

فارق إعادة تقييم التثبيتات بين المعالجة الجبائية والمعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

The difference of re-evaluation of the fixations between the tax treatment and the accounting treatment according to the financial accounting system SCF

| | | |
|--|--|---|
| د. مدادي عبد القادر جامعة خميس مليانة- الجزائر aek.madadi@gmail.com تاريخ النشر: 10/ 11/ 2021 | د. حميد عبد الله الحرتسي جامعة خميس مليانة- الجزائر h.hirtsi@gmail.com تاريخ القبول: 12/ 09/ 2021 | ط.د. عيسى ابراهيم رشيد ¹ مخبر الاقتصاد الرقمي في الجزائر جامعة خميس مليانة- الجزائر r.aissa-brahim@univ-dbkm.dz تاريخ الاستلام: 14/ 01/ 2021 |
|--|--|---|

ملخص:

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى التوافق بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية لفارق إعادة التقييم عند إعادة قياس التثبيتات بالقيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، وإسقاط الدراسة النظرية على الواقع من خلال دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة على مستوى مديرية الضرائب.

وتوصلنا إلى وجود صعوبات ومعوقات للقياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وتأثير القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية عند إعادة التقييم وحساب الاهتلاكات، واعتماد التشريعات الجبائية على التكلفة التاريخية كأساس للقياس، وإجبار المؤسسات على التماسي مع القواعد الجبائية لتجنب الغرامات.

الكلمات المفتاحية: القيمة العادلة، النظام المحاسبي المالي SCF، فارق إعادة التقييم.

Abstract:

In this study we aim at finding the extent of compatibility between the accounting treatment and the tax treatment for the re-evaluation difference when re-measuring the fixation by the fair value according to the Financial Accounting System. Besides, we project the theoretical study to reality through an applied case study for an institution at the Tax Directorate level.

At the end of this study we concluded that there are difficulties and impediments to measuring fair value in the Algerian accounting environment. We also found out that there are some effects of tax rules on accounting rules when revaluation and calculating depreciation. Also, we noticed the adoption of tax legislation on the historical cost as a basis for measurement, and institutions forcing to comply with tax rules to avoid fines.

Key words: *The fair value, the Financial Accounting System, the re-evaluation difference.*

مقدمة:

القيمة العادلة مصطلح قدم في المحاسبة المالية الأمريكية حيث ظهر أول مرة سنة 1975، ونتيجة للولولة الاقتصادية والتطور السريع في الأسواق المالية العالمية، وظهور الشركات المتعددة الجنسيات أصبح من الضروري تكييف عملية القياس مع التطورات للوصول إلى قوائم مالية ملائمة لاتخاذ القرار، وتحترم التمثيل الصادق للمعلومات المالية، وعليه اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية بمفهوم القيمة العادلة

1 - المؤلف المرسل: عيسى ابراهيم رشيد: r.aissa-brahim@univ-dbkm.dz

وظهر سنة 1982 ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، وبعدها تم تناوله في العديد من المعايير المحاسبية الدولية، حتى تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 (IFRS 13)، يتضمن جميع التطورات التي حصلت في مفهوم وقياس القيمة العادلة منذ ظهورها، وهو ساري المفعول بداية من عام 2013.

تنت الجزائر النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وكان أول تطبيق له سنة 2010 من خلال التعليمات الوزارية رقم 02 بتاريخ 29 أكتوبر 2009، لمواكبة التطورات العالمية في المحاسبة وتوحيد العمل المحاسبي والقوائم المالية، ومن خلال المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 والقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، تم التطرق للقيمة العادلة كأساس قياس بديل مسموح به في بعض الحالات ولبعض العناصر وتسمى القيمة الحقيقية في النظام المحاسبي المالي.

تعتمد الجزائر في قواعدها الجبائية على النتيجة المحاسبية للوصول إلى النتيجة الجبائية عند تحديد الوعاء الضريبي، وباعتمادها على النظام المحاسبي المالي في تحديد النتيجة المحاسبية تجد صعوبات في تكييف القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية، نظرا لاختلاف الأهداف حيث تهدف القواعد الجبائية إلى تعظيم الإيرادات بينما تهدف القواعد المحاسبية إلى تغليب الواقع الاقتصادي، وإعادة تقييم التثبيتات بالقيمة العادلة يشكل عائقا بسبب الاختلاف في تقييم بعض العناصر بين المعايير المحاسبية الدولية والقواعد الجبائية الجزائرية، وذلك راجع لسبب أن النظام المحاسبي المالي مستمد من النموذج المحاسبي الانجلوسكسوني الذي يفصل بين المحاسبة والجباية.

وعليه يتم طرح التساؤل التالي: ما مدى استجابة القواعد الجبائية لمتطلبات النظام المحاسبي المالي عند إعادة تقييم التثبيتات؟
وتحت هذا التساؤل نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- هل البيئة المحاسبية الجزائرية تستجيب لتطبيق القيمة العادلة عند إعادة تقييم التثبيتات؟
- هل القواعد الجبائية تدعم تطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص القيمة العادلة، وهل المشرع الجبائي يهتم بإعادة تقييم الأصول؟
- ما هو واقع إعادة تقييم التثبيتات حسب القواعد الجبائية والنظام المحاسبي المالي؟ وهل هناك أساس لإعادة التقييم في الواقع؟

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الورقة البحثية إلى دراسة الإطار النظري للقيمة العادلة، ومعرفة مدى التوافق بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي، وإبراز معوقات وصعوبات تطبيق القيمة العادلة، والوقوف على تحليل التحديات التي تواجه التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية عند إعادة تقييم التثبيتات في الواقع.

منهجية الدراسة :

للإحاطة بموضوع الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، لوصف الظاهرة وتحليلها بالاعتماد على مجموعة من المراجع المختلفة من مقالات وكتب ومراجع أجنبية، واستخدام أسلوب دراسة حالة لتطبيق وإسقاط الجانب التطبيقي على الجانب النظري في الواقع والوصول إلى النتائج.

الدراسات السابقة: تم الاعتماد على بعض الدراسات نذكر منها :

-دراسة (مخلوفي نعيمة، 2016) بعنوان "مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية" هدفت الدراسة إلى التطرق إلى الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة، وتحديد مدى الحاجة إلى استبدال طرق القياس، وتضييق نطاق القياس على أساس التكلفة التاريخية، والوقوف على مدى تأقلم البيئة المحاسبية الجزائرية لمتطلبات القياس، واستقصاء آراء المحاسبين في الجزائر حول مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الواقع.

وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق مفهوم القيمة العادلة في المجتمع المحاسبي الجزائري يلقى صعوبة في التطبيق، ولا يرقى لمسايرة التطورات في المعايير الدولية بسبب نقص التكوين في مجال المحاسبة وغياب الأسواق المالية النشطة.

-دراسة (LAITH A.Aryan, 2016) بعنوان "The quality of fair value measurements for non-financial assets"

هدفت الدراسة إلى اختبار نظرة المدققين الأردنيين إلى جودة قياس الممتلكات والمنشآت والمعدات بالقيمة العادلة، وتم استخدام 265 استبيان أرسلت إلى مراجعين الحسابات الخارجيين الأردنيين، وتم الرد على 163 استبيان بنسبة 61.5% .

وتوصلت الدراسة من خلال تحليل الاستبيانات إلى أن المدققين الأردنيين يفضلون القياس بالقيمة العادلة في المحاسبة بالنسبة للممتلكات والمنشآت والمعدات على القياس بالتكلفة التاريخية لتوفير معلومات مفيدة.

-دراسة (زعيم باهية، 2018) بعنوان "واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية-دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول"

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة، وتشخيص المعوقات التي تواجه تطبيقها، والبحث عن حلول عملية، ووقفت الدراسة على تجربة بعض الدول العربية التي طبقت القيمة العادلة في القياس.

وتوصلت الدراسة إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية بحاجة لنموذج القياس بالقيمة العادلة، وان هناك معوقات كثيرة تقف كحاجز للتطبيق في الواقع، وكذلك يوجد تفاوت كبير في إجراءات تطبيق قياس القيمة العادلة بين الجزائر، مصر، السعودية والأردن.

-دراسة (قريشي كززة، 2019) بعنوان "توجه النظام المحاسبي المالي نحو القيمة العادلة بين متطلبات القياس وإشكالية التطبيق في البيئة الجزائرية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مفهوم القيمة العادلة من خلال المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي، وتحديد العقبات التي قد تعيق هذا المفهوم في البيئة المحاسبية الجزائرية.

وتوصلت الدراسة إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية ليست جاهزة لتطبيق النظام المحاسبي المالي ولا سيما في مجال القياس والتقييم بالقيمة العادلة كبديل عن التكلفة التاريخية.

المحور الأول: نموذج القياس بالقيمة العادلة حسب معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية

يمثل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 القواعد الأساسية التي تستند إليها المؤسسات عند قياس القيمة العادلة لأصولها وخصومها، أو أدواتها المالية، وبدا العمل به ابتداء من جانفي 2013 (Alessandro GHIO, 2018, p. 7).

حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 (IFRS 13) تعرف القيمة العادلة على أنها "السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل، أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظروف السوق الحالية" (حميدات

جمعة، 2014، صفحة 824)، وتعرف على أنها سعر بيع الأصل أو نقل الالتزام وهذا يجعلها سعر خروج وليس سعر دخول، وتأخذ

السوق الرئيسية ذات أعلى نشاط للأصول أو الخصوم وفي حالة غياب السوق الرئيسية، يمكن استخدام السوق الأكثر فائدة وهي السوق التي تعتمد على أقصى حد من المبلغ الذي سيتم تلقيه لبيع أصل أو أقل سعر سيتم دفعه لتحويل الخصوم، مع مراعاة تكاليف المعاملات،

ويتم القياس بالقيمة العادلة بمعاملات منظمة دون إكراه، بين المشاركين في السوق وهم مستقلين ومطلعين وقادرين على دخول السوق، ويجب أن يكون للأصل أو الالتزامات التي يتم قياسها وحدة حساب متسقة والقيمة العادلة قياس قائم على السوق وليست قياس خاص

بكل مؤسسة وحدها (Anyekere Zinabari, 2019, p. 4)، ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB القيمة العادلة بأنها السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه مقابل معاملة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس، والهدف من قياسها هو تحديد السعر الذي سيتم تلقيه لبيع الأصل أو دفعه مقابل الالتزامات عند تاريخ القياس، بحيث يمثل السعر الحقيقي ويعبر بشكل جيد عن القيمة، ومع ذلك فإنه في الجانب العملي قد لا تكون القيمة العادلة محددة بشكل جيد، خصوصاً عند عدم وجود سوق نشط (Wayne R. Landsman, 2007, p. 20) ، وعند إعادة التقييم يتم خصم الاهتلاك المتراكم وخصائر الاهتلاك من القيمة المعدلة وفق القيمة العادلة، بالإضافة إلى ذلك يهتم المعيار المحاسبي الدولي IAS 29 بطريقة التقييم التي تأخذ في الاعتبار التضخم، وإعادة معالجة التكلفة التاريخية للتضخم (Daniela CRETU, 2013, p. 84) .

أولاً: أسس قياس القيمة العادلة :

من خلال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 (IFRS 13) وحسب مفهوم القيمة العادلة، تركز عملية القياس حسب هذا النموذج على أربعة أسس ومبادئ أساسية في التقييم، أولاً- سعر التبادل وهو السعر الذي يمكن الحصول عليه من خلال عملية البيع أو التبادل، ويجب أن يكون السعر المحدد عند تاريخ القياس هو السعر الحالي عند الاقتناء أو عند تاريخ تقييم الدورة الجارية. ثانياً- المعاملة المنتظمة حيث يتم التعامل والتبادل وفق عملية منتظمة، والابتعاد عن البيع الإجباري والصفقات الاضطرارية، وتعرض على السوق ما قبل تاريخ القياس. ثالثاً- سوق المعاملة يفترض أن تتم المعاملة لبيع الأصل أو تسوية الالتزام في السوق الرئيسية للأصل أو الالتزام، وتمثل في السوق التي تتميز بمستوى عال من النشاط الخاص بالأصول والخصوم، وتكون الأسعار فيه متاحة للجميع بسهولة وانتظام، ويعتمد على صفقات فعلية ومنتظمة لأطراف ذات رغبة واطلاع، وتتصف جميع الأصناف المتعامل بها بالتجانس، ويتواجد المتعاملون في أي وقت، وفي حالة غياب السوق الرئيسية يتم الاعتماد على السوق الأكثر ملاءمة (بن ثابت علال، 2019، الصفحات 252-253). رابعاً- المشاركون في السوق وهم البائعون والمشترون في السوق الأصلي أو السوق الأكثر ربحاً، ويتمتعون بالاستقلالية عن بعضهم البعض، ويمتلكون قدرات فهم معقولة متعلقة بالمعاملة أو بالأصل أو الالتزام، باستخدام المعلومات المتوفرة، كما يتميزون بالقدرة على إبرام معاملة للأصل أو الالتزام والرغبة في إتمام المعاملة دون إجبار أو ضغط (باي مريم، 2017، صفحة 152).

ثانياً: أساليب قياس القيمة العادلة

تعددت أساليب القياس إلا أن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية أشارت إلى أن الأسعار المعروضة في سوق نشط تبقى أحسن الطرق لقياس القيمة العادلة، متوفرة على عدد كبير من البائعون والمشترون وتوفر المعلومات الخاصة بالسوق وبالسلعة المعروضة للأطراف المستخدمة له، بحيث يكون كل الأطراف المتعاملة على علم بالعمليات المالية والتجارية من خلال التفاوض والمبادلة الحقيقية، وفي حالة عدم وجود سوق نشط هناك ثلاث أساليب يتم الاعتماد عليها لقياس القيمة العادلة حسب المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 13 (IFRS 13)، أولاً- تستعمل تكلفة الإحلال أو الاستبدال وهي مقدار النقدية أو النقدية المعادلة عند شراء المؤسسة موجودات مماثلة في الوقت الحالي، من حيث جميع المواصفات وكذلك العمر الإنتاجي المتبقي للأصل، ويسمى هذا الأسلوب مدخل التكلفة. ثانياً- القيمة السوقية وهي مقدار النقدية أو ما يعادلها التي قد تحصل عليها المؤسسة لو أنها قامت ببيع ما هو متوفر لديها من موجودات في الوقت الحالي، ويسمى هذا الأسلوب مدخل السوق. ثالثاً- القيمة الحالية المحصومة وتقوم على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لفترات قادمة، وتحصم حالياً باستعمال معدل خصم مناسب، ويسمى هذا الأسلوب مدخل الدخل (صبرينة بن عروج، 2019، الصفحات 3-4).

ثالثا: التسلسل الهرمي للقيمة العادلة Fair value hierarchy :

يحدد تسلسل القيمة العادلة ويصنف مدخلات أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة ضمن ثلاث مستويات، لزيادة الاتساق وقابلية المقارنة، ويعطي الأولوية القصوى للأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المطابقة، وهي مدخلات المستوى الأول **Level 1 inputs**، وهي عبارة عن أسعار معلنة وغير معدلة في السوق النشط للأصول أو الالتزامات المطابقة، والتي قد تصل إليها المؤسسة في تاريخ القياس، ويجب استخدام السعر دون تعديل وهو الدليل الأكثر موثوقية للقيمة العادلة، والمستوى الثاني **Level 2 inputs** تتمثل مدخلاته بكافة المدخلات التي لا تعتبر أسعار معلن عنها، وتتضمن أسعار الأصول أو الالتزامات المعلنة في سوق مشابه للأسعار في سوق نشط، والأسعار في أسواق غير نشطة، والأسعار الأخرى غير المعلنة للأصول والالتزامات والتي قد تصل إليها المؤسسة من خلال عدة وسائل منها سعر الفائدة ومنحنيات العوائد الملحوظة والفروقات الائتمانية، والمستوى الثالث للمدخلات **Level 3 inputs** تتمثل مدخلاته في الاعتماد على قيم غير متوفرة (غير ملحوظة) أو متاحة في السوق، وتعتمد المؤسسة بتطوير قيمة تتصف بالعدالة بالاعتماد على مجموعة من المعلومات وكذلك طبيعة الأصل أو الالتزام (حميدات جمعة، 2014، الصفحات 832-833).

رابعا: مزايا وعيوب نموذج القياس بالقيمة العادلة :

يرى البعض أن للقيمة العادلة مجموعة من المزايا حيث يستعملها المستهلك للمنفعة من خلال الترتيب بين الاختيارات المتاحة، الملاءمة، الشفافية، الدقة في تحديد النتيجة ومساءلة المسؤولين، ومن خلال هذه المزايا يستطيع مستعملي المعلومات المحاسبية اتخاذ القرارات المناسبة والتنبؤ في مجال أعمالهم (Adela Deaconu, 2010, p. 153)، ومن إيجابياتها أنها تعطي صورة أقرب للواقع مقارنة بالتكلفة التاريخية، وبالتالي تقليل الفجوة بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية، كما تساعد المستثمرين والمستخدمين للمعلومات المحاسبية من اتخاذ القرار المناسب وحساب المخاطر في الوقت المناسب، والكشف المبكر عن إمكانية تعثر المؤسسة، وتعكس الوضع الحالي للسوق أو على الأقل تقترب منه (محمد حسان بن مالك، 2015، صفحة 175)، ويدور الاختلاف التقليدي بين الملاءمة والموثوقية، حيث تعتبر الملاءمة مفيدة لمختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية، كما تساعد الموثوقية في دقة المعلومات، وهذا ما جعل واضعي المعايير المحاسبية أمام المفاضلة الكلاسيكية، والنموذج الذي يستند على القيمة العادلة في القياس قد يكون أكثر ملاءمة في بعض الحالات، وأسعار السوق صعبة من ناحية التلاعب وسهلة التحقق، وتساعد القيمة العادلة من اتخاذ التدابير المناسبة في الوقت المناسب حيث تعترف بالخسائر مبكرا (مریم بالاطرش، 2017، صفحة 118).

زيادة استخدام قياس القيمة العادلة تسبب في الكثير من الجدل بين المنظمين والباحثين في مجال المحاسبة والممارسين لها، وكذلك مختلف المشاركين في السوق حيث يدافع أنصار القيمة العادلة عن وجهة نظرهم بأن محاسبة القيمة العادلة متفوقة مقارنة بالمحاسبة على أساس التكلفة التاريخية، لأنها تعبر عن أهمية وحسن توقيت المعلومات المحاسبية، وبالتالي جودة التقارير المالية، ويتفق الباحثون في الغالب على أن القيمة العادلة توفر معلومات مفيدة، ويعربون آخرون عن قلقهم بشأن الموثوقية في محاسبة القيمة العادلة وأن نموذج التكلفة التاريخية أفضل ويفهم بشكل جيد (Amira Pobrić, 2019, p. 150) ، وتساهم إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة في زيادة الرافعة المالية في زمن الارتفاعات في السوق مما يشكل خطر على المؤسسات وضعفها، وفي أوقات الانخفاضات في السوق يتم تضخيم الخسائر والضعف المالي، ويرى منتقدي محاسبة القيمة العادلة أن الخطر الكبير في هذا النموذج هو الطبيعة المتقلبة، أي تضخيم المستويات المرتفعة والمستويات الدنيا للأسواق، ويرى الكثير من الخبراء أن التكلفة التاريخية أكثر موثوقية وأهمية لمعظم مستعملي التقارير المالية، من الاحتمالات التي تقدمها القيمة العادلة، وكذلك مراقبة التقييمات غير مستندة للسوق مما يفتح باب التلاعب من قبل المسيرين عند التقييم، كما تفتقر إلى الاستمرارية في طرق حسابها حيث يتم اللجوء إلى طرق قياس قد تختلف عن الشروط السائدة في السوق في حالة

غياب سوق نشط، وقد تكون تكلفة تحديد القيمة العادلة كبيرة عند تصميم واستعمال ومراقبة هذه النماذج (عكوش محمد امين، 2019، صفحة 233)، وكذلك من عيوب استعمال نموذج القيمة العادلة، انه يصعب التحقق من القيمة العادلة لأي أصل أو التزام في حالة غياب سوق نشط للتداول، وعدم وجود طريقة مثالية للوصول إلى القيمة العادلة، وتزيد من تذبذب الميزانية وجدول حسابات النتائج للمؤسسات، ومن سلبياتها كذلك أنها تأخذ بالاعتبار وضع السوق المالي في وقت محدد، وقد تستعمل على المدى القصير بحيث يجب أن تبنى على عوامل أساسية وليس على عوامل ظرفية، ويجب استعمالها بحيطه وحذر نظرا لتعدد طرق القياس مقارنة مع التكلفة التاريخية (محمد حسان بن مالك، 2015، صفحة 175).

المحور الثاني: القياس بالقيمة العادلة حسب المشرع الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي SCF:

تماشيا مع التطورات في مجال المحاسبة على المستوى الدولي تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة والإبلاغ

المالي الدولية

أولا: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي SCF والقيمة العادلة (القيمة الحقيقية):

تم تنظيم المحاسبة وفق (القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، الجريدة الرسمية رقم 74) يتضمن النظام المحاسبي المالي، ويهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي ويتضمن شروط وكيفية تطبيقه ضمن المحاسبة المالية ويتضمن المفاهيم ومجال التطبيق، الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية، تنظيم المحاسبة، الكشوف المالية، الحسابات المجمعة والحسابات المدججة وتغير التقديرات والطرق المحاسبية، و (المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008، الجريدة الرسمية رقم 27) يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ويهدف إلى تحديد كيفية التطبيق.

تم تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر لأول مرة سنة 2010 تحت التعلية الوزارية (رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009)، تحدد كيفية وإجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF، ويتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة مستجدات أساسية، يعتمد على الحل الدولي الذي يقرب التطبيق المحاسبي الجزائري مع التطبيق العالمي، يوضح المبادئ والقواعد التي يجب توفرها في التطبيق المحاسبي ويسهل فحص الحسابات، التكتل باحتياجات المستثمرين ويوفر معلومات مالية متسقة قابلة للقراءة وتساعد في اتخاذ القرارات ويمكن المؤسسات الصغيرة من تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة (بلعور سليمان، 2017، الصفحات 732-733).

يعرف النظام المحاسبي المالي القيمة الحقيقية على أنها "المبلغ الذي يمكن من اجله تبادل الأصل أو الخصم منتهية بين أطراف على دراية كاملة وموافقة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية" (رفيقة صغراوي، 2018، صفحة 90)، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها حسب (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية رقم 19)، يحتوي الباب الأول قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات، وفي القسم الثاني من الفصل الأول يتضمن القواعد العامة للتقييم، حيث تركز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على التكاليف التاريخية كقاعدة عامة، كما يستند التقييم حسب بعض الشروط إلى القيمة الحقيقية (الكلفة الراهنة)، قيمة الأنجاز أو القيمة المحينة (قيمة المنفعة)، وعند تقييم التثبيتات بالقيمة الحقيقية يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات، بعد إدراجه الأولي بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة، وتم عملية إعادة التقييم بانتظامه كافية، والقيمة الحقيقية للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق، استنادا إلى مقومون محترفون مؤهلون، وبعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.

ثانيا: صعوبات ومعوقات تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية:

يصعب تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية لعدة أسباب، حيث يصعب تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية، عدم وجود نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، غياب سوق فعال يتميز بالكفاءة، غياب دور ومكانة البورصة وغياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية حيث يتطلب التقييم معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة المتداولة (بلعور سليمان، 2017، الصفحات 736-737)، ومن الصعوبات أن المهنيين يستخدمون أساس التكلفة التاريخية لأكثر من 30 سنة وهو نموذج سهل الاستعمال مما صعب عليهم تغيير الطريقة، وعدم وجود خبراء مؤهلين ومقيمين لتحديد القيمة العادلة في حالة غياب الأسواق النشطة، ومشاكل ترجمة المصطلحات الأجنبية الواردة في المعايير الدولية، وعدم فهمها بالمعنى الصحيح الوارد في المعايير الأصلية، كما أن التشريع الجبائي الجزائري يتمسك باستعمال التكلفة التاريخية في القياس وعدم رغبته في تعديل القوانين بما يتناسب مع القيمة العادلة (باهية زعيم، ع، 2016، الصفحات 91-92).

ومن معوقات تطبيق القيمة العادلة عدم مراعاة المعايير الدولية للمحاسبة لخصوصيات الدول النامية، فالدول المتقدمة هي التي تهيمن على مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، وعلى رأسها الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وعليه هناك تقارب بين نموذج التوحيد المحاسبي الأنجلوسكسوني والمعايير البريطانية والأمريكية مع معايير المجلس، ويصدر معايير تتناسب مع البيئة الاقتصادية لهما، ولا يأخذ المجلس بعين الاعتبار الدول النامية ومن بينها الجزائر عند إصداره للمعايير المحاسبية (هوام جمعة، 2017، صفحة 183).

وتبقى المعوقات على مستوى التشريعات والقوانين المحاسبية والجبائية من أهم المعوقات لتطبيق القيمة العادلة، حيث تطرق المشرع الجزائري لمفهومها ضمن نصوصه تحت مسمى القيمة الحقيقية، وبين طرق الوصول إليها، ولكن الملاحظ أن هناك عدم الاهتمام بنموذج القيمة العادلة ضمن النصوص القانونية، اعتبرت أداة للمراجعة والتحيين للتقييمات على أساس التكلفة التاريخية كقاعدة عامة، وعدم إعطائها الحق الكامل لتطبيقها في التشريع الجزائري، وعدم اعتمادها كنموذج أساسي للقياس المحاسبي، وعدم إجبار المؤسسات على استخدامه، يجعل البيئة المحاسبية الجزائرية تعتمد على التكلفة التاريخية كمبدأ عام (باهية زعيم، 2018، صفحة 96).

المحور الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية لإعادة تقييم التثبيتات:

حسب (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية رقم 19)، يتم الترخيص بتقييم التثبيتات حسب القيمة الحقيقية وإذا تمت عملية إعادة تقييم التثبيت العيني يصحح مجموع الاهتلاكات في تاريخ إعادة التقييم، بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل بالمبلغ المعاد تقييمه، وتفيد قيمة الزيادة في القيمة المحاسبية للأصل عقب إعادة تقييمه تحت عنوان فارق إعادة التقييم في شكل رؤوس أموال خاصة، كما تدرج إعادة التقييم الإيجابية في الحسابات كمنتج إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل تم إدراجه سابقا كعبء، وفي حالة إعادة التقييم سلبية يقيد الرصيد المحتمل كعبء.

المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية والمعنوية بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي تدرج بتكلفتها المنسوبة إليها، وتقييم بعدها بالتكلفة منقوصا منها الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة، أو بالقيمة الحقيقية عند تاريخ إعادة التقييم منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة، غير أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى تفاصيل حالات اقتناء الأصل من شراء منفصل، إدماج، تبادل أصل بأصل مشابه (عبد السلام بلبالي، 2018، صفحة 69)، والقياس اللاحق للتثبيتات عند تاريخ التقييم يتم طرح الاهتلاك المتراكم اللاحق وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة، ويتم تحديد القيمة السوقية من طرف مقيمين مؤهلين مهنيا، مع بيان الفروقات ضمن بيان الدخل الشامل وإظهارها مباشرة ضمن حقوق الملكية (رامي سايب، 2019، صفحة 450)، والتقييم في نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي هو الفرق بين القيمة الأصلية والاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة، وتعتبرها القواعد الجبائية كاسترداد وهي غير قابلة للخصم (كحلوش امينة، 2015، صفحة 86).

أولاً: معالجة التثبيتات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية:

تقييم التثبيتات بالقيمة العادلة حسب النظام المحاسبي المالي يسجل الأصل بالتكلفة الإجمالية في التقييم الأولي، بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة ومصاريف العقود وكذلك حقوق التحويل، وعند إعادة التقييم يؤدي إلى الزيادة في القيمة الدفترية للأصل وهذا يؤدي إلى ارتفاع الاهتلاكات المستقبلية، وبالتالي انخفاض في نواتج الدورات المستقبلية.

ومن الناحية الجبائية فإن المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أن التثبيتات تسجل بسعر الشراء دون احتساب الرسم على القيمة المضافة لتلك الأنشطة التي تمنح حق خصمها (محمد امير بوزيد، 2018، صفحة 133)، وحسب المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، (2020) فإن فرق إعادة تقييم التثبيتات يقيد في النتيجة الجبائية في اجل أقصاه 05 سنوات، وحسب المادة 186 من نفس القانون، يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات الناتج عن إعادة التقييم في نتيجة السنة.

تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي، حيث يفترض إصدار نص جبائي ضمن القوانين الجبائية يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أن هناك تحفظ من طرف الإدارة الجبائية لان إعادة التقييم يخفض الإيرادات الجبائية بشكل كبير (محمد زرقون، 2016، صفحة 7).

المعالجة المحاسبية للتثبيت الذي يحتوي على مجموعة أجزاء ومكونات، إذا كانت مكونات الأصل تختلف في مدة الانتفاع من مكون لآخر أو كانت تعطي منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة تعالج محاسبياً كما لو كانت عناصر منفصلة، ومن ناحية القوانين الجبائية فإن إمكانية فصل تثبيت معين إلى عدة تثبيبات تقوم به المؤسسات وعليه يطرح الإشكال مع الإدارة الجبائية التي تتعارض في معالجتها مع مدة الاستخدام المعتمدة محاسبياً، ويترجم الاختلاف بالقوائم الجبائية التي تعدها المصالح الجبائية (بن توتة قندز، 2015، صفحة 338).

ثانياً: معالجة الاهتلاكات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية:

حسب النظام المحاسبي المالي الاهتلاك عبارة عن توزيع منتظم لمبلغ الأصول الثابتة المادية والمعنوية حسب مخطط الاهتلاك، على مدة منفعتها المتوقعة، والأخذ بعين الاعتبار المدة المتبقية المحتملة، ومن ناحية النظام الجبائي يعتمد على طرق الاهتلاك الخطي، المتزايد والمتناقص، ويعتبر الاهتلاك تدني في قيمة الأصول بهدف استرجاع تكلفة الأصل، وينتج عنه تغير في أقساط الاهتلاك والتأثير المباشر على الأرباح للاختلاف في المعالجة (محمد امير بوزيد، 2018، صفحة 133).

عدم التوافق بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي يظهر مجموعة من الاختلافات في معالجة الاهتلاكات، يعتمد النظام الجبائي على طرق الاهتلاك المستمدة من المخطط المحاسبي الوطني، الاهتلاك الخطي، المتناقص والمتزايد بينما النظام المحاسبي المالي يتضمن مفاهيم جديدة في حساب الاهتلاك، بالنسبة للنظام المحاسبي المالي مدة الاهتلاك هي المدة الحقيقية لاستعمال الأصل، أي مدة المنفعة الاقتصادية بينما النظام الضريبي يستعمل العمر الإنتاجي للأصل كأساس، ويحسب قسط اهتلاك الأصل بأخذ القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعين الاعتبار، ولا يعترف النظام الجبائي بالقيمة المتبقية في تحديد قسط الاهتلاك، وأما بالنسبة لبداية احتساب الاهتلاك، يحسب حسب النظام المحاسبي المالي ابتداءاً من بداية استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل، بينما النظام الجبائي يستعمل تاريخ الحيازة، واختبار انخفاض قيمة الأصول ضروري لإثبات خسارة القيمة والقواعد الجبائية لا تعترف بذلك (جاوحدو رضا، 2014، الصفحات 349-350).

تتم معالجة فرق إعادة التقييم بالنسبة للمثبتات القابلة للاهتلاك بطريقتين، حيث تعتمد الطريقة الأولى على التصحيح المباشر للقيمة المحاسبية الصافية، وتعتبر هذه الطريقة القيمة العادلة كقيمة جديدة للحيازة، ترصد الاهتلاكات المتراكمة بطرحها من القيمة الأصلية، في نهاية السنوات الموالية تحسب مخصصات الاهتلاك على أساس القيمة العادلة، وتعتبر تكلفة حيازة جديدة وتقسّم على المدة المتبقية، من العمر الإنتاجي، والطريقة الثانية تعتمد على تصحيح التكلفة الأصلية والاهتلاكات، حيث القيمة المحاسبية الصافية هي التكلفة الأصلية

ناقص الاهتلاكات، وإعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية هو نفسه إعادة تقييم التكلفة الأصلية مطروح منه إعادة تقييم مجمع الاهتلاكات، وتصحيح القيم يكون بتحديد معامل إعادة التقييم الذي يحول القيم المحاسبية الصافية إلى القيمة العادلة، حيث يساوي معامل إعادة التقييم القيمة العادلة على القيمة المحاسبية الصافية (بن ربيع حنيفة، 2013، الصفحات 374-376).

فيما يتعلق بمستجدات القواعد الجبائية، تم استحداث مادتين ضمن قانون المالية 2019 المادة 186 مكرر، والمادة 186 مكرر 1 ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حسب (المادة 186 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020) لا يندرج في النتيجة الجبائية إعادة تقييم الثببتات غير القابلة للاهلاك فائض القيمة، ويسجل خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم، ويكون غير قابل للتوزيع، وحسب (المادة 186 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020)، فان الفائض في القيمة أو ناقص قيمة التنازل للثببتات القابلة وغير القابلة للاهلاك يحسب من القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم.

المحور الرابع: دراسة تطبيقية لحالة إعادة تقييم الأصول الثابتة الملموسة:

دراسة حالة ملف جبائي على مستوى مديرية الضرائب لولاية تيارزة، مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة SARL X للإنتاج، خضعت للتحقيق الجبائي في المحاسبة VC خلال الفترة الممتدة بين 2017.05.09 إلى 2017.10.23 لسنوات التحقيق 2013، 2014، 2015 و2016، والهدف من الدراسة هو تحديد الثببتات التي تم إعادة تقييمها من طرف المؤسسة محل الدراسة وكيفية إدماج الاهتلاكات، ومعرفة مدى التوافق بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية لإعادة التقييم في الواقع بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

أولاً: تقييم تطبيق إعادة التقييم حسب القيمة العادلة ومعالجة الثببتات:

قامت المؤسسة بإعادة تقييم الأصول الثابتة الملموسة من بين الثببتات الموجودة عندها، ويتعلق التقييم بالمباني حسب الجدول التالي :

جدول رقم: 1

إعادة تقييم الأصول الثابتة الملموسة (مباني

الوحدة : دج

| الرقم | الأصول الثابتة الملموسة | القيمة الأولية للأصل | القيمة الحقيقية بعد إعادة التقييم |
|---------|-------------------------|----------------------|-----------------------------------|
| 01 | مباني | 145.892.709,00 | 388.884.552,00 |
| المجموع | | 145.892.709,00 | 388.884.552,00 |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق من مديرية الضرائب لولاية تيارزة

قامت المؤسسة SARL X بإعادة تقييم مبنى المؤسسة لوحده من الأصول الثابتة الملموسة للمؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي كما هو موضح في الجدول رقم 01، ولم تتطرق إلى إعادة تقييم الأصول الملموسة الأخرى بالرغم من أهميتها، وذلك لان التشريع الجزائري ينص على اعتماد التكلفة التاريخية كقاعدة عامة في المعالجة المحاسبية للثببتات، وذكر استثناءات تطبيق القيمة الحقيقية دون تحديد واضح، ودون إجبار المؤسسات على إعادة التقييم، وهذا ما يجعل المؤسسة هي من تختار طريقة الحساب، ومن ناحية القواعد الجبائية لم تسجل إدارة الضرائب أي ملاحظة فيما يخص عدم إعادة تقييم الأصول الملموسة الأخرى وهذا راجع إلى أن التشريع الجبائي يأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية كأساس وإعادة التقييم تخفض من الإيرادات الجبائية، والجدول التالي يوضح ميزانية المؤسسة SARL X للسنوات 2015 و2016.

ميزانية المؤسسة: تتضمن أصول وخصوم المؤسسة SARL X للسنوات المالية 2015 و 2016 جدول رقم: 2

ميزانية المؤسسة

الوحدة: دج

| 2016.12.31 | 2015.12.31 | الأصول |
|-------------------------|-------------------------|-------------------------------|
| 97 314 158,61 | 96 075 483,54 | الأصول غير الملموسة |
| 4 200 892,15 | 3 712 814,00 | الاهتلاك |
| 93 113 266,46 | 92 362 669,54 | القيمة المحاسبية الصافية |
| 242 905 000,00 | 242 905 000,00 | الأراضي |
| 151 510 621,76 | | الأصول المتداولة |
| 388 884 552,22 | 388 884 552,22 | المباني |
| 175 419 087,33 | 107 949 509,07 | الاهتلاك |
| 213 465 464,89 | 280 935 043,15 | القيمة المحاسبية الصافية |
| 278 667 408,88 | 209 788 319,91 | التقييمات الأخرى |
| 150 998 756,36 | 147 769 256,00 | الاهتلاك |
| 127 668 652,52 | 62 019 063,91 | القيمة المحاسبية الصافية |
| 11 905 070,40 | 7 385 070,40 | القروض والأصول الأخرى المالية |
| 21 013 020,11 | 18 475 753,87 | الضرائب المؤجلة |
| 415 475 200,88 | 256 842 541,65 | المخزون الجاري |
| 443 206 252,07 | 403 713 130,41 | الزبائن |
| 151 832 072,21 | 143 916 689,36 | المدينون الآخرون |
| 70 004 402,39 | 59 303 088,16 | ديون أخرى |
| 220 684 496,36 | 146 391 833,22 | الحزينة |
| 2 162 783 520,05 | 1 714 249 883,67 | المجموع |
| 2016.12.31 | 2015.12.31 | الخصوم |
| 264 152 000,00 | 304 152 000,37 | رأس المال |
| 103 586 072,96 | 103 073 777,58 | الاحتياطيات |
| 390 930 746,35 | 390 930 746,35 | فارق إعادة التقييم |
| 6 651 796,33 | 10 245 907,67 | النتيجة الصافية |
| - 3 547 039,98 | - 26 901 226,03 | رؤوس الأموال الأخرى |
| 53 641 379,86 | 37 183 611,56 | القروض والديون المالية |
| 3 417 530,23 | 1 062 028,82 | الضرائب المؤجلة |
| 1 003 494 322,75 | 705 340 651,21 | الموردون والحسابات المماثلة |
| 22 355 813,65 | 22 435 026,52 | ضرائب |
| 186 025 790,61 | 135 019 941,54 | ديون أخرى |
| 132 075 107,29 | 31 707 418,08 | الحزينة الدائنة |
| 2 162 783 520,05 | 1 714 249 883,67 | المجموع |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق من مديرية الضرائب لولاية تيبازة

ثانياً: تقييم معالجة الاهتلاكات بعد إعادة التقييم بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية:

كانت القيمة الأولية للمباني **145.892.709,00** دج، قامت المؤسسة SARL X بعد إعادة تقييم المباني بقيمة **388.884.552,00** دج بإعادة معالجة الاهتلاكات على مدة الاهتلاك 20 سنة كما يلي :

قسط الاهتلاك بعد إعادة التقييم = $20/388.884.552,00$ سنة = **19.444.227,60** دج، تم إدراج اهتلاك قدره **97.221.138,00** دج في سنة 2015 يشمل خمسة أقساط تتعلق بالسنوات المالية 2009، 2010، 2011، 2012 و 2013، وإدراج اهتلاك قدره **58.332.682,00** دج في سنة 2016 يشمل ثلاثة أقساط تتعلق بالسنوات 2014، 2015 و 2016، حسب الجدول التالي :

جدول رقم: 3

أقساط الاهتلاك بعد إعادة تقييم المباني من طرف المؤسسة

دج:الوحدة

| أقساط الاهتلاك | اهتلاك 2015 | اهتلاك 2016 |
|----------------|----------------------|----------------------|
| قسط 2009 | 19.444.227,60 | / |
| قسط 2010 | 19.444.227,60 | / |
| قسط 2011 | 19.444.227,60 | / |
| قسط 2012 | 19.444.227,60 | / |
| قسط 2013 | 19.444.227,60 | / |
| قسط 2014 | / | 19.444.227,60 |
| قسط 2015 | / | 19.444.227,60 |
| قسط 2016 | / | 19.444.227,60 |
| المجموع | 97.221.138,00 | 58.332.682,00 |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق من مديرية الضرائب لولاية تيارت

قامت المؤسسة بعد إعادة التقييم بحساب قسط الاهتلاك الجديد بعد التقييم بقسمة قيمة المباني الجديدة على مدة المنفعة وهي 20 سنة، وإدماج مبلغ **97.221.138,00** دج اهتلاك 5 أقساط في 2015، وإدماج مبلغ **58.332.682,00** دج في 2016، دون تخفيض الأقساط المدججة سابقة وحساب الفارق، مما يتعارض مع المعالجة المحاسبية لفارق إعادة التقييم.

ومن جهة مصلحة الضرائب، المعالجة المحاسبية والجبائية للاهتلاكات، ووفقاً للمادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تنص على انه يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأني من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة، وعليه يجب معالجة الاهتلاكات بتحديد الاهتلاك الإضافي على النحو التالي :

قسط الاهتلاك بعد إعادة التقييم = قيمة الأصل / فترة الاهتلاك

القيمة الأصلية للأصل = $20/145.892.709,00$ سنة = **7.294.634,00** دج (قيمة القسط قبل التقييم)

فارق إعادة تقييم القسط = $19.444.227,60 - 7.294.634,00 = 12.149.593,00$ دج

قسط الاهتلاك بعد إعادة التقييم **12.149.593,00** دج، ليصبح الاهتلاك **60.747.965,00** دج في سنة 2015 يشمل خمسة أقساط تتعلق بالسنوات المالية 2009، 2010، 2011، 2012 و 2013، وإدراج اهتلاك قدره **36.448.779,00** دج في سنة 2016 يشمل ثلاثة أقساط تتعلق بالسنوات 2014، 2015 و 2016، حسب الجدول التالي :

جدول رقم: 4

أقساط الاهتلاك بعد إعادة تقييم المباني حسب القواعد الجبائية

الوحدة : دج

| أقساط الاهتلاك | اهتلاك 2015 | اهتلاك 2016 |
|----------------|----------------------|----------------------|
| قسط 2009 | 12.149.593,00 | / |
| قسط 2010 | 12.149.593,00 | / |
| قسط 2011 | 12.149.593,00 | / |
| قسط 2012 | 12.149.593,00 | / |
| قسط 2013 | 12.149.593,00 | / |
| قسط 2014 | / | 12.149.593,00 |
| قسط 2015 | / | 12.149.593,00 |
| قسط 2016 | / | 12.149.593,00 |
| المجموع | 60.747.965,00 | 36.448.779,00 |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق من مديرية الضرائب لولاية تيارة

هناك اختلاف بين المعالجة المحاسبية التي قامت بها المؤسسة في دمج الاهتلاكات بعد إعادة التقييم مع المعالجة المحاسبية لإدارة الضرائب لكي تتوافق مع القواعد الجبائية حسب نص المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعليه تم تصحيح النتيجة الجبائية حسب الجدول التالي :

جدول رقم: 5

تصحيح النتيجة الجبائية بعد دمج الاهتلاكات المصححة

الوحدة : دج

| أقساط الاهتلاك | 2015 | 2016 |
|-------------------------------|----------------------|----------------------|
| النتيجة الجبائية المصرح بها | 20.750.010,00 | 21.033.110,00 |
| الاهتلاكات الإضافية | 60.747.965,00 | 36.448.779,00 |
| الأعباء الأخرى المعاد إدماجها | 35.596.278,00 | 2.982.050,00 |
| النتيجة الجبائية المصححة | 117.094.253,00 | 60.463.939 |
| فرق الربح المصحح | 96.344.243,00 | 39.430.829,00 |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق من مديرية الضرائب لولاية تيارة

والغرامات، % يخضع الفرق بين النتيجة الجبائية المصححة والنتيجة الجبائية المصرح بها إلى الضريبة على أرباح الشركات 19 من خلال الدراسة التطبيقية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، هناك اختلاف بين المعالجة المحاسبية والجبائية للمؤسسة مع مصلحة الضرائب، وتم تصحيح طريقة المعالجة مما زاد من تكاليف المؤسسة حيث خضع الفرق المعاد إدماجه إلى الضريبة على أرباح الشركات مع إضافة الغرامات، وهذا الاختلاف بسبب عدم وجود طريقة محددة واضحة للمعالجات المحاسبية وعدم وضوح القوانين ووجود ثغرات مما يتيح للمؤسسات استعمال طرق لتحميل أعباء إضافية لتقليل النتيجة الجبائية، والعكس بالنسبة لمصلحة الضرائب التي تهدف إلى تعظيم الإيرادات الجبائية.

خاتمة:

هدف الدراسة هو التعرف على نموذج القياس بالقيمة العادلة على المستوى الدولي من خلال معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، وأسس وأساليب القياس، وتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال النظام المحاسبي المالي الذي تطرق إليها تحت مسمى القيمة الحقيقية، والصعوبات التي تواجه البيئة المحاسبية ومعوقات التطبيق في الواقع، والمعالجة المحاسبية والجبائية لإعادة التقييم، ومعالجة الاهتلاكات بعد إعادة التقييم ومدى التوافق بين المعالجة المحاسبية والجبائية حسب SCF، مع إسقاط الدراسة النظرية على الواقع من خلال دراسة حالة تطبيقية، وتوصلنا إلى النتائج التالية :

- صعوبة تطبيق القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية لعدم وجود سوق نشط للقياس تعتمد عليه المؤسسات لإعادة التقييم؛
- التشريع الجزائري يأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس ونموذج القيمة العادلة (القيمة الحقيقية حسب SCF) كاختيار من طرف المؤسسة؛

- نموذج القياس بالقيمة العادلة يعبر عن حقيقة الوضع المالي للمؤسسة، ويساهم في توحيد القوائم المالية على المستوى الدولي؛
- عدد قليل من المؤسسات الجزائرية يقوم بإعادة تقييم التثبيتات ولبعض الأصول فقط، وقد تكون المؤسسات المدرجة في البورصة لاستعمال القوائم المالية لها دولياً؛

- البيئة المحاسبية الجزائرية غير مهيأة لإعادة التقييم وفقاً لنموذج القيمة العادلة بسبب عدة عوائق وكذلك بسبب عدم مراعاة المعايير الدولية للمحاسبة لخصوصيات الدول النامية عند إصدار المعايير؛

- التفاوت بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية لإعادة التقييم ومعالجة الاهتلاكات، وتأثير القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية لارتباط النتيجة الجبائية بالنتيجة المحاسبية، والاختلاف في الأهداف، مما يسبب في عدم التوافق في تطبيق إعادة التقييم مع القواعد الجبائية؛
- عدم وجود قواعد جبائية صريحة لإعادة تقييم التثبيتات بالقيمة العادلة؛

- القيمة العادلة حسب النظام المحاسبي المالي هي قياس المنفعة الاقتصادية وأما القواعد الجبائية تهدف إلى تعظيم الإيرادات الجبائية؛
- توافق القوانين الجبائية مع نموذج القياس بالتكلفة التاريخية التي تستند إلى قيم حقيقة عند تاريخ الحيازة، وعدم رغبة المشرع الجبائي في تعديل القوانين للتوافق مع نموذج القياس بالقيمة العادلة التي تستند إلى القيمة الحقيقية عند إعادة التقييم.

ومن خلال النتائج المتوصل إليها وبهدف الوصول إلى التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية نقترح ما يلي :

- الاهتمام بنموذج القياس بالقيمة العادلة من خلال التشريع الجزائري، بإضافة قوانين تتعلق بقياس القيمة العادلة بشرح مفصل لكيفية القياس وكل ما يتعلق بالمعالجات المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية؛

- تكوين المهنيين والمحاسبين على كل مستجدات المحاسبة الدولية؛

- فصل القواعد الجبائية عن قواعد المحاسبة وتكوين المراقبين الخارجيين لتطبيق المعايير الدولية حسب قواعدها المحددة بالتفصيل؛

- إجبار المؤسسات على التماسي مع المعايير الدولية للمحاسبة من خلال سن قوانين وقواعد واضحة، شفافة ومفصلة؛

- إنشاء مجلس وطني خاص بإصدار المعايير المحلية للمحاسبة وفقاً لمستجدات المعايير الدولية للمحاسبة، وإراعي خصوصية البيئة المحاسبية الجزائرية، ويتكون من مختلف الفئات المحاسبية لتحقيق التوافق والانسجام في صياغة المعايير بما يتناسب مع المحاسبة المحلية.

قائمة المراجع:

-المراجع باللغة الاجنبية-

- Amira Pobrić, **THE APPLICATION OF FAIR VALUE ACCOUNTING IN BOSNIA AND HERZEGOVINA**, *University of East Sarajevo, Faculty of Economics Brčko*, 2019, pp 149-167.
- Adela Deaconuand other, **The Value Relevance of Fair Value Evidence for Tangible Assets on the Romanian Market**, *Transit Stud Rev*, 2010, pp 151-169.
- Alessandro GHIOand other, **Fair Value Disclosures and Fair Value Hierarchy**, *Monash University, ESSEC Business School*, 2018, pp 1-35.
- Anyekere Zinabari, **fair value measurement**, iubh international university of applied sciences ,ma International Finance & Accounting, berlin, 2019, pp 1-16.
- Daniela CRETU, **Accounting and tax treatment of the re-valuation of the tangible assets**, *Scientific Papers Series Management , Economic Engineering in Agriculture and Rural Development*, 2013, pp 83-88.
- LAITH A.Aryan, **The quality of fair value measurements for non-financial assets**, *Global Advanced Research Journal of Management and Business Studies*, 2016, pp 12-17.
- Wayne R. Landsman, **Is fair value accounting information relevant and reliable? Evidence from capital market research**, *Iccounrrrig and Business Research Special Issue: International Accounting Policy Forum*, 2007, pp 19-30.

-المراجع باللغة العربية-

1-المؤلفات:

- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS**، الطبعة الاولى، الجزء الثاني. المحمدية الجزائر: منشورات كليك، 2013.
- حميدات جمعة، **خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية**. عمان: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014.

2-المقالات:

- ايوب نجار، احمد امير بوزيد، **مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية على ضوء القوانين الجبائية لسنة 2018**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة المجلد 03 العدد 02 ، 2018، ص ص 130-144.
- باي مريم، **ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر**، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 4، العدد 3، 2017، ص ص 143-161.
- بن اودينة بوحفص، بلعور سليمان، **صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات المجلد 10 العدد 2، 2017، ص ص 719-741.
- حسين بن العارفة، عبد السلام بلبالي، **واقع القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة داخل البيئة المحاسبية الجزائرية**، مجلة التكامل الاقتصادي المجلد 06 العدد 02 ، 2018، ص ص 62-78.
- حكيم براضية، بن توتة قندز، **دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي**، ابحاث اقتصادية وادارية العدد 18، 2015، ص ص 336-355.

- حمدي جلييلة إيمان، جاوحدو رضا، الاثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية -دراسة ميدانية-، مجلة جامعة القدس المفتوحة للابحاث والدراسات العدد 32، 2014، ص ص 339-366.
- زغاندية اسماء، هوام جمعة، متطلبات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في البنوك التجارية الجزائرية، مجلة العلوم الانسانية العدد 48، 2017، ص ص 161-188.
- سفيان بن بلقاسم، صبرينة بن عروج، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، *Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale*، 2019، ص ص 1-14.
- عبد الغني دادن، باهية زعيم، واقع ومعوقات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي - دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول النامية (الجزائر، مصر، السعودية، الأردن)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية العدد 7، 2016، ص ص 70-98.
- فارس بن يدير، محمد زرقون، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية العدد 04، 2016، ص ص 1-20.
- قريشي كززة، توجه النظام المحاسبي المالي نحو القيمة العادلة بين متطلبات القياس واشكالية التطبيق في البيئة الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2019.
- كشرود بشير، عكوش محمد امين، جودة المعلومات المحاسبية بين ملائمة القيمة العادلة و موثوقية التكلفة التاريخية، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 15، العدد 21، 2019، ص ص 223-238.
- لعروس لخضر، بن ثابت علال، اشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة لتحسين المعلومات المالية في البيئة الجزائرية دراسة تحليلية. مجلة دفاتر اقتصادية، 2019، ص ص 247-266.
- محمد بشير غوالي، محمد حسان بن مالك، اثر القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي-دراسة تطبيقية-، مجلة الباحث، عدد 15، 2015، ص ص 171-178.
- رفيقة صغراوي واخرون، إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين الجزائريين، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والادارة، المجلد 2، العدد 2، 2018، ص ص 82-104.
- مرتيم بالاطرش واخرون، اثر استخدام القيمة العادلة على ترشيد قرار الاستثمار في الاوراق المالية -دراسة تطبيقية على سوق الدار البيضاء خلال الفترة 2000-2014-، مجلة الباحث عدد 17، 2017، ص ص 117-127.
- وسيلة بن ساهل، رامي سايب، نموذج التكلفة التاريخية ومحاسبة القيمة العادلة وعلاقتها بالخصائص الأساسية للمعلومة المالية المفيدة -من وجهة نظر مجلس معايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، المجلد 06، العدد 04، 2019، ص ص 433-455.

3-القوانين والتشريعات:

- القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية رقم 74. (2007).
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية رقم 19. (2009).
- المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2020).
- المادة 186 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2020).
- المادة 186 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2020).
- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008، الجريدة الرسمية رقم 27. (2008).

- المديرية العامة للمحاسبة، تعليمة وزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009. (2009).

4- الأطروحات:

- باهية زعيم، واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية-دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول (اطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة ورقلة الجزائر، 2018.
- مخلوفي نعيمة، مدى امكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية (اطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2016.