفصح الوحدة الاقتصادية عن السياسات والطرق المحاسبية التي استخدمت في إعداد بياناتها المالية، والمتغيرات الجارية عليها، وأن هذا الإفصاح يمكن أن يكون في متن البيانات المالية ذاتها بين الأقراس، أو في الهوامش، أو بكشف ملحق بالبيانات.

2. يجب الإفصاح عن الأحداث المهمة التي تقع بين تاريخ الميزانية العامة، وتاريخ الانتهاء من إعداد البيانات المالية، التي تتطلب تعديلاً في هذه البيانات أو لا تتطلب، بصورة مفصلة، مع بيان أثرها القيمي على نتائج السنة الحالية والفترة (أو الفترات) اللاحقة.

3. يجب الإفصاح عن كافة البنود غير العادية، وبنود الفترات السابقة، التي تؤثر على دخل الفترة الحالية بفترات مستقلة في البيانات المالية، مع إعطاء الإيضاحات الكافية والملائمة معها في كشف الإيضاحات أو في الهوامش [18].

4. ينبغي الإفصاح عن أية دعاوى قضائية مقامة ضد الوحدة الاقتصادية أو لصالحها، أو أية نزاعات أو خلافات مع أطراف قانونية من شأنها أن تؤثر بدرجة مهمة على نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية أو وضعها المالي وكذلك عن حالات تجاوز أو إساءة استعمال أموال الوحدة الاقتصادية التي حدثت خلال السنة والإجراءات المتخذة بشأنها.

5. يجب الكشف عن المعاملات والعلاقات والمصالح مع الجهات المقربة كافة، ومنها :-

أ - المؤسسات والوحدات الأخرى التي تخضع للسيطرة المباشرة أو غير المباشرة للمنشأة.

ب- المؤسسات والوحدات الأخرى التي تخضع للسيطرة غير الكاملة.

ج- الأفراد أو المؤسسات الذين لهم حصة في رأسمال الوحدة الاقتصادية بالشكل الذي يمكنهم من التأثير بشكل ملموس على قراراتها.

د- الإداريون الرئيسيون في الوحدة الاقتصادية، وأفراد عائلاتهم وأقاربهم لحد الدرجة الثانية [19].

المحور الثالث / الجانب العملي

أ. الإفصاح المحاسبي من وجهة نظر موظفي الدولة:

وقد شملت الدراسة موظفي وزارة البلديات والأشغال العامة المتمثلة في موظفي مديرية البلديات وقد تم الحصول على ثلاثين استبيان من موظفي الدولة وبيبين التحليل وجهة نظر المحاسبين في الدوائر الحكومية، والجدول رقم (1) يوضح نتائج الاستبانة أي معدل الإفصاح لدى موظفي الدولة حول قائمة الدخل تعد نسبة مهمة.

أ- القابلية للمقارنة :- إن المعلومات المحاسبية لشركات عدة يمكن مقارنتها إذا ما تم باستخدام أساليب القياس نفسها تكون قابلة للمقارنة.
ب- القابلية للتحقق :-

تعني عند قيام أكثر من شخص بعملية وباستخدام طرق القياس نفسها فإذا توصلوا الى نتائج متشابهة فتعد المعلومات قابلة للتحقق والعكس صحيح.

ج- التوقيت المناسب :- تعني الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرار قبل ان تفقد قابليتها على التأثير في القرار.

د- القابلية على الفهم :- حتى تكون المعلومات قابلة للفهم يجب ايجاد حلقة وصل بين المستخدمين والقرارات التي يتخذونها [15].

محددات القوائم المالية :

عند استخدام القوائم المالية من اجل اتخاذ القرارات، يجب على مستخدمي القوائم أن يتنبهوا إلى المحددات المتعلقة بهذه القوائم. فالقوائم المالية تعكس أساساً تاريخاً ماضياً في حين تتعلق قراراتهم بالمستقبل، والماضي ما هو إلا مرشداً للمستقبل. وتجدر الإشارة إلى أنه على الأطراف التي تعد القوائم المالية أن تأخذ بنظر الاعتبار احتياجات مستخدمي هذه القوائم من المعلومات إذا كانوا مطلعين على المحددات التي ترتبط بهذه القوائم مما يتطلب الإفصاح عن المعلومات بشكل أوضح واشمل لتلبية الاستخدامات المتعددة. وفيما يأتي الأسباب التي ينتج عنها بعض المحددات في القوائم المالية [16] :-

1- التقدير: الحاجة إلى إجراء تقديرات للأرقام الواردة في بنود الميزانية العامة وقائمة الدخل كما هو الحال بالنسبة للمخصصات مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وغيرها.

استخدام طرق محاسبية بديلة (كما في تقييم المخزون السلعي واستهلاك الموجودات الثابتة وغيرها). استخدام إجراءات محاسبية مختلفة لتقييم الموجودات.

2- القياس : إمكانية حذف بعض الموجودات والمطلوبات من القوائم المالية الكلية (مثل قيم اكتشاف المصادر الطبيعية والثروة الحيوانية) وكذلك مشكلة القياس بالنسبة الى المصادر البشرية التي يصعب إثباتها بسبب عدم إمكانية التعبير عنها بوحدات نقدية وكذلك تكلفة تلوث البيئة.

3- التكلفة التاريخية : عدم قدرة قائمة المركز المالي (الميزانية) على بيان القيمة السوقية العادلة للمنشأة بسبب إن موجودات والتزامات الوحدة الاقتصادية مقدره على أساس التكلفة التاريخية ونتيجة للتضخم السائد في جميع أنحاء العالم.

4- ثبات قيمة وحدة النقد :- إن القوائم المالية تزود مستخدميها بمعلومات كمية ذات طبيعة مالية، ومعبر عنها بوحدات نقدية، ونتيجة التضخم فإن قياس هذه المعلومات بوحدات نقدية ذات قوة شرائية غير

7- الإفصاح بشكل تفصيلي عن أعداد الموظفين وتكاليفهم والمزايا التي يتمتعون بها، وفي رأي الباحثين أن التشتت في إجابات موظفي إدارة المؤسسات الصناعية ناتج عن عدم فهم موظفي هذه المؤسسات لمعايير المحاسبة الدولية، ولذلك يجب على المؤسسات الصناعية تعريفهم بمعايير المحاسبة الدولية وبأساليب المعالجة المحاسبية لمعايير المحاسبة الدولية وذلك بإعطائهم دورات حول هذا الموضوع. لقد تم التوصل إلى النتائج الآتية لاختبار فرضيات الدراسة، وقد ظهرت من خلال تحليل الاستبيانات أظهر ما يأتي:

- 1- موظفو الدولة، أظهرت العينة البالغ عددها ثلاثين موظفا أهمية الإفصاح لديهم وقد كانت أهمية الإفصاح لديهم 76% حيث حصلت هذه الفئة على الترتيب الخامس بالنسبة إلى فئات الدراسة الخمس أي أن هذه الفئة هي أقل الفئات التي تهتم بالإفصاح طبقا للمعيار المحاسبي رقم "5"، وهذا يستدعي ضرورة عقد المزيد من الدورات والبرامج التدريبية لموظفي الدولة بخصوص معايير المحاسبة الدولية، وكذلك تدريبهم على القوانين والتشريعات المالية الجديدة.
- 2- الوحدات الاقتصادية الصناعية العامة، أظهرت عينة الدراسة البالغ عددها ستة وثلاثين موظفا بأن إدارات هذه المؤسسات تهتم بقواعد الإفصاح الدولية وكانت نسبة الإفصاح أعلى من المعدل العام للإفصاح وقد بلغت درجة الإفصاح لديهم 84% أي بمعدل يزيد عن متوسط الإفصاح العام لجميع الفئات بمقدار 1%، وهذا يبين مدى اهتمام إدارات هذه المؤسسات بقواعد المحاسبة الدولية للإفصاح، ونجد أن ترتيب هذه الفئة هو الثاني.

- الإفصاح في قائمتي الدخل والميزانية: بلغ متوسط الإفصاح للعينة 76% وهي نسبة مهمة. لا يوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح الفعلي والإفصاح المطلوب حسب مبادئ المحاسبة الدولية أي أن القوانين والتشريعات الحكومية تتماشى مع مبادئ المحاسبة الدولية. إن وجود تشتت في الإجابات حول الإفصاح المحاسبي من وجهة نظر الباحثان فإن موظفي الدولة مقيدون بالتعليمات والأنظمة الداخلية في دوائرهم التي توجب عليهم استخدام نماذج محددة للحسابات لديهم.

ب- الإفصاح المحاسبي من وجهة نظر الإدارة في الوحدات الاقتصادية الصناعية:

- شملت العينة الإفصاح المحاسبي لإدارات الوحدات الاقتصادية الصناعية، وقد تم الحصول على أربعين استبيان من محاسبي تلك الإدارات - والجدول رقم (2) يوضح نتائج الاستبانة - فإن الإفصاح لدى إدارات الوحدات الاقتصادية الصناعية يتمثل بالنقاط التالية:
- 1- ضرورة الإفصاح عن الأرقام المقارنة للسنوات المالية السابقة.
 - 2- الإفصاح عن الاحتياطات لدعم مركز الوحدة الاقتصادية المالي.
 - 3- الإفصاح عن مصروفات الفائدة وذلك لاتخاذ قرارات بشأن الاستثمار والاستدانة والتمويل.
 - 4- ضرورة عمل حسابات ختامية موحدة في حالة وجود شركات تابعة أو شقيقة.
 - 5- ضرورة الإفصاح عن قائمة التدفقات النقدية ومقارنتها بالسنوات السابقة وتحديد مصادر التدفقات النقدية واستخدامها.
 - 6- الإفصاح عن الذمم وخاصة الذمم ذات الأهمية النسبية الكبيرة.

جدول رقم (1)

الانحراف المعياري	النسبة المئوية للمتوسط	المتوسط	عدد الاستبانة	الإفصاح في قائمة
1,7 تقريبا	80%	4	30	الدخل
18 تقريبا	72%	3,6	30	الميزانية
	متوسط الإفصاح 76%	الوسط الحسابي المرجح 3,8	جميع البنود في الاستبانة البالغة 40	الدخل والميزانية

جدول رقم (2)

الانحراف المعياري	النسبة المئوية للمتوسط	المتوسط	عدد الاستبانة	الافصاح في قائمة
6,6 تقريبا	%84	4,2	40	الدخل
18 تقريبا	%84	4,2	40	الميزانية
	متوسط الافصاح %84	و ح المرجح 4,2	جميع البنود في الاستبانة البالغة 40	الدخل والميزانية

المحور الرابع / النتائج والتوصيات

أولا / نتائج الدراسة

تناولت هذه الدراسة معيار المحاسبة الدولي رقم (5) والقاعدة المحاسبية رقم (6) في المجالات الرئيسية الآتية:

- 1- الإفصاح عن المعلومات في قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر مقارنة مع المعيار المحاسبي الدولي رقم (5) والقاعدة المحاسبية رقم (6) وتطبيقها على عينات الدراسة التي شملت موظفي الدولة، والمؤسسات الصناعية.
- 2- الإفصاح عن المعلومات في الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي مقارنة مع معيار المحاسبة الدولي رقم (5) والقاعدة المحاسبية رقم (6) على فئات العينة المذكورة أعلاه.
- 3- الإفصاح في التشريعات والقوانين النافذة في العراق.
- 4- الإفصاح عن المعلومات في قائمتي الدخل والميزانية العمومية (قائمة المركز المالية) مجتمعة، هذا قد استخدمنا في الدراسة تحليل البيانات لفئات المختلفة، وتم إيجاد الوسط الحسابي، والانحراف المعياري لكل فئة، وكذلك نسبة الإفصاح.

ثانيا / توصيات الدراسة:

لقد توصل الباحثين بعد استعراض هذه الدراسة إلى وضع التوصيات التالية:

1. لما كان المعيار المحاسبي الدولي رقم (5) يتضمن الحد الأدنى من الإفصاح وذلك لشموليته على الميزانية وقائمة الدخل لذلك وجب أن تتضمن القوائم المالية قائمة التدفقات النقدية أيضا.
2. توفير المعلومات الكافية لإدارة في المؤسسات الصناعية الخاصة ببنود خارج الميزانية، وتحديد السياسات المحاسبية اللازمة لهم، لتتمكن من تقييمها باستمرار وتحديد نتائج الأعمال بصورة واضحة والاهتمام بالاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة

3. إن عملية الإفصاح تفيد الإدارة في الوحدات الاقتصادية الصناعية والجهات الرسمية الأخرى وهذا يستوجب تحديث التشريعات والقوانين دائما لمسايرة معايير المحاسبة الدولية.
4. ضرورة قيام الجهات المعنية بالتنسيق الكامل ما بين المعايير والتطبيقات المحاسبية الدولية المعمول بها، وملاءمتها مع الواقع الجزائري.
5. ضرورة نشر التقارير المالية السنوية الكاملة مرفقا بها جميع الإيضاحات دون حذف أي منها لأنها تعد جزءا لا يتجزأ من التقارير المالية، وكذلك لاحتوائها على جميع بنود المعلومات التي تحتاجها الفئات المختلفة.

المصادر

- [1] مطر، محمد (التأصيل النظري للممارسات المهنية في مجالات: القياس والعرض والافصاح) الطبعة الرابعة، 2004، دار وائل، عمان، الأردن، الصفحات 35-44.
- [2] محمود ابراهيم تركي، (تحليل التقارير المالية) الطبعة الاولى 2004، مكتبة جامعة سعود للتوزيع، الرياض، الصفحات 43-54.
- [3] مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي (القاعدة المحاسبية رقم (6) بشأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية)، 2001.
- [4] حنان، رضوان حلوة، (مدخل الى النظرية المحاسبية الاطار الفكري- التطبيقات العملية) الطبعة الاولى، 2005، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الصفحات 18-20.

- [19] Eldon Hendriksen, (Accounting theory) New York : R.D. Irwin, 1992 p84.
- [5] كيسو دونالد (المحاسبة المتوسطة) الطبعة الخامسة عشر، 2015، ترجمة دار المريخ، الرياض، الصفحات 123.
- [6] كيسو دونالد (المحاسبة المتوسطة) الطبعة الخامسة عشر 2015، ترجمة دار المريخ، الرياض، السعودية، الصفحات 124.
- [7] توفيق، محمد شريف (إعداد القوائم المالية المخططة - المتدبأ بها - قوائم الدخل والمركز المالي والأرباح المحتجزة والتدفقات النقدية)، الطبعة الأولى 2006، مكتبة كلية التجارة للتوزيع، جامعة الزقازيق، مصر، الصفحة 65.
- [8] عبد العال، طارق (التقارير المالية، اسس الاعداد والعرض والتحليل)، بدون رقم طبعة 2000، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر صفحة 49.
- [9] الناغي، محمود السيد (نظرية محاسبية مدخل معاصر) الطبعة الثانية، 2011، مكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة-مصر، الصفحة 62.
- [10] محمود ابراهيم تركي، (تحليل التقارير المالية) الطبعة الأولى 2004، مكتبة جامعة سعود للنشر، الرياض، الصفحات 63-64.
- [11] مطر، محمد (التأصيل النظري للممارسات المهنية في مجالات: القياس والعرض والافصاح) الطبعة الرابعة، 2004، دار وائل، عمان، الصفحات 50-52.
- [12] الناغي، محمود السيد (نظرية محاسبية مدخل معاصر) الطبعة الثانية، 2011، مكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة-مصر، الصفحة 87.
- [13] الشيرازي، عباس مهدي (نظرية المحاسبة) الطبعة الأولى، 1990، مطبعة ذات السلاسل، دولة الكويت، الصفحة 48.
- [14] كيسو دونالد (المحاسبة المتوسطة) الطبعة الخامسة عشر 2015، ترجمة دار المريخ، الرياض، الصفحة 165.
- [15] كيسو دونالد (المحاسبة المتوسطة) الطبعة الخامسة عشر 2015، ترجمة دار المريخ، الرياض، الصفحة 187.
- [16] حنان، رضوان حلوة، (مدخل الى النظرية المحاسبية الإطار الفكري- التطبيقات العملية) الطبعة الأولى، 2005، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، الصفحات 76-77.
- [17] الشيرازي، عباس مهدي (نظرية المحاسبة) الطبعة الأولى، 1990، مطبعة ذات السلاسل، دولة الكويت، الصفحة 54.
- [18] AAA , A.Statement of Basic, (Accounting Theory) Evanston, Illinois: 1997 p60.