الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

مساهمة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم16 في تحسين القوائم المالية

دراسة حالة: شركة قديلة للمياه المعدنية –بسكرة–

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبتين:

- مريم بوزيان
- مسعودة رحماني

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- عبد العالي شحتاني

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- الحـــاج عامـــــر	- أستاذ محاضرأ	رئيسا	بسكرة
- عبد العالي شحتاني	- أستاذ مساعد أ	مقررا	بسكرة
- محمد نجيـب دبابـش	- أستاذ مساعد أ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2022-2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

مساهمة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم16 في تحسين القوائم المالية

دراسة حالة: شركة قديلة للمياه المعدنية –بسكرة–

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبتين:

- مريم بوزيان
- مسعودة رحماني

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- عبد العالي شحتاني

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- الحـــاج عامـــــر	- أستاذ محاضر أ	رئيسا	بسكرة
- عبد العالي شحتاني	- أستاذ مساعد أ	مقررا	بسكرة
- محمد نجيـب دبابـش	- أستاذ مساعد أ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2022-2023

شكر وتقدير

نحمد الله عز وجل الذي ألهمنا الصبر والثبات وأمدنا بالقوة والعزم على مواصلة مشوارنا الدراسي وتوفيقه لنا في إنجاز هذا العمل، فنحمدك اللهم ونشكرك على نعمتك وفضلك ونسألك البر والتقوى، ومن العمل ما ترضى، وسلام على حبيبه وخليله الأمين عليه أزكى الصلاة والسلام.

كما نتقدم بالشكر إلى والدينا الكريمين لدعمهما المتواصل لنا

ونتوجه بالشكر إلى أستاذنا المشرف "**شحتاني عبد العالي**" اعترافا بجميله أولا على قبوله الإشراف على هذه الدراسة وثانيا على توجيهاته ونصائحه.

كما نشكر القائمين على مؤسسة قديلة لتسهيلهم للعمل وتقديمهم المساعدة اللازمة لانجاز هذه المذكرة.

ونشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد لإتمام هذا العمل.

إهداء

فخرا وشرفا أعتز بها فوق الواجب وأنا أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى بهجة القلب وهبة الرب وكمال الود، إلى التي تعبت لأرتاح وسهرت لأنام وحلمت لأنال،

إلى الشمس التي تضيء صباحي والقمر الذي ينير ليالي.

" أمي"

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقني قطرة الحب، إلى من كلت أنامله ليقدم لنا لحظة السعادة، إلى من حصد الأشواك ليمهد لي طريق العلم إلى القلب الكبير

" أبي"

إلى إخواني وأخواتي وفقهم الله لما يحبه ويرضاه إلى أستاذي المشرف على جميل عطائه، الذي أنار سبيل هذا العمل ورسم طريقه فله منا كل التقدير والاحترام.

رحماني مسعودة

بوزيان مريم

ملخص الدراسة

الملخص:

إن الهدف من إنجاز هذه الدراسة هو التعرف على كيفية مساهمة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم16 الخاص بالممتلكات والتجهيزات، المعدات في تحسين القوائم المالية وإبراز التأثير الذي يطرأ عليها، وقد تم إسقاط مجال الدراسة على مؤسسة ڤديلة للمياه المعدنية –بسكرة–، وتم اختيار قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لسنة 2018 من أجل الدراسة، كما تم الاعتماد في تحقيق هذا البحث على المنهج الوصفي من خلال دراسة قواعد ومتطلبات IAS16 وكذا عموميات حول القوائم المالية وجودتها.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن عملية إعادة التقييم للتثبيتات العينية لها أهمية كبيرة في المؤسسة ما يجعلها تؤثر على القوائم المالية وتساعد في إظهار صورتها الحقيقية وجعلها أكثر إرشاد في اتخاذ القرارات.

الكلمات المفتاحية: معيار محاسبي دولي رقم16، إعادة تقييم، خسارة قيمة، تثبيتات عينية، جودة القوائم المالية.

Summary:

The objective of this study is to identify how the application of IAS 16 on property and equipment contributes financial statements, equipment in improving financial statements and highlighting their impact, the study area was dropped on the Gedila Mineral Water Foundation (Biskra). The financial position list and the 2018 income list were selected for the study; this research has also been based on the descriptive approach by examining the IAS16's rules and requirements, as well as generalities about financial statements and their quality.

This study found that the reassessment of in-kind confirmations is of great importance in the organization, affecting financial statements and helping to demonstrate their true image and make them more meaningful in decision-making.

Keywords: IAS 16, reassessment, value loss, in-kind fixations, quality of financial statements.

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
شكر وتقدير	
الإهداء	
ملخص الدراسة	
فهرس المحتويات	II-I
قائمة الجداول والأشكال	IV-III
قائمة الاختصار والرموز	V
ملاحق الدراسة	VI
مقدمة	أ-ب-ج- د- هـ- و
الفصل الأول: مدخل للتعريف بالمعيار المحاسبي الدولي رقم16 وعرض القوائم المالية	
تمهيد	08
المبحث الأول: عموميات حول المعيار المحاسبي الدولي رقم16" الممتلكات وتجهيزات، المعدات".	09
المطلب الأول: مفهوم المعيار المحاسبي الدولي رقم16	10
المطلب الثاني: أساسيات عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم16	12
المطلب الثالث: قياس الاهتلاك وخسارة القيمة	17
المطلب الرابع: قياس الممتلكات والمباني والمعدات عند الإيقاف والإفصاح	20
المطلب الخامس: تحليل مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع IAS16 في معالجة الأصول المادية.	22
المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية.	23
المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وخصائصها	24
المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية ومستخدميها	27
المطلب الثالث: الاعتبارات الهامة لعرض القوائم المالية	30
المطلب الرابع: عرض القوائم المالية والإفصاح عنها وفق معايير المحاسبة الدولية	33
المطلب الخامس: جودة القوائم المالية	46
المطلب السادس: مقارنة القوائم المالية وفق SCF ومعايير المحاسبة الدولية	48
المبحث الثالث: أثر استخدام إعادة تقييم التثبيتات العينية في تحسين القوائم المالية	55
المطلب الأول: أثر إعادة تقييم التثبيتات العينية على عناصر القوائم المالية	56

المطلب الثاني: تأثير إعادة التقييم التثبيتات العينية في تحسين القوائم المالية	57
خلاصة الفصل	58
الفصل الثاني: مساهمة المعيار المحاسبي الدولي رقم16 في تحسين القوائم المالية بمؤسسة قديلة للمياه المعدنية – بسكرة–	
تمهيد	60
المبحث الأول: عرض عام لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية–بسكرة–	61
المطلب الأول: تقديم مؤسسة قديلة للمياه المعدنية	61
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية	63
المبحث الثاني: استخدام المعيار المحاسبي الدولي رقم16 في تحسين القوائم المالية لمؤسسة قديلة – بسكرة –	65
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي	65
المطلب الثاني: تطبيق إعادة التقييم وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 على القوائم المالية لمؤسسة قديلة –بسكرة–	71
خلاصة الفصل	77
الخاتمة	79
قائمة المراجع	83
الملاحق	

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	طرق اهتلاك الأصول المادية.	18
02	الفرق بين القوائم المالية والتقارير المالية.	25
03	مستخدمو المعلومات المالية وحاجاتهم من المعلومات.	30
04	قائمة المركز المالي في n+1/12/31	37
05	قائمة الدخل المستقلة في نهاية الفترة (n+1) حسب الطبيعة.	39
06	قائمة الدخل الشامل في نهاية الفترة (n+1) حسب الطبيعة.	40
07	قائمة الدخل الشامل في نهاية الفترة (n+1) حسب الوظيفة.	40
08	قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة).	43
09	قائمة التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة).	43
10	قائمة التغيرات في حقوق الملكية.	45
11	أثر إعادة التقييم في تحسين القوائم المالية.	57
12	إيجاد معامل إعادة التقييم في 2018/12/31.	66
13	القيمة الإجمالية بعد إعادة التقييم 2018/12/31.	66
14	اهتلاك الآلة بعد إعادة التقييم 2018/12/31.	66
15	فارق إعادة التقييم.	67
16	اهتلاك الآلة بالقيمة الإجمالية بعد إعادة التقييم.	67
17	أصول قائمة المركز المالي في 2018/12/31.	71
18	خصوم قائمة المركز المالي في 2018/12/31.	72
19	قائمة الدخل في 2018/12/31.	74

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	الخصائص النوعية للقوائم المالية.	27
02	أهداف القوائم المالية.	28
03	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ڤديلة – بسكرة –	64

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
IVSC	International Valuation Standards Council	مجلس معايير التقييم الدولية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
VNC	Valeur Nette Comptable	القيمة المحاسبية الصافية

ملاحق الدراسة

الرقم	عنوان الملحق
01	بطاقة تقنية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية –بسكرة–
02	جدول اهتلاك آلة لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية –بسكرة–
03	جدول اهتلاك معدات نقل لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية –بسكرة–
04	أصول الميزانية المحاسبية لمؤسسة قديلة في 2018/12/31
05	خصوم الميزانية المحاسبية لمؤسسة قديلة في 2018/12/31
06	جدول حساب النتائج لمؤسسة قديلة في 2018/12/31

مقدمة

شهد العالم موجة غير مسبوقة من التطور والتغيير امتدت إلى كافة المجالات الاقتصادية والسياسية، التكنولوجية ولم يعد هناك استقرار وثبات في بيئة الأعمال، خاصة مهنة المحاسبة التي تأثرت بالتحولات والتغيرات في الأسواق العالمية والاقتصاديات الدولية، الأمر الذي تطلب إعادة النظر في مختلف المعالجات المحاسبية خاصة تقييم وإعادة تقييم التثبيتات العينية. وبما أن معايير المحاسبة الدولية أصبحت ذات أهمية كبيرة على الصعيد الدولي ووجودها أمر مهم وضروري، قد خصصت عدة معايير لإعادة تقييم الأصول من بينها المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الخاص بالممتلكات والمعدات، تجهيزات المتعارف عليها بمصطلح التثبيتات العينية، وهي عبارة عن أصول مقتناة بهدف استخدامها في العمليات الإنتاجية للاستفادة منها لفترة زمنية طويلة. وهذا للحد من الاختلافات بين المؤيدين للتقييم واعتباره كأساس لقياس عناصر القوائم المالية وبين المعارضين لفكرة التقييم واعتباره أداة سلبية تؤثر على مصداقية وشفافية القوائم المالية كون هذه الأخيرة مرآة عاكسة لوضعية المؤسسات الاقتصادية من خلال ما توفره من خصائص نوعية مفيدة لمستخدميها. لذلك يعتبر هذا الربط بين المعيار المحاسبي الدولي رقم16 والقوائم المالية في الدراسات المحاسبية مجالا بحثيا خصبا يساعد المؤسسات الاقتصادية في تحديد الفائدة من تطبيق هذا المعيار في تثبيتاتها العينية وتأثيرها على القوائم المالية للمؤسسة ما يعكس الوضعية المالية لها من ربح أو خسارة.

1- إشكالية الدراسة

نظرا لكبر حجم التثبيتات العينية في المؤسسات الاقتصادية بمكوناتها من ممتلكات وتجهيزات ومعدات...، وأهميتها الكبيرة تسعى المؤسسات إلى إعادة تقييمها بدقة وقياسها وكذلك الإفصاح عنها بما يعكس أثره على جودة وتحسين القوائم المالية من حيث المصداقية والشفافية. وبناء على هذا يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة على النحو التالي:

كيف يساهم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم16 في تحسين القوائم المالية لمؤسسة قديلة بسكرة؟

2- التساؤلات الفرعية

للتمكن من الإجابة على إشكالية البحث أعلاه، قمنا بطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يوجد توافق في قواعد إعادة تقييم التثبيتات العينية بين SCF وIAS16؟
- هل يؤثر إعادة تقييم التثبيتات العينية وفق IAS16 على جودة القوائم المالية؟
- هل يوجد ما يعرقل المؤسسة محل الدراسة من تطبيق قواعد المعيار المحاسبي الدولي رقم16؟
- هل تطبق مؤسسة قديلة قواعد إعادة تقييم التثبيتات المنصوص عليها في IAS16؟

3- فرضيات الدراسة

للإجابة على التساؤلات الفرعية السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- يوجد توافق في قواعد إعادة تقييم التثبيتات العينية بين SCF وIAS16.
- تؤثر عملية إعادة التقييم للتثبيتات العينية وفق IAS16 على جودة القوائم المالية.

- تواجه المؤسسة محل الدراسة عراقيل في تطبيق قواعد المعيار المحاسبي الدولي رقم16 أبرزها القواعد الجبائية.
- لا تطبق مؤسسة قديلة قواعد إعادة تقييم التثبيتات العينية وفق ما جاء به IAS16.

4- أهمية الموضوع

- تكمن أهمية هذه الدراسة في توجه مختلف مؤسسات نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية نتيجة الاتجاه المتزايد نحو توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي. الأمر الذي تطلب إعداد قوائم مالية تتميز بالموثوقية والملائمة وخالية من الأخطاء.
- تعتبر محاسبة الأصول المادية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 من متطلبات الاقتصاد الجزائري حيث أصبحت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تهتم بتفاصيل وبنود عملية إعادة تقييم التثبيتات العينية كون أن التثبيتات تمثل جزء كبير من رأس مال المؤسسات الاقتصادية.
- إضافة إلى ذلك فإن أهمية الدراسة تتمثل في كونها حافزا للمؤسسات من أجل تطبيق قواعد هذا المعيار من خلال المعالجة المحاسبية الخاصة بالممتلكات والمعدات، التجهيزات.

5- أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف أهمها:

- مناقشة مدى إمكانية تطبيق هذا المعيار على المؤسسة محل الدراسة.
- إبراز أهمية وأثر إعادة تقييم التثبيتات العينية وفق متطلبات IAS16 على القوائم المالية.
- التعرف على مدى التوافق بين SCF وIAS16.
- البحث على الحلول الممكنة لتمكين المؤسسة محل الدراسة من تطبيق المعيار 16.
- تبيين سبب عدم اعتماد القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات العينية.

6- أسباب اختيار الموضوع

إن اختيار موضوع الدراسة يعود لأسباب ذاتية وأخرى موضوعية وهي كالآتي:

- **أسباب ذاتية**

- الرغبة الشخصية في دراسة الموضوع.
- كون موضوع الدراسة يندرج ضمن تخصصنا الأكاديمي المتعلق بالمحاسبة.

- **أسباب موضوعية**

- الأهمية البالغة لهذا الموضوع لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية.
- محاولة إيضاح أهمية تطبيق هذا المعيار في المؤسسات الاقتصادية.
- توجه المؤسسات الاقتصادية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية من أجل قوائم مالية موحدة.

7- منهج الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة لقد اتبعنا في دراستنا هذه على المنهج الوصفي الموافق للدراسة النظرية بغية الإلمام والإحاطة بمختلف المصطلحات والمفاهيم المتعلقة بجوانب الموضوع، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج دراسة حالة، حيث تم إسقاط الدراسة على مؤسسة قديلة.

أما بالنسبة للأدوات المستعملة فإنه تم الاعتماد على الكتب والأطروحات والمذكرات، أما على المستوى التطبيقي فتم الاعتماد على التقارير الخاصة بالمؤسسة والتي تم الحصول عليها من طرف المؤسسة محل الدراسة وبمساعدة محاسب المؤسسة ذاتها.

8- حدود الدراسة

الحدود المكانية: تمت الدراسة في مؤسسة قديلة للمياه المعدنية – بسكرة –

الحدود الزمانية: تم الاعتماد على معلومات مؤسسة قديلة للمياه المعدنية – بسكرة – لسنة 2018.

9- الدراسات السابقة

- دراسة عبد الخالق أودينة (2021)، بعنوان اثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية، دراسة ميدانية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، هدفت هذه الدراسة إلى تحديد اثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر والتعرف على مدى إمكانية الاعتماد على القيمة العادلة كأساس في الإفصاح المحاسبي ومعرفة الفروق بين الإجابات أفراد العينة حول اثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية، وبغية الوصول إلى هذه الأهداف بطرق علمية تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي لجمع وتحليل بيانات عينة الدراسة المتمثلة في الأكاديميين والمهنيين المحاسبين لولاية الجزائر كما تم سبق ذكرها واختيار الاستبيان كأداة رئيسية في الدراسة الميدانية، وفي الأخير توصل الباحث إلى جملة من النتائج من بينها أن شروط الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات غير متوفرة في البيئة المحاسبية الجزائرية وأبرزها السوق النشطة، وعلى أن مدخل القيمة العادلة قادر على تجاوز العديد من الآثار السلبية لبدائل التقييم والقياس المحاسبي الأخرى كتجاوز أثر التضخم على القوائم المالية، أيضا من بين النتائج المتوصل إليها أن الاعتماد على القيمة العادلة يساهم في تحسين نتائج عملية التسيير في المؤسسة والتعبير الصادق عن قيم التثبيتات التي تتضمنها القوائم المالية.
- دراسة عبد القادر قادري (2021)، بعنوان إجراءات القياس المحاسبي للأصول الثابتة الملموسة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، دراسة مقارنة مع معايير المحاسبة الجزائرية وتهدف هذه الدراسة إلى عرض أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص قياس الأصول الملموسة الثابتة والوقوف على أهم إجراءات القياس المحاسبي لعناصر الأصول الملموسة الثابتة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ومدى التوافق بين إجراءات القياس بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية، ومن أبرز النتائج المتوصل إليها وجود عدة بدائل متاحة لقياس نفس العنصر من القوائم المالية مثل استخدام نموذج إعادة التقييم ونموذج

التكلفة وأيضا بأنه من خلال مقارنة متطلبات القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية محل الدراسة والنظام المحاسبي المالي، أن المتطلبات الواردة في SCF مستمدة من المعايير.

- دراسة بن قطيب علي وحطاب دلال (2019)، بعنوان أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 والنظام المحاسبي المالي، حيث يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في مدى تكييف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات أهم البنود في القوائم المالية بما يحقق جودتها وأيضا تحديد مدى التوافق بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 والنظام المحاسبي المالي، وبغية الوصول لهذه الأهداف تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي والتاريخي والاستقرائي، وكانت ابرز النتائج المتوصل إليها تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 في المؤسسات الجزائري ينتج عنه قوائم مالية ذات جودة عالية لاتخاذ القرارات المختلفة وأيضا الالتزام بالمعيار رقم 01 يحقق زيادة الثقة في التقارير المالية.
- دراسة فارس بن يدير (2015)، بعنوان واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، دراسة ميدانية فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين، وتهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مشاكل القياس القائم على التكلفة التاريخية في كونها تمهد الطريق لضرورة الاستغناء عنها في القياس المحاسبي لعدم موثوقية القياس المحاسبي بها والتعرف على مفهوم وأهداف القيمة العادلة ومشكلات تطبيقها والمبررات التي دعت إلى التحول من مبدأ التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة بالإضافة إلى ذلك تحليل الخصائص النوعية وعلاقتها بالقياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة، لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في الجانب النظري والمنهج الوصفي في الجانب التطبيقي من خلال استعمال أداة الاستبيان للوقوف على آراء عينة من المختصين والمهنيين، وابرز النتائج المتوصل نجد أن المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية تطبق محاسبة القيمة العادلة وأن تطبيق القيمة العادلة أثر ايجابي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تعظيم الخصائص النوعية لتلك المعلومات.
- دراسة بدرة بن تومي (2013)، بعنوان آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، دراسة تطبيقية وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية معايير المحاسبية الدولية وخصائصها، بالإضافة إلى متطلباتها لعرض القوائم المالية والإفصاح، والتعرف على خصوصية المصارف الإسلامية والمسائل المحتملة التي يثيرها تطبيق معايير المحاسبة الدولية لإعداد قوائمها المالية لإبراز تحديات كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية والمصارف الإسلامية في هذا المجال، أيضا تهدف إلى محاولة تقييم عرض القوائم المالية ومستوى الإفصاح للمصارف الإسلامية المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية، ولتحقيق ذلك اعتمدت هذه الدراسة على منهج دراسة حالة ببيت التمويل الكويتي، وتم التوصل إلى مجموعة من النتائج من بينها تعبر معايير المحاسبة عن مبادئ وإرشادات ضرورية لتوحيد الممارسة العملية، وتتولى جهات معينة بإصدارها وإلزامها على مختلف الكيانات لتحقيق الغرض من وجودها وأن المصاريف الإسلامية تعد البديل الإسلامي للمصارف التقليدية فهي لا تتعامل بالفائدة الربوية لا أخذا ولا إعطاء، وتتجنب جميع الأنشطة والمعاملات التي تحرمها الشريعة الإسلامية كما أخذت من وسائل الاستثمار المباحة صيغا بديلة عن الاقتراض والإقراض

ومن الأرباح بديلا عن الفوائد الثابتة في المصارف التقليدية وأن المعايير تهدف تعزيز فهم القوائم المالية وقابلية مقارنتها مما يساعد على ترشيد القرارات المتخذة بناء عليها، وهذا من خلال توحيد أسس عرضها وحجم المعلومات المفصح عنها.

- دراسة سائد نبيل غياضة سليم غياضة (2008)، بعنوان مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالممتلكات والمصانع والمعدات، دراسة تحليلية وتسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من بينها الوقوف على مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 16، والتعرف على أهم الصعوبات التي تحد من الالتزام بتطبيق معيار المحاسبة الدولي 16، بالإضافة إلى تقديم المقترحات التي من شأنها أن تساهم في تطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي 16، وللوصول إلى هذه الأهداف تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة العينة المتمثلة في المحاسبين العاملين في الشركات الصناعية المساهمة التي رأسمالها يساوي نصف مليون دولار فأكثر والمسجلة لدى مسجل الشركات في وزارة الاقتصاد الوطني، واختيار الاستبيان لجمع البيانات والمعلومات، ومن أبرز النتائج المتوصل عليها من طرف الباحث نجد بأنه لا تلتزم الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بقواعد المعيار المحاسبة الدولي رقم 16، وهناك العديد من الصعوبات التي تحد من التزام الشركات الصناعية بقطاع غزة لتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي 16 والتي من بينها عدم رغبة الإدارة بإظهار المركز المالي الحقيقي للشركة وقصور برامج التعليم المحاسبي في التعريف بمتطلبات المعايير.

- **التعقيب على الدراسات السابقة**

تناولت الدراسات السابقة المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الخاص بالممتلكات والتجهيزات والمعدات لكن كل دراسة ركزت على زاوية معينة وقامت بتحليلها وتشخيصها بغرض الوصول إلى نتائج محاسبية قابلة للتطبيق في المؤسسات الاقتصادية وكذلك قلة الدراسات التطبيقية في البيئة المحاسبية الجزائرية نظرا لواقعها الغير المتوافق مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 16واللجوء إلى أداة الاستبيان واختيار عينات ذات علاقة بمجال المحاسبة لإعطاء مصداقية للنتائج المتحصل عليها.

تشترك دراستنا مع الدراسات السابقة فيما يلي:

- التطرق إلى الممتلكات والتجهيزات والمعدات حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.
- التطرق إلى منظور النظام المحاسبي المالي للممتلكات والتجهيزات والمعدات.
- التعريف بنموذج إعادة التقييم باستخدام القيمة العادلة.
- عرض القوائم المالية وفق للمعيار المحاسبي الدولي رقم 01 ومقارنته مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

وما يميز دراستنا عن باقي الدراسات السابقة هو التطرق إلى أهم وابرز النقاط التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 ثم تسليط الضوء على نموذج إعادة التقييم وأثره في تحسين القوائم المالية للمؤسسة وذكر الإجراءات الواجب إتباعها عند إعادة التقييم بمطابقة بنود المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 مع القرار 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، إضافة إلى أن دراستنا تطرقت إلى معايير التفرقة في تحميل التكاليف المتعلقة بالتثبيتات.

10-هيكل الدراسة

قصد الإلمام بالجوانب الرئيسية للدراسة وقصد الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي، تسبقهم في ذلك مقدمة وتليهم خاتمة.

- **مقدمة:** تضمن إشكالية الدراسة وتساؤلاتها الفرعية، وفرضياتها، بالإضافة إلى أهمية الموضوع وأسباب اختياره، والهدف من الدراسة، والمنهج المناسب والمتبع لإتمامها، إلى جانب الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع أو جزء منه وكذا هيكل الدراسة.
- **الفصل الأول للدراسة:** المعنون ب" **مدخل للمعيار المحاسبي الدولي رقم16 وعرض القوائم المالية** " تناولنا فيه ثلاثة مباحث، المبحث الأول تم التطرق فيه إلى عموميات حول المعيار المحاسبي الدولي رقم16، أما بخصوص المبحث الثاني تطرقنا إلى ماهية القوائم المالية، بالإضافة إلى المبحث الثالث الذي درسنا فيه أثر استخدام إعادة تقييم التثبيتات العينية في تحسين القوائم المالية.
- **الفصل الثاني للدراسة:** كان بعنوان "**مساهمة المعيار المحاسبي الدولي رقم16 في تحسين القوائم المالية بمؤسسة ڤديلة للمياه المعدنية – بسكرة–** " تناولنا فيه مبحثين، المبحث الأول عبارة عن عرض عام لمؤسسة ڤديلة للمياه المعدنية، بينما المبحث الثاني تم فيه التطرق إلى استخدام المعيار المحاسبي الدولي رقم16 في تحسين القوائم المالية لمؤسسة ڤديلة.
- **خاتمة:** تضمنت الخاتمة حوصلة للموضوع، واختبار لفرضيات الدراسة التي تم وضعا من قبل، وأهم النتائج المستخلصة، بالإضافة إلى مقترحات وآفاق مقدمة.

الفصل الأول

مدخل للمعيار المحاسبي الدولي رقم16 وعرض القوائم المالية

- المبحث الأول: عموميات حول المعيار المحاسبي الدولي رقم16" الممتلكات والتجهيزات، معدات"
- المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية
- المبحث الثالث: أثر استخدام إعادة تقييم التثبيتات العينية في تحسين القوائم المالية

تمهيد:

عرفت معايير المحاسبة الدولية انتشارا واسعا وقبولا عالميا، حيث بادرت مختلف دول العالم لتبنيها ومواكبة متطلباتها من اجل التقليل من الفروقات في التطبيقات المحاسبية بين دول العالم وإمكانية المقارنة بين قوائمها المالية وتوحيد أسس عرضها، لذلك سعت الجزائر إلى تعديل نظامها المحاسبي المالي ليتكيف مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

ومن بين المعايير المحاسبة الدولية التي أثارت اهتمام الكثير من المهنيين المحاسبيين وأيضا المؤسسات الاقتصادية نجد المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 المعنون "بالممتلكات والتجهيزات والمعدات"، وما جاء به من طرق لتقييم التثبيتات العينية مواكبة لمتطلبات السوق الحالي...، وعن التغيرات التي قد تحصل من تبني ما نص عليه هذا المعيار على عناصر القوائم المالية.

ولذلك سنحاول من خلال هذا الفصل تقديم كافة المعلومات وأهم النقاط التي تناولها المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 إلى جانب ذلك تقديم للقوائم المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، ليتضمن الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "الممتلكات والتجهيزات والمعدات"

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية

المبحث الثالث: أثر استخدام إعادة تقييم التثبيتات العينية في تحسين القوائم المالية

المبحث الأول: عموميات حول المعيار 16" الممتلكات والتجهيزات والمعدات"

لقد تطرقت العديد من معايير المحاسبة الدولية سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة إلى محاسبة التثبيتات العينية طويلة الأجل، وهذا نظرا لحيازتها على جزء كبير من رأسمال المؤسسات الاقتصادية والتوجه نحو إعادة تقييم هذه الأصول باستخدام القيمة العادلة، لنجد بذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 شامل لكل ما يخص قياس وتقييم الممتلكات والتجهيزات والمعدات (التثبيتات العينية).

ولتقديم أكثر تفصيل حول المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 سنتطرق إلى العناصر التالية:

المطلب الأول: مفهوم المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.

المطلب الثاني: أساسيات عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.

المطلب الثالث: قياس الاهتلاك وخسائر القيمة للممتلكات والتجهيزات والمعدات.

المطلب الرابع: قياس الممتلكات والتجهيزات والمعدات عند الإيقاف والإفصاح.

المطلب الخامس: تحليل مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع IAS16 في معالجة التثبيتات العينية.

المطلب الأول: مفهوم المعيار المحاسبي الدولي رقم 16

إن المعيار المحاسبي الدولي الممتلكات والتجهيزات والمعدات من المعايير المهمة التي أصبحت يستعان بها في فهم واستيعاب كل ما يخص التثبيتات العينية وفيما مدخل عام للتعريف بهذا المعيار.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي رقم 16

تم احتساب هذا المعيار في المرة الأولى في مارس 1982، وتم إجراء عليه عدة تعديلات أولها في ديسمبر 1993، وكان الهدف من هذا التعديل إضفاء إمكانية المقارنة للبيانات المالية. ثم في 1997 أجري تعديل آخر ليصبح أكثر انسجاما مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 والمتعلق بعرض البيانات المالية، وكان آخر تعديل لهذا المعيار في عام 1998 حيث أجريت عليه تعديلات جوهرية لتكون متناسقة مع معايير المحاسبة الدولية رقم 22، 36 و37.(غادر، 2016، صفحة 189)

الفرع الثاني: هدف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي 16

أولا: هدف المعيار المحاسبي الدولي 16

"يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمعدات، أي تحديد توقيت الاعتراف بالأصل وقيمته المعترف بها والنفقات الاستهلاكية المتعلقة به والواجبة التسجيل، إضافة إلى أساس تقييم هذه التثبيتات العينية غير الجارية".(منال، 2010، صفحة 33)

ثانيا: نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16

يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 16 في المحاسبة عما يلي: (حميدات و أبو نصار، 2017، الصفحات 236-237)

- الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة أو توريدها للمشتري والأصول المستخدمة من قبل الإدارة والأصول المعدة لغايات تأجيرها للغير، أي تلك الأصول التي يتم اقتنائها لتسيير أعمال المؤسسة الاقتصادية ومن المتوقع أن تستخدم لا أكثر من فترة واحدة؛
- الأصول النباتية المولدة (المنتجة) للمنتجات البيولوجية مثل الأشجار المثمرة حيث يتم تصنيفها ومعالجتها كأصول غير متداولة ملموسة إعتبارا من 2016/1/1. ولا ينطبق هذا على المواشي أو الأصول التي لها صفات مشتركة لأنها مولدة لمنتوجات بيولوجية ويمكن استهلاكها بذاتها.أي أن المواشي تنتج منتوجات بيولوجية مثل الحليب ويتم استهلاك لحومها لذلك تعالج كأصول بيولوجية ضمن معيار 41"الزراعة "؛

لا يغطي هذا المعيار ما يلي:

- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي 05؛
- الأصول البيولوجية المستخدمة في قطاع الزراعة (تعالج في المعيار 41)؛
- حقوق استخراج ومخصصات المصادر الطبيعية كالبترول والفحم.

إلا أنه يمكن تطبيق هذا المعيار على الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات أو الأصول البيولوجية وحقوق التعدين.

الفرع الثالث: مصطلحات خاصة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 16

هناك مجموعة من المصطلحات ورد ذكرها في المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 ومن الضروري الإشارة إليها وهي كالتالي:(غياضة، 2008، الصفحات 34-35)

- **المبلغ المرحل:** هو المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي اهتلاك متراكم وأية خسائر انخفاض في قيمته؛
- **التكلفة:** هي مبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل المعطى للحصول على الأصل في وقت شرائه أو إنشائه؛
- **القيمة القابلة للاهتلاك:** هي تكلفة الأصل أو أي مبلغ أخر يحل محله في القوائم المالية ناقصا قيمة الخردة؛
- **الاهتلاك:** هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للاهتلاك للأصل على مدى حياته الإنتاجية؛
- **القيمة الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية معينة:** هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المؤسسة الاقتصادية نشوؤها من الاستخدام المستمر للأصل ومن التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تتكبدها ضد تسوية الالتزام؛
- **القيمة العادلة:** هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت؛
- **خسارة انخفاض القيمة:** هي مقدار زيادة المبلغ المرحل للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد؛
- **الممتلكات والمصانع والمعدات:** هي أصول ملموسة:
  - ✓ تحتفظ بها المؤسسة الاقتصادية من اجل استخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع والخدمات، أو الإيجار للغير أو لأغراض إدارية؛
  - ✓ من المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة؛
- **الحياة الإنتاجية:** هي إما القدرة الزمنية المتوقع استخدام الأصل خلالها من قبل المؤسسة الاقتصادية، أو هي عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي تتوقع المؤسسة الاقتصادية الحصول عليها من الأصل؛
- **المبلغ القابل للاسترداد:** صافي سعر بيع الأصل أو قيمة استخدامه أيهما أعلى؛
- **القيمة المتبقية للأصل:** هي المبلغ المقدر الذي تحصل عليه المؤسسة الاقتصادية حاليا من التصرف بالأصل بعد اقتطاع التكاليف المقدرة للتصرف، إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي.

المطلب الثاني: أساسيات عرض المعيار المحاسبي الدولي 16

من خلال هذا العنصر سنتطرق إلى عرض المعيار المحاسبي الدولي 16 الخاص بالممتلكات والتجهيزات والمعدات، والتركيز على أهم الجزيئات التي جاء بها من قياس وطرق التقييم ومختلف الإفصاحات.

الفرع الأول: مفهوم الممتلكات والتجهيزات والمعدات

"تعتبر الممتلكات والتجهيزات والمعدات من التثبيتات العينية والتي تمتلك لغرض الاستخدام في نشاط المؤسسة أو بقصد تأجيرها للغير ويتوقع استخدامه لأكثر من فترة مالية".(بن عيشي، 2020، صفحة 42)

وبموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 تعتبر الممتلكات والتجهيزات والمعدات تثبيتا عينيا إذا توفر الشرطين التاليين: (شنوف، 2016، صفحة 237)

- عندما يحتمل أن يدر إلى المؤسسة بمنافع اقتصادية مستقبلية تتعلق بالأصل؛
- عندما يمكن قياس تكلفة الأصل بكل موثوقية.

الفرع الثاني: القياس المبدئي للممتلكات والتجهيزات والمعدات

يشير المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 أن كل عقار، مصانع وتجهيزات تقاس مبدئيا بالتكلفة التاريخية (قادري، 2021، صفحة 90)

أولا: تكاليف الأصول المقتناة:(شنوف، 2016، صفحة 238)

تشمل تكلفة الممتلكات، والتجهيزات والمعدات ثمن شرائها، الذي يتضمن الرسوم الجمركية وضرائب الشراء غير القابلة للاسترجاع، وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة إلى تجهيز الأصل للاستخدام المقصود وتطرح أي خصومات تجارية للوصول إلى ثمن الشراء، ومن الأمثلة على التكاليف المباشرة نجد تكاليف التركيب، تكاليف المناولة والتوصيل المبدئية، التكلفة المقدرة لتفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع إلى الحد المعترف بها كمخصص بموجب المعيار المحاسبي الدولي 37. وفي حالة تأجيل السداد لعنصر من الممتلكات والتجهيزات والمعدات إلى ما بعد المدة العادية للائتمان فان تكلفته تساوي الثمن النقدي المعادل ويتم الاعتراف بالفرق بين هذه القيمة وإجمالي المدفوعات كفوائد خلال فترة الائتمان إلا إذا تم رسملتها حسب المعالجة البديلة المسموح بها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 23.

بالإضافة إلى هذه التكاليف المباشرة أشار المعيار أيضا إلى تكاليف غير مباشرة ولكنها متعلقة بالأصل وتندرج كمصروف في قائمة الدخل وهي: (جمعة، 2014، صفحة 182)

تكاليف الدعاية والترويج، تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة، التكاليف الإدارية والعمومية غير مباشرة، الخسائر التشغيلية الأولية...

ثانيا: تكاليف التثبيتات العينية الملموسة المصنعة داخليا (قادري، 2021، صفحة 91)

ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 على أن تحدد تكلفة الأصل الذي تشيده المؤسسة باستخدام نفس المبادئ للأصل المشتري، وإذا كانت المؤسسة تصنع أصولا مشابهة للبيع في سياق أعماله العادية، تكون تكلفة الأصل عادة هي نفس تكلفة الأصل المنتج للبيع، لذلك يجب استبعاد أي أرباح داخلية في الوصول إلى هذه التكلفة، وبالمثل لا يدخل في تكلفة الأصل المبني داخليا المبالغ غير العادية من تلف المواد أو أية مواد مستهلكة في الإنتاج.

ثالثا: تكلفة التثبيتات العينية الملموسة المقتناة بالتبادل:(عزوز، 2016، صفحة 66)

في بعض الأحيان قد يتم امتلاك التثبيتات العينية عن طريق المبادلة الكلية أو الجزئية، وتقاس تكلفة تلك العناصر بالقيمة العادلة للأصل المستلم والذي يعادل القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه بعد تعديله باس مبالغ نقدية أو نقدية معادلة لها

ويمكن الإشارة إلى حالتين عند اقتناء الأصول عن طريق المبادلة:

- عند اقتناء المؤسسة لأصول مشابهة لها أي في نفس مجال النشاط وأيضا قيمتها العادلة مشابهة لها، فان تكلفة الأصل المقتني في هذه الحالة تعادل القيمة الدفترية للأصل المستبدل به ولا يتم تسجيل أية أرباح أو خسائر عن هذه المبادلة؛
- عند اقتناء أصل ولكن غير مشابه لها أي لا يستخدم في نفس مجال النشاط وله قيمة عادلة مختلفة فان تكلفة الأصل المقتني تحدد عادة بالقيمة العادلة لهذا الأصل أو بقيمة الأصل المستبدل به بعد تسويتها بالفرق الذي تحملته أو حصلت عليه سواء في شكل عيني أو نقدي.

رابعا: التكاليف المتكبدة بعد الشراء أو الإنشاء الذاتي:

فيما يخص التكاليف اللاحقة لشراء أو إنشاء أصل مادي ملموس فقد أشار المعيار إلى ثلاث أنواع من التكاليف وهي كما يلي: (قادري، 2021، صفحة 93)

أ- **تكاليف الإصلاح والصيانة:** مثل العمالة والمواد المستهلكة، كما يمكن أن تشمل تكاليف الأجزاء الصغيرة وهذه التكاليف يتم تحميلها على الربح أو الخسارة في الفترة التي يتم فيها تحميلها؛

ب-**تكاليف الإحلال:** تشتمل على تكاليف استبدال مكونات رئيسية من الأصل وتتميز هده المكونات بان لها عمرا إنتاجيا يختلف عن العمر المفيد المتوقع للأصل الأساسي. وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالمكونات الجديدة وتستبعد المكونات المستبدلة من الدفاتر والسجلات المحاسبية؛

ج- **تكاليف الفحص الرئيسية:** الغرض منها هو الكشف عن الإعطاب والعيوب وتتميز عملية الفحص الرئيسية بأنها تعتبر احد شروط تشغيل الأصل (على سبيل المثال طائرة)، مثل هذه التكاليف يتم إضافتها إلى المبلغ المسجل للأصل وتستبعد أي قيمة مسجلة متبقية من تكاليف الفحص السابق.

وعليه يجب التمييز بين نوعين من التكاليف المتعلقة بالأصول بعد الشراء والمتمثلة في: (غياضة، 2008، صفحة 51)

1. **التكاليف الايرادية:** وتسمى أيضا مصاريف الدخل، وهي عبارة عن تكاليف إضافية للتكاليف الثابتة لا تزيد من حياة الأصول ماديا، أو قابلية هذه الأصول للإنتاج، وتسجل كمصروف وتطرح من الإيرادات خلال نفس الفترة المالية التي حدثت فيها مثل: مصاريف التنظيف والتسويات، ومصاريف الصباغة ومصاريف التشحيم...
2. **التكاليف الرأسمالية:** وهي عبارة عن مصاريف للشراء أو التوسع من خلال أصول طويلة المدى أو الأجل، وهي تسجل في حساب الأصل وذلك لأن منافعها تمتد لعدة فترات محاسبية.

ولذلك وضع المحاسبون بعض المعايير للتمييز والتفرقة بين التكاليف الايرادية والرأسمالية نذكر منها ما يلي:

- **المدة:** إذا تم الاستفادة من المصروف فترات مالية تلي الفترة المالية التي أنفق خلالها فإنه يعتبر رأسماليا، وإذا استفيد منه فترة مالية واحدة فانه يعتبر ايراديا؛
- **العمر الإنتاجي:** إذا طال عمر الأصل الإنتاجي نتيجة إنفاق المصروف فإنه يعتبر رأسماليا، وأما إذا لم يؤثر المصروف على العمر الإنتاجي للأصل فانه يعتبر ايراديا؛
- **القدرة الإنتاجية:** إذا زاد المصروف من الكفاءة الإنتاجية للأصل فإنه يعتبر رأسماليا وأما إذا حافظ الأصل على كفاءته الإنتاجية فقط فان المصروف يعتبر ايراديا؛
- **حجم المصروف:** إذا كان حجم المصروف كبيرا بالنسبة لقيمة الأصل الدفترية وإذا زادت قيمة الأصل الدفترية كثيرا فإنه يعتبر رأسماليا، وأما إذا كان حجم المصروف قليلا ولم تزد قيمة الأصل كثيرا نسبيا، فإنه يعتبر ايراديا.

الفرع الثالث: القياس اللاحق للاعتراف المبدئي

نص المعيار المحاسبي الدولي 16 الممتلكات والمعدات على قياس الأصل المادي في نهاية الفترة باستخدام أحد النموذجين: (مباركي و العرابي، 2018، صفحة 263)

- **نموذج التكلفة:** يتطلب هذا النموذج أن يتم تسجيل الأصول بعد الاعتراف الأولي بالتكلفة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم وخسائر تدني القيمة.
- **نموذج إعادة التقييم:** يهدف هذا النموذج إلى تمثيل التثبيتات العينية من خلال تحديث قيمتها، وبموجب ذلك يتم إعادة تقييم التثبيتات العينية بقيمتها العادلة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم اللاحق وأية خسائر انخفاض القيمة المتراكمة.

الفرع الرابع: مفهوم القيمة العادلة

تطرقنا فيما سبق إلى إعادة التقييم الذي يعتمد على القيمة العادلة، وفي هذا العنصر تفصيل أكثر لمفهوم القيمة العادلة وشروط تحديدها.

أولا: تعريف القيمة العادلة

تعرف القيمة العادلة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير الدولية المالية 13 بأنها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظروف السوق الحالية، ويجب على المؤسسة الاقتصادية عند القياس بالقيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام في حال رغب المشاركون في السوق أخذ تلك الخصائص بعين الاعتبار عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس.(سايح و كنوشة، 2022، صفحة 191)

كما عرفتها لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي: هي مبلغ تقديري يمكن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد بحيث يتوفر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة.(بوقفة و صديقي، 2017، صفحة 27)

ثانيا: شروط تحديد القيمة العادلة

عند تطبيق القيمة العادلة لابد من توفر الشروط التالية: (بن يدير، 2015، صفحة 11)

- وجود سوق نشط (بورصة الأوراق المالية) إذا لم يكن سوق الأداة المالية نشطا تتحدد القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم ملائم يعتمد على معاملات السوق الحالية؛
- توفر كوادر المؤهلة للتعامل مع القيم العادلة؛
- توفر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارة الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة، وذلك للأخذ بروح نص المعيار وليس بنصه لمجرد فقط؛
- أن تتم العملية التبادلية بحرية تامة ومن دون ضغوط ولا يكون هناك ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية؛
- أن تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة ومستقلين وكلاهما يعمل للحصول على أكبر منفعة منه.

ثالثا: مداخل تقييم القيمة العادلة

"إن الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية"(بن يدير، 2015، صفحة 11)

ويتم القياس والإفصاح عن القيمة العادلة بأحد المداخل التالية:(شناي و امزال، 2022، صفحة 779)

أ. **مدخل السوق**: الذي يعتمد على الأسعار المعلنة بالسوق بالإضافة إلى أي معلومة أخرى متاحة وتخص أصول أو التزامات مماثلة أو قابلة للمقارنة؛

ب. **مدخل الدخل**: يعتمد هذا الأسلوب على تحيين التدفقات النقدية المستقبلية مثل أسلوب القيمة الحالية؛

ت. **مدخل التكلفة**: هذه الطريقة تقوم على أساس تحديد التكلفة الجارية لاستبدال الأصل بعد تسويتها بسبب عوامل التقادم حيث يتم قياس الأصل بتكلفة اقتناء أصل بديل بطاقة مشابهة للأصل القائم بالمؤسسة في تاريخ محدد.

في حالة اعتماد هذه المداخل يجب مراعاة ما يلي:

- الثبات في تطبيق المدخل؛
- تفضيل أسعار السوق عن تقديرات المؤسسة؛
- بإمكان المؤسسة استخدام أكثر من مدخل لقياس القيمة العادلة لنفس العنصر ثم المفاضلة بين القيم الناتجة.

رابعا: أهداف القيمة العادلة

تهدف القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، بحيث يعترف بالدخل بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المؤسسة، أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية لها، فهو يبنى على أساس أن المؤسسة مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود وبالتالي فالقيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تستلمه أو تدفعه في عملية إجبارية أو تصفية غير اختيارية أو مضطرة للبيع، وعليه يمكن حصر أهداف تطبيق القيمة العادلة في النقاط التالية: (بلعور و بن اودينة، 2017، الصفحات 728-729)

- اتخاذ قرارات استثمارية وتجارية رشيدة متعلقة ببيع أو شراء الاستثمارات (الاختيار بين البدائل) وقرارات الاندماج التي تتم بين الوحدات أو قرارات الحيازة لوحدة ما، بحيث تكون مبنية على معلومات مالية ذات موثوقية عالية؛
- التخطيط لأعمال المؤسسة؛
- تساعد معلومات القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة؛
- إضفاء الشفافية على البيانات المالية الصادرة عن المؤسسات؛
- التوجه إلى علاج أي قصور ناتج عن تطبيق مفهوم التكلفة التاريخية.

المطلب الثالث: قياس الاهتلاك وخسارة القيمة

إن الممتلكات والتجهيزات والمعدات هي أصول مادية تستخدم في النشاط الرئيسي للمؤسسات الاقتصادية لذلك فهي بمرور الوقت وتغير الظروف الاقتصادية تتطلب إلى قياس الاهتلاك وخسارة أو انخفاض في قيمتها، وهو ما سنتطرق إليه خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: مفهوم الاهتلاك

أولا: تعريف الاهتلاك

"عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الاستهلاك بأنه توزيع منتظم للقيمة القابلة للاستهلاك على مدى حياته الإنتاجية المقدرة، والقيمة القابلة للاستهلاك هي تكلفة الأصل أو أي مبلغ يحل محله في القوائم المالية ناقصا القيمة المتبقية".(سيد علي و الجوزي، 2020، صفحة 535)

ثانيا: متطلبات معالجة اهتلاك الممتلكات والمباني والمعدات: (جمعة، 2014، الصفحات 189-190)

- يتم اهتلاك بنود الممتلكات والمباني والمعدات بشكل إفرادي ولكل بند يكون له تكلفة هامة مقارنة بإجمالي البند الذي ينتمي له ذلك الأصل بشكل منفصل، ويتم إثبات مصروف هذا الاهتلاك في بيان الدخل ما لم يتم استخدام الأصل في إنتاج أصل آخر...
- يتم احتساب اهتلاك الأصل على المبلغ القابل للاهتلاك (التكلفة – قيمة الخردة المقدرة) على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي المتوقع. **والعمر الإنتاجي** المتوقع للأصل هو الفترة المستخدمة والتي تتحدد من خلال الطاقة المتوقعة للأصل أو المخرجات التي يولدها الأصل، وليس العمر الاقتصادي للأصل والتي يمكن أن تكون أطول من العمر الإنتاجي للأصل؛
- يتم مراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية (الخردة) للأصل سنويا، ويتم تعديل التقديرات من خلال معالجتها وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم08 والتي تعتبر تغيير في التقديرات المحاسبية بأثر مستقبلي وليس بأثر رجعي على القوائم المالية؛
- يتم مراجعة طريقة الاهتلاك المطبقة على الأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية وإذا حدث تغيير هام في نمط الاهتلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل، ينبغي محاسبة هذا التغيير على انه تغيير في التقدير المحاسبي وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم08؛
- يتطلب هذا المعيار الاستمرار في احتساب مصروف الاهتلاك حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز قيمته المتبقية (الخردة). يعود ذلك **لتعريف القيمة المتبقية** (الخردة) الوارد أعلاه على أنها المبلغ المقدر للأصل مطروحا منها تكاليف التخلص من الأصل المقدرة، والذي يمكن الحصول عليه حاليا من التصرف بالأصل إذا كان الأصل في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي. وبالتالي يتجاهل هذا التعريف تأثير التضخم حيث سيكون قيمة الخردة المقدرة للأصل أقل من قيمته العادلة.أي أن قيمة الخردة المقدرة للأصل هي صافي القيمة المتوقع الحصول عليها حاليا نتيجة بيع الأصل بافتراض أن أصل اليوم خردة وعلى وضعه عند انتهاء عمره الإنتاجي؛

- يبدأ احتساب الاهتلاك عندما يكون الأصل جاهز للاستخدام بالطريقة التي تتوافق والمنافع التي يتم الحصول عليها من الأصل. يتم إيقاف احتساب الاهتلاك عند إلغاء الاعتراف بالأصل(بيعه أو التخلي عنه كخردة) أو إعادة تصنيفه على انه "محتفظ به برسم البيع" أيهما اسبق وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم05، كما يتم احتساب الاهتلاك على الأصل حتى لو كان هناك توقف أو انخفاض أو تراجع في استخدام الأصل حيث أن المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول لا تستهلك فقط من خلال الاستخدام ولكن أيضا من خلال التقادم (باستثناء عند إتباع طريقة وحدات النشاط حيث يكون مصروف الاهتلاك (صفر) عندما لا يكون هناك إنتاج)، وبالتالي يجب تحديد العمر الإنتاجي بدقة على أساس الاستخدام المتوقع، وبرامج الصيانة، والقدرة المتوقعة، والإنتاج المتوقع، والتقادم، والاكتشافات الفنية أو التجارية، والمتطلبات القانونية؛
- عند زيادة قيمة الخردة المتوقعة للأصل عن المسجل (القيمة الدفترية) في وقت من الأوقات، يتم احتساب الاهتلاك بمبلغ(صفر) حتى تقل قيمة الخردة عن القيمة المسجلة أو الدفترية للأصل.

ثالثا: طرق حساب الاهتلاك (غياضة، 2008، الصفحات 58-59)

تناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 16ثلاث طرق لتحدد قيمة الاهتلاك وهي: طريقة القسط الثابت، طريقة الرصيد المتناقص، وطريقة وحدات الإنتاج.

الجدول رقم 01: طرق اهتلاك التثبيتات العينية

البيان	الاهتلاك الثابت	الاهتلاك المتناقص	الاهتلاك وحدات الإنتاج
التعريف بالطريقة	تقوم هذه الطريقة على أساس توزيع قيمة الأصل المستهلك بعد استبعاد قيمة النفاية في نهاية حياته الإنتاجية توزيعا متساويا، لذلك فانه يجب أن تحمل كل فترة محاسبية بقسط متساو من قيمة الأصل القابلة للاهتلاك، وتعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق استعمالا وشيوعا لدى المحاسبين نظرا لسهولة تطبيقها. ويحسب قسط الاهتلاك وفق المعادلة التالية: قسط الاهتلاك السنوي = (التكلفة – الخردة) / العمر الإنتاجي.	تستند هذه الطريقة على حساب قسط اهتلاك يتناقص مع مرور الزمن، إذ تتضمن على حساب قسط اهتلاك يكون عال نسبيا في السنوات الأولى من عمر الأصل، ومن ثم يتناقص تدريجيا سنة بعد أخرى بمرور عمر الأصل حتى يتلاشى مبلغ الاهتلاك في نهاية عمر الأصل بحيث إن قيمة الأصل المتبقية تعادل قيمة النفاية للأصل.	هي طريقة أخرى من طرق الاهتلاك، وتفترض هذه الطريقة أن الاهتلاك يحدث كنتيجة لاستخدام الأصل، ويحسب قسط الاهتلاك وفق هذه الطريقة من خلال المعادلة التالية: قسط الاهتلاك= [(التكلفة – الخردة)*ساعات هذا العام]/ إجمالي الساعات المقدرة

	– سهولة وبساطة حساب قسط الاهتلاك. – تحقيق العدالة في توزيع الاهتلاك لبعض الأصول الثابتة مثل المباني.	-لا يوجد حاجة لحسابات جديدة في حالة وجود إضافات للأصول، ما لم تكن هذه الإضافات تم عملها في وسط السنة. -تعتبر طريقة سهلة للاستخدام.	
العيوب	– أن هذه الطريقة لا تمثل الاستخدام الأمثل للأصل. – أن معظم التثبيتات العينية لا تحتاج إلى كثير من مصاريف الصيانة في بداية عمرها الإنتاجي.	-القيمة الدفترية للأصل لن تصبح أبدا صفر. -صعوبة التأكد من تصحيح معدل الاهتلاك.	

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على(غياضة، 2008، الصفحات 58-59)

الفرع الثاني: مفهوم خسارة القيمة للتثبيتات العينية

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 على انه يجب اختبار خسارة القيمة للممتلكات والتجهيزات والمعدات وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 36 الخاص بخسارة القيمة.

أولا: تعريف الانخفاض الأصول:(الديراوي، 2013، صفحة 26)

يعني الانخفاض في الأصول أي زيادة القيمة الدفترية المرحلة عن المبلغ القابل للاسترجاع ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي 36 أن يتم إعادة تقييم الأصل في حالة زيادة قيمته الدفترية المرحلة عن المبلغ القابل للاسترداد، وذلك بتخفيض قيمته الدفترية المرحلة، ويتم ذلك في حالتين هما:

الحالة الأولى: بالنسبة للأصول التي يتم معالجتها حسب التكلفة التاريخية فيتم الاعتراف بأي هبوط في القيمة في قائمة الدخل.

الحالة الثانية: بالنسبة للأصول التي يتم معالجتها بطريقة إعادة التقييم فيتم الاعتراف بأي هبوط في القيمة في حساب إعادة التقويم ضمن بنود حقوق المستثمرين.

من خلال التعريف السابق نستنتج أن انخفاض القيمة ناتج عن الزيادة بين القيمة الدفترية والمبلغ القابل للاسترداد.

- حيث يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم36 المبلغ القابل للاسترداد لأصل (أو وحدة مولدة للنقد) بأنه المبلغ الأعلى بين قيمته العادلة ناقص تكاليف البيع وقيمته الاستعمالية. (قادري، 2016، الصفحات 65-67)

أ- **القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع**: تعرف القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع بأنها المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة توليد النقد في صفقة وفقا لآلية السوق بين أطراف راغبة وواسعة الاطلاع، ناقص تكاليف التخلص من

الأصل، وتعرف الوحدة المولدة للنقد بأنها أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد التي تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول.

ب- **القيمة الاستعمالية:** يقصد بها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من أصل أو وحدة مولدة للنقد، وتشمل تقديرات التدفقات النقدية ما يلي:

- التدفقات النقدية الداخلة من الاستعمال المستمر للأصل؛
- التدفقات النقدية الخارجة التي تكبدها ضروري لتوليد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر للأصل (ويشمل ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستعمال) ويمكن أن تنسب مباشرة أو تخصص على أساس معقول وثابت على الأصل؛
- التدفقات النقدية الصافية (إن وجدت) التي ستستلم (أو تدفع) للتخلص من الأصل في نهاية عمره المفيد.

المطلب الرابع: قياس الممتلكات والمباني والمعدات عند الإيقاف والإفصاح

قد يحدث وأن تقوم المؤسسة بالتخلص من التثبيتات العينية التي تمتلكها لأي سبب كان، لهذا سنتناول خلال هذا العنصر إلى متطلبات التخلص من التثبيتات العينية وفق IAS 16 وأهم الإفصاحات التي جاء بها بشكل عام.

الفرع الأول: الإيقاف والتخلص من التثبيتات العينية

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 عند الاستغناء عن التثبيتات العينية ما يلي: (بن عيشي، 2020، صفحة 39)

- يجب أن يحذف بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات من الميزانية عند التخلص من الأصل أو حينما يسحب من الخدمة بصفة نهائية ولا يتوقع تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من إزالته؛
- يجب تحديد المكاسب، والخسائر الناتجة عن استبعاد أو إزالة بند من الممتلكات والتجهيزات والمعدات بالفرق بين صافي العائد من الاستبعاد والقيمة المسجلة لأصل ويجب الاعتراف بالفرق على أنه إيراد أو مصروف في قائمة الدخل؛
- عند مبادلة بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات بأصل مشابه، تكون تكلفة الأصل الذي تمت حيازته مساوية للقيمة المسجلة للأصل المتنازل عنه ولا يعتد بأي مكاسب أو خسائر تنتج عن ذلك؛
- يحاسب عن عمليات البيع والإيجار طبقا للمعيار المحاسبي رقم 17 الخاص بالمحاسبة عن العقود الايجارية؛
- عندما يتم إيقاف الممتلكات والتجهيزات والمعدات عن الخدمة الفعالة، ويتم الحفاظ عليها بغرض الإزالة فيتم إدراجها بالقيمة المسجلة في تاريخ إيقاف الأصل عن الخدمة الفعالة، وتختبر المؤسسة الاقتصادية الأصل في نهاية كل سنة مالية على الأقل لمعرفة انخفاض القيمة بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 الخاص بانخفاض قيمة الموجودات، وتعترف بأي خسارة في انخفاض القيمة تبعا لذلك.

الفرع 02: الإفصاح

يجب أن تفصح المؤسسة ضمن تقاريرها المالية بخصوص كل نوع من التثبيتات على ما يلي:(عزوز، 2016، الصفحات 77-78)

- أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية، وعندما يستخدم أكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن هذا الإجمالي لكل مجموعة من الأصول؛
- طرق ومعدلات الاهتلاك المستخدمة والسياسات المحاسبية لتكاليف الإصلاح والترميم؛
- إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الاهتلاك في بداية ونهاية الفترة المالية، واهتلاك الفترة مع بيان الإضافات والإستبعادات التي تمت بالنسبة للأصول خلال الفترة ومجموع خسائر تدني القيمة في منافع الأصول، وكذا الزيادات أو التخفيضات على القيمة الدفترية للأصول نتيجة إعادة التقييم، وبيان الأصول المقتناة نتيجة الاندماج؛
- خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة، وخسائر القيمة المعكوسة؛
- صافي فروقات التبادل الناتجة عن تحويل البيانات المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة؛
- القيمة الدفترية لكل من التثبيتات العينية الموقفة مؤقتا، وتلك التي انتهى عمرها الإنتاجي ولا زالت تستخدم في الإنتاج، وكذا القيمة الدفترية أو الإسترادادية للأصول المستبعدة من الاستخدام والمحتفظ بها لحين التصرف فيها؛
- القيمة العادلة للأصول الثابتة التي لم يعد تقييمها والتي تختلف اختلافا جوهريا عن القيمة الدفترية لهذه الأصول وفي حالة تقييم التثبيتات العينية يجب الإفصاح عن الأسس المستخدمة في هذا التقييم وتاريخه وما إذا كان قد تم الاستعانة بخبير مستقل لإجراء هذا التقييم؛
- الإفصاح عن وجود أية قيود على الملكية القانونية للأصول الثابتة وقيمتها وكذا التثبيتات العينية المرهونة كضمان لأية التزامات؛
- إن اختيار طريقة الاهتلاك وتقدير العمر الإنتاجي من الأمور التي تحتاج إلى اجتهاد وبالتالي يجب الإفصاح عن حدوث أية تغييرات في العمر الإنتاجي أو طريقة الاهتلاك ومعدلات الاهتلاك مع بيان الآثار المترتبة عن ذلك، لإعطاء مستخدمي التقارير المالية معلومات تسمح لهم بمراجعة السياسات التي اختارتها وتجعلهم قادرين على إجراء المقارنات مع المؤسسات الأخرى، ولذلك يجب الإفصاح عن الاهتلاك الخاص بالفترة المعنية ورصيد الاهتلاك المتراكم في نهاية تلك الدورة؛
- قيمة النفقات على التثبيتات العينية خلال فترة إنشائها أو اقتنائها وكذا قيمة الارتباطات (التعهدات) لاقتناء أصول ثابتة مستقبلا؛
- فائض إعادة التقييم مبينا حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

المطلب الخامس: تحليل مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع IAS16 في معالجة التثبيتات العينية

بعد الاطلاع على ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 فيما يخص قياس وتقييم الممتلكات والتجهيزات والمعدات والإفصاح، سنتطرق إلى منظور SCF بشأن التثبيتات العينية من خلال القرار 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 والذي يحدد

قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مع العلم بأنه سنتناول فقط أهم الاختلافات بين IAS 16وSCF، نظرا لان النظام المحاسبي المالي الجزائري يتوافق إلى درجة معقولة مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، ومن بين أبرز الاختلافات نجد ما يلي:

- استثنى IAS16 في نطاق المعيار بعض الأصول التي وردت في معايير أخرى مثل: IAS 41,IAS 40, IFRS 5 في حين أن النظام المحاسبي المالي أشار إليها في حالات خاصة ضمن التثبيتات العينية حسب ما جاء في القرار 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 في الفقرات 16.121 و19.121 و20.121.(تخنوني، 2019، صفحة 277)
- النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى تفاصيل حالات الاقتناء التي ذكرها المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 من مبادلة أصل بأصل، شراء منفصل ... وتقييم هذه الحالات.(بلال، 2022، صفحة 102)
- اعتمد النظام المحاسبي المالي أربعة طرق لاهتلاك أي أصل: الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية، طريقة وحدات الإنتاج، الطريقة التزايدية (القرار، 2008، صفحة 9)، بينما IAS16 لم يشير إلى الطريقة التزايدية.
- لم يوضح النظام المحاسبي المالي الحالة التي يكون فيها مبلغ الاهتلاك صفرا وهي الحالة التي أوردها IAS 16 عندما تزداد القيمة المتبقية للأصل عن القيمة الدفترية فيسجل عبء الاهتلاك للأصل صفرا إلى غاية انخفاض القيمة المتبقية (الخردة) عن القيمة الدفترية للأصل.(بلال، 2022، صفحة 103)
- نص المعيار على الاستمرار في الاعتراف بمصروف الاهتلاك حتى لو كانت القيمة العادلة تتجاوز قيمته المتبقية (الخردة)، غير أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى ذلك.(تخنوني، 2019، صفحة 179)

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، ويتم إعدادها وفق مبادئ متعارف عليها، بحيث تعتبر الوسيلة الرئيسية التي من خلالها يتم توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية بصورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة كما تعطي الثقة لدى المتعاملين.

حيث أن الهدف الأساسي من إعداد القوائم المالية ونشرها يكمن في تزويد مستخدميها بمعلومات صادقة ومفيدة لهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية مع ضرورة الحرص على أن تكون هذه المعلومات ذات جودة، إذ هي المصدر الرئيسي للمعلومات اللازمة عن المؤسسة لكونها المنتج النهائي لنظام المحاسبة المالية.

وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى ماهية القوائم المالية من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وخصائصها

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية ومستخدميها

المطلب الثالث: الاعتبارات الهامة لعرض القوائم المالية

المطلب الرابع: عرض القوائم المالية والإفصاح عنها وفق معايير المحاسبة الدولية

المطلب الخامس: جودة القوائم المالية

المطلب السادس: مقارنة القوائم المالية وفق SCF ومعايير المحاسبة الدولية

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وخصائصها

تعتبر القوائم المالية المنتج النهائي لنظام المحاسبة المالية، ووسيلة رئيسية يتم من خلالها توصيل المعلومات للجهات المستفيدة، فهي إحدى الوسائل التي توفر متابعة مستمرة لكل التطورات المالية في المؤسسة؛ ومن أجل أن تعبر هذه القوائم على وضعية مالية حقيقية للمؤسسة بكل وضوح وعدالة، إضافة إلى الحرص على وصول المعلومات بشكل دقيق وملائم للمستفيدين، ومساعدتهم على اتخاذ القرارات بشكل كفء، لابد من أن تتميز بمجموعة من الخصائص. وسنتطرق من خلال هذا المطلب إلى مفهوم القوائم المالية وخصائصها النوعية.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

هناك العديد من التعاريف عن القوائم المالية سنقوم بعرض البعض منها:

التعريف الأول: "القوائم المالية هي الناتج النهائي للنظام المحاسبي الذي تقوم المؤسسة الاقتصادية بإعداده لإظهار نتيجة النشاط من ربح أو خسارة خلال مدة زمنية معينة، والوقوف على وضعها المالي في تاريخ معين". (الشباني، 2014، صفحة 24)

التعريف الثاني: "تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات مصادر خارج السجلات المحاسبية".(حماد، 2005، صفحة 35)

التعريف الثالث: وتعرف كذلك بأنها:" مجموعة متكاملة من الحسابات تتضمن الميزانية، قائمة الدخل، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغيرات الأموال الخاصة وكذلك الملاحق، والهدف من هذه القوائم هو تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل اتخاذ قرارات اقتصادية".(جبور، 2022، صفحة 56)

التعريف الرابع: كما تعرف القوائم المالية على أنها: مجموعة من الوثائق المحاسبية هدفها إعطاء صورة صادقة على المركز المالي للمؤسسة ونجاعتها وسيولة الخزينة في نهاية السنة، وفق النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية مجبرة على تقديم في اجل أقصاه أربعة أشهر في تاريخ غلق السنة المالية كشوفا ماليا تضم (الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملحق) فالقوائم المالية ينبغي أن تقدم موقفا صحيحا وصادقا وعادلا على الوضعية المالية للمؤسسة وأدائه ونجاعته وتعكس أي تغيير في مركزه المالي نتيجة المعاملة والآثار المترتبة عنها، كما أن المعلومات الواردة في القوائم المالية يجب أن تقدم بالعملة الوطنية وتسمح بإجراء مقارنة بينها وبين المعلومات الخاصة بالنسبة لنسبة المالية الماضية.(شيخ، زعرور، و بوقناديل، 2018، صفحة 195)

انطلاقا من التعاريف السابقة، نجد أن القوائم المالية هي مجموعة من البيانات والكشوفات المالية التي تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة، وتعد هذه القوائم وفق مبادئ محاسبية متعارف عليها، بحيث تعتبر وسيلة رئيسية من خلالها يتم إيصال المعلومات إلى الأطراف المستفيدة بصورة صادقة ودقيقة.

كما يمكن الإشارة إلى الفرق بين القوائم المالية والتقارير المالية حيث أن:

التقارير المالية هي المنتج النهائي الذي يصدر في نهاية السنة أو الفترة المالية للنظام المحاسبي، ويشتمل على معلومات مالية وغير مالية، التي تعتبر إحدى وسائل توصيل المعلومات للأطراف ذات العلاقة، والقوائم المالية هي جزء من التقارير المالية، حيث هناك بعض المعلومات المهمة التي يمكن الحصول عليها من القوائم المالية، وتحتاج إلى معلومات تكميلية يمكن الحصول عليها من التقارير المالية.

وتشمل التقارير المالية بخلاف القوائم المالية العديد من الأشكال مثل: خطاب رئيس مجلس إدارة الشركة الموجهة للمساهمين والمستثمرين المحتملين وغيرهم، وتوقعات وتنبؤات الإدارة وبخصوص نشاط الشركة المالي والمستقبلي...إلخ، بينما القوائم المالية فتمثل جزءا من عملية إعداد وإصدار التقارير المالية.(بن فرج، 2014، صفحة 47)

وسيتم تلخيص الفرق في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: الفرق بين القوائم المالية والتقارير المالية

القوائم المالية	التقارير المالية
• تعد جزء من التقارير المالية.	• مفهوم أوسع وأشمل من القوائم المالية.
• تشمل على كلا من: – قائمة المركز المالي. – قائمة الدخل. – قائمة التدفق النقدي. – قائمة الأرباح المحتجزة. – قائمة حقوق المساهمين.	• تشمل على كلا من: – القوائم المالية. – تقرير مراقب الحسابات. – تقرير مجلس الإدارة (المساهمين). – تقرير الإدارة التنفيذية. – أي إفصاح إضافي آخر.
• تعرض معلومات مالية فقط.	• تعرض معلومات مالية وغير مالية.

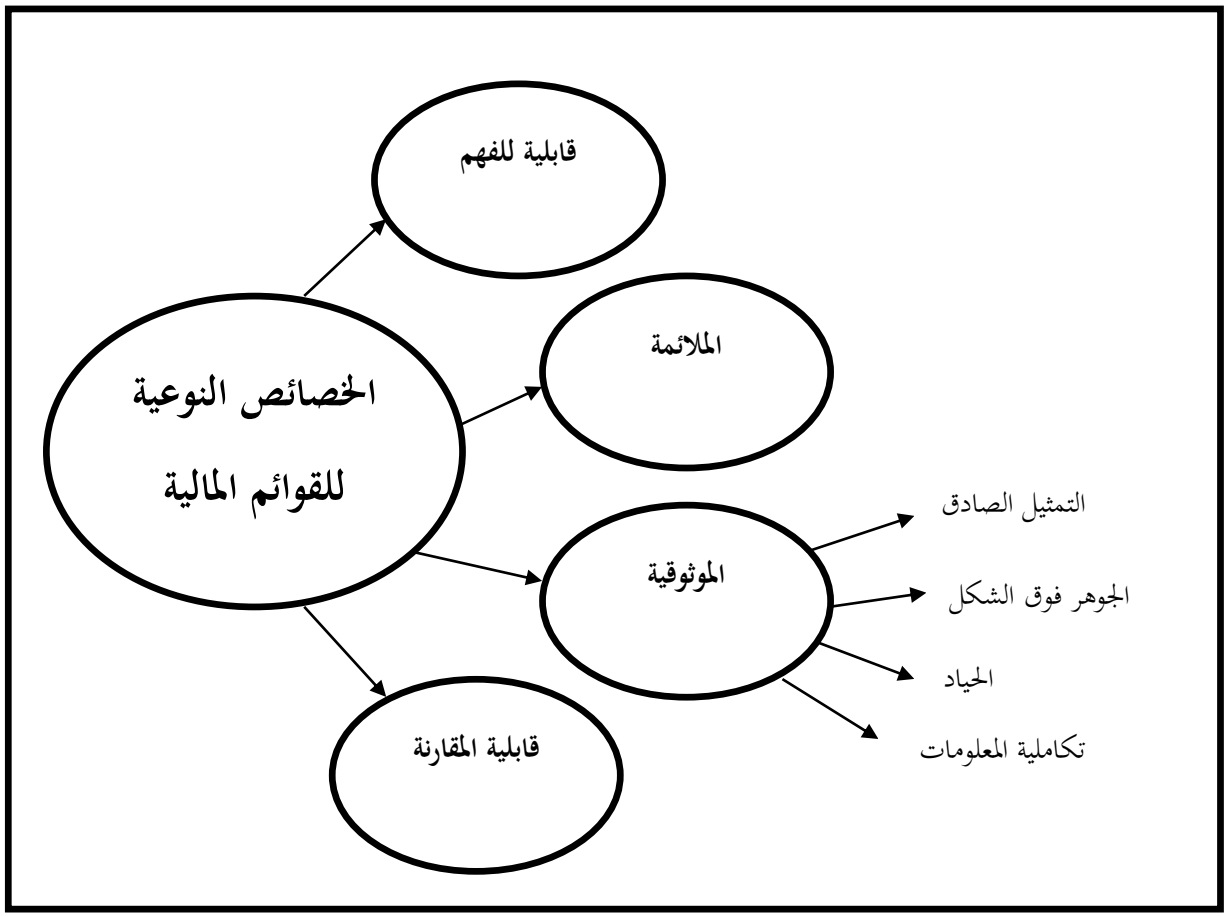
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق.

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية

نصت لجنة معايير المحاسبة الدولية على مجموعة من الخصائص التي لابد أن تتميز بها القوائم المالية، حتى تجعل المعلومات الواردة فيها مفيدة للمستخدمين، مما يظهر القوائم بصورة صادقة وعادلة، وتتمثل هذه الخصائص النوعية الأساسية في:(قوادري، 2010، الصفحات 48-50)

1. **القابلية للفهم**: وتعني خاصية القابلية للفهم أن المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها، فمن ناحية تتطلب أن تكون معروضة بوضوح بعيدة عن التعقيد، ومن ناحية أخرى يلزم أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة التي تمكنهم من فهم المعلومات التي وردت في القوائم المالية؛
2. **الملائمة**: وتعني خاصية الملائمة أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، وبالتالي تأثيرها عليه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث السابقة والحالية والمستقبلية، أو تصحيح ما تم تقييمه سابقا واتخاذ القرارات بناء على ذلك، فتكون بذلك المعلومات ملائمة طالما أن لها القدرة على التأثير على القرارات وعلى صلة بها، وعندما تفقد القدرة بالتأثير على القرارات والصلة بموضوع القرار لا تكون المعلومات ملائمة، وبالتالي تصبح المعلومة المالية الملائمة ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عدم ذكرها له تأثير على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.
3. **الموثوقية**: وتعني الموثوقية أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق لما يجد ربها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز، ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها، وتتضمن صفة الموثوقية الصفات الفرعية التالية:
   - **التمثيل الصادق**: بحيث تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المؤسسة، والتي تم التعبير عنها بالقوائم المالية؛
   - **الجوهر فوق الشكل**: فيجب أن يتم الاهتمام بجوهرها وحقيقتها وليس الاكتفاء بشكلها القانوني، فلا يوجد فائدة من معلومات يتطابق شكلها القانوني مع نماذج العرض القانونية ولكنها في ذات الوقت غير ممثلة للواقع بعيدة عن الحقيقة؛
   - **الحياد**: وتعني البعد عن التحيز الشخصي، وتكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية معدة للاستخدام العام وليس بغرض تحقيق اهتمامات جهة معينة من المستخدمين؛
   - **تكاملية المعلومات**: وتعني أن المعلومات المعروضة في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة غير منقوصة، بعدم حذف أو إلغاء أي جزء منها سواء كان ذلك من خلال القوائم المالية أو من خلال التقارير المالية الأخرى.
4. **قابلية المقارنة**: وتعني إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات مالية أخرى سابقة لنفس المؤسسة، أو مقارنة القوائم المالية لمؤسسة معينة بقوائم مالية لمؤسسات أخرى، ويقوم بذلك مستخدمو القوائم المالية لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار أو التمويل أو التعرف على المركز المالي للمؤسسة وغير ذلك، ولا يمكن أن تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة إلا إذا تم إعدادها باستخدام ذات الأسس والمبادئ المحاسبية وفقا لمفهوم الثبات والاتساق، مما يجبر المؤسسة على أن تقوم بالإفصاح عن كافة السياسات والطرق والبدائل المحاسبية التي تم إعداد القوائم المالية على غرارها، حتى تتم المقارنة بصدق.

الشكل رقم 01: الخصائص النوعية للقوائم المالية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق.

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية ومستخدميها

يتمثل الهدف من عرض وإعداد إدارة المؤسسة للقوائم المالية في توفير معلومات عن الوضعية المالية والأداء المالي، وما قد يطرأ من تغييرات في الوضعية المالية للمؤسسة، لإيصالها للمستخدمين بصورة صادقة وعادلة، حيث تستخدم هذه المعلومات لترشيد اتخاذهم القرارات. وسنتطرق في هذا المطلب إلى أهداف ومستخدمي القوائم المالية.

الفرع الأول: أهداف القوائم المالية

تتمثل الأهداف المراد تحقيقها من القوائم المالية فيما يلي:

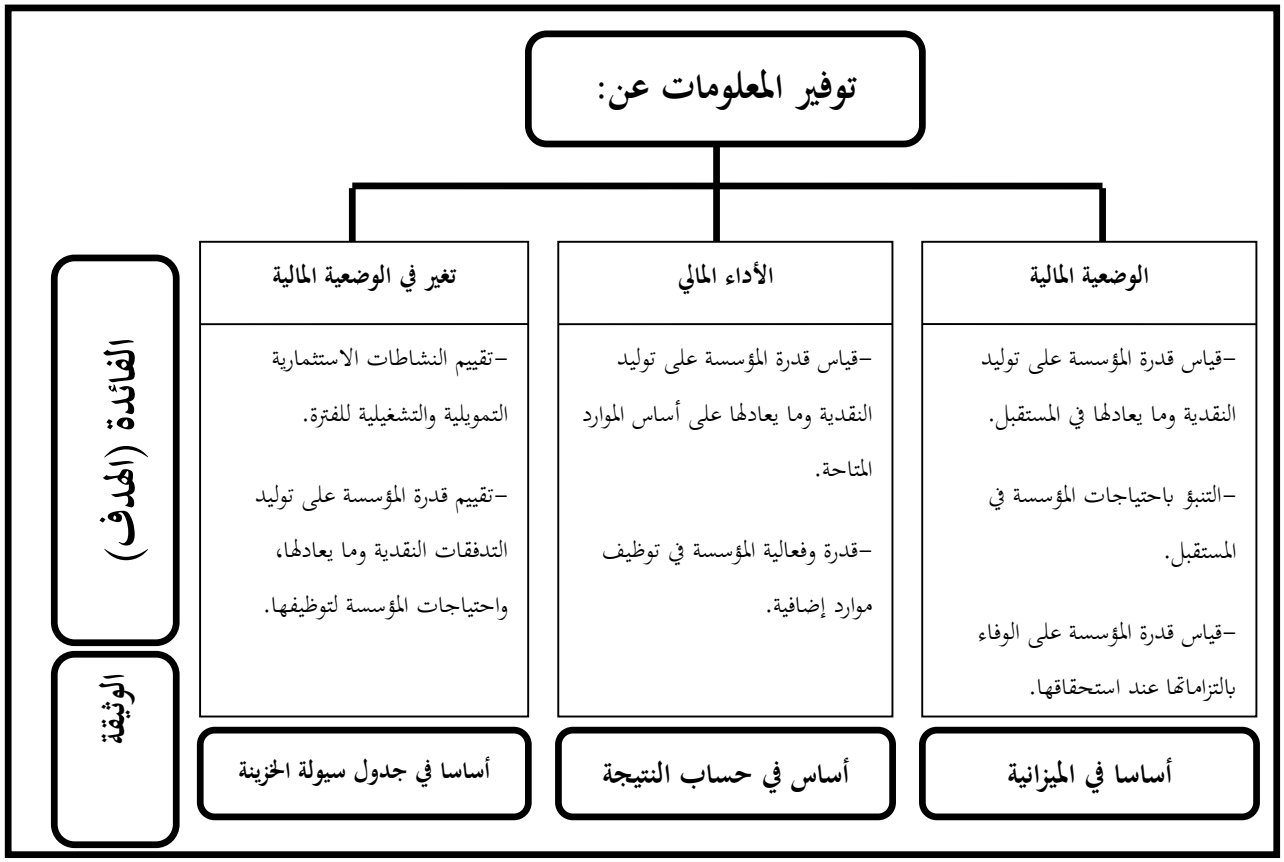
حسب ما جاء به مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB فإن للقوائم المالية هدفان رئيسيان: فمن جهة هي تهدف إلى تزويد معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ غلق الحسابات وذلك من خلال الميزانية، وتوضيح الكفاءة الاقتصادية من خلال جدول حسابات النتائج، وتحديد تغيرات وضعية الخزينة من جدول تدفقات الخزينة، وذلك لتلبية لاحتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، ومن جهة أخرى فتهدف القوائم المالية إلى ضمان الشفافية من خلال الإفصاح الكامل وتقديم عرض عادل عن المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات.(حفاصة و عباس، 2018، صفحة 88)

وبغرض تحقيق الهدف العام من إعداد وعرض القوائم المالية فإن هناك مجموعة من الأهداف الفرعية التي يجب مراعاة تحقيقها عند إعداد القوائم المالية، تتمثل أهمها في:(أحططاش، 2017، صفحة 106)

- إن البيانات المالية التي تحتويها القوائم المالية يجب أن تساعد في توفير المعلومات المفيدة للعديد من الجهات (الداخلية والخارجية) التي لها علاقة بالشركة بهدف اتخاذ القرارات المختلفة...؛
- ضرورة الأخذ بعين الاعتبار اختلاف الاحتياجات من البيانات والمعلومات التي يحتاجها مختلف مستخدمي القوائم المالية...؛
- يجب أن توضع البيانات الواردة في القوائم المالية إمكانية المقارنة مع بيانات فترة مالية سابقة بهدف المساعدة على توفير البيانات والمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الخاصة بتقييم الأداء واتخاذ القرارات المستقبلية أو التخطيط لها وكذلك عمل المقارنات المختلفة؛
- توفير المعلومات اللازمة لما يتعلق بالكيفية التي مارست بها الشركة نشاطاتها المختلفة وذلك من خلال تحليل تلك الأنشطة وتوضيح كيفية تدبير أموالها والمجالات التي تم فيها استخدام تلك الأموال....

وسيتم توضيح أهداف القوائم المالية في الشكل التالي:

الشكل رقم 02: أهداف القوائم المالية



المصدر: (أحططاش، 2017، صفحة 105)

الفرع الثاني: مستخدمي القوائم المالية

يمكن تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى قسمين رئيسيين:(الدهراوي، 2006، صفحة 14)

القسم الأول: يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المشروع. وهم الملاك الحاليين والمستقبليين وكذلك الدائنين والموردين وإدارة المشروعات والسلطات الضريبية والعاملين وكذلك المستهلكين.

القسم الثاني: من المستخدمين فهم ذوي المصلحة غير المباشرة لأن مهمتهم هو مساعدة أو حماية الأطراف الذين لهم مصلحة مباشرة لأسباب عديدة مثل عدم خبرتهم بالمحاسبة أو لعدم توفر عنصر الوقت لإدارة استثماراتهم. ويشمل هذا القسم من المستخدمين المحللين الماليين، بورصة الأوراق المالية، مصدري المعايير، الناشرين للمعلومات المالية، اتحادات العمال وغيرهم.

وبصفة عامة يمكن حصر المستخدمين في الفئات التالية:(شبوطي و علي عباس، 2018، صفحة 222)

- **المستثمرون:** إن مقدمي رأس المال ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها، فالمستثمرون يهتمون بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات بشأن الإبقاء أو بيع استثماراتهم في المؤسسة، وبالتالي فهم يركزون على تقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح ومعدلات النمو ومدى قدرة المؤسسة على الاستمرار والمنافسة في السوق؛
- **الموظفون:** مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافآتهم، تعويضاتهم، منافع التقاعد، توفير فرص العمل واستقرار وربحية المؤسسة؛
- **المقرضون:** مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق؛
- **الموردون والدائنون الآخرون:** الموردون والدائنون الآخرون مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد فيما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق؛
- **العملاء:** العملاء مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها؛
- **الحكومات والمؤسسات العامة:** تحتاج الحكومات ووكالاتها المعلومات من اجل تنظيم عملية تخصيص وتوزيع الموارد؛ تحديد السياسات الضريبية وإجراء إحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة؛
- **الجمهور:** توفر القوائم المالية للجمهور المعلومات المتعلقة باتجاه تطور ونماء المؤسسة وتنوع أنشطتها.

والجدول التالي يبين أهم الفئات المستخدمة للمعلومات المالية واحتياجاتهم:

الجدول رقم 03: مستخدمو القوائم المالية وحاجاتهم من المعلومات

المستخدمون	حاجاتهم من المعلومات
المستثمرون	المخاطر والعائد
الموظفون	الاستقرار والدخل
المقرضون	القدرة على دفع الأقساط والفوائد عند استحقاقها
الموردون والدائنين الآخرين	القدرة على سداد المبلغ عند استحقاقها
الزبائن	استمرارية المؤسسة
الدولة والهيئات العامة	تقسيم الموارد واحترام القوانين
الجمهور	فرص العمل وتطور ونجاح المؤسسة

المصدر:(أحططاش، 2017، صفحة 107)

المطلب الثالث: الاعتبارات الهامة لعرض القوائم المالية

حددت معايير المحاسبة الدولية الاعتبارات العامة والهامة لعرض القوائم المالية بشكل مفصل، وقد خص المعيار المحاسبي الدولي الأول بعض الاعتبارات العامة حتى تضمن عدالة العرض في القوائم المالية، يمكن أن نذكر بعضها:

01.العرض العادل والالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية (سعيدي، 2015، الصفحات 10-11)

يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة، وبالمزج بين التطبيق المناسب لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح الإضافي حينما يكون ذلك ضروريا ينجم عنه قوائم مالية تحقق عرضا عادلا في كافة الأحوال، غير أنه يمكن أن تكون المعالجة المطلوبة طبقا للمعايير الدولية للمحاسبة غير ملائمة بوضوح، ما يجعل القوائم المالية تفقد العرض العادل وتؤدي إلى قوائم مالية مضللة وهكذا لا يمكن تحقيق عرض عادل بتطبيق المعيار أو من خلال الإفصاح الإضافي لوحده، والمخالفة ليست مناسبة وذلك ببساطة لأن معاملة أخرى ستحقق أيضا عرضا عادلا. ويتم في جميع الأحوال فعليا تحقيق عرض عادل بالامتثال في كافة النواحي الجوهرية لمعايير المحاسبة الدولية المطبقة على المؤسسة، ويتطلب الإفصاح العادل ما يلي:

- اختيار وتطبيق سياسات محاسبية؛
- تقديم معلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات مناسبة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها؛
- تقديم إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث معينة على المركز المالي والأداء المالي للمؤسسة.

02.اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الأول أن تقوم الإدارة باختيار وتطبيق سياسات محاسبية من شأنها أن تجعل القوائم المالية متمشية مع معايير المحاسبة الدولية، أما مبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها فإنها تأخذ مدخل مماثل ولكنها تصف اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في ضوء الوفاء بأهداف العرض العادل. وبالتالي وفقا للمعيار المحاسبي الدولي الأول يجب على الإدارة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية للمؤسسة بحيث تخضع قوائمها المالية لكافة المتطلبات الخاصة بكل معيار محاسبة دولي منطبق عليها وبتفسير لجنة التفسيرات الدائمة، وحينما لا يوجد متطلب محدد يجب على الإدارة تطوير سياسات لضمان توفير البيانات المالية للمعلومات التي هي:

- ملائمة احتياجات المستخدمين الخاصة باتخاذ القرارات.
- الموثوقية من ناحية أنها:
  - تمثل بشكل صحيح نتائج المؤسسة ومركزها المالي؛
  - تعكس الناحية الاقتصادية للأحداث والعمليات وليس فقط الشكل القانوني؛
  - محايدة أي أنها ليست متحيزة؛
  - حصيفة؛
  - كاملة في كافة النواحي المادية.

أما في حالة عدم وجود معيار محاسبة دولي محدد وتفسير للجنة التفسيرات الدائمة يجب على الإدارة استخدام حكمها لتطوير سياسة محاسبية توفر أكثر المعلومات فائدة لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة، وعند اتخاذ هذا الحكم يجب على الإدارة أن تأخذ في الاعتبار ما يلي:

- المتطلبات والإرشادات في معايير المحاسبة الدولية التي تتناول المواضيع المماثلة وذات الصلة؛
- تعريفات ومعايير الاعتراف وقياس الموجودات، المطلوبات، الدخل والمصروفات الواردة في إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية؛
- إصدارات الهيئات الأخرى لوضع المعايير والممارسات الصناعية المقبولة وفقط.

03. فرضية الاستمرارية (بن قطيب و حطاب، 2019، صفحة 10)

يجري إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المؤسسة الاقتصادية مستمرة، وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض انه ليس لدى المؤسسة الاقتصادية النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص كبير في حجم عملياتها، ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة فإن القوائم المالية قد يستوجب إعدادها على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم...

04. المحاسبة على أساس الاستحقاق

من اجل تحقيق المصداقية للقوائم المالية، فيجب أن تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي، إن القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق وليس على الأساس النقدي تزود المستخدمين بالمعلومات وليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع واستلام النقدية بل وتحيطهم علما كذلك حول الالتزامات بدفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل نقدية سيجرى استلامها في المستقبل.

05. ثبات العرض (سعيدي، 2015، الصفحات 13-15)

يجب إبقاء على عرض وتصنيف البنود في العمليات المالية من فترة إلى الفترات المالية لها، إلا في الحالات التالية:

- إذا تبين تغير هام في طبيعة عمليات المؤسسة أو مراجعة لعرض قوائمها المالية أن التغير سينجم عليه عرض مناسب أكثر للأحداث أو العمليات؛
- إذا تطلب معيار محاسبة دولي إجراء تغيير في العرض أو تطلب ذلك تفسير من التفسيرات الصادرة عن اللجنة الدائمة للتفسيرات.

قد يوصي وجود تصرف هام أو مراجعة لعرض القوائم المالية بوجوب عرض القوائم المالية بشكل مختلف، ويجب على المؤسسة تغيير عرض قوائمها المالية فقط إذا كان من المحتمل أن الهيكل المعدل سيستمر أو كانت المنفعة من عرض بديل واضحة، وعندما تتم هذه التغيرات في العرض تقوم المؤسسة بإعادة تصنيف معلوماتها المقارنة، ويسمح بإجراء تغيير في العرض للامتثال للمتطلبات القومية مادام العرض معدل يتماشى مع متطلبات هذا المعيار (IAS01).

06.الأهمية النسبية والتجميع

يجب عرض كل بند جوهري بشكل مستقل في القوائم المالية ويجب تجميع البنود غير الجوهرية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة ولا توجد حاجة لعرضها بشكل مستقل، وتنتج القوائم المالية من معالجة كميات كبيرة من العمليات التي تمت هيكلتها بتجميعها في مجموعات حسب طبيعتها أو وظيفتها، والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض قوائم مختصرة ومصنفة تشكل بنود في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، وإذا كان أحد البنود ليس جوهريا بشكل فردي فإنه يتم تجميعه مع البنود الأخرى إما في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، والبند غير جوهري بشكل كافي لا يستلزم عرضا مستقلا في صلب القوائم المالية.

وفي هذا السياق تعتبر المعلومات جوهرية إذا كان من الممكن أن يؤثر عدم الإفصاح عنها على القرارات الاقتصادية للمستخدمين إذا أخذت بناء على القوائم المالية، وتعتمد الجوهرية على حجم وطبيعة البند الذي حكم علبه في الظروف الخاصة بعدم ذكره، وعند تقرير ما إذا كان أحد البنود أو مجموعة من البنود جوهرية فإنه يتم تقييم طبيعة وحجم البند معا، وتكون طبيعة أو حجم البند هي العامل المحدد اعتمادا على الظروف.

07. المقاصة (صحراوي، 2020، صفحة 133)

نص المعيار المحاسبي الدولي الأول أنه لا يجوز إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات أو بين الإيرادات والمصاريف إلا إذا كان ذلك مطلوبا وفق معيار محاسبي دولي أو تفسير لأن المقاصة من شانها إخفاء بعض المعلومات التي قد تكون مهمة بالنسبة لمستخدمي المعلومات ما قد يؤثر على قراراتهم سيما فيما يخص التنبؤ.

08. المعلومات المقارنة

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض القوائم المالية للسنة الحالية والسنة السابقة بالنسبة لكافة المعلومات الرقمية الواردة بالقوائم المالية، كما يجب إدراج كل المعلومات الوصفية والنوعية الملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية، وذلك ما لم يتطلب أو يسمح معيار محاسبي بخلاف ذلك.

المطلب الرابع: عرض القوائم المالية والإفصاح عنها وفق معايير المحاسبة الدولية

نصت المعايير المحاسبية الدولية وبالأخص المعيار المحاسبي الدولي الأول والمعيار المحاسبي الدولي السابع وكذلك النظام المحاسبي المالي، على مجموعة من القوائم المالية التي تعرض سنويا على الأقل من أجل تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة وذات المصلحة منها، وحددت هذه القوائم في خمسة قوائم ألا وهي: قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (حساب النتائج)، قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة)، قائمة التغير في حقوق الملكية (جدول تغير الأموال الخاصة) والإيضاحات (الملاحق).

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى مفهوم وعناصر كل قائمة من القوائم المالية، إضافة إلى متطلبات الإفصاح عنها وفق المعايير المحاسبية الدولية.

الفرع الأول: قائمة المركز المالي (الميزانية)

أولا: تعريف قائمة المركز المالي

"وهي القائمة التي تعرض حالة رأس مال المؤسسة وأصولها بما فيها الملموسة وغير الملموسة، بالإضافة إلى الخصوم المتمثلة في الالتزامات والديون في تاريخ معين، أي تعرض الوضعية المالية الكلية للمؤسسة"(عكوش، 2011، صفحة 27).

حيث أطلق عليها النظام المحاسبي المالي اسم "الميزانية" استنادا إلى شكلها باعتبار أنها جدول ذو جانبين متوازنين مثل "الميزان" والذي يعكس مفهوم القيد المزدوج، أما المعيار المحاسبي الدولي الأولIAS01 فأطلق عليها اسم "المركز المالي" استنادا إلى الهدف من إعدادها والمتمثل في تحديد الوضعية المالية في لحظة معينة (نقطة معينة وهي المركز).(حفاصة، 2021، صفحة 7)

ثانيا: عناصر قائمة المركز المالي

تظهر قائمة المركز المالي (الميزانية) الأصول والالتزامات وحقوق الملكية للمنشأة (مؤسسة) بتاريخ معين، وفيما يلي سيتم عرض عناصر هذه القائمة:

أ) **الأصول** (قسوم، 2016، الصفحات 86-87)

هي ممتلكات تسيطر عليها المؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية ومن المتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية، وعليه يمكن أن نستنتج من هذا التعريف ثلاث خصائص رئيسية يجب توفرها في الأصول وهي:

- ممتلكات تسيطر عليها المؤسسة عن طريق الملكية أو أي حقوق قانونية مشابهة؛
- تنتج عن أحداث ماضية؛
- وجود منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، أي هناك احتمال لأن تساهم الأصول بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في تدفق النقدية أو ما يعادلها للمؤسسة.

وتقسم الأصول إلى العناصر التالية:

1. **الأصول المتداولة**

"الأصول المتداولة هي تلك الأصول التي يتوقع تحويلها إلى نقدية أو بيعها أو استخدامها خلال الدورة التشغيلية أو السنة أيهما أطول، كما تظهر الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي حسب ترتيب سيولتها".

2. **الأصول غير المتداولة**

"تشمل الأصول الملموسة، غير الملموسة، التشغيلية والمالية طويلة الأجل وكل الأصول التي يتم اقتناؤها ليس لغرض إعادة بيعها أو تحويلها إلى نقدية خلال الفترة المحاسبية أو دورة التشغيل العادية للمؤسسة، بل يتم استخدامها في الأجل الطويل".

يشترط معيار المحاسبي الأول (IAS 01) أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة بشكل منفصل، ويصنف الأصل على انه متداول في الحالات التالية: (بوسماحة، 2019، صفحة 57)

- عندما يتوقع أن يتحقق نقدا أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة؛
- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛
- عندما يتوقع أن يتحقق خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية العامة؛
- عندما يكون نقدا ا وأصلا معادلا للنقد ولا يوجد قيودا لاستعماله.

ب) الالتزامات (بن تومي، 2012، الصفحات 58-59)

"وتمثل التزام حالي للكيان ناشئ عن أحداث ماضية، ويتوقع أن يؤدي تسويته إلى خروج موارد من الكيان تمثل منافع اقتصادية، ويمكن تصنيف الالتزامات إلى التزامات متداولة والتزامات غير متداولة".

1. الالتزامات المتداولة

تمثل الالتزامات المتداولة تعهدات يتوقع سدادها إما عن طريق استخدام الأصول المتداولة أو إنشاء التزامات متداولة أخرى، ويصنف الالتزام على انه متداول إذا كان:

- من المتوقع تسديده خلال الدورة التشغيلية للكيان؛
- ناشئا عن أغراض المتاجرة؛
- يستحق التسديد خلال مدة اثني عشر (12) شهرا من تاريخ قائمة المركز المالي؛
- ليس للكيان الحق في تأجيل التسوية اللازمة للالتزامات بعد اثني عشر شهرا من تاريخ قائمة المركز المالي.

2. الالتزامات غير المتداولة

"تمثل تعهدات على الكيان لا يتوقع تسويته خلال دورة التشغيل العادية ولكنها تكون مستحقة في تاريخ معين بعد ذلك، ولذلك تتضمن باقي الالتزامات الأخرى غير المصنفة على أنها التزامات متداولة".

ت) حقوق الملكية (المغربي، 2022، صفحة 62)

تمثل حقوق المساهمين حقوق الملكية قيمة ما يمتلك أصحاب المشروع من أصول المؤسسة الاقتصادية وهي تبين صافي النتائج التراكمية الناجمة عن عمليات وأحداث سابقة وتشمل البنوك [خطأ في المصدر] التالية:

- رأس مال الأسهم؛
- الأرباح المحتجزة؛
- الاحتياطي الإجباري؛
- أسهم الخزينة؛
- بعض بنود الدخل الشامل التي تظهر ضمن حقوق الملكية؛
- الحقوق غير المسيطرة عليها حقوق الأقلية.

ثالثا: متطلبات الإفصاح في قائمة المركز المالي (مفتاح، 2020، الصفحات 47-48)

لم يحدد معيار المحاسبي الدولي 01 طريقة أو شكل عرض مجموعات الميزانية، فقد يتم عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة، كما يجوز عرض الأصول غير المتداولة في بداية ثم الأصول المتداولة، وكذلك الحال بالنسبة للجانب الآخر للميزانية،

فقد تعرض الالتزامات المتداولة ثم الالتزامات غير المتداولة ثم حقوق الملكية كما يجوز البدء بالالتزامات غير المتداولة ثم الالتزامات المتداولة، إلا أن المعيار حدد البنود التالية كحد أدنى يجب أن تتضمنه قائمة المركز المالي:

- الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- الممتلكات الاستثمارية؛
- الأصول غير الملموسة؛
- الأصول المالية؛
- الاستثمارات التي تم المحاسبة عنها باستخدام طريقة الحقوق الملكية؛
- المخصصات؛
- الأصول البيولوجية؛
- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى؛
- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى؛
- النقد والنقد المعادل؛
- الأصول المالية الأخرى؛
- الالتزامات والأصول الضريبية الحالية وفق متطلبات المعيار رقم 12 المتعلق بضرائب الدخل؛
- الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة وفق متطلبات المعيار رقم 12 المتعلق بضرائب الدخل؛
- الالتزامات المالية الأخرى؛
- حقوق غير مسيطر عليها (حقوق الأقلية) المعروضة ضمن الحقوق الملكية؛
- رأس المال الصادر والاحتياطات.

ويمكن عرض شكل قائمة المركز المالي حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) كما يلي:

الجدول رقم04: قائمة المركز المالي في n+1/12/31

الأصول	n+1/12/31	n/12/31
الأصول غير المتداولة:		
– العقار مصانع وتجهيزات.	XX	XX
– أصول غير ملموسة.	XX	XX
– استثمارات في شركات زميلة.	XX	XX
– أصول مالية متاحة للبيع.	XX	XX
الأصول المتداولة:		
– المخزونات.	XX	XX
– الذمم التجارية المدينة.	XX	XX
– أصول متداولة أخرى.	XX	XX
– النقدية والنقدية المعادلة.	XX	XX
إجمالي الأصول	XX XX	XX XX
حقوق الملكية والخصوم		
حقوق الملكية المنسوبة لمالكي الشركة الأم:		
– أسهم رأس المال.	XX	XX
– أرباح غير موزعة.	XX	XX
– مكونات أخرى لحقوق الملكية.	XX	XX
حقوق الأقلية	XX	XX
إجمالي حقوق الملكية	XX	XX
الخصوم غير المتداولة:		
– القروض طويلة الأجل.	XX	XX
– ضرائب مؤجلة.	XX	XX
– مخصصات طويلة الأجل.	XX	XX
إجمالي الخصوم غير المتداولة	XX	XX
الخصوم المتداولة:		
– ذمم دائنة تجارية وذمم دائنة أخرى.	XX	XX
– قروض قصيرة الأجل.	XX	XX
– الجزء الجاري من القروض طويلة الأجل.	XX	XX
– الضريبة الجارية الواجبة الدفع.	XX	XX
– مخصصات قصيرة الأجل.	XX	XX
إجمالي الخصوم المتداولة	XX	XX
إجمالي الخصوم	XX	XX
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	XX XX	XX XX

المصدر:(قوادري، 2010، صفحة 65)

الفرع الثاني: قائمة الدخل (حساب النتائج)

أولا: تعريف قائمة الدخل

"هي جدول تلخيصي للأعباء والنواتج التي حققتها المؤسسة خلال الدورة، يبرز النتيجة الصافية سواء كانت ربحا أو خسارة وذلك بالفرق بين قيمتي الأعباء والنواتج".(الهادي، صفحة 95)

ثانيا: عناصر قائمة الدخل

يمكن توزيع العناصر التي تتضمنها قائمة الدخل على ثلاث مجموعات رئيسية وهي:(قوادري، 2010، الصفحات 66-67)

أ) الإيرادات

"وتتمثل في تلك المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة للغير في إطار نشاطها، إضافة إلى الإيرادات المتحصل عليها دون مقابل".

ب) المصاريف

"وهي المبالغ المدفوعة أو التي ستدفع للغير من طرف المؤسسة كمقابل لما تحصلت عليه من مستلزمات نشاطها ومختلف الخدمات المقدمة من الغير، وغيرها من المصاريف والأعباء التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة والضرورية لاستمراريته".

ت) النتائج

تتمثل النتائج في الفرق بين الإيرادات الناتجة عن مختلف نشاطات وعمليات المؤسسة والمصاريف والأعباء التي استنفذتها هذه العمليات أي هي عبارة عن الربح أو الخسارة الناتج عن كل عملية من عمليات المؤسسة.

ثالثا: متطلبات الإفصاح في قائمة الدخل(صبايحي، 2011، صفحة 84)

لقد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 على المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة الدخل والتي تتمثل في:

- الإيرادات، تكاليف التمويل؛
- نصيب المؤسسة من أرباح أو خسائر المؤسسات الزميلة أو المشاريع المشتركة في تمت محاسبتها بطريقة حقوق الملكية؛
- المصروف الضريبي؛
- ربح أو خسارة الفترة؛
- توزيعات الأرباح.

إذا كانت بنود الدخل والمصروفات مادية (قيمتها مهمة نسبيا) يتطلب المعيار IAS 01 الإفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل وهذا إما في قائمة الدخل أو في قائمة الإيضاحات، ومن أمثلة هذه البنود:

- عمليات خفض أو زيادة قيمة الأصول أو المخزون؛
- عمليات إعادة هيكلة أنشطة المؤسسة؛
- عمليات التخلص من بعض الأصول؛
- عمليات التخلص من الاستثمارات؛
- العمليات الموقوفة؛
- تسويات المنازعات القضائية؛
- عمليات عكس المخصصات.

بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 يجب تصنيف المصاريف وتحليلها بناء على طبيعتها أو بناء على وظيفتها، والاختيار بين طريقة وظيفة النفقة أو طريقة طبيعة النفقة، يتوقف على عوامل متعلقة بالصناعة وطبيعة النشاط.

ويمكن عرض شكل قائمة الدخل بطريقتين وهما: حسب الطبيعة وحسب الوظيفة كما يلي:

الجدول رقم05: قائمة الدخل المستقلة في نهاية الفترة (n+1) حسب الطبيعة

	N+1	N
الإيراد.	XX	XX
دخل آخر.	XX	XX
التغيرات في مخزون السلع تامة الصنع والإنتاج تحت التشغيل.	(XX)	(XX)
الإنتاج المنجز من قبل المؤسسة والمرسل.	XX	XX
المواد الخام والمواد القابلة للاستهلاك المستعملة.	(XX)	(XX)
مصروفات الاهتلاك.	(XX)	(XX)
انخفاض قيمة العقار، المصانع والتجهيزات.	(XX)	-
مصروفات أخرى.	(XX)	(XX)
تكاليف التمويل.	(XX)	(XX)
نصيب الربح في الشركات الزميلة.	XX	XX
الربح قبل الضريبة.	XX	XX
مصروف ضريبة الدخل.	(XX)	(XX)
الربح بالنسبة للسنة من العمليات المستمرة.	XX	XX
الخسارة بالنسبة للسنة من العمليات المتوقفة.	-	(XX)
الربح بالنسبة للسنة.	XXX	XXX
الربح الراجع إلى:		
ملاك الشركة الأم.	XX	XX
حصة الأقلية.	XX	XX

التوزيعات لكل سهم (بالوحدات النقدية):	XXX XX	XXX XX

المصدر:(قوادري، 2010، صفحة 68)

الجدول رقم06: قائمة الدخل الشامل في نهاية الفترة (n+1) حسب الطبيعة

	N+1	N
الربح بالنسبة للسنة.	XX	XX
الدخل الشامل الآخر:		
فرق الصرف عن ترجمة العمليات الأجنبية.	XX	XX
أصول مالية متاحة للبيع.	(XX)	XX
فائض إعادة تقييم العقارات.	XX	XX
نصيب الدخل الشامل الآخر من الشركات الزميلة.	XX	XX
ضرائب الدخل المتعلقة بمكونات الدخل الشام الآخر.	(XX)	(XX)
الدخل الشامل الآخر بالنسبة للسنة، صافي من الضريبة.	XX	XX
إجمالي الدخل الشامل بالنسبة للسنة.	XXX	XXX
إجمالي الدخل الشامل الراجع إلى:		
ملاك الشركة الأم	XX	XX
حصة الأقلية	XX	XX
	XXXX	XXXX

المصدر:(قوادري، 2010، صفحة 68)

الجدول رقم07: قائمة الدخل الشامل في نهاية الفترة (n+1) حسب الوظيفة

	N+1	N
الإيراد	XX	XX
تكلفة المبيعات	(XX)	(XX)
مجمل الربح	XX	XX
دخل آخر	XX	XX
تكاليف التوزيع	(XX)	(XX)
مصروفات إدارية	(XX)	(XX)
مصروفات أخرى	(XX)	(XX)
تكاليف التمويل	XX	XX
نصيب الربح في الشركات الزميلة	XX	XX
الربح قبل الضريبة	XX	XX
مصروف ضريبة الدخل	(XX)	(XX)
الربح بالنسبة للسنة من العمليات المستمرة	XX	XX
الخسارة بالنسبة للسنة من العمليات المتوقفة	-	(XX)
الربح بالنسبة للسنة	XX	XX
الدخل الشامل الآخر:		

فرق الصرف عن ترجمة العمليات الأجنبية	XX	XX
أصول مالية متاحة للبيع	(XX)	XX
فائض إعادة تقييم العقارات	XX	XX
نصيب الدخل الشامل الآخر من الشركات الزميلة	XX	(XX)
ضرائب الدخل المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر	XX	(XX)
الدخل الشامل الآخر بالنسبة للسنة، صافي من الضريبة	(XX)	XX
إجمالي الدخل الشامل بالنسبة للسنة	XX	XX
الربح الراجع إلى:		
ملاك الشركة الأم	XX	XX
حصة الأقلية	XX	XX
إجمالي الدخل الشامل الراجع إلى:	XX	XX
ملاك الشركة الأم	XX	XX
حصة الأقلية	XX	XX
التوزيعات لكل شهم[سهم] (بالوحدات النقدية)	XX	XX

المصدر:(قوادري، 2010، الصفحات 69-70)

الفرع الثالث: قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة)

أولا: تعريف قائمة التدفقات النقدية

تعرف قائمة التدفقات النقدية بأنها" قائمة تعرض المتحصلات النقدية (المقبوضات)، والمدفوعات النقدية وصافي التغير في النقدية في ثلاثة أنشطة هي أنشطة التشغيل (الجاري)، وأنشطة الاستثمار، وأنشطة التمويل للمنشأة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة تؤدي إلى تبيان رصيد النقدية في أول الفترة وآخر الفترة. تظهر القائمة حركة التدفقات النقدية فقط ولا تظهر فيها المعاملات التي لا تنتج عنها تدفقات نقدية، ويعرف التدفق النقدي كزيادة أو نقص في النقدية أو في البنود شبه النقدية.

تبين هذه القائمة الأموال ومصادر استخداماتها بالنقدية والنقدية المعادلة وأسباب التغير الحادث لهذه النقدية وتفسيرها على مدار الفترة المحاسبية.(حسين، 2021، صفحة 345)

ثانيا: عناصر قائمة التدفقات النقدية

يصنف المعيار المحاسبي الدولي (IAS7) التدفقات النقدية إلى ثلاث مجموعات هي:(حفاصة و شريط، 2018، صفحة 82)

أ) **التدفقات النقدية من أنشطة الاستغلال:** وتشمل الأثر النقدي لعمليات التي يتم معاملتها في قائمة الدخل وتتضمن عمليات بيع وشراء البضاعة، والمصروفات المختلفة التي تدفع في سبيل التشغيل وهذه الأنشطة هي عمليات مستمرة لذلك فانه إذا تم تقدير النقدية المتوقعة من هذا النشاط لعدة سنوات فان ذلك يشير إليه مدى ما تستطيع به أنشطة التشغيل

توليد نقدية تزيد من استخدامها، تتمثل الأنشطة التشغيلية في الأنشطة المرتبطة بالحصول على المستلزمات السلعية والخدمية والعمالة وأيضا تصريف السلع والخدمات.

ب) **التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار**: تضم الأنشطة الاستثمارية الآثار النقدية للعمليات المتعلقة بمواد وممتلكات المؤسسة الاقتصادية المستخدمة في توليد الإيرادات والدخل خلال الفترة أو في المستقبل، هي عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الموجودات طويلة الأجل بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة.

ت) **التدفقات النقدية من أنشطة التمويل**: هي التدفقات النقدية المتعلقة بالحصول على الموارد من المالكين أو إعادتهم لهم، وهذا فيما يتعلق بالحصول على التمويل من المقرضين أو تسديد القروض لهم، يقصد بالأنشطة التمويلية بأنها عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والاقتراض بالمؤسسة.

ثالثا: متطلبات الإفصاح في قائمة التدفقات النقدية (قسوم، 2016، الصفحات 115-116)

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 أن يتم الإفصاح كحد أدنى في متن قائمة التدفقات النقدية عن المعلومات التالية:

- مكونات النقدية وما حكمها في قائمة التدفقات النقدية والتسويات مع البنود المعادلة لها في قائمة المركز المالي؛
- تفاصيل عن العمليات غير النقدية المرتبطة بأنشطة الاستثمار والتمويل؛
- مقدار النقدية وما حكمها التي لا تكون متاحة للاستخدام بواسطة المجموعة؛
- مقدار تسهيلات القروض غير المسحوبة والمتاحة لأنشطة التشغيل في المستقبل وتسوية الارتباطات الرأسمالية؛
- المبلغ الكلي للتدفقات النقدية لكل قسم من أقسام التشغيل، الاستثمار والتمويل بالنسبة لنصيبه في المؤسسات المشتركة؛
- مقدار التدفقات النقدية الناشئة عن كل نشاط من أنشطة الاستثمار، التشغيل والتمويل بالنسبة لكل قطاع جغرافي في حالة إمكانية تقسيم المؤسسة إلى قطاعات؛

التدفقات النقدية المتعلقة بالبنود غير العادية بشكل منفصل، وذلك حتى يتمكن مستخدم قائمة التدفقات النقدية من الاطلاع على كافة النشاطات النقدية في المؤسسة.

سيتم عرض شكل قائمة التدفقات النقدية بطريقتين المباشرة وغير المباشرة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 07كما يلي:

الجدول رقم08: قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
المتحصلات النقدية من الزبائن	XX	
المدفوعات النقدية للموردين والعاملين	(XX)	
النقدية المتولدة من التشغيل	XX	
مدفوعات الفائدة	(XX)	
مدفوعات ضرائب الدخل	(XX)	
النقدية الصافية من الأنشطة التشغيلية		**XX**
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
الاستحواذ على شركة تابعة، صافي من النقدية المستلمة	XX	
شراء عقارات، مصانع وتجهيزات	XX	
فوائد مستلمة	XX	
توزيعات أرباح مستلمة	(XX)	**XX**
النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة الاستثمار		
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
متحصلات من إصدار أسهم رأس مال	XX	
متحصلات من القروض طويلة الأجل	XX	
دفع دين عقد الإيجار التمويلي	XX	
توزيعات أرباح مدفوعة	(XX)	
النقدية الصافية المستخدمة من أنشطة التمويل		**XX**
الزيادة الصافية في النقدية والنقدية المعادلة		XX
النقدية والنقدية المعادلة في بداية الفترة		**XX**
النقدية والنقدية المعادلة في نهاية الفترة		**XX**

المصدر:(قوادري، 2010، صفحة 75)

الجدول رقم09: قائمة التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
الربح قبل الضريبة، ويتم تسويته ب:		
الاهتلاك	XX	
خسائر صرف العملات	XX	
دخل استثمار	XX	
مصروف فائدة	(XX)	
زيادة في ذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى	XX	
انخفاض في المخزون	XX	
الزيادة في الدائنين والتجاريين	(XX)	
النقدية المتولدة من التشغيل	XX	
دفع فائدة	(XX)	

دفع ضرائب الدخل	(XX)	
النقدية الصافية من أنشطة التشغيل		**XX**
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
الاستحواذ على شركة تابعة، صافي من النقدية المستلمة	(XX)	
شراء عقارات، مصانع وتجهيزات	(XX)	
دخل من بيع تجهيزات	XX	
فوائد مستلمة	XX	
توزيعات أرباح مستلمة		
النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة الاستثمار	XX	**XX**
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال		
متحصلات من القروض طويلة الأجل	XX	
دفع دين عقار الإيجار التمويلي	XX	
توزيعات أرباح مدفوعة	XX	
النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة التمويل	(XX)	**XX**
الزيادة الصافية في النقدية والنقدية المعادلة		XX
النقدية والنقدية المعادلة في بداية الفترة		**XX**
النقدية والنقدية المعادلة في نهاية الفترة		**XX**

المصدر:(قوادري، 2010، صفحة 76)

الفرع الرابع: قائمة التغير في حقوق الملكية (جدول تغير الأموال الخاصة)

أولا: تعريف قائمة التغير في حقوق الملكية

أوجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 الشركات بإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية الأخرى، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة إلى بنود الأرباح والخسائر التي تعتبر جزءا من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل.(عوايدي، 2014، صفحة 113)

ثانيا: متطلبات الإفصاح في قائمة التغير في حقوق الملكية(مفتاح، 2020، صفحة 50)

يجب على المؤسسة بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 الإفصاح في قائمة التغير في حقوق الملكية عن المعلومات التالية:

- صافي الربح أو الخسارة للسنة المالية؛
- كل بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها بشكل مباشر في حقوق الملكية؛
- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسية التي تم التعامل معها بموجب المعالجات القياسية.

إضافة إلى ذلك يجب على المؤسسة الإفصاح عن معلومات أخرى إما في قائمة التغير في حقوق الملكية أو في الإيضاحات عن ما يلي:

- المعاملات الرأسمالية مع الملاك والتوزيعات إلى الملاك؛
- مطابقة رصيد الربح والخسائر المتراكمة في بداية ونهاية السنة المالية؛
- مطابقة القيمة المحاسبية لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوات الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الدورة.

وسيتم عرض أهم العناصر المكونة لقائمة التغيرات في حقوق الملكية في الشكل الموالي:

الجدول رقم10: قائمة التغيرات في حقوق الملكية

	أسهم رأس المال	أرباح غير موزعة	ترجمة العمليات الأجنبية	أصول مالية متاحة للبيع	فائض إعادة التقييم	الإجمالي	حصة الأقلية	إجمالي حقوق الملكية
الرصيد في n/01/01	X	X	(X)	X	-	X	X	X
التغيرات في السياسات المحاسبية	-	X	-	-	-	X	X	X
الرصيد مجددا	X	X	(X)	X	-	X	X	X
التغيرات في حقوق الملكية للسنة n								
توزيعات الأرباح	-	(X)	-	-	-	(X)	-	(X)
إجمالي الدخل الشامل	-	X	X	X	X	X	X	X
الرصيد في n/12/31	X	X	X	X	X	X	X	X
التغيرات في حقوق الملكية للسنةn+1								
أسهم رأس المال المصدرة	X	-	-	-	-	X	-	X
توزيعات أرباح	-	(X)	-	-	-	(X)	-	(X)
إجمالي الدخل الشامل للسنة	-	X	X	(X)	X	X	X	X
تحويل إلى الأرباح غير الموزعة	-	X	-	-	X	-	-	-
الرصيد في n+1/12/31	X	X	X	X	X	X	X	X

المصدر:(قوادري، 2010، صفحة 78)

الفرع الخامس: قائمة الإيضاحات (الملاحق)

أولا: تعريف قائمة الإيضاحات

"تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية وتوضيح المعلومات الإضافية التي يصعب إدراجها في القوائم المالية".(مفتاح، 2020، صفحة 50)

ووفق المعيار المحاسبي الدولي 01 يتم عادة عرض الإيضاحات حسب الترتيب التالي مما يساعد المستخدمين في فهم القوائم المالية ومقارنتها مع القوائم المالية لباقي المنشات: (واضح، حسحوس، و بن مسعود، 2020، صفحة 26)

- عبارة تفيد بامتثال المؤسسة الاقتصادية لمعايير الإبلاغ المالي IFRS؛
- عرض لأساس [أسس] القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المطبقة؛
- معلومات موضحة ومؤيدة البنود المعروضة في صلب القوائم المالية مع استخدام نفس الترتيب الذي عرضت فيه البنود في القائمة ونفس ترتيب القوائم المالية؛
- إفصاحات أخرى مثل الإفصاحات المتعلقة بالالتزامات المحتملة (الطارئة) بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 37 والتعهدات التي قدمتها المؤسسة الاقتصادية للغير ولم تظهر في القوائم، وكذلك الإفصاح عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية.

المطلب الخامس: جودة القوائم المالية

إن جودة القوائم المالية تكتسي أهمية كبيرة نظرا لأهمية القوائم المالية لدى مستخدميها، إلا أن تحقيقها يتطلب الاجتهاد في تطبيق متطلباتها وتجاوز معيقاتها. وسنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف جودة القوائم وأهميتها ...

الفرع الأول: تعريف جودة القوائم المالية

تعددت المفاهيم المرتبطة بجودة الإفصاح والقوائم المالية حيث نجد العديد من التسميات منها جودة الإفصاح المحاسبي، جودة الإبلاغ المالي، جودة التقارير المالية...، وسنحاول توضيح الصورة فيما يلي:(أودينة، 2020، الصفحات 60-61)

ذكر الباحثان" باست" و" آل" أنه" بما أن القوائم المالية تعد لغرض تقديم معلومات وافية عن نشاطات الوحدة الاقتصادية فيجب أن تكون المعلومات الواردة فيها ذات جودة عالية لأنها ستؤثر إيجابا في قرارات أصحاب المصالح".

وتعرف جودة الإفصاح المحاسبي على أنها" مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة لمستخدميها، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات".

وتعني جودة التقارير المالية" مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة لمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير الفنية والرقابية والمهنية، بما يحقق الهدف من استخدامها".

مما سبق نستنتج أن جودة القوائم المالية أو جودة الإبلاغ المالي أو جودة الإفصاح المحاسبي رغم اختلاف المصطلحات فهي تصب في اتجاه واحد وهو جودة المعلومة المالية.

ويقصد بجودة المعلومة المالية" ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها"، وبما أن القوائم المالية عبارة عن مجموعة من المعلومات، فإن مفهوم جودتها لا يختلف عن مفهوم جودة المعلومة المالية.

الفرع الثاني: أهمية جودة القوائم المالية

تكمن أهمية جودة القوائم فيما يلي:(المسعودي و كاطع الجبوري، 2016، الصفحات 122-123)

- أن جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية ودقة وموثوقية المبالغ والقيم عن أصول والتزامات الوحدة الاقتصادية تعكس أهمية القرارات المتخذة من قبل المستثمرين بصورة خاصة في تقييم المركز المالي لها؛
- أن جودة القوائم المالية تعكس مدى أعدادها على وفق المعايير المحاسبية الدولية بالرغم من وجود بعض القيم ذات الطبيعة التقديرية كالأصول غير الملموسة أو الالتزامات المحتملة، لكنها بالنتيجة توحي بالثقة لدى مستعملي تلك المعلومات؛
- أن جودة المعلومات الواردة في التقارير المالية والتي تصور النشاط الاقتصادي والإداري داخل الوحدة الاقتصادية كالأرباح المعلنة أو المتوقعة تساهم في دعم قيمة السهم وأدائه في الأسواق المالية؛
- أن المحللين والمستثمرين يطمحون بالحصول على معلومات ذات جودة عالية لكي يبنوا على أساسها تحليل وتقييم الاتجاهات التي من الممكن أن تسلكها قراراتهم المتخذة لتحقيق الفوائد المتوقعة منها؛
- أن جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية تمكن مستعمليها من الحصول على صافي الدخل الحقيقي والذي يعكس النشاط التشغيلي للوحدة الاقتصادية وبما يعزز فوائد القرارات المتخذة.

الفرع الثالث: معايير جودة القوائم المالية

تعد المعايير ضرورية عند إعداد التقارير المالية وتتمثل هذه المعايير في: (طالب و بلمداني، 2020، الصفحات 104-105)

- **معايير قانونية:** تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير المعايير الخاصة بجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات، مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة الاقتصادية بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلتزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها؛
- **معايير رقابية:** ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على تفعيله لدور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجات المالية، وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحكومة؛
- **معايير مهنية:** تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية مما برز معه مفهوم مسألة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثمارهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد قوائم مالية تتمنع بالنزاهة والأمانة؛

- **معايير فنية:** إن توفر معايير فنية بما يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات ينعكس بدوره على جودة التقارير المالية، ويزيد من ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالقوائم المالية للشركات بما يؤدي إلى رفع الاستثمار فيها، هذا ما دفع المنظمات المهنية وعلى رأسها مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي لإصدار معايير تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.

المطلب السادس: مقارنة القوائم المالية وفق SCF ومعايير المحاسبة الدولية

في إطار دراسة مقارنة القوائم المالية بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، نجد أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 الخاص بإعداد وعرض القوائم المالية، توصل إلى أن التقيد بما جاء به المعيار من إرشادات من شأنه أن يعزز جودة القوائم المالية وكسب ثقتها من المستخدمين، كما أن النظام المحاسبي المالي جاء بتوضيحات مهمة في هذا المجال وإن كانت تتميز بالنقص في بعض الحالات. أي أنه لا توجد فروق جوهرية كثيرة في عرض القوائم المالية الخمس حسب الجانبين، إلا أن أهم الفروق تكمن في التسميات المختلفة حسب المعايير الدولية وSCF. وفيما يلي سيتم عرض أبرز الفروقات:(بن قطيب و حطاب، 2019، الصفحات 13-20)

أولا: قائمة المركز المالي (الميزانية)

حسب المعايير المحاسبية الدولية	حسب النظام المحاسبي المالي
قائمة المركز المالي • **تعريف المعيار:** هي قائمة توضح الوضع المالي للشركة في لحظة زمنية معينة، فتظهر ما تمتلكه الشركة (موجودات) وما يستحق عليها من ديون ومطالبات اتجاه الغير(مطلوبات)، وكذلك ما يستحق عليها اتجاه الملاك أو أصحاب الشركة(حق الملكية)، ويطلق عليها مصطلح(الميزانية) لأنها تتخذ في إحدى أشكالها صورة كشف له جانبين متوازيين من ناحية، كما يطلق عليها مصطلح(عمومية) من ناحية أخرى لأنها تتضمن الآثار العامة لجميع نتائج عمليات الشركة كما وصل إليه الوضع المالي في تاريخ معين، ويطلق عليها أيضا مصطلح(قائمة المركز المالي) لأن الهدف الرئيسي من إعدادها في إظهار(حقيقة) المركز المالي للشركة. • **يجب أن تحتوي قائمة المركز المالي ما يلي:** _ الممتلكات والتجهيزات والمعدات. _ الموجودات غير الملموسة. _ الموجودات المالية. _ الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية.	**الميزانية** تصف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الأصول وعناصر الخصوم. وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول: • **في الأصول:** _ التثبيتات المعنوية. _ التثبيتات العينية. _ الاهتلاكات. _ المساهمات. _ الأصول المالية. _ المخزونات. _ أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة). _ الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا). _ خزينة الأموال الايجابية ومعادلات الخزينة الايجابية. • **في الخصوم:** _ رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر

_ المخزون.
_ الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى.
_النقد والنقد المعادل.
_ الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.
_ المطلوبات والموجودات الضريبية حسب ما يتطلب معيار المحاسبة الدولي 12 ضرائب الدخل.
_ المخصصات.
_ المطلوبات غير المتداولة المنتجة للفائدة.
_ حصة الأقلية.
_ رأس المال الصادر والاحتياطات.
_ يجب عرض البنود والعناوين والمجاميع الفرعية في صلب الميزانية العمومية عندما يتطلب معيار محاسبة دولي ذلك، أو عندما يكون هذا العرض ضروريا لإجراء عرض عادل للمركز المالي للمنشأة.

- **معايير تصنيف الأصول والخصوم إلى (متداولة وغير متداولة):**

على المؤسسة الاقتصادية تصنيف الأصول على أنها متداولة في الحالات التالية:
_ عندما يتوقع أن يحقق الأصل أو تنوي بيعه أو اهتلاكه خلال الدورة التشغيلية العادية.
_ عندما يحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة.
_ عندما يتوقع أن يتحقق الأصل خلال 12 شهر بعد فترة إعداد التقرير.
_ عندما يكون الأصل نقدا أو أصل معادلا للنقد إلا إذا كان هناك قيد استبدال أو استعمال الأصل لتسوية التزام معين لمدة 12 شهر على الأقل بعد فترة التقرير.
وعلى المؤسسة الاقتصادية أن تصنف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة.

- **على المؤسسة الاقتصادية تصنيف الخصوم على أنها متداولة في الحالات التالية:**

_ عندما يتوقع تسديد الالتزامات الدورة التشغيلية العادية.
_ عندما يحتفظ بالالتزام بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة.
(في حالة الشركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى.
_ الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
_ الموردون والدائنون الآخرون.
_ خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)
_ المخصصات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة سلفا).
_ خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

- **معايير تصنيف الأصول والخصوم إلى (متداولة وغير متداولة):**

لم يذكر النظام المحاسبي المالي معايير تصنيف الأصول والخصوم، ويتم تطبيق نفس المعايير التي تصنف بها وفق المعيار المحاسبي رقم01.

_ عندما يستحق تسديد الالتزام خلال 12 شهر بعد فترة إعداد التقرير. _ عندما لا يكون للمنشأة الحق في تأجيل تسوية الالتزام لمدة 12شهر على الأقل بعد فترة التقرير. وعلى المؤسسة الاقتصادية أن تصنف جميع الخصوم الأخرى على أنها خصوم غير متداولة.	
استنتاج أهم الفروق في قائمة الميزانية: لا توجد فروق جوهرية كثيرة في عرض قائمة الميزانية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي رقم01 وتتمثل أهم الفروق في التسميات المختلفة لأهم بنودها فالأصول ترتب حسب درجة سيولتها والخصوم حسب درجة الاستحقاق.	

ثانيا: قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)

حسب المعايير المحاسبية الدولية	**حسب النظام المحاسبي المالي**
قائمة الدخل وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة بيعة المصروف: _ الإيراد. _ الدخل الآخر. _ التغيرات في مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل. _ المواد الخام والمستهلكات المستخدمة. _ مصروف منافع الموظفين. _ مصروف الاستهلاك والإطفاء. _ المصروفات الأخرى. _ مجموع المصروفات. _ الربح قبل الضريبة. • **وفيما يلي مثال للتصنيف باستخدام طريقة وظيفة المصروف:** _ الإيراد. _ تكلفة المبيعات. _ إجمالي الربح. _ الدخل الآخر. _ تكاليف التوزيع. _ المصروفات الإدارية. _ المصروفات الأخرى. _ الربح قبل الضريبة.	**جدول حسابات النتائج** حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/ الكسب أو الخسارة. • **والمعلومات الدنيا المقدمة في جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة هي:** _ إنتاج السنة المالية. _ استهلاك السنة المالية. _ القيمة المضافة للاستغلال. _ إجمالي فائض الاستغلال. _ النتيجة العملياتية. _ النتيجة المالية. _ النتيجة العادية قبل الضرائب. _ مجموع منتجات الأنشطة العادية. _ مجموع أعباء الأنشطة العادية. _ النتيجة الصافية للأنشطة العادية. _ النتيجة غير العادية. _ صافي نتيجة السنة المالية.

	ملاحظة: إذا تم إعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة يجب تقديمه في الملحق، فيتم تقديم تكاليف التوزيع، المصروفات الإدارية، المصروفات الأخرى.
استنتاج أهم الفروقات في قائمة جدول حسابات النتائج: لا توجد فروق جوهرية كثيرة في عرض قائمة حسابات النتائج بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي رقم01 وتتمثل أهم الفروق في التسميات المختلفة لأهم بنودها فالأعباء تصنف حسب طبيعتها أو حسب الوظائف.	

ثالثا: جدول تغيرات حقوق الملكية (جدول تغيرات الأموال الخاصة)

حسب المعايير المحاسبية الدولية	**حسب النظام المحاسبي المالي**
جدول تغيرات في حقوق الملكية: التغيرات في حقوق الملكية على المعلومات التالية: مجموع الدخل الشامل للفترة، والذي يظهر مجموع المبالغ الخاصة بملاك المؤسسة الاقتصادية الأم – بشكل منفصل- عن الخاصة بالحصص غير المسيطرة. لكل مكون لحقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعي، أو التعديل بأثر رجعي المثبتة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي لكل مكون لحقوق الملكية، مطابقة بين المبلغ الدفتري في بداية الفترة مع المبلغ الدفتري في نهاية الفترة كحد أدنى، مع الإفصاح -بشكل منفصل- عن التغيرات الناتجة عما يلي: _ الربح أو الخسارة. _ الدخل الشامل الآخر. _ المعاملات مع الملاك، بصفتهم ملاك، والتي تظهر مساهمات الملاك والتوزيعات على الملاك –بشكل منفصل- عن التغيرات في الحصص الملكية في المنشآت التابعة التي لا ينتج عنها فقد السيطرة.	**جدول تغيرات الأموال الخاصة:** يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي: _ النتيجة الصافية للسنة المالية. _ تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات. _ الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال. _ المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة. _ عملية الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...) _ توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.
استنتاج أهم الفروقات في قائمة تغيرات الأموال الخاصة: لا توجد فروق جوهرية كثيرة في عرض جدول تغيرات الأموال الخاصة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي رقم01 وتتمثل أهم الفروق في التسميات المختلف لأهم بنودها.	

رابعا: قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة)

حسب المعايير المحاسبية الدولية	حسب النظام المحاسبي المالي
قائمة التدفقات النقدية: يعتبر جدول تدفقات الخزينة حديث العهد نسبيا مقارنة مع القوائم المالية الأساسية الأخرى كالميزانية وجدول حسابات النتائج، وقد شهد منذ نشأته عدة تطورات إلى الآن خاصة في مراحل إعدادها والقواعد الملزمة بنشرها، والصادرة عن الهيئات المهنية المختلفة، ويوضح المركز المالي للمؤسسة وكيفية تغير هذا المركز، لذلك يعتبر مكمل للميزانية وجدول حسابات النتائج. يقدم جدول تدفقات الخزينة، مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها: _ التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية... _ التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار... _ التدفقات الناشئة عن أنشطة التحويل... _ تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار والتمويل. حيث يسمح هذا الجدول بالتفرقة بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار وتدفقات التمويل، كما أنه يمكن من المقارنة مع الدورة السابقة وهو ما يعتبر شيئا مهما بالنسبة للتحليل المالي.	**جدول سيولة الخزينة:** يقدم جدول تدفقات الخزينة، مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها: _ التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية... _ التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار... _ التدفقات الناشئة عن أنشطة تحويل... _ تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص وأسهم تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار والتمويل. فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في: _ تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج _ الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) _ قصد إبراز تدفق مالي صاف _ تقريب هذا الدفق المالي الصافي إلى النتيجة _ قبل ضريبة الفترة المقصودة. والطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان: _ آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة _ (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين) _ التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة) _ التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة...) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى. **الموجودات المالية هي:** _ السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الإطلاع (بما في ذلك المكشوفات المصرفية القابلة للتسديد بناء على الطلب وغير ذلك من تسهيلات الصندوق) _ شبه السيولات المحتازة قصد الوفاء بالالتزامات ذات الأجل القصير... ويمكن تقديم التدفقات المالية الآتية على أنها مبلغ صافي: _ السيولات أو شبه السيولات المحتازة لحساب الزبائن

	_العناصر سريعة وتيرة الدوران، المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة. كما يبين النظام المحاسبي المالي أن الهدف من جدول تدفقات الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال الخاصة ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.
استنتاج أهم الفروقات في قائمة جدول تدفقات الخزينة: لا توجد فروق جوهرية كثيرة في عرض قائمة جدول تدفقات الخزينة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي رقم01 حيث تطرق إلى جدول تدفقات الخزينة باختصار وخصص له المعيار المحاسبي رقم07. وتتمثل أهم الفروق في التسميات المختلفة لأهم بنودها، فالأنشطة تقسم إلى أنشطة تدفقات الاستغلال، أنشطة تدفقات الاستثمار وأنشطة تدفقات التمويل.	

خامسا: الإيضاحات (الملحق)

حسب المعايير المحاسبية الدولية	حسب النظام المحاسبي المالي
الإيضاحات: تتضمن الملاحق جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج خاصة بالقوائم المالية، كما تحتوي على الطرائق المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة للميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة إيضاحات تخص الشركاء، الأسهم الوحدات والفروع والشركة الأم، التحويلات مابين الفروع والشركة الأم. **الإيضاحات يجب أن:** **تعرض المعلومات على أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة:** _ تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي، والتي لن تعرض في أي مكان آخر في القوائم المالية. _ توفر المعلومات التي ن تعرض في أي مكان آخر في القوائم المالية ولكنها ملائمة لفهم أي منها. _ يجب على المؤسسة الاقتصادية أن تعرض الإيضاحات بطريقة منظمة، ما أمكن ذلك عمليا. _ لتحديد الطريقة العملية يجب على المؤسسة الاقتصادية الأخذ بالحسبان الأثر على قابلية الفهم والمقارنة لقوائمها المالية. _ يجب على المؤسسة الاقتصادية أن تضع إشارات مرجعية لكل بند في القوائم.	**الملاحق:** يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه النقاط تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم المعلومات الواردة في الكشوف المالية: _ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية... _ مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة _ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات _ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية _ وهناك قائمة بالمعلومات التي يجب ذكرها في الملاحق _ تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم وكل فصل أو باب من أبواب الميزانية، حساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة يحيل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات اللاحقة.

يجب على المؤسسة الاقتصادية أن تفصح عن سياستها المحاسبية الهامة لتشمل: _ أساس أو أسس القياس المستخدم في إعداد القوائم المالية. _ السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والتي تكون ملائمة لفهم القوائم المالية. **الأدوات المالية القابلة للإعادة المصنفة على أنها حقوق ملكية، يجب يفصح عنه في مكان آخر عما يلي:** _ بيانات كمية مختصرة عن المبلغ المصنف على أنه حقوق ملكية. _ أهدافها وسياساتها وإجراءاتها لإدارة التزامها بأن تعيد شراء أو أن تسترد الأدوات عندما تطالب بأن تفعل ذلك من قبل حاملي الأدوات، بما في ذلك أي تغيرات من الفترة السابقة. _ التدفق النقدي الخارج المتوقع عند استرداد أو إعادة شراء تلك الفئة من الأدوات المالية. _ معلومات عن كيفية تحديد التدفق النقدي الخارج المتوقع عند الاسترداد أو إعادة الشراء.	إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة للفترة السابقة للإقفال، فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح (تقويم) غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملاحق إذا كانت أهمية بحيث يمكن أن يؤثر إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملو الكشوف المالية وحينئذ فإن الإعلام يبين ما يأتي: _ طبيعة الحادث _ تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل التأثير المالي لا يمكن تقديره _ تقدم الكيانات التي تستعمل بالادخار العمومي الذي يوفر المعلومات الخصوصية الضرورية لمستعملي الكشوف المالية.
استنتاج أهم الفروقات في قائمة الملاحق: لا توجد فروق جوهرية كثيرة في عرض قائمة جدول الملاحق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي رقم01 وتتمثل أهم الفروق في التسميات المختلفة لأهم بنودها، فالإيضاحات يجب أن تعرض بطريقة مفهومة وواضحة.	

المبحث الثالث: أثر استخدام إعادة تقييم التثبيتات العينية في تحسين القوائم المالية

إن تبني إعادة التقييم وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 يسمح بتوفير قوائم مالية مطابقة للواقع الاقتصادي وتتماشى مع متطلبات المعايير الدولية، وبالتالي تقديم معلومات مالية ذات جودة عالية تعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة الناشرة لبياناتها المالية، وعليه سنبرز أثر تطبيق هذا النموذج على قائمة المركز المالي (الميزانية) وقائمة الدخل (جدول حساب النتائج) وجدول التغير في حقوق الملكية (جدول تغير في الأموال الخاصة) التي ينتج عنها تغيرات في حالة ما تم تطبيقه.

وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: أثر إعادة تقييم التثبيتات العينية على عناصر القوائم المالية.

المطلب الثاني: تأثير إعادة التقييم التثبيتات العينية في تحسين القوائم المالية.

المطلب الأول: أثر إعادة تقييم التثبيتات العينية على عناصر القوائم المالية

إن تطبيق إعادة التقييم للتثبيتات العينية له أثر مباشر على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية، وسنحاول توضيح ذلك كما يلي: (بن عروج، 2020، الصفحات 76-77)

الفرع الأول: حالة فارق إعادة التقييم الايجابي

إذا أدت عملية إعادة التقييم إلى زيادة في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت فإن الفائض يدرج في الأموال الخاصة تحت عنوان فارق إعادة التقييم، وعليه يكون الأثر على النحو التالي:

- ارتفاع قيمة الأصول الثابتة [التثبيتات العينية]؛
- ارتفاع الأموال الخاصة من خلال إدراج فرق إعادة التقييم ضمن الأموال الخاصة؛
- باعتبار أن إعادة التقييم من عناصر قائمة التغير في الأموال الخاصة [جدول التغير في حقوق الملكية] فإن الزيادة في مبلغ إعادة التقييم ستؤدي إلى الرفع من الأموال الخاصة.

الفرع الثاني: حالة فارق إعادة التقييم السلبي

إذا أدت إعادة التقييم إلى وجود خسارة في القيمة فيتم الاعتراف بالانخفاض في قيمة التثبيت كعبء، وفي جدول حساب النتائج [قائمة الدخل] من خلال الرفع من أعباء الدورة مما يؤثر على نتيجة الدورة مؤديا إلى تخفيضها.

الفرع الثالث: حالة إعادة التقييم الأول ايجابي وإعادة التقييم الثاني سلبي

الفرق الأول الايجابي لنفس التثبيت الذي سبق وأن تم إدراجه ضمن الأموال الخاصة والباقي من إعادة التقييم السلبي كعبء في حساب النتائج [قائمة الدخل] وبالتالي يكون التأثير كما يلي:

- التأثير على قائمة المركز المالي: يتم من خلال تخفيض جانب التثبيتات غير الجارية عند الاعتراف بالتثبيتات الثابتة والمادية بالقيمة المعاد تقييمها مطروحا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة، كما تنخفض الأموال الخاصة بنفس المقدار الايجابي الذي سبق إدراجه ضمنها؛
- التأثير على قائمة الدخل: من خلال زيادة أعباء الدورة وبالتالي تخفيض نتيجة الدورة في حالة وجود فائض في إعادة التقييم سلبي؛
- التأثير على جدول التغير في حقوق الملكية: تنخفض الأموال الخاصة نتيجة انخفاض مبلغ إعادة التقييم وكذا في حال انخفاض نتيجة الدورة.

الفرع الرابع: حالة إعادة التقييم الأول سلبي وإعادة التقييم الثاني ايجابي

- التأثير على قائمة الدخل: من خلال رفع نتيجة الدورة جراء الاعتراف بالفرق الايجابي لإعادة التقييم كإيراد؛
- التأثير على قائمة التغير في حقوق الملكية: باعتبار أن النتيجة الصافية للدورة من بين مكونات الأموال الخاصة [حقوق الملكية] فان زيادة النتيجة يؤدي إلى زيادة الأموال الخاصة، وعليه فان هذا التأثير سيمس قائمة المركز المالي والدخل.

المطلب الثاني: تأثير إعادة التقييم التثبيتات العينية في تحسين القوائم المالية

بعد إبراز التغيرات التي تحدثها عملية إعادة التقييم وفق القيمة العادلة أو القيمة السوقية على عناصر القوائم المالية، سنقوم بتلخيص أثر اعتماد هذه الطريقة في تحسين القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية من خلال خاصية: الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، والجدول الموالي يوضح ذلك: (حمدي، 2017، صفحة 34)

الجدول رقم11: أثر إعادة التقييم في تحسين القوائم المالية

النموذج / الخصائص	نموذج إعادة التقييم وفق القيمة العادلة
الملائمة	-تطبيق معلومات القيمة العادلة بشكل أوسع في النشاط التجاري لتحديد الوضع المالي للمشروع، وفي اتخاذ قرارات حول أدوات مالية منفردة، كما أنها ملائمة للعديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي المعلومات المالية فهي تعكس تقدير الأسواق المالية. -عدم ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية في ظل التضخم إذا كانت معدة وفقا لأساس التكلفة التاريخية، ويعد هذا الأساس غير صالح ولذلك يتم التوجه إلى القيمة العادلة لتقييم مختلف التثبيتات.
الموثوقية	-يقصد بها نوعية المعلومات المالية التي يجب أن تتوافر فيها المعلومات التالية: القابلية للتحقق والصدق والحياد. -وبمطابقة خصائص الموثوقية على المعلومات التي توفرها القيمة العادلة يلاحظ أنها تتحقق بشرط توافر مقومات الأسواق النشطة لكافة العناصر المحاسبية. -وعلى الجانب الآخر يمكن القول بأن هناك الكثير من عناصر الأصول والالتزامات ليس لها سوق نشطة الأمر الذي يجعل تقديرات القيمة العادلة ذاتية مما يزيد من عدم دقة التقارير المالية وجودتها وتفقد معها الموثوقية بأركانها لاعتمادها على التقدير الشخصي.
القابلية للمقارنة	-يقصد بها قابلية المعلومات المالية [القوائم المالية] الخاصة بالمؤسسة للمقارنة بمعلومات مماثلة عن مؤسسة أخرى مماثلة إلى نفس الفترة المالية أو على مستوى نفس المؤسسة لعدد من الفترات المالية. -تعزز من هذه الخاصية من خلال تقييم عناصر مماثلة وفقا لطرق تقييم مماثلة.(بوخرص و محي الدين، 2021)

خلاصة الفصل:

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى الأدبيات النظرية للمعيار المحاسبي الدولي رقم16 الخاص بالتثبيتات العينية (ممتلكات وتجهيزات، معدات) ومعرفة طرق القياس التي جاء بها والتي تتعلق بالاهتلاك وخسارة القيمة وكذا الإيقاف والإفصاح للتثبيتات العينية.

وبما أن التثبيتات عنصر مهم جدا في المؤسسات الاقتصادية وتتشكل منها القوائم المالية قمنا بدراسة هذه الأخيرة والتعرف على خصائصها النوعية التي تمكن من إيصال المعلومات لمستخدميها بكل جودة وثقة.

كما تبين لنا من خلال دراستنا أن لعملية إعادة التقييم تأثير في القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم16 وهذا ما سيتم التأكد منه في الجانب التطبيقي.

الفصل الثاني

مساهمة المعيار المحاسبي الدولي رقم16 في تحسين القوائم المالية لمؤسسة قديلة -بسكرة-

- المبحث الأول: عرض عام لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية – بسكرة –
- المبحث الثاني: استخدام المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في تحسين القوائم المالية لمؤسسة قديلة – بسكرة –

تمهيد:

يتناول الفصل الثاني مساهمة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في تحسين القوائم المالية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية المتواجدة بولاية بسكرة، حيث سيتم تسليط الضوء في هذا الفصل على إعادة تقييم التثبيتات العينية والمعالجات المحاسبية الضرورية عند تطبيق هذه الطريقة مع إبراز الآثار التي تنتج من تطبيقه على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة.

يتضمن هذا الفصل العناصر التالية:

المبحث الأول: عرض عام لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية –بسكرة –

المبحث الثاني: استخدام المعيار المحاسبي الدولي رقم 16في تحسين القوائم المالية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية –بسكرة –.

المبحث الأول: عرض عام لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية – بسكرة –

تعد مؤسسة قديلة للمياه المعدنية بسكرة إحدى المؤسسات التي تنشط في سوق المياه المعدنية في الجزائر والتي تعد بأفاق اقتصادية هامة إذا ما عنيت بالرعاية اللازمة، وسنتطرق في هذا المبحث إلى عرض أهم الجوانب المتعلقة بالمؤسسة كتقديم بطاقة تعريفية لها تتضمن تاريخ إنشائها إضافة إلى أهميتها ومختلف المهام التي تقوم بها، وأخيرا هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة قديلة للمياه المعدنية

سنحاول تقسيم عناصر هذا المطلب إلى ثلاث فروع، سنتناول في الفرع الأول التطور التاريخي لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية، وفي الفرع الثاني الأهمية الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسة وثالثا أهداف المؤسسة.

الفرع الأول: التطور التاريخي لمؤسسة قديلة

مؤسسة قديلة كغيرها من المؤسسات الجزائرية التي كانت تابعة للدولة، ونظرا للوضعية التي آلت لها معظم مؤسسات هذا القطاع تم التخلي عليها وبيعها، لذا فإنه قبل الحديث عن المؤسسة كمؤسسة خاص يتم أولا تقديم المراحل التي مرت بها:

أولا: نشأة مؤسسة قديلة

- في إطار إنعاش المخطط التنموي الاقتصادي والاجتماعي واستغلال الموارد المحلية التي تزخر بها ولاية بسكرة، تم اقتراح إنشاء وحدة لتعبئة المياه المعدنية، وذلك وفقا للمرسوم التنفيذي 69-138 المؤرخ ب 1983/05/23 وبمداولة رقم 201 – 83 بتاريخ 1983/03/19 من طرف أعضاء المجلس الشعبي لولاية بسكرة حيث حددت شروط الإنشاء ومهام الوحدة.
- تمت الموافقة رسميا على إنشاء وحدة للمياه المعدنية وفقا للمداولة رقم 06-1984، وانطلقت العملية الإنتاجية سنة 1987، وقدرت طاقتها الإنتاجية بما يقارب 24000 قارورة في اليوم وهذا ما يغطي على الأقل جزء معتبر من احتياجات المنطقة.
- كانت الوحدة تحت وصاية مديرية الوحدات المحلية التابعة لولاية بسكرة مع 09 وحدات موزعة كما يلي:
  - ✓ الوحدات الواقعة ببسكرة: وحدة النجارة العامة، الشركة الولائية للكهرباء، وحدة الفنون البيانية (مطبعة بسكرة)، وحدة مواد البناء؛
  - ✓ الوحدات الواقعة بأولاد جلال: وحدة غزل الخيط، وحدة الجبس؛
  - ✓ وحدة النجارة العامة بطولقة؛
  - ✓ وحدة الخزف بمشونش؛
  - ✓ وحدة الخزف بالقنطرة.

ثانيا: التعريف بمؤسسة قديلة كمؤسسة خاصة ومستقلة

هي مؤسسة ذات أسهم، أعلن عن وجودها كمؤسسة مستقل في 2003/04/29، انطلقت العملية الإنتاجية في جويلية2004، تحت اسم مؤسسة قديلة للمياه المعدنية مقرها 87 شارع قديلة بلدية جمورة بسكرة، تتربع على مساحة إجمالية تقدر ب 881 63 متر مربع، تعمل في مجال تعبئة المياه المعدنية الطبيعية، يقدر رأس مالها 000 314 232دج، كما تقدر طاقتها الإنتاجية النظرية ب 000 000 40 قارورة/سنويا، تشغل حاليا حوالي 412عامل.

باشرت المؤسسة نشاطها باستخدام نوعين فقط من العبوات، الأول ذات الحجم 1.5 لتر والثانية ذات الحجم 0.5 لتر، ليتوسع نشاطها بعد ذلك ليشمل العبوات ذات 2 لتر، وفي سنة 2008 تم إضافة عبوات ذات الحجم 0.33 لتر ومؤخرا أضافت إلى منتجاتها عبوات جديدة ذات 1 لتر. حائزة على شهادة الايزو 9001 سنة 2008، وحائزة كذلك على شهادة الايزو 22000 سنة 2022.

ثالثا: خصائص مؤسسة قديلة

يمكن تحديد بعض الخصائص:

- المؤسسة تجمع تركيبة بين أفراد ذوي الخبرة في مجالات مختلفة وبين أفراد حديث العهد في العمل وهذا ما يشجع روح المبادرة وعمل الفريق والتنسيق بين مختلف المصالح داخل المؤسسة؛
- المؤسسة تتميز بنمط تقني متقدم حيث أنها تمتلك معدات إنتاج ذو تقنيات عالية وحديثة.

الفرع الثاني: الأهمية الاقتصادية والاجتماعية لمؤسسة قديلة

بالنسبة للأهمية التي تكتسبها مؤسسة قديلة فتظهر من خلال:

- توفير مناصب الشغل؛
- المساهمة في إنعاش الاقتصاد الوطني؛
- تقديم منتج صحي ذو جودة؛
- إدخال تكنولوجيا حديثة ومتطورة في عملية تحليل وتعبئة المياه؛
- المساهمة في تلبية احتياجات السوق الوطنية من المياه المعدنية؛
- الدخول إلى الأسواق العالمية من خلال عملية تصدير المنتج إلى الخارج.

الفرع الثالث: أهداف مؤسسة قديلة للمياه المعدنية

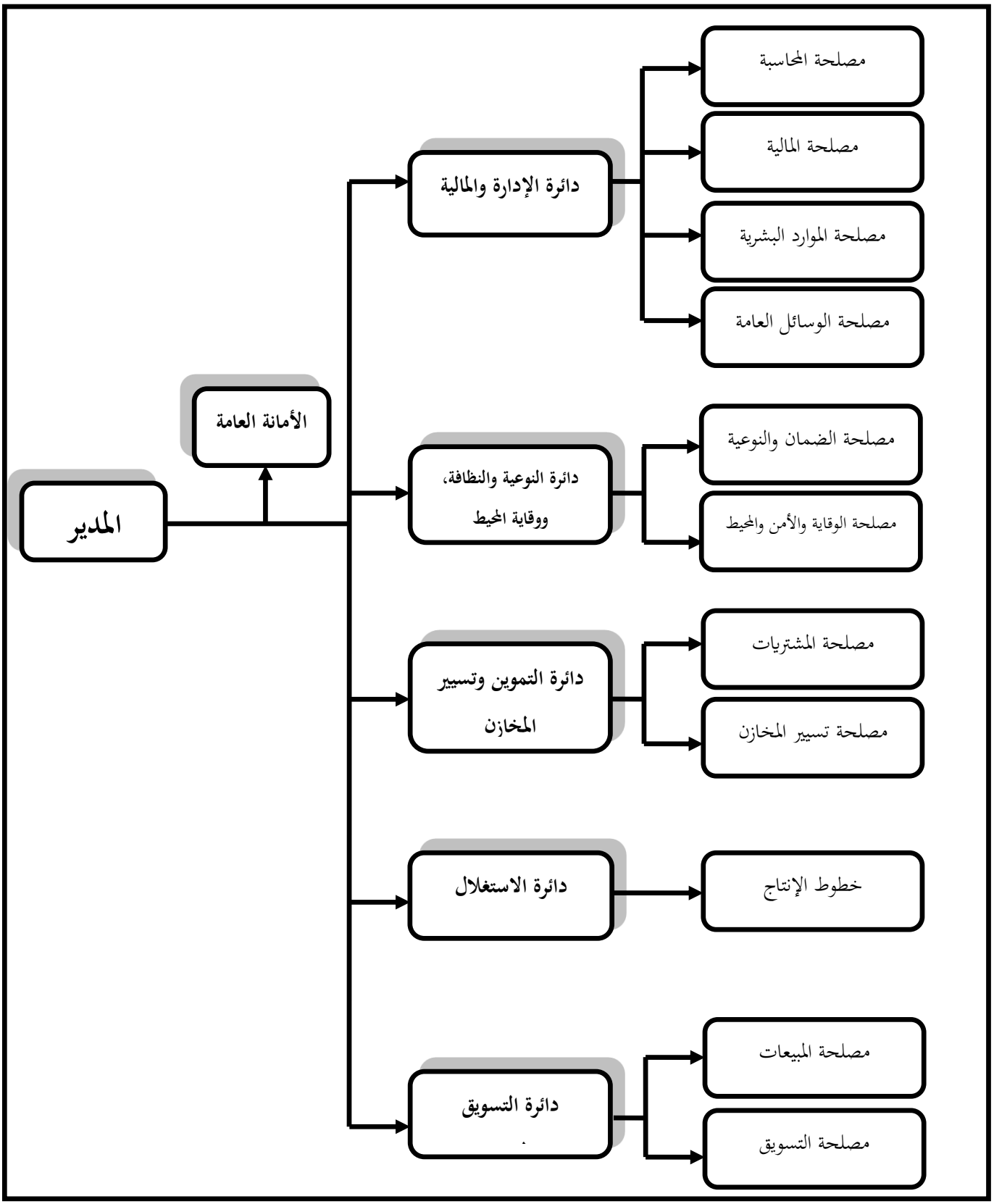
من بين الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها نجد ما يلي:

- تحقيق الربحية في المجال الذي تنشط فيه؛
- تلبية الطلب المحلي للمياه المعدنية؛
- زيادة ورفع حجم الإنتاج والاستغلال العقلاني للموارد المتاحة؛
- محاولة استخدام التقنيات الحديثة بغرض مسايرة التطور الحاصل على المستوى العالمي؛
- أن تكون نموذج متميز ورائد في مجال المياه المعدنية؛
- تحسين صورة وعلامة المؤسسة بصفة مستمرة من خلال تقديم منتجات بأعلى مستويات الجودة واكتساب خبرات جديدة؛
- محاولة تقليص تكاليف الإنتاج إلى أدنى حد ممكن للمحافظة على مستواه التنافسي؛
- محاولة الدخول إلى الأسواق العالمية، بما يتناسب مع متطلبات الأسواق؛
- تنمية المؤسسة حصتها السوقية في صناعة المياه المعدنية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية

تسعى المؤسسة لتحقيق أهدافها إلى تصميم هيكل تنظيمي مرن، ويتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة من مجموعة الوظائف الأساسية والفرعية لتحقيق انسجام التنظيم وفاعليته، وفيما يلي عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمؤسسة قديلة – بسكرة –



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات المقدمة من المؤسسة.

المبحث الثاني: استخدام المعيار المحاسبي الدولي رقم16 في تحسين القوائم المالية لمؤسسة قديلة – بسكرة –

بعد الاعتراف والتقييم الأولي، يمكن للمؤسسة أن تسجل التثبيتات بالمبلغ المعاد تقييمه ناقص مجمع الاهتلاك وخسائر انخفاض القيمة اللاحقة، ويتمثل المبلغ المعاد تقييمه في القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم. ومن أجل دراسة إعادة تقييم الأصول المادية وكيفية معالجتها محاسبيا، مع تبيين أثرها على القوائم المالية بالأخص قائمة المركز المالية (الميزانية) وقائمة الدخل (جدول حساب النتائج) تم الاعتماد على التقييم المعطى من طرف المؤسسة.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي

بما أن مؤسسة لا تعتمد على إعادة تقييم وخسارة القيمة، قمنا بالاستعانة بمحاسب المؤسسة من أجل تطبيق إعادة التقييم على التثبيتات العينية حيث تم اختيار آلة ومعدات نقل لإجراء الدراسة التطبيقية.

الحالة الأولى: إن الهدف من هذه الحالة هو إعادة تقييم قيمة التثبيت العيني " آلة " والتعرف على أهم التغيرات التي تطرأ على جدول الاهتلاك والضرائب المؤجلة الناتجة عن فارق إعادة التقييم.

بالرجوع إلى الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة (ملحق رقم2) والمتضمنة معلومات حول التثبيت" آلة " يظهر لنا ما يلي:

قديلة مؤسسة مختصة في تعبئة المياه المعدنية الطبيعية، تستعمل الضريبة على الأرباح 19%، وتعتمد طريقة الاهتلاك الثابت، اقتنت في 2015/04/04 آلة بمبلغ16 970 865.8 دج علما أن أتعاب الخبير قدرت ب .650 060 1دج، عمرها الإنتاجي مقدر ب 5 سنوات، وبتاريخ 2018/12/31 وبسبب تقلبات الأسعار في السوق قررت القيام بعملية إعادة التقييم للآلة حيث قدرت قيمتها القيمة السوقية ب 370 835 28 دج.

1.إجراءات إعادة تقييم التثبيتات العينية:

وفق القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها نجد:

المادة 20.121: التي تنص على أنه يرخص للمؤسسة أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه.

المادة 21.121: يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا، بمبلغه المعاد تقييمه أي الحقيقي في تاريخ إعادة التقييم منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.

المادة 23.121: إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم".

1. حساب معامل إعادة تقييم التثبيت العيني " آلة " في 2018/12/31

الجدول رقم 12: إيجاد معامل إعادة التقييم في 2018/12/31

رقم الحساب	البيان	القيمة الإجمالية (1)	الاهتلاك المتراكم (2)	القيمة المحاسبية الصافية (3)=(1)- (2)	القيمة العادلة (4)	المعامل (5) =(3)/(4)
215	آلة	16 970 865.8	12 728 149.35	4 242 716.45	28 835 370	6.79

يوضح الجدول رقم 12 بيانات خاصة بالتثبيت "آلة" في تاريخ 2018/12/31 حيث كانت قيمة الآلة 16 970 865.8دج ومجمع الاهتلاك 12 728 149.35دج، بالإضافة إلى أن القيمة المحاسبية الصافية قدرت ب: 4 242 716.45دج، في حين قدرت القيمة السوقية (القيمة الحقيقية) 28 835 370 دج، أي أن قيمة التثبيت زادت بمعدل قدر ب 6.79 وعليه ستحقق المؤسسة فائضا من عملية إعادة التقييم.

2. حساب فارق إعادة تقييم الآلة في 2018/12/31

الجدول رقم 13: القيمة الإجمالية بعد إعادة التقييم 2018/12/31

رقم الحساب	البيان	معامل إعادة التقييم (1)	القيمة الإجمالية قبل إعادة التقييم (2)	القيمة الإجمالية بعد إعادة التقييم (3)= (2)*(1)	الفارق (4)= (3)- (2)
215	آلة	6.79	16 970 865.8	115 341 480	98 370 614.2

من خلال الجدول رقم 13 نجد بأن قيمة الآلة زادت بمقدار 98 370 614.2دج عن القيمة الإجمالية الأولية قبل إعادة تقييمها وهو ما سيؤثر فيما بعد على القوائم المالية للمؤسسة.

الجدول رقم 14: اهتلاك الآلة بعد إعادة التقييم 2018/12/31

رقم الحساب	البيان	معامل إعادة التقييم (1)	مجمع الاهتلاك قبل إعادة التقييم (2)	مجمع الاهتلاك بعد إعادة التقييم (3) =(2)*(1)	الفارق (4)=(3)- (2)
215	آلة	6.79	12 728 149.35	86 506 110	73 777 960.65

بعد احتساب المبلغ الإجمالي للآلة واهتلاكها في 2018/12/31 بالقيمة السوقية وذلك اعتمادا على معامل إعادة التقييم، نلاحظ أن الاهتلاك المتراكم ارتفع من 12 728 149.35دج إلى 86 506 110دج أي بمقدار 73 777 960.65دج، ويكون مقدار هذه الزيادة بنفس ارتفاع القيمة الإجمالية.

الجدول رقم 15: فارق إعادة التقييم

رقم الحساب	البيان	المبلغ الإجمالي(1)	الاهتلاكات(2)	المبلغ الصافي (3) = (1) – (2)
215	آلة	98 370 614.2	73 777 960.65	24 592 653.55

يوضح الجدول رقم 15 فارق إعادة التقييم الناتج عن طرح فارق إعادة تقييم القيمة الإجمالية من فارق إعادة تقييم الاهتلاكات، حيث نلاحظ بأنه تحصلنا على فارق موجب أي فائض يظهر ضمن حسابات رؤوس الأموال الخاصة، حيث قدر مبلغ هذا الفائض ب 24 592 653.55دج.

الجدول رقم 16: اهتلاك الآلة بالقيمة الإجمالية بعد إعادة التقييم

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
2015	115 341 480	(1/5)×(9/12)	17 301 222	17 301 222	98 040 258
2016	115 341 480	(1/5)	23 068 296	40 369 518	74 971 962
2017	115 341 480	(1/5)	23 068 296	63 437 814	51 903 666
2018	**115 341 480**	**(1/5)**	**23 068 296**	**86 506 110**	**28 835 370**
2019	115 341 480	(1/5)	23 068 296	109 574 406	5 767 074
2020	115 341 480	(1/5)×(3/12)	5 767 074	115 341 480	0

يوضح الجدول 16 جدول اهتلاك الآلة بالقيمة الإجمالية المتحصل عليها بعد إعادة تقييمها بالقيمة السوقية في 2018/12/31 حيث نجد بأنه القيمة المحاسبية الصافية الموجودة في تاريخ إعادة التقييم هي نفسها القيمة السوقية والتي تم تقديرها بالاعتماد على خبير محاسبي.

3. **التسجيل المحاسبي في 2018/12/31:**

		2018/12/31		
215		ح/ المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	98 370 614.2	
	2815	ح/ اهتلاك المنشآت الصناعية		73 777 960.65
	105	ح/ فارق إعادة التقييم		24 592 653.55
		التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم		
105		ح/ فارق إعادة التقييم	4 672 604.17	
	134	ح/ الضرائب المؤجلة على الخصوم		4 672 604.17

الحالة الثانية: إن الهدف من هذه الحالة هو دراسة خسارة القيمة للأصول المادية القابلة للاهتلاك، والتي تكون ناتجة عن حدوث انخفاض في قيمة الأصل أي زيادة القيمة المحاسبية الصافية عن القيمة القابلة للتحصيل.

اقتنت مؤسسة قديلة معدات نقل وتضمنت المعلومات التالية: (الملحق 03)

اسم معدات النقل: MICROBUS / تاريخ الاقتناء: 2017/07/12 / تكلفة الشراء:200 043 4 دج

العمر الإنتاجي: 5 سنوات / نوع الاهتلاك: اهتلاك خطي.

القيمة السوقية: 306 493 2 دج / القيمة النفعية: 080 628 2 دج ،تطبيقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري عند الجرد في 2018/12/31 تبين وجود خسارة قيمة لمعدات النقل" MICROBUS".

1. المعالجة المحاسبية:

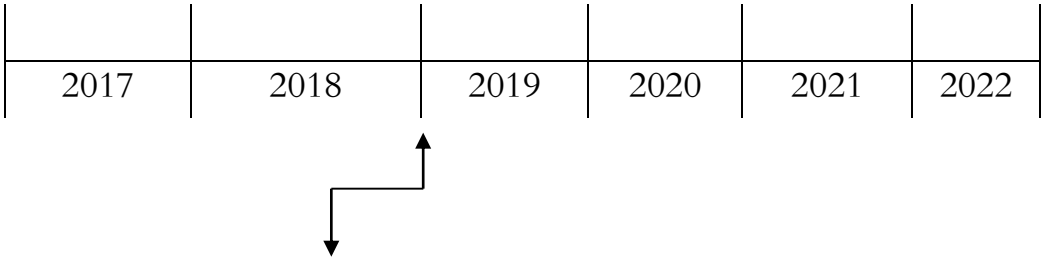
في 2018/12/31:

نعلم أن: القيمة القابلة للتحصيل هي أعلى قيمة بين القيمة السوقية والقيمة النفعية، وعليه لنا:

القيمة السوقية:306 493 2 دج والقيمة النفعية:080 628 2 دج

إذن: القيمة النفعية > القيمة السوقية

ومنه: القيمة القابلة للتحصيل هي 080 628 2 دج.



إعداد جدول الاهتلاك:

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	خسارة القيمة	القيمة المحاسبية الصافية
2017 (6 أشهر)	4 043 200	(12/6)*(5/1)	404 320	404 320	-	3 638 880
2018	4 043 200	5/1	808 640	1 212 960	**202 160**	**2 628 080**
2019	**2 628 080**	3.5/1	750 880	1 963 840	-	1 877 200
2020	**2 628 080**	3.5/1	750 880	2 714 720	-	1 126 320
2021	**2 628 080**	3.5/1	750 880	3 465 600	-	375 440
2022 (6 أشهر)	**2 628 080**	(12/6)*(3.5/1)	375 440	3 841 040	-	0

شرح العمليات:

في 2018/12/31: لنا ما يلي:

القيمة المحاسبية الصافية = القيمة القابلة للاهتلاك – مجمع الاهتلاك

القيمة المحاسبية الصافية = 4 043 200 – 1 212 960

القيمة المحاسبية الصافية = 2 830 240 دج

ولنا أيضا: نلاحظ تدني في القيمة المحاسبية بمقدار: **202 160** دج

القيمة القابلة للتحصيل = 2 628 080دج

تمثل خسارة القيمة

في السنوات 2019، 2020، 2021، 2022 تصبح:

- القيمة المحاسبية الصافية هي نفسها القيمة القابلة للتحصيل.
- العمر الإنتاجي يتغير بعد تسجيل خسارة القيمة ليصبح المدة المتبقية بعد الخسارة، أي يصبح 3 سنوات و6 أشهر.

التسجيل المحاسبي للعمليات السابقة يكون على النحو التالي:

		2017/07/12		
2182		ح/معدات النقل	4 040 200	
44562		ح/ TVA مسترجعة على التثبيتات	765 208	
	404	ح/ موردو التثبيتات		4 811 408
		شراء معدات نقل		
404		ح/ موردو التثبيتات	4 811 408	
	512	ح/ البنك		4 811 408
		تسديد الموردين		
		2017/12/31		
6812		ح/ مخصصات الاهتلاك عن الأصول غير جارية	404 320	
	2818	ح/ اهتلاك معدات النقل		404 320
		تسجيل قسط الاهتلاك		
		2018/12/31		
6812		ح/ مخصصات الاهتلاك عن الأصول غير جارية	808 640	
	2818	ح/ اهتلاك معدات النقل		808 640
		تسجيل قسط الاهتلاك		
6811		ح/ مخصصات خسائر القيمة عن الأصول غير الجارية	202 160	
	2918	ح/ خسارة القيمة عن معدات النقل		202 160
		تسجيل خسارة القيمة		
		2021/2020/2019/12/31		
6812		ح/ مخصصات الاهتلاك عن الأصول غير جارية	750 880	
	2818	ح/ اهتلاك معدات النقل		750 880
		تسجيل قسط الاهتلاك		

المطلب الثاني: تطبيق إعادة التقييم وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 على القوائم المالية مؤسسة قديلة – بسكرة –

بعد القيام بالمعالجة المحاسبية اللازمة وإظهار التغيرات والفوارق الناتجة عن عملية إعادة التقييم، تصبح لدينا القوائم المالية لمؤسسة للمياه المعدنية كما يلي:

1. **قائمة المركز المالي:**

الجدول رقم17: أصول قائمة المركز المالي في 2018/12/31

البيان	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	المبلغ الصافي
أصول غير جارية			
تثبيتات معنوية	5 797 583	4 495 061	1 302 522
تثبيتات عينية	0	0	0
أراضي	22 690 080	0	22 690 080
مباني	783 155 670	376 224 917	406 930 753
تثبيتات عينية أخرى	2 276 793 515.55	1 964 564 491.65	312 229 023.9
تثبيتات ممنوح امتيازها	0	0	0
تثبيتات يجري انجازها	45 081 975	0	45 081 975
تثبيتات مالية	0	0	0
سندات موضوعة موضع معادلة	0	0	0
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	7 700	0	7 700
سندات أخرى مثبتة	420 000 000	0	420 000 000
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	282 341 638	0	282 341 638
ضرائب مؤجلة أصول	0	0	0
حسابات الارتباط	488 171 054	0	488 171 054
مجموع الأصول غير جاري	**4 324 039 215.55**	**2 345 284 469.65**	**1 978 754 746.9**
أصول جارية			
مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ	1 237 791 666	0	1 237 791 666
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	0	0	0
زبائن	38 214 300	0	38 214 300
المدينون الآخرون	73 804 584	0	73 804 584
الضرائب وما شابهها	131 027 374	0	131 027 374

حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة	0	0	0
الموجودات وما شابهها	0	0	0
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى	0	0	0
الخزينة	435 099 296	0	435 099 296
مجموع الأصول الجارية	**1 915 937 221**	**0**	**1 915 937 221**
المجموع العام للأصول	**6 239 976 435.55**	**2 345 284 469.65**	**3 894 691 967.9**

الجدول رقم 18: خصوم قائمة المركز المالي في 2018/12/31

البيان	المبالغ
رؤوس الأموال الخاصة	
رأسمال تم إصداره	162 619 800
رأسمال غير مستعان به	0
علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة	65 885 323
فوارق إعادة التقييم	19 920 049.38
فارق المعادلة (1)	0
نتيجة الصافية – نتيجة الصافية حصة المجمع (1)	1 234 214 054.35
رؤوس أموال خاصة أخرى – ترحيل من جديد	1 622 494 297
المجموع (1)	**3 105 133 523.73**
خصوم غير جارية	
قروض وديون مالية	254 060 015
ضرائب مؤجلة ومرصود لها	4 672 604.17
ديون أخرى غير جارية	0
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	0
المجموع (2)	**258 732 619.17**
الخصوم الجارية	
موردون وحسابات ملحقة	344 555 418
ضرائب	70 912 005
ديون أخرى	115 156 242
خزينة سلبية	0

مجموع (3)	**530 623 665**
مجموع عام للخصوم	**3 894 489 807.9**

يمثل الجدول **17** والجدول **18** قائمة المركز المالي لسنة 2018 الخاصة بمؤسسة قديلة للمياه المعدنية –بسكرة– إن القيم الجديدة المتحصل عليها عند إجراء عملية إعادة التقييم وتكوين خسارة القيمة للتثبيتات العينية الأخرى كان له تأثير مباشر وواضح على قائمة المركز المالي لسنة 2018، حيث نجد في جانب الأصول بأن قيمة التثبيتات العينية قد ارتفعت قيمتها من 862 200 252 2دج إلى 515.55 793 276 2دج أي بنسبة1%، نتيجة لإعادة تقييم "الآلة ETIQUETEUSE" ويقابل ذلك زيادة في قيمة مجمع الاهتلاكات وخسائر القيمة بمبلغ960.65 777 73دج الناتج من الزيادة في قيمة الآلة بعد إعادة تقييمها وخسارة القيمة التي تم تشكيلها "لمعدات النقل" MICROBUS 1 "المقدر ب 160 202دج، ليصبح بذلك المبلغ الصافي الجديد يقدر ب 863.9 026 312 دج ويتغير إجمالي الأصول من 274 877 943 3دج إلى 807.9 489 894 3دج،أما بالنسبة للخصوم هي أيضا حدث فيها تغيرات تمثلت في تسجيل قيمة مبلغ 604.17 920 19 دج في حساب فارق إعادة التقييم ضمن رؤوس الأموال الخاصة أي بنسبة 81 % من إجمالي قيمة الفارق أما 19% منه توضع في حساب ضرائب مؤجلة ومرصود لها ضمن الخصوم الغير جارية، لتتوازن بذلك أصول المؤسسة مع خصومها.

وعليه نستنتج من خلال ما سبق ما يلي:

1. **بالنسبة للتثبيتات العينية الأخرى**

نجد بأن القيمة الإجمالية ارتفعت بنسبة 1% نتيجة إعادة تقييم التثبيت آلة" ETIQUETEUSE "، أما فيما يخص مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة فهي أيضا سجلت فيها تغيير نتيجة تسجيل خسارة القيمة بالنسبة لمعدات النقل " MICROBUS 1 " ما أدى إلى انخفاض في القيمة المحاسبية الصافية لحساب التثبيتات العينية من 332 414 361دج إلى 312 026863.9دج .

2. **بالنسبة لحساب فوارق إعادة التقييم**

سابقا لم يتم تسجيل أي مبلغ في رصيد هذا الحساب نظرا لعدم اعتماد مؤسسة قديلة على إعادة التقييم لتثبيتاتها، أما بعد إجراء هذه العملية فقد سجلنا ما نسبته 81% من قيمة الفارق المقدرة بمبلغ 653.55 592 24دج، أما 19% منه فقد سجلت في حساب ضرائب مؤجلة خصوم.

3. **بالنسبة للنتيجة المالية الصافية**

تسجيل انخفاض في النتيجة المالية لسنة 2018 من 175 194 308 1دج إلى35.054 214 234 1دج أي بنسبة 6% نتيجة الفارق في مخصص الاهتلاكات الناتج عن إعادة التقييم وخسارة القيمة، هذا من جهة ومن جهة أخرى هذا سيساهم في تخفيض مبلغ الضريبة المفروض عليها.

إذن يمكن القول:

أن عملية إعادة التقييم للتثبيتات العينية تحسن من صورة عرض قائمة المركز المالي وتعطي أكثر مصداقية للبيانات التي تتضمنها مقارنة بنموذج التكلفة التاريخية، وتعزز من خاصية القابلية للمقارنة من خلال تقييم العناصر المماثلة وفقا لطرقة تقييم مماثلة، وأن تطبيق خسارة القيمة يسمح للمؤسسة بمتابعة دائمة للتثبيتات التي تمتلكها وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي ويضفي على قائمة المركز المالي الواقعية نظرا لإعدادها بالمراعاة للظروف الاقتصادية السائدة في ذلك التاريخ.

2. **قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)**

الجدول رقم19: قائمة الدخل في 2018/12/31

البيان	المبالغ
المبيعات والمنتجات الملحقة	5 496 097 700
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع	1 010 504
الإنتاج المثبت	0
إعانات الاستغلال	0
إنتاج السنة المالية	**5 497 108 204**
المشتريات المستهلكة	-3 290 171 726
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-118 995 542
استهلاك السنة المالية	**-3 409 167 268**
القيمة المضافة للاستغلال	**2 087 940 936**
أعباء المستخدمين	-242 641 173
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-26 889 716
إجمالي فائض الاستغلال	**1 818 410 047**
المنتجات العملياتية الأخرى	47 691 099
الأعباء العملياتية الأخرى	-111 734 919
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	-427 854 675.65
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	0

النتيجة العملياتية	**1 326 713 712.35**
المنتجات المالية	1 633 829
الأعباء المالية	-21 328 261
النتيجة المالية	**-19 694 433**
النتيجة العادية قبل الضرائب	**1 307 019 279**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-72 603 065
الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية	-4 672 604.17
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**5 546 433 132**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**-4 312 219 077.65**
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**1 234 214 054.35**
العناصر الغير عادية –منتجات–	0
العناصر الغير عادية –أعباء–	0
النتيجة غير عادية	0
النتيجة الصافية للسنة المالية	**1 234 214 054.35**

يمثل الجدول رقم 19 قائمة الدخل (جدول حساب النتائج) لسنة 2018، والذي يبرز مختلف أعباء ومنتجات مؤسسة قديلة، حيث نلاحظ من الجدول أعلاه بالمقارنة مع الملحق رقم (06) بان النتيجة الصافية قد انخفضت كما سبق وان ذكرنا في قائمة المركز المالي وتغييرات في قيم كل من حساب:

- المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر تغيرت من 919 874 353 دج إلى 675.65 854 427دج لإضافة كل من الفارق امن إعادة التقييم لآلة وخسارة القيمة لمعدات النقل.
- الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية سجلت ما قيمته 604.17 672 4دج.

وعليه نستنتج أن:

عملية إعادة التقييم لها تأثير مباشر على قائمة الدخل من خلال الانخفاض الملحوظ في قيمة النتيجة المالية الصافية وارتفاع أيضا محسوس في الأعباء نتيجة التغيرات في حسابات المخصصات للاهتلاك وخسائر القيمة بإضافة المبالغ 960.65 777 73دج و 160 202دج ورصد مبلغ 604.17 672 4دج في حساب الضرائب المؤجلة، مما يعني أن هذه العملية تؤدي لتخفيض النتيجة المالية وبالتالي انخفاض الضرائب المدفوعة لمصلحة الضرائب كون محاسبتنا موجهة بالدرجة الأولى إلى الإدارة الجبائية.

من خلال تحليل قائمة المركز المالي وقائمة الدخل نستنتج ما يلي:

أن عملية إعادة التقييم لها تأثير مباشر على كل من قائمة المركز المالي والدخل واعتمادها في مؤسسة قديلة سيساعدها في تقديم معلومات مالية ذات جودة ومصداقية أكثر باعتبار أن المؤسسة تعتمد على القيم السوقية في تقييم تثبيتاتها مما يضفي عليها طابع الواقعية، والشفافية في الإفصاح عن المعلومات المالية.

خلاصة الفصل:

لقد تم خلال هذا الفصل دراسة تطبيقية حول عملية إعادة التقييم وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في مؤسسة قديلة للمياه المعدنية – بسكرة – وما ينتج من تطبيقه على بنود القوائم المالية وبالخصوص قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، أيضا تطرقنا إلى خسارة القيمة وذلك وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري الذي يلزم مراعاة الانخفاض في قيمة التثبيتات سنويا وهو ما يتوافق مع متطلبات المعيار المحاسبي رقم 36 ومعالجتها المحاسبية وفقSCF، لنتمكن من تطبيقها كون مؤسسة قديلة لا تقوم بتقدير خسارة القيمة لتثبيتاتها، وتنولنا البنود الموجودة في قائمة المركز المالي والدخل التي يحدث فيها تغييرات عند إعادة تقييم التثبيتات العينية وتسجيل خسارة القيمة.

حيث أن استخدام المؤسسة محل الدراسة لنموذج إعادة التقييم والبدء في تطبيق خسارة القيمة سيحسن من عرض قوائمها المالية ويعطي صورة صادقة عنها نتيجة الاستخدام الكفء في تقييم التثبيتات مما يزيد من شفافية ونزاهة المعلومات المالية المعروضة للجهات المعنية، كما يجب الإشارة إلى أنه على مؤسسة قديلة مراجعة الجانب الجبائي لإعادة التقييم بغرض تسوية وضعيتها عند اعتمادها هذه الطريقة.

وقد توصلنا إلى أن المؤسسة يمكنها تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 وفق البنود التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، غير أنه هناك مجموعة من العوائق الميدانية والتنظيمية التي تحول دون تطبيق بنود هذا المعيار أو تعيق تطبيقه من بينها المعوقات الإدارية التي يمكن أن تفرضها مصلحة الضرائب خاصة في مجال إعادة التقييم وكذلك تقييم الأصل بالقيمة السوقية وتسجيل خسارة أو فائض القيمة وما يتركه من أثر على النتيجة.

الخاتمة

تناولت هذه الدراسة موضوع مساهمة المعيار المحاسبي الدولي رقم16 في تحسين القوائم المالية، حيث يعتبر هذا الموضوع من المواضيع الهامة التي نالت اهتمام ودراسة العديد من الباحثين والمهنيين، ذلك لأن IAS16 جاء لمعالجة التثبيتات العينية وفق قواعد ومتطلبات معينة تتماشى بحد كبير مع النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى قياسها بشكل موثوق وشفاف يخدم حاجيات مستخدمي القوائم المالية.

وفي الأخير توصلنا إلى أن التثبيتات العينية تمثل النسبة الأكبر من بين الأصول وإعادة تقييمها يجعلها تؤثر على المعلومات الواردة في القوائم المالية كما أنها تتمتع بأهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية لكونها تساهم في العملية الإنتاجية.

ولمعالجة إشكالية البحث تم تقسيمه إلى فصلين من أجل الإلمام بحيثيات البحث، فصل نظري جاء فيه أهم القواعد التي نص عليها IAS16 ابتداء من دخول الأصل للمؤسسة إلى مختلف المراحل التي يمر بها خلال عمره الإنتاجي من صيانة وانخفاض وزيادة قيمته .... وغيرها، كما تم أيضا التعرف على الخصائص النوعية للقوائم المالية التي لابد من توفرها لتحقيق جودتها، أما في الفصل الثاني حاولنا اختبار فرضيات الدراسة من خلال دراسة إمكانية تطبيق متطلبات المعيار على التثبيتات العينية للمؤسسة ومعرفة أثرها على القوائم المالية.

1- اختبار فرضيات الدراسة

- **الفرضية الأولى: " يوجد توافق في قواعد تقييم التثبيتات العينية بين SCFوIAS16 "**

هي فرضية محققة حيث توصلنا إلى انه يوجد توافق كبير بين قواعد إعادة التقييم حسب النظام المحاسبي المالي ومتطلبات المعيار، مع وجود اختلافات بسيطة تمكن في القواعد الجبائية بخصوص هذه العملية.

- **الفرضية الثانية:" تؤثر عملية إعادة تقييم التثبيتات العينية وفق IAS16 على جودة القوائم المالية "**

هي فرضية محققة كوننا توصلنا في الجانب التطبيقي للدراسة إلى أن عملية إعادة التقييم وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 لها تأثير مباشر على كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل،إذ انه في قائمة المركز المالي برزت التغيرات في بنود التثبيتات العينية و مخصصات الاهتلاك وفي جانب الخصوم تأثرت النتيجة المالية الصافية وسجلنا ظهور حساب فوارق إعادة التقييم، أما فيما يخص قائمة الدخل فكانت الآثار على البنود التالية: مخصصات الاهتلاك وخسارة القيمة، ضرائب مؤجلة وانخفاض في نتيجة السنة المالية، وبالتالي تزيد من ملائمة وموثوقية المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم و تقربها للواقع وتبرز مدى شفافية الافصاحات التي تقدمها المؤسسة.

- **الفرضية الثالثة: " تواجه المؤسسة محل الدراسة عراقيل في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم16 أبرزها القواعد الجبائية "**

وهي فرضية محققة تأكدنا منها من خلال التشريعات الجبائية التي لا تعترف بالفارق الناتج عن عملية إعادة التقييم إلا بعد 5 سنوات من سريان النظام المحاسبي المالي.

- **الفرضية الرابعة: " لا تطبق مؤسسة قديلة قواعد إعادة التقييم للتثبيتات العينية "**

فرضية محققة من خلال البحث توصلنا إلى أن المؤسسة محل الدراسة لا تطبق قواعد إعادة التقييم وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 إلا أنها تسعى إلى تطبيقه مستقبلا نظرا لأهميتها ولرغبتها في تقديم صورة أكثر مصداقية عن قوائمها المالية.

2- نتائج الدراسة

من خلال ما تم عرضه من مختلف العناصر في الفصول تم استخلاص النتائج التالية:

- المؤسسات الجزائرية لا تطبق مبدأ القيمة العادلة في إعادة التقييم تثبيتاتها نظرا لتطلبها توفر معلومات وقيم حقيقية وذات مصداقية؛
- وجود صعوبات في تطبيق العاملين لقواعد القياس وفق المعيار نتيجة نقص التكوين في مجال المحاسبة وخاصة المعايير المحاسبية الدولية؛
- تتمتع التثبيتات بأهمية نسبية عالية نظرا لما تحققه من عوائد تنعكس إيجابا على الأداء المالي لمؤسسة قديلة.
- تواجه عملية إعادة التقييم التثبيتات العينية عدة عراقيل من بينها العراقيل الجبائية وعدم مرونة قواعدها بشكل يتوافق مع مستجدات النظام المحاسبي المالي؛
- يعتبر من بين أسباب عدم اعتماد مؤسسة قديلة لإعادة التقييم للتثبيتات العينية عدم وجود توضيحات وتفسيرات كافية لاستيعاب طريقة اعتماد هذه العملية، وتضارب القواعد بين SCF ومصلحة الضرائب والتكاليف المرتفعة لتعيين الخبير المختص في عملية التقييم؛
- القيام بعملية إعادة التقييم له أثر على القوائم المالية لمؤسسة قديلة فعند تسجيل التثبيت بقيمته الجديدة تزيد قيمة الأصول والخصوم بمقدار فارق التقييم كما تأثر على النتيجة الصافية للسنة المالية في قائمة الدخل؛
- يساهم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في تحسين المعلومات التي تتضمنها قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لمؤسسة قديلة كونها تهتم بجودة عرض القوائم المالية الخاصة بها؛
- يساهم تطبيق خسارة القيمة وفقا لمتطلبات SCF من قبل مؤسسة قديلة في تحسين قوائمها المالية من ناحية إعطاء واقعية للمعلومات التي تصرح بها المؤسسة.

3- التوصيات والاقتراحات

في ضوء ما توصلت له الدراسة من نتائج، فإننا نقترح التوصيات التالية:

- تطوير أنظمة المعالجة المحاسبية لدى المؤسسات بما يتماشى مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 16؛
- تنظيم دورات لتكوين المهنيين والمحاسبين من أجل تطبيق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية وخاصة المعيار السادس عشر؛
- ضرورة التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق قواعد المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الخاص بالتثبيتات العينية لما لها من أهمية مقارنة برأس مال المؤسسة؛

- ضرورة تكييف النظام الجبائي ليتماشى مع متطلبات المعايير.

4- آفاق الدراسة

من الطبيعي أن يكون هناك نقائص في موضوعنا نظرا إلى أن الدراسة واسعة وكثيرة التغير، كما يمكن مواصلة البحث في هذا الموضوع من عدة جوانب يمكن أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية تستحق الدراسة، وعليه يمكن اقتراح المجالات التالية كآفاق لبحوث قادمة:

- إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- مدى ملائمة سياسات التقييم وفق المعايير المحاسبية الدولية مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري؛
- مدى تطابق سياسات التقييم المحاسبي للتثبيتات العينية مع معايير المحاسبة الدولية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

I- الكتب

1. جمعة حميدات. (2014). **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
2. جمعة حميدات، ومحمد أبو نصار. (2017). **معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية**. عمان، الأردن: وائل للنشر والتوزيع.
3. شعيب شنوف. (2016). **المحاسبة المالية وفق للمعايير الدولية للابلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي**. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
4. طارق عبد العال حماد. (2005). **التقارير المالية**. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
5. كمال الدين الدهراوي. (2006). **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**. الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
6. محمد الفاتح محمود بشير المغربي. (2022). **التحليل المالي**. القاهرة، مصر: الاكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي.
7. محمد ياسين غادر. (2016). **مدى ملائمة معايير النحاسبة الدولية لبناء النظرية العامة المحاسبية**. القاهرة، مصر: المنظمة العربية للتنمية الادارية.
8. وليد بن محمد الشباني. (2014). **مبادئ المحاسبة والتقرير المالي** (الإصدار 1). الرياض، السعودية: العبيكان للنشر.

II- المقالات

1. أحمد أمين بوخرص، ومحمود عمر محي الدين. (2021). **أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية**. المجلة الجزائرية لادارة الاقتصاد، المجلد15 (العدد01)، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر.
2. أمينة حفاصة، عباس فرحات. (2018). **جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدوليةIAS/IFRS**. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد11 (العدد02)، جامعة المسيلة، الجزائر.
3. أمينة حفاصة، وصلاح الدين شريط. (2018). **دور قائمة التدفقات النقدية في دعم عملية اتخاذ القرار في ظل المعيار المحاسبي الدولي السابعIAS7**. مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، (العدد5)، جامعة المسيلة، الجزائر.

4. حكيم شبوطي، وبراهيم علي عباس. (2018). مدى **أهمية محتوى القوائم المالية للمستثمرين في ظل التوجه نحو معايير الابلاغ المالي الدولية**. مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية،(العدد03)، جامعة تيسيمسيلت، الجزائر.

5. حيدر علي جراد المسعودي، وعلي خلف كاطع الجبوري. (2016). **تأثير جودة الابلاغ المالي في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية**. مجلة جامعة ذي قار، المجلد11 (العدد03)، العراق.

6. سليمان بلعور، وبوحفص بن اودينة. (2017). **صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية**.مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد10 (العدد02)، جامعة غرداية، الجزائر.

7. سيد علي حسين، وجميلة الجوزي. (2020). **دراسة مقارنة للنظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم16 في معالجة الاهتلاك بالمكونات**. مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد23 (العدد01)، جامعةالجزائر3، الجزائر.

8. صالح واضح، صديق حسحوس، وعطا الله بن مسعود. (2020). **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية**. مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة،المجلد04 (العدد01)، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر.

9. الطيب سايح، وعبد الوهاب كنوشة. (2022). **أثر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على صحة ومصداقية القوائم المالية(الصنف الثاني منSCF التثبيتات)**.مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد05 (العدد01)، جامعة الوادي، الجزائر.

10. عبد العزيز طالب، ومحمد بلمداني. (2020). **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية**. مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد4 (العدد2)، جامعةالوادي، الجزائر.

11. عبد القادر شيخ، نعيمة زعرور،محمد بوقناديل. (2018). **أثر استخدام المحاسبة الابداعية على جودة القوائم المالية**.مجلة إقتصاديات المال والأعمال، (العدد08)،جامعة ميلة، الجزائر.

12. عبد القادر قادري. (2016). **قياس انخفاض قيمة الاصول وفقا لمعايير المحاسبة الدولية(IAS)**. مجلة دفاتر بوادكس (العدد06)، جامعة عبد الحميد إبن باديس مستغانم، الجزائر.

13. عبد القادر قادري. (2021). **اجراءات القياس المحاسبي للاصول الثابتة الملموسة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**. مجلة دراسات اقتصادية، المجلد08 (العدد01)، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر.

14. عبد الكريم شناي، وفريدة امزال. (2022). **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في تحسين تحليل القوائم المالية**. مجلة العلوم الانسانية، المجلد22 (العدد01)،جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

15.علاء بوقفة، ومسعود صديقي. (2017). **التحديات التي تواجه المراجع الخارجي في الجزائر في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة**. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد03 (العدد01)،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

16.علي بن قطيب، ودلال حطاب. (2019). **أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية**. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة ،المجلد04 (العدد01)، جامعة المسيلة، الجزائر.

17.علي جبور سايح.(2022). **التدقيقالخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية**.مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05 (العدد 01)، جامعة الوادي، الجزائر.

18.محمد الهادي ضيف الله. (بلا تاريخ).**أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليةIAS/IFRS**. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد01 (العدد06)، جامعة الوادي، الجزائر.

19.مروان مباركي، وحمزة العرابي. (2018). **واقع إعادة تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي**. مجلة الأبحاث الاقتصادية (العدد19)،جامعة البليدة 2، الجزائر.

20.يحي حسين. (2021). **تحليل الوضعية المالية للمؤسسة باستخدام قائمة التدفقات النقدية**. مجلة المالية والأسواق، المجلد8 (العدد2)،جامعة عبد الحميد إبن باديس مستغانم، الجزائر.

III- المذكرات والأطروحات

1. أمال تخنوني. (2019). **الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية** (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، باتنة:جامعة باتنة1، الجزائر.

2. أمينة حفاصة. (2021). **أثرجودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية** (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة،المسيلة: جامعة محمد بوضياف، الجزائر.

3. ايمان صحراوي. (2020). **أثراعتماد معايير جودة المعلومات المالية على إعداد القوائم المالية** (أطروحة دكتوراه). كلية العوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة مالية ومحاسبية، الجزائر : جامعة الجزائر3، الجزائر.

4. بدرة بن تومي. (2013). **أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية(IAS-IFRS) على العرض والافصاح في القوائم المالية للمصارف الاسلامية** (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، سطيف: جامعة فرحات عباس، الجزائر.

5. بلال شنايت. (2022). **النظام المحاسبي المالي الجزائري بين ضرورة التحيين ومعوقات الواقع الاقتصادي** (اطروحة دكتوراه). البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،القسم علوم المالية والمحاسبة، تخصص مالية ومحاسبة،البويرة: جامعة آكلي محند اولحاج، الجزائر.

6. حمزة مفتاح. (2020). **تأثيرالانحراف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية على درجة الافصاح في القوائم المالية** (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر3، الجزائر.

7. حنان قسوم. (2016). **أثر الافصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية**(أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، سطيف: جامعة فرحات عباس، الجزائر.

8. زوينة بن فرج. (2014). **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق** (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، سطيف: جامعة فرحات عباس، الجزائر.

9. سائد نبيل سليم غياضة. (2008). **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبي الدولي رقم16 الخاص بالممتلكات والمصانع والمعدات** (مذكرة ماجستير). كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة: الجامعة الاسلامية –غزة–، فلسطين.

10. صبرينة بن عروج. (2020). **التوجه الحديث نحو القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة ومدى تطبيقه في البيئة المحاسبية الجزائرية** (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، الجزائر: جامعة الجزائر 3، الجزائر.

11. عبد الحليم سعيدي. (2015). **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**(أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة، بسكرة: جامعة محمد خيضر، الجزائر.

12. عبد الخالق أودينة. (2020). **أثر الافصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية**(أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، ميلة: جامعة عبد الحفيظ بوالصوف، الجزائر.

13. فارس بن يدير. (2015). **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**(مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، القسم العلوم التجارية، تخصص المحاسبة المالية،الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.

14. فلة حمدي. (2017). **تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية**(اطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة، بسكرة: جامعة محمد خيضر، الجزائر.

15. محمد أمين عكوش. (2011). **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**(مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، الجزائر: جامعة الجزائر3، الجزائر.

16. محمد قوادري. (2010). **قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS** (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، بليدة: جامعة سعد دحلب، الجزائر.

17. مخلوفي عزوز. (2016). **النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبة وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية**(أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة، الأغواط: جامعة عمار ثلجي، الجزائر.

18. مصطفى عوايدي. (2014). **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية**(أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،قسمالعلوم التجارية، تخصص محاسبة، أم البواقي: جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر.

19. منال حسيني. (2010). **إعداد وتحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى مطابقته للمعايير الدولية المحاسبية**(مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، بليدة: جامعة سعد دحلب، الجزائر.

20. نشيدة أحططاش. (2017). **أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات**(أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، سطيف: جامعة فرحات عباس، الجزائر.

21. نوال صبايحي. (2011). **الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومات**(مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، الجزائر: جامعة الجزائر3، الجزائر.

22. هبة علي عبد الحليم الديراوي. (2013). **أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم36 "اللانخفاض في قيمة الاصول" على ترشيد قرارات مستخدمي القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين**(مذكرة ماجستير). كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة: الجامعة الاسلامية –غزة–، فلسطين.

IV- المحاضرات

1. بشير بن عيشي. (2020). **محاضرات فيمعايير المحاسبة الدولية**. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.

2. محمد بوسماحة. (2019). **مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS**. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بشار: جامعة طاهري محمد.

V- إصدارات وقوانين

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (26 جويلية2008). القرار رقم 71 المؤرخ في 26جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المادة 20، 21، 23.

الملاحق

الملحق رقم (01): بطاقة تقنية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية – بسكرة–

SPA SGEM Guedila
des Eaux Minérales
ش.ذ.أ شركة قديلة للمياه المعدنية

FICHE TECHNIQUE DE L'ENTREPRISE
SPA SGEM Guedila des Eaux Minérales

Version 2022

IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE :

- *Raison Sociale* : ***SPA SGEM Guedila des Eaux Minérales***
- *Forme juridique* : ***SPA***
- *Capital Social* : ***232 314 000 DA***
- *Date de création* : ***29 Avril 2003***
- *Secteur d'activité* : ***Agroalimentaire***
- *Activité principale* : ***Embouteillage d'eau minérale naturelle non gazeuse***
- *Code d'activité CNRC* : ***107505***
- *N° d'identification fiscale* : ***000 307 024 248 170***
- *N° de registre de commerce* : ***07/00 – 0242481 B03***
- *Localisation d'entreprise* : ***RN 87, Guedila Daïra de Djamoura Wilaya de BISKRA***
- *Nombre d'effectif* : ***412***
- *Superficie* : ***63 881 m²***
- *Contact :*
  - *Adresse : RN 87, Guedila / Daïra de DJAMOURA / Wilaya de BISKRA, Algérie*
  - *Téléphone : 00 213 (0)33 62 18 22/23*
  - *Fax : 00 213 (0)33 62 18 20/21*
  - *Service consommateur : 00 213 (0)561 66 66 78*
  - *Site Web:* www.guedila.com
  - *E-Mail :* info@guedila.com ou consommateur@guedila.com

ACTIVITES :

La SPA SGEM Guedila des eaux minérales dispose de 04 lignes de production avec une capacité de 129000b/h

- Principaux Produits Fabriqués :

- *Bouteille 0.33 litre normale et sport.*
- *Bouteille 0.5 litre normale et sport.*
- *Bouteille 01 litre normale et sport.*
- *Bouteille 1.5 litre.*
- *Bouteille 02 litre.*

Perspectives et Objectif de Développement de la société :

Notre objectif principal consiste à satisfaire les exigences de nos clients en matière de qualité à la hauteur de leurs attentes, et les exigences de ce secteur d'activité (agroalimentaire) dont la certification de l'entreprise par plusieurs normes ISO.

الملحق رقم (02): جدول اهتلاك آلة لمؤسسة ڤديلة

. SPA S.G.E.M GUEDILA

FICHE D'INVESTISSEMENTS

ETIQUETEUSE

FOURNISSEUR: :
DATE ACQUISITION : 04/04/15

DESCRIPTIF:

COMPTE : 215211 / 281525

ACTIF :16 970 865,80

Exercice	Mois	Amortissement antérieure	Dotation de l'exercice	Valeur résiduelle
2015	9	0,00	2 545 629,87	14 425 235,93
2016	12	2 545 629,87	3 394 173,16	11 031 062,77
2017	12	5 939 803,03	3 394 173,16	7 636 889,61
2018	12	9 333 976,19	3 394 173,16	4 242 716,45
2019	12	12 728 149,35	3 394 173,16	848 543,29
2020	3	16 122 322,51	848 543,29	0,00

الملحق رقم (03): جدول اهتلاك معدات نقل لمؤسسة ڤديلة

SPA SGEM GUEDILA

MICROBUS SPRINTER 311CDI AVEC

FOURNISSEUR: :
DATE ACQUISITION : 12/07/17

DUREE DE VIE : 5 ans

COMPTE		: 218110 / 281811		
ACTIF		:4 043 200,00		
Exercice	Mois	Amortissement antérieure	Dotation de l'exercice	Valeur résiduelle
2017	6	0,00	404 320,00	3 638 880,00
2018	12	404 320,00	808 640,00	2 830 240,00
2019	12	1 212 960,00	808 640,00	2 021 600,00
2020	12	2 021 600,00	808 640,00	1 212 960,00
2021	12	2 830 240,00	808 640,00	404 320,00
2022	6	3 638 880,00	404 320,00	0,00

الملحق رقم (04): أصول الميزانية المحاسبية لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية في 2018/12/31

SPA S.G.E.M GUEDILA

الميزانية (أصول)

البيان	المبلغ الخام	اهتلاك/مؤونات وخسائر القيمة	صاف2018	صاف2017
أصول غير جارية				
تثبيتات معنوية	5 797 583	4 495 061	1 302 522	1 892 679
تثبيتات عينية				
أراضي	22 690 080	0	22 690 080	22 690 080
مباني	783 155 670	376 224 917	406 930 753	466 245 043
تثبيتات عينية أخري	2 252 200 862	1 890 786 531	361 414 332	478 461 260
تثبيتات ممنوح امتيازها				
تثبيتات يجري إنجازها	45 081 975	0	45 081 975	38 073 971
تثبيتات مالية				
سندات موضوعة موضع معادلة				
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	7 700	0	7 700	0
سندات أخرى مثبتة	420 000 000	0	420 000 000	420 000 000
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	282 341 638	0	282 341 638	289 774 821
ضرائب مؤجلة أصول	0	0	0	0
حسابات الارتباط	488 171 054	0	488 171 054	489 578 624
مجموع الأصول غير الجاري	**4 299 446 562**	**2 271 506 508**	**2 027 940 053**	**2 206 716 478**
أصول جارية				
مخزونات زمنتجات قيد التنفيذ	1 237 791 666	0	1 237 791 666	1 031 225 214
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	0	0	0	0
زبائن	38 214 300	0	38 214 300	44 636 744
المدينون الاخرون	73 804 584	0	73 804 584	81 539 740
الضرائب وما شابهها	131 027 374	0	131 027 374	155 323 407
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة	0		0	0
الموجودات وما شابهها	0		0	0
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى	0		0	0
الخزينة	435 099 296	0	435 099 296	989 710 094
مجموع الأصول الجارية	**1 915 937 221**	**0**	**1 915 937 221**	**2 302 435 199**
المجموع العام للأصول	**6 215 383 783**	**2 271 506 508**	**3 943 877 274**	**4 509 151 678**

الملحق رقم (05): خصوم الميزانية المحاسبية لمؤسسة قديلة في 2018/12/31

SPA S.G.E.M GUEDILA

الميزانية (خصوم)

البيان	2018	2017
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس مال تم إصداره	162 619 800	162 619 800
رأس مال غير مستعان به	0	0
علاوات واحتياطات- احتياطات مدمجة	65 885 323	65 885 323
فوارق إعادة تقييم	0	0
فارق المعادلة(1)	0	0
نتيجة صافية- نتيجة صافية حصة المجمع (1)	1 308 194 175	1 407 585 237
رؤوس أموال خاصة أخرى - ترحيل من جديد	1 622 494 297	1 651 306 904
المجموع 1	**3 159 193 595**	**3 287 397 264**
خصوم غير جارية	0	0
قروض وديون مالية	254 060 015	399 237 166
ضرائب- مؤجلة ومرصود لها	0	0
ديون أخرى غير جارية	0	0
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	0	0
المجموع 2	**254 060 015**	**399 237 166**
الخصوم الجارية	0	0
موردون وحسابات ملحقة	344 555 418	637 164 167
ضرائب	70 912 005	67 961 187
ديون أخرى	115 156 242	117 391 893
خزينة سلبية	0	0
مجموع 3	**530 623 665**	**822 517 247**
مجموع عام للخصوم	**3 943 877 274**	**4 509 151 678**

الملحق رقم (06): جدول حساب النتائج لمؤسسة قديلة للمياه المعدنية في 2018/12/31

SPA S.G.E.M GUEDILA

حساب النتيجة

البيان	2018	2017
المبيعات والمنتجات الملحقة	5 496 097 700	4 979 901 450
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	1 010 504	3 780 073
الإنتاج المثبت	0	0
اعانات الاستغلال	0	0
انتاج السنة المالية-I	**5 497 108 204**	**4 983 681 522**
المشتريات المستهلكة	-3 290 171 726	-2 725 075 062
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-118 995 542	-116 368 246
استهلاك السنة المالية-II	**-3 409 167 268**	**-2 841 443 308**
(I-II) القيمة المضافة للاستغلال-III	**2 087 940 936**	**2 142 238 214**
أعباء المستخدمين	-242 641 173	-203 998 464
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-26 889 716	-34 319 939
اجمالي فائض الاستغلال-IV	**1 818 410 047**	**1 903 919 811**
المنتجات العملياتية الأخرى	47 691 099	31 051 732
الأعباء العملياتية الأخرى	-111 734 919	-56 867 916
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	-353 874 555	-342 411 081
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	0	0
النتيجة العملياتية -V	**1 400 491 672**	**1 535 692 546**
المنتجات المالية	1 633 829	4 600 605
الاعباء المالية	-21 328 261	-26 045 008
النتيجة المالية-VI	**-19 694 433**	**-21 444 403**
(V+VI) النتيجة العادية قبل الضرائب-VII	**1 380 797 240**	**1 514 248 143**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-72 603 065	-106 662 906
الضرائب المؤجلة-تغيرات-حول النتائج العادية	0	0
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**5 546 433 132**	**5 019 333 859**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**-4 238 238 957**	**-3 611 748 622**
النتيجة الصافية للأنشطة العادية-VIII	**1 308 194 175**	**1 407 585 237**
العناصر غير العادية-المنتوجات (يطلب بيانها)	0	0
العناصرغير العادية- الأعباء (يطلب بيانها)	0	0
النتيجة غير العادية-IX	**0**	**0**
النتيجة الصافية للسنة المالية -X	**1 308 194 175**	**1 407 585 237**

ملحق بالقرار رقم ....1082.... المؤرخ في 27 2020

الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): بوزيان مريم الصفة: طالب، أستاذ، باحث طالبة

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم 208794955 والصادرة بتاريخ 2023/01/29

المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية قسم العلوم المالية والمحاسبة

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة ~~التخرج~~، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).

عنوانها: مساهمة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في تحسين القوائم المالية - دراسة حالة مؤسسة قديلة - بسكرة -

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023/06/05.

توقيع المعني (ة)

ملحق بالقرار رقم ....1082.... المؤرخ في ..... 27 ديسمبر 2020

الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): رحماني مسعودة ..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث ..... طالبة .....

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم 208186937 والصادرة بتاريخ 2022/08/11 .....

المسجل(ة) بكلية / معهد ..... قسم العلوم المالية والمحاسبة .....

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،

عنوانها: مساهمة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في تحسين القوائم المالية - دراسة حالة مؤسسة فدرالية - بسكرة -

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023/06/05

توقيع المعني (ة)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم : 262 / ك.ق.ت.ت / 2023

بسكرة في : 12 - 03 - 2023
إلى السيد : مدير مؤسسة قديلة للمياه
المعدنية - بسكرة

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالبان :

1 – **بوزيان مريم**

2 – **رحماني مسعودة**

المسجلان بالسنة : **ثانية ماستر** تخصص : **محاسبة**

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

" مساهمة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في تحسين القوائم المالية "

تحت إشراف : **أ/ شحتاني عبد العالي**

في الأخير تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

HAYOUNI ABDENNOUR
DIRECTEUR GENERAL

ش.ذ.أ. قديلة للمياه المعدنية
الإدارة
SPA Société Guedila des Eaux Minérales

عميد الكلية

نائب العميد للدراسات و المسائل المرتبطة بالطلبة
د . غربي وهيبة