وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أحمد دراية – أدرار– الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، الطور الثالث (ل،م ،د)

شعبة العلوم المالية والمحاسبية

تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

العنوان:

أثر القياس المحاسبي على جودة القوائم المالية المعدة للأغراض الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي: دراسة ميدانية

إعداد الطالب:
طيبة محمد رضا

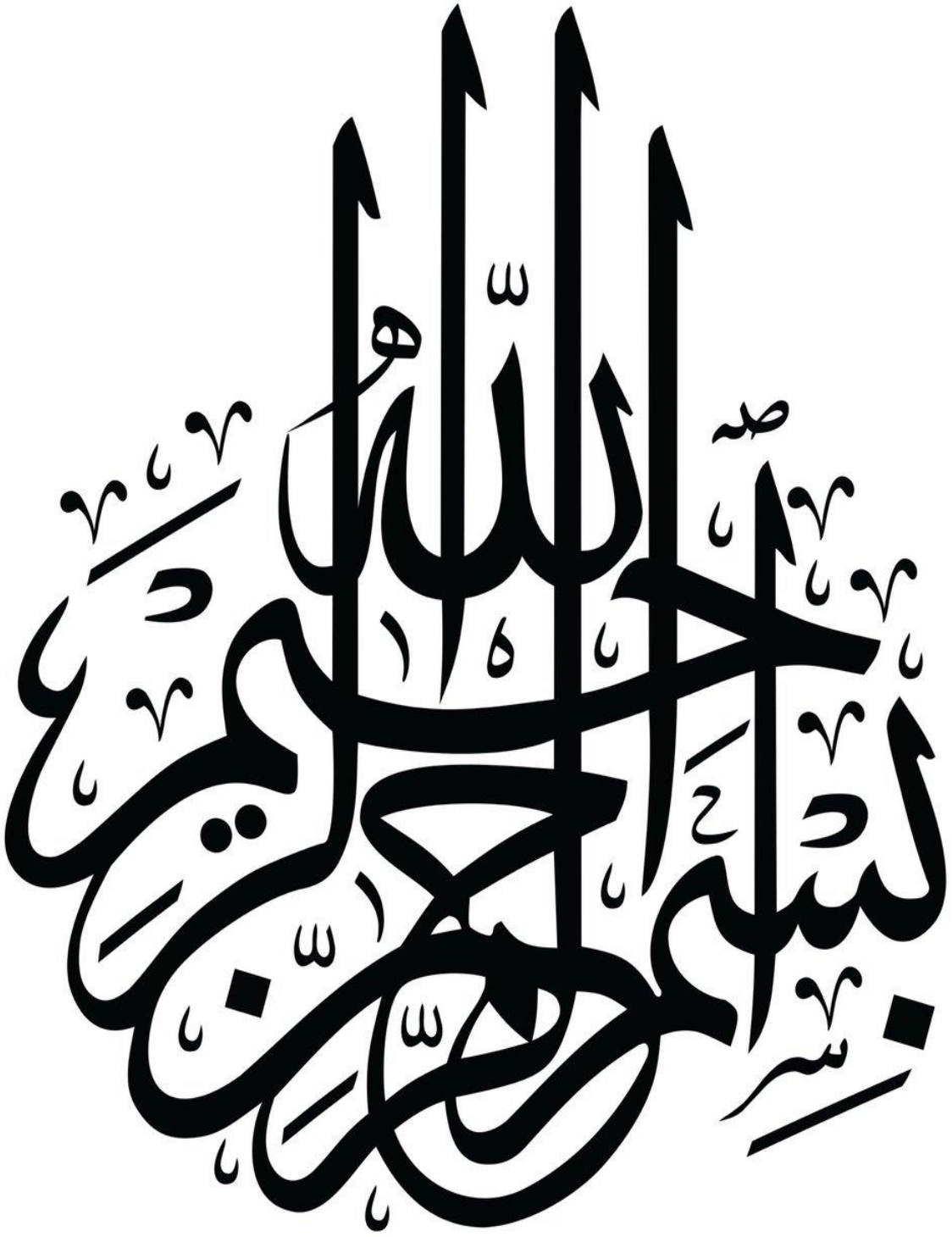
إشراف:
أ.د. بوعزة عبد القادر

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ **2021/02/04**

أمام الجنة المكونة من السادة:

أ.د. بن الدين أمحمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة أحمد دراية– أدرار	رئيسا
أ.د. بوعزة عبد القادر	أستاذ التعليم العالي	جامعة أحمد دراية– أدرار	مشرفاً ومقررًا
د. بن مسعود محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة أحمد دراية– أدرار	ممتحنا
د. العبادي أحمد	أستاذ محاضر أ	جامعة أحمد دراية– أدرار	ممتحنا
د. بن زاير مبارك	أستاذ محاضر أ	جامعة محمد طاهري– بشار	ممتحنا
د. بن عبد العزيز سمير	أستاذ محاضر أ	جامعة محمد طاهري– بشار	ممتحنا

الموسم الجامعي:2021/2020


بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

الحمد لله الذي قدرنا على إتمام هذا العمل.

فيا رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك ولعظيم سلطانك.

أهدي هذا العمل الى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما وحفظهما.

إلى أخوتي وجميع الأهل والأقارب.

إلى كل ذي فضل ومن له حق علي.

إلى كل زملاء الدراسة والعمل والأصدقاء.

شكر وعرفان

أشكر الله الذي وهبني نعمة العلم ووفقني في إنجاز هذه الأطروحة

وهو القائل:

« ولئن شكرتم لأزيدنكم»

يسعدني أن أقدم وافر الشكر وخالص التقدير والاحترام إلى كل من

قدم لي يد العون في إنجاز هذا العمل، وبخاصة:

أستاذي ومشرفي " الأستاذ الدكتور عبد القادر بوعزة"، لقبوله الإشراف على هذا العمل أولا،

وللتسهيلات والتوجيهات التي منحها لي ثانيا، ولجميل صبره وحسن معاملته معي ثالثاً،

فجزاه الله عنا خير الجزاء.

كما أتقدم بالشكر المسبق إلى أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة رسالتي

وتحملهم عناء تقييمها وتقويمها.

والشكر موصول إلى كل من ساعدني عن قريب أو بعيد

وفي مقدمتهم الدكتور حديدي آدم، فجزاه الله خيرا ووفقه الله لما يحب ويرضى.

وفي الأخير أسأل الله العلي العظيم أن يتقبل مني هذا العمل ويجعله في ميزان حسناتي.

ملخص الدراسة

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر تطبيق بدائل القياس المحاسبي في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم الجبائية، ودور هذه المعلومات في تحديد الوعاء الضريبي السليم في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، وتكتسب الدراسة أهميتها في معالجتها لموضوع حديث ومهم في الفكر المحاسبي؛ حيث لقي موضوع بدائل القياس المحاسبي وخاصة القياس وفق نموذج القيمة العادلة اهتماما وجدلا كبيرا بين الباحثين والمهنيين في البيئة المحاسبية الدولية والمحلية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهجين الوصفي بالإضافة إلى منهج دراسة الحالة، وتم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، والذي تم توجيهه إلى عينة من مهني المحاسبة في الجزائر؛ حيث ثم عرض وتقديم طرق جمع البيانات وتحليلها ومناقشة نتائج اختبار فرضيات الدراسة باستخدام برنامج (SPSS25) في الجزء الأول من الدراسة الميدانية والمتمثل في الدراسة الوصفية الاستطلاعية، أما في الجزء الثاني من الدراسة الميدانية تم الاعتماد على النمذجة بالمعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى الجزئية (SEM-PLS) من خلال تحليل المسار باستخدام برنامج (SmartPls3).

وخلصت الدراسة إلى أن القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يسهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية لتجعل القوائم غير مضللة وتساعد على اتخاذ قرارات سليمة من أهمها تحديد الوعاء الضريبي السليم، كما أكدت نتائج الدراسة على أن تطبيق نموذج القيمة العادلة أكثر ملاءمة للأغراض الجبائية من تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية؛ ذلك أن نموذج القيمة العادلة يعطي معلومات محدثة أولا بأول لتعكس القيم الجارية لبنود القوائم الجبائية، ولكن بشرط توفر الأسواق المالية النشطة، القوانين التي تساهم في ضبط أخلاقيات المهنة، والكوادر الفنية المؤهلة للتعامل مع قياس القيمة العادلة.

الكلمات المفتاحية: بدائل قياس، قيمة عادلة، قوائم جبائية، وعاء ضريبي.

Abstract:

this study aimed to assess the impact of applying alternatives to accounting measurement in maximizing the qualitative characteristics of the accounting information contained in the financial statements, and the role of this information in determining the correct tax base under the application Financial Accounting System in Algeria, and the study gains importance in its treatment of a recent and important topic in accounting thought; Where the issue of alternatives to accounting measurement, especially measurement according to the fair value model, received great interest and controversy between researchers and professionals in the international and local accounting environment.

In order to achieve the objectives of the study, the descriptive and analytical approach was adopted by relying on the questionnaire as a tool for data collection, which was directed to a sample of accounting professionals in Algeria, and then presented methods of data collection, analysis and discussion. Results of hypothesis testing using (SPSS 25) program in the first part of the field study, which is the exploratory study, and in the second part of the field study, structural equations modeling (SEM-PLS) was relied on by analyzing the path using (SmartPls3) program.

The study concluded that fair value accounting contributes to improving the quality of accounting information to render financial statements unmisleading and help make proper decisions, the most important of which is to determine the proper tax base, and also to the fact that the fair value model is more suitable for tax purposes than the application of the historical cost principle; This is because the fair value model gives up-to-date information to reflect the current value of the balance sheet items, but in terms of providing specialized markets and active financial markets, laws that contribute to the control of professional ethics, and qualified technical personnel.

***Keywords*:** *Measuring alternatives, fair value, tax Statements, tax base, financial accounting system.*

فهرس المحتويات

المحتويات	رقم الصفحة
الواجهة	
الإهداء	
الشكر والعرفان	
ملخص الدراسة	
فهرس المحتويات	III-I
قائمة الأشكال	V
قائمة الجداول	VI- VII
قائمة شرح الرموز والمختصرات	VIII
قائمة الملاحق	IX
المقدمة	أ–ص
الفصل الأول: القياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)	01
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي	03
المطلب الأول: مدخل للقياس المحاسبي	03
المطلب الثاني: الأسس النظرية لوظيفة القياس المحاسبي	08
المبحث الثاني: بدائل القياس المحاسبي	13
المطلب الأول: نموذج التكلفة التاريخية	14
المطلب الثاني: نموذج القيمة الجارية	18
المطلب الثالث: نموذج القيمة العادلة	21
المبحث الثالث: قواعد وإجراءات القياس المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية	26
المطلب الأول: قواعد وإجراءات القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية	26
المطلب الثاني: قواعد وإجراءات القياس المحاسبي على أساس القيم الجارية	30
المطلب الثالث: قواعد وإجراءات القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة	35
المبحث الرابع: معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي وأسس المفاضلة بين البدائل	41
المطلب الأول: معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي	42
المطلب الثاني: المفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي	60
خلاصة الفصل	64

الفصل الثاني: الإطار النظري للقوائم الجبائية والوعاء الضريبي	**65**
تمهيد	**66**
المبحث الأول: الإطار النظري للقوائم المالية والجبائية	**67**
المطلب الأول: مدخل للمعلومات المحاسبية والقوائم المالية	**67**
المطلب الثاني: مدخل للقوائم الجبائية	**74**
المبحث الثاني: ماهية الوعاء والربح الضريبي	**84**
المطلب الأول: مفهوم الوعاء والربح الضريبي	**84**
المطلب الثاني: طرق وإجراءات تحديد الوعاء والربح الضريبي	**87**
المبحث الثالث: قياس جودة القوائم الجبائية	**94**
المطلب الأول: مدخل لجودة المعلومات المالية	**94**
المطلب الثاني: الخصائص النوعية لمعلومات القوائم الجبائية	**100**
المبحث الرابع: المتطلبات الأساسية لجودة القوائم الجبائية	**113**
المطلب الأول: دور الحوكمة في تحسين جودة القوائم الجبائية	**113**
المطلب الثاني: متطلبات تحقيق جودة القوائم الجبائية	**117**
خلاصة الفصل	**126**
الفصل الثالث: واقع القياس المحاسبي في الجزائر وأثره على القوائم المالية والوعاء الضريبي	**127**
تمهيد	**128**
المبحث الأول: الإطار النظري والقانوني للمحاسبة المالية في الجزائر	**129**
المطلب الأول: مدخل للنظام المحاسبي في الجزائر	**129**
المطلب الثاني: الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي في الجزائر	**137**
المبحث الثاني: مكانة بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي	**140**
المطلب الأول: بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي	**141**
المطلب الثاني: القواعد الخاصة بالقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي	**148**
المبحث الثالث: القياس المحاسبي حسب التشريع المحاسبي والجبائي في الجزائر	**164**
المطلب الأول: أهداف المشرع المحاسبي من قياس القوائم المالية وفق القيم الجارية	**165**
المطلب الثاني: موقف المشرع الجزائري من القياس المحاسبي وفق القيم الجارية	**172**

المبحث الرابع: الالتزام بمتطلبات (ن.م.م) وانعكاساته على القوائم المالية والوعاء الضريبي	**179**
المطلب الأول: أثر الالتزام بمبادئ النظام المحاسبي المالي على الوعاء الضريبي	**179**
المطلب الثاني: انعكاسات تطبيق القياس المحاسبي على بنود القوائم المالية والوعاء الضريبي	**183**
خلاصة الفصل	**194**
الفصل الرابع: دراسة ميدانية لأثر تطبيق بدائل القياس المحاسبي على جودة القوائم الجبائية	**195**
تمهيد	**196**
المبحث الأول: تقديم منهجية الدراسة والإجراءات المتبعة	**197**
المطلب الأول: منهجية الدراسة	**197**
المطلب الثاني: حجم عينة الدراسة والأساليب الإحصائية	**202**
المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الوصفية الاستطلاعية	**203**
المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة الوصفية	**203**
المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الاستطلاعية	**206**
المبحث الثالث: تقديم منهجية الدراسة وفق النمذجة بالمعادلات الهيكلية (SEM)	**213**
المطلب الأول: الإطار النظري للنمذجة بالمعدلات الهيكلية	**213**
المطلب الثاني: مدخل إلى نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية	**216**
المبحث الرابع: عرض وتحليل نتائج الدراسة الاستكشافية	**220**
المطلب الأول: تحليل وتقييم النموذج العام للدراسة	**220**
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة	**234**
خلاصة الفصل	**242**
الخاتمة	**244**
المراجع والمصادر	**252**
الملاحق	**274**

قائمة الأشكال والجداول

الرقم	قائمة الأشكال	الصفحة
1	النموذج النظري للدراسة	و
1-1	معايير تحديد التكلفة التاريخية	28
2-1	خطوات وشروط تطبيق أساس القيمة الحالية	31
3-1	مراحل أسلوب التكلفة الإستبدالية	33
4-1	العلاقة بين مداخل قياس القيمة العادلة	39
5-1	مستويات قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية	40
1-2	طرق تـــقدير الوعاء الضريبي	90
2-2	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)	98
3-2	الخصائص الفرعية لخاصية الملاءمة	102
1-3	مضمون الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	131
2-3	الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي	140
1-4	نموذج الدراسة	199
2-4	مراحل الدراسة الميدانية	200
3-4	خطوات تطبيق منهجية النمذجة بالمعادلات الهيكلية باستخدام برنامج (Smart PLS3)	219
4-4	أنواع المتغيرات وفق نمذجة المعادلات الهيكلية (SEM)	220
5-4	مكونات النموذج العام للدراسة	221
6-4	نتائج معيار الموثوقية المركبة (CR)	224
7-4	نتائج متوسط التباين المفسر (AVE)	227
8-4	نتائج الصدق التمايزي وفق معيار (HTMT)	229

الرقم	قائمة الجداول	الصفحة
1-1	مقارنة بين التغير في المستويات العامة والمستويات الخاصة للأسعار	30
2-1	مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي	34
3-1	أنواع المدخلات لقياس القيمة العادلة وفق المعيار الدولي (IFRS13)	41
1-2	مقارنة بين القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية	72
2-2	نماذج التصريحات الجبائية حسب الفئات الخاضعة للضريبة	80
1-3	مراحل حساب فارق إعادة التقييم وفق القيمة العادلة حسب المشرع الجزائري	145
2-3	معاملات التقييم التي نصت عليها إعادة التقييم الأولى	167
3-3	معاملات التقييم الخاصة بالتجهيزات وفق إعادة التقييم الثانية	168
4-3	معاملات التقييم الخاصة بالعقارات وفق إعادة التقييم الثانية	168
5-3	معاملات التقييم الخاصة بالتجهيزات وفق إعادة التقييم الثالثة	169
6-3	معاملات التقييم الخاصة بالعقارات وفق إعادة التقييم الثالثة	170
1-4	توزيع متغيرات وأبعاد الدراسة	201
2-4	مقياس ليكارت الخماسي لقياس وزن الإجابات	201
3-4	خصائص أفراد عينة الدراسة	204
4-4	اختبار التوزيع الطبيعي	205
5-4	نتائج أراء عينة الدراسة للمحور الأول	206
6-4	نتائج أراء عينة الدراسة للمحور الثاني	209
7-4	نتائج اختبار الفرضية الأولى	212
8-4	نتائج اختبار الفرضية الثانية	213
9-4	خصائص الأساسية للنمذجة بالمعادلات الهيكلية (PLS-SEM)	217
10-4	معامل الثبات (ألفا كرونباخ)	223
11-4	نتائج الموثوقية المركبة (CR)	223
12-4	معايير قبول عناصر الصدق التقاربي	225
13-4	نتائج تشبعات مؤشرات أبعاد نموذج الدراسة	225
14-4	نتائج متوسط التباين المفسر (AVE)	226
15-4	النتائج معيار (Fornell and Larcker)	228
16-4	نتائج الصدق التمايزي وفق معيار (HTMT)	228

17-4	نتائج معيار التحميلات المتقاطعة (Cross Loadings)	230
18-4	معايير تقييم النموذج الهيكلي (Structural Model)	231
19-4	قيم التداخل الخطي بين المباني (VIF)	232
20-4	قيم معاملات المسار (Path Coefficients)	232
21-4	نتائج معامل التفسير R^2	233
22-4	نتائج حجم الأثر f^2	233
23-4	مستويات قيمة (T-Value)	234
24-4	نتائج الفرضية الثالثة– الفرعية الأولى	235
25-4	نتائج الفرضية الثالثة– الفرعية الثانية	236
26-4	نتائج الفرضية الرابعة– الفرعية الأولى	237
27-4	نتائج الفرضية الرابعة– الفرعية الثانية	237
28-4	نتائج الفرضية الخامسة	238
29-4	نتائج الفرضية السادسة–الفرعية الأولى	239
30-4	نتائج الفرضية السادسة–الفرعية الثانية	240

المختصرات	الشرح
AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants
AVE	Average Variance Extracted
C R	Composite Reliability
CMP	Le coût moyen pondéré
CB-SEM	Covariance Based- Structuel Equation Modling
CFA	Confirmatory Factor Analysis
UGT	Unité génératrice de trésorerie
HTMT	Heterotrait-Monotrait Ratio
f^2	Effect size
FAS	Financial Accounting standards
FAF	Financial Analysts Federation
FASB	Financial Accounting Standard Board
FIFO	First In First Out method
FVTPL	Financial assets as Fair value through profit or loss
FVTOCI	Fair Value through Other Comprehensive Income
GAAP	Generally Accepted Accounting principles
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Education Standards board
IASC	International Accounting Standards Committee
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés
IFAC	International Federation of Accountants Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International organization of securities commissions
IVSC	International Valuation Standards Committee
LIFO	Last-In- First- Out method
PCN	PLAN COMPTABLE NATIONAL
PCG	Plan Comptable General
SCF	Le Système Comptable Financier
SEC	Securities and Exchange Commission
SEM-PLS	Structuel Equation Modling- partial least square
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
SIC	Standing Interpretations Committee
R^2	Coefficient of determination
VNC	Valeur nette comptable
VIF	Variance Inflation Factor

الرقم	قائمة الملاحق	الصفحة
01	استبيان الدراسة	274
02	القائمة الإسمية لحكمين الاستبيان	277
03	القوائم الجبائية	278

مقدمة

نتيجة التطورات التي شهدتها البيئة الاقتصادية والمحاسبية العالمية من تزايد حجم الأعمال وتباينها، واتجاه العالم نحو النظام الجديد (العولمة)، والانفتاح الاقتصادي بين الدول وحرية التعاملات التجارية والمالية؛ أدى ذلك إلى وجود ضغوطات على مهنة المحاسبة والتأثير في بعض المبادئ التي تقوم عليها، ومن بينها مبدأ التكلفة التاريخية الذي أصبح يواجه انتقادات شديدة نتيجة للتغيرات الحادة للأسعار وارتفاعها أثناء فترات التضخم والذي شهدته اقتصاديات دول العالم، ونتيجة لذلك فقد بدأت الهيئات المحاسبية الدولية بالبحث عن بدائل لتغطية القصور الذي احتوته التكلفة التاريخية من خلال عجزها عن إنتاج معلومات مفيدة بسبب تجاهلها لتغيرات الأسعار وهذا ما جعلها نموذج غير ملائم للقياس المحاسبي في ظل الظروف المعاصرة والأوضاع الاقتصادية الحالية؛ ومن هذا المنطلق برزت عدة محاولات جدية للتغلب على سلبيات هذا الأساس بتطوير الأساليب المحاسبية التقليدية والبحث عن بدائل للقياس المحاسبي تراعي تقلبات القوة الشرائية لوحدة النقد وتوفر المعلومة الملائمة لتلبية احتياجات كافة مستخدميها سواء الداخليين أوالخارجيين، وتمخض عن تلك الجهود ظهور بدائل قياس محاسبية جديدة تعكس القيمة الاقتصادية للمؤسسة مثل القيمة الحالية، التكلفة الإستبدالية، صافي القيمة القابلة للتحقق، والقيمة السوقية. وقد تباينت الآراء ووجهات النظر حول هذه الأسس وكيفية تطبيقها وكذا المفاضلة بينها.

وفي هذا السياق تشير العديد من الدراسات إلى أن اختيار طريقة القياس المناسبة توفر المعلومة المحاسبية تلبي حاجات مختلف مستخدميها تعتبر من أكبر التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة، ففي ظل هذه التحديات والظروف المعاصرة وثورة المعلومات كان لابد من تفعيل دور هذه المعلومات لتكون واضحة ومفهومة وتتمتع بالجودة حتى تلبي طموحات مستخدمي القوائم المالية؛ وتعني الجودة في هذا المجال ما تتمتع به المعلومات المحاسبية والقوائم المالية من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وأن تخلو من التحريف والتضليل وتعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية (الحوكمة) والمهنية (دقة واكتمال معايير المحاسبة والتدقيق) والفنية (خصائص المعلومات المحاسبية) بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.

وفي إطار مواكبة هذه التطورات تم تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر كإطار محاسبي جديد يسعى إلى تكييف البيئة المحاسبية والمالية المحلية مع الممارسات المحاسبية الدولية وتوفير متطلبات أفضل لهذه الممارسات وتطبيقها في النظام المحاسبي الجزائر، مبني على فلسفة محاسبية جديدة ومفاهيم ومبادئ المحاسبية مغايرة تماما لما كانت عليه في السابق. فبعد تطبيق هذا النظام في الجزائر تم استحداث بدائل للقياس المحاسبي إضافة إلى نموذج التكلفة التاريخية، وهذا بغية تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها تمكين النظام المحاسبي من إنتاج معلومات مميزة وذات جودة عالية؛ وذلك من خلال توفير الأحكام القانونية وضبط الممارسات المحاسبية لضمان توفر تلك المعلومات على الخصائص المميزة والمتمثلة في الملائمة والموثوقية القابلية للفهم والمقارنة.

وتمثل الإدارة الجبائية في الجزائر أحد الأطراف المستفيدة من مخرجات النظام المحاسبي، وتعتبر من المستخدمين المباشرين لما تقدمه المحاسبة من معلومات ونتائج معروضة في القوائم المالية عند تحديد الربح الخاضع للضريبة –الربح المحاسبي قاعدة لحساب الربح الجبائي– والتي تعتمد عليها كأساس في تحديد الوعاء الضريبي، حيث أن توفير نظام

محاسبي يقدم معلومات ذات جودة تتميز بالدقة والوضوح إضافة إلى أنه خال من التلاعبات والانحرافات، يضمن تحصيل الموارد الضريبية بشكل فعال ويعظم الحصيلة الجبائية للدولة.

إشكالية الدراسة:

ومن خلال ما سبق تبرز الإشكالية الأساسية للدراسة والتي يمكن صياغتها في السؤال التالي:

- ما مدى تأثير بدائل القياس المحاسبي في تحسين جودة القوائم الجبائية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر؟

الأسئلة الفرعية:

يتفرع عن الإشكالية الرئيسية الإشكاليات الفرعية التالية:

1. هل البيئة المحاسبية والمالية في الجزائر ملائمة لتطبيق طرق وبدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي؟
2. هل تسهم المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية والمعدة وفق النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المراجع الجبائي؟
3. ما مدى تأثير بدائل القياس المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم الجبائية؟
4. ما مدى تأثير بدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في تحديد الوعاء الضريبي السليم؟
5. ما مدى وجود علاقة بين جودة المعلومات المحاسبية وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة؟
6. ما مدى تأثير بدائل القياس المحاسبي في تحديد الوعاء الضريبي السليم بوجود جودة المعلومات المحاسبية كمتغير وسيط؟

فرضيات الدراسة: من خلال النموذج الدراسة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** تتوفر البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية على الشروط والمتطلبات الضرورية لتطبيق بدائل القياس المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
- **الفرضية الثانية:** تسهم المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية المعدة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المراجع الجبائي.
- **الفرضية الثالثة:** تؤثر بدائل القياس المحاسبي في تحسين جودة معلومات القوائم الجبائية.
- **الفرضية الرابعة:** تؤثر بدائل القياس المحاسبي في تحديد الوعاء الضريبي السليم.
- **الفرضية الخامسة:** توجد علاقة بين جودة المعلومات المحاسبية وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة.
- **الفرضية السادسة:** تؤثر بدائل القياس المحاسبي في تحديد الوعاء الضريبي السليم بوجود جودة المعلومات المحاسبية كمتغير وسيط.

أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى رفع الغموض عن مفهوم القياس المحاسبي والبدائل التي يقوم عليها، وقبل ذلك التعرف على إمكانية تطبيق هذه البدائل في البيئة المحاسبية الجزائرية بصفة العامة والمجال الضريبي بصفة خاصة. ومن خلال توجيه استبيان لمجموعة من المهنيين في المجال المحاسبي بهدف الوصول إلى نتائج تساعد أصحاب القرار في الاستناد إليها لاتخاذ بعض الإجراءات التي من شأنها الرفع من مستوى جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم الجبائية وتفعيل دورها في تحديد الوعاء الضريبي السليم، ويمكن عرض جملة من الأهداف التي نسعى لتحقيقها من خلال هذه الدراسة في النقاط التالية:

- التعريف ببدائل القياس المحاسبي من خلال تحليل الجوانب النظرية المرتبطة بالموضوع والأسس التي تقوم عليها؛
- التطرق إلى متطلبات القياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير (IAS/IFRS)؛
- تسليط الضوء على موقع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأهميتها في تحديد الوعاء الضريبي؛
- بيان المتطلبات الأساسية للإدارة الجبائية التي يجب أن تفي بها القوائم الجبائية والمقدمة إليها من قبل المكلفين؛
- معرفة مضمون النظام المالي المحاسبي فيما يتعلق ببدائل القياس المحاسبي، ودراسة إمكانية تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية والمجال الضريبي بصفة خاصة؛
- دراسة مدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛
- بيان أثر الأخذ بمخرجات النظام المحاسبي المالي جبائيا على ضبط الوعاء الضريبي والرفع من الحصيلة الجبائية؛
- دراسة مدى مساهمة القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في تسهيل عمل المراجع الجبائي وفي تحديد الوعاء الضريبي السليم.

أهمية البحث:

يكتسب البحث أهمية في كونه يسلط الضوء على موضوع حديث ومهم في الفكر المحاسبي؛ حيث لقي موضوع بدائل القياس المحاسبي وخاصة القياس وفق القيمة العادلة اهتماما وجدلا كبيرين بين الباحثين والمهنيين في البيئة المحاسبية الدولية حول اعتماد أوعدم اعتماد هذه البدائل كنموذج للقياس المحاسبي، كما شكل موضوع تطبيق بدائل القياس المحاسبي تحديا كبيرا بالنسبة للمهنيين خصوصا في الدول النامية ومن بينها الجزائر.

مبررات اختيار الموضوع:

ترجع أسباب اختيار موضوع الدراسة إلى:

- الأهمية التي يكتسيها الموضوع؛ حيث يعتبر من المواضيع الحديثة وهذا يظهر في التحول التدريجي لمعايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي.
- يعتبر موضوع القياس المحاسبي من المواضيع المهمة التي تستدعي البحث فيها نظرا للتوجهات المعاصر للاقتصاد الجزائري.

- محاولة ربط الطبيعة النظرية للموضوع بالممارسات الميدانية في المجال المحاسبي الضريبي في الجزائر.
- قلة الدراسات التي تناولت موضوع تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

حدود الدراسة:

أ- **الحدود المكانية:** شملت الدراسة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر من محافظي حسابات وخبراء محاسبة ومحاسبين المعتمدين والمستشارين الجبائيين ومحاسبين في المؤسسات الاقتصادية، بالإضافة إلى الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة عبر مختلف جهات الوطن.

ب- الحدود الزمانية: تمتد حدود الدراسة النظرية من بداية الإصلاحات الاقتصادية التي شرع في تطبيقها الدولة الجزائرية سنة 1988، وتم إدراج مخطط انتقال المؤسسات العمومية نحو الاستقلالية من خلال القانون رقم 01/88 وما تبعه من قوانين وتنظيمات تنص على إعادة تقييم استثمارات المؤسسات الاقتصادية، وصولا إلى القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي(SCF) وما يتبعه كذلك من مراسيم وتعليمات توضح عملية إعادة التقييم وفق القيم الجارية. أما الدراسة الميدانية فتمتد من تاريخ بداية تصميم الاستبيان نهاية سنة 2019 الى غاية تحكيمه وتوزيعه في الفترة الممتدة من شهر أوت إلى شهر أكتوبر 2020.

المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

تطلبت طبيعة الدراسة استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجزء النظري، وذلك بهدف الإلمام بالجوانب الفكرية للموضوع؛ حيث أن هذا المنهج لا يهتم بجمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة المدروسة فقط، بل يتعداه إلى التفسير والتحليل للوصول إلى استنتاجات يبنى عليها التصور المقترح بحيث يزيد من رصيد المعرفة حول الموضوع، وذلك بالاستعانة بما هو متوفر من مصادر عربية وأجنبية من الكتب والرسائل الجامعية والدوريات التي لها علاقة بموضوع الدراسة. بالإضافة إلى المنهج المقارنة؛ وهو ذلك المنهج الذي يعتمد على المقارنة في دراسة الظاهرة حيث يبرز أوجه الشبه والاختلاف فيما بين ظاهرتين أو أكثر، ويعتمد الباحث من خلال ذلك على مجموعة من الخطوات من أجل الوصول إلى الحقيقة العلمية المتعلقة بالظاهرة المدروسة.

أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج دراسة الحالة؛ حيث يعتبر منهج دراسة الحالة من المناهج البحثية والعلمية، التي تدرس الظواهر والحالات المجتمعية بهدف تشخيصها، وذلك من خلال المعلومات التي تم جمعها وتتبع مصادرها بغرض الحصول على العوامل التي سببت الحالة، وبالتالي يصل الباحث إلى نتائج ومعالجات دقيقة من خلال دراستها دراسة متكاملة.

وقسمنا الجانب التطبيقي إلى جزئيين إثنين؛ قمنا في الجزء الأول بإجراء دراسة استطلاعية، أما الجزء الثاني من الدراسة الميدانية فقمنا بإجراء دراسة تحليلية استكشافية بالاعتماد على منهجية النمدجة بالمعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى (SEM-PLS)، معتمدين على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، ومن أجل التحليل الإحصائي الجيد ومعالجة مخرجات الاستبيان استخدمنا مجموعة من البرامج الإحصائية والمتمثلة في (SMART PLS) الإصدار 3 المدعم ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الإصدار 25.

صعوبات الدراسة:

واجهتنا بعض الصعوبات خاصة ما يتعلق بالجانب التطبيقي تمثلت في:

- قلة المراجع المتخصصة المتعلقة بموضوع الدراسة وهذا ما جعلنا نبذل جهدا كبيرا في الجمع المراجع.
- بطء التجاوب من طرف مهني المحاسبة في الإجابة على الاستبيان الإلكتروني.
- حداثة القوانين والإجراءات المتعلقة ببدائل القياس المحاسبي أدى إلى عدم تكوين رأي محدد بشأنها.

هيكل الدراسة:

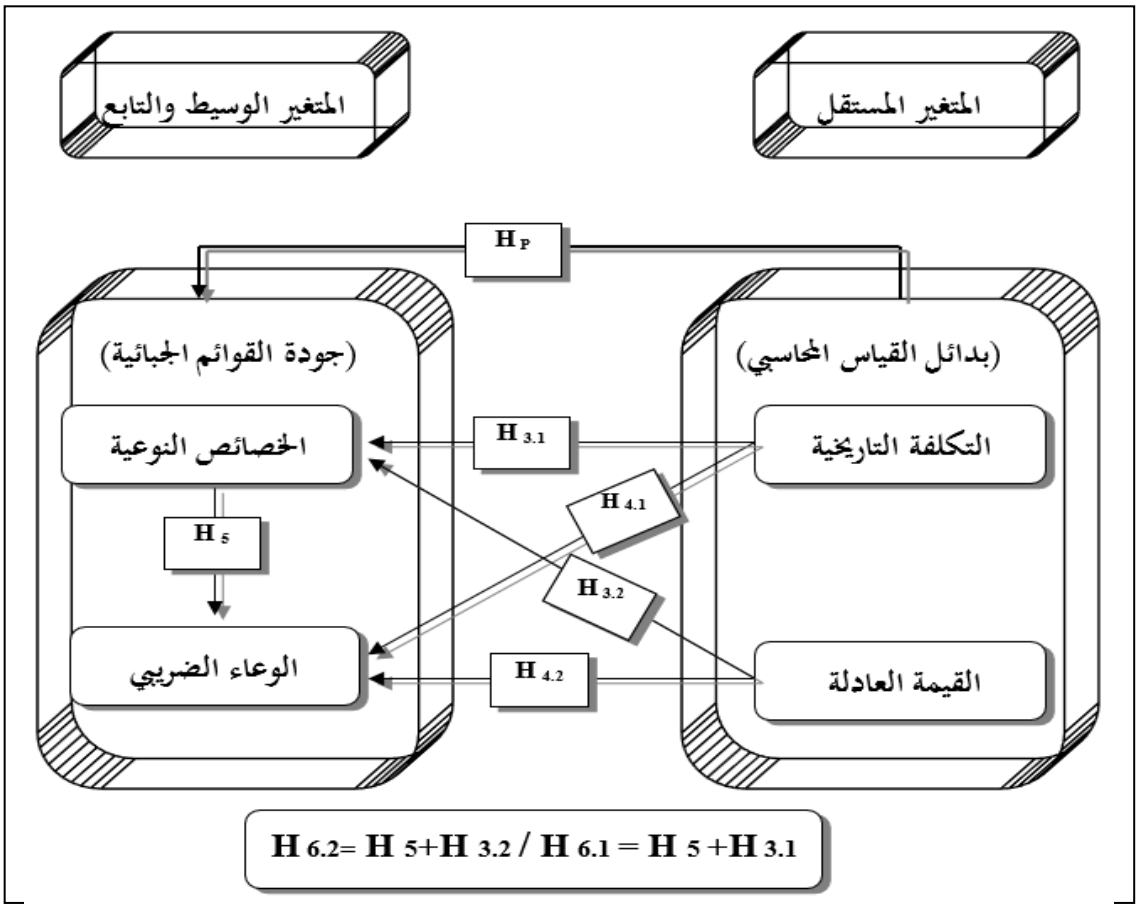
من أجل تحقيق أهداف الدراسة ومعالجة إشكاليتها واختبار الفرضيات، قمنا بتقسيم الدراسة إلى أربعة فصول مسبوقين بمقدمة. تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري للقياس المحاسبي؛ وذلك من خلال عرض المفاهيم المتعلقة بهذا الموضوع وطرق قياسها بالإضافة إلى مختلف معايير المحاسبة الدولية التي تناولت وظيفة القياس المحاسبي. أما الفصل الثاني فقد خصص لعرض الإطار النظري للقوائم الجبائية وطرق قياس جودتها، بالإضافة إلى عرض متطلبات جودة هذه القوائم.

أما في الفصل الثالث فقد تم دراسة العلاقة النظرية بين متغيرات الدراسة وواقع تطبيقها في النظام المحاسبي الجزائري، بالإضافة إلى عرض لمختلف القوانين والمراسيم التي نص عليها المشرع الجزائري فيما يخص القياس المحاسبي. أما الفصل الرابع فقد تضمن تقييم أثر تطبيق بدائل القياس المحاسبي في تحسين جودة القوائم الجبائية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر (دراسة ميدانية)؛ وذلك من خلال عرض وتقديم طرق جمع البيانات وتحليلها، بالإضافة إلى عرض وتحليل بيانات الدراسة ومناقشة نتائج اختبار فرضيات الدراسة. وتم إنهاء الدراسة بخاتمة وردت فيها أهم النتائج، وطرحت فيها بعض التوصيات والآفاق للبحث على ضوء نتائج الدراسة المتوصل إليها.

نموذج الدراسة:

تمثل نموذج الدراسة في ربط ثلاثة متغيرات وهي **بدائل القياس المحاسبي** كمتغير مستقل **وخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية** كمتغير وسيط، و**الوعاء الضريبي** كمغير تابع، يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1): يوضح النموذج النظري للدراسة.



المصدر: إعداد الباحث.

الدراسات السابقة:

أولا: الدراسات العربية:

1- دراسة (يخلف إيمان)[1] بعنوان: "متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي". **هدفت هذه الدراسة إلى** حصر أهم الاختلافات القائمة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي والتي تعكس الفجوة القائمة بين النظامين في تحديد الربح وبيان آثارها الجبائية.

وتقوم هذه الدراسة على إبراز أهم المستجدات الحاصلة في المجال المحاسبي وأثرها على النظام الجبائي من خلال معرفة المشاكل التي تعيق طريقة الوصول لربح حقيقي يمثل الواقع الفعلي للمؤسسات المختلفة، وحصرها وإيجاد حلول وتدابير للسيطرة عليها والتحكم فيها وفي كل ما من شأنه أن يحدث آثار سلبية في الوعاء الخاضع للضريبة وبالتالي الحصيلة الجبائية. **ولتحقيق أهداف الدراسة** تم الاعتماد على المنهج التحليلي عند التعرض لجوانب العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري والانعكاسات والآثار الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على الوعاء الخاضع للضريبة ومن ثم الحصيلة الجبائية.

توصلت هذه الدراسة إلى أن الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية والتي جسدها النظام المحاسبي المالي في الجزائر كقواعد محاسبية معتمدة في تحديد النتائج الصافية للنظام الجبائي، من شأنه أن يحد من التهرب الجبائي وبالتالي زيادة الحصيلة الجبائية، كما توصلت هذه الدراسة أيضا إلى أن تقليص الفجوة بين الربح المحاسبي المعد وفق النظام المحاسبي المالي والربح الجبائي المعد طبقا لأحكام التشريع الجبائي الجزائري من خلال محاولة تكييف هذين النظامين سيعمل على إمكانية الأخذ بمبدأ الشفافية والافصاح وبالتالي تطبيق الحوكمة، ومنه إذا كان البحث عن حوكمة النظام الجبائي الجزائري بشكل فعال فإن هذا يتطلب الأخذ بما جاء به النظام المحاسبي المالي جبائيا فيما يتعلق بتحديد الدخل تحت قيد عدم ضياع الموارد المالية للدولة.

2- دراسة (علاء بوقفة)[2] بعنوان: "صعوبات القياس المحاسبي الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة في ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر – دراسة تحليلية استشرافية على ضوء التجارب الدولية –".

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي للتعرف على اتجاهات التطور في استخدام محاسبة القيمة العادلة في الفكر المحاسبي، مع التركيز على المشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق مبدأ القيمة العادلة عموماً وفي البيئة الجزائرية خصوصاً بالإضافة إلى قياس مدى فهم المحاسبين ومراجعي الحسابات في الجزائر لمفهوم القيمة العادلة وطرق قياسها، ومدى قبول تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية.

---

[1] إيمان يخلف: **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2019.

[2] علاء بوقفة: **صعوبات القياس المحاسبي الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة في ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر–دراسة تحليلية استشرافية على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2019.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري من الدراسة والأسلوب التحليلي عند الاستطلاع على آراء عينة الدراسة والمكونة من المحاسبين ومراجعي الحسابات في الجزائر حول النقاط المرتبطة بإشكالية البحث، أما عن الأدوات المستخدمة في البحث فقد تم إعداد استمارة استبيان وجهت لعينة الدراسة، كما تم استخدام برنامج (SPSS) بغية دراسة وتحليل نتائج هذا الاستبيان. وتمثلت عينة الدراسة في (100) فرد من المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية ومهني المحاسبة (محاسب معتمد، خبير محاسبي ومحافظ الحسابات).

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، عدم توفر المقومات الأساسية لتطبيق محاسبية القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية حالياً، بالإضافة إلى وجود العديد من المشاكل المرتبطة بقياس القيمة العادلة في الجزائر تشمل على وجه الخصوص محدودية وضعف أداء البورصة، وكذا غياب شبه التام للأسواق المتخصصة، بالإضافة إلى نقص المهارات والخبراء المتخصصين لتقدير القيمة العادلة .

3-دراسة (رابح طويرات)[1] بعنوان: "دراسة أثر تحيز القياس المحاسبي على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية – دراسة مجموعة من الشركات الاقتصادية الجزائرية".

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز وتشخيص أثر تحيز القياس المحاسبي على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاقتصادية في الجزائر. **ويستمد البحث أهميته** من إبراز الأثر الناتج عن تحيز القياس المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاقتصادية في الجزائر، ودراسة إلى أي مدى يمكن لهذا التحيز أن ينتج قوائم مالية غير صادقة وغير عادلة ما يؤدي إلى تضليل مستخدميها وبالتالي التأثير على عملية اتخاذ القرار.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار فرضيات وتحليل نتائج الاستبيان باستخدام أساليب التحليل الإحصائي معتمدا على إجابات (95) محاسب في مجموعة من الشركات الاقتصادية في الجزائر.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، وجود تحيز في القياس المحاسبي عند إعداد التقارير والقوائم المالية مصدره إما القائم بالقياس أو قواعد القياس أوكلاهما معا، كما أثبتت أيضا تأثير هذا التحيز على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية وبالتالي تأثيره على صدق وعدالة هذه القوائم.

[1] رابح طويرات: **دراسة أثر تحيز القياس المحاسبي على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) – دراسة على مجموعة من الشركات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018.

4- دراسة (باهية زعيم)[1] بعنوان: "واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية- دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول-". **هدفت هذه الدراسة إلى** التعرف على مدى جاهزية البيئة المحاسبية في الجزائر لتطبيق نموذج القيمة العادلة؛ حيث ركزت بشكل كبير على تشخيص المعوقات التي تواجه تطبيقه والبحث عن حلول عملية لمعالجة مشكل القياس وفق القيمة العادلة وتفعيل السوق المالي كما حاولت الدراسة الوقوف على تجربة بعض الدول العربية السباقة في تطبيق القيمة العادلة للاستفادة من خبرتها، ومن ثم اقتراح إطار لتحضير البيئة المحلية لتطبيق القيمة العادلة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي لإعداد الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد تم استخدام الاستبيان كأداة للدراسة ميدانية، وتتمثل عينة الدراسة في المهنيين والأكاديميين في المجال المحاسبي في الجزائر؛ حيث ثم تحليل ومعالجة مخرجات الاستبيان بالاستعانة ببرنامج (SPSS)، كما ثم الاعتماد على دراسة مقارنة لواقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية لمجموعة دول (مصر، السعودية، الأردن) مع الجزائر.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن الممارسات المحاسبية في الجزائر بحاجة ماسة لنموذج القيمة العادلة بغية تفعيل القياس المحاسبي، وبأنه هناك معوقات كثيرة منها معوقات متعلقة بالمهنيين، معوقات متعلقة بالقوانين والتشريعات، معوقات متعلقة بالسوق المالي ومعوقات متعلقة بالمؤسسات، تحد من تطبيق نموذج القيمة العادلة، كما أن نجاح تطبيق هذا النموذج مرهون بتوفير البيئة المحاسبية اللازمة لذلك وبتفعيل دور أسواق المال في الحياة الاقتصادية بصفة خاصة، كما توصلت الدراسة إلى وجود تفاوت كبير في إجراءات تطبيق قياس القيمة العادلة بين الجزائر ومجموعة الدول محل الدراسة (مصر، السعودية والأردن).

5- دراسة (شرف الدين محمد)[2] بعنوان: "دور المعلومات المحاسبية في تحديد وقياس وعاء ضريبة أرباح الأعمال في المصارف التجارية". **هدفت هذه الدراسة** إلى توضيح دور المعلومات المحاسبية في تحديد وقياس الضريبة على الأرباح في المصارف التجارية وتأثيرها على الوعاء الضريبي.

وتتمثل أهمية الدراسة في اقتراح حل لمشكلة إيجاد واثبات معلومات محاسبية تسهم في وضع أسس محاسبية لقياس وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة، وإبراز دور الإفصاح والعرض المحاسبي للمعلومات المحاسبية من خلال القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة وأهميته في تحديد وقياس الضريبة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الدراسات والأبحاث السابقة بالإضافة إلى دراسة تحليلية بهدف الوصول إلى حقائق عن العينة محل البحث.

---

[1] باهية زعيم: **واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول**، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018.

[2] شرف الدين محمد شرف الدين: **دور المعلومات المحاسبية في تحديد وقياس وعاء ضريبة أرباح الأعمال في المصارف التجارية**، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية قسم المحاسبة والتمويل، 2016.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، زيادة درجة شفافية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية تعني زيادة درجة اعتماد مفتش الضرائب عليها، كما أن دقة المعلومات المحاسبية هي التي تحدد إمكانية الاعتماد عليها في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، وإن إخفاء المعلومات المنشورة بالقوائم المالية من قبل بعض المكلفين يؤدي إلى إعاقة تحديد هذا الوعاء، وخلصت الدراسة إلى أن اتباع المعايير المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها لتحديد الوعاء الضريبي يزيد من إمكانية اعتماد المعلومات من قبل مفتش الضرائب، وأن هنالك علاقة طردية بين جودة المعلومات المحاسبية وصحة تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

6- دراسة (قحموش سمية)[1] بعنوان: "المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية- دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة". **هدفت هذه الدراسة** إلى اكتشاف مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، من خلال التحقق من مدى وجود تأثير لمهنة المراجعة الجبائية على جودة التصريحات الجبائية بالإضافة إلى إظهار العلاقة بين جودة التصريحات وتوسيع الوعاء الضريبي وتحسين التحصيل الجبائي ضمانا لتمويل التنمية الاقتصادية.

تكمن أهمية البحث في دراسة واقع العلاقة السببية التي تربط عملية المراجعة الجبائية بجودة التصريحات الجبائية المطلوبة من طرف الادارة الجبائية؛ مما يسمح بالخروج بأفكار وتوصيات عملية يمكن أن تستفيد منها المصالح المعنية في دعم نشاطها والتصدي لظاهرة الغش والتهرب الضريبي لما له من أثر سلبي على التّنمية الاقتصادية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، وذلك على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة، ويتكون مجتمع الدّراسة من أفراد مكلفين بالقيام بأعمال المراجعة الجبائية وبلغ عددهم (36) مراجع جبائي، وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن المراجعة الجبائية تعتبر أحد العوامل الهامة ضمن النظام الضريبي التصريحي لما لها من قدرة على إدارته بعدالة وإنصاف، فهي إجراء رقابي يخول للإدارة الضريبية التأكد من صحة ودقة التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة، بالإضافة إلى أن المراجعة الجبائية لها دور إيجابي في تحسين جودة التصريح الجبائي؛ وذلك من خلال برامج المراجعة الجبائية وخاصة الفعال منها، وما يتوفر عليه المراجع الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة عمليات المراجعة الجبائية، مما يشجع المكلفين على أن تكون تصريحاتهم بالضريبة صحيحة ودقيقة وهذا من شأنه زيادة الحصيلة الجبائية.

[1] قحموش سمية، **المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية**، العدد السادس، الصفحات 295-313، جامعة أم البواقي-الجزائر، 2016.

7- دراسة (صالح دنيا فضل سعيد)[1] بعنوان: "أثر الإفصاح المحاسبي وفقا لمتطلبات قانون ضريبة الدخل الأردني على مصداقية دافعي الضرائب في الأردن- دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان". **هدفت هذه الدراسة** إلى قياس أثر الإفصاح المحاسبي وفقا لمتطلبات القانون الضريبي الأردني على مصداقية دافعي الضرائب في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، من خلال قياس أثر كل من مؤشر الحوكمة، مؤشر الشفافية المالية ومؤشر الإدارة والعمليات على مصداقية دافعي الضرائب في عمان.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام الانحدار المتعدد وذلك بالاعتماد على برنامج (E-views)، ويتمثل مجتمع الدراسة بالشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في بورصة عمان والتي بلغ عددها (68) شركة صناعية لعام (2015)، وتم الحصول على البيانات المالية والمحاسبية اللازمة من القوائم المالية المنشورة وذلك لإجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة واختبار الفرضيات.

توصلت هذه الدراسة إلى مجوعة من النتائج أهمها، وجود أثر معنوي لمستوى مؤشر الإفصاح المحاسبي الكلي على مصداقية دافعي الضرائب، ووجود أثر معنوي لمستوى الإفصاح المحاسبي من خلال مؤشرات الحوكمة والشفافية المالية والإدارة والعمليات مجتمعة على مصداقية دافعي الضرائب.

8- دراسة (هشام شلغام)[2] بعنوان: "تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي- دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين". **هدفت هذه الدراسة** إلى تقييم بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين، وتسليط الضوء على نموذج القيمة العادلة كأحد بدائل القياس المحاسبي في الجزائر ومتطلبات تكييف تطبيقها مع واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من أجل تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، بالإضافة إلى معرفة أهم المقومات التي توفرها البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق هذه البدائل وضرورة بيان أهم المعوقات التي تواجه المحاسب أثناء التطبيق.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي في شقه النظري، والمنهج التحليلي في تحليل مخرجات الاستبيان والذي تم توزيعه على عينة تتكون من (70) فرد بين المهنيين والأكاديميين، واستخدمت الدراسة جملة من الأساليب الإحصائية في تحليل البيانات بالاعتماد على برنامج (SPSS) ومعالج البيانات (Excel).

---

[1] صالح دينا فضل الحاج سعيد، **أثر الإفصاح المحاسبي وفقا لمتطلبات قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (28) لسنة 2009 على مصداقية دافعي الضرائب في الأردن-دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان**، أطروحة دكتوراه، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، كلية الدراسات العليا، الاردن، 2016.

[2] هشام شلغام: **تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي-دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين**، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2015.

توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن البيئة المحاسبية الجزائرية تتلاءم في الوقت الراهن فقط مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي، كما أوصت بضرورة تكيف كل من القانون التجاري والضريبي مع النظام المحاسبي المالي وهذا من أجل تحسين استخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل أفضل.

9- دراسة (فيحاء يعقوب، فرقد الغنامي)[1] بعنوان: "أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل – دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب-".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية المعلومات المحاسبية وذلك لتعزيز الثقة في القوائم المقدمة للإدارة الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي بشكل عادل.

تقوم هذه الدراسة على تأكيد أهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، من خلال إصدار قواعد الحوكمة في العراق للاستفادة منها في تطوير الممارسات المحاسبية والتي بدورها تجعل المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية تعكس الوضع المالي للمؤسسة بدون أي تلاعب، ومنه الوصول إلى تحقيق مصداقية في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المعدة للأغراض الجبائية وتقليص الفجوة الضريبية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد في الجانب النظري على المنهج الوصفي، وفي الجانب التطبيقي فقد تم استخدام استبانة كأداة لجمع البيانات؛ حيث تمثلت عينة الدراسة في مجموعة من المراجعين الجبائيين التابعين للمصالح الجبائية في العراق.

توصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق قواعد وآليات حوكمة الشركات يؤثر إيجابيا في مستوى الشفافية وفي تقليل التلاعب عن طريق الالتزام بالمبادئ المحاسبية والقوانين، كما توصلت إلى أن منفعة القوائم المالية تتوقف على مصداقية المحتوى المعلوماتي لها كمرفقات للتصريح الجبائي لتحديد وعاء ضريبي عادل وتحقيق فحص ضريبي فعال، وفي الأخير خلصت الدراسة إلى أن قناعة الإدارة الجبائية بمبلغ الربح الضريبي تتأثر بمستوى الإفصاح المحاسبي والتزام معد القوائم المالية بالمبادئ المعايير المحاسبية.

10- دراسة (وحيد محمود رمو)[2] بعنوان: "تحديد وعاء الضريبة على دخل الشركات في ظل الارتفاع العام في الأسعار". **هدفت هذه الدراسة** إلى بيان أثر التغير في الأسعار على تحديد الربح المحاسبي ومن ثم تحديد الوعاء الخاضع للضريبة وفقا للتشريع العراقي. تكمن **أهمية الدراسة** في سعيها إلى اقتراح تعديل الربح المحاسبي ليعكس الارتفاع المستمر بالأسعار عند تحديد مقدار الضريبة على الأرباح ومن ثم إخضاع المكلف للضرائب على دخله الحقيقي.

---

[1] يعقوب فيحاء عبد الله والغنامي فيصل جدعان فرقد: **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل-دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الخامس، العدد 10، الصفحات 1-27، العراق، 2010.

[2] وحيد محمود رمو، **تحديد وعاء الضريبة على دخل الشركات في ظل الارتفاع العام في الأسعار**، جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد، 2006.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم عرض الأساليب المحاسبية لمعالجة الارتفاع في المستوى العام للأسعار، وذلك بالاعتماد على دراسة الحالة من خلال الزيارات الميدانية بهدف دراسة واقع عملية تحديد الوعاء الضريبي والضريبة المفروضة على الربح المحاسبي في ظل الارتفاع المستمر للأسعار.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الاعتماد على مخرجات النظام المحاسبي من القوائم المالية في تحديد وعاء الضريبي تعد من أكثر الطرق المنطقية والموضوعية؛ حيث يتم تنظيم الحسابات ومراجعتها من قبل الجهات الرسمية المعتمدة، كما توصلت إلى أن اعتماد الربح المحاسبي في ظل الارتفاع المستمر للأسعار يؤدي إلى القياس غير الدقيق لهذا الدخل بما ينعكس على دقة تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، لذا يجب على المشرع الضريبي الاخذ بعين الاعتبار أثر الارتفاع العام في الأسعار عند تحديد الدخل الضريبي.

ثانيا: الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (SAIDANI Mohamed Said)[1] بعنوان: "محاسبة القيمة العادلة: التقنية الجديدة للقياس" (La juste valeur: une nouvelle technique d'évaluation).

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد حالات تطبيق محاسبة القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية، خاصة وأن المعايير المرتبطة بعملية القياس والافصاح عن القيمة العادلة تم التركيز عليها في المعايير المحاسبية الدولية الصادرة حديثا والمتمثلة في معايير الإبلاغ المالي (IFRS).

ولتحقيق أهداف الدراسة تم عرض المفاهيم والحجج المتعلقة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي المتعلقة بالقيمة العادلة (IFRS13) في عملية القياس والإفصاح المحاسبي، ومدى ارتباطه بجودة المعلومات المحاسبية التي تم الحصول عليها من خلال تطبيق هذه المعايير.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها، أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية أصبح ضرورة تقتضيها الظروف والأوضاع الاقتصادية، وأن هناك زيادة في الاتجاه العالمي نحو استخدام نموذج القيمة العادلة بالنسبة لجميع عناصر وبنود القوائم؛ حيث أصبح هذا النموذج يلقى قبولا واعترافا عاما خاصة في ظل السلبيات التي عرفتها مبدأ التكلفة التاريخية فيما يتعلق بخاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية، كما توصلت الدراسة إلى أنه وبالرغم من التوسع في عملية قياس الأصول وفق محاسبة القيمة العادلة، باعتبارها أفضل طريقة تقديم معلومات ملائمة وقابلة للمقارنة بالنسبة لمستخدمي هذه المعلومات، إلا أنه لا تزال هناك حاجة لتحسين القيمة العادلة من أجل تعزيز موثوقية المعلومات وقابليتها للتحقق كما توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي وفيما يخص استخدام نموذج القيمة العادلة لم يتم التطرق له بشكل كاف، وإن نموذج القيمة العادلة أنه لا يشكل القاعدة الأساسية للقياس بل مجرد معالجة بديلة.

[1] SAIDANI Mohamed Said, **La juste valeur: une nouvelle technique d'évaluation**, Revue ElWahat pour les Recherches et les Etudes, Vol.9 n°1, Université de Ghardaia,2016.

2- دراسة (Simona Jiraskova)[1] بعنوان: "العلاقة بين الضرائب والدخل بعد اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في جمهورية التشيك مقارنة بالدول الأوروبية الأخرى"

(The Relationship between Tax and Book Income after Adoption IFRS in the Czech Republic in Comparison with Other European Countries)

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة موضوع أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على أهداف كل من المحاسبة والضرائب في جمهورية تشيكوسلوفاكيا ومجموعة من الدول الأوروبية. وتستمد الدراسة أهميتها في محاولة الوصول إلى العلاقة الأمثل بين المحاسبة والضريبة كما اهتمت الدراسة بأثر معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على الربح الخاضع للضريبة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على دراسة المقارنة بين مجموعة من الدول الأوروبية لأثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على القوائم المالية لهذه الدول والقانون التشريعي الضريبي لها، وإعطاء ملخص لمختلف الدراسات السابقة التي ركزت على دراسة العلاقة القائمة بين النظامين.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أنه من اللازم إيجاد حل وصياغة الاختلاف بين المحاسبة والنظام الضريبي، لأن في جمهورية تشيكوسلوفاكيا تبنت معايير التقارير المالية الدولية ليس من أجل إعداد القوائم المالية العامة فقط ولكن أيضا لإعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص (لغرض المحاسبة ولغرض الضريبة)، كما تم اقتراح حل مشكلة الآثار الجبائية لتبني المعايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، وهو السماح لهذه المؤسسات باحتساب الضريبة على الربح أو الخسارة المحاسبية وفقا لمعايير التقارير المالية دون أي تعديلات.

3- دراسة (Nour Aldeen. al)[2] بعنوان: "أثر تطبيق القيمة العادلة على جدول حساب النتائج: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13-دراسة تطبيقية في شركات التأمين"

(The Impact of Fair Value Measurements on Income Statement: IFRS 13 an Application Study in Insurance Companies)

وهدفت هذه الدراسة إلى مناقشة مشاكل القياس المحاسبي وأثرها على جدول حسابات النتائج، كما هدفت إلى إبراز ايجابيات الانتقال من القياس وفق التكلفة التاريخية نحو القياس وفق القيمة العادلة؛ مما يجعل المعلومات المقدمة ذات أهمية بالنسبة لمستخدمي هذه المعلومات وذلك من خلال إلقاء الضوء على مشكلة إعادة تقييم بعض الأصول المالية لشركات التأمين وتطبيق القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية ومقارنة هذه القوائم. **ولتحقيق أهداف الدراسة** تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي بالاعتماد على مصادر المعلومات المتعلقة بالدراسة وتحليلها.

[1] Simona Jiraskova, **The Relationship between Tax and Book Income after Adoption IFRS in the Czech Republic in Comparison with Other European Countries**, Journal of Economics, Business and Management, Vol. 3, No. 12, December 2015.

[2] Nour Aldeen M. Ghafeer and Abdul Aziz A. Abdul Rahman, **The Impact of Fair Value Measurements on Income Statement: IFRS 13 an Application Study in Insurance Companies**, 2014.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن هناك فرق كبير بين جدول حسابات النتائج باستخدام نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة، كما خلصت الدراسة إلى أن تطبيق القيمة العادلة يساهم في تعزيز عملية الإفصاح عن القوائم المالية.

4-دراسة (Hans B. Christensen and Valeri V. Nikolaev)[1] بعنوان: "مدى إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأصول غير المالية؟" (Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test?) .

وهدفت هذه الدراسة إلى معالجة موضوع مدى إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة كبديل لنموذج التكلفة التاريخية عند قياس الأصول غير المالية، والتعرف على مدى رغبة المؤسسات في اختيار نموذج القيمة العادلة على حساب التكلفة التاريخية في ظل حرية الاختيار بين البديلين في عملية القياس والتقييم. وتقوم هذه الدراسة على أساس المقارنة بين طريقة القيمة العادلة وطريقة التكلفة التاريخية ومدى تأثير كلا البديلين على القوائم المالية وإبراز نقاط تفوق كل بديل على الآخر.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي لاختبار الفرضيات وتتمثل عينة الدراسة في (1539) شركة مدرجة في الأسواق المالية لكل من ألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية، والتي تقوم باستخدام المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) عند إعداد القوائم المالية، واعتمد البحث عند تحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضيات على استخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في النسب المئوية، والتكرارات، والوسط الحسابي، والانحرافات المعيارية.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها، أن معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) أتاحت للشركات حرية الاختيار بين استخدام نموذج القيمة العادلة أونموذج التكلفة التاريخية عند تقييم الأصول غير المالية شريطة الالتزام بالثبات في استخدام الطريقة التي تختارها والإفصاح عن السياسة المحاسبية المستخدمة، كما توصلت إلى أن اختيار الطريقة المناسبة بين كلتا الطريقتين ليس من السهل وذلك لأن كل من الطريقتين لها مزايا وعيوب؛ إذ أن طريقة التكلفة التاريخية سهلة الاستخدام وبسيطة للفهم إلا أن أنصار القيمة العادلة دعوا إلى إعادة النظر في محاسبة التكلفة التاريخية بسبب جملة من العيوب خاصة خلال فترات التضخم، ومن ناحية أخرى تظهر نجاعة استخدام محاسبة القيمة العادلة في نقل القيمة الحالية للأصول والخصوم وفقا لظروف السوق؛ بحيث يوفر لمستخدمي القوائم المالية مزيد من المعلومات الجارية، إلا أن محاسبة القيمة العادلة لديها بعض العيوب مثل الذاتية والتعقيد ومع ذلك يبقى استخدام طريقة محاسبة القيمة العادلة متفوق على استخدام طريقة التكلفة التاريخية.

[1] Hans B. Christensen and Valeri V. Nikolaev, **Does Fair Value Accounting for Non- Financial Assets Pass the Market Test ?**, The University of Chicago Booth, School of Business South Woodlawn Avenue Chicago,2013.

5- دراسة (Dan Dacian and Dumitru Matiş)[1] "العلاقة بين المحاسبة والضرائب من وجهة نظر دول الاتحاد الأوروبي: تأثير معايير المحاسبة الدولية"

(The Relationship between Accounting and Taxation Insight the European Union: The Influence of the International Accounting Regulation)

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة موضوع تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على المحاسبة في الدول الأوروبية من خلال العلاقة بين المحاسبة والضريبة. **ولتحقيق أهداف الدراسة** تم الاعتماد على الدراسات السابقة التي تظهر هذه العلاقة في القوائم المالية، واقترحت الإطار النظري للاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وهذا في كل من فرنسا، إسبانيا، إيطاليا، ألمانيا ورومانيا.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها، أن الاعتماد على معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) عمل على تقليص العلاقة بين المحاسبة والضريبة في البلدان التي تعتبر فيها العلاقة قوية كفرنسا وإسبانيا وإيطاليا، أما في ألمانيا فالعلاقة تعتمد على مبدأ المطابقة؛ أي أن المؤسسات تختار بصفة خاصة المعالجة المحاسبية بالتزامن مع اختيار المعالجة الجبائية، أما في رومانيا فإن معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) كانت لها تأثير مهم وتم الاعتماد عليها في توحيد القوائم المالية في المجال المحاسبي والمجال الضريبي.

6- دراسة (Mescall، Lisowsky، Klassen)[2] **بعنوان**: "الامتثال الضريبي للشركات: دور المعدين الداخليين والخارجيين". (Corporate Tax Compliance: The Role of Internal and External Preparers).

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من طرق إعداد القوائم الجبائية وفهم كيفية إدارة المؤسسات لهذه المهمة، ودراسة تأثير نوع معد التصريح الجبائي على الوضع الضريبي للمؤسسات وعلى وجه التحديد فيما إذا كان معد القوائم الجبائية هل هو محاسب داخلي أو محاسب خارجي مستقل أو محاسب قانوني، وهل له علاقة بالتجنب الضريبي المشروع عن طريق أساليب محاسبة إبداعية في تخفيف الأعباء الجبائية بشكل قانوني. **ولتحقيق أهداف الدراسة** تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، وتمثلت عينة الدراسة في مدراء الإدارات والمصالح الجبائية، بالإضافة إلى تحليل مضمون القوائم الجبائية على مستوى المصالح الجبائية في الولايات المتحدة.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها، أن المعدين من فئة المحاسبين الداخلين، وفئة محاسب قانوني أبدو تجنبا أكبر للضرائب من هذا النوع من المعدين من فئة المحاسبين الخارجيين عن المؤسسة، وأن 30% فقط من مدراء الإدارات والمصالح الجبائية يستعينون بمصادر خارجية في التخطيط لعملهم عند معالجة القوائم المالية المتعلقة بالضرائب التي تلتزم بها المؤسسات في الاقتصاد الأمريكي، كما توصلت الدراسة إلى أنه من النادر أن يتم الاعتماد على المراجع الخارجي لمراقبة وتدقيق القوائم والتصريحات الجبائية.

[1] Dan Dacian Cuzdriorean, Dumitru Matiş, **the Relationship between Accounting and Taxation Insight the European Union: The Influence of the International Accounting Regulation**, Annals Universities Apuleius Series Economic, 14(1), 2012.

[2] Kenneth Klassen, **Corporate Tax Compliance: The Role of Internal and External Preparers**, University Avenue West Waterloo, Canada, 2012.

7- دراسة (Don Herrmann. al) بعنوان: "أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة للممتلكات والمصانع والمعدات". (The Quality of Fair Value Measures for Property, Plant, and Equipment)

هدفت هذه الدراسة إلى المفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي (القيمة العادلة-التكلفة التاريخية) وذلك عند تقييم الممتلكات والمعدات، وقد تمت هذه الدراسة في الولايات المتحدة الامريكية؛ وذلك بإجراء دراسة تحليلية استنادا إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تقديم البحث في شكل موجز ملخص لطرق تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات على النطاق الدولي ووفقا للمعايير المحاسبية الدولية، كما قامت الدراسة بتقييم نموذج القياس وفق القيمة العادلة والتكلفة التاريخية وذلك بالنسبة للممتلكات والمصانع والمعدات استنادا إلى الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية لكل بديل.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها، أن القياس بالقيمة العادلة لفئة الممتلكات والمصانع والمعدات يعد أكثر ملاءمة لاتخاذ القرار من قبل المستخدمين، كما يساعد في التنبؤ بالأرباح المستقبلية. وخلصت الدراسة إلى أن للقيمة العادلة معلومات مالية أكثر موثوقية وملاءمة من مقاييس التكلفة التاريخية وذلك عند قياس هذه الأصول، وأن القياس وفق التكلفة التاريخية لهذه الأصول يكون أفضل بالنسبة لخاصية قابلية التحقق مقارنة بالقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة، رغم أن ذلك لا يكون بشكل مطلق وخاصة عند معالجة الأصول المنتج داخليا.

8- دراسة (Dan bolt and Rees) [1] **بعنوان:** "اختبار محاسبة القيمة العادلة في ظل الظروف الاستثنائية". (Test of fair value accounting under extreme conditions)

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى ملاءمة تطبيق القيمة العادلة على الشركات العقارية والشركات الاستثمارية، عن طريق دراسة مقارنة بين المبادئ المحاسبية المقبولة عموما الصادرة في المملكة المتحدة والمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن (IASB)، مع التركيز على المعايير المتعلقة بالقياس المحاسبي للأصول بصفة خاصة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد عينة من مجتمع شركات تحتوي على (446) شركة عقارات و(915) شركة استثمار وذلك عن طريق توزيع استبيان وتحليله بمختلف الأساليب الإحصائية.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن محاسبة القيمة العادلة تؤثر بشكل إيجابي على دخل الشركات العقارية التي تتبنى القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، كما توصلت إلى أن القيمة العادلة تعتبر أفضل أسلوب للقياس المحاسبي مقارنة بباقي الأساليب الأخرى كالتكلفة التاريخية خاصة في نشاطات الشركات العقارية والاستثمارية.

[1] Dan bolt and Rees, **Test of fair value accounting under extreme conditions**, United Kingdom, .2004

مناقشة وتحليل الدراسات السابقة:

تبرز استفادة الدراسة الحالية من الدراسات السابقة من خلال محاولة التعمق في مفهوم بدائل القياس المحاسبي ومتطلبات تعزيز جودة القوائم الجبائية وتحديد الوعاء الضريبي السليم؛ وقد أسهم ذلك في بناء الإطار النظري للدراسة الحالية. ولكن في المقابل تحاول دراسة الحالية الخروج عن الإطار الذي تم تناوله في الدراسات السابقة؛ حيث سيتم المقارنة بين هذه بدائل القياس المحاسبي ومعرفة مدى ملاءمتها للأغراض الجبائية في الجزائر. كما أن بعض الدراسات السابقة التي تطرقنا لها ركزت على إظهار طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية بشكل عام، دون إظهار الانعكاسات الجبائية الناتجة عن تطبيق بدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي وأثرها على القوائم المالية والوعاء الضريبي؛ حيث أن موضوع بحثنا ينفرد بطابعه الخاص والمميز عن سابقيه من خلال العناصر التالية:

1-العلاقة: ركزت مجموعة من الدراسات السابقة وفيما يخص المتغير المستقل على دراسة الآثار الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة والتكلفة التاريخية سواءا على القوائم المالية أوعلى قرارات المستثمرين، وفيما يخص المتغير التابع والمتمثل في القوائم والتصريحات الجبائية فإن معظم الدراسات السابقة استعرضت دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة القوائم والتصريحات الجبائية، في حين تطرقت دراسات أخرى إلى بيان علاقة الحوكمة في تحسين جودة هذه القوائم ودورها في الحد من التهرب الضريبي.

أما فيما يخص الدراسة الحالية فتختلف عن الدراسات السابقة فيما يخص المتغير المستقل حيث عالجت موضوع تطبيق بدائل القياس المحاسبي وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة القوائم الجبائية، ودور معلومات هذه القوائم في تحديد الوعاء الضريبي السليم بالإضافة إلى دراسة مدى مساهمة القوائم المالية في تسهيل عمل المراجع الجبائي؛ حيث لم تعالج أي من الدراسات السابقة هذه النقاط.

2-المتغيرات: لقد اشتركت معظم الدراسات السابقة في الهدف الذي تسعى إليه، فقد عالجت أحد متغيرات محل الدراسة وربطه بمتغيرات أخرى، في حين تركز الدراسة الحالية على ربط المتغيرين مع بعضهما (وهما بدائل القياس المحاسبي وجودة القوائم الجبائية) ودور هذه العلاقة في تحديد المتغير التابع والمتمثل في الوعاء الضريبي.

3-طريقة المعالجة: معظم الدراسات السابقة اعتمدت في بناء الدراسة الميدانية على جملة من الأساليب الرياضية والبرامج الإحصائية المعروفة مثل (SPSS- E-views) باستخدام النماذج الاحصائية من الجيل الأول لدراسات الاحصائية، في حين دراستنا الحالية اعتمدت على نمذجة المعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى (SEM-PLS) باستخدام برنامج (SMART PLS) الإصدار3. وتكمن أوجه الاختلاف كذلك في البيئة المدروسة؛ حيث أن بدائل القياس المحاسبي درست في بيئة جديدة وهي البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية، كما أن هذه الدراسة استهدفت مجتمع وعينة مختلفة عن باقي الدراسات السابقة والمتمثلون في مهني المحاسبة (محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين والمستشارين الجبائيين)؛ إذ أن هذه الفئة تتمتع بنوع من الاستقلالية بالمقارنة مع مراجع الجبائيين والمحاسبين في المؤسسات الاقتصادية والتي تم الاعتماد عليها في الدراسات السابقة والتي يمكن أن تكون متحيزة إلى طرف دون الآخر.

الفصل الأول: القياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)

تمهيد:

تتمثل الإجراءات المحاسبية في منح القيم النقدية لعناصر القوائم المالية من خلال تقييم العمليات والأحداث المالية التي تتم أثناء قيام المؤسسة بنشاطها، وتعتبر هذه الاجراءات بمثابة المرحلة المتقدمة في المحاسبة المالية والتي تعرف بالقياس المحاسبي، حيث يمثل هذا الأخير العمود الفقري للمعرفة المحاسبية ووظيفتها الأساسية، كما أن كثيرا من الدراسات المحاسبية تعتبره أحد الفروض العملية الأساسية للمحاسبة.

ومن هنا إرتأينا في هذا الفصل الموسوم بـ: "القياس المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)" إلى دراسة مختلف المفاهيم المرتبطة بالقياس المحاسبي، والأسس النظرية التي تحكمه بالإضافة الى المعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي وفق أربعة مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي.
- المبحث الثاني: بدائل القياس المحاسبي.
- المبحث الثالث: قواعد وإجراءات قياس البدائل المحاسبية.
- المبحث الرابع: معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي.

المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي

تقوم المحاسبة المالية على عدة وظائف أساسية، نذكر منها القياس المحاسبي الذي تعددت أساليبه ومداخله، والاعتراف، والإفصاح عن هذه المعاملات. وفي هذا المبحث سيتم تسليط الضوء على القياس المحاسبي من خلال عرض مفهومه وأهدافه وأهميته، وصولا إلى الأسس النظرية للقياس المحاسبي وما يتضمنه من أساليب وأدوات للقياس.

المطلب الأول: مدخل للقياس المحاسبي

يعود أساس القياس نظريا إلى ما قدمه علماء النظرية الطبيعية وفي مقدمتهم عالم الفيزياء (Galileo) والذي حدد العناصر الأساسية لعملية القياس عموما بأنها نظام عددي وقواعد حسابية، بالإضافة إلى مساهمة علماء آخرون في تطوير عملية القياس منهم (Helmholtz) الذي أضاف عنصر جديد لعملية القياس وهي الإضافة الرياضية، وسانده العالم (Campell) والذي توصل إلى أن القياس هو قياس الخواص الطبيعية الملموسة (الوزن، الطول، الحجم) دون الخواص المعنوية.[1] واستمر هذا الوضع لغاية سنة 1946 عندما أصدر (Steeven) مؤلفا حول نظرية القياس تبنى فيها مفاهيم حديثة تشتمل بالإضافة إلى الخواص الطبيعية الخواص المعنوية للقياس؛ حيث أعطى بعدا رياضيا لتعريف عملية القياس بأنها: "تتمثل في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي".[2] وعليه سنركز من خلال هذا المطلب على الاطار النظري للقياس المحاسبي من خلال عرض مفهوم القياس المحاسبي، وأهدافه وأهميته وخصائصه.

الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي

تشمل وظيفة القياس المحاسبي جميع الخطوات المحاسبية من أول عمليات القيد في الدفاتر المحاسبية حتى إعداد القوائم المالية النهائية؛ بحيث تشمل هذه الوظيفة على عمليات التسجيل والتبويب والترحيل ثم تلخيص تلك العمليات في صورتها النهائية.

1. تعريف القياس:

القياس لغة مِن قاس بمعنى قَدرَ، نقول قاس الشيء بغيره أو على غيره أي قَدرهُ على مِثاله.[3]

وعُرِّف القياس بصفة عامة بأنَّه: "مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الأرقام أو الرموز طبقاً لقواعد معينة".[4]

وعرفه (Wolk, et.al) على أنه: "تخصيص الأرقام لخصائص الأشياء التي يمكن قياسها".[1]

---

[1] طلال الجحاوي، سالم زوبعي: **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات**، دار اليازوري للنشر، 2014، الأردن، ص:29.

[2] عبد الرازق قاسم الشحادة وآخرون: **نظرية المحاسبة**، عمان، زمزم ناشرون وموزعون، 2011، ص:114.

[3] عبد الواحد الكبسي: **القياس والتقويم**، دار جرير للنشر والتوزيع، العراق، الطبعة الأولى، 2007، ص:43.

[4] Ahmed Riahi Belkaoi: **Accounting Theory**, London, Thomson Learning, 2002, p:37.

في حين عرفه الأستاذ بالرقي تيجاني بأنه: "تعبير عن الأشياء أو الظواهر والعلاقات بينها عن طريق تعيين أعداد أورموز للأشياء والظواهر، يمكن معها التعرف على العلاقة بينها عن طريق معرفة العلاقة بين الأعداد والرموز". [2]

2. تعريف القياس المحاسبي:

تعرض الكثير من الباحثين والدارسين لمفهوم القياس المحاسبي؛ بحيث تعددت تعاريفه وتنوعت من باحث لآخر ومن تنظيم إلى آخر، ومن هذه التعاريف:

2-1 تعريف الباحثين والمختصين:

عرف (Campell) القياس المحاسبي بأنه: "يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناءا على قواعد محددة".[3] ويعتبر هذا التعريف أول تعريف علمي محدد لوظيفة القياس المحاسبي، ويتضح من خلاله أن القياس المحاسبي هو عبارة عن مقابلة الخصائص المختلفة للأحداث الاقتصادية والمالية التي تقع بالمؤسسة بالأعداد وفق قواعد معينة.

وعرفه (Mcdonald) بأنه: "عملية ترجمة الوصف اللفظي إلى وصف رقمي على أن ينصرف هذا الوصف إلى خاصية معينة في الشيء موضوع القياس، وهذا يتطلب عادة تعريف الشيء بوضوح ثم تحديد قواعد القياس وهذه الإجراءات تنتهي بتحديد رقم معين لكل خاصية يراد قياسها".[4] ويتبين من خلال هذا التعريف أن القياس المحاسبي بصفة مختصرة يتمثل في تحويل الأحداث الاقتصادية والمالية التي تقع بالمؤسسة إلى قيم كمية ورقمية.

كما عرفه أيضا (Hendriksen) بأنه: "تحديد القيم العددية للأشياء والأحداث الخاصة بالمؤسسة، وأن هذه القيم تحدد بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع أو التجزئة".[5] ومن خلال هذا التعريف يفهم أن القياس المحاسبي هو تخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمؤسسة.

---

[1] Barth, M.E., Landsman, W.R. And Beaver, W.H**. The Relevance of the Value Relevance Literature for Financial Accounting Standards Setting: Another View**. Journal of Accounting and Economy. Vol 31. No.3, 2001, P: 7.

[2] بالرقي تيجاني: **القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف- الجزائر، 2008، العدد 8، ص: 58.

[3] محمد مطر، موسى السيوطي: **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2008 ،2ط، ص:130.

[4] هشام شلغام: **تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي-دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2015، ص:21.

[5] بكر إبراهيم محمد: **الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 71، الجامعة المستنصرية، بغداد، 2008، ص:07.

2-2. تعريف الجمعيات والاتحاديات المهنية:

تعرف **جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA)** القياس المحاسبي بأنه: "يتمثل في قرن الأعداد بالأحداث الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة".[1]

ويعرفه **مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)** بأن القياس المحاسبي: "يتمثل في تخصيص الأرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، بهدف الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار".[2]

أما مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) يرى أن القياس المحاسبي هو:" عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي يتم الاعتراف والإفصاح عنها في القوائم المالية ضمن الميزانية وقائمة الدخل، وهذا بالاعتماد على طرق قياس محددة".[3]

ويعرفه **المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)** بأنه: "عملية تحديد القيمة النقدية للعناصر التي سيتم الاعتراف بها في القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها".[4]

وفي ضوء هذه التعريفات يستنتج أن عملية القياس المحاسبي عبارة عن ترجمة الأحداث الاقتصادية والمالية للمؤسسة إلى أعداد رقمية متمثلة في النقد، وعرضها في صورة عددية نقدية وبموجب قواعد محددة للقياس في شكل قوائم وتقارير مالية، على أن تشمل وظيفة القياس على عمليات الاعتراف والتسجيل والتبويب لهذه الأحداث.

2-3. الفرق بين عملية التقدير والتقويم والتقييم المحاسبي:

هناك ثلاثة مصطلحات قد نجدها بدل مصطلح القياس سواء كمرادفات أو كبدائل له، وهي التقييم والتقويم والتقدير؛ فالتقييم والتقويم غالبا ما يتم استخدامهما كمترادفين، فهناك من يستخدم مصطلح التقييم وهناك من يستخدم مصطلح التقويم، والأصح هو مصطلح التقييم فهو الملائم عند الحديث عن قيمة الأصول والخصوم، أما التقويم فيستخدم في حالات أخرى.

أما فيما يخص القياس والتقييم فيستخدمان للتعبير عن نفس المعنى، ولكن القياس هو عملية المطابقة بين عدة خصائص كمية ونوعية، أما التقييم فهو قياس الخواص المالية (الجانب الكمي للقياس فقط).[5]

---

[1] The AAA Committee, **Report of the Committee on Foundation of Accounting Measurement the Accounting Review**, Value XXVI 2001, P:47.

[2] ريتشارد شرويدر وآخرون: **نظرية المحاسبية**، ترجمة خالد علي احمد كأجيجي وآخرون، دار المريخ، الرياض السعودية، 2006، ص:185.

[3] عبد العال حماد: **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص:101.

[4] المجمع العربي للمحاسبين القانونين: **مبادئ التقارير المالية المتقدمة**، بموجب المنهج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد- UNCTAD)، عمان- الأردن، 2001، ص:62.

[5] أمين السيد أحمد لطفي: **نظرية المحاسبة القياس والإفصاح عن التقرير المالي**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص:27.

وبناءا على ما سبق فإن القياس مفهوما أشمل من التقييم؛ إذ يشمل القياس العديد من الخواص قد تكون كمية أو نوعية عكس التقييم الذي يهتم بالخواص الكمية فقط. وفيما يخص التقدير فإنه يختلف عن التقييم والقياس، كون المفهومين الأخيرين يعتمدان على أسس وقواعد محددة ومتفق عليها، أما التقدير فيتم بصفة جزافية دون الاعتماد على أسس معينة فهو عبارة عن توقعات، ويتم من طرف خبراء بإمكانهم تقديم تقديرات لقيم الأصول أو الخصوم. ويعرف معيار التدقيق الدولي رقم **(540)** الخاص بمراجعة التقديرات المحاسبية التقدير المحاسبي على أنه: "القيمة التقريبية للبند ما في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه"[1]،

ويتم اللجوء للتقدير المحاسبي في حالة عدم إمكانية تقييم الأصول أو الخصوم من خلال قواعد القياس المتفق عليها كتقدير قيمة العقار من طرف خبير عند تعذر الحصول على القيمة العادلة له، كما تتضمن المحاسبة العديد من التقديرات كتقدير الأعمار الإنتاجية للأصول الثابتة وتقدير قيم إعادة تهيئة أصل ما.

الفرع الثاني: أهداف وأهمية القياس المحاسبي وخصائصه

يتمحور هدف وأهمية القياس المحاسبي في قياس القيمة الاقتصادية للأصول والخصوم ومتابعة كافة التغيرات التي تطرأ على تلك القيمة، وتأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة مع المحافظة على الموارد الحالية حتى تستمر المؤسسة في خلق الثروة.

1. أهداف القياس المحاسبي:

تتمثل أهداف القياس من منظور الاقتصادي والمحاسبي فيما يلي[2]:

- **قياس الموارد التي تحقق الثروة:** حتى تتمكن المؤسسة من الوقوف على كافة التغيرات التي تطرأ على الدخل ومواجهة كل ما يؤثر على تناقصه، أصبح من الضروري الاهتمام بقياس مصدر تحققه والمتمثل في مصادر واستخدامات الموارد، والعمل على المحافظة عليها، وبذلك فإن الموارد تشكل موضوع القياس ذاته.
- **تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة:** إن قياس الطاقات الإنتاجية والمادية المتاحة، يساعد المؤسسة على استغلال الفرص المتاحة استغلالا عقلانيا، وتفادي ضياعها، كما أن عملية القياس هذه لا بد أن تأخذ بالحسبان العامل الزمني والقيمة الحالية للنقود.

2. أهمية القياس المحاسبي:

يعتبر القياس المحاسبي من الأسُس الهامة التي تقوم عليها المحاسبة المالية، باعتباره يساهم في تقديم المعلومات المفيدة للأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة؛ بحيث أن القياس غير الدقيق يؤدي إلى الإفصاح عن المعلومة غير الدقيقة، وحتى تكون المعلومة المفصح عنها مُلائمة لكل الأطراف لا يكفي ترجمة الأحداث الاقتصادية والمالية التي تقع في

---

[1] عمامرة أسامة: **دور معايير التقييم الدولية في تطبيق القياس بالقيمة العادلة– دراسة استطلاعية لأراء المهنيين والأكاديميين**، رسالة ماجستير، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016، ص ص: 33 -34.

[2] كمال عبد العزيز النقيب: **مقدمة في نظرية المحاسبة**، ط1، دار وائل، عمان، 2004، ص:329.

المؤسسة إلى قيم نقدية وأرقام فقط، بل يجب إتباع أسس وطرق قياس دقيقة ومناسبة تكون لها دلالة نقدية، لذا لا يكاد يسمع بكلمة محاسبية دون أن يترافق ذلك بلّغة الأرقام.

كما تسهم ترجمة الأحداث الاقتصادية سواء كانت مالية أو غير مالية إلى لغة الأرقام في إعطاء صورة عن المؤسسة وحجم الأعمال التي قامت بها في فترة زمنية معينة، فأهمية القياس تتبع من الأسس والمبادئ التي يقوم عليها في منح الأرقام لبنود القوائم المالية، وبالتالي تكون منطلق لمستخدمي المعلومات المحاسبية باختلافهم للحكم على أداء المؤسسة ومساعدتهم على اتخاذ القرارات المستقبلية.[1]

وعليه نستنتج أن القياس المحاسبي يعمل على توفير المعلومات على أسس علمية تشمل جميع مراحل العملية المحاسبية، وإن هذه المعلومات تساعد في اتخاذ القرار والرقابية على العمليات والأحداث المالية داخل المؤسسة أو للأغراض الخارجية.

3. خصائص القياس المحاسبي:

ومن خلال التعريفات السابقة بالإضافة الى أهداف القياس المحاسبي يمكن استنتاج خصائصه كما يلي[2]:

- القياس في المحاسبة هو ذلك القياس الذي يهتم بتحديد القيم النقدية للأحداث المالية والاقتصادية الخاصة بنشاط مؤسسة ما في فترة زمنية محددة، والتي تشكل البنود التي سيتم الإفصاح عنها في القوائم المالية وذلك بإتباع قواعد معينة تتمثل في الفرضيات والمبادئ المحاسبية.
- يشمل القياس في المحاسبة على الخصائص الكمية والنوعية، ويقوم القياس المحاسبي على الخصائص الكمية والنقدية نتيجة اعتماد الاعتراف بالأحداث الاقتصادية على وحدة النقد؛ فالقياس النقدي هو الخاصية التي تكسب القوائم المالية طبيعتها المميزة أما الخصائص الوصفية فيتم الاستعانة بها في توضيح القيم الرقمية للقوائم المالية الأساسية في شكل ملاحق لهذه القوائم.
- يتأثر القياس بعدة عوامل كاختلاف الطرق والأدوات المستخدمة ضمنه وعوامل التقدير وتوقيت القياس وبالتالي مهما بلغت دقة القياس المحاسبي فهي لن تصل به إلى الحدود القيمة الحقيقية أو العادلة.
- يشترط القياس المحاسبي تجانس الخواص موضوع القياس؛ إذ أن عملية القياس تهتم بخاصية معينة وفي المجال المحاسبي لكي تسمح لاحقا بإجراء مقارنات بين نتائج هذا القياس.

---

[1] يامن خليل الزعبي، **القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان (دراسة ميدانية)**، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، الأردن، 2005، ص 32.

[2] زبير عياش وخلف الله بن يونس: **معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي (IAS/IFRS)**، ط (1)، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2020، ص: 68.

المطلب الثاني: الأسس النظرية لوظيفة القياس المحاسبي

إن القياس المحاسبي هو نظام متكامل الأركان له مدخلاته التي ترتبط بالخاصية محل القياس وحدة القياس، ونظام تشغيل خاص به يتضمن أساليب وأدوات وإجراءات القياس والقائم بالقياس، وله مخرجاته تتمثل في نتائج القياس التي ينعكس فيها ما هو مرغوب من خصائص موضوع القياس، حيث تختلف نتائج هذا القياس باختلاف الأدوات ونوع المقياس المناسب للخاصية محل القياس.[1]

وبذلك سنحاول في هذا المطلب الإلمام بباقي الجوانب النظرية المتعلقة بالقياس المحاسبي من خلال عرض المراحل والأركان الأساسية للقياس المحاسبي، بالإضافة إلى الأساليب والأدوات المستخدمة في القياس.

الفرع الأول: مراحل ومشاكل القياس المحاسبي وأركانه:

سنعرض في هذا الفرع شرحا لمراحل القياس المحاسبي وبعض مشاكل وسلبيات القياس المحاسبي، بالإضافة إلى الأركان التي يقوم عليها.

1. المراحل الأساسية للقياس المحاسبي:

تتمثل المراحل والخطوات الأساسية للقياس المحاسبي فيما يلي[2]:

أ. تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية والمالية التي تَنتُج عن عمليات ونشاطات المؤسسة؛ حيث تُعَبر هذه الأحداث عن أشياء مختلفة وقعت في المؤسسة يتم قياسها بوحدات نقدية معينة.

ب. تَسجيل الأحداث طبقا للمبادئ المحاسبة المعمول بها؛ وذلك بناءا على مُستندات فعلية ودليل موضوعي قابل للتحقق، بالإضافة إلى التأكد من صِحة وسَلامة هذه المستندات من أجل تجنب الغش وأي أخطاء قد تؤثر على استمرارية المؤسسة.

ج. بعد تجميع وتسجيل الوقائع الاقتصادية والمتمثلة في العمليات والأحداث التي حدثت للمؤسسة، يكون من الضروري تبويب هذه العمليات والتي تم تجميعها وتسجيلها في سِجلات المؤسسة، في شكل مجموعات مرتبطة (حسب مدونة الحسابات) من أجل الحصول على معلومات أكثر إفادة ووضوح.

د. لتحقيق الفائدة المرجوة من القياس المحاسبي من الضروري أن يتم تلخيص المعلومات المحاسبية في شكل قوائم مالية أو تقارير تُقدم للأشخاص والاطراف ذات الصلة؛ بحيث تهدف هذه الخطوة إلى إيضاح الأمور والأحداث المالية الهامة ثم المهمة التي وقعت.

---

[1] عبد الحي مرعي وآخرون: **أصول القياس والاتصال المحاسبي**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1988، ص:75.

[2] إبراهيم يعقوب، إسماعيل عثمان: **أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2016، ص:52.

وبهذا يمكن القول أن خطوات ومراحل القياس المحاسبي تتلخص في تجميع وتسجيل العمليات الاقتصادية والأحداث المالية التي تقع في المؤسسة، وتبويبها في شكل مجموعات مترابطة، ومن ثم تلخيص تلك المعلومات في شكل تقارير وقوائم مالية ذات دلالة تعرض صورة مختصرة عن أداء ووضعية المؤسسة في تلك اللحظة.

2. الأركان الأساسية لعملية القياس المحاسبي:

يتوقف مسار عملية القياس المحاسبية على أربعة أركان أساسية وهي:

2-1. تحديد الخاصية محل القياس (Property to be measured): تتوقف عملية القياس أيا كان نوعها على خاصية معينة، وتتمثل هذه الخاصية في حدث أو مجموعة الأحداث الاقتصادية والمالية للمؤسسة، قد تكون الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس هي التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسسة كمبيعاتها أو أرباحها مثلا، وقد تنصب على غير خاصية التعدد النقدي كأن يكون محل القياس الطاقة الإنتاجية للمؤسسة أو معدل دوران مخزونه السلعي.

2-2 تحديد نوع المقياس المناسب للخاصية محل القياس (Scale of measure): يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب على أغراض عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس؛ فإذا كانت خاصية التعدد النقدي هي خاصية محل القياس فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس القيمة (وحدة النقد)، وأما إذا كانت الخاصية محل القياس الطاقة الإنتاجية فالمقياس المستخدم هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا، بالإضافة إلى القياس الاسمي والذي يستخدم إذا كان الغرض من عملية القياس يتمثل في مجرد تصنيف وتبويب الحدث محل القياس، ويستخدم القياس الترتيبي إذا كان الهدف من القياس هو المقارنة بين قيمة أصلين مثلا، وإذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس ما سبق ذكره إلى تحديد المحتوي الكمي للحدث فحينئذ يستخدم المقياس النسبي.[1]

2-3 وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس (Measurement Unit): بجانب أهمية تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس المحاسبي، فإن مسألة تحديد وحدة القياس تعتبر مهمة أيضا، إذ أنه عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لحدث معين، لا يكفي حينئذ تحديد نوع المقياس الواجب استخدامه وهو المقياس القيمة ممثلا بوحدة النقد، بل لابد أن تتبع ذلك أيضا تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة الدينار أو الأورو ...

2-4 الشخص القائم بعملية القياس(Measurer): يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توافر المقاييس

[1] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2007، ص ص: 101-102.

الموضوعية، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب الذي يلعب دورا أساسيا ليس في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية فقط، بل في تحديد نتائجها المرجوة أيضا.[1]

وعليه نستنتج أن عملية القياس المحاسبي تقوم على مجموعة من الأركان تعتبر الركائز الأساسية لوظيفة القياس المحاسبي فبدونها لا يمكن لهذه العملية توفير المطلوب منها ومتمثلة في معلومات مفيدة لمستخدميها.

الفرع الثاني: أساليب وأدوات القياس المحاسبي

تعبر عملية القياس بشكل عام عن خاصية ما أو مجموعة خصائص لموضوع القياس، فالقياس يقع على موضوع ويستخدم في عملية القياس أدوات والمتمثلة في أساليب القياس وذلك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب من عملية القياس.[2]

1. أساليب القياس المحاسبي: تنقسم أساليب القياس إلى:

1-1. أساليب القياس الاسمية (Nominal): هو أحد أنواع القياسات المستخدمة في الفكر المحاسبي، ويستخدم الأرقام كأسماء لتمييز عنصر معين من عناصر الأحداث المراد إخضاعها لعملية القياس؛ بحيث أن الخاصية الأساسية التي يتم تحديدها هنا هي خاصية التمييز والتعريف، ومثال ذلك مدونة الحسابات النظام المحاسبي.

1-2. أساليب القياس الترتيبية (Ordinal): هذا المقياس يستخدم الأرقام أوالرموز لتوضيح مراكز العناصر أوالخصائص اتجاه بعضها البعض وتفسير الأحداث والظروف المراد قياسها؛ حيث يتم ترتيب المفردات ترتيبا معينا وفقا لأفضليات معينة، بحيث يعطينا هذا المقياس معلومات على أن هنالك اختلافات في الترتيب ويتوفر هذا الأسلوب على خاصيتي الترتيب والتمييز ومثال ذلك: ترتيب أصول الميزانية حسب درجة السيولة؛ أي ترتيب كل أصل مقارنة بالأصول الأخرى حسب درجة سيولته. [3]

1-3. أساليب القياس العددية: يؤدي استخدامه هذا المقياس إلى تعيين أعداد للأشياء المطلوبة قياسها؛ بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الأعداد، ويتطلب توافر شروط معينة هي:

- أن تكون الخواص موضوع القياس متجانسة.
- أن يكون أساس القياس واحدة.
- أن تكون نتائج القياس قابلة للتجميع والمقارنة.

---

[1] محمد مطر: **نظرية المحاسبة**، عمان: مكتبة دار المنارة، 2006، ص ص:137-138.

[2] الصبان محمد سمير: **دراسات في الأصول المالية-أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1996، ص:147.

[3] مالكوم سميث: **طرق البحث في المحاسبة**، ترجمة عبيد بن سعد المطيري وآخرون، الرياض: دار المريخ للنشر، 2014، ص:104.

1-4. أساليب القياس النسبية (Ratio): يستخدم هذا المقياس في تحديد القيم المطلقة للمتغيرات المراد قياسها؛ حيث يعتمد هذا المقياس على الأرقام لتعكس النسب بين قيم العناصر المراد قياسها، ويعتبر أقوى نظم القياس المتاحة نظرا لتمتعه بجميع الخواص السابقة. [1]

والجدير بالذكر أن القياس النسبي والعددي من أساليب القياس الكمية ويعتبران كأساليب أساسية في القياس المحاسبي، أما القياس الاسمي والترتيبي يعتبران من أساليب القياس الوصفية ويعتبران كأساليب مساعدة في القياس المحاسبي؛ وعليه فإن أساليب القياس في المحاسبة تنقسم إلى أساليب كمية ونقدية بالإضافة إلى الأساليب الوصفية، ويقوم القياس المحاسبي على الأساليب الكمية نتيجة اعتماد الاعتراف بالأحداث الاقتصادية على وحدة النقد، فالقياس النقدي هو الخاصية التي تكسب القوائم المالية طبيعتها المميزة أما الأساليب الوصفية فيتم الاستعانة بها في توضيح القيم الرقمية للقوائم المالية الأساسية في شكل ملاحق لهذه القوائم.

2. أدوات القياس المحاسبي:

كما ذكرنا سابقا إن القياس المحاسبي هو التمثيل الرقمي للأحداث أو الأشياء تبعا لقواعد محددة، وبعد تحديد أسلوب القياس المناسب وحتى تتم عملية التمثيل هذه بأسلوب علمي لا بد من توفر قواعد ومتطلبات عملية تمثيل في تحديد الشيء المقاس، ووحدة القياس[2]؛ حيث يمكن للقياس المحاسبي أن يستخدم وحدات مختلفة، تتلاءم كل نوع مع طبيعة الأصل والحدث المقاس ومن بين هذه الوحدات ما يلي:

2-1. وحدة القياس النقدي: تعتبر هذه الوحدة من أكثر الوحدات المستعملة محاسبيا، ويتم قياس الأحداث الاقتصادية هنا بالنقد؛ حيث يعتبر النقد الوسيلة الأساسية لقياس قيمة الممتلكات والعلاقات الاقتصادية الأخرى، وتتمثل أهم الأحداث المقاسة بالنقود في أسهم رأس المال، الممتلكات الأخرى المحولة للغير أو الخدمات المنجزة والتزامات المقدمة مقابل السلع والخدمات التي سوف يتم استلامها.[3] وتوجد وحدتان للقياس النقدي هما[4]:

- **وحدة القياس النقدي الاسمية أو القانونية:** التي تقوم على افتراض ثبات القوة الشرائية لتلك الوحدة الاسمية فهذا القياس يعبر عن التكلفة التاريخية لأصول وخصوم المؤسسة، وهو افترض مقبول عموما في النموذج المحاسبي المعاصر.

---

[1] بالرقي تيجاني: **القياس في المحاسبة ماهية وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم**، سطيف: جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد الثامن، 2008، ص59.

[2] رابح طويرات: **دراسة أثر تحيز القياس المحاسبي على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) – دراسة على مجموعة من الشركات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، 2018، ص:23.

[3] على رمضان: **المحاسبة المتقدمة– دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار الحامد، عمان، الطبعة الأولى، 1997، ص 312.

[4] رضوان حنان حلوة: **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص: 52.

- **وحدة القياس القيمي أو ما يعرف بالقوة الشرائية العامة للنقود:** ويستخدم الأرقام القياسية لتعبير عن قيم النقد الحالية للقوائم المالية وتغيرات المستوى العام لأسعار السلع والخدمات، وذلك لتحقيق ما يعرف بالتكلفة الإستبدالية، وهو افتراض تعتمده محاسبة التضخم.

2-2. وحدة القياس الزمني: يتم استخدام وحدات القياس الزمني كأداة للقياس المحاسبي للمدة والزمن، ويستخدم هذا النوع من وحدات القياس عادة في محاسبة التكاليف، فمثلا يحسب الزمن الفعلي لإنتاج منتوج معين بالساعة أو اليوم. ويستخدم القياس الزمني كذلك في المحاسبة التحليلية التي تعتمد على النسب المالية مثل نسب معدل المردودية المالية تقاس أيضا بالأيام.

2-3. وحدة المؤشرات المالية: يعتبر التحليل المالي الأكثر استعمالا لهذا النوع من وحدات القياس؛ حيث يتم الاعتماد على النسب كأداة لقياس الوقائع الاقتصادية ومن ثم تحليل نتائجها المعرفة إيجابيات وسلبيات هذه الوقائع، وبعد ذلك تتم دراسة الانحرافات الناتجة في هذه المؤشرات من أجل معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف، ومن بين هذه النسب نجد نسبة الاستقلالية المالية، نسبة التمويل الخارجي بالإضافة إلى نسب أخرى.[1]

وبناءا على ما سبق يتضح أن لأدوات القياس المحاسبي أنواع مختلفة تستخدم جميعها لتحديد القيم النقدية والكمية للأشياء والأحداث المراد قياسها والتعبير عنها حتى تكون لها دلالات معينة ذات منفعة لمستخدميها.

3. أسس نظام القياس المحاسبي:

بهدف الوصول إلى قياس محاسبي عادل وترجمة الأحداث المالية إلى لغة الأرقام يتطلب ذلك إما أن يتم استخدام الأساس النقدي كطرف أو أساس الاستحقاق كطرف نقيض آخر، أو الأساس الوسطي والذي يعرف بالأساس النقدي المعدل.

3-1 الأساس النقدي: يهتم هذا الأساس بالتدفقات النقدية الداخلة والخارجة لقياس صافي دخل المحاسبي، بمعنى أن هذا الأساس يأخذ بعين الاعتبار المبالغ المدفوعة والمقبوضة خلال فترة مالية معينة، وذلك من خلال المقارنة بينها للتوصل إلى نتيجة أعمال الوحدة؛ حيث لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا إذا تم تحصيلها فعلا نقدا، ولا يتم الاعتراف بالمصروف إلا إذا تم دفعه فعلا نقدا[2]، ومنه فإن الأساس النقدي يقوم على ترجمة الأحداث المالية ذات التأثير النقدي فقط، وبالتالي فإنه يعتبر مصروفا ما دفع خلال الفترة سواء كان يخص هذه الفترة أو يخص الفترة السابقة أو اللاحقة، كما يعتبر إيرادا ما قبض من مبالغ خلال الفترة سواء كان يخص هذه الفترة أو يخص الفترة السابقة أو اللاحقة.

---

[1] إبراهيم خليل وحيدر السعدي: **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**، جامعة بغداد، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الحادي والعشرون، 2009، ص 12.

[2] جمعة حميدات، حسام خداش: **المحاسبة**، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2013، ص:20.

2-3 الأساس النقدي المعدل: يعتبر هذا الأساس أساسا نقديا؛ بحيث يتم إعداد القوائم المالية الأساسية على الأساس النقدي ولكن يقوم بحصر وقياس الأحداث غير النقدية في سجلات مساعدة، حتى تتمكن المؤسسة من قياس الأحداث غير النقدية، وقد يكون هذا النظام مفيدا للمؤسسات غير الهادفة للربح مثلا بل تهدف إلى تحديد الفائض أو العجز النقدي مع مراقبة الأصول والخصوم غير النقدية.[1]

3-3 أساس الاستحقاق: يعتمد أساس الاستحقاق على مقارنة الجهد المبذول مع المنافع المحققة بغض النظر عن فترة تدفقاتها النقدية، ويستند هذا النظام من مبدأ أن المحاسبة أساسها إمداد متخذي القرار بالمعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ومن أهم تلك المعلومات المطلوبة تحديد مدى قدرة الوحدة المحاسبية على تحقيق هدفها والمتمثل في الربح.[2]

ولقياس الربح المحاسبي يتعامل أساس الاستحقاق مع الإيرادات والمصروفات التي تخص فترة معينة؛ أي الإيرادات التي تأخذ بعين الاعتبار هي الإيرادات التي اكتسبت خلال هذه الفترة سواء قبضت أو لم تقبض، كما أن المصروفات المحددة لمقابلة هذه الإيرادات هي المصروفات التي تخص الفترة سواء دفعت أو لم تدفع، ما يعني أن تتم المحاسبة عن العمليات المالية التي تخص الفترة بغض النظر عن اقترانها بالتدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة.[3]

وبهذا يعتبر أساس الاستحقاق الأكثر فائدة من أساس القياس النقدي وذلك في قياس الربح الدوري، وهذا لأن المعلومات التي يوفرها أساس الاستحقاق تعتبر مؤشر أفضل عن قدرة الوحدة المحاسبية الحالية والمستقبلية على تحقيق التدفقات النقدية وعلى تحقيق هدفها الأساسي والمتمثل في الربح.

المبحث الثاني: بدائل القياس المحاسبي

نص مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في الفقرة (100-101) من إطار المفاهيمي للمعايير المحاسبة الدولية والتي تضمن بدائل القياس المحاسبي كما يلي: "يستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس المحاسبي وبدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من القوائم المالية وهي التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية والقيمة السوقية، ولكن أكثر الأسس استخداما لدى المشاريع عند إعداد قوائمها المالية هي التكلفة التاريخية وتستخدم عادة مع أسس قياس أخرى".[4]

وعلى هذا الأساس سيتم التطرق في هذا المبحث إلى بدائل القياس المحاسبي من خلال شرح مختلف المفاهيم الخاصة به، بالإضافة إلى المبررات والانتقادات لكل نموذج على حدى وبشيء من التفصيل.

---

[1] مجبور جابر محمود النمري وآخرون: **مبادئ المحاسبة**، ط2، مكتبة الملك فهد الوطنية، جدة، 2011، ص:92.

[2] عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد: **نظرية المحاسبة**، ط1، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 2009، ص:77.

[3] عباس مهدي الشيرازي: **نظرية المحاسبة**، ط1، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص:282.

[4] IASB, IASCF, **International Accounting Standard 39, Financial Instruments: Recognition and Measurement**, IFRSs 2006, International Accounting Standard Committee Foundation, London, 2006. http://www.iasb.org.

المطلب الأول: نموذج التكلفة التاريخية

تعد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية، ومن أهمها مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقضي بأن الأصول تظهر في القوائم المالية بالتكلفة التي دفعت في سبيل الحصول عليها، ولا تتغير هذه القيمة حتى مع تغير أسعار هذه الأصول بعد اقتنائها مع مرور الزمن، ويرتبط هذا المبدأ بفرض ثبات وحدة النقد بمعنى إثبات البند بتكلفته عند اقتناءه أو إنتاجه بغض النظر عن أي تغيرات في قيمته.[1]

الفرع الأول: مفهوم مبدأ التكلفة التاريخية:

يعد مبدأ التكلفة التاريخية أحد المبادئ المحاسبية التي لازالت تتمسك بها النظرية المحاسبية في القياس المحاسبي، وعلى الجانب الآخر تعتبر التكلفة التاريخية **المعدلة** من البدائل التي يقوم عليها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم لتعويض نقائص التكلفة التاريخية.

1. تعريف التكلفة التاريخية:

يعتبر تعريف التكلفة التاريخية من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) من أهم التعريف التي قدمت لها؛ بحيث عرفها بأنها:" المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سوف تستلم".[2]

وجاءت في تعريف آخربأنها: "مقدار النقدية (أو ما يعادلها) التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه؛ أي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ اقتناء الأصل، أو مقدار الالتزام الذي تتعهد المؤسسة بتحمله في تاريخ نشوئه".[3]

وبهذا يمكن القول أن التكلفة التاريخية هي أحد المبادئ المحاسبية التي تقوم عليها المحاسبة، وعلى أساسها يتم إثبات كافة الأحداث والمعاملات بالمبلغ الذي دفع أو المستلم في تاريخ الاكتساب مع تجاهل التغيرات التي تحدث لقيمة الأصول والالتزامات مع مرور الزمن.

2. تعريف التكلفة التاريخية المعدلة:

يعرف هذا البديل بمدخل القوة الشرائية العامة، ويقوم هذا المدخل على تسجيل الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات بوحدات قياس بنفس القوة الشرائية، وعلى هذا الأساس فإن وحدة القياس يجب أن تكون

---

[1] ضيف الله حماد الهادي، لبزة شهام: **قصور نموذج التكلفة التاريخية في معالجة ظاهرة التضخم**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر 2014. ص: 389.

[2] وليد ناجي الحيالي، يوسف الأسدي: **النظرية المحاسبية**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2008، ص: 07.

[3] رضوان حلوة حنان: **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير–دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، ط 2، الأردن، 2006، ص:4.

موحدة؛ حيث يتم إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية على أساس التكلفة التاريخية ثم يتم تعديلها بالرقم القياسي للمستوى العام للأسعار.

وتعرف التكلفة التاريخية المعدلة على أنها: "عملية تعديل وحدة القياس المستخدمة والمتمثلة في وحدة النقد بمعامل تعديل معين يتغير بتغير معدل التضخم، وذلك بقصد تثبيث قيمتها الشرائية كخطوة لا بد منها لإلغاء تحيز القياس الذي تتضمنه القوائم المالية حسب مدخل التكلفة التاريخية".[1]

الفرع الثاني: مبررات وسلبيات مبدأ التكلفة التاريخية:

1. مبررات استخدام مبدأ التكلفة التاريخية: يستند أساس التكلفة التاريخية على مبررات كثيرة منها[2]:

- تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها ذلك؛ لأن الأسعار محددة ومعرفة بالكامل عند حدوث الصفقة أوالمعاملة التجارية وهي غير قابلة للجدل أو التغيير، كما أنها واقعية لتوفر المستندات والوثائق المؤيدة لها.
- توفر درجة كبيرة من الموضوعية في القياس؛ حيث تسهل عملية التحقق بدقة من بيانات التكلفة التاريخية وبالتالي إعطاء درجة عالية من الثقة في المعلومات المحاسبية.
- تتوافق التكلفة التاريخية مع العديد من الفروض والمبادئ المحاسبية، ومع الكثير من العناصر الأخرى المكونة للإطار الفكري للمحاسبة المالية، ومن أهم هذه العناصر ما يلي[3]:

✓ مبدأ تحقق الإيرادات: والذي يقضي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها من خلال إجراء تبادل مع الطرف الآخر.

✓ مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات: والذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليف هذه الفترة فقط، وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول أول وآخر الفترة المحاسبية.

✓ فرض استمرارية الوحدة: ينص هذا الفرض على أن الوحدة ستستمر في نشاطها وعملياتها التشغيلية إلى تاريخ غير محدد، ومنه فإن هذا الافتراض بدوره يسمح باستبعاد تطبيق أسس قياس أخرى غير أساس التكلفة التاريخية، مثل استبعاد القياس قيم التصفية؛ إذ أن إعادة التقويم وفق هذا الافتراض تكون مع فرض التصفية لا مع فرض استمرارية المؤسسة.

---

[1] فريد زعرات: **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة-الجزائر، 2009، ص:112.

[2] أحمد خضر، محمد عابدين، فارس جميل الصوفي: **مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، أيام 29-30 نوفمبر 2011، ص:6.

[3] سالم عباد الله حلس، يوسف محمود جربوع: **تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة الجامعة الإسلامية غزة**، فلسطين، مرجع سبق ذكره، ص ص: 14-15.

- ✓ مبدأ الثبات: حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن القوائم المالية تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار.
- ✓ مبدأ وحدة القياس النقدي: يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغير في قيمتها نتيجة التضخم أو الانكماش.

وبهذا فقد استمر استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس والاعتراف نظرا لتوافقه مع جميع المبادئ والفروض السابقة؛ حيث يعتمد على وقائع حدثت بالفعل ومؤيدة بالمستندات وغير معارضة للاختلافات في التقدير والحكم الشخصي، ويسهل التحقق منها، وتقاس بما دفع مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها. أما مميزات نموذج التكلفة التاريخية **المعدلة** فهي السهولة والبساطة في التطبيق، كما يسمح هذا النموذج بإجراء مقارنات بين أداء المؤسسات الاقتصادية لأن أدائها يقاس بنفس وحدة القياس.[1]

2. الانتقادات الموجهة إلى أساس التكلفة التاريخية:

بالرغم من الأسانيد الفكرية والمبررات التي يقوم عليها أساس التكلفة إلا أنه يعتبر من أكثر البدائل المحاسبية إثارة للانتقاد، ويمكن إجمال هذه الانتقادات كما يلي[2]:

- يؤدي الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية إلى قياس غير سليم للربح الدوري لسببين هما:

- ✓ مقابلة الإيرادات المقاسة بالقيمة الجارية مع المصروفات المقاسة على أساس القيم التاريخية، يؤدي إلى إدماج النشاط الجاري مع ناتج المضاربة على أسعار عوامل الإنتاج؛ حيث أن هذا الأخير يقوم على مقابلة المكاسب الناتجة عن اقتناء الأصول بالمصروفات على أساس الأسعار التاريخية بالمصروفات على أساس الأسعار الجارية.
- ✓ يتعارض أساس التكلفة التاريخية مع فرض الدورية؛ وذلك أن تأجيل الاعتراف بالتغير في قيم الأصول والخصوم حتى يتم تبادل حقيقي مع طرف خارجي سوف يؤدي إلى تداخل نتائج الفترات المحاسبة المختلفة، أي أن الربح الدوري الخاص بفترة محاسبية معينة سوف يعكس ناتج الأحداث الاقتصادية التي نشأت في فترات المحاسبية السابقة ولم تتحقق إلا خلال هذه الفترة. أي أن هذا الربح لن يعكس نتائج أحداث الفترة الحالية بالكامل؛ إذ أن ذلك الجزء من هذه الأحداث غير المحققة سوف يتم الاعتراف به في الفترات المحاسبية المقبلة.

---

[1] محمد نواف حمدان عابد: **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية**، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، مصر، 2006، ص ص:51-52.

[2] جربوع يوسف محمود: **التكلفة التاريخية للمخزون نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، الناشر مؤسسة الوراق للطباعة والتوزيع، 2001، عمان، الأردن، ص ص: 220- 223.

- الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار الخاصة ببنود القوائم المالية يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد للتعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر، الأمر الذي يفقد القوائم المالية كثيرا من فائدتها في الاستخدام العملي ويجعل النموذج المحاسبي عاجز عن تصوير الحقائق الاقتصادية.
- يؤدي تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي بسبب تطبيق التكلفة التاريخية إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي وينتج عنه عدة مشاكل أهمها[1]:

✓ اتخاذ قرارات خاطئة سواء من قبل الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية بسبب ما تظهره من تحليلات مالية غير صحيحة كالعائد على الاستثمار، ومدى الحاجة إلى التمويل وتحديد تكاليف الإنتاج.

✓ عجز المؤسسة مستقبلا عن إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول الثابتة المستهلكة؛ مما يؤدي إلى تراجع الطاقة الإنتاجية للمؤسسة.

✓ يؤدي إلى دفع ضرائب على أرباح وهمية قد لا تكون متحققة.

✓ توزيع جزء من رأس المال في شكل أرباح على المساهمين وهي غير متحققة فعلا.

أما أساس التكلفة التاريخية **المعدلة** يعاب عليه استخدامه للرقم القياسي العام للأسعار مما يؤدي إلى نتائج غير دقيقة؛ وذلك لأن القوائم المالية غالبا ما تتأثر بالتضخم المتعلق بالأصول التي تتضمنها ليست من طبيعة واحدة وليس بالتضخم العام، بالإضافة إلى أن الأرقام القياسية لا تأخذ عنصر التقدم التكنولوجي للأصول المادية والمعنوية بعين الاعتبار[2]؛ أي لا يقيس التغيرات الخاصة في أسعار البيع والخدمات فهي تعكس فقط التغيرات العامة في الأسعار ممثلة في القوة الشرائية للنقود.

---

[1] هواري معراج، حديدي آدم: **إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح للقوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 14 و13 ديسمبر 2011، ص: 9.

[2] محمد نواف حمدان عابد: **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص:51-52.

المطلب الثاني: نموذج القيمة الجارية

استخدمت التكلفة التاريخية لعدة عقود كمبدأ سائد للقياس المحاسبي، ثم برز من ينادي باستخدام القيمة الجارية من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (FASB) وكذا مجلس معايير المحاسبة المالية (IASB) من خلال إصدار وتعديل العديد من معايير المحاسبة والتي تركز في مضمونها على القيم الجارية.

وظهر مفهوم القيمة الجارية لأول مرة في فترة ما قبل الكساد العظيم (1929-1932) –وذلك قبل وضع المعايير المحاسبية الدولية– حيث استخدام مصطلح القيمة الحالية أو القيمة التقديرية أو القيمة السوقية لتسجيل قيم الأصول والالتزامات[1]. وفي الستينيات والسبعينيات من القرن الماضي، ومع ظهور الهيئات الدولية للمحاسبة تم تحول تركيز هذه الهيئات القيمة الجارية من الاعتراف والإفصاح نحو القياس، وذلك باقتراح عدد من البدائل المختلفة للقيمة الجارية للأصول بما في ذلك التكلفة الجارية، وصافي القيمة الحالية، والقيمة القابلة للتحقق.

الفرع الأول: مداخل نموذج القيمة الجارية

يعد مفهوم القيم الجارية من التغييرات التي طرأت على البيئة الاقتصادية في نهاية القرن الماضي، والتي تميزت بازدياد تقلب الأسعار الأصول والخصوم، وتغير معدلات الفائدة وأسعار صرف العملات الأجنبية وإدخال المشتقات وغيرها عن الأدوات المالية المعقدة، كل هذه التغييرات في البيئة الاقتصادية خلقت جوا مناسبا لظهور نموذج القيمة الجارية إلى حيز الوجود. وعليه سوف نتطرق في هذا الفرع إلى مختلف أسس نموذج القيمة الجارية، والمتمثلة في التكلفة الإستبدالية، وصافي القيمة الحالية والقيمة القابلة للتحقق.

1. مدخل التكلفة الجارية (Current Cost):

عُرِّفت التكلفة الجارية بأنّها: "التكلفة التي يمكن تحملها من أجل استبدال الأصل بأصل آخر مماثل له في قدرته الإنتاجية، ولا يلزم أن يكون مطابقاً له من حيث المواصفات الفنية ومكوناته".

وتعرف كذلك التكلفة الجارية أو تكلفة الإحلال (الكلفة الاستبدالية) لأصل معين على أنها: "ما يعادل المقابل النقدي الذي يلزم أن يتم التضحية به في الحاضر في سبيل الحصول على الأصل".[2]

ويمكن الوصول إلى التكلفة الجارية بالعديد من الطرق منها استخدام الأسعار الجارية للأصول أو استخدام الأرقام القياسية الخاصة بكل نوع من الأصول وذلك لتعديل قيمتها التاريخية.[3]

---

[1] قوادري عبلة: **أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية– دراسة استقصائية**، مجلة دراسات وأبحاث، العدد التاسع، 2017، ص:330.

[2] الصبان محمد سمير: **دراسات في الأصول المالية: أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**، مرجع سبق ذكره، ص:151-152.

[3] صافو فتيحة: **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي–الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2016، ص:115.

ويتضح مما سبق أن التكلفة الجارية تشير إلى مبلغ من النقد، أو ما يوازي النقد الذي يجب أن يدفع لحيازة الأصل القائم حاليا أو موازي له (أي تكلفة استبدال الأصل القائم بأصل مماثل له في القدرة الإنتاجية) أوالمستلم لإحداث نفس الخصم القائم حاليا. وبهذا يمكن القول أن هذه الطريقة تقوم على مفهوم المحافظة على رأس المال المادي للمؤسسة والذي يقضي بضرورة الحفاظ على الطاقة الإنتاجية للأصول.

2. مدخل القيمة القابلة للتحقق (Realizable Value):

تعرف القيمة القابلة للتحقق بأنّها: "ما يعادل المقابل النقدي الذي يتوقع **الحصول عليه** من بيع الأصل في ظل استمرار الوحدة المحاسبية بنشاطها، مخصوما منه ما قد يلزم لجعل الأصل في حالة صالحة للعمل".[1]

أما القيمة البيعية الصافية تعرف بأنها: "المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع".[2]

وعليه نستنتج أن القيمة القابلة للتحقق؛ تتمثل في مبلغ من النقدي الذي يمكن الحصول عليه من خلال بيع الأصول في الوقت الحالي أو سداد الخصم قائم حاليا، مع خصم تكاليف البيع والتصرف.

3. مدخل القيمة الحالية (Présent Value):

تعرف القيمة الحالية بأنها: "تتمثل في قيمة التدفقات النقدية الداخلة أوالخارجة المستقبلية مخصومة بمعدل الخصم الجاري".[3]

فهذه الطريقة تتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية (داخلة أوخارجة)، ويتم قياس القيمة الحالية باستخدام سعر مناسب للعائد لخصم صافي التدفقات المتوقعة أوالمترتبة على استخدام عنصر معين، ويستخدم هذا الأساس لتقييم أرصدة المدينة الطويلة الأجل أو أرصدة الدائنة الطويلة الأجل.[4]

---

[1] الصبان محمد سمير: **دراسات في الأصول المالية: أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**، مرجع سبق ذكره، ص ص:151-152.

[2] سعيدي عبد الحليم: **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي–دراسة عينة من المؤسسات**، أطروحة دكتوراه، ص:153.

[3] علي أحمد أبو الحسن وآخرون: **المحاسبة المتوسطة المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص:50.

[4] صافو فتيحة: **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص: 116.

الفرع الثاني: مبررات وسلبيات نموذج القيمة الجارية:

يستند مؤيدو مدخل التكلفة الجارية بالعديد من المبررات نذكر منها[1]:

- يأخذ أساس التكلفة الجارية في الاعتبار التغيرات في أسعار كل نوع من أنواع عناصر القوائم المالية على حدى، فقد تكون أسعار بعض العناصر في انخفاض مستمر في الوقت الذي يرتفع فيه المستوى العام للأسعار.
- تعتبر طريقة التكلفة الجارية أفضل طريقة لقياس كفاءة الأداء، فعلى سبيل المثال تعتبر مصاريف الإهتلاك الذي يتم احتسابه على أساس التكلفة الجارية بدلاً من أساس التكلفة التاريخية مقياساً أفضل لتقييم كفاءة الأداء.
- تعتبر التكلفة الجارية أقرب للمنافع المتوقع الحصول عليها مستقبلاً من الأصل، فقد يكون من الصعب تحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية من الأصل الممتلك، في حين يمكن تحديد القيمة الجارية الحالية.

بالرغم من المزايا التي يوفرها مدخل التكلفة الجارية في القوائم المالية المعدة، إلا أنه يوجد مجموعة من نقائص في هذا المدخل متمثلة فيما يلي[2]:

- يعتمد هذا المدخل في القياس على التقدير الشخصي بالنسبة للأصول غير الموجودة لها السوق أو المستعملة وهذا ما يحد من درجة موضوعية القياس في الكثير من الحالات.
- إظهار الأصول بالقيم التقديرية قد يؤدي إلى ظهور أرباح صورية غير محققة.
- التغييرات في القوة الشرائية للنقود لا تكون ظاهرة في القوائم المالية المعدة عن الفترة.
- المشكلة التي يعاني منها الاقتصاد بصفة العامة والمؤسسة بصفة خاصة، هي مشكلة ارتفاع أسعار لوحدة النقد عموما، وليست مشكلة ارتفاع أسعار بعض الأصول دون الأخرى.

أما عن **القيمة القابلة للتحقق** فإنها تعاني من بعض المشاكل والسلبيات نذكر منها[3]:

- عدم القدرة على تحديد سعر البيع للأصول التي لا توجد لها سوق جاهزة.
- تتلاءم هذه الطريقة تقويم الأصول الجارية وخاصة المخزون السلعي، ولكنها لا تتلاءم مع تقييم الأصول الثابتة فهي عناصر تحصل عليها المؤسسة بغرض استخدامها وليس بغرض إعادة بيعها.
- يتفق هذا المدخل مع افتراض التصفية ويتنافى مع افتراض الاستمرار.

وعليه نستنتج أن أسعار الخروج (القيمة القابلة للتحقق) هي الأكثر ملائمة في تحديد القيمة الجارية للمخزون، في حين تشكل أسعار الدخول (التكلفة الجارية) المقياس الأكثر ملائمة للأصول الثابتة.

---

[1] معتز أمين السعيد، محمد سليم العيسى: **انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي**، بحث مقدم للمشاركة بالمؤتمر الثاني لكلية الأعمال بالجامعة الأردنية تحت عنوان "القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة"،14-15 أبريل 2009، عمان – الأردن، ص:17.

[2] سالم عبد الله حلس ويوسف محمود جربوع: **تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة– دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين**، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

[3] ريتشارد شرويدر وآخرون: **نظرية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص: 180.

وفيما يخص المشاكل والسلبيات المتعلقة بتطبيق نموذج **القيمة الحالية** نذكر أهمها[1]:

- يعتمد هذا المفهوم على تحديد مبالغ التدفقات النقدية التي ستتولد في المستقبل وكذلك توقيت هذه المبالغ، وهذا ليس بالأمر البسيط وسيعتمد على التقديرات الشخصية.
- عملية تحديد معدل الخصم المناسب صعبة جدا في ظل التغيرات المستمرة التي تعيشها اقتصاديات الدول.

وبصفة عامة تتمثل مشكلة هذه الطريقة عدم التمكن من تحديد التدفقات النقدية المستقبلية للوحدة الاقتصادية ومعدل الخصم بشكل دقيق، بما أنه من الصعب تحديد بشكل دقيق كم كانت مساهمة كل أصل في توليد هذه التدفقات النقدية، نظرا لأن أصول المؤسسة متداخلة مع بعضها البعض في توليد الإيرادات.

المطلب الثالث: نموذج القيمة العادلة

كان مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) سباق في استخدام نموذج القيمة العادلة؛ حيث ظهر مصطلح القيمة العادلة لأول مرة في شكله الرسمي سنة 1975، من خلال المعيار المحاسبة الأمريكي رقم (FAS 12) في حين تأخر تبني مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لنموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي إلى غاية مارس 1982، وذلك من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS16) الخاص بالممتلكات والآلات والمعدات، وما ميز تلك الفترة هو عدم وجود معيار مستقل مخصص لتحديد مفهوم وآليات تطبيق القيمة العادلة إلى غاية إصدار معيار المحاسبة الدولية (IFRS13) في ماي 2011، الذي تكفل بتوحيد المصطلحات وطرق القياس المتعلقة بنموذج القيمة العادلة.

وعليه سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم القيمة العادلة من خلال تقديم مجموعة من التعريفات للباحثين الأكاديميين والمنظمات المهنية للمحاسبة الدولية، بالإضافة إلى عرض مبررات وسلبيات هذا النموذج.

الفرع الأول: مفهوم القيمة العادلة:

إن مفهوم القيمة العادلة ليس مفهوما جديدا نابعا عن معايير المحاسبة الدولية بل كان متواجدا في أنظمة محاسبية أخرى مثل النظام الفرنسي والنظام الأنجلو كسوني، ومعايير الدولية للمحاسبة هي التي طورته وصاغته في المحيط الاقتصادي الدولي.

1. تعريف الباحثين:

يعرف (Barth) القيمة العادلة على أنها: "القيمة التي يمكن على أساسها مبادلة أصل ما أوتسوية التزام في عملية بيع متوقعة بين كل من البائع والمشتري مع توافر الرغبة الصادقة في إتمام عملية التبادل".[2]

---

[1] حازم الخطيب، ظاهر القشي: **توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد**، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، العدد 2، جامعة الزيتونة، الأردن، 2004، ص ص: 18-19.

[2] Barth, M, Fair Value Accounting: **Evidence from investment securities and the market valuation of bans**, The Accountancy Review 69, January 1994, p:20.

وفي دراسة أخرى يعرفها كل من (Danny Pannese) و(Alan DelFavelo) بأنها: "السعر الذي يمكن استلامه من بيع أصل، أو دفعه لنقل التزام، في عملية تبادلية بين المشاركين في السوق الذين يتوافر لديهم المعرفة الكاملة بالحقائق المرتبطة بالأصل أو الالتزام".

ويشير كل من (Tremblay) و(Wise.M) إلى أن: "القيمة العادلة هي المبلغ الذي سيتم الاتفاق علية في صفقة تجارية بحتة بين الأطراف الراغبة والواسعة الاطلاع وبدون إكراه أو إجبار".[1]

وفي ضوء التعريفات السابقة نستنتج أن القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن يتم مبادلة الأصل به أو تسديد الالتزام بين الأطراف المستقلة وعلى دراية تامة.

2. تعريف هيئات المحاسبة الدولية:

يعتبر التعريف الذي وضعته مصلحة الايرادات الأمريكية في مارس1959، من أقدم وأشهر التعاريف للقيمة العادلة حيث عرفتها على أنها: "السعر الذي يجعل الملكية تتبدل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع، وأن يكون لدى الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية".[2]

2-1. لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC):

عرفت لجنة معايير التقييم الدولية القيمة العادلة في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية على أنها: "المبلغ المقدر الذي يمكن به تبادل الملكية في تاريخ التقييم بين كل من مشتري وبائع مستقلين ولديهما الرغبة في إتمام المعاملة، وفي ظل سوق محايد، بحيث يتوفر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة".[3]

2-2. مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB):

يعرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية في المعيار رقم (IAS 39) القيمة العادلة على أنها: "القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة تجارية بحتة تتعامل بإرادة حرة".[4]

ويعرفها في معيار المحاسبة الدولية رقم (IAS 16) على أنها: "القيمة التي يتم على أساسها تبادل الأصول بين أطراف ذات معرفة ورغبة في التعامل بنفس سياسة التعامل مع الغير".[1]

---

[1] Catherine Tremblay, Richard M. Wise, **Fair Value of an Entity's Property**, Plant and Equipment for First-Time Adoption of Accounting Standards for Private Enterprises - A Business Valuator's Perspective, May2014, p: 02.

[2] طارق عبد العال حماد: **مشكلات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في البيئة المصرية بالتطبيق على البنوك**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، كلية عين شمس، مصر، 2002، ص: 522.

[3] International Valuation Standards Board, **International Valuation Standards**, IVS1, Market Value Basis of Valuation, London, United Kingdom, Sixth Edition, 2003, p 96.

[4] Kiso, Donald, E., & Weygandt, **Intermediate Accounting**, 9 th edition, John Wiley & Sons, Inc, 2011, p51.

وقد تراجع مجلس معايير المحاسبة الدولية عن التعريفات السابقة، واستبدلها في المعيار الدولي (IFRS 13) بالتعريف المتضمن في الفقرة الثامنة من هذا المعيار؛ حيث يرى أن القيمة العادلة هي: "السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لتحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس".[2] ويتضح من هذا التعريف أن المعيار أكد على السعر الذي سيتم استلامه لبيع الأصل وليس سعر الشراء أو الذي سيتم دفعه لنقل الالتزام وفق معاملة منظمة بين أطراف مشاركين في السوق في تاريخ القياس.

كما جاء هذا المعيار لضبط مفهوم القيمة العادلة وطرق قياسها وليس فقط للتقييم بصفة عامة كباقي المعايير السابقة التي تناولت القيمة العادلة بشيء من الغموض. ويوضح أيضا التعريف السابق ما يلي[3]:

- تحصر القيمة العادلة في السعر بدل القيمة، ومن هنا يتضح أن السوق هو المرجع الرئيسي لتحديد القيمة العادلة.
- استعمل مصطلح "بيع أصل" بدل "تبادل أصل" وبالتالي يتضح جليا أن المعيار نص على أن القيمة العادلة هي أسعار خروج وليس أسعار دخول المعبر عنها بعبارة تبادل أصل.
- استعمل عبارة "تحويل التزام" بدل "تسوية التزام" حيث نلاحظ أنه استبدل مصطلح التسوية بالتحويل، ذلك أن التحويل أشمل من التسوية؛ حيث أن التسوية تتمثل في إنهاء الالتزام بدفع المقابل النقدي، لكن التحويل قد ينهي الالتزام مقابل تغييره بالتزام أخر.
- السعر يتحدد بين "مشاركين في السوق "بدل" بين أطراف مطلعة وراغبة"، وبالتالي يوضح هذا المعيار أن السعر يتحدد في السوق بين المشاركين فيه وفق قانون العرض والطلب، وليس بين أطراف محتملة تتصف بأنها راغبة ومطلعة.
- السعر المحدد من خلال السوق يكون "بتاريخ القياس" وعليه يتضح أن القيمة العادلة يمثلها السعر الحالي أي عند اللحظة التي نود فيها تقييم أصل أوالتزام.

---

[1] International Accounting Standard Committee Foundation. 2006. **International Accounting Standard 16, property plant and equipment**, IFRSs 2006, IASB, London, http://www.iasb.org, United Kingdom.

[2] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: **معايير التقارير المالية الدولية**، الجزء الأول، عمان، الأردن، 2013، المعيار IFRS13، ص:491.

[3] فارس بن يدير: **تقييم واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية– دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،2019، ص:16.

2-3. مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB):

عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) من خلال المعيار المحاسبي (FAS 107) القيمة العادلة على أنها: "قيمة تبادل الأصل في عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في التعامل دون أن تكون هذه العملية في حالات التصفية أو البيع الجبري".[1] ومن خلال هذا التعريف نستخلص أن القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن به تبادل الأصول والالتزامات في صفقة جارية بين الأطراف الراغبة أي بخلاف حالات التصفية والحالات التي يكون فيها البائع مجبر على البيع.

ويعرف القاموس الخاص بيان المفاهيم رقم (7) لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي القيمة العادلة على أنها:"المبلغ الذي يمكن بيه شراء أو (تحميل) أصل ما (أو التزام) أو بيعه (أو تسويته) في صفقة حالية بين الطرفين الراغبين في إتمام الصفقة أي بخلاف البيع الجبري أو التصفية".[2]

في حين قدم المجلس في المعيار (FAS157) مفهوما شاملا للقيمة العادلة حيث يعرفها بأنها: "السعر الذي سيتم استلامه عند بيع أحد الأصول أو يدفعه عند تحويله لأحد الالتزامات في عملية منتظمة بين شركاء السوق في تاريخ القياس".[3] وبالتالي نلاحظ أن تعريف (FAS157) يركز على السعر الذي سيتم استلامه عند بيع الأصول أو السعر الذي سيدفع على الأصل أو نظير تحويل التزام، وليس السعر الذي يجب سداده للاستحواذ على الأصل أو المستلم نظير الالتزام المفترض.

يفهم من التعاريف السابقة أن القيمة العادلة تتمثل في المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة ومطلعة في التبادل، بعيداً عن ظروف التصفية، وفي المقابل تعتبر القيمة العادلة للمطلوبات على أنها تلك القيمة التي تستحق أوالمبلغ الذي يتم سداده من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في العملية مع استبعاد أثر التصفية، ويتم تقدير القيمة العادلة لأي بند من خلال الأسعار المعروضة أو المطلوبة عليه.[4]

ويمكن استخلاص تعريف شامل للقيمة العادلة على أنها ذلك السعر الذي يتفق عليه الطرفان من أجل بيع أصل أو تسوية التزام، ولديهما الرغبة والدراية ودون إكراه مع شرط تحديد السعر من خلال السوق النشط وذلك في تاريخ إجراء العملية.

---

[1] Barth, M.E., Landsman, W.R. And Beaver, W.H. **The Relevance of the Value Relevance Literature for Financial Accounting Standards Setting: Another View**, Op cit .p 77.

[2] Nelson Jon, **Fair Value Measurements,** working Paper, International Accounting Standards Board, 2007, p2.

[3] Financial Accounting Standards Board, **Statement of Financial Accounting Standards No 157: Fair value measurement**, 2007, P: 9. Available on http://www.fsab.org.

[4] حسنين راغب طلب: **أثر تنفيذ آليات حوكمة الشركات في تخفيض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة دراسة تطبيقية في الشركات العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة الكوفة، كلية الادارة والاقتصاد، العدد الخامس والأربعون، 2015، ص:386.

الفرع الثاني: مبررات وانتقادات القيمة العادلة:

أصبحت القيمة العادلة مقياسا مطلوبا في وقتنا الحاضر نظرا لخاصية الديناميكية والتقلب للأسواق سواء في حالة البيع أو الشراء، وهذا ما توصل إليه كلا من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، إلا أن هذا النموذج لا يخلو من العيوب والانتقادات:

1. مبررات وايجابيات القيمة العادلة: تكتنف القيمة العادلة جملة من الايجابيات نذكر أهمها على النحو التالي[1]:

- يعطي نموذج القيمة العادلة صورة أقرب للواقع وحالة الأسواق المالية فيما يرتبط بقيم الأصول مقارنة مع التكلفة التاريخية، ونتيجة لذلك يتم تقليل الفجوة بين القيمة الدفترية المسجلة في القوائم المالية والقيمة السوقية.
- تساعد القيمة العادلة في الكشف عن إمكانية تعثر المؤسسة، وبالتالي إبراز مخاطر الإفلاس الممكن التعرض لها نتيجة ضخامة التزاماتها المالية التي تسجل بقيمتها العادلة المعبرة عن حقيقتها.
- تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد.
- تقدم القيمة العادلة معلومات هامة للأطراف ذو الصلة عن أصول وخصوم المؤسسة بالمقارنة مع التكلفة التاريخية؛ حيث أنها تعكس الوضع الحالي للسوق، أو على الأقل الأقرب لتمثيله.
- إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، لأنه يأخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار، ومنه يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال.

3. الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة: يؤخذ على القيمة العادلة ما يأتي:

- تؤدي القيمة العادلة إلى زيادة التذبذب في الميزانية وجدول حسابات النتائج، خاصة بالنسبة للأوراق المالية الموضوعة لغرض المضاربة.
- يأخذ حساب القيمة العادلة بالاعتبار وضع السوق المالي في وقت محدد، والذي ربما يمثل صورة مؤقتة لقيمة أصل ما نتيجة تأثرها بأسباب غير أساسية (نفسية، فقاعة أسعار، حالة ذعر في فترة الأزمات) يكون لها أثر لحظي، لذلك لا يمكن الاستعانة بها لبناء قرارات على المدى الطويل.[2]
- قد يستغل القيمة العادلة من طرف إدارات المؤسسات للتأثير على حساب النتيجة والذي يعرف بإدارة الأرباح؛ وهذه الأخيرة التي تعرف بأنها استخدام الإدارة لعدة وسائل للتأثير على رقم الربح بما لا يعكس الحقيقة.

---

[1] الفكي الفاتح الأمين عبد الرحيم: **مدى تأثير تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية– دراسة ميدانية على عدد من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية**، مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد الخامس، العدد 2، لسنة 2015، ص:187.

[2] أحمد حلمي جمعة، مؤيد راضي خنفر: **المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 4، الجامعة الأردنية،2007، ص:21.

- هناك كثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية ويعتمد على قياسها التكلفة التاريخية.[1]
- إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة فيما يتعلق بالأصول والخصوم تعد معقدة وذات طرق وقياس مختلفة وخاصة ما تعلق بموضوع تقديرات القيمة العادلة.
- أدى استخدام القيم العادلة في قياس بنود القوائم المالية إلى خلخلة مفاهيم محاسبية مستقرة ومألوفة لدى المعدين والمستخدمين وأهمها التأثير على مفهوم الحيطة والحذر والتحقق والاعتراف المحاسبي والإفصاح.
- أدت المفاهيم والسياسات المحاسبية الحديثة القائمة على القيمة العادلة إلى زيادة وتيرة وتكرار أزمات سوق المال وظهور مخالفات مالية كبيرة وفساد مالي وفضائح محاسبية مثل حادثة إنرون وورلدكوم.
- لا يوجد اتفاق بين المحاسبون والمهنيون والمنظمات المهنية والباحثين على مفهوم أو تفسير محدد للقيم العادلة أو طريقة محددة لقياسها بسبب تعدد العوامل المؤثرة في القيمة العادلة.[2]

المبحث الثالث: قواعد وإجراءات القياس المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية

تبذل الكثير من الجهود سواء من المنظرين في المحاسبة أو الجهات التي تعنى بإصدار المعايير المحاسبية وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لتحسين أسس وأساليب القياس المحاسبي لمختلف بنود القوائم المالية، وبالتالي الوصول إلى تحقيق مفهوم صدق وعدالة القيم المعروضة ضمن القوائم المالية، وما يتطلب ذلك من اختيار الأساس المناسب للقياس. ومن هنا إرتأينا في هذا المبحث التطرق إلى مختلف قواعد وإجراءات القياس المحاسبي التي نصت عليها المعايير المحاسبة الدولية وطرق القياس وفق البدائل المحاسبية.

المطلب الأول: قواعد وإجراءات القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية

فرضت التكلفة التاريخية نفسها كمبدأ من مبادئ المحاسبة والتي تستخدم لتقييم جميع السلع المقتناة والمنتجة، المصاريف والإيرادات وبصورة عامة لتقييم كل الأصول والخصوم بدون استثناء، ووفق هذا الأساس تقاس الأصول والخصوم ومختلف بنود القوائم المالية وفق سعر التبادل النقدي عند تاريخ اقتناء الأصل أو نشأة الالتزام؛ أي الاعتراف وتسجيل الأصول والالتزامات بالسعر العادل لحظة وقوع الحدث الاقتصادي والإبقاء مستقبلاً على هذا السعر بدون تعديلات.[3] وفي إطار هذا التمهيد سنتطرق في هذا المطلب إلى القياس المحاسبي وفق مدخل التكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة، بالإضافة إلى عرض متطلبات القياس لكل من المدخلين.

---

[1] البشتاوي سليمان حسين، المبيض أحمد محمد: **تأثير محاسبة القيمة العادلة على ملائمة وموثوقية البيانات المالية في شركات الوساطة المالية الأردنية**، جامعة بور سعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول،2008، ص: 57.

[2] محمد زرقون، نور الدين بعيليش: **المشكلات الضريبية لتطبيقات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية**، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والادارة، المجلد 02 العدد 02، ص:7.

[3] Kieso, D. E., Weygandt, J.J. and Warfield, T.D. **Intermediate Accounting**. 12th ed. Wiley & Sons Inc, 2005.p38.

الفرع الأول: القياس المحاسبي وفق مدخل التكلفة التاريخية

تتمثل التكلفة التاريخية من وجهة النظر المحاسبية في المبلغ النقدي الذي يدفع أو ما يعادله، أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي يدفع في تاريخ الحصول على الأصل أو المبلغ النقدي الذي تم التضحية به في سبيل الحصول على الأصل في زمن الحصول عليه. كما تعتبر التكلفة التاريخية مساوية للقيمة الاقتصادية للأصل في وقت الحصول على أن تنشأ التكلفة التاريخية من عملية تبادلية حرة تمت بين طرفين مستقلين ويؤيده مستند ذو حجة قانونية، وهو ما يعبر عنه محاسبيا بالدليل الموضوعي.

وتتضمن موجودات المؤسسة المقاسة وفقا لأساس التكلفة التاريخية جميع النفقات والمصروفات التي تكبدتها للحصول على الأصل وذلك حتى يصبح الأصل جاهزا للاستعمال في المكان المخصص له ومن أجل الغرض الذي أمتلك من أجله.[1]

وعلى الجانب الآخر تسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.[2] ونتيجة لما سبق فإن متطلبات قياس التكلفة التاريخية يمكن تلخيصها في البنود التالية[3] :

- قياس جميع الأصول والخدمات التي تحصل عليها المؤسسة بتكلفة الحصول عليها حتى يصبح الأصل جاهزا للاستعمال في المكان المخصص له.
- يجب أن تقيّم الالتزامات على أساس تاريخي؛ وذلك أن الالتزامات تنشأ نتيجة حيازة الأصول، وبما أن الأصول تقيّم على أساس التكلفة التاريخية فإن هذه الالتزامات لا بد أن تقيّم هي الأخرى وفقا للأساس التاريخي.
- يجب أن تقاس التكاليف المدفوعة بالمبلغ المستثمر فيها ويعبر عنها بوحدات نقدية أو ما يعادلها.
- يجب أن تصنف التكاليف المدفوعة لتسهيل مهمة معالجتها محاسبيا، فمثلا: لو تم شراء عقار يتكون من أرض ومبنى فيجب أن توزع التكلفة الكلية محاسبيا بين الأرض والبناء ليتسنى إهتلاك تكلفة المبنى وفق فترة العمر الإنتاجي المقدر.
- يتم في كل فترة محاسبية تخفيض تكلفة الحصول على الأصل من إيرادات نفس الفترة بغية تحديد صافي ربح الفترة، وعند تحديد التكلفة التاريخية تراعى بعض المعايير والتي يمكن تلخيصها من خلال الشكل التالي:

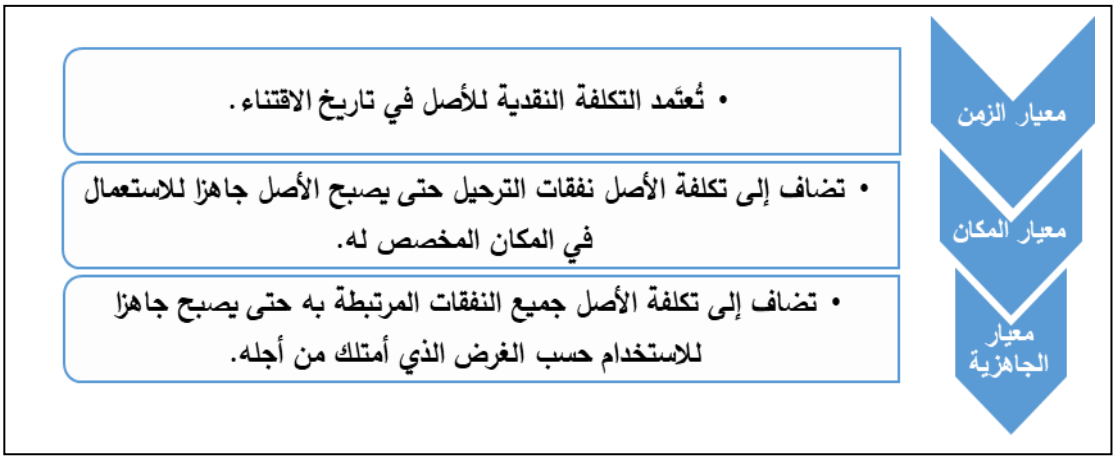
---

[1] طلال الجحاوي، سالم الزوبعي: **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص:112.

[2] حسين يوسف القاضي، سمير معدى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية–معايير إعداد التقارير المالية**، عرض البيانات المالية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012، ص 87-89.

[3] نعيم دهمش: **القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما–قائمة التغيرات في المركز المالي من الناحية العلمية والعملية**، منشورات معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، منشورات معهد الدراسات المصرفية، 1995، ص: 38.

الشكل رقم (1.1): معايير تحديد التكلفة التاريخية.



المصدر: إعداد الباحث.

الفرع الثاني: القياس المحاسبي وفق مدخل التكلفة التاريخية المعدلة

إن ظاهرة التضخم هي حقيقة اقتصادية قائمة، فالتغير الحاصل في المستوى العام للأسعار يؤثر على صدق وعدالة القيم المعروضة ضمن القوائم المالية، ومن أجل تقريب القيم النقدية لتلك القوائم من قيمتها الحقيقية يتم الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية المعدلة كطريقة القياس والتي تستخدم الأرقام القياسية للأسعار.

والرقم القياسي للأسعار هو مؤشر إحصائي لقياس التغيرات التي تحدث في قيمة النقدية للسلع أو الخدمة خلال زمن معين وفي منطقة جغرافية معينة (بلد ما)، فهو يمكّن من تحديد القوة الشرائية للنقود في لحظة ما مقارنة بلحظة أخرى، مثل مقارنة القوة الشرائية للنقود بين 01/01/ن و01/01/ ن+1، فبافتراض أن المؤسسة تحتفظ بمبلغ مليون (1.000.000) دينار جزائري في بداية السنة وكان معدل التضخم الاقتصادي لبد ما في تلك السنة هو 10% فإن القوة الشرائية للنقود المحتفظ بها ستنخفض في نهاية السنة بقيمة مائة ألف (100.000) دينار جزائري، وعليه فإن المؤسسة ستحتاج إلى مليون ومائة ألف (1.100.000) دينار جزائري لشراء نفس السلع التي كان من الممكن شرائها في بداية السنة الماضية بمليون (1.000.000) دينار جزائري.[1]

[1] عوادي نعمان: **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/ IFRS والنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)**، رسالة ماجستير، جامعة عنابة، 2012، ص:36.

وفي ذات السياق فإن استخدام طريقة القياس على أساس التكلفة التاريخية المعدلة تشترط تصنيف بنود القوائم المالية إلى مجموعتين رئيسيتين هما العناصر النقدية وغير النقدية (Nonmonetary and Monetary) [1]:

- **مجموعة البنود النقدية:** وتشمل النقدية السائلة والحقوق التعاقدية للمؤسسة على الغير (أوالغير عليها) والمحددة بعقود ذات قيمة نقدية ثابتة مثل الاستثمارات في السندات والأصول المتداولة.
- **مجموعة البنود غير النقدية:** وتشمل المخزونات والاستثمار في الأوراق المالية قصير الأجل، بالإضافة إلى الأصول طويلة الأجل.

وعلى هذا الأساس فإن التعديل في ميزانية للعام الجاري ينصب فقط على البنود غير النقدية، وعلى النقيض تبقى الأرصدة النقدية للبنود النقدية على حالها والتي تظهر في الميزانية لذلك العام، وذلك على اعتبار أن قيم هذه الأخيرة لا تتطلب أي تعديل نظرا لأنها تعكس تماما قيمتها الجارية في تاريخ الميزانية وبالصورة الحقيقية لها؛ حيث تعكس التغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد في تاريخ غلق الحسابات.

ويحدث التغير في المستوى العام للأسعار بصورة عامة نتيجة التغير في قيمة وحدة النقد خلال فترات التضخم والانكماش، بينما يحدث التغير في الرقم القياسي الخاص للأسعار نتيجة التغير في قيمة الأصل بعينه فهذا التغير قد يكون نتيجة للتطور التكنولوجي أولتغيير أساليب الإنتاج، وهذه الأسباب بدورها ستؤثر على الطلب على ذلك الأصل وبالتالي على سعره.[2]

والجدير بالذكر أن التغيرات في المستويات العامة والخاصة للأسعار قد تكون في نفس الاتجاه وقد تكون في اتجاهين متعاكسين، كما قد يكون التغير في المستويات الخاصة للأسعار بنفس نسبة التغير في المستويات العامة للأسعار أوبنسبة أكبر أوأقل.

ويمكن توضيح الفرق بين التغير في المستويات العامة للأسعار والمستويات الخاصة للأسعار من خلال الجدول التالي:

---

[1] وليد ناجي الحيالي: **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص: 154.

[2] عوادي نعمان: **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/ IFRS والنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)**، مرجع سبق ذكره، ص:38.

الجدول رقم (1.1): مقارنة بين التغير في المستويات العامة والمستويات الخاصة للأسعار.

	التغير العام للأسعار	التغير في الأسعار الخاصة
طبيعة التغيير	التغير في القوة الشرائية للنقود معبر عنها في العلاقة بين النقود ومجموعة من السلع والخدمات.	تغيير في سعر سلعة معينة نتيجة للتطور التكنولوجي أو لتغيير أساليب الإنتاج.
التأثير الجوهري	يؤثر جوهريا على الأصول والالتزامات غير النقدية والمدينين والدائنين.	يؤثر جوهريا على الأصول غير النقدية من أهمها: المخزونات والآلات والمعدات.
الأثر على القوائم المالية	ينتج عنها مكاسب (خسائر) في القوة الشرائية وفق لمركز صافي الأصول النقدية: ▪ أصول نقدية في حالة خسائر قوة شرائية. ▪ التزامات نقدية في حالة مكاسب قوة شرائية.	ينتج عنها أرباح (خسائر) حيازة الأصول: ▪ أرباح (خسائر) حيازة محققة ناتجة عن ارتفاع أسعار أصول تم بيعها خلال الفترة. ▪ أرباح (خسائر) حيازة غير محققة نابعة من ارتفاع أسعار الأصول غير المباعة.
وسيلة التعبير	الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار عادة ما يعبر عنه في صورة نسبة مئوية للأسعار في تاريخ معين نسبة إلى سنة الأساس.	▪ الرقم القياسي لسلعة معينة ▪ التكلفة الجارية. ▪ صافي القيمة القابلة للتحقق.

المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي، مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة، الدار الجامعية، 2002، ص 84.

المطلب الثاني: قواعد وإجراءات القياس المحاسبي على أساس القيم الجارية:

تقوم هذه الطريقة على أساس قياس القيمة الجارية الخاصة بالأصول غير النقدية والمصاريف المتعلقة بها، وتأخذ هذه الطريقة في الاعتبار كلا من التغيرات الخاصة والعامة في مستويات الأسعار، على النقيض من أساس التكلفة التاريخية المعدلة والتي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات العامة في مستويات الأسعار.

ويعتمد هذا الأساس على الأسعار السوقية الجارية في قياس بنود القوائم المالية، حيث تهدف إلى المحافظة على رأس المال من الناحية الاقتصادية وليس النقدية فقط، فالقيم الجارية للأصول ستجعل قائمة الميزانية أكثر دلالة وفائدة لمستخدمها من أجل اتخاذ قراراته سليمة، وتقترح هذه الطريقة عدة مداخل لاستبدال القيم التاريخية لعناصر القوائم المالية بالقيم الجارية. وفيما يلي شرحا لهذه المداخل وفق التفريعات التالية:

الفرع الأول: القياس المحاسبي وفق مدخل القيمة الحالية (Present Value):

يقوم القياس المحاسبي على أساس القيمة الحالية على إيجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالعنصر أو مجموعة العناصر الخاضعة للقياس؛ بحيث تسجل الأصول وفق هذا المدخل بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادي للمؤسسة وذلك من خلال التنبؤ بصافي الإيرادات التي سيحققها هذا الأصل خلال حياته الإنتاجية، وهذا بناءا على الأساس القائم بأن الأصل يستمد قيمته من الخدمات الكامنة فيه والتي يتوقع الحصول عليها في المستقبل في ظل استمرارية المؤسسة بممارسة نشاطها العادي، ومن جهة أخرى يتم حسم تلك الإيرادات النقدية المتوقعة وفقا لمعدل فائدة معين، والمبلغ الناجم عن ذلك هو القيمة الحالية للأصل.[1] وعلى الجانب الأخر تسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية المتوقع طلبها لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للمؤسسة.[2]

أما عن **معدل خصم** التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل يمكن تحديده من خلال معدل الخصم الجاري بالسوق؛ والذي يتمثل في معدل الفائدة الجاري بالسوق وهو المعدل المستخدم عند إتمام شراء السندات أومعدل فائدة أذونات الخزانة المحلية، ويعتبر سعر الخصم هذا من أفضل الأسعار نظرا لارتباطه بالاستثمارات المالية المتداولة ارتباطا مباشرة وعدم وجود عنصر التقدير الشخصي.[3]

الشكل رقم (2.1): خطوات وشروط تطبيق القياس وفق مدخل القيمة الحالية.

مصدر: إعداد الباحث بناءا.

---

[1] ناريمان بن عياد: **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك التجارية ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار–دراسة حالة بنك الخليج الجزائر والبنك الوطني الجزائري**، أطروحة دكتوراه، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018، ص: 118.

[2] سعيدي عبد الحليم: **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي–دراسة عينة من المؤسسات**، مرجع سبق ذكره، ص:155.

[3] باهية زعيم: **واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول**، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018، ص:109.

ومن خلال الشكل اعلاه يتضح أنه هذا المدخل من أفضل المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد القيمة الاقتصادية للأصول والخصوم وهو أدق تعبيرا من بين مداخل القيمة الجارية، لولا الصعوبات التي تكتنف تطبيقه؛ حيث أن تطبيق هذه الطريقة يكون بسيطا في الحالات التي تكون التدفقات النقدية الأصول المتوقعة منها شبهه مؤكدة وكذلك بالنسبة للأصول المؤجرة لفترة محددة، وفيما يخص تقييم الحقوق والالتزامات المالية مثل حسابات المدينين وأوراق القبض وحسابات الدائنين وأوراق الدفع كذلك يمكن استخدام هذه الطريقة بسهولة لأنها لا تحتاج إلى تنبؤ فعناصرها تعاقدية ومحددة الوقت والقيمة.[1] إلا أن هذا المفهوم يصعب استخدامه في تقويم الأصول الأخرى مثل المخزون السلعي والعقارات والمعدات وسائل الإنتاج لصعوبة التنبؤ بحجم بالتدفقات النقدية المتوقعة منها، لذلك تستخدم نماذج أخرى غير القيمة الحالية.[2]

الفرع الثاني: القياس المحاسبي وفق مدخل التكلفة الجارية

يسمى القياس المحاسبي وفق مدخل التكلفة الجارية بمحاسبة أسعار الدخول، ويعتبر نموذج التكلفة الجارية موضوعيا ويمكن اعتماد عليه في تعديل البيانات الواردة في القوائم المالية، وكما ذكرنا سابقا بتقييم بنود القوائم المالية غير النقدية على أساس تكلفتها الإستبدالية دون تعديل البنود النقدية.

وتمثل تكلفة الاستبدال في المبلغ الواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود لدى المؤسسة سواء كان هذا الأصل المكتسب جديد أو قديم أو أصل مكافئ من حيث الطاقة الإنتاجية أو إمكانية الخدمة، وبمعنى آخر تتمثل هذه التكلفة في القدر من النقد أو ما يعادله والذي يمكن أن تتحمله المؤسسة فيما لو قامت بإعادة شراء ما تمتلكه من أصول في الوقت الحالي، وفي المقابل تتمثل التكلفة الإستبدالية فيما يتوفر للمؤسسة من نقد أوما يعادله عند تحملها بالتزام من الالتزامات في الوقت الحالي.[3]

وعليه تسجل الأصول وفق هذا أساس بمبلغ النقد أوما يعادل النقد الذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.[4] وغالبا ما يطبق هذا المدخل على تقييم الاستثمارات المالية للمؤسسة الاقتصادية في المؤسسات الأخرى. ويمكن توضيح إجراءات القياس وفق هذا المدخل من خلال الشكل التالي:

---

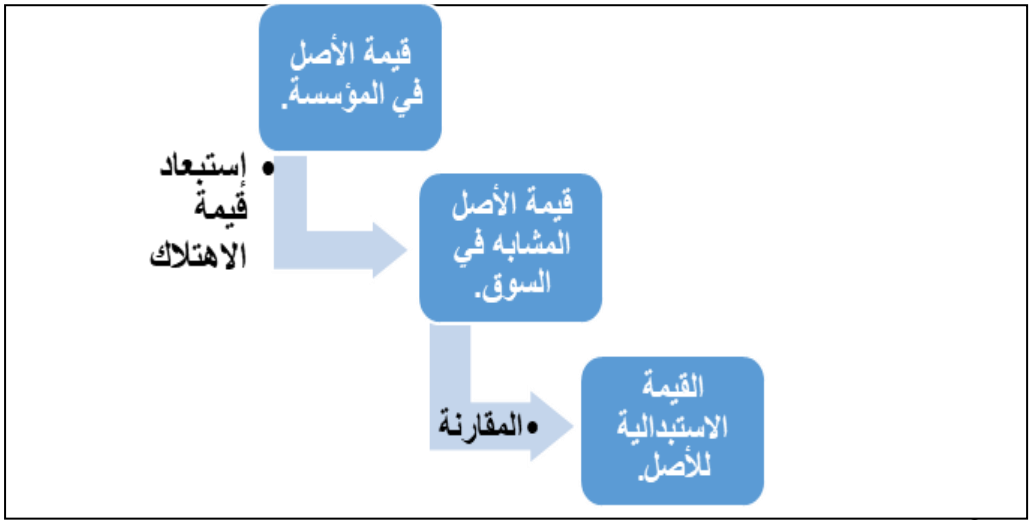
[1] عوادي نعمان: **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/ IFRS والنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)**، مرجع سبق ذكره، ص:38.

[2] وصفي عبد الفتاح، أبو المكارم: **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،2002، ص:377.

[3] ظاهر القشي: **السياسة المتبعة في تصنيف الأوراق المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (39) في الشركات المساهمة الأردنية**، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2007، ص 05.

[4] حسين يوسف القاضي، سمير معدى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية–معايير إعداد التقارير المالية**، مرجع سبق ذكره، ص: 87-89.

شكل رقم (3.1): مراحل أسلوب التكلفة الإستبدالية.



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على:

Belkaoui Ahmad, **Accounting Theory**, London, Thomson Learning, 2000, P:399.

من خلال الشكل أعلاه فإنه تتمثل التكلفة الجارية (الإستبدالية) في المبلغ الواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود لدى المؤسسة سواء كان هذا الأصل المكتسب جديد أو قديم أو أصل مكافئ من حيث الطاقة الإنتاجية؛ يمكن حساب من خلال مقارنة قيمة الأصل الممتلك من طرف المؤسسة بأصل آخر مشابه له من حيث الخصائص والموجود في السوق مع استبعاد قيمة الإهتلاكات.

الفرع الثالث: القياس المحاسبي وفق مدخل القيمة القابلة للتحقق (Net Realizable Value):

يسمى القياس المحاسبي وفق مدخل القيمة القابلة للتحقق بمحاسبة أسعار الخروج، ويستخدم هذا النموذج المؤشرات الخاصة بأسعار البيع سواء من مصادر داخلية أو من خارج المؤسسة وذلك في حالة عدم توفر البيانات الكافية عن سعر الخروج الجاري، وإن السمة الأساسية لهذه الطريقة هي التخلي التام عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع لأن محاسبة أسعار الخروج الجارية تقوم كافة الأصول بأسعار البيع القابلة للتحقيق. وتمثل القيمة القابلة للتحقق في المبلغ النقدي الذي يمكن الحصول عليه حاليا إذا بيعت الأصول بقيمتها السوقية مطروحا منها المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع.[1]

وبناءا على ما سبق فإنه تسجل الأصول وفق هذا المدخل بمبلغ النقد أوما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منتظمة، وتسجل الالتزامات بقيم سدادها؛ أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أوما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط، وبمعنى آخر هي السعر المقدر للبيع في سياق النشاط العادي مطروحاً منها التكاليف المقدرة للاكتمال والتكاليف

[1] رضوان حلوة حنان: **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 141-142.

الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع.[1] والمقارنة بين التكلفة الجارية والقيمة القابلة للتحقق يفترض أنهما متساويان نظريا، لكن ذلك لا يتحقق إلا في شروط مثالية وهي[2]:

- توفر عدد كبير من الأصول الثابتة المتماثلة في سوق واحد.
- أسعار الأصول الجديدة والمستعملة معروفة السوق.
- تتمتع المؤسسة بحرية اتخاذ القرار بيعا وشراءا في هذه السوق.
- يجب أن لا تكون هناك تكاليف نقل أو تركيب ضمنية سواء في عملية الشراء أو البيع الأصل المعني.

لكن مثل هذه الظروف نادرا ما تحصل، وقد يكون الاختلاف قليلا في بعض أنواع الأصول كالمخزون السلعي الذي يباع بالحالة التي أشتري بها، لكن هذا الاختلاف يكبر في الأصول طويلة الأجل.

وبصفة عامة يمكن المقارنة بين مختلف بدائل القياس المحاسبي التي تطرقنا لها سابقا بالإضافة إلى نموذج القيمة العادلة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2.1): مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي

أنواع أدوات القياس	نماذج القياس		أهم المميزات	أهم السلبيات
أدوات القياس ذات التوجه الماضي (التاريخي).	مدخل التكلفة التاريخية.		بعيدة عن الحكم الشخصي في التقييم لأن القيمة ناتجة عن وقائع حقيقية.	تجاهل التغير في القيمة نتيجة لعامل الزمن.
	مدخل التكلفة التاريخية المعدلة.			
أدوات القياس ذات التوجه الحالي.	نموذج القيمة الجارية.	مدخل التكلفة الإحلالية.	توفير معلومات آنية عن واقع نشاط المؤسسة.	العجز عن قياس كافة أنواع الأصول.
		مدخل القيمة القابلة للتحقق.		
أدوات قياس ذات توجه مستقبلي.	مدخل القيمة الحالية.		التناسب مع المفهوم الاقتصادي للدخل.	الاستناد إلى التقييم والتنبؤ الشخصي مما يحد من الموضوعية.
	نموذج القيمة العادلة.			

المصدر: إعداد الباحث بالاستناد إلى:

Hendriksen Eldon and Breda Michael, **Accounting Theory**, Fifth Edition Irwin McGraw-Hill, 2002.P:09.

[1] وليد عبد القادر، حسام الدين خداش: **المعايير المحاسبية الدولية**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة،2013، ص: 112.

[2] حسين قاضي ومأمون حمدان: **نظرية المحاسبة**، ط2، دار الثقافة، عمان، 2000، ص: 319.

المطلب الثالث: قواعد وإجراءات القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة:

تأخذ المقاييس والإفصاحات التي تستند إلى القيمة العادلة في الانتشار بشكل متزايد في التطبيق العملي المحاسبي؛ حيث أنها قد تحدث في بنود القوائم المالية بعدد من المداخل (التكلفة، السوق، الدخل) أواستخدام عدة طرق (السعر المعلن، تقنية التقييم)، وتقع على الإدارة مسؤولية اختيار المدخل أو طريقة القياس الملائم الذي يحافظ المحافظة على رأس المال.[1]

وعليه سنوضح في هذا المطلب قواعد وإجراءات القياس المحاسبي وفق نموذج القيمة العادلة من خلال التطرق إلى مختلف مداخل وطرق تحديد القيمة العادلة التي نصت عليها المعايير المحاسبية لكل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).

الفرع الأول: طرق قياس القيمة العادلة

إن الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر المناسب لبيع أصل أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ إجراء القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية والعادية، وفي ضوء ذلك فإنه على إدارة المؤسسة استخدام كل الإمكانيات من أجل إجراء تقييم دقيق يتوافق مع الظروف المحيطة بها؛ حيث تنص معايير المحاسبة الدولية لكل من (FASB/IASB) على التقليل من استخدام المدخلات غير القابلة للتأكد منها وغير الملحوظة، واستخدام المدخلات القابلة للتأكد منها والملحوظة بشكل مباشر. ومن الأمثلة على الأسواق التي تكون فيها المدخلات كافية ويمكن إدراكها وملاحظتها لبعض الأصول والالتزامات المالية وقياسها باستخدام تقنيات ملائمة نجد السوق المالي أوبورصة الأوراق المالية، وأسواق المتعاملين، وأسواق الوسطاء الماليين.[2]

وفي ذات السياق فإنه من المستحسن لو تم تحديد نموذج واحد فقط تعتمد عليه الإدارة في حالة عدم توفر الأصول والالتزامات المتشابهة وذلك من أجل تجنب الاختلافات الممكنة في عملية التقييم والقياس. أما إذا تعذر إجراء قياس القيم العادلة من الناحية العملية فإنه يتم الاستناد إلى القيمة الدفترية في تحديد القيمة العادلة والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.[3]

---

[1] AICPA, ASB. SAS No. 101: **Auditing Fair Value Measurement and Disclosure**, www.cpa2biz.com, AICPA, 2003, USA.

[2] إسماعيل السبتي: **أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والافصاح المحاسبي في المجموعة–دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول**، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016، ص: 138.

[3] نفس المرجع، ص: 130.

وإن قياس القيمة العادلة يتطلب تدرجا معينا لقياس القيمة العادلة. وقد تضمن هذا التدرج حسب مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، ما يلي[1]:

- الأسعار المأخوذة عن **السوق نشطة** هي أفضل شاهد على القيمة العادلة، وتستخدم كأساس للقياس إن كانت متاحة، وتتمثل في ناتج عدد الوحدات التجارية المضروبة في سعر هذه السوق؛ حيث أن السوق النشط (Active Market) هو السوق التي تتوفر فيها جميع الشروط التالية[2]:
  - ✓ جميع الأصناف التي يتم التعامل فيها متجانسة.
  - ✓ يتواجد المشترون والبائعون الراغبون في التعامل عادة في أي وقت.
  - ✓ تكون الأسعار متاحة للجمهور.
- أما إذا لم توجد أسعار السوق فيكون التقدير للقيمة العادلة على أساس أفضل المعلومات المتاحة في هذه الظروف، وتقدير القيمة العادلة يدخل في الاعتبار أسعار الأصول والخصوم المماثلة ونتائج الأساليب الفنية في التقييم إلى الدرجة المتاحة في هذه الظروف، وتشمل أمثلة الأساليب الفنية للتقييم:
  - ✓ القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة.
  - ✓ نماذج تسعير الخيارات (Pricing Models-Option).

أما (IASB) فقد نص على أنه وفي حالة عدم وجود سوق نشط (Not active)، فيكون تقدير القيمة العادلة على أساس أفضل المعلومات المتاحة في ظل الظروف ونتائج أساليب التقييم، وتشمل الأساليب الفنية للتقييم بالإضافة إلى استخدام أحدث معاملات السوق على أساس تجارى بين الأطراف الراغبة والمطلعة النماذج التالية[3]:

- ✓ نموذج تحليل التدفق النقدي المخصوم (Discounted cash flow analysis).
- ✓ نماذج تسعير الخيار (Option pricing models).

كما ينص (IASB) على أنه إذا وجد أسلوب تقييم مستخدم بشكل شائع من قبل المشاركين في السوق لتسعير الأداة وتبين أن ذلك الأسلوب يقدم تقديرات موثوقة (Reliable estimates) للأسعار التي يتم الحصول عليها في معاملات السوق الفعلية (Actual market transactions) يستخدم ذلك الأسلوب.[4]

---

[1] Financial Accounting Standards Board (FASB), **Statement of Financial Accounting Standards No.157, fair value measurements**, Paragraph 5, www.fasb.org.

[2] حماد طارق عبد العال: **مشكلات تحديد الربح الضريبي في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية**، المؤتمر الضريبي الخامس عشر: دور النظام الضريبي المصري في مواجهة الأزمة المالية والاقتصادية العالمية الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، ص:5.

[3] IASB, IASCF. **International Accounting Standard 39, Financial Instruments: Recognition and Measurement**, IFRSs 2006, International Accounting Standard Committee Foundation, London, http://www.iasb.org

[4] Shamkuts Volha, **Fair value accounting**, Bs-thesis in business administration, Faculty of business administration, University of Iceland, Iceland, 2010, p 10.

ولتفعيل القياس على أساس القيمة العادلة فإنه يجب توفر مجموعة من المتطلبات والمقومات الأساسية التالية[1]:

- وجود موضوع التبادل؛
- وجود طرفي التبادل وأطراف غير ذوي علاقة راغبة ومطلعة؛
- تمتع طرفي التبادل بالإرادة الحرة في إجراء التبادل؛
- إلمام طرفي عملية التبادل بجميع الحقائق المرتبطة بهذه العملية؛
- وجود سوق نشط يتعامل في أصناف متجانسة، وأسعار متاحة للجميع؛
- استمرار طرفي التبادل في ممارسة نشاطهما من دون وجود أي اتجاه للتصفية أولتقليص النشاط بصفة جوهرية؛
- تمتع البيئة الاقتصادية المحيطة بطرفي عملية التبادل بالاستقرار النسبي؛
- تقدير المبلغ المناسب باستخدام أساليب مختلفة وفقا للسوق النشط أو غير النشط.

كما يتطلب القياس المحاسبي وفق نموذج القيم العادلة تحديد الثمن الذي سيتم استلامه لبيع أحد الأصول أو الثمن المدفوع لنقل المسؤولية في تاريخ القياس وذلك من خلال[2]:

- عين الأصل أوالمسؤولية التي هي موضوع القياس؛ حيث لا يمكن قياس وتقييم الأصول العاملة بأفضل كفاءة.
- سوق فعال ومستفيد من الأصول أو الالتزامات.
- أسلوب تقييم مناسبة للقياس من خلال النظر في مدى توفر البيانات لتطوير المداخلات التي تمثل الافتراضات لاستخدام المشاركين في السوق في تسعير الأصول والالتزامات فضلا عن مستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

وعليه نستنتج أن القيمة السوقية للسوق النشط تعتبر أفضل أسلوب لقياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية، وفي حالة عدم وجود سوق نشط يتم استخدام أسعار الأصول والخصوم المماثلة، أو استخدام أساليب قياس أخرى باختيار الإدارة؛ مما قد ينتج عنه نتائج غير دقيقة لاستخدام الحكم الشخصي في الحالة الأخيرة.

---

[1] حماد طارق عبد العال: **مشكلات تحديد الربح الضريبي في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص:8.

[2] International Accounting Standards Board. **Fair Value Measurements**. **Exposure Draft, Improving Disclosures about Fair Value Measurements**, May 29, 2009, London, United Kingdom. www.iasb.uk

الفرع الثاني: مداخل ومستويات قياس القيمة العادلة

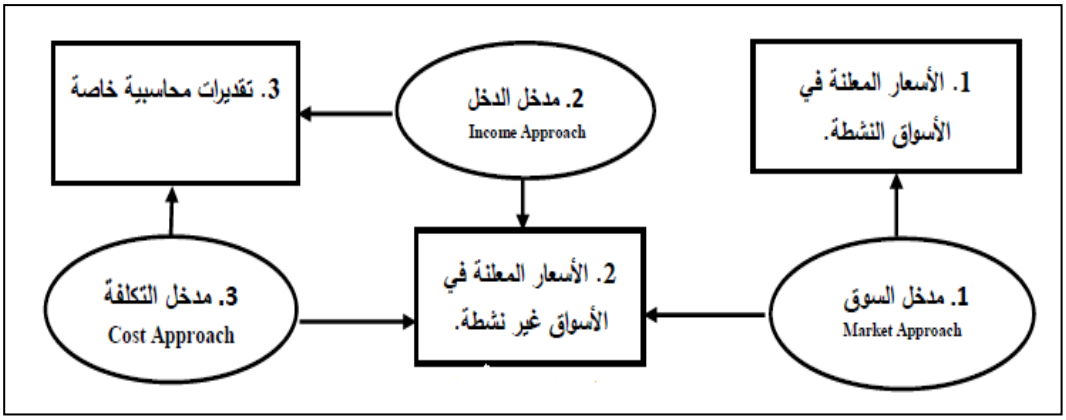
فيما يتعلق بمداخل ومستويات قياس القيمة العادلة فإن المعيار (IFRS 13) الخاص بقياس القيمة العادلة يمثل مشروع تقارب مجلس معايير محاسبة الدولية (IASB) مع مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، بهدف إنشاء مجموعه واحدة من المعايير العالمية لقياس القيمة العادلة ويتطابق إلى حد كبير مع المعيار الامريكي رقم (SFAS157) والذي حدد ثلاثة مداخل لقياس القيمة العادلة وهي:[1]

1. **مدخل السوق:** يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن ملاحظتها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق، بما في ذلك الموجودات المتماثلة أوالمقارنة، والأسعار الملاحظة ومعلومات أخرى منبثقة من العمليات الحقيقية لأصل مطابق أو مشابه أو قابل للمقارنة. ويستعمل هذا المدخل غالبا عند القياس المحاسبي وفق **القيمة القابلة للتحقق** التي تعتمد على استخدام الأسعار وباقي المعلومات التي يتم الحصول عليها من تعاملات السوق المتعلقة بأصول والتزامات مماثلة.
2. **مدخل الدخل:** يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية لقيمة حالية مخصومة (**أساليب القيمة الحالية**) اعتمادا على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية. ويعد مدخل الدخل هو الأكثر شيوعا لتقييم الموجودات طويلة الأجل، وهو قابل للتطبيق مباشرة لأن معظم الموجودات طويلة الأجل ناتجة عن منفعة اقتصادية تعود على مالك الموجود، ويقوم على تقدير القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية.[2]
2. **مدخل التكلفة:** يعتمد هذا المدخل على تحديد التكلفة الجارية لاستبدال الموجود بعد تسويتها بسبب عوامل التقادم؛ إذ يتم قياس الموجود بتكلفة الحصول على موجود بديل بطاقة مشابهة للموجود القائم بالوحدة الاقتصادية في تاريخ قياسي، ويشير هذا المدخل إلى التكلفة الإحلالية. والشكل الموالي يوضح العلاقة بين مداخل قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبية الدولية:

[1] International Accounting Standards Board. **Fair Value Measurements. Exposure Draft**, **Improving Disclosures about Fair Value Measurements,** Op cit.

[2] محمد زرقون وفارس بن يدير: **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد الرابع،2016، ورقلة، الجزائر، ص:06.

الشكل رقم (4.1): العلاقة بين مداخل قياس القيمة العادلة.



المصدر: إعداد الباحث بالاستناد إلى:

KPMG، **Fair Value Measurement**: Questions and Answers، US GAAP and IFRS، December, 2017, P:61.

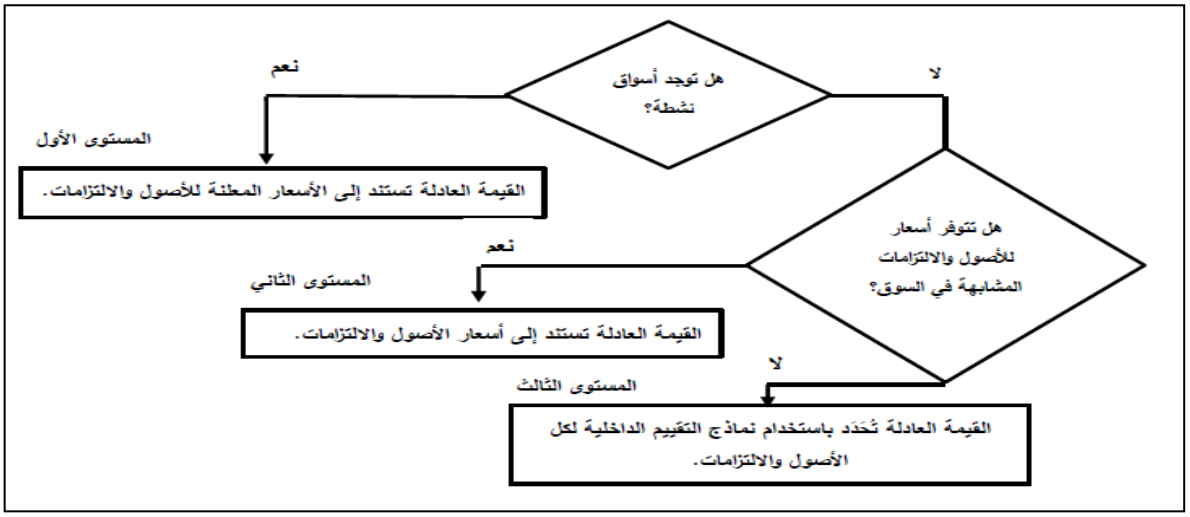
ومن خلال الشكل السابق فإن مدخلات أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة تصف ضمن **ثلاث مستويات** متسلسلة بشكل هرمي حسب أولوية كل صنف، وتتمثل هذه المدخلات فيمايلي[1]:

1. **مدخلات المستوى الأول**: عبارة عن أسعار معلنة (غير معدلة) في السوق النشط للأصول أوالالتزامات المطابقة التي تستطيع الإدارة الوصول إليها في تاريخ القياس؛ حيث أن القيم العادلة هي تلك القيم التي يتم الحصول عليها مباشرة من الأسعار المدرجة في الأسواق النشطة، وتكون هذه القيم أكثر موضوعية وغير متحيزة، والمبني على الأسعار المحددة **للأصول والالتزامات المماثلة**، وهي التي يتم تداولها بصورة نشطة مثل تداول أوراق الاستثمار المالية.
2. **مدخلات المستوى الثاني**: تتمثل مدخلات المستوى الثاني بكافة المدخلات التي لا تعتبر الأسعار معلن عنها والتي يتم تضمينها في المستوى الأول، وتكون هذه المدخلات ملحوظة للأصل أو الالتزام إما بشكل مباشر أو غير مباشر، والقيم العادلة في هذه الحالة هي تلك القيم التي لم يتم الحصول عليها مباشرة من الأسعار المدرجة ولكن يمكن استخلاصها من البيانات السوقية الواضحة، والمبني على أسعار السوق **المحددة للأصول أو الالتزامات المتشابهة** أو ذات العلاقة.
3. **مدخلات المستوى الثالث**: تعتبر مدخلات المستوى الثالث مدخلات غير ملحوظة للأصل أو الالتزام؛ حيث تستخدم هذه المدخلات في حالة عدم توفر المدخلات الملحوظة، والقيم العادلة في هذه الحالة هي تلك القيم التي

[1] اسامة عمر جعارة: **المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبة القيمة العادلة الملائمة والموثوقية مشكلات التطبيق**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد (29)، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 2012، ص:198.

لا يمكن الحصول عليها أوالمستمدة من بيانات السوق يمكن ملاحظتها، ويتم تحديدها باستخدام نماذج التقييم الداخلية. ويمكن تحديد مستويات قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (5.1): مستويات قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية.



المصدر: إعداد الباحث بالاستناد إلى

Financial Accounting Standards Board (FASB), **Statement of Financial Accounting Standards No. 107, Disclosures about Fair Value of Financial Instruments**, Norwalk, Connecticut. 1991.

ومن خلال الشكل السابق يتضح أن المستوى الأول من مستويات قياس القيمة العادلة وعلى الرغم من إمكانية التحقق من تقديراته بسهولة لاعتماده على الأسعار المعلن عنه في السوق النشط، إلا أنه يثير مخاوف كبيرة بسبب إمكانية خفض أو رفع الأسعار بشكل أقل أو أكثر بكثير مما يعتقد البعض أنه القيمة الحقيقية، وهذا بسبب التفاؤل أوالتشاؤم الزائد المرتبط بالسلوك البشري، كما أن المستوى الثالث من مستويات القيمة العادلة صحيح أنه يمكن من تقدير القيمة العادلة في الحالات التي لا يتوفر فيها السعر المعلن عنه في السوق النشط، إلا أنه يتيح إمكانية التلاعب في تقديراته من طرف معدي القوائم المالية. وعليه يتعين على إدارة المؤسسة استخدام أساليب التقييم التي تعتبر ملائمة في ظل الظروف والتي تتوفر لها معلومات كافية لقياس القيمة العادلة، مع زيادة قدر الاستفادة من المدخلات الملحوظة ذات الصلة والتقليل من استخدام المدخلات غير الملحوظة.

تستخدم المدخلات غير القابلة للملاحظة في قياس القيمة العادلة وذلك فقط في المدى الذي تكون فيه المدخلات القابلة للملاحظة غير متوافرة، وتعكس المدخلات غير القابلة للملاحظة الافتراضات الخاصة بالمؤسسة؛ حيث تعد القوائم المالية على أساس الافتراضات التي يستخدمها المشاركين في سوق تسعير الأصل أو الالتزام.[1]والجدول التالي يشرح انواع المدخلات لقياس القيمة العادلة وفق المعيار الدولي (IFRS13).

[1] بوسبعين تسعديت وحسياني عبد المجيد: **محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، 2018، ص: 60.

الجدول رقم (3.1): أنواع المدخلات لقياس القيمة العادلة وفق المعيار الدولي (IFRS13).

نوع المدخلات	طبيعتها
المدخلات الملحوظة: هي المدخلات التي يعتمد عليها في المستوى 1و2 عند قياس القيمة العادلة، ويتم صياغتها باستخدام بيانات السوق، وتنقسم:	أ. مدخلات قابلة للملاحظة (السعر المعلن في السوق النشط)، إن مدخلات المستوى الأول تتمثل في الأسعار المعلنة أو القيمة السوقية للأصول أو الالتزامات **المطابقة** والتي لدى المؤسسة القدرة على الحصول عليها في تاريخ القياس، ويتمثل السوق النشط في السوق المماثلة السوق الأوراق المالية الكفء.
	ب.مدخلات قابلة لملاحظة (بخلاف السعر المعلن)، إذا تعذر الحصول على الأسعار المعلنة في سوق نشط وفقا للمستوى الأول فإنه يتم اللجوء إلى مدخلات المستوى الثاني وهي تشمل ما يلي: ▪ الأسعار المعلنة للأصول والالتزامات **المماثلة** في الأسواق النشطة؛ ▪ الأسعار المعلنة للأصول والالتزامات المطابقة أو المماثلة في الأسواق غير النشطة، وهي الأسواق التي يوجد فيها القليل من المعاملات على الأصل أو الالتزام أو أسعار غير حالية معلنة.
المدخلات غير الملحوظة:	وهي المدخلات التي لا توفر لها بيانات السوق والتي تم صياغتها باستخدام افضل المعلومات المتوفر بخصوص الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل او الالتزام.

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على بوسبعين تسعديت وحسياني عبد المجيد: محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

وتنشأ معظم القضايا العملية لتطبيقات محاسبة القيمة العادلة في المستوى الثالث وأحيانا المستوى الثاني هو الأقل تفصيلاً والمبني على تقديرات الإدارة ولا تستخدم إلا في حالة عدم توفر تقديرات المستويين الأول والثاني وتعد تقديرات المستويين الثاني أو الثالث غير موضوعية وخاضعة للتلاعب ومن الصعب تدقيقها.[1]

المبحث الرابع: معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي وأسس المفاضلة بين البدائل المحاسبية:

مع تزايد الرغبة في وجود منهج معياري محاسبي في القياس يحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ويساعد في الوقوف على المركز المالي الحقيقي للمؤسسات يمكن من متخذي القرارات الاعتماد على تلك المعلومات، توجه كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولية نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. وعليه سوف نستعرض في هذا المبحث أهم المعايير المحاسبية التي تتضمن بدائل القياس المحاسبي عند تقييم بنود القوائم المالية من خلال عرض متطلبات الاعتراف والقياس وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS) باعتبار أن النظام المحاسبي في الجزائر تبنى هذه المعايير، بالإضافة التطرق إلى أسس المفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي.

[1] ثابت حسان ثابت، عبد الواحد غازي محمد: **التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 2014، ص: 374.

المطلب الأول: معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي

إن الهدف من إصدار معايير المحاسبة الدولية هو تقليل الاجتهاد والأحكام الشخصية وحالات الاختلاف في الممارسة المحاسبية لنفس الظروف المتشابهة التي تعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني وتحديد طبيعته. ومن خلال هذا قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معايير تختص بالقياس المحاسبي لتوضح الأسس التي يتم على أساسها قياس مختلف بنود عناصر القوائم المالية، من القياس الأولي وصولا إلى القياس اللاحق وهذا ما سيتم شرحه في هذا المطلب.

الفرع الأول: المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالاستثمارات والأصول الثابتة

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى المعايير المحاسبية المتعلقة بالممتلكات والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة والمخزونات، والاستثمارات العقارية والزراعة.

1. المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) الخاص بالممتلكات والآلات والمعدات:

يشمل هذا المعيار الأصول الثابتة المادية (الممتلكات، التجهيزات والمعدات)، وهي الأصول التي تحتفظ بها المؤسسة لاستخدامها في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع أو الخدمات أوالأغراض الإدارية، ويتوقع أن تستخدم لفترة تتجاوز السنة، ومن بين الأمثلة لهذه الاستثمارات الأراضي والمباني، والآلات والسفن، والطائرات والسيارات والأثاث والتركيبات والمعدات المكتبية، ويمكن اعتبار الممتلكات والتجهيزات والمعدات أصلا في الحالات التالية:

- حينما يحتمل أن تتدفق إلى المؤسسة منافع اقتصادية متعلقة بالأصل.
- عندما يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به.[1]

1-1 القياس الأولي: يتم إثبات الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية والتي تعتبر أساس القياس المبدئي وأحد بديلين للقياس اللاحق (التكلفة أو إعادة التقييم)، وقد تكون هذه الأصول قابلة للاهتلاك مثل المباني والسيارات والأثاث وغيرها، وقد تكون غير قابلة للاهتلاك مثل الأراضي. وقد تم إقرار الانخفاض في قيمة الأصول بموجب المعيار(IAS36) وذلك لعدم كفاية الإهتلاك أو الإطفاء السنوي لمقابلة التناقص الحقيقي في قيمة الأصل.[2]وتتمثل عناصر تكلفة الأصول الثابتة وحسب كل حالة كما يلي:

أ. عند الشراء: تتضمن:

- سعر الشراء؛ والذي يشمل رسوم الاستيراد والضرائب على المشتريات غير القابلة للاسترداد بعد طرح الخصومات التجارية والتخفيضات.
- أي تكاليف تعود بشكل مباشر إلى جلب الأصل إلى الموقع وبالحالة اللازمة له ليكون قابلا للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة.

---

[1] Laurent Bailly, **comprendre les IFRS**, Maxima, France paris, 2005, pp: 33-46

[2] خالد جمال الجعارات: **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الطبعة (2)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص: 399.

- التقدير الأولي لتكاليف تفكيك ونقل البند وإعادة الموقع الذي يوجد به إلى ما كان عليه، وهو عبارة عن الالتزام الذي تتحمله المؤسسة عندما يقتني الأصل أوعندما يستخدم خلال فترة معينة.

ب. تكلفة الأصل المشيد الداخلية:

تقاس تكلفة الأصل المشيد الداخلية باستخدام نفس المبادئ السابقة للأصل المقتني. وتستبعد أي أرباح داخلية عندما يصبح الأصل جاهز للاستخدام. أما التكاليف غير العادية للفاقد (تكاليف بداية النشاط) لا تدخل ضمن تكلفة الأصل. بينما تدخل تكلفة الفوائد ضمن التكلفة وفقا لضوابط المعيار المحاسبي (IAS 23).

ج. اقتناء الأصول بالتبادل:

عند اقتناء العقارات أو الآلات أو المعدات بالتبادل مقابل الأصل أوالأصول غير النقدية، أو مزيج من الأصول النقدية وغير النقدية يتم إثباتها بقيمتها العادلة أوالقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه مع إثبات المكاسب والخسائر جراء هذا التبادل، ويكون ذلك بتحقق شرطين مهمين؛ أولهما أن تكون العملية ذات جوهر اقتصادي، وثانيهما أن يكون من الممكن قياس القيمة العادلة بدرجة من الثقة وبعدم تحقق هاذين الشرطين يثبت الأصل بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

1-2. القياس اللاحق: بعد إثبات العقارات والآلات والمعدات بالتكلفة، يتم إتباع إحدى النموذجين؛ إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقويم لمعالجة التغير الحاصل في قيمة الأصل بعد امتلاكه، ويحق للمؤسسة عند تطبيقها لمنهج القيمة العادلة في قياس أصولها الثابتة أن تختار ما بين أسلوب التكلفة وفق الفقرة (30) أو إعادة التقييم وفق الفقرة (31) كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها على كل بنود تلك الأصول وهي كما يلي[1]:

1-2-1. نموذج التكلفة: وهو تكلفة الأصل عند القياس الأولي المطروح منها؛ أي مجمع إهتلاك وأي مجمع خسائر القيمة.

1-2-2. نموذج إعادة التقييم: بعد الاعتراف الأولى يدرج الأصل على أساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي مجمع إهتلاك لاحق وأية خسارة مجمعة لاحقة ناتجة عن الخسارة في القيمة، وتكون إعادة التقويم بتعديل مجمع إهلاك الأصل بإحدى الطريقتين :

- ✓ **الطريقة الأولى:** تعديل مجمع الإهتلاك بما يتناسب مع التغير في القيمة الدفترية للأصل بحيث تصبح القيمة الدفترية مساوية للقيمة العادلة بعد التقييم.
- ✓ **الطريقة الثانية:** إلغاء مجمع الإهتلاك أو تخفيضه بهدف تخفيض القيمة الدفترية للأصل؛ بحيث تصبح مساوية للقيمة العادلة بعد إعادة التقييم.

---

[1] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: **مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي**، مجموعة اختبار السوكبا (SOCPA)، الإصدار السابع عشر، 2018، ص:13.

ويتم تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة كما يلي[1]:

- الممتلكات كالأرضي والمباني تقيم عادة بقيمتها السوقية وفقا لاستخداماتها الحالية والقائمة على افتراض مسبق بأن استخداماتها سيستمر إما في نفس المؤسسة أو مؤسسة مماثلة، وعادة ما يتم تحديد هذه القيمة من قبل خبراء تقييم مؤهلين مهنيا.
- الآلات والمعدات تقيم عادة بقيمتها العادلة المحددة عن طريق التقييم والمتمثلة بالقيمة السوقية، وعندما لا تتوافر قرينة عن القيمة السوقية إما بسبب الطبيعة الخاصة للممتلكات والآلات والمعدات أو بسبب أنها نادرا ما تباع، فيتم تقييمها في مثل هذه الأحوال بقيمتها الإستبدالية بعد طرح الإهتلاك.

1-3. إعادة تقويم الأصل بعد تغير قيمة الأصل الدفترية إما بالزيادة أو الانخفاض:

حيث نصت الفقرة (27) و(33) من هذا المعيار على أنه بعد الاعتراف الأولي بالأصل يجب أن يظهر بند الممتلكات والمصانع والمعدات بمبلغ إعادة التقييم التي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم، مطروحا منها أي إهتلاك متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة، في حين يجب تسجيل الزيادة في قيمة الممتلكات والمعدات الناتجة عن إعادة التقييم في حقوق الملكية تحت مسمى فائض إعادة التقييم. ويتم الاعتراف المحاسبي بمبلغ الزيادة الناتجة عن إعادة التقييم كدخل (عندما يكون قد تم تسجيلها كخسائر سابقا) بحيث لا تتجاوز الزيادة المعترف بها كدخل قيمة نقص سابق لإعادة تقييم البند نفسه الذي كان قد تم الاعتراف به سابقا كمصروف.[2] أي أن الزيادة تعالج في حساب فائض إعادة التقويم في الدخل الشامل ضمن بند منفصل في حقوق الملكية، ويمكن أن تعالج الزيادة ضمن الربح والخسارة بالقدر الذي يعكس انخفاض سابق أثبت ضمن الربح والخسارة الانخفاض.

وإذا نتج عن إعادة التقييم انخفاض في قيمة الأصل فإنه يعترف بالانخفاض كخسائر في حساب الأرباح والخسائر، وإذا كان هناك فائض إعادة تقييم لنفس الأصل في سنوات سابقة فإنه يتم خصم تلك الخسارة من الفائض أولا وفي حدود الفائض والزيادة عن ذلك ترحل إلى حساب الأرباح والخسائر. ويعتمد تكرار إعادة التقييم على التغيرات في القيمة العادلة لعناصر الاستثمارات موضع إعادة التقييم، فحينما تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه بشكل جوهري عن قيمته الدفترية فإنه يصبح ضروريا إجراء إعادة تقييم آخر؛ بحيث تواجه بعض عناصر الاستثمارات تغيرات متقلبة كبيرة في قيمتها العادلة وهذا يتطلب إعادة تقييم سنوية، ولا يكون هذا الإجراء

[1] International Accounting Standards Board Committee Foundation (IASCF) (2009) , **IAS 16** , Property, Plant and Equipment, International Financial Reporting Standards, London, UK, January, P 9. www.iasb.org.

[2] Bruce et al, **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, **Interpretation**, John Wily & sons Inc, Hoboken, New Jersey, 2012, P 29.

ضروريا بالنسبة لعناصر الاستثمارات التي لا تواجه تغييرات كبيرة في قيمتها العادلة، وبدلا عن ذلك فقد يكتفي بإجراء إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات.[1] ويتم مراعات الآتي[2]:

- عند إعادة تقييم بند فإن الفئة الكاملة التي ينتمي إليها الأصل يتم إعادة تقييمها.
- يجب إعادة تقييم الأصول بانتظام، للدرجة التي لا يحدث فيها اختلاف جوهري بين القيمة الدفترية المعدلة (الظاهرة في الدفاتر) والقيمة العادلة.

2. المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) الأصول غير ملموسة:

الأصل غير الملموس هو أصل محدد غير نقدي ليس له وجود مادي يتم السيطرة عليه بواسطة المؤسسة كنتيجة لأحداث سابقة (كالشراء أو البناء الذاتي)، ويتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منه (تدفقات نقدية داخلة).[3] وتندرج شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس وكذا شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس المطور داخليا وفق مايلي[4]:

أ. الشروط الاعتراف بالأصل غير الملموس:

يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس إذا توفرت الشروط التالية:

- قابلية الأصل للتحديد، وإمكانية التحكم في الأصل.
- إمكانية قياس الأصل بصورة موثوق بها.
- تولد منافع اقتصادية مستقبلية (مثل الإيرادات أو تخفيض التكاليف المستقبلية).

ب. شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس المطور داخليا:

يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس الناتج عن التطوير إذا توفرت للمؤسسة ما يلي:

- دراسة جدوى فنية لاستكمال الأصل غير الملموس بما يجعله متاحة للبيع أو الاستخدام.
- توافر النية لدى المؤسسة لاستكمال الأصل غير الملموس لاستخدامه أو لبيعه.
- قدرة المؤسسة على استخدام أو بيع الأصل الملموس.
- تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس سوف يكون قادر على تحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة، ومدى توافر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى الكافية لاستكمال أوبيع الأصل غير الملموس.
- قدرة المؤسسة على قياس النفقات المنسوبة للأصل غير الملموس خلال فترة التطوير بدرجة موثوق بها.

---

[1] شعيب شنوف: **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ (IAS/IFRS) والنظام المحاسبي المالي (SCF)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2016، ص: 237.

[2] ربيرتو كمال: **معايير المحاسبية الدولية**، CMA، CFM، CA، PMP، ص: 162. الموقع:
https://fr.scribd.com/doc/132490746/IFRS-in-Arabic

[3] الجعارات خالد جمال: **مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015**، مطبعة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص:25.

[4] ربيرتو كمال: **معايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 198، 205.

2-1. القياس الأولي: ويطبق بشأنه الاعتبارات التالية[1]:

- يتم قياس الأصول غير الملموسة مبدئيا بالتكلفة، وتتضمن التكلفة ثمن الشراء إضافة إلى أي تكاليف أخرى لازمة لإحضار الأصل للاستخدام المقصود كالرسوم الجمركية، الضرائب غير القابلة للاسترداد مطروحا منها أي الخصومات، وكذلك التكاليف ذات العلاقة بتجهيز الأصل للاستخدام كمنافع الموظفين والرسوم الفنية وتكاليف الفحص، ومنه تشمل تكلفة الأصل غير الملموس الآتي:
- سعر شرائها بما في ذلك رسوم الاستيراد والضرائب المشتريات غير القابلة للاسترداد بعد طرح الخصومات التجارية والتخفيضات.
- التكاليف التي تدخل بشكل مباشر في إعداد الأصل للاستخدام المقصود له، مثل تكاليف اختبار عمل الأصل، التكاليف المهنية، تكاليف منافع الموظفين المرتبطة بالأصل حتى يكون صالح للاستخدام. وإذا تم اقتناء الأصل غير الملموس بموجب عملية تبادل مع أصل آخر فإنه يتم قياس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة إلا إذا كانت عملية التبادل تفتقر إلى الطابع التجاري أوأن القيمة العادلة لا يمكن قياسها بموثوقية، ففي هذه الحالة يتم قياس الأصل غير الملموس بالقيمة المرحلة* للأصل المستغنى عنه وأي تعويضات يتم استلامها عن خسائر الانخفاض أو خسائر التخلص من الأصل يجب الاعتراف بها في قائمة الأرباح أوالخسائر.
- يتم قياس تكلفة الأصول غير الملموسة المنتجة داخلية بمبلغ النفقات التي تم إنفاقها من التاريخ الذي بدأ فيه الاعتراف بالأصل غير الملموس ولا يتم رد النفقات التي تم إقرارها كالمصروفات في القوائم السنوية السابقة. وتتكون تكلفة الأصل غير الملموس المنتجة داخلية من كافة النفقات التي يمكن أن تنسب أوتخصص بشكل مباشر أوالتي يمكن تحميلها طبقا للأساس المقبول والثابت من أجل تكوين الأصل أوإنتاجه وإعداده للاستخدام في الغرض المعد له. وقد تشمل التكلفة ما يلي[2]:
  - ✓ النفقات الخاصة بالموارد والخدمات المستخدمة في إنتاج الأصل غير الملموس.
  - ✓ المرتبات والتكاليف الأخرى المباشرة المستخدمة في إنتاج الأصل.
  - ✓ التراخيص التي تم استخدامها في إنتاج الأصل.
  - ✓ نصيب من التكاليف غير المباشرة الثابتة.
  - ✓ تكلفة الأصل كجزء من عملية التجميع؛ وذلك عندما يقتني الأصل غير الملموس ضمن عملية تجميع الأعمال، يتم قياسه بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ وفقا للمعيار (IFRS3).

---

[1] خالد جمال الجعارات: **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، مرجع سبق ذكره، ص:361.

* القيمة المرحلة = التكلفة ناقصا الإهتلاك المتراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة

[2] ربيرتو كمال: **معايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص: 207.

- الأصول غير الملموسة المكتسبة عن طريق الإعانة الحكومية؛ وهناك طريقتان للإثبات[1]:
  - ✓ إثبات كلا من الأصل غير الملموس والإعانة الحكومية بالقيمة العادلة.
  - ✓ إثبات الأصل غير الملموس بالقيمة الاسمية، ويضاف إليه بعد ذلك أي نفقة لها علاقة بتجهيز الأصل للاستخدام المقصود به وفقا لـ (IAS20).
- تأجيل الدفع عند اقتناء الأصل؛ إذا تم اقتناء الأصل غير الملموس وتجاوزت مدة الدفع مدد الائتمان العادية فإن تكلفته تتمثل في السعر النقدي المعادل للمبالغ التي يجب دفعها لسداد الالتزام، والفرق بين هذه القيمة ومجموع المبالغ الواجب دفعها تثبت على أنها تكلفة تمويل مؤجلة تطفأ على مدى فترة الائتمان.
- لا تعتبر البنود التالية ضمن مكونات التكلفة للأصل غير الملموس[2]:
  - ✓ نفقات البيع والنفقات الإدارية والنفقات العامة الأخرى.
  - ✓ الخسائر الناتجة عن عمليات التشغيل الأولية التي تم تكبدها قبل أن يحقق الأصل الأداء المخطط له.
  - ✓ النفقات المتعلقة بتدريب العاملين من أجل تشغيل الأصل.
  - ✓ تكاليف التعريف بالمنتجات أوالخدمات الجديدة كالإعلان، وتكاليف الأعمال الجديدة والتكاليف الإدارية.

2-2. القياس اللاحق: بعد إثبات قيمة الأصل غير الملموس يتم اتباع إحدى النموذجين؛ إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقويم لمعالجة التغير الحاصل في قيمة الأصل بعد امتلاكه، ويجب على المؤسسة أن تختار بين أسلوب التكلفة ونموذج إعادة التقييم لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة:

1-2-1.نموذج التكلفة: بعد الاعتراف المبدئي بالأصول غير الملموسة فإن المعاملة الأصيلة هي وجوب تسجيل الأصل غير الملموس بالتكلفة ناقصا لمصاريف الإهتلاك وخسائر الانخفاض، ويجب افتراض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس هي الصفر، إلا إذا كان هناك التزام من قبل طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره النافع أوهناك سوق نشط لمثل هذا الأصل، ويمكن تحديد هذه القيمة المتبقية استنادا إلى هذا السوق الذي يفترض وجوده عند نهاية عمر الأصل، أوفي الحالة التي يتوقع أن يتم التخلص من الأصل قبل انتهاء عمره الاقتصادي، ويجب إعادة تقدير القيمة المتبقية في تاريخ إعداد قائمة الميزانية ويتم الاعتراف بأي تغيرات فيها كالتغير في التقدير استنادا إلى المعيار(IAS 8).[3]

---

[1] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: **مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي**، مرجع سبق ذكره، ص:18.

[2] ريبرتو كمال: **معايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص: 208.

[3] خالد جمال الجعارات: **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، مرجع سبق ذكره، ص:361.

1-2-2. نموذج إعادة التقويم: بعد الاعتراف الأولى يدرج الأصل غير الملموس على أساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي مجمع إهتلاك لاحق وأية خسارة مجمعة لاحقة ناتجة عن الخسارة في القيمة، ويجب أن يتم ذلك التقويم بشكل منتظم حتى لا يكون الفرق بين القيمة الدفترية للأصل غير الملموس والقيمة العادلة ذو أهمية نسبية، ويسمح بنموذج إعادة التقييم، وفي هذه الحالة يكون المرجع الوحيد لتحديد القيمة العادلة هو الأسعار المأخوذة من سوق النشط (المعيار الدولي رقم 38 فقرة 75)، فان لم يعد ممكن تحديد القيمة السوقية في فترات لاحقة، فتكون القيمة العادلة هي سعر السوق المحدد في آخر عملية إعادة التقييم مطروحا منه أي إطفاء متراكم أو خسائر لانخفاض القيمة اللاحقة لتاريخ إعادة التقييم المعتمدة.[1] وتتمثل القيمة العادلة للأصول غير الملموسة كما يلي[2]:

- الأسعار المدرجة في السوق النشط هو أفضل مقياس للقيمة العادلة، وعادة ما يكون هذا سعر العرض الحالي.
- قد يوفر سعر أحدث العملية المماثلة أساس يمكن بناء عليه القيمة العادلة، بشرط عدم حدوث تغير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ العملية وتاريخ تقييم الأصل.
- القيم الممكنة احتسابها من خلال استخدام أساليب التقييم التي طورتها مشاريع معينة تشارك بانتظام في شراء الموجودات غير الملموسة وبيعها. وتكون إعادة التقويم بتعديل مجمع إهتلاك الأصل بإحدى الطريقتين:
- **الطريقة الأولى:** تعديل مجمع الإهتلاك بما يتناسب مع التغير في القيمة الدفترية للأصل؛ بحيث تصبح القيمة الدفترية مساوية للقيمة العادلة بعد التقييم.
- **الطريقة الثانية:** إلغاء مجمع الإهتلاك أوتخفيضه بهدف تخفيض القيمة الدفترية للأصل؛ بحيث تصبح مساوية للقيمة العادلة بعد التقويم.

بعد إعادة تقويم الأصل تتغير قيمة الأصيل الدفترية إما بالزيادة أوالانخفاض:

- **الزيادة:** تعالج الزيادة في حساب فائض لإعادة التقويم في الدخل الشامل ضمن حقوق الملكية. ويمكن أن نعالج الزيادة ضمن الربح والخسارة بالقدر الذي يعكس انخفاض سابق أثبت ضمن الربح والخسارة.
- **الانخفاض:** يعالج الانخفاض إن لم يسبق بزيادة ضمن الربح والخسارة. ويمكن أن يعالج كتخفيض لحساب فائض إعادة التقويم وما يزيد عنه يثبت في الربح والخسارة.[3]

ويتوقع أن يكون السوق النشط للأصول غير الملموسة نادرة، ولكن يمكن أن يوجد في حالة المتاجرة بناء على أسس منتظمة، ومن الأصول التي يمكن أن يكون لها السوق النشط[4]:

---

[1] حماد طارق عبد العال: **مشكلات تحديد الربح الضريبي في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص:9.

[2] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: **معايير المحاسبة الدولية**، عمان، الأردن ،2001، المعيار IAS 38، ص:1088.

[3] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: **مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي**، مرجع سبق ذكره، ص:18.

[4] خالد جمال الجعارات: **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، مرجع سبق ذكره، ص:361.

- ✓ الحصص الإنتاجية.
- ✓ رخص الصيد.
- ✓ رخص سيارات الأجرة.

3. المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) المخزونات:

يحدد المعيار متطلبات القياس والعرض والإفصاح عن المخزونات في القوائم المالية لجميع المنشآت الهادفة للربح؛ بحيث يحدد أسس قياس تكلفة المخزون، وتحديد تكلفة البضاعة المستهلكة، وتحديد قيمة المخزون نهاية الفترة. وتتمثل المخزونات في الموجودات التالية:

- موجودات يتم الاحتفاظ بها لغايات البيع في سياق النشاط العادي.
- الموجودات قيد التصنيع لغرض البيع.
- المواد الاستهلاكية المساهمة في تحقيق الإيراد (مثل: قطع الغيار، مواد الصيانة، مواد التسميد في المزارع).

ومنه يضم المخزون البضائع المشتراة لغرض إعادة البيع، على سبيل المثال البضائع المشتراة من قبل تجار التجزئة لغاية إعادة البيع، كما يضم المخزون كذلك البضائع تامة الصنع أوتلك التي تحت التصنيع من قبل المؤسسة، كما يضم المواد الأولية واللوازم التي تنتظر الاستخدام في العملية الإنتاجية، أما في حالة مقدم الخدمة فإن المخزون يضم تكاليف الخدمة.

لا يطبق المعيار على:

- الأدوات المالية، وعقود الإنشاء (ما كان تحت العمل منها).
- المحاصيل الزراعية، والأصول المستغني عنها لا تصنف كمخزون في حال إيداعها في المستودع بغرض بيعها.

3-1. القياس الأولى: يتم قياس المخزونات بالتكلفة وتشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل وأي تكاليف تنفق لجلب المخزون ووضعه في حالته ومكانه الحالي، وتحدد تكلفة المخزون المخصص لمشروعا معين باستخدام طريقة التحديد الانفرادي (التمييز العيني)، أما المخزون غير المخصص فتحدد تكلفته بطريقة الوارد أولا الصادر أولا أو المتوسط المرجح، وعندما يباع المخزون يجب الاعتراف بالقيمة المدرجة لهذا المخزون كمصروف في الفترة التي تم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به. أما تنزيل المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق أو تخفيضه بأي خسائر مرتبطة بالمخزون فيعترف بها كمصروف في الفترة التي حدث فيها التنزيل أوالخسارة، أما عكس أي تنزيل فيعترف به تخفيض المبلغ المخزون المعترف به كمصروف (تكلفة البضاعة المباعة) في الفترة التي حصل فيها العكس، وعند جرد المخزون فإن الاعتبار الحاسم هو ملكية المخزون وليس بالضرورة الحيازة.[1]

[1] عبد الحميد مانع الصيح، يوسف عبده راشد الرباعي: **ملخص المعايير المحاسبية الدولية**، 2016، ص: 5.

صيغ احتساب تكلفة المخزون [1]:

- التمييز العيني (يستخدم إذا كان بنود المخزون قابل للفصل والتمييز).
- متوسط التكلفة والوارد أولا الصادر أولا (يستخدم إذا كان بنود المخزون غير قابلة للفصل والتمييز).

وتتمثل عناصر تكلفة الأصول الثابتة وحسب كل حالة كما يلي:

أ. المخزون المقتنى[2]:

- تكلفة الشراء (بما فيها الضرائب، النقل، الرسوم الجمركية، ... إلخ) صافية بعد الخصم التجاري.
- تكاليف التحويل تتضمن الأعباء الصناعية الإضافية (المتغيرة والثابتة).
- التكاليف الأخرى:
  - ✓ الكميات غير العادية من المواد التالفة.
  - ✓ تكاليف التخزين (إلا إذا كانت ضرورية في العملية الإنتاجية).
  - ✓ المصاريف الإدارية غير المتعلقة بعملية الإنتاج.
  - ✓ المصاريف البيعية.
  - ✓ فروقات العملة الأجنبية الناتجة عن الحصول على المخزون المقيم بالعملة الأجنبية.
  - ✓ تكاليف الاقتراض والتي تنتج عندما يتم شراء المخزون من خلال المدفوعات المؤجلة.

ب. المخزون الذي تصنعه المؤسسة:

ويتضمن ثمن الشراء مضاف إليه تكاليف التحويل والتشكيل المباشرة وغير المباشرة المدفوعة لإيصال المنتج لحالته ومكانه الذي هو فيه شرط أن توزع التكاليف الإضافية الثابتة والمتغيرة على أسس منتظمة.

3-2. القياس اللاحق: يتم قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق* أيهما أقل، حيث لا يجوز أن يظهر الأصل بقيمة تزيد عن قيمته التي يمكن تحصيلها من البيع أو الاستخدام، ويحدث هذا الانخفاض في قيمة المخزون لأسباب عدة كالتلف أوالتقدم التكنولوجي أوانخفاض أسعار المواد الأولية أوطرح البدائل السوقية لبنود المخزون ونحو ذلك. ويتم تحديد القيمة القابلة للتحقق على مستوى كل بند من بنود المخزون (item - by - item bass)، ولكن أحيانا كأسلوب بديل يمكن تحديد القيمة القابلة للتحقق على مستوى مجموعة بنود معينة مماثلة أو ذات علاقة، وليس من المناسب تصنيف بنود المخزون على أساس القطاعات الجغرافية أوالصناعية.

---

[1] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: **مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي**، مرجع سبق ذكره، ص:47.

[2] وليد عبد القادر، حسام الدين خداش: **المعايير المحاسبية الدولية**، ط1، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2013، ص: 100.

*__صافي القيمة القابلة للتحقق__: هو سعر البيع التقدير خلال النشاط العادي للمنشأة مطروحا منه تكاليف إنتاج المخزون والتكاليف المتوقع تكبدها لإتمام بيعه.

3-3. قياس القيمة القابلة للتحقق: تعتمد تقديرات القيمة القابلة للتحقق على العوامل التالية[1]:

- الأدلة الواقعية والموثوقة للقيمة القابلة للتحقق لبنود المخزون.
- التغيرات في الأسعار أوالتكاليف المرتبطة مباشرة بالأحداث الناشئة بعد تاريخ الإبلاغ المالي التي تؤكد الأحداث في نهاية فترة الإبلاغ المالي.
- الغرض أو السبب لاقتناء المخزون.
- لا يتم تخفيض تكلفة المواد الخام أو المهملات الأخرى المقتناة لغاية الاستخدام في الإنتاج لما دون التكلفة إذا أمكن أوكان متوقعا بيع السلع المنتجة من تلك المواد بسعر مساو أوأعلى من التكلفة وبخلاف ذلك يتم تخفيضها إلى القيمة القابلة للتحقق، وقد تكون تكلفة الاستبدال في هذه الحالة أفضل دليل على القيمة القابلة للتحقق.
- يتم عكس خسائر الانخفاض في التكلفة عند تقدير القيمة القابلة للتحقق إذا حدثت هناك تغيرات في الظروف الاقتصادية للتوصل إلى قيمة مرحلة مساوية للقيمة الأقل من بين التكلفة أوالقيمة القابلة للتحقق.

4. المعيار المحاسبي الدولي رقم (40) الاستثمارات العقارية:

يتطرق المعيار إلى الأصول غير المتداولة (المباني والأراضي) التي تقتنيها المؤسسة لأغراض استثمارها وليس لأغراض استخدامها في العمليات الإنتاجية والتشغيلية للمؤسسة والتي يطلق عليها الممتلكات المستثمرة أوالاستثمارات العقارية، وتتمثل في الممتلكات (أرض أومبنى أو جزء من مبنى أو كلاهما)، وتقتنى (بواسطة المالك أو بواسطة المستأجر استئجارا تمويليا) للحصول على عوائد إيجار أو لتحسين رأس المال أوكلاهما وليس من أجل الاستخدام الإنتاج أوالتزويد بسلع أو خدمات أو لأغراض إدارية أو للبيع في المسار العادي للأعمال.[2]

نطاق المعيار:

- تأجير العقار للغير والحصول على إيراد التأجير.
- الاحتفاظ بالعقار لفترة طويلة والاستفادة من ارتفاع قيمته السوقية، لتحقيق الأرباح الرأسمالية عند البيع.

لا ينطبق المعيار على:

- العقارات التي تستخدم في توريد أو تصنيع البضائع، أوالتي تستخدم للخدمات الإدارية.
- العقارات التي يتم بيعها في سياق الأعمال العادية.

---

[1] خالد جمال الجعارات: **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، مرجع سبق ذكره، ص:586.

[2] لخضر علاوي: **معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS**، Pages Bleues، الجزائر، 2012 ، ص:173.

4-1. القياس الأولي: يتم قياس الممتلكات المستثمرة مبدئيا بالتكلفة، بما في ذلك تكاليف العمليات المرتبطة بها أي تحدد تكلفة الأصل بثمن شرائه بالإضافة إلى أي مصاريف أخرى تنفق عليه حتى يتم استخدامه، ويجب ألا تتضمن هذه التكاليف تكاليف التأسيس، والخسائر التشغيلية الأولية التي تتحملها قبل تحقيق الممتلكات الاستثمارية المستوى المخطط له من الاستخدام. [1]

بالنسبة لعمليات التبادل غير النقدي يتم قياس العقار الاستثماري بالقيمة العادلة إذا كان له مضمون تجاري ويمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية، وغير ذلك يتم القياس بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه. أما إذا تم تأجيل الدفع مقابل العقار الاستثماري بشروط ائتمان تتجاوز الائتمان العادي فإن تكلفته تتمثل في السعر النقدي المعادل للمبالغ التي يجب دفعها لسداد الالتزام، والفرق بين هذه القيمة ومجموع المبالغ الواجب دفعها تثبت على أنها تكلفة تمويل مؤجلة تطفأ على مدى فترة الائتمان.[2]

4-2. القياس اللاحق: يجيز المعيار (IAS40) للمنشآت الاختيار بين نموذجين للقياس اللاحق وهما؛ نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة، ويجب أن يتبنى نموذج واحد لكامل الممتلكات المستثمرة في المؤسسة، ويجوز التغيير فقط بين النموذجين إذا أدى إلى عرض أكثر ملائمة.

4-2-1. نموذج التكلفة (Cost model): بعد الاعتراف الأولي بالممتلكات المستثمرة يتم التعامل معها بموجب نموذج التكلفة كما يتضمنه المعيار (IAS16) المتعلق بالممتلكات والمنشآت والمعدات؛ أي التعرض بالتكلفة ناقصا الإهتلاك المتراكم والخسائر الانخفاض المتراكمة.

4-2-2. نموذج القيمة العادلة (Fair value model): ويتم مراعاة الأمور التالية فيما يتعلق بهذا النموذج[3]:

- يتم قياس الممتلكات المستثمرة بالقيمة العادلة، والتي تمثل القيمة التي يمكن بيع الممتلكات بها بين مشاركين في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس.
- يجب أن تعكس القيمة العادلة ظروف وضع السوق الحقيقي في تاريخ إعداد جدول الميزانية، ويعتبر أفضل دليل على القيمة العادلة الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلك مماثل من نفس الموقع والظروف، ويخضع للإيجار مماثل وترتيبات أخرى مماثلة.

---

[1] هواري معراج، حديدي آدم: **إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح للقوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

[2] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: **مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي**، مرجع سبق ذكره، ص:22.

[3] لخضر علاوي: **معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS**، مرجع سبق ذكره، ص:174.

- يعتبر السعر السوقي أفضل محدد للقيمة العادلة، ويعبر السعر السوقي هنا عن السعر الأكثر احتمالا والممكن الحصول عليه على نحو معقول من السوق، يمثل أفضل سعر قد يحصل عليه في ظل ظروف السوق العادية دون أي تضخم أو تخفيض في ظل ظروف خاصة.
- إذا لم يوجد سوق تنشيط الممتلكات المشابهة في الموقع والحالة، فالشروط التعاقدية أفضل دليل للقيمة العادلة.
- عند تقييم العقار الاستثماري بالقيمة العادلة فإنها تقيم كوحدة واحدة وليس بشكل منفصل.
- يتم الاعتراف بالمكاسب أوالخسائر من التغيرات في القيمة العادلة في قائمة الأرباح أو الخسائر في الفترة التي ظهرت فيها.
- عند عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بشكل مستمر يتم استخدام نموذج التكلفة.

في حالة عدم توفر الأسعار الجارية السوقية، فيمكن تقدير القيمة العادلة من خلال الحصول على معلومات مختلفة (الفقرة 45 حتى 49 من المعيار):

✓ الأسعار الجارية في السوق النشط للممتلكات المختلفة من حيث الطبيعة والموقع؛ بحيث تعدل هذه الأسعار لتعكس الفروقات الناتجة عن الاختلافات بين الأصل المراد تقديره وهذه الممتلكات.

✓ الأسعار الأخيرة في السوق الأقل نشاطا مع تعديل هذه الأسعار لتعكس التغيرات في الأحوال الاقتصادية بين تاريخ هذه الأسعار وتاريخ التقييم الحالي.

✓ خصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة بموجب عقود الإيجار القائمة حاليا وبالرجوع لبيانات خارجية كإيجار الممتلكات المماثلة في نفس المنطقة.

5. المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) الزراعة:

نص المعيار إلى أنه يجب على إدارة المؤسسة قياس الأصول البيولوجية (المحاصيل الزراعية) على أساس قيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة، ويجب تضمين أي تغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف عند نقطة البيع المقدرة للأصل ضمن صافي الربح أوالخسارة للفترة التي نشأ فيها التغيير.[1]

ويضمن المعيار أسس تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي والمحاصيل الزراعية على النحو التالي[2]:

- يعتبر السعر المعروض في السوق النشط، أو السعر المعروض في السوق المتوقع استخدامه.
- إذا لم يوجد سوق نشط يستخدم واحد أو أكثر من أساليب التالية مع مراعاة مراجعة فوروقات القيم المستخرجة بين هذه الأساليب للخروج بقيمة عادلة أكثر موثوقية:

---

[1] صباح حسن مجبل، خضير مجيد علاوي: **إمكانية تطوير تأكيدات مراقب الحسابات تجاه تقديرات القيمة العادلة في ظل ظروف عدم التأكد– دراسة استطلاعية**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط– العراق، العدد (18)، 2015، ص: 9.

[2] هواري معراج، حديدي آدم: **إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح للقوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، ص:15.

- ✓ سعر آخر معاملة في السوق بشرط عدم وجود التغير الكبير في الظروف الاقتصادية منذ تاريخ ذلك السعر إلى وقت التقييم الحالي.
- ✓ أسعار السوق للموجودات المماثلة مع تعديل هذه الأسعار وفقا للاختلافات بين الموجودات المراد تقييمها وتلك الموجودات المماثلة.
- ✓ تطبيق مقاييس خاصة بالبند المراد تقييمه، مثل السعر المحصول لمساحة محددة للمحاصيل الزراعية والوزن بالكيلو غرام القائم للمواشي...الخ.
- ✓ خصم صافي التدفقات النقدية المتوقعة المتعلقة بالأصل المراد تقييمه.

- في حالة ارتباط الموجودات البيولوجية بالأرض وعدم وجود قيمة محددة لها بشكل مستقل بحيث أن وجوده يزيد من القيمة العادلة للأرض وما عليها مجتمعة، فيمكن تحديد القيمة العادلة لهذه الموجودات البيولوجية بالفرق بين القيمة العادلة للأرض وهذه الموجودات المجتمعة والقيمة العادلة للأرض البكر وحدها.

الفرع الثاني: المعايير المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية وإعادة التقييم

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى المعايير المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية، الانخفاض في قيمة الأصول والقياس بالقيمة العادلة.

1. المعيار المحاسبي الدولي رقم (32) الأدوات المالية "الإفصاح والعرض":

ويتضمن المعيار أسس قياس القيمة العادلة على النحو التالي: [1]

- إذا كانت الأداة المالية متداولة في سوق النشط وذات سيولة، فإن سعر السوق المعروض للأداة هو أفضل دليل على القيمة العادلة؛ حيث أن سعر السوق المناسب هو:
  - ✓ سعر العرض الحالي للأصل محتفظ به أو التزام سيتم إصداره.
  - ✓ السعر المعروض (سعر الطلب) لأصل سيتم امتلاكه أوالتزام محتفظ به.
  - ✓ سعر آخر عملية في حالة عدم توافر الأسعار الجارية لعروض الشراء والبيع، بشرط عدم حدوث التغير الكبير في الظروف الاقتصادية بين تاريخ آخر عملية وتاريخ تقديم التقرير (تاريخ التقييم).
  - ✓ أسعار السوق الوسطية (متوسط أسعار السوق) إذا كان لدى المشروع مراكز الأصول والتزامات متقابلة.
- إذا كانت الأداة المالية متداولة في السوق غير النشط أوغير منظم بشكل جيد (كبعض الأسواق الموازية)، أوكان حجم التداول قليل نسبة إلى عدد الوحدات من الأداة المالية المراد تقييمها، أوفي حالة عدم وجود سعر السوق المعروض، فيمكن اللجوء إلى الأساليب التقديرية لتحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية، وأهم هذه الوسائل:

[1] هواري معراج، حديدي آدم: **مدخل إلى محاسبة القيمة العادلة**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص: 12.

- ✓ القيمة السوقية الجارية لأداة مالية مشابهة جوهريا للأداة المراد تقييمها.
- ✓ تحديد خصم التدفقات النقدية باستخدام سعر خصم مساوي لمعدل الفائدة السائدة في سوق الأدوات المالية لها بشكل جوهري نفس الشروط والخصائص (كملاءة المدين، والفترة المتبقية للاستحقاق والعملة التي سيتم الدفع بها).
- ✓ استخدام نماذج تسعير الخيارات.

- إذا كانت الأداة غير متداولة في السوق المالي المنظم، فيفضل عدم تحديد مبلغ معين لقياس القيمة العادلة، وإنما تحديد مدى معين يعتقد وبشكل معقول أن تقع القيمة العادلة ضمنه.
- عند عدم القدرة على تحديد القيمة الموثوقية الكافية لأي سبب، فإنه يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات حول الخصائص الأساسية للأداة المالية المراد تقييمها، بما في ذلك الشروط والأحكام ذات الأهمية التي قد تؤثر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية ودرجة التيقن منها؛ وذلك لمساعدتهم على عمل تقديراتهم الخاصة لتحديد القيمة العادلة.

وفي جميع الحالات أعلاه يجب أن تؤخذ التكاليف التي سيتم تكبدها عند مبادلة الأداة المالية أوتسويتها بعين الاعتبار، مثل الضرائب والرسوم والأتعاب والعمولات المدفوعة للوكلاء والمستشارين والسماسرة، بالإضافة إلى الرسوم المفروضة من قبل الوكالات المنظمة أو البورصات (مع مراعاة مادية هذه التكاليف دائما).

كما يجب على إدارة المؤسسة الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالقيمة العادلة وتقديرها لكل فئة من الأصول والالتزامات المالية سواء المدرجة داخل أوخارج القوائم المالية، وإذا تعذر تحديد القيمة العادلة للأصل أوالتزام المالي بدرجة الثقة الكافية يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة الى المعلومات الرئيسة المتعلقة بتحديد القيمة العادلة.[1]

[1] صباح حسن مجبل وخضير مجيد علاوي: **إمكانية تطوير تأكيدات مراقب الحسابات تجاه تقديرات القيمة العادلة في ظل ظروف عدم التأكد– دراسة استطلاعية**، مرجع سبق ذكره، ص: 8.

2. معيار الابلاغ المالي رقم (9) الأدوات المالية:

يعد هذا المعيار نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي الذي يتجه أكثر فأكثر نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس والإثبات المحاسبي؛ وذلك بهدف تعزيز خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية، وقد صدر هذا المعيار في شهر نوفمبر 2009، وأصبح ساري المفعول مع مطلع العام 2013، وقد جاء ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (39).[1]

2-1.القياس الأولي: وفقا لمعيار الإبلاغ المالي رقم (IFRS 9) يتم قياس الأصول والالتزامات المالية بشكل أولي كما يلي[2]:

- يتم تصنيف الأصول المالية التي تدخل في نطاق المعيار ضمن فئتين، وبذلك تم الإبقاء على نموذج القياس بالقيمة العادلة والتكلفة المهتلكة وهاتان الفئتان هما:

أ. الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (FVTPL)؛

ب. الأصول المالية بالتكلفة المطفأة.

- أبقى المعيار الإبلاغ المالي رقم (IFRS 9) على نموذج المحاسبة الأساسي المتعلق بالالتزامات المالية كما تضمنه المعيار (IAS 39)؛ حيث يوجد فئتان لقياس الالتزامات المالية وهما:

أ. الالتزامات المالية المقتناة للمتاجرة (HFT)؛ حيث يتم تصنيفها ضمن فئة القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (FVTPL).

ب. الالتزامات المالية الأخرى؛ حيث يتم قياسها بالتكلفة المطفأة إلا إذا تم تطبيق خيار القيمة العادلة.

2-2. القياس اللاحق: في حالة التقييم اللاحق للأدوات المالية الذي يتم في نهاية كل فترة مالية؛ فإن الأصول المالية تقسم إلى صنفين رئيسيين[3]:

- أصول تقاس بالتكلفة المطفأة: وهي القيمة الصافية بعد العلاوة أو الخصم، وتستخدم طريقة التكلفة المطفأة لقياس أدوات الدين ضمن حالات معينة حددها المعيار، وما دون ذلك فيتم قياس أدوات الدين بالقيمة العادلة من خلال الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر السنوية.
- أصول تقاس بالقيمة العادلة؛ حيث تقاس باقي الأدوات المالية (الملكية، والمشتقات، والدين) بالقيمة العادلة، ويتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر السنوية.

---

[1] جميل حسين نجار: **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد التاسع، العدد 3 ،2013، الأردن، ص 471.

[2] خالد جمال الجعارات: **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، مرجع سبق ذكره، ص:140.

[3] International Accounting standards Board, (2009). **International Financial Reporting Standards (9), Financial Instruments**, London, United Kingdom. www.iasb.uk

ومن ثم، فإن تطبيق هذا المعيار لا يتطلب تصنييف الأدوات المالية متاحة للبيع أوالمحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق كما كان يطبق وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (39).

2-3. الاعتراف بمكاسب وخسائر الأصول المالية: ترتبط المكاسب والخسائر بالتغير في القيمة العادلة للأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة، ويسري بشأنها ما يلي[1]:

- أن يتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر كاملة، أي دون تجزئتها.
- يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر المرتبطة بالأصول المالية في الأرباح أوالخسائر لتلك المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (FVTPL).
- يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر المرتبطة بالأصول المالية في بنود الدخل الشامل لتلك المصنفة بالقيمة العادلة من خلال بند الدخل الشامل (FVTOCI).

3. معيار المحاسبة الدولي رقم (36) الانخفاض في قيمة الأصول:

ينص هذا المعيار على أنه ينبغي على المؤسسة أن تقوم في كل ميزانية بتقييم ما إذا كان هناك أي دلالة على احتمال انخفاض قيمة الأصل، وإذا وجدت هذه الدلالة يجب على إدارة المؤسسة تقدير مبلغ الأصل القابل للاسترداد، ولتقييم ما إذا كانت توجد أي دلالة على أن الأصل قد تنخفض قيمته يجب عليها أن تأخذ بعين الاعتبار المصادر التالية:

أ. **المصادر الخارجية للبيانات:** إذا انخفضت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير أكثر مما كان يتوقع نتيجة للتقادم أوالاستعمال العادي.

ب. **المصادر الداخلية للبيانات:** اذا حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على الأصل خلال الفترة، أويتوقع حدوثها في المستقبل القريب، أوبالأسلوب الذي يستخدم فيه الأصل أويتوقع استخدامه فيه، وتشمل هذه التغيرات خططا لإيقاف أوإعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل أوالتنازل من الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقا.[2]

3-1. نطاق تطبيق المعيار: يطبق المعيار على الممتلكات، المنشآت والمعدات، الممتلكات المستثمرة التي يتم قياسها بالتكلفة، الأصول غير الملموسة، الشهرة، الاستثمارات في الشركات التابعة أوالزميلة أوالعقود المشتركة، الأصول التي تظهر بقيم تم إعادة تقديرها بموجب المعيارين(IAS16) و(IAS 38). [3]

ولا يطبق على عناصر المخزونات التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي الثاني، عناصر الأصول الناجمة عن عقود الإنشاء التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر، الأصول الضريبة المؤجلة التي يتناولها المعيار المحاسبي

---

[1] خالد جمال الجعارات: **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

[2] شعيب شنوف: **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ (IAS/IFRS) والنظام المحاسبي المالي (SCF)**، مرجع سبق ذكره، ص:249.

[3] خالد جمال الجعارات: **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، مرجع سبق ذكره، ص:517.

الدولي الثاني عشر، الأصول الناجمة عن منافع الموظفين التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر؛ وعناصر الأصول المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون الأدوات المالية الإفصاح والعرض.[1]

وحسب هذا المعيار يجب الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في قائمة الدخل عندما يتجاوز المبلغ المحمل للأصل(VNC) المبلغ القابل للاسترداد، وفي المقابل فإذا ما توافرت دلالات على أن خسائر الانخفاض في القيمة التي سبق الاعتراف بها في سنوات سابقة لم تعد توجد أوحدث عليها انخفاض فيجب إعادة تقدير المبلغ القابل للاسترداد، ويتم الاعتراف بعكس انخفاض القيمة كربح في قائمة الدخل بشرط ألا يزيد المبلغ المرحل المعدل للأصل عن المبلغ الذي سبق الاعتراف كخسائر انخفاض في القيمة للأصل نفسه.[2] ويجب الاعتراف بخسائر الانخفاض في قائمة الأرباح أوالخسائر في الفترة التي حدث فيها، كذلك فإن أي مطالب للتعويض من طرف ثالث عن الانخفاض يدخل في قائمة الأرباح أوالخسائر عندما تصبح المطالب قابلة للاستلام.[3]

3-2. استرجاع خسارة التدني: تقوم المؤسسة نهاية الفترة بتقويم مؤشرات خسارة القيمة السابقة باستثناء الشهرة التي لا يتم استعادة أي خسائر القيمة لها. وعندما تجد أي دليل يبطل مؤشرات القيمة السابقة، يتم إعادة حساب المبلغ الممكن استرداده للأصل كما يتم إعادة تنقيح كلا من العمر الانتاجي للأصل والقيمة المتبقية له ومن ثم مصروف الاستهلاك مستقبلا وفقا لهذا التغيير.[4]

4. المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13) القياس بالقيمة العادلة:

أصدر مجلس معايير المحاسبية الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS13) قياس القيمة العادلة في ماي 2011، يعرف هذا المعيار القيمة العادلة ويستبدل المتطلب الوارد في المعايير الفردية، ويهدف المعيار (IFRS13) إلى:

- تعريف القيمة العادلة، ووضع إطار منفصل يتعلق بكيفية قياس القيمة العادلة.
- توضيح متطلبات للإفصاح عن القياس بالقيمة العادلة.

وإن تطبيق المعيار يكون حيثما ورد أساس القيمة العادلة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRSs)، باستثناء الحالات التالية[5]:

- قياس الدفعات المرتكزة على الأسهم موضوع المعيار (IFRS2).
- قياس الإيجار موضوع المعيار (IAS 17).

---

[1] شعيب شنوف: **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ (IAS/IFRS) والنظام المحاسبي المالي (SCF)**، مرجع سبق ذكره، ص:249.

[2] جميل حسين نجار: **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية**، مرجع سبق ذكره، ص:470.

[3] خالد جمال الجعارات: **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، مرجع سبق ذكره، ص:326.

[4] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: **مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي**، مرجع سبق ذكره، ص:15.

[5] خالد جمال الجعارات: **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الطبعة (1)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص:179.

- الحالات التي تكون مشابهة للقيمة العادلة ولكنها في واقعها مختلفة عنها، كقياس القيمة القابلة للتحقق التي وردت في المعيار (IAS2) المتعلق بالمخزون، والمعيار (IAS 36) المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول.

إن قياس القيمة العادلة بموجب المعيار (IFRS13) يفترض بأن عمليات بيع الأصل أو تحويل الالتزام التي تحدث في السوق الرئيسي أو الأولي (principal market) لأصل أوالتزام، وفي ظل غياب سوق أولي يكون السوق الأفضل وهو أكثر سوق مواتي أو ملائم لتحديد قيمة الأصل أوالالتزام المراد قياسه.[1]

ويوضح المعيار الدولي (IFRS13) بأنه يتعين على المؤسسة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أوالالتزام في حال رغب المشاركين في السوق أخذ تلك الخصائص بعين الاعتبار عند تسعير الأصل أوالالتزام في تاريخ القياس، يتطلب من المؤسسة أن تحدد ما يلي[2]:

- الأصل أو الالتزام الذي سيتم قياسه؛ عند قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام سواء كان مستقلا أومجموعة أصول أومجموعة التزامات يتعين على المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار الخصائص المرتبطة بالأصل أوالالتزام مهما كان وهذه الخصائص تشتمل:
  - ✓ حالة الأصل وموقعه.
  - ✓ القيود المفروضة على بيع الأصل أو استخدامه، إن وجدت.
- بالنسبة للأصول غير المالية أفضل استخدام ممكن للأصل وما إذا كان الأصل مستخدما إلى جانب أصول أخرى أوعلى أساس مستقل، يأخذ قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي بعين الاعتبار قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الاقتصادية من خلال استخدام الأصل بأفضل وأحسن استخدام له أو بيعه لمشارك آخر يستخدم الأصل بأفضل وأحسن استخدام له حيث يتم استخدام الأصل غير المالي من قبل المشاركين في السوق بطريقة تزيد من قيمة الأصل أو مجموعة من الأصول والالتزامات التي سيتم استخدام الأصل ضمنها.
- السوق الذي ستتم فيه المعاملة ذات العلاقة بالأصل أو الالتزام، يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل ونقل الالتزام تتم:
  - ✓ في السوق الأصلي للأصل أو الالتزام.
  - ✓ في غياب السوق الأصلي، فإنه يعتمد على السوق الأكثر ربحا المتعلق بالأصل أو الالتزام.
- تقيس المؤسسة القيمة العادلة للأصل أوالالتزام باستخدام الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أوالالتزام على افتراض أن المشاركين في السوق سيتصرفون بما فيه مصلحتهم الاقتصادية.

---

[1] إسماعيل السبتي: **أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والافصاح المحاسبي في المجموعة–دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول**، مرجع سبق ذكره، ص:139.

[2] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الجزء(أ)، إطار المفاهيم والمتطلبات ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن،2013، ص:6.

المطلب الثاني: المفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي

إن القياس هو ما تبدأ به العملية المحاسبية وما تنتهي به، فالنظام المحاسبي يرتبط بطريقة أوبأخرى بأدوات القياس، وهذا ما يفرض ضرورة الاختيار المناسب لنموذج القياس الأكثر واقعية وملائمة لكل نوع من أنواع الأصول حسب طبيعته الاقتصادية والوظيفية. وعليه سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أسس المفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي.

الفرع الأول: الفرق بين القيمة السوقية الجارية والقيمة العادلة

الظاهر أن كل من القيمة العادلة والقيمة السوقية هي عبارة عن أدوات قياس ذات التوجه المستقبلي، ويعتبرها الكثير من الباحثين أنها نفس أداة القياس أوأنها تكون نفس أداة القياس في الكثير من الحالات، وحتى لا يكون هناك غموض في فهم المصطلحات السابقة وفي أساسيات القيمة العادلة والقيم الجارية، يجب الوقوف على أهم الفروق الموجودة بين القيمة العادلة والقيمة السوقية وأسس المفاضلة بين هذه البدائل.

والجدير بالذكر أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) استعمل المصطلح المرادف للقيمة العادلة مصطلح القيمة السوقية (markt value)، وبالتالي فهي غالبا ما تستعمل مصطلح (mark to markte) كمرادف (fair value).[1] ولكن على النقيض فإن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) برر استخدام مصطلح القيمة العادلة عوض القيمة السوقية، لأنه ليس لكل الأصول والالتزامات قيمة يمكن الحصول عليها من السوق، بالإضافة إلى المبررات التالية[2]:

- تتأثر القيمة المبنية على أسعار السوق بالشائعات، بينما تتأثر القيمة العادلة بالعوامل الموضوعية القابلة للقياس المادي.
- تتأثر القيمة السوقية بعوامل العرض والطلب في السوق؛ أي أنها متوقفة على حركة الشراء والبيع في السوق المالي، بينما تتحدد القيمة العادلة على أساس دراسة العناصر المؤثرة في السوق المالي.
- يتم تحديد القيم العادلة للأصول في سوق النشط بالدرجة الأولى، خاصة الأصول المالية منها، أما القيمة السوقية فيتم تحديدها في أي سوق كان حتى وإن لم يكن يعرف نشاطا.
- القيمة السوقية غير موضوعية لأنها تتأثر بالعوامل الشخصية والسلوكية أثناء عملية القياس، أما القيمة العادلة ترتبط بالقيمة الحقيقية الحالية للأصول دون التأثر بالعوامل الشخصية بسبب الاستقلالية التامة التي يتمتع بها أطراف الصفقة، عكس القيمة السوقية التي لا تتمتع باستقلالية أطراف الصفقة.

---

[1] بوسبعين تسعديت، حسياني عبد المجيد: **محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص: 58.

[2] الفكي الفاتح الأمين عبد الرحيم: **مدى تأثير تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية– دراسة ميدانية على عدد من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية**، مرجع سبق ذكره، ص: 187.

- تتأثر القيمة السوقية بمتغيرات كثيرة قد تؤدي إلى المبالغة في هذه القيمة أوتخفيضها بصورة غير صحيحة، بينما تحدد القيمة العادلة على أعلى الاقتراحات التي يمكن للمشاركين في السوق استخدامها عند تسعير الأصل أوالالتزام.
- مفهوم القيمة العادلة أوسع نطاقا من مفهوم القيمة السوقية؛ حيث يتم تقدير القيمة العادلة وفقا للتسلسل الهرمي للقيمة العادلة والذي يحدد الأولوية للمدخلات المستخدمة لقياس القيمة العادلة حسب ثلاث مستويات رئيسية (المستوى الأول، المستوى الثاني، المستوى الثالث). [1]

ويمكن التفريق بين القيمة العادلة والقيمة السوقية من خلال تعريفهما؛ حيث تعرف معايير المحاسبة الدولية القيمة العادلة: "بأنها المبلغ الذي يمكن من خلاله شراء أصل (أو تسوية، تحويل التزام) بين طرفين مطلعين وراغبين في عقد صفقة تتم في ظروف عادية". وتضع معايير المحاسبة الأمريكية تعريف مقارب للقيمة العادلة بأنها: "المبلغ الذي يمكن من خلاله شراء (أواستنفاذ) أصل أوالتزام) أوبيع (أو تسوية) في معاملة حالية بين أطراف راغبة في صفقة لا تتم تحت بيع إجباري أوتصفية (أي تتم في ظروف عادية)". [2]

أما القيمة السوقية عرفت بأنها: "السعر الذي يتم التعامل في السوق المالي، والتي لا تتسم بالثبات بل بالتقلب من وقت إلى آخر، وتحدد القيمة السوقية للسهم في ضوء الظروف الاقتصادية العامة وأداء المؤسسة المتوقع". [3]

كما عرف كل من (Hendriksen and Michael) القيمة السوقية بأنها: "القيمة التي تُحدد وتُعبر عن الأسعار التي يجب أن تُدفع مُقابل الحصول على أصل معين، حتى وإن لم يكن الأصل مملوكا بعد ويتم استعماله بتاريخ إعداد قائمة المركز المالي، أوتاريخ الاستخدام أو تاريخ البيع". [4] كما عرفت (Barth) القيمة السوقية بأنها: "القيمة السوقية للأوراق المالية أوقيمة الأوراق المالية المبنية على سعر السوق أوالمبلغ المضاف إلى التكلفة لتحديد أسعار بيع الأوراق المالية". [5]

وبناءا على ما سبق يتضح أن تعاريف القيمة العادلة لم تتضمن القيمة السوقية، وتتم الإشارة إلى القيمة السوقية فقط عند ذكر أساليب تحديد القيم العادلة؛ حيث أن القيمة العادلة تتمثل في القيمة السوقية في سوق نشط، أما في حالة عدم وجود سوق نشط فيتم تحديد القيمة العادلة وفقا لأسس أخرى موضوعية. وعليه فإن مفهوم القيمة العادلة لا يتحدد تلقائيا بمفهوم القيمة السوقية لأنها يمكن أن تخضع للتحريف، فأسعار السوق قد لا تعكس القيمة العادلة نتيجة تشوهات السوق أوعدم تماثل المعلومات، والتركيز على وجود إرادة لدى طرفي الصفقة وعلى

---

[1] بوسبعين تسعديت وحسياني عبد المجيد: **محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص:58.

[2] Epstein, B. J., Nach, R. and Bragg.S.M. Wiley GAAP 2006, **Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles**. Wiley & Sons, Inc, 2005.p 47.

[3] Khan, MY & Jain, P K**, Financial Management**, 4th Edition, Tata McGraw-Hill Publishing Company limited, NEW DELHI, 2004.p 4.

[4] Hendriksen, Eldon, and Breda, Michael**, Accounting Theory**, Fifth Edition, Irwin/McGraw-Hill, 2002, P426.

[5] Barth, M, Fair Value Accounting: **Evidence from investment securities and the market valuation of bans**, The Accountancy Review 69, January 1994, p-p 1-25.

بينة بالحقائق والمعلومات المرتبطة بالأصل أوالالتزام محل الصفقة، وأن تتم الصفقة حسب آلية السوق، ويمكن وصف القيمة السوقية لبند ما باعتبارها قيمته العادلة فقط عندما يكون السوق كفء ونشط، ولذلك فإن القيم السوقية قد تحتاج إلى تسوية لكي تعكس عوامل مثل عدم كفاية سيولة السوق، وتكاليف اتمام الصفقة، ومخاطر السيولة والقيمة الحالية للأسعار مستقبلا وغيرها من العوامل.[1]

كما أن القيمة السوقية تقوم على تقويم موجودات الوحدة الاقتصادية وتحديد الدخل المستمر لها باستخدام القيم الجارية في القياس المحاسبي؛ حيث ترتبط القيمة السوقية الجارية –كما ذكرنا سابق– من ثلاثة مفاهيم أخرى تتمثل في القيمة القابلة للتحقق أو القيمة الحالية أو التكلفة الإستبدالية، وتعتبر هذه الأخيرة هي الأكثر استعمالا. والقيمة الجارية للأصل تتعلق عادة بالقيمة التي على أساسها يتم شراء أو بيع أصل مشابه له نفس خصائص الأصل المراد قياسه وفي هذه الحالة من الصعب تحديد القيمة الجارية وذلك بسبب التطور التكنولوجي الحاصل على مستوى مختلف الأصول المادية، بالإضافة إلى صعوبة إيجاد أصول مماثلة للأصول القديمة المراد قياس قيمتها، كما أن تحديد القيمة السوقية يستند إلى عامل العرض والطلب فقط ويتأثر بمختلف الشائعات المروج لها سواء إيجابية أو سلبية وهذا الأمر ينقص من دقتها وموضعيتها، أما القيمة العادلة فتحدد بناء على دراسة موضوعية واسعة تشمل قانون العرض والطلب وكل العوامل والشروط المؤثرة في قيمة الأصل مثل ظروف الأصل وآنية الصفقة أن تكون وقعت فعلا، لذا يقول (Barth): "أن القياس باستخدام القيمة العادلة يعتبر أكثر تناسبا لقياس الأصول والخصوم والأرباح مما هو عليه الحال في التكلفة الجارية والتكلفة التاريخية".[2]

ومن خلال كل ما سبق نستنتج أن الفرق بين القيمة السوقية والقيمة العادلة هو أن القيمة السوقية هي السعر المعلن في السوق سواء كان هذا السوق نشط أو غير نشط، بينما القيمة العادلة هي السعر المعلن عنه في السوق النشط.

---

[1] حماد طارق عبد العال: **مشكلات تحديد الربح الضريبي في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص:7.

[2] Barth, Marry E. Beaver, William H. and Ladsman, Wayne R, **The Relevance of the Value Relevance Literature for Financial Accounting Standard Setting Another View**, Op cit, p13.

الفرع الثاني: المفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي:

إن تعدد بدائل القياس يفرضه واقع اختلاف عناصر القوائم المالية بطبيعتها الاقتصادية والمادية والغرض منها، وهذا التعدد في البدائل يعد محدد من محددات فعالية القوائم المالية في الاستدلال بها كرقم اجمالي واحد يعكس امتزاج قيم عناصرها، فمثلا يتم استخدام عدة طرق في إخراج المخزون (FIFO/CMP) والتي تحدد تكلفة المخزون المباع منها والتبقي هذا الأخير الذي يتم مقارنته بالقيمة القابلة للتحقق للأخذ القيمة الأقل[1]؛ مما يؤثر على كيفية عرض هذا المخزون في القوائم المالية وكيفية الإفصاح عن أي تغير في السياسات المتبعة في تقدير الخسائر والمؤونات وتغيير الطرق، فهذا كله يؤثر على شكل القوائم والمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وفهم المستخدمين لها.

وفي ظل تواجد بدائل عديدة ومتنوعة للطرق الخاصة بنشاط اقتصادي معين، فإنه من المهم استخدام أفضل البدائل بشكل موحد داخل المؤسسة وبين المؤسسات. وهذا التوحيد يشير إلى ثبات في التصنيف والمصطلحات وكذلك ثبات في القياس والذي يتطلب معاني دقيقة. وبالرغم من الأسس الراسخة التي قدمتها نظرية المحاسبة التقليدية التي بنت مبادئها على أساس التحقق والدليل الموضوعي، فإن نظريات أخرى ظهرت على الساحة المحاسبية واعتمدت على بدائل أخرى للقياس المحاسبي.

وبناءاً على ما سبق، فإن درجة الاعتماد على مقياس دون آخر يجب أن يتوفر فيهما خاصية القابلية للتحقق من القياس وخاصية عدم التحيز الذي يعتمد كثيرا على الاجتهاد والتقدير الشخصي، وبالتالي لا يوجد أساس علمي يمكن الاعتماد عليه في مجال المفاضلة بين بدائل قياس عناصر القوائم المالية، ولعل ذلك من أحد الأسباب التي وجهت للمحاسب بالتقصير أوالوقوع تحت تأثير الإدارة أوتقديم تقارير غير موضوعية، بسبب تنوع ضوابط القياس المحاسبي وعدم ثباتها؛ ذلك لأنها وضعت وفق صيغ توافقية غير علمية.[2]

وإن اختلاف بدائل القياس يؤدي بالتبعية إلى اختلاف نتائج القياس المحاسبي، وبخاصة إذا كانت هذه البدائل كلها تتمتع بالقبول سواء من الناحية النظرية أومن الناحية العملية؛ وأن ما يحد من فعالية المحاسبة وكفاءتها كنظام قياس أنه لا يوجد أساس موضوعي محدد للاختيار بين هذه البدائل؛ إذ أن الاختيار بين البدائل المحاسبية إما أن يتم عشوائيا دونما تبرير منطقي أوأن يتوقف على اعتبارات أخرى غير مجرد قياس حقيقة الأحداث والعمليات التي تمر بها وتمارسها المؤسسة.[3]

---

[1] زبير عياش وخلف الله بن يونس: **معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي (IAS/IFRS)**، مرجع سبق ذكره، ص:77.

[2] صافو فتيحة: **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص:103.

[3] صادق الحسني: **التحليل المالي والمحاسبي –دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها**، ط1، دار مجدلاوي، عمان، 1998، ص:24.

ويرى (صادق الحسني) أن المقارنة والمفاضلة بين القوائم المالية المعدة على أساس تاريخي و بين تلك المعدلة على أساس القيم الجارية لا تصح، فالمفاضلة تتوقف على من يستخدم هذه القوائم، والغرض من استخدامها وقد يحتاج الشخص لكلا النوعين، بل إن تطور المحاسبة يستلزم بالضرورة إعداد تقارير وقوائم معدة على الأساسين (التاريخي والجاري) فالمحاسبة تخدم طوائف متعددة لكل منها اهتماماتها وأهدافها، وبالتالي فإن للقوائم المالية المعتمدة على القياس التاريخي أهميتها ومغزاها وتخدم أهدافا معينة وطوائف معينة، ومن جهة أخرى فإن القوائم المالية التي تظهر أثر التقلبات في الأسعار لها أهميتها ومغزاها وتخدم طوائف معينة وأهداف معينة، غير أن هذا لا يمنع من أجراء مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي بهدف توضيح الفروق بين هذه النماذج.[1]

وفي ضوء ماسبق فإن نموذج التكلفة التاريخية ونماذج القيم الجارية لا يجب أن تكونا متنافستين وأن لا تختارا بديل عن الآخر، فمن المستحيل قياس جميع بنود الميزانية بنموذج واحد، حيث أنه لا يمكن الاستغناء عن نموذج التكلفة التاريخية عند القياس الأولي عملية اقتناء أصل أو تحمل التزام، كما أنه يفترض استخدام نموذج القيمة العادلة أثناء القياس اللاحق لعملية الاقتناء، وبالتالي من أجل تفادي عيوب كل نموذج لابد من استخدام أحد بدائل القياس المحاسبي مكمل للتكلفة التاريخية (اعتماد النموذج المختلط في الممارسات المحاسبية)، لكن وفق قوانين تلزم جميع القائمين على العمل المحاسبي وفي جميع المؤسسات على اتباع منهجية موحدة في القياس المحاسبي، والعمل على زيادة الافصاحات واستخدام كل نموذج في وقته لتحقيق مبدأ الثبات والاتساق في المعالجات المحاسبية.

[1] صادق الحسني: **التحليل المالي والمحاسبي –دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها**، مرجع سبق ذكره: ص:31.

خلاصة الفصل:

في ضوء هذا الفصل تطرقنا إلى الإطار النظري للقياس المحاسبي والذي من خلاله عرضنا مجموعة من المفاهيم للقياس المحاسبي وأهميته وأهدافه، بالإضافة إلى الأسس النظرية لوظيفة للقياس المحاسبي، كما تعرضنا إلى مختلف بدائل القياس المحاسبي التي نصت عليها المعايير الدولية للمحاسبة، وذلك من خلال تعريف كل بديل محاسبي ومميزاته وعيوبه، بالإضافة إلى قواعد وإجراءات القياس البدائل المحاسبية، وفي الأخير تناولنا معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالقياس المحاسبي وأسس المفاضلة بين هذه البدائل، ويمكن تلخيص أهم ما تم التوصل إليه من خلال هذا الفصل فيما يلي؛ تعد التكلفة التاريخية أكثر أسس القياس تطبيقا في إعداد قوائمها المالية، وتستخدم عادة مندمجة مع أسس قياس أخرى، على سبيل المثال يسجل المخزون عادة بالتكلفة أوصافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، ويمكن أن تسجل الأوراق المالية المتداولة بالقيمة السوقية، وتسجل التزامات التقاعد بقيمتها الحالية، إضافة إلى ذلك فإن بعض المؤسسات تستخدم أساس التكلفة الجارية تجاوبا مع عدم قدرة نموذج المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار التغيرات في أسعار الأصول غير النقدية.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقوائم الجبائية والوعاء الضريبي

تمهيد:

تعتبر القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، والتي بدورها تمثل الناتج النهائي للعملية المحاسبية، وتصف العمليات المالية للمؤسسة، ويحكم إعدادها وعرضها مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية، ولكي تحقق المعلومات الواردة في القوائم المالية ينبغي أن تتسم بعدد من الخواص يطلق عليها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومنها خاصية الموثوقية والملاءمة، والقابلية للفهم والمقارنة.

ويستخدم القوائم المالية عدد من الأطراف المستفيدة منها باعتبارها المصدر الرئيسي للمعلومات، والتي تعد الإدارة الجبائية أحد هذه الأطراف المستفيدة منها وتعتمد عليها كأساس في تحديد الوعاء الضريبي، وهنا تظهر أهمية القوائم المالية في تقديم المعلومات المحاسبية إلى الإدارة الجبائية والتي تعتبر من مخرجات نظام المحاسبة.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري لجودة القوائم المالية بصفة عامة والقوائم الجبائية بصفة خاصة، بالإضافة إلى متطلبات تعزيز هذه الجودة، وبناءا على ذلك تم تقسيم محتوى هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار النظري للقوائم المالية والجبائية.
- المبحث الثاني: ماهية الوعاء والربح الضريبي.
- المبحث الثالث: قياس جودة القوائم الجبائية.
- المبحث الرابع: المتطلبات الأساسية لجودة القوائم الجبائية.

المبحث الأول: الإطار النظري للقوائم المالية والجبائية

تعتبر القوائم المالية من العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها المؤسسة حوصلة نشاطها في شكل وثائق شاملة تعرض في نهاية كل دورة محاسبية، وتمثل وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة سواء كانت هذه الأطراف أطراف داخلية مثل إدارة المؤسسة والشركاء والعمال، أوأطراف خارجية مثل المستثمرين المحتملين والمقرضين والضرائب والهيئات الحكومية والجمهور، فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما تحققه من النتائج[1]. وعليه فإن القوائم المالية تمثل المنتج النهائي للعملية المحاسبية والتي تصف العمليات المالية للمؤسسة.

وفي إطار هذا التمهيد سنتطرق في هذا المبحث إلى الإطار النظري للقوائم المالية المعدة للاستخدام العام والقوائم الجبائية، من خلال تقديم تعاريف لكل من المعلومات المحاسبية والقوائم المالية، وصولا إلى التعريف بالقوائم والتصريحات الجبائية وأنواعها وأهميتها.

المطلب الأول: مدخل للمعلومات المحاسبية والقوائم المالية

لقد أصبحت المعلومة المحاسبية أحد عناصر العملية الإنتاجية التي لا يمكن الاستغناء عنها في المؤسسات الاقتصادية؛ بحيث تظهر جليا الحاجة إلى المعلومات المفيدة والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية، ولا تقتصر الحاجة إلى المعلومات المحاسبية عن الأطراف الداخلية فقط وإنما تمتد لتشمل غيرها للمستفيدين من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.[2]

ومن هنا سيتم التطرق في هذا المطلب لمفهوم المعلومات المحاسبية والفرق بينها وبين البيانات، إضافة إلى مفهوم القوائم المالية وأهميتها وأهدافها.

الفرع الأول: مفهوم المعلومات المحاسبية

تعددت المعاني المفسرة للمعلومات فهناك من يرى أن المعلومات هي جزء من الوجود الكوني، وهناك من يراها نتيجة حتمية لظهور التكنولوجيا وأدوات الاتصال وقنوات النقل. ولا يزال مفهوم المعلومات يكتنف الغموض لأن علم المعلومات (Science Information) الذي يختص بدراسة المعلومة لم يتفق على حدوده ومفهومه لحد الآن.[3]

---

[1] محمد عبد الحميد سيد علي، **إطار مقترح لزيادة جودة القوائم المالية وأثره على مستخدميها–دراسة ميدانية**، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة، 2018، ص:22.

[2] أحمد محمد زنبل خوري، **أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الشارقة، 2006، ص:45.

[3] طلال محمد علي الجحاوي، رافد كاظم نصيف العبيدي: **قياس جودة المعلومات المحاسبية من جهة معديها ومستخدميها**، الطبعة (1)، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص: 13.

وقبل الشروع بعرض التعاريف الخاصة بالمعلومات لابد من إعطاء بعض المفاهيم والتعاريف للبيانات التي من خلالها تتولد المعلومات؛ إذ يعد التمييز بين البيانات والمعلومات ذا أهمية في المحاسبة بالرغم من أنهما يعملان على تخفيض حالة عدم التأكد للمستخدمين والمستفيدين منها.

1. تعريف البيانات (Data):

عرفت البيانات على أنها: "رموز وعلامات ومقاييس وحروف وأرقام تتطلب إجراء المعالجة عليها لتصبح معلومات".

ويرى (Kenneth) بأنها: "المادة الأساس لأي نظام مهما كان نوعه ومجال استخدامه والمتمثلة بالأرقام والرموز المعبرة عن الأحداث والمعاملات والمفاهيم، التي يتطلب حصرها وتجميعها وتصنيفها وتسجيلها وعرضها واستخلاص نتائجها".[1]

وعليه فالبيانات هي عبارة عن حقائق وأرقام خام تعبر عن أحداث مالية معينة وغير معدة للاستخدام بشكلها الحالي، يتم جمع هذه البيانات ومعالجتها بواسطة نظام للمعلومات بهدف تحويلها إلى معلومات مفيدة لاتخاذ القرار.

2. تعريف المعلومات المحاسبية:

اشتقت كلمة المعلومات (Information) من الأصل اللاتيني الذي كان يعني تلقين المعرفة ونقلها. وتعرف المعلومات المحاسبية بأنها: "البيانات التي تم إعدادها لتصبح في شكل أكثر نفعا للفرد مستقبلا والتي لها قيمة في الاستخدام الحالي أو المتوقع أو القرارات التي تم اتخاذها".

وتعرف أيضا بأنها: "مجموعة من البيانات المنظمة والمنسقة بطريقة مناسبة بحيث تعطي معنى خاص وتركيبة متجانسة من الأفكار والمفاهيم التي تمكن الإنسان من الاستفادة منها في الوصول إلى المعرفة".

كما تعرف المعلومة المحاسبية بأنها: "تلك البيانات التي تتميز بمقدرتها على إحداث تغيير في سلوك مستقبلها، وأيضا تميزها بخاصتين أساسيتين وهما المقدرة على تغيير معرفة متخذ القرار، ومساعدة متخذ القرار على اختيار أفضل البدائل المتاحة".[2]

وعليه يمكن تعريف المعلومات على أنها عبارة عن بيانات تمت معالجتها بواسطة نظام معين وذلك للحصول على منتج لتصنف لاحقا في شكل قوائم وتقارير مالية ذات دلالة ومعنى؛ حيث تساهم في زيادة معرفة مستخدميها وترشيدهم عند اتخاذهم لقرار ما.

---

[1] طلال محمد علي الجحاوي، رافد كاظم نصيف العبيدي: **قياس جودة المعلومات المحاسبية من جهة معديها ومستخدميها**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 15-16.

[2] كورتل فريد ولحمر حكيمة، **نظم المعلومات التسويقية**، الطبعة 08، دار كنوز المعرفة للنشر، عمان، الأردن، 2011، ص: 65.

3. أنواع المعلومات:

تختلف المعلومات حسب خصائص الإطار الزمني ما بين تاريخية ومستقبلية وتنبئيه، وحسب مصادر الحصول عليها ما بين داخلية وخارجية، وحسب مجالها ما بين مقتضبة وتفصيلية، وحسب مدى توفرها ما بين كثيرة وقليلة، وحسب مدى تنظيمها ما بين مفككة ومحكمة، وحسب مدى دقتها ما بين عالية الدقة ومتدنية، ومن ثم تختلف استخداماتها حسب خصائصها. [1]

أما الفرق بين المعلومة المحاسبية والمعلومة المالية؛ فإن المعلومات المحاسبية تشير إلى المعاملات والأحداث المالية التي وقعت في المؤسسة خلال فترة مالية معينة، ونتيجة لذلك فالمعلومات المحاسبية تتعلق بالدرجة الأولى بمخرجات النظام المحاسبي والمتمثل في مضمون القوائم المالية، أما المعلومة المالية فهي تنتج عن تجميع وتصنيف وتحليل تلك القوائم المالية من أجل استخدامها في أغراض معينة كالتحليل المالي لوضعية المؤسسة. [2]

الفرع الثاني: مفهوم القوائم المالية

تمثل القوائم المالية كما ذكرنا سابقا الناتج النهائي للعملية المحاسبية والتي تصف العمليات والأحداث المالية، وتتعلق كل قائمة مالية بتاريخ معين أوتغطي فترة معينة من نشاط المؤسسة؛ حيث تعتبر القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات، كما تمثل الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية.

ومن هنا ارتأينا أن نوضح في هذا الفرع بعض المفاهيم المتعلقة بالقوائم المالية وعناصرها، بالإضافة إلى تحديد على من تقع عليه مسؤولية إعدادها.

1. تعريف القوائم المالية:

تعرف القوائم المالية بأنها: "الوسائل التي بموجبها يتم نقل للأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للوحدة الاقتصادية". [3]

كما تعرف القوائم المالية على أنها: "مجموعة الكشوف المحاسبية والمالية التي تعبر عن البيانات التفصيلية والإجمالية لمستوى أداء المؤسسة وحقيقة المركز المالي الذي آلت إليه نتيجة نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية". [4]

---

[1] هويدة على عبد القادر: **نظم المعلومات الإدارة النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

[2] آسيا لعروسي: **تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر–دراسة تحليلية إحصائية**، أطروحة دكتوراه في علوم في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2019، ص: 71.

[3] محمد عباس حجازي: **المدخل الحديث في المحاسبة**: نظم المعلومات، أداة للاتصال وأساس لاتخاذ القرارات، دار غريب للطبع، القاهرة، مصر، الجزء الثاني، 1997، ص:262.

[4] تانيا قادر عبد الرحمان، **دور التحليل المالي في تشخيص عوامل القوة والضعف في القوائم المالية للشركات المقترضة عند اتخاذ القرار الائتماني المصرفي: دراسة تطبيقية في مجموعة من المصارف المختارة في مدينة كركوك**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، ع 8، المجلد 26، العراق،2012، ص، 68.

أما مصطلح **التقارير المالية** فهو تعبيرا أكثر عمومية من مصطلح القوائم المالية؛ إذ يضم عليها قدرا آخر من المعلومات بالإضافة الملاحظات التي تتعلق مباشرة أو بطريقة غير مباشرة بعمليات المحاسبة المالية، مثل تقرير مجلس الإدارة وتقرير محافظ الحسابات وقوائم أخرى تفصيلية تبين وضعية المؤسسة.[1]

وبالتالي فإن القوائم المالية هي الناتج النهائي للنظام المحاسبي؛ حيث يمر بمجموعة من المراحل تتمثل بصفة عامة في جمع البيانات ومعالجتها لتصبح في شكل معلومات ليتم فيما بعد تصنيفها وتسجيلها لتظهر في النهاية على شكل مجموعة من القوائم ذات معنى، وهذه الأخيرة ليست هدفا في حد ذاتها وإنما وسيلة للحصول على المعلومات للاستفادة منها في اتخاذ القرارات والحكم على نتائج عمليات المؤسسة وتقييم وضعيتها ومركزها المالي.

2. مكونات القوائم المالية:

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين:

2-1. القوائم المالية الأساسية: وهي القوائم التي يتعين على المؤسسات أن تقوم بإعدادها وعرضها بشكل دوري (شهرية، موسمية أوسنوية) حتى تخدم مختلف المستفيدين منها وتشمل هذه القوائم المالية المجموعة الكاملة، وحسب المعايير المحاسبة الدولية تتمثل في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدي بالإضافة إلى الإيضاحات والإفصاحات الأخرى التي تمثل جزءا مكملا للقوائم المالية، كما يمكن أن تشتمل على الجداول والملاحق والمعلومات المبنية أوالمشتقة من تلك القوائم (القوائم المالية المكملة).

2-2. القوائم المالية المكملة: هي القوائم المالية المكملة للقوائم الأساسية تعد بشكل اختياري من قبل الإدارة بناءا على ظروف معينة، وكمثال على ذلك القوائم التفصيلية للبنود الإجمالية التي وردت في القوائم الأساسية. [2]

وإن هذه الإيضاحات والجداول المكملة التوضيحية يتم عرضها بأسلوب بسيط وتتضمن مجموعة من المعلومات الأخرى الملائمة لحاجات المستخدمين حول بنود القوائم المالية الأساسية، ويمكن أن تضم الإيضاحات حول المخاطر التي تمثل تهديدا للفرص وأية موارد والتزامات غير معترف بها أويتوقع الحصول عليها، وعن تغيرات الأسعار أوأهداف المؤسسة.[3]

---

[1] رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس: **أسس المحاسبة المالية**، الطبعة 01، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص ص:31-32.

[2] قسوم حنان: **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية-دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف**، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس- سطيف 01، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص: 44.

[3] جمعة أحمد حلمي، **الريادية في المحاسبة كالتدقيق**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص: 88.

وفي **الجزائر** يلزم القانون كل المؤسسات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي بإعداد القوائم المالية، كما جاء في القانون 11/07؛ حيث نص على أنه: "كل مؤسسة تدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي تتولى سنويا إعداد القوائم المالية".[1] وتشمل القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي ما يلي:

- **الميزانية:** وهي صورة للوضع المالي للمؤسسة في لحظة معينة (تاريخ إعداد القائمة)، وهي معدة حسب درجة السيولة والاستحقاق، وتصنف عناصر الميزانية إلى الجارية وغير الجارية. وقد فرض النظام المحاسبي المالي عرض عناصر محددة كحد أدنى يجب إدراجها في الميزانية لكل من الأصول والخصوم بالإضافة إلى المعلومات الأخرى تظهر في الملحق.
- **حساب النتائج:** يعرف النظام المحاسبي قائمة حساب النتائج بأنها بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية، وفرض النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يجب أن تظهر في هذه القائمة، وحددت طريقتان لعرض حسابات النتائج يجب مواءمتها مع كل مؤسسة، وهما حسابات النتائج حسب الطبيعة التي تسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية على غرار الهامش الإجمالي والفائض الإجمالي للاستغلال، وحسابات النتائج حسب الوظيفة التي تقوم على المقاربة التحليلية لوظائف المؤسسة ويسمح بالتالي بالحصول على تكاليف الانتاج وغيرها.
- **جدول تدفقات الخزينة:** وهي القائمة التي توفر المعلومات الدقيقة عن المصادر واستخدام الأموال داخل المؤسسة والتي تظهر في الميزانية أوحسابات النتائج بشكل مختصر؛ أي التدفقات الداخلة والخارجة حسب أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل، وتعد هذه القائمة بطريقتين؛ مباشرة وغير مباشرة، ويسمح النظام المحاسبي المالي باتباع أي طريقة لكنه يشجع على الطريقة المباشرة وعلى اعتبار أن المؤسسة تقوم بثلاثة أنواع من النشاطات العمليات، والاستثمار والتمويل، فهي تقوم بتصنيف تدفقات كل نشاط على حدى.
- **جدول تغيير الأموال الخاصة:** وهي حلقة الربط بين حسابات النتائج والميزانية؛ حيث أنه مع تعدد المصادر في تغيير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح أسباب هذا التغير ومصادره.
- **الملحق:** يحتوي الملحق على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم المعايير وأسس التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرق المحاسبية المستعملة والضرورية لفهم أفضل لبنود القوائم المالية.

وبمقارنة متطلبات النظام المحاسبي المالي بمتطلبات المعايير المحاسبة الدولية فيما يخص القوائم المالية، فإن النظام المحاسبي المالي لم يفرض شكلا إجباريا للقوائم المالية ولكنه حدد الحد الأدنى للعناصر التي يجب أن تعرض في بند الأصول والخصوم في الميزانية بالإضافة إلى تصنيف الأصول والخصوم إلى المتداولة وغير المتداولة، وبخلاف (SCF) فإن معايير المحاسبة الدولية وفي ما يخص الميزانية تسمح بعرض الأصول والخصوم حسب درجة سيولتها إذا كان

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية، العدد 74، المادة 25، 25 نوفمبر 2007، ص: 06.

ذلك يوفر معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة. كما ينص النظام المحاسبي المالي على عرض جدول حساب النتائج حسب الطبيعية مع إمكانية تقديم جدول حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق في حالة حساب النتائج المدمجة، كما يسمح بظهور البنود غير العادية في حساب النتائج، في حين ألغي المعيار الدولي الأول مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل. وفيما يخص قائمة التدفقات النقدية تصنف إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، والأنشطة التمويلية، وأنشطة الاستثمار، والطريقة المباشرة هي الموصى بها في عرض جدول سيولة الخزينة، وهي نفس الطريقة التي يشجعها المعيار الدولي السابع.

وبالنسبة للملحق يشتمل على كل المعلومات الهامة والمفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية الأساسية، بالإضافة الإشارة إلى الامتثال الكامل للمعايير المحاسبية[1]، وكذا التطابق الكبير بين الإفصاحات والمعلومات الواجب عرضها في الملحق وبين ما ورد من متطلبات وفقا لمجلس المعايير المحاسبية.

ويمكن توضيح المقارنة بين القوائم المالية الواجب إعدادها في كل من النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعايير التقارير المالية الدولية (IAS/ IFRS) من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1.2): المقارنة بين القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)	القوائم المالية حسب المرجعية الدولية (IAS/IFRS)
▪ الميزانية. ▪ حساب النتائج. ▪ جدول تدفقات الخزينة. ▪ جدول تغيير الأموال الخاصة. ▪ الملحق.	▪ قائمة المركز المالي. ▪ قائمة الدخل. ▪ قائمة التدفق النقدي. ▪ قائمة التغير في حقوق الملكية. ▪ الإيضاحات والجداول الإضافية.

المصدر: إعداد الباحث.

ومنه نستنتج أنه يوجد اتفاق بين المرجعية الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والنظام المحاسبي المالي (SCF) من حيث مضمون القوائم المالية الأساسية إلا أنها تختلف في التسميات والمصطلحات.

[1] زبير عياش وخلف الله بن يونس: **معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي (IAS/IFRS)**، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

3. مسؤولية إعداد القوائم المالية:

إن بمسؤولية إعداد القوائم المالية والخطأ الذي قد يرتكب من قبل المحاسبين المعدين لها تتحملها إدارة المؤسسة، إضافة إلى مسؤوليتها عن دقة كافة المعلومات الواردة فيها وصحتها، وما يتعلق بمسؤولية الإدارة اتجاه المؤسسة التي تديرها هو مدى قيام الإدارة بالوظيفة المخولة إليها من الملاك وكفاءتها في تحقيق الأهداف المرسومة لها، وكيفية التصرف بأموال وموارد المؤسسة بناءا على الوصاية التي أسندت إليها من قبل الملاك، وما يرتبط بذلك من حوافز للإدارة على جهودها مع إعادة تعيينها، أومحاسبتها إزاء تقصيرها في أداء المهام المخولة إليها، وبالتالي إسناد الإدارة إلى هيئة جديدة.[1]

وفي ضوء ما سبق فإنه تقع مسؤولية إعداد وعرض هذه القوائم على إدارة المؤسسة ذات العلاقة، حتى لو قام بإعدادها المحاسب أوتم الاستعانة بمكاتب المحاسبة لإعدادها، فذلك لا يعفي الإدارة من مسؤوليتها عن كافة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية. وفي حين ترتكز مسؤولية محافظ الحسابات في إبداء رأيه حول القوائم المالية فإن مسؤولية إعدادها تقع على إدارة المؤسسة كما يلي[2]:

- وضع الحسابات الختامية وإعداد تقرير شامل بشأنها ونتائج تنفيذ الخطة السنوية وتقديمها إلى الهيئة العامة للمساهمين لمناقشتها والمصادقة عليها، على أن تتضمن القوائم المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي (الميزانية، حساب النتائج ...):
  - ✓ أية بيانات أخرى تقررها الجهات المختصة.
  - ✓ إعداد الموازنة التقديرية للفترة القادمة والتي تتضمن (النقدية، المبيعات، المشتريات، القوى العاملة، النفقات الرأسمالية، الانتاج).
- توقيع الحسابات الختامية من رئيس مجلس الادارة.
- تزويد محافظ الحسابات بكافة المعلومات التي يطلبها في صدور مهمته.

4. أهمية وأهداف القوائم المالية:

تعد القوائم المالية أكثر التقارير المالية أهمية باعتبارها المصدر الرئيسي للمعلومات المحاسبية التي تحتاجها الأطراف الداخلية والخارجية منها، ويتم تجميع هذه المعلومات بشكل موجز لتعكس سلسلة من الأنشطة المستمرة والأحداث المالية المؤثرة في المؤسسة معبرا عنها بوحدات نقدية.

ويعتمد مفهوم الاستخدام العام للقوائم المالية على فرضية أن جميع الأطراف الداخلية والخارجية تجد حاجاتها من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، ولم يخص فئة معينة بإمكانية استخدام المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار. هذا

---

[1] زبير عياش وخلف الله بن يونس: **معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي (IAS/IFRS)**، مرجع سبق ذكره، ص ص:41-42.

[2] سماهر هيثم عبد القادر الخليل، **دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية**، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006، ص: 3.

المفهوم يعوض عن أوجه القصور في مفهوم اتخاذ القرار الذي يخص فئة المستثمرين فقط بإمكانية الحصول على المعلومات التي تساعدهم في عملية التنبؤ بالمستقبل.[1]

كما صَبّت جهود مختلف الهيئات المحاسبية وعلى رأسها (IASB/FASB) على مجموعة من **الأهداف** المحورية ملخصة كالتالي:

- توفير معلومات ذات جودة عن الوضع المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وعن مصادر الأموال واستعمالاتها والتغيّر الحاصل في الوضع المالي لها من فترة مالية إلى أخرى تلبيةً لاحتياجات العديد من مستخدمي القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.
- ضمان الشفافية من خلال الإفصاح الكامل وتقديم عرض عادل عن المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات.
- تزويد أصحاب المصلحة بمعلومات مفيدة تساعدهم في تحديد الوضعية المالية للمؤسسة.

وبصفة عامة تهدف القوائم المالية إلى تزويد كافة المتعاملين مع المؤسسة سواء الداخليين أوالخارجيين بالمعلومات الضرورية المتعلقة بالمركز والأداء المالي والتي من خلالها تقوم باتخاذ القرارات المناسبة.

المطلب الثاني: مدخل للقوائم الجبائية

تعد القوائم الجبائية الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات لأطراف خارجية، وأهمها الإدارة الجبائية بغرض الفحص الضريبي، وتعد هذه القوائم عن فترة مالية محددة وتقع مسؤولية إعدادها وعرضها على إدارة المؤسسة.

وتمثل القوائم الجبائية في قوائم مالية ذات الغرض الخاص تعد أساسا لتحديد الضريبة العائدة إلى الدولة من قبل الأفراد والمؤسسات، ويكون اعتماد المحاسبين على القوانين والأنظمة الضريبية في إعداد هذه القوائم أكثر من اعتمادهم على المبادئ المحاسبية المتفق عليها[2]؛ حيث يتم من خلال هذه القوائم عرض معلومات محاسبية كمية، مع الإفصاح عن معلومات تفصيلية أخرى تفسر أوتوضح البنود الواردة في القوائم الأساسية (الميزانية وجدول حساب النتائج) في شكل قوائم مالية ملحقة. وعليه سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم القوائم الجبائية، وكذا أنواع التصريحات والقوائم الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري.

---

[1] قسوم حنان، **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية–دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف**، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

[2] Fess, Warren, **Accounting Principles**, 5th edition south western publishing Co. USA, 1987, P:13.

الفرع الأول: مفهوم القوائم الجبائية

يقصد بالقوائم المطلوب تقديمها لأغراض الفحص الضريبي القوائم التي وردت في تعليمات التشريع الجبائي، وهي قوائم توضح بشكل تفصيلي المعلومات عن كل فقرة من الفقرات المكونة للقوائم المالية (المبيعات، الأعباء والمنتوجات العملياتية)، وأي إيضاحات ومعلومات أخرى لجدول حساب النتائج والميزانية على أساس التدرج أو التبويب المنصوص عليه حسب النظام الجبائي.

وبناءا على ذلك تتمثل التصريحات والقوائم الجبائية في تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، تحتوي هذه القوائم على معلومات تعبر عن الذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف، والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية. [1]

1. تعريف القوائم والتصريحات الجبائية:

تعرف القوائم الجبائية بأنها: "مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة".[2]

كما تعرف أيضا بأنها: "قوائم مالية ذات الغرض الخاص يتم إعدادها كأساس لتحديد مبلغ الضريبة الذي تعمل الدولة على تحصيله من الأفراد والوحدات الاقتصادية".[3]

في حين يعرف التصريح الجبائي (الإقرار الضريبي) بأنه: "النموذج المعد من قبل الإدارة الجبائية، يلزم المكلف بالضريبة بتعبئته بالمعلومات المتعلقة بدخله وإعفاءاته والضريبة المستحقة عليه".

كما يعرف على أنه: "بيان كتابي يقدمه المكلف سنويا إلى الإدارة الجبائية في موعد محدد يعلن فيه نتيجة أعماله خلال السنة المنتهية والمقدم عنها التصريح من الربح أو الخسارة".[4] ويعرف أيضا بأنه: "كشف يقدمه المكلف في مواعيد محددة يقوم بالإفصاح من خلاله عن دخله الإجمالي وصافي دخله الخاضع للضريبة".[5]

وفي ضوء ذلك تنص المادة (103) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (ق.ض.ر.م) على أنه: "تحرر كل التصريحات على المطبوعات تعدها وتقدمها الإدارة الجبائية ".

---

[1] قحموش سمية، **المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، الصفحات 295-313، جامعة أم البواقي-الجزائر، 2016، ص:229.

[2] نفس المرجع، ص:229.

[3] سالم عواد هادي، زينة فاضل صبري: **دور الإجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية**، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثالث عشر، العدد 43، 2018، ص: 50.

[4] زيتو عولا ابوبكر، **مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الإنشائية وسبل معالجتها بالاعتماد على المعيار المحاسبي رقم 1- بالتطبيق على مديرية ضريبة دخل اربيل**، جامعة تكريت، كلية الادارة والاقتصاد مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 25، 2012، ص:114.

[5] Meigs, R. F., Meigs, M., A., Bettener, M., and Whittington, R., "Accounting the basis for business Decision", the McGraw – hill companies, INC, 1996, P: 771.

ومنه يمكن تعريف القوائم الجبائية بأنها عبارة عن كشوف مالية مرفقة بالتصريحات الجبائية، يصرح فيها المكلف بالنتيجة الدورة (بشكل تفصيلي معلومات عن رقم أعماله وأرباحه وتكاليفه)، بعد إجراء مختلف التعديلات التي ينص عليها التشريع الجبائي (من الحسومات والاستردادات) لتكون كدليل إثبات تستعين به الإدارة الجبائية في تحديد مبلغ الضريبة المستحق.

2. أهمية القوائم الجبائية:

تعد القوائم الجبائية من أهم البيانات التي يعتمد عليها المراقب أوالمراجع الجبائي في تعزيز وتأييد موقفه في عملية الفحص وفي تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، فهو عمل صادر عن إرادة المكلف المتمتع بأهليته القانونية لمثل هذا التصرف، كما أن المكلف يهدف إلى ترتيب التزام بذمته اتجاه الخزينة العمومية، وفي ضوء ذلك فإن هذه القوائم تتميز بالوضوح بشكل لا يقبل التأويل ويكون معبرا عما فيه كإقرار المكتوب، وهو أيضا إقرار إخباري –وليس إنشائي– بوجود الحق السابق لتقديم الكشف بذمة المكلف، كما أنه عمل إرادي من جانب واحد يقدمه المكلف التزاما بنص القانون. [1]

3. رقمنة القوائم الجبائية والتصريحات الجبائية في الجزائر:

تأخرت الإدارة الجبائية في الجزائر في ولوج عالم تكنولوجيات الإعلام والاتصال حيث لازلت وإلى وقت قريب تعتمد على الأنظمة اليدوية البطيئة لطالما كانت سببا في العديد من المشاكل سواء بالنسبة للإدارة الجبائية نفسها أوبالنسبة للمكلف بالضريبة الذي يجد نفسه في صراع مع الزمن والوثائق الواجب التصريح بها وتبريرها في ظل إجراءات معقدة وصعبة، وإن رقمنة التصريحات الجبائية وإضفاء الطابع الإلكتروني على الإقرارات الضريبية يوفر مزايا عديدة بالنسبة للمكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، حيث أصبح الوصول إلى المعلومات الرقمية والبيانات الإلكترونية أكثر شيوعًا، حيث تطلب الإدارة الجبائية من المكلفين بتوفير المعلومات على شكل إلكتروني كما أنها توفر مختلف خدماتها على هذه الشاكلة أيضا. [2]

وينص المشرع الجبائي الجزائري في المادة (65) من قانون المالية 2020 على أنه: "يمكن للأشخاص والهيئات التابعة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب اكتتاب تصريحاتها الجبائية وتسديد الضرائب والرسوم المدينة بها إلكترونيا. وكتدبير انتقالي تطبق أحكام الفقرة السابقة تدريجيا، وذلك حتى الانتشار الكلي والكامل للحل المعلوماتي". [3]

---

[1] عبد الرؤوف الكساسبة، سالم الشوابكة: **وسائل الإثبات أما القضاء الضريبي**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، سورية، 2006، ص :3.

[2] قحموش سمية: **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة**، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012، ص: 49.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم 14/19 مؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1441 الموافق 11 ديسمبر سنة 2019، يتضمن قانون المالية لسنة 2020**، الجريدة الرسمية، العدد 81، 30 ديسمبر 2019، المادة رقم 65، ص:26.

ويلاحظ من الفقرة الثانية المادة السابقة أن الإدارة الجبائية رغم أنها تشجع على التصريح بشكل إلكتروني إلى أنها مازالت لم تستعد أومتخوفة من الولوج إلى رقمنة التصريحات الجبائية بشكل كلي في الوقت الحالي.

وفي ذات السياق فإن المادة (164) من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه: "علاوة على كيفية التصريح والدفع عن طريق التصريح G50، فإن الدفعات الوقتية للضريبة على أرباح الشركات يمكن التصريح بها وتسديدها عبر الطريق الإلكتروني في الآجال والشروط التي يتم تحديدها عن طريق التنظيم".

بالإضافة إلى المادة (58) من قانون المالية لسنة 2018 تنص على أنه: "وجوب اكتتاب التزامات التصريح إلكترونيا بالنسبة للمؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات...".[1]

وإن عصرنة القوائم والتصريحات الجبائية تحقيق جملة من **الأهداف**، يمكن إيجازها في النقاط التالية[2]:

- التخفيف من حجم المهام المنفذة من طرف الأعوان من خلال رقمنة كل الإجراءات المتعلقة بدراسة المعطيات الخاصة بفرض الضرائب والتحصيل والرقابة والمنازعات.
- نزع الصفة المادية عن كل العمليات الجبائية ابتداءا من استقبال المكلف بالضريبة وتأسيس الوعاء والتحصيل وكذا تسيير الملف الجبائي، وهذا من خلال رقمنة هذه العمليات.
- التبادل السريع للمعلومات المتعلقة بالبيانات ما بين المصالح ومع الإدارات الأخرى.
- تقديم الجداول البيانية في وقت معقول يسمح بتقييم نجاعة المصالح من جميع الأوجه ومتابعة مستوى التحصيل حسب نوع الضرائب وتبعا لكل قطاع نشاطي.
- تقديم معطيات موجزة ذات مصداقية من أجل إنجاز الدراسات الاستشرافية والتحليل واتخاذ القرار.
- إنشاء قاعدة المعطيات المركزية بالنسبة لمختلف فئات المكلفين بالضريبة تسمح بالولوج الآلي للمحققين في المحاسبة إلى البطاقات عند قيامهم بالمهام المسندة إليهم.
- برمجة عمليات المراجعة على أساس معايير مؤسسة والمحددة بالموضوعية بناءا على قاعدة المعايير المنسجمة.
- التحكم الأفضل في الموارد الجبائية ومحاربة الاقتصاد الموازي وغير القانوني.
- مكافحة كل مظاهر الغش مهما كان نوعها، والتقليص في معالجة الشكاوى والمنازعات للمكلفين بالضريبة.
- التخفيض في الكلفة الناتجة عن طلب المطبوعات، وتسهيل عملية ولوج المكلفين بالضريبة إلى حسابهم الجبائي من خلال شهادات الولوج المراقبة.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم 11/17 مؤرخ في 8 ربيع الثاني عام 1439 الموافق 27 ديسمبر سنة 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018**، الجريدة الرسمية، العدد 76، 28 ديسمبر 2017، المادة رقم 58، ص:27.

[2] ضيف الله محمد الهادي ولبزة هشام وعتير سليمان: **دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين**، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد، المجلد 02، العدد 03، الصفحات 198-213، جامعة الاغواط-الجزائر، 2018، ص: 201.

الفرع الثاني: أنواع التصريحات والقوائم الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري

إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، وهذه الطريقة تعتمد على التصريح والإقرار المباشر التزاما من المكلف إما بشكل مباشر أومن الغير، وفي هذه الحالة تُمنح مسؤولية تحديد الوعاء إلى دافع الضرائب في شكل إقرار بالتزام سواء منه مباشرة أومن غيره وللمصالح الجبائية كامل السلطات في فحص هذا التصريح. [1]

وفي هذا الشأن نص المشرع الجبائي في المادة (153) من (ق.ض.ر.م) على أنه: "تفرض غرامة كلما تبين هناك إغفالات أونقائص في المعلومات المقدمة".

1. أنواع التصريحات الجبائية:

كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه اكتتاب تصريح بمداخيله قبل 30 أبريل من كل سنة مالية فيما يخص التصريحات السنوية (Déclaration Annuelle)، أما التصريحات الشهرية فتقدم للإدارة الجبائية قبل 20 يوم الأولى الموالية للشهر المعني، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من طرف المصالح الضريبية، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين:

1-1. تصريحات الخاصة بالأشخاص المعنويون: يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات (IBS) باكتتاب وإيداع تصريحات بمداخيلهم، وفق النموذج المعمول به والمتمثل في (Série G n°04)؛ حيث تحتوي هذه التصريحات على قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع من مبلغ رقم أعمالهم، وكذا لقب المحاسب أوالمحاسبين أوالخبراء المكلفين بمسك محاسبتهم، كما يجب أن تمسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها. ما يتعين على المكلف بأن يقدم كل الوثائق المحاسبية والجرود ونسخا من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة ودقة النتائج المبينة في التصريح وكلما طلب منه ذلك مفتش الضرائب، وهذا ما تنص عليه المواد التالية:

تنص المادة (151) من (ق.ض.ر.م) على أنه: "يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يكتتبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتشية الضرائب الذي يتبع لها مكان تواجد مقر المؤسسة أوالإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة".

كما تنص المادة (152) من (ق.ض.ر.م) على أنه: "يجب على المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، أن يذكروا في التصريح المنصوص عليه في المادة (151) مبلغ رقم أعمالهم، ورقم تسجيلهم في السجل التجاري، وكذا لقب المحاسب أوالمحاسبين المكلفين بمسك محاسبتهم وعناوينهم أوتحديد أومراقبة النتائج العامة لمحاسبتهم، ويجب عليهم إرفاق تصريحاتهم بالملاحظات الأساسية والخلاصات الموقعة التي استلموها من الخبراء

[1] قحموش سمية: **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة**، مرجع سبق ذكره، 2012، ص:47.

المحاسبين أوالمحاسبين المعتمدين الذين كلفوهم في حدود اختصاصهم، بإعداد ومراقبة وتقييم حواصلهم وحساباتهم الخاصة بنتائج النشاط".

كما تنص المادة (152-2) من (ق.ض.ر.م) على أنه: "يجب أن تمسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، وإذا كان مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية مقبولة، فإنه يجب تقديم الترجمة لها يصادق عليها مترجم معتمد وذلك كلما طلبها مفتش الضرائب وإلى جانب تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة (151)".

كما تنص المادة (152-3) من (ق.ض.ر.م) على أنه: "يتعين على المصرح بالضريبة أن يقدم كل الوثائق المحاسبية والجرود ونسخا من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة ودقة النتائج المبينة في التصريح كلما طلب منه ذلك مفتش الضرائب".

2-1. تصريحات الخاصة بالأشخاص الطبيعيون: المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ملزمون باكتتاب وإيداع تصريحات بمداخيلهم قبل 30 أبريل من كل سنة من خلال نموذج التصريح مقدم من طرف الإدارة الجبائية والمتمثل في (Série G n°01)؛ حيث تنص المادة (99) من (ق.ض.ر.م) على أنه: "يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي أن يكتتبوا ويرسلوا على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة إلى مفتشية الضرائب التابعة لمقر إقامتهم تصريحا بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة ".

وفي ضوء المادة السابقة الذكر فإن هذه التصريحات تتضمن إجمالي المداخيل والأرباح المحصلة خلال السنة المالية وتتمثل هذه الفئات فيما يلي:

- الأشخاص الطبيعيون التابعون للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطا صناعيا أوتجاريا أوحرفيا أوغير تجاري أوفلاحي.
- الأشخاص الطبيعيون الذين يحققون مداخيل متأتية من تأجير العقارات المبنية أوغير المبنية بما فيها الأراضي الفلاحية.
- الأشخاص المستفيدون من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة، بالإضافة إلى الأجور والمرتبات.

أما العناصر الواجب إدراجها في تصريحات الجبائية:

- كل المعلومات المتعلقة بحالة المكلف وكذا تلك المتعلقة بالأعباء العائلية.
- مختلف العناصر الضرورية لتحديد دخل الخاضع للضريبية.

أما الوثائق الواجب إرفاقها بتصريحات الجبائية[1]:

- قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلف الجبائي.
- جدول الأعباء الواجب خصمها من دخل الإجمالي.

تجدر الإشارة إلى أن النموذج المقدم من طرف الإدارة الجبائية للتصريح السنوي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين يتفرع إلى عدة نماذج، تسمى "التصريحات المهنية الخاصة" وتتمثل في:

الجدول رقم (2.2): نماذج التصريحات الجبائية حسب كل فئة للأشخاص الطبعيين

فئة المداخيل	التصريح	آخر أجل لإيداع التصريح
الأرباح المهنية	سلسلة رقم ج 11	على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة.
المداخيل الفلاحية	سلسلة رقم ج 15	
الأموال المنقولة	سلسلة رقم ج	
الرواتب والأجور	سلسلة رقم ج 29	

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، 2020، ص: 80.

1-3. التصريحات الشهرية: هي عبارة عن وثيقة تأخذ مكان إشعار بالضرائب والرسوم التي تدفع نقدا أوعن طريق الاقتطاع من المصدر (الرسم على النشاط المهني، التسبيقات على الحساب الضريبة على أرباح الشركات الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور، الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مداخيل الأموال المنقولة، الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على القيمة المضافة)، والخاضعون لهذا التصريح هم[2] :

- التصريحات من الصنف (G50 باللون الأزرق): تلزم بها المؤسّسات الخاضعة للنظام الحقيقي على الضرائب.
- التصريحات من الصنف (G50A باللون البني): تلزم بها المؤسّسات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة (TVA)، بالإضافة إلى الإدارات العمومية.

كما يجب إيداع التصريح في العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الموالي، ويجب إيداع التصريح لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها مقر المؤسسة.

---

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، 2020، ص: 78. موقع www.mfdgi.gov.dz › guides-fiscaux.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، مرجع سبق ذكره، ص: 76.

2. أنواع القوائم الجبائية:

تتمثل القوائم الجبائية في السلسلة (Série G n°02) المستحدثة تبعا للقواعد المتعلقة بإعداد وتقديم القوائم المالية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي (SCF) ومع سريان هذا النظام في أرض الواقع كان لزاما على الإدارة الجبائية مسايرة هذه التغيرات من خلال تحضير مشروع القوائم الجبائية المستحدثة، وفي هذا الإطار قامت الإدارة الجبائية بتعيين فوج عمل يتكون من إطارات في المديرية العامة للضرائب من أجل إكمال هذا المشروع مع بداية سريان النظام المحاسبي المالي، وتحقق هذا الهدف بإصدار القوائم الجبائية الجديدة في بداية سنة 2011 وأرفقت هذه الطبعة الجديدة للقوائم الجبائية بملخص تفسيري باللغتين العربية والفرنسية لتسهيل وتوضيح التعامل مع هذه الطبعة الجديدة.[1]

وتشمل هذه القوائم جدولين رئيسين ممثلان في الميزانية وحساب النتائج وثلاثة عشرة جدولا ملحقا، نتناول محتواهم فيما يلي:

2-1. الميزانية: تم إعداد الميزانية الجبائية في الطبعة الجديدة وفقا للميزانية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي؛ حيث تعتبر نسخة طبق الأصل لقائمة الميزانية المنصوص عليها في (SCF)، وهذا سعيا وراء إحداث انسجام في إعداد القوائم المالية والقوائم الجبائية بصفة متطابقة، والجديد كذلك في هذه الطبعة أن الميزانية تم تصنيف عناصر أصولها وخصومها إلى عناصر الجارية وغير الجارية، ورؤوس الأموال الخاصة المميزة عن الخصوم، وتضمنت قائمة الميزانية المفهوم الجديد للضرائب المؤجلة على الأصول والضرائب المؤجلة على الخصوم وفقا لما جاء في النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى الخانة المتعلقة بالسنة السابقة من أجل إجراء المقارنات.

2-2. حساب النتائج: تم إعداد حساب النتائج بما يخدم الاحتياجات النوعية الخاصة بالإدارة الجبائية وبما ينسجم مع حساب النتائج المعتمد في النظام المحاسبي المالي مع إجراء بعض التغييرات؛ حيث أورد المشرع الجبائي عدة تفصيلات بالنسبة لرقم الأعمال وفقا لاحتياجات الإدارة وأيضا أورد عدة تقسيمات بالنسبة للمشتريات المستهلكة وفصل فيها وقسم أعباء الخدمات الخارجية إلى تقسيمات جزئية بما يخدم عملية مراقبة المصاريف، بالإضافة الى أنه أورد خانة خاصة بمعطيات السنة الماضية من أجل إجراء المقارنات.

[1] M.F/D.G.I /D.R.V, **Séminaire- les incidences fiscales du S.C.F. et la nouvelle liasse fiscale**,2011.

2-3. الجداول الملحقة للقوائم الجبائية: تشمل ثلاثة عشرة جدولا تكتسي طابعا هاما؛ حيث تم إعدادها بما يخدم مراقبة جميع الأعباء والمنتوجات بصفة تفصيلية، وسنحاول تناولها بإيجاز فيما يلي [1]:

2-3-1. جدول حركة المخزونات: يشمل هذا الجدول مخزون أول المدة لمختلف أنواع المخزونات وحركة هذا المخزون من دخول وخروج أثناء الفترة ومخزون نهاية الفترة؛ ويستفاد من هذا الجدول في استخراج البضائع المستهلكة للتحقق من صحة رقم الأعمال الخاص بالإنتاج المباع.

2-3-2. جدول تغيرات الإنتاج المخزن: يبين هذا الجدول حركة الإنتاج المخزن ورصيد نهاية الفترة حتى يتم مقارنتها مع رقم الأعمال الخاص بالإنتاج المباع.

2-3-3. جدول أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم: يشمل هذا الجدول مختلف أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم ومختلف الخدمات بصفة تفصيلية لمقارنتها مع الأعباء المسجلة في حساب النتائج؛ وهذا الجدول يخدم احتياجات الإدارة الجبائية لاكتشاف الأعباء الوهمية.

2-3-4. جدول الأعباء والمنتوجات العملياتية: يتضمن هذا الجدول مختلف الأعباء والمنتوجات العملياتية بصفة تفصيلية وفقا للحسابات الواردة في حساب النتائج؛ حيث هناك مبالغ مجمعة في حساب النتائج وهذا الملحق يدقق فيها بصفة تفصيلية بما يخدم مراقبة الإدارة الجبائية لهذه الأعباء والمنتوجات والتحقق من صحتها.

2-3-5. جدول الإهتلاكات وخسائر القيمة: يمثل هذا الجدول ملخص الاهتلاكات المطبقة على التثبيتات المعنوية والعينية المحسوبة وفقا للتشريع الجبائي، وورد في هذا الجدول أيضا المساهمات والأصول المالية غير الجارية المعرضة لخسائر القيمة.

2-3-6. جدول تثبيتات المؤسسة أوالمكتسبة خلال السنة: يشمل جميع أنواع التثبيتات المعنوية والعينية والأصول المالية والمساهمات؛ بمعني يعتبر بيان تفصيلي للمبلغ الإجمالي للتثبيتات الواردة في الميزانية بالقيم الصافية القابلة للاهتلاك بعد استبعاد الرسوم على القيمة المضافة بما يفيد المراقبة والتحقيق من قيمة الأصول الثابتة في المؤسسة.

2-3-7. جدول التثبيتات المتنازل عنها خلال السنة: يشمل جميع أنواع التثبيتات المتنازل عنها وجميع المعطيات المرتبطة بعملية استخراج فوائض أونواقص القيمة الناتجة عن التنازل كتاريخ الاكتساب والمبلغ الصافي لاقتناء تثبيت الإهتلاكات المتراكمة والقيمة المحاسبية الصافية ومبلغ التنازل؛ ويفيد هذا الجدول الإدارة الجبائية في تحديد فوائض القيمة الناتجة عن التنازل وإدراجها حسب النسب المنصوص عليها جبائيا في الربح الخاضع للضريبة.

2-3-8. جدول المؤونات وخسائر القيمة: يشمل هذا الجدول خسائر القيمة المعتمدة جبائيا والمتعلقة بالمخزونات وبالغير والمؤونات المتعلقة بالمعاشات والضرائب والمنازعات والمؤونات المرتبطة بالمستخدمين، خصص

---

[1] بن توتة قندز، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري المسايرة النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011، ص ص: 194-195.

إعداد هذا الجدول بما يخدم احتياجات الإدارة الجبائية واستبعدت من هذا الجدول خسائر القيمة المتعلقة بالتثبيتات لعدم اعتراف التشريع الجبائي بها، بمعنى تظهر فقط في الجدول المؤونات وخسائر القيمة القابلة للخصم جبائيا؛ وينقسم بدوره هذا الجدول إلى جدولين تفصيلين، الأول متعلق بخسائر القيمة المتعلقة بالغير وأما الجدول الثاني فهو متعلق بالخسائر المخصصة للأسهم والحصص الاجتماعية، ويهدف هذا الجدول التفصيلي للتحقق من صحة المبالغ الواردة في حساب النتائج المتعلقة بالمؤونات وخسائر القيمة.

2-3-9. جدول تحديد النتيجة الجبائية: يعتبر من الجداول المستحدثة في القوائم الجبائية الجديدة ومن أهمها بعد الميزانية وحساب النتائج؛ حيث يعتبر جدول تفصيلي يبين كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية مع الأخذ في الحسبان جميع الإدماجات للأعباء التي لا يقبل خصمها جبائيا، وجميع التخفيضات المتعلقة بالمنتوجات غير الخاضعة للضريبة بما فيها الخسائر الجبائية، هذا الجدول يفيد الإدارة الجبائية كما يفيد جميع المستخدمين من حيث كيفية تحديد النتيجة الجبائية وتوضيح كيفية الوصول إليها، باعتماد هذا الجدول تم القضاء على اللبس والغموض الذي كان يسود هذه العملية.

2-3-10. جدول تخصيص النتيجة والاحتياطات: تم إعداد هذا الجدول بما يخدم احتياجات الإدارة الجبائية، فهو يوضح مصدر النتائج وكيفية تخصيصها عن طريق إدراجها في الاحتياطات أوضمها إلى رأس المال أوتوزيعها أوترحيلها من جديد إلى حين اتخاذ القرار بشأنها، فهو يساعد الإدارة الجبائية على متابعة رصيد الترحيل من جديد.

2-3-11. جدول المساهمات والفروع والكيانات المشاركة: يعتبر من الجداول المطابقة للملحق المعتمد حسب نموذج (S.C. F) فهو يشمل جميع الفروع والكيانات المشاركة ورؤوس الأموال المحازة لكل فرع، ويهدف هذا الجدول إلى تحديد القيمة المحاسبية للسندات المحازة من طرف الفروع أوالكيانات المشاركة، وهو جدول مستحدث في القوائم الجبائية الجديدة ولم يكن موجود سابقا.

2-3-12. جدول متعلق بالعمولات: يعتبر جدول مهم بالنسبة للإدارة الجبائية لأن هذه الأعباء (بالعمولات والسمسرة والاتاوى والأتعاب ومصاريف المقر) يشترط في خصمها على المؤسسات أن تصرح بهذه المبالغ في كشف يبين ألقاب المستفيدين والمبالغ المدفوعة لهم، وتفقد الجهة صاحبة الدفع التي لم تصرح بهذه المبالغ الحق في خصمها طبقا لنص المادة (176) من (ق.ض.م.ر.م) لأن هذا الجدول يعتبر مصدر للبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، بمعنى يمكن إخضاع المستفيدين من هذه المبالغ الضريبية إذا لم يصرحوا بها في تصريحاتهم، فهو يساعد الإدارة الجبائية على حصر المادة الخاضعة للضريبة ومحاربة الغش والتهرب.

2-3-12. الرسم على النشاط المهني: يخصص هذا الجدول متابعة دفع حقوق الرسم على النشاط المهني المفروض على رقم الأعمال، فمن أجل متابعة دفع هذا الرسم يجب ذكر أماكن القابضات التي دفع فيها ورقم الأعمال الخاضع للضريبة والمحقق في كل بلدية والرسم المدفوع. وتم إعداد هذا الجدول بما يفيد الإدارة الجبائية للتحقق والمراقبة لأن خصم هذا الرسم مشترط بدفعه فعليا.

المبحث الثاني: ماهية الوعاء والربح الضريبي

إن تحديد الوعاء الضريبي هو نقطة البداية في تنظيم أي ضريبة، لأن أول عمل يقوم به المشرع عند تنظيمه للضرائب هو اختيار الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة، وهو كذلك المنبع الذي تغترف منه الدولة مؤونتها بواسطة الضرائب أوبعبارة أخرى ما يخضع للضريبة، وتحديد هذا الوعاء يقتضي مقدما أن نحدد ما إذا كانت الدولة تعتمد في تحصيل مؤونتها المالية على ضريبة واحدة أو عدة ضرائب، أوأن وعاء ضرائبها الأشخاص أوالأموال، وأن يتم التوصل إلى هذه الضرائب بطريق مباشر أو غير مباشر لتمس دخل الفرد من بعض تصرفاته أم تفرضها على دخل الفرد أم رأسماله. وفي ضوء ما سبق سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الوعاء والربح الضريبي، وطرق وإجراءات تحديده.

المطلب الأول: مفهوم الوعاء والربح الضريبي

قبل التطرق إلى تعريف الوعاء الضريبي يجب التمييز بينه وبين مصدر الضريبة، هذا الأخير الذي يقصد به المال الذي تدفع منه الضريبة فعلاً، وقد يكون مصدر الضريبة رأسمالاً أودخلاً إلا أن الدخل هو المصدر الرئيسي للضرائب، فمعظم الضرائب على رأس المال لا تدفع من رأس المال ذاته وإنما تدفع مما يدره من دخل أوربح، ومع ذلك فقد يتطابق وعاء الضريبة أحياناً مع مصدرها، ففي الضرائب على الدخل يكون وعاؤها الدخل ومصدرها هو الدخل أيضاً.[1] ومن خلال ماسبق سندرج في هذا المطلب مفهوم الوعاء والربح الضريبي وعلاقتهما بالربح المحاسبي.

الفرع الأول: مفهوم الوعاء الضريبي والتحصيل الجبائي

يقصد بوعاء الضريبة المادة أوالعنصر الذي تفرض عليه الضريبة، والوعاء قد يكون شخصا أو مالا كالشخص المكلف أورأسماله أو دخله أو السلع، فالضريبة التي وعاؤها الدخل تسمى ضريبة الدخل، أوالتي وعاؤها العقار تسمى الضريبة العقارية، وهكذا بالنسبة لضريبة التركات أو الضريبة على الاستهلاك.[2]

1. تعريف الوعاء الضريبي:

يعرف الوعاء الضريبي بأنه: "المادة الخاضعة للضريبة؛ أي المال الذي تقتطع منه سواء كان شخصا أومالا مع ضرورة توافر عنصر الزمن لهذا الوعاء فقد تفرض الضريبة السنوية أوالموسمية عند جني المحصول".

كما يعرف أيضا بأنه:"المبلغ الذي تقوم الإدارة الجبائية بتحديده بناءا على مجموعة من الإجراءات تقوم بتنفيذها وفق للأوضاع التي يحددها المشرع الضريبي، ويشتمل ذلك الوعاء على جملة الإيرادات التي حصل عليها المكلف

---

[1] حسين فؤاد فضل شريف إبراهيم: **أثر تطبيق نماذج المحاسبة عن تغيرات الأسعار على قياس الوعاء الضريبي لضريبة ارباح الأعمال–دراسة تحليلية تطبيقية**، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا السودان،2017، ص: 93.

[2] Alina Beattrice Vladu, Dan Dacian Cuzdrioream, **Creative Accounting Measurement and Behavoir**, annales UniversitatisApulensis Series Oeconomica, Vol.15, 2013, no.1.

الخاضعة للضريبة مخصومة منها كافة التكاليف واجبة الخصم والتي حددها القانون ولها تأثير على تلك الإيرادات اللازمة للحصول عليها".[1]

2. تعريف التحصيل الجبائي:

تعبر هذه العملية عن مجموع الإجراءات التي يتم بموجبها انتقال الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى مصالح الإدارة الجبائية أو الخزينة العمومية، وتعرف عملية التحصيل الجبائي بأنها: "مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى مصلحة قباضات الضرائب والتي تنقلها بدورها إلى الخزينة العمومية؛ وذلك طبقا للقواعد القانونية المطبقة في هذا الإطار وتتم العملية إما بصورة نقدية أو ما يماثلها من شيكات وحوالات بريدية".[2]

الفرع الثاني: مفهوم الربح المحاسبي والربح الضريبي:

إن حساب مقدار الضريبة المستحقة أوالربح الضريبي يتم استنادا إلى أحكام التشريع الضريبي، لذلك لا يوجد مفهوم واحد للربح الخاضع للضريبة فلكل بلد تشريع خاص به لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، ويعتمد ذلك على فلسفة الدولة وأهداف التي تسعى إلى تحقيقها من فرض هذه الضريبة، وتحدد التشريعات الجبائية الحدث المنشأ للضريبة بدقة لكي تسهل عمل الإدارة الجبائية في تنفيذ القانون الضريبي وتحصيل الضريبة؛ وذلك لتجنب حدوث المنازعات على مقدار الضريبة بين المكلفين والإدارة الجبائية.

1. تعريف الربح المحاسبي والربح الضريبي:

يعرف الربح المحاسبي بأنه: "الربح الصافي الناتج عن ممارسة المؤسسة نشاطا معينا بعد تحميل الإيرادات بكامل المصروفات التي أدت للوصول إلى ذلك الربح".

ويرى مجلس معايير المحاسبة المالية بأن الربح المحاسبي هو: "التغيرات التي تحدث خلال السنة المالية في حقوق الملكية عن التغيرات في صافي الأصول والذي هو نتيجة لزيادة الايرادات عن المصروفات". أما الربح الضريبي فيمكن تعريفه بأنه: "تعديل الدخل المحاسبي منظورة إليه من زاوية قوانين الضرائب".[3]

وعليه يمكن القول أن الربح المحاسبي يتم تحديده وفق فروض ومبادئ المحاسبة أما الربح الضريبي فيتحدد من خلال تطبيق الأحكام والتشريعات التي تنص عليها القوانين الضريبية انطلاقا من الربح المحاسبي.

---

[1] عزمي أحمد يوسف خطاب: **الضرائب ومحاسبتها**، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان،2010، ص:43.

[2] محمد صغير بعلي، يسري أبو العلاء: **المالية العامة**، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2003، ص: 66.

[3] Lanny G. Chsteen , And Other ,**Intermediat Accounting** ,Irwin,McCraw-Hill,1998,P:169

2. علاقة الربح المحاسبي بالربح الضريبي:

من الناحية العملية فإن الربح الضريبي يتحدد انطلاقا من الأرباح التي تظهرها القوائم المالية والتي تعد طبقا للمبادئ المحاسبية؛ حيث تؤخذ بشكل أولي كأساس يعتمد عليه في تحديد مقدار الضريبة، ويخضع هذا الأخير إلى العديد من التسويات أو المعالجات بهدف الوصول إلى الربح الخاضعة للضريبة، كإعادة إدماج بعض الأعباء غير القابلة للخصم وتخفيض بعض الإيرادات غير الخاضعة للضريبة.[1]

ومنه قد يختلف مقدار الربح المحاسبي عن مقدار الربح الخاضع للضريبة، وهذا الاختلاف يرجع إلى أن الربح المحاسبي يتم قياسه وتحديده في ضوء مجموعة المعايير والمبادئ المحاسبية كما ذكرنا سابقا، أما الربح الضريبي فإنه يتحدد طبقا للأحكام التي يضعها المشرع الضريبي لكل دولة على حدى؛ وذلك في ضوء التوجهات السياسية والاجتماعية والاقتصادية للدولة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها في هذا المجال.[2] ويمكن الإشارة إلى أن الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي تتسبب في ظهور فروق دائمة وأخرى مؤقتة، وتتمثل هذه الفروق فيما يلي[3]:

2-1. الفروق الدائمة (Permanent Differences): وهي الفروق التي تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي عن الفترة المحاسبية الحالية ولا تنعكس على الفترات المحاسبية التالية، وبالتالي فإن أثرها ينصب على جدول حساب النتائج ولا تمتد إلى قائمة الميزانية وتتميز هذه الفروق بأنها لا يوجد لها بعدا زمنيا؛ حيث تتزامن نشأتها مع انعكاسها في آن واحد، وبناءا عليه تمثل تطبيقا سليما لمبدأ استقلالية الدورات كما أن هذه الفروق لا ينتج عنها الضرائب المؤجلة.

2-2. الفروق المؤقتة (Temporary Differences): وهي الفروق التي تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي عن فترة معينة نتيجة أن بعض عناصر المصروفات والإيرادات تضاف إلى الربح الخاضع للضريبة في زمن يختلف عن وقت إدراجها في الربح المحاسبي وتنشأ هذه الفروق في فترة المحاسبية تنعكس في فترة أوالفترات المحاسبية التالية، وتتميز الفروق المؤقتة بأنها فروق موجبة إذا ترتب عليها إضافة أو زيادة مؤقتة في الربح الخاضع للضريبة، كما تعتبر فروق سالبة إذا ترتب عليها خفض أو نقص مؤقت في الربح الخاضع للضريبة، وتتميز بما لها من بعد زمني نتيجة اختلاف توقيت نشأتها عن توقيت انعكاسها مما يترتب عليه نشأة الضرائب المؤجلة قد تكون في شكل الأصول الضريبية المؤجلة أو الالتزامات الضريبية المؤجلة.

---

[1] عبد الناصر نور، **الضرائب ومحاسبتها**، ط 2، دار المسيرة، عمان، 2008، ص ص: 30-31.

[2] فيصل عبد السلام أبو بكر الصديق، بابكر محمد إبراهيم: **أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجماهيرية الليبية**، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد 13، العدد 02، الصفحات 125 إلى 135، ص:128.

[3] علاء فريد عبد الأحد، **المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحول من المحاسبة الضريبية إلى المحاسبة الضريبية**، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة البصرة، المجلد السابع، العدد 13، 2014، ص: 204.

ومما سبق يتضح أن الربح المحاسبي والربح الضريبي قد يتفقان معا في بنود ويختلفان في بنود أخرى، كما يمكن تعريف الدخل المحاسبي بأنه صافي الربح أو الخسارة المحققة خلال الفترة المالية قبل خصم الضرائب ويتحدد هذا الدخل وفقا للمبادئ المحاسبية، أما الدخل الضريبي فهو الربح أوالخسارة لفترة ضريبية معينة والذي يتم تحديده طبقا للنظام والتشريعات الجبائية، ويتم على أساسه احتساب الضريبة الواجبة السداد أو المؤجلة.

المطلب الثاني: طرق وإجراءات تحديد الوعاء والربح الضريبي

في حالة اقتناع الإدارة الجبائية بالقوائم التي يقدمها المكلف يكون الربح الوارد بها كناتج نهائي لفرض الضريبة، حيث يأخذ الربح المحاسبي كأساس لعملية التقدير بعد إجراء التسويات اللازمة لتصل إلى الدخل الخاضع للضريبة، وبناءا على ذلك يُعد الربح المحاسبي الأساس أونقطة البدء في حساب الربح الخاضع للضريبة، ليتم تعديله في ضوء التشريعات والقوانين الضريبية وصولاً إلى الربح الضريبي، كما أن اختيار وعاء الضريبة يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة؛ إذ تتوقف عدالة الضريبة ووفرة حصيلتها على حسن اختيار وعائها.

وقبل عرض طرق تحديد الوعاء الضريبي يجب التعرف على طرق تحديد الربح المحاسبي والذي يعتبر الأساس للوصول إلى الربح الضريبي؛ والربح المحاسبي هو الربح الصافي الناتج على ممارسة المشروع نشاطا تجاريا معينا بعد مقابلة الإيرادات بالمصروفات التي أدت للوصول إلى ذلك الربح، ويوجد مدخلان لتحديد الربح طبقا للمفاهيم المحاسبية وهما:

1. مدخل الأصول–الالتزامات: يسمى أيضا بمدخل الميزانية أوالمحافظة على رأس المال، وينظر هذا المدخل إلى الإيرادات والمصروفات بأنها ناتجة عن التغيرات في قيم الأصول والالتزامات التي تنعكس بدورها في تغيرات حقوق الملكية، فالإيرادات هي زيادة في الأصول أونقصان في الالتزامات، بينما المصروفات هي نقصان في الأصول وزيادة في الالتزامات.

2. مدخل الإيرادات–المصروفات: ويسمى أيضا بمدخل العمليات (Approach Transaction) ويقوم هذا المدخل على مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصروفات لتحديد الربح، كما يعتمد هذا المدخل على مفهومين للدخل، مفهوم العمليات الجارية ومفهوم الربح الشامل.

2–1. مفهوم العمليات الجارية: يتضمن دخل العمليات الجارية أودخل النشاط التشغيلي (Operating Income)، فقط العناصر التي تعد معتادة التي ترتبط بالنشاط الأساس والطبيعي للمؤسسة، وعليه فإن أي بنود غير معتادة (Unusual) أوغير متكررة (Inferequent) يتم استبعادها من قائمة دخل العمليات الجارية.

2–2. مفهوم الدخل الشامل: يتضمن الدخل الشامل كافة العمليات والأحداث والظروف التي أدت إلى تغير صافي الأصول (أومقابلة تغير حقوق الملكية) خلال الدورة المحاسبية؛ وذلك بعد استبعاد تغيرات حقوق الملكية الناجمة عن العمليات الرأسمالية مثل زيادة أوتخفيض رأس المال وتوزيع الأرباح، وهكذا فإن الربح الشامل يتضمن إلى جانب العمليات الجارية أيضا البنود غير المعتادة وغير المتكررة.

ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الربح شامل بأنه: "التغير في حق الملكية (صافي الأصول) في الوحدة المحاسبية خلال الدورة الناتج عن العمليات والأحداث والظروف التي ليس مصدرها ملاك أصحاب الرأس المال".[1]

الفرع الأول: طرق تحديد الوعاء الضريبي

يقصد بطرق تحديد الوعاء الضريبي مجموعة الأساليب والعمليات التي ترمي إلى تحديد مقدار الدخل الصافي تمهيدا لاحتساب مقدار الضريبة عليه بالمعدل المقدر قانونا، فهناك عديد من الطرق التي يمكن أن تستخدمها الإدارة الجبائية للوصول إلى وعاء الضريبة ويعتمد تصنيف هذه الطرائق على الجهة التي تضطلع بهذه المهمة فقد تكون الإدارة الجبائية هي التي تتفرد لوحدها في مباشرة إجراء التقدير أو يتم التقدير من خلال ما يقدمه المكلف من قوائم تعتمد من حيث المبدأ في عملية التقدير، أو يتم من خلال التعاون بين المكلف والإدارة الجبائية.[2]

وتوجد العديد من الطرق لتقدير الوعاء الضريبي من خلال استخدام عدة أسس، ويجب التنويه بأن تحديد المادة الخاضعة للضريبة بشكل دقيق يشوبه بعض المشكلات، أهمها تحديد من يستحمل العبء الضريبي، ويمكن التميز بين نوعين من الطرائق والتي يمكن من خلالها تحديد الوعاء الضريبي هما الطرق غير المباشرة والطرق المباشرة[3]:

1. الطرق غير المباشرة:

وتعتمد هذه الطريقة على قرائن ودلائل تشير إلى قيمة الوعاء؛ أي أن الإدارة الجبائية تتخذ من العناصر الخارجية دليلاً على مقدار الدخل الخاضع للضريبة، وتشمل هذه الطريقة الأساليب التالية:

2-1. طريقة المظاهر الخارجية: بموجب هذه الطريقة تلجأ الإدارة الجبائية إلى تقدير المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاستناد إلى بعض المظاهر الخارجية، كأن تعتمد في تقدير دخل المكلف أوثروته على أساس القيمة الإيجارية، ومن أهم مميزات أسلوب المظاهر الخارجية سهولة تحديد المال الخاضع للضريبة، وكذلك يساعد هذا الأسلوب على الحد من التهرب الضريبي لأن المظاهر الخارجية هي علامات بارزة ليس من السهل على المكلف إخفاؤها؛ ومما يعاب على هذه الطريقة أن المظاهر الخارجية قد تكون خادعه؛ مما يؤدي إلى عدم الاعتماد عليها لتحديد دخل المكلف الخاضع للضريبة لذلك ابتعدت الدول عن تطبيقها في الوقت الحاضر.

---

[1] Financial Accounting Standards Board, **Status of Concepts Statement No. 3: Elements of Financial Statements of Business Enterprises**, 1980. SITE: https://www.fasb.org/status/statpg-con3.shtml

[2] حسين فؤاد فضل شريف إبراهيم، **أثر تطبيق نماذج المحاسبة عن تغيرات الأسعار على قياس الوعاء الضريبي لضريبة ارباح الأعمال-دراسة تحليلية تطبيقية**، مرجع سبق ذكره، ص: 94.

[3] يعقوب فيحاء عبد الله، الغنامي فيصل جدعان فرقد: **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل-دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الخامس، العدد 10، الصفحات 1-27، العراق، 2010، ص:8.

وفي ذات السياق فإن المشرع الضريبي في الجزائر ينص في المادة (98) البند الثالث من (ق. ض. م. ر م) على أنه: "يتم تأسيس المبلغ الجزافي الناتج عن تطبيق التقدير الجزافي للدخل الذي تفرض عليه الضريبة حسب طريقة المعيشة عند عدم وجود تناسب بين نمط الحياة المكلف بالضريبة ومداخيله".

2-2. طريقة التقدير الجزافي: يتحدد الدخل الخاضع للضريبة بموجب هذه الطريقة على أساس تقريبي قائم على القرائن، وتلجأ الإدارة الجبائية إلى تطبيق هذا الأسلوب عادة عندما يمتنع المكلفون عن تقديم تصريحاتهم الجبائية أوعند عدم وجود دفاتر محاسبية صحيحة تبين القيمة الحقيقية لوعاء الضريبة، ويتم تحديد وعاء الضريبة بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة التي لها صلة بالمادة الخاضعة للضريبة، والتقدير الجزافي أما أن يكون قانونياً، إذا حدد المشرع القرائن التي يعتمد عليها في التقدير، أويكون الجزافي إدارياً إذا وضعت الإدارة الجبائية هذه القرائن، فتلجأ مثلاً إلى تقدير دخل الطبيب عن طريق عدد ساعات عمله، وأرباح الحلاق عن طريق عدد المقاعد الموجودة في المحل وهكذا، فهي تشترك مع طريقة المظاهر الخارجية في اعتمادها على القرائن دون الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي؛ ولكنها تختلف عنها في طبيعة القرائن نفسها من حيث مدى ارتباطها بالمادة الخاضعة للضريبة.

إنّ أسلوب التقدير الجزافي يتصف بالعديد من المزايا كالبساطة والسهولة ولا سيما للمكلفين الذين لا يستطيعون لأسباب متعلقة بحجم أنشطتهم ونوعها تنظيم سجلات تظهر نتيجة نشاطهم، وبالمقابل فإن لهذا الأسلوب عيوب؛ إذ تفرض الضريبة على إيراد مفترض لا يقدر بشكل صحيح، وهذا يولد خلافات مستمرة بين المكلف والإدارة الجبائية.

2. الطرق المباشرة:

وفق هذه الطريقة يقدم المكلف البيانات والمعلومات المتعلقة بنشاطه مع ذكر كل التكاليف بالتفصيل، وكذا الإيرادات لوتحديد الوعاء الخاضع للضريبة في النهاية، ولكن هذا لا يمنع بأن تقوم مصلحة الضرائب بدراسة محتويات التصريح المقدم من المكلف للتأكد من صحة وسلامة كل المعلومات وذلك قصد سد كل أبواب التهرب الضريبي إن وجدت، وفي هذا السياق فإن المشرع الضريبي ينص في المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها".[1] وتشمل هذه الطريقة الأساليب التالية:

2-1. التقدير الإداري المباشر: تقوم الإدارة الجبائية بموجب هذه الطريقة بإتباع كافة الوسائل التي تكشف عن مقدار الوعاء الضريبي لدخل المكلف فلا تتقيد بقرائن أومظاهر معينة، فتقوم بعمل التحريات اللازمة والتردد على أماكن نشاط المكلف والتفتيش على أعماله وفحص دفاتره ومستنداته ومناقشة المكلف واستجوابه وتجميع كافة

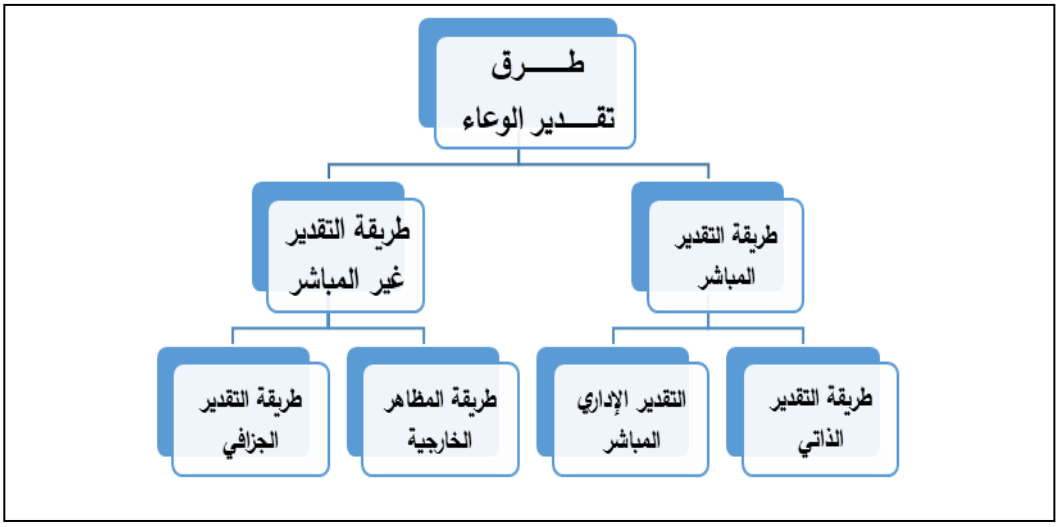
---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قانون رقم 21/08 مؤرخ في 2 محرم عام 1430 الموافق 30 ديسمبر 2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009**، العدد 74، 3 محرم عام 1430 ،31 ديسمبر 2008، المادة 20، ص: 7.

البيانات والمعلومات التي تحتاجها ثم تقوم بتقدير الوعاء الضريبي على هذا الأساس. مع العلم أن التشريع الضريبي الجزائري ألغى هذه الطريقة من خلال إلغاءه المادة (30) من (ق.ض.م.ر.م).

2-2. التقدير الذاتي: يعد التقدير الذاتي من الأساليب الحديثة التي يتم اتباعها في معظم النظم الضريبية المتقدمة، ويقصد به أن يتولى المكلف بنفسه تقدير دخله الخاضع للضريبة وحساب قيمة الضريبة المستحقة وبمبادرة ذاتية. فمن خلال الاعتماد على التصريح الضريبي الذي يقدمه المكلف للإدارة الضريبية وفق الدخل السنوي الذي تظهره الحسابات الختامية يتم تحديد الوعاء الضريبي، ولذلك يترتب على المكلف مسؤوليات تتمثل بالاحتفاظ بسجلات كافية وملائمة وتحقق الموثوقية للإدارة الضريبية[1]؛ حيث يقوم المكلف الجبائي بالتصريح بنشاطه أودخله في شكل قوائم وتصريحات جبائية يقدمها للإدارة الجبائية التي تقوم بمراجعة والتحقق من صحتها، ويستعان بطريقة الإقرار بالنسبة لجميع الضرائب وذلك منذ أن تم الاستغناء عن طريقة التقدير الجزافية، ورغم ما تنطوي عليه هذه الطريقة من مآخذ كالتعقيد، وزيادة نفقات الجباية، وتمكين موظفي الإدارة الجبائية من التفتيش على نشاط المكلف والتعرف على أسراره الشخصية (وإن كانت التشريعات تحرم عليهم إفشاء هذه الأسرار) فضلا عما قد تتجه من فرص التهرب، فإن هذه الطريقة تحقق أكبر قدر من العدالة، لما توفره من إمكانيات تشخيص الضرائب وعدالة توزيع عبئها. والشكل الموالي يوضح طرق تقدير الوعاء الضريبي.

الشكل رقم (1.2): طرق تـــقدير الوعاء الضريبي



مصدر: إعداد الباحث.

[1] يعقوب فيحاء عبد الله والغنامي فيصل جدعان فرقد: **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل-دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب**، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

الفرع الثاني: الاجراءات المتبعة في تحديد الوعاء الضريبي

حسب النظام الجبائي في الجزائر، يتمثل الربح الخاضع للضريبة في الفرق بين قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الدورة والتي يجب استخدام النتائج المحقق فيها كقاعدة ضريبية، تضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال الدورة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المكونة من ديون الغير الاهتلاكات المالية والأرصدة المتبقية.[1]

وبصفة عامة فإن تحديد الوعاء الضريبي يتم من خلال مجموعة من الإجراءات والعمليات التي ترمي إلى تحديد مقدار الدخل الصافي تمهيدا لاحتساب مقدار الضريبة عليه بالمعدل المقدر قانونا، وقد تطورت الطرائق التي يتم بموجبها تحديد الوعاء الخاضع للضريبة بتطور الأجهزة الضريبية وبالوعي الضريبي وبالتطور الاقتصادي والاجتماعي.[2]

ومن الناحية العملية يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة من خلال الأرباح الفعلية أي التي تحققت فعلا، أما الأرباح الدفترية غير المحققة فلا يشملها الدخل الخاضع للضريبة، وقد قام النظام الجبائي الجزائري من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بحصر الربح الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية (الإيرادات) الخاضعة للضريبة، كما أن الأعباء التي تتحملها المؤسسة تخصم محاسبيا إذا توفرت وثائق ثبوتية تبررها، ولتحديد النتيجة الجبائية فإنه من الضروري إعادة النظر جبائيا في هذه الأعباء وإخضاعها لأحكام جبائية لضبط الإسراف ومنع المغالاة فيها بغية تخفيف العبء الجبائي للمكلفين، لأنها تؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة وبالتالي الضرائب المستحقة، وفي حالة غياب النص الجبائي الصريح المتعلق بالأعباء فإنه يتم الأخذ بالقاعدة المحاسبية بدون أي تحفظات. وإن خصم الأعباء جبائيا من شأنه أن يخضع لبعض الشروط منها الشكلية والموضوعية والخصوصية، وهذا بهدف المحافظة على الموارد المالية للدولة، ويمكن عرض هذه الشروط فيما يلي:

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الأمر رقم 01/09 مؤرخ في 29 رجب عام 1430 الموافق 22 يوليو سنة 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009**، الجريدة الرسمية، العدد 44، 26 يوليو 2009، المادة رقم 04، ص:04.

[2] يعقوب فيحاء عبد الله، الغنامي فيصل جدعان فرقد: **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل–دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب**، مرجع سبق ذكره، ص: 8.

1. الشروط الشكلية : يتم قبول خصم الأعباء جبائيا إذا استوفت الشروط الشكلية التالية[1]:

- يجب أن يكون العبء مؤكد وفعلي وليس محتمل الحدوث، بغض النظر إن كانت الأعباء مدفوعة أومستحقة الدفع، ويجب أن تكون حقيقية وليست دفترية أو وهمية حتى تتحمل المؤسسة عبئها سواء تم دفعها أولا.
- أن تكون الأعباء مدعمة ومؤيدة بوثائق ثبوتية ومستندات تبرر حقيقة حدوثه، لذا يمكن الإشارة إلى ضرورة الإبقاء على الوثائق والمستندات التي تبرر شرعية العبء في المؤسسة وهذا تحسبا لأي مراقبة جبائية؛ حيث تتم الرقابة الجبائية على أربع سنوات الماضية على الأكثر.
- إعداد كشوف خاصة ببعض الأعباء؛ حيث يلتزم المكلفين بوجوب إرفاق التصريح السنوي بملاحق القوائم الجبائية حتى تتم عملية التحقق من صحة النتائج المبينة في التصريحات المقدمة (مثل كشف الأعباء العامة وجدول الاهتلاكات والمؤونات والأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح)، وفي حالة عدم التصريح تفرض الضريبة التلقائية على المكلف حسب الحالة.

2. الشروط الموضوعية :حتى تكون الأعباء قابلة للخصم يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية:

- أن يكون استغلالها في إطار التسيير العادي للمؤسسة أو لمصلحتها؛ أي يكون لأغراض مباشرة لتسيير المؤسسة حيث لا يتعلق الخصم بالنفقات الشخصية.
- اعتماد النفقات المهنية حسب مبلغها الحقيقي والتي أدرجت وسددت خلال السنة فرض الضريبة؛ حيث يترتب عنها تخفيض في الأصول الصافية، وعليه لا تعتبر كأعباء قابلة للخصم الأعباء التي تؤدي إلى زيادة في قيمة الأصول كحيازة التجهيزات.[2]
- أن تكون متعلقة بالنشاط الخاضع للضريبة؛ أي أن تكون مدرجة ضمن أعباء السنة المالية صرفت خلالها، وبالتالي فإن الأعباء التي يقبل خصمها هي فقط تلك التي أنشأت خلال الدورة وأن تتعلق بعبء فعلي وأن تكون مدعمة بمبررات كافية. [3]

حيث تنص المادة (9) من (ق. ض. م. ر. م) على أنه: "تستحق الضريبة في كل سنة على الإيرادات أوالأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة أوالتي يتصرف فيها خلال السنة نفسها". وفي ذات السياق فإن المادة (10) من (ق. ض. م ر. م) تنص على أنه: "يتكون الربح أوالدخل الخاضع للضريبة من فائض الناتج الإجمالي

---

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، مرجع سبق ذكره، ص ص:9-10.

[2] جارالله بن علي بن دليم القحطاني، **مشاكل القياس المحاسبي للزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية–دراسة تحليلية ميدانية**، أطروحة دكتوراه، جامعة أم درمان الإسلامية كلية الدراسات العليا،2010، ص: 237.

[3] وحيد محمود رمو: **تحديد وعاء الضريبة على دخل الشركات في ظل الارتفاع العام في الأسعار**، جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد، 2006، ص:07.

المحقق فعلا، بما في ذلك قيمة الأرباح والامتيازات العينية التي تمتع بها المكلف بالضريبة على النفقات المخصصة لكسب الدخل والحفاظ عليه".

مما سبق نلاحظ أن التشريع الجبائي الجزائري يأخذ **بواقع الأمور**؛ أي بما يفرضه الأمر الواقع من إيرادات محققة فعلا، أو أعباء فعلية انفقت على نشاط المؤسسة عكس النظام المحاسبي الذي يأخذ **بواقع الأحداث والمعاملات**، وهذا ما يؤدي إلى ظهور اختلافات في قبول ورفض بعض الإيرادات والأعباء جبائيا عنه محاسبيا؛ مما يؤدي إلى ظهور آثار جبائية. والجدير بالذكر أنه عندما لا تقتنع الإدارة الجبائية بما يقدمه المكلف من معلومات بالتصريحات والقوائم الجبائية، فقد ترفض هذه القوائم ولا تستخدمها الإدارة الجبائية في عملية تحديد الوعاء الضريبي وهناك أسباب تستند إليها للرفض منها:

- عدم قيد أو تسجيل بعض العمليات في الدفاتر.
- التلاعب في الجرد عن طريق حصر جزء من البضاعة وإسقاط الجزء الآخر أوتسجيلها بأقل من قيمتها الحقيقية.
- عدم وجود بعض المستندات المؤيدة نتيجة عمليات المؤسسة.
- عدم وجود نظام للضبط الداخلي، ولاسيما في المؤسسات التي يستلزم حجم وطبيعة نشاطها وجوده.
- انخفاض المعدل الإجمالي للربح الظاهر في السجلات عن معدلات الربح في الأنشطة المماثلة إلا إذا كانت هناك أسباب وظروف خاصة في المؤسسة تستدعي ذلك.
- وجود بعض العيوب الشكلية بالدفاتر كعدم تسلسل القيد بها أوالشطب مما يكون لها الأثر المباشر على نتيجة أعمال المكلف.

وإن رفض القوائم الجبائية لا يعني عدم الرجوع إليها والإفادة منها في عملية التقدير من خلال البيانات السليمة المتوافرة فيها؛ إذ يجب أن يستند التقدير إلى أسس وأذلة موضوعية لا تفسح المجال للمكلف بالاعتراض عليها. وفي هذا السياق فإن رفض المحاسبة وفق المشرع الجبائي والذي ينص في المادة (43) من قانون الاجراءات الجبائية على أنه: "لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع" وذلك عندما:

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.
- تتضمن محاسبة الأخطاء أوالإغفالات أوالمعلومات غير الصحيحة والمتكررة في العمليات المرتبطة بالعمليات المحاسبية.

المبحث الثالث: قياس جودة القوائم الجبائية

تهدف القوائم المالية إلى تقديم المعلومات ذات الجودة بالنسبة لمستخدميها، وإن هذه الجودة تتحدد من خلال مجموعة من الخصائص الرئيسية والثانوية، وتتمثل هذه الخصائص في سمات من الضروري أن تتميز بها المعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية كي يعوّل عليها لتكون الأساس السليم المعتمد لاتخاذ القرارات من طرف مستخدميها.

ويرى أحمد محمد إبراهيم خليل أنه لا يمكن أن تقتصر جودة المعلومات على الخصائص النوعية فقط والتي اعتبرها كمعايير فنية، بل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير أخرى، أي أن جودة المعلومة لا تقتصر على جانب واحد فقط، فهي تشمل العديد من الجوانب التي لا تقل أهميتها عن الخصائص السابقة وتؤثر بشكل مباشر في تحقيق جودتها.[1] وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى العناصر المكونة لجودة القوائم الجبائية من خلال عرض مختلف خصائص المعلومات الأساسية والثانوية مع شرح أهمية كل خاصية في المجال الضريبي.

المطلب الأول: مدخل لجودة المعلومات والقوائم المالية

يقصد بجودة المعلومة تلك الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أوالقواعد الأساسية الواجب استخدامها، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية في تقييم جودتها؛ حيث تعرف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بأنها: " تلك الخصائص التي تميز ما بين المعلومات الجيدة والمفيدة عن تلك المعلومات الرديئة والأقل فائدة لغايات اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة".[2] وعليه سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم جودة المعلومات والقوائم المالية، بالإضافة إلى عرض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب الأطر الفكرية الدولية لكل من (IASB-FASB) وصولا إلى الإطار المشترك.

الفرع الأول: مفهوم جودة المعلومات والقوائم المالية

يعد مصطلح الجودة من المصطلحات المهمة، ويعني التفريط بالجودة فقدان المؤسسة لهويتها واحتمال عدم قدرتها على البقاء في الأسواق. أما الجودة لغة هي من الفعل جاد وجود يقصد به الإجادة والإتقان في العمل الحسن وكل ما هو ضد الرديء والباطل، وتعبر كلمة الجودة عن وجود صفات معينة أومميزات في المنتوج بالشكل الذي يلبي حاجات ورغبات الزبائن.[3]

وتباينت وجهات نظر الباحثين حول مصطلح **الجودة**، فلم يتم التوصل على إثر ذلك إلى تعريف جامع يصفها ويعرفها تعريفا شاملا، وهذا بسبب اختلاف المداخل ووجهات النظر الخاصة بها؛ حيث قدم العالمين

---

[1] آسيا لعروسي: **تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر: دراسة تحليلية إحصائية**، مرجع سبق ذكره، ص:66.

[2] Kieso, D. E., Weygandt, J.J. and Warfield, **Intermediate Accounting**, 12th ed. Wiley & Sons, 2005, P:31.

[3] أحمد العماري، حكيمة مناعي: **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في انتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية**، مجلة علوم إنسانية، العدد 45، جامعة باتنة، 2010، ص: 16.

(Mowen &Hansen) تعريفا لهذا المصطلح كما يلي: "إن الجودة (goodness) هي مقياس النوعية (Quality)، والنوعية تعني الملائمة للاستخدام".[1] وعليه فإن مفهوم الجودة ينطوي على مجموعة الخصائص والصفات التي يتمتع بها المنتج أوالخدمة لإشباع حاجات المستفيد، والمعلومة في حد ذاتها منتج يخضع لتقنيات الإنتاج والحفظ والمعالجة والمراقبة والمراجعة.

1. تعريف جودة المعلومات المحاسبية والقوائم المالية:

يمكن القول بأنه لا يوجد تعريفا محددا لجودة المعلومات المحاسبية؛ إذ يختلف مفهوم جودتها باختلاف وجهة نظر منتجي ومستخدمي المعلومات، في حين يركز منتج المعلومات على الدقة بوصفها مقياس للجودة، ويركز مستخدمي المعلومات على المنفعة والفاعلية والتنبؤ كمقياس لهذه الجودة مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الجودة.

ويعرف الإتحاد الدولي للمحللين الماليين (FAF) جودة المعلومات المحاسبية بأنها: "تعني الوضوح والشفافية وتوفر المعلومات في التوقيت المناسب".

في حين ترى اللجنة الخاصة بالتقارير المالية المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأن جودة المعلومات هي: "القدرة على استخدام المعلومات في التنبؤ ومدى ملاءمتها للوصول إلى الأهداف".[2]

كما يعرف مجمع المحاسبين الأمريكي القانونيين (AICPA) جودة المعلومات المحاسبية بأنها: "القدرة على استخدام المعلومات في مجال التنبؤ ومدى ملاءَمة المعلومات للهدف من الحصول عليها، فالجودة هي الوجه الشفاف للتقارير والقوائم المالية والذي يعكس طبيعة المؤسسة".

ويشير مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بأن جودة المعلومات المحاسبية هي: "الصفات التي يجب توفرها في المعلومات المقدمة في القوائم المالية حتى تُصبح مفيدة للمُستخدمين".[3]

واستناداً لما سبق يُمكن تعريف جودة المعلومات المحاسبية بأنها مجموعة الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية كي تكون مفيدة لتلبية الاحتياجات الضرورية لمستخدميها وتمكينهم من اتخاذ القرارات الرشيدة.

---

[1] النجار وجواد: **مبادئ الجودة**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، الطبعة الأولى، 2006، ص ص: 40-41.

[2] طلال محمود علي الججاوي، محمد آل فتح الله: **الشفافية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية**، الطبعة (1)، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص:95.

[3] ناصر نور الدين عبد اللطيف، **نظم المعلومات المحاسبية مدخل تحليل وتصميم النظام**، الطبعة 01، دار الأصالة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص:25.

2. تعريف جودة القوائم الجبائية:

يمكن قياس جودة القوائم الجبائية بمدى توفر مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأساسية والثانوية والمتمثلة في (الملاءمة، والموثوقية والقابلية للفهم، والقابلية للمقارنة ...)؛ حيث عرفت جودة القوائم الجبائية من عدة جهات خاصة قدرتها على تسهيل مهمة الفحص والرقابة الجبائية. وفيما يلي هذه التعريفات:

تعرف جودة معلومات القوائم الجبائية بأنها: "المعلومات المحاسبية المهمة والمفيدة إذا تمكن المراقب الجبائي من الاعتماد عليها مقياسا للظروف والأحداث الاقتصادية التي تمثلها، إذا ما توفر لهذه المعلومات قدر من الموضوعية الممثلة في عدم التحيز والخلو من الأخطاء والأمانة في هذه المعلومات".[1]

وتعرف جودة القوائم الجبائية كذلك بأنها: "مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم الجبائية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية بما يحقق الهدف من استخدامها".[2]

كما تعرف أيضا بأنها: "الحالة التي يجب أن تكون عليها البيانات والمعلومات المحاسبية المرفقة بالتصريح الجبائي عند تنفيذ الفحص الضريبي، والذي يعرف بأنه نظام الفحص والتقصي الموضوعي للظواهر المختلفة بالعمليات الحقيقية التي تتضمنها الإقرارات التي يقدمها المكلف".[3] وجودة التصريح تبنى على مدى صحة ودقة المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة، ولا يكون طابع الجودة على مستوى التصريحات والقوائم الجبائية إلا إذا إلتزم المكلف ضريبيا.[4]

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب الأطر الفكرية الدولية

يقصد بالخصائص النوعية مجموعة الصفات والسمات التي تجعل من القيمة الإعلامية للمعلومات كبيرة من وجهة نظر مستخدميها؛ حيث يمكن اعتبارها كمرجع أومرشد يعتمد عليه للتمييز بين المعلومات الجيدة والمفيدة لمستخدميها والتي تحقق أهدافهم وبين نظيرتها الأقل شأنا. والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي أحد المكونات الأساسية للإطار الفكري للمحاسبة المالية وفق مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) والمستوى الثاني من مستويات الإطار النظري للمحاسبة، وهي جسر يربط بين أهداف القوائم المالية من ناحية ومفاهيم الاعتراف

---

[1] Kieso, Donald E. and Weyegandt, **Intermediate Accounting**, 9th edition, John Wiley and sons Inc, 2003,P:30.

[2] Duffy, Maureen**, Corporate Governance and Client Investing**, Journal of Accountancy, 2004, pp: 33-47. www.aicpa.org/pubs/iofajoa

[3] عيشور ذهبية: **أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية**، مجلة آفاق للعلوم، العدد السادس، الصفحات 352-362، جامعة الجلفة- الجزائر، 2017، ص: 354

[4] قحموش سمية: **المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مرجع سبق ذكره، ص:299.

والقياس من ناحية أخرى، كما أنها تعد من السمات والمزايا التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية، والصفات التي تجعل المعلومات المحاسبية ذات فائدة كبيرة.[1]

وقد لجأت الهيئات والمنظمات المحاسبية إلى وضع الصفات والسمات الخاصة بالمعلومات المحاسبية سميت بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وكان أولها صدور القائمة رقم (2) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لسنة 1980؛ حيث بينت أهم الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومة المالية لتكون مفيدة، ثم اتبعها بعد ذلك اعتماد إطار إعداد وعرض البيانات المالية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عام 1989، وقد تضمن هذا الإطار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ليتم بعد ذلك إصدار الإطار المشترك للخصائص النوعية للمعلومات بين (FASB) و(IASB) في عام 2010.

1. الخصائص النوعية للمعلومات حسب الإطار الفكري الأمريكي:

ظهر مصطلح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية سنة (1980) في بيان رقم (2) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بعد أن استعمله ضمن ما يسمى بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، تم تعديله في عام (2010) بإصداره البيان رقم (8) ليتوافق مع (IASB)؛ وذلك لأن الولايات المتحدة الأمريكية ستلتزم بمعايير المحاسبة الدولية الصادرة فيها ومعايير الإبلاغ المالي الدولية الصادرة (IFRS) بهدف توحيد معايير المحاسبة الدولية على الرغم من وجود اختلاف بالأولويات حول الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين (FASB) و(IASB).[2]

وكما ذكرنا سابقا وردت الخصائص النوعية للمعلومات بالإطار الفكري الأمريكي في البيان رقم (2) سنة 1980، بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"؛ حيث أوضح فيه أهم الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المالية لتكون مفيدة. ويهدف البيان إلى دراسة الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمراجعي ومستخدمي القوائم المالية؛ حيث تم عرض الخصائص بشكل هرمي تسلسلي، وقد بدأ بالمستخدم المستهدف للمعلومات المالية باعتباره يتمتع بمستوى جيد من الفهم والاستيعاب والمعرفة المسبقة، لأن مستوى جودة المعلومات المالية لا يعتمد على الخصائص النوعية فقط، وإنما يعتمد كذلك على خصائص تتعلق بمتخذ القرار وهو المستخدم للمعلومات المالية، لذلك فإن الجهة المستخدمة هي الأساس الذي يحدد بموجبه أي معلومات ينبغي على المؤسسة توفيرها أونشرها.[3]

---

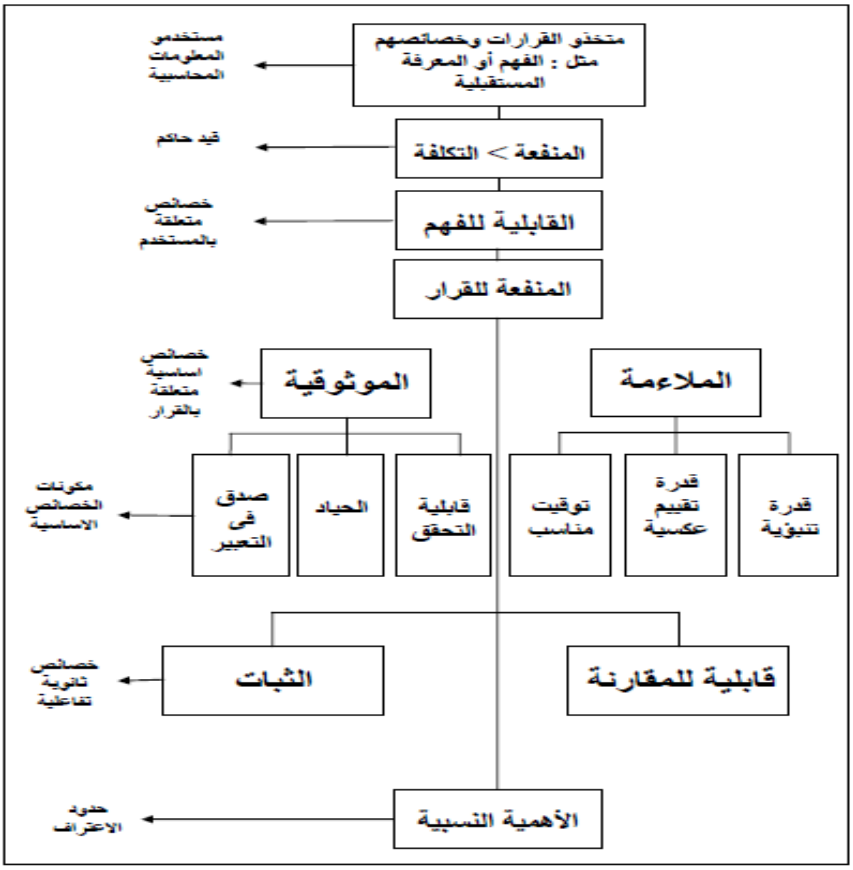
[1] Kieso, Donald .E, Weygandat, and Warfield, Terry.D, **Intermediate Accounting**, 12Th Edition, John Wiley and sons Inc., New York, USA, 2007, P: 31.

[2] International Accounting Standards Board (IASB**), conceptual framework for financial reporting,** 2010 September 2010.

[3] محمد عبد الحميد سيد علي، **إطار مقترح لزيادة جودة القوائم المالية وأثره على مستخدميها–دراسة ميدانية**، مرجع سبق ذكره، ص:75.

والشكل الموالي يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).

الشكل رقم (2.2): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب (FASB).



المصدر:

Financial Accounting Standard Board, **Qualitative characteristics of accounting Information,** SFAC No 2 May.1980, in: http: www.fasb.org, Consulte-le: 04/04/2020

ومن خلال الشكل السابق فإن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) قد صنف المعلومات المحاسبية إلى خاصيتين رئيسيتين هما الملاءمة والموثوقية، ولا تكون المعلومات المحاسبية بدونها مفيدة، أما الخصائص التعزيزية للمعلومات المحاسبية فهي ذات أهمية أدنى وتعد تكميلية للخصائص الرئيسية وتتمثل في القابلية للمقارنة والثبات.

3. الخصائص النوعية للمعلومات حسب الإطار الفكري الدولي:

وردت الخصائص النوعية للمعلومات بالإطار الفكري الدولي لإعداد وعرض البيانات المالية في أبريل 1989، وتم نشره في يوليو 1989 والذي نص على أنه: "تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين وهناك أربعة خصائص نوعية أساسية هي القابلية للفهم والملاءمة والموثوقة والقابلية للمقارنة"، ويلاحظ أن الخصائص النوعية الواردة بالإطار الفكري الدولي جاءت في شكل سردي دون أولوية أو ترتيب لخاصية على أخرى.[1]

[1] محمد عبد الحميد سيد علي، **إطار مقترح لزيادة جودة القوائم المالية وأثره على مستخدميها–دراسة ميدانية**، مرجع سبق ذكره، ص:95.

وبناءا على ما سبق تتمثل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق مجلس المحاسبة الدولية (IASB) في الصفات الأساسية للمعلومات المالية وبالتالي يكون استخدام هذه المعلومات من قبل الأطراف ذات العلاقة المحاسبية سليم ورشيد لاتخاذ القرارات.

3. الخصائص النوعية للمعلومات حسب الإطار المشترك:

تم الاتفاق بين (FASB) و(IASB) سنة2010 على مجموعة مُوَحّدة من الخصائص النوعية للمعلومة المالية المفيدة الأساسية والمعزّزة وهذا وفق الإطار المفاهيمي المشترك حيث تم تحديد الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية في خاصية الملاءمة والتمثيل الصادق؛ إذ يمكن اعتبار هاتين السِمتين بأنهما أهداف فرعية للمحاسبة، أمّا عن الخصائص المعزِّزة فتمثلت في القابلية للمقارنة والوقتية والقابلية للتحقق وللفهم.

وقد واكب هذا الإطار المشترك التغيرات الجديدة في البيئة الاقتصادية على الساحة العالمية والتي فرضت لزاما تعديل بعض المفاهيم المحاسبية لتلبية المتطلبات الجديدة، ومن أهم هذه المفاهيم مفهوم القيمة العادلة والذي طالبت به معظم الهيئات والمنظمات المحاسبية بدلا من أساس التكلفة التاريخية، ولكنه كان يتعارض في بعض نماذجه بخاصية الموثوقية فاقترح كلا من (IASB-FASB) باستبدال خاصية الموثوقية بخاصية التمثيل الصادق مع إعطاء المبررات لهذا الاستبدال.[1]

وتم استبدال خاصية الموثوقية وحل محلها خاصية التمثيل الصادق في الإطار المشترك كخاصية أساسية وكان من مبررات ذلك ما يلي[2] :

- تم حذف الموثوقية كخاصية لجودة المعلومات لأنها لا تتلاءم مع واقع الأعمال الجديد ولذا كان لابد من أن يحل محلها خاصية التعبير الصادق والعمل على توضيح مكوناته لضمان اتفاق الرأي حوله.
- خاصية التعبير الصادق ستعمل كثيرا على تجسيد الملاءمة بالقوائم المالية ولن يوجد تعارض بينهما كما هو الأمر الحالي بين خاصية الملاءمة وخاصية الموثوقية.

وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في دراسة له ضرورة حذف خاصية المصداقية كخاصية لجودة المعلومات لأن الواقع أثبت أنها خاصية شكلية لم تساعد على تجنب سوء الفهم، وأن سلامة تحديد الخصائص تتطلب حذف خاصية الموثوقية وأن يحل محلها التعبير الصادق. وأيد (FASB) إحلال خاصية التعبير الصادق محل خاصية الموثوقية؛ حيث سيترتب عليه أن يكون معدي المعايير لديهم واقعية أعلى لتمثيل واقع الأعمال فعلية بالتقارير والقوائم المالية.

---

[1] محمد عبد الحميد سيد علي، **إطار مقترح لزيادة جودة القوائم المالية وأثره على مستخدميها–دراسة ميدانية**، مرجع سبق ذكره، ص:94.

[2] محمد وداد الأرضي، **تقييم وتطوير الإطار الفكري المشترك للمحاسبة المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثالث، 2008، ص ص: 113-114.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية لمعلومات القوائم الجبائية

كما ذكرنا سابقا فإنه يقصد بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الصفات التي يجب توفرها في المعلومات حتى تجعل القيمة والمحتوى الإعلامي للقوائم المالية جيد من وجهة نظر مستخدميها، وتحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة. والجدير بالذكر أنه فيما يخص الخصائص النوعية فإن المشرع في الجزائر ينص في المادة (08) من المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 28 ماي 2008 على ما يلي: "يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في القوائم المالية على الخصائص النوعية للملاءمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح"[1]، وهذا ما نجده يتوافق مع الخصائص النوعية التي أقرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتي ذكرناها سابقا والمتمثلة في أربعة خصائص نوعية هي القابلية للفهم والملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة.

وفي هذا السياق سنتطرق في هذا المبحث إلى الخصائص الرئيسية والثانوية لمعلومات القوائم الجبائية، مع عرض أهمية هذه الخصائص في المجال الضريبي.

الفرع الأول: الخصائص الرئيسية لمعلومات القوائم الجبائية

إن ضمان تحقيق الثقة والعدالة الضريبية بين المكلف والإدارة الجبائية مرهون بتوفر الخصائص النوعية فيما يقدم من معلومات المحاسبية ضمن مرفقات التصريح الضريبي وأهمها خاصية الملاءمة والموثوقية، والتي بغيابها سيظل المجتمع الضريبي يعاني من مشكلات مزمنة ومتراكمة في إطار المحاسبة الضريبية، ومنها زيادة في حجم التهرب الضريبي وزيادة القضايا المتنازع فيها فيما يخص تحديد الوعاء الخاضع للضريبة؛ مما يترتب عليها ضياع لجزء كبير من موارد الدولة وعدم تحقيق أهداف التي تسع إلى تحقيقها من فرض هذه الضريبة.[2]

وإن الهدف من القوائم والتصريحات الجبائية هو توفير المعلومات المفيدة لمقابلة الغرض منها، وحتى تكون هذه المعلومات مفيدة لتلبية الاحتياجات الضرورية لمستخدميها وذات جودة فلابد من توفير مجموعة من الخصائص النوعية الأساسية وتتمثل في خاصية الملاءمة وخاصية الموثوقية.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **مرسوم تنفيذي رقم 156/08 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 27، الموافق 28 مايو سنة 2008، ص:12.

[2] حمد محمد نجيب زكي: **دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية ومتطلبات القانون 91 لسنة 2005 لغرض زيادة فاعلية مصداقية ممولي الضريبة**، المؤتمر الضريبي الثالث عشر حول التطورات الحديثة للمحاسبة والمراجعة ومستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، القاهرة، 2007، ص: 8.

1. خاصية الملاءمة (Relevance):

تشير خاصية الملاءمة إلى قدرة المعلومات على التأثير في قرارات المستخدمين لها من خلال تأكيد أوتغير توقعاتهم عن النتائج أوالأحداث، ويجب أن تساعد المعلومات الملائمة المستخدمين للقوائم المالية من جهة على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية (القدرة التنبؤية) ومن جهة أخرى تأكيد أوتصحيح التوقعات السابقة (التغذية العكسية)، كما يجب أن تكون متاحة لمتخذي القرار في التوقيت المناسب؛ أي قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على القرارات. [1]

1-1. تعريف خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية:

تعرف خاصية الملاءمة بأنها:" المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار وبالتطبيق على القوائم المالية فإنها يجب أن تساعد مستخدمي هذه القوائم على تكوين توقعات عن النتائج التي سوف ترتب من الأحداث الماضية أوالحاضرة أوالمستقبلية". [2]

وتعرف كذلك بأنها: " تلك المعلومات التي ستؤثر على سلوك متخذ القرار وتجعله يتخذ القرار يختلف عن ذلك القرار الذي كان يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات". [3]

وتمتلك المعلومات حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أوتعزيز أوتصحيح تقييماتهم الماضية. [4]

وفي ضوء التعاريف السابقة نستنتج أن المعلومات المحاسبية الملائمة تمكن مستخدميها من:

- تكوين توقعات عن النتائج تترتب على الأحداث الماضية أوالحاضرة أوالمستقبلية.
- تعزيز وتأكيد التوقعات الحالية أوإحداث تغيير في هذه التوقعات.
- تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتصحيح التوقعات السابقة والحالية.
- تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه المعلومات.

وبالتالي يلزم توفر مجموعة من الخصائص المعززة كي تكون المعلومات ملائمة يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

---

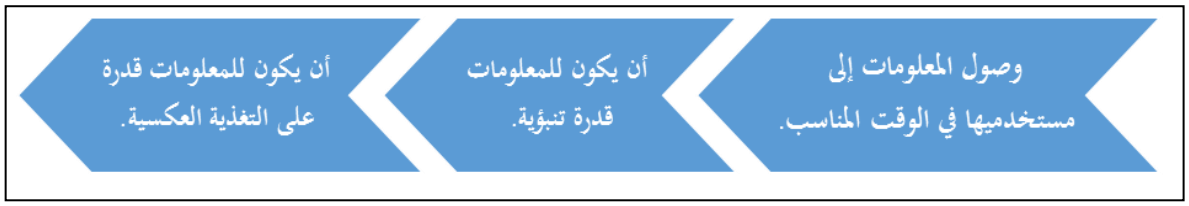
[1] احمد حسن عامر، **دراسات في المحاسبة المالية المتقدمة– إطار نظرية المحاسبة مشكلات محاسبية معاصرة**، الوسام للطباعة، 2010، ص ص:13.14.

[2] Kieso, D. E., Weygandt, J.J. and Warfield, T.D. **Intermediate Accounting**. 12th ed. Wiley & Sons, 2005, P:32.

[3] Geert Braam, Ferdy Van Beest, **Conceptually Based Financial Reporting Quality Assessment An Empirical Analysis on Quality Differences Between UK Annual Reports and US 10- K Reports** , Nice Working Paper 13-106, November 2013, P:9.

[4] طلال محمود علي الجحاوي، محمد آل فتح الله: **الشفافية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص: 119.

الشكل رقم (3.2): الخصائص الفرعية لخاصية الملاءمة.



المصدر: إعداد الباحث.

وفي **المجال الضريبي** فإن خاصية الملاءمة تتوفر من خلال قدرتها على الرقابة والتغذية العكسية بالإضافة إلى توفرها في الوقت المناسب، فهي ملائمة إذا كان عدم وجودها من شأنه اتخاذ القرار أومعالجة موقف معين عما هو محقق بوجودها، وهي بهذا تعني تناسب المعلومات المحاسبية لعملية الفحص الضريبي،

ولكي تكون معلومات القوائم الجبائية لها القدرة على إحداث تغير في قرار مستخدميها والمتمثلة أساسا في الإدارة الجبائية وتكون ذات فائدة يجب أن تكون ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله، والملاءمة مطلب أساسي للمعلومات للاستفادة منها في تقييم الوضعية المالية للمكلف والرقابة عليها.[1] ولتتحقق خاصية الملاءمة في القوائم الجبائية، والتي تعتبر أداة في يد الإدارة الجبائية كمستخدم لها في تحديد وقياس الربح الضريبي، فإنه يجب تواجدها في[2]:

- الإفصاح، لأن المستخدمين بحاجة إلى المعلومات المحاسبية ومنهم الإدارة الجبائية.
- المساعدة على اختيار القواعد والسياسات المحاسبية الصحيحة لقياس الربح الضريبي.
- التحقيق للمنفعة فيما يتعلق بقدرتها في تخفيض حدة عدم الثقة بين المكلفين والإدارة الجبائية.
- التوقيت المناسب؛ بحيث تكون المعلومات المحاسبية معبرة ومتوفرة عن الفترة المحاسبية المعنية.

ونتيجة لما سبق فإن خاصية الملاءمة تعني وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من القوائم الجبائية والأغراض التي تعد من أجلها، وحتى تكون هذه المعلومات مفيدة في المجال الضريبي فإنه يجب أن تساعد متخذ القرار وهو الفاحص والمراقب الجبائي على تقييم البدائل التي يتعلق بها القرار، وأن تحدث تغيير في اتجاه قراره من خلال تغيير درجة التأكد المحيطة بالقرار محل الدراسة.

وفي **المجال الضريبي** يجب أن يكون وقت الحصول على المعلومات مناسب مع الحاجة إليها؛ أي أن تصل المعلومات إلى مستخدميها في الوقت المناسب فوصولها متأخرا يفقدها أهميتها وملائمتها، وهذا ما ينطبق على التصريحات والقوائم الجبائية؛ حيث أن الالتزام بمواعيد التصريحات الجبائية وفق القوانين المنصوص عليها وحسب

---

[1] بسام محمود أحمد: **دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية**، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006، ص: 22

[2] حمد محمد نجيب زكي: **دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية ومتطلبات القانون 91 لسنة 2005 لغرض زيادة فاعلية مصداقية ممولي الضريبة**، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

كل فئة يجنب المكلفين العديد من المشاكل، التي يمكن أن تؤثر فيها بقوة خاصة كالتغريم مثل: التصريحات الشهرية والتي تدفع قبل العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي كما ذكرنا سابقا.[1]

كما أن هذه الخاصية تتوافق مع قاعدة من قواعد الضريبة وهو قاعدة الملاءمة، والتي تعني تحصيل الضريبة في الوقت المناسب للمكلفين حتى تكون مناسبة لظروفهم وأحوالهم مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة. وتقديم التصريحات معززا بالحسابات الختامية في التواريخ الذي حددها القانون الجبائي من قبل المكلفين؛ هو تعبير عن الالتزام بخاصية توقيت المناسب فيما يتعلق بالتصريح بالضريبة بناءا على الحسابات الختامية وعدم الالتزام بهذه الخاصية يجعل الإدارة الجبائية تقوم بالتقدير الجزافي أوعلى الأقل تغريم المكلف.

1-2. الخصائص الفرعية لخاصية الملاءمة:

تعتبر الملاءمة خاصية أساسية وضرورية يجب توفرها في القوائم الجبائية، وتكون المعلومة ملائمة عند توفر الخصائص الفرعية التالية:

1-2-1. التوقيت المناسب: يقصد بالتوقيت الملائم وصول المعلومات المعدة إلى مستخدميها في الوقت المناسب؛ بحيث كلما كان وصول المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها في الوقت عند الحاجة إليها كلما كان الاحتمال كبيرا في التأثير على قراراتهم المتنوعة، وكلما كان هناك تأخر في وصول المعلومات المحاسبية كلما أصبحت المعلومات لا تعتبر ملائمة.[2]

وتعرف خاصية التوقيت المناسب بأنها: "توفير المعلومات في حينها قبل أن تفقد منفعتها أوقدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات"، فمن البديهي أنه إذا لم تتوفر المعلومات عند الحاجة إليها، فلن يكون لها تأثير على القرار؛ إذ أن عملية اتخاذه تكون دائما محددة بفترة زمنية معينة، ويختلف التوقيت الملائم مع اختلاف طبيعة القرار، فبعض القرارات تستلزم سرعة أكثر من غيرها في توفير المعلومات الملائمة.[3]

ومما هو مستنتج أن خاصية التوقيت المناسب تعني توفير المعلومات لصانعي القرار في الوقت المناسب لتكون قادرة على التأثير في قراراتهم فكلما كانت المعلومات أكثر قدما كلما كانت أقل فائدة، ويشمل التوقيت المناسب أيضا تقديم القوائم المالية في فترات دورية متكررة حتى تظهر التغيرات في الوضع المالي لمؤسسة.

---

[1] ظاهر القشي، هيثم العبادي: **أثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات الخدمات المالية في الأردن**، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، عدد 72، جامعة القاهرة، 2009، ص: 13.

[2] Hendrickson Eldon, Breda Michael, **Accounting Theory**, fifth edition, Irwin, Graw Hill, 1992, p:123.

[3] رضوان حلوة حنان: **مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري والتطبيقات العملية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2005، ص ص: 192-193.

1-2-2.القيمة التنبؤية (predictive value): تعد مقدرة المعلومات المحاسبية في تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بنتائج التوقعات المستقبلية في ضوء نتائج الماضي والحاضر أحد الخصائص الفرعية للمعلومات الملائمة. والمعلومات الملائمة هي التي تساعد على التنبؤ بالعوائد المرتبطة بالنشاط المستقبلي، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون اهتمام بالمستقبل يعتبر عملا غير هادف، وبمعنى آخر تساعد القيمة التنبؤية للمعلومات مستخدميها في التنبؤ بالنتائج المتوقعة للأحداث المختلفة، وتؤكد توقعاتهم أوتساعدهم في تعديلها أوتصحيحها.

وتعرف القيمة التنبؤية للمعلومات بأنها: "تلك المعلومات التي تساعد المستخدمين على زيادة احتمال التنبؤات الصحيحة لنواتج القرارات الماضية أوالمستقبلية، ومن ثم ترشيد عمليات اتخاذ القرارات، تلك القرارات التي تعتمد على معلومات الماضية أوالحاضرة من أجل التنبؤ بالنتائج المستقبلية".[1]

1-2-3. القدرة على التغذية العكسية (Feedback Value) أوالقيمة الرقابية: تملك المعلومات المحاسبية خاصية التغذية العكسية عندما يكون لها القدرة على تغيير أو تصحيح التوقعات الحالية أوالماضية، كما يطلق على هذه الخاصية القيمة الاسترجاعية أوالرقابية للمعلومات، وتساعد هذه الخاصية مستخدمي المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة. وبناءا على ذلك تستخدم تلك المعلومات المحاسبية في تقييم نتائج القرارات التي تبنى على هذه التوقعات.[2]

وتعرف القدرة على التغذية العكسية كأحد خصائص ملاءمة المعلومات المحاسبية بأنها: "قدرة المعلومات على التقويم والتصحيح، بمعنى أن تكون المعلومات المحاسبية صالحة للاستخدام في مختلف الظروف وفي جميع الحالات؛ بحيث يمكن استخدامها في تقييم الأعمال الماضية وتصحيح التوقعات السابقة".[3]

وبناءا على ما سبق يمكن القول أن خاصية التغذية العكسية للمعلومات المحاسبية تؤدي إلى تخفيض درجة عدم التأكد لمتخذي القرارات، كما تؤدي إلى تعديل وتقييم وتصحيح توقعاتهم السابقة بالنسبة لنتائج القرارات الماضية؛ أي يكون لها قيمة تأكيدية إذا ما توفرت بها معلومات حول التقييمات السابقة (تؤكدها أو تغيرها).[4]

وعليه نستنتج أن خاصية التغذية العكسية تكسب المعلومة المحاسبية إمكانية الاستخدام في الرقابة وتقييم تقديرات السنوات السابقة من خلال تصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أوعدم الكفاية.

---

[1] محمد حلو داود الخرسان، ضياء مجبل مطرود: **تفعيل الاعتماد على القوائم المالية المدققة من قبل مراقبي الحسابات في عملية المحاسبة الضريبية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب**، مرجع سبق ذكره، ص: 07.

[2] عباس مهدي الشيرازي: **نظرية المحاسبة**، ط1، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص: 282.

[3] محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، **الإفصاح عن القيم العادلة ليقود الأصول طويلة الأجل وتأثيره على جودة المعلومات المحاسبية وموقف المراجع دراسة ميدانية**، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين المجلد السادس، العدد الثاني، 2002، ص: 156.

[4] محمد فيصل مايده: **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة دراسة حالة: عينة من المؤسسات**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر –بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017، ص: 79.

2. خاصية الموثوقية (Reliability):

تعبر القوائم المالية عن الظواهر الاقتصادية والأحداث المالية من خلال الكلمات والأرقام ولكي تكون المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية مفيدة يجب ألا تعبر فقط عن الظواهر الملائمة، ولكن يجب أيضا أن تعرض تلك الظواهر بمصداقية. وإن المستخدمين لتلك القوائم يعتمدون على المعلومات التي توفرها لهم عند اتخاذ قراراتهم بسبب ثقتهم بهذه المعلومات، وحتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقية من قبل المستخدم لها وتكون المعلومات محل ثقة عندما تصور لمستخدمها فحوى ما تمثله.[1]

2-1. تعريف خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية:

تعرف موثوقية المعلومات بأنها: "المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما تقصد تمثيله أوما يتوقع على نحو معقول أن تمثله، الأمر الذي يستلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، ومن الممكن التحقق من سلامتها، وهي خاصية ضرورية للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت أوالخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلي للمعلومات".[2]

وتعرف أيضا بأنها: "إمكانية الاعتماد على نوع معين من المعلومات المحاسبية فهي صادقة في التعبير عن الأحداث والعمليات والظروف بطريقة محايدة والتي يمكن التحقق منها بكافة الأساليب وأدلة الإثبات، وهي النطاق أوالمدى الذي من خلاله يعتبر نوع المعلومات ممثلا للواقع، فهي قوية عندما تقترب من الإثبات الواقعي وتكون أقل قوة كلما كان الإثبات عن طريق الشهادات من الغير، وتكون ضعيفة عندما يكون الإثبات غير مباشر".[3]

كما تعرف بأنها: "تعبير عن إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية والوثوق فيها لمعقوليتها وخلوها من الأخطاء والتحيز، وتعرض بصدق وأمانة الأحداث الاقتصادية التي تمثلها".

وتعرف كذلك موثوقية المعلومات بأنها: "ما يجب أن تكون عليه المعلومات المحاسبية من تعبير صادق لما تمثله من الأحداث، وتكون متسمة بالحيادية وعدم التحيز وتقل فيها الأخطاء إلى أقل حد ممكن؛ مما يحقق الثقة بها والاعتماد عليها من قبل مستخدميها".[4]

---

[1] محمد حلو داود الخرسان، ضياء مجبل مطرود: **تفعيل الاعتماد على القوائم المالية المدققة من قبل مراقبي الحسابات في عملية المحاسبة الضريبية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب**، مرجع سبق ذكره، ص: 06.

[2] رشا حمادة، **أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 26، جامعة دمشق، 2010، ص: 316.

[3] حمد محمد نجيب زكي: **دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية ومتطلبات القانون 91 لسنة 2005 لغرض زيادة فاعلية مصداقية ممولي الضريبة**، المؤتمر الضريبي الثالث عشر حول التطورات الحديثة للمحاسبة والمراجعة ومستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، القاهرة، ص:27.

[4] نفس المرجع، ص:14.

ويعرفها بيان رقم (2) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بأنها: "نوعية المعلومات التي تؤكد أن المعلومات بعيدة عن التحيز أوالخطأ وتمثل بدرجة موثوق بها ما تعني أن تمثله".[1]

ومن خلال التعاريف السابقة يتضح أن خاصية الموثوقية تشير إلى القدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية من قبل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة، ويتحقق ذلك بتوفر أصدق التمثيل وقابلية التحقق والحيادية، بالإضافة إلى خلوها من الأخطاء الهامة.

وفي **المجال الضريبي** فإن مصداقية القوائم والتي تترجم مصداقية مكلف الضريبي تساعد كثيرًا في تطوير العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية، وتترجم مصداقية المكلف من خلال العرض الصادق للمحتوى المعلوماتي للقوائم الجبائية لوظيفة الإفصاح الضريبي وتعتبر عاملا مؤثرًا على تحقيق الفحص الضريبي العادل، فالمعلومات المحاسبية ما هي إلا رسالة توجه إلى المستقبل وهي الإدارة الجبائية التي تحمل في مضمونها الترجمة الفعلية لنشاط المكلف خلال الفترة معينة ومفسرة للمعالجات المحاسبية لعمليات تلك الأنشطة وذلك من خلال العرض الأمين والمحايد والموضوعي للمحتوى الإعلامي للقوائم المالية.[2]

ويشير حمدي عبد العظيم بأن مصداقية المكلفين يمكن أن تقاس من خلال استيفاء المكلف للشروط والأساليب وقواعد المحاسبة والمراجعة عند تقديم الإقرار الضريبي؛ مما يتعين على الإدارة الجبائية قبول هذه الإقرارات وعدم إهدارها.

وتعرف مصداقية المعلومات المحاسبية في المجال الضريبي بأنها: "خاصية تعبر عما يجب أن تكون عليه المعلومات المحاسبية كالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية التي ترفق مع الإقرار الضريبي، بهدف إمكانية الاعتماد عليها بدرجة الثقة العالية في صنع القرار".[3]

كما يعرفها جلال الشافعي بأنها: "الحالة التي يجب أن تكون عليها البيانات والمعلومات المحاسبية الواردة بالتصريح الجبائي عند تنفيذ الفحص الضريبي".[4]

ومن حيث خصائص النوعية فإن كمال الدين مصطفى الدهراوي يعرفها بأنها: "مصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة لأغراض المحاسبة الضريبية تضم خصائص الموضوعية والدقة وعدم التحيز والحيادية لتحقيق الملاءمة والاعتماد عليها لأغراض الجبائية".[1]

---

[1] محمد خليل: **دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات**، جامعة بنها، كلية التجارية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 2، 2003، ص:5.

[2] لقاء مالك عبد الرحمن، إحسان شمران الياسري: **دور الإفصاح المحاسبي في رفع جودة المحاسبة الضريبية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS)، المجلد 14، العدد 47، لسنة 2019، ص: 115.

[3] حمدي عبد العظيم: **حوكمة الشركات وحوكمة الإدارة الجبائية**، المؤتمر الضريبي التاسع، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2004، ص:11.

[4] جلال الشافعي: **الفحص الضريبي الانتقائي للضريبة على أرباح شركات الأموال**، المؤتمر الضريبي التاسع، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2004، ص:5.

ويشير علي حسن البدويهي بأن مصداقية المعلومات المحاسبية: "تعبر عن كون المعلومات المحاسبية لا تبتعد كثيرًا على أن تكون تلك المعلومات تتسم بالموضوعية، فعدم التحريف المعلومات المحاسبية هي أحد الخصائص الهامة للمصداقية".[2]

ويرى شريف البارودي بأنها: "التعبير عن الثقة في القوائم المالية فهي تتمثل في التعبير عن الحقائق التي تمثلها، وذلك بهدف إمكانية الاعتماد عليها بدرجة الثقة العالية في صنع القرار؛ مما يتطلب أن تكون المعلومات المحاسبية متصفة بالدقة وبقدرتها على سلامة تصوير المضمون الذي تعبر عنه تصويرًا دقيقًا وإمكانية التثبت من المعلومات، وكذلك إمكانية قابليتها للفحص والمقارنة".[3]

كما يرى علي حسن البدويهي بأن مصداقية المعلومات المحاسبية في القوائم المعدة للأغراض الفحص الضريبي يمكن أن تضم ثلاثة أركان:[4]

- **الصدق في التقويم:** بمعنى صدق المعلومات المحاسبية في التعبير عما تعكسه من حقائق اقتصادية تتعلق بالمؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال:
  - ✓ ملائمة طريقة القياس ودقتها.
  - ✓ كفاءة القائم بالتقويم وصدقه.
- **الصدق في التسجيل:** وما تتضمنه القوائم الجبائية الملحقة من المعلومات التي تمثل مرفقات أساسية للتصريحات الجبائية.
- **الصدق في التفسير:** حيث يجب أن تكون القيم المالية قيما اقتصادية وهذا ما تتفق معه الإدارة الجبائية.

ومن العوامل المؤثرة على درجة الثقة في المعلومات المحاسبية لغرض الفحص الضريبي نذكر: [5]

- احتمال أن يقوم المراجع الجبائي بتفسير المعلومات المحاسبية تفسيرًا خاطئًا.
- مدى اقتناع الإدارة الجبائية بالمعلومات المحاسبية طبقًا للأدلة المستندية.
- مدى منفعة المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل الغير والمؤيدة بمستندات وهو ما يعرف بالمكلف النظير.

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوى: **مصداقية المعلومات المحاسبية في ظل التضخم**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 19، العدد رقم 2، 1999، ص: 25.

[2] علي حسن البدويهي: **الموضوعية والصدق في المحاسبة**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد رقم 1، 1995، ص:470.

[3] شريف البارودى: **تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة اختبارية**، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة السادسة، العدد 1، 2002، ص: 108.

[4] على حسن البدويهي، **الموضوعية والصدق في المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص:468.

[5] حمد محمد نجيب زكي: **دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية ومتطلبات القانون 91 لسنة 2005 لغرض زيادة فاعلية مصداقية ممولي الضريبة**، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

- مدى التحيز من قبل المكلف الجبائي وذلك عند إعداده للتصريحات الجبائية.
- احتمال التلاعب أوالتزوير في المعلومات المحاسبية المرفقة بالتصريحات الجبائية.

ومنه فإن توفر الموثوقية في معلومات القوائم الجبائية من شأنه أن يؤدي إلى تعزيز الثقة بين أطراف عملية الضريبية (المكلفين والإدارة الجبائية)؛ مما يضمن نجاح عملية الفحص الضريبي ويحقق العدالة الضريبية في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، وكذلك يخفف على الإدارة الجبائية الكثير من الأعباء والوقت والجهد والتكاليف الإضافية ومن ثم تحقيق حصيلة ضريبية عادلة.

2-2. الخصائص الفرعية لخاصية الموثوقية:

تتمثل خاصية مصداقية القوائم المالية في إمكانية الاعتماد عليها من قبل المستفيدين منها ولتحقيق ذلك يجب توفر خصائص ثانوية لخاصية الموثوقية وهي:

2-2-1. الصدق في العرض (Honesty in representation): تعني الصدق في العرض تطابق المعلومة المثبتة في القوائم المالية مع ما متلثه من أحداث مالية بأمانة وعدالة، بمعنى أن الأرقام التي تم عرضها في القوائم المالية يجب أن تمثل ما حدث بالفعل؛ أي أن تعبر بصدق عن ما أعدت لكي تعبر عنه، ويجب أن تكون طبيعة العملية المالية مطابقة مع أرقام المعلومات المقدمة، وبعبارة أخرى إعداد المعلومات، بحيث تعبر بصدق عن الظواهر (صدق تمثيل الظواهر والأحداث) فالعبرة هنا بصدق تمثيل الجوهر وليس الشكل.[1]

ويعرف بيان رقم (2) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي(FASB) التمثيل الصادق بأنه: "التطابق أوالتشابه بين قياس ما والظاهرة التي يسعى لتمثيلها والظاهرة التي تمثلها المحاسبة هي الموارد الاقتصادية والالتزامات والعمليات والأحداث التي تغير هذه الموارد والالتزامات".[2]

ومن خلال التعريفات السابقة فإنه يفهم أن خاصية الصدق في العرض؛ تعني ضرورة وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات الواردة في القوائم المالية مع الظواهر الاقتصادية المراد التقرير عنها. ويمكن استعمال هذا المدخل من قبل الإدارة الجبائية للتأكد من التعبير الصادق للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم الجبائية؛ وذلك ومن خلال المعلومات الظاهرة التي تعبر بصدق عن واقع ذمة المكلف من خلال المستندات الصادقة لأنها أساس كل عملية محاسبية من خلال تفاصيل كل مستند يتلاءم مع طبيعة أعمال المكلف ويعبر عن مبلغ معقول وصادق وتوافق الأسعار والمبالغ وغيرها مع الأسعار والظروف الاقتصادية في البلد.

---

[1] حنان رضوان، البلداوي نزار: **مبادئ المحاسبة المالية الإفصاح والقياس في القوائم المالية**، ط1، عمان، اثراء للنشر والتوزيع، 2009، ص: 24.

[2] طلال محمود علي الجحاوي، محمد آل فتح الله: **الشفافية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص: 125.

2-2-2. الحياد (Neutrality): يقصد بالحياد أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من التحيز لفئة معينة من المستخدمين أونتائج محددة مسبقا؛ أي عدم تفضيل أحد مستخدمي المعلومات المحاسبية على مستخدم آخر، فالمعلومات التي لا تتوفر فيها خاصية الحياد لا يمكن اعتبارها معلومات موثوق بها ولا يمكن الاعتماد عليها. وتضع خاصية حيادية المعلومات واجبا على عاتق المسؤولين. وتهدف حيادية المعلومات إلى تجنب التحيز المقصود الذي قد يمارسه الشخص الذي يعد ويقدم المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين.[1]

وتعرف خاصية الحياد بأنها: "الخاصية التي يتم بها اختيار أو عرض المعلومات المحاسبية دون تميز وهو تمثيل غير شخصي وغير محرف، ولا يقصد بالمعلومات المحايدة المعلومات التي ليس لها هدف أو ليس لها تأثير على سلوك المستخدمين بل على العكس تعتبر من المعلومات القادرة على إحداث فرق في قرارات المستخدمين".[2]

ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) التحيز في عملية القياس على النحو التالي: "هو ميل للقياس بأن يحدث ما يعبر عنه على جانب أكثر من جانب آخر، بدلا من أن يكون الحدوث متساوي الاحتمال في كلا الجانبين". ويعني ميل المقياس المساندة أكثر مما يجب لجانب معين أووجهة نظر أكثر من جانب أخر أووجهة نظر أخرى؛ وذلك فيما يعرضه بدلا من أن يكون متوازن فيما يتعلق بكلا الجانبين، وهكذا فإن الخلو من التحيز يمثل قدرة إجراء قياس على تقديم وصف دقيق للخاصية المعنية.

وفي **المجال الضريبي** تلعب الموضوعية أوعدم التحيز باعتبارها أحد خصائص الموثوقية دورًا بالغ التأثير عند تنفيذ عملية الفحص الضريبي، فالتشريعات الضريبية تأخذ بهذا المعيار من خلال قياس الدخل للمكلف استنادًا إلى ما يحتفظ به من سجلات ودفاتر محاسبية؛ بحيث توفر الأرضية الصالحة لعملية الفحص الضريبي والرقابة الجبائية، وتسهل مهمة المراقب الجبائي في تحديد العبء الضريبي بدرجة كبيرة من الدقة وبعيدًا عن المبالغة أوالتحيز الناتج عن الاجتهادات والأحكام الشخصية.[3]

---

[1] محمد فيصل مايده، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة دراسة حالة: عينة من المؤسسات**، مرجع سبق ذكره،2017، ص: 80.

[2] طلال محمد علي الجحاوي، رافد كاظم نصيف العبيدي: **قياس جودة المعلومات المحاسبية من جهة معديها ومستخدميها**، مرجع سبق ذكره، ص:41.

[3] حمد محمد نجيب زكي: **دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية ومتطلبات القانون 91 لسنة 2005 لغرض زيادة فاعلية مصداقية ممولي الضريبة**، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

2-2-3. القابلية للتحقق (Verifiability): يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الافراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس؛ وذلك كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية فإذا وصلت الأطراف الخارجية باستخدام نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمراجعين إبداء الرأي فيها.[1]

وخاصية إمكانية التحقق تكون على قدر كبير من الأهمية في **المجال الضريبي** من خلال توفير خاصية الموثوقية في المعلومات المحاسبية التي يقدمها المكلفون؛ إذ تحقق هذه الخاصية منفعة مزدوجة، يتمثل الجزء الأول منها في أن المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية تتوفر فيها درجة عالية من الموضوعية بالشكل الذي يضمن موضوعية القياس والابتعاد عن التحيز لأن خاصية التحقق والتثبت تساعد في خلق الشعور النفسي لدى المحاسب الذي يقوم بعملية القياس المحاسبي بإمكانية اكتشاف تحيزه أوتلاعبه الأمر الذي يجعله يتجنب التحيز أوالتحريف أو الخطأ.

ويبدأ الجزء الثاني من المنفعة عند وصول القوائم المالية إلى الإدارة الجبائية؛ إذ يقوم المراقب الجبائي بدوره بالتحقق من موثوقية المعلومات المحاسبية بوسائل متعددة كالتحليل بالنسب المالية والتحليل المقارن مع الوحدات الاقتصادية العاملة في نفس القطاع أوالمقارنة مع السنوات السابقة، وكذلك التحقق من جهات مختلفة ارتبطت معها الوحدة الاقتصادية التي تكون قوائمها المالية في الفحص بعلاقات اقتصادية متبادلة أولها القدرة على إثبات تلك المعلومات.[2]

---

[1] Donald E.Kieso, Jerry J.Weygandt, Terry D. Warfield, **INTERMEDIATE ACCOUNTING**, Fifteen Edition, John Wiley & Sons Inc, 2013,P :70.

[2] محمد حلو داود الخرسان، ضياء مجبل مطرود: **تفعيل الاعتماد على القوائم المالية المدققة من قبل مراقبي الحسابات في عملية المحاسبة الضريبية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب**، مرجع سبق ذكره، ص: 07.

الفرع الثاني: الخصائص الثانوية لمعلومات القوائم الجبائية:

تتصف المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية بخصائص ثانوية، وتدعم هذه الأخيرة مع الخصائص الرئيسية لتحقق في النهاية جودة القوائم المالية، وتتمثل الخصائص الثانوية فيما يلي:

1. قابلية المقارنة (Comparability):

القابلية للمقارنة هي السمة النوعية التي تمكن مستخدمي المعلومات من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف بين العناصر المختلفة. فعلى عكس باقي الخصائص النوعية الأخرى فالقابلية للمقارنة لا ترتبط برقم وحيد فالمقارنة تتطلب رقمين على الأقل.

وتعرف قابلية المعلومات المحاسبية المقارنة بأنها: "أحد خصائص جودة المعلومات التي تمكن مستخدمي المعلومات من التحقق من التماثل أوالاختلاف بين مجموعتين من الظواهر الاقتصادية، وأن تحقيق القابلية للمقارنة يتوقف على مبدأ الاتساق".[1]

ويقصد بالقابلية للمقارنة إمكانية مقارنة المعلومات الخاصة بالمؤسسة بمعلومات مماثلة عن مؤسسات أخرى أوبمعلومات مماثلة عن نفس المؤسسة في فترات أخرى؛ بحيث تمكن مستخدمي القوائم المالية من تحديد جوانب الاتفاق والاختلاف الأساسية في الظواهر والأحداث الاقتصادية طالما أنه لم يتم إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية غير متماثلة[2]؛ أي يجب أن تعد المعلومات المتعاقبة بأسلوب يسهل على مستخدميها مقارنتها؛ مما يسهل عليهم التعرف على أوجه التغير والاختلاف من فترة لأخرى، كما أن قابلية المقارنة تشير إلى عرض البيانات المستخدمة للمفاضلة بين البدائل بأسلوب متشابه ومتناسق.

وإن تطبيق خاصية القابلية للمقارنة في **المجال الضريبي** يجعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة وأكثر فائدة للإدارة الجبائية، إضافة إلى إمكانية تطبيق الطرق الإحصائية لتحديد اتجاهات التطور في أنشطة المشروع في الدورات السابقة.

2. قابلية الفهم (Understandability):

تعتبر قابلية الفهم من جانب المستخدمين أحد أهم الخصائص التي يجب توفرها في المعلومات الواردة بالقوائم المالية، ولهذا الغرض فإنه يفترض بأن يكون المستخدمون على علم كاف بالأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبة، وأن يكون لديهم الرغبة لدراسة المعلومات بعناية. [3]

---

[1] محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، **الإفصاح عن القيم العادلة ليقود الأصول طويلة الأجل وتأثيره على جودة المعلومات المحاسبية وموقف المراجع دراسة ميدانية**، مرجع سبق ذكره، ص: 168.

[2] حاتم كريم كاظم، سندس ماجد رضا، **أثر تقنية المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، عدد 2، مجلد 10، العراق، 2008، ص: 117.

[3] محمد عبد الحميد سيد علي، **إطار مقترح لزيادة جودة القوائم المالية وأثره على مستخدميها–دراسة ميدانية**، مرجع سبق ذكره، ص:45.

كما ينص مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) على أنه ينبغي أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية مفهومة لأولئك الذين لهم فهم معقول حول الأعمال والأنشطة الاقتصادية.[1]

وتعرف قابلية الفهم بأنها: "خلو القوائم المالية من الغموض، بحيث يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة منها، بمعنى آخر البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد".[2]

ومن جهة أخرى يمكن تعريفها بأنها: "المعلومات المفهومة من جانب متخذ القرار، وتتأثر قابلية الفهم بمهارة وخبرة من يعدها من جهة، ثم بمهارة وخبرة من يستخدمها من جهة أخرى".[3]

وعليه فإن خاصية قابلية الفهم تعنى أن تكون المعلومات مفهومة من جانب متخذ القرار وتتأثر القابلية على الفهم من زاوية مهارة وخبرة من يعد المعلومات (Preparer) من جهة ومن زاوية مهارة وخبرة المستخدم (User). كما أن قابلية المعلومات للفهم لا تعتمد على الخصائص المتعلقة بذات المعلومات فقط بل تعتمد أيضا على خصائص أخرى تتعلق بمستخدمي المعلومات المحاسبية وهي[4]:

- القدرة على فهم محتوى المعلومات.
- القدرة على الاستخدام الصحيح للمعلومات في القرارات المناسبة والملائمة التي أعدت من أجلها تلك المعلومات.
- الخبرة الزمنية والنوعية المتعلقة بالتعامل مع أنواع المعلومات المحاسبية خلال فترة زمنية سابقة.

وإن هذه الخاصية تتوافق مع قاعدة من قواعد الضريبة وهي قاعدة اليقين، والتي تعني أن يكون كل فرد على بينة بمقدار ووقت دفع الضريبة وطريقة جبايتها بدرجة من الدقة، ولا يتحقق ذلك إلا من خلال وضوح النظم والمراسيم والتعليمات الجبائية والإجراءات المتبعة في الرقابة الجبائية وفي نماذج التصريحات الجبائية؛ أي أن تكون أحكام الضريبة من حيث تعليماتها ومعدلاتها ومواعيد تحصيلها واضحة للمكلف، وكذلك يجب أن يكون النظام الضريبي واضحاً بحيث يفهمه الجميع دون عناء أو التباس، وحتى لا تكون نصوصه عرضة للتأويل والتفسير من قبل أعوان المصلحة الجبائية أومن قبل المكلف نفسه.

---

[1] Financial Accounting Standard Board, **Qualitative characteristics of accounting information, SFAC n°2**.1980, P22, in: www.fasb.org.

[2] وليد ناجي الحيالي: **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2007، ص: 84.

[3] محمد مطر وموسى السيوطي: **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، ،2ط، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص:332.

[4] طلال محمود علي الجحاوي، محمد آل فتح الله: **الشفافية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص:135.

المبحث الرابع: المتطلبات الأساسية لجودة القوائم الجبائية

تنص معظم الدراسات والأبحاث على أن جودة القوائم المالية تتأثر بعوامل مختلفة منها الالتزام بتطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية، وتطبيق ضوابط الرقابة الداخلية على درجة عالية من الكفاءة، ووجود بيئة محاسبية وقانونية واقتصادية مناسبة وملائمة، ووجود تشريع ضريبي يساعد على الشفافية والإفصاح وإطار لحوكمة المؤسسات، والتزام معدي القوائم المالية بمجموعة من القيم الأخلاقية، بالإضافة إلى توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية السابقة الذكر. وعليه سندرج في هذا المبحث كل من دور الحوكمة والإفصاح الضريبي في تحسين جودة القوائم الجبائية، بالإضافة إلى تحديد مختلف متطلبات تعزيز جودة هذه القوائم.

المطلب الأول: دور الحوكمة في تحسن جودة القوائم الجبائية

سنتطرق في هذا المطلب إلى عاملين أساسين في تحقيق جودة القوائم المالية وهي الحوكمة والإفصاح والشفافية الجبائية، ولكن قبل ذلك نتعرف إلى مدى اعتماد الإدارة الجبائية على معلومات القوائم المالية.

الفرع الأول: مدى اعتماد الإدارة الجبائية على القوائم المالية

إن تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات المحاسبية أصبح موضع اهتمام الباحثين فمنهم من أشار إلى ضرورة الحاجة في تحديد الجهة أوالفئة المستخدمة للمعلومات قبل تحديد غرض استخدام تلك المعلومات، وقد ركز (Devine 1961) على هذه الأهمية بالقول: "إن أهمية تحديد الجهة التي ستستخدم المعلومات المحاسبية تنبع من حقيقة أساسية هي أن الأغراض التي ستستخدم فيها هذه المعلومات من جهات مختلفة تكون أيضا مختلفة". وعليه فإن تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات سيساعد في تحديد الخواص الواجب توفرها في تلك المعلومات من وجهة نظر تلك الجهة من حيث المحتوى والشكل أوصورة العرض.

ويصنف عدد كبير من الباحثين الإدارة الجبائية ضمن فئة المستخدمين المباشرين للمعلومات المحاسبية؛ إذ أن الإدارة الجبائية تقدم لها معلومات خاصة تتمثل بالقوائم الجبائية التي تعد طبقا لمتطلبات التشريعات الضريبية والأنظمة والتعليمات وتكون الإفادة منها من قبل الإدارة الجبائية حصرا، إلا أن هذه الإدارة يمكنها الاستفادة من المعلومات الواردة في القوائم المالية المنشورة أوالمقدمة إلى الجهات الأخرى بعد أن تتوفر لديها القناعة بشرعية المعلومات المحاسبية وإمكان الاعتماد عليها. في حين هناك فئة أخرى من أمثال (Glautier & Kieso) يقللون من أهمية الإدارة الجبائية كمستعمل رئيس للمعلومات؛ أي أنهم لا يعدون الإدارة الجبائية من الفئات الرئيسة المستخدمة للمعلومات المحاسبية.

وللإدارة الجبائية القدر في الحصول على المعلومات بموجب عنصر الالتزام الذي توفره التشريعات الضريبية في هذا المجال، ولهذا نجد أن المحاسبة في بعض الدول الصناعية قد تميزت باهتمامها وتوجهها للإيفاء بمتطلبات الاستفادة من القوائم المالية التي تنتجها لأغراض جبائية والدائنين في بلدانها، كما هو الحال في فرنسا وألمانيا والتي تعرف بالمحاسبة (الفرنسية الألمانية) تمييزا لها عن صنف المحاسبة (الإنكلو- أمريكية) التي تهتم بشريحة حملة الأسهم.

ويجب الإشارة إلى أن مهنة المحاسبة والتدقيق قد انتشرت وتطورت في الكثير منها بسبب التشريعات الضريبية، وحاجة الجهات الضريبية فيها إلى المعلومات المالية عن نشاط المكلفين بدفع الضريبة.[1]

وفي الجزائر تعتبر الإدارة الجبائية من أهم الأطراف المستفيدة من القوائم المالية للمكلفين سواء كانوا شركات أم أفرادا، بل هي في كثير من الحالات تشكل الطرف الوحيد الذي يتم إعداد القوائم المالية لأجله. وعليه تعتبر مصلحة الضرائب إحدى الجهات المهتمة بالقوائم المالية؛ ويرجع السبب في ذلك إلى أهمية تلك القوائم في تحديد أوعية الضرائب خاصة ضريبة على الدخل. وبالتالي تمثل هذه القوائم إحدى المصادر الرئيسية والهامة التي تعتمد عليها الدولة في تنمية مواردها.

الفرع الثاني: دور الحوكمة والافصاح في تحسين جودة القوائم الجبائية

تتجلى أهمية الحوكمة وفوائدها في المجال الضريبي بشكل خاص في تعزيز العدالة والشفافية والمعاملة العادلة لجميع الأطراف وأصحاب المصلحة الآخرين، إضافة إلى ذلك فإن الالتزام بالقانون وتنفيذه يشكل آلية مهمة لتنظيم العلاقة بين المصالح الجبائية والأطراف ذات العلاقة، ولتفعيل هذه العلاقة يجب تدعيمها بتطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة من حيث تفعيل القواعد القانونية الجبائية المنظمة لهذه العلاقة.[2]

ويؤدي التطبيق الحوكمة إلى تحقيق الإصلاح الضريبي المتوازن بين كافة الأطراف الضريبية، فمن جهة يعمل على إيجاد إدارة ضريبية عادلة تعمل بكفاءة واحتراف، ومن جهة أخرى يعمل على رفع مستوى الوعي الضريبي وخلق ثقافة الالتزام الطوعي لدى المكلفين بدفع الضريبة وتشجيعهم على مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة.

1. دور الحوكمة في تحسين جودة القوائم الجبائية

من بين الفئات الخارجية المستفيدة من تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات هي الإدارة الجبائية لاعتمادها على القوائم المالية المقدمة من قبل المكلفين للوصول إلى الوعاء الضريبي، وتعمل الحوكمة المؤسسية على توفير النظام الرقابي الداخلي المتين للمؤسسات وذلك من خلال توفير آليات تعمل على إضفاء الثقة والمصداقية وتحسين الإفصاح والشفافية للمعلومات المحاسبية، لذلك فإن البيانات المالية الصادقة تعبر عن المضمون الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها هذه القوائم ، وهذا يزيد من ثقة جميع المستفيدين الداخليين والخارجيين بما في ذلك الإدارة الجبائية عند إجراء عملية الفحص الضريبي وتحديد الوعاء الضريبي.[3]

---

[1] محمد حلو داود الخرسان، ضياء مجبل مطرود: **تفعيل الاعتماد على القوائم المالية المدققة من قبل مراقبي الحسابات في عملية المحاسبة الضريبية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب**، مرجع سبق ذكره، ص: 05.

[2] العياشي عجلان، **الحوكمة الجباية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المحلية المستدامة– حالة ولاية المسيلة**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 14، 2014، ص: 189.

[3] يعقوب فيحاء عبد الله، الغنامي فيصل جدعان فرقد: **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل–دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب**، مرجع سبق ذكره، ص:14.

وإن التطبيق الصحيح لقواعد الحوكمة يساعد في الحد من الممارسات التي من شأنها أن تؤدي إلى تضليل المعلومات التي تظهرها القوائم المالية، وبالتالي توفير المعلومات المحاسبية عالية الجودة لأصحاب المصلحة لاتخاذ القرارات المناسبة والملائمة، والتي من الممكن أن تساعد الإدارة الجبائية في الوصول إلى وعاء ضريبي بشكل عادل وسليم.[1]

ومما لا شك فيه أن وصول الإدارة الجبائية إلى تطبيق مفهوم الشفافية والذي يعتبر مبدأ من المبادئ الأساسية للحوكمة، يتطلب عدة تحديات والعديد من الاجراءات الإدارية والقانونية وحتى المالية، وهذا بهدف الإفصاح عن كل ما يؤدي إلى زيادة الوعي الضريبي للمكلفين، ما ينتج عنه من التزام من طرف المكلفين بالإفصاح عن مداخيلهم، مما يعكس المسؤوليات المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة على حد سواء.

وتعرف **الشفافية الجبائية** بأنها: "الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الجبائية على المكلفين وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم".[2]

ويتمحور دور الشفافية الجبائية في توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الاطلاع على التعليمات واجراءات الفحص والرقابة الجبائية وكل ما يتعلق بعملية تحديد الوعاء الضريبي وذلك من خلال وسائل النشر المختلفة المتعلقة بالضريبة المستحقة على ممارسة نشاط معين والتي تقوم بها المصالح الجبائية؛ حيث نجد صعوبة في تفسير المكلف لقانون الضرائب بسبب عدم وجود تعليمات مصاحبة للقانون توضح القاعدة القانونية، مما ينجم عنه عدم مقدرة المكلف من التعرف على إجراءات الجبائية المتعلقة بإخضاعه الضريبي.[3] وتجدر الإشارة إلى أن موضوع الشفافية الضريبية لا ينبغي أن يتعلق بالإدارة الضريبية فقط، بل يجب على المكلف الضريبي أيضًا الالتزام بالشفافية من خلال تقديم معلومات واضحة ودقيقة حتى يمكن الاعتماد عليها جبائيا.

---

[1] يعقوب فيحاء عبد الله، الغنامي فيصل جدعان فرقد: **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل–دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب**، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

[2] عاطف كامل إبراهيم: **حوكمة المنظومة الضريبية ضرورة حتمية للإصلاح الضريبي**، المؤتمر الضريبي السابع عشر بعنوان "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، مصر، 2008، ص:9.

[3] جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبد الحميد: **شفافية الضريبة وافاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب**، المؤتمر الدولي بعنوان "نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم الى هيئة النزاهة"، جامعة بغداد، 2008، ص ص: 08-09.

وعليه فإن تطبيق مبادئ الحوكمة وخاصة منها الشفافية يزيد من جودة القوائم المالية وهذا ما ينعكس على ثقة الإدارة الجبائية بها، ولذلك يمكن القول أن الحوكمة هي بمثابة اليد الخفية (Infisible Hand) التي تعزز مصداقية المكلف في وجه الأطراف الخارجيين والمتمثلة في الادارة الجبائية.[1]

2. الإفصاح الضريبي ودوره في تحسين جودة القوائم الجبائية

يتضح من خلال ما تطرقنا إليه سابقا أن أهم المبادئ التي تساعد في إرساء مفهوم الشفافية الجبائية هي الممارسات السليمة في الإفصاح؛ حيث ينسجم مبدأ الإفصاح مع قاعدة اليقين الجبائية، فحتى تكون الضريبة يقينية فإن وعاءها ومعدلها وطرق تحديدها وجبايتها وحق الاعتراض عليها وموعد سدادها، وغيرها مما له علاقة بالضريبة المستحقة سواء كانت تمثل واجبات على المكلف أم حقوقا له يجب أن تكون واضحة ومعروفة للمكلف.[2]

ويساهم الإفصاح الكامل والشفاف عن المعلومات مع إمكانية الحصول على المعلومة من قبل كافة الأطراف ذات العلاقة وفي الوقت المناسب في تحقيق العدالة، وكذلك مراعاة استخدام الوسائل المناسبة لغرض ضمان حصول الجميع على هذه المعلومات بسهولة. ويساهم الإفصاح الجبائي في الوقت المناسب في تعريف المكلفين بالإجراءات الجبائية، كما أن الالتزام بالشفافية في العمل الجبائي سيساهم في زيادة الإيرادات الجبائية.[3]

ويقصد بالإفصاح الضريبي أن يفصح المكلف في إقراره الضريبي بكل وضوح دون أي لبس أوغموض عن جميع الحقائق المعلومات المالية والاقتصادية الخاصة بنشاطها الخاضع للضريبة، مع تدعيم ذلك التصريح بالقوائم المالية والمستندات التبوتية التي تعكس القيم الحقيقية المدونة في تلك القوائم، ويعني ذلك أن تكون المعلومات الموضحة بالتصريح الجبائي على درجة عالية من الدقة والوضوح؛ بحيث تعطي صورة حقيقية عن مركز ضريبي المكلف، وفي ظل مفهوم الإفصاح الضريبي ينبغي أيضا أن تقدم تلك التصريحات والقوائم المالية المرفقة بها في المواعيد التي تحددها التشريعات الجبائية، كون أن عنصر التوقيت يعد ركنا هاما من أركان الإفصاح بالنسبة لتقديم التصريحات الضريبية والقوائم المالية المرفقة بها في الوقت المناسب.

وبناءا على ما سبق يتضح أن مصداقية المكلف من خلال إفصاحه عن كافة الحقائق والمعلومات تعد من أهم العوامل المؤثرة في نجاح الإفصاح الضريبي، وكلما زادت درجة مصداقية المكلف عند عرضه للمعلومات المحاسبية التي

---

[1] محمود حسن الحاج محمود حامد: **مدى تأثير تطبيق الالتزام بقواعد حوكمة الشركات على مصداقية التقارير المالية في تجديد وعاء ضريبة الدخل– دراسة ميدانية على ضريبة الشركات – القطاع المصرفي الأردني**، أطروحة دكتوراه، جامعة أم درمان الاسلامية، كلية الدراسات العليا السودان، 2014، ص:89.

[2] جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبد الحميد: **شفافية الضريبة وافاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب**، مرجع سبق ذكر، ص ص:09-10.

[3] مصطفى عبد الحسين علي وآخرون: **دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 22، الفصل الأول، 2013، ص:114.

تحتويها القوائم المالية كمرفقات للتصريح الجبائي كلما تحققت الجودة في الإفصاح الضريبي، لذا تعتبر الشفافية والمصداقية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية مطلب جوهري للوصول للوعاء الضريبي السليم.

ومن جهة أخرى يفرض الإفصاح الضريبي على الإدارة الجبائية بإمداد المكلف ببيانات واضحة عن أسس الإخضاع الضريبي وعناصر الربط والتحصيل؛ حيث يتطلب مبدأ الإفصاح والشفافية التعرف على كيفية تحديد الوعاء الضريبي من قبل مصلحة الضرائب والأسس والمبادئ التي تم وضع القانون الجبائي عليها. وعليه فإن الإفصاح الضريبي يتطلب من الطرفين التعامل داخل النظام الضريبي وهما المكلف والذي يمثل مجال تطبيق النظام الضريبي، والإدارة الجبائية في توفير المعلومات اللازمة لخدمة الطرف الآخر.

المطلب الثاني: متطلبات تحقيق جودة القوائم الجبائية

تقبل الإدارة الجبائية التصريحات والقوائم الجبائية كما هي لو اتضح لها صحة المعلومات المقدمة من المكلفين، كما أن للإدارة الجبائية حق التعديل في هذه التصريحات حسب المعلومات المتوفرة لديها، والممكن تجميعها من جميع المصادر وأن تمارس حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات الخاصة بالمكلفين أوجمع المعلومات من مصادر أخرى كالمنافسين أوالجهات التي يعملون معها ويحصلون منها على مصادر الدخل، وذلك بهدف المقارنة والتأكد من صحة الأرقام المعطاة في القوائم المقدمة من المكلفين. وبناءا على ما سبق ينبغي أن يكون من بين الأهداف الأساسية للمحاسبة تقديم القوائم المالية للإدارة الضريبية بالشكل الذي يجعل تلك القوائم وما تحتويه من معلومات محاسبية تفي بمتطلبات الإدارة الجبائية بما يجعلها تعتمد تلك المعلومات في تحديد الوعاء الضريبي.

الفرع الأول: المتطلبات الواجب توفيرها من قبل الأطراف المعنية (الادارة الجبائية والمكلف الضريبي)

عندما تقدم القوائم المالية إلى الادارة الجبائية تتعرض إلى الفحص الضريبي، وفي ضوء هذا الفحص يتم تحديد الطريقة المناسبة لتحديد الوعاء الضريبي، وعندما تتوفر في تلك القوائم متطلبات الإدارة الجبائية يتم الاعتماد على الربح المحاسبي الظاهر في القوائم المالية كأساس في عملية تحديد الوعاء الضريبي بعد تعديل الربح المحاسبي إلى الضريبي، وتتمثل هذه المتطلبات في:

1. المتطلبات الخاصة بالمكلفين: كقاعدة عامة، يجب على دافع الضرائب مسك محاسبة مالية منتظمة وكاملة تظهر نتائج الأعمال بشكل حقيقي وواقعي وفق العرف التجاري والمحاسبي، وأن تكون مصحوبة بالمستندات التي تدعمها. ويجب أن تتضمن هذه المستندات جميع أنشطة دافع الضرائب خلال الفترة الخاضعة للضريبة؛ مما يمكن الوصول إلى الحسابات الختامية ونتائج الأعمال الحقيقية.

ويمكن حصر مظاهر عدم مصداقية مكلفي الضريبة هي على النحو التالي[1]:

- تقديم التصريح الجبائي استنادًا إلى دفاتر وحسابات أومستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أوالسجلات أوالمستندات الحقيقية كأداة إثبات الموضوعية والتي حجبها عن المراقب الجبائي.
- إتلاف أوحجب الدفاتر أوالسجلات أوالمستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة والمحدد بعشرة سنوات.
- اصطناع أوتغيير فواتير الشراء أوالبيع أوغيرهما من المستندات بقصد تقليل الأرباح أوزيادة الخسائر.
- إخفاء نشاط أوجزء منه كان مفروضًا خضوعه للضريبة.

وقد ألزم القانون التجاري والقانون الجبائي في الجزائر كل المؤسسات بمسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها أوتطرأ عليها وفقا لشروط وكيفيات النظام المحاسبي المالي، حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل الضريبة المفروضة عليها، ومن زاوية أخرى فإن التشريع الجبائي يمنح المصالح الجبائية الحق بتفتيش تلك السجلات ومستندات الحسابية، الأمر الذي دفع أصحاب الأعمال والمهن للاهتمام بعملية مسك الدفاتر المحاسبية والبحث عن نظم وتطبيقات محاسبية تساعدهم في حساب الإيرادات والمصروفات وتسجيلها لغرض حساب الربح الخاضع للضريبة.

2. المتطلبات الخاصة بالإدارة الجبائية: الجزء الأكبر من مسؤولية الأخذ بالقوائم المالية يقع على عاتق الجهات الضريبية، ولذلك عليها الالتزام بالمتطلبات الآتية[2]:

- أخذ التصريح القوائم الجبائية المقدم من قبل المكلفين صحيحة إلى أن يثبت العكس.
- عدم جواز رفض الدفاتر أوالسجلات أوبنود التكلفة من دون مستند ومبرر حقيقي لدى الجهات الضريبية.
- عدم القيام برفض التصريح إلا بعد فحصه ومراجعة العمليات المحاسبية المدرجة فيه.
- تبسيط إجراءات الفحص وتحصيل الضريبة.
- إرساء أسس لبناء الثقة والشفافية بينها وبين المكلف؛ مما يحقق رفع كفاءة المنظومة الضريبية وقدرتها على المواءمة بين الأهداف المختلفة للضريبة.

---

[1] محمد معاذ محمد أديب الدوس: **دور المدقق الخارجي في التكليف الضريبي في سورية**، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، 2014، ص: 103.

[2] جبار أحمد عبد الله، أحمد محمد خليل: **مدى الأخذ بالقوائم المالية المقدمة من قبل الشركات والمشاركات المشمولة بقانون ضريبة الدخل**، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، العدد 93، مجلد 31، 2009، ص: 38.

وفي هذا النطاق يتضح أن العبرة في الدفاتر والسجلات والمستندات التي يمسكها المكلف بأمانتها ومدى إظهارها للحقيقة وانتظامها من حيث الشكل والمضمون، ووفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية لا يجوز للجهات الضريبية عدم الأخذ بالقوائم المالية إلا بناءا على دلائل موضوعية أو مستندات تثبت عدم صحتها وبالتالي فإن عبء إثبات عدم صحة الدفاتر والسجلات والمستندات والقوائم المالية يقع على الجهات الضريبية.

وفي ذات السياق على الجهات الضريبية التخلي عن التفكير في أن المكلفين يحاولون دائما التهرب من دفع الضرائب، لأن هذا يؤدي إلى فقدان الثقة بين الطرفين وتعقيد الإجراءات التي بموجبها يتم فرض الضريبة وتحصيلها، وعلى هذه الجهات قبول التصريحات والقوائم المالية المقدمة من قبل المكلفين واعتبار هذه القوائم هي الأساس والاعتماد عليها عند عملية الفحص الضريبي وعدم رفضها ما لم يثبت أن في هذه التصريحات والقوائم خطأ جوهريا متعمدا أو غير متعمد ومن ثم تشجيع باقي المكلفين على تقديم تصريحاتهم الجبائية مستقبلا. [1]

كما على الجهات الضريبية التوقف على اتباع أساليب التقدير الجزافي عند التحاسب مع المكلفين نظرا لما تخلفه هذه طرق من التوجه التدريجي نحو التقليل والحد من أهمية التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين؛ حيث يجب على الإدارة الجبائية وانطلاقا من مبدأ الشفافية وتطبيقا لقاعدة اليقين في فرض الضريبة الإعلان عن متطلباتها الأساسية التي يجب أن يفي بها المكلف الجبائي، متجسدة في قائمة محددة من المتطلبات والشروط حتى يتسنى للمكلفين العمل بها، كما يجب إصدار قواعد الفحص الضريبي تتضمن نصوصا مباشرة للعمل على ما ورد في نظام المحاسبة المالية لتوضيح أساس عملية الفحص والرقابة الجبائية ، وهذا بهدف دعم الثقة وتعزيزها بين المكلفين بالضريبة والمصالح الجبائية وبالتالي تخفيض مستوى الشكاوى المقدمة والمنازعات الجبائية.[2]

ويجب تكوين العاملين بالمصالح الجبائية بخصوص تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي ويكون ذلك من خلال الدورات التكوينية، والاستعانة بالخبراء المحاسبين ذوي الكفاءة العالية في المجال المحاسبي، والتدريب على حل المشكلات التي تواجه المراقبين والفاحصين الجبائيين عند مراجعة وفحص القوائم الجبائية، إضافة إلى التدريب على تكنولوجيا المعلومات بشكل جيد وكافي للتمكين من اكتشاف التلاعبات من جانب دافعي الضرائب لإخفاء أرقام أعمالهم وتقديم أوعية ضريبية ونتائج لا تمثل الواقع.[3]

---

[1] جبار أحمد عبد الله، أحمد محمد خليل: **مدى الأخذ بالقوائم المالية المقدمة من قبل الشركات والمشاركات المشمولة بقانون ضريبة الدخل**، مرجع سبق ذكره، ص:41.

[2] إيمان يخلف: **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2019، ص:192.

[3] بلخير بكاري، خضير خبيطي: **العلاقة المحاسبية الضريبية بين النظرية وواقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية –دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية لسنة 2014**، مجلة الباحث، العدد 16، جامعة ورقلة، 2016، ص:250.

الفرع الثاني: المتطلبات الواجب توفرها في القوائم الجبائية

يمكن للإدارة الضريبية ومن خلال القوائم المالية الملحقة بالتصريحات الجبائية والمجموعة الدفترية والمستندية، والأدلة الثبوتية التأكد من تحقق بعض المتطلبات الأساسية والتي تعد ضرورية لاعتماد القوائم الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي وهي:

1. إعداد وعرض القوائم المالية وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية:

إن الالتزام بالمبادئ المحاسبية في إعداد وتقديم القوائم المالية سيعطي مصداقية وثقة كافيين في هذه القوائم، ويؤدي إلى الابتعاد عن الابتكار والتدليس في عرض القوائم المالية من قبل معديها، وتقطع الفرصة على المكلفين الذين يحاولون التكتم عن عنصر معين من عناصر القوائم المالية؛ مما يعزز دور هذه القوائم في عملية المحاسبة الضريبية. وعليه تمثل المبادئ المحاسبية معيارا يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض القوائم المالية. [1]

وفي هذا السياق فإن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ومن خلال المادة (06) ينص على أنه: "يجب على المؤسسات احترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة فيما يخص وعاء الضريبة".

وبناءا على ماسبق فإن القوائم المالية تعتبر مصدر المعلومات المحاسبية والتي لا يمكن قبولها والأخذ بها من قبل الإدارة الجبائية إن لم تكن قد أعدت طبقا للمبادئ والمعايير المحاسبية وإن اشتراط بأن تكون القوائم المالية المرفقة التصريح الجبائي معدة طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية، وبلا شك فإن ذلك سيساعد كثيرا في تضييق فجوة الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلف امتثالا بهذه المعايير. فالأخذ بتلك المعايير المحاسبية في مجال الضريبي يساعد في تقدير القيمة العادلة للوعاء الضريبي؛ حيث تؤدي إلى سلامة نظم المحاسبة المالية المستخدمة في تقدير القيمة وقياس الأحداث المالية التي تتم بالمؤسسة وتدعم كفاءة الإدارة الجبائية. ولا يجوز رفض القوائم المالية المنظمة طبقا للمبادئ المحاسبية ويقع على من يطعن بصحتها تقديم الأدلة اللازمة لإثبات ذلك؛ حيث يتوقع نتيجة هذا السلوك الأضرار بالمجتمع بشكل عام نتيجة الأضرار بمهنة المحاسبة، كما أن استخدام المعايير المحاسبية لتحديد الربح المحاسبي سيدعم الشق الموضوعي في عمل المراقب الجبائي وبناء جسر الثقة مع مكلفي الضريبة؛ إذ لا يسمح في ضوئها استخدام الحكم الشخصي للمراقب الجبائي. [2]

---

[1] رياض أحمد محمد حسين، فيحاء عبد الله يعقوب: **الإيفاء بمتطلبات السلطة المالية لاعتماد القوائم المالية في تحديد الوعاء الضريبي–بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب لعينة من الشركات المحدودة**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل الثاني، السنة 2013، ص:146.

[2] حمد محمد نجيب زكي: **دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية ومتطلبات القانون 91 لسنة 2005 لغرض زيادة فاعلية مصداقية ممولي الضريبة**، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

2. الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى:

إن الاتساق والثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى يعد من المتطلبات الأساسية والتي من شأنها تعزيز دور هذه القوائم في عملية المحاسبة الضريبية؛ إذ يحقق الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية الأهداف الآتية:

- قابلية القوائم المالية للمقارنة.
- توضيح طبيعة التغييرات التي حدثت في مبادئ المحاسبة وتأثيرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة.

3. كفاية المعلومات والإفصاح:

يتمثل دور الإفصاح في القوائم المالية في الحد من الغموض بالنسبة لمستخدمي هذه القوائم بغرض مساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة، ولكي تكون القوائم المالية موضوعية وتحظى باهتمام وثقة المستخدمين يجب أن تكون معدة ومقدمة بطريقة منظمة ومقبولة لجميع الأطراف التي لها مصالح مع المؤسسة.

والإفصاح الكامل عن المعلومات يعد مطلبا أساسيا للاستفادة من القوائم؛ حيث يقدم المكلف التصريحات والقوائم المالية إلى الإدارة الجبائية التي بدورها تستخدمها في عملية تحديد مبلغ الضريبة المستحقة، وتتمثل مهمة الإدارة الجبائية بإجراءات متعددة ومن بين تلك الإجراءات الفحص الضريبي وفقا للنتائج والمعطيات الواردة في القوائم المالية، والفحص الضريبي جهد مشترك بين كل من المكلف والإدارة الجبائية؛ إذ يتم الاعتماد على القوائم المالية المرفقة مع التصريح المقدم للإدارة الضريبية إذا كانت المعلومات الواردة فيها تحتوي على الإفصاح الكافي الذي تتطلب عملية الفحص الضريبي.[1] وعليه فإن مصداقية القوائم المالية تترجم من خلال عرض المعلومات ضمن وظيفة الإفصاح الضريبي.

4. الجداول الملحقة بالقوائم الجبائية:

تعد الجداول الملحقة للقوائم الجبائية من المتطلبات الأساسية للإدارة الجبائية التي يجب إرفاقها مع التصريحات الجبائية جزء لا يتجزأ منها، والتي يتم من خلالها الإفصاح عن تفاصيل الأرقام الواردة في القوائم المالية الأساسية (جدول حساب النتائج والميزانية) والمتعلقة بالعناصر الرئيسة لهذه القوائم، والتي من شأنها أن تزيد من ثقة الإدارة الجبائية بهذه القوائم وبالتالي الاعتماد عليها في تحديد الوعاء الضريبي[2]، وقد حددت التشريعات الجبائية إطار عام يسترشد به لما ينبغي الإفصاح عنه في هذه القوائم وتفصيل للمعلومات الواجب الإفصاح عنها لهذه العناصر.

5. المجموعة الدفترية والمستندية:

إن الالتزام بمسك السجلات والدفاتر القانونية المنتظمة تسجل فيها جميع العمليات والأحداث المالية مع الاحتفاظ بالمستندات الثبوتية الداعمة لهذه العمليات من شأنه أن يعزز النفقات والإيرادات المصرح بها من جانب

---

[1] لقاء مالك عبد الرحمن، إحسان شمران الياسري: **دور الإفصاح المحاسبي في رفع جودة المحاسبة الضريبية**، مرجع سبق ذكره، ص: 115.،

[2] رياض أحمد محمد حسين، فيحاء عبد الله يعقوب: **الإيفاء بمتطلبات السلطة المالية لاعتماد القوائم المالية في تحديد الوعاء الضريبي–بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب لعينة من الشركات المحدودة**، مرجع سبق ذكره، ص: 147.

المكلف، فضلا عن كونها تعد شرطا أساسيا لقبول القوائم المالية؛ إذ أن من شأنها إذا ما أحسن استعمالها أن تكون الوسيلة الفعالة التي تعبر عن واقع أنشطة دافعي الضرائب، ولا يمكن تطبيق قانون الضريبة على الوجه الصحيح الكامل إلا إذا كان كل مكلف يحتفظ بدفاتر محاسبية؛ حيث عدم مسك هذه الدفاتر يساعد المكلفين على إخفاء دخولهم والتهرب من الضريبة، وعرض نتائج بعيدة عن الحقيقة الأمر الذي يضر بمصلحة الخزينة أومصلحة المكلفين. [1]

وقد حدد قانون الإجراءات الجبائية الدفاتر والمستندات الواجب مسكها ونظم أحكامها حيث تنص المادة (43) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها".

وإن الأمر 59/75 المتضمن القانون التجاري الجزائري والقانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي ينصان على مسك الدفاتر التجارية والمستندات الرئيسة والمساعدة الواجب مسكها، وهي:

- سجل اليومية العامة (دفتر اليومية) واليوميات المساعدة كسجل يومية الصندوق، ويومية المشتريات، ويومية المبيعات وغيرها.
- سجل الأستاذ العام (دفتر الكبير) وسجلات الأستاذ المساعدة، كدفتر أستاذ الموجودات الثابتة، ودفتر أستاذ الذمم، ودفتر أستاذ المخزونات وغيرها.
- في حالة استعمال سجلات مساعدة فإن الدفتر اليومي والدفتر الكبير يتضمن فقط الرصيد الشهري للحسابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد).
- سجل لجرد الموجودات تنقل فيه الميزانية وحساب النتائج في نهاية السنة.
- إمساك الدفاتر والسجلات (المكتوبة أو إلكترونية) وذلك طبقًا لشروط محددة.
- محافظ المراسلات والمستندات الأخرى؛ على أن يتم حفظها بشكل متسلسل وحسب تاريخ إعداد كل منها أوصدورها (المادة (20) من القانون 11/07 والمادة (9 و10) من الأمر 59/75).
- المصادقة على سجل اليومية والدفتر الكبير وسجل الجرد لدى رئيس المحكمة قبل الاستعمال، وأن تكون الدفاتر خالية من كل شطب أوحك أوتحشيه أوفراغ، ويمكن أن تنظم على الحاسب الآلي، (المادة 21 و22 من قانون 11/07 والمادة 11 من الأمر 59/75)
- الاحتفاظ بالسجلات وكذا الوثائق الثبوتية، لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية، وهذا ما تنص عليه المادة (64) من قانون الإجراءات الجبائية: "يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص

[1] نفس المرجع، ص: 154.

عليها سواءا في التشريع الجبائي أوفي القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لا سيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والاطلاع والتحقيق، لمدة عشر (10) سنوات"

- التزام المكلف سواء كان شخص طبيعي أوشخص اعتباري على أن يخطر مصلحة الضرائب عن مزاولة نشاطه خلال 30 يومًا من تاريخ المزاولة للنشاط؛ حيث تنص المادة (183) من (ق. ض. م. ر. م) على أنه: "يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة".
- التزام المكلف بسداد مبلغ الضريبة المستحقة من واقع التصريحات الجبائية، وعلى المصلحة قبول الإقرار على مسئولية المكلف.
- التزام المكلف بتوفير البيانات والدفاتر والمستندات والمحررات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها الإدارة الجبائية؛ حيث تنص المادة (19) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يراقب المفتش التصريحات وتطلب الإدارة الجبائية التوضيحات والتبريرات كتابيا. كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة".
- تكون العبرة في الدفاتر والسجلات والمستندات التي يمسكها المكلف بتوفر الشروط التالية:
  - ✓ الأمانة في إظهارها الحقيقة للمركز المالي ونتيجة أعمال المكلف.
  - ✓ انتظامها من حيث الشكل وفقًا للأصول المحاسبية السليمة.
  - ✓ عدم رفضها إلا في حالة عدم وجود دلائل موضوعية ومستندات تثبت عدم صحتها.

وعليه فإن الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات المنتظمة يعد من المتطلبات الأساسية للإدارة الجبائية والتي من شأنها تعزيز دور القوائم المالية التي تمثل واقع ومحتويات هذه الدفاتر في عملية الفحص وكأساس في تحديد الوعاء الضريبي، فضلا عن كونها تعد شرطا أساسيا لقبول هذه القوائم.

6. الأدلة الثبوتية:

تعرف أدلة الإثبات بأنها: "المعلومات والحقائق التي يعتمد عليها الفرد في تكوين رأي حول موضوع أو نقطة معينة"، وتعد المستندات أهم أدلة الإثبات والتي من خلالها يتم التحقق من المعلومات المسجلة في الدفاتر والسجلات، وتستخدم كدليل قوي للربط بين الأحداث المالية التي تمت داخل المؤسسة خلال الفترة المالية والقيود المحاسبية المسجلة لتلك الأحداث، وإن من الركائز الأساسية لعملية مسك الدفاتر ضرورة وجود مستندات تدعم العمليات المراد إثباتها، وأن يتم الاحتفاظ بهذه المستندات بطريقة منظمة يسهل الرجوع إليها عند الضرورة. [1]

[1] رياض أحمد محمد حسين، فيحاء عبد الله يعقوب: **الإيفاء بمتطلبات السلطة المالية لاعتماد القوائم المالية في تحديد الوعاء الضريبي–بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب لعينة من الشركات المحدودة**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 155-154.

حيت تنص المادة (18) من القانون 11/07 المذكور سابقا على أنه: "تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق". وتعتمد الإدارة الجبائية على المستندات في عملية الفحص الضريبي، ومن خلالها يتم التأكد من صحة ومطابقة أرقام الميزانية وحساب النتائج مع ما هو مقيد بدفاتر المؤسسة محل الفحص، ليتأكد المراقب الجبائي من أن الأرقام الواردة في الميزانية والحسابات الختامية مقيدة بالسجلات ومؤيدة مستنديا.

وتعد المستندات بأشكالها وصورها المختلفة والمتعددة من الأدلة التي يستند إليها للحكم على صحة القوائم المالية ودرجة الاعتماد عليها، ولكن قبل أن يعتمد عليها كأدلة إثبات يجب التأكد من صحة المستند نفسه المقدم عن طريق مراعاة اعتبارات عديدة منها:[1]

- أن يكون المستند مستوفي للشروط الشكلية والموضوعية والقانونية؛ إذ يجب خلوه من الحك والشطب والمسح، وموقع عليه من الأفراد المخولين أي من لهم سلطة وحق التوقيع على المستند، وأن يكون بالنسخة الأصلية.
- أن يحمل المستند اسم المؤسسة المعنية؛ أي أن يكون موجهة إليها وليس لأشخاص كأحد المدراء أوالموظفين فيها.
- أن يتم إصداره من جهة صاحب الحق في إصداره ويقع ضمن الفترة محل التحاسب، فقد يلجأ بعض المكلفين إلى تقديم مستندات تخص فترات سابقة لتغطية اختلاس أوعجز في عهدتهم.
- أن يكون المستند معززا لعملية تدخل ضمن عمل المؤسسة ونشاطها القانوني، ويدقق ويؤشر من الأشخاص المختصين داخل المؤسسة ويتم حفظه بطريقة منظمة يسهل الرجوع إليه عند الحاجة لذلك. ويوجد نوعان من المستندات هما:
- مستندات داخلية؛ يتم إعدادها داخل المؤسسة مثل قوائم البيع ووثائق استلام المخزون ووصولات القبض.
- مستندات خارجية؛ تعد خارج المؤسسة مثل فواتير الشراء وسندات الملكية وكشوفات الحسابات لدى المكلفين.

إن قدرة دليل الإثبات المستندي للإقناع غالبا ما يعتمد إلى حد كبير على مصدر أومنشأ ذلك الدليل وما إذا كان المستند قد أرسل مباشرة للإدارة الجبائية، وعادةً ما تكون المستندات التي تنشأ أويتم إعدادها خارج مؤسسة دليلًا على الإقناع أكثر مما لو تم إعداد هذا المستند داخل مؤسسة دافع الضرائب، وبالمثل فإن المستندات التي ترسل مباشرة للإدارة الجبائية من الأطراف الخارجية توفر عادة دليلا أكثر إقناع مما لو كانت هذه المستندات قد مرت أولا على العاملين بالمؤسسة قبل الوصول إلى الإدارة الجبائية.

[1] نفس المرجع، ص ص: 155-156.

وفي الأخير يمكن استنتاج أنه لكي يتم اعتماد الإدارة الجبائية على القوائم المالية المقدمة إليها من قبل المؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي لا بد أن تكون هذه القوائم مستوفية لمتطلبات الإدارة الجبائية والتي يمكن تحديدها بالآتي:

- الالتزام بالمبادئ والمعايير المحاسبية والتشريعات والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبها عند إعداد وعرض القوائم المالية؛ إذ تمثل معياراً يُقاس عليه أويُحكم به على صدق وعدالة عرض القوائم المالية.
- الثبات في تطبيق نفس المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى؛ مما يزيد من قابلية القوائم المالية للمقارنة.
- كفاية المعلومات والإفصاح.
- تقديم القوائم المالية الملحقة التي يجب إرفاقها مع التصريحات الجبائية؛ والتي تعد جزء لا يتجزأ منها، ومن خلالها يتم الإفصاح عن تفاصيل الأرقام الظاهرة في القوائم المالية والمتعلقة بالعناصر الرئيسة لهذه القوائم.
- تقديم الأدلة الثبوتية الكافية التي تعزز الإيرادات والمصروفات المصرح بها من قبل المكلف.
- أن يكون المكلف مجموعة دفترية ومستندية تتفق مع متطلبات نظام مسك الدفاتر التجارية للأغراض الضريبية؛ حيث من شأنها إذا ما أحسن استعمالها وانتظم مسكها أن تكون الوسيلة الفعالة التي تعبر عن حقيقة نشاط المكلفين. وبتوافر الجودة في القوائم والتصريحات الجبائية سيتحقق الكثير من الإيجابيات والمزايا وتتمثل على العموم فيما يلي[1]:
- دعم موقف المكلف الجبائي في عملية التفاوض مع المراقب الجبائي عند نشوء اختلاف بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي.
- تعزيز الثقة المتبادلة بين المكلف الجبائي والمراقب الجبائي، باعتبارهما أطراف حوكمة الضريبية وأصحاب المصلحة الرئيسية في نجاح عملية المحاسبة الضريبية.
- المساعدة على تضييق الفجوة الضريبية؛ وذلك بتوفر خاصية المصداقية في المعلومات المحاسبية على أن تتوفر مؤشرات ودلائل يسترشد بها المراقب الجبائي في ذلك.
- المساعدة في وجود بيئة ضريبية صالحة وملائمة لتأسيس حوكمة المؤسسات في ظل اقتصاد شفاف يعتمد على آليات السوق الحرة والحد من التدخل السياسي في تسيير الاقتصاد.

وحتى يتحقق ذلك فيجب توفر الجودة بما تحمله من خصائص الملاءمة والموثوقية وهما خاصيتان متلازمتان لجودة المعلومات المحاسبية لأغراض المحاسبة الضريبية بالإضافة لخاصيتي القابلية للفهم والمقارنة.

---

[1] حمد محمد نجيب زكي: **دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية ومتطلبات القانون 91 لسنة 2005 لغرض زيادة فاعلية مصداقية ممولي الضريبة**، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

خلاصة الفصل:

في ضوء هذا الفصل تطرقنا إلى الإطار النظري للقوائم الجبائية والوعاء الضريبي، والذي من خلاله عرضنا مجموعة من المفاهيم حول القوائم الجبائية وأهميتها بالإضافة إلى الوعاء والربح الضريبي وطرق تحديدهما، كما تطرقنا إلى طرق قياس جودة القوائم الجبائية؛ وذلك من خلال تحديد خصائص جودة القوائم المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي، ثم أدرجنا متطلبات تعزيز جودة القوائم الجبائية من خلال عرض مبادئ الحوكمة وهما الإفصاح والشفافية. ويمكن تلخيص أهم ما تم التوصل إليه من خلال هذا الفصل فيما يلي:

أنه يجب على المكلف أن يفصح في قوائمه والتصريحات الجبائية عن جميع المعلومات والحقائق الخاصة بنشاطه الخاضع للضريبة عن الفترة المالية موضوع الإخضاع، ويجب أن تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الدقة والوضوح، وأن تعطي صورة صادقة عن حقيقة مركزه الضريبي، كما يجب أن ترفق التصريحات والقوائم الجبائية بجداول ملحقة تبين معلومات تفصيلية حول ما تضمنته القوائم الرئيسية من معلومات مع الالتزام بتقديم التصريحات والقوائم المرفقة في المواعيد القانونية، لأن التوقيت عنصر هام في المجال الضريبي.

كما توصلنا إلى أن الإدارة الجبائية في الجزائر أحد أبرز المستخدمين والمستفيدة من مخرجات النظام المحاسبي المالي والمتمثل في القوائم المالية، بل أنها في كثير من الحالات تشكل الطرف الوحيد الذي يتم إعداد تلك القوائم لأجله، وعليه ينبغي أن تكون من الأهداف الأساسية للمحاسبة في تقديم القوائم بالشكل الذي يجعلها تفي بمتطلبات الإدارة الجبائية؛ بحيث يمكن الاعتماد عليها عند الفحص وفي تحديد الوعاء الضريبي،

ومن الجانب الآخر على الإدارة الجبائية وتطبيقا لقاعدة العدالة الضريبية أن تقوم بتزويد المكلف بمعلومات واضحة عن طرق إخضاعه للضريبة؛ إذ يتوجب عليها إصدار نشرات دورية ومطبوعات تساعد المكلف على فهم أحكام التشريع الضريبي، كما يجب أن تقوم الإدارة بتحرر كل التصريحات على مطبوعات تتسم بالوضوح والبساطة وتكون بعيدة عن الغموض وألا تتضمن مصطلحات غير واضحة يصعب على المكلف فهمها حتى يتمكن من الإفصاح عن مركزه الضريبي وفهم حقوقه وواجباته.

الفصل الثالث: واقع القياس في الجزائر وأثره على القوائم المالية والوعاء الضريبي

تمهيد:

عرفت بيئة المحاسبة في الجزائر عدة تطورات كانت إستجابة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية؛ منها الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى الاقتصاد السوق، والإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها كتحرير التجارة الخارجية واتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوربي، كل ذلك استدعى إعادة النظر في نظامها المحاسبي من خلال القيام بعدة إصلاحات محاسبية تمخضت عنها ولادة النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يهدف إلى تحسين الدور المحاسبي في إنتاج المعلومات المحاسبية.

وبهدف تقديم المعلومات الكافية عن مجمل نشاط وأداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، يسعى النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) والذي يتضمن مفاهيم جديدة في القياس المحاسبي إلى توفير هذه المعلومات بدرجة كافية من الملاءمة والموثوقية بما يسهل اتخاذ مختلف القرارات. وعليه نهدف من خلال هذا الفصل إلى دراسة واقع القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وتوضيح مختلف الآثار الجبائية الناتجة عن تطبيق بدائل القياس المحاسبي على عناصر القوائم المالية والوعاء الضريبي، وبناءا على ذلك تم تقسيم محتوى هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار النظري والقانوني للمحاسبة المالية في الجزائر.
- المبحث الثاني: مكانة بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- المبحث الثالث: القياس المحاسبي حسب التشريع المحاسبي والجبائي في الجزائر.
- المبحث الرابع: الالتزام بمتطلبات النظام المحاسبي المالي وإنعكاساته على القوائم المالية والوعاء الضريبي.

المبحث الأول: الإطار النظري والقانوني للمحاسبة المالية في الجزائر

تضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا ومفاهيميا للمحاسبة المالية لأول مرة في الجزائر، وهو عبارة عن نظام متكامل من المفاهيم والأهداف والمبادئ التي تشكل الأساس النظري للمحاسبة، وهذا النظام انبثقت عنه معايير محاسبية متسقة فيما بينها تعد الجانب التطبيقي للإطار الفكري، الأمر الذي يسهم في توفير المعلومات المفيدة لمستخدميها في اتخاذ القرار.

ويعتبر هذا الإطار من بين المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وتعتبر من الإضافات الهامة بالمقارنة مع المخطط الوطني للمحاسبة نسخة 1975؛ بحيث يبرز هذا الإطار التصوري لمفاهيم ويحدد المبادئ التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية ويوضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يجب التقيد بها إضافة إلى إعطاء التعاريف لعناصر هذه القوائم، ويكون بذلك القاعدة الرئيسية التي تعتمد عليها الإجراءات المحاسبية، كما يركز هذا الإطار على القوائم المالية كونها المنتج النهائي للمحاسبة المالية والموجهة إلى المستفيدين من خارج المؤسسة.[1]

وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى جانب النظري للنظام المحاسبي المالي في الجزائر من خلال التعريف بهذا النظام وإدراج مجال تطبيقه، وصولا إلى الإطار التصوري وما يتضمنه من عناصر، بالإضافة إلى الإطار التشريعي والتنظيمي.

المطلب الأول: مدخل للنظام المحاسبي في الجزائر

تضمن النظام المحاسبي في الجزائر إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد القوائم المالية على أساس الفرضيات والمبادئ المحاسبية؛ مثل فرضية محاسبة الالتزامات، وفرضية الاستمرارية في الاستغلال، ومن خلال الملاحظات الميدانية والبحوث الأكاديمية نجد أن الجزائر اعتمدت النموذج الذي تكون فيه الدولة هي المشرف على إعداد المعايير المحاسبية بمعنى النموذج الذي يركز على الاقتصاد الكلي.

وفي هذا السياق سنتناول في هذا المطلب النظام المحاسبي المالي من عدة جوانب، من حيث التعريف ومجال التطبيق، وكذا الفروض الأساسية والمبادئ المحاسبية التي تضمنها هذا النظام.

الفرع الأول: تعريف ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)

توجت عملية الإصلاح المحاسبي التي عكفت عليها وزارة المالية بإصدار قانون رقم 11/07 الصادر في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي الذي حل مكان المخطط المحاسبي الوطني الصادر سنة 1975، وقد أحدث هذا المصدر المحاسبي (النظام المحاسبي المالي) المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية تغييرات عديدة على مستوى التعاريف والمفاهيم وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، والتي تتوافق مع طبيعة ومحتوى القوائم المالية التي يجب إعدادها من قبل المؤسسات الخاضعة قانونا للمحاسبة المالية.

---

[1] كتوش عاشور: **المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، 2011، ص: 21.

1. تعرف النظام المحاسبي المالي:

يمكن تعريف هذا النظام من الناحية القانونية والمحاسبية كما يلي:

- **من الناحية القانونية:** النظام المحاسبي المالي هو: "مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال والاحداث المالية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون، ووفقا للمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها".[1]
- **من الناحية المحاسبية:** جاء مفهوم النظام المحاسبي المالي في المادة الثالثة من القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 كما يلي: "هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بوضع قاعدة المعطيات العددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض قوائم تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها، ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية".

من خلال هذه التعاريف نستخلص الخصائص التالية للنظام المحاسبي المالي:

- عبارة عن نظام للمعلومات المالية مبني على المقاربة المالية بدلا من المقاربة القانونية.
- يوفر المعلومات يمكن قياسها عدديا، أي تتكون من معطيات عددية قابلة للقياس النقدي.
- يسمح بتصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفق المعايير المحاسبية.
- يقدم قوائم مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- يمكن من قياس أداء ونجاعة المؤسسة من خلال جدول حسابات النتائج، وقياس وضعية الخزينة من خلال جدول تدفقات الخزينة.

ومن خلال ما سبق وحسب طبيعة النظام المحاسبي الجديد وبناءا على الإطار التصوري؛ فإنه إذا تم تطبيق هذا النظام بشكل جيد سيساهم ذلك في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقا.

2. مجال التطبيق:

حسب القانون 11/07 يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي ومعنوي ملزم بموجب نص قانوني أوتنظيمي بمسك المحاسبة المالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى في هذا المجال الأشخاص المعنيون الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى ذلك فقد ألزمت المادة (04) من القانون أعلاه الأطراف بمسك المحاسبة المالية على:

- كل شخص طبيعي أومعنوي منتج للسلع والخدمات التجارية أو غير التجارية إذا كان يمارس نشاطات اقتصادية بصفة متكررة،
- الشركات الخاضعة للقانون التجاري سواء تابع للقطاع العام أوالخاص، أوالقطاع المختلط.

---

[1] كتوش عاشور: **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد السادس، ص:291.

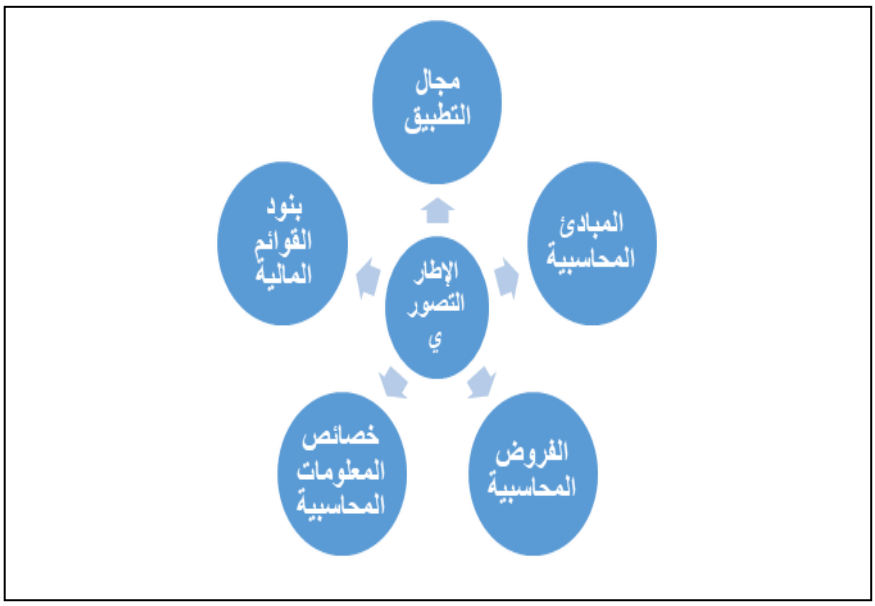
الفرع الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يعتبر الإطار التصوري من بين المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ومن الإضافات الهامة بالمقارنة مع المخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975، ووفقا للمادة السابعة من النظام المحاسبي المالي فإن الإطار التصوري للمحاسبة المالية يتضمن معايير المحاسبية ومدونة الحسابات تسمح بإعداد القوائم المالية على أساس المبادئ المحاسبية العامة المعترف بها؛ حيث يبرز المفاهيم ويحدد المبادئ والقواعد التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية ويكون بذلك القاعدة الرئيسية التي تعتمد عليها المحاسبة، والتي تخضع لتنظيم شامل يسمح بتوضيح كل الأمور المتعلقة بمسك المحاسبة وتسجيل العمليات فيها؛ إذ يُعرف الإطار التصوري[1]:

- مجال التطبيق، والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية.
- الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.

والشكل التالي يوضح مضمون الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي في الجزائر:

الشكل رقم (1.3): مضمون الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.



المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد القانون رقم 11/07 المؤرخ في2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

من خلال الشكل أعلاه يمكن تصور طبيعة العلاقة بين مختلف المفاهيم والعناصر التي تشكل الاطار التصوري للنظام المحاسبي في الجزائر؛ والمتمثلة على الخصوص في الأصول والخصوم، ورؤوس الأموال الخاصة، والنواتج

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية، العدد 74، المادة 06 و07، 25 نوفمبر 2007، ص: 04.

والأعباء، بالإضافة إلى تحديد الخصائص النوعية للقوائم المالية كما تتضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها، وتحديد مجال التطبيق والتي سيتم عرضها في هذا الفرع بشيء من التفصيل.

1. الفرضيات والمبادئ المحاسبية:

رغبة في مواكبة التطورات التي تحدث في بيئة المؤسسات وتدويل المعاملات المالية، قامت الجزائر بتصميم نظام محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، وقد حاول المشرع الجزائري من خلال هذا النظام الاعتماد على الفرضيات والمبادئ والقواعد وفق المرجعية الدولية للمحاسبة:

1-1. الفرضيات: قبل تحديد الفرضيات نشير إلى تعريفها ؛ حيث تعرف على أنها: "استنتاج يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمحاسبة، ويعتبر الأساس الذي تستمد منه أو تبنى عليه المبادئ العملية".[1]

وينص النظام المحاسبي المالي في الجزائر ووفق المرسوم التنفيذي 156/08 على الفرضيات التالية:

- **فرض الاستمرارية:** تنص المادة (7) من المرسوم التنفيذي 156/08 على إعداد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال، وبافتراض متابعة المؤسسة لنشاطاتها في المستقبل المتوقع، إلا إذا طرأت أحداث أوقرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أوالتوقف عن النشاط في المستقبل القريب، وإذا لم يتم إعدادها على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة، ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها بالملحق.
- **محاسبة الالتزام (التعهد):** أقر النظام المحاسبي المالي هذا المبدأ في المادة (06) من المرسوم التنفيذي 156/08 حيث ينص على أنه: "تتم محاسبة آثار المعاملات المالية وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوثها، وتعرض في القوائم المالية للسنوات التي ترتبط بها". وفي ضوء ذلك يتم تسجيل أثر المعاملات والأحداث محاسبيا وقت حدوثها وليس عند إتمام عملية الدفع أواستلام النقدية المقابلة لها (أي عند استحقاقها بصرف النظر عن تحصيلها أوسدادها)؛ حيث تسجل في المستندات المحاسبية وتقدم في القوائم المالية للدورات التي ترتبط بها هذه الأحداث، والهدف من ذلك هو معرفة نتيجة نشاط المؤسسة الفعلي بغض النظر عن تدفقاتها النقدية، ولكن يستثنى من تطبيق هذا الفرض جدول سيولة الخزينة؛ إذ يعد على أساس التدفقات النقدية الفعلية.

[1] حسين رياض أحمد محمد: **الإيفاء بمتطلبات السلطة المالية الاعتماد القوائم المالية في تحديد الوعاء الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب لعينة من الشركات المحدودة**، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 2011، ص: 30.

2-1. المبادئ المحاسبية: يقصد بالمبادئ المحاسبية تلك القوانين والقواعد العامة التي لقت قبولاً عاماً في الإطار النظري، واستعداداً مهنياً في التطبيق العملي باعتبارها مرشداً ودليلاً للعمل يلجأ إليه المحاسبون في مواجهة المشاكل المحاسبية وتقديم الحلول لها، على عكس القوانين الرياضية والعلمية لم يتم اشتقاقها علميًا، لذلك تتم مراجعتها باستمرار ويتم تعديلها وتنقيحها لتتماشى مع ظروف البيئة الاقتصادية المحيطة بتطبيقها واستخدامها.[1] واعتمد النظام المحاسبي المالي جملة من المبادئ حددها في المرسوم التنفيذي 156/08 وهي:

- **مبدأ التكلفة التاريخية (Couts Historique):** ينص هذا المبدأ عن تقييم عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وعرضها في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية؛ أي على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار أوتطور القدرة الشرائية للعملة. ورغم ذلك فإن النظام المحاسبي المالي قد سمح باستعمال طرق أخرى عند إعادة تقييم بعض العناصر انطلاقا من القيمة العادلة أوالقيمة الإنجاز أوالقيمة الحالية.
- **مبدأ الوحدة النقدية:** تعتبر النقود وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة، وأن ما يصدر في الميزانية والقوائم الأخرى لابد أن يكون قابلا للقياس النقدي وفي هذا الشأن ألزمت المادة (10) من المرسوم التنفيذي 156/08 على كل مؤسسة أن تمسك محاسبتها بالدينار الجزائري، وتحول العمليات المدونة بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب ما هو محدد في المعايير المحاسبية.
- **مبدأ الوحدة المحاسبية (Convention de L'entité):** ورد هذا المبدأ في المادة (9) من المرسوم التنفيذي 08/156؛ حيث ينص على أن تكون للوحدة الاقتصادية شخصية معنوية منفصلة ومستقلة بذاتها عن المالكين، لذلك تتضمن القوائم المالية المعلومات المرتبطة بالمؤسسة فقط بما في ذلك التزاماتها للمالكين والتي تظهر في الميزانية العمومية إلى جانب المطلوبات، ولا يشترط بالضرورة أن يشير هذا الفرض إلى الشخصية القانونية، إذ يمكن أن يشير أيضا إلى مؤسسة معنية يمكن فصل أنشطتها عن الأخرين، فمثلاً يمكن إعداد القوائم المالية منفصلة عن الأقسام أوخطوط الإنتاج كمراكز للربحية داخل المؤسسة المعنية.
- **مبدأ السنوية (Periodicité):** يرتبط هذا المبدأ بفرضية الاستمرار لكن يستوجب تقسيم حياة المؤسسة المستمرة إلى فترات أو دورات محاسبية مستقلة، لأن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها يساعد على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط.

---

[1] حسين رياض أحمد محمد: **الإيفاء بمتطلبات السلطة المالية الاعتماد القوائم المالية في تحديد الوعاء الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب لعينة من الشركات المحدودة**، مرجع سبق ذكره ، 2011، ص: 31.

- **مبدأ القيد المزدوج:** تحرر الكتابات المحاسبية وفق مبدأ القيد المزدوج؛ حيث يمس كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين أحدهما مدين والآخر دائن في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية، وأن يكون المبلغ المدين يساوي المبلغ الدائن، كما يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.
- **مبدأ الحيطة والحذر (Prudence):** ينص هذا المبدأ على أن المحاسبة المالية تستجيب لمبدأ الحيطة والحذر؛ لأن ذلك يؤدي إلى تقدير معقول للواقع والأحداث في ظروف الشك قصد تفادي الأخطار التي من شأنها تثقل المؤسسة بالديون، كما أن تطبيق هذا المبدأ يجب ألا يؤدي إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.
- **مبدأ عدم المقاصة (Non Compensation):** ينص هذا المبدأ على أن كل من عناصر الميزانية المتمثلة في الأصول والخصوم وعناصر حساب النتائج المتمثلة في الأعباء والنواتج يجب أن تسجل بصفة منفصلة؛ أي كل عنصر على حدى وبدون أي مقاصة أوتعويض بين هذه العناصر مع بعضها البعض، وبين الأصول والخصوم من جهة والأعباء والنواتج من جهة أخرى إلا إذا نص عقد بين الطرفين على خلاف ذلك.
- **مبدأ المداومة (Permanence des méthode):** يعتمد هذا المبدأ على الحفاظ على الطرائق المحاسبية (المداومة)؛ بحيث يتم استعمال نفس طرائق التقييم المحاسبي خلال الدورات المحاسبية.
- **مبدأ مطابقة الميزانية الافتتاحية (Intangibilité de bilan d'ouverture):** يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية المعينة مطابقة للميزانية الختامية للدورة السابقة لها، وهذا يتوافق مع فرض استمرارية الاستغلال.
- **مبدأ أسبقية الواقع المالي على الشكل القانوني:** من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني، لأنه يوجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلا عملية القرض الإيجاري تعتبر عملية إيجار من النظرة القانونية وتعتبر عملية بيع أوشراء من الناحية الاقتصادية، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية كأصل.
- **مبدأ الصورة الصادقة (Image Fidele):** يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، وحتى تتوفر هذه الصورة لابد من احترام القواعد ومبادئ المحاسبة لتقديم المعلومات المناسبة عن الوضعية المالية للمؤسسة، ويجب أن تستوفي المحاسبة كل من الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بمسك ومعالجة ومراقبة عرض المعلومات.

2. الخصائص النوعية للمعلومات:

إن الهدف الذي يسعى إليه النظام المحاسبي المالي من تنظيم المعلومات المالية و تبويبها في القوائم المالية هو إعطاء الصورة الصادقة والقابلة للمقارنة والملاءمة عن الوضعية المالية للمؤسسة لغرض اشباع حاجة مستعملي هذه المعلومات المالية.[1] وفي هذا الشأن أقرت المادة الثامنة من النظام المحاسبي المالي بأن المعلومة المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية يجب أن تستجيب لخصائص الملاءمة والموثوقية والوضوح والقابلية للفهم.

والجدير بالذكر أن النظام المحاسبي المالي(SCF) اعتمد في إطاره التصوري على معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) بالإضافة إلى المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) كتسمية بعض الخصائص بالمبادئ؛ حيث أدرج عدة خصائص أخرى كمبادئ المحاسبية يحتكم إليها ولا يجوز مخالفتها عند إعداد القوائم المالية (تغليب الحقيقة الاقتصادية على الجوهر القانوني، الحيطة والحذر، الإفصاح التام، الصورة الصادقة وخاصية الثبات أوالاتساق ...)، كما لم يتطرق إلى باقي الخصائص المحاسبية كالحياد والتغذية العكسية كما عليه الحال في التشريعات الأخرى كالخصائص الرئيسية أوالثانوية.[2]

وهنا لابد من تبيان بأن هناك تقصير في تعريف هذه الخصائص التي كان من الواجب ورودها في صلب الإطار التصوري؛ حيث يعرف النظام المحاسبي المالي الخصائص النوعية للمعلومات في الملحق رقم "3" من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الخاص بتعريف المصطلحات.

3. الطرق والتقديرات المحاسبية:

يهدف مبدأ المداومة في الطرق المحاسبية الحفاظ على الثبات في الطرائق المحاسبية؛ بحيث يتم استعمال نفس طرائق التقييم المحاسبي خلال الدورات المحاسبية، ولكن النظام المحاسبي المالي يقر بإمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في حالتين، الأولى عند تغيير مفروض في إطار النص القانوني الجديد (كما هو الحال عند الانتقال إلى تطبيق القانون 11/07)، والثانية عندما يهدف تغيير الطرق إلى تحسين عرض القوائم المالية. وتعرف المادة (5) من المرسوم التنفيذي 08/156 الطرق المحاسبية بأنها[3]:

- المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية التي يجب على المؤسسة تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض قوائمه المالية.
- تسمى هذه الطرق بالسياسات المحاسبية حسب تعريف لجنة المعايير الدولية.

---

[1] علاوي لخضر: **المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد**، page bleues، الجزائر، 2014، ص:10.

[2] فارس بن يدير: **تقييم واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية– دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،2019، ص: 47.

[3] زبير عياش وخلف الله بن يونس: **معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي (IAS/IFRS)**، مرجع سبق ذكره، 2020، ص:101.

4. تقنيات تنظيم المحاسبة:

عند تطبيق النظام المحاسبي المالي يجب على المؤسسات الخاضعة له عند مسك المحاسبة المالية مراعاة واحترام القواعد والإجراءات التالية:

- أن تكون أصول وخصوم المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية.
- يتم مسك المحاسبة بالعملة الوطنية المتمثلة في الدينار الجزائري، وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في القانون.
- يجب على كل مؤسسة خاضعة للنظام المحاسبي المالي أن تمسك الدفاتر المحاسبية؛ وتشمل دفتر اليومية، ودفتر الأستاذ، ودفتر الجرد، وفي حالة مسك الدفاتر المساعدة فإن المجاميع الشهرية فقط هي التي تحول إلى الدفاتر العامة.
- يتم حفظ الدفاتر المحاسبية أوالوثائق التي تقوم مقامها، والوثائق التبريرية لمدة عشرة سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إقفال كل دورة مالية.
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند عليها.[1]
- يجب أن تعرض القوائم المحاسبية الوضعية المالية للمؤسسة ونجاعتها، كما يجب أن تعكس هذه القوائم كل المعاملات والأحداث المتعلقة بنشاط المؤسسة.
- تضبط القوائم المالية تحت إشراف المسؤولين خلال مدة لا تتجاوز أربعة أشهر من تاريخ الإقفال.
- يجب أن تتضمن الملاحق إيضاحات في شكل المقارنة الوصفية العددية، وتشمل كل التعديلات في الطرائق المحاسبية وغير ذلك من التوضيحات والتي من خلالها يمكن قراءة القوائم المالية بشكل يسمح بمقارنة دورة محاسبية بأخرى.
- يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى إعادة التقييم بغرض تحسين مستوى ونوعية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية.
- لا يتم أي تغيير في الطرائق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يهدف إلى تحسين نوعية القوائم المالية.
- لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من الإيرادات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أوتعاقدية.[1]

---

[1] **قانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، المواد من 12 إلى 24، ص ص:4-5.

المطلب الثاني: الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي في الجزائر

تماشيا مع الإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها السلطات العمومية في الجزائر، أصبح من الضروري تكييف المنظومة المحاسبية لمسايرة نهج الإصلاح ومواكبة التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛ حيث تم إصدار القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، والمرسوم التنفيذي رقم 156/08 بالإضافة إلى مجموعة من المذكرات المنهجية. ويتكون الإطار التشريعي والتنظيمي المتضمن للنظام المحاسبي المالي على ما يلي:

1. **القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي**[*]: يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي، وكذا شروط وكيفيات تطبيقه، كما حدد تاريخ أول يناير من سنة 2009 كأول تاريخ لبداية تطبيق هذا النظام (ليتم تأجيله إلى أول يناير 2010)، وأشتمل هذا القانون على سبعة فصول كما يلي:
   - الفصل الأول: تعريفات للمحاسبة المالية ومجال التطبيق (04 مواد).
   - الفصل الثاني: الإطار التصوري والمبادئ والمعايير المحاسبية (04 مواد).
   - الفصل الثالث: تنظيم المحاسبة (14 مادة).
   - الفصل الرابع: القوائم المالية (06 مواد).
   - الفصل الخامس: الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة (06 مواد).
   - الفصل السادس: تغيير السياسات والطرق المحاسبية (04 مواد).
   - الفصل السابع: أحكام ختامية (34 مادة).
2. **المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 20 جمادي الأول عام 1429هـ الموافق لـ 26 ماي 2008**[*]: يتضمن هذا المرسوم 44 مادة؛ حيث نصت المادة الأولى منه على تحديد كيفيات تطبيق المواد (5-7-8-22-25-30-36-40) من القانون 11/07، كما تضمن المرسوم كذلك الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية وهي كالآتي[2]:

---

[1] بلخير بكاري: **دروس في المحاسبة المالية المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي**، ديوان مطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص:13.

[*] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية، العدد 74، المادة 06 و07، 25 نوفمبر 2007، ص: 3.

[*] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **مرسوم تنفيذي رقم 156/08 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 27، الموافق 28 مايو سنة 2008، ص:11.

[2] عبد الغني دادان، عبد الوهاب دادان: **المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار (IAS 32-39) وحول الصنف الأول والخامس**، الملتقى الدولي الأول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29 و30 نوفمبر، 2011، ص:09.

- تعريف الإطار التصوري للمحاسبة المالية (14 مادة).
- تعريف الطرق المحاسبية وما يرتبط بها من مبادئ (05 مواد).
- تعريف عناصر القوائم المالية (09 مواد).
- المعايير المتعلقة بطرق القياس ومحاسبة عناصر القوائم المالية (مادتين).
- مدونة الحسابات (مادة واحدة).
- تعريف القوائم المالية (06 مواد).
- متفرقات حول الحسابات المدمجة، تغير الطرق المحاسبية ومسك المحاسبة المالية المبسطة (07 مواد).

3. **القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008**[*]: تضمن هذا القرار تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ويمثل هذا القرار مرجعية قانونية؛ حيث أنه يعتبر من أكثر القوانين شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية بصفة عامة والقياس المحاسبي بصفة خاصة، واحتوى هذا القرار على أربعة أبواب:

- الباب الأول :قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات.
- الباب الثاني :عرض القوائم المالية.
- الباب الثالث :مدونة الحسابات وسيرها.
- الباب الرابع :المحاسبة المبسطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة .

كما احتوى هذا القرار في الأخير على قائمة لتسعة وتسعين (99) مصطلحا من المصطلحات المحاسبية المالية مع شرحها.

4. **القرار رقم 72 المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008**[*]: وتضمن هذا القرار تحديد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين، والإستثناءات المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك المحاسبة المالية المبسطة، وقدم هذا القرار تفصيلا لأسقف رقم الأعمال حيث حدد بـ 10 ملايين بالنسبة للنشاط التجاري، وبـ 06 ملايين للنشاط الإنتاجي والحرفي، و03 ملايين بالنسبة للنشاطات الخدمية والنشاطات الأخرى مع عدد المستخدمين الذي يصل إلى 09 أجراء.

---

[*] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القرار 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص:3.

[*] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القرار رقم 72 المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق ل 26 جويلية 2008، يحدّد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبّقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة ماليّة مبسطة**، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص:91.

5. **المرسوم التنفيذي 09/110 الصادر بتاريخ 07 أفريل 2009**[*]:حدد هذا المرسوم شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، وتضمن هذا المرسوم (26 مادة) نصت على الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي، وكذلك الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية. [1]

6. **التعليمة الوزارية رقم 02 بتاريخ 29 أكتوبر 2009**[*]: وتضمنت هذه التعليمة الإجراءات المتعلقة بالتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي بداية سنة 2010، كما تضمنت التعليمة الطرق الواجب اتباعها والإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة **(PCN)** إلى النظام المحاسبي المالي**(SCF)**، وتمثلت هذه الإجراءات بالخصوص في المبادئ العامة حول الانتقال، وأرفقت هذه التعليمة بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط الوطني للمحاسبة والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي.

ومن أجل تفاصيل أكثر حول تطبيق النظام المحاسبي المالي، وخاصة التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009، المتضمنة إجراءات الانتقال للنظام المحاسبي المالي، أصدر المجلس الوطني عدة مذكرات منهجية تضمنت شروحات حول التسجيلات المحاسبية والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملاحق، وتمثلت هذه المذكرات فيما يلي[2]:

- المذكرة المنهجية رقم 01 المؤرخة في 19 أكتوبر 2010 توضح كيفية تطبيق التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009.
- المذكرة المنهجية رقم 02 المؤرخة في 28 ديسمبر 2010 تخص التثبيتات المعنوية.
- المذكرة المنهجية رقم 03 المؤرخة في 28 ديسمبر 2010 تخص المخزونات.
- المذكرة المنهجية رقم 04 المؤرخة في 20 مارس 2011 تخص التثبيتات العينية.
- المذكرة المنهجية رقم 05 المؤرخة في 26 مارس 2011 تخص منافع الموظفين.
- المذكرة المنهجية رقم 06 المؤرخة في 05 ماي 2011 تخص الأعباء والنواتج خارج الاستغلال.
- المذكرة المنهجية رقم 07 المؤرخة في 24 ماي 2011 تختص العقود طويلة الأجل.
- المذكرة المنهجية رقم 08 المؤرخة في 07 جوان 2011 تخص الأصول والخصوم المالية.

---

[*] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي 09/110 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق 7 أبريل سنة 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي**، الجريدة الرسمية، العدد 21، 8 أبريل سنة 2009، ص:04.

[1] دريوش محمد الطاهر، بن طاهر حسين: **البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 12، 2014، ص: 73.

[*] Ministre des Finance, Instruction N° 02 du 29 Octobre 2009, **portant première Application du Système Comptable Financier 2010**, Modalité et Procédures à Mettre en œuvre pour le Passage du Plan Comptable National PCN au Nouveau Système Comptable Financier SCF, Conseil National de la Comptabilité.

[2] Ministre des Finance, Conseil National de la Comptabilité, Lettre Réf. 341/MF/CNC/2010, du 19/10/2010.

ويمكن تلخيص الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي والهدف منه في الشكل التالي:

الشكل رقم (2.3): الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي.

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مجموعة من القوانين التي تخص (SCF).

المبحث الثاني: مكانة بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي المالي أسس القياس المحاسبي وفق المرجعية الدولية والتي سمح بتطبيقها على بنود القوائم المالية بغية توفير معلومات تعكس الواقع الاقتصادي للأحداث والمعاملات التي تقوم بها المؤسسة، ونص النظام المحاسبي المالي من خلال القرار المؤرخ في 2008/07/26 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وذلك كما يلي[1]:

- القواعد العامة للتسجيل والتقييم: وتتعلق بمجموعة من القواعد العامة والمرتبطة بعملية قياس الأصول والخصوم والأعباء والنواتج.
- القواعد الخاصة للتسجيل والتقييم: وتتعلق بتسجيل الاستثمارات المادية والمعنوية والمالية، والمخزونات، والإعانات، ومؤونات المخاطر والأعباء، والقروض والخصوم المالية الأخرى، وكذا تقييم الأعباء والنواتج المالية.
- نماذج خاصة للتقييم والتسجيل: ويتعلق الأمر بالعمليات المنجزة بصورة مشتركة أولحساب الغير، والاندماج، والعقود طويلة الأجل، والضرائب المؤجلة، وعقد الإيجار التمويلي، وغيرها من الحالات الخاصة.

وفي ضوء ما سبق سيتم التطرق في هذا المبحث إلى قواعد التقييم والقياس العامة والخاصة التي نص عليها النظام المحاسبي المالي في الجزائر، بالإضافة إلى نقائص هذه القواعد.

---

[1] **القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ص:3.

المطلب الأول: بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

أورد المشرع الجزائري مصطلح التقييم المحاسبي بدل القياس المحاسبي عند إصداره للقوانين والمراسيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي بالرغم من أن التقييم والقياس يستخدمان غالبا للتعبير عن نفس المفهوم؛ إلا أن عملية القياس هي عملية المطابقة بين خصائص جانب كمي ونوعي، أما التقييم فهو قياس الخواص المالية، أي الجانب الكمي للقياس فقط. ونتيجة لما سبق يعتبر القياس مفهوما أوسع من التقييم إذ يمكن أن يكون للقياس العديد من الخواص يمكن أن تكون كمية أونوعية عكس التقييم الذي يهتم بالخواص الكمية فقط.[1]

وبالتالي يمكن تفسير سبب استعمال المشرع كلمة تقييم وهذا منطقي كون أن النموذج المحاسبي الجزائري يعتمد في الوقت الحالي على جانب واحد من القياس وهو القياس الكمي لمعالجة الأحداث الاقتصادية، وليس هناك مجال في التطبيق العملي لاستخدام القياس النوعي مثل قياس التأثيرات البيئية أو المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

الفرع الأول: مكانة بدائل القياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي

أقر النظام المحاسبي المالي في الجزائر استخدام نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي إلى غاية إصدار القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والذي حدد قواعد تقييم الأصول والخصوم؛ حيث أجاز استخدام القيمة العادلة كأساس قياس بديل مسموح به في بعض الحالات ولبعض العناصر فقط، وقد اصطلح عليها في القانون الجزائري والنظام المحاسبي المالي على أنها القيمة الحقيقية وتم تعريفها دون التفصيل في مكوناتها، وطرق تقديرها وقياسها.[2]

إن عملية القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي تركز على التكلفة التاريخية التي لا تأخذ بعين الاعتبار التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية للنقود؛ حيث أقرت المادة (16) من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 على:" أن عناصر الأعباء والمنتوجات الأصول والخصوم تعرض في القوائم المالية على أساس تكلفتها التاريخية في تاريخ معاينتها دون الأخذ في الاعتبار آثار التغيرات في السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة".

في حين جاء في نص الفقرة (1.112) القسم الثاني للنظام المحاسبي المالي المتضمن القواعد العامة للتقييم على أنه: "ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على أساس التكلفة التاريخية، في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى:

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي: **نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، الدار الجامعية للنشر، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، 2007، ص:27.

[2] باي مريم: **ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر – دراسة تحليلية–**، مجلة دراسات اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميلة، الجزائر، المجلد 4 العدد 3، 2017، ص: 143.

- ✓ القيمة الحقيقية.
- ✓ قيمة الانجاز.
- ✓ القيمة المحينة(أو قيمة المنفعة) ".

وجاءت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 لتؤكد ضرورة تقييد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن القوائم المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني؛ مما يؤكد توجه وتبني النظام المحاسبي المالي لتطبيق القياس المحاسبي وفق القيم الجارية وفي مقدمتها القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "القيمة الحقيقية". كما أشار النظام المحاسبي المالي إلى أحد المقومات التي يرتكز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشط وضرورة توفرها بتوفر الشروط التالية:

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق.
- يمكن أن يوجد بها عادة في كل وقت مشترون وباعة متفقون.
- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور.

ومن خلال ما جاء به النظام المحاسبي تم ترخيص للمؤسسات **بإعادة تقييم** الحسابات وفق نموذج القيمة العادلة وذلك لجملة من الأصناف نحددها فيما يلي[1]:

- الأصول المادية والمعنوية والمالية.
- المخزونات.
- الإعانات العمومية.
- القروض والخصوم المالية.
- الأعباء والمنتجات المالية.
- عقود إيجار التمويلي.
- الاقتراضات والديون المماثلة.

في حين أن النظام المحاسبي المالي أعطى الأولوية للتقييم وفق القيمة العادلة لعناصر أخرى منها: العقارات الموظفة، والأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية، وبعض الأصول والخصوم المالية، وفي حالة تعذر تحديد القيمة الحقيقية تحديدا ذا مصداقية فإنه يجوز إدراج هذه الأصول بالتكلفة التاريخية.

---

[1] **القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ص:9.

الفرع الثاني: القواعد العامة للقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

أخذ النموذج المحاسبي الجزائري بمبدأ التكلفة التاريخية عند قياس العناصر المقيدة في الحسابات باعتبارها من المبادئ الأساسية في النظام المحاسبي المالي، في حين يجب حسب بعض الشروط مراجعة تقييم بعض العناصر بالاستناد إلى بدائل القياس المحاسبي التي تتوافق إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية ؛ حيث تم التطرق إليها في الفصل الأول من القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، وتتمثل هذه البدائل في:

1. **التكلفة التاريخية:** يعرف النظام المحاسبي المالي التكلفة التاريخية بأنها: "مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يُقدّم للحصول على الأصول عند تاريخ اقتنائها أوإنتاجها".[1]

ويعرفها (SCF) أيضا بأنها: "مبلغ المنتوجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط".[2] وحسب النظام المحاسبي المالي تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، وعقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي[3]:

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل.
- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية.
- القيمة العادلة بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا.
- القيمة العادلة بالنسبة للسلع المكتسبة عن طريق التبادل؛ إذا كانت السلع المتبادلة غير متماثلة، وبالقيمة المحاسبة الصافية للسلع المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الأخيرة متماثلة.
- تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.

2. **القيمة النفعية (قيمة الحالية):** يعرفها النظام المحاسبي المالي بأنها: "التقدير الحالي للقيمة المحيّنة للتدفقات الداخلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط".[4]

ويعرفها كذلك على أنها: "القيمة المحينة لتقدير تدفقات سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به، أوالمتوقع تحملها عند الوفاء بالالتزام".[5]

---

[1] حاج علي: **النظام المحاسبي المالي الجديد**، دار بلقيس، الجزائر، 2009، ص ص: 27-46.

[2] **القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ص:83.

[3] Ministère Des Finances, Direction Générale De La Comptabilite, Conseil Nationalde La Comptabilite, **MANUEL DE COMPTABILITE FINANCIERE**, ENAG EDITIONS, 2013, P:21.

[4] نفس المرجع، ص:91.

[5] نفس المرجع، ص:90.

3. قيمة الإنجاز: يعرفها النظام المحاسبي المالي بأنها: "مبلغ أموال الخزينة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء الخروج الإرادي".[1] أما قيمة الإنجاز الصافية للمخزون فيعرفها بأنها: "سعر البيع المقدر مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام والتسويق".

وتتمثل قيمة الإنجاز في تكلفة اقتناء المستهلكات من المواد والخدمات المستعملة لإنتاج العنصر، مع زيادة التكاليف الأخرى التي تدفعها المؤسسة أثناء عملية الإنتاج لوضع هذا العنصر في الحالة المطلوبة؛ أي أعباء الإنتاج المباشرة وكذا الأعباء غير المباشرة المتصلة بشكل معقول لإنتاج هذا العنصر.[2]

4. القيمة العادلة أوالحقيقية (juste valeur):

يعرفها النظام المحاسبي المالي بأنها: "المبلغ الذي يمكن من أجله تبادل الأصول أوالخصوم المنتهية بين الأطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية". كما تعرفها المادة السادسة من النظام رقم 08/09 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي لأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية بأنها:" المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما، أو انقضاء خصم ما بين الأطراف على اطلاع جيد، راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية".[3]

والملاحظ من خلال التعاريف السابقة أن المشرع الجزائري أعطى للقيمة العادلة تعريف لم يختلف عن التعريف المقدم من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية قبل إصدار المعيار الدولي (IFRS13)؛ حيث يعرف (SCF) القيمة العادلة على أنها الثمن أوالمبلغ الذي يمكن الحصول عليه من خلال عملية تبادل الأصول أوالخصوم المنتهية، ولكن المعيار (IFRS13) يعرفها على السعر الذي يتم به بيع الأصل وليس سعر التبادل، كما ينص (SCF) على أن العملية تتم بين أطراف يمثلون عادة البائع والمشتري بحيث تكون لهم الدراية الكافية بمحتوى وظروف الصفقة التي تكون وفق شروط المنافسة الاعتيادية، في حين ينص المعيار الدولي على أن السعر يتحدد بين المشاركين (وليس وفقط من لديهم دراية) في السوق في تاريخ القياس.

وفي ذات السياق فإن هنالك سوء ترجمة تقع على عاتق المشرع الجزائري عند الترجمة من اللّغة الفرنسية إلى اللّغة العربية في ما يخص القيمة العادلة؛ حيث في نسخة النظام المحاسبي المالي المدون باللّغة الفرنسية نجد أن المشرع استخدم مصطلح "la juste valeur" مقابل مصطلح "القيمة العادلة" للدلالة على بديل من بدائل القياس والتقييم المحاسبي ، في حين نجد أن المشرع الجزائري عبر عن هذا الأساس في النسخة المدونة باللغة العربية وفي جميع

---

[1] **القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الملحق رقم 3، ص: 87.

[2] لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها**، Pages Bleues، الجزائر، 2011 ، ص: 18.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **نظام 08/09 مؤرخ في12 محرم 1431 الموافق 29 ديسمبر2009**، يتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية، 25 فبراير 2010، العدد 14، المادة 6، ص:2.

النصوص بمصطلح "القيمة الحقيقية" لكن الترجمة العلمية الصحيح والدقيقة لمصطلح "la juste valeur" تكون بعبارة "القيمة العادلة" وليس "القيمة الحقيقية".[1]

أما مراحل حساب فارق إعادة التقييم وفق نموذج القيمة العادلة ومتطلبات النظام المحاسبي المالي فيمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1.3): مراحل حساب فارق إعادة التقييم وفق نموذج القيمة العادلة.

المرحلة	الإجراءات المتبعة
إعادة تقييم القيمة الأصلية:	▪ تحسب القيمة الأصلية الجديدة بتعديل القيمة الأصلية أوالتاريخية بواسطة معامل الضرب الخاص بسنة الحيازة وذلك في حالة تطبيق إعادة التقييم لأول مرة. ▪ أما في حالة تطبيق إعادة التقييم للمرة الثانية على نفس الاستثمار يصبح الأساس (أوالقاعدة) هو القيمة الأصلية المعدلة وفقا لإعادة التقييم السابقة.
إعادة تقييم مخصصات الإهتلاكات:	تصحح الحصص السنوية للاهتلاكات هي الأخرى باستعمال معامل الضرب للسنة التي سجلت فيها ثم يحسب مجمع اهتلاك المعدل.
استخراج فارق إعادة التقييم:	يمثل هذا الفرق في المقارنة بين القيم الصافية المحاسبية بعد وقبل إعادة التقييم.
الإهتلاكات المستقبلية:	تهتلك الأصول المعاد تقييمها على أساس القيمة المحاسبية الصافية المعدلة، وعدد السنوات المتبقية لتشغيل الاستثمار (الذي أعيد تقييمه) مع العلم أن مدة الاستعمال الإضافية عادة ما تكون ثلاث سنوات كأدنى حد.

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، ص: 84.

5. اختبار تدني قيمة الأصول المادية:

تعرف خسارة القيمة حسب النظام المحاسبي المالي بأنها: "فائض القيمة المحاسبية للأصول عن قيمتها القابلة للتحصيل"[2]، وفي ذات السياق فإن النظام المحاسبي المالي ينص على أنه يجب مراجعة خسارة القيمة المسجلة بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أوتخفيضها. ومن خلال هذا الاختبار فإن النظام المحاسبي المالي يعمل على الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية للنقود من خلال بديل آخر للقياس المحاسبي

[1] فارس بن يدير: **تقييم واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية–دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، ص: 115.

[2] **قانون رقم 07–11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، المادة 112، ص: 07.

والمتمثل في انخفاض قيمة الأصول، الذي فصل في متطلبات قياسه على عكس بدائل القياس المحاسبي الأخرى، وذلك من خلال المراحل التالية[1]:

- عند حلول تاريخ إقفال الحسابات يقوم المحاسب تقدير وتفحص ما إذا كان هناك مؤشر على أن أصل من الأصول فقد قيمته، وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر فإن المحاسب تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل.
- يتم تحديد قيمة منفعة الأصل عن طريق تحديد تدفقات الخزينة خلال مدة منفعة الأصل المعني الباقية، وتتمثل التدفقات الداخلة في المزايا الاقتصادية المنتظرة من استعمال هذا الأصل (رقم الأعمال)، بالإضافة إلى التدفقات الخارجة ضرورية لجني التدفقات الداخلة مثل الأعباء الناتجة عن استعمال الأصل(الإهتلاكات) وكذا التدفقات الداخلة والخارجة المتعلقة بخروج الأصل من دفاتر المؤسسة في نهاية مدة منفعته.
- يمكن أن توفر التقديرات والمعدلات والحسابات المبسطة قيمة تقريبية معقولة للحسابات المفصلة الضرورية لتحديد القيمة المنفعية أوثمن البيع الصافي للأصل.
- وفي حالة وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة، بشكل مباشر فإن قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة (UGT) التي ينتسب إليها؛ والوحدة المنتجة لسيولة الخزينة هي أصغر مجموعة قابلة لتعريف الأصول التي تنتج مداخيل الخزينة ذات الاستقلالية الواسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أومجموعة الأصول.
- وفي الحالات التي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصافي للأصل، فإن قيمته القابلة للتحصيل ستقدر على أساس أنها مساوية لقيمتها النفعية.
- إذا أظهر اختبار تدني القيمة لأصل ما أنها أكبر من قيمته الدفترية فإن قيمة هذا الأصل ترجع إلى القيمة القابلة للتحصيل دون تجاوز القيمة الدفترية (القيمة المحاسبية الصافية) قبل تسجيل تدني القيمة.
- إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الإهتلاكات وخسائر القيمة السابقة، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات الخسارة في القيمة.
- يعتمد اختبار تدني قيم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي على أساس مؤشرات داخلية وخارجية.

[1] **القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، المادة: 6.112، ص:7.

وتحدد القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية[1]:

- ✓ حيث أن ثمن بيع الصافي للأصل هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام معاملة تجارية ضمن ظروف المنافسة العادية بين الأطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج.
- ✓ أما القيمة النفعية لأي أصل هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به. ويمكن توضيح هذا الاختبار من خلال المقارنة بين:

أ. القيمة القابلة للتحصيل (قابلة للاسترداد)* هي أكبر قيمة بين:

القيمة النفعية* =القيمة المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية الداخلة – القيمة المحينة للتدفقات الخارجة.
ثمن البيع الصافي* = القيمة العادلة – مصاريف التصرف في الأصل.

ب. القيمة المحاسبية الصافية (VNC)* = قيمة اقتناء التثبيت – مجموع الإهتلاكات المتراكمة.

فإذا كانت القيمة المحاسبية الصافية< القيمة القابلة للتحصيل⟵ هناك تدهور(خسارة) في القيمة بقيمة الفرق بين القيمتين ومنه إثبات خسارة القيمة (ح 29).

أما إذا كانت القيمة المحاسبية الصافية< القيمة العادلة⟵هناك فائض في القيمة ومنه يجب إثبات فائض القيمة (حساب105).

---

[1] لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها**، مرجع سبق ذكره، ص:42.

* القيمة القابلة للاسترداد: هي القيمة التي تتوقع المؤسسة استرجاعها من استخدام الأصل مستقبلا بما فيها القيمة المتبقية والمتوقعة بتاريخ الاستبعاد.

* القيمة النفعية (V.D'utilité) لأي أصل هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية (Cash flow) المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل مطروح منها التدفقات الخارجة.

* ثمن البيع الصافي للأصل (Prix de vente net) هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج.

* القيمة المحاسبية الصافية: وهي الفرق بين تكلفة اقتناء أو إنتاج الأصل (أو التثبيت) ومجموع الإهتلاكات الخاصة به.

المطلب الثاني: القواعد الخاصة بالقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ونقائصها

بغية الوصول إلى الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة يتوجب على المؤسسة في بادئ الأمر احترام جملة من المبادئ المحاسبية، بالإضافة إلى قواعد التقييم العامة والمذكورة في المطلب السابق؛ والتي تعتبر بمثابة قواعد تطبق على جميع بنود القوائم المالية، ولكن يوجد مجموعة أخرى من القواعد للتقييم خاصة بكل عنصر من عناصر الأصول والخصوم، الأعباء والإيرادات، والتي سوف يتم عرضها في هذا المطلب بشيء من التفصيل كما سنستعرض مجموعة من النقائص المتعلقة بمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص القياس المحاسبي.

الفرع الأول: القواعد الخاصة للقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

تتمثل أهم بنود القوائم المالية التي يسمح النظام المحاسبي المالي بتقييمها إما وفق نموذج التكلفة أو وفق نموذج القيمة العادلة سواء عند الاعتراف الأولي أوعند إعادة التقييم فيما يلي[1]:

1. التثبيتات المادية والمعنوية:

يعبر مصطلح التثبيتات كما جاء بها النظام المحاسبي المالي عن: "تلك الأصول غير الجارية العينية والمعنوية والمالية التي تكون بحوزة المؤسسة أكثر من سنة".[2] في حين تعرف الأصول الثابتة بأنها: "الموجودات المتحكم فيها من طرف المؤسسة والتي تسعى لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية وقابلة للقياس، ويفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى ما بعد السنة المالية".[3]

وعليه فإن التثبيتات تتمثل في الأصول غير الجارية العينية والمعنوية والمالية التي اقتنتها المؤسسة أوقامت بتصنيعها بوسائلها الخاصة، وذلك لاستعمالها بصورة دائمة تفوق على العموم السنة الواحدة وهذا بغرض الاستخدام في العملية الإنتاجية. وحسب الشروط التي نص عليها النظام المحاسبي المالي يدرج الأصل المقتنى من طرف المؤسسة في ميزانية بصفته تثبيت[4]:

- متى كان من المحتمل أن تؤول منه منافع اقتصادية مستقبلية.
- مدة استغلاله تفوق السنة.
- يكون له قيمة اقتصادية.

---

[1] **القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 10-20.

[2] كتوش عاشور: **المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص93.

[3] مصطفى عوادي: **المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات وفق SCF**، مجلة الدراسات الاقتصادية، العدد الخامس، جامعة الوادي، 2012، ص:124.

[4] Ministère Des Finances, Direction Générale De La Comptabilite, Conseil Nationalde La Comptabilite, **MANUEL DE COMPTABILITE FINANCIERE**, Op cit , P:51.

بالإضافة إلى الشروط السابقة فهناك شرط إضافي ضروري توفره ليتم الاعتراف بأصل معين ضمن التثبيتات المعنوية، وهو إمكانية تحديد قيمته بصورة منفصلة عن الأصول الأخرى.

ونميز بين حالتين لتقييم الأصول الثابتة المادية والمعنوية، **التقييم الأولي** عند الاقتناء والتقييم اللاحق لعملية الاقتناء، فبالنسبة للتقييم الأولي يكون على أساس تكلفة الحيازة التي تضم كل التكاليف التي تتحملها المؤسسة حتى يصبح الأصل جاهز للاستعمال بشرط أن تكون هذه التكاليف عادية وضرورية، أما **التقييم اللاحق** فيكون إما وفق نموذج التكلفة التاريخية أونموذج القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم المطروح منه الإهتلاك المتراكم وأية خسائر متراكمة ناتجة من الانخفاض في القيمة.[1]

حيث تسجل التثبيتات في الدفاتر للمؤسسة بتكلفة اقتنائها (cout d'acquisition)؛ أي بتكلفة التاريخية وتشمل سعر الشراء منقوص منها التخفيضات، مع إضافة مصاريف اللاحقة التي تنتسب مباشرة إلى عملية تحضير التثبيت للاستخدام (مصارف الشحن والنقل، التأمينات، الرسوم الجمركية وجميع الرسوم غير القابلة للاسترجاع)، وهذا وفقا لما نص عليه (ن.م.م) في قرار مؤرخ 26 يوليو سنة 2008 البند (5.121).

أما التكاليف اللاحقة مثل اقتناء قطع الغيار البسيطة ومعدات الصيانة فتتعامل معها المؤسسة على أنها من المصاريف التشغيلية للدورة، لكن في حالة شراء قطاع الغيار الرئيسية فيجب إدراجها ضمن تكلفة التثبيتات طالما تتوقع المؤسسة استخدامها على مدار أكثر من سنة أواستخدامها مرتبط بأصول أخرى. وهذا حسب البند (6.121) من القرار السابق الذكر؛ حيث تثبت النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية والمعنوية إذا كان من المحتمل أن تعود من هذه النفقات المنافع الاقتصادية لاستخدام الأصل تفوق تلك التي كان سيعود بها الأصل في مستوى نجاعته الأصلي.

وعند نهاية عملية التحضير ويصبح التثبيت جاهز للاستعمال والاستخدام يتم تسجيل قيمة التثبيت في ح/2x (مع تقسيمها إلى عدة حسابات فرعية 20x،21x)، وذلك عندما تكون الأعمار الاقتصادية لمكونات بعض التثبيتات تختلف عن أعمار التثبيتات التي تنتمي إليها؛ تعامل حينئذ تلك المكونات على أنها تثبيتات مستقلة (منفصلة)، مما يترتب عليها ضرورة استخدام معدلات الإهتلاك المختلفة، وهذا ما نص عليها (ن.م.م) في قرار مؤرخ 26 يوليو سنة 2008 البند (4.121)، وتتم هذه العملية متى توفرت الشروط الموالية:

- أن يكون للمكون عمر محدد يختلف عن عمر الأصل التثبيت التابع له.
- أوأن يخضع المكون إلى استبدال خلال العمر الاقتصادي للأصل التابع له.

[1] آسيا لعروسي: **تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر–دراسة تحليلية إحصائية**، أطروحة دكتوراه في علوم في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2019، ص: 128.

ومن الأمثلة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي عن النفقات التي من شأنها تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية[1]:

- النفقات المتعلقة بتعديل وحدة الإنتاج؛ بحيث يزيد من عمرها الإنتاجي أوطاقتها الإنتاجية.
- النفقات التي تؤدي إلى تحسين جوهري في جودة الإنتاج.
- النفقات الناتجة عن تبني أساليب جديدة للإنتاج تسمح بتخفيض جوهري في تكاليف الإنتاج.

1-1. التثبيتات العينية (المادية):

حسب (ن.م.م) البند (1.121) من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، تعرف التثبيتات العينية على أنها: "الأصول أوالموجودات المادية الملموسة التي تحوزها المؤسسة من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والاستعمال لأغراض إدارية، ويفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى أكثر من سنة مالية".

حيث يتم إثبات التثبيتات العينية بتكلفتها التاريخية التي تعتبر أساس القياس المبدئي؛ وتتمثل بمجموع تكاليف الشراء، ومصاريف التثبيت، والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى باستثناء المصاريف العامة والمصاريف الإدارية، وفي حالة حيازة المؤسسة لمبنى فإنه يتم فصل قيمة الأرض عن قيمة المبنى عند التسجيل المحاسبي.

كما أن التثبيتات المنتجة من طرف المؤسسة تتكون من تكلفة العتاد، واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى، بالإضافة إلى تكلفة الإنشاء أواقتناء تكلفة التفكيك أوتكلفة تحديد الموقع عند انقضاء مدة الإنتاج (إذا كان التفكيك وتحديد الموقع يشكل إلزاما للمؤسسة).

وفي إطار **المعالجة البديلة** المرخص بها، فقد نص (SCF) إلى أنه: "بالإضافة إلى المعالجة المرجعية المنصوص عليها والتي تقضي بتقييم الأصول الثابتة العينية عند تسجيلها الأولي بتكلفتها منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة، يرخص للمؤسسة بطريقة أخرى للتقييم وهي إدراج هذه التثبيتات في الحسابات بالمبلغ المعاد تقييمه بالقيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منه مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة"، وتتمثل متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تطبيق المعالجة البديلة على التثبيتات العينية فيما يلي:

- ينص (ن.م.م) في البند (20.121) الفقرة (2) من القرار المذكور سابقا على أن: "عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة (catégories) من التثبيتات ولا تقتصر على تثبيت محدد"، وبعبارة فئة من التثبيتات فإن المقصود هو الصنف أونوع محدد من الأصول وتعتبر مثالا فئة كل من الأراضي، والبناءات والأدوات الصناعية، ومعدات المكتب...فئة المستقلة. ومنه إذا تم إعادة تقييم الأصل الثابت المادي فإن كل فئة الأصول الثابتة المادية التي تكون ضمن هذا الأصل يجب إعادة تقييمها.
- حسب البند 21.121 الفقرة 2 من نفس القرار تنص على أنه: "تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال

---

[1] عوادي نعمان: **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IFRS /IAS والنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)**، رسالة ماجستير، جامعة عنابة، 2012، ص:80.

القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال"، ومن خلال هذه المادة فإن تكرار عملية إعادة التقييم تعتمد على التغيرات في القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه، فإذا اختلفت قيمته العادلة اختلافا جوهريا عن قيمته المحاسبية، فإن إجراء إعادة التقييم يصبح أمرا ضروريا ويتطلب ذلك إعادة تقييم سنوية. أما عناصر الاستثمارات التي لا تواجه تغيرات كبيرة في قيمتها العادلة فيمكن الاكتفاء بإجراء إعادة التقييم كل ثلاث أوخمس سنوات، وبعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.

- يجب إعادة النظر في مدة وطرق الإهتلاك في حالة إعادة تقييم التثبيت، وتعتمد مدة وطرق الإهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط.
- القيمة الحقيقية للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه المقومون المحترفون المؤهلون.
- القيمة الحقيقية لمعدات الإنتاج هي أيضا قيمتها في السوق، وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق (معدات متخصصة) فإنها تقوم بتكلفة تعويضها الخالصة من الإهتلاك (التكلفة الإستبدالية).
- وفي هذا الإطار، وبعد عملية إعادة التقييم إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن هذه الزيادة تقيد مباشرة في الأموال الخاصة ضمن حساب فرق إعادة التقييم ح/105، وأما إذا كانت إعادة التقييم الإيجابية تعوض إعادة التقييم الأخرى السلبية لنفس الأصل خلال الفترات السابقة وتم إدراجه كعبء فتدرج إعادة التقييم الإيجابية في الحسابات كمنتوج.
- وإذا كانت هناك خسارة في القيمة (إعادة التقييم السلبية) فإن هذه الخسارة تنسب إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس الأموال الخاصة. ويقيد الرصيد (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء، وبالتالي تنخفض قيمة احتياطي إعادة التقييم. [1]

وعند تطبيق المعالجة البديلة للأصول الثابتة العينية فإنه يجب أن تقدم المؤسسة من خلال ملاحق قوائمها المالية المعلومات التالية[2]:

- الطرق والفرضيات المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها.
- تاريخ إعادة التقييم، وإلى أي مدى تم الاعتماد على مقيم مستقل عند تحديد القيمة العادلة.
- القيمة المحاسبية لكل صنف من التثبيتات المادية المدرجة في القوائم المالية إذا كانت هذه التثبيتات المدرجة في حسابات المؤسسة على حساب الطريقة المرجعية (طريقة التكلفة).

---

[1] جمال لعشيشي: **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، page bleues، الجزائر، 2010، ص:85.

[2] رفيقة صغراوي: **إشكالية تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي–دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين الجزائريين**، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2017، ص:41.

2-1. التثبيتات المعنوية (immobilisation incorporelle):

حسب (ن.م.م) البند (2.121) من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 التثبيتات المعنوية هي: "أصل قابل للتحديد غير النقدي وغير المادي، والمراقب والمستعمل في إطار الأنشطة العادية، والمقصود به مثلا المحلات التجارية المكتسبة، والعلامات وبرامج المعلوماتية أورخص الاستغلال الأخرى".

ومن خلال التعريف السابق فإن التثبيتات المعنوية هي أصول ثابتة لاوجود مادي لها والمتمثلة في القيم المعنوية كأموال التجارة، والبرمجيات وحقوق الملكية التجارية والصناعية، ولكونها ضرورية لنشاط المؤسسة لذلك تقوم كل مؤسسة بشرائها.

إن التثبيت المعنوي الذي كان محل إدراج مبدئي في الحسابات على أساس تكلفته، يمكن أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقيمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية، غير أن هذه المعالجة لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى السوق النشط.

وفيما يخص شهرة المحل (Goodwill) الموجبة يتم الاعتراف بها كأصل غير ملموس معنوي في الميزانية، وتحت عنوان منفصل مع وجوب إجراء اختبارات نقص القيمة مرة واحدة كل سنة.[1]

2. العقارات الموظفة:

العقارات الموظفة هي أصول مملوكة الهدف منها تقاضي الإيجار أوتثمين رأس المال، ويمكن تقييمها بشكل أولي إما بالتكلفة مطروحا منها الإهتلاك المتراكم ومجموع خسائر القيمة أوعلى أساس قيمتها الحقيقية، ويشمل العقار الموظف أي ملك عقاري (أرض، بناية أو جزء من بناية) مملوكا لتقاضي الإيجار أوتثمين رأس المال.[2]

بعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة وذلك في الحسابات الأولية باعتبارها تثبتا عينيا (هذا التصنيف يختلف عن تصنيف معيار المحاسبة الدولية (IAS40)، والذي يعتبر أنه رغم طبيعة هذه الأصول هي مادية، إلا أنها تصنف ضمن الأصول المالية لأن الهدف من استخدامها هو مالي)، فإنه يمكن إعادة تقييمها إما بالتكلفة ويطرح منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة (حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات)، وإما على أساس قيمتها الحقيقية (العادلة).

وفي حالة اختيار مؤسسة التقييم أساس القيمة العادلة فإنها يجب أن تلتزم بمجموعة من المتطلبات التالية:

- تطبيق الطريقة المختارة لقياس جميع العقارات إلى حين خروجها من المؤسسة أوإلى حين تغيير وجهة تخصصها.
- يجب أن تظهر هذه الأصول بقيمتها العادلة في نهاية الدورة المالية؛ حيث تصبح غير قابلة للاهتلاك.

---

[1] محمد زرقون، إلياس بدوي: **دور النظام المحاسبي المالي في معالجة عمليات اندماج المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة تطبيقية لمعالجة فارق الاقتناء وفق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بمعايير المحاسبة الدولية، جامعة مستغانم، يومي 13 و14 جانفي 2013، ص: 170.

[2] هوام جمعة: **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007، ص:19.

- تدرج في حسابات الخسارة أوالفائدة الناتجة عن تغيير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها، وليس ضمن حساب رؤوس الأموال الخاصة.
- يجب أن تعكس القيمة الحقيقية الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية.
- في حالة عدم وجود سوق مماثلة للأصل المعني بالتقييم فإن المؤسسة تتخذ:
  - ✓ الأسعار الحالية للأصول المختلفة.
  - ✓ آخر أسعار الأسواق الأقل نشاطا وتعديلا.
  - ✓ تحديث تدفقات الخزينة المستقبلية المحتملة.
- إن تطبيق طريقة القيمة العادلة في تقييم العقارات يلزم المؤسسة مراجعتها سنويا.
- تقدم المؤسسة من خلال ملاحق قوائمها المالية كيفية محاسبة العقارات الموظفة وطرق تقييمها، بالإضافة إلى طرق التحويل من وإلى أصناف عقارات التوظيف، وكل المعلومات التي من شأنها أن تقدم الصورة الصادقة عن مختلف أملاكها المدرجة في هذا الصنف من التوظيفات.
- إذا تعذر تحديد القيمة العادلة لأي عقار الموظف تحوزه المؤسسة تحديدا ذات مصداقية ففي هذه الحالة يدرج العقار في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم المعلومات والأسباب التي جعلت طريقة القيمة العادلة غير مطبقة في الملاحق مع إمكانية تقديم مجال لتقدير القيمة العادلة.

3. الأصول البيولوجية:

يتم تقييم الأصل البيولوجي (مثل الماشية والأشجار المثمرة) لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وفي حالة لم تتمكن المؤسسة من تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بكلفته منقوصا منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة. كما أن الخسارة أوالربح الناجحان من تغير القيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يتحدثان فيها.[1]

يجب على المؤسسة تقديم المعلومات في ملحق القوائم المالية؛توضح النتيجة الإجمالية للفترة الجارية المدرجة في المحاسبة الأولية للأصول البيولوجية وتغيرات القيمة العادلة لهاته الأصول، مع طرح التكاليف المقدرة في نقطة البيع. يجب على المؤسسة تقديم معلومات إضافية توضيحية تبرر أسباب عدم قدرتها على تحديد القيمة العادلة الأصول البيولوجية بصورة صادقة.[2]

---

[1] **القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 25.

[2] رفيقة صغراوي: **إشكالية تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي–دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين الجزائريين**، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

4. الأصول المالية:

تقوم المؤسسات ولعدة أسباب باقتناء الأصول المالية، هذه الأسباب قد تكون مالية كتوظيف الأموال المتاحة وتحصيل الفوائد أرباح الأسهم أوتحقيق الفوائض القيمة عند التنازل عنها، وقد تكون استراتيجية من أجل مراقبة والسيطرة على الشركات الأخرى مثلا.

وتكون الأصول المالية المثبتة* المملوكة لأي مؤسسة محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أوعند تغيير لوجهتها، في إحدى الفئات الأربعة الآتية[1]:

- سندات المساهمة**والحسابات الدائنة الملحقة؛ التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة، خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على المؤسسة التي تصدر سندات، أو مراقبتها، والمشاركة في الفروع، والمؤسسات المشاركة لها.
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة المكتسبة*** لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بآخر المردودية المرضية، لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها.
- السندات المثبتة الأخرى؛ التي تمثل أقساط رأس المال أوالتوظيفات ذات الأمد الطويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أوينوي الاحتفاظ بها أويتعين عليه ذلك.
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة والتي لا ينوي أو لايسعه القيام ببيعها في الأجل القصير، والحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا أوالقروض التي تزيد على اثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.

---

* أصول مالية مثبتة: وهي الأسهم والسندات والديون التي يكون للكيان القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل بأحد الحسابين 26 أو 27.

[1] **القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، القسم الثاني، ص:11.

** القيمة القابلة للاسترداد: هي القيمة التي تتوقع المؤسسة استرجاعها من استخدام الأصل مستقبلا بما فيها القيمة المتبقية والمتوقعة بتاريخ الاستبعاد.

*** السندات المثبتة لنشاط المحفظة (Titre immobilisés): السندات، باستثناء سندات المساهمة، التي تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها طويلا أو التي ليس لها إمكانية إعادة بيعها في أجل قصير.

أما الأصول المالية الجارية*؛ والمتمثلة في سندات القيم المنقولة للتوظيف، بالإضافة إلى الدمم قصيرة الأجل للعملاء والأدوات المالية المشتقة والنقدية (الصندوق، البنك...)، تقوم المؤسسة بحيازة هذا النوع من الأصول المالية عندما يكون هنالك فائض في الخزينة، وتسجل محاسبيا عند حيازتها بالقيمة العادلة مضافا إليها مصاريف الوساطة والمصاريف البنكية والرسوم غير قابلة للاسترجاع.[1]

ونص النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم الأصول المالية وفق القيمة العادلة على المتطلبات التالية:

- تندرج الأصول المالية عند دخولها في حسابات المؤسسة بتكلفتها؛ التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستوردة ومصاريف البنك، ولا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب.
- أما في حالة القياس اللاحق للأصول المالية، فيتم تصنيفها إلى نوعين: الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة، والأصول المالية المقاسة بالتكلفة المهتلكة وذلك كما يلي[2]:

4-1. فئة الأصول المالية المعدة للبيع: تتمثل في المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا والسندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع؛ بحيث يتم تقييمها عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها العادلة مطروحا منها أي مخصص لقاء التدني في قيمتها، التي هي على الخصوص:

- السندات التي تم تسعيرها (المدرجة في السوق المالي) بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية.
- السندات التي لم يتم تسعيرها (غير المدرجة في السوق المالي) بقيمته التفاوضية المحتملة (سعر البيع المحتمل) ذلك انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.

وتدرج فوارق التقييم الناتجة عن القياس اللاحق مباشرة في شكل انخفاض أوارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة (حساب 104)، وفي حالة وجود مؤشر موضوعي عن تناقص في قيمة الأصل المالي يتم إخراج الخسارة الصافية المتجمعة المدرجة في حسابات رؤوس الأموال الخاصة وتسجيلها في النتيجة الصافية للسنة المالية باعتبارها خسارة في القيمة. وتدرج القيم الفائضة أو الناقصة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات المالية في الحسابات عند تاريخ التنازل كإيرادات أو مصاريف الدورة.

---

* أصول مالية جارية: وهي الأسهم والسندات وكل الأدوات المالية الأخرى والتي تمت حيازتها بغرض إعادة بيعها أو التنازل عليها في المدى القصير الأجل أو متى تحققت فرصة تحقيق ربح من عملية التنازل هذه الأصول تسجل بالحساب 50 (ح/ قيم منقولة للتوظيف).

[1] بوسبعين تسعديت وحسياني عبد المجيد: **محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، 2018، ص ص: 91-98.

[2] **القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

4-2. فئة الأصول المالية المحتفظ بها إلى تاريخ الاستحقاق وكذا القروض والحسابات الدائنة التي تصدرها المؤسسة: يتم تقييمها عقب إدراجها الأولي في الحسابات وفق التكلفة المهتلكة* مطروحا منها أي مخصص لقاء التدني في قيمتها، وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تدني القيمة طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول.

4-3. فئة الأصول المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة: يتم إعادة تقييمها وفق القيمة العادلة والفرق يحمل إلى نتيجة الدورة.

بناءا على ما سبق يمكن القول أن هناك توافق في متطلبات قياس الأصول المالية بين ما جاء به النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؛ حيث صنفها المعيار (IFRS9) كذلك إلى أصول مالية مقاسة بالقيمة العادلة وأصول مالية مقاسة بالتكلفة المطفأة[1]، غير أن الاختلاف يكمن في العناصر التي تتضمنها كل فئة من هاته الفئات، كما أن شرح متطلبات القياس والعرض للأصول المالية وفق المعايير (IAS39، IAS32، IFRS9، IFRS7) كانت أكثر وضوحا من (ن.م.م) والذي لم يعالجها إلا بصورة ملخصة. ومن بين أهم نقاط الاختلاف كذلك في متطلبات القياس بالقيمة العادلة نجد أن (ن.م.م) أشار إلى استخدام طريقة السعر المتوسط في الشهر الأخير من السنة المالية عند القياس اللاحق، غير أن المعايير المحاسبية الدولية لم تتطرق لذلك.

إن المعلومات الواجب ذكرها في الملحق فيما يخص الأصول المالية؛ تتمثل في طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات، وكذلك طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة إلى التوظيفات المالية المدرجة في الحسابات بقيمة السوق.[2]

5. المخزونات:

تعتبر المخزونات من ضمن الأصول المتداولة، وتشمل المواد الأولية واللوازم والبضائع والمنتجات بمختلف أنواعها القابلة للتخزين، وتقيم المخزونات وفقا لما جاء في النظام المحاسبي المالي بالتكلفة عند التقييم الأولي؛ وتشمل جميع تكاليف إيصاله إلى مكانه ووضعه في حالة التي يوجد عليها، وتتمثل في:

- ✓ تكاليف الشراء (المشتريات والمصاريف المرتبطة بها).
- ✓ تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين والأعباء المتغيرة والثابتة الأخرى باستثناء تلك الناتجة عن الاستعمال غير الأمثل للقدرة الإنتاجية).

---

* يقصد بالتكلفة المهتلكة المبلغ الأولي الذي قوم به الاصل أو الالتزام المالي عند إدراجه في الحسابات مستبعد منه الديون الرئيسية المسددة ومضافاً إليه (أو محذوفاً منه) الإهتلاك المتجمع لأي فارق بين المبلغ الاصلي والمبلغ عند استحقاقه، ويطرح منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل.

[1] محمد أبو نصار وجمعة حميدات: **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**، دار وائل، عمان، 2016، ص: 73.

[2] علاء بوقفة، **صعوبات القياس المحاسبي الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة في ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر–دراسة تحليلية استشرافية على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2019، ص: 188.

✓ المصاريف العامة والمصاريف المالية والإدارية المنسوبة مباشرة للمخزون.

وهذا وفق ما نص عليه البند (4.112) من القرار السابق الذكر:" تساوي تكلفة إنتاج السلعة أوخدمة ما تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج، مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج؛ أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أوالخدمة المنتجة. تستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط أقل من القدرة الإنتاجية الحقيقية) عند تحديد تكلفة الأصل".

وتتمثل متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص قياس المخزونات فيما يلي:

- عند إعداد القوائم المالية في نهاية السنة عملا بمبدأ الحيطة فإن المخزونات آخر المدة تقيم بالقيمة الأقل بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية [*](صافي القيمة القابلة للتحقق).
- كما تسجل الخسارة في قيمة المخزونات كعبء في جدول حساب النتائج عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون.
- عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أوالإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم؛ فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أوإنتاج الأصول المساوية لها تثبت أوتقدر في أقرب تاريخ الشراء أو إنتاج الأصول المذكورة.
- يتم قياس مختلف الإيرادات المتأتية من مبيعات البضائع أو المنتجات أو الخدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام الصفقة.

أما من حيث طرق التقييم عند خروج المخزونات من المخازن (في حالة اختلاف الأسعار خلال السنة) أوعند عملية الجرد فقد نص النظام المحاسبي المالي في البند 6.123 على أنه: "يتم تقييم السلع عند خروجها من المخزن أوعند الجرد إما باعتبار السعر الأولى في الدخول هو الأولي في الخروج، وإما بمتوسط كلفة شرائها أوإنتاجها المرجحة." ومنه يتم استعمال[1]:

✓ طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP).

✓ أو طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO).

وإن المعلومات الواجب تقديمها في القوائم المالية بالنسبة للمخزونات تتمثل في:

- الطريقة المنتهجة في تقييم المدخلات والمخرجات من المخزونات.
- القيمة المحاسبية للمخزونات التي قيمت حسب قيمة إنجازها الصافية.

---

[*] **قيمة الإنجاز الصافية**: وهي سعر البيع المقدر للمخزون مطروحاً منه تكلفتي الإتمام (التكلفة المقدرة لإتمام التصنيع إذا كان المخزون لم يكتمل تصنيعه بعد) والتسويق (التكاليف المقدرة والضرورية لإتمام عملية البيع).

[1] زبير عياش وخلف الله بن يونس: **معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي (IAS/IFRS)**، مرجع سبق ذكره، ص:77.

- مبلغ نقص قيمة المخزونات ومبلغ استرجاع نقص القيمة المسجل في الدورة المالية، مع تقديم تبريرات توضح أسبابه ومبلغ المخزونات المسجل ضمن أعباء الدورة المالية.

فيما يخص تقييم **المنتجات الزراعية** فقد نص النظام المحاسبي المالي على المتطلبات التالية:

- تقيم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي أوعند تاريخ الإقفال للسنة المالية بقيمتها الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع.
- تثبت الخسائر أوالأرباح المتأتية عن التغيير في القيمة الحقيقية منقوصا منها التقدير لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها.

أما عن المعلومات الواجب تقديمها في القوائم المالية بالنسبة للمنتوجات الزراعية فتتمثل في:

- تبرير النتيجة الإجمالية للفترة الجارية المدرجة في المحاسبة الأولية للمنتجات الفلاحية وتغيرات القيمة العادلة لهذه المنتجات، مع طرح التكاليف المقدرة في نقطة البيع.
- إظهار المنهج والفرضية المطبقة في تحديد القيمة العادلة لكل نوع من المنتجات الفلاحية في تاريخ جني الغلة حسب نوع الأصول البيولوجية.

6. الإعلانات الحكومية:

فيما يخص تقييم الإعانات وفق القيمة العادلة فقد جاء النظام المحاسبي المالي بمجموعة من المتطلبات كما يلي:

- لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حسابات النتائج أو في شكل الأصل إلا إذا توفر الضمان المعقول:
  - ✓ بأن المؤسسة تتمثل في الشروط الملحقة بالإعلانات.
  - ✓ الإعلانات سيتم استلامها.
- يتم الاعتراف بالإعانات الحكومية كإيراد في حسابات النتائج خلال المدة الزمنية (سنة مالية أو عدة سنوات) اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المتعلقة بالوفاء بشروط الإعانة وعلى أساس منتظم.

7. القروض والخصوم المالية:

ينص النظام المحاسبي المالي بخصوص القروض والخصوم المالية على ما يلي[1]:

- تصنف القروض ضمن الخصوم وتقييم بتكلفتها المتمثلة في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.
- ينبغي أن تدرج تكاليف الاقتراض (مصاريف الفوائد والتكاليف الأخرى التي تتحملها المؤسسة نتيجة الاقتراض) في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المرتبطة بها، ويمكن كذلك أن تدمج في تكلفة الأصل

---

[1] **القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

وذلك في حالة ما إذا تطلبت عملية الشراء أوالبناء أوالإنتاج الأصل مدة طويلة من التحضير قبل أن يستعمل أويباع (أكثر من 12 شهرا) وهذا وفق المعالجة البديلة المسموح بما.

- أما الخصوم المالية الأخرى يتم تقييمها عند الاعتراف الأولي حسب تكلفتها، ثم تقيم لاحقا حسب التكلفة المهتلكة* باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم لاحقا بالقيمة العادلة.

8. الالتزامات المالية: تصنف الالتزامات المالية في النظام المحاسبي المالي وفق مدونة الحسابات والميزانية كما يلي:

- الخصوم المالية الجارية: هي تلك الالتزامات التي لا تتجاوز مدة استحقاقها دورة مالية كاملة، ومن بينها الأدوات المالية التي تصدرها المؤسسة لغرض تحقيق ربح على المدى القصير (أقل من سنة)، والحسابات المعنية وفق لمدونة الحسابات هي (الحسابات الفرعية للحساب 50، وكذا الحساب 52 المشتقات المالية).
- الخصوم المالية غير الجارية: وهي تلك الالتزامات التي تتجاوز مدة استحقاقها السنة ويعبر عنها في مدونة الحسابات بالخصوم المالية الأخرى؛ والمتمثلة في الحسابات الفرعية للحساب 16، وهي (حساب 163 القروض السندية، الحساب 164 القروض المقدمة من طرف الهيئات المالية)، بالإضافة إلى ديون الموردين (الحساب 40)، وديون الاستغلال. وتقيم الالتزامات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام الحاسبي المالي إلى[1]:

8-1. الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال جدول حسابات النتائج: وتضم كل الالتزامات المالية التي تكون المؤسسة قد قامت بحيازتها لغاية المتاجرة بها أوأنها اختارت تصنيفها في هذه الفئة؛ ومن أمثلة ذلك أداة الدين تكون المؤسسة أصدرتها وتنوي المؤسسة إعاد بيعها في وقت قريب لتحقيق الربح من خلال التغيرات الحاصلة في أسعار الفائدة.

8-2. الالتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المهتلكة: وتدرج في هذه الفئة معظم الالتزامات المالية الأخرى كحسابات الذمم الدائنة، وأوراق الدفع، وأدوات الدين الصادرة وإيداعات الدين للعملاء.

---

* التكلفة المهتلكة لأي خصم مالي هي المبلغ الذي تم به تقييم الخصم المالي عند إدراجه الأصلي في الحسابات منقوصا من التسديدات الرئيسية مضافا إلى (أو منقوصا) من الإهتلاك المجمع لكل فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه.

[1] بوسبعين تسعديت وحسياني عبد المجيد: **محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص:123-124.

9. تقييم الأعباء والمنتوجات المالية: تضمن النظام المحاسبي المالي في خصوص تقييم الأعباء والمنتوجات المالية المتطلبات التالية:

- العمليات التي تم الحصول عليها من أجل تأجيل الدفع أومنح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق؛ تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أوالتكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.
- الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أوالممنوح؛ يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، ومنتجات مالية في حسابات البائع.

10. عقود الإيجار التمويلي:

تعرف المادة الأولى من الأمر رقم 09/96 الذي يتعلق بالاعتماد الإيجاري على أن قرض الإيجار: "هو عملية تجارية ومالية منجزة بواسطة المصارف والمؤسسات المالية أوشركة تأجير مؤهلة قانونا ومعتمدة صراحة بهذه الصفة مع المتعاملين الاقتصاديين الجزائريين أوالأجانب، أشخاصا طبيعيين كانوا أومعنويين تابعين للقانون العام أوالخاص كما تنجز عملية قرض الإيجار على أساس عقد إيجار يمكن أن يتضمن أو لا يتضمن حق الخيار بالشراء لصالح المستأجر ويقع بالضرورة على أصول منقولة أوعقارية ذات استعمال مهني أوعلى المحلات التجارية أوالمؤسسات الحرفية"[1]. وعليه فإن الإيجار التمويلي هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية الأصل إلى المستأجر المقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أوعدم تحويلها، أما عقد الإيجار البسيط هو كل عقد إيجار آخر غير الإيجار التمويلي.[2] وتتمثل متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم عقود الإيجار التمويلي كما يلي[3]:

10-1. بالنسبة للمستأجر:

- يسجل الأصل المالي المستأجر في أصول الميزانية بقيمته العادلة أوبالقيمة الحالية للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنا.
- يسجل التزام دفع الإيجارات المستقبلية بنفس مبلغ الخصم المالي للميزانية.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **أمر رقم 09/96 مؤرخ في 10 جانفي 1996 يتعلق بالاعتماد الإيجاري**، الجريدة الرسمية، العدد 3، ص: 25.

[2] باهية زعيم: **واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول**، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018، ص:88.

[3] **القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، القسم الثاني، ص:19.

10-2. بالنسبة للمؤجر:

- تسجل مبالغ الأملاك الموضوعة لدى المؤجر في الأصول ضمن الحسابات الدائنة وليس في حسابات التثبيتات العينية حتى ولو أحتفظ المؤجر بملكية الملك على الصعيد القانوني، ويساوي مبلغ الحسابات الدائنة مبلغ الاستثمار المبين في عقد الإيجار الموافق من الناحية العملية للقيمة العادلة للملك الممنوح كإيجار التمويل.
- تسجل الإيرادات خلال مدة العقد لدى المؤجر والمستأجر كليهما مع التمييز بين[1]:

✓ الفوائد المالية المحددة على أساس الصيغة تترجم عن نسبة المردودية الدورية الثابتة للاستثمار الصافي.

✓ تسديد المستحقات الرئيسية.

- خلال مدة استغلال المنافع الاقتصادية للأصل تتحمل المؤسسة (المستأجرة) التغيرات التي قد تطرأ على القيمة العادلة للأصل من خلال إثبات مؤشرات تدني القيمة .
- بالنسبة للمستأجر يوضح في ملحقة طريقة الحساب ومبلغ التوافق بين المدفوعات الدنيا والقيمة الحقيقية للأصل.

الفرع الثاني: نقائص القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

بالرغم من الإيجابيات العديدة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي (SCF) مقارنة بالمخطط الوطني المحاسبي (PCN) فيما يخص القياس المحاسبي، إلا أنه مازالت هناك بعض النقائص التي تمثل ثغرات فنية يمكن أن ينتج عنها تحريفات هامة في القوائم المالية سواء بقصد أو بدون قصد، ويمكن تفصيل تلك النقائص حسب العناصر التي وردت بها على النحو الآتي:

1. **التثبيتات العينية والمعنوية:** من النقائص التي تضمنها متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص القياس المحاسبي للتثبيتات العينية والمعنوية نذكر ما يلي:

- لم يتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) أي استثناء من نطاق متطلبات قياس التثبيتات العينية والمعنوية ماعدا العقارات التوظيف والأصول البيولوجية اللتان خصص لهما قواعد خاصة بهما.
- لم يتضمن النظام المحاسبي المالي شروط خاصة بالأصول المكتسبة عن طريق التبادل في قياسه بالقيمة الحقيقية.
- لم يتضمن النظام المحاسبي المالي أي متطلب في حالة تعذر قياس القيمة الحقيقية للأصل المستلم أو كلا من الأصل المسلم والمستلم.
- كما تحتاج متطلبات قياس التثبيتات الواردة في النظام المحاسبي المالي إلى توضيح وشرح أكثر حتى لا يساء تفسيرها وتطبيقها.

---

[1] عمر الفاروق زرقون: **محاولة قياس أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي لمؤسسات القطاع البترولي في الجزائر-دراسة تحليلية مقارنة لعينة من المؤسسات البترولية الجزائرية خلال الفترة (2006-2013)**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2017، ص: 90.

2. **انخفاض قيمة الأصول:** يمكن ذكر بعض النقائص التي تضمنتها متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص اختبار انخفاض قيمة الأصول فيما يلي:

- تندرج متطلبات قياس الانخفاض القيمة الواردة في النظام المحاسبي المالي ضمن قواعد عامة للتقييم، وبالتالي فهي تطبق على كل أصول المؤسسة بدون استثناء، وعلى هذا الأساس قد يؤدي تطبيق هذه المتطلبات على أصول مثل الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، أو الأصول المالية إلى وجود تحريفات لأن هذه النوعية من الأصول تحتاج معالجة خاصة بها.
- هناك عدة نقائص من حيث الشرح والتوضيح طرق تحديد المبلغ القابل للاسترداد سواء بالنسبة للأصل المفرد أوالوحدة المنتجة لسيولة الخزينة، وهذا سوف ينشأ عنه صعوبة في تطبيق متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول الواردة في النظام المحاسبي المالي، وينتج عنه اختلافات كبيرة في تطبيق تلك المتطلبات من مؤسسة لأخرى وحتى من فترة لأخرى في نفس المؤسسة.
- لم يتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) أي مؤشرات سواء داخلية أو خارجية يمكن الاستناد إليها عند تقييم ما إذا كان الأصل قد انخفضت قيمته، أو ما إذا كان خسارة انخفاض قيمة الأصل قد زالت أو انخفضت وبالتالي فإن تلك المؤشرات تعتمد على التقدير الشخصي للإدارة.

3. **المخزون:** من النقائص التي تضمنتها متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص القياس المحاسبي للمخزونات نذكر مايلي[1]:

- لم يرد في النظام المحاسبي المالي أي استثناء من نطاق متطلبات قياس المخزون ماعدا المنتجات الزراعية التي تمت معالجتها كحالة خاصة.
- لم يشر النظام المحاسبي المالي إلى استخدام طريقة التحديد العيني في تقييم المخزون عند الخروج[*]، وبالنسبة للمواد الأولية واللوازم الأخرى التي تدخل في إنتاج المنتجات التامة، لم ترد في النظام المحاسبي المالي أي متطلب بخصوص تخفيض قيمتها إلى قيمة إنجازها الصافية.
- لم يتضمن النظام المحاسبي المالي أي متطلب بخصوص شروط استرداد التخفيض في القيمة إلى أقل من تكلفته.

---

[1] قادري عبد القادر: **مخاطر التدقيق في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 15، الجزائر،2016، ص: 37.

[*] بموجب هذه الطريقة يتم تمييز بضاعة آخر المدة وتحديد مصدرها، وتحديد تكلفة شراء تلك الوحدات استنادا إلى الفواتير الفعلية، وتناسب هذه الطريقة المؤسسات التي يتصف المخزون السلعي لها بالوحدات القليلة ذات القيمة المرتفعة، مثل المؤسسات التي تبيع السيارات والآلات الثقيلة السلع الثمينة.

4. **الأصول والخصوم المالية:** من النقائص التي تضمنتها متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص القياس المحاسبي للأصول والخصوم المالية نذكر مايلي:

- أصناف الأصول المالية تحتاج إلى توضيح أكثر في النظام المحاسبي المالي سواء الأصول المالية الجارية أو الثابتة، كما أن متطلبات قياس القيمة العادلة للأصول المالية تحتاج أيضا إلى توضيح أكثر وخاصة في حالة عدم وجود السوق النشط.
- لم يتضمن النظام المحاسبي المالي أي متطلب بخصوص الأسهم التي لا توجد لها قيمة حقيقية والتي لا يمكن تقدير قيمتها الحقيقية بشكل موثوق.
- بخصوص التكلفة المستهلكة لم يتضمن النظام المحاسبي المالي أي إشارة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية بشكل واضح.

إضافة إلى ما سبق وفيما يخص انخفاض قيمة الأصول المالية فينطبق عليها نفس المتطلبات الخاصة بانخفاض قيمة الأصول ككل ضمن قواعد التقييم العامة، والتي من المفروض يخصص لها متطلبات خاصة بها لأن الأصول المالية تختلف فيما بينها فكيف إذا تم تطبيق متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول المالية وفقا لقواعد التقييم العامة، وهذا ما سوف ينشأ عنه صعوبة في تطبيق بعض المتطلبات مثل القيمة القابلة للتحصيل والقيمة المنفعية والتي يتطلب الأمر إعادة تكييفها لتتوافق مع خصائص الأصول المالية عن باقي الأصول الأخرى.

5. **الإيراد:** من النقائص التي تضمنتها متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص القياس المحاسبي للإيراد نذكر مايلي:

- لم يرد في النظام المحاسبي المالي الطريقة التي يتم بها قياس وتخصيص الإيرادات المالية.
- لم يرد في النظام المحاسبي المالي أي متطلب خاص بقياس الإيرادات الناتجة عن مبادلة السلع أوالخدمات بالسلع أوالخدمات الأخرى.
- لم يرد كذلك أي متطلب خاص بقياس إيرادات المقدمة على فترات.

6. **عقود الإيجار:** من النقائص التي تضمنها النظام المحاسبي المالي فيما يخص متطلبات القياس المحاسبي لعقود الإيجار نذكر ما يلي[1]:

- لا يوجد أي استثناء من نطاق متطلبات القياس الخاصة بالإيجار التمويلي في النظام المحاسبي المالي كما لا يوجد أي متطلبات قياس خاصة بعقد الإيجار التشغيلي.

[1] قادري عبد القادر: **مخاطر التدقيق في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 37-38.

- لا يوجد في النظام المحاسبي المالي أي توضيح بخصوص قيمة الدفعات المحينة في بداية عقد الإيجار سواء من وجهة نظر المؤجر أوالمستأجر، وكذا الاستثمار الصافي ومبلغ الاستثمار المبين في العقد، والمعدل الضمني للعقد؛ بحيث يعتبر تحديد هذه المفاهيم مهم لتطبيق تلك المتطلبات المرتبطة بها.
- لم يرد في النظام المحاسبي المالي أي طريقة يتم بها معالجة التكاليف الأولية المباشرة المرتبطة بعقد الإيجار التمويلي.
- متطلبات القياس الخاصة بعقد الإيجار وفقا للنظام المحاسبي المالي الأقل وضوحا وضعفا من حيث الصياغة بالمقارنة مع معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الثالث: القياس المحاسبي حسب التشريع المحاسبي والجبائي في الجزائر

من خلال الإصلاحات الاقتصادية التي شرع في تطبيقها منذ سنة 1988، وإدراج مخطط لانتقال المؤسسات العمومية نحو الاستقلالية وتحضيرها إلى الدخول في اقتصاد السوق، ظهرت عدة نصوص قانونية تجسدت في عدة إجراءات من بينها نذكر عملية تطهير المؤسسات العمومية الاقتصادية من خلال القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/12/01 وما نتج عنها من إعادة تقييم للاستثمارات التي تم تطبيقها من خلال المراسم التنفيذية الآتية:

- المرسوم التنفيذي رقم 103/90* المؤرخ في 27 مارس سنة 1990 يحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاستهلاك والواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.
- المرسوم التنفيذي رقم 250/93 **المؤرخ في 8 جمادى الأولى عام 1414 الموافق 24 أكتوبر سنة 1993 يحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.
- المرسوم التنفيذي رقم 366/96*** المؤرخ في 29 جمادى الأولى عام 1417 الموافق 12 أكتوبر سنة 1996 يحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.
- المرسوم التنفيذي رقم 210/07 **** المؤرخ 4 يوليو 2007 المتضمن شروط إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية.

---

* الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 103/90 المؤرخ في 01 رمضان عام 1410 الموافق 27 مارس سنة 1990؛ يحدد شروط اعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاستهلاك والواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري**، العدد 14، 4 ابريل سنة 1990، ص: 473

** الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 250/93 المؤرخ في 8 جمادى الأولى عام 1414 الموافق 24 أكتوبر سنة 1993، يحدد شروط اعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري**، العدد 69، 27 أكتوبر سنة 1993، ص:14.

*** الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 366/96 المؤرخ في 29 جمادى الأولى عام 1417 الموافق 12 أكتوبر سنة 1996، يحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك، الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري**، العدد 60، 13 أكتوبر سنة 1996، ص: 6.

وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف القوانين التي نصت على إعادة التقييم في الجزائر من خلال عرض مضمون كل قانون على حدى؛ وذلك من بداية الإصلاح الاقتصادي في الجزائر سنة 1988 وصولا إلى آخر قانون نص على إعادة التقييم وهو القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ولكن قبل ذلك سنعرض أهداف المشرع من تطبيق إعادة التقييم والمعوقات التي تواجه تطبيق متطلبات إعادة التقييم.

المطلب الأول: أهداف المشرع المحاسبي من قياس القوائم المالية وفق القيم الجارية ومراحل إعادة التقييم

وفق للتشريعات والقوانين المحاسبية فإنه يوجد نوعين من إعادة التقييم؛ النوع الأول هو إعادة التقييم الحرة والتي تطبق عندما تنص القواعد المستعملة في النظام المحاسبي على حرية المؤسسات في إعادة تقييم استثماراتها كما هو الحال في فرنسا؛ حيث يعطي القانون التجاري الإمكانية للمؤسسات بمراجعة قيم استثماراتها وذلك في أي فترة كانت، والنوع الثاني يتمثل في إعادة التقييم القانونية التي تستعمل في حالات خاصة تمليها الظروف الاقتصادية، ويقوم المشرع هنا بإلزام أوالسماح بتعديل قيمة الاستثمارات طبقا لقواعد وتوصيات دقيقة كما هو الحال في الجزائر عبر المراسيم التنفيذية الأربعة المذكورة سابقا.[1]

الفرع الأول: أهداف المشرع المحاسبي الجزائري من قياس القوائم المالية وفق القيم الجارية ومعوقات التطبيق

سنتناول في هذا الفرع أهداف المشرع الجزائري من إعادة تقييم الأصول ومعوقات التطبيق.

1. أهداف المشرع المحاسبي الجزائري من القياس وفق القيم الجارية:

يمكن تلخيص أهم أهداف التشريع المحاسبي الجزائري من إعادة تقييم وفق القيم الجارية على النحو الآتي[2]:

- تسجيل قيمة الاستثمار بمبلغ يتماشى والتطور العام لتكلفة الحيازة أو أسعار التجهيزات المستعملة عموما.
- تقييم ملائم لمردودية المؤسسة.
- تحسين الحالة المالية الصافية للمؤسسات العمومية؛ بواسطة رفع الأموال الخاصة ضمن مجموع الأموال الدائمة.
- ضمان تجديد الاستثمارات بواسطة الزيادة في قدرة التمويل الذاتي نتيجة توسيع أساس احتساب مخصصات الإهتلاكات.
- تحسين مصداقية حسابات الاستثمارات؛ حيث تصبح أكثر توافق مع الواقع الاقتصادي.

**** الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 210/07 مؤرخ في 19 جمادي الثانية عام 1428 الموافق 4 يوليو سنة 2007، يحدد شروط إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للإهتلاك وغير القابلة للإهتلاك الواردة في الميزانية المقفلة في 31 ديسمبر سنة 2006 للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري**، الجريدة الرسمية، العدد 44، ص:10.

[1] جمال لعشيشي: **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، مرجع سبق ذكره، ص:79.

[2] نفس المرجع، ص:80.

2. معوقات تطبيق القياس المحاسبي وفق القيم الجارية في البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية

فيما يتعلق بمدى وجود مشكلات ومعوقات تواجه تطبيق بدائل القياس المحاسبي ومرتبطة بالبيئة المحاسبية والمالية في الجزائر، فقد أظهرت نتائج عدة دراسات ما يلي:

- عدم توفر أسواق متخصصة لكثير من الأصول وما ينتج عنه صعوبة تحديد القيمة السوقية لهذه الأصول، كما أن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمها السوقية.
- غياب السوق المالي في الجزائر يتميز بالكفاءة؛ بحيث يجد المحاسب أو خبير التقييم صعوبة كبيرة في تقييم وقياس المعاملات المالية للمؤسسة ويؤدي ذلك إلى الاعتماد على التقدير الشخصي في تحديد القيمة السوقية، ويجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة غير ممكنا.[1]
- عدم توفر أدوات ومؤشرات لقياس القيمة العادلة لمختلف الأصول والخصوم تصدر من هيئات رسمية يمكن اعتمادها كمرجع من طرف المحاسب أوالخبير عند إثبات المعاملات المالية على أساس القيمة العادلة.
- عدم تبني التشريعات والقوانين الجزائرية وبالأخص القانون الجبائي نموذج القيمة العادلة بصفة صريحة؛ مما يحد من ظروف وطرق تطبيقها، كما أن القانون التجاري الجزائري مازال يعتبر أي مؤسسة فقدت ثلاثة أرباع (3/4) من رأس المال أنها في حالة إفلاس ويجب تصفيتها، في حين معايير المحاسبة الدولية تعتبر أن رأس المال مجرد قيمة هامشية ناتج عن الفرق بين قيمة الأصول والخصوم؛ وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر.
- غياب نظام المعلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية، وتطبيق القياس المحاسبي وفق القيم الجارية يتطلب توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية لأصول الثابتة والمتداولة، إلا أن الواقع العملي الاقتصادي في الجزائر يبين وجود تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية ناهيك عن عدم توفرها أحيانا.
- عدم إلزام المشرع المحاسبي الجزائري تطبيق مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في القوانين والتنظيمات المقننة للنظام المحاسبي والمالي في الجزائر؛ بحيث تبقى القاعدة العامة المستعملة لإثبات المعاملات المحاسبية في القوائم المالية هي استعمال نموذج التكلفة التاريخية، في حين يقتصر استعمال نموذج القيمة العادلة عند مرحلة إعادة تقييم بعض عناصر الأصول والخصوم وفق شروط محدودة. [2]

---

[1] عبد الغني دادان، باهية زعيم: **واقع ومعوقات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي–دراسة تحليلية بين مجموعة من الدول النامية (الجزائر، مصر، السعودية، الاردن)**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة حمة لخضر الوادي، العدد 07، 2016، ص:70.

[2] محمد زرقون، فارس بن يدير: **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية**، العدد الرابع،2016، ورقلة، الجزائر، ص:07.

وهذه المعوقات هي التي تحول دون التطبيق التام والسليم لكافة متطلبات القياس المحاسبي من قبل المؤسسات في الجزائري، بالإضافة إلى التخوف إساءة استخدام القياس بالقيمة العادلة من قبل الإدارة واستغلالها في عملية إدارة الأرباح.

الفرع الثاني: مراحل إعادة التقييم التي نص عليها المشرع المحاسبي الجزائري والمعالجة الجبائية لها

أسس المشرع الجزائري إعادة تقييم الاستثمارات بغية تصحيح القيم الدفترية وتم ذلك على عدة مراحل بواسطة معاملات محددة وفق مراسيم، لكن تبين فيما بعد أن التصحيح الذي تم بواسطة إعادة تقييم معينة أضحى غير كاف، وبالتالي تم تأسيس إعادة تقييم موالية بحثا عن الصورة العادلة للقوائم المالية وقيم تعكس القيمة السوقية الجارية، وعليه سنتطرق في هذا الفرع إلى مراحل إعادة التقييم التي نص عليها المشرع في الجزائري فيما يلي:

1. مراحل إعادة التقييم التي نص عليها المشرع المحاسبي الجزائري:

وتتمثل مراحل إعادة التقييم التي مرت على الجزائر منذ إصلاح منظومتها المحاسبية سنة 1988 إلى يومنا هذا فيما يلي:

1-1. إعادة التقييم الأولى وفق المرسوم التنفيذي رقم 103/90 المؤرخ في (27/03/1990):

تنص المادة (2) من المرسوم التنفيذي رقم 103/90 على أنه: "يجب على المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وغيرها من الهيئات العمومية منذ الوقت الذي تمسك فيه حساباتها على الشكل التجاري أن تعيد تقييم تثبيتاتها المادية القابلة للاهتلاك".

كما نصت المادة (3) على أنه تعد التثبيتات المادية قابلة لإعادة التقييم حسب مفهوم هذا المرسوم سواء أهلكت أم لم تهتلك وهي تلك:

- الواردة في ميزانية آخر السنة المالية المختتمة ابتداء من تاريخ 1987/12/31، والتي من شأنها أن تبقى صالحة للاستعمال خلال ثلاث سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إعادة التقييم.
- تطبق إعادة التقييم الأولى باستعمال المعاملات التي يتضمنها الجدول التالي:

الجدول رقم (2.3): معاملات التقييم التي نصت عليها إعادة التقييم الأولى.

السنة	78	79	80	81	82	83	84	85	86	87
المعامل	1.50	1.45	1.35	1.30	1.25	1.20	1.15	1.10	1	1

المصدر: المادة (3)، المرسوم التنفيذي رقم 103/90، ص:474.

2-1. إعادة التقييم الثانية: وفق المرسوم التنفيذي رقم 250/93 المؤرخ في (24/10/1993):

مع مرور المؤسسات إلى الاستقلالية ولإظهار الأصول الصافية تم تشريع إعادة تقييم الاستثمارات الثانية؛ وذلك طبقا للمادة (13) من قانون المالية التكميلي لسنة 1988. حيث أن إعادة التقييم الأولى كانت غير كافية لأن الأمر يتعلق إلا بالاستثمارات التي تمت الحيازة عنها في الفترة ما بين 1978 و1985 كما أنه لم يؤخذ بعين الاعتبار التمييز بين التجهيزات والعقارات. ومن ثم وجب تصحيح قيم الاستثمارات الثانية خلال الفترة (1985-1990) وذلك للأسباب التالية:

- انهيار قيمة الدينار، وتمويل الاستثمارات في أغلب الأحيان بالعملة الصعبة.
- الحالة المالية السيئة للمؤسسات العمومية الجزائرية لا تسمح بتحمل خسائر أخرى.

وجاء هذا المرسوم لسد النقائص التي تضمنها عملية إعادة تقييم بموجب المرسوم رقم 90/103 وتتمثل في:

- المعاملات الواردة في المرسوم السابق غير كافية لسبب التدهور المستمر للأسعار.
- إعادة التقييم السابقة لم تفرق بين التجهيزات والعقارات.

ونصت المادة (2) من المرسوم التنفيذي رقم 93/250 أن التثبيتات الآتية قابلة لإعادة التقييم حسب مفهوم هذا المرسوم، سواء أهتلكت أو لم تتهلك وهي تلك الواردة في الميزانية الختامية لسنة 1991 والتي من شأنها أن تستعمل ل 3 سنوات إضافية على الأقل ابتداء من هذا التاريخ.

وفيما يلي جداول تبين المعاملات الخاصة بإعادة التقييم الثانية والواردة في المادة (3) من هذا المرسوم:

الجدول رقم (3.3): المعاملات الخاصة بالتجهيزات وفق إعادة التقييم الثانية:

السنة	78	79	80	81	82	83	84	85
المعامل القيمة الأصلية	4.2	4.05	3.8	3.65	3.5	3.35	3.2	3.1
المعامل القيمة الأصلية المعدلة	2.8	2.8	2.8	2.8	2.8	2.8	2.8	2.8
السنة	86	87	88	89	90	91	92	-
المعاملات	2.8	2.6	2.4	2.05	1.5	1	1	-

المصدر: المادة (3)، المرسوم التنفيذي رقم 250/93، ص:15.

الجدول رقم (4.3): المعاملات الخاصة بالعقارات وفق إعادة التقييم الثانية:

السنة	77	78	79	80	81	82	83
المعامل القيمة الأصلية	6.4	5.6	5.3	4.4	4.3	4.2	4
المعامل القيمة الأصلية المعدلة	-	3.73	3.65	3.25	3.3	3.36	3.33
السنوات	84	85	86	87	88	89	90
المعامل القيمة الأصلية	3.9	3.8	3.6	3.5	3.3	2.8	1.8
المعامل القيمة الأصلية المعدلة	3.39	3.45	-	-	-	-	-

المصدر: المادة (3) ، المرسوم التنفيذي رقم 250/93، ص:15.

3-1. إعادة التقييم الثالثة وفق المرسوم التنفيذي رقم 96/366 المؤرخ في (12/10/1996):

نص المشرع الجزائري على تأسيس إعادة التقييم الثالثة وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 96/366 المؤرخ في 1996/12/10 بتعديل قيم الاستثمارات بواسطة معاملات ضرب أخرى وذلك للاقتراب أكثر من القيم الحقيقة. وتتم إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك بتطبيق المعاملات الواردة في هذا المرسوم والتي تطبق حسب الحالة على:

- القيمة الأصلية المعاد تقييمها بالنسبة للتثبيتات المادية القابلة للاهتلاك، وكذلك الإهتلاكات المطبقة بالنسبة للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري التي أنجزت مختلف إعادة التقييم السابقة التي نص عليها المشرع.
- القيم الأصلية غير المعاد تقييمها والإهتلاكات التابعة لها بالنسبة للمؤسسات والهيئات المعنية التي تطبق إعادة التقييم لأول مرة.
- تخص إعادة التقييم الثالثة التثبيتات والإهتلاكات التابعة لها الواردة في الميزانية الختامية للسنة المالية 1995 سواء كانت مهتلكة أم لم تهتلك بعد.
- بالنسبة للاهتلاكات المستقبلية الخاصة بالتجهيزات المهتلكة كليا تكون على أساس 3 سنوات كأقصى حد، بينما الإهتلاكات المستقبلية الخاصة بالتجهيزات غير المهتلكة كليا تحسب على أساس مدة الحياة العادية المتبقية، أوعلى أساس مدة حياة ثلاث سنوات كأقصى حد عندما تكون مدة الحياة المتبقية أقل من ثلاث سنوات.
- بالنسبة للأملاك العقارية المهتلكة كليا أوالتي بقيت حياتها الجارية أقل من عشرة سنوات تكون مدة الإهتلاكات المستقبلية عشر سنوات كأقصى حد. وفيما يلي جداول تبين المعاملات الخاصة إعادة التقييم الثالثة والواردة في هذا المرسوم:

الجدول رقم (5.3): المعاملات الخاصة بالتجهيزات وفق إعادة التقييم الثالثة:

السنة	86	87	88	89	90	91	92	93	94	95
معاملات قيم المعاد تقييمها	5.15	5.17	4.42	3.86	4.32	2.94	2.46	2.21	1.41	1
معاملات القيم الأصلية	14.43	13.46	10.61	7.93	6.48	2.94	2.46	2.21	1.41	1

المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 96/366، الملحق، ص:8.

الجدول رقم (6.3): المعاملات الخاصة بالعقارات وفق إعادة التقييم الثالثة:

السنة	86	87	88	89	90	91	92	93	94	95
معاملات قيم المعاد تقييمها	2.34	2.31	2.31	2.35	2.3	2.34	1.70	1.45	1.17	1
معاملات القيم الأصلية	8.43	8.10	7.65	6.60	4.15	2.34	1.70	1.45	1.17	1

المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 96/366، الملحق، ص:8.

1-4. إعادة التقييم الرابعة وفق المرسوم التنفيذي رقم 210/07 المؤرخ في (04/07/2007):

تضمن هذا المرسوم شروط إعادة تقييم الأصول الثابتة العينية القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك الواردة في الميزانية المقفلة في 31 ديسمبر 2006 للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري؛ حيث نص على النقاط التالية:

- تطبق إعادة التقييم على الأصول الثابتة العينية القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك المملوكة من طرف المؤسسة أوالهيئة الواردة في الميزانية الختامية للسنة المالية 2006.
- عندما يتم إعادة تقييم أصل ثابت معين؛ فإنه يتوجب في نفس الوقت إعادة تقييم كل صنف خاص بالأصول الثابتة التي ينتمي إليها هذا الأصل.
- تنجز إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أوقيمة التعويض التي يحددها خبير تعيين المؤسسة أوالهيئة المعنية.
- يعرض الخبير المؤهل تقريرا مفصلا يوضح فيه اختيار الطريقة المستعملة والنتائج المترتبة عنها.
- يتم حساب مخصصات الإهتلاك الخاصة بالأصول الثابتة العينية القابلة للاهتلاك المعاد تقييمها على أساس القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها خلال فترة توافق مدة الحياة المحاسبية المتبقية للأصل المعني، وعندما يتبين بأن المدة النفعية للملك المعاد تقييمه تفوق مدة الحياة المحاسبية المتبقية، فإن مدة الإهتلاك يمكن تحديدها على أساس المدة النفعية.

من خلال تفحص متطلبات هذا المرسوم يتضح أن إعادة التقييم تعتمد على القيمة السوقية التي يحددها الخبير عند إعادة تقييم الأصول؛ حيث تتخلى المشرع الجزائري عن أسلوب معاملات الضرب التي نص عليها سابقا، ولكن في نفس الوقت تبقى إعادة التقييم هذه عبارة عن إعادة تقييم قانونية ليست حرة.

1-5. إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي (SCF):

تعتبر إعادة التقييم حسب النظام المحاسبي المالي إجراء حر بخلاف ما كان قائما من قبل أين كانت إعادة التقييم قانونية، حيث تؤسس وفقا لمراسيم تنفيذية تهدف إلى تصحيح القيم التاريخية للموجودات الواردة في الميزانية كي تقترب من القيم السوقية[1]، وإن إعادة التقييم بالنسبة لـ (SCF) هي قرار إداري، يقرها مجلس إدارة المؤسسة (les organes dirigeants de l'entité). والذي يحتاج إلى موافقة الجمعية العامة وفقا للمادة (717) من القانون التجاري* المتعلقة بالتغيرات في الطرق، وبالتالي فهي قابلة للتطبيق بحرية؛ بمعنى أنه لا توجد أحكام تشريعية أوتنظيمية محددة تحددها كما هو الحال مع (PCN).

وتشكل إعادة تقييم الأصول وفق النظام المحاسبي المالي تغييرًا في الطرق المحاسبية ليس بالمعنى المقصود في معيار المحاسبة الدولي 08، ولكن بالمعنى المقصود في معيار المحاسبة الدولي 16 (الأصول الملموسة) ومعيار المحاسبة الدولي 38 (الأصول غير الملموسة). وإعادة تقييم العقارات الاستثمارية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 40، ويمكن القول إنه تغيير معين في الطريقة التي تؤثر على حقوق المساهمين أوالمصروفات للسنة التي يتم فيها تنفيذ المعاملة دون تأثير السنوات السابقة (بدون معالجة أولية) أوأرصدة كما هو الحال في حالة تغيير طرق المحاسبة. [2]

2. المعالجة المحاسبية للضرائب في ظل القياس وفق القيم الجارية:

مع صدور قانون المالية لسنة 1996 أصبحت إعادة التقييم دون تأثير جبائي على المؤسسة عكس مكان في السابق؛ حيث نصت المادة (107) من قانون المالية لسنة 1996 على أنه: "تخضع فوائض القيمة غير المخصصة والناتجة عن عمليات إعادة التقييم المسجلة في ميزانية المؤسسات في أول جانفي 1995 للضريبة وفقا للكيفيات المنصوص عليها في الفقرة 2 من المادة (186) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ وذلك على أساس الجزء من الفوائض القيمة التي تطابق الإهتلاكات التكميلية غير المطبقة حتى هذا التاريخ".

---

[1] جمال لعشيشي: **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، مرجع سبق ذكره، ص:89.

* **المادة 717 من القانون التجاري الجزائري:** يتم حساب الاستغلال العام وحساب الخسائر والأرباح والميزانية في كل سنة مالية حسب نفس الأشكال ونفس الطرق التقديرية المستعملة في السنوات السابقة؛ غير أنه في حال عرض تعديل، تبت الجمعية العامة في التعديلات المعروضة، بعد الاطلاع على الحسابات الموضوعة حسب الأشكال والطرق القديمة والجديدة وبناء على تقرير مجلس الإدارة أو القائمين بالإدارة، حسب الحال وتقرير محافظي الحسابات.

[2] Boubir Djelloul, **La réévaluation des immobilisations corporelles et incorporelles, traitements comptable et fiscal**, Revue L'Auditeur, N°4, CNCC, Alger, 25/10/2015, p:32.

حيث تنص المادة (186) من (ق.ض.م.ر.م) على أنه: "تقييد فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم في احتياط خاص يظهر ضمن خصوم الميزانية تدمج فوائض القيمة هذه في نتائج السنة حسب أجزاء متساوية لأقساط الإهتلاك السنوي التكميلية الناتجة عن إعادة التقييم". ومنه نستنتج بأنه بعد ما كانت فوائض القيمة معفية تماما من الضريبة أصبح من الضروري إدماجها ضمن نتائج السنة حسب أجزاء متساوية الأقساط الإهتلاك السنوي التكميلية الناتجة عن إعادة التقييم. **و**توجد طريقتين لإخضاع فوارق إعادة التقييم إلى الضريبة[1]:

2-1. الطريقة الأولى: يتم إدماج فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم ضمن العناصر الخاضعة للضريبة، ومنه تسجل الضريبة كتكلفة تحتسب على الدورة أين طبقت إعادة التقييم.

2-2. الطريقة الثانية: لا يدمج فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم مباشرة ضمن العناصر الخاضعة للضريبة؛ بل يضاف إلى النتيجة الجبائية الفرق بين قسط الإهتلاك بعد إعادة التقييم وقسط الإهتلاك قبل إعادة التقييم، وتتم هذه العملية في الجدول (9) من القوائم الجبائية الملحقة ومنه تقتطع الضرائب المناسبة من فارق إعادة التقييم.

ومنه فإن الضريبة على إعادة التقييم ضريبة مرتبطة بمخصصات الإهتلاك تحدث خلال مدة حياة التثبيت، وبالتالي إذا حدثت إعادة التقييم عند غلق الحسابات في آخر السنة، فلا يوجد ضرائب فعلية؛ حيث لا توجد مخصصات الإهتلاك. وبالنسبة للعقارات الاستثمارية لا توجد أحكام خاصة ولكن في جميع الاحتمالات تدمج الخسائر وتفرض ضريبة على فائض القيمة، ومنه لا توجد ضرائب مؤجلة لأن إعادة التقييم تؤثر على الربح الخاضع للضريبة لفترة، وبالنسبة لباقي التثبيتات يوجد ضرائب مؤجلة سواء كانت إعادة التقييم إيجابية أو سلبية.[2]

المطلب الثاني: موقف المشرع الجزائري من القياس المحاسبي وفق القيم الجارية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

رغبة في مواكبة التطورات التي حدثت في بيئة المؤسسات وتدويل المعاملات المالية وجلب الاستثمار الأجنبي، قامت الجزائر بتصميم نظام محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، وقد حاول المشرع المحاسبي الجزائري من خلال هذا النظام الاعتماد على المبادئ والقواعد الدولية؛ حيث تبنى مفهوم جديد في القياس المحاسبي ألا وهو القيمة العادلة واصطلح عليه اسم القيمة الحقيقية، وهذا في الباب الأول من الملحق المتعلق بقواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات، وقد وضح طريقة وشرط إعادة التقييم والعناصر المرخص بإعادة تقييمها.

وعليه، سنعرض في هذا المطلب إلى موقف كلا من المشرع المحاسبي والجبائي الجزائري من القياس المحاسبي وفق القيم الجارية في ظل تطبيق (ن.م.م)، بالإضافة إلى عرض أهم قوانين المالية والتعليمات التي نصت على إعادة التقييم.

---

[1] جمال لعشيشي: **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، مرجع سبق ذكره، ص:91.

[2] Boubir Djelloul, **La réévaluation des immobilisations corporelles et incorporelles, traitements comptable et fiscal**, Op cit, P: 33.

الفرع الأول: القوانين والتعليمات الجبائية التي نصت على إعادة التقييم بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي

منذ صدور القانون 11/07 والمتضمن النظام المحاسبي المالي قام المشرع الضريبي بإصدار مجموعة من المواد ضمن قوانين المالية لعدة سنوات، بالإضافة الى التعليمات الوزارية، وهذا لمسايرة المستجدات التي نص عليها قانون المحاسبة في الجزائر بما فيها المستجدات المتعلقة بالقياس المحاسبي.

1. قانون المالية لسنة 2019 وقانون المالية التكميلي لسنة 2009:

تضمن المادة (10) من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 تعديلا في نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتمثلت هذه المواد فيما يلي[1]:

- المادة (185) تنص على أنه: "يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس (5) سنوات".
- المادة (186) تنص على أنه: "يقيد فائض مخصصات الإهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة".

ليصدر بعدها مشروع قانون المالية لسنة 2019 من أجل توضيح المعالجة الجبائية للتثبيتات غير القابلة للاهتلاك؛ حيث نص مشروع قانون المالية على أن: " النظام المحاسبي المالي يرخص للمؤسسات بتطبيق طريقة إعادة تقييم أصولها، تتم عملية إعادة التقييم بكل حرية، في ظل الوضع الحالي للتشريع الجبائي يكتنف غموض المعالجة الجبائية الواجب انتهاجها إزاء فوائض أونواقص القيمة المحققة في إطار النشاط المهني".

كما نص على أنه: "تعتبر فوائض القيمة عن إعادة التقييم كحواصل ثابتة لم تحصلها المؤسسة، ولهذا السبب تم إقرار إخضاع فوائض القيمة المذكورة للضريبة عند التنازل عن التثبيت القابل للاهتلاك وغير القابل للاهتلاك الذي كان محل إعادة التقييم، وفي هذه الحالة يحدد فائض أوناقص القيمة بالرجوع إلى القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم".

كما نص في الأخير على أنه: "وقصد التصدي لتوزيعات وهمية محتملة (ناتجة عن فارق إعادة التقييم) يقترح من خلال مشروع هذه المادة منع توزيع هذا الفارق".

ثم صدر قانون المالية لسنة 2019 وتضمن على مستوى القسم الثامن (إعادة تقييم الأصول) من الباب الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[2]؛ وذلك قصد إقرار النظام الجبائي المطبق على عمليات إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للاهتلاك تعديلا للمادة (186) كما يلي:

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **أمر09-01 مؤرخ في 29 رجب عام 1430 الموافق 22 يوليو سنة 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009**، الجريدة الرسمية العدد 44، المادة 10، ص: 6.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون 18/18 مؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440 الموافق 27 ديسمبر 2018، يتضمن قانون المالية لسنة 2019**، العدد 79، 30 ديسمبر 2018، المادة 04، ص:4.

- المادة (186) مكرر تنص على أنه: "لا يدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للاهتلاك، يسجل فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم، ويكون هذا الأخير غير قابل للتوزيع".
- المادة (186) مكرر1 تنص على أنه: "يحسب فائض أوناقص القيمة للتنازل عن التثبيتات القابلة وغير القابلة للاهتلاك، انطلاقا من القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم".

ومن خلال ما نص عليه قانون المالية لسنة 2019 في المادة (4) المعدلة للمادة (10) من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 فإنه يمكن استنتاج ما يلي:

- أن التعديلات الواردة على المادة (186) من (ق.ض.م.ر.م) جعلت المعالجة الجبائية لعملية إعادة التقييم أكثر وضوحا؛ مما قد يؤدي إلى إزالة تخوف المؤسسات من القيام بعملية إعادة تقييم تثبيتاتها سواء القابلة أوغير القابلة للاهتلاك، فالمادة (186) مكرر تنص على عدم إدراج فائض القيمة الناتج عن عملية إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للاهتلاك (أي ما يعرف محاسبيا بفارق إعادة التقييم) ضمن النتيجة الجبائية، وأن فارق إعادة التقييم يسجل ضمن الخصوم في الميزانية، وأنه (أي فارق التقييم) غير قابل للتوزيع أي أن فارق إعادة التقييم ليس ربحا مكتسبا وهو غير خاضع للضريبة إلا بعد تحوله إلى فائض قيمة نتيجة عملية التنازل عن التثبيت.
- المادة (186) مكرر1 من نفس القانون، فقد نصت على أن فائض القيمة المحقق نتيجة التنازل عن التثبيتات القابلة أوغير القابلة للاهتلاك سبق إعادة تقييمها، يتم تحديده على أساس القيمة الأصلية للتثبيت المتنازل عنه (أي قيمته قبل عملية إعادة تقييمه). وما يستنتج من هذه المادة هو أن فائض قيمة التنازل الخاضع للضريبة يجب ألا يتأثر بعملية إعادة التقييم.
- المادة (186) تنص على إدراج الإهتلاك الإضافي الناتج عن عملية إعادة التقييم ضمن النتيجة الجبائية فلم يتم تعديلها؛ مما يجعل عملية إعادة تقييم التثبيتات القابلة للاهتلاك، عملية حيادية جبائيا، ولا تؤثر على النتيجة الجبائية للدورة (الحصيلة الجبائية).

وبذلك هدف قانون المالية لسنة 2019 إلى توضيح بأنه يتم عدم الأخذ بعين الاعتبار عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات لفوائض أونواقص القيمة المحققة من طرف المؤسسات عقب عمليات لإعادة تقييم الأصول غير القابلة للاهتلاك.

2. التعليمة رقم 02 الصادرة في 20 مارس 2019[*] المتضمنة المعالجة الجبائية لإعادة تقييم التثبيتات:

قامت المديرية العامة للضرائب بإصدار التعليمة رقم 02 من أجل توضيح المادة (4) من قانون المالية لسنة 2019 السابق الذكر، وتضمن التعليمة النقاط التالية:

2-1. المعالجة الجبائية لفوارق إعادة التقييم: تضمنت التعليمة فيما يخص هذا الجانب ما يلي:

- التذكير بأنه عند الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي (وحسب المادة (185) من النظام الجبائي المباشرة والرسوم المماثلة)؛ فإن فائض إعادة التقييم عند دخول (SCF) حيز التطبيق يدمج في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة سنوات.
- فارق إعادة تقييم التثبيتات غير قابل للاهتلاك لا يدرج في النتيجة الجبائية عند حساب الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات أوالضريبة على الدخل الإجمالي (النظام الحقيقي) وهذا وفق المادة (186) مكرر.
- فارق إعادة التقييم يقيد في خصوم الميزانية في حساب مخصص له في رأس المال (أي الحساب 105).
- في حالة تحويل فارق إعادة التقييم إلى الرأس المال الاجتماعي أوالاحتياطات أو حساب المرحل من جديد فإنه في هذه الحالة يخضع للضريبة.
- فارق إعادة التقييم غير قابل للتوزيع، وفي حالة توزيعه يخضع للضريبة في تلك السنة.
- يحسب فارق التنازل سواء (الموجب أوالسالب) على أساس مبلغ قبل إعادة التقييم؛ أي المبلغ الاصلي (V.O) وهذا وفق المادة (186) مكرر و(186) مكرر1.
- فارق إعادة التقييم السالب (ناقص القيمة) للتثبيتات لا يعتبر من الأعباء القابلة للخصم من النتيجة الجبائية.

[*] MINISTERE DES FINANCES, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS**, CIRCULAIRE N°02 Traitement fiscal de la réévaluation des immobilisations**, 20 MARS 2019.

2-2. المعالجة الجبائية للتنازل عن التثبيتات: تضمنت التعليمة فيما يخص هذا الجانب ما يلي:

2-2-1. التثبيتات غير القابلة للاهتلاك: فيما يخص التثبيتات غير القابلة للاهتلاك فإن فائض أوعجز التنازل عند حساب الربح الخاضع للضريبية يحسب على أساس:

- مبلغ الاقتناء في حالة العادية.
- المبلغ المعاد تقييمه بالنسبة للمؤسسات التي أعادت تقييم تثبيتاتها وفق المادة (71) من قانون المالية لسنة 2003* المعدل بالمرسوم التنفيذي 210/07.
- المبلغ المعاد تقييمه بالنسبة للمؤسسات التي خضعت فروق إعادة التقييم للتثبيتات غير قابلة للاهتلاك إلى الضريبة عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

2-2-2. التثبيتات القابلة للاهتلاك: فيما يخص التثبيتات القابلة للاهتلاك فإن فائض أوعجز التنازل عند حساب الربح الخاضع للضريبية يحسب على أساس:

- مبلغ الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة؛ بالنسبة للتثبيتات التي أسترجعت الرسم على القيمة المضافة.
- مبلغ الشراء المتضمن الرسم على القيمة المضافة؛ بالنسبة للتثبيتات التي لم تسترجع الرسم على القيمة المضافة، وفي كلتا الحالتين يحسب فائض أوعجز القيمة عند التنازل على أساس القيمة الأصلية للتثبيت.
- القيمة المعاد تقييمها؛ بالنسبة للمؤسسات التي أعادة تقييم تثبيتاتها وفق المادة (71) من قانون المالية لسنة 2003 المعدل بالمرسوم التنفيذي 210/07، وكذلك المؤسسات التي خضعت فروق إعادة التقييم التثبيتات قابلة للاهتلاك إلى الضريبة عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي التي نصت عليها المادة (185) من النظام الجبائي المباشرة والرسوم المماثلة.

كما تضمنت التعليمة الملاحظة حول فوارق إعادة التقييم عند الانتقال من (PCN) إلى (SCF) ونصت على أن: "فارق إعادة التقييم عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي يخضع فعليا للضريبية وفقا للمادة (186) من النظام الجبائي المباشرة والرسوم المماثلة، وفي حالة العكس فإن فائض وعجز التنازل يحسب على أساس القيمة الأصلية للتثبت قبل إعادة التقييم".

* المادة 71 من قانون المالية لسنة 2003 تنص على أنه: "يمكن إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك الواردة في الميزانية المقفلة في 31 ديسمبر سنة 2002 والتابعة للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، في إطار الشروط المحددة عن طريق التنظيم وفي أجل لا يتجاوز 31 ديسمبر سنة 2004، تقيد دون تطبيق الضريبة، فوائض القيم الناتجة عن هذه العملية في حساب فرق إعادة التقييم في خصوم الميزانية، وتدمج في رأسمال الشركة في إطار زيادة رأس المال طبقا للإجراءات القانونية السارية المفعول".

الفرع الثاني: موقف المشرع الجزائري من القياس المحاسبي وفق القيم الجارية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي

قام المشرع المحاسبي في الجزائر ومن خلال الإصلاحات الاقتصادية التي مست قانون المحاسبة بإصدار نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)؛ تم البدء في تطبيقه منذ سنة 2010 وقد تضمن انعكاسات ناجمة أساسا عن تغير الممارسات والتطبيقات المحاسبية، تبعا لتغير مفاهيم، ومبادئ، وقواعد التسجيل المحاسبي والتقييم. وهو ما انعكس على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة والتي من أهمها النظام الضريبي المرتبط ارتباطا وثيقا بالنظام المحاسبي، وهو ما يجعل من الضروري تكييف القواعد الجبائية بالتركيز على التأثيرات والانعكاسات التي تطرأ على القواعد الجبائية المطبقة، على اعتبار أن النظام المحاسبي المالي المستمد من النموذج المحاسبي الأنكلوساكسون من خصائصه عدم ترابط المحاسبة مع الجباية؛ حيث أن من بين الإشكاليات المطروحة في هذا الجانب عملية القياس وفق نموذج القيمة العادلة التي تعتبر إحدى العناصر الهامة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، فعملية الإخضاع للضريبة وفق المشرع الجبائي في الجزائر تتم وفق فرض التكلفة التاريخية التقليدي وهو فرض يناقض الاتجاهات المعاصرة في الضرائب.

1. موقف المشرع المحاسبي الجزائري من القياس وفق القيم الجارية:

من خلال الاطلاع على النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة في الجزائر وبمقارنتها مع المعايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS)، فإن المشرع بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي تبنى بدائل القياس المحاسبي التي أقرتها لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) بغية تحسين مخرجات النظام المحاسبي ، والوصول إلى الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛ حيث اعتبر النظام المحاسبي المالي القياس وفق التكلفة التاريخية القاعدة العامة للقياس المحاسبي، وجعل من بدائل القياس المحاسبي الأخرى مجرد مرجعية وتصحيح لها (أداة لإعادة التقييم) متى توفرت شروط ذلك؛ حيث سمح بالمفاضلة بين نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم وفق أساس القيمة العادلة لمجمل عناصر القوائم المالية مثل التثبيتات العينية والمعنوية المالية، والمخزونات والإعانات الحكومية، والقروض والخصوم المالية، والأعباء والمنتجات المالية، وعقود الإيجار التمويلي، والاقتراضات والديون المماثلة.

وأعطى الأولوية للتقييم وفق أساس القيمة العادلة لعناصر أخرى منها العقارات الموظفة والأصول البيولوجية والأصول المالية والمنتوجات الزراعية، وفي حالة صعوبة أوتعذر تحديد القيمة العادلة لهاته العناصر تحديدا ذات مصداقية فيجوز إدراج هذه الأصول بالتكلفة كما تم الاشارة إليه سابقا، كما اشترط الإفصاح في الملاحق عن الطريقة المعتمدة في الحصول على القيمة العادلة، ومدى استشارة مختص في إعادة التقييم، وتوضيح أسباب اللجوء لهذا الأسلوب، وتاريخ إعادة التقييم، وأكد المشرع على ضرورة تحديد القيمة الحقيقية في ظل السوق النشط، أي أن تعكس القوائم المالية القيمة الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية مع وضع شروط للسوق النشط.

2. موقف المشرع الجبائي الجزائري من القياس المحاسبي وفق القيم الجارية:

اهتمت التشريعات الجبائية في العالم بالقياس المحاسبي وفق القيم الجارية من خلال إعطاء الإدارة الجبائية سلطة واسعة لفحص العمليات التجارية التي تتم بين الأطراف المرتبطة والتأكد من أنها تمت بأسعار غير متحيزة، ويعتبر التشريع الجبائي الأمريكي أول التشريعات التي تناول هذا الموضوع من خلال بعض المواد التي تتطلب ضرورة اتباع أساليب معينة للتأكد من أن أسعار التبادل بين الأطراف ذوي العلاقة هي أسعار محايدة، ومن أهم هذه الأساليب هو أسلوب سعر البيع الحر المقارن؛ حيث أنه وفق هذه الطريقة يتم تحديد سعر السلعة أوالخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر ذات السلعة أوالخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير ذي العلاقة، ويعتمد في هذه المقارنة على أساس السلعة أو خدمة أخرى مماثلة ويؤخذ بعين الاعتبار العوامل الآتية[1]:

- الشروط القانونية التي يتحمل بها كل طرف من أطراف التعاقد.
- ظروف السوق.
- الظروف الخاصة بالعملية المعنية.

وفي الجزائر وكما ذكرنا سابقا فالمشرع الجبائي يسمح بإعادة تقييم بعض الأصول وفق قيمتها العادلة، مع بعض الشروط سعيا منه للحفاظ على الحصيلة الجبائية وهذا من خلال ما نص عليه في قوانين المالية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويمكن استنتاج أن إعادة التقييم وفق المشرع الضريبي ينتج عنها ما يلي:

- زيادة في الوعاء الخاضع للضريبة عند التنازل على التثبيتات القابلة وغير قابلة للاهتلاك؛ لأن فائض أوعجز التنازل يحسب على أساس المبلغ الاصلي للتثبيت (مبلغ الاقتناء)، وهذا الاخير غالبا ما يكون أكبر من المبلغ المعاد تقييمه (فائض القيمة).
- لا يأخذ بخسائر القيمة (إعادة التقييم السالبة) عند إعادة تقييم؛ حيث لا تعتبر من المصاريف القابلة للخصم من الوعاء الضريبي، وعليه فإن الإدارة الجبائية تحافظ على الحصيلة الجبائية في هذه الحالة كذلك.
- كما أن القوانين الجبائية تنص على أن فرق بين الإهتلاك قبل وبعد إعادة التقييم في حالة فائض القيمة يحول إلى النتيجة الجبائية؛ وإن الادارة الجبائية حافظت على الحصيلة الجبائية في هذه الحالة وضمنت عدم نقصانها.
- زيادة في الوعاء الضريبي في حالة تحويل فارق إعادة التقييم إلى رأس المال الاجتماعي أو الاحتياطات أوحساب المرحل من جديد أوتوزيعه على الشركاء لأن فارق إعادة التقييم في هذه الحالة يخضع للضريبة.

---

[1] خليفة محمد عبد العزيز: **المشكلات الضريبية في ضوء المحاسبة عن القيمة العادلة ومقترحات علاجها**، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد 12، العدد 01، 2008، ص: 17.

المبحث الرابع: الالتزام بمتطلبات النظام المحاسبي المالي وانعكاساته على القوائم المالية والوعاء الضريبي

يفرض النظام الجبائي الجزائري على المؤسسات ضرورة احترام تعاريف وقواعد المحاسبة المنصوص عليها، شريطة ألا تكون متعارضة مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لتحديد الوعاء الضريبي، وهذا وفق ما نصت عليه المادة رقم (141) مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010 حيث تنص على أنه: "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة ".[1]

ويعتبر هذا النص الإجرائي محاولة لإعطاء توضيحات لكل غموض يرافق اعتماد النظام الجبائي الجزائري لما جاء في محتوى النظام المحاسبي المالي، مع عدم معارضة القواعد الجبائية المحددة للوعاء الضريبي، ففي حالة غياب نص جبائي صريح في قضية ما تطبق النصوص المحاسبية والعكس صحيح، بشرط ألا يكون هناك أثر سلبي في تطبيق القواعد المحاسبية على الوعاء الخاضع للضريبة.[2] وهذا ما سيتم عرضه في هذا المبحث من خلال توضيح أثر الالتزام بمتطلبات النظام المحاسبي المالي على كل من القوائم المالية والوعاء الضريبي.

المطلب الأول: أثر الالتزام بمبادئ النظام المحاسبي المالي على الوعاء الضريبي وقيود الاستخدام

تسعى الإدارة الجبائية إلى الأخذ بالربح المحاسبي للمكلف بعد حساب الاسترددات والخصومات التي نص عليها النظام الجبائي، وعليه فإن أي تغيير في المبادئ والفروض التي يبنى عليها الربح المحاسبي سوف يكون له أثر على الوعاء الضريبي. وبما أن الضريبة تعتبر من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة، وهي في نفس الوقت من الأعباء التي تقع على عاتق المكلفين الجبائيين؛ مما يقتضي إقامة توازن بين مصلحة الدولة ومصلحة الأفراد. ولقد وضع "آدم سميث" وعلماء المالية العامة مجموعة من المبادئ والقواعد لتحقيق ذلك التوازن، وتتمثل هذه القواعد الجبائية في قاعدة العدالة واليقين، وقاعدة الملاءمة والاقتصاد.[3]

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **أمر09-01 مؤرخ في 29 رجب عام 1430 الموافق 22 يوليو سنة 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009**، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 6، ص:05.

[2] إيمان يخلف، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2019، ص: 171.

[3] محمد صغير بعلي، يسري أبو العلاء: **المالية العامة**، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2003، ص ص: 63-64.

الفرع الأول: أثر الالتزام بمبادئ النظام المحاسبي على تحديد الوعاء الضريبي السليم

تعد المحاسبة أداة لقياس العمليات المالية وتوصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف المعنية ومنها الجهات الضريبية بالوقت المناسب والنوعية الملائمة وبالكيفية اللازمة، وبما أن المحاسبة تعتمد على مبادئ وفروض التي نص عليها الإطار الفكري لنظام الحاسبي المالي، فإن لهذه المبادئ والفروض أثر على الوعاء الضريبي والحصيلة الجبائية كما يلي:

1. فرض محاسبة الالتزام (الاستحقاق): بالنسبة لهذا الفرض فقد ورد من بين متطلبات النظام المحاسبي المالي أنه يتحتم على المؤسسة إعداد قوائمها المالية وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي، هذا مع الأخذ في الاعتبار مراعاة الشروط الواجب توفرها عند تطبيق هذا الأساس؛ وتطبيق هذا الأساس يعد مثالا واضحا لتطبيق العدالة الضريبية نظرا لأنه لا يحمل الفترة إلا ما يخصها من تكاليف وإيرادات.

2. فرض الاستمرارية: بالنسبة لهذا الفرض فيتحتم أن تقوم الإدارة بتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار، كما يجب أيضا إعداد القوائم المالية على أساس استمرار المؤسسة ما لم تكن لدى الإدارة النية لتصفية المؤسسة أوالتوقف عن التعامل أوأنه لا بديل أمامها سوى أن تفعل ذلك؛ وإن هذا المبدأ يحقق قاعدة الملاءمة والتي تهدف إلى تنظيم أحكام الضريبة على نحو يلائم ظروف المكلف.

3. مبدأ استقلالية الدورات: بالنسبة لهذا المبدأ وكما ورد بمتطلبات النظام المحاسبي المالي فإنه ينص على تحديد الفترة المتعلقة بإصدار القوائم المالية، فيتحتم إصدار القوائم المالية مرة في السنة على الأقل أوخلال الفترات الدورية المحددة بقانون أوبقرارات من الجهة المختصة، ويتعين على المؤسسة التي تضطر إلى إصدار قوائمها المالية عن فترة أطول أوأقل من سنة أن تفصح عن ذلك، بالإضافة إلى الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية مع ذكر السبب؛ وإن هذا القدر الكبير من الشفافية في العرض والإفصاح يترتب عليه وضوح الحقائق بالنسبة للفاحص والمراقب الجبائي الذي يمكنه ذلك من توفير وقته وجهده، وبالتالي تحقيق قاعدة الاقتصاد في نفقات وتكاليف تحصيل الضريبة، حيث تنص هذه القاعدة على أنه ما يصرف من نفقات وتكاليف من أجل تحصيل الضريبة يجب أن تكون ضئيلة ومتدنية إلى أقصى حد ممكن.[1]

4. مبدأ عدم المقاصة: بالنسبة لإجراء المقاصة بين البنود المختلفة فمن متطلبات النظام المحاسبي المالي، أن إجراء مقاصة في جدول حساب النتائج أوفي الميزانية يقلل من قدرة مستخدمي القوائم المالية على فهم المعاملات، وإن هذا المبدأ يساهم في تفعيل قاعدة اليقين والتي تهدف أن تكون الضريبة التي يلتزم بدفعها المكلف محددة وواضحة المعالم من مختلف الجوانب (القيمة، والوعاء، وميعاد الدفع، والجهة الإدارية المختصة بالتحصيل وطرق الطعن) دون غموض أولبس.

---

[1] أماني هاشم السيد حسن هاشم، **دور معايير المحاسبية المصرية المستحدثة في تحديد الوعاء الضريبي**، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي بجامعة الأزهر، العدد الرابع والثلاثون، ص:344.

5. مبدأ الحيطة والحذر: يسعى المحاسبون إلى التحفظ في نهاية كل سنة مالية عند قياس نتائج الأعمال وإظهار المركز المالي للوحدات الاقتصادية من خلال الأخذ بالقيم الأقل للموجودات، وتكوين المخصصات اللازمة لمواجهة الخسائر والالتزامات مؤكدة الحدوث والتي يصعب تحديد قيمتها بدقة، إلا أن أغلب التشريعات الضريبية لا تسمح بخصم النفقات المحتملة بل تجيز خصم النفقات المؤكدة فقط لكي لا تفسح المجال للتهرب الضريبي عن طريق تقليل الوعاء الضريبي، بينما هدف المحاسبة المالية من هذا المبدأ هو إظهار المعلومات للأطراف الداخلية والخارجية لاتخاذ القرارات والرقابة وغيرها، لذلك فإن قيد التحفظ يكون عامل أمان عند اتخاذ القرارات، فمثلا المشرع الجبائي في الجزائر لم يتعرض إلى الاحتياطيات والمخصصات ضمن نصوص الأعباء الواجبة الخصم، إلا أنه يسمح بحساب مؤونات خسائر المخزون وحسابات الغير، وهذا يعد تطبيق للتحفظ واعتراف غير مباشر بمخصص انخفاض الأسعار في حالة انخفاضها عن التكلفة، بمعنى أنه اتسم بالعدالة ومطابقته للأصول المحاسبية ومتفق مع مبدأ الحيطة والحذر.

ويرى الباحث من الممكن أن يتم النص صراحة على السماح بتكوين المخصصات على اختلاف أنواعها واعتبارها من النفقات الواجبة الخصم مع وضع بعض القيود وبما يتلاءم وقيمة ونوعية الأموال التي يوضع لها المخصص، لأن المهم في المحاسبة أن يتم تكوين المخصصات لمقابلة خسارة غير محددة المقدار، وبخلاف ذلك يؤدي الوصول إلى نتيجة نشاط لا تعبر بصورة صحيحة وعادلة عن القوائم المالية عندما يصبح الربح غير حقيقي بمقدار تلك المخصصات.

6. مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: إن البيانات والمعلومات تكون ذات نفع أكبر عندما تؤكد على الجوهر الاقتصادي بدلا من الشكل القانوني؛ إذ أن المعلومات المحاسبية تعد مفيدة لمستخدميها إذا أتت في الوقت الملائم، بعد أن تم أخذ التطورات الاقتصادية السائدة في وقتها، وكلما تأخرت عن وقتها فقدت فائدتها ولم تعد ملائمة للاستخدام في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، وبهذا فإن هذا المبدأ يتفق وقاعدة الملاءمة في فرض الضريبة؛ هذه الأخيرة التي تعني تحصيل الضريبة في الوقت المناسب للمكلفين حتى تكون مناسبة لظروفهم وأحوالهم وتتلاءم وتتناسب مع القدرة المالية للمكلف، مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة.

7. مبدأ الثبات: ينص هذا مبدأ على الثبات عند عرض وقياس بنود القوائم المالية من فترة مالية إلى أخرى، كما أن التطبيقات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد أوجبت على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط الملاحق، معلومات تخص المقارنة بين كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات.

ويرى الباحث أن إرساء هذا المبدأ يؤدي إلى تطبيق قاعدة العدالة الضريبية؛ نتيجة لما يترتب عليه من سلامة وصدق المقارنات بين القوائم المالية في الفترات المختلفة للمؤسسة الواحدة وبين المؤسسات الأخرى.

8. مبدأ الأهمية النسبية: بالنسبة لأساس الأهمية النسبية فقد ورد من بين متطلبات معايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي أنه يتحتم عرض كل بند من البنود ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل في القوائم المالية، وفي حالة وجود بند ليس له في حد ذاته أهمية نسبية فيتم إجماله مع البنود الأخرى.

ويرى الباحث أن تطبيق أساس الأهمية النسبية إلى تفعيل قاعدة الاقتصاد في التحصيل؛ وتهدف إلى أن تكون نفقات وتكاليف التحصيل أوجباية الضرائب ضئيلة بمقارنة حصيلتها، وعلى ضوء ذلك فقد أخذ المشرع الجبائي في الجزائر بهذا المحدد وذلك عندما سمح للإدارة الضريبية بتقدير أرباح بعض المكلفين من أصحاب المهن البسيطة (كالحرفيين) تقديرا جزافيا بدون طلب الدفاتر والسجلات المحاسبية[1]؛ لأنها تؤدي إلى زيادة النفقات للمكلفين والإدارة الجبائية لذلك تقدر الضريبة جزافيا من قبل الإدارة الجبائية وحسب نوع كل نشاط على أن يقوم هؤلاء بمسك دفاتر تساعد على معرفة دخلهم من قبل الإدارة الجبائية.

الفرع الثاني: قيود ومشاكل استخدام القياس المحاسبي وفق القيم الجارية للأغراض الجبائية

إن تطبيق القياس المحاسبي وفق القيم الجارية في إعداد القوائم المالية أصبح ضرورة تقتاضيها الظروف والأوضاع الاقتصادية، إلا أن عملية تطبيقها للأغراض الجبائية واجهت بعض القيود والمشاكل التي كانت مبررا للتمسك بمبدأ التكلفة التاريخية. ومن هذه المشاكل نجد[2]:

- تكمن المشكلة الأساسية في تقديرات القيمة العادلة في مدى موثوقيتها، أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها؛ حيث يكتنف تقدير القيمة العادلة قدر كبير من الاجتهاد والحكم الشخصي واتباع أسس قياس متباينة، كما تتعدد طرق وأساليب تقدير القيمة العادلة لأصول والالتزامات المالية، الأمر الذي يجعل القوائم المالية أكثر تقلبا، مما هو في الحقيقة في ظل عدم وجود السوق النشط، وهذا بالطبع لا يخدم الإدارة الجبائية عند إجراء الفحص والرقابة الجبائية على القوائم المالية للمكلفين.
- المحاسبة على أساس القيم الجارية وخاصة نموذج القيمة العادلة معقدة وذات طرق مختلطة منها ما يتعلق برغبة الوحدة الاقتصادية في الاحتفاظ بالاستثمارات ومنها ما يتعلق بموضع تقدير القيمة السوقية العادلة، فضلا على ذلك أنها تتعارض مع مبدأ الثبات في المحاسبة أوعدم الاتساق في المعالجة المحاسبية، وبالتالي يشكل ذلك تحدياً لأعوان الإدارة الجبائية في تحديد والتحقق من صحة الوعاء الخاضع للضريبة.
- عدم دقة القياس وفق القيم الجارية بسبب اختلاف الاجتهادات والآراء الشخصية لعملية التقييم وخاصة لأدوات المالية؛ حيث يصعب تحديد القيمة السوقية لكثير من موجودات المؤسسة عندما لا تتوفر لها أسواق النشطة وهذا الجانب يشكل صعوبة على الإدارة الجبائية في تحديد هذه القيم.

---

[1] أماني هاشم السيد حسن هاشم، **دور معايير المحاسبة المصرية المستحدثة في تحديد الوعاء الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص: 345.

[2] محمد زرقون ونور الدين بعيليش، **المشكلات الضريبية لتطبيقات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية**، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والادارة، المجلد 02 العدد 02، ص:18.

- زيادة التكاليف لمعرفة القيمة العادلة والتي تتطلب بذل جهود غير عادية وتكبد المصروفات الإضافية تتسبب في زيادة التكلفة عن المنفعة. ويتطلب إعداد وعرض القوائم المالية وفق مبدأ القيمة العادلة لفترة زمنية طويلة؛ مما قد يترتب عليها تأخير إيداع المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية ومن بينها الإدارة الجبائية.
- الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة كبنود في جدول حساب النتائج أوفي قائمة التغير في الأموال الخاصة دون أن تتم عمليات التبادل الفعلية بين المؤسسة والأطراف الخارجية عنها؛ قد يفتح بابا للتلاعب في الإيرادات وبالتالي التأثير في الحصيلة الجبائية وتحديد الوعاء الضريبي السليم.
- إن ما تصبوا إليه الإدارة الجبائية هو التحقق من صدق البيانات المقدمة بالقوائم والتصريحات الجبائية وعدالتها، ومنهج القيمة العادلة يقيم بمعرفة المؤسسة ووفق سياساتها، وبالتالي قد تعرض المعلومات بشكل تنقصه العدالة والشفافية؛ وذلك في حالة استخدام القيمة السوقية للتلاعب في نتائج الأعمال وتغطية بعض الثغرات وفقاً لرغبات ومصالح الإدارة عند إعداد القوائم المالية، وهذا قد يساعد المؤسسة على التجنب والتهرب الضريبي.

المطلب الثاني: انعكاسات تطبيق القياس المحاسبي على بنود القوائم المالية والوعاء الضريبي

تعتبر الإدارة الجبائية والنظام الجبائي الجزائري من أهم مستخدمي المعلومة المحاسبية التي يقدمها النظام المحاسبي في الجزائر، وبسبب المفاهيم والقواعد الجديدة المعمول بها في النظام المحاسبي المالي والمستوحاة من المعايير الدولية للمحاسبة فإنه بالضرورة تترتب انعكاسات على عناصر القوائم المالية وكذلك الوعاء الضريبي؛ لأن النظام الجبائي يستند في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة بصورة كبيرة على مخرجات النظام المحاسبي؛ حيث أجاز النظام الجبائي الجزائري للمؤسسات بتطبيق التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة وهذا وفقا للمادة (141-5) من (ق.ض.م.ر.م)، وهذا يعني أنه لا طالما لا توجد قاعدة ضريبية محددة مخالفة للقاعدة المحاسبية فإنه يجب الأخذ بالقاعدة المحاسبية جبائيا، لكن هذا لا يعني أن الأخذ بالقاعدة المحاسبية جبائيا لا يمنع من وجود آثار جبائية، وعلى هذا الأساس سنتطرق في هذا المطلب إلى الأثار الجبائية للقياس المحاسبي وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية والوعاء الضريبي.

الفرع الأول: الانعكاسات الجبائية لتطبيق القياس المحاسبي وفق القيم الجارية على الأصول الثابتة

تعتبر الأصول الثابتة من أهم عناصر القوائم المالية التي تأثرت بتطبيق بدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي؛ حيث انعكس هذا التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة بالنسبة للأصول الثابتة كمايلي:

1. العقارات الموظفة:

بالنسبة للعقارات الموظفة فإن النظام المحاسبي المالي يتيح للمؤسسة أن تختار بين نموذج التكلفة ونموذج القيمة العادلة؛ وفي الحالة الأخيرة فإن الأرباح أوالخسائر التي تنشأ من التغيرات في القيمة العادلة سيتم الاعتراف بها في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها وبالتالي ستنعكس على الوعاء الخاضع للضريبة، في حين أن هذه الأرباح أوالخسائر هي في حقيقة الأمر أرباح أوخسائر غير محققة لأنها ناتجة عن إعادة التقييم وليس التصرف الفعلي في هذا الاستثمار. أما إذا اختارت المؤسسة نموذج التكلفة تكون بهذا الوضع قد اختارت استراتيجية

التأجيل؛ حيث سيتم تأجيل الاعتراف بالزيادة أوالنقص في قيمة الاستثمار العقاري لحين التنازل عنه، وفي هذه الحالة يمكنها حساب الفرق بين القيمة العادلة وبين التكلفة والتي تلتزم بتسجيلها ضمن الإيضاحات المتممة، وتقوم بتسجيل الالتزام أوالأصل الضريبي المؤجل، مما يؤثر على قيمة عبء الضريبي الذي يظهر في جدول حساب النتائج.[1]

ويرى الباحث أن هذا الوضع يمكن أن يؤدي إلى التلاعب في القيمة العادلة للاستثمارات العقارية وخصوصا في حالة عدم وجود سوق النشط للعقارات المشابهة؛ حيث تؤدي الحالات المتنوعة للتقييم المذكورة إلى النتائج المختلفة وبالتالي لا يستطيع الفاحص أو المراقب الجبائي أن يتأكد من صحة هذه القيم (سواء خسائر أوفوائض القيمة) والتي حملت إلى النتيجة الصافية للدورة وبالتالي سيكون لها تأثير سلبي على الوعاء الخاضع للضريبة.

2. التثبيتات العينية والمعنوية:

بالنسبة للأصول الثابتة فإن النظام المحاسبي المالي يتيح للمؤسسة عند إعادة تقييم استثماراتها أن تختار بين نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم؛ وفي الحالة الأخيرة تتم المعالجة المحاسبية للفروق على النحو التالي:

- إذا وجدت خسائر ترحل إلى جدول حساب النتائج إلا إذا كان هناك فائض إعادة التقييم السابق؛ حيث تخصم الخسائر منه في حدوده، والزيادة ترحل إلى جدول حساب النتائج.
- إذا وجدت زيادة فإنها ترحل إلى الأموال الخاصة.

أما فيما يخص النظام الجبائي لم يتعرض إلى الأرباح أوالخسائر غير المحققة إذا اختارت المؤسسة نموذج إعادة التقييم عند القياس اللاحق للأصول الثابتة خاصة وكما ذكرنا سابقا أن الأرباح والخسائر قد ترحل إلى جدول حساب النتائج أوالأموال الخاصة بحسب مدى وجود رصيد سابق من عدمه.

وعليه يرى الباحث أن الأخد بمتطلبات النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة فيما يخص الأصول الثابتة سيؤدي إلى التلاعب بالنتيجة الجبائية وإظهار الخسائر الوهمية تؤثر على سلامة الوعاء الضريبي.

ولكن في المقابل فإن النظام المحاسبي المالي نص على ضرورة إعادة تقييم كل بنود الأصول التي تشكل مجموعة من الأصول الثابتة في نفس الوقت، لتجنب التقييم الاختياري وما يترتب عليه من احتواء القوائم المالية على البنود المتعددة التابعة لمجموعة واحدة مقومة وفقا لأسس مختلفة، لأن التقييم وفقا لأسس متعددة لا يخدم إلا المصالح الشخصية ولا تحقق العدالة الضريبية والوعاء الضريبي السليم.

وعليه وباعتماد القواعد الجبائية على التكلفة التاريخية وعدم قبول إعادة التقييم إلا في إطار التشريعي، سيخلق خلل ما بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية وبالتالي ظهور ضرائب مؤجلة أصول أوالخصوم[2]؛ ومنه فإن إعادة

---

[1] Boubir Djelloul, **La réévaluation des immobilisations corporelles et incorporelles, traitements comptable et fiscal**, Op cit, p:34.

[2] إيمان يخلف: **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص:124.

التقييم حسب القيمة العادلة المسموح بها محاسبيا، ينظر إليها من الناحية الجبائية على أنها تجعل القوائم المالية عرضة للتغيير والتلاعب من فترة لأخرى ويمكن أن تكون وسيلة للتهرب الجبائي.

أما فيما يخص تكلفة الأصل التي يتم إنشاؤها ذاتياً ووفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فإن المؤسسة تقوم بتصنيع مثل هذا الأصل للبيع ضمن نشاطها الطبيعي، وتكلفة الأصل تكون هي نفسها تكلفة إنتاج الأصول لغرض البيع، وبالتالي يتم استبعاد أية أرباح داخلية للوصول إلى هذه التكلفة.[1] وإن استبعاد هذه الأرباح الداخلية وعدم أخذ خسائر بداية النشاط من المواد الخام أوالعمالة أوالموارد الأخرى المستخدمة التي تحدث أثناء إنتاج الأصل المنشأ ذاتيا ضمن تكلفة هذا الأصل؛ فإن متطلبات النظام المحاسبي لهذا البند سوف ينتج عنها وعاء ضريبي سليم وعدالة ضريبية.

3. حالات خاصة للأصول الثابتة:

هنالك عدة حالات خاصة تتعلق بالأصول الثابتة سواء التثبيتات العينية أوالمعنوية لذلك ارتأينا أن ندرجها في هذا البند وبشيء من التفصيل كما يلي:

3-1. الإهتلاكات: يعتبر الإهتلاك من أكثر الأسباب التي تؤدي إلى حدوث اختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، فالاختلاف الظاهر في كل من الإهتلاك حسب النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي يؤدي إلى ظهور ضرائب مؤجلة وهذا راجع للسياسة الجبائية للدولة؛ حيث يكمن الاختلاف في قاعدة حساب الإهتلاك أوفي طريقة حساب قسط الإهتلاك أو في مدة المنفعة، وبما أن هذا الاختلاف مؤقت أو زمني فإنه يمكن تكوين ضريبة مؤجلة الأصول أوضريبة مؤجلة الخصوم؛ حيث إذا كان الإهتلاك المستخدم في تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة أكبر من الإهتلاك المستخدم في تحديد النتيجة المحاسبية فإنه تنشأ عن ذلك فروق مؤقتة خاضعة للضريبة يترتب عليها التزام ضريبي مؤجل، أما إذا كان الإهتلاك الجبائي أقل من الإهتلاك المحاسبي فإنه تنشأ فروق مؤقتة قابلة للخصم وينتج عنها الأصل الضريبي المؤجل، وفي حالة ما إذا كان هذا الاختلاف دائما ونهائيا فإنه فلا يمكن أن تكون هناك ضرائب مؤجلة، وبالتالي فإنه من الضروري إعادة النظر في طريقة الإهتلاك ومدة المنفعة، إضافة لهذا فإن عدم الأخذ بالعمر الإنتاجي من الناحية الجبائية لا يعتبر أمر جيد للمؤسسات لأن الإهتلاك يتحدد بناءا على العمر الإنتاجي، وبالتالي فتحديد نوع وطبيعة الإهتلاك ستؤثر على قرارات ونتائج المؤسسة (يختلف من مؤسسة لأخرى)، كما أن الخسارة في القيمة لها أثر جبائي على المبلغ القابل للاهتلاك، وبالتالي على حساب أقساط الإهتلاك التي يمكنها أن تتغير بالزيادة أوالنقصان وهذا تبعا لاختبارات نقصان القيمة من سنة لأخرى، ومنه التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة.

[1] أماني هاشم السيد حسن هاشم: **دور معايير المحاسبية المصرية المستحدثة في تحديد الوعاء الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص:329.

ويسمح التشريع الجبائي الجزائري بخصم قسط الإهتلاك من الربح الخاضع للضريبة إذا توفرت جملة من الشروط؛ أهمها أن يطبق الإهتلاك على العناصر التي تخضع للتدهور أو انخفاض القيمة، وعلى التثبيتات التي تم إدراجها وإظهارها في حسابات الميزانية (التسجيل المحاسبي لها) والتي تستخدم في إطار التسيير العادي للمؤسسة، كما يجب أن يعكس الإهتلاك التدهور الحقيقي الذي تكبده الأصل المهتلك؛ أي حساب القسط السنوي للاهتلاك على أساس تكلفة الحيازة أو تكلفة انتاجه وليس على أساس القيمة المعاد تقييمها في حالة إعادة التقييم، إضافة إلى إمكانية خصم أقساط الإهتلاك فقط للدورات التي ترتبط بها، مع تسجيل مخصصات الإهتلاكات في الجداول الخاصة بها.[1]

3-2. مبادلة الأصول طويلة الأجل بأصول أخرى مماثلة: يقصد بالأصول المماثلة تلك الأصول التي لها نفس الوظيفة أوالاستخدام في نفس نوع النشاط؛ مثل استبدال آلة بآلة أخرى أكثر تطورا أواستبدال قطعة أرض بقطعة أرض في مكان آخر، ويتم قياس تكلفة الأصل المقتنى وفق المعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي في حالة استبداله بأصل آخر مماثل على النحو التالي:

- تقاس تكلفة الأصل المقتنى بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل به.
- إذا ترتب على عملية المبادلة أرباح؛ لا يتم الاعتراف بها في النتيجة لأن أركان العملية الإرادية أوتحقق الربحية غير مكتملة، حيث أن الهدف في هذه الحالة هو الاستبدال وليس البيع.
- أما إذا ترتب على عملية المبادلة خسارة يدل هذا على وجود تلفيات في الأصل المستبدل به، وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بهذه الخسارة في جدول حساب النتائج في تاريخ الاستبدال، مع إثبات تكلفة الأصل المقتنى بالقيمة العادلة للأصل المستبدل به بعد تخفيضه من هذه الخسارة.

3-3. مبادلة الأصول طويلة الأجل بأصول أخرى غير مماثلة: يقصد بالأصول غير المماثلة تلك الأصول التي لا تنتمي لنفس النوع؛ مثل استبدال آلة أومبنى مقابل أسهم أوأية أوراق مالية أخرى، وتقاس تكلفة الأصل المقتنى في هذه الحالة بالقيمة العادلة لهذا الأصل والتي تساوي القيمة العادلة للأصل أوالأصول المستبدلة به بعد تسويتها بالمبالغ النقدية المتبادلة أوما في حكمها، وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالأرباح أوالخسائر التي تترتب على عملية الاستبدال في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها.

وبناءا على ذلك نجد أن النظام الجبائي لم يتناول حالة قيام المؤسسة باستبدال أصل بأصل أخر مماثل أوغير مماثل، الأمر الذي يستدعي تطبيق ما جاء في النظام المحاسبي، من خلال عدم الاعتراف بالأرباح الناتجة عن تبادل الأصول المتماثلة وبالتالي عدم خضوع هذه الأرباح للضريبة في حين يسمح بخصم خسارة التبادل من صافي الربح الخاضع للضريبة، وفي حالة الأصول غير المماثلة فإنه يتم الاعتراف بالأرباح أوالخسائر التي تترتب على عملية

---

[1] إيمان يخلف: **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص:140.

الاستبدال في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها، وبالتالي تخضع هذه الأرباح والخسائر إلى الضريبة، وفي كلتا الحالتين يثار تساؤل هل ستوافق الإدارة الجبائية على هذه المعالجة؟ ويرى الباحث أن الإدارة الجبائية قد لا توافق على هذه المعالجة، وبالتالي فإن هذا الأمر يحتاج إلى تعديل التشريعي الضريبي.

3-4. حساب الإهتلاك في حالة مبادلة الأصول طويلة الأجل بأصول أخرى مماثلة: يتم قياس تكلفة الأصل المقتنى من خلال المبادلة بأصل آخر مماثل على أساس القيمة الدفترية للأصل المستبدل به[1]، فعلى سبيل المثال إذا تم استبدال أصل تكلفتها مليون دينار ومجمع إهلاكها 400 ألف دينار، بأصل آخر مماثل قيمته العادلة 800 ألف دينار، في هذه الحالة سيتم إثبات تكلفة الأصل الذي تم اقتناؤه وفقا للقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه وقدره 600 ألف دينار، وفي هذه الحالة توجد العديد من التساؤلات فيما يتعلق باحتساب الإهتلاك الضريبي لهذه الأصول؟.

3-5. الأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة (الأرباح والخسائر الرأسمالية): قد حدد المشرع الضريبي -حسب ما تم ذكره سابقاً - الأرباح والخسائر الرأسمالية عن طريق مقارنة سعر البيع هذه الأصول بتكلفها التاريخية مع عدم الأخذ بعين الاعتبار أي إعادة تقييم لاحقة، ومن شأن ذلك أن يؤدي إلى إخضاع جزء من رأس المال للضريبة نتيجة عدم استبعاد الأرباح الصورية أوالوهمية الناجمة عن التضخم، بل وقد يصل الأمر في بعض الأحوال إلى أن تتحول بعض الخسائر إلى الأرباح.

ويعد إخضاع الأرباح الرأسمالية المحسوبة طبقا للتكلفة التاريخية للضريبة أمرا خطيرا نتيجة التأثير التراكمي للتضخم؛ حيث يصبح المركز الاقتصادي للمكلف ضعيفا عقب عملية التصرف في الأصول، وهذا بسبب تضامن الضرائب والتضخم معا في تآكل هذه الأرباح الرأسمالية واللازمة لزيادة الاستثمارات، ما يلزم معه عدم إخضاع هذه الأرباح للضرائب إلا بعد إجراء التعديلات المناسبة، وقد تدارك المشرع الجبائي في الجزائر لهذا الأمر حيث أنه:

- أعفى من الضريبة الربح الرأسمالي المحقق على الأصول الثابتة في سنة تحقيقها، ويشترط لكي يتمتع المكلف بهذا الإعفاء أن يعيد استثمار المبلغ المحقق على الأصل القيم خلال فترة زمنية محدد في الأصل الثابت والمتمثلة في ثلاثة سنوات.
- يستبعد الربح الرأسمالي المعفى من الضريبة من تكلفة الأصل الجديد للأغراض التالية:
  - ✓ تحديد أقساط إهلاك الأصل الجديد.
  - ✓ تحديد الأرباح (أوالخسائر) الرأسمالية المحققة على الأصل الجديد عند تحقيقه مستقبلا.

[1] خليفة محمد عبد العزيز: **المشكلات الضريبية في ضوء المحاسبة عن القيمة العادلة ومقترحات علاجها**، مرجع سبق ذكره، ص:41.

حيث تنص المادة (173) من الفقرة الثانية من (ق.ض.م.ر.م) على أنه: "لا تدخل فوائض القيم الناتجة عن التنازل أثناء استغلال عناصر الأصول المثبتة، ضمن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحققت فيها، إذ التزم المكلف بالضريبة بأن يعيد استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تثبيتات في مؤسسته قبل انقضاء أجل ثلاث (3) سنوات ابتداءا من اختتام هذه السنة المالية، مع إضافته إلى سعر تكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها، وتعتبر فوائض القيم المخصومة من الربح الخاضع للضريبة مخصصة للاهتلاك المالي للتثبيتات الجديدة وتخصم من سعر التكلفة من أجل حساب الإهتلاكات المالية وفوائض القيم المحققة لاحقا، وفي حالة العكس تنقل فوائض القيم إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها الأجل المذكور أعلاه".[1]

وتنص هذه المادة على أنه يجب على المكلف بالضريبة بأن يعيد استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تثبيتات في مؤسسته قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات ابتداء من اختتام هذه السنة المالية، ويجب أن يرفق هذا الالتزام بإعادة الاستثمار بالتصريح بنتائج السنة المالية التي تحققت فيها فوائض القيم، وإذا تمت إعادة الاستثمار في الأجل المنصوص عليه أعلاه. تعتبر فوائض القيم المخصومة من الربح الخاضع للضريبة مخصصة للاهتلاك المالي للتثبيتات الجديدة وتخصم من سعر التكلفة (أي تكلفة الاستثمار – فائض قيمة التنازل المستخدمة في تمويله) من أجل حساب الإهتلاكات المالية وفوائض القيم المحققة لاحقا، وفي حالة العكس تنقل فوائض القيم إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها الأجل المذكور أعلاه، ومنه يقيد فائض مخصصات الإهتلاكات الناتج عن عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة.

وعليه فإن المشرع الضريبي يفرض على فائض القيمة الضريبة فقط عندما يتحقق فعلا أي القاعدة الجبائية تأخذ بمبدأ التحقق، حيث يراعي هنا المشرع حالة التضخم التي يشهدها الاقتصاد الوطني، ولكن مع وضع شروط للاستفادة من هذا الامتياز؛ إذ أنه لو لم يتم وضع شروط خاصة لقبول فوائض القيم جبائيا يمكن أن يؤدي هذا إلى ضياع موارد مالية من شأنها أن ترفع الوعاء الخاضع للضريبة.

3-6. مصاريف البحث والتطوير: حسب النظام الجبائي الجزائري تعتبر مصاريف البحث والتطوير أعباء قابلة للخصم بمجرد تحملها (في حدود مبلغ لا يتعدى 10 % من الربح على ألا يتعدى 100.000.000 دج سنويا)، مع ضرورة أن يعاد استثمار المبلغ المسموح بتخفيضه في إطار هذا البحث والتطوير للمؤسسة، كما يجب التصريح به للإدارة الجبائية وكذلك للهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، وإذا لم يتم الاستجابة لهذه الشروط يعاد دمج مصاريف بحث التطوير في الربح الخاضع للضريبة.

وإن اعتبار النظام الجبائي نفقات البحث والتطوير من الأعباء واجبة الخصم وليست التثبيتات المعنوية سيؤدي إلى خصمها مرة واحدة وبالتالي التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة، لذا وجب إعادة النظر والفصل فيها إن كانت نفقات تخصم فورا أو هي تثبيتات معنوية تهتلك على عدة سنوات؛ حيث عند عدم توزيع نفقات البحث

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020**، المادة رقم 173-02، ص:40.

والتطوير على عدة سنوات فإنه يختل مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف، وهذا يعني أن لكل سنة ما يقابلها من الإيرادات الناتجة عن التطوير (تحقيق منافع اقتصادية)، وبالتالي وفي هذه الحالة من الأفضل أن توزع على عدة سنوات.

الفرع الثاني: الانعكاسات الجبائية لتطبيق القياس المحاسبي وفق القيم الجارية على المخزونات والأصول المالية

تعتبر المخزونات والأصول المالية من أهم عناصر القوائم المالية التي تأثرت بتطبيق بدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي؛ بحيث انعكس هذا التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة بالنسبة الأصول المالية والمخزونات كمايلي:

1. المخزونات:

لا شك أن مسألة تقييم المخزونات تعد من المسائل الهامة لأنها تؤثر تأثيرا مباشرا على الربح الصافي الخاضع للضريبة خاصة في ظل تغير مستوى الأسعار، فقد سببت حاجيات الضرائب مشاكل عديدة للمؤسسات في السنوات الأخيرة فيما يتعلق بتقييم المخزون السلعي وستستمر هذه المشاكل في التزايد في السنوات المقبلة، ومن جهة أخرى تعتبر المخزونات مصدر خصب للتلاعب من طرف المؤسسات باعتباره جزءا هاما من أصولها، فانخفاض قيمتها تؤدي إلى نقص في الأرباح وبالتالي التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة.

ويؤدي التغير في مستوى الأسعار نحو الارتفاع عند تطبيق نموذج التكلفة في تقييم المخزونات إلى تضمين الربح المحاسبي المفصح عنه في القوائم المالية جزءا من الأرباح غير الحقيقية يطلق عليها "الأرباح الجردية"؛ وهي مقدار الزيادة الوهمية التي تظهر في قيمة العدد الثابت من الوحدات الفعلية من المخزون السلعي نتيجة الارتفاع في مستوى الأسعار. ومن جهة أخرى يواجه قياس المخزون السلعي بسعر السوق عدة مشاكل، بحيث لا يمكن معرفة سعر السوق بالنسبة لجميع السلع الخاصة في حالة عدم وجود التسعيرات المنتظمة، ومما لا شك فيه أن تدخل عنصر التقدير يؤدي إلى ابتعاد المعلومات المفصح عنها عن الموضوعية التي تمثل عنصرا هاما في دقة إعداد القوائم المالية. هذا بالإضافة إلى أن سعر السوق لن يضمن لنا وجود المركز القانوني الحقيقي المعين فسعر السوق قد يكون مضللا؛ وذلك عن طريق تلاعب المديرين في الأسعار والمضاربات التي تحدث في الأسعار سواء كانت بالارتفاع أوبالانخفاض تؤدي إلى عدم إظهار المخزون على حقيقته بل يظهر بحسب النتيجة التي يرغب في إظهارها.

وفيما يخص تقييم المخزونات عند خروجها من المخزن أوعند الجرد بطريقة الوارد أولا الخارج أولا أوبطريقة متوسط تكلفة شرائها أوإنتاجها المرجحة ستكون له آثار جبائية، وترى فئة من المحاسبين ضرورة اتباع "طريقة المتوسط المرجح" وذلك حتى يمكن استبعاد الأرباح أوالخسائر الجردية، وذلك لأن:

- تطبيق طريقة الوارد أولا يصرف أولا (FIFO) يترتب على تطبيقها تقييم المخزون بثمن شراء الوحدات المشترات مؤخرا، ويترتب على ذلك تقويم أسعار المخزون بسعر مرتفع عن سعر التكلفة؛ مما يؤدي إلى ارتفاع نسبة صافي الربح، ومن ثم تحصيل مبالغ أعلى من المكلف، ويعد ذلك إهدارا لمبدأ العدالة الضريبية والذي يقضي بمعاملة المكلفين ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متماثلة.

- وتطبيق طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا (LIFO) يترتب عليها تقييم المخزون آخر العام بثمن الوحدات المشترات أولا يؤدي هذا إلى انخفاض نسبة صافي الربح، فيترتب على ذلك جباية لمبلغ أقل؛ مما يجب أن يدفعه المكلف. هنا تهدر الحصيلة الجبائية مما يؤكد ما هو معمول به في النظام الحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية حيث تم إلغاء العمل بهذا الأسلوب. [1]
- وتطبيق طريقة التكلفة المرجحة (CMP) أي بمتوسط تكلفة شرائها أوانتاجها المرجحة التي يتم بموجبها تسعير العناصر الخارجة من المخزون على أساس متوسط التكلفة الذي يتم حسابه من خلال تجميع تكلفة المخزون الموجود في أول المدة مع تكلفة البضاعة المشتراة خلال الفترة، ويتم قسمة المجموع على كمية المخزون في بداية المدة مضافا إليها كمية البضاعة المشتراة خلال الفترة فهي تعتبر الأنسب، كما يمكن الإشارة إلى أنه إذا كانت المؤسسة تتبع نظام الجرد الدوري فإنه يمكن تحديد المتوسط مرة واحدة في نهاية السنة عكس تتبع نظام الجرد المستمر الذي يمكن تحديد المتوسط بعد كل عملية شراء. [2]

وبالتالي فإن اتباع هذه الطريقة سيؤدي إلى التخفيف من تقلبات الأسعار والتقريب من تكاليف الكميات الخارجة من المخزونات من بعضها البعض، ولا يكون مجال للتلاعب بالأرباح مع التقليل من الأضرار الناشئة عن مشكلة الأرباح غير الحقيقية التي يفرضها الارتفاع المستمر في الأسعار، ومنه تفادي تسديد الضرائب المرتفعة لانخفاض الإيرادات الخاضعة للضريبة. وعليه فإن تطبيق طريقة المتوسط المرجح للتكلفة في تقييم تكلفة المخزون آخر العام هو أفضل الطرق والأسلوب المطبق في النظام الضريبي الجزائري.

2. الأصول المالية:

أشارت العديد من الدراسات فيما يخص الأصول المالية إلى مشكلة الاختيار بين نموذج القيمة العادلة أونموذج التكلفة المستهلكة والتي تخضع لنية الإدارة عند تبويب الأداة المالية، وهو أمر يتيح للمؤسسات المختلفة تصنيف نفس الأداة المالية بشكل مختلف (بغرض المتاجرة، متاحة للبيع والمحتفظ بها حتى الاستحقاق) وبالتبعية يختلف عند التقييم اللاحق لترحيل الفروق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية إلى جدول حساب النتائج أوالأموال الخاصة أوإهمال الفروق تماما، وهو الأمر الذي يقلل من إمكانية المقارنة للقوائم المالية عند المقارنة بين المؤسسات. [3]

ووفق النظام المحاسبي المالي فإن الاستثمارات المالية التي صنفتها المؤسسة على أنها أصول مالية بغرض المتاجرة يتم التقييم اللاحق لها على أساس القيمة العادلة ويتم إدراج كل الأرباح أوالخسائر الناشئة عن تغيرات القيمة

---

[1] أماني هاشم السيد حسن هاشم: **دور معايير المحاسبية المصرية المستحدثة في تحديد الوعاء الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص:313.

[2] سمير سعد مرقس: **أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على الإيرادات الخاضعة للضريبة**، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد 630، أكتوبر 2009، ص ص:11-12.

[3] Landsman, W.R, **Is Fair Value Accounting Information Relevant and Reliable? Evidence from Capital Market Research**, Accounting and Business Research, Special Issue, International Accounting Policy Forum, 2007 19-30, P :25.

العادلة في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها، الأمر الذي يعني الاعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة وكأنها تحققت بالفعل، وتشمل الأرباح والخسائر كلاً من:

- الأرباح والخسائر المحققة بالفعل والناتجة عن التنازل عن الأصول المالية بغرض المتاجرة.
- الأرباح أوالخسائر غير المحققة (الخاصة بالأوراق المالية التي لم تباع بعد) والتي تنشأ من حدوث تغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية بغرض المتاجرة في تاريخ إعداد القوائم المالية.

أما في حالة تصنيفها على أنها المتاحة للبيع يتم القياس اللاحق بالقيمة العادلة المطروح منها أي خسائر تدني القيمة حيث ترحل الفروق بينها وبين القيمة الدفترية إلى الأموال الخاصة سواءا الربح أوالخسارة، وهو الأمر الذي يعني عدم الاعتراف بالربح أوالخسارة غير المحققة ويتم تخزينها مؤقتا في الأموال الخاصة إلى حين تحققها وحينئذ ترحل إلى نتيجة الدورة، أما الاستثمارات المالية التي صنفتها على أنها أصول مالية محتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها، فيتم القياس اللاحق لها بالتكلفة المستهلكة المطروح منها أي مخصص لقاء تدني قيمتها مع إجراء اختبار انخفاض القيمة.[1]

في حين نص المشرع الجبائي على أنه تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات مداخيل الأسهم والأوراق المماثلة لها المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة، وكذا نواتج الأسهم أوحصص هيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة لمدة فترة خمس (5) سنوات ابتداء من أول يناير 2019.[2]

حيث تنص المادة (44) الفقرة الأولى من قانون المالية لسنة 2019 على أنه: "تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس (5) سنوات ابتداء من أول يناير سنة 2019، ومداخيل الأسهم والأوراق المماثلة لها المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أومداخيل السندات والأوراق المماثلة لها ذات الأقدمية تساوي أوتفوق خمس (5) سنوات مسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أوالمتداولة في السوق المنظم وكذا نواتج الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة".

كما تنص نفس المادة الفقرة الثانية من قانون المالية لسنة 2019 على أنه: " تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات نواتج وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن سندات الخزينة والسندات والأوراق المماثلة المسعرة في البورصة أو المتداولة في سوق منظمة لأجل أدني يقدر بخمس (5) سنوات والصادرة خلال فترة خمس (5) سنوات ابتداء من أول يناير 2019. ويشمل هذا الإعفاء كل فترة صلاحية السند الصادر خلال هذه المرحلة كما تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس

---

[1] حماد طارق عبد العال: **مشكلات تحديد الربح الضريبي في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية**، المؤتمر الضريبي الخامس عشر: دور النظام الضريبي المصري في مواجهة الأزمة المالية والاقتصادية العالمية، قاهرة، 2009، ص:19.

[2] MINISTERE DES FINANCES-DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, DIRECTION DES RELATIONS PUBLIQUES ET DE LA COMMUNICATION, **Guide Fiscal des Produit Financiers**, Edition Sahel, 2010, P:19.

(5) سنوات ابتداءا من أول جانفي سنة 2019، وودائع البنوك لأجل المدة خمس (5) سنوات فأكثر لأن المشرع الجبائي أعفى حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة من الضريبة على الدخل الإجمالي أوالضريبة على أرباح الشركات.[1]

ولكن الملاحظ من المادة (44) من الفقرة الأولى والثانية أن المشرع الجبائي لم يتضمن أي إشارة إلى المعالجة الضريبية الخسائر غير المحققة عند فرض الضريبة، ففي حالة تسجيل الخسائر القيمة الناتجة من تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية بالقيمة العادلة وحسب النظام الجبائي لن يقبل خصمها من الوعاء الضريبي، وفي المقابل أعفى المشرع الأرباح غير المحققة والناتجة من تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية بالقيمة العادلة للأوراق المتداولة في البورصة كما تم إعفاء الأرباح الفعلية المحققة من بيع هذه الاستثمارات، وفي هذه الحالة فإذا قامت المؤسسة بشراء الأوراق المالية بتكلفة معينة وفي نهاية السنة قامت بتقييمها بالقيمة العادلة فإن الفرق بين القيمة العادلة وتكلفة الأوراق المالية إذا كان ربحا لن يخضع للضريبة، وعند بيع هذه الأوراق في أي تاريخ لاحق تحدد الأرباح أوخسائر البيع محاسبيا من خلال مقارنة ثمن البيع بقيمة الأوراق الظاهرة بالميزانية ويرحل الفرق إلى النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها؛ حيث أن النظام الجبائي يعفي ناتج التصرف في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية، ففي هذه الحالة يحسب الربح أوالخسارة الضريبية بالفرق بين ثمن بيع هذه الأوراق والتكلفة الأصلية لاقتنائها (بصرف النظر عن قيمتها بعد التقييم الواردة في الميزانية)، ويتم خصم ربح التصرف في هذه الأوراق من وعاء الضريبة، وفي حالة حدوث خسارة من التصرف في هذه الأوراق تضاف هذه الخسارة إلى الوعاء الضريبي.

بناءا على ما سبق يرى الباحث أن هذا الوضع يمكن المؤسسات من التجنب الضريبي (التهرب الضريبي المشروع) على النحو التالي:

- إذا كانت القيمة العادلة للأوراق المالية أقل من القيمة الدفترية مما يعني تحقيق الخسائر؛ ستلجأ المؤسسة في هذه الحالة لبيع هذه الأوراق حتى يمكنها خصم هذه الخسارة من الوعاء الضريبي.
- إذا كانت القيمة العادلة للأوراق المالية أكبر من القيمة الدفترية مما يعني تحقيق الربح؛ ستلجأ المؤسسة في هذه الحالة إلى الاحتفاظ بهذه الأوراق وبالتالي تعفي من الخضوع للضريبة.

ويرى الباحث أن هذا الأمر يتطلب تدخل المشرع الجبائي لتحقيق المساوات في المعاملة الضريبية بين الأرباح الناتجة عن التصرف في استثمارات الأوراق المالية والأرباح أوالخسائر الناتجة عن تقييمها في نهاية العام بالقيمة العادلة سواء بالإعفاء أوبالخضوع.

[1] MF/DGI/DRPC, **Guide Fiscal des Produit Financiers**, Op cit, P:19.

وبعد التطرق إلى هذا ما سبق يتضح أن الفروق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لا ترحل في كل الأحوال إلى النتيجة للسنة المالية، وإنما تتطلب بعض المعايير ترحيل هذه الفروق إلى الأموال الخاصة مباشرة مثل الأدوات المالية المتاحة للبيع، والتغيرات في قيمة الأصول الثابتة عند اتباع نموذج إعادة التقييم والتغيرات في الأصول غير الملموسة التي تتم المحاسبة عنها بنموذج إعادة التقييم،[1] وفي بعض الحالات إلى جدول حساب النتائج، وفي حالات أخرى يتم ترحيل الخسارة إلى النتيجة الصافية للسنة المالية والفائض إلى الأموال الخاصة ويحدث العكس عند استعادة القيمة، ويتم استبعاد بعض المكاسب والخسائر غير المحققة من جدول حساب النتائج وترحيلها إلى الأموال الخاصة نتيجة موثوقيتها المنخفضة نسبيا في القياس، وما أن يصير قياسها أكثر موثوقية (مثلا عند التصرف فيها) فإنها تنقل إلى جدول حساب النتائج.

وعليه يكون من الأفضل أن يتضمن التشريع الجبائي نصوص واضحة خاصة بمعالجة الأرباح والخسائر غير المحققة الناتجة عن اتباع نموذج القيمة العادلة أونموذج إعادة التقييم سواءا تلك التي ترحل إلى جدول حساب النتائج أوالأموال الخاصة بالميزانية وأن يتم حصرها بدقة في كل حالة، ونفس الحال ينطبق على خسائر تدني قيمة الأصول والخسائر الناتجة عن تطبيق التكلفة أو السوق أيهما أقل عند تسعير المخزون.

3. انخفاض قيمة الأصول:

يمثل اختبار انخفاض قيمة الأصول التطبيق العملي لسياسة الحيطة والحذر في ظل القياس المحاسبي، وهو عملية مستحدثة بالنسبة للنظام المحاسبي المالي، ولذلك لم يأخذه المشرع الضريبي في الحسبان عند وضع النظام الجبائي؛ حيث أنه من غير الواضح ما إذا كانت هذه الخسائر غير محققة ستعتمد ضريبيا أم لا، باستثناء مؤونات خسائر المخزونات وحسابات الغير والتي سمح المشرع الجبائي بخصمها مع إلزامية توفر مجموعة من الشروط في هذه المخصصات. وهذا حسب نص المادة (05) من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 على أنه: "يتم قبول مبدأ تكوين الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أوخسائر القيم المتعلقة بالمخزونات أوالغير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية شريطة تسجيلها محاسبيا في السنة المالية وعرضها في الجدول الخاص بكشف المؤونات".

وعليه وبالرغم من أن سياسة الحيطة والحذر تعتبر من أهم السياسات في المحاسبة، إلا أن التشريع الجبائي لا يأخذها بعين الاعتبار بل يأخذ بالواقع الفعلي للأحداث؛ أي بما يفرضه الأمر الواقع من إيرادات محققة أوتكاليف فعلية صرفت على نشاط المؤسسة وبالتالي فإنه لا يعترف بالمؤونات جبائيا إلا في حالة بعض الاستثناءات، وهذا سيؤدي إلى ارتفاع قيمة الوعاء الضريبي وفرض الضرائب على الأرباح غير الحقيقية، وبالتالي دفع مبلغ أكبر من الضرائب لأن المؤونة يتم استقطاعها من الأرباح.

---

[1] حماد طارق عبد العال: **مشكلات تحديد الربح الضريبي في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص:16.

خلاصة الفصل:

في ضوء هذا الفصل تطرقنا إلى الإطار النظري للنظام المحاسبي في الجزائر من خلال التعريف بالنظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه، وصولا إلى الإطار التصوري وما يتضمنه من عناصر بالإضافة إلى الإطار التشريعي والتنظيمي، كما أدرجنا في الجزء الثاني من هذا الفصل قواعد التقييم والقياس العامة والخاصة التي نص عليها النظام المحاسبي المالي(SCF)، أما في المبحث الثالث من هذا الفصل فتناولنا مختلف القوانين التي نصت على إعادة التقييم في الجزائر؛ وذلك من بداية إصلاح المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر سنة 1988 وصولا إلى آخر قانون نص على إعادة التقييم وهو القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، وفي الأخير قمنا بتوضيح أثر الالتزام بمتطلبات القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على كل من القوائم المالية والوعاء الضريبي، ويمكن تلخيص أهم ما تم التوصل إليه من خلال هذا الفصل فيما يلي:

يسعى النظام المحاسبي المالي الذي تبنته الجزائر في ظل إصلاح منظومتها المحاسبية والمالية، والذي تضمن مفاهيم جديدة في القياس المحاسبي إلى توفير المعلومات المحاسبية بدرجة كافية من الملاءمة والمصداقية والموثوقية بما يسهل اتخاذ مختلف القرارات، كما أن القانون الجبائي الجزائري في ظل الإصلاحات التي شهدها النظام المحاسبي استحدث بعض الأحكام الجبائية التي تخالف ما كان معمولا به قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أين ألزم بالأخذ بمخرجات النظام المحاسبي المالي والمتمثل في الربح المحاسبي مع الرجوع لأحكام هذا الأخير في حالة عدم وجود نص جبائي يفسر ذلك؛ حيث أن النتيجة الجبائية أصبحت تتحدد انطلاقا من النتائج التي تظهرها القوائم المالية والتي تعد طبقا للمبادئ المحاسبية؛ إذ تؤخذ هذه النتائج بشكل أولي كأساس يعتمد عليه في تحديد وفرض الضريبة مع إجراء بعض التعديلات كإعادة إدماج بعض الأعباء غير القابلة للخصم وتخفيض بعض الإيرادات غير الخاضعة للضريبة بهدف تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لأثر تطبيق بدائل القياس المحاسبي على جودة القوائم الجبائية

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري للقياس المحاسبي؛ وذلك من خلال عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالموضوع ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) التي تناولت بدائل القياس المحاسبي، وأدرجنا في الفصل الثاني الإطار النظري للقوائم الجبائية والوعاء الضريبي ومتطلبات جودة هذه القوائم، وتناولنا في الفصل الثالث واقع تطبيق القياس المحاسبي في الجزائر وأثره على بنود القوائم المالية والوعاء الضريبي، من خلال التطرق إلى مختلف القوانين والمراسيم التي نص عليها المشرع الجزائري، سنحاول في هذا الفصل إسقاط ما جاء في الجانب النظري على الجانب التطبيقي بهدف معرفة واقع تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية ودور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين عمل المراجع الجبائي، بالإضافة إلى تقييم أثر تطبيق بدائل القياس المحاسبي على تحسين جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ودور هذه المعلومات في تحديد الوعاء الضريبي السليم من خلال دراسة ميدانية لعينة من مهني المحاسبة في الجزائر؛ وذلك من خلال تقسيم محتوى هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: تقديم منهجية الدراسة والإجراءات المتبعة.
- المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الوصفية والاستطلاعية.
- المبحث الثالث: تقديم منهجية الدراسة وفق النمذجة بالمعادلات الهيكلية.
- المبحث الرابع: عرض وتحليل نتائج الدراسة الاستكشافية.

المبحث الأول: تقديم منهجية الدراسة والإجراءات المتبعة

يتضمن هذا المبحث عرضا للمنهج والإجراءات التي اتبعها الباحث في الدراسة الميدانية؛ وذلك من حيث المكونات والنموذج المفاهيمي للدراسة، أداة الدراسة ومراحل تصميمها، بالإضافة إلى مجتمع الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

يتضمن هذا المطلب عرضا مفصلا لمنهجية الدراسة؛ وذلك من خلال عرض نموذج الدراسة، وأداة الدراسة، وأسلوب جمع البيانات وغيرها من المراحل التي سوف نتطرق لها في هذا المطلب.

الفرع الأول: منهجية ومكونات الدراسة

نستعرض من خلال هذا الفرع عناصر الدراسة التي اختيرت بناءا على ملاءمتها مع الموضوع، والمتمثلة في منهجية الدراسة ومراحل إجراء الدراسة الميدانية.

1. منهجية الدراسة الميدانية:

بعدما اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجزء النظري من الدراسة؛ وذلك بهدف الإلمام بالجوانب الفكرية للموضوع، فقد اعتمد الباحث في الجانب التطبيقي على منهج دراسة الحالة، من خلال دراسة وصفية استطلاعية في جزء الأول؛ حيث تعرف الدراسات الاستطلاعية على أنها مجموعة من الإجراءات التي يتم استخدامها في المراحل الأولى لأي بحث علمي أكاديمي، وتعد بمثابة اللبنة الأولى التي ترتكز عليها الدراسات الميدانية، وتمهد للمراحل المتقدمة للبحوث العلمية، كما أنها تعرف بالظروف والوقائع الميدانية التي ستجرى فيها الدراسة.[1]

أما في الجزء الثاني من الدراسة الميدانية فقد اعتمدنا على الدراسة الاستكشافية؛ حيث تعتبر هذه الأخيرة علم من العلوم الاجتماعية تهدف إلى تحديد اتجاهات الأحداث في المستقبل وتحليل مختلف المتغيرات التي يمكن أن تؤثر في هذه الاتجاهات أو في حركة مسارها، كما تهدف إلى اكتشاف وتقويم واقتراح بدائل ممكنة للمستقبل وترشيد عملية المفاضلة بينها من أجل الوصول إلى أفضل بديل ممكن في المستقبل، كما تعمل على توفير القاعدة المعرفية وتساعد على ترشيد التفكير الاستشرافي. ورغم الصعوبات التي تواجه الدراسات الاستشرافية، فإنها تثبت قدراتها وبشكل مستمر وتحسن من أدائها، وقد ترقى إلى مستوى أفضل من خلال الأدوات المستخدمة فيها، وتقوم الدراسة الاستكشافية على عدة طرق ومن هذه الطرق نماذج المحاكاة؛ ونعني بها نمذجة النظام وتحديد المتغيرات التي تشكل نموذج الظاهرة المدروسة مع افتراض سلسلة من الروابط بين هذه المتغيرات.[2]

---

[1] عمار لوصيف: **الدراسات الاستشرافية–مقاربة مفاهيمية**، مجلة العلوم الانسانية، العدد 44، المجلد ب، جامعة قسنطينة، ص ص: 1، 2.

[2] وليد عبد الحي: **الدراسات المستقبلية في العلاقات الدولية**، شركة الشهاب، الجزائر، الطبعة الأولى، 1991، ص:21.

2. النموذج الدراسة:

يعتبر تقديم النموذج المفاهيمي نقطة انطلاق لبدء أي الدراسة؛ حيث يتكون النموذج المفاهيمي للدارسة الحالية من المتغيرات المستقلة والوسيطة والمتغير التابع، فالمتغير المستقل في هذه الدراسة يتمثل في بدائل القياس المحاسبي؛ ومن خلاله استندت دراستنا الحالية إلى كل من:

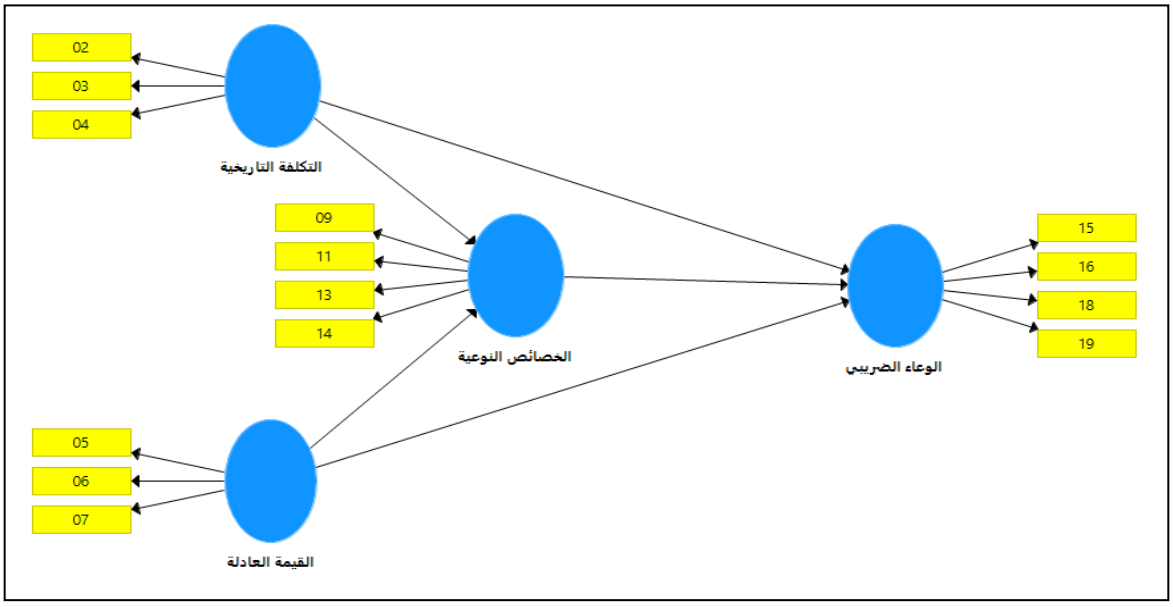
نص الفقرة (1.112) القسم الثاني للنظام المحاسبي المالي المتضمن القواعد العامة للتقييم على أنها: "ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر على مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى القيمة الحقيقية، وقيمة الإنجاز والقيمة المحينة".

وفي دراستنا الحالية ركزنا على بديل القيمة العادلة كأحد أسس القياس المحاسبي؛ وذلك لما يشهده هذا البديل من جدل في المجال المحاسبي، كما يعتبر نموذج القيمة العادلة من بين العناصر الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (SCF).

أما المتغير الوسيط فيتمثل في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وقد استندت دراستنا الحالية على ما نص عليه المشرع الجزائري من خلال المادة (08) من المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 28 ماي 2008 والذي نص على أنه: "يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في القوائم المالية على الخصائص النوعية للملاءمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح".

أما بالنسبة للمتغير التابع فيتمثل في بعد وحيد وهو الوعاء الضريبي، والذي يعتبر بمثابة الإضافة التي جاءت بها دراستنا الحالية. ويمكن توضيح نموذج الدراسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1.4): نموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

يوضح الشكل رقم (4-1) نموذج الدراسة والمتكون من النموذجين الهيكلي والقياسي؛ حيث أن النموذج القياسي يقدر العلاقات بين المتغيرات الكامنة وروابطها (علاقة المؤشرات بالمتغيرات التابعة لها)، بينما النموذج الهيكلي يبين العلاقة بين المتغيرات الكامنة فيما بينها (الباطنية والخارجية)، والمتمثلة في دراستنا الحالية في التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، الخصائص النوعية والوعاء الضريبي.

الفرع الثاني: مراحل إجراء الدارسة الميدانية ووسائل جمع البيانات

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات قام الباحث بتصميم استبانة كأداة لجمع البيانات الأولية تضم مجموعة من الأسئلة حول موضوع الدراسة، وتم إدخال هذه البيانات قصد معالجتها إحصائيا باستعمال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية النسخة الخامسة والعشرون (SPSS25)، وتحليلها بالأساليب الإحصائية المستعملة في الإحصاء الوصفي(الوسط الحسابي، والانحراف المعياري...)، وبعض اختبارات الإحصاء الاستدلالي للتحقق من فرضيات الدراسة الاستطلاعية، كما تم استخدام برنامج (SMART PLS3) لإيجاد العلاقة الخطية المباشرة وغير المباشرة بين مجموعة متغيرات الدراسة والتحقق من فرضيات الدراسة الاستكشافية.

مراحل الدراسة: يمكن توضيح مراحل إجراء الدارسة الميدانية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2.4): مراحل الدراسة الميدانية

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على دراسة: نوالة مريم، أهمية الإبداع والابتكار في تعزيز جودة الخدمة المؤسساتية، أطروحة دكتوراه، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2015، ص:155.

1. وسائل جمع البيانات:

استخدمنا في الدراسة الحالية مصدرين رئيسيين للحصول على البيانات اللازمة وهما:

- المصادر الثانوية: والتي تتمثل في أدبيات موضوع الدراسة، الأطروحات والمقالات ونتائج البحوث والدراسات التي تم إجراؤها في إطار موضوع الدراسة.
- المصادر الأولية: والتي تتمثل في البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية، وبواسطة استبانة صممت لكي تعكس متغيرات الدراسة وفرضياتها؛ حيث تتضمن جزئين:
  - ✓ الجزء الأول: يتعلق بالبيانات الديمغرافية عن المشاركين (المهنة أوالوظيفة الحالية العمر، الخبرة المهنية).

✓ الجزء الثاني: تتضمن مجموعة من الأسئلة تم صياغتها بشكل إيجابي وتصنيفها في شكل أبعاد، وهذا وفق متطلبات الدراسة بغرض اختبار الفرضيات والتحقق من العلاقة بين المتغيرات. وهي موزعة كما ما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (1.4): توزيع متغيرات وأبعاد الدراسة.

المتغير المستقل	الأبعاد	عدد الفقرات	المتغير الوسيط	الأبعاد	عدد الفقرات	المتغير التابع	عدد الفقرات
بدائل القياس المحاسبي	التكلفة التاريخية	03	الخصائص النوعية	الملائمة	01	الوعاء الضريبي	04
				الموثوقية	01		
	القيمة العادلة	03		القابلية للمقارنة	01		
				القابلية للفهم	01		

المصدر: إعداد الباحث.

بالإضافة إلى مجموعة من الأسئلة الأخرى تم تصنيفها في محورين إثنين، وذلك بغرض إجراء الدراسة الاستطلاعية؛ بحيث يهدف المحور الأول في الدراسة إلى دراسة مدى ملاءمة بيئة المحاسبية والمالية الجزائرية لتطبيق بدائل القياس المحاسبي، أما المحور الثاني يهدف إلى دراسة مدى مساهمة معلومات القوائم المالية في تحسين عمل المراجع الجبائي، وتضمن المحور الأول 5 فقرات بينما تضمن المحور الثاني 6 فقرات.

واعتمد الباحث على سلم (Likert) الخماسي الذي يستخدم في قياس الاتجاهات؛ حيث في ظل هذا المقياس يقوم المستجوب بتحديد درجة الموافقة أوعدم الموافقة على مجموعة من العبارات ويعتبر من أكثر المقاييس استخداما لقياس الآراء لسهولة فهمه وتوازن درجاته، وقد رصد العدد 05 لمستوى "موافق جدا" ليمثل أقصى اتجاه إيجابي، والعدد 01 لمستوى "غير موافق تماما" ليمثل أقصى اتجاه سلبي"، وإن سلم ليكرت لديه العديد من المزايا أهمها سهولة الإنشاء وسهولة الإدارة خاصة عند قيام بالاستبيان عن طريق البريد الالكتروني (mail)، كما أن سلم ليكرت يعتبر من السلالم الأكثر استخداما في تصميم الاستبيان المعاصر ويحظى بشعبية كبيرة في البحث العلمي.[1] هذا واستعملت معظم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة الحالية هذا السلم، وتم صياغة الأسئلة بصورة إيجابية، والجدول التالي يبين وزن كل إجابة وفقا لمقياس ليكارت الخماسي:

الجدول رقم (2.4): مقياس ليكارت الخماسي لقياس وزن الإجابات.

الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي.

[1] Babbie, E, **The practice of social research**, Wadsworth, Cengage Learning, 13 th Edition, 2013, P : 218.

المطلب الثاني: حجم عينة الدراسة والأساليب الإحصائية

يتضمن هذا المطلب عرض الجزء محل الدراسة المتمثل في العينة، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات.

الفرع الأول: مجتمع وحجم عينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين، والمحاسبين المعتمدين، بالإضافة إلى المستشارين الجبائيين والأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة والمحاسبين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛ حيث تم توزيع الاستبيانات الإكترونية بطريقة عشوائية قصدية، وبلغ عدد الاستبيانات المرسلة أكثر من 4000 استبيان، وثم استرجاع 144 استمارة، وتعتبر كلها صالحة للتحليل.

وكقاعدة عامة يجب أن يكون الحد الأدنى لحجم العينة في نمذجة المعادلات الهيكلية (SEM-PLS) متبعا لقاعة العشرة أضعاف وهي كما يلي[1]:

- أكبر بعشرة أضعاف من أكبر عدد من المؤشرات التكوينية المستخدمة لقياس مبني واحد من مباني النموذج.
- أوأكبر بعشرة أضعاف من أكبر عدد من المسارات الهيكلية الموجهة إلى مبنى معين في النموذج الهيكلي.

وفي دراستنا الحالية فإن أكبر عدد المؤشرات هي التي تقيس كل من المتغير الوسيط والمتغير التابع وعددها أربعة مؤشرات، وعليه فإن الحد الأدنى للعينة المطلوبة وفق نمذجة (SEM-PLS) هي 40 فرد، والعينة الحالية تتعدى هذا الرقم؛ حيث بلغت 144 فرد.

الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية

لوصف خصائص عينة الدراسة وتحليل آراء المستجيبين بشأن عبارات أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة، ولقياس صدق وثبات الأداة، واختبار فرضيات الدراسة تم الاعتماد على برنامج (SmartPLS3) المدعوم ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وذلك كما يلي:

1. برنامج (SPSS25)؛ وذلك لحساب مقاييس الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي من خلال:

- التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة (متغير السن والخبرة المهنية).
- الأسئلة متعددة الإجابات (Multiple Response) لوصف المتغير الديمغرافي (المهنة أوالوظيفة الحالية).
- اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirov) و(Shapiro-Wilk).
- التحقق من فرضيات الدراسة الاستطلاعية باستخدام اختبار (One-Sample Test)، ومقاييس النزعة المركزية (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي).

---

[1] جوزيف هار، وآخرون: **الأساس في نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية**، ترجمة زكريا بلخامسة، مركز الكتاب الأكاديمي، 2020، ص:54.

2. برنامج (SmartPls3)؛ وذلك لاختبار النموذج العام للدراسة بالاعتماد على النمذجة بالمعادلات الهيكلية (Structuel Equation Modling-SEM)، وتم ذلك بمرحلتين:

2-1. تحليل النموذج القياسي (Measurement Model): من خلال:

- تقييم الموثوقية (Reliability): باستخدام اختبار (Cronbach Alpha)، ومعيار الموثوقية المركبة (Composite Reliability).
- تحليل الصدق التقاربي (Convergent validity)؛ من خلال قياس التشبعات (Loading Factor)، واستخدام معيار متوسط التباين المفسر (Average Variance Extracted).
- تحليل الصدق التمايزي (Discriminant Validity)؛ باستخدام معيار (Fornell and Larcker) ومعيار (Heterotrait-Monotrait Ratio)، ومعيار التحميلات المتقاطعة (Cross Loadings).

2-2. تحليل النموذج الهيكلي (Structural Model)؛ ويتضمن المعايير الأساسية لاختبار النموذج الهيكلي من خلال:

- التحقق من التداخل الخطي بين المباني باستخدام معامل التضخيم للتباين (VIF).
- تقييم ملاءمة معاملات المسار (Path Coefficients).
- حساب معامل التفسير coefficient of determination (R^2).
- تحديد حجم التأثير Effect size (f^2).

3. اختبار فرضيات الدراسة الاستكشافية، بالاعتماد على أسلوب تحليل المسار (Path Analysis).

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الوصفية والاستطلاعية

يتضمن هذا المبحث وصف خصائص عينة الدراسة، وتحليل آراء المستجوبين فيما يخص الجزء الأول من الدراسة التطبيقية والمتمثلة في الدراسة الاستطلاعية بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS25).

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الوصفية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى وصف وتحليل خصائص العينة ومختلف مكوناتها، بالإضافة إلى قياس صدق وثبات الاستبانة واعتدالية توزيع بياناتها.

الفرع الأول: وصف وتحليل خصائص عينة الدراسة

يشير الجدول أدناه إلى الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة والبالغ عددها 144 فرد، ويهدف هذا الجدول إلى بيان التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة من حيث العمر والخبرة المهنية والمسمى الوظيفي، كما هو موضح في الجدول رقم (3.4).

الجدول رقم (3.4): خصائص أفراد عينة الدراسة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
العمر	أقل من 30 سنة	19	% 13,2
	30 – 39 سنة	39	% 27,1
	40-50 سنة	38	% 26,4
	أكبر من 50 سنة	48	% 33,3
	المجموع	**144**	**%100**
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	29	% 20,1
	5- 09 سنوات	29	% 20,1
	10- 15 سنة	31	% 21,5
	أكثر من 15 سنة	55	% 38,2
	المجموع	**144**	**%100**
المسمى الوظيفي	خبير محاسبي	18	% 8,5
	محافظ حسابات	72	% 34,1
	محاسب معتمد	46	% 21,8
	مستشار جبائي	15	% 7,1
	محاسب	19	% 9,0
	أستاذ جامعي متخصص في المحاسبة والجباية	35	% 16,6
	أخرى	6	% 2,8
	المجموع	**211**	**% 100**

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي (Spss).

تشير نتائج الجدول رقم (3.4) إلى تفاوت في خصائص مالئي الاستبانة وهي كما يلي:

1. **العمر**: إن حوالي 60 % من أفراد عينة الدراسة تزيد أعمارهم عن 40 سنة وعددهم 86 فرد؛ وهذا الأمر طبيعي لأن الاستبيان كان موجه بالدرجة الأولى لممارسي مهنة المحاسبة (الخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسبين)، أما باقي أفراد العينة والذين تتراوح أعمارهم بين 30 و39 سنة يمثلون نسبة 27.10 % وعددهم 39 فردا، ونسبة 13.2% الذين تقل أعمارهم عن 30 سنة وعددهم لم يتعدى 19 فردا.
2. **الخبرة المهنية**: إن ما يقارب 60% من أفراد عينة الدراسة تزيد خبرتهم عن 10 سنوات وعددهم 86 فرد من أصل 144 فرد؛ وهذا يدل على أن معظم أفراد العينة من أصحاب الخبرة في المجال المحاسبي ويعد مؤشر جيد يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل، ثم يليهم من تتراوح خبرتهم بين 5-9 سنوات ومن تقل خبرتهم عن 5 سنوات بنسبة 20.1% وعددهم 29 فرد لكل فئة.

3. المسمى الوظيفي: نلاحظ أن أكثر من 80% من أفراد عينة الدراسة هم من ممارسي مهنة المحاسبة وعددهم 170 فرد، وهذا كذلك مؤشر جيد بأن يكون معظم أفراد عينة الدراسة يتمثلون في المهنيين وممارسين المحاسبة في الميدان العملي، أما الأكاديميين وفئة المتبقية فلم تتعدى نسبة 19.5% وعددهم 41 فرد.

الفرع الثاني: قياس صدق وثبات الاستبانة واعتدالية البيانات

إن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائجها وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، أما صدق البيانات فيعني أن المبنى (المتغير) أوالمؤشر يقيس ما يجب أن يقيسه بكل مصداقية؛ حيث تم تقنين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها كالتالي:

1. صدق فقرات الاستبانة:

1-1. الصدق الظاهري: تم التأكد من صدق فقرات الاستبانة عن طريق التحكيم؛ حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من الخبراء المحكمين المتمثلين في الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة والجباية، والإحصاء والمنهجية كما هو موضح في الملحق (02) وبعد ملاحظاتهم حذفت (07) فقرات، وتضمنت الاستبانة بشكلها النهائي (32) فقرة.

1-2. الصدق الداخلي: تم التحقق من صدق الأداة من خلال قياس التشبعات (Factor loading) لمؤشرات النموذج القياسي، كما تم حساب متوسط التباين المفسر (AVE) لكل متغير من متغيرات الدراسة ومجالاتها، والهدف من هذه الاختبارات هو قياس مدى تفسير كل مؤشر للمتغير التابع له. وبعد إجراء هذه الاختبارات تم حذف (05) فقرات لعدم توفر فيها الشروط المطلوبة.

1-3. ثبات فقرات الاستبانة: قام الباحث بإجراء اختبار مدى الاتساق الداخلي لفقرات المقياس بحساب معامل الثبات (Cronbach Alpha)، بالإضافة إلى معيار الموثوقية المركبة (Composite Reliability)، والهدف من هذه الاختبارات هو التحقق من الثبات والاستقرار في نتائج الدراسة وعدم تغييرها. (كلا من الصدق الداخلي والثبات سيتم التطرق لهما في المبحث الرابع من هذا الفصل).

2. اختبار الاعتدالية: تم اختبار مدى تتبع البيانات للتوزيع الطبيعي باستخدام اختبار (Kolmogorov–Smirov) واختبار (Shapiro-Wilk) وتم التأكد من خلال الاختبارين أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي؛ إذ أن مستوى المعنوية أكبر من 0.05 وهو ما يوضحه الجدول رقم (4.4).

الجدول رقم (4.4): اختبار التوزيع الطبيعي.

Shapiro-Wilk	Kolmogorov –Smirov
0.855	*0.200

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (Spss).

ومن خلال الجدول السابق يتضح أن بيانات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، وعليه سيتم الاعتماد على الاختبارات المعلمية (البارمترية) عند استعمال برنامج (SPSS)، مثل اختبار(t) للتحقق من الفرضية الأولى والثانية للدراسة، أما برنامج (Smart PLS3) فلا يشترط التوزيع الطبيعي للبيانات عند القيام بالاختبارات.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الاستطلاعية

يتضمن هذا المطلب عرض وتمثلت إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الأول والثاني؛ وذلك بالاعتماد على مقاييس النزعة المركزية لتحديد الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، بالإضافة إلى اختبار نتائج فرضيات الدراسة الاستطلاعية، والدلالات الاحصائية الخاصة بها بالاعتماد على اختيار (t) للعينة الواحدة (One Sample test).

الفرع الأول: عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة

يتضمن هذا الفرع عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الأول والثاني؛ وذلك بالاعتماد على مقاييس النزعة المركزية (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي) لتحديد الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة.

1. عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الأول:

يوضح الجدول رقم (4-5) نتائج أراء عينة الدراسة حول مدى توفر البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية على الشروط والمتطلبات الضرورية لتطبيق بدائل القياس المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (4-5): نتائج أراء عينة الدراسة للمحور الأول.

الرقم	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	يمتاز الاقتصاد الجزائري بالشفافية والإفصاح عن المعلومات الكافية التي تسمح باستخدام مختلف بدائل القياس المحاسبي.	2,73	0,546	1,08	غير موافق
02	تتوافق التشريعات الجبائية والتجارية في الجزائر مع متطلبات نجاح تطبيق بدائل القياس المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.	2,45	0,49	1,07	غير موافق
03	يتناسب نشاط بورصة الجزائر مع متطلبات قياس عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي.	2,78	0,556	1,11	غير موافق
04	تتحدد الأسعار في الأسواق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية أو حكومية.	2,01	0,402	0,98	غير موافق
05	تتوفر المؤسسات الجزائرية على الموارد البشرية التي تسمح لها بتطبيق بدائل القياس المحاسبي.	2,81	0,562	1,08	غير موافق
	المحور الأول	**2,55**	**0,51**	**0,72**	غير موافق

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

يتضح من نتائج الجدول أعلاه أن اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بمدى توفر البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية على المتطلبات الضرورية لتطبيق بدائل القياس المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛ حيث أنه:

- تمثلت إجابات أفراد العينة حول الفقرة (01) بالمتوسط الحسابي 2,73 وهو أقل من المتوسط الفرضي 3، والوزن النسبي 54.6% وهو أقل من العتبة 60 %، أما الانحراف المعياري فبلغ 1,08. وعليه فإن أفراد عينة الدراسة ترى بأن الاقتصاد الوطني الجزائري لا يمتاز بالشفافية والإفصاح عن المعلومات الكافية التي تسمح باستخدام مختلف بدائل القياس المحاسبي، وهذا راجع لغياب نظام المعلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية، فالتقييم وفق القيم الجارية يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن انعدامها في بعض المجالات. كما أن غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعمل في إطار يتميز بسرية ومحدودية نشر المعلومات بحجة خوف من المنافسة.
- تمثلت إجابات أفراد العينة حول الفقرة (02) بالمتوسط الحسابي 2,45 وهو أقل من المتوسط الفرضي 3، والوزن النسبي 49 % وهو أقل من العتبة 60 %، أما الانحراف المعياري فبلغ 1,07. وعليه فإن أفراد عينة الدراسة ترى بأنه لا تتوافق التشريعات الجبائية والتجارية في الجزائر مع متطلبات نجاح تطبيق بدائل القياس المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛ وهذا راجع إلى أن معظم القوانين التي لها علاقة بالمحاسبة في الجزائر، مثل القانون التجاري والقانون الضريبي لم يتم تحيينها للتوافق مع متطلبات القياس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وعدم مواكبة هذه القوانين للمعايير الدولية للمحاسبة، بالإضافة إلى تَحَفُّظ المشرع الجبائي الجزائري حول التعامل بمحاسبة القيمة العادلة، باعتبارها تهدد بتقليص الحصيلة الجبائية –برغم من بعض التعديلات التي أجراها على القوانين والتي نص فيها على إعادة التقييم– والتي كانت محصورة في بعض الأصول فقط (الأصول غير قابلة للإهتلاك) دون غيرها من الأصول؛ مما يحد من إمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. أما القانون التجاري الجزائري فلم يشهد أي تعديل فيما يخص تطبيق بدائل القياس المحاسبي.
- تمثلت إجابات أفراد العينة حول الفقرة (03) بالمتوسط الحسابي 2,78 وهو أقل من المتوسط الفرضي 3، والوزن النسبي 55.6 % وهو أقل من العتبة 60 %، أما الانحراف المعياري فبلغ 1,11. وعليه فإن أفراد عينة الدراسة ترى بأن نشاط بورصة الجزائر لا يتناسب مع متطلبات قياس عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها في ظل النظام المحاسبي المالي؛ وهذا راجع إلى ضعف أداء البورصة في الجزائر؛ حيث يعتبر غياب السوق المالي الفعال من أصعب التحديات التي تقف حائلا أمام تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر، باعتبار أن السوق المالي أفضل مصدر للحصول على القيم الجارية والدقيقة لمختلف الأصول والخصوم وخاصة الأدوات المالية.
- تمثلت إجابات أفراد العينة حول الفقرة (04) بالمتوسط الحسابي 2,01 وهو أقل من المتوسط الفرضي 3، والوزن النسبي 40.2 % وهو أقل من العتبة 60 %، أما الانحراف المعياري فبلغ 0,98. وعليه فإن أفراد عينة الدراسة ترى بأن الأسعار في الأسواق الجزائرية لا تتحدد طبقا لقانون العرض والطلب؛ حيث معظم الأسواق الجزائرية

هي أسواق احتكارية ولا تتوفر على شروط المنافسة التامة، وهذا بدوره يؤثر على أسعار المنتجات والسلع؛ إذ أن هذه الأسعار لا تعكس القيم الحقيقة لتلك السلع والمنتجات، كما أن الغياب شبه التام للأسواق المتخصصة والتي تعتمد أسعارها كمرجعية لإعادة التقييم هو ما جعلها تضيق في استخدام هذه البدائل عند إعادة التقييم يتطلب من المحاسبين وخبراء التقييم جهدًا كبيرًا وتكلفة تطبيق عالية.

- تمثلت إجابات أفراد العينة حول الفقرة (05) بالمتوسط الحسابي 2,81 وهو أقل من المتوسط الفرضي 3، والوزن النسبي 56.2 % وهو أقل من العتبة 60 %، أما الانحراف المعياري فبلغ 1,08. عليه فإن أفراد عينة الدراسة ترى بأن المؤسسات الجزائرية لا تتوفر على الموارد البشرية التي تسمح لها بتطبيق بدائل القياس المحاسبي؛ وهذا راجع إلى نقص المهارات اللازمة والخبراء المتخصصين لتقدير القيم الجارية للأصول والخصوم، وعدم وجود استعداد من قبل المؤسسات لتحمل تكاليف استقطاب الكفاءات البشرية الأجنبية تتقن استخدام المعايير والتقييم بالقيمة العادلة. وبالتالي فإن ممارسي المحاسبة في الجزائر يحتاجون إلى تكوين في جانب القياس المحاسبي وخاصة القياس وفق القيمة العادلة والتي تتضمن طرق ومداخل معقدة بعض الشيء، كما تتطلب الاطلاع وبشكل مستمر على مستجدات المعايير المحاسبية الدولية في هذا الشأن.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول حول "مدى توفر البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية على الشروط والمتطلبات الضرورية لتطبيق بدائل القياس المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي" بلغ 2.55 والوزن النسبي 51 % والانحراف المعياري 0.72، مما يعني عدم تأييد أفراد عينة الدراسة لهذا المحور؛ حيث أجمع أفراد عينة الدراسة تأكد على أن البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية في ظل الظروف الحالية ليست جاهزة لتطبيق أسس القياس وفق القيم الجارية بما فيها أساس القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي، فهي ترى أن هناك العديد من المشاكل والتحديات في البيئة الأعمال الجزائرية (معوقات متعلقة بالسوق المالي، معوقات متعلقة بالقوانين والتشريعات، معوقات متعلقة بالمهنيين)، وعليه فإن البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية لا توفر أرضية مناسبة وملائمة لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2. عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الثاني:

يوضح الجدول رقم (6.4) نتائج أراء عينة الدراسة حول مدى مساهمة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي على تحسين عمل المراجع الجبائي.

الجدول رقم (6.4): نتائج أراء عينة الدراسة للمحور الثاني.

الرقم	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات
06	يفيد تصنيف عناصر الميزانية إلى أصول الجارية وغير الجارية في تحديد الوضع المالي للمكلف.	3,78	0,756	0,85	موافق
07	يفيد تقديم جدول حساب النتائج بالطريقتين (حسب الوظيفة وحسب الطبيعة) المراجع الجبائي في اكتشاف الأعباء الوهمية.	3,31	0,662	1,04	موافق
08	يساعد جدول سيولة الخزينة في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي من خلال التدفقات النقدية الفعلية.	3,31	0,662	0,99	موافق
09	يفيد جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة المراجع الجبائي في تحديد أوجه تخصيص النتيجة.	3,79	0,758	0,84	موافق
10	تساعد القيم التفصيلية المتضمنة في الملحق في شرح محتويات القوائم المالية بالنسبة للمراجع الجبائي.	3,81	0,762	0,87	موافق
11	تسهم تقنية الضرائب المؤجلة في تحديد العبء الضريبي بشكل عادل.	3,61	0,722	1,01	موافق
	المحور الثاني	**3,60**	**0,756**	**0,64**	موافق

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

يتضح من نتائج الجدول أعلاه أن اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بمدى مساهمة معلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية في تحسين عمل المراجع الجبائي؛ حيث أنه:

- تمثلت إجابات أفراد العينة حول الفقرة (06) بالمتوسط الحسابي 3,78 وهو أكبر من المتوسط الفرضي 3، والوزن النسبي 75.6 % وهو أكبر من العتبة 60 %، أما الانحراف المعياري فبلغ 0,85. وعليه فإن أفراد عينة الدراسة ترى بأن تصنيف وعرض عناصر الميزانية إلى الجارية وغير الجارية تفيد في تحديد الوضع المالي للمكلف عند إجراء الرقابة والفحص الضريبي للقوائم المالية؛ حيث أن الهدف من هذا التصنيف لعناصر الميزانية هو عرض علاقتها مع دورة الاستغلال وأن هذا العرض يساهم في تسهيل عملية مراقبة وضعية المكلف وتدقيق فيها.
- تمثلت إجابات أفراد العينة حول الفقرة (07) بالمتوسط الحسابي 3,31 وهو أكبر من المتوسط الفرضي 3، والوزن النسبي 66.2 % وهو أكبر من العتبة 60 %، أما الانحراف المعياري فبلغ 1,04. وعليه فإن أفراد عينة الدراسة ترى بأن تقديم جدول حساب النتائج بطريقتين مختلفتين يساعد على ضبط الوعاء الخاضع للضريبة واكتشاف

الأعباء الوهمية وبالتالي ضمان الإيرادات الجبائية دون ضياعها؛ حيث أن المحتوى الإعلامي لجدول حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) يوفر معلومات لم تكن متواجدة على مستوى قوائم المخطط المحاسبي الوطني (PCN).

- تمثلت إجابات أفراد العينة حول الفقرة (08) بالمتوسط الحسابي 3,31 وهو أكبر من المتوسط الفرضي 3 والوزن النسبي 66.2 % وأكبر من العتبة 60 %، أما الانحراف المعياري فبلغ 0,99. وعليه فإن أفراد عينة الدراسة ترى بأن جدول سيولة الخزينة يساعد المراقب والمراجع الجبائي في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي من خلال التدفقات النقدية الفعلية؛ حيث أن النظام المحاسبي المالي (SCF) من خلال فرض جدول تدفقات الخزينة فإنه أثرى المعلومات المحاسبية سواء بالنسبة للأطراف الخارجية أوالداخلية، كما أنه يمثل وسيلة هامة في تحليل وضعية المكلف وإظهاره حقيقة مركزه المالي ونتيجة أعمال المكلف، لما يتميز به من تفصيل وتقسيم حسب الدورات الثلاثة (الاستغلال، الاستثمار، والتمويل) وهو ما يساعد في التعرف على التدفقات النقدية الفعلية التي حدثت في المؤسسة.
- تمثلت إجابات أفراد العينة حول الفقرة (09) بالمتوسط الحسابي 3,79 وهو أكبر من المتوسط الفرضي 3 والوزن النسبي 75.8 % وهو أكبر من العتبة 60 %، أما الانحراف المعياري فبلغ 0,84. وعليه فإن أفراد عينة الدراسة ترى بأن جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة يفيد المراقب والمراجع الجبائي في تحديد أوجه تخصيص النتيجة وتخصيصات الأرباح وإذا تم إدراجها كاحتياطات أوتوزيعها أو ضمها إلى الرأس المال من أجل متابعة رصيده وضمه إلى الربح الخاضع في حالة تجاوز ثلاثة سنوات؛ حيث أنه مع تعدد المصادر في تغيير الأموال الخاصة فإن تخصيص قائمة منفردة لتوضيح أسباب هذا التغير ومصادره تساعد كثيرا المراقب والمراجع الجبائي على تحديد أوجه تخصيص النتيجة.
- تمثلت إجابات أفراد العينة حول الفقرة (10) بالمتوسط الحسابي 3,81 وهو أكبر من المتوسط الفرضي 3 والوزن النسبي 76.2 % وهو أكبر من العتبة 60 %، أما الانحراف المعياري فبلغ 0,87. وعليه فإن أفراد عينة الدراسة ترى بأن القيم التفصيلية المتضمنة في الملحق تسهم في شرح وفهم محتويات القوائم المالية بالنسبة للمراقب والمراجع الجبائي؛ حيث أن الملحق يحتوي على معلومات تفصيلية ذات دلالة تسمح بفهم معايير وأسس التقييم المتضمنة في القوائم المالية الأساسية، وكذا الطرق المحاسبية المستعملة لفهم أفضل لبنود القوائم المالية من طرف المراجع الجبائي.
- تمثلت إجابات أفراد العينة حول الفقرة (11) بالمتوسط الحسابي 3,61 وهو أكبر من المتوسط الفرضي 3 والوزن النسبي 72.2 % وهو أكبر من العتبة 60 %، أما الانحراف المعياري فبلغ 1,01. وعليه فإن أفراد عينة الدراسة ترى بأن تقنية الضرائب المؤجلة تسهم في تحديد العبء الضريبي بشكل عادل؛ حيث أنه يسمح تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة بزيادة الضريبة الواجبة السداد بموجب الضريبة المستحقة عن الفترة الحالية، ثم استرجاع تلك الزيادة من الضرائب المستحقة على المؤسسة في المستقبل؛ أي يمكن خصم هذه الخسائر من الضرائب المستحقة

للفترات التالية، مما يسمح بتخفيض العبء الضريبي على المؤسسة في المستقبل، ومنه تحديد الضرائب المستحقة على الدورات المالية بشكل عادل (كل دورة تتحمل ما لها وما عليها من ضرائب).

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني حول "مدى مساهمة معلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي على تحسين عمل المراجع الجبائي" إذ بلغ المتوسط الحسابي 3.60 والوزن النسبي 75.6 % والانحراف المعياري 0.64. مما يعني تأييد أفراد عينة الدراسة لهذا المحور؛ حيث أن النظام المحاسبي المالي (SCF) ينتج القوائم المالية الملائمة ذات مصداقية وقابلة للمقارنة تساعد مستخدميها بالحكم على أداء المؤسسة، كما توفر معلومات حول أصول المؤسسة وخصومها ونتائجها والتدفقات النقدية الحالية والمستقبلية التي تساعد لا محالة في بناء التقديرات تساعد على تحديد الوضع المالي للمكلف، وتتضمن معلومات تعبر عن الذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة والتي على أساسها يتم تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة الاستطلاعية

بعد تحليل اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة، سيتم في هذه المرحلة اختبار فرضيات الدراسة الاستطلاعية بالاعتماد على اختبار (t) للعينة البسيطة (One Sample test)؛ حيث أن الهدف من هذا الاختبار هو المقارنة بين المتوسطات والتأكد من وجود أوعدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية؛ وهذا لرفض أوقبول فرضيات الدراسة. وفيما يلي شرحا لهذا الاختبار:

- قبول الفرضية إذا كان Sig < 0.05، وقيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T المجدولة عند مستوى الدلالة 0,05، وهنا نجد حالتين:
  - ✓ T موجبة : أي أن الفرضية محققة .
  - ✓ T سالبة : يعني أن الفرضية غير محققة.
- إذا كان Sig >0.05، وقيمة T المحسوبة أقل من قيمة T المجدولة عند مستوى الدلالة 0,05 والمتوسط الحسابي يساوي أوقريب من المتوسط الفرضي 3؛ أي الفرضية محققة جزئيا بمعنى أنه توجد بعض البنود محققة والبعض الآخر غير محققة، أوأن كل البنود قريبة من المتوسط الفرضي 3 محايد.

1. اختبار الفرضية الأولى:

H_0: "**لا تتوفر البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية على الشروط والمتطلبات الضرورية لتطبيق بدائل القياس المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي**".

ولقد تم استخدام اختبار T للعينة البسيطة (One Sample test)، المستعمل لدراسة البيانات الإحصائية في حالة عينة واحدة مع توفر شرط اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، وهو ما يوضحه الجدول رقم (7.4).

الجدول رقم (7.4): نتائج اختبار الفرضية الأولى.

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T (One-SampleTest)			نتيجة اختبار الفرضية
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية DF	قيمة الدلالة	
المحور الأول	2,55	0,72	-7,34	143	0,000	الفرضية غير محققة
T الجدولية= 1.96 المتوسط الفرضي= 3 درجة الحرية= 144-1 مستوى الدلالة= 0.05						

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

من خلال نتائج الجدول أعلاه يتضح أن قيمة الدلالة (Sig) أقل من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، كما أن قيمة T المحسوبة (-7,34) وهي أكبر من T الجدولية (1,96) ولكن سالبة والمتوسطي الحسابي للمحور يساوي 2,55 وهو أقل من المتوسط الفرضي 3، وعليه وحسب أفراد عينة الدراسة فإن البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية لا تتوفر المقومات القانونية والاقتصادية التي تسمح بتطبيق بدائل القياس المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛ وهذا راجع إلى العديد من المشاكل والتحديات في بيئة الأعمال الجزائرية (معوقات المتعلقة بالسوق المالي، معوقات المتعلقة بالقوانين والتشريعات، معوقات المتعلقة بالمهنيين). والجدير بالذكر أن المعوقات المتعلقة بالبيئة المحاسبية تعتبر من أصعب التحديات وأكثرها تعقيدا وتفرعا وليس من السهولة مواجهتها ومعالجتها والتحكم فيها خصوصا على المدى القريب. وعليه فإن البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية لا تتوفر على أرضية مناسبة وملائمة لتطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2. اختبار الفرضية الثانية:

H_0: "**لا تسهم المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي في تحسين عمل المراجع الجبائي**".

ولقد تم استخدام اختبار T للعينة البسيطة (One Sample test) المستعمل لدراسة البيانات الإحصائية في حالة عينة واحدة مع توفر شرط اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، وهو ما يوضحه الجدول رقم (8.4).

الجدول رقم (8.4): نتائج اختبار الفرضية الثانية.

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T (One-SampleTest)			نتيجة اختبار الفرضية
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية DF	قيمة الدلالة	
المحور الثاني	3,60	0,64	11,17	143	0,000	**الفرضية محققة**
T الجدولية= 1.96 المتوسط الفرضي= 3 درجة الحرية= 144-1 مستوى الدلالة= 0.05						

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

من خلال نتائج الجدول أعلاه يتضح أن قيمة الدلالة (Sig) أقل من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، كما أن قيمة T المحسوبة (11,17) وهي أكبر من T الجدولية (1,96) وموجبة والمتوسط الحسابي للمحور يساوي 3,60 وهو أكبر من المتوسط الفرضي 3. وعليه وحسب أفراد عينة الدراسة فإن المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية والمعدة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي تسهم في تحسين عمل المراجع الجبائي –حيث يدرك أفراد عينة الدراسة أهمية القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي في تسهيل وتحسين عمل المراجع الجبائي– وذلك بشرط اقتناع الإدارة الجبائية بالقوائم المالية التي يقدمها المكلف؛ إذ أن النظام المحاسبي المالي (SCF) ينتج قوائم مالية ملائمة وذات مصداقية وقابلة للمقارنة تساعد مستخدميها بالحكم على نتائج أعمال الفترة محل التحاسب الضريبي، كما توفر معلومات حول أصول المؤسسة ونتائجها، والتدفقات النقدية الحالية والمستقبلية التي تساعد لا محالة في بناء تقديرات تساعد على تحديد الوضع المالي للمكلف.

المبحث الثالث: تقديم منهجية الدراسة وفق النمذجة بالمعادلات الهيكلية (SEM)

يتضمن هذا المبحث مدخل للإطار النظري لمنهجية النمذجة بالمعدلات الهيكلية بصفة عامة، والنمذجة بالمعدلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى بصفة خاصة.

المطلب الأول: الإطار النظري لمنهجية النمذجة بالمعدلات الهيكلية

تمثل منهجية النمذجة بالمعادلات الهيكلية الأسلوب الأحدث في بحوث التربية وعلم النفس والاقتصاد والطب وغيرها من حقول المعرفة الاجتماعية والإنسانية وهو الأكثر ملاءمة لها، حيث توصف النمذجة بالمعادلة الهيكلية (Structuel Equation Modling SEM) بكونها الأقرب إلى النمذجة الرياضية القائمة على التحليل الإحصائي للبيانات، تمكن من اختبار نماذج القياس وأدواته التي تتضمن مجموعة من المؤشرات المقاسة كميا عن طريق مجموعة من الأساليب الإحصائية المتطورة القائمة على أساس التحليل العاملي التوكيدي (CFA)، لاختيار الصدق البنائي لأدوات القياس التي تتضمنها النماذج النظرية؛ حيث يكون لكل ظاهرة (متغيرة) نموذجا مستقلا لقياسه، وتتم عملية تحديد علاقات التأثير والتأثر بين المتغيرات المتعددة وصولا إلى تفسير يحاكي واقع الظاهرة أوالمشكلة محل الدراسة.

الفرع الأول: مفهوم النمدجة بالمعادلات الهيكلية:

تعددت تعريفات النمذجة بالمعدلات الهيكلية في الأدبيات العلمية ومن أبرز هذه التعاريف أنها: "عبارة عن مدخل يستخدم لتقدير وتحليل واختبار النماذج التي تحدد العلاقات بين المتغيرات". وتعرف أيضا بأنها: "منهجية أو طريقة بحثية تستخدم لتقدير وتحليل واختبار النماذج التي تحدد العلاقات بين المتغيرات". كما يمثل نموذج المعادلة الهيكلية في نمط (Pattern) مفترض للعلاقات الخطية المباشرة وغير المباشرة بين مجموعة من المتغيرات الكامنة والمشاهدة. وهو نموذج المسار الكامل للعلاقة بين مجموعة من المتغيرات يمكن وصفه أوتمثيله في شكل رسم بياني (Path Diagram).

فالنمذجة بالمعادلات الهيكلية تعد إطارا تحليليا عاما لأنماط من النماذج مثل نماذج تحليل المسار، وتحليل الانحدار المتعدد، والتحليل العاملي التوكيدي (CFA)، ويعتبر نموذج المعادلة الهيكلية امتداد للنموذج الخطي العام الذي يعد الانحدار المتعدد جزء منه، وبمعنى أوسع تمثل نماذج المعادلة الهيكلية ترجمات لسلسلة من علاقات السبب والنتيجة المفترضة بين مجموعة من المتغيرات، والذي يسمح بتحميل مجموعة من معادلات الانحدار بصورة متزامنة ومتكاملة أين تتحدد العلاقات بين المتغيرات بصورة أشمل وأوضح عبر اختبار الفروض الموضوعة لتفسير العلاقات بين المتغيرات الكامنة (غير المشاهدة) والمتغيرات المقاسة (المشاهدة).[1]

كما أضحت النمذجة بالمعادلات الهيكلية الأسلوب الأحدث لاختبار النماذج الافتراضية للظواهر السلوكية، ولبناء النظرية الممثلة بالعوامل والمتغيرات التي يمكن قياسها بصورة غير مباشرة عن طريق مجموعة من المؤشرات الدالة عليها (متغيرات كامنة)، لتمثل بذلك منهجية النمذجة نظاما متعدد المراحل:[2]

- تحليل المسار (Path Analysis).
- التحليل العاملي التوكيدي (Confermatory Factoriel Analysis).
- تحليل الانحدار المتعدد (Multiple regression analysis).
- النموذج المتكامل (Integrated model).

بالإضافة إلى أن نموذج المعادلات الهيكلية (Model Equation Structurel) يسمح بتوضيح العلاقات الخطية المباشرة وغير المباشرة بين مجموعة المتغيرات الكامنة والمشاهدة.

---

[1] المهدي ياسر فتحي الهنداوي: **منهجية النمذجة بالمعادلة البنائية وتطبيقاتها في بحوث الإدارة التعليمية**، مجلة التربية والتنمية، العدد 15 (40)، 2007، ص:11.

[2] عبد الله صحراوي، عبد الحكيم بوصلب: **النمذجة البنائية (SEM) ومعالجة صدق المقاييس في البحوث النفسية والتربوية نموذج البناء العاملي لعلاقات كفاءات التسيير الإداري بالمؤسسة التعليمية**، مجلة العلوم النفسية والتربوية، العدد (2)3، 2016، ص: 67.

الفرع الثاني: أنواع وأهداف النمدجة بالمعادلات الهيكلية:

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى أنواع النمذجة بالمعدلات الهيكلية والأهداف التي تقوم عليها.

1. أنواع النمدجة بالمعادلات الهيكلية:

نمذجة المعادلات الهيكلية هي الجيل الثاني من منهجية تحليل البيانات المتعددة المتغيرات. ينطوي التحليل المتعدد المتغيرات على تطبيق المناهج الإحصائية التي تحلل في وقت واحد متغيرات متعددة تمثل عادة القياسات المرتبطة بالأفراد أوالشركات أوالأحداث أوالأنشطة أوالحالات أومايشابهها، تستعمل نمذجة المعادلات الهيكلية إما لاستكشاف النظرية أوتوكيدها؛ حيث تعتمد النمذجة الاستكشافية على تطوير النظرية، بينما تقوم النمذجة التوكيدية بتوكيد النظرية وإثباتها أورفضها. هناك نوعان من نمذجة المعادلات الهيكلية أحدهما هي النمذجة القائمة على التغاير المشترك، وثانيهما هي النمذجة القائمة على التباين. يستعمل النوع الأول (CB-SEM) لتأكيد النظريات أورفضها، بينما يستعمل النوع الثاني (PLS-SEM) أساسا في البحوث الاستكشافية وتطوير النظريات. وعليه هنالك نوعان من نمذجة المعادلات الهيكلية وهما [1]:

1-1. نمذجة المعادلات الهيكلية بالتغاير المشترك (Covariance Based-SEM):

تستخدم النمذجة القائمة على التغاير المشترك أساسا للتأكد (أورفض) نظريات البحث؛ وهي مجموعة من العلاقات المنهجية بين عدة متغيرات يمكن اختبارها عمليا، وذلك من خلال تحديد مدى قدرة النموذج النظري المقترح في الدراسة على تقدير مصفوفة التغاير لمجموعة بيانات العينة.

2-1. نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية (Partial Least Squares-SEM):

يستخدم نموذج المعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى الجزئية أساسا لتطوير النظريات في البحوث الاستكشافية، وذلك من خلال التركيز على شرح التغاير في المتغيرات التابعة عند فحص نموذج البحث.

2. أهداف البحث بنمذجة المعادلات الهيكلية: تتمثل أهم أهداف استخدام النمذجة (SEM) فيما يلي[2]:

- التحقق من البنية المقترحة لنظام الظاهرة المدروسة كما تم تصوره بأبعاده المختلفة، والكشف عن العلاقات فيما بينها أوبينها وبين بقية الظواهر.
- التحقق من صدق البنية المكونة لعناصر الموضوع كما تم تصورها.
- دراسة العلاقات والارتباطات بين مكونات الظاهرة بينها وبين بقية الظواهر المرتبطة بها.
- اختبار مجموعة من العلاقات البينية لمجموعة من المتغيرات المستقلة والتابعة من خلال معامل المسار المعياري المباشر، إضافة إلى اختبار العلاقات المعيارية غير المباشرة بوجود المتغير الوسيط.

---

[1] جوزيف هار وآخرون: **الأساس في نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية**، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

[2] عبد الله صحراوي، عبد الحكيم بوصلب: **النمذجة البنائية (SEM) ومعالجة صدق المقاييس في البحوث النفسية والتربوية نموذج البناء العاملي لعلاقات كفاءات التسيير الإداري بالمؤسسة التعليمية**، مرجع سبق ذكره، ص:68.

ويكمن الهدف الأساسي من النمذجة بالمعدلات الهيكلية في تحديد مدى مطابقة النموذج النظري للبيانات الميدانية؛ أي المدى الذي يتم فيه تأكيد النموذج النظري بواسطة بيانات العينة، فمن الممكن بعد ذلك افتراض نماذج النظرية الأكثر تعقيدا، أما إذا لم تدعم البيانات النموذج النظري فمن الممكن بعد ذلك افتراض نماذج نظرية أخرى واختبارها.[1]

المطلب الثاني: مدخل إلى نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM)

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى أسباب استعمال النمذجة بالمعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية وخصائصها والمتغيرات التي تقوم عليها، كما سندرج تعريف بالبرنامج المستخدم في الدراسة والمتمثل في (SmartPLS3).

الفرع الأول: خصائص وأسباب استعمال النمذجة بالمعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية

سنتناول في هذا الفرع تعريف النمذجة بالمعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية وأسباب استعمالها والمتغيرات التي تقوم عليها.

1. المفاهيم الأساسية لنمذجة المعادلات الهيكلية القائمة على نمذجة المربعات الصغرى الجزئية: تقوم هذه المنهجية على نماذج المسار؛ وتتمثل نماذج المسار في مخططات بيانية مستخدمة لعرض الفرضيات وعلاقات المتغيرات المراد اختبارها عند تطبيق نمذجة المعادلات الهيكلية. وتتكون (PLS-SEM) من أربعة عناصر أساسية وهي المباني، المتغيرات المقاسة، العلاقات بين المتغيرات، خطأ القياس.

فالمباني هي المتغيرات الكامنة التي لا يتم قياسها مباشرة وتسمى أحيانا المتغيرات غير الملحوظة وهي الممثلة في نماذج المسار بواسطة الدوائر أوالأشكال البيضاوية. أما المتغيرات المقاسة فهي التي تقاس بواسطتها البيانات المباشرة ويشار إليها عموما بالمؤشرات أوالمتغيرات الواضحة، وتمثل في نماذج المسار بواسطة المستطيلات. تمثل الفرضيات في نماذج المسار بواسطة العلاقات وتكون في نماذج المسار ممثلة بيانيا بأسهم أحادية الرأس ما يشير إلى العلاقة التنبئية السببية. ويمثل خطأ القياس التباين غير المفسر عندما تقدر نماذج المسارات، وهو مرتبط بالمباني الخارجية التي تكون مؤشراتها مقاسة بطريقة عاكسة، خلافا للمباني الخارجية والمؤشرات التكوينية؛ حيث ليس لها خطأ قياس.

ونميز في نماذج المسار بين النموذج الهيكلي الداخلي ونماذج القياس الخارجية، كما للنظرية دور مهم في تطوير النماذج الهيكلية؛ وهي مجموعة من فرضيات المتصلة بشكل منهجي وضعت اتباعا للمنهج العلمي ويمكن استخدامها لشرح النتائج والتنبؤ بها. تحدد نظرية القياس كيفية نمذجة المتغيرات الكامنة غير الملحوظة والتي نسميها بالمباني؛ حيث يمكن نمذجتها إما عاكسة أو تكوينية. تظهر نظرية الهيكل كيفية ارتباط المتغيرات الكامنة غير الملحوظة فيما بينها وتصنف المتغيرات الكامنة بإعتبارها إما داخلية المنشأ أوخارجية المنشأ.

---

[1] المهدي ياسر فتحي الهنداوي: **منهجية النمذجة بالمعادلة البنائية وتطبيقاتها في بحوث الإدارة التعليمية**، مرجع سبق ذكره، ص:7.

2. أسباب استعمال النمذجة بالمعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية: بصفة عامة يتم استخدام النمذجة بالمعادلات الهيكلية لفحص صدق بناء المؤشرات والمتغيرات من خلال استخراج معاملات التشبع ونسب التباين المفسرة، ومعاملات الثبات للمتغيرات موضع الدراسة، بالإضافة إلى[1]:

- تقدير النماذج المعقدة التي تحتوي على المتغيرات والمؤشرات وعلاقات النموذج الهيكلية للحصول على التقارب.
- تحليل بيانات الأبحاث واختبار الفرضيات التي تفحص العلاقات بين المتغيرات.
- التعامل مع العينات بأحجام صغيرة؛ حيث تمتاز (PLS-SEM) بهذه الخاصية وبالتالي يتعامل الباحث مع العينات الصغيرة ولكنها ممثلة للمجتمع.
- التركيز على التنبؤ؛ حيث أن لا تحديدية العامل الموجودة في النمذجة (SEM-CB) تجعلها غير صالحة للتنبؤ.
- التركيز على اكتشاف العلاقات الجديدة تبدأ من نموذج مفترض يحتوي على دعم نظري جيد.
- إمكانية دراسة تأثير المتغير الوسيط بين المتغيرات التابعة والمستقلة في نموذج الدراسة.
- إمكانية تعديل النموذج المفترض وفقا للحاجة العلمية لذلك.

والجدول التالي يوضح الخصائص الأساسية لنمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM).

الجدول رقم (9.4): الخصائص الأساسية (PLS-SEM).

العنصر	الخصائص
حجم العينة	▪ عادة ما يمكن الحصول على القوة الإحصائية المعتبرة بعينة ذات الحجم الصغير. ▪ العينات ذات الأحجام الكبيرة تزيد في دقة تقديرات النمذجة (كالاتساق).
توزيع البيانات	▪ لا نحتاج إلى افتراضات توزيع البيانات لأن نمذجة المعادلات الهيكلية القائم على المربعات الصغرى الجزئية هي طريقة غير معلمية.
سلم القياس	يعمل مع البيانات القياسية، وشبه القياسية (الترتيبية- الرتبية).
العلاقات بين المباني وبين مؤشراتها	▪ يعالج المباني متعددة العناصر أوأحادية العنصر. ▪ يقبل بإدراج المتغيرات العاكسة أوالمتغيرات التكوينية بسهولة في نماذج القياس.
تعقيد النموذج	▪ يعالج النماذج المعقدة بعدة متغيرات وعلاقات بينهما.

المصدر: جوزيف هار وآخرون، الأساس في نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية، ص:43.

[1] جوزيف هار وآخرون: **الأساس في نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية**، مرجع سبق ذكره: ص:47.

الفرع الثاني: نمذجة المعادلات الهيكلية باستخدام برنامج (Smart PLS3).

سيتم التطرق في هذا الفرع إلى التعريف بالبرنامج المستخدم في الدراسة والإجراءات المنهجية المتبعة في استخدام هذا البرنامج.

1. تعريف برنامج (Smart PLS3):

هو برنامج إحصائي يسمح بدراسة العلاقات بين كتل من المتغيرات على نفس المتغير، تم تصنيفه من طرف الأخصائيين في إطار نمذجة العلاقات الهيكلية على المتغيرات الكامنة، يستند هذا النموذج على مبادئ الانحدارات المتكررة تربط بين المتغيرات الكامنة (variables latentes) مع قياساتها المتمثلة في المتغيرات الظاهرة (variables manifestes)، ويستوعب هذا النموذج عدد كبير من المتغيرات التفسيرية، كما أنه يقيم العلاقة السببية بين مجموعة المتغيرات أوالمباني؛ حيث يعتبر أحد البرامج البارزة في مجال التحليل الاحصائي والذي يعتمد على تقنية النمذجة بالمعادلات الهيكلية وباستخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية (PIs)، ويمكن استخدام البرنامج في البحوث التجريبية لتحليل البيانات التي تم جمعها، واختبار فرضيات العلاقات المتعددة في نفس الوقت. وطور هذا البرنامج من طرف (Will & Wende)، واكتسب شعبية منذ إطلاقه في عام 2005، ليس فقط لأنه متاح بحرية للأكاديميين والباحثين، ولكن أيضا لأنه يحتوي على واجهة سهلة الاستخدام بالإضافة إلى ميزات التقارير المتقدمة.[1]

2. الخطوات المنهجية لتطبيق برنامج (Smart PLS3):

بعد عملية تحديد النموذج القياسي والهيكلي للدراسة وجمع البيانات باستخدام أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، تبدأ مرحلة أخرى من مراحل الدراسة الميدانية، والمتمثلة في تقييم موثوقية وصلاحية النموذج القياس للدراسة من خلال تقييم الموثوقية (Reliability)، باستخدام اختبار (Cronbach Alpha)، ومعيار الموثوقية المركبة (Composite Reliability)، ثم بعد ذلك تحليل الصدق التقاربي (Convergent validity) من خلال قياس التشبعات (Factor Loading) ومعيار متوسط التباين المفسر (Average Variance Extracted)، وكمرحلة ثانية يتم التحقق من الصدق التمايزي لنموذج القياس باستخدام معيار (Fornell and Larcker) ومعيار (Heterotrait-Monotrait Ratio)، ومعيار التحميلات المتقاطعة (Cross Loadings).[2]

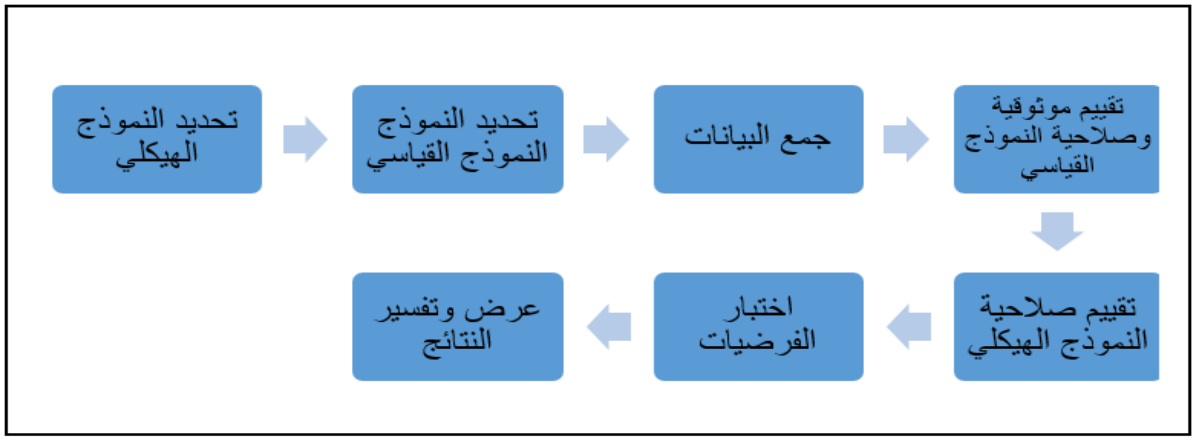
---

[1] Ken Kwong-Kay Wong **,Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) Techniques Using SmartPLS**, Marketing Bulletin ,2013 ,24.

[2] Joseph F. Hair, and al, **Estimation issues with PLS and CBSEM: Where the bias lies!**, Journal of Business Research, 2016,p 10.

وبعد أن يتم التحقق من أن البيانات الخاصة بالدراسة موثوقة وصالحة (استنادا إلى معايير المذكورة)، يمكن للباحث بعد ذلك تقييم صلاحية النموذج الهيكلي؛ وذلك باستخدام مجموعة من المعايير الأساسية والمتمثلة أساسا في تقييم ملاءمة معاملات المسار (Path Coefficients) ومعامل التفسير (R^2)، بالإضافة إلى حجم التأثير (f^2). وأخيرا يتم التعامل مع أثار الوسائط التي أصبح تحليلها معيارا في البحث (PLS-SEM). وبناءا على مخرجات البرنامج، يفسر الباحث النتائج التي توصل إليها ويستخلص الاستنتاجات النهائية. والشكل التالي يبين خطوات تطبيق منهجية النمذجة بالمعادلات الهيكلية.

الشكل رقم (3.4): خطوات تطبيق النمذجة بالمعادلات الهيكلية باستخدام برنامج (Smart PLS3).



المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على دراسة (Hair et al, 2016)

3. متغيرات النمذجة بالمعادلات الهيكلية:

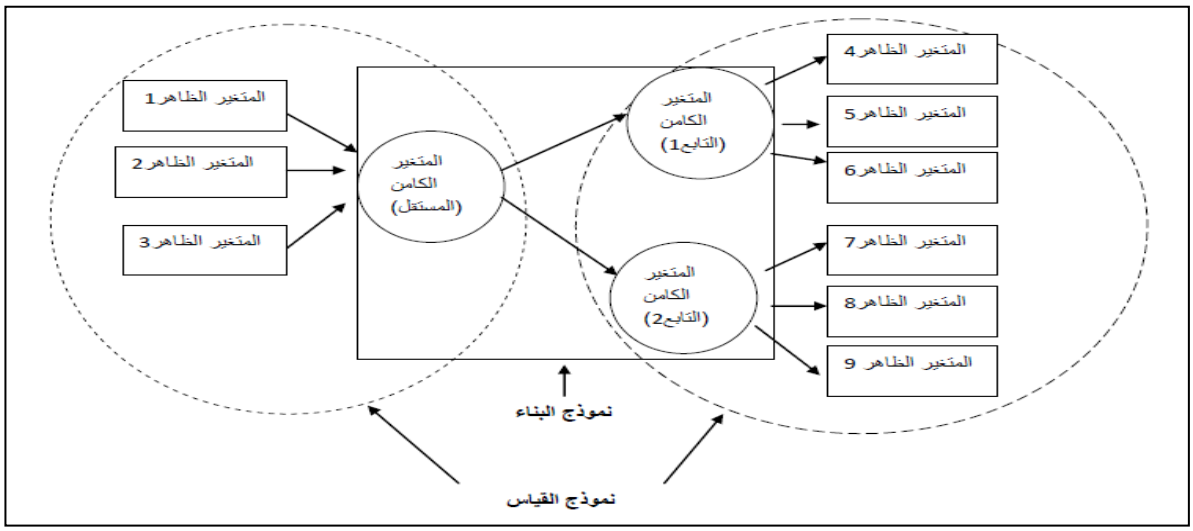
تتمثل متغيرات النمذجة بالمعادلات الهيكلية في المتغيرات الظاهرة (المؤشرات) والكامنة (المتغيرات) كما يلي:

3-1. المتغيرات الظاهرة (Manifest Variables): هي مجموعة من المتغيرات التي تستخدم لتحديد أوالاستدلال على البنية أوالمتغير الكامن، وهي المتغيرات التي يمكن قياسها؛ حيث تتمثل المتغيرات الظاهرة في المؤشرات (Indicators) الخارجية للمتغيرات الكامنة، ويطلق عليها عدة مسميات مثل المتغيرات المشاهدة أوالملاحظة (observed) أوالمقاسة (Measurable).

3-2. المتغيرات الكامنة (Latent Variables): هي المتغيرات (Constructs) النظرية أوالافتراضية لا يمكن ملاحظتها بصورة مباشرة. أوهي المتغيرات غير المقاسة (Unmeasured) أوالعوامل أوالمتغيرات غير المشاهدة أوالمباني الافتراضية. بمعنى آخر هي المتغيرات التي لا يتم مشاهدتها أوقياسها مباشرة ولكن يمكن ملاحظتها وقياسها بشكل غير مباشر؛ حيث يستدل عليها بواسطة مجموعة من المؤشرات التي يتم إعدادها لقياسها باستخدام الاختبارات والاستبيانات وغيرها من أدوات جمع البيانات. وعليه فإن المتغيرات الكامنة هي مباني أوتكوينات (Constructs) غير مشاهدة أو غير ملاحظة (Unobserved) فهي بمثابة التكوينات الفرضية (Hypothetical Constructs) أوالعوامل (Factors) التي يستدل عليها من مؤشراتها الخارجية الظاهرة.

وتنقسم المتغيرات الكامنة إلى نوعين، المتغيرات الكامنة الخارجية (exogenous latent variables)، وهي المباني التي تفسر التركيبات الأخرى في النموذج، والمتغيرات الكامنة الداخلية (endogenous latent variables) وهي تلك المباني التي يتم تفسيرها ضمن النموذج. يمكن توضيح أنواع المتغيرات وفق نمذجة (SEM) من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (4-4): أنواع المتغيرات وفق نمذجة (SEM).



المصدر: بن أحمد آسية، **أثر المرونة الاستراتيجية على جودة فاعلية الأداء وتنافسية المؤسسة – دراسة تطبيقية على شركة الاتصالات موبيليس**، جامعة الجيلالي اليابس سيدي بلعباس، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، 2017، ص:212.

المبحث الرابع: عرض وتحليل نتائج الدراسة الاستكشافية

بعد التعرف في المبحث السابق على النمذجة بالمعدلات الهيكلية من خلال عرض مختلف المفاهيم التي تخص هذه المنهجية، سيتم التطرق في هذا المبحث إلى الجزء الثاني من الدراسة الميدانية والمتمثل في الدراسة الاستكشافية؛ وذلك من خلال تحليل وتقييم النموذج العام للدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي (Smart PLS3)؛ حيث يتم تقييم موثوقية وصلاحية النموذج القياس للدراسة تليها مرحلة تقييم صلاحية النموذج الهيكلي، وبناءا على مخرجات البرنامج يفسر الباحث النتائج التي توصل إليها ويستخلص الاستنتاجات النهائية.

المطلب الأول: تحليل وتقييم النموذج العام للدراسة

سنتناول في هذا المطلب مراحل تحليل نموذج الدراسة وفق النمذجة بالمعادلات الهيكلية كمرحلة أولى، تم بعد ذلك يتم تحليل وتقييم النموذج العام للدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي (Smart PLS3) لتقييم صدق وصلاحية نموذج الدراسة.

الفرع الأول: مراحل تحليل نموذج الدراسة وفق النمذجة بالمعادلات الهيكلية

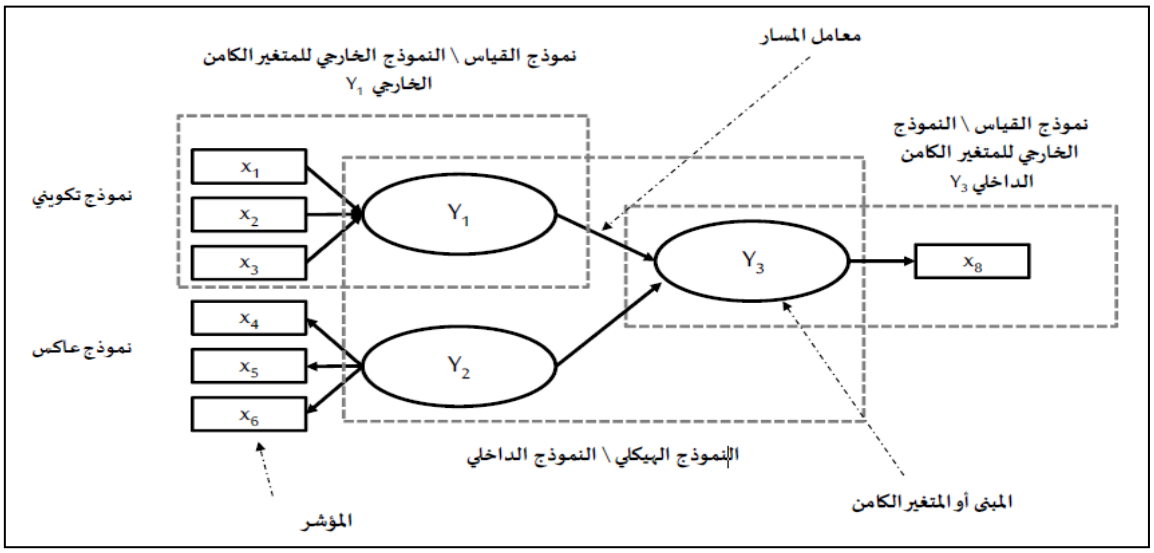
سندرج في هذا الفرع المرحلة الأكثر تعقيد والمتمثلة في تحليل نموذج المسار؛ وتعرف نماذج المسار (path models) على أنها: "مخططات بيانية تستخدم لعرض الفرضيات والعلاقات بين المتغيرات المراد فحصها عند استعمال نمذجة المعادلات الهيكلية".[1]

وبناءًا على المراحل الأساسية للتحليل الإحصائي من خلال النمذجة بالمعادلات الهيكلية سيتم تحليل البيانات باستخدام نموذج المسار (path models) على مرحلتين أساسيتين لكي يتم التأكد أولا من أن البيانات التي تم جمعها قد اجتازت معايير النموذج القياسي (Measurement Model)، وثانيا يتم تقييم النموذج الهيكلي (Structural Model)؛ وذلك من أجل التحقق من صدق صلاحية النموذج المقترح، وعليه تتمثل مراحل في:

1. **تحليل النموذج القياسي (Measurement Model)**: وهو ذلك الجزء من نموذج المعادلة الهيكلية، والذي يتعامل مع متغيرات الدراسة ومؤشراتها؛ حيث يحدد العلاقات بين المتغيرات المشاهدة (المؤشرات) والمتغيرات غير المشاهدة (الكامنة)، كما أنه أيضا يصف صدق وثبات المتغيرات المشاهدة.
2. **تحليل النموذج الهيكلي (Structural Model)**: وهو النموذج الداخلي الذي يوضح العلاقات السببية الموجودة بين متغيرات الدراسة (المباني)؛ حيث أنه يوضح طبيعة العلاقة بين العوامل المستقلة والتابعة، وكذلك يبين نسبة الأثر ومعامل التفسير لكل من العوامل المستقلة في العامل التابع. ومن خلال نتائج النموذج الهيكلي يمكن توضيح نتائج فرضيات الدراسة وقيمة العلاقات وإشارتها (موجبة أوسالبة). والشكل التالي يوضح مكونات النموذج العام وفق نموذجة المعادلات الهيكلية (PLS-SEM).

[1] جوزيف هار وآخرون: **الأساس في نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية**، مرجع سبق ذكره، ص:23.

الشكل رقم (4–5): مكونات النموذج العام للدراسة



المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على جوزيف هار وآخرون، الأساس في (PLS - SEM)، ص: 23

تسمى المتغيرات التي لا يتم قياسها مباشرة بالمباني. تمثل المباني (constructs) في نماذج المسارات بواسطة دوائر أواشكال بيضاوية (من Y1 إلى Y3) أوالمؤشرات (indicators) وتسمى أيضا العناصر (items) أوالمتغيرات الواضحة (variables manifest) فهي المتغيرات الوكيلة المقاسة مباشرة بالبيانات، وتمثل في نماذج المسارات بواسطة مستطيلات (من x1 إلى x8). أما العلاقات بين المباني ومؤشراتها فتمثل بواسطة أسهم تكون دائما في نمذجة المعادلات الهيكلية برأس واحد باعتبارها تمثل علاقة ذات اتجاه واحد، وكل سهم من هذه الأسهم يعبر عن العلاقة التنبئية السببية تكون مدعمة مسبقا بالدراسات السابقة والنظريات العلمية المتينة.

الفرع الثاني: تحليل نموذج الدراسة

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تحليل النموذج القياسي والنموذج الهيكلي للدراسة؛ وذلك باستخدام مجموعة من الاختبارات المتعلقة بالنمدجة بالمعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى الجزئية باستخدام برنامج (PLS3 SMART).

أولا: تحليل النموذج القياسي (Measurement Model)

يتم اختبار نموذج القياس للحكم على مدى صلاحيته؛ وذلك باستخدام التحليل العاملي والذي بدوره ينقسم إلى مرحلتين:

1. المرحلة الأولى: تقييم الموثوقية (Reliability)

ويتمثل دور هذا المقياس في تقييم مدى التوافق والاتساق في نتائج الاستبانة إذا طبقت أكثر من مرة في ظروف مماثلة، وبعبارة أخرى تشير إلى استقرار نتائج القياس أوالقدرة على قياس المطلوب تحث عدة ظروف، ويتم استخدام اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس ثبات أداة الدراسة ومقدار الاتساق الداخلي لها، ويدل ارتفاع قيمته على ارتفاع درجة الثبات حيث تتراوح قيمته بين الواحد والصفر، وتكون قيمة الاختبار مقبولة إذا كانت أكبر من 0.6 ولكن هذا المقياس غير كافي في النمذجة بالمعادلات الهيكلية، لذا يجب الاعتماد على مقياس آخر وهو الموثوقية المركبة (Composite Reliability CR) ويشترط أن يكون أكبر من 0.7.

1-1. موثوقية الاتساق الداخلي باستخدام معامل (Cronbach Alpha): قام الباحث بإجراء اختبار مدى الاتساق الداخلي لفقرات المقياس بحساب معامل الثبات (Cronbach Alpha)، وهو يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس، وبلغ متوسط معامل ألفا كرونباخ لجميع أسئلة الاستبانة 0.7؛ أي 70% وهي نسبة ثبات مقبولة حسب (Nunnally, 1978)، أما معامل ثبات أسئلة كل بعد فهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (10.4): معامل الثبات (بطريقة ألفا كرونباخ).

المتغير	المعامل (Cronbach's Alpha)
التكلفة التاريخية	0,606
القيمة العادلة	0,831
الخصائص النوعية	0,706
الوعاء الضريبي	0,694

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

يتضح من نتائج الجدول رقم (10.4) أن أبعاد الدراسة تتوفر فيها خاصية الثبات؛ حيث تتراوح قيمة معامل ألفا كرونباخ بين 0.6 و0.8، وكما ذكرنا سابقا يشترط أن تكون قيمة المعامل مقبولة إذا كانت أكبر من 0.6، ويستحسن ألا يقارب هذا المعامل قيمة الواحد.

2-1. موثوقية الاتساق الداخلي باستخدام معامل الموثوقية المركبة (Composite Reliability): يقيس معيار الموثوقية المركبة مجموع أحمال العامل المتغير الكامنة بالنسبة إلى مجموع أحمال العامل زائد تباين الخطأ، ويجب أن تكون قيمته 0.7 فما فوق بحسب (Hair Jr et al., 2016). ويمكن توضيح نتائج ثبات أبعاد الدراسة باستخدام مقياس الموثوقية المركبة (Composite Reliability) في الجدول رقم (11.4) والشكل رقم (6.4) التاليين:

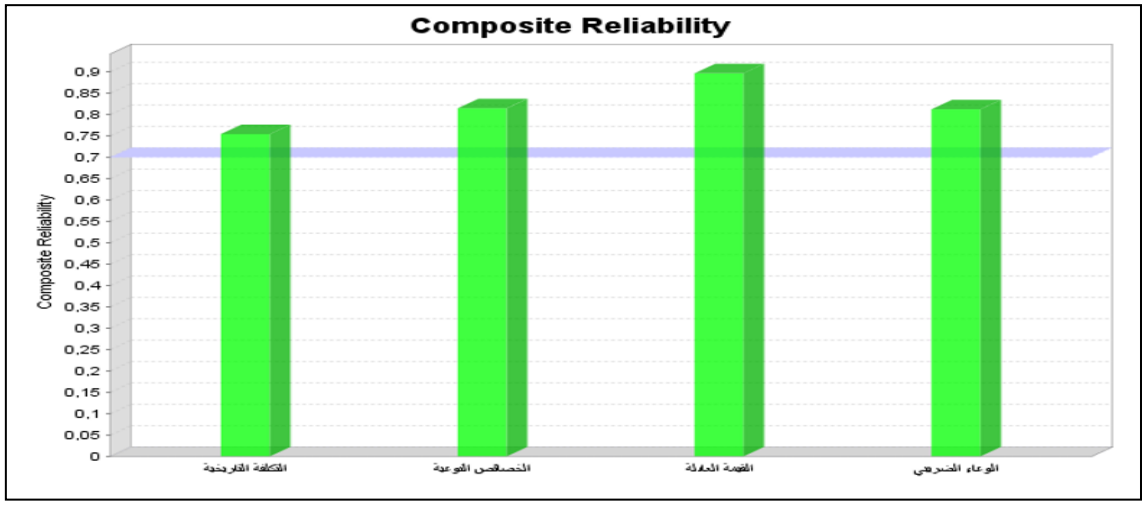
الجدول رقم (11.4) نتائج الموثوقية المركبة (CR).

المتغير	الموثوقية المركبة
التكلفة التاريخية	0,755
القيمة العادلة	0,897
الخصائص النوعية	0,815
الوعاء الضريبي	0,812

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

يتضح من نتائج الجدول أعلاه أن أبعاد الدراسة تتوفر فيها خاصية الثبات؛ حيث تتراوح قيمة معيار الموثوقية المركبة بين 0.7 و0.8، وكما ذكرنا سابقا يشترط أن تكون قيمة المعامل مقبولة إذا كانت أكبر من 0.7.

الشكل رقم (4-6): نتائج معيار الموثوقية المركبة (CR)



المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

تشير نتائج مقياس الموثوقة المركبة (CR) أن جميع القيم أكبر من 0.70 كما هو موضح في الشكل (4-6)، ونتيجة لما سبق فإن كلا من مقياس الموثوقية المركبة ومقياس ألفا كرونباخ قد تحقق؛ أي أن نتائج الاستبانة تتميز بالثبات إذا طبقت أكثر من مرة وفي ظروف مماثلة.

2. المرحلة الثانية: تقييم الصلاحية (Validity)

بعد التحقق من تباث أداة الدراسة، نتحقق في هذه المرحلة من صلاحية نموذج القياس؛ ويتمثل دور هذا المقياس في تقييم مدى قدرة أداة الدراسة على قياس المطلوب منها وتحقيق الغاية التي أنشئت من أجلها، حيث تضم هذه المرحلة مقياسين رئيسيين هما:

2-1. تحليل الصدق التقاربي (Convergent validity): يشير الصدق التقاربي إلى درجة اتساق العناصر المستخدمة لقياس مدى تقارب وتوافق المؤشرات مع بعضها البعض؛ أي أن مؤشرات القياس تقيس نفس الظاهرة، ووفقًا لما أشار إليه (Hair Jr, Hult, Ringle, and Sarstedt 2016) فإن تقدير الصدق التقاربي يتم من خلال معيارين وهما:

- معيار الصدق الداخلي من خلال قياس التشبعات (Factor Loading).
- معيار متوسط التباين المفسر (Average Variance Extracted AVE).

وفي الجدول رقم (12.4) يتضمن توضيحا للمعايير المعتمدة علمياً لقبول عناصر الصدق التقاربي:

جدول رقم: (12.4) معايير قبول عناصر الصدق التقاربي

المعايير	القيم المعتمدة
الصدق الداخلي أوموثوقية المؤشر	يجب أن تكون قيمة التشبعات (Factor loading) لكل الأسئلة أكبر من 0.707 بحسب (Hair Jr et al., 2016).
متوسط التباين المفسر (Average Variance Extracted)	يجب أن تكون قيم التباين المفسر(AVE) أكبر من 0.50 لتجسد نجاح جميع أسئلة العامل في قياسه وذلك بحسب (Hair Jr et al., 2016).

المصدر: إعداد الباحث.

2-1-1. الصدق الداخلي باستخدام التشبعات (Factor Loading): يتم تقييم الصدق الداخلي لنموذج الدراسة من خلال قياس تشبعات فقرات نموذج الدراسة (Factor loading)، والهدف من هذا المعيار هو قياس كم يفسر كل مؤشر المتغير التابع له؛ حيث تشير النتائج في جدول رقم (13.4) إلى قيم تشبعات العبارات (Factor loading) لجميع عوامل الدراسة.

الجدول رقم (13.4): نتائج تشبعات مؤشرات أبعاد نموذج الدراسة.

العامل	الرمز	العبارة	التشبعات
التكلفة التاريخية	02	تعد التكلفة التاريخية من أكثر أسس القياس استعمالا وهذا راجع لسهولة التقييم وفق هذه الأساس.	0,709
	03	تحد التكلفة التاريخية من الممارسات المحاسبية الخاطئة لأنها تقوم على قيم مؤيدة بمستندات.	0,791
	04	يعتبر القياس وفق التكلفة التاريخية الأساس الأكثر استعمالا في المجال الضريبي.	0,721
القيمة العادلة	05	يُعتبر نموذج إعادة التقييم وفق القيمة العادلة أكثر إفادة في القياس المحاسبي من نموذج التكلفة.	0,820
	06	يؤدي استخدام نموذج القيمة العادلة إلى إظهار القيم الحقيقية للأصول والخصوم.	0,879
	07	يساير استخدام نموذج القيمة العادلة الظروف الاقتصادية المعاصرة التي تعمل فيها المؤسسة	0,886
الخصائص النوعية	09	تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم الجبائية ملائمة وتؤثر في قرارات مستخدميها.	0,709
	11	تمتاز المعلومات المفصح عنها في القوائم الجبائية بالموضوعية ويمكن التحقق من صحتها.	0,708
	13	تمتاز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم الجبائية بالقابلية للمقارنة.	0,761
	14	تمتاز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم الجبائية بالقابلية القابلية للفهم.	0,752
الوعاء الضريبي	15	يعتمد تحديد الوعاء الضريبي السليم على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم الجبائية.	0,717
	16	تفيد المعلومات الواضحة وسهلة الفهم في تحديد الوعاء الضريبي السليم.	0,724
	17	تؤدي المعلومات الصحيحة المفصح عنها في القوائم الجبائية إلى زيادة الحصيلة الضريبية.	0,737
	18	تقديم المعلومات في الوقت المناسب يقلل من المنازعات والطعون على الضرائب المقدرة.	0,705

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

يتضح من نتائج الجدول أعلاه أن كل فقرات نموذج الدراسة يتوفر فيها الصدق الداخلي؛ حيث أنه تتراوح قيمة تشبعات مؤشرات الدراسة بين 0.7 و0.8، وتدل هذه القيم على الصدق الداخلي لفقرات الاستبيان، ويشترط كما ذكرنا سابقا أن تكون قيمة المقياس مقبولة إذا كانت أكبر من 0.707.

2-1-2. متوسط التباين المفسر (Average Variance Extracted AVE):

يعتبر مقياس متوسط التباين المفسر (AVE) من أشهر المقاييس الشائعة لإثبات صحة التقارب على مستوى النموذج القياسي. ويعرف هذا المقياس بأنه: "القيمة المتوسطة الكبرى للتحملات المربعة للمؤشرات المرتبطة بالعامل"؛ أي مجموع التحميلات المربعة مقسوماً على عدد المؤشرات. وباستخدام المنطق نفسه المستخدم في المؤشرات الفردية تشير القيمة (AVE) البالغة 0.50 أوأكثر إلى المبنى (العامل) يفسر في المتوسط أكثر من نصف التباين في مؤشراته. وعلى النقيض من ذلك تشير القيمة (AVE) التي تقل عن 0.50 إلى أنه لا يزال هناك تباين أكبر في خطأ العناصر بدلا من التباين المفسر في المبنى. وفيما يتعلق بنتائج متوسط التباين المفسر (AVE) للدراسة الحالية فهي موضحة في الجدول رقم (14.4) والشكل رقم (7.4) التاليين:

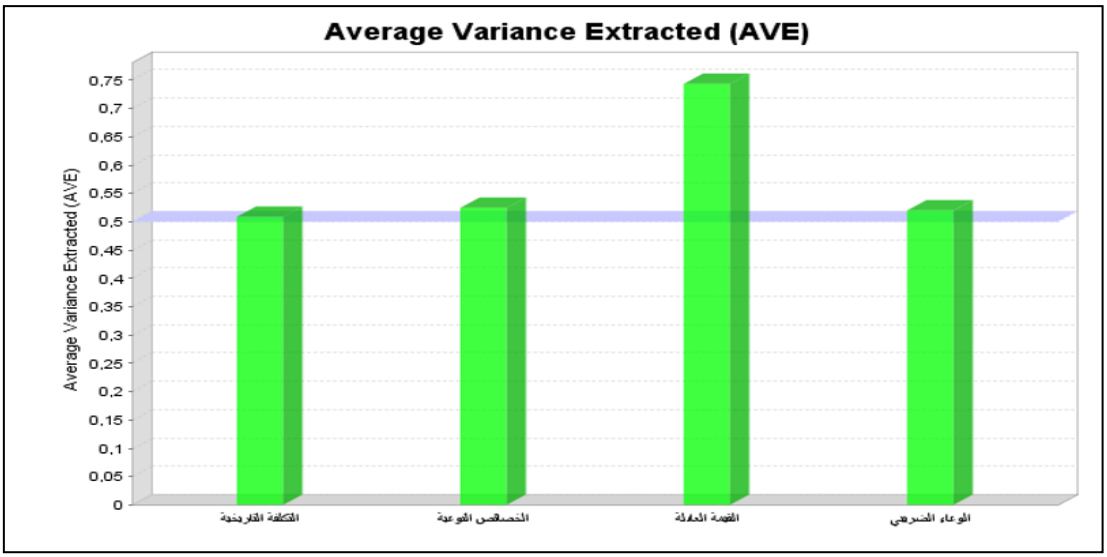
الجدول رقم (14.4): نتائج متوسط التباين المفسر (AVE)

المتغير	Average Variance Extracted (AVE)
التكلفة التاريخية	0,509
القيمة العادلة	0,743
الخصائص النوعية	0,525
الوعاء الضريبي	0,520

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

تشير نتائج متوسط التباين المفسر (Average Variance Extracted) كما هو موضح في الشكل أعلاه، إلى أن قيمة (AVE) لأبعاد الدراسة تتراوح بين 0.5 و0.7، وأن جميع القيم تجاوزت الحد الأدنى المطلوب وهو 0.50 وهذا ما يوضحه الشكل رقم (7.4). وعليه فإن معيار متوسط التباين المفسر قد تحقق، ومنه يوجد توافق بين أسئلة كل مبنى مع بعضها البعض.

الشكل رقم (7.4): نتائج متوسط التباين المفسر (AVE).



المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

تشير نتائج متوسط التباين المفسر (AVE) أن جميع القيم أكبر من .050 كما هو موضح في الشكل رقم (4-7) أعلاه وهي كلها باللون الأخضر، وعليه فإن مقياس متوسط التباين المفسر قد تحقق؛ أي أن نتائج الاستبانة تتميز بدرجة اتساق العناصر المستخدمة وأن مؤشرات القياس تقيس نفس الظاهرة.

2-2. الصدق التمايزي (Discriminant Validity): يشير معيار الصدق التمايزي إلى درجة تباعد (تنافر) المتغيرات عن بعضها البعض، أوبمعنى آخر أن كل متغير يمثل نفسه ولا يمثل غيره من المتغيرات وذلك من أجل التأكد من أن المتغيرات المستخدمة غير مكررة. وللتحقق من الصدق التمايزي اعتمدت الدراسة على كل من معيار (Fornell and Larcker 1981) ومعيار (Heterotrait-Monotrait Ratio) ومعيار التحميلات المتقاطعة (Cross Loadings).

2-2-1. معيار فورنل ولوكر (Fornell and Larcker): ويهدف هذا المعيار إلى التحقق من عدم التداخل بين المبنى؛ أي أنها متمايزة عن بعضها البعض. وحتى يكون هناك صدق تمايزي لأداة الدراسة يجب أن تكون قيمة كل متغير من متغيرات الدراسة أكبر ما يمكن مقارنته ببقية المتغيرات؛ وذلك أن المتغير يمثل نفسه أكثر من تمثيله لبقية المتغيرات، وبالتالي لا يكون هناك تداخل بين متغيرات الدراسة. الجدول رقم (**15.4**) يوضح نتائج اختبار معيار فورنل ولوكر.

الجدول رقم (15.4): النتائج معيار (Fornell and Larcker)

	التكلفة التاريخية	الخصائص النوعية	القيمة العادلة	الوعاء الضريبي
التكلفة التاريخية	**0,713**			
الخصائص النوعية	0,122	**0,724**		
القيمة العادلة	0,037	0,252	**0,862**	
الوعاء الضريبي	0,289	0,480	0,336	**0,721**

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

تشير نتائج معيار (Fornell and Larcker) كما يوضح الجدول أعلاه، إلى أن كل متغير يمثل نفسه أكثر من تمثيل غيره من المتغيرات، فمثلا متغير **التكلفة التاريخية** حقق مع نفسه قيمة (0,713) بينما حقق مع باقي المتغيرات القيم التالية (0,122 و0,289 و0,037) وهذه الأخير أقل من (0,713)، أما متغير **القيمة العادلة** حقق مع نفسه قيمة (0,862) بينما حقق مع باقي المتغيرات القيم التالية (0,336 و0,252 و0,037) وهذه الأخير أقل من (0,862)، أما متغير **الخصائص النوعية** حقق مع نفسه قيمة (0,724) بينما حقق مع باقي المتغيرات القيم التالية (0,480 و0,252 و0,122) وهذه الأخير أقل من (0,724)، أما متغير **الوعاء الضريبي** حقق مع نفسه قيمة (0,721) بينما حقق مع باقي المتغيرات القيم التالية (0,289 و0,252 و0,336) وهذه الأخير أقل من (0,721). وعليه فإن المتغيرات المستخدمة غير مكررة ولا يوجد تداخل وترابط بين المتغيرات، وبالتالي ووفق هذا المعيار فإن الصدق التمايزي لأداة الدارسة محقق.

2-2-2. معيار (Ratio Heterotrait-Monotrait):

حتى يتوفر الصدق التمايزي في أداة الدراسة يجب أن يكون معيار (HTMT) لكل متغير من متغيرات الدراسة أقل من 0.85، والجدول رقم (16.4) يوضح أن نتائج اختبار معيار (HTMT).

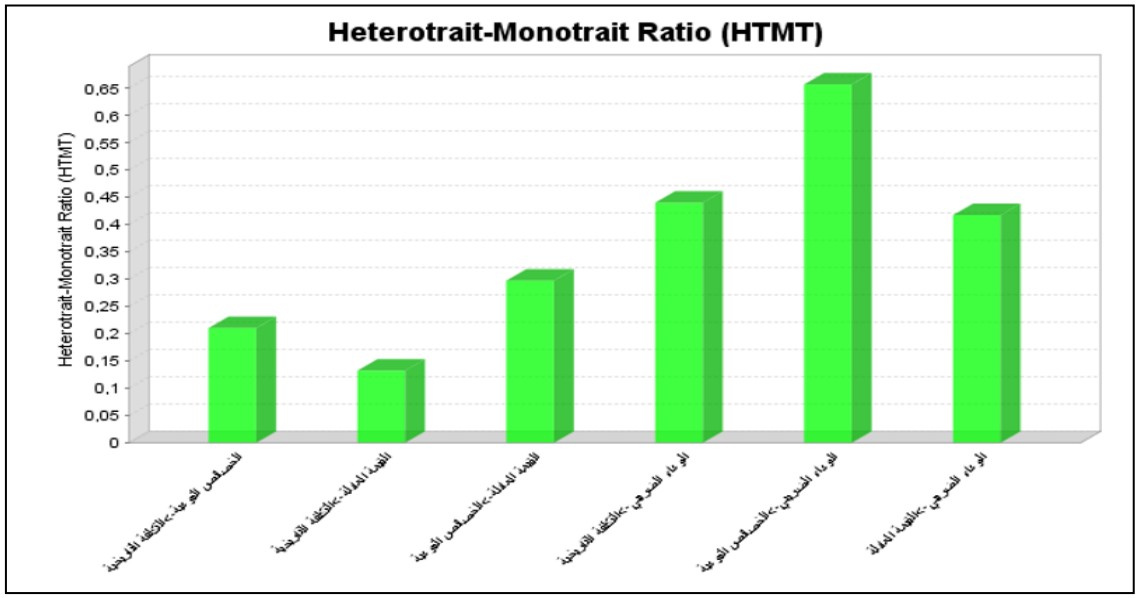
الجدول رقم (16.4): نتائج الصدق التمايزي وفق معيار (HTMT).

	التكلفة التاريخية	الخصائص النوعية	القيمة العادلة
الخصائص النوعية	0,211		
القيمة العادلة	0,132	0,298	
الوعاء الضريبي	0,440	0,657	0,418

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

تشير نتائج اختبار معيار (HTMT) كما يوضحها الجدول السابق، إلى أن قيمة (HTMT) لأبعاد الدراسة تتراوح بين 0.1 و0.6، ومنه فإن جميع القيم لم تتجاوز القيمة الموصى بها والمقدرة ب 0.85. وعليه ووفق هذا المعيار فإن الصدق التمايزي لأداة الدارسة محقق.

الشكل رقم (8.4): نتائج الصدق التمايزي وفق معيار (HTMT).



المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

تشير نتائج مقياس (HTMT) لأبعاد الدراسة لم تتجاوز القيمة 0.85.كما هو موضح في الشكل رقم(4-7) أعلاه وهي كلها باللون الأخضر، وعليه فإن مقياس مقياس (HTMT) قد تحقق؛ أي أن الصدق التمايزي لأداة الدارسة محقق.

2-2-3. معيار التحميلات المتقاطعة (Cross Loadings): ويهدف هذا المعيار إلى قياس مدى انتماء المؤشر إلى المبنى التابع له بالمقارنة من انتماءه إلى المباني الأخرى. والجدول رقم (17.4) يوضح أن نتائج اختبار معيار (Cross Loadings):

الجدول رقم (17.4): نتائج معيار التحميلات المتقاطعة (Cross Loadings).

	التكلفة التاريخية	القيمة العادلة	الخصائص النوعية	الوعاء الضريبي
02	**0,616**	0,017	-0,014	0,132
03	**0,791**	0,055	0,194	0,206
04	**0,721**	0,001	0,025	0,255
05	0,068	**0,820**	0,190	0,230
06	-0,065	**0,879**	0,213	0,238
07	0,078	**0,886**	0,241	0,370
09	0,048	0,064	**0,709**	0,363
11	-0,033	0,149	**0,670**	0,281
13	0,119	0,300	**0,761**	0,419
14	0,187	0,164	**0,752**	0,295
15	0,162	0,197	0,291	**0,717**
16	-0,139	0,361	0,375	**0,724**
17	0,260	0,172	0,359	**0,737**
18	0,269	0,222	0,347	**0,705**

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

تشير نتائج معيار (Cross Loadings) كما يوضح الجدول أعلاه، إلى أن كل مؤشر يرتبط مع البنى التابع له أكثر من ارتباطه مع المباني الأخرى، فق بلغ ارتباط المؤشرات المتعلقة ببعد **التكلفة التاريخية** (المؤشر رقم:2-3-4) مع البعد التابعة لها (التكلفة التاريخية) القيم (0,616 و0,791 و0,721) وهي أكبر من كل القيم ارتباط هذه المؤشرات مع المتغيرات الأخرى والتي تراوحت بين (0,014- و0,255)، أما ارتباط المؤشرات المتعلقة ببعد **القيمة العادلة** (المؤشر رقم:5-6-7) مع البعد التابعة لها (القيمة العادلة) فقد بلغت (0,820 و0,879 و0,886) وهي أكبر من كل القيم ارتباط هذه المؤشرات مع المتغيرات الأخرى والتي تراوحت بين (0,065- و0,370)، أما ارتباط المؤشرات المتعلقة ببعد **الخصائص النوعية** (المؤشر رقم:9-11-13-14) مع البعد التابعة لها (الخصائص النوعية) فقد بلغت (0,709 و0,670 و0,761 و0,752) وهي أكبر من كل القيم ارتباط هذه المؤشرات مع المتغيرات الأخرى والتي تراوحت بين (0,033- و0,419)، أما ارتباط المؤشرات المتعلقة ببعد **الوعاء الضريبي** (المؤشر رقم:15-16-17-18) مع البعد التابعة لها (الوعاء الضريبي) فقد بلغت (0,717 و0,724 و0,737 و0,705) وهي أكبر من كل القيم ارتباط هذه المؤشرات مع المتغيرات الأخرى والتي تراوحت بين (0,139 و0,375)؛ وعليه فإن المؤشرات المستخدمة غير مكررة ولا يوجد تداخل بين المؤشرات المباني المختلفة، بالتالي ووفق هذا المعيار فإن الصدق التمايزي لأداة الدارسة محقق.

وبناءًا على ما سبق تظهر النتائج صحة الأسئلة المستخدمة في قياس المتغيرات من خلال تحليل النموذج القياسي (Measurement Model) بشقيه الصدق التقاربي (Convergent validity) والصدق التمايزي (Discriminant validity)، ومن الممكن البدء بتحليل النموذج الهيكلي (Structural Model) والذي سيتم مناقشته في الفرع التالي.

ثانيا: تحليل النموذج الهيكلي (Structural Model)

بعد قبول نتائج مقاييس الصدق التقاربي والتمايزي للنموذج القياسي (تقييم نموذج القياس والتأكد من صلاحيته)، فإن الخطوة التالية تتناول تقييم صلاحية النموذج الهيكلي. وهذا ينطوي على دراسة القدرات التنبئية للنموذج والعلاقات بين متغيرات الدراسة وتقييم نماذج الانحدار. ولقد تم اختيار مجموعة من المعايير ينبغي استخدامها لتقييم النموذج الهيكلي. وتتضمن المعايير الأساسية لاختبار النموذج الهيكلي ما يلي:

- تقييم التداخل الخطي بين المباني (VIF).
- تقييم ملاءمة معاملات المسار (Path Coefficients).
- تحديد معامل التفسير coefficient of determination (R^2).
- تحديد حجم التأثير Effect size (f^2).
- فحص معامل المسار باستخدام (Boot Strapping).

والجدول رقم (18.4) يبين القيم الموصى بها لقبول النموذج الهيكلي:

الجدول رقم (18.4): معايير تقييم النموذج الهيكلي (Structural Model).

المعايير	الوصف
التداخل الخطي بين المباني (VIF)	يجب أن يكون التداخل الخطي بين مباني نموذج الدراسة باستخدام معامل التضخيم للتباين أقل من 3.
معاملات المسار(Path Coefficients)	تتراوح قيم معامل المسار بين 1 و1-، وتشير القيم المطلقة الأعلى إلى علاقات تنبئية قوية بين المباني، أما الإشارة السالبة فتدل على وجود علاقة عكسية بين المباني.
معامل التفسير(R^2)	تتراوح قيمة معامل التفسير بين الصفر(0) والواحد (1)؛ وبحسب Cohen (1988) فإن قيمة معامل التفسير R^2 تكون كما يلي: ▪ لا يوجد معامل تفسير في حال كانت $0.02 > R^2$ ▪ صغيرة في حال كانت $0.02 \leq R^2 < 0.12$ ▪ متوسطة في حال كانت $0.12 \leq R^2 < 0.25$ ▪ كبيرة في حال كانت $0.25 \leq R^2 \leq 1$

حجم الأثر (f^2)	بحسب (Joseph F Hair, Ringle, and Sarstedt 2013) فإن قيمة حجم الأثر f^2 تكون كما يلي: ▪ لا يوجد حجم أثر في حال كانت $0.02 > f^2$ ▪ صغيرة في حال كانت $0.02 \leq f^2 < 0.15$ ▪ متوسطة في حال كانت $0.15 \leq f^2 < 0.35$ ▪ كبيرة في حال كانت $0.35 \leq f^2 \leq 1$

المصدر: إعداد الباحث.

1. التداخل الخطي بين المباني باستخدام معامل التضخيم للتباين (VIF):

حتى يتم التحقق من عدم وجود التداخل الخطي بين المباني نموذج الدراسة، يجب ألا تتعدى قيم (VIF) القيمة 3 أوعلى أقصر تقدير القيمة 5. والجدول رقم (19.4) يوضح نتائج اختبار التداخل الخطي (VIF).

الجدول رقم (19.4): قيم التداخل الخطي بين المباني (VIF)

	الخصائص النوعية	الوعاء الضريبي
التكلفة التاريخية	1,001	1,015
الخصائص النوعية		1,083
القيمة العادلة	1,001	1,068

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

تشير نتائج قيم معيار التداخل الخطي(VIF) بين المباني الخارجية الممثلة بالأعمدة والمباني الداخلية الممثلة بالصفوف في الجدول أعلاه أن جميع قيم (VIF) أصغر من قيمة العتبة 3 (تتراوح القيم بين 1 و1.08)؛ فبعد التكلفة التاريخية بالنسبة للمتغير الخصائص النوعية والمتغير الوعاء الضريبي لم يتعدى قيمة 1.02، أما بعد القيمة العادلة بالنسبة للمتغير الخصائص النوعية والمتغير الوعاء الضريبي كذلك لم يتعدى قيمة 1.07، وبالنسبة للمتغير الخصائص النوعية كمبنى مستقل بالنسبة للمتغير الوعاء الضريبي فقدرت قيمة (VIF) ب 1.08، وعليه ومن خلال قيم (VIF) فإنه لا يوجد تداخل خطي بين مباني نموذج الدراسة.

2. تقييم ملائمة معاملات المسار (Path Coefficients):

تتراوح قيم معامل المسار بين 1 و1-، وتشير القيم المطلقة الأعلى إلى علاقات تنبئية قوية بين المباني، أما الإشارة السالبة فتدل على وجود علاقة عكسية بين المباني. والجدول رقم (20.4) يوضح نتائج تقييم ملاءمة معاملات المسار (Coefficients Path) لأبعاد الدراسة.

الجدول رقم (20.4): قيم معاملات المسار (Path Coefficients)

	الخصائص النوعية	الوعاء الضريبي
التكلفة التاريخية	0,113	0,233
الخصائص النوعية		0,403
القيمة العادلة	0,348	0,328

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

تشير نتائج قيم معاملات المسار (Path Coefficients) كما يوضح الجدول أعلاه إلى أن إشارة جميع معاملات المسار هي موجب وهذا يدل على العلاقة الطردية بين متغيرات الدراسة أما قيم معاملات المسار لمتغيرات الدراسة فهي متوسطة على العموم؛ حيث تتراوح بين 0.1 و0.3. ونلاحظ أن معامل مسار لبعد **التكلفة التاريخية** مع متغير الخصائص النوعية قدر ب (0,113)، ومع متغير الوعاء الضريبي قدرت ب (0,233) هي قيم ضعيفة؛ وهذا يدل على وجود علاقة تنبئية ضعيفة بين هذه المباني. أما معامل مسار لبعد **القيمة العادلة** مع متغير الخصائص النوعية قدر ب (0,348)، ومع متغير الوعاء الضريبي قدرت ب (0,328) وهي قيم متوسطة تدل على وجود علاقة تنبئية متوسطة بين هذه المباني. أما معامل مسار لمتغير **الخصائص النوعية** مع متغير الوعاء الضريبي قدر ب (0,403) وهي قيم جيد تدل على وجود علاقة تنبئية جيدة بين هذه المباني.

3. معامل التفسير R^2 (coefficient of determination):

معامل التفسير (معامل التحديد) يعتبر المقياس الأكثر شيوعا لتقييم النموذج الهيكلي وهو المعروف بقيمة (R^2)، ويمثل هذا المعامل مقياسا للقوة التنبئية للنموذج؛ ويحسب على أساس أنه الترابط التربيعي بين القيم الفعلية والتنبئية الخاصة بالنموذج الهيكلي. والجدول رقم (21.4) يوضح نتائج معامل التفسير (R^2) للمتغيرات التابعة.

الجدول رقم (21.4): نتائج معامل التفسير R^2.

المتغير	R^2	النتيجة
الخصائص النوعية	0,134	حجم التفسير متوسط
الوعاء الضريبي	0,333	حجم التفسير قوي

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

تشير قيم نتائج معامل التفسير R^2 للمتغير التابع "**الخصائص النوعية**" كما يوضح الجدول أعلاه إلى أنها تقدر بـ 0.134 وهي قيمة تدخل ضمن فئة حجم التفسير المتوسط، حيث تدخل القيمة R^2 ضمن المجال (0.12 إلى 0.25)؛ وعليه فإن حجم التفسير المتغيرات المستقلة "التكلفة التاريخية والقيمة العادلة" للمتغير التابع "الخصائص النوعية" هو حجم ذو تفسير متوسط أومعتدل على العموم.

كما تشير قيم نتائج معامل التفسير R^2 للمتغير التابع "**الوعاء الضريبي**" كما يوضح الجدول أعلاه إلى أنها تقدر بـ 0.333 وهي قيمة التدخل ضمن فئة حجم التفسير الكبير؛ حيث تتعدى R^2 القيمة 0.25. وعليه فإن حجم التفسير كل المتغيرات المستقلة "التكلفة التاريخية والقيمة العادلة والخصائص النوعية" للمتغير التابع "الوعاء الضريبي" هو حجم ذو تفسير قوي.

4. حجم الأثر f^2 للمتغيرات الخارجية (Effect size):

فيما يتعلق بقيم حجم الأثر f^2 فهو يشرح قدرة كل متغير مستقل (على حدى) على تفسير المتغير التابع.

الجدول رقم (22.4): نتائج حجم الأثر f^2.

المتغير	حجم الأثر f^2	النتيجة
التكلفة التاريخية – الخصائص النوعية	0,014	لا يوجد تأثير
التكلفة التاريخية – الوعاء الضريبي	0,080	حجم التأثير ضعيف
القيمة العادلة – الخصائص النوعية	0,175	حجم التأثير متوسط
القيمة العادلة – الوعاء الضريبي	0,194	حجم التأثير متوسط
الخصائص النوعية – الوعاء الضريبي	0,357	حجم تأثير قوي

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

تشير قيم نتائج حجم الأثر f^2 كما هو موضح في الجدول رقم (22.4) إلى أن قيم حجم التأثير بالنسبة لمتغيرات الدراسة تتراوح بين 0.06 و0.35 وهو يدل على تباين في حجم الأثر بين المباني؛ حيث أن:

- حجم الأثر f^2 بين بعد التكلفة التاريخية مع كلا من مبنى الخصائص النوعية ومبنى الوعاء الضريبي بلغت 0.014 و0.080 على التوالي؛ وهي تدل على أنه لا يوجد تأثير بين بعد التكلفة التاريخية على مبنى الخصائص النوعية، ويوجد التأثير ولكن ضعيف على مبنى الوعاء الضريبي.
- حجم الأثر f^2 بين بعد القيمة العادلة مع كلا من مبنى الخصائص النوعية ومبنى الوعاء الضريبي بلغت 1.75 و1.94 على التوالي؛ وهي تدل على وجود حجم تأثير متوسط بين هذه المباني.
- حجم الأثر f^2 بين مبنى الخصائص النوعية ومبنى الوعاء الضريبي بلغت 0.357؛ وهي تدل على وجود حجم تأثير قوي بين هذه المباني.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

بعد التأكد من عدم وجود التداخل الخطي بين المباني (VIF)، وتقييم ملاءمة معاملات المسار (Path Coefficients)، بالإضافة إلى التأكد من قيم كل من معامل التفسير R^2 وحجم الأثر f^2 سيتم في هذه المرحلة اختبار نتائج الفرضيات؛ حيث تقبل الفرضية البديلة إذا تحقق الشرطين التاليين معا؛ أن α دالة إحصائيا، وقيمة T >1.96 عند مستوى الدلالة 5%. أما إذا لم يتحقق أحد الشرطين تقيل الفرضية العدمية.

الجدول رقم (23.4): مستويات قيمة (T-Value).

المعايير	الوصف
فحص معامل المسار باستخدام (Boot Strapping)	وبحسب Hair et al. (2013) يجب أن تكون قيمة (t-value) كما يلي: ▪ عند مستوى الدلالة 10% يساوي 1.65؛ ▪ عند مستوى الدلالة 5% يساوي 1.96؛ ▪ عند مستوى الدلالة 1% يساوي 2.59.

المصدر: إعداد الباحث.

1. اختبار الفرضية الثالثة:

H_0: "**لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \geq 0.05$) لبدائل القياس المحاسبي على تحسين جودة معلومات القوائم الجبائية**".

ولاختبار هذه الفرضية فقد اعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) لقياس التأثير المباشر (Direct effect) باستخدام خاصية البسترة (Bootstrapping)؛ حيث تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين، ويظهر الجدولان رقم (24.4 -25.4) نتائج الفرضيات الفرعية للفرضية الثالثة من الدراسة.

الجدول رقم (24.4): نتائج الفرضية الفرعية الأولى.

الرقم	الفرضيات	معامل المسار معياري	الانحراف المعياري	T-Value	P-Values	النتيجة
H:3.1	التكلفة التاريخية -> الخصائص النوعية	0,113	0,117	0,933	0,335	**نقبل الفرضية العدمية**

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

بناءا على الجدول رقم (24.4) يمكن تفسير نتائج الفرضية الفرعية الأولى كما يلي:

✓ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لبعد التكلفة التاريخية على بعد الخصائص النوعية.

تظهر نتائج تحليل المسار للنموذج الهيكلي بأن هناك علاقة ارتباط إيجابية ولكن ضعيفة بين بعد **التكلفة التاريخية** وبعد **الخصائص النوعية**؛ إذ بلغت قيمة معامل المسار المعياري (0.113) وهي قيمة موجبة ولكن ضعيفة. ومن

متابعة قيم (t-value) نلاحظ لا معنوية هذه العلاقة، كما أن قيمة (t) أقل من 1.96 عند مستوى المعنوية ($\alpha<0.05$) وتعبر هذه القيمة عن رفض الفرضية الفرعية الأولى، بالإضافة إلى أن قيمة الأثر f^2 لبعد التكلفة التاريخية كعامل مستقل على العامل التابع الخصائص النوعية تساوي 0.014 وهي قيمة تدل على أنه لا يوجد تأثير بين المتغيرين؛ وذلك حسب ما هو موصى به (J. F. Hair et al., 2013).

وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية العدمية القائلة: لا يؤثر القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم الجبائية عند مستوى المعنوية ($\alpha<0.05$).

حيث أن هذه النتيجة تتوافق مع ما نصت عليه معظم الدراسات السابقة؛ حيث أن القوائم المالية المعتمدة على مبدأ التكلفة التاريخية تعتبر قاصرة في إظهار الوضع المالي ونتائج الأعمال وفق الحقائق الاقتصادية؛ مما يفقدها أهميتها نظرا لأنها لا تستند إلى المعطيات الاقتصادية بل مجرد معلومات تاريخية مما يجعل هذه المعلومات أقل دلالة وواقعية لأنه يستند إلى الماضي. كما أن المعلومات المستمدة من محاسبة التكلفة التاريخية لا تكون صادقة بعد مرور الزمن وتغير مستوى الأسعار، ولا تقدم قيمة عادلة للأصول والخصوم. مما يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد عن تعبير القيم الجارية لهذه العناصر.

الجدول رقم (25.4): نتائج الفرضية الفرعية الثانية

الرقم	الفرضيات	معامل المسار المعياري	الانحراف المعياري	T-Value	P-Values	النتيجة
H:3.2	القيمة العادلة -> الخصائص النوعية	0,348	0,079	3,084	0.001	**نقبل الفرضية البديلة**

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

بناءا على الجدول رقم (25.4) يمكن تفسير نتائج الفرضية الفرعية الثانية كما يلي:

- ✓ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لبعد القيمة العادلة على بعد الخصائص النوعية.

تظهر نتائج تحليل المسار للنموذج الهيكلي بأن هناك علاقة ارتباط قوية وإيجابية بين بعد **القيمة العادلة** وبعد **الخصائص النوعية**؛ إذ بلغت قيمة معامل المسار المعياري (0.348) وهي قيمة موجبة ومرتفعة. ومن متابعة قيم (t-value) نلاحظ معنوية هذه العلاقة، كما أن قيمة (t) أكبر من 1.96 عند مستوى المعنوية ($\alpha<0.05$) وتعبر هذه القيمة عن قبول الفرضية الفرعية الثانية، بالإضافة إلى أن قيمة الأثر $\boldsymbol{f^2}$ لبعد القيمة العادلة كعامل مستقل على العامل التابع الخصائص النوعية تساوي 0.175؛ وهي قيمة تدل على أنه يوجد حجم تأثير متوسط بين المتغيرين، وذلك حسب ما هو موصى به(J. F. Hair et al., 2013) .

وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: يؤثر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم الجبائية عند مستوى المعنوية ($\alpha<0.05$).

حيث أن نموذج القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية بشكل إيجابي، كما أن استخدام قياس القيمة العادلة بدلا من القياس بالتكلفة التاريخية كمدخل للقياس المحاسبي يعد نموذجا ملائما يعمل على إعداد القوائم المالية العادلة والحقيقية؛ مما يجعل معلومات هذه القوائم أكثر دلالة ومحدثة أولا بأول لتعكس قيمتها الحالية، حيث أن المعلومات المستمدة من القيمة العادلة تعد الأكثر نفعا وفائدة من المعلومات المحاسبية المعدة على أساس التكلفة التاريخية.

2. اختبار الفرضية الرابعة:

H_0: "**لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \geq 0.05$) لبدائل القياس المحاسبي على تحديد الوعاء الضريبي السليم**".

ولاختبار هذه الفرضية فقد اعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) لقياس التأثير المباشر (Direct effect) باستخدام خاصية البسترة (Bootstrapping)، حيث تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين، ويظهر الجدولان رقم (26.4 -27.4) نتائج الفرضيات الفرعية للفرضية الرابعة من الدراسة.

الجدول رقم (26.4): نتائج الفرضية الفرعية الأولى.

الرقم	الفرضيات	معامل المسار المعياري	الانحراف المعياري	T-Value	P-Values	النتيجة
H:4.1	التكلفة التاريخية -> الوعاء الضريبي	0,233	0,086	2,642	0,008	**نقبل الفرضية البديلة**

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

بناءا على الجدول رقم (26.4) يمكن تفسير نتائج الفرضية الفرعية الأولى كما يلي:

✓ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لبعد التكلفة التاريخية على بعد الوعاء الضريبي.

تظهر نتائج تحليل المسار للنموذج الهيكلي بأن هناك علاقة ارتباط متوسطة وإيجابية بين بعد **التكلفة التاريخية** وبعد **الوعاء الضريبي**؛ إذ بلغت قيمة معامل المسار المعياري (0,233) وهي قيمة موجبة ومتوسطة. ومن متابعة قيم (t-value) نلاحظ معنوية هذه العلاقة، كما أن قيمة (t) أكبر من 1.96 عند مستوى المعنوية ($\alpha<0.05$) وتعبر هذه القيمة عن قبول الفرضية الفرعية الأولى، بالإضافة إلى أن قيمة الأثر f^2 لبعد التكلفة التاريخية كعامل مستقل على العامل التابع الوعاء الضريبي تساوي 0.080 وهي قيمة تدل على أنه يوجد حجم تأثير ضعيف بين المتغيرين؛ وذلك حسب ما هو موصى به(J. F. Hair et al., 2013).

وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: يؤثر القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية في تحديد الوعاء الضريبي السليم عند مستوى المعنوية ($\alpha<0.05$).

حيث يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية ملائما لأغراض فرض الضريبة، لأنه يوفر دليل قابلا للإثبات عن المعاملات والأحداث المالية، وتعتبر القابلة للإثبات من المسائل الهامة في أي نظام ضريبي؛ وذلك للتقليل من التهرب من الضرائب. ولكن في المقابل فإن اتباع طريقة التكلفة التاريخية لاحتساب الضريبة في ظل التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار يؤدى إلى تآكل رأس مال المؤسسة. كما أن احتساب الإهتلاك على أساس التكلفة التاريخية في ظل هذه الظروف يؤدي إلى تضخيم الربح وبالتالي زيادة حجم الضرائب عليه.

الجدول رقم (27.4): نتائج الفرضية الفرعية الثانية.

الرقم	الفرضيات	معامل المسار المعياري	الانحراف المعياري	T-Value	P-Values	النتيجة
H:4.2	القيمة العادلة -> الوعاء الضريبي	0,328	0,074	3,087	0,002	**نقبل الفرضية البديلة**

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

بناءا على الجدول رقم (27.4) يمكن تفسير نتائج الفرضية الفرعية الثانية كما يلي:

✓ لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لبعد القيمة العادلة على بعد الوعاء الضريبي.

حيث تظهر نتائج تحليل المسار للنموذج الهيكلي بأن هناك علاقة ارتباط قوية وإيجابية بين بعد **القيمة العادلة** وبعد **الوعاء الضريبي**؛ إذ بلغت قيمة معامل المسار المعياري (0.328) وهي قيمة موجبة ومرتفعة. ومن متابعة قيم (t-value) نلاحظ معنوية هذه العلاقة، كما أن قيمة (t) أكبر من 1.96 عند مستوى المعنوية ($\alpha<0.05$) وتعبر هذه القيمة عن قبول الفرضية الفرعية الثانية، بالإضافة إلى أن قيمة الأثر f^2 لبعد القيمة العادلة كعامل مستقل على العامل التابع الوعاء الضريبي تساوي 0.194؛ وهي قيمة تدل على أنه يوجد حجم تأثير متوسط بين المتغيرين، وذلك حسب ما هو موصى به(J. F. Hair et al., 2013).

وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: يؤثر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في تحديد الوعاء الضريبي السليم عند مستوى المعنوية ($\alpha<0.05$).

وإن الأخذ بالمعايير المحاسبية في مجال القياس والإفصاح المحاسبي تساعد في تقدير القيمة العادلة للوعاء الضريبي، كما أن الاعتماد على المعلومة المحاسبية التي جسدتها بدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر كأساس في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة من شأنه أن يحد من التهرب الجبائي وبالتالي تحديد الوعاء الضريبي العادل.

3. اختبار الفرضيتين الخامسة والسادسة:

H_0: "**لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \geq 0.05$) لبدائل القياس المحاسبي على تحديد الوعاء الضريبي السليم بوجود جودة المعلومات المحاسبية كمتغير وسيطي**".

ولاختبار هذه الفرضية فقد اعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) لقياس التأثير غير المباشر (Indirect effect) باستخدام خاصية البسترة (Bootstrapping)؛ حيث تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين، ولكن قبل ذلك يجب التحقق من تأثير المتغير الوسيط "**الخصائص النوعية**" على المتغير التابع "**الوعاء الضريبي**". ويظهر الجدول رقم (28.4) والجدول رقم (29.4) والجدول رقم (30.4) نتائج الفرضية الخامسة والسادسة من الدراسة.

الجدول رقم (28.4): نتائج الفرضية الخامسة.

الرقم	الفرضيات	معامل المسار المعياري	الانحراف المعياري	T-Value	P-Values	النتيجة
H5	الخصائص النوعية -> الوعاء الضريبي	0,403	0,080	4,884	0,000	**نقبل الفرضية البديلة**

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

بناءا على الجدول رقم (28.4) يمكن تفسير نتائج الفرضية الخامسة كما يلي:

✓ لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لبعد الخصائص النوعية على بعد الوعاء الضريبي.

تظهر نتائج تحليل المسار للنموذج الهيكلي بأن هناك علاقة ارتباط قوية وإيجابية بين بعد **الخصائص النوعية** وبعد **الوعاء الضريبي**؛ إذ بلغت قيمة معامل المسار المعياري (0.403) وهي قيمة موجبة ومرتفعة. ومن متابعة قيم (t-value) نلاحظ معنوية هذه العلاقة، كما أن قيمة (t) أكبر من 1.96 عند مستوى المعنوية (α<0.05) وتعبر هذه القيمة عن قبول الفرضية الخامسة، بالإضافة إلى أن قيمة الأثر f^2 لبعد الخصائص النوعية كعامل مستقل على العامل التابع الوعاء الضريبي تساوي 0.357؛ وهي قيمة تدل على أنه يوجد حجم تأثير قوي بين المتغيرين، وذلك حسب ما هو موصى به (J. F. Hair et al., 2013) .

وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: تسهم جودة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم الجبائية في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة عند مستوى المعنوية (α<0.05).

وهذا يتوافق مع العديد من الدراسات التي أجمعت على أن المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المقدمة للإدارة الجبائية تمثل إحدى أهم عناصر تحديد الوعاء الضريبي. كما أن الإجراءات الجبائية تقضي أولا بضرورة التأكد من واقعية النتيجة المحاسبية لاحتساب النتيجة الجبائية وهو ما تحققه جودة المعلومات المحاسبية، وهذا بشرط أن النظام المحاسبي يقدم معلومات ذات مصداقية تتميز بالشفافية والوضوح إضافة إلى أن يكون خال من التلاعبات،

مما يضمن تحصيل الموارد الضريبية بشكل فعال ويعظم في الحصيلة الجبائية للدولة، كما أن توفير المعلومة في الوقت المناسب يقلل من المنازعات والطعون على الضرائب المقدرة، ويزيد الحصيلة الضريبية.

الجدول رقم (29.4): نتائج الفرضية الفرعية الأولى للفرضية السادسة.

الرقم	الفرضيات	معامل المسار المعياري غير المباشر	الانحراف المعياري	T-Value	P-Values	النتيجة
H:6.1	التكلفة التاريخية -> الخصائص النوعية -> الوعاء الضريبي	0.045	0,048	0.921	0.350	**نقبل الفرضية العدمية**

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

بناءا على الجدول رقم (29.4) يمكن تفسير نتائج الفرضية الفرعية الأولى كما يلي:

✓ لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لبعد التكلفة التاريخية على بعد الوعاء الضريبي بوجود بعد الخصائص النوعية كمتغير وسيطي.

تظهر نتائج تحليل المسار للنموذج الهيكلي بأن هناك علاقة ارتباط ضعيفة وإيجابية بين بعد **التكلفة التاريخية** وبعد **الوعاء الضريبي** بوجود **الخصائص النوعية** كمتغير وسيط؛ إذ بلغت قيمة معامل المسار المعياري (0.045) وهي قيمة موجبة وضعيفة. ومن متابعة قيم (t-value) نلاحظ لا معنوية هذه العلاقة، كما أن قيمة (t) أقل من 1.96 عند مستوى المعنوية ($\alpha<0.05$) وتعبر هذه القيمة عن رفض الفرضية الفرعية الأولى.

وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية العدمية القائلة: لا يؤثر القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية في تحديد الوعاء الضريبي السليم بوجود جودة المعلومات المحاسبية كمتغير وسيط عند مستوى المعنوية ($\alpha<0.05$).

حيث أن ضمان تحقيق الثقة والعدالة الضريبية بين المكلف والإدارة الجبائية مرهون بتوفر الخصائص للمعلومات المحاسبية ضمن مرفقات التصريح الضريبي، والتي بغيابها سيظل المجتمع الضريبي يعاني من المشكلات ومنها زيادة في حجم التهرب الضريبي وزيادة القضايا المتنازع فيها فيما يخص تحديد الوعاء الخاضع للضريبة. كما أن منفعة القوائم الجبائية تتوقف على مصداقية المحتوى المعلوماتي لها كمرفقات للتصريح الجبائي لتحديد الوعاء الضريبي العادل وتحقيق الفحص الضريبي الفعال، وعليه فإن عدم توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية سيؤثر في تحديد الوعاء الضريبي؛ مما ينعكس على عدالة القوائم الجبائية ويؤدي إلى عدم التوازن بين مصلحة الدولة والمجتمع والمكلف.

الجدول رقم (30.4): نتائج الفرضية الفرعية الثانية للفرضية السادسة.

الرقم	الفرضيات	معامل المسار المعياري غير المباشر	الانحراف المعياري	T- Value	P- Values	النتيجة
H:6.2	القيمة العادلة-> الخصائص النوعية -> الوعاء الضريبي	0.14	0,039	2.522	0.012	**نقبل الفرضية البديلة**

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات برنامج (SMART PLS 3).

بناءا على الجدول رقم (30.4) يمكن تفسير نتائج الفرضية الفرعية الثانية كما يلي:

✓ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) لبعد القيمة العادلة على بعد الوعاء الضريبي بوجود بعد الخصائص النوعية كمتغير وسيطي.

تظهر نتائج تحليل المسار للنموذج الهيكلي بأن هناك علاقة ارتباط متوسطة وإيجابية بين بعد **القيمة العادلة** وبعد **الوعاء الضريبي** بوجود **الخصائص النوعية** كمتغير وسيط؛ إذ بلغت قيمة معامل المسار المعياري (0.14) وهي قيمة موجبة ومتوسطة. ومن متابعة قيم (t-value) نلاحظ معنوية هذه العلاقة؛ حيث كانت قيمة (t) أكبر من 1.96 عند مستوى المعنوية ($\alpha<0.05$) وتعبر هذه القيمة عن قبول الفرضية الفرعية الثانية.

وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: يؤثر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في تحديد الوعاء الضريبي السليم بوجود جودة المعلومات المحاسبية كمتغير وسيط عند مستوى المعنوية ($\alpha<0.05$).

حيث يؤثر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في تحديد الوعاء الضريبي العادل عن طريق التأثير على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، الأمر الذي يعكس قدرة نموذج القيمة العادلة على توفير الإجراءات المحققة لخصائص الجودة وتحديد الوعاء الضريبي السليم، كما أن نموذج القيم العادلة يهدف إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع تعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للمكلف في تاريخ إعداد الميزانية.

خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري للدراسة على الجانب الميداني من خلال التعرف على مدى ملاءمة البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية لتطبيق بدائل القياس المحاسبي، بالإضافة إلى تقييم تأثير بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) على تحسين جودة القوائم الجبائية وتحديد الوعاء الضريبي السليم، من أجل ذلك قمنا بتصميم استبيان وتوزيعه على عينة من المستجوبين، تمثلت في مجموعة من خبراء في المحاسبة، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بالإضافة إلى المستشارين الجبائيين والأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة والمحاسبين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

تم التوصل إلى جملة من النتائج من بينها عدم توفر البيئة المحاسبية الجزائرية على المقومات المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي التي نص عليها النظام المحاسبي (SCF) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، كما اتجهت أغلب إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على أن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تحسن من عمل المراجع الجبائي؛ وذلك لما تحتويه من معلومات قابلة للمقارنة والفهم بالإضافة إلى قابليتها للتحقق وتوفرها في الوقت المناسب. كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين مختلف بدائل القياس المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية، وأن هذه الأخيرة تساهم في تحديد الوعاء الضريبي العادل.

وما يمكن استخلاصه أنه بالرغم من أهمية النتائج المتوصل إليها تبقى هناك نقائص نابعة أساسا من بيئة الأعمال التي تمت في إطارها معالجة الدراسة، فالبيئة المحاسبية الجزائرية لا تزال منغلقة بعض الشيء اتجاه تطبيق بدائل القياس المحاسبي، مما يجعل البحث قابلا للتحديث تزامنا مع تطور هذه البيئة.

الخاتمة العامة

من خلال تناول موضوع أثر القياس المحاسبي في تحسين جودة القوائم الجبائية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)، ونظرا لما تحتله المعلومات المحاسبية من دور كبير وأساسي في المجال المحاسبي، وخاصة بعد اعتماد الجزائر على نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وما تتضمنه من متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي؛ وذلك بهدف الانتقال من تقديم وعرض المعلومة ذات الطابع القانوني إلى المعلومة المالية المبنية على الواقع الاقتصادي، وبحكم أن النظام الجبائي في الجزائر يعتبر من أهم المستفيدين من مخرجات النظام المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية. فإن النظام المحاسبي المالي(SCF) سوف يساعد على تقديم المعلومات الملائمة تضمن تحصيل الموارد الجبائية الكافية من جهة، ومن جهة أخرى تعزز الشفافية في طرق تحديد وعاء ضريبي يعكس الواقع الفعلي لنتائج الأعمال المكلف. وعليه يجب أن تكون المعلومات المقدمة من النظام المحاسبي تتصف بالخصائص الضرورية والمناسبة لنوع وطبيعة القرار المتخذ وهو تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

وفي ضوء ما سبق يتمثل الهدف الرئيسي من البحث في دراسة مدى تأثير بدائل القياس المحاسبي وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي على تحسين جودة القوائم الجبائية، ودور معلومات هذه القوائم في تحديد الوعاء الضريبي السليم وتسهيل عمل المراجع الجبائي.

وللإجابة على الإشكالية المطروحة وتحقيق أهداف البحث تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربع فصول، ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي؛ حيث عملنا في الفصل الأول على بناء أرضية للمفاهيم النظرية المتعلقة بالقياس المحاسبي ومختلف البدائل التي يقوم عليها، وذلك بعرض أهم المفاهيم المتعلقة بهذا الموضوع ومختلف المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) التي تناولت بدائل القياس المحاسبي بحكم أن النظام المحاسبي في الجزائر تبنى هذه المعايير. أما في الفصل الثاني استعرضنا بالتفصيل الإطار النظري للقوائم الجبائية ومتطلبات جودة هذه القوائم، ونظرا لأن موضوع الدراسة يتناول تأثير بدائل القياس المحاسبي على جودة القوائم المالية الموجه للإدارة الجبائية، فقد خصصنا الفصل الثالث لدراسة العلاقة النظرية بين هذه المتغيرات وواقعها في الجزائر، بالإضافة إلى عرض وتحليل مختلف القوانين والمراسيم التي نص عليها المشرع الجزائري فيما يخص القياس والتقييم المحاسبي. وفي الفصل الرابع تم إسقاط تلك المفاهيم النظرية على الواقع من خلال الدراسة الميدانية لمعرفة مدى ملاءمة البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية لبدائل القياس المحاسبي، ودور المعلومات المحاسبية الناتج عن القياس المحاسبي في تحسين عمل المراجع الجبائي، بالإضافة إلى تقييم أثر تطبيق بدائل القياس المحاسبي على تحسين جودة القوائم الجبائية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، ودورها في تحديد الوعاء الضريبي السليم؛ من خلال عرض وتقديم طرق جمع البيانات وتحليلها بالإضافة إلى عرض وتحليل بيانات الدراسة ومناقشة نتائج الاختبار فرضيات الدراسة، وتمثلت عينة الدراسة في مهني المحاسبة في الجزائر ممثلين أساسا في خبراء المحاسبة، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين والمستشارين الجبائيين. وقد خرجت هذه الدراسة بمجموعة من النتائج التي على ضوئها حاولنا وضع جملة من التوصيات، وقبل ذلك تم عرض نتائج اختبار الفرضيات وفيما يلي تفاصيل ذلك:

1- اختبار الفرضيات:

لاختبار فرضيات الدراسة اعتمدنا في الجزء الأول والمتمثل في الدراسة الاستطلاعية على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS25)، أما الجزء الثاني من الدراسة الميدانية فقد تم الاعتماد على النمذجة بالمعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى الجزئية (SEM-PLS) من خلال تحليل المسار باستخدام برنامج (SmartPls3). وكانت نتائج اختبار الفرضيات كما يلي:

- **الفرضية الأولى: "تتوفر البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية على الشروط والمتطلبات الضرورية لتطبيق بدائل القياس المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي".**

ولاختبار هذه الفرضية فقد اعتمدت الدراسة على اختبار (t) للعينة البسيطة (One Sample test)، وقد توصلنا إلى أن هذه الفرضية غير محققة؛ حيث أجمع أفراد عينة الدراسة على أن البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية في ظل الظروف الحالية ليست جاهزة لتطبيق بدائل القياس وفق القيم الجارية بما فيها نموذج القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية.

- **الفرضية الثانية: "تسهم المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية المعدة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المراجع الجبائي".**

ولاختبار هذه الفرضية فقد اعتمدت الدراسة كذلك على اختبار T للعينة البسيطة (One Sample test)، وتوصلت الدراسة الميدانية إلى أن هذه الفرضية محققة؛ حيث يدرك أفراد عينة الدراسة أهمية القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في تسهيل وتحسين عمل المراجع الجبائي.

- **الفرضية الثالثة: "تؤثر بدائل القياس المحاسبي في تحسين جودة معلومات القوائم الجبائية".**

لاختبار هذه الفرضية فقد اعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) لقياس التأثير المباشر (Direct effect) للمتغير "بدائل القياس المحاسبي" على المتغير "الخصائص النوعية"؛ حيث تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين. وكانت نتائج الاختبار كما يلي:

"يؤثر القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم الجبائية".

أثبتت التحليلات الإحصائية أن الفرضية الفرعية الأولى غير محققة، وهذا يتوافق مع ما نصت عليه معظم الدراسات السابقة؛ حيث أن القوائم المعتمدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية تعتبر قاصرة في إظهار الوضع المالي ونتائج الأعمال وفق الحقائق الاقتصادية.

"يؤثر القياس المحاسبي وفق نموذج القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم الجبائية".

أثبتت التحليلات الإحصائية أن الفرضية الفرعية الثانية محققة؛ حيث يؤثر نموذج القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية بشكل إيجابي، كما أن استخدام قياس القيمة العادلة بدلا من القياس بالتكلفة التاريخية كمدخل للقياس المحاسبي يعد نموذجا ملائما يعمل على إعداد القوائم المالية العادلة والحقيقية.

- **الفرضية الرابعة: "تؤثر بدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في تحديد الوعاء الضريبي السليم".**

لاختبار هذه الفرضية فقد اعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) لقياس التأثير المباشر (Direct effect) للمتغير "بدائل القياس المحاسبي" على المتغير "الوعاء الضريبي؛ حيث تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين. وكانت نتائج اختبار الفرضيات كما يلي:

"يؤثر القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية في تحديد الوعاء الضريبي السليم".

أثبتت التحليلات الإحصائية أن الفرضية الفرعية الأولى محققة؛ حيث يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية ملائما لأغراض فرض الضريبة، لأنه يوفر دليل قابلا للإثبات عن المعاملات والأحداث المالية، وتعتبر القابلة للإثبات من المسائل الهامة في أي نظام ضريبي.

"يؤثر القياس المحاسبي وفق نموذج القيم العادلة في تحديد الوعاء الضريبي السليم".

أثبتت التحليلات الإحصائية أن الفرضية الفرعية الثانية محققة؛ حيث أن الأخذ بالمعايير المحاسبية في مجال القياس والإفصاح المحاسبي تساعد في تقدير القيمة العادلة للوعاء الضريبي.

- **الفرضية الخامسة: "تسهم جودة المعلومات المحاسبية في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة".**

لاختبار هذه الفرضية فقد اعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) لقياس التأثير المباشر (Direct effect) للمتغير "الخصائص النوعية" على المتغير "الوعاء الضريبي"؛ وكانت نتائج اختبار الفرضيات كما يلي:

أثبتت التحليلات الإحصائية أن هذه الفرضية محققة؛ وهذا يتوافق مع العديد من الدراسات التي أجمعت على أن المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المقدمة للإدارة الجبائية تمثل إحدى أهم عناصر تحديد الوعاء الضريبي السليم.

- **الفرضية السادسة: "تؤثر بدائل القياس المحاسبي في تحديد الوعاء الضريبي السليم بوجود جودة المعلومات المحاسبية كمتغير وسيط".**

لاختبار هذه الفرضية فقد اعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) لقياس التأثير غير المباشر (Indirect effect) للمتغير "بدائل القياس المحاسبي" على المتغير "الوعاء الضريبي"؛ حيث تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين. وكانت نتائج الاختبار كما يلي:

"يؤثر القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية في تحديد الوعاء الضريبي السليم بوجود جودة المعلومات المحاسبية كمتغير وسيط".

أثبتت التحليلات الإحصائية أن الفرضية الفرعية الأولى غير محققة؛ حيث أن ضمان تحقيق الثقة والعدالة الضريبية بين المكلف والإدارة الجبائية مرهون بتوفر الخصائص للمعلومات المحاسبية ضمن مرفقات التصريح الضريبي.

"يؤثر القياس المحاسبي وفق نموذج القيمة العادلة في تحديد الوعاء الضريبي السليم بوجود جودة المعلومات المحاسبية كمتغير وسيط".

أثبتت التحليلات الإحصائية أن الفرضية الفرعية الثانية محققة؛ حيث يؤثر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في تحديد الوعاء الضريبي العادل عن طريق التأثير على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

2- أهم النتائج المتوصل إليها:

بعد عرض نتائج اختبار الفرضيات تم التوصل إلى مجموعة من النتائج قسمت إلى نتائج نظرية ونتائج تطبيقية؛ حيث اختلفت في بعض الجوانب مع الدراسات السابقة واتفقت في جوانب أخرى. وبصفة عامة فإن جميع الدراسات اشتركت في التأكيد على دور القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في توفير الخصائص النوعية للمعلومة المالية لتجعل القوائم المالية غير مضللة وتساعد على اتخاذ قرارات سليمة بما فيها تحديد الوعاء الخاضع للضريبة. ويمكن عرض أهم هذه النتائج فيما يلي:

2-1. النتائج النظرية:

- تتفق متطلبات القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي إلى حد ما مع متطلبات القياس المحاسبي الواردة في معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وخاصة من حيث الطرق وبدائل المحاسبية المتبعة في قياس البنود القوائم المالية، باستثناء متطلبات قياس القيمة العادلة والتي يلزم على المشرع الجزائري التوافق مع مستجدات المعيار المحاسبي (IFRS13).
- إن المشرع الجزائري بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي تبنى بدائل القياس المحاسبي التي أقرتها لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) بغية تحسين مخرجات النظام المحاسبي، والوصول إلى الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛ حيث اعتبر النظام المحاسبي المالي القياس وفق التكلفة التاريخية القاعدة العامة للقياس المحاسبي، وجعل من بدائل القياس المحاسبي الأخرى مجرد مرجعية وتصحيح لها (أداة لإعادة التقييم) متى توفرت شروط ذلك.
- يؤثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة بشكل إيجابي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المتمثلة في الملاءمة، والموثوقية، والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة؛ ولكن بشرط توفر الأسواق المالية النشطة، القوانين التي تساهم في ضبط أخلاقيات المهنة، والكوادر الفنية المؤهلة للتعامل مع قياس القيمة العادلة.

- أن الإدارة الجبائية في الجزائر هي أحد أبرز المستفيدة من مخرجات النظام المحاسبي، بل أنها في كثير من الحالات تشكل الطرف الوحيد الذي يتم إعداد تلك القوائم لأجله.
- تتم عملية الإخضاع للضريبة في الجزائر وفق فرض التكلفة التاريخية التقليدي، وهو فرض يناقض مع الاتجاهات المعاصرة الأنظمة الضريبية الحديثة.
- تمسك التشريع الجبائي الجزائري بالتكلفة التاريخية؛ حيث أن التعديلات التي أجراها على القوانين والتشريعات كانت محصورة في بعض الأصول فقط (الأصول غير قابلة للاهتلاك) دون غيرها من الأصول، باعتبارها وحسب النظام الجبائي تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير.
- ضعف أداء البورصة وغياب شبه التام للأسواق المتخصصة في الجزائر؛ يحد من فرص استخدام نموذج القيمة العادلة عند إعادة التقييم، وحتى في حالة تطبيقها فإنه يتطلب من المحاسبين جهدًا كبيرًا وتكلفة تطبيق عالية.
- عدم وجود أنظمة وإرشادات مهنية تبين كيفية تطبيق بدائل القياس المحاسبي التي نص عليها النظام المحاسبي المالي؛ حيث أنه لحد الآن لم يصدر المشرع الجزائري أي نص قانوني أوقرار يبين كيفية استخدام هذه البدائل ومتطلباتها، أوترخيص يسمح للمهنيين بالرجوع للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) عند التقييم وإعادة التقييم.

2-2. النتائج التطبيقية:

توصلت الدراسة إلى أن عدم توفر البيئة المحاسبية الجزائرية على المقومات المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي التي نص عليها النظام المحاسبي (SCF) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، كما اتجهت أغلب إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على أن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تحسن من عمل المراجع الجبائي؛ وذلك لما تحتويه من معلومات قابلة للمقارنة والفهم بالإضافة إلى قابليتها للتحقق وتوفرها في الوقت المناسب. كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين مختلف بدائل القياس المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية، وأن هذه الأخيرة تساهم في تحديد الوعاء الضريبي السليم، وهذا من خلال إجماع فئة المجيبين على الاستبيان من خلال ما يلي:

- أن هناك تأييد واسع من طرف المستجوبين حول مساهمة القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في تحقيق خاصية الملاءمة، والموثوقية، القابلية للفهم والقابلية للمقارنة؛ مما يساهم في كسب الثقة في المعلومات المحاسبية التي تعرضها مختلف المؤسسات لمستخدميها، بما فيهم الإدارة الجبائية.
- بينت نتائج تحليل المسار أن هناك علاقة بين بدائل القياس المحاسبي وجودة القوائم الجبائية وخاصة فيما يتعلق بدور القياس المحاسبي وفق نموذج القيمة العادلة في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛ حيث أثبتت الدراسة الميدانية وجود علاقة ارتباط قوية وإيجابية وذات تأثير متوسط الأمر الذي يعكس قدرة نموذج القيمة العادلة على توفير الإجراءات المحققة لخصائص الجودة، وفي المقابل أثبتت الدراسة على أن علاقة القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي علاقة ارتباط إيجابية ولكن ضعيفة

مع عدم وجود تأثير بين المتغيرين. وبناءا على نتائج تحليل المسار بين بدائل القياس المحاسبي والخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية "الملاءمة الموثوقية، القابلية للفهم، والقابلية للمقارنة" توصلنا إلى النتائج الآتية:

- القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية يساهم بـ 1.4% في تحقيق جودة القوائم الجبائية من حيث تحقيق خاصية الملاءمة، والموثوقية، والقابلية للفهم، والقابلية للمقارنة. وهي قيمة تدل على أنه لا يوجد حجم تأثير بين المتغيرين المستقل والتابع (حجم التأثير أقل 2%).
- القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يساهم بـ 17.50% في تحقيق جودة القوائم الجبائية من حيث تحقيق خاصية الملاءمة، والموثوقية، والقابلية للفهم، والقابلية للمقارنة. وهي قيمة تدل على أنه يوجد حجم تأثير متوسط للمتغير المستقل على المتغير التابع.

أما عن نتائج تحليل المسار بين بدائل القياس المحاسبي والوعاء الضريبي، فقد توصلنا إلى ما يلي:

- القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية يساهم بـ 08 % في تحديد الوعاء الضريبي السليم، وهي قيمة تدل على أنه يوجد حجم تأثير ضعيف للمتغير المستقل على المتغير التابع.
- القياس المحاسبي وفق القيم العادلة يساهم بـ 19.40 % في تحديد الوعاء الضريبي السليم، وهي قيمة تدل على أنه يوجد حجم تأثير متوسط للمتغير المستقل على المتغير التابع.

3- توصيات الدراسة:

في ضوء ما أسفرت عنه نتائج الدراسة الحالية تم وضع مجموعة من التوصيات والاقتراحات والتي نرى أنها ضرورية لتحسين جودة القوائم الجبائية وتحديد الوعاء الضريبي السليم في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر:

- ضرورة قبول مصلحة الضرائب للقوائم الجبائية المعدة وفق نموذج القيمة العادلة كأساس في التحاسب الضريبي مع المؤسسات الاقتصادية حفاظا على القوة الشرائية لرأس المال هذه المؤسسات من الهلاك والتآكل التدريجي في شكل ضرائب إضافية.
- على الإدارة الجبائية وتطبيقا لقاعدة العدالة الضريبية أن تقوم بتزويد المكلف بمعلومات واضحة عن طرق إخضاعه للضريبة؛ إذ يتوجب عليها إصدار نشرات دورية ومطبوعات تساعد المكلف على فهم أحكام التشريع الضريبي، كما يجب أن تقوم الإدارة بتحرر كل التصريحات على مطبوعات تتسم بالوضوح والبساطة وتكون بعيدة عن الغموض وألا تتضمن مصطلحات غير واضحة يصعب على المكلف فهمها حتى يتمكن من الإفصاح عن مركزه الضريبي وفهم حقوقه وواجباته.
- الاعتماد على القيم السوقية عند إعادة تقييم بنود القوائم المالية؛ وذلك في ظل عدم المقدرة على تحديد القيمة العادلة والتي تشترط مجموعة من المتطلبات والتي لا تتوفر في البيئة المحاسبية الجزائرية في الوقت الراهن.
- الاعتماد المزدوج على نموذج القيمة العادلة مع نموذج التكلفة التاريخية في نفس الوقت حيث أن هذه البدائل مكملة لبعضها البعض من أجل تجنب نقائص كل بديل في الحالات التي تتيح ذلك.

- يجب على التشريع الجبائي الجزائري مسايرة التغيرات التي نتجت عن تبني معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي (SCF) وتجاوبه معها، لكن مع الحرص على ضمان المحافظة على موارد الجبائية.
- ضرورة تكييف كلا من القانون التجاري والجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF) وهذا من أجل تحسين استخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل أفضل.
- تفعيل القوانين والتشريعات التي تنص على تطبيق القيمة العادلة، مع توفير الأسواق المتخصصة والأسواق المالية الفعالة، لتمكين المؤسسات الاقتصادية من قياس القيمة السوقية للأصول والخصوم بكل كفاءة وفعالية، وتوفير الكوادر المؤهلة للتعامل مع هذه القيم.
- الترخيص بالاستناد عند إجراءات القياس المحاسبي إلى نصوص المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، خاصة في حالة عدم وجود نصوص كافية في النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)، وهذا ما تجيزه معظم الدول المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية.
- ضرورة العمل على توفير قواعد استرشادية توضح آليات تطبيق بدائل القياس المحاسبي وذلك للحد من استخدام التقديرات الشخصية من قبل معدي القوائم المالية في ظل عدم وجود السوق الكفء لتقدير القيمة العادلة.

4- آفاق الدراسة:

من خلال دراسة موضوع أثر تطبيق بدائل القياس المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتحديد الوعاء الضريبي في ظل النظام المحاسبي المالي في الجزائر لوحظ أن الموضوع متشعب وعلى قدر كبير من الأهمية؛ حيث أنه لا يمكن التطرق لجميع جوانب هذا الموضوع في أطروحة واحدة، كما يمكن ربطه بمتغيرات وأبعاد متعددة كربطه بالعوامل البيئية والعوامل الاقتصادية، والسياسية، والثقافية بالإضافة إلى البيئة المحاسبية والمالية التي تطرقنا لها في بحثنا الحالي، ومن بين المواضيع التي نقترحها للبحث مستقبلا ما يلي:

- مدى اعتماد الإدارة الجبائية على القوائم المقدمة من المكلفين في تحديد الوعاء الضريبي.
- دور حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم والتصريحات الجبائية.
- دور بدائل القياس المحاسبي في تحقيق الشفافية والإفصاح الضريبي.
- مساهمة القياس المحاسبي وفق نموذج القيمة العادلة في تحقيق العدالة الضريبية.
- المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على الوعاء الضريبي والحصيلة الجبائية.
- علاقة القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بإدارة الأرباح والتهرب الضريبي.
- أثر محددات القياس المحاسبي في تحديد الوعاء الضريبي السليم.

المراجع

أولا: المصادر والمراجع باللغة العربية

I. الكتب:

1. احمد حسن عامر، **دراسات في المحاسبة المالية المتقدمة– إطار نظرية المحاسبة مشكلات محاسبية معاصرة**، الوسام للطباعة، 2010.
2. أحمد محمد زنبل خوري، **أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الشارقة، 2006.
3. أمين السيد أحمد لطفي: **نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، الدار الجامعية للنشر، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، 2007.
4. بلخير بكاري: **دروس في المحاسبة المالية المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي**، ديوان مطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.
5. بوسبعين تسعديت، حسياني عبد المجيد: **محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، 2018.
6. جمال لعشيشي: **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، page bleues، الجزائر، 2010.
7. جمعة أحمد حلمي، **الريادية في المحاسبة كالتدقيق**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
8. جمعة حميدات، حسام خداش: **المحاسبة**، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2013.
9. جوزيف هار وآخرون، **الأساس في نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية**، ترجمة زكريا بلخامسة، مركز الكتاب الأكاديمي، 2020.
10. حاج علي: **النظام المحاسبي المالي الجديد**، دار بلقيس، الجزائر، 2009.
11. حسين قاضي، مأمون حمدان: **نظرية المحاسبة**، ط2، دار الثقافة، عمان، 2000.
12. حسين يوسف القاضي، سمير معدى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية–معايير إعداد التقارير المالية**، عرض البيانات المالية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012.
13. حنان رضوان، البلداوي نزار: **مبادئ المحاسبة المالية الإفصاح والقياس في القوائم المالية**، ط1، عمان، اثراء للنشر والتوزيع، 2009.
14. خالد جمال الجعارات: **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الطبعة (2)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
15. خالد جمال الجعارات: **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الطبعة (1)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2017.
16. دونالد كيسو وجيرى ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الجزء الأول، 1999.

17. رضوان حلوة حنان: **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير–دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، ط 2، الأردن، 2006.

18. رضوان حلوة حنان: **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، ط1، دار وائل، عمان، الأردن، 2003.

19. رضوان حلوة حنان: **مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري والتطبيقات العملية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2005.

20. رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس: **أسس المحاسبة المالية**، الطبعة 01، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

21. ريتشارد شرويدر وآخرون: **نظرية المحاسبية**، ترجمة خالد علي احمد كأجيجي وآخرون، دار المريخ، الرياض السعودية، 2006.

22. زبير عياش وخلف الله بن يونس: **معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي (IAS/IFRS)**، ط (1)، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2020.

23. شعيب شنوف: **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ (IAS/IFRS) والنظام المحاسبي المالي (SCF)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2016.

24. صادق الحسني: **التحليل المالي والمحاسبي –دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها**، ط1، دار مجدلاوي، عمان، 1998.

25. الصبان محمد سمير: **دراسات في الأصول المالية–أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1996.

26. طلال الجحاوي، سالم زوبعي: **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات**، دار اليازوري للنشر، 2014، الأردن.

27. طلال الحجاوي، ريان نعوم: **المحاسبة المالية**، جهينة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.

28. طلال محمد علي الجحاوي، رافد كاظم نصيف العبيدي: **قياس جودة المعلومات المحاسبية من جهة معديها ومستخدميها**، الطبعة (1)، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2017.

29. طلال محمود علي الجحاوي، محمد آل فتح الله: **الشفافية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية**، الطبعة (1)، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2017.

30. عباس مهدي الشيرازي: **نظرية المحاسبة**، ط1، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.

31. عبد الحي مرعي وآخرون: **أصول القياس والاتصال المحاسبي**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1988.

32. عبد الرازق قاسم الشحادة وآخرون: **نظرية المحاسبة**، عمان، زمزم ناشرون وموزعون، 2011.

33.عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد: **نظرية المحاسبة**، ط1، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 2009.

34.عبد العال حماد: **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

35.عبد الغني دادان، عبد الوهاب دادان: **المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار (IAS 32-39) وحول الصنف الأول والخامس**، الملتقي الدولي الأول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29 و30 نوفمبر، 2011.

36.عبد الناصر نور، **الضرائب ومحاسبتها**، ط 2، دار المسيرة، عمان، 2008.

37.عبد الواحد الكبسي: **القياس والتقويم**، دار جرير للنشر والتوزيع، العراق، الطبعة الأولى، 2007.

38.عزمي أحمد يوسف خطاب: **الضرائب ومحاسبتها**، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان،2010.

39.علاوي لخضر: **المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد**، page bleues، الجزائر، 2014.

40.علي أحمد أبو الحسن وآخرون: **المحاسبة المتوسطة المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.

41.كتوش عاشور: **المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، 2011.

42.كمال عبد العزيز النقيب: **مقدمة في نظرية المحاسبة**، ط1، دار وائل، عمان، 2004.

43.كورتل فريد ولحمر حكيمة، **نظم المعلومات التسويقية**، دار كنوز المعرفة للنشر، عمان، الأردن، 2011.

44.لخضر علاوي: **معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS** ، Pages Bleues، الجزائر، 2012 .

45.لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها**، Pages Bleues، الجزائر، 2011.

46.مالكوم سميث: **طرق البحث في المحاسبة**، ترجمة عبيد بن سعد المطيري وآخرون، الرياض: دار المريخ للنشر، 2014.

47.مجبور جابر محمود النمري وآخرون: **مبادئ المحاسبة**، ط2، مكتبة الملك فهد الوطنية، جدة، 2011.

48.محمد أبو نصار وجمعة حميدات: **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**، دار وائل، عمان، 2016.

49.محمد صغير بعلي، يسري أبو العلاء: **المالية العامة**، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2003.

50.محمد عباس حجازي: **المدخل الحديث في المحاسبة**: نظم المعلومات، أداة للاتصال وأساس لاتخاذ القرارات، دار غريب للطبع، القاهرة، مصر، الجزء الثاني، 1997.

51.محمد مطر: **نظرية المحاسبة**، عمان: مكتبة دار المنارة، 2006.

52. محمد مطر، موسى السيوطي: **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، 2ط، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2008.

53. ناصر نور الدين عبد اللطيف، **نظم المعلومات المحاسبية مدخل تحليل وتصميم النظام**، الطبعة 01، دار الأصالة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.

54. النجار وجواد: **مبادئ الجودة**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، الطبعة الأولى، 2006.

55. نعيم دهمش: **القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما–قائمة التغيرات في المركز المالي من الناحية العلمية والعملية**، منشورات معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، منشورات معهد الدراسات المصرفية، 1995.

56. هواري معراج، حديدي آدم: **مدخل إلى محاسبة القيمة العادلة**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، 2017.

57. هوام جمعة: **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007.

58. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم: **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،2002.

59. وليد عبد الحي: **الدراسات المستقبلية في العلاقات الدولية**، شركة الشهاب، الجزائر، الطبعة الأولى، 1991.

60. وليد عبد القادر، حسام الدين خداش: **المعايير المحاسبية الدولية**، ط1، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2013.

61. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2007.

62. وليد ناجي الحيالي، يوسف الأسدي: **النظرية المحاسبية**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2008.

II. المجلات والدوريات:

1. إبراهيم خليل، حيدر السعدي: **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**، جامعة بغداد، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الحادي والعشرون، 2009.

2. أحمد العماري، حكيمة مناعي: **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في انتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية**، مجلة علوم إنسانية، العدد 45، جامعة باتنة، 2010.

3. أحمد حلمي جمعة، مؤيد راضي خنفر: **المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 4، الجامعة الأردنية،2007.

4. اسامة عمر جعارة: **المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبة القيمة العادلة الملائمة والموثوقية مشكلات التطبيق،** مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد (29)، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 2012.

5. أماني هاشم السيد حسن هاشم، **دور معايير المحاسبية المصرية المستحدثة في تحديد الوعاء الضريبي،** مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي بجامعة الأزهر، العدد الرابع والثلاثون.

6. بالرقي تيجاني: **القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم،** مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف-الجزائر، 2008، العدد 8.

7. باي مريم: **ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر – دراسة تحليلية–،** مجلة دراسات اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميلة، الجزائر، المجلد 4 العدد 3، 2017.

8. البشتاوي سليمان حسين، المبيض أحمد محمد: **تأثير محاسبة القيمة العادلة على ملائمة وموثوقية البيانات المالية في شركات الوساطة المالية الأردنية،** جامعة بور سعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول،2008.

9. بكر إبراهيم محمد: **الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق،** مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 71، الجامعة المستنصرية، بغداد، 2008.

10. بلخير بكاري، خضير خبيطي: **العلاقة المحاسبية الضريبية بين النظرية وواقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية –دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية لسنة 2014،** مجلة الباحث، العدد 16، جامعة ورقلة، 2016.

11. تانيا قادر عبد الرحمان، **دور التحليل المالي في تشخيص عوامل القوة والضعف في القوائم المالية للشركات المقترضة عند اتخاذ القرار الائتماني المصرفي: دراسة تطبيقية في مجموعة من المصارف المختارة في مدينة كركوك،** مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، ع 8، المجلد 26، العراق.

12. جبار أحمد عبد الله، أحمد محمد خليل: **مدى الأخذ بالقوائم المالية المقدمة من قبل الشركات والمشاركات المشمولة بقانون ضريبة الدخل،** جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، العدد 93، مجلد 31، 2009.

13. جربوع يوسف محمود: **التكلفة التاريخية للمخزون نظرية المحاسبة،** الطبعة الأولى، الناشر مؤسسة الوراق للطباعة والتوزيع، 2001، عمان، الأردن.

14. الجعارات خالد جمال: **مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015،** مطبعة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.

15. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: **معايير التقارير المالية الدولية– المعيار IFRS13**، الجزء الأول، عمان، 2013.

16. جميل حسين نجار: **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد التاسع، العدد 3 ،2013، الأردن،

17. حاتم كريم كاظم، سندس ماجد رضا: **أثر تقنية المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، عدد 2، مجلد 10، العراق، 2008.

18. حازم الخطيب، ظاهر القشي: **توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد**، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، العدد 2، جامعة الزيتونة، الأردن، 2004.

19. حسنين راغب طلب: **أثر تنفيذ آليات حوكمة الشركات في تخفيض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة دراسة تطبيقية في الشركات العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة الكوفة، كلية الادارة والاقتصاد، العدد الخامس والأربعون، 2015.

20. خليفة محمد عبد العزيز: **المشكلات الضريبية في ضوء المحاسبة عن القيمة العادلة ومقترحات علاجها**، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد 12، العدد 01، 2008.

21. دريوش محمد الطاهر، بن طاهر حسين: **البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 12، 2014.

22. رشا حمادة، **أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 26، جامعة دمشق، 2010.

23. رياض أحمد محمد حسين، فيحاء عبد الله يعقوب: **الإيفاء بمتطلبات السلطة المالية لاعتماد القوائم المالية في تحديد الوعاء الضريبي–بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب لعينة من الشركات المحدودة**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل الثاني، السنة 2013.

24. زيتو عولا ابوبكر، **مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الإنشائية وسبل معالجتها بالاعتماد على المعيار المحاسبي رقم 1– بالتطبيق على مديرية ضريبة دخل اربيل**، جامعة تكريت، كلية الادارة والاقتصاد مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 25، 2012.

25. سالم عواد هادي، زينة فاضل صبري: **دور الإجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية**، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثالث عشر، العدد 43، 2018.

26. سمير سعد مرقس: **أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على الإيرادات الخاضعة للضريبة**، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد 630، أكتوبر 2009.

27. شريف البارودى: **تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة اختبارية**، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة السادسة، العدد 1، 2002.

28. صباح حسن مجبل، خضير مجيد علاوي: **إمكانية تطوير تأكيدات مراقب الحسابات تجاه تقديرات القيمة العادلة في ظل ظروف عدم التأكد–دراسة استطلاعية**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط– العراق، العدد (18)، 2015.

29. ضيف الله محمد الهادي، لبزة هشام وعتير سليمان: **دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين**، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد، المجلد 02، العدد 03، الصفحات 198-213، جامعة الاغواط– الجزائر، 2018.

30. طارق عبد العال حماد: **مشكلات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في البيئة المصرية بالتطبيق على البنوك**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، كلية عين شمس، مصر، 2002.

31. ظاهر القشي: **السياسة المتبعة في تصنيف الأوراق** مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الجزء(أ)، إطار المفاهيم والمتطلبات ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين، عمان، الأردن،2013.

32. ظاهر القشي، هيثم العبادي: **أثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات الخدمات المالية في الأردن**، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، عدد 72، جامعة القاهرة، 2009.

33. عبد الحميد مانع الصيح، يوسف عبده راشد الرباعي: **ملخص المعايير المحاسبية الدولية**، 2016.

34. عبد الرؤوف الكساسبة، سالم الشوابكة: **وسائل الإثبات أما القضاء الضريبي**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، سورية، 2006.

35. عبد الغني دادان، باهية زعيم: **واقع ومعوقات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي–دراسة تحليلية بين مجموعة من الدول النامية (الجزائر، مصر، السعودية، الاردن)**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة حمة لخضر الوادي، العدد 07، 2016.

36. عبد الله صحراوي، عبد الحكيم بوصلب: **النمذجة البنائية (SEM) ومعالجة صدق المقاييس في البحوث النفسية والتربوية نموذج البناء العاملي لعلاقات كفاءات التسيير الإداري بالمؤسسة التعليمية**، مجلة العلوم النفسية والتربوية، العدد (2)3، 2016.

37. علاء فريد عبد الأحد: **المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحول من المحاسبة الضريبية إلى المحاسبة الضريبية**، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة البصرة، المجلد السابع، العدد 13، 2014.

38. على حسن البدويهي: **الموضوعية والصدق في المحاسبة**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد رقم 1، 1995.

39. عمار لوصيف، الدراسات الاستشرافية: **مقاربة مفاهيمية**، مجلة العلوم الانسانية، العدد 44، المجلد ب، جامعة قسنطينة.

40. العياشي عجلان: **الحوكمة الجباية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المحلية المستدامة– حالة ولاية المسيلة**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 14، 2014.

41. عيشور ذهبية: **أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية**، مجلة آفاق للعلوم، العدد السادس، الصفحات 352-362، جامعة الجلفة- الجزائر، 2017.

42. الفكي الفاتح الأمين عبد الرحيم: **مدى تأثير تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية– دراسة ميدانية على عدد من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية**، مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد الخامس، العدد 2، لسنة 2015.

43. فيصل عبد السلام أبو بكر الصديق، بابكر محمد إبراهيم: **أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجماهيرية الليبية**، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد 13، العدد 02.

44. قحموش سمية: **المراجعة الجبائية كألية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، الصفحات 295-313، جامعة أم البواقي-الجزائر، 2016.

45. قوادري عبلة: **أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية– دراسة استقصائية**، مجلة دراسات وأبحاث، العدد التاسع، 2017.

46. كتوش عاشور: **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد 4.

47. كمال الدين مصطفى الدهراوى: **مصداقية المعلومات المحاسبية في ظل التضخم**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 19، العدد رقم 2، 1999.

48. لقاء مالك عبد الرحمن، إحسان شمران الياسري: **دور الإفصاح المحاسبي في رفع جودة المحاسبة الضريبية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS)، المجلد 14، العدد 47، لسنة 2019.

49. مجدي مليجي عبد الحكيم، علاء محمد ملو العين: **محددات تطبيق حوكمة الشركات وأثرها على مستوى جودة المعلومات المحاسبية– حالة المملكة العربية السعودية**، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثالث، 2012.

50. المجمع العربي للمحاسبين القانونين: **مبادئ التقارير المالية المتقدمة**، بموجب المنهج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد-UNCTAD)، عمان- الأردن، 2001.

51. محمد خليل: **دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات**، جامعة بنها، كلية التجارية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 2، 2003.

52. محمد زرقون، فارس بن يدير: **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد الرابع،2016، ورقلة، الجزائر.

53. محمد زرقون، نور الدين بعيليش: **المشكلات الضريبية لتطبيقات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية**، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والادارة، المجلد 02 العدد.

54. محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح: **الإفصاح عن القيم العادلة ليقود الأصول طويلة الأجل وتأثيره على جودة المعلومات المحاسبية وموقف المراجع دراسة ميدانية**، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين المجلد السادس، العدد الثاني، 2002.

55. محمد وداد الأرضي: **تقييم وتطوير الإطار الفكري المشترك للمحاسبة المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثالث، 2008.

56. مصطفى عبد الحسين علي، وآخرون: **دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 22، الفصل الأول، 2013.

57. مصطفى عوادي: **المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات وفق SCF**، مجلة الدراسات الاقتصادية، العدد الخامس، جامعة الوادي، 2012.

58. المهدي ياسر فتحي الهنداوي: **منهجية النمذجة بالمعادلة البنائية وتطبيقاتها في بحوث الإدارة التعليمية**، مجلة التربية والتنمية، العدد 15 (40)، 2007.

59. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: **مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي**، مجموعة اختبار السوكبا (SOCPA)، الإصدار السابع عشر، 2018.

60. وحيد محمود رمو: **تحديد وعاء الضريبة على دخل الشركات في ظل الارتفاع العام في الأسعار**، جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد، 2006.

61. يعقوب فيحاء عبد الله، الغنامي فيصل جدعان فرقد: **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل–دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الخامس، العدد 10، الصفحات 1-27، العراق، 2010.

III. الملتقيات والندوات:

1. أحمد خضر، محمد عابدين، فارس جميل الصوفي: **مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، أيام 29-30 نوفمبر 2011.

2. ثابت حسان ثابت، عبد الواحد غازي محمد: **التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 2014.

3. جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبد الحميد: **شفافية الضريبة وافاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب**، المؤتمر الدولي بعنوان "نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم الى هيئة النزاهة"، جامعة بغداد، 2008.

4. جلال الشافعي: **الفحص الضريبي الانتقائي للضريبة على أرباح شركات الأموال**، المؤتمر الضريبي التاسع، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2004.

5. حماد طارق عبد العال: **مشكلات تحديد الربح الضريبي في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية**، المؤتمر الضريبي الخامس عشر: دور النظام الضريبي المصري في مواجهة الأزمة المالية والاقتصادية العالمية، قاهرة، 2009.

6. حمد محمد نجيب زكي: **دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية ومتطلبات القانون 91 لسنة 2005 لغرض زيادة فاعلية مصداقية ممولي الضريبة**، المؤتمر الضريبي الثالث عشر حول التطورات الحديثة للمحاسبة والمراجعة ومستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، القاهرة، 2007.

7. حمدي عبد العظيم: **حوكمة الشركات وحوكمة الإدارة الجبائية**، المؤتمر الضريبي التاسع، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2004.

8. ضيف الله حماد الهادي، لبزة شهام: **قصور نموذج التكلفة التاريخية في معالجة ظاهرة التضخم**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر 2014.

9. عاطف كامل إبراهيم: **حوكمة المنظومة الضريبية ضرورة حتمية للإصلاح الضريبي**، المؤتمر الضريبي السابع عشر بعنوان "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، مصر، 2008.

10. محمد زرقون، إلياس بدوي: **دور النظام المحاسبي المالي في معالجة عمليات اندماج المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة تطبيقية لمعالجة فارق الاقتناء وفق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بمعايير المحاسبة الدولية، جامعة مستغانم، يومي 13 و14 جانفي 2013.

11. معتز أمين السعيد، محمد سليم العيسى: **انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي**، بحث مقدم للمشاركة بالمؤتمر الثاني لكلية الأعمال بالجامعة الأردنية تحت عنوان "القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة"،14-15 أبريل 2009، عمان – الأردن.

12. هواري معراج، حديدي آدم: **إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح للقوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 14 و13 ديسمبر 2011.

IV. أطروحات الدكتوراه:

1. إبراهيم يعقوب، إسماعيل عثمان: **أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2016.

2. إسماعيل السبتي: **أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والافصاح المحاسبي في المجموعة–دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول**، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016.

3. آسيا لعروسي: **تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر–دراسة تحليلية إحصائية**، أطروحة دكتوراه في علوم في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2019.

4. إيمان يخلف، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2019.

5. باهية زعيم: **واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول**، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018.

6. بسام محمود أحمد: **دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية**، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006.

7. بن توتة قندز، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري المسايرة النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011.

8. جارالله بن علي بن دليم القحطاني، **مشاكل القياس المحاسبي للزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية– دراسة تحليلية ميدانية**، أطروحة دكتوراه، جامعة أم درمان الإسلامية كلية الدراسات العليا،2010.

9. حسين رياض أحمد محمد: **الإيفاء بمتطلبات السلطة المالية الاعتماد القوائم المالية في تحديد الوعاء الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب لعينة من الشركات المحدودة**، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 2011.

10. حسين فؤاد فضل شريف إبراهيم: **أثر تطبيق نماذج المحاسبة عن تغيرات الأسعار على قياس الوعاء الضريبي لضريبة ارباح الأعمال–دراسة تحليلية تطبيقية**، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا السودان،2017.

11. رابح طويرات: **دراسة أثر تحيز القياس المحاسبي على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) – دراسة على مجموعة من الشركات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، 2018.

12. رفيقة صغراوي: **إشكالية تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي–دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين الجزائريين**، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2017.

13. سماهر هيثم عبد القادر الخليل، **دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية**، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006.

14. شرف الدين محمد شرف الدين: **دور المعلومات المحاسبية في تحديد وقياس وعاء ضريبة أرباح الأعمال في المصارف التجارية**، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية قسم المحاسبة والتمويل، 2016.

15. صافو فتيحة: **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي–الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2016.

16. صالح دينا فضل الحاج سعيد، **أثر الإفصاح المحاسبي وفقا لمتطلبات قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (28) لسنة 2009 على مصداقية دافعي الضرائب في الأردن–دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان**، أطروحة دكتوراه، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، كلية الدراسات العليا، الاردن، 2016.

17. علاء بوقفة، **صعوبات القياس المحاسبي الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة في ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر–دراسة تحليلية استشرافية على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2019.

18. عمامرة أسامة: **دور معايير التقييم الدولية في تطبيق القياس بالقيمة العادلة– دراسة استطلاعية لأراء المهنيين والأكاديميين**، رسالة ماجستير، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016.

19. عمر الفاروق زرقون: **محاولة قياس أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي لمؤسسات القطاع البترولي في الجزائر–دراسة تحليلية مقارنة لعينة من المؤسسات البترولية الجزائرية خلال الفترة (2006–2013)**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2017.

20. عوادي نعمان: **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/ IFRS والنظام المحاسبي المالي الجزائري**، رسالة ماجستير، جامعة عنابة، 2012.

21. العياشي عجلان: **ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992–2009**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2006.

22. فارس بن يدير: **تقييم واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية– دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،2019.

23. فارس بن يدير: **تقييم واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية– دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،2019.

24. فريد زعرات: **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة–الجزائر، 2009.

25. قادري عبد القادر: **مخاطر التدقيق في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 15، الجزائر،2016.

26. قحموش سمية: **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة**، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012.

27. قسوم حنان: **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية– دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف**، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس– سطيف 01، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

28. محمد عبد الحميد سيد علي، **إطار مقترح لزيادة جودة القوائم المالية وأثره على مستخدميها–دراسة ميدانية**، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة، 2018.

29. محمد فيصل مايده: **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة دراسة حالة: عينة من المؤسسات**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر –بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017.

30. محمد معاذ محمد أديب الدوس: **دور المدقق الخارجي في التكليف الضريبي في سورية**، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، 2014.

31. محمد نواف حمدان عابد: **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية**، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، مصر، 2006.

32. محمود حسن الحاج محمود حامد: **مدى تأثير تطبيق الالتزام بقواعد حوكمة الشركات على مصداقية التقارير المالية في تجديد وعاء ضريبة الدخل–دراسة ميدانية على ضريبة الشركات – القطاع المصرفي الأردني**، أطروحة دكتوراه، جامعة أم درمان الاسلامية، كلية الدراسات العليا السودان، 2014.

33. مصطفى عقاري: **مساهمة عملية لتحسين المخطط الوطني**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2005.

34. ناريمان بن عياد: **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك التجارية ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار–دراسة حالة بنك الخليج الجزائر والبنك الوطني الجزائري**، أطروحة دكتوراه، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018.

35. هشام شلغام: **تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي–دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح– ورقلة، 2015.

36. يامن خليل الزعبي، **القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان (دراسة ميدانية)**، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.

V. المراسيم والقوانين:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القرار 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم 14/19 مؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1441 الموافق 11 ديسمبر سنة 2019، يتضمن قانون المالية لسنة 2020**، الجريدة الرسمية، العدد 81، 30 ديسمبر 2019، المادة رقم 65.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم 11/17 مؤرخ في 8 ربيع الثاني عام 1439 الموافق 27 ديسمبر سنة 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018**، الجريدة الرسمية، العدد 76، 28 ديسمبر 2017، المادة رقم 58.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قانون رقم 21/08 مؤرخ في 2 محرم عام 1430 الموافق 30 ديسمبر 2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009**، العدد 74، 3 محرم عام 1430 ،31 ديسمبر 2008، المادة 20.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الأمر رقم 01/09 مؤرخ في 29 رجب عام 1430 الموافق 22 يوليو سنة 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009**، الجريدة الرسمية، العدد 44، 26 يوليو 2009.
6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **مرسوم تنفيذي رقم 156/08 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 27، الموافق 28 مايو سنة 2008.
7. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية، العدد 74، المادة 06 و07، 25 نوفمبر 2007.
8. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القرار رقم 72 المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق ل 26 جويلية 2008، يحدّد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبّقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة ماليّة مبسطة**، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009.

9. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي 110/09 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق 7 أبريل سنة 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي**، الجريدة الرسمية، العدد 21، 8 أبريل سنة 2009.

10. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **نظام 08/09 مؤرخ في12 محرم 1431 الموافق 29 ديسمبر2009**، يتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية، العدد 14، 25 فبراير 2010،

11. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **أمر رقم 09/96 مؤرخ في 10 جانفي 1996 يتعلق بالاعتماد الإيجاري**، الجريدة الرسمية، العدد 3.

12. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 103/90 المؤرخ في 01 رمضان عام 1410 الموافق 27 مارس سنة 1990؛ يحدد شروط اعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاستهلاك والواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري**، العدد 14، 4 ابريل سنة 1990.

13. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 250/93 المؤرخ في 8 جمادى الأولى عام 1414 الموافق 24 أكتوبر سنة 1993، يحدد شروط اعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري**، العدد 69، 27 أكتوبر سنة 1993.

14. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 366/96 المؤرخ في 29 جمادى الأولى عام 1417 الموافق 12 أكتوبر سنة 1996، يحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك، الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري**، العدد 60، 13 أكتوبر سنة 1996.

15. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 210/07 مؤرخ في 19 جمادي الثانية عام 1428 الموافق 4 يوليو سنة 2007، يحدد شروط إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للإهتلاك وغير القابلة للإهتلاك الواردة في الميزانية المقفلة في 31 ديسمبر سنة 2006 للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري**، الجريدة الرسمية، العدد 44.

16. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **أمر09-01 مؤرخ في 29 رجب عام 1430 الموافق 22 يوليو سنة 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009**، الجريدة الرسمية العدد 44.

17. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون 18/18 مؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440 الموافق 27 ديسمبر 2018، يتضمن قانون المالية لسنة 2019**، العدد 79، 30 ديسمبر 2018.

18. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب: **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020**.

19. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، 2020.

ثانيا: المراجع بالغة الاجنبية:

I. الكتب:

1. Ahmed Riahi Belkaoi: **Accounting Theory**, London, Thomson Learning, 2002.
2. Bruce et al, **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, **Interpretation**, John Wily & sons Inc, Hoboken, New Jersey, 2012.
3. Epstein, B. J., Nach, R. and Bragg.S.M. Wiley GAAP 2006, **Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles**. Wiley & Sons, Inc, 2005.
4. F. Hair, J. J., M. Hult, G., M. Ringle, C., & Sarstedt, M.. Hair Jr, Joseph F., et al**. A primer on partial least squares structural equation modeling**. New York: SAGE Publications, Inc,2014.
5. Fess, Warren, **Accounting Principles**, 5th edition south western publishing Co. USA, 1987.
6. Hendrickson Eldon, Breda Michael, **Accounting Theory**, fifth edition, Irwin, Graw Hill, 1992.
7. Hendriksen Eldon and Breda Michael, **Accounting Theory**, Fifth Edition Irwin McGraw-Hill, 2002.
8. Khan, MY & Jain, P K**, Financial Management**, 4th Edition, Tata McGraw-Hill Publishing Company limited, NEW DELHI, 2004.
9. Kieso, D. E., Weygandt, J.J. and Warfield, T.D. **Intermediate Accounting**. 12th ed. Wiley & Sons Inc, 2005.
10. Kieso, Donald .E, Weygandat, and Warfield, Terry.D, **Intermediate Accounting**, 12Th Edition, John Wiley and sons Inc., New York, USA, 2007.
11. Kiso, Donald, E., & Weygandt, **Intermediate Accounting**, 9 th edition, John Wiley & Sons, Inc, 2011.
12. Lanny G. Chsteen , And Other ,**Intermediat Accounting** ,Irwin,McCraw-Hill,1998.
13. Ministère Des Finances, Direction Générale De La Comptabilite, Conseil Nationalde La Comptabilite, **MANUEL DE COMPTABILITE FINANCIERE**, ENAG EDITIONS.2013.

II. المجلات والأطروحات:

1. AICPA, ASB. **SAS No. 101**: **Auditing Fair Value Measurement and Disclosure**, www.cpa2biz.com, AICPA, USA, 2003.
2. Alina Beattrice Vladu, Dan Dacian Cuzdrioream, **Creative Accounting Measurement and Behavoir**, annales UniversitatisApulensis Series Oeconomica, Vol.15, 2013.
3. Barth, M, Fair Value Accounting: **Evidence from investment securities and the market valuation of bans**, The Accountancy Review 69, January 1994.

4. Barth, M.E., Landsman, W.R. And Beaver, W.H**. The Relevance of the Value Relevance Literature for Financial Accounting Standards Setting: Another View**, Journal of Accounting and Economy, Vol 31, 2001.
5. Barth, Marry E. Beaver, William H. and Ladsman, Wayne R, **The Relevance of the Value Relevance Literature for Financial Accounting Standard Setting Another View**, Journal of Accounting and Economics, Vol. 31, 2001.
6. Boubir Djelloul, **La réévaluation des immobilisations corporelles et incorporelles, traitements comptable et fiscal**, Revue L'Auditeur, N°4, CNCC, Alger, 25/10/2015.
7. Catherine Tremblay, Richard M. Wise, **Fair Value of an Entity's Property**, Plant and Equipment for First- Time Adoption of Accounting Standards for Private Enterprises - A Business Valuator's Perspective, May2014.
8. Dan Dacian Cuzdriorean, Dumitru Matiş, **the Relationship between Accounting and Taxation Insight the European Union: The Influence of the International Accounting Regulation**, Annals Universities Apuleius Series Economic, 14(1), 2012.
9. Donald E.Kieso, Jerry J.Weygandt, Terry D. Warfield, **INTERMEDIATE ACCOUNTING**, Fifteen Edition, John Wiley & Sons Inc, 2013.
10. Duffy, Maureen, **Corporate Governance and Client Investing**, Journal of Accountancy, 2004, , www.aicpa.org/pubs/iofajoa
11. F. Hair Jr, J., and al .**Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM) An emerging tool in business research**. European Business Review 26(2), 2014.
12. Ferday VAN BEEST, **Quality of financial Reporting: measuring qualitative characteristics**, Nijmegen centre for Economics (NiCE), Nice working paper 09, 2009.
13. Financial Accounting Standard Board, **Qualitative characteristics of accounting information, SFAC n°2**.1980, in: www.fasb.org,
14. Financial Accounting Standards Board (FASB), **Statement of Financial Accounting Standards No.157, fair value measurements**, Paragraph 5, www.fasb.org.
15. Financial Accounting Standards Board (FASB), **Statement of Financial Accounting Standards No. 107, Disclosures about Fair Value of Financial Instruments**, Norwalk, Connecticut. 1991.
16. Financial Accounting Standards Board, **Statement of Financial Accounting Concepts No8: Conceptual Framework for Financial Reporting**, Norwalk, CT: FASB, 2010.
17. Financial Accounting Standards Board, **Statement of Financial Accounting Standards No 157: Fair value measurement**, 2007.
18. Financial Accounting Standards Board, **Status of Concepts Statement No. 3: Elements of Financial Statements of Business Enterprises**, 1980. SITE: https://www.fasb.org/status/statpg-con3.shtml.

19. Geert Braam, Ferdy Van Beest, **Conceptually Based Financial Reporting Quality Assessment An Empirical Analysis on Quality Differences Between UK Annual Reports and US 10- K Reports** , Nice Working, November 2013.
20. Hair, J. F. et al. **A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling**. Thousand Oaks: Sage.2014.
21. Hans B. Christensen and Valeri V. Nikolaev, **Does Fair Value Accounting for Non- Financial Assets Pass the Market Test ?**, The University of Chicago Booth, School of Business South Woodlawn Avenue Chicago,2013.
22. IASB, IASCF, **International Accounting Standard 39, Financial Instruments: Recognition and Measurement**, IFRSs 2006, International Accounting Standard Committee Foundation, London, 2006. http://www.iasb.org.
23. International Accounting Standard Committee Foundation. 2006. **International Accounting Standard 16, property plant and equipment**, IFRSs 2006, IASB, London, http://www.iasb.org, United Kingdom.
24. International Accounting Standards Board (IASB**), conceptual framework for financial reporting,** 2010 September 2010.
25. International Accounting Standards Board Committee Foundation (IASCF), **IAS 16** , Property, Plant and Equipment, International Financial Reporting Standards, London, UK, January, 2009. www.iasb.org.
26. International Accounting Standards Board, **International Financial Reporting Standard 13: Fair Value Measurement**, London, United Kingdom, 2011,
27. International Accounting Standards Board. **Fair Value Measurements. Exposure Draft**, **Improving Disclosures about Fair Value Measurements.** May 29, 2009, London, United Kingdom. www.iasb.uk
28. International Accounting standards Board. **International Financial Reporting Standards (9), Financial Instruments**, London, United Kingdom.2009. www.iasb.uk
29. International Valuation Standards Board, **International Valuation Standards**, **IVS1**, Market Value Basis of Valuation, London, United Kingdom, Sixth Edition, 2003
30. Joseph F. Hair, and al, **Estimation issues with PLS and CBSEM: Where the bias lies!**, Journal of Business Research, 2016.
31. Ken Kwong-Kay Wong **,Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) Techniques Using SmartPLS** ,Marketing Bulletin ,2013.
32. Kenneth Klassen, **Corporate Tax Compliance: The Role of Internal and External Preparers**, University Avenue West Waterloo, Canada, 2012.
33. KPMG, **Fair Value Measurement**: **Questions and Answers**, US GAAP and IFRS, December 2017.

34. Landsman, W.R, **Is Fair Value Accounting Information Relevant and Reliable? Evidence from Capital Market Research**, Accounting and Business Research, Special Issue, International Accounting Policy Forum, 2007.
35. Laurent Bailly, **comprendre les IFRS**, Maxima, France paris, 2005.
36. M.F/D.G.I /D.R.V, **Séminaire- les incidences fiscales du S.C.F. et la nouvelle liasse fiscale**,2011.
37. Meigs, R. F., Meigs, M., A., Bettener, M., and Whittington, R., **Accounting the basis for business Decision**, the McGraw – hill companies, INC, 1996.
38. Nelson Jon, **Fair Value Measurements,** working Paper, International Accounting Standards Board, 2007.
39. Nour Aldeen M. Ghafeer and Abdul Aziz A. Abdul Rahman, **The Impact of Fair Value Measurements on Income Statement**: IFRS 13 an Application Study in Insurance Companies, 2014.
40. SAIDANI Mohamed Said, **La juste valeur: une nouvelle technique d'évaluation**, Revue ElWahat pour les Recherches et les Etudes, Vol.9 n°1, Université de Ghardaia,2016.
41. Shamkuts Volha, **Fair value accounting**, Bs-thesis in business administration, Faculty of business administration, University of Iceland, Iceland, 2010.
42. Simona Jiraskova, **The Relationship between Tax and Book Income after Adoption IFRS in the Czech Republic in Comparison with Other European Countries,** Journal of Economics, Business and Management, Vol. 3, No. 12, December 2015.
43. The AAA Committee, **Report of the Committee on Foundation of Accounting Measurement the Accounting Review**, Value XXVI, 2001.

III. القوانين والتعليمات:

1. Ministre des Finance -Direction Generale Des Impots, Direction Des Relations Publiques Et De La Communication, **Guide Fiscal des Produit Financiers**, Edition Sahel, 2010.
2. Ministre des Finance, Conseil National de la Comptabilité, Lettre Réf. 341/MF/CNC/2010, du 19/10/2010.
3. Ministere Des Finances, Direction Generale Des Impots**, Circulaire N°02 Traitement fiscal de la réévaluation des immobilisations**, 20 MARS 2019.
4. Ministre des Finance, Instruction N° 02 du 29 Octobre 2009, **portant première Application du Système Comptable Financier 2010**, Modalité et Procédures à Mettre en œuvre pour le Passage du Plan Comptable National PCN au Nouveau Système Comptable Financier SCF, Conseil National de la Comptabilité.

ثالثا: مواقع الانترنت:

www.aicpa.org
www.fasb.org
www.iasb.uk
www.asca-sy.com
www.focusifrs.com
www.gccaao.org
www.iasplus.com
www.ifac.org
www.mfdgi.gov.dz

الملاحق

الملحق رقم (1): استمارة الاستبيان.

استمارة استبيان

سيدتي، سيدي / السلام عليكم

في إطار تحضير أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه ل.م.د في العلوم التجارية تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، يسعدني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان والذي يشكّل أداة لدراسة ميدانية بعنوان:

" أثر بدائل القياس المحاسبي على جودة القوائم الجبائية"

والذي يهدف إلى دراسة وتحليل آراء ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر من محافظي حسابات وخبراء محاسبة ومحاسبين المعتمدين، بالإضافة الى المستشارين الجبائيين والأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة، وذلك حول أثر بدائل القياس المحاسبي على جودة معلومات القوائم الجبائية ودورها في تحديد الوعاء الضريبي السليم.

لذا نرجو من سيادتكم التكرّم بالإجابة على كل فقرة من فقرات هذا الاستبيان بكل دقة وموضوعية؛ ونؤكد لكم أنّ المعلومات التي يتمّ الإدلاء بها سوف تعامل بالسريّة التامة ولأغراض البحث العلمي فقط، شاكرين لكم حسن تعاونكم مع فائق الاحترام والتقدير.

طالب الدكتوراه: طيبة محمد رضا — **إشراف أ.د بوعزة عبد القادر**
06.60.31.52.17 — **taiba@univ-adra.dz**

❖ **القسم الأول: البيانات المهنية**

1.المهنة أو الوظيفة الحالية: (يمكن اختيار أكثر من خيار حسب الحالة)

☐ محاسب معتمد ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ مستشار جبائي
☐ أستاذ جامعي متخصص في المحاسبة والجباية ☐ أخرى تذكر:...

2.العمر:

☐ أقل من 30 سنة ☐ من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة
☐ من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة ☐ 50 سنة فما فوق

3.الخبرة المهنية:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات
☐ من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة ☐ 15 سنة فما فوق

❖ **القسم الثاني: الاستبيان:**

1. الدراسة الاستطلاعية

1-1. مدى ملاءمة بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق طرق وبدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي:

رقم السؤال	البيـــــان	إجابات أفراد العينة				
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا
01	يمتاز الاقتصاد الجزائري بالشفافية والإفصاح عن المعلومات الكافية التي تسمح باستخدام مختلف بدائل القياس المحاسبي.					
02	تتوافق التشريعات الجبائية والتجارية في الجزائر مع متطلبات نجاح تطبيق بدائل القياس المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.					
03	يتناسب نشاط بورصة الجزائر مع متطلبات قياس عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي.					
04	تتحدد الأسعار في الأسواق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية أو حكومية.					
05	تتوفر المؤسسات الجزائرية على الموارد البشرية التي تسمح لها بتطبيق بدائل القياس المحاسبي.					

1-2. دور معلومات القوائم المالية في تحسين عمل المراجع الجبائي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي:

رقم السؤال	البيـــــان	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
06	يفيد تصنيف عناصر الميزانية الى جارية وغير جارية في تحديد الوضع المالي للمكلف.					
07	يفيد تقديم جدول حساب النتائج بالطريقتين (حسب الوظيفة وحسب الطبيعة) المراجع الجبائي في اكتشاف الأعباء الوهمية.					
08	يساعد جدول سيولة الخزينة في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي من خلال التدفقات النقدية الفعلية.					
09	يفيد جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة المراجع الجبائي في تحديد أوجه تخصيص النتيجة.					
10	تساعد القيم التفصيلية المتضمن في الملحق في شرح محتويات القوائم المالية بالنسبة للمراجع الجبائي.					
11	تسهم تقنية الضرائب المؤجلة في تحديد العبء الضريبي بشكل عادل.					

2.الدراسة الاستكشافية: 2-1. بدائل القياس المحاسبي.

الرقم	البيان	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا
	القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية					
01	يُعتبر القياس وفق التكلفة التاريخية الأساس الأكثر إفادة لأغراض التقييم والقياس المحاسبي.					
02	تعد التكلفة التاريخية من أكثر أسس القياس استعمالا وهذا راجع لسهولة التقييم وفق هذه الأساس.					
03	تحد التكلفة التاريخية من الممارسات المحاسبية الخاطئة لأنها تقوم على قيم مؤيدة بمستندات.					
04	يعتبر القياس وفق التكلفة التاريخية الأساس الأكثر استعمالا في المجال الضريبي.					
	القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة					
05	يُعتبر نموذج إعادة التقييم وفق القيمة العادلة أكثر إفادة في القياس المحاسبي من نموذج التكلفة.					
06	يؤدي استخدام نموذج القيمة العادلة إلى إظهار القيم الحقيقية للأصول والخصوم.					
07	يساير استخدام نموذج القيمة العادلة الظروف الاقتصادية المعاصرة التي تعمل فيها المؤسسة.					
08	يؤدي استخدام نموذج القيمة العادلة إلى تحديد القيمة الحقيقة للأرباح.					

2-2. الخصائص النوعية لمعلومات القوائم المالية

الرقم	البيان	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا
09	تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم الجبائية ملائمة وتؤثر في قرارات مستخدميها.					
10	تساعد المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم الجبائية على تقييم تقديرات السنوات السابقة.					
11	تمتاز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم الجبائية بالموضوعية ويمكن التحقق من صحتها.					
12	تمتاز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم الجبائية بأنها صحيحة وخالية من أي تلاعب متعمد.					
13	تمتاز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم الجبائية بالقابلية للمقارنة.					
14	تمتاز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم الجبائية بالقابلية القابلية للفهم.					

2-3. الوعاء الضريبي

رقم السؤال	البيـــــان	إجابات أفراد العينة				
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا
	الوعاء الضريبي السليم					
15	يعتمد تحديد الوعاء الضريبي السليم على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم الجبائية.					
16	تفيد المعلومات الواضحة وسهلة الفهم في تحديد الوعاء الضريبي السليم.					
17	تسهم خاصية قابلية المقارنة في مراقبة القوائم الجبائية لعدة سنوات للتأكد من صحة المبالغ.					
18	تؤدي المعلومات الصحيحة المفصح عنها في القوائم الجبائية إلى زيادة الحصيلة الضريبية.					
19	تقديم المعلومات في الوقت المناسب يقلل من المنازعات والطعون على الضرائب المقدرة.					
20	تقديم المعلومات في الوقت المناسب يقلل من المنازعات والطعون على الضرائب المقدرة.					
21	يسهم التوسع في الإفصاح المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي.					

الملحق رقم (2): قائمة بأسماء المحكمين وتخصصاتهم والجامعات التي ينتمون أليها:

الرقم	الاسم واللقب	التخصص	الجامعة
01	أ.د بن عبد الفتاح دحمان	منهجية البحث العلمي	جامعة أدرار
02	أ.د قالون جيلالي	منهجية البحث العلمي	جامعة أدرار
03	أ.د عبد القادر بوعزة	محاسبة وجباية	جامعة أدرار
04	د. مسعودي محمد	جباية	جامعة أدرار
05	د. بن عبد العزيز سمير	محاسبة وجباية	جامعة بشار
06	د. عيشوش خيرة	محاسبة وتدقيق	جامعة بشار
07	د. ادم حديدي	مالية واقتصاد قياسي	جامعة الجلفة
08	د. ولهي بوعلام	جباية	جامعة المسيلة
09	د. عزوز علي	محاسبة وجباية	جامعة الشلف
10	د. بن يوسف خلف الله	مالية ومحاسبة	المركز الجامعي آفلو

الملحق رقم (3): القوائم الجبائية

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice clos le

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2011)

ACTIF	N			N - 1
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif			0,00	
Immobilisations incorporelles			0,00	
Immobilisations corporelles				
Terrains			0,00	
Bâtiments			0,00	
Autres immobilisations corporelles			0,00	
Immobilisations en concession			0,00	
Immobilisations encours			0,00	
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence			0,00	
Autres participations et créances rattachées			0,00	
Autres titres immobilisés			0,00	
Prêts et autres actifs financiers non courants			0,00	
Impôts différés actif			0,00	
TOTAL ACTIF NON COURANT	0,00	0,00	0,00	0,00
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours			0,00	
Créances et emplois assimilés				
Clients			0,00	
Autres débiteurs			0,00	
Impôts et assimilés			0,00	
Autres créances et emplois assimilés			0,00	
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants			0,00	
Trésorerie			0,00	
TOTAL ACTIF COURANT	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL GENERAL ACTIF	0,00	0,00	0,00	0,00

الملحق رقم (3): القوائم الجبائية

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice clos le	

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES :		
Capital émis		
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)		
Ecarts de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		
Autres capitaux propres – Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	0,00	0,00
PASSIFS NON-COURANTS :		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	0,00	0,00
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés		
Impôts		
Autres dettes		
Trésorerie Passif		
TOTAL III	0,00	0,00
TOTAL PASSIF (I+II+III)	0,00	0,00

الملحق رقم (3): القوائم الجبائية

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :.....
.....
Activité :.....
Adresse :.....
.....

Exercice du		au	

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques		N		N-1	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués				
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			0,00		0,00
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			0,00		0,00
Achats de marchandises vendues					
Matières premières					
Autres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations					
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations				
	Entretien, réparations et maintenance				
	Primes d'assurances				
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires				
	Publicité				
	Déplacements, missions et réceptions				
Autres services					
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		0,00		0,00	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I–II)			0,00		0,00
Charges de personnel					
Impôts et taxes et versements assimilés					
IV-Excédent brut d'exploitation			0,00		0,00

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :.....
.....
Activité :.....
Adresse :.....
.....

Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnelles				
Dotations aux amortissements				
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		0,00		0,00
Produits financiers				
Charges financières				
VI-Résultat financier				
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		0,00		0,00
Eléments extraordinaires (produits) **(*)**				
Eléments extraordinaires (Charges) **(*)**				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		0,00		0,00

الملحق رقم (3): القوائم الجبائية

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice du		au	

1/ Tableau des mouvements des stocks :

Rubrique	Solde de début d'exercice	Mouvements de la période		Solde de fin d'exercice
		Débit	Crédit	
Stocks de marchandises				
Matières et fournitures				
Autres approvisionnements				
Encours de production de biens				
Encours de production de services				
Stocks de produits				
Stocks provenant d'immobilisations				
Stocks à l'extérieur				
TOTAL				

2/ Tableau de la fluctuation de la production stockée :

Débit	Crédit	Solde de fin d'exercice	
		Débiteur	Créditeur

الملحق رقم (3): القوائم الجبائية

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice du		au	

3/ Charges de personnel, impôts, taxes et versements assimilés, autres services:

Rubrique	Montants
Autres services	
Charges locatives et charges de copropriété	
Etudes et recherches	
Documentation et divers	
Transports de biens et transport collectif du personnel	
Frais postaux et de télécommunications	
Services bancaires et assimilés	
Cotisations et divers	
TOTAL (1)	
Charges de personnel	
Rémunérations du personnel	
Rémunérations de l'exploitant individuel (cas d'une EURL)	
Cotisations aux organismes sociaux	
Charges sociales de l'exploitant individuel (cas d'une EURL)	
Autres charges sociales	
Autres charges de personnels	
TOTAL (2)	
Impôts, taxes et versements assimilés	
Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	
Impôts et taxes non récupérables sur chiffres d'affaires	
Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats	
TOTAL (3)	
TOTAL (1) +(2) +(3)	

4/ Autres charges et produits opérationnels :

Autres charges opérationnelles	Montants
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Moins values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	
Jetons de présence	
Perte sur créances irrécouvrables	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Amendes et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités	
Charges exceptionnelles de gestion courante	
Autres charges de gestion courante	
TOTAL	
Autres produits opérationnels	**Montants**
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	
Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérant	
Quotes-parts de subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Rentrée sur créances amorties	
Produits exceptionnels sur opérations de gestion	
Autres produits de gestion courante	
TOTAL	

الملحق رقم (3): القوائم الجبائية

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice du		au	

5/ Tableau des amortissements et pertes de valeurs :

Rubriques et Postes	Dotations Cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice (1)	Diminutions éléments sortis	Dotations cumulées en fin d'exercice	Dotations fiscales de l'exercice (2)	Ecarts (1) – (2)
Goodwill				0,00		0,00
Immobilisations incorporelles				0,00		0,00
Immobilisations corporelles				0,00		0,00
Participations				0,00		0,00
Autres actifs financiers non courants				0,00		0,00
TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

6/ Tableau des immobilisations créées ou acquises au cours de l'exercice :

Rubrique (Nature des immobilisations créées ou acquises à détailler)	Montants bruts	TVA déduite	Montant net à amortir
Goodwill			0,00
Immobilisations incorporelles			0,00
Immobilisations corporelles			0,00
Participations			0,00
Autres actifs financiers non courants			0,00
TOTAL	0,00	0,00	0,00

الملحق رقم (3): القوائم الجبائية

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice du		au	

7/ Tableau des immobilisations cédées (plus ou moins value) au cours de l'exercice :

Nature des immobilisations cédées	Date acquisition	Montant net figurant à l'actif	Amortissements pratiqués	Valeur nette comptable	Prix de cession	Plus ou moins value	
						Plus value	Moins value
				0,00			
				0,00			
				0,00			
				0,00			
				0,00			
				0,00			
				0,00			

8/ Tableau des provisions et pertes de valeurs :

Rubriques et postes	Provisions cumulées en début d'exercice	Dotations de L'exercice	Reprises sur l'exercice	Provisions cumulées en fin d'exercice
-Pertes de valeurs sur stocks (à détailler pour chaque catégorie de stock sur état annexe)				
-Pertes de valeurs sur créances (1)				
-Pertes de valeurs sur actions et parts sociales (2)				
-Provisions pour pensions et obligations similaires				
-Provisions sur litiges				
-Autres provisions liées au personnel				
-Provisions pour impôts.				
-Autres provisions à détailler sur états annexes				
TOTAL				

الملحق رقم (3): القوائم الجبائية

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice du		au	

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	**Bénéfice**	
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	
	Impôt différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations **(*)**		
Total des réintégrations		0,00
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions **(*)**		
Total des déductions		0,00
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Total des déficits à déduire		0,00
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	
	Déficit	

الملحق رقم (3): القوائم الجبائية

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice du		au	

10/ Tableau d'affectation du résultat et des réserves (N-A) :

		Montants
Origine	Report à nouveau de l'exercice N-1 (à détailler)	
	Résultat de l'exercice N-1	
	Prélèvements sur réserves (à détailler)	
	TOTAL	0,00
Affectation	Réserves (à détailler)	
	Augmentation du capital	
	Dividendes	
	Report à nouveau (à détailler)	
	TOTAL	0,00

11/ Tableau des participations (filiales et entités associées) :

Filiales et entités associées	Capitaux propres	Dont capital	Quote-part de capital détenu %	Résultat Dernier exercice	Prêts et avances accordées	Dividendes encaissés	Valeur comptable des titres détenus
Filiales :							
- Entité A			0,00%				
- Entité B			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
Entités associées							
- Entité 1			0,00%				
- Entité 2			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				

الملحق رقم (3): القوائم الجبائية

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice du		au	

12/ Commissions et courtages, redevances, honoraires, sous-traitance, rémunérations diverses et frais de siège :

Désignation des personnes bénéficiaires	Numéro d'identifiant fiscal	Adresse	Montant perçu

13/ Taxe sur l'activité professionnelle :

Lieu de payement de la TAP	Chiffre d'affaires imposable Par commune	Chiffre d'affaires exonéré	TAP acquittée