

الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العراقية وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS1): دراسة تحليلية

م.م. أسماء سهيل نجم

المعهد التقني - بعقوبة

asmaasuhail682@yahoo.com

المستخلص:

نظرا للأهمية التي تمتاز بها المعايير المحاسبية الدولية التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) وخاصة متطلبات العرض والإفصاح عنها آذ أصبحت تلك المعايير مرجعا لأغنى عنها يسترشد بها المهنيون في معظم دول العالم مما ينبغي الالتزام بها بشكلها الحالي حيث أن الالتزام بتلك المعايير يؤدي إلى توفير المعلومات الملائمة والموثوق بها التي تخدم قرارات الأطراف المستفيدة. لذا يهدف البحث إلى بيان أهمية التقارير المعدة وفق المعيار الدولي (١) في توفير معلومات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات على المستوى الداخلي والخارجي للشركة ودراسة مدى أيفاء الشركات العراقية بمتطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) ولتحقيق هذا الهدف تم تحليل مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركة (عينة البحث) في ظل متطلبات العرض والإفصاح التي جاء بها هذا المعيار. وقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية عند أعداد التقارير المالية يجعلها أكثر مصداقية ويوفر معلومات محاسبية موثوقة تساعد مستخدميها على مختلف فئاتهم في ترشيد قراراتهم الاقتصادية وقدم البحث مجموعة من التوصيات منها ضرورة التزام الشركات بمتطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير المحاسبية الدولية عند أعداد التقارير المالية لأنها تؤدي إلى زيادة الثقة بالمعلومات المحاسبية وتعد كأداة هامة لتحسين الإفصاح المحاسبي

Abstract:

In view of the importance of International Accounting Standards (IASB) issued by the International Accounting Standards Board (IASB), particularly the presentation and disclosure requirements, these standards have become indispensable, guided by professionals in most countries of the world, which should be adhered to in its present form. Compliance with

these standards leads to the provision of appropriate and reliable information that serves the decisions of the beneficiaries. Therefore, the research aims to demonstrate the importance of reports prepared according to the international standard (1) in providing reliable information in decision making at the internal and external levels of the company (The research sample) in the light of the presentation and disclosure requirements set forth in this Standard. The study concluded that the application of international accounting standards in the preparation of financial reports makes them more reliable and provides reliable accounting information, which helps users in different categories to rationalize their economic decisions. The study presented a set of recommendations, including the need for companies to comply with the disclosure requirements of international accounting standards in the preparation of financial reports, because they lead to increased confidence in accounting information and is an important tool to improve accounting disclosure

مقدمة :

تعد المحاسبة وسيلة لقياس المعلومات المالية وتوصيلها والتي تعكس أداء الوحدة الاقتصادية وتبين مركزها المالي وتحتاج كثير من الجهات والأفراد إلى هذه المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قرارات الاستثمار والتمويل. لما لها من دور حيوي على مستوى الاقتصاد القومي ومن خلال ما تقدمه من معلومات لمستخدمي التقارير والبيانات المالية لهذا ظهرت مجموعة من المنظمات الدولية والمحلية تقوم بإصدار المعايير المحاسبية الهادفة إلى تضيق مجالات الخلاف فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي وطريقة عرض المعلومات في التقارير المالية وتطويرها والأخذ بفكرة وضع معايير محاسبية تلاءم احتياجاتها في الممارسة العملية. وقد أولت معايير المحاسبة الدولية التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية اهتمام كبير بجوانب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وإصدار معايير بهذا الخصوص ومنها المعيار المحاسبي رقم (١) عرض البيانات المالية . حيث تتضمن هذه المعايير صحة أعداد وعرض التقارير المالية وتمكن متخذي القرار من مساهمين ودائنين معرفة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية وتوفير معلومات شفافة وقابلة للمقارنة وذات جودة عالية.

منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في الإجابة على السؤال التالي:
(هل تتلاءم التقارير المالية المنشورة للشركة المساهمة العراقية (عينة البحث) مع متطلبات الإفصاح والعرض التي يقر بها معيار المحاسبة الدولي رقم (١) عرض البيانات المالية).

ثانياً: أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في تسليط الضوء على التقارير المالية المفصح عنها في الشركات المساهمة العراقية ومدى تأثير مستوى الإفصاح فيها بمدى التزامها بمتطلبات العرض والإفصاح في المعايير المحاسبية الدولية حيث أن الإفصاح المناسب يؤدي إلى فهم أفضل للتقارير المالية ويوفر معلومات ومؤشرات عن أداء الوحدات الاقتصادية المختلفة . كما أن البحث ذو أهمية عند الحديث عن متطلبات الأطراف الخارجية التي تراقب أداء الشركات للحصول على معلومات عنها تساعد في اتخاذ قراراتها وتوجيه استثماراتها وفق أعلى مستوى لمؤشرات الفعالية الاقتصادية.

ثالثاً: هدف البحث

يسعى البحث لدراسة الأهداف الآتية :

- ١- التعرف على متطلبات المعيار المحاسبي الدولي عرض البيانات المالية.
- ٢- بيان أهمية التقارير المالية المعدة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي عرض البيانات المالية في توفير معلومات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
- ٣- دراسة مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركة المساهمة العراقية (عينة البحث) والحكم على درجة الإفصاح والعرض على وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الخاص بعرض البيانات المالية.
- ٤- أعداد قائمتي التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق المساهمين وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

رابعاً: فرضية البحث

انسجاماً مع هدف البحث في أعداد التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية لتشمل كل ما يحتاجه مستخدميها من المعلومات وحول إمكانية الاستفادة من تلك التقارير المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية في توفير معلومات موثوق بها تلبي احتياجات كافة الفئات المستخدمة لها

تمت صياغة الفرضية التالية:

أن أعداد التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى المساهمة في إعطاء صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها وتوضيح بعض المؤشرات المهمة في الشركة مثل السيولة والقدرة على الوفاء بالالتزامات المالية وكذلك توضيح مقدار التدفقات المالية لها.

خامساً: أسلوب البحث وجمع البيانات

لتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة وعرض الإطار النظري للدراسة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية وذلك من خلال الاستفادة من المراجع العلمية ذات العلاقة إلى جانب التقارير المنشورة الخاصة بعينة البحث.

المبحث الأول

الإطار النظري

أولاً: الإفصاح المحاسبي _ مدخل مفاهيمي

١- مفهوم وأهداف الإفصاح المحاسبي

عرف (Hendrickson) الإفصاح بأنه تعريف مستخدمي التقارير المالية بكل ما يساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة سواء أكانت قرارات استثمارية أم منح قروض (Hendrickson, 1992: 72). ويقصد بالا فصح عملية أظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أوفي الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية تتسم بالوضوح والملائمة لمستخدميها من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات الموحدة (أبو زيد، ٢٠٠٥: ٥٧٨). ومن جهة

أخرى فقد عرف بأنه احتواء التقارير المالية على كافة المعلومات اللازمة التي تعطي مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية (الزيود وآخرون، ٢٠٠٧: ٢٠١-٢٠٢).

نلاحظ أن التعاريف السابقة ركزت على أن الإفصاح يتمثل بالكشف عن المعلومات التي تؤثر في موقف متخذي القرارات (المستفيدين من التقارير المالية) تجاه قرار معين يتعلق بالوحدة الاقتصادية بلغة مفهومة للمستخدم. أي إن الإفصاح يتطلب احتواء التقارير المالية على المعلومات المادية والهامة التي تعكس حقيقة وضع الوحدة الاقتصادية بحيث يستطيع مستخدم هذه التقارير الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الصحيحة لأنها اختلفت فيما بينها حول كمية ومقدار المعلومات المقدمة إلى مستخدميها على اختلاف مستواهم الثقافي والاقتصادي والمحاسبي. أي أن وجود مستخدمين داخليين يقود إلى إفصاح داخلي موجه إلى إدارة الوحدة. كما أن وجود المستخدمين الخارجيين يقود إلى الإفصاح الخارجي الذي يتمثل بأعداد القوائم المالية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية) ولكن اختلاف مصالح الأطراف فيما يتعلق بشكلها ومضمونها أدى إلى اختلاف الزاوية التي يطلعون من خلالها لهذه القوائم. وتأكيدا على الاهتمام بالإفصاح المحاسبي على النطاق الدولي فقد تم إصدار المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية باعتبارها من العوامل المؤثرة في مبدأ الإفصاح. والذي كان الهدف منها إيجاد نوع من التجانس في إعداد ونشر التقارير المالية خدمة للمستخدمين لها في مجال اتخاذ القرارات. وقد تجلت بوادر الاهتمام في العراق في صدور العديد من القوانين والتشريعات منها قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ والذي عدل في سنة ٢٠٠٤ آذ تشدد المواد (١١٧، ١٠٢، ١٢٧، ١٣٣، ١٣٥) من القانون على الإدارات في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية من خلال البيانات المالية والتقارير الدورية وإرسالها إلى سجل الشركات وأعضاء الشركات وعكس أي مصالح لأعضاء مجلس الإدارة والمدير المفوض في الأعمال التي أبرمتها الوحدة وعن أرصدة الاحتياطات واستعمالها والإفصاح عن آراء مراقب الحسابات أمام الهيئة العامة حول مسؤوليته عن سلامة المعلومات ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي ونتائج الأعمال، النظام المحاسبي الموحد، قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته ونظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٥) لسنة ١٩٥٧، قانون نقابة المحاسبين والمدققين، نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٧)

لسنة ١٩٨٤ ، قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٦) لسنة ١٩٩٠ وأخيرا مجلس المعايير والقواعد المحاسبية .

ويهدف الإفصاح المحاسبي بصورة عامة إلى :

- إشباع حاجات مستخدمي التقارير المالية (الداخليين،الخارجيين) من البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها حيث أن قراراتهم الرشيدة (المستخدمين) ستتأثر بكمية ونوعية هذه البيانات والمعلومات التي تم الإفصاح عنها. بالنسبة للمستخدمين من داخل الوحدة الاقتصادية (الإدارة) فإن قراراتهم الاقتصادية ستؤثر على أداء الوحدة الاقتصادية (المالي والاقتصادي) بصورة عامة إما المستخدم من خارج الوحدة الاقتصادية فستتأثر قراراته الاقتصادية سواء كانت قرارات استثمارية أو منح قروض (سجيني، ١٩٩٦: ١٢٣).

- أظهار التقارير المالية للمعلومات الأساسية التي تجعلها مفيدة ونافعة ولأ تكون مضللة للمستثمر العادي ولمستخدم التقارير المالية بصورة عامة لتساعد مستخدميها بالاعتماد عليها في اتخاذ القرارات (فداء الدين وآخرون، ١٩٩٠: ٦٦).

- مساعدة متخذي القرارات على صنع قرارات سليمة مبنية على معلومات دقيقة وبالذات في الجانب الاستثماري . لذا يتطلب أن يتناسب حجم وقيمة المعلومات المفصح عنها ونوعيتها مع القرارات المراد اتخاذها على أن يكون الاهتمام بالإفصاح مرتبط زمنيا بتحليل نتائج الماضي وفهم واستيعاب الحاضر والتنبؤ بالمستقبل (النقيب، ٢٠٠٤: ٢٠٤).

ويتضح مما سبق أن أهداف الإفصاح المحاسبي تتركز في توضيح شكل ومحتوى التقارير المالية لبيان كمية ونوعية البيانات والمعلومات المحاسبية الكافية التي تمكن المستخدمين من اتخاذ القرارات المتنوعة من جراء تعاملهم مع الوحدات الاقتصادية.

٢- المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على المقومات الرئيسية الآتية :

١- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية: تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات فمنها من تستخدمها بصورة مباشرة ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية (المستثمرون الحاليون والمحتملون ،الدائنون، المقرضين، الموظفون، الموردون والجهات الحكومية وغيرها) . وقد بين (Divine) ضرورة تحديد الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وذلك لوجود جهات لتحديد

المستخدم للمعلومات تسبق الاحتياج لتحديد الغرض من استخدامها. كما أن تحديد المستخدم للمعلومات يساعد في تحديد الخصائص سواء من حيث (المحتوى، الشكل أو صورة العرض) الواجب توافرها فيها من وجهة ذلك المستخدم (Divine,1961:102) .

ب- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية: نظرا لتنوع وتعدد الجهات المستخدمة للمعلومات المالية نلاحظ تعدد واختلاف في أغراض استخدام المعلومات المالية ومن ضمن هذه الأغراض (اتخاذ قرارات استثمارية، قرارات ائتمانية، قرارات الإدارة الداخلية، قرارات اقتصادية سليمة من قبل الحكومات تساعد في تعظيم الثروة، قرارات التخطيط والرقابة) ومن الخصائص النوعية للمعلومات التي لها علاقة مباشرة هي الملائمة والأهمية النسبية التي تمكن من عرض وإفصاح امثل لهذه المعلومات (Thomas,1998:35).

ج- طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها: بعدان تم تحديد المستخدم للمعلومات المحاسبية وكذلك الغرض الذي تستخدم فيه أما الخطوة الثالثة تتمثل في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وتتمثل المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حاليا في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية (الميزانية العامة، قائمة الدخل، قائمة تبين التغيرات في حقوق المساهمين، قائمة التدفق النقدي، الإيضاحات والسياسات المالية). ونظرا لتعدد الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية تعرض في الملاحظات المرفقة للقوائم المالية التي تعد جزء لا يتجزء من تلك القوائم (مطر، ٢٠٠٤: ٣٤٢).

د- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية: يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق سهلة ومفهومة. وكذلك أيضا يتطلب ترتيب وتنظيم المعلومات بصورة يتم فيها التركيز على الأمور الجوهرية بحيث قراءتها بسهولة من قبل المستخدم (الخطيب، ٢٠٠٢: ٤٧) . بصورة عامة جرى العرف على أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية لاسيما التفاصيل إما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم أو في جداول أخرى مكملتها تلحق بها.

هـ- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية : يجب أن تظهر المعلومة في وقت معين وألا ستفقد هذه المعلومة صلاحيتها وأهميتها. فضلا أن تكون المعلومة حديثة في طبيعتها أكثر من ارتباطها بالفترات السابقة فقط إي يجب أن تكون البيانات التي يستخدمها المستثمرون والدائنون

معاصرة في أعداد التنبؤات واتخاذ القرارات. ويجب أن يكون تجميع وتلخيص المعلومات المحاسبية ونشرها سريعاً بقدر الإمكان لضمان إتاحة معلومات حديثة لمستخدمي المعلومات المحاسبية (Hendrickson, 1992: 129).

ثانياً: التقارير المالية والقوائم المالية

تمثل التقارير المالية وسيلة لتوصيل معلومات ملائمة ومفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستفيدون من هذه التقارير. فإن إنتاج المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية يتماثل مع إنتاج أية سلعة من السلع الملموسة. حيث يتطلب أن نلاحظ دائماً أن يكون إنتاج السلعة متوافقاً مع رغبات المستهلكين فيها وأن يكون العائد من إنتاجها مسوفاً للجهود التي بذلت في إنتاجها وتوصيلها إلى المستهلكين كذلك الحال بالنسبة للمعلومات المحاسبية فإنها تتبع من احتياجات الذين يستخدموها والتي تعتمد على طبيعة الأنشطة الاقتصادية والقرارات التي تتخذها هذه الفئات. يمثل تعبير التقارير المالية تعبيراً أكثر عمومية من القوائم المالية أن يضم فضلاً عن القوائم والملاحظات عليها قدراً آخر من المعلومات التي تتعلق مباشرة مثل تقرير الإدارة وتقرير مراقب الحسابات. فالشركات المساهمة مثلاً تقدم تقارير مرحلية (نصف أو ربع سنوية) إضافة إلى تقريرها السنوي وتتضمن تلك التقارير معلومات مالية أخرى سواء كمية أو وصفية إذ يتم بيان بعض المعلومات في التقارير المالية بطريقة أفضل باستخدام أساليب أخرى خلاف القوائم المالية حيث يتم ذلك بناء على تعليمات رسمية أو لوائح الجهات الحكومية أو العرف السائد أو رغبة الإدارة في أظهر هذه المعلومات (حنان، ٢٠٠٥: ٨) وتقسّم التقارير المالية إلى :

١- القوائم المالية ، ب- تقرير الإدارة ، ج- تقرير مراقب الحسابات

١- القوائم المالية: تمثل القوائم المالية أهم جزء من أجزاء التقارير المالية وتمثل المصدر الرئيسي للمعلومات التاريخية عن نشاط الوحدة خلال فترة معينة وهي تضم مجموعة من المعلومات المالية الأساسية التي تصدرها الوحدة الاقتصادية مرتبة في جداول تعد وفق مواصفات معينة وذلك بموجب مجموعة من المفاهيم والمبادئ والمعايير المحاسبية وعلى أساس منطقي وبصورة منسقة وتشمل (قائمة الميزانية أو قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق

المساهمين، قائمة التدفقات النقدية، الملاحظات وملخصا للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية، القوائم المالية الإضافية أو الملحق).

- قائمة الميزانية (المركز المالي): وهي القائمة التي تبين المعلومات الخاصة بالموارد الاقتصادية والالتزامات على تلك الموارد للوحدة الاقتصادية في لحظة زمنية معينة. وتساهم في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس لحساب معدلات العائد وتقييم هيكل رأس المال في الوحدة وتقدير درجة السيولة والمرونة المالية (كيسو، ١٩٩٩، ٢٢٤).

- قائمة الدخل :- تقيس هذه القائمة مدى نجاح عمليات الوحدة الاقتصادية خلال مدة محاسبية محددة وفي تحديد ربحية الوحدة وقيمة الاستثمار وقدرتها الائتمانية.

- قائمة التغيرات في حقوق الملكية :- تعرض هذه القائمة التغيرات الحاصلة خلال المدة المحاسبية المنتهية على البنود الخاصة بحقوق المساهمين ومنها الأرباح والخسائر المحققة خلال المدة وكذلك تأثير الحركة على أسهم الخزينة أو أية بنود أخرى لها تأثير مباشر على حقوق المساهمين وكذلك توزيعات الأرباح المقررة للمساهمين سواء كانت في شكل توزيعات نقدية أو أسهم وذلك بعد اعتمادها والموافقة عليها من قبل الجمعية العامة.

- قائمة التدفقات النقدية :- حيث تلخص هذه القائمة كافة التدفقات النقدية الداخلة (inflows) والتدفقات النقدية الخارجة (outflows) للوحدة خلال مدة زمنية معينة وهي تمثل تطور لقائمة التغيرات في المركز المالي والتي كانت تهتم بتغيرات رأس المال العامل. ومن متطلبات المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بأعداد قائمة التدفق النقدي ومنها المعيار المحاسبي الدولي رقم (٧) يجب أن تصنف المعلومات التي تعرضها هذه القائمة على ثلاثة مجموعات (أنشطة) وهي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية . ويتألف كل منها من نوعين من التدفقات تدفقات نقدية داخلية وأخرى خارجة (القاضي وحمدان، ٢٠٠١، ٢٣٠). وتوجد طريقتان لأعداد قائمة التدفقات النقدية هما :

- الطريقة المباشرة: والتي بموجبها يتم تجاهل الربح ويتم تحديد صافي التدفق من الأنشطة التشغيلية عن طريق طرح المبالغ النقدية المستخدمة في أنشطة التشغيل من المقبوضات النقدية المحصلة من العملاء ومن أنشطة تشغيلية أخرى.

- الطريقة غير المباشرة: والتي بموجبها يتم تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية وذلك بتعديل صافي الربح أو الخسارة ذات الصلة غير النقدية المستخرج من قائمة الدخل المعد على أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدي.

- الملاحظات وملخصا للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات :- عادة ما يضاف إلى المعلومات التي تقدمها القوائم المالية ملاحظات وقوائم ملحقة وكذلك الجداول التوضيحية وتعد الملاحظات الملحقة بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها إذ تعزو أهميتها في المساعدة على فهم القوائم المالية وتوضيح المعلومات التي يصعب أدرجها في تلك القوائم (دهمش، ١٩٩٥: ٣٥).

- القوائم المالية الإضافية الملحقة :- هناك قوائم ملحقة أو إضافية تقوم بأعدادها بعض الوحدات الاقتصادية أما بصورة طوعية (اختيارية) أو بناء على توصيات محاسبية وذلك لمقابلة ظروف معينة أو لتنظيم أوضاع خاصة ومنها قوائم لبيان تفاصيل بعض الإجماليات الهامة الواردة بالقوائم المالية الأساسية ، قوائم مالية موحدة لمجموعة من الوحدات التي تكون وحدة اقتصادية متكاملة وقوائم مالية قطاعية عن خطوط الإنتاج والتوزيع في الوحدات ذات النشاط المتعدد وغيرها من القوائم الملحقة الأخرى مثل (قائمة لبيان التوقعات المستقبلية، قائمة لبيان أهداف الوحدة، قائمة القيمة المضافة ، قائمة لبيان حجم معاملات قائمة لبيان المعاملات مع العالم الخارجي (الشيرازي، ١٩٩٠: ٢١٠) (حنان، ٢٠٠٥: ٦٣) إصدار هذه القوائم (الإضافية) يمثل اتجاها حديثا في المحاسبة نحو التوسع في الإفصاح .

مما سبق ترى الباحثة أن لكل قائمة من هذه القوائم المالية التي تم التطرق إليها أهمية كبيرة باعتبارها وسيلة من وسائل الإفصاح المحاسبي وأنها تعتبر عصب التقارير المالية كونها تتضمن معلومات مهمة يتطلب إيصالها لمستخدميها لمساعدتهم في الوقوف على المركز المالي وتقييم الأداء والسيولة المالية للوحدة الاقتصادية وقدرتها على الإيفاء بالتزاماتها وكذلك التعرف على مصادر النقد وأسلوب استخدامه والحصول على معلومات حول مقدرة الشركة على توفير النقدية وما في حكمها. فلا بد الإشارة إلى أنه يجب إعدادها وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IASB) كما يجب ملاحظة مسؤولية إعداد هذه القوائم وتوفير الإفصاح المناسب حولها وهي من مسؤولية إدارة الوحدة.

- تقرير الإدارة :- يتضمن هذا التقرير بعض المعلومات الإضافية عن بعض الأحداث أو المتغيرات التي أثرت على نشاط الوحدة والتوقعات المستقبلية والخطط الخاصة بالنمو والسياسات التشغيلية أو التمويلية والاستثمارية المتوقع أن تتبعها الوحدة مستقبلاً.

- تقرير مراقب الحسابات :- يعد تقرير مراقب الحسابات من مصادر المعلومات الهامة الأخرى والمراقب هو شخص مهني يقوم بأجراء فحص مستقل للمعلومات المحاسبية التي تعرضها الوحدة فإذا وصل المراقب لقناعة بان القوائم تمثل المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للوحدة بصورة صادقة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فانه يبدي رأي غير متحفظ ، ويهدف هذا التقرير إلى تقديم معلومات تتعلق برأي المدقق الخارجي أو مراقب الحسابات بشأن اتفاق المعايير المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ولا يستخدم للإفصاح عن أية معلومات مالية جوهرية عن الوحدة. وعند إعداد المراقب للتقرير فانه يتبع معايير التقرير التالية:(لطفي،٢٠٠٥:٤٩٨)

وتهدف التقارير المالية إلى تحقيق عدة أهداف :- (سعدون ، ٢٠٠٩ : ٢٠)

أ- تزويد المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين والمستخدمين الآخرين بمعلومات ملائمة لاتخاذ قرارات الاستثمار والإقراض والقرارات المشابهة الرشيدة .

ب- توفير المعلومات التي لها علاقة بالتدفقات النقدية المستقبلية لقرارات الاستثمار والإقراض تتخذ وفقاً لتوقعات المستثمرين بزيادة الموارد النقدية.

ت- تقديم المعلومات لتقدير مدى قدرة الإدارة على توفير السيولة اللازمة لحماية حقوق الملاك.

ث- تزويد المديرين والإدارة العليا بالمعلومات المفيدة تمكنهم من اتخاذ القرارات التي تهم الملاك وكذلك تقرير البيانات المالية والمعلومات التفسيرية والتوضيحية.

ثالثاً: الإفصاح المحاسبي وفقاً للمعيار الدولي رقم (١) الخاص بعرض البيانات المالية

١- أهمية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة الصناعية تشكل الشركات الصناعية في أي بلد عاملاً مهماً في انتعاش وتطور الأعمال باعتبارها من القطاعات المهمة وتقوم على الثقة في الاستثمار والاقتصاد وذلك من خلال علاقتها الوثيقة مع الهيئات الحكومية

والتزامها بالقوانين والأنظمة المفروضة عليها لذلك فإن التقارير المالية لهذه الشركات تعد من المصادر المهمة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات الاقتصادية وإن الإفصاح الكافي في هذه التقارير سوف يساعد متخذي القرارات الاقتصادية في تقييم المركز المالي والأعمال والانجازات التي تقوم بها الشركات الصناعية وفهم المواصفات والميزات الخاصة لطبيعة أعمال هذه الشركات. وتأتي أهمية الإفصاح كمبدأ ثابت في أعداد التقارير المالية باعتباره من الأسس الرئيسية التي تستند عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) حيث أن هذه المبادئ تدعو إلى الإفصاح الكامل عن كافة المعلومات المحاسبية والمالية وغيرها من المعلومات الهامة التي لها علاقة بنشاط الجهة المعنية والواردة في بياناتها المالية وذلك لصالح المستفيدين الآخرين من هذه المعلومات. كما يستمد الإفصاح أهميته من اختلاف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات والتي تضم المستثمرين والدائنين المقرضون الزبائن والأجهزة الحكومية وغيرها. هذا وما يترتب عليها من آثار على القرارات المتخذة من قبل هذه الجهات استنادا على هذه المعلومات حيث أن الإفصاح غير الكامل وغير دقيق يتسبب في تشويه القرارات المتخذة من قبل هذه الجهات الأمر الذي من شأنه أن تترتب عليه آثار سلبية ولتطبيق مبدأ إفصاح فعال في التقارير المالية للشركات يجب مراعاة التقيد بتطبيق المعايير المحاسبية المتعلقة بالإفصاح . حيث يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين نوعية المعلومات المقدمة لمختلف فئات المستخدمين وذلك من خلال تقديم معلومات ملائمة قابلة للفهم وذات موثوقية عالية كما أنها تساهم في جعل المعلومات كما أنها تساهم في جعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة مع المعلومات للوحدات الأخرى وبين القوائم المالية للوحدة نفسها لمدد زمنية متعددة (لايقة ٢٠٠٧: ١١٤)

وقد ازدادت أهمية الإفصاح في التقارير المالية حديثا للأسباب التالية(عبيد، ٢٠٠٥: ١٥)

أ- إصدار تشريعات لضمان حقوق المستثمرين بحيث لم يعد هناك مبرر لإدارات الشركات للتهرب من الإفصاح عن المعلومات بحجة الحرص على حماية مصالح المساهمين

ب-التزام الشركات بمتطلبات وقواعد الإفصاح للمعايير التي يصدرها (مجلس معايير المحاسبة والرقابة في العراق) بشأن الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية

ت- إصدار لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار المحاسبي الدولي رقم (١)

الخاص بالإفصاح في البيانات الخاصة بالشركات وأصبح ساري المفعول في تموز

١٩٩٨

٢- المعيار الدولي رقم (١) IAS عرض البيانات المالية

هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام وذلك بهدف ضمان القابلية للمقارنة مع القوائم المالية الخاصة بالمشروع للفترات السابقة والقوائم المالية للمنشآت الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكليها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى القوائم المالية. (م.م.د. (١) الفقرة (١): ٢٠٠٦)*. أن القوائم المالية ذات الغرض العام هي تلك التي يقصد بها تلبية احتياجات المستخدمين الذي هم ليسوا في وضع يمكنهم فيه طلب تقارير مصممة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحددة (م.م.د. (١) الفقرة (٣)).

مكونات البيانات المالية:

وتتضمن ما يلي :

أ- الميزانية العمومية (المركز المالي)

ب- قائمة الدخل

ت- قائمة تبين ما يأتي : (١) كامل التغيرات في حقوق المساهمين، (٢) التغيرات في حقوق

المساهمين عدا عن تلك الناشئة من العمليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات عليهم

ث- قائمة التدفق النقدي

ج- السياسات المحاسبية والإيضاحات

المبادئ العامة :

ويقوم هذا المعيار على أساس المبادئ العامة الآتية:

١- العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية:

يقتضي العرض العادل عرضاً صادقاً لآثار المعاملات والأحداث ويفترض أن ينتج عن تطبيق

المعايير الدولية بيانات مالية financial statement تحقق عرضاً عادلاً (م.م.د. (١)

الفقرة (١٣)). كما يجب على المنشأة التي تتمثل قوائمها المالية للمعايير الدولية الإفصاح عن هذه الحقيقة في الملاحظات (م.م.د. (١) الفقرة (١٤)). في بعض الأحيان تتوصل الإدارة الى ان الامتثال لمطلب في أحد المعايير سيكون مضللا أي يتعارض مع هدف القوائم المالية لذلك تبتعد عن تبني ذلك المتطلب (م.م.د. (١) الفقرة (١٧)).

وفي هذه الحالة تكون ملزمة بالإفصاح عن الآتي: (م.م.د. (١) الفقرة (١٨)).
أ- أن الإدارة توصلت إلى أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل المركز المالي للمشروع وأدائه المالي وتدفقاته النقدية.

ب- أنها امتثلت في النواحي للمعايير كافة فيما عدا أنها خرجت عن متطلبات بند معين من أجل تحقيق عرض عادل.

ج- عنوان المعيار الذي خرج عنه المشروع وطبيعة هذا الخروج.

٢- فرضية استمرارية المنشأة:

يلزم المعيار الإدارة بأجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة ويجب أعداد القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمرة ما لم يكن هناك نية لدى الإدارة أما تصفية المنشأة او التوقف عن المتاجرة أو لم يكن أمامها بديل آخر سوى ذلك، وعندما لا يتم أعداد القوائم المالية على أساس ان المنشأة مستمرة فانه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية أو سبب عدم اعتبار المنشأة مستمرة (م.م.د. (١) الفقرة (٢٣)).

٣- أساس الاستحقاق المحاسبي:

يشترط المعيار أن يتم أعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي ووفقاً لهذا الأساس يتم الاعتراف بالمعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها وليس عندما يتم استلام أو دفع النقد أو ما يعادله (م.م.د. (١) الفقرة (٢٥)).

٤- ثبات العرض (الاتساق):

يشترط المعيار أن يتم المحافظة على أسلوب العرض والتصنيف للبنود في القوائم المالية من فترة إلى أخرى ويستثنى هذا الشرط في حالتين: (م.م.د. (١) الفقرة (٢٧): (٢٠٠٦).

أ- عند حدوث تغيير كبير في طبيعة عمليات المنشأة يؤثر على طريقة التصنيف والعرض والتغيير سينجم عنه عرض أفضل للإحداث والعمليات.

ب- إذا تطلب معيار دولي آخر إجراء تغيير في أسلوب العرض.

٥- المادية والتجميع:

يجب عرض كل بند مادي بشكل مستقل في القوائم المالية ويجب تجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة، ولا توجد حاجة لعرضها بشكل مستقل (م.م.د (١) الفقرة (٢٩): ٢٠٠٦).

٦- المقاصة:

يوجب هذا المعيار عدم إجراء مقاصة بين الموجودات والمطلوبات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر، كذلك عدم إجراء مقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات إلا إذا كان هناك معيار محاسبة دولي آخر يسمح بها (م.م.د (١) الفقرة (٣٢)).

٧- المعلومات المقارنة:

ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي بخلاف ذلك يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة للمعلومات الضرورية في القوائم المالية كافة ، ويجب إدخال المعلومات المقارنة في المعلومات السردية والوصفية عندما تكون ضرورية لفهم القوائم المالية للفترة الحالية (م.م.د (١) الفقرة (٣٦)).

٨- السياسات المحاسبية:

هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات التي تتبناها المنشآت في إعداد وعرض القوائم المالية (م.م.د (١) الفقرة (١٠٨))، زيادة على ذلك من المهم بالنسبة للمستخدمين أن يكونوا على اطلاع بأسس القياس المستخدمة لأنها تشكل الأساس الذي تم بموجبه أعداد القوائم المالية (م.م.د (١) الفقرة (١٠٩)).

المبحث الثاني

الجانب التطبيقي

ستقوم الباحثة بتحليل التقارير المالية للشركة (عينة البحث) لبيان مدى تلبيتها لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي (١) فضلا عن أعداد قائمتي التدفقات النقدية والتغير في حقوق المساهمين على وفق متطلبات هذا المعيار.

نبذة تعريفية عن شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية ومواد التجميل والمياه:
تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس المرقمة ٣٣٤٦ في ١٩/٤/١٩٨٩ استنادا لقانون الشركات رقم ٣٦ لسنة ١٩٨٣. تاريخ الإدراج في سوق الأوراق المالية في ٢٧/١١/٢٠٠٤. يبلغ رأس مال الشركة (٦٤٦٩٢٦٧٣٥٠) دينار مقسم إلى ٦٤٦٩٢٦٧٣٥٠ سهم.

تهدف الشركة إلى المساهمة في دعم وتطوير الحركة الصناعية في العراق وتعزيز الاقتصاد الوطني في المجال الدوائي. تقوم الشركة بالنشاطات الإنتاجية التالية :

- خط إنتاج الحبوب ويشمل : أجهزة التحضير / مكائن الكبس / حلات الكسوة/ماكينة التغليف للأشرطة.

- خط إنتاج الشرابات ويشمل : خزانات التحضير/خط التعبئة وكبس الأغذية/ماكينة لصق اللي بل.
- خط إنتاج الماء المقطر : منظومة كاملة لإنتاج الماء لأغراض الإنتاج مع خطوط الإمداد.

١- تحليل التقارير المالية للشركة (عينة البحث) لبيان مدى تلبيتها لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (١)

ت	الفقرة التي يجب الإفصاح عنها ضمن المعيار	مدى تطبيق الشركة للفقرة	الملاحظات
A	متطلبات عامة		
١	تشتمل القوائم المالية على (قائمة الميزانية العامة، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق المساهمين، قائمة التدفقات النقدية)	مطبق	أن الشركة لم تقم بأعداد قائمة التغيرات في حقوق المساهمين
٢	الإفصاح عن المعلومات المقارنة للفترة السابقة	مطبق جزئيا	قيام الشركة بالإفصاح عن المعلومات المقارنة مع الفترة السابقة فقط في (قائمة الميزانية العمومية وحساب لمتاجرة والإنتاج والأرباح والخسائر)

٣	أعداد القوائم المالية فيما عدا قائمة التدفقات النقدية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي	مطبق	
٤	الالتزام بنفس طريقة العرض من فترة لأخرى	مطبق	
٥	أعداد القوائم المالية على أساس أن الشركة مستمرة في أعمالها في المستقبل وليس هناك نية لتصفية الشركة	مطبق	
٦	الالتزام بإعطاء عنوان لكل قائمة مالية أو للإيضاحات	مطبق	
B	قائمة الميزانية العمومية والإيضاحات المتممة لها		
٧	عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة في صلب الميزانية العمومية بشكل منفصل	مطبق	
٨	احتواء الميزانية في صلبها على الموجودات والمطلوبات الرئيسية	مطبق	
٩	عرض في الميزانية تحليل للبنود الرئيسية الواردة فيها	مطبق	
١٠	الإفصاح عن مفردات الموجودات الثابتة ومخصص اندثارها وكذلك الإضافات والاستبعادات ولكل موجود على حده	مطبق	
١١	الإفصاح عن مفردات بنود المخزون	مطبق	تم الإفصاح عن مفردات بنود المخزون مصنفاً إلى (مخزون الخامات والمواد الأولية ، مخزون الوقود والزيوت ، مخزون المواد الاحتياطية ، مخزون التعبئة والتغليف ، مخزون المتنوعات ، مخزون الإنتاج)
١٢	الإفصاح عن مفردات المدينين	مطبق	تم الإفصاح عن مفردات المدينين مصنفاً إلى (عملاء ، حسابات مدينة متنوعة)
١٣	الإفصاح عن مفردات النقدية	مطبق	تم الإفصاح عن مفردات النقدية متضمناً (نقدية لدى الصندوق ، ونقدية لدى المصارف)
١٤	الإفصاح عن عدد الأسهم المصرح بها والمدفوعة والقيمة الاسمية لكل سهم	مطبق	
١٥	الإفصاح عن أنواع الاحتياطات	مطبق	الإفصاح عن أنواع الاحتياطات (احتياطي توسعات ، احتياطي قانوني ، أرباح غير موزعة)
١٦	الإفصاح عن تصنيفات المخصصات	مطبق	لكن لوحظ هناك اختلاف بين الرصيد الظاهر في الميزانية العمومية لغاية ٢٠١٦/١٢/٣١ حيث بلغ (صفر) وبين الرصيد الظاهر في التفاصيل

		حيث بلغ (١٥٥٥٣٤٠٨٦٣) دينار وهذا مخالف للمعيار الدولي رقم (١) حيث أدرج ضمن التفاصيل مخصص الاندثار المتراكم علما أن المخصصات تشمل فقط المخصصات التي لا تتعلق بأصول معينة	
١٧	الإفصاح عن مفردات الدائنون	مطبق	تم الإفصاح عن مفردات الدائنون مصنفا إلى (مجهزون ، حسابات دائنة متنوعة)
C	قائمة الدخل والإيضاحات المتممة له		
١٨	يجب أن يشمل كشف الدخل (الإيرادات ، تكاليف التمويل، الربح والخسارة)	غير مطبق	عدم وجود لكشف الدخل وإنما هناك حساب الإنتاج والمتاجرة والإرباح والخسائر والتوزيع . وقد تضمن الإفصاح فيه عن (الإيرادات ، كلف النشاط الجاري ، الفائض القابل للتوزيع)
١٩	عرض بنود الإيرادات والمصروفات في الكشف أو الإيضاحات بشكل منفصل	مطبق	
٢٠	الإفصاح عن مكونات الإيرادات في القائمة أو الإيضاحات	مطبق	حيث تم الإفصاح في حساب الإنتاج والمتاجرة والإرباح والخسائر والتوزيع عن (صافي المبيعات دون ذكر تفاصيل هذا الحساب أي أجمالي المبيعات المردودات السماجات ، أيراد بيع المخلفات مدموجة معه الفوائد أي لم يتم الإفصاح عن المبالغ التي تمثل النشاط الأساسي بشكل منفصلا عن أيراد الفائدة ، إيرادات تحويلية وإيرادات أخرى) أما في الإيضاحات فكان الإفصاح بشكل مفصلا عن كل بند لم يذكر تفصيله في الحساب
٢١	الإفصاح عن مكونات المصروفات في القائمة أو الإيضاحات	مطبق جزئيا	لم يتم الإفصاح بشكل واضح في حساب الإنتاج والمتاجرة والإرباح والخسائر والتوزيع عن المصروفات أما في الإيضاحات فكان الإفصاح عن (الرواتب والأجور ، المستلزمات السلعية ، المستلزمات الخدمية ، الاستخدامات الأخرى)
٢٢	الإفصاح عن صافي أرباح أو (خسارة) العام وحصة الضريبة وتوزيعات الأرباح	مطبق	لم يتم الإفصاح عن حصة ضريبة الدخل وتوزيعات الأرباح كون

		الشركة قد حققت عجزاً هذا العام	
D	قائمة التدفقات النقدية		
٢٣	أظهار التدفقات النقدية مصنفة حسب النشاطات (التشغيلية ، الاستثمارية ، التمويلية)	غير مطبق	
٢٤	عرض التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة أو غير المباشرة	غير مطبق	
٢٥	عرض بشكل منفصل الفئات الرئيسية لأجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تنشأ من النشاطات الاستثمارية والتمويلية	غير مطبق	
٢٦	الإفصاح بشكل مستقل عن التدفقات النقدية المدفوعة أو المقبوضة من بيع أو شراء الموجودات الثابتة والفوائد	غير مطبق	
٢٧	الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية المتعلقة بالفوائد المدفوعة وتصنيفها ضمن الأنشطة التشغيلية	مطبق جزئياً	كل الفقرات تم تصنيفها على أنها ضمن الأنشطة التشغيلية وتم إظهار الفوائد مدموجة مع إيجارات الأراضي
E	قائمة التغيرات في حقوق المساهمين		
٢٨	تعرض في صلب قائمة التغيرات في حقوق المساهمين الأرصدة الافتتاحية في بداية السنة لحقوق الملكية (رأس المال ، الاحتياطات وربح أو (خسارة) المدورة)	غير مطبق	
٢٩	مبلغ المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية أو التوزيعات	غير مطبق	
F	إيضاحات السياسات المحاسبية		
٣٠	تقديم معلومات حول أساس أعداد القوائم المالية	غير مطبق	
٣١	الإفصاح عن السياسة المتبعة في تسجيل المعاملات الخاصة بالإيرادات والمصروفات	غير مطبق	تم الإفصاح ضمن القوائم المرفقة لفقرة الإيرادات بأنها تتضمن القيمة العادلة لبيع البضائع والاعتراف بمبيعات البضائع عند تسليم البضائع
٣٢	الإفصاح عن السياسة المتبعة في احتساب الاندثار	مطبق	تم الإفصاح عن اعتماد الشركة طريقة القسط الثابت وعن النسب المستخدمة في احتساب الاندثار حيث كانت ١٠% سنوياً على كافة الموجودات و ٥% على المباني
٣٣	الإفصاح عن السياسة المتبعة في الاعتراف بالمخصصات	مطبق	تم الإفصاح بأنه يتم الاعتراف بالمخصصات عندما يكون على الشركة التزام قانوني ناشئ عن أحداث سابقة
٣٤	الإفصاح عن طريقة تحويل المعاملات المتحققة بالعملة الأجنبية	مطبق	
٣٥	الإفصاح عن الطريقة المتبعة في تقييم المخزون	مطبق	حيث تم الإفصاح عن الطريقة المتبعة في تقييم المخزون بالكلف

		أو بصافي القيمة القابلة للاسترداد	
٣٦	الإفصاح عن الامتثال لمعايير التقارير المالية عند أعداد القوائم المالية	غير مطبق	
G	تقرير مجلس الإدارة		
٣٧	الإفصاح عن (بلد الشركة وعنوان مقرها الرئيس - طبيعة عملها وأنشطتها الرئيسية)	مطبق	
٣٨	الإفصاح عن (الهيكل التنظيمي للشركة - عدد موظفيها والدورات التدريبية)	مطبق	
٣٩	الإفصاح عن المعوقات والمخاطر التي تتعرض لها الشركة	مطبق	
٤٠	الإفصاح عن التوسعات والخطط المستقبلية للشركة	مطبق	
K	تقرير مراقب الحسابات		
٤١	توجيه التقرير إلى الجهة الموكلة له بعملية التدقيق	مطبق	
٤٢	وجود توضيح يبين أن الشركة تحتفظ بقيود وسجلات محاسبية منتظمة	مطبق	
٤٣	يتضمن التقرير توضيح يبين مسؤولية المدقق أبدأء الرأي المحايد في القوائم المدققة	غير مطبق	
٤٤	الإشارة إلى ماهية المعايير المتبعة في عملية التدقيق (محلية أم دولية)	غير مطبق	
٤٥	توضيح يبين أن أعداد القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة	غير مطبق	
	نسبة التطبيق	٦٤%	

الجدول من أعداد الباحثة

٢- أعداد قائمتي التدفق النقدي وقائمة التغيرات في حقوق المساهمين

عند الاطلاع على كشف التدفق النقدي للشركة (عينة البحث) تبين ان الشركة لأتعدده وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية حيث لم تبين مصادر التدفق النقدي الموزعة بين العمليات التشغيلية ،الاستثمارية والتمويلية . لذا تم أعداد قائمة التدفقات النقدية من قبل الباحثة بالاعتماد على بيانات كشف التدفق النقدي المعد من قبل الشركة وفقا للطريقة المباشرة للسنة المنتهية ٢٠١٦/١٢/٣١ يبين مصادر التدفق النقدي حسب مصادره من العمليات المذكورة أعلاه:

قائمة التدفق النقدي للسنة المنتهية ٢٠١٦/١٢/٣١

			<p><u>التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية</u></p> <p><u>النقد المستلم من:</u></p> <p>الإيرادات التشغيلية</p> <p>المدينون</p> <p>١٧٢٠١٠٦١٧٨</p> <p>-٣٥٠٧٨٠٧٠</p> <p><u>النقد المدفوع عن:</u></p> <p>المخزون</p> <p>الدائنين</p> <p>٩٠٦٤٢٣</p> <p>٢٥٦٠٦٤٥٥</p> <p>١٩٠٠٦٣٣٢٠٧</p> <p>١٢٣٦٢٤٩٠٦</p> <p>٤٥٥٧٠٨٥٣</p> <p>١٦٨٥٠٢٨١٠٨</p> <p>٢٠٩٦٣٤١٨٤٤</p> <p>صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية</p> <p><u>التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية</u></p> <p><u>النقد المستلم من :</u></p> <p>فوائد دائنة</p> <p>٤٨٧٣٢٨٨٠</p> <p>٤٨٧٣٢٨٨٠</p> <p>-٤١١٣١٣٧٣٦</p>
<p>-١٣٢٦١٣٥١١</p> <p>-٥٤٣٩٢٧٢٤٧</p> <p>١٧١٩٠٧٨٢٤٧</p> <p>١١٧٥١٥٠٩٥٨</p>	<p>١٨١٣٤٦٣٩١</p>	<p>١٨١٣٤٦٣٩١</p>	<p><u>النقد المدفوع عن :</u></p> <p>زيادة في الموجودات ومشروعات تحت التنفيذ</p> <p>صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية</p> <p>صافي التدفق النقدي من الأنشطة أعلاه</p> <p>رصيد النقد في ٢٠١٦/١/١</p> <p>رصيد النقد في ٢٠١٦/١٢/٣١</p>

القائمة من أعداد الباحثة

لقد تم التوصل لنفس مبلغ الرصيد الظاهر في كشف التدفق النقدي المعد من قبل الشركة (عينة البحث) ولكن أن أعداد القائمة على أساس تبويب التدفقات على الأنشطة الثلاثة (التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية) سيوفر معلومات للمستثمرين والمقرضين والمالكين والدائنين

تساعدهم في صنع القرارات المالية والاستثمارية والائتمانية. وتمكنهم من استيعاب وإدراك الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية الناتج من العمليات وذلك من خلال توفير مؤشر للعلاقات المتبادلة بين عناصر التدفقات النقدية.

أما بالنسبة لقائمة التغيرات في حقوق المساهمين فان الشركة لم تقم بأعدادها وذلك لان القاعدة العراقية رقم (٦) لم تذكر هذه القائمة . حيث قامت الباحثة بأعداد نموذج لهذه القائمة للشركة (عينة البحث) لسنة المالية ٢٠١٦ وستكون بالشكل التالي:

قائمة التغيرات في حقوق المساهمين للسنة المنتهية ٢٠١٦/١٢/٣١

المجموع	أرباح أو خسائر مدورة	احتياطي إلزامي	احتياطي توسعات	رأس المال المدفوع	
٧٥٤٨٩٥٦١٩٦	٣٨٩٦٤١٣٤٩	١١٤٩٧٤٣٤٧	٥٧٥٠٧٣١٥٠	٦٤٦٩٢٦٧٣٥٠	رصيد أول المدة ١/١ زيادة أو (تخفيض) رأس المال ربح(خسارة) السنة محول لاحتياطيات
----	---	---	---	---	
(٢٢٢٦٨٤٩٧)	(٢٢٢٦٨٤٩٧)	----	---	---	
----	-----	----	----	----	
٧٥٢٦٦٨٧٦٩٩	٣٦٧٣٧٢٨٥٢	١١٤٩٧٤٣٤٧	٥٧٥٠٧٣١٥٠	٦٤٦٩٢٦٧٣٥٠	الرصيد في ٢٠١٦/١٢/٣١

القائمة من أعداد الباحثة

من خلال الاطلاع على القائمة نلاحظ أن الشركة لم تقم بزيادة أو تخفيض لرأس المال وكذلك أن الشركة خلال سنة ٢٠١٦ قد حققت عجز (خسارة) لهذا لم تظهرمبالغ محولة للاحتياطيات. يلاحظ مما تقدم وبعد عرضنا واقع الإفصاح في التقارير المالية للشركة (عينة البحث) يمكن القول بأنها تلبى نسبة ٦٤% من متطلبات الإفصاح التي تتطلبها المعايير المحاسبية الدولية مما يجعل هذه التقارير المنشورة لاتؤدي إلى توفير كل المعلومات المالية والمحاسبية أي أنها غير كافية وقاصرة عن تلبية احتياجات مستخدميها من تلك المعلومات التي تمكنهم من اتخاذ القرارات الرشيدة. وهذا ما يثبت صحة الفرضية (بان أعداد التقارير المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يساهم في إعطاء صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ونتيجة الأعمال إضافة إلى توضيح مقدار التدفقات النقدية المالية والحصول على بعض المؤشرات الرئيسية للشركة مثل السيولة وقدرة الشركة على توليد النقدية وما في حكمها

المبحث الثالث

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- ١- أن أعداد التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية يجعلها أكثر مصداقية وشفافية وتوفر معلومات محاسبية موثوقة تساعد المستخدمين على مختلف فئاتهم في ترشيد قراراتهم الاقتصادية.
- ٢- أن إفصاح الشركات العراقية المساهمة عن البنود الأساسية لعناصر الميزانية العمومية وبشكل منفصل وبدون استثناء يدل على وجود اهتمام والتزام الشركات بالإفصاح عن هذه البنود مما يعني ان البيانات المالية التي تقدمها الشركات تمتاز بالوضوح والمصداقية .
- ٣- وجود الإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي يمكن أن تبين العديد من الأمور الغامضة في القوائم المالية والتي لا يمكن ذكرها ضمن هذه القوائم المالية .
- ٤- اظهر البحث أن الشركة تفصح عن السياسات المحاسبية الخاصة بـ
- السياسة المحاسبية الخاصة بتقييم المخزون
- السياسة الخاصة بتحويل المعاملات المتحققة بالعملة الأجنبية
- السياسة المحاسبية المتبعة في احتساب الاندثار
٥- أن الإفصاح في تقرير الإدارة يتماشى مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ويعكس واقع الشركة بشكل واضح
- ٦- وجود عدم اهتمام الشركة (عينة البحث) بما يأتي
- تنظيم قائمة التدفقات النقدية حسب أسلوب العرض المطلوب في المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص أظهار التدفقات النقدية على ثلاثة أنشطة وهي التدفقات النقدية الناتجة من العمليات (التشغيلية ، الاستثمارية والتمويلية)
- عدم تنظيم قائمة التغيرات في حقوق المساهمين

ثانياً : التوصيات

- ١- الاهتمام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية كأداة فاعلة لتحسين الإفصاح وزيادة الثقة بالمعلومات المحاسبية.
- ٢- ضرورة قيام الشركات المساهمة بأعداد ونشر كافة التقارير المالية والتي تتضمن (الميزانية العمومية ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق المساهمين والإيضاحات

المتمة للقوائم المالية) دون حذف أي منها لأنها تعد جزء لا يتجزء من التقارير المالية وكذلك لاحتوائها على كافة المعلومات التي تحتاجها الجهات المستفيدة المختلفة.

٣- ضرورة تلبية الشركات المساهمة متطلبات الإفصاح الواردة في المعايير المحاسبية الدولية عند أعداد التقارير المالية لزيادة الثقة بالمعلومات ومساعدة مستخدميها لفهم أكثر محتوياتها والاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات .

٤- عقد دورات تدريبية للمدققين والمحاسبين وتدريبهم على معايير المحاسبة الدولية والمعالجات المحاسبية لكي يكونوا مؤهلين للقيام بعملية التدقيق لحسابات الشركات.

المصادر :

١- أبو زيد ، محمد المبروك ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ، ايتراك للنشر والتوزيع، مصر، ٣٠٠٥.

٢- التقرير السنوي والحسابات الختامية لشركة المنصور للصناعات الدوائية لسنة ٢٠١٦

٣- التميمي، سحر سعدون، متطلبات الإفصاح والشفافية في التقارير المالية ودورها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية/ جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير، ٢٠٠٩.

٤ - الخطيب، د. خالد، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثمن، العدد الثاني، ٢٠٠٢.

٥ - الشيرازي ، د. عباس مهدي ، نظرية المحاسبة ، الطبعة الأولى، السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، ١٩٩٠

٦- القاضي ، حسين وحمدان ، مأمون "" المحاسبة الدولية "" الطبعة الأولى ، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠١.

٧- المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية /المعيار الدولي رقم (١) "" عرض البيانات المالية "" ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان، ٢٠٠٦.

٨- المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق

٩- النقيب، كمال عبد العزيز، ""نظرية المحاسبة"" الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ٢٠٠٤.

١٠- حنان، رضوان حلوة ، مدخل النظرية المحاسبية- الإطار الفكري والتطبيقات العملية ، دار وائل للنشر ، عمان ، ٢٠٠٥.

١١- دهمش ، د.نعيم حسني وآخرون ، مبادئ المحاسبة والأصول العلمية والعملية ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، الجامعة الأردنية ، ١٩٩٥.

١٢- زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٩، العدد (١)، ٢٠٠٧.

١٣ - سجينى، طلال إبراهيم، أصول المحاسبة المالية في الإسلام، القاهرة، مكتبة وهبة، ١٩٩٦

- ١٤- عبيد، فداء عدنان، الإفصاح في القوائم المالية للمصارف- دراسة مقارنة للتطبيقات المعمول بها في العراق مع المعيار الدولي رقم (٣٠)/ جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير، ٢٠٠٥.
- ١٥- فداء الدين، محمد وآخرون، الأثر المتوقع لمعيار العرض والإفصاح على مستوى الإفصاح في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية، جامعة الملك سعود، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، ١٩٩٠.
- ١٦- قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل للشركات الخاصة والمختلطة
- ١٧- كيسو، دونا لد ووبجانت، جيرى، المحاسبة المتوسطة، ترجمة د. احمد حامد الحاج وسلطان الحمد السلطان، الجزء الأول، دار المريخ، ١٩٩٩.
- ١٨- لايقة، رولا كاسر، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار (دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري)، رسالة ماجستير، ٢٠٠٧.
- ١٩- مطر، محمد وآخرون، "" التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح "" دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٤.

20- Divine,Carl,"Some Conceptual problems In Accounting Measurement
"Researching Accounting Measurement, edited by R.Jaedicke and x. Ijiri,(A.A.A
Evanston,Fll,1961).

21- Hendrickson, Eldon, " Accounting Theory" New Yourk, Richard D, 1992.

22- Thomas, Dyckman
R, and Dukes, Roland E and Davis, Charles J,"Intermediate Accounting" 4th ed,
Irwin Mc Gram- Hill, 1998.