

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

BADJI MOKHTAR UNIVERSITY -
ANNABA

UNIVERSITE BADJI MOKHTAR -
ANNABA



جامعة باجي مختار - عنابة

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية

مخبر المالية الدولية ودراسة الحوكمة والنهوض الإقتصادي

أطروحة دكتوراه

مقدمة لنيل شهادة دكتوراه

دور الرقابة الجبائية في الحد من أثر أساليب التقييم المحاسبي
الإبداعية على جودة القوائم المالية (دراسة استقصائية)

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

ل: عياشي فاطمة الزهراء

مدير أطروحة التخرج: د. سماش كمال أستاذ محاضر - أ - جامعة باجي مختار - عنابة -

أمام أعضاء اللجنة

الاسم واللقب:	الرتبة	الصفة	المؤسسة الجامعية
أ.د. جاوحدو رضا	أستاذ التعليم العالي	رئيسا	جامعة باجي مختار - عنابة -
د. سماش كمال	أستاذ محاضر - أ -	مقررا	جامعة باجي مختار - عنابة -
د. ماضي زين العابدين	أستاذ محاضر - أ -	عضوا	جامعة باجي مختار - عنابة -
د. سمالي نوفل	أستاذ محاضر - أ -	عضوا	جامعة - تبسة -
د. بوطورة فضيلة	أستاذ محاضر - أ -	عضوا	جامعة - تبسة -

السنة الجامعية: 2019-2020

تصريح

أنا الممضي (ة) أسفله الباحثة: عياشي فاطمة الزهراء، أصرح بشرفي أن هذا العمل البحثي المتمثل في أطروحة الدكتوراه الموسومة: "دور الرقابة الجبائية في الحد من أثر أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية على جودة القوائم المالية (دراسة استقصائية)"، والمقدم لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، هو عمل أكاديمي خاص بي، كما أنه غير مقدم لا جزء منه ولا كله لأية مؤسسة علمية أخرى بهدف نيل شهادة أكاديمية أو غير ذلك.

و أتحمل المسؤولية كاملة عن كل ما جاء في مضمونه.

عياشي فاطمة الزهراء

الإمضاء

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور الرقابة الجبائية في ظل جملة الإجراءات المستحثة التي أقرتها الحكومة، في الحد من ممارسات الأساليب الإبداعية للتقييم المحاسبي، مع توضيح انعكاس هذا الدور على جودة القوائم المالية، و ذلك من خلال معالجة الإشكالية الرئيسية التي تتمحور حول دور الرقابة الجبائية في الحد من أثر أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية على جودة القوائم المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات، تم تصميم استبيان يحتوي على اثنان وأربعون عبارة، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت أهمها أن الرقابة الجبائية لها دور مهم في الحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، وما عزز من هذا الدور هو الاجراءات التي عمدت إليها الحكومة الجزائرية و الرامية إلى تدعيم وتطوير جهاز الرقابة الجبائية، فمن هذه الإجراءات ما تم الشروع في العمل بها ومنها ما هو قيد الانتظار، ويتوقع مع دخول البعض من هذه الإجراءات حيز التنفيذ، ومع تضافر الجهود أن يتم التضيق على هذه الممارسات ولما لا القضاء عليها مع مرور الزمن، كما تم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية تساهم في الكشف والحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية فيما يتعلق بشقها الاحتياالي على وجه الخصوص.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، التقييم المحاسبي، الأساليب الإبداعية، القوائم المالية.

Résumé

Cette étude visait à mettre en évidence le rôle du contrôle fiscal à la lumière d'un certain nombre de mesures induites approuvées par le gouvernement, pour limiter les pratiques de méthodes créatives d'évaluation comptable, avec une clarification de la réflexion de ce rôle sur la qualité des états financiers, cela se fait en abordant le problème principal qui se concentre sur le rôle du contrôle fiscal dans la limitation de l'impact des méthodes créatives d'évaluation comptable sur la qualité des états financiers, et pour atteindre les objectifs de l'étude et répondre à la question problématique et tester les hypothèses, un questionnaire a été conçu contenant quarante-deux phrases, L'approche descriptive analytique a été utilisée.

L'étude a atteint un ensemble de résultats, dont le plus important est que le contrôle fiscal a un rôle important dans la réduction des pratiques de méthodes créatives d'évaluation comptable, ce rôle a été renforcé par les mesures adoptées par le gouvernement Algérien visant à renforcer et à développer le système de contrôle fiscal, certaines de ces mesures ont été mises en place et d'autres sont toujours en suspens, Il est prévu qu'avec l'entrée en vigueur de certaines de ces mesures et grâce aux efforts concertés, ces pratiques seront restreintes et pourquoi ne pas les éliminer au fil du temps, Il a également été constaté que le contrôle fiscal contribue à la détection et à la limitation des pratiques des méthodes créatives d'évaluation comptable notamment par rapport à sa partie frauduleuse.

Les mots clés : le contrôle fiscal, l'évaluation comptable, les méthodes créatives, les états financiers.

Abstract

This study aimed to highlight the role of fiscal control in light of a number of induced measures approved by the government, in limiting the practices of creative methods of accounting assessment, with clarification of the reflection of this role on the quality of the financial statements, this is done through addressing the main problem that centers around the role of fiscal control in limiting the impact of creative accounting evaluation methods on the quality of financial statements, and to achieve the goals of the study and answer the problematic issue and test the hypotheses, a questionnaire was designed containing forty two phrases, the analytical descriptive approach was used.

The study has reached a set of results, the most important of which is that fiscal control has an important role in reducing the practices of creative accounting assessment methods, this role has been reinforced by the measures adopted by the Algerian government designed to strengthening and developing the fiscal control system, some of these measures have been initiated and others are still pending, some of these actions are expected to take effect, with the concerted efforts to reduce these practices and why not eliminate them over time, It was also found that fiscal control contributes to the detection and limitation of the practices of creative accounting assessments methods with respect to their fraudulent part in particular.

Key words : Fiscal control, Accounting assessment, Creative methods, Financial statements.

الإهداء

إلى صاحبة القلب الكبير النابض بالحياة والمفعم بالحب والحنان رمز العطاء والظهر النابض في قلبها، عهدي لك أن لا أنسى فضلك شموعا أضاءت درب حياتي الطويل،

والدتي العزيزة الغالية

إلى من زرعتني في أرض طيبة و سقاني بمكارم الأخلاق إلى الذي تعب لأرتاح أنا إلى من علمني النجاح إلى

والدي الغالي

إلى الذكريات وأحلام الطفولة الجميلة وشفافيتها

شقيقتي " نور و سومية "

إلى جميع صديقاتي

إلى جميع زملائي

الشكر و التقدير

الشكر أولاً لله عز وجل في علاه على ما رزقني به من نعم، وعلى أن أعانني على إنجاز هذا العمل وشملي توفيقه وعنايته.

ويسعدني في هذا المقام، أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي المشرف الدكتور: **سماش كمال** الذي تفضل بالإشراف على هذه الأطروحة فلم يدخر جهداً إلا وقدمه وعلى توجيهاته الدقيقة وعلى حرصه المستمر على كل ما هو أفضل.

كما لا يفوتني أن أرفع عبارات الشكر والتقدير إلى الأستاذ **خلادي مختار** وكل من ساعدني في إنجاز هذه الأطروحة.

وأقدم كذلك بالشكر الوافي إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تحملوا عناء قراءة و تفحص ومناقشة هذا العمل وإبرازه بالشكل العلمي المناسب.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	التصريح
	الملخص باللغة العربية
	الملخص باللغة الفرنسية
	الملخص باللغة الانجليزية
	الإهداء
	الشكر والتقدير
	فهرس المحتويات
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	قائمة الاختصارات
	قائمة الملاحق
أ - ر	المقدمة
44-01	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية
02	تمهيد
07-03	المبحث الأول: أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، تطورها و مفهومها
03	1- بدايات استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية
04	2- تطور استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية
07-05	3- القراءة الأدبية لمفهوم أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية
38-08	المبحث الثاني: صور أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، نماذج قياسها وأخلاقيات ممارستها
20-08	1- إدارة الأرباح، مفهومها وأساليبها
29-20	2- تمهيد الدخل، مفهومه، طرقه، أساليب ووسائل ممارسته
36-29	3- نماذج قياس أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية
38-36	4- أخلاقيات ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية
43-39	المبحث الثالث: دوافع استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية والآثار المترتبة عنها
41-39	1- دوافع استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية
43-41	2- الآثار المترتبة على أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية
44	خلاصة
104-46	الفصل الثاني: أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى

	مستخدميها
46	تمهيد
53-47	المبحث الأول: طرق ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الابداعية
48-47	1- مدخل إلى طرق ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الابداعية
53-48	2- طرق ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الابداعية في القوائم المالية
85-54	المبحث الثاني: القوائم المالية و أثر ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية
83-54	1- مفهوم القوائم المالية، خصائصها، أهدافها ومكوناتها
85-83	2- أثر ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية على القوائم المالية
103-86	المبحث الثالث: مستخدمي القوائم المالية و أثر ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية
86	1- مستخدمي القوائم المالية
91-86	2- تصنيف مستخدمي القوائم المالية
92-91	3- مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات لاتخاذ القرارات
97-93	4- خصائص جودة المعلومات المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية
100-98	5- محددات استخدام خصائص جودة المعلومات المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية
101-100	6- أثر أساليب التقييم المحاسبي الابداعية على مستخدمي القوائم المالية
104	خلاصة
146-106	الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية
106	تمهيد
115-107	المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
109-107	1- مفهوم الرقابة الجبائية
112-110	2- مقومات الرقابة الجبائية وأهدافها
115-112	3- الصعوبات المعيقة لعمل الرقابة الجبائية
134-116	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية في الجزائر
116	1- مفهوم الرقابة الجبائية في الجزائر
127-117	2- أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر
134-128	3- الاطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر
145-135	المبحث الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية
135	1- تحليل العلاقة بين أساليب التقييم المحاسبي الابداعية والتهرب الضريبي
139-136	2- التهرب الضريبي، مفهومه وأسبابه
141-140	3- تكييف أساليب التقييم المحاسبي الابداعية في التهرب الضريبي
145-141	4- آليات الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية

146	خلاصة
179-148	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية
148	تمهيد
154-149	المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية
151-149	1- منهجية الدراسة الميدانية
153-151	2- مجتمع وعينة الدراسة الميدانية
153	3- طرق جمع المعلومات
157-155	المبحث الثاني: الإطار المنهجي للاستبيان
155	1- هيكل الاستبيان
157-156	2- صدق الاستبيان
157	3- ثبات الاستبيان
178-158	المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات
159-158	1- الأساليب الإحصائية المعتمدة
174-160	2- تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية
178-175	3- اختبار فرضيات الدراسة
179	خلاصة
184-181	الخاتمة
203-186	المراجع
	الملاحق

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	الشكل (1-1): الشكل العام لإدارة الأرباح	10
02	الشكل (2-1): طرق تمهيد الدخل	23
03	الشكل (1-2): أثر ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية على القوائم المالية وعلى مستخدميها	102
04	الشكل رقم (1-4): انموذج الدراسة	150

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	الجدول رقم (4-1): تحديد حجم العينة بدلالة نسبة توفر خاصية الدراسة في مفردات المجتمع	152
02	الجدول رقم (4-2): توزيع عينة الدراسة	153
03	الجدول رقم (4-3): مقياس ليكرت الخماسي	156
04	الجدول رقم (4-4): مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي	156
05	الجدول رقم (4-5): معامل الثبات ألفا كرونباخ	157
06	الجدول رقم (4-6): اختبار التوزيع الطبيعي	159
07	الجدول رقم (4-7): توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية	160
08	الجدول رقم (4-8): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	161
09	الجدول رقم (4-9): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	161
10	الجدول رقم (4-10): نتائج إجابات المستجوبين حول المحور الأول " أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية "	162
11	الجدول رقم (4-11): نتائج إجابات المستجوبين حول المحور الثاني " جودة المعلومات المحاسبية وأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية "	165
12	الجدول رقم (4-12): نتائج إجابات المستجوبين حول المحور الثالث " دوافع ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية "	168
13	الجدول رقم (4-13): نتائج إجابات المستجوبين حول المحور الرابع " إسهامات الرقابة الجبائية في الحد من أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية "	171
14	الجدول رقم (4-14): اختبار T للعينة البسيطة One Sample T-Test للفرضية الأولى	176
15	الجدول رقم (4-15): اختبار T للعينة البسيطة One Sample T-Test للفرضية الثانية	177
16	الجدول رقم (4-16): اختبار T للعينة البسيطة One Sample T-Test للفرضية الثالثة	177
17	الجدول رقم (4-17): اختبار T للعينة البسيطة One Sample T-Test للفرضية الرابعة	178

قائمة الاختصارات

الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
AAOIFI	Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions	هيئة المحاسبة والتدقيق للمؤسسات المالية الإسلامية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
AAA	American Accounting Association	الجمعية الأمريكية للمحاسبة

قائمة الملاحق

الملحق	رقم الملحق
قائمة المحكمين	01
الاستبيان باللغة العربية	02
الاستبيان باللغة الفرنسية	03
مخرجات برنامج SPSS	04

المقدمة

يعنى القياس أو التقييم المحاسبي بمنح القيمة للأشياء أو خصائصها، ويمكن وصف القياس بلعبة الأرقام المحاسبية في كثير من الأحيان، حيث أن القياس هو المجال الأكبر للتلاعب والاحتيايل، ويطلق على تدخل الإدارة في عملية القياس المحاسبي سواء بما يتماشى مع الأطر المحاسبية المنظمة للمهنة في أي دولة كانت من خلال استغلال المرونة والثغرات التي تكتنف المعايير والسياسات المحاسبية أو من خلال اللجوء إلى الأساليب الاحتياطية بأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، فنتيجة الوجه القاتم لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية نراها متحققة في المعلومات المحاسبية الممثلة في القوائم المالية.

تمثل المعلومات المحاسبية المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبي بعد تغذيته بالبيانات المالية ومعالجتها وتقديمها في شكل قوائم مالية تزيد من المعرفة العلمية والعملية التي يستند إليها مختلف المستخدمون في عملية اتخاذ القرار، كما تعتبر جودة هذه المعلومات من الموضوعات التي نالت قدرا كبيرا من الإهتمام وخاصة بعد الانهيارات الكبيرة لعدد من الشركات العالمية، وعليه فالاهتمام بجودة القوائم المالية هو نابع من الدور الذي تلعبه المعلومات المحاسبية في نجاح أو فشل الشركة أو المؤسسة ودرجة نموها وتطورها في المجال التي تعمل فيه.

وفي هذا الإطار تتعدد الوسائل والآليات الرقابية التي تساعد بشكل كبير على ضمان توليد معلومات محاسبية تتمتع بالجودة الكافية للتعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة أو الشركة المعنية، ومن هذه الوسائل الحتمية على كل مؤسسة أو شركة اقتصادية نجد الرقابة الجبائية التي تتضمن طرق وآليات تمكن من اكتشاف الانحرافات والتجاوزات الواقعة أو المحتملة الحدوث.

وعلى الرغم من أن الهدف الرئيس للرقابة الجبائية ليس التأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية بقدر ما هو البحث عن مستوى النشاط والنتيجة المحققة، بغية فرض الضريبة والرسوم المناسبة، غير أن هذه الأخيرة لا تتحقق إلا بوجود معلومات محاسبية تتسم بالجودة الكافية. وفي خضم هذا التشابك والتداخل في الغايات والأهداف، تظهر معالم إشكالية الدراسة كما يلي.

إشكالية الدراسة

استنادا لما سبق، تظهر معالم إشكالية الدراسة على النحو التالي:

ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من أثر أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية على جودة القوائم المالية؟

ولمعالجة الإشكالية السابقة، يمكن طرح التساؤلات الفرعية الآتية:

- هل هناك تخصيص لأساليب معينة دون الأخرى فيما يتعلق بأساليب التقييم المحاسبي الابداعية المستخدمة من قبل معدي القوائم المالية في بيئة الأعمال في الجزائر؟
- هل تحول أساليب التقييم المحاسبي الابداعية الممارسة بين جودة القوائم المالية ومستخدميها؟
- هل التهرب الضريبي يعتبر أهم دافع لاستخدام أساليب التقييم المحاسبي الابداعية في بيئة الأعمال في الجزائر؟
- هل إجراءات الرقابة الجبائية المعمول بها والمستحدثة كفيلة للحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية؟

فرضيات الدراسة

لمعالجة الإشكالية الرئيسية والإجابة على مختلف التساؤلات المتعلقة بها، حددنا الفرضيات الآتية:

- لا يوجد تخصيص لأساليب معينة دون الأخرى فيما يتعلق بأساليب التقييم المحاسبي الابداعية المستخدمة من قبل معدي القوائم المالية في الجزائر.
- لا تحول أساليب التقييم المحاسبي الابداعية الممارسة بين جودة القوائم المالية ومستخدميها.
- لا يعتبر التهرب الضريبي دافعا لاستعمال أساليب التقييم المحاسبي الابداعية في الجزائر.
- لا تعتبر إجراءات الرقابة الجبائية سواء المعمول بها أو المستحدثة كفيلة للحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي:

- التعريف بمختلف ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية مع إبراز أي منها أكثرها شيوعا وممارسة في بيئة الأعمال في الجزائر.
- محاولة إبراز أهم الدوافع الكامنة وراء اللجوء لمثل هذه الممارسات على مستوى بيئة الأعمال الجزائرية.

- لفت الانتباه الى الدور الذي يمكن أن تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية.
- التعريف بمختلف طرق الرقابة الجبائية ودور كل واحدة منها.
- استعراض مختلف الآليات والإجراءات المستحدثة والرامية الى تطوير وتدعيم جهاز الرقابة الجبائية.
- بيان جودة المعلومات المحاسبية وحاجة مستخدميها إليها.

أسباب اختيار موضوع الدراسة

تعود أسباب اختيار الموضوع إلى:

- شغف الباحثة واهتمامها بالبحث في ميدان المحاسبة عموما و فيما ما يعرف بلعبة الأرقام المحاسبية خصوصا.
- محاولة إبراز دور الرقابة الجبائية والذي يغفله الكثيرون في الحد والتصدي لظاهرة ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية وانعكاس ذلك على جودة القوائم المالية.

حدود الدراسة

اقتصرت هذه الدراسة على إبراز دور الرقابة الجبائية في الحد من أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، وانعكاس ذلك على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية، وعليه فموضوع الدراسة لن يتعدى حدود ما تم الإشارة إليه.

و تتمثل الحدود البشرية، المكانية والزمنية هذه الدراسة فيما يلي:

- **الحدود البشرية:** اقتصرت هذه الدراسة على آراء المراقبون الجبائيون على مستوى مفتشيات الضرائب، بمختلف المؤهلات العلمية وذوي الخبرات المتفاوتة.
- **الحدود المكانية:** عالجت الدراسة الميدانية الواقع العملي لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية على جودة القوائم المالية في الجزائر، وعليه فقد شملت الدراسة آراء المراقبون الجبائيون عبر كافة أنحاء القطر الجزائري.

- **الحدود الزمانية:** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الي أجريت فيه، والممتد من 31 أبريل 2019 إلى غاية 19 أكتوبر 2019.

منهج الدراسة

تحقيقا لهدف الدراسة و من أجل الإجابة عن أسئلتها و الإلمام بجميع جوانبها و اختبار صحة الفرضيات المذكورة سابقا، تم الاعتماد في هذه الدراسة على **المنهج الوصفي التحليلي**، الذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث و ظواهر و ممارسات موجودة و متاحة للقياس كما هي دون تدخل مجربها، حيث يستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها و يحللها، مع العلم أنه تم الاعتماد على الإستبيان كأداة لجمع المعلومات مدعما بالمقابلات والملاحظات الشخصية عند توزيعه على المستجوبين من أجل ضمان جودة ومصداقية أكثر للبيانات.

متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة في:

- **المتغير المستقل** ← الرقابة الجبائية، ممثلة في الإجراءات المعمول بها والمستحدثة.
- **المتغير الوسيط** ← أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية (إدارة الأرباح، تمهيد الدخل).
- **المتغير التابع** ← جودة القوائم المالية.

الدراسات السابقة

فيما يلي عرض لأهم الدراسات التي تم الإطلاع عليها من قبل الباحثة -في حدود ما توفر لها- والتي تضمنت أفكارا مشتركة مع الدراسة الحالية:

1) دراسة رشا حمادة (2010) : دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة والتي من شأنها أن تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث شملت عينة الدراسة عددا من المراجعين الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة في الشركات المساهمة في سورية، وخلصت الدراسة أن هناك مجموعة من النشاطات تمارسها

لجان المرجعة عند تنفيذها لمهامها، تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في سورية، وأوصت الدراسة بفرض إجراءات رقابية من قبل الجهات المختصة مثل (وزارة الاقتصاد، سوق الأوراق المالية، غرف الصناعة والتجارة...) على الشركات التي تتورط في ممارسات المحاسبة إبداعية والتي ينتج عنها تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها.

(2) دراسة محمد ظافر عبد الخالق الغضنفر (2013): إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد علاقة الارتباط والأثر بين متغيري السلوك الأخلاقي المحاسبي وممارسات المحاسبة الإبداعية، فضلا عن التعرف على أهمية الأخلاق المحاسبية ودورها الحيوي في الحد من التلاعب بالتقارير المالية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن المنظور الأخلاقي للسلوك المحاسبي أفرز بأن هناك أخلاقيات تحكم المهنة وأن وجود مثل تلك الأخلاقيات سيقود إلى الرقي بمهنة المحاسبة، وينعكس بشكل مباشر على الحد من ممارسات تمهيد أو تجميل الدخل أو ما يطلق عليها أحيانا (المحاسبة الإبداعية)، وأوصت الدراسة على توعية العاملين بأبعاد المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية وأثرهما على صدق الأداء وإظهار الحقائق من دون تزيف أو تزوير أو تجميل.

(3) دراسة (2013) Meilani Purwanti, Aceng Kurniawan : The Effect Of Earnings Management And Disclosure On Information Asymmetry

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم أدلة تجريبية حول تأثير إدارة الأرباح والإفصاح في عدم تناسق المعلومات، وشملت عينة الدراسة مجموعة من الشركات العقارية التابعة للقطاع العام وشركات العقارات وإنشاء المباني في بورصة إندونيسيا، وخلصت الدراسة إلى أن إدارة الأرباح ليس لها تأثير كبير على عدم تناسق المعلومات، وأوصت الدراسة بأنه ينبغي على مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يكون أكثر تحفظا عند صياغة المعايير لتقليل فرص الإدارة أمام ممارسات إدارة الأرباح.

(4) دراسة أحمد فنديس (2014): إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر

هدفت هذه الدراسة إلى تبين ما إذا كانت إجراءات الرقابة الضريبية تسمح بكشف النقص في التصريح وأفعال الغش المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة وهو ما من شأنه ضمان حقوق المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب على حد سواء، والتوصل إلى التقدير السليم، ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة هو أنه رغم التعديلات

التي قام بها المشرع الجبائي، إلا أنه ما يزال يعتري التشريع الجبائي بعض القصور، وأوصت الدراسة التوسع في سياسة التدريب (التكوين) للمراقبين الجبائيين لأنه من الأمور الجوهرية لما له من أبعاد عميقة.

**(5) دراسة علي محمد رمضان (2014) : أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي
(دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية)**

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة التداخل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية، الذي من الممكن أن يؤثر على النتائج الضريبية النهائية، وذلك انطلاقاً من تأثير سلامة الإجراءات المحاسبية المتبعة للوصول إلى الرقم المحاسبي على عملية الوصول إلى نتائج ضريبية سليمة، وذلك من خلال دراسة مدى تأثير ممارسة إدارة الأرباح وتمهيد الدخل -كآلية ذات خصوصية من آليات إدارة الأرباح- على الربح الضريبي، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود غايات ضريبية بحتة تدفع المديرين نحو إدارة أرباحهم، وأوصت الدراسة بضرورة التركيز على وضع ضوابط أكثر إحكاماً لتقليل ممارسات إدارة الأرباح في الشركات واقترحت حوكمة الشركات كحل لضبط ممارسات إدارة الأرباح.

(6) دراسة Helaluddin Ahmed, Md. Azim (2015) : Earnings Management : Behavior : A Study on the Cement Industry of Bangladesh

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد والكشف عن ما إذا كانت هناك أي ممارسات لإدارة الأرباح في المعلومات المالية لشركات صناعة الأسمنت في بنغلاداش، و خلصت الدراسة إلى وجود ممارسات لإدارة الأرباح إلى حد ما في المعلومات المالية في شركات صناعة الأسمنت في بنغلاداش، وأوصت الدراسة بضرورة تجنب ممارسات إدارة الأرباح، فحتى وإن كان لها فائدة على المدى قصير، فعلى المدى الطويل مثل هذه الممارسات من شأنها أن تؤدي بالشركة إلى الزوال.

(7) دراسة أحمد الضي عبد الله عثمان (2016) : الفحص الضريبي ودوره في تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية -دراسة تطبيقية على أداء ديوان الضرائب بالمركز الضريبي للشركات الكبرى-

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الفحص الضريبي في تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية وأثرها المتعاطم على انخفاض حصيلة إيرادات الدولة من خلال تفعيل دور الفحص الضريبي كآلية حديثة لإدارة المخاطر الضريبية وتصحيح مسار المكلفين وذلك بإلزامهم بالقوانين والنظم التشريعية والمفاهيم المحاسبية والضريبية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ومخاطر الإيرادات

الضريبية، وأوصت الدراسة باستخدام برنامج الفحص الفعال المبني على أساس تحليل المخاطر لإختيار حالات الفحص والمراجعة بما يتماشى مع المعايير العالمية وذلك حسب مقررات وثيقة مؤتمر روما المعني بالضريبة على القيمة المضافة 2005م.

(8) دراسة كهينة شاوشي (2016) : إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، وذلك بعد التزامها بتطبيق النظام المحاسبي المالي بداية من سنة 2010، وشملت الدراسة عينة من شركات المساهمة في بورصة الجزائر خلال الفترة (2006-2013)، وتوصلت الدراسة إلى أن اعتماد النظام المحاسبي المالي في الشركات الجزائرية محل الدراسة أدى إلى زيادة المستحقات الاختيارية في فترة ما بعد اعتمادها للنظام المحاسبي المالي، وهو ما يشير إلى زيادة ممارسات إدارة الأرباح من قبل هذه الشركات، واستنادا إلى النتائج المتوصل إليها وضعت الدراسة إطار مقترح يضمن أكثر فعالية للنظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

(9) دراسة رأفت محمد جودة، سالم العمور (2017) : مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة -دراسة ميدانية-

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من قبل الشركات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، وكذلك التعرف على أكثر أساليب إدارة الأرباح استخداما، ودور موظفي ضريبة الدخل في اكتشافها والحد منها، حيث اشتملت عينة الدراسة على مدرء الدوائر في ضريبة الدخل والموظفين في قسمي كبار المكلفين والشركات، حيث بلغ عددهم 35، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هو وجود ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع الضريبة في الشركات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة بصرف النظر عن القطاع التي تنتمي إليه الشركة، كما توصلت إلى أن التلاعب في تحميل أقساط القروض وفوائدها على الفترات المالية، والتلاعب بأسعار صرف العملات الأجنبية في القوائم المالية من أكثر أساليب ممارسة إدارة الأرباح استخداما من قبل تلك الشركات، و أوصت الدراسة بضرورة العمل على زيادة الوعي لدى المحاسبين من الآثار الضارة التي تنتج عن ممارسة إدارة الأرباح بشكل عام وممارستها لدوافع ضريبية بشكل خاص من خلال إقامة دورات تدريبية للمحاسبين والمراجعين بشكل دوري، بهدف ترسيخ قواعد وآداب وسلوك المهنة.

(10) دراسة سامي محمود عبد الحميد مراد (2017) : الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة الحالة المصرية-

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية، فحسب الدراسة فإن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى تآكل الأوعية الضريبية بسبب غياب أخلاقيات المهنة عند البعض الذي يرغب في تحقيق أهداف محددة سواء من أعضاء مجلس الإدارة أو من ملاك الشركات أو من أصحاب المصالح على العموم، وتوصلت الدراسة إلى أن أكثر حالات ممارسات المحاسبة الإبداعية تكمن في تعاملات الأطراف المرتبطة، والأرباح الرأسمالية الناتجة عن حالات تغيير الشكل القانوني، وأوصت الدراسة بضرورة أن يولي أساتذة الجامعات بالمحاسبة أهمية تعريف الطلاب بأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية ومخاطرها لتفاديها والوقوف على عواقبها والتي تؤدي إلى فقدان الموثوقية في المعلومات الصادرة عن أي شركة نتيجة استخدام تلك الممارسات.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

بالنسبة للدراسة الحالية فإنها تأتي لتتابع الأفكار التي تم تناولها في الدراسات السابقة، وما يميزها هو أنها من الدراسات القليلة التي حاولت إبراز دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية وما لذلك من أثر على جودة المعلومات المحاسبية، وتتمثل الإضافة الأهم في الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أنها تطرقت إلى الآليات والإجراءات الجديدة التي أقرتها الحكومة في إطار اصلاح المنظومة الجبائية وحاولنا من خلال هذه الدراسة معرفة مدى نجاعة هذه الآليات من خلال استقصاء آراء عينة الدراسة والمتمثل في المراقبين الجبائيين باعتبارهم أكثر فئة مؤهلة للحكم على هذه الإجراءات والآليات بسبب المهام الموكلة اليها والتي تعنى بمراقبة المكلفين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين (شركات او مؤسسات) للوقوف على مدى صحة وسلامة المعلومات المقدمة من طرفهم.

هيكل الدراسة

بغية الإلمام بكل جوانب الموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة وكذا الأسئلة الفرعية، تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول، ثلاثة منها نظرية وفصل تطبيقي، تسبق هذه الفصول مقدمة وتليها خاتمة، على النحو الآتي:

الفصل الأول: تحت عنوان: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، خصص المبحث الأول لعرض مفهوم أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية ومراحل تطورها، بينما خصص المبحث الثاني إلى التطرق لأهم صور أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية ونماذج قياسها وأخلاقيات ممارستها، أما فيما يتعلق بالمبحث الثالث فقد تناول دوافع استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، والآثار المترتبة عن تلك الأساليب.

الفصل الثاني: تحت عنوان: أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى

مستخدميها

تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، تناول المبحث الأول طرق ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، في حين تطرق المبحث الثاني إلى عرض مفهوم القوائم المالية وكذلك خصائصها، أهدافها ومكوناتها، بالإضافة إلى أثر ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية على القوائم المالية، أما المبحث الثالث فقد قدم عرض عام لمستخدمي القوائم المالية بالإضافة إلى توضيح أثر أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية على مستخدمي القوائم المالية.

الفصل الثالث: تحت عنوان: الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي

الإبداعية

تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، حيث جاء في المبحث الأول الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية حيث تم من خلاله التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية، مقوماتها وأهدافها وكذلك الصعوبات المعيقة لعملها، أما المبحث الثاني فقد تم من خلاله عرض للرقابة الجبائية في الجزائر، حيث تم التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية في الجزائر، أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر وكذلك الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر، في حين تناول المبحث الثالث دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية وذلك من خلال تحليل العلاقة بين أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية والتهرب الضريبي مع إبراز كيفية تكييف أساليب

التقييم المحاسبي الإبداعية في التهرب الضريبي، بالإضافة إلى التطرق إلى أهم آليات الرقابة الجبائية المنتهجة في الحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية.

الفصل الرابع: تحت عنوان: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، تضمن المبحث الأول عرضاً لطبيعة الدراسة الميدانية، من خلال التطرق إلى منهجيتها، مجتمعتها وعينتها بالإضافة إلى الطرق المتبعة في جمع المعلومات، أما المبحث الثاني فقد خصص للإطار المنهجي للإستبيان من خلال عرض هيكل الإستبيان وصدقه وثباته، بينما تطرق المبحث الثالث إلى الأساليب الإحصائية المعتمدة بالإضافة إلى تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات.

الفصل الأول

تمهيد

قد يبدو مفهوم أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية في البداية مفهوما غريبا أو حديثا، إلا أنه في حقيقة الأمر ليس كذلك، لأن هذا المصطلح يثير العديد من التساؤلات حول طبيعة الإبداع وطرق ممارسته، إذ يطلق مصطلح أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية على بعض الممارسات التي تسعى إدارات الشركات من ورائها إلى إحداث تحسين صوري (غير حقيقي)، إما في ربحيتها أو في مركزها المالي، وذلك باستغلال الثغرات التي تتيحها المعايير المحاسبية من خلال البدائل المختلفة المتوفرة فيما يتعلق بالقياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية الممثلة في القوائم المالية، مما قد يؤثر سلبا على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح، أو بالنسبة للمركز المالي، فاستخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية من شأنه أن يمكن الإدارات من تغيير الانطباعات حول أداء الأعمال في شركاتهم، وكذلك يمكنهم من تقديم تقييم غير دقيق عن قدرة الشركة على تحقيق أرباح، وعند اكتشاف هذه الممارسات قد لا يكون السوق رحيفا في ذلك، وهذا ما قد يتسبب في انخفاض حاد في أسعار الأسهم.

المبحث الأول: أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، تطورها و مفهوما

يعد تعدد مصالح مستخدمي القوائم المالية وتعارضها السبب الرئيسي في انتشار أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، حيث وجدت هذه الأساليب من خلال الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية، والتي تؤثر على مخرجات المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون.

1- بدايات استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

كانت بدايات ظهور المحاسبة في المشروع الفردي، ومن ثم ظهرت الشركات التضامنية، حيث نصح أوائل الكتاب في المحاسبة بأن تكون أول خطوة في عملية التسجيل في المحاسبة هي إعداد جرد أو بيان لرأس المال، تظهر فيه كل الممتلكات الشخصية، فضلا عن الديون عليه/ وله منذ اليوم الأول للعمل، ومن المعروف أن أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية تتم من خلال الممارسات التي تقوم بها الإدارة، ففي الفترات التي سبقت ظهور شركات المساهمة كانت الحسابات تعد من المحاسب وبإشراف المالك، الذي يسيطر على النشاط الاقتصادي للشركة، وبالتالي عدم وجود ممارسات لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية في المشاريع الفردية أو الشركات التضامنية لعدم الحاجة إليها.

ومن ثم ظهرت شركات المساهمة، والتي كان ظهورها بسبب الثورة الصناعية، والحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة، وانفصال الملكية عن الإدارة، والذي كان السبب الرئيسي لظهور إدارة الأرباح⁽¹⁾، والتي تعتبر من أبرز صور أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، حيث أول من أطلق مصطلح الإبداع على هذه الممارسات هو المفكر الانجليزي Ian Griffiths عام 1986م⁽²⁾ في كتابه "المحاسبة الإبداعية".

ويعد تضارب المصالح وتعارضها بين مختلف الأطراف ذات المصالح في الشركة المصدر الرئيسي لظهور أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، فمصلحة الإدارة تتمثل بتقليل الضرائب و الأرباح الموزعة ومصلحة حملة الاسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم ومصلحة الجهات الضريبية في تحصيل الضرائب أكثر و مصلحة

¹ عباس حميد يحي التميمي وحكيم حمود فليح الساعدي، (2015)، إدارة الأرباح -عوامل نشونها وأساليبها وسبل الحد منها، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 17.

² Haruna Ndeugri, Emmanuel Tweneboah Senzu, (2017) **Analyzing the critical effects of creative accounting practices in the corporate sector of Ghana**, working paper available from : https://mpr.ub.uni-muenchen.de/81113/1/MPRA_paper_81113.pdf: 25/07/2018, p 03.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الموظفين في زيادة تعويضاتهم الادارية المختلفة، وهذا التعارض في المصالح يضع كل طرف في وضع مستفيد على حساب الطرف الآخر، مما يهيء الظروف لوجود ما يسمى بأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية⁽¹⁾.

2- تطور استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

يمكن تقسيم تطور أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية إلى ثلاثة مراحل متعاقبة على النحو التالي⁽²⁾:

2-1 المرحلة الأولى: التغيير في التقديرات المحاسبية

تعد القوائم المالية المنشورة من أهم مصادر المعلومات للمتعاملين في سوق الأوراق المالية، وعلى الرغم من ذلك يصعب قياس الكثير من البنود في هذه القوائم بدقة نتيجة لطبيعتها أو لحالة عدم التأكد المحيطة بنشاط الشركات مما يتطلب تقديرها، فالتقديرات المحاسبية تخضع للتغيرات المرتبطة بالواقع العملي للبيئة المحيطة بالشركة، سواء من حيث نشأة ظروف جديدة أو توافر معلومات جديدة، ويسمح الفكر المحاسبي بالتقدير والأحكام الشخصية لاستخراج أرقام بعض البنود المالية بما يحقق التوافق بين الفكر المحاسبي والتطبيق العملي لمهنة المحاسبة، وتمثل السياسات المحاسبية محورا هاما في اعداد القوائم المالية، ذلك لأن قيم البنود التي تحتويها تتحدد على أساس تلك السياسات التي يتم تطبيقها، ولأن ادارة الشركة هي التي تقوم باعداد القوائم المالية، فإنه يمكنها التحكم في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لها، خاصة أن المعايير المحاسبية وفرت مجموعة من البدائل أو المعالجات، فقد تقوم الإدارة باختيار أو التغيير إلى سياسة محاسبية معينة ومن ثم تقدير محاسبي معين يحقق هدفها ودوافعها عند إعداد وعرض القوائم المالية.

2-2 المرحلة الثانية: تمهيد الدخل

بعد فترة زمنية من ممارسات التغيير في التقديرات المحاسبية، طرأ أسلوب محاولة إظهار الدخل المحاسبي كأنه ينمو بصورة متوازنة على مدار الزمن دون تقلبات، ويعتبر النمو المستقر للأرباح جزءا جوهريا من ممارسة عملية التطويع المصطنع للأرباح المحاسبية بالإضافة إلى كونها حالة خاصة من الإفصاح المحاسبي متوافق مع رغبة الإدارة، ويعد تمهيد الدخل سلوك إداري مخطط بغرض إظهار نتيجة اعمال الشركة بما يخالف النتيجة الفعلية، وذلك من أجل إظهار رقم الدخل المعلن عنه بما يتفق مع أهداف الإدارة المحددة بخصوص الإفصاح

¹ منال حسين لفقة صالح، (2016)، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية، مجلة الدانانير (المجلد 01) (العدد 08)، ص 584.

² عبد المطلب عثمان محمود دليل، (2015): نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات في كفاءة سوق الأوراق المالية دراسة ميدانية- أطروحة دكتوراه منشورة، كلية الدراسات للعلوم والتكنولوجيا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا- الخرطوم، السودان، ص ص 142-143-144.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

عن المعلومات المحاسبية، وتستخدم الإدارة الخيارات المحاسبية البديلة التي توفرها المحاسبة من أجل تمهيد الدخل، حيث تتعدد طرق قياس الظاهرة الواحدة مع إمكانية استخدام أي من هذه الطرق رغم اختلاف النتيجة النهائية للقياس تبعاً لاستخدام كل طريقة، الأمر الذي ينعكس في النهاية على رقم الدخل المعلن في القوائم المالية.

2-3 المرحلة الثالثة: إدارة الأرباح

تطور الاهتمام بضبط اتجاه الأرباح على مدار عدة فترات أي تمهيد الدخل إلى تعظيم أو تخفيض الأرباح المحاسبية لخدمة غرض أو أغراض معينة، وهو ما يعرف بظاهرة إدارة الأرباح التي في جوهرها تهدف إلى القياس المتميز للأرباح المحاسبية رغم وجود ضوابط تتمثل في المعايير المحاسبية وعملية التدقيق، حيث تظل ظاهرة إدارة الأرباح قائمة لمجموعة من الأسباب منها، مرونة تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وذلك لوجود عدة بدائل لكل سياسة محاسبية، اللجوء إلى التقديرات المحاسبية في مواقف متعددة لتحديد بعض البنود في القوائم المالية، واختيار الإدارة لتوقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، وعلى الرغم من أن إدارة الأرباح تحقق منافع للإدارة والشركة في الأجل القصير، إلا أنها تؤدي إلى مشاكل في الأجل الطويل.

3- القراءة الأدبية لمفهوم أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

حسب رأي الكثير من الباحثين فإن أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية تعد حدثاً من مواليد الثمانينات، و ذلك تزامناً مع الصعوبات التي واجهتها الشركات في فترة الركود أين كانت تواجه ضغط لتحقيق أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيق أي أرباح من أي نوع⁽¹⁾، وطالما أن القوانين تخبر فقط بما لا يمكن فعله وليس ما يمكن فعله، فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها⁽²⁾.

وخلال العقدين الماضيين أخذ المختصون في علم المحاسبة والتدقيق بدراسة هذه الظاهرة، فتناولها البعض بمفردات مختلفة ولكنها تحمل نفس المفهوم، ومنها أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، أساليب التقييم المحاسبي

¹ عماد الأغا، (2012): المحاسبة الإبداعية، مال وأعمال (العدد 02)، ص 17.

² حسن عمر محمد وسعد الساكني، (2015): معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي: عمان، الأردن، ص 112.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الابتداعية، أساليب التقييم المحاسبي الابتكارية، أساليب التقييم الإحتيالية، أساليب التقييم المحاسبي الخلاقة، أساليب التقييم المحاسبي التجميلية، وقدموا خلال دراستهم وتحليلاتهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات والتي وإن اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون⁽¹⁾، نذكر منها مايلي:

يرى الصحفي المتخصص في مجال الأعمال "Griffiths"، 1986 أن⁽²⁾: " كل شركة تتعامل مع أرباحها بطريقتها الخاصة، وكل مجموعة من الحسابات المنشورة تستند إلى أساس الدفاتر التي طبخت بصورة دقيقة أو شوية بصورة كاملة، وأن الأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة يتم تغييرها كلياً من أجل حماية المذنبين، وتعد هذه أكبر خدعة منذ حصان طروادة... وهذا الخداع يكون شرعي بصورة كلية، إنها المحاسبة الإبداعية"، وحسب المحاسب المهني "Jameson"، 1988 فإن⁽³⁾: " العملية المحاسبية تشتمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين مختلف طرق عرض العناصر والأحداث المالية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب، الخداع والتحريف"، وجاء حسب المحلل الاستثماري "Smith"، 1992⁽⁴⁾: " لقد شعرنا أن معظم النمو الظاهر في الأرباح الذي حدث في ثمانينيات القرن الماضي كان نتيجة لخفة اليد في المحاسبة (على حد تعبيره)، وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي، وبدأنا في فضح التقنيات المستخدمة، وإعطاء أمثلة حية للشركات المستخدمة لتلك التقنيات"، و عرفها "Naser"، 1992 على أنها⁽⁵⁾: "هي عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الاستفادة من الثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية وأسس القياس والإقصاح المحاسبي، وذلك لتحويل البيانات المالية من ما ينبغي أن تكون عليه، إلى ما يفضلها معدي هذه البيانات"، كما عرفها كل من "Mulford and Comiskey"، 2002 على أنها⁽⁶⁾: " جميع الخطوات المستخدمة في لعبة الأرقام المالية، بما في ذلك اختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية، التقارير المالية الإحتيالية، و أي خطوات تتخذ نحو إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".

¹ عماد الأغا، المصدر سبق ذكره، ص 112.

² Stuart Mcleay and Angelo Riccaboni, (2012) : **Contemporary Issues in Accounting Regulation**, Springer Science & Business Media: New York , United States of America, p 156.

³ Matthias Kammerer, (2009): **Creative Accounting, the Enron Case and Its Impact on Corporate Governance**, GRIN Verlag : Norderstedt, Germany, p 02.

⁴ Stuart Mcleay and Angelo Riccaboni, **op.cit**, p 156.

⁵ Jonathan Michie, (2014) : **Reader's Guide to the Social Science**, 2nd edition, Routledge : New York , United States of America, p 317.

⁶ Nicholas Capaldi and David Crowther, (2016) : **The Ashgate Research Companion to Corporate Social Responsibility**, Routledge : New York , United States of America, p 221.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

استنادا لما سبق يمكن تعريف أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية على أنها: "عملية التلاعب في الأرقام المحاسبية، إما من خلال استغلال الثغرات أو الاستفادة من البدائل المختلفة المتواجدة في السياسات المحاسبية التي تتيحها الأطر المنظمة لمهنة المحاسبة والتي تختلف من دولة إلى أخرى، وذلك في مجالات القياس والإفصاح، أو من خلال التحايل، وذلك بغرض تحويل المعلومات المحاسبية من ما ينبغي أن تكون عليه، إلى ما يفضلته معدى هذه المعلومات".

المبحث الثاني: صور أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، نماذج قياسها وأخلاقيات ممارستها

تتصف المحاسبة بمرونتها من خلال اعتمادها على الاختيارية والتقدير الشخصي، الأمر الذي يشجع المديرين على استغلال هذه المرونة من أجل التأثير على عناصر قياس الأداء للشركة، وذلك بممارسة أساليب مبتدعة تسمى بأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية وهو ما يقودنا إلى التطرق من خلال هذا المبحث إلى أهم صور هذه الأساليب ونماذج الكشف عنها بالإضافة إلى مناقشة موضوع أخلاقيتها.

1- إدارة الأرباح، مفهومها وأساليبها

1-1 القراءات الأدبية لمفهوم إدارة الأرباح

لقد وردت في الأدبيات المحاسبية تعريفات متعددة لإدارة الأرباح، انطلق واضعوها من وجهات نظر مختلفة، إذ استخدموا مدى واسع من أشكال التعبير لوصف الظاهرة نفسها في جوانبها المختلفة، من هذه التعاريف نذكر:

تعريف " Shipper "، 1989 حيث عرفها على أنها⁽¹⁾: "إدارة الإفصاح بمعنى التدخل المتعمد في عملية اعداد القوائم المالية الخارجية، بهدف الحصول على بعض المكاسب الخاصة"، ويشير "Dechow"، 1996 إلى أنه⁽²⁾: "يمكن أن تعد إدارة الأرباح، احتيال الإدارة وتلاعب في الأرباح ضمن حدود أو خارج نطاق المبادئ المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً GAAP"، و يرى كل من "Wahlen & Healy"، 1999 أن⁽³⁾: "إدارة الأرباح تتحقق عندما يستخدم المديرون أحكاماً شخصية في التقارير المالية وفي هيكلة المعاملات لغرض تغيير التقارير المالية إما لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي الضعيف للمؤسسة، أو التأثير على النتائج التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المبلغ عنها"، و يعرفها "Rosfield"، 2000 بأنها⁽⁴⁾: "بأنها⁽⁴⁾: أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي يظهر في القوائم المالية، ولا يرافقه مزايا اقتصادية اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي إلى تأثيرات سلبية على المدى الطويل"، أما حسب كل من "Mulford and Comiskey"، 2002 فإن إدارة الأرباح ما هي إلا⁽⁵⁾: "نشاط للتلاعب بالأرباح لتحقيق هدف محدد سلفاً من

¹ Sanjay Wikash Bissessur, (2008) : **Earnings quality and earnings management : The role of accounting accruals**, Rozenberg Publishers, Holland, p 54.

² عباس حميد يحي التميمي وحكيم حمود فليح الساعدي، المصدر سبق ذكره، ص 30.

³ Malek El Diri, (2017) : **Introduction to Earnings Management**, Springer, United Kingdom, p 06.

⁴ علي محمد رمضان، المصدر سبق ذكره، ص 48.

⁵ Helaluddin Ahmed and Md. Azim, (2015) : **Earnings Management Behavior : A Study on the Cement Industry of Bangladesh**, International Journal of Management, Accounting and Economics (Vol 02) (No 04), p 266.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

من قبل الإدارة، لمقابلة توقعات المحللين، أو مبلغا يتوافق مع تدفق أرباح أكثر سلاسة أو أكثر استدامة" ، ومن وجهة نظر "Scott"، 2006 فإن⁽¹⁾: " بالنظر إلى أنه يمكن للمديرين الاختيار من بين مجموعة من السياسات المحاسبية، فمن الطبيعي توقع أن يختاروا السياسات التي من شأنها تعظيم منفعتهم الخاصة و/أو القيمة السوقية للشركة"، وعرفها "خليل"، 2006 على أنها⁽²⁾: "مجموعة من الأنشطة والأحكام الخاصة، والمستمدة من حرية الاختيار للطرق و الأساليب المحاسبية، والتي تقوم بها الإدارة للتدخل في التقرير المالي، بهدف التقرير عن رقم للأرباح يتسق مع رقم محدد أو مستهدف"، وأشار "Gunny"، 2010 إلى أن⁽³⁾: " إدارة الأرباح يمكن أن تتم بأسلوبين هما إدارة المستحقات وأنشطة التلاعب، إن إدارة المستحقات تكون في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، والتي تحاول أن تجعلها غامضة أو قناعا للأداء الاقتصادي الحقيقي، أما أنشطة التلاعب فإن معظمها يحصل خارج إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، في محاولة منها للتأثير على مخرجات النظام المحاسبي"، وحسب كا من "Ronen & Yaari"، 2008، فإن إدارة الأرباح تقع ضمن ثلاثة مناطق، وهي كالتالي⁽⁴⁾:

- المنطقة البيضاء: وتعرف بأنها الاستفادة من المرونة في اختيار المعالجة المحاسبية للإشارة إلى معلومات الإدارة الخاصة بشأن التدفقات النقدية المستقبلية.
- المنطقة الرمادية: وتعرف بأنها اختيار المعالجة المحاسبية وذلك إما بدافع انتهازي (تعظيم منفعة الإدارة فقط) أو بدافع الكفاءة الاقتصادية.
- المنطقة السوداء: وتعرف بأنها ممارسة و استخدام الحيل لتحريف أو تقليل شفافية التقارير المالية.

وتخلص الباحثة استنادا الى التعريفات الواردة أنفا الى أن: " إدارة الأرباح تتم من خلال التدخل المتعمد للإدارة في عملية اعداد وعرض القوائم المالية بالشكل الذي يخدم مصالحها الخاصة، وذلك من خلال إما استغلال المرونة في المعايير المحاسبية عن طريق التلاعب بالمستحقات أو الأنشطة الحقيقية، أو عن طريق الخروج عن المبادئ المعترف بها من خلال تطبيق ممارسات لا تمثل لها".

¹ Meilani Purwanti and Aceng Kurniawan,(2013) : **The Effect Of Earnings Management And Disclosure On Information Asymmetry**, International Journal Of Scientific & Technology Research (Vol 02) (No 08), p 99.

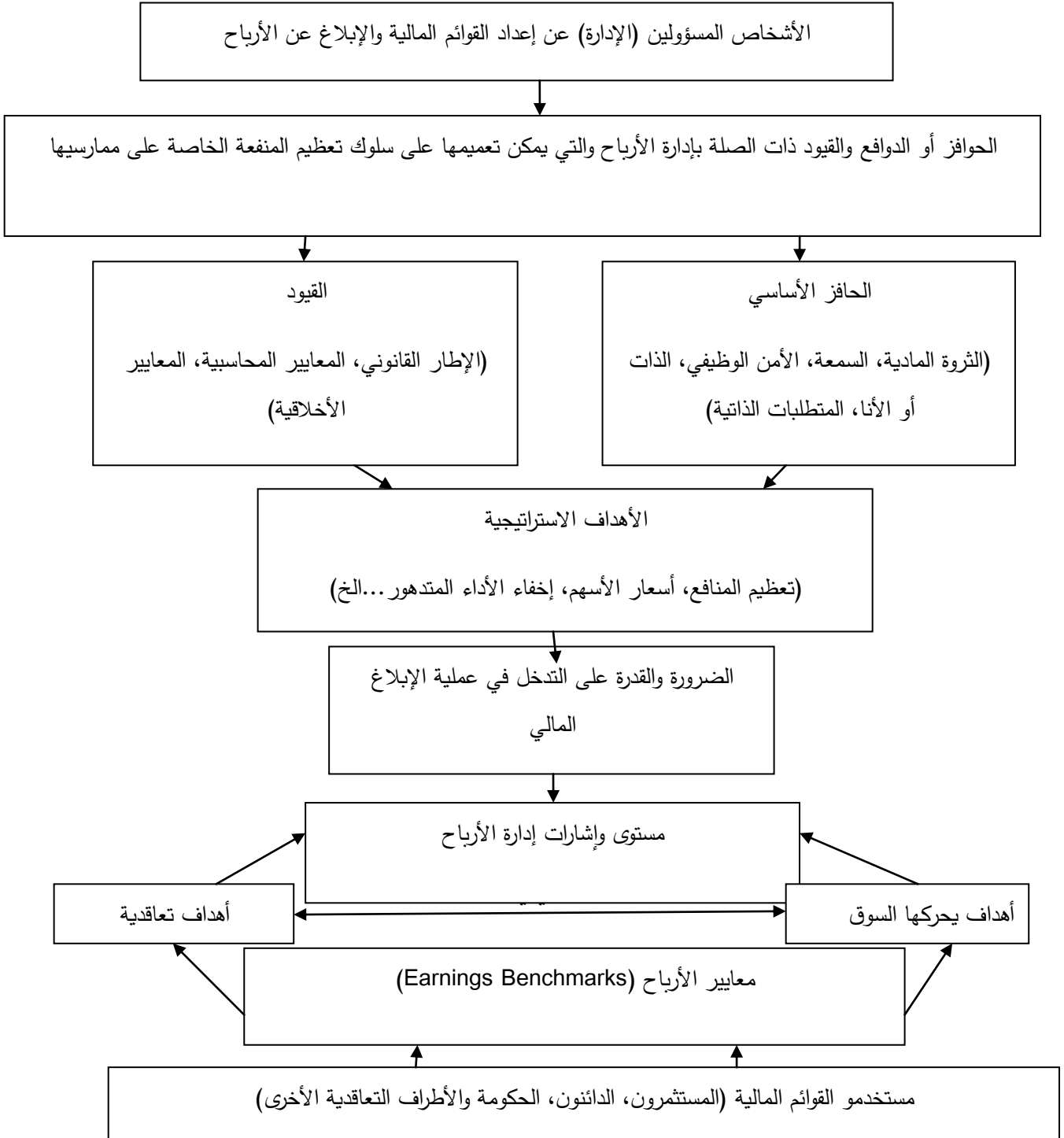
² رأفت محمد جودة وسالم العمور، (2017): مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة -دراسة ميدانية-، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية (المجلد 02)(العدد07)، ص 278.

³ عباس حميد يحيى التميمي وحكيم حمود فليح الساعدي، المصدر سبق ذكره، ص 31.

⁴Joshua Ronen and Varda Yaari, (2008) : **Earnings Management : Emerging Insights in Theory, Practice, and Research**, Springer Science & Business Media: New York , United States of America,p 25.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الشكل رقم (1-1): الشكل العام لإدارة الأرباح



المصدر: عباس حميد يحي التميمي وحكيم حمود فليح الساعدي، (2015)، إدارة الأرباح -عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 29.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

و فيما يتعلق بممارسات إدارة الأرباح فهناك اتجاهين، اتجاه معارض لهذه الممارسات والذي يرى انه من المهم الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و أن اي ممارسة أو تطبيق خلاف ذلك يعد انتهاك وتحايل على هذه المبادئ ويدخل في مجال الاحتيال والتلاعب بهدف تضليل المستخدمين من خلال التلاعب بأرقام نتائج الأعمال والمركز المالي وهو ما ينعكس سلبا على الشركة في المدى البعيد، حيث يستشهد هذا الاتجاه بالآزمات المالية لكبرى الشركات في العالم وافلاس هذه الشركات مثل شركة انرون للطاقة وارثر اندرسون لتدقيق الحسابات بسبب ممارسات ادارة الارباح⁽¹⁾، أما الاتجاه المؤيد فيرى أنها لا تعد خرقا للمعايير المحاسبية، وأن الادارة تقوم باختيار السياسات المحاسبية وغيرها من الوسائل، التي تحقق لها أقصى إفادة ممكنة، من أجل التأثير على مستخدمى المعلومات المحاسبية لفهم أداء الأعمال واتخاذ القرارات⁽²⁾.

1-2 النظريات المفسرة لسلوك ممارسة إدارة الأرباح

حاولت العديد من النظريات في الأدبيات المحاسبية تفسير سلوك ممارسة إدارة الأرباح، وتحديد أهم العوامل المؤثرة في سلوك الإدارة اتجاه الطرق ومختلف البدائل المحاسبية (تقييم، إفصاح) في مجالات التطبيق المختلفة، وفيما يلي عرض لأهم هذه النظريات:

1-2-1 نظرية التعاقدات (Contracting Theory)

تعتبر نظرية التعاقدات واحدة من التفسيرات الوضعية الأكثر شيوعا وأهمية لطبيعة الشركة، وطبقا لهذه النظرية يتم تفسير طبيعة الشركة على أنها مجموعة من العقود التي تحكم العلاقة بين الاطراف ذات المصلحة فيها، حيث تخلق هذه العقود حقوقا محددة لكل طرف من الأطراف ذات المصلحة بالشركة، فالشركة هنا تمثل ائتلافا لأصحاب الحقوق القائم على عقود رسمية وغير رسمية (ضمنية)⁽³⁾، وفي اطار هذه التعاقدات قد تقوم بعض الأطراف بتصرفات قد تؤثر سلبا على مصالح الأطراف الأخرى، حيث أن إبرام العقود وتجديدها يتم استنادا على الأرقام المحاسبية، ومن ثم أصبحت المعلومات المحاسبية مهمة جدا لأطراف نظرية التعاقدات، لأنها المرجع الأساسي في إبرام العقود وتحديد شروطها وتجديدها، وشركة المساهمة ما هي إلا مجموعة من التعاقدات بين أصحاب رأس المال والمدراء والمقرضين والموردين، وحاصل هذه التعاقدات هو وجود ربح إجمالي فائض عن تكلفة التعاقد ونتاج السلعة النهائية، هذا الربح يتم تقسيمه بين المتعاقدين المختلفين وفقا للعقود

¹ مجيد عبد الحسين هاتف وآخرون ، (2015): ادارة الارباح وعلاقتها بعوائد الاسهم (دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الامارات العربية المتحدة)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية (العدد 04)، ص 14.

² عباس حميد يحي التميمي وحكيم حمود فليح الساعدي، المصدر سبق ذكره، ص24.

³ رياض العبد الله وعقيل الحسنائي، المصدر سبق ذكره، ص03.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

القائمة بينهم، فيحصل المقرض على الفائدة والمساهم على الأرباح والعامل على أجره ونسبة من الأرباح وهكذا، وأن اعتبار الشركة مجموعة من التعاقدات له تأثيرات محاسبية تتمثل في دور الأرقام المحاسبية في إبرام العقود وتجديد شروطها ومتابعة تنفيذها، ومع أن كل طرف يعلم أن مصلحته ورفاهيته رهن ببقاء الشركة، إلا أنه في نفس الوقت لديه دوافع للقيام بإجراءات قد تقلل من قيمة الشركة ومن فرصة بقاءها، إن اعتماد العقود على المعلومات المحاسبية ينتج عنه دافع لدى الإدارة للتحكم في الربح وذلك لعدم انتهاك شروط تلك العقود، حيث تنامي الدور التعاقدية للمعلومات المحاسبية بين الأطراف المختلفة ذات المصلحة بالشركة، وأن إدارة الشركة تختار وتغير من بدائل السياسات المحاسبية لتحقيق أغراض تعاقدية، فلكي تحقق الإدارة مصالحها الذاتية المتمثلة في الحوافز والمكافآت والشهرة في سوق العمل الإداري، ولبت الثقة لدى الملاك بأن الشركة تحقق نجاح من عام لآخر فإنها قد تستخدم الدخل المحاسبي لتحقيق ذلك، وتؤثر على رقم الدخل عن طريق استخدام بدائل السياسات المحاسبية، وإن اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية يتأثر بآثارها النسبية على الدخل وفقاً لتفضيلاتها، دون الأخذ في الاعتبار تفضيلات الأطراف الأخرى من أصحاب المصالح بالشركة⁽¹⁾.

1-2-2 نظرية الوكالة (Agency Theory)

تناقش نظرية الوكالة المشاكل التي تظهر بسبب انفصال الملكية عن الإدار و تؤكد على الحد من هذه المشاكل⁽²⁾، حيث تنشأ علاقة الوكالة عند يفوض شخص يسمى (الأصيل) شخصاً آخر يسمى (الوكيل) بأداء مهمة معينة⁽³⁾، فهي عبارة عن عقد بموجبه يلجأ الأصل (فرد أو مجموعة من الأفراد) إلى خدمات شخص آخر أو مجموعة من الأشخاص لينجز بإسمه عمل ما، الأمر الذي يتطلب من الأصل تفويض السلطة⁽⁴⁾، ويوجد نوعين من أطراف علاقات الوكالة يمثلان الطرفين الأساسيين هما المساهمين والإدارة، والأطراف الآخرون كالدائنين والعاملين والمجتمع، نظرية الوكالة تنظر إلى الشركة على أنها منظومة من العلاقات التعاقدية بين مجموعة من الأطراف ذوي المصالح المتعارضة، وتنشئ تلك العلاقات مجموعة من المشاكل عرفت بـ"مشاكل الوكالة"، التي تنتج من حالة عدم تماثل المعلومات بين الوكيل والأصيل⁽⁵⁾، حيث أن الوكيل يفترض أنه يمتلك

¹ عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله، (2012): التغيير الإداري للسياسات المحاسبية - الآثار والدوافع والمعالجة - دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا- الخرطوم، السودان، ص 222-223.

² Brahmadev Panda and N.M. Leepsa, (2017) : **Agency theory : Review of Theory and Evidence on Problems and Perspectives**, Indian Journal of Corporate Governanace (Vol 10)(No 01), p 76.

³ Henry L. Tosi, (2009) : **Theories of Organization**, SAGE Publications, Los Angeles, United States of America, p 154.

⁴ عبد الفتاح بوخمخ، (2012): **نظريات الفكر الإداري تطور وتباين أم تنوع وتكامل**، المؤتمر العلمي الدولي: عولمة الإدارة في عصر المعرفة المنعقد يومي 15 و 17 ديسمبر 2012، جامعة الجنان، طرابلس، ص 21.

⁵ عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله، المصدر سبق ذكره، ص 224.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الكفاءات والمعلومات والمعارف لإدارة شؤون الشركة أحسن من الأصل، ويمكن التعبير عن الانتهازية في هذه الحالة بأنها استخدام الوكيل للمعلومات في الاتجاه الذي يخدم به مصلحته الخاصة، يوجد إذن عدم تماثل للمعلومات بين الطرفين أي أن أحد الطرفين يمتلك معلومات أكثر عن مختلف الظواهر والأحداث، إن عدم تماثل المعلومات بين الأطراف يعني بديهيًا أن المعلومات غير كاملة، الكفاءة التخصيصية للسوق تصبح غير متوفرة والصفقات في ظل هذا الوضع تصبح مكلفة، حيث أن الانتهازية التي تتميز بها تصرفات الأفراد تولد حالة عدم تأكد، فعد تماثل المعلومات أصل للسلوك الانتهازي، فالمتعاملين قد لا يقدمون كل المعلومات أو يعتمدون تزويرها، فهناك خطر وعدم وضوح للصورة عن الطرف الآخر قد يقود حتى إلى عدم إبرام عقد، المعلومة غير متوفرة، مخفية أو أنها على مستوى عالي من عدم اليقين⁽¹⁾، وتتشأ مشاكل الوكالة نتيجة للزيادة الكبيرة في حجم الشركات، وانفصال الملكية عن الإدارة، ووجود عدة مجموعات تتصارع داخل الشركة لكل منها دالة هدف مختلفة عن الأخرى، وتسعى كل مجموعة إلى تحقيق أكبر منفعة ممكنة، كما أن المديرين الموكلين من قبل الملاك يسعون إلى إرضاء حملة الأسهم بتعظيم الأرباح، بالإضافة إلى إشباع رغبات أنفسهم في شكل مزايا أو سلطة وشهرة، وهذا ما يخلف مشكلة الوكالة، إن محاولات تعظيم دالة المنفعة من قبل كل من الأصل (الموكل) والوكيل قد تؤدي إلى تعارض أهداف كل منهما بما يحقق الضرر لأحدهما أو كلاهما، إختلاف الطبيعة السلوكية والتكوينية والأهداف بين المديرين والمساهمين تؤدي إلى خلق صراع منفعة في البداية بينها، لتتعدى فيما بعد لباقي الأطراف الأخرى، وتتشأ تكاليف الوكالة بسبب تعارض المصالح بين أصحاب المصلحة والمديرين⁽²⁾، تتمثل تلك التكاليف في⁽³⁾ :

- تكاليف الرقابة والتحفيز Monitoring costs: هذه التكاليف يتحملها الأصل وتتضمن التكاليف المتعلقة بتسيير المعلومة، الرقابة والتحفيز مثل (تكاليف إنشاء مجلس الإدارة، تكاليف إنشاء خلية تدقيق) .
- تكاليف الالتزام Bonding costs: هذه التكاليف يتحملها الوكيل والتي تعبر عن التنفيذ الجيد للعقد مثل

¹ عبد الفتاح بوخمخم، المصدر سبق ذكره، ص 21.

² عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله، المصدر سبق ذكره، ص 225.

³ عبد الفتاح بوخمخم، المصدر سبق ذكره، ص 22.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

(الوقت والجهد المبذولان في انتاج وتقديم التقارير المحاسبية⁽¹⁾، التخلي عن فرص العمل المحتملة الأخرى⁽²⁾، شراء الأسهم العادية للشركة من قبل الوكيل (المديرين) بهدف وضع مصالحه الشخصية في صف واحد مع مصالح المساهمين بهدف خلق انطباع ايجابي لدى الموكل (المساهمين)).

- الخسارة المتبقية Residual losses: تعبر عن تكاليف الفرصة الضائعة، أي ما كان يمكن أن يحصل عليه كل طرف لو لم يتعاقد مع الآخر، إنها تكلفة الفرصة بين التكاليف المدفوعة في حال وجود نظام الوكالة والتكاليف التي تترتب في حال قيام الأصيل بالتسيير المباشر.

عند استخدام نظرية الوكالة في تفسير الظواهر المحاسبية يتم الاعتماد على تحديد الأطراف المكونة لعلاقات الوكالة، فإذا كان الهدف هو تحديد دوافع الإدارة في اختيار بدائل سياسات محاسبية معينة دون البدائل الأخرى، فينبغي دراسة مشاكل تضارب المصالح التي تنشأ بين أطراف الوكالة والتي من أبرزها:

- تضارب المصالح بين المدراء وحملة الأسهم

تبرز حالة تعارض المصالح بين المدراء وحملة الأسهم عندما يكون المدراء الذين هم المسؤولون عن اتخاذ القرارات المهمة في الشركة، ليسوا أصحاب الحق الأساسيين بصافي موجودات الشركة، وذلك لعدم امتلاكهم أسهم في رأسمالها، أو لأنهم يمتلكون جزءا يسيرا منها، لهذا فإنهم لا يتحملون نصيبا مهما من آثار قراراتهم على ثروة المالكين، فنجد مثلا فيما يتعلق بتوزيعات الأرباح وخاصة في الشركات ذات الحاکمية الضعيفة أن المدراء يميلون للاحتفاظ بالنقدية دون توزيعها من أجل استغلالها في تحقيق مصالحهم الشخصية من خلال توزيعات كعلاوات أو الدخول بصفقات تعود بالنفع الشخصي عليهم دون اعتبار لمصالح حملة الأسهم، لذا يلجأ ملاك الشركة للتصويت لصالح القيام بتوزيع الأرباح في سبيل قطع الطريق أمام الادارة لاستغلالها في تحقيق مصالحها الخاصة وهذا يكون في وضع تتعذر فيه الرقابة الفعالة على اعمال الإدارة⁽³⁾، كذلك يمكن يلجأ المديرين إلى التهرب من العمل (مثل زيادة المدة المخصصة للغداء، او التمتع بعطل أسبوعية أكثر مما ينبغي)، كما يمكن أن يبدد المدراء أموال الشركة وذلك بعمل المكاتب الفخمة وشراء السيارات الفاخرة، لأنهم قد يتحملون جزءاً من التكاليف لكنهم يتمتعون بكامل المنفعة منها، كما يمكن أن يصنف هدف تعظيم ثروة المالكين بأنه هدف ثانوي بالنسبة لتصنيف الأهداف الادارية الأخرى، مثال على ذلك ربما يكون للمدراء هدف أساسي هو

¹ <https://www.coursehero.com/file/p3t9ubf/4-What-is-an-agency-relationship-Explain-how-monitoring-costs-bonding-costs-and/>: 06/09/2018.

² <https://strategiccfo.com/agency-costs/>: 06/09/2018

³ علام محمد موسى حمدان، (2016): هل تلجأ الشركات البحرينية لسياسة توزيع الأرباح من أجل تخفيض تكاليف الوكالة؟، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال (المجلد 12)(العدد 03)، ص 506.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

تضخيم حجم الشركة، إذ أن أحداث شركة كبيرة يمكن المدراء من رفع منزلتهم في سوق العمل الإداري، ويقلل من احتمالات هيمنة الشركات الكبرى وفق أسلوب السمكة الكبيرة تبتلع السمكة الصغيرة، وبذلك يعززون أمنهم الوظيفي⁽¹⁾.

- تضارب المصالح بين حملة الأسهم وحملة السندات

إضافة إلى تضارب المصالح بين حملة الأسهم والمدراء، هناك نوع آخر من تعارض المصالح في إطار علاقة الوكالة، هو التعارض بين الدائنين وحملة الأسهم، فللدائنين حقا أوليا في جزء من أرباح الشركة على شكل فوائد، فضلا عن تسديد أصل الدين، بالإضافة إلى حقهم في موجودات الشركة في حالة الإفلاس، إلا أن حملة الأسهم يحتفظون بقدر من الرقابة على القرارات التشغيلية (من خلال إدارة الشركة)، التي تؤثر على التدفقات النقدية والمخاطر المناظرة لها، يقرض الدائنون رأس المال إلى الشركة بمعدلات فائدة تستند إلى حد كبير إلى مخاطرة الموجودات القائمة للشركة، وعلى هيكل رأس المال فيها، الناتج عن التمويل بالإقتراض وحق الملكية، بالإضافة إلى التوقعات التي تتعلق بالتغيرات في مخاطر هذين المتغيرين⁽²⁾، فقد يلجأ المساهمون في حالة زيادة احتمالات الإفلاس إلى اتخاذ قرارات على درجة عالية من المخاطر، مع إجماع المساهمون عن اتخاذ قرارات ذات درجة مقبولة من المخاطر وتحقق صافي قيمة حالية موجبه إذ أنها تؤدي إلى مزيد من الاستثمارات في المشروع، والتي يتحمل المساهمون تكلفتها بالكامل بينما يتقاسمون عائدها مع حملة السندات، وبطبيعة الحال تقل حالات التناقض السابقة في حالة نجاح الشركة وعدم تعرضها لاحتمالات الإفلاس، ويكون السؤال هنا "من يتحمل تكلفة اتخاذ هذه القرارات المالية؟"، ويمكن القول هنا يتحمل المساهمين مثل هذه التكلفة في الأجل الطويل، إذ أن حملة السندات يعلمون بهذه التصرفات المحتملة من جانب المساهمين إذا كانت الشركة مهددة بخطر الإفلاس، الأمر الذي يدفع حملة السندات إلى طلب سعر فائدة مرتفع عند إقراض هذه الشركات⁽³⁾.

1-2-3 نظرية كفاءة سوق الأوراق المالية (Theory of Capital Market Efficiency)

تحظى الأسواق المالية باهتمام بالغ في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء لما تقوم به هذه الأسواق من دور هام في حشد المدخرات وتوجيهها في قنوات استثمارية تعمل على دعم الاقتصاد وتزيد من معدلات الرفاهية

¹ عباس حميد يحي التميمي وحكيم حمود فليح الساعدي، المصدر سبق ذكره، ص 18-19.

² عباس حميد يحي التميمي وحكيم حمود فليح الساعدي، مصدر سبق ذكره، ص 19.

³ حسين عطا غنيم، (2002): دراسات في التمويل (التحليل المالي ودراسة صافي رأس المال العامل، أساسيات الاستثمار وتكوين وإدارة محافظ الأوراق المالية)، المكتبة الأكاديمية، مصر، ص 542.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

للأفراد⁽¹⁾، وتعتبر أسواق الأوراق المالية جزء لا يتجزأ من الأسواق المالية⁽²⁾، ويمثل سوق الأوراق المالية السوق الذي يتم فيه تداول الأسهم والسندات تحت أحكام وقوانين معينة بين البائعين والمشتريين، فهو مكان إلتقاء عرض أموال المدخرين والطلب عليها من جانب المستثمرين⁽³⁾.

إن سوق الأوراق المالية الكفاء هو السوق الذي تعكس فيه أسعار الأوراق المالية بالكامل كل المعلومات المتاحة بسرعة وبدقة⁽⁴⁾، وذلك من خلال مختلف أجهزة الإعلام المتوفرة (قوائم مالية، معلومات تبثها وسائل الاعلام، السجل التاريخي لسعر السهم، التحليلات والتقارير حول الحالة الاقتصادية لأداء الشركة)، وبالتالي فإن سعر السهم في السوق الكفاء يعكس كافة المعلومات عن الشركة التي قامت بإصدار هذا السهم، حيث أن القيمة السوقية للسهم في هذه الحالة هي قيمة عادلة لأنها تعكس قيمته الحقيقية، حيث تتعادل القيمة السوقية للسهم مع قيمته الحقيقية بسبب قرارات المستثمرين التي تدفع الأسعار نحو القيمة الحقيقية، وفي هذه الحالة فإنه لا يمكن لأي من المتعاملين في سوق الأوراق المالية أن يحقق عائداً غير عادي يزيد عن العائد الذي يكفي للتعويض عن مخاطر الاستثمار في السهم، وينطوي مفهوم الكفاءة بالشكل السابق على ضرورة توافر كافة البيانات والمعلومات المتاحة لجميع المستثمرين وفي نفس الوقت⁽⁵⁾، حيث أن سرعة استجابة أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية لكل معلومة جديدة ترد إلى المتعاملين يكون من شأنها تغيير نظرتهم في الشركة المصدرة للسهم، حيث تتجه أسعار الأسهم صعوداً أو هبوطاً وذلك تبعاً لطبيعة الأنباء إذا كانت سارة أو غير سارة، كما يعكس سعر السهم في ظل السوق الكفاء توقعات المستثمرين بشأن المكاسب المستقبلية وبشأن المخاطر التي تتعرض لها هذه المكاسب، وبالرغم من توافر المعلومات لجميع المتعاملين في السوق، إلا أن ذلك لا يعني بالضرورة تطابق تقديراتهم المستقبلية والمخاطرة المحيطة بها تماماً⁽⁶⁾، ويتصف السوق الكفاء بخاصيتين، هما كفاءة التسعير أو الكفاءة الخارجية ويقصد بها سرعة وصول المعلومات الجديدة إلى جميع المتعاملين في السوق بدون فاصل زمني كبير، وإن لا يتكبدوا في سبيلها تكاليف باهضة، بما يجعل أسعار الأسهم مرآة تعكس كافة المعلومات المتاحة، و بذلك يصبح التعامل في السوق لعبة عادلة، فالجميع لديهم نفس الفرصة لتحقيق الأرباح، إلا أنه يصعب على أحدهم تحقيق أرباح غير عادلة على حساب الآخرين، أما كفاءة التشغيل أو

¹ محمد أحمد عبد النبي، (2009): الأسواق المالية (الأصول العلمية والتحليل الأساسي)، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون: عمان، الأردن، ص 22.

² نورين بومدين، (2015): صناعة الهندسة المالية وأثرها في تطوير الأسواق المالية العربية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف، الجزائر، ص 02.

³ عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله، المصدر سبق ذكره، ص 230.

⁴ بن امر بن حاسين، (2013): فعالية الأسواق المالية في الدول النامية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان، الجزائر، ص 69.

⁵ نورين بومدين، المصدر سبق ذكره، ص 35.

⁶ محمد أحمد عبد النبي، المصدر سبق ذكره، ص ص 42-43.

الكفاءة الداخلية فتعني قدرة السوق على خلق توازن بين العرض والطلب، دون أن يتكبد المتعاملين فيه تكلفة عالية للسمرة ودون أن يتاح للتجار والمتخصصين (صناع السوق) فرصة لتحقيق مدى أو هامش ربح فعال فيه⁽¹⁾.

في حالة كفاءة سوق الأوراق المالية فإن المفاضلة والتغيير في السياسات المحاسبية ليس له أثر مباشر على التدفق النقدي ولا يؤثر على أسعار الأوراق المالية، حيث يوجد مجموعة من المستثمرين المتمرسين لديهم القدرة على إدراك تأثير السياسات المحاسبية البديلة على المعلومات المحاسبية، ويمكن لبعضهم الاستعانة بالوسطاء من المحللين الماليين، أما المستثمرين الذين لا يتمتعون بهذه القدرات فيتمكنوا من إدراك المعلومات المتاحة، لأنه وفقا لهذه النظرية تعتبر المعلومات المحاسبية من السلع العامة التي يسهل نقل مضمونها لكل من يرغبها، وحتى تحقق هذه النظرية أهدافها يجب أن تقصح الشركات عن سياساتها المحاسبية، بالإضافة إلى الإفصاح بشكل مستقل عن التأثيرات التي تنتج عن تغيير السياسات المحاسبية، لذلك لا يمكن خداع السوق باختلاف استخدام السياسات المحاسبية البديلة، فكل ما يحتاجه مستخدمي القوائم المالية وفقا لهذه النظرية هو الإفصاح التام عن معالم السياسة المحاسبية خلال الفترة⁽²⁾، حيث أن الشكل القوي لكفاءة السوق المالي يتسم بالقدرة على توفير جميع المعلومات المؤثرة على أسعار الأسهم القابلة للتداول لجميع المستخدمين في توقيت واحد⁽³⁾.

وتصنف أسواق الأوراق المالية وفقا لكفاءتها إلى ثلاثة مستويات، كما يلي:

1-3-2-1 المستوى الضعيف لكفاءة سوق الأوراق المالية

إن الأسعار السابقة للورقة المالية ينظر إليها على أنها معلومات تاريخية ليس لها قيمة للمستثمر للتنبؤ بالأسعار المستقبلية وبشكل يسمح لعموم المتعاملين من تحقيق عوائد إضافية عند اعتماد استراتيجية الشراء، وعليه فإن تحركات الأسعار أو العوائد المستقبلية تكون مستقلة بشكل كبير عن التحركات السابقة، أي أن التحركات المستقبلية للأسعار تستجيب فقط للمعلومات والأحداث الاقتصادية الجديدة أي أن قواعد التحليل الفني وأدواته غير قادرة على اكتساح السوق وتحقيق المستثمرين لعوائد إضافية لأن جميع المتعاملين في السوق قد حصلوا على المعلومات التاريخية والتي لا تحقق أية ميزة معلوماتية لمعامل على حساب الآخر⁽⁴⁾.

¹ محمد أحمد عبد النبي، المصدر سبق ذكره، ص 42.

² عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله، المصدر سبق ذكره، ص 232-233.

³ أحمد رجب عبد الملك، (2008): دور حوكمة الشركات في تحديد السعر العادل للأسهم في سوق الأوراق المالية- دراسة تحليلية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، (المجلد 45)(العدد 01)، ص 06.

⁴ خالد أحمد فرحان المشهداني ورائد عبد الخالق عبد الله العبيدي، (2013): مدخل إلى الأسواق المالية، دار الأيام للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 89-90.

1-2-3-2 المستوى الشبه قوي لكفاءة سوق الأوراق المالية

تكتسب سوق الأوراق المالية الكفاءة الشبه قوية عندما تنعكس جميع المعلومات العامة والمتاحة للجميع بشكل كامل وسريع على الاسعار السوقية، ويقصد بالمعلومات العامة تلك المتعلقة بالشؤون الدولية والظروف الاقتصادية المحلية أو ظروف الصناعة أو ظروف الشركة ذات العلاقة عبر تقاريرها المنشورة مثل الإعلان عن الأرباح الفصلية أو توزيعات الأرباح على المساهمين، أو تغير بمعدلات الفائدة، ظروف التضخم، وغيرها من الظواهر التي تؤثر على الأسعار السوقية للورقة المالية، و طبقا لمفهوم الكفاءة الشبه قوية، فإن الاسعار السابقة والمعلومات العامة والمتاحة بشكل علني لا تمنح أي مستثمر ميزة لتحقيق عوائد غير عادية⁽¹⁾، وتبقى الفرصة اما بعض الأشخاص للوصول إلى معلومات غير منشورة وغير معلنة يحققون من خلالها بعض الأرباح غير العادية من خلال استغلال ما يسمى بظاهرة (احتكار المعلومات)⁽²⁾.

1-2-3-3 المستوى القوي لكفاءة سوق الأوراق المالية

يقتضي المستوى القوي لكفاءة سوق الأوراق المالية، بأن المعلومات التي يعكسها سعر السهم في السوق هي جميع المعلومات المتاحة للعامة وللخاصة، أي المعلومات المنشورة والمتاحة للجمهور إضافة إلى تلك المعلومات التي قد تكون متاحة لفئة معينة منه، مثل إدارة الشركة المصدرة للسهم وكبار العاملين فيها وتلك التي يمكن أن يصل إليها المحللين الأساسيين من خلال ما يمتلكونه من أدوات تحليل تدعمها خبرة ومهارة عاليتين، باختصار وفقا لهذا المستوى فإن الأسعار تعكس كل ما يمكن معرفته، وفي ظل هذه الظروف لا يمكن لأي مستثمر أن يحقق عوائد غير عادية على حساب مستثمرين آخرين⁽³⁾.

1-2 أساليب ممارسة إدارة الأرباح

تتم ادارة الارباح من خلال استخدام الادارة لمدخلين:

1-2-1 استخدام المتغيرات الحقيقية

تستطيع إدارة الشركة أحداث تأثيرات متعددة على الربح المفصح عنه من خلال مايلي⁽⁴⁾:

¹ خالد أحمد فرحان المشهداني، المصدر سبق ذكره، ص 90.

² وليد صافي و انس البكري، (2009): الأسواق المالية والدولية، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 21.

³ نورين بومدين، المصدر سبق ذكره، ص 41.

⁴ عبد المطلب عثمان محمود دليل، المصدر سبق ذكره، ص 149.

1-1-2-1 إدارة المبيعات والمشتريات

يمكن للإدارة نقل مبيعات الفترات التالية إلى الفترة الحالية من خلال استخدام عدة أساليب منها تقديم خصومات مرتفعة على المبيعات، وتخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة، وتخفيض قيمة المبلغ المقدم، غير أن هذه الممارسات من شأنها أن تخفض من قيمة الشركة حيث أنها تؤثر سلباً على التدفقات النقدية المستقبلية، فعلى سبيل المثال فإن منح خصومات مرتفعة للعملاء لزيادة حجم المبيعات في الفترة الحالية لتحقيق الربح المستهدف، يمكن أن يؤدي إلى توقع المستهلكين مزيداً من الخصم في المستقبل مما قد يترتب عليه انخفاض المبيعات مستقبلاً⁽¹⁾، كما يمكن للإدارة تأجيل شراء بعض الموجودات إلى مدة زمنية لاحقة وذلك بهدف التأثير على حجم التدفقات النقدية⁽²⁾.

2-1-2-1 إدارة النفقات الاختيارية

تستطيع إدارة الشركة التأثير على الأرباح من خلال التحكم في النفقات الاختيارية كالإعلان و مصاريف البحث والتطوير، حيث هذه الأخيرة يمكن للشركة الاختيار بين اعتبارها مصاريف جارية تحمل في نفس فترة حدوثها، أو رسملتها واستنفادها على مدى فترات زمنية معينة وبالتالي فإنه بإمكان الإدارة اختيار الطريقة التي تعطي رقم الربح المرغوب فيه⁽³⁾.

3-1-2-1 إدارة الانتاج

يمكن للإدارة من خلال زيادة الانتاج أن يتم تخفيض متوسط تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة ومن ثم تخفيض تكلفة الوحدة، إلى جانب أن زيادة الانتاج تؤدي إلى زيادة المخزون في نهاية الفترة، ويترتب على ذلك تخفيض تكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي زيادة الأرباح ومن ثم الوصول إلى الربح المرغوب فيه، لكن ما سبق من شأنه أن يؤثر سلباً على التدفقات النقدية حيث يتطلب ذلك شراء مواد خام وما يتبع ذلك من تدفقات نقدية خارجة، كما أن زيادة المخزون ستؤدي إلى تحمل الشركة تكاليف تخزين مرتفعة، كذلك إمكانية تعرض المخزون للتلغ إذا عجزت الشركة عن تصريفه⁽⁴⁾.

¹ سماش كمال وعياشي فاطمة الزهراء، (2018): الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الباحث الاقتصادي (المجلد 06) (العدد 01)، ص 275.

² محمد جاسم محمد، (2017): أثر مكونات إدارة الأرباح وفقاً لنموذج Kothari el at 2005 على قيمة الشركة -تحليل حالة لمجموعة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للمدة من (2009 ولغاية 2013)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية (المجلد 14) (العدد 01)، ص 395.

³ ابراهيم العدي ورناء صقور، (2014): مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية (المجلد 36) (العدد 03)، ص 393.

⁴ ابراهيم العدي ورناء صقور، المصدر سبق ذكره، ص 393.

2-2-1 استخدام الطرق المحاسبية

تعتمد الإدارة في هذا المدخل على حريتها في اختيار أو تغيير السياسات والتقديرات المحاسبية، بالإضافة إلى قيامها بإعادة تبويب المعلومات المحاسبية بالطريقة التي تحقق أهدافها، وتستخدم الإدارة في ظل المدخل المحاسبي الممارسات التالية⁽¹⁾:

1-2-2-1 إدارة الاستحقاق

يتيح أساس الاستحقاق العديد من البدائل المحاسبية والتي قد تستخدمها الإدارة في التأثير على المعلومات المحاسبية بما لا يعبر عن الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة.

2-2-2-1 التغييرات المحاسبية الاختيارية

يمكن للإدارة من خلال حريتها في اختيار تغيير السياسات والتقديرات المحاسبية إحداث تأثيرات متعمدة على الربح للوصول إلى الربح المرغوب فيه، كالتغيير في سياسة تقييم المخزون مثلاً.

3-2-2-1 إيرادات غير مصرح بها أو مصاريف وهمية

تقوم بعض الشركات بعدم التصريح ببعض الإيرادات أو إدراج مصاريف وهمية، وذلك لغرض تخفيض الأرباح بالإضافة لأغراض أخرى والتي عادة ما تكون ضريبية.

4-2-2-1 إدارة الإفصاح المحاسبي

يمكن للإدارة من خلال إعادة تبويب المعلومات الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة التأثير على الأداء الحقيقي للشركة، ورغم أن التغيير في تبويب بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية إلا أنه يؤثر على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للشركة.

2- تمهيد الدخل، مفهومه، طرقه، أساليب ووسائل ممارسته

يعتبر تقليل تقلبات الدخل واستقرار نموه أحد أهم أهداف إدارة الشركة، وذلك استناداً على الاعتقاد السائد بأن تذبذب معدل نمو الدخل يزيد من حجم المخاطرة، وأن الشركات ذات معدل النمو الثابت أو المتقارب على المدى

¹ عبد المطلب عثمان محمود دليل، المصدر سبق ذكره، ص 151.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الطويل هي الأقل خطراً، لذلك تحاول بعض الشركات قدر المستطاع أن تخفض من هذه المخاطرة بأساليب محاسبية تسمى تمهيد الدخل⁽¹⁾.

2-1 مفهوم تمهيد الدخل

ورد في الأدب المحاسبي العديد من التعريفات لمفهوم تمهيد الدخل من أهمها:

تعريف "Beidelman"، 1973 والذي يعتبر من أبرز التعريفات المقدمة لهذا المفهوم، حيث عرفه على أنه⁽²⁾: "التخفيض المتعمد للتقلبات في مستوى الأرباح الحالية، وذلك في محاولة من الإدارة للحد من التباين في الأرباح إلى الحد المسموح به في إطار مبادئ المحاسبة والإدارة السليمة"، أما "Koch"، 1986 فيرى أن⁽³⁾: "تمهيد الدخل هو وسيلة تستخدمها الإدارة من أجل تخفيض تقلبات الأرباح بالتناسب مع الهدف المرجو، وذلك إما اصطناعياً (التمهيد الاصطناعي) أو حقيقياً (التمهيد الحقيقي)"، و عرفه كل من "Ronen and Sadan"، 1986 على أنه⁽⁴⁾: "محاولة مقصودة من قبل الإدارة لإبلاغ معلومات معينة لمستخدمي البيانات المالية"، ويعرفه كل من "Fudenberg and Tirol"، 1995 على أنه⁽⁵⁾: "عملية يتم من خلالها معالجة الأرباح المحققة بصورة احتيالية لجعل الدخل الناتج أقل تقلباً"، وقد جاء حسب "Balkaoui"، 1999 أن⁽⁶⁾: "تمهيد الدخل هو التلطيف المتعمد أو المقصود للتقلبات حول مستوى معين من الأرباح، والذي يعد حالياً أنه اعتيادي بالنسبة للشركة، وبهذا الاتجاه فإن تمهيد الدخل يمثل محاولة من جانب إدارة الشركة لتخفيض الانحرافات غير الاعتيادية في الأرباح إلى المدى المسموح به في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً"، أما كل من "Mulford and Comiskey"، 2002 فإن⁽⁷⁾: "تمهيد الدخل هو شكل من أشكال إدارة الأرباح، ويمثل الوسائل التي تستخدمها الإدارة لتقليل التقلبات في المدد متفاوتة المستوى، حيث

¹ علي عباس الخفاجي وألاء مهدي هادي، (2017): أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على حجم التداول في الأسهم -دراسة تحليلية لعينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، ورقة بحثية مقدمة على الموقع: <http://qu.edu.iq/repository/wp-content/uploads/2017/12/2018/08/07>

² Ahmed Riahi-Belkaoui, (1996) : **Accounting, a Multiparadigmatic Science**, 1st edition, Greenwood Publishing Group : London, United Kingdom, p 45.

³ Ratnanibgrum, (2016) : **The Influence of Profitability and Income Tax on Icome Smoothing Rankings**, Jurnal Bisnis & Manajemen (Vol 17) (No 02), p 136.

⁴ Alexandra Tudor, **Income Smoothing and Earnings Informativeness**, working paper available at : [file:///C:/Users/aya%20compaq/Downloads/72-90_tudor%20\(4\).pdf](file:///C:/Users/aya%20compaq/Downloads/72-90_tudor%20(4).pdf): 08/08/2018.

⁵ أمانة خميس حمد ومحمد أبو نصار، (2013): أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، دراسات العلوم الإدارية (المجلد 40) (العدد 02)، ص 331.

⁶ عباس حميد يحيى التميمي وحكيم حمود فليح الساعدي، المصدر سبق ذكره، ص 53.

⁷ المصدر نفسه، ص 53.

يخفض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد لزيادة دخل السنوات ذات الدخل السيء، وهو يعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل".

من خلال ما سبق نلاحظ أن الإدارة تفضل وتسعى إلى التقرير عن مستوى ثابت من النمو في الدخل، وليس التقرير عن تذبذب كبير في مستوى الدخل.

وعليه يمكن تعريف تمهيد الدخل على أنه: " عرض الدخل في القوائم المالية للشركة بصورة مستقرة وبمعدل نمو غير متذبذب خلال فترات محاسبية متتالية، وذلك يكون في إطار المعايير المحاسبية المتعارف عليها و/أو بصورة احتيالية.

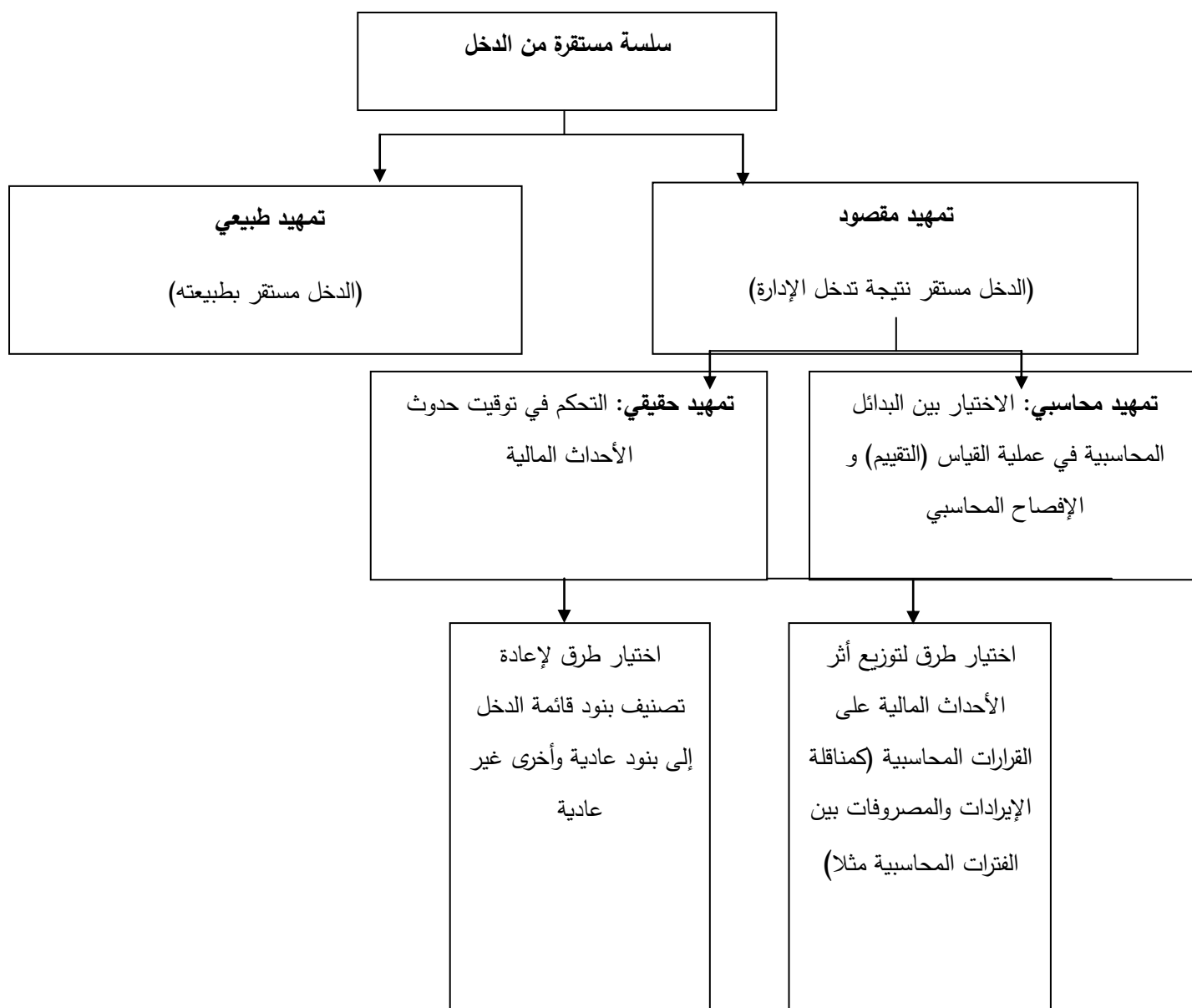
2-2 طرق تمهيد الدخل

يمكن أن يتم تمهيد الدخل إما بطريقة طبيعية ناتجة عن الاعمال التشغيلية للشركة، أو بطريقة مفتعلة ناتجة عن تدخل مقصود من قبل الادارة يهدف إلى تحقيق الإستقرار في نمو الدخل، وتشير غالبية الدراسات إلى أنه يمكن للادارة التدخل في تمهيد الدخل بأسلوبين هما⁽¹⁾: التمهيد الطبيعي والتمهيد المقصود، كما هو موضح في الشكل الموالي:

¹Ahmed Riahi Belkaoui, (2004) : **Accounting Theory**, 5th edition, Thomson Learning : london, United Kingdom, p 56.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الشكل رقم (1-2): طرق تمهيد الدخل



المصدر: محمد

زيدان إبراهيم، (2006): السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال -دراسة اختبارية-، ورقة بحثية متاحة على الموقع الموالي: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/arado/unpan026393.pdf> :2018/08/08.

انطلاقاً من الشكل أعلاه فإن تمهيد الدخل يمكن أن يكون **طبيعياً (تمهيد الدخل الطبيعي)**، وهو الذي ينتج عادة عن طبيعة عمليات الشركة والإنتاج والتشغيل والمبيعات، أي يحدث هذا التمهيد تبعاً لطبيعة العمليات وبدون تدخل من الإدارة وذلك من خلال طبيعة أعمال الشركة التي تكون في هذه الحالة تتسم بالاستقرار، والمثال التقليدي على هذا النوع من التمهيد هو أرباح شركات المنافع العامة (الكهرباء والغاز)، ويرجع ذلك إلى الطبيعة

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الاحتكارية (أو شبه الاحتكارية) لأنشطة مثل هذه الشركات والتي تسبب توازنا نسبيا بين العرض والطلب في أسواق سلع وخدمات تلك الشركات⁽¹⁾.

كما يمكن أن يكون مقصودا (تمهيد الدخل المقصود) ويسمى أحيانا (بتمهيد الدخل المصمم)⁽²⁾، حيث يقوم المدراء تبعا لهذا النوع بتمهيد الدخل بشكل متعمد، والذي بدوره يكون وفق أسلوبين:

إما التمهيد الحقيقي للدخل، إذ ينتج هذا النوع عن التغيير في النتائج المحاسبية المترافق مع تغير اقتصادي فعلي في أداء الشركة، حيث تقوم الإدارة بالتأثير على التدفقات النقدية في الشركة، ويتم هذا من خلال تحكم الإدارة بتوقيت العمليات الاقتصادية، كقيام الإدارة بتقديم تخفيضات أو قبول التعامل الإئتماني مع زبائن خطرين لا يتمتعون بالملائمة الكافية وذلك لتضخيم المبيعات في نهاية السنة، أو القيام بتغيير توقيت التنفيذ لقرارات إنتاج أو استثمار، أو التحول من طريقة القسط المتناقص إلى طريقة القسط الثابت أو إعادة النظر في طرق تقييم المخزن السلعي بالتحول من طريقة الوارد أولا الصادر أولا إلى طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، ويتم ذلك بناء على ما يتوفر لدى هذه الإدارة من معلومات تدفعها للقيام بهذا العمل، وهذا النوع من التمهيد لا يضل الأطراف المتعاملة مع الشركة بشكل كبير⁽³⁾، ويتميز التمهيد الحقيقي للدخل بعدم سهولة اكتشافه من قبل مدققي الحسابات وذلك لعدة اعتبارات أهمها⁽⁴⁾:

- أن هذا النوع من التمهيد غير محدد بعملية معينة، فهو نتاج لعمليات متعددة يمكن استخدامها في نفس الوقت.

- صعوبة التمييز بين قرارات الإدارة العادية بشأن الأحداث الاقتصادية وقراراتها بشأن تمهيد الدخل، ففي حالة بيع جزء من معدات الشركة قد يكون السبب هو تحقيق مكاسب تؤدي إلى تعديل الأرباح للوصول إلى الرقم المرغوب، و قد يكون السبب توفير التمويل اللازم لاستبدال هذا الجزء.

أو تمهيد الدخل المصطنع أو المحاسبي ويطلق عليه أيضا التمهيد الوهمي⁽⁵⁾، حيث ينتج هذا النوع عن التغير في النتائج المحاسبية دون أن يرافق هذا تغيير فعلي في الأداء الاقتصادي للشركة، كما لا يؤثر على التدفقات

¹ إسماعيل إسماعيل ومحمد نور كرمه، (2016): ممارسة الشركات لسلوك تمهيد الدخل وأثره على ربحية السهم- دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية-، مجلة جامعة البعث (المجلد 38)(العدد 23)، ص 102.

² Ahmed Riahi Belkaoui, op.cit, p56.

³ علي محمد رمضان، (2014): أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، ص 69.

⁴ إسماعيل إسماعيل ومحمد نور كرمه، المصدر سبق ذكره، ص 102-103.

⁵ عبير فايز الخوريم وحمد زيادة شخاترة، (2014): مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال (المجلد 10)(العدد 04)، ص 572.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

النقدية للشركة، والتمهيد المصطنع يتم تحقيقه أولاً من خلال استخدام المرونة المتاحة من خلال المبادئ المحاسبية، و هي الأداة الرئيسية التي تلجأ إليها الإدارة للقيام بذلك، ومثال على ذلك قيام الإدارة بفرز النفقات المتحققة خلال فترة معينة إلى مصروفات يتم تحميلها على دخل الفترة، أو اعتبارها نفقات رأسمالية يتم تحميلها على عدة فترات مما يخفف الضغط على فترة حدوث هذه المصروفات⁽¹⁾، وبالتالي فإن عملية تمهيد الدخل المصطنع لا تتضمن قرارات إنتاجية أو استثمارية ولا تمثل أحداثاً اقتصادية حقيقية ولكنها تنقل النفقات و/أو الإيرادات (محاسبياً) من فترة إلى أخرى، أو تتم من خلال التلاعب وتغيير التبويب والتصنيف لبنود قائمة الدخل⁽²⁾، كأن تقوم الإدارة مثلاً بتصنيف بعض بنود الإيرادات والنفقات إما اعتيادية أو غير اعتيادية، بالاعتماد على أثرها في ضمان تقليل الانحرافات غير المتوقعة في الدخل الاعتيادي للشركة⁽³⁾، و هناك العديد من الكتاب والباحثين يسمون هذا التلاعب في التصنيف والتبويب بتمهيد الدخل التصنيفي.

2-3 أساليب وأدوات تمهيد الدخل

تميل إدارة الشركة التي تتصف عملياتها أو نتائج أعمالها بأداء عالي التقلب إلى استخدام وسائل عديدة لتمهيد الدخل، والتي من أهمها⁽⁴⁾:

2-3-1 التوقيت

يكون ذلك من خلال اختيار وقت حدوث أو وقت الاعتراف بالأحداث والمعاملات الحقيقية، وهو الأمر الذي يؤدي إلى تقليل تقلبات الدخل المعلن عنها⁽⁵⁾.

2-3-2 التصنيف

يكون ذلك من خلال تصنيف بعض بنود الإيرادات والنفقات عند حساب الدخل ببنود عادية وغير عادية، حيث أن البنود غير المتكررة والناجمة عن ظروف غير اعتيادية وليس لها علاقة بنشاط الشركة الإعتيادي يمكن تصنيفها ببنود غير عادية، ويمكن للإدارة استخدام البنود غير العادية في التلاعب بالدخل بطريقتين:

¹ علي محمد رمضان، المصدر سبق ذكره، ص 69.

² إسماعيل إسماعيل ومحمد نور كرمه، المصدر سبق ذكره، ص 103.

³ عبير فايز الخوري ومحمد زيادة شخاترة، المصدر سبق ذكره، ص 572.

⁴ عبير فايز الخوري ومحمد زيادة شخاترة، المصدر سبق ذكره، ص 572-573.

⁵ أمينة خميس حمد ومحمد أبو نصار، المصدر سبق ذكره، ص 333.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

- يمكن استخدامها لتصنيف العمليات والأحداث كفقرات غير اعتيادية، وبذلك يتحقق هدف الإدارة في عدم تأثر صافي الدخل التشغيلي من هذه الأحداث، وهذا الأسلوب في التلاعب لا يؤثر على صافي الدخل المعلن.
- من خلال التلاعب في التوقيت، حيث يمكن التأثير على صافي الدخل من خلال توقيت حصول هذه العمليات مثل: أرباح بيع الأصول، وخسائر شطب مخصصات.

2-3-3 تكوين المخصصات والاحتياطات

المخصص هو كل مبلغ يقتطع من الإيراد لمقابلة استهلاك أو تجديد الأصول الثابتة أو لمقابلة النقص في قيمة أي أصل من أصول الشركة أو لمقابلة أي التزام أو خسارة معلومة ولكن لا يمكن تحديدها بدقة⁽¹⁾، أما الاحتياطي فهي عبارة عن المبلغ المقتطع من صافي الربح المحقق لمقابلة غرض محدد أو تحقيق هدف معين، وتسعى الشركات عند تكوين الاحتياطات لتحقيق عدة أهداف، نذكر منها⁽²⁾:

- تقوية المركز المالي للشركة وتدعيم رأس المال.
 - إيجاد ضمانات إضافية لدائني الشركة.
 - إمكانية استبدال الموجودات الثابتة بموجودات أخرى جديدة.
 - تسديد القروض طويلة الأجل مثل قروض السندات.
- وبما أن للشركات الحق في تقدير الاحتياطات الاختيارية والمخصصات، وهذه التقديرات تستند بدرجة كبيرة إلى ممارسة الحكم الشخصي، فهي محل تلاعب للإدارة لتحقيق مكاسبها الخاصة.

2-4 حوافز ودوافع ممارسات تمهيد الدخل

تتعدد أهداف ودوافع ممارسة الإدارة لأساليب تمهيد الدخل، فقد يكون الدافع زيادة صافي الأرباح أو تخفيضها لتحقيق الأهداف الخاصة بالممهدين والتي تظهر أحياناً متباعدة ومتقاطعة، ففي الوقت الذي يرغبون فيه بارتفاع أسعار أسهمهم في الأسواق المالية أو البورصات، فإنه ليس لديهم الرغبة في دفع ضرائب مرتفعة، فمن بين أهداف تمهيد الدخل نجد مقسوم الأرباح، حيث ينظر إلى الأسهم على أنها تحمل حقوقاً لحاملها يحصل بموجبها

¹ عصام عبد الهادي أبو النصر، (2011): الأسس المحاسبية والأحكام الفقهية للمخصصات في المصارف الإسلامية وأثرها على توزيع الأرباح، المؤتمر الفقهي الرابع للمؤسسات المالية الإسلامية المنعقد يومي 21 و22 ديسمبر 2011، فندق كروان بلازا-الكويت، ص ص 08-09.

² جميل حسن النجار، (2017): مدى استخدام الاحتياطات السرية كأداة لإدارة الأرباح بهدف التأثير على نسبة كفاية رأس المال والقيمة السوقية - دراسة تطبيقية على شركات التأمين المدرجة في بورصة فلسطين-، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية (المجلد 25) (العدد 04)، ص 07.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

على تدفقات من الدخل تتمثل تتمثل بمقسوم الأرباح السنوي الموزع على المساهمين، ومما لا شك فيه أن انخفاض المخاطرة المرتبطة بهذه التدفقات تثر بشكل كبير في تحديد أسعار أسهم الشركة في الأسواق المالية، حيث يسعى المستثمر قبل اتخاذ قرار الاستثمار إلى تقدير عوائد استثماره والمتمثلة بمقسوم الأرباح السنوي الموزع وتقدير المخاطرة المرتبطة بهذه العوائد اعتمادا على الأرقام المحاسبية المعلنة في القوائم المالية، وبما أن السلسلة التاريخية لأرقام الدخل المحاسبي تعتبر عاملا مؤثرا في تقدير الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية وتؤثر على توزيعات الشركة من مقسوم الأرباح لذا فإن انخفاض المخاطرة المرتبطة بأرقام الدخل المحاسبي والناجمة عن استقرار السلسلة التاريخية للدخل المعلن من الممكن أن يدعم بشكل كبير تقديرات المستثمرين لمقسوم الأرباح المستقبلي وبالتالي تحسين أسعار أسهم الشركة في الأسواق المالية، حيث أن المستوى المستقر لأرقام الدخل يدعم بشكل أكبر توقعات المستثمرين لمقسوم الأرباح، وفي هذا السياق فإن الإدارة تميل إلى اتخاذ القرارات المحاسبية التي تساهم في دعم توقعات المستثمرين لمقسوم الأرباح المستقبلي للشركة، وذلك من خلال اتخاذ القرارات المحاسبية التي تؤدي إلى تمهيد واستقرار الدخل المعلن رغبة منها في تجنب التذبذب الذي قد يحصل في الدخل، وتأتي هذه الرغبة من قبل الإدارة نتيجة استخدام المحللين الماليين والمستثمرين لدرجة تذبذب الدخل كمقياس للمخاطرة المرتبطة بمقسوم الأرباح المستقبلي⁽¹⁾، و من أهداف تمهيد الدخل الأخرى، ضبط الربح، فالزيادة الكبيرة في الأرباح يلفت نظر المنافسين والسياسيين، وواضعي القوانين، كذلك فإن تحقيق ارتفاع كبير في الأرباح يؤدي للضغط على الشركة مما يضطرها أحيانا لتوزيع أرباح مرتفعة كم يسبب أحيانا بعض المشاكل للإدارة، في حالة عدم ضمان تحقيق نفس المستوى من الأرباح في السنوات التالية، كذلك فإن التناقض الكبير في الأرباح قد يشير إلى أن الشركة في ضائقة مالية أو عسر مالي، أو أن الإدارة غير كفؤة وذلك من وجهة نظر المساهمين والمقرضين وغيرهم⁽²⁾، وعليه فإن إدارات الشركات تفضل بشكل عام الإبلاغ عن اتجاه ثابت لنمو الأرباح بدلا من أرباح متقلبة في سلسلة من الارتفاع والانخفاض⁽³⁾.

كما يعتبر تجنب التكاليف السياسية احد دوافع تمهيد الدخل، حيث تنشأ هذه التكاليف نتيجة للضغوطات والتدخلات الخارجية التي قد تتعرض لها الشركة من قبل مجاميع الضغط السياسي المختلفة كمنظمات العمال والسلطات الضريبية والحكومة والمجتمع بصفة عامة، وهذه الضغوطات والتدخلات الخارجية تتخذ صورا وأشكالا مختلفة قد تتمثل في صورة طلبات لزيادة اجور العاملين أو تحسين ظروف العمل أو ممارسة الرقابة السعرية

¹ رياض العبد الله وعقيل الحسناوي، (2005): دوافع سلوك تمهيد الدخل (دراسة تحليلية إنتقادية)، المؤتمر الدولي: الإبداع والتغيير واقتصاديات المعرفة، كلية العلوم الادارية والمالية، جامعة الإسرائ، عمان، ص 10.

² أمينة خميس حمد ومحمد أبو نصار، المصدر سبق ذكره، ص 332.

³ رشا حمادة، (2010): دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية (المجلد 26)(العدد 02)، ص 99.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

على منتجات الشركة أو الضغوطات لممارسة المسؤولية الاجتماعية أو معدلات ضريبة عالية، وقد تتعدى ذلك في بعض الأحيان إلى المطالبة بتقسيم الشركة أو تأميمها كما هو الحال مع شركة مايكروسوفت Microsoft عندما تعرضت لضغوطات كبيرة وصلت إلى حد المطالبة بتقسيم هذه الشركة بدعوى مخالفة قانون الاحتكار في الولايات المتحدة الأمريكية، لذلك فالإدارة تميل إلى اختيار البدائل المحاسبية التي تؤدي إلى إظهار مستوى منخفض للدخل تجنباً للضغوطات والتدخلات الخارجية وما ينتج عنها من تكاليف سياسية يمكن أن تتعرض لها الشركات ذات الحجم الكبير أو ذات الحصة السوقية الكبيرة أو الشركات التي تعتمد بشكل كبير على رأس المال الثابت أكثر من اعتمادها على العمل اليدوي، فضلاً على ذلك فإن تحقيق الشركة لأرباح عالية بشكل غير اعتيادي يعتبر أيضاً مؤشراً للتكاليف السياسية، لذا تسعى الإدارة إلى تجنب خلق انطباع لدى مستخدمي المعلومات بوجود أرباح غير اعتيادية من خلال السعي إلى تقليل الدخل المعلن إلى أدنى حد ممكن ولكن في الوقت نفسه قد يأتي انخفاض الدخل المعلن للشركة بشكل كبير بردود أفعال سلبية من قبل مستخدمي المعلومات اتجاه الشركة وإدارتها تتمثل بزيادة تكاليف الاقتراض أو انخفاض الحوافز الإدارية أو انخفاض أسعار أسهم الشركة في الأسواق المالية نتيجة لاتجاه المستثمرين إلى بيع أسهمهم بشكل كبير، وعلى هذا الأساس ومع الأخذ في الحسبان العوامل والظروف الأخرى المؤثرة في سلوك الإدارة يمكن القول أن التكاليف السياسية تمثل دافعاً للإدارة لتهديد الدخل واستقرار الدخل المعلن أكثر من تقليل الدخل وذلك لأن الإدارة ومن خلال تهديد الدخل تستطيع تقليل ردود الأفعال السلبية من قبل مستخدمي المعلومات، فالتهديد من جهة يجنب الشركة الضغوطات والتدخلات الخارجية التي قد تتعرض لها والتكاليف السياسية الناتجة عنها، ومن جهة أخرى يجنب الشركة الضغوطات الناتجة عن الانخفاض في الدخل من قبل المستثمرين الباحثين عن مقسوم الأرباح والمقرضين المهتمين بضمان قروضهم والعاملين المهتمين بضمان وظائفهم وغيرها من الضغوطات الناتجة عن انخفاض الدخل⁽¹⁾.

تلجأ الشركات لتهديد الدخل خوفاً من تدخل الدولة أو قيامها بتأميم الشركات التي تحقق أرباحاً مرتفعة، أو أن تقرض عليها مبالغ تدفعها للأحزاب والمنظمات السياسية، كذلك مقابلة توقعات المحللين الماليين للأرباح و التقليل من مطالبات العاملين بزيادة الأجور تعتبر من بين دوافع الإدارة لتخفيض التذبذب في الدخل، لأن الزيادة غير المتوقعة في الدخل قد تسبب زيادة في الضغوطات التي تتعرض لها الشركة من قبل العاملين ونقاباتهم من خلال مطالباتهم بزيادة الأجور وتحسين ظروف عملهم، وبالمقابل فإن انخفاض الدخل إلى مستويات متدنية قد

¹رياض العبد الله وعقيل الحسناوي، المصدر سبق ذكره، ص 08.

يؤدي إلى انخفاض معنويات العاملين نتيجة احتمالات قيام الشركة بالاستغناء عن خدماتهم، أو تخفيض أجورهم مما يؤثر على إنتاجيتهم، لذا تعمل الإدارة على أن تصبح حالات التفاوض والتشاور معتدلة من أجل المحافظة على معنويات العاملين، ويعتبر الأمان الوظيفي كذلك من أهم العوامل التي تحفز المديرين على تمهيد الخل، ذلك لأن الأداء السيء للشركة يزيد من احتمالية تغيير الإدارة⁽¹⁾.

3- نماذج قياس أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

أصبح القياس الكمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية أمراً ضرورياً لابد من القيام به عند تقييم دقة المعلومات المحاسبية المعلنة في القوائم المالية لما لها من أثر في القرارات المتخذة من قبل مستخدمي هذه المعلومات، وبما أن ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية هي كل خطوة نحو إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل، فهناك العديد من النماذج التي قدمت من طرف الباحثين الذين اختلفت وجهات نظرهم وتعددت آرائهم حول كيفية قياس ممارسات إدارة الأرباح وتمهيد الدخل.

3-1 قياس ممارسات إدارة الأرباح

يتكون الربح المحاسبي من جزأين أساسيين، الأول جزء موثوق والمتمثل في التدفقات المالية الداخلة والخارجة والذي يستند إلى وثائق ثبوتية لجميع العمليات⁽²⁾، أما الجزء الثاني والمعروف بالمستحقات والتي تنشأ عندما يكون هناك اختلافاً في توقيت حدوث التدفقات النقدية وتوقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات التي تقوم بها الشركة خلال فترة معينة⁽³⁾، وقد اهتم الباحثون بدراسة المستحقات وإيجاد نماذج إحصائية تساعد الأطراف المهتمة بالشركة على استخدامها في الكشف عن إدارة الأرباح، وتعتمد هذه النماذج على أن إدارة الشركة تطبق أساس الاستحقاق بطريقة تخدم مصالحها الذاتية، وبالتالي تستطيع التحكم في الربح المحاسبي من خلال زيادته أو تخفيضه أو المحافظة عليه بجعله مستقراً⁽⁴⁾، ويمكن تعريف الربح الناتج عن الاستحقاق المحاسبي بأنه يمثل الفرق بين صافي الربح التشغيلي، وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والذي يطلق عليه مصطلح المستحقات الكلية، حيث تنقسم المستحقات الكلية إلى مستحقات غير اختيارية (إجبارية) وهي المستحقات

¹ أمينة خميس حمد ومحمد أبو نصار، المصدر سبق ذكره، ص 332.

² كهينة شاوشي، (2016): إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمجد بوقرة- بومرداس، الجزائر، ص 109.

³ أحمد يوسف أبو جبريل وعلي عبد القادر الذنبيات، (2016): أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال (المجلد 12)(العدد 04)، ص 793.

⁴ حنفي محمد أحمد، (2013): دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية- مع دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، ص 112..

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الضرورية لتحقيق الالتزام بالمبادئ المحاسبية، ومستحقات اختيارية (عادية) تخضع للتقدير والحكم الشخصي من طرف الإدارة في إطار السلطة الممنوحة لها والمرونة التي تنطوي عليها المعايير المحاسبية⁽¹⁾.

وفيما يلي نماذج المستحقات التي تم الإشارة إليها من قبل العديد من الدراسات الخاصة بهذا الشأن:

3-1-1 نماذج إجمالي المستحقات

يعد تحديد مجموع المستحقات أول خطوة في استخدام المستحقات الاختيارية لقياس ممارسات إدارة الأرباح، حيث تعكس الدراسات السابقة نموذجين لقياسها:

3-1-1-3 طريقة الميزانية العامة

وفق هذه الطريقة يتم استخدام الصيغة التالية لحساب مجموع المستحقات⁽²⁾:

$$TA(i,t) = [\Delta CA_{(i,t)} - \Delta CL_{(i,t)} - \Delta Cash_{(i,t)} + \Delta STD_{(i,t)} - Dep_{(i,t)}] / A_{(i,t-1)}$$

حيث:

TA = المستحقات الإجمالية للشركة

ΔCA = التغير في الأصول المتداولة للشركة

$\Delta Cash$ = التغير في النقدية وما يعادلها

ΔCL = التغير في الالتزامات المتداولة

ΔSTD = التغير في الديون المستحقة والمدرجة في الالتزامات المتداولة للشركة

DEP = إجمالي مخصصات الإهلاكات والمؤنات للشركة

¹ حميدات محمد محمود أحمد، (2013): إستدلال مستخدمي المعلومات المالية إلى ممارسات إدارة الأرباح من خلال مقاييس الأداء المالية والمحاسبية وبنية الملكية- دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الصناعية المدرجة في بورصة عمان، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإسلامية العالمية- عمان ، الأردن، ص 163.

² كهينة شاوشي، المصدر سبق ذكره، ص 107.

3-1-1-2 طريقة قائمة التدفقات النقدية

يمكن حساب مجموع المستحقات من قائمة التدفقات النقدية وفق الصيغة التالية⁽¹⁾:

$$TACCit = EXBit - CFOit$$

حيث:

$TACCit$ = المستحقات الإجمالية للشركة i في الفترة t

$EXBit$ = صافي الربح للشركة i في الفترة t

$CFOit$ = التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للشركة i في الفترة t

ومن هاتين الطريقتين يفضل استخدام منهج التدفقات النقدية في حساب المستحقات الإجمالية، حيث تظهر نتائج الدراسات السابقة أن عمليات الاندماج والاستحواذ وبيع الاستثمارات وترجمة العملات الأجنبية قد يؤدي إلى نتائج متحيزة عند قياس مجموع المستحقات.

3-2 قياس ممارسات تمهيد الدخل

يعتبر نموذج "Eckel" أو ما يسمى بمدخل معامل التباين، ومنذ عام 1981 من أشهر النماذج المستخدمة لقياس تمهيد الدخل والمعترف به إلى يومنا هذا، حيث يعتمد هذا المدخل على مقارنة تباين الدخل مع تباين المبيعات للفصل ما بين الشركات التي تتدخل الإدارة في تمهيد دخلها والشركات غير الممهدة⁽²⁾، ويعد نموذج (Eckel) من أشهر النماذج المستخدمة في هذا المجال⁽³⁾، ويفترض Eckel 1981 بأن الدخل دالة خطية للمبيعات، وأن تمهيد الدخل يتم من خلال التدخل المقصود في إجمالي المبيعات من قبل الإدارة⁽⁴⁾، وبناء على هذا الافتراض استنتج Eckel النموذج التالي:

¹ كهيبة شاوشي، المصدر سبق ذكره، ص ص 107-108.

² فيداوي أمينة، (2014): دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF50، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار-عنابة، الجزائر، ص 188.

³ ضياء زامل خضير الهلالي، دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات الإدارة لإدارة الأرباح - بحث تطبيقي لعينة من الشركات الخاضعة لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق في القطاع الخاص، ورقة بحثية مقدمة على الموقع: <http://qu.edu.iq/repository/wp-content/uploads/2016/11/>، 2018/10/12.

⁴ محمد عبد الله المؤمني، (2006): تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين بها: دراسة تحليلية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات المالية والإدارية العليا، جامعة عمان، الجزائر، ص 63.

$$SB = \frac{Cv\Delta 1}{Cv\Delta S}$$

حيث أن:

SB = مؤشر سلوك تمهيد الدخل

$Cv\Delta 1$ = معامل التباين للتغير في الدخل

$Cv\Delta S$ = معامل التباين للتغير في المبيعات

وتقوم فكرة هذه المعادلة على أنه من خلال قسمة معامل التباين للتغير في الدخل على معامل التباين للتغير في المبيعات، يتم الحكم على الشركة باعتبارها ممهدة للدخل أم غير ممهدة، بالاعتماد على مؤشر سلوك تمهيد الدخل (SB) فإذا كانت قيمة المؤشر أقل من الواحد تصنف الشركة على أنها ممهدة لدخلها، وهذا يعني أن معامل التباين للتغير في الدخل أقل من معامل التباين للتغير في المبيعات، أما إذا كانت نسبة المؤشر (SB) تساوي أو أكبر من الواحد فإن الشركة تصنف بأنها غير ممهدة للدخل.

3-1-2 نماذج المستحقات الاختيارية

تم استعمال العديد من النماذج الاحصائية في حساب المستحقات الاختيارية، ومن بين تلك النماذج هناك خمسة نماذج لحساب المستحقات الاختيارية استعملت من اغلب الباحثين في هذا المجال وهي:

3-1-2-1 نموذج (Healy, 1985)

حسب هذا النموذج يتم اختبار سلوك إدارة الأرباح بمقارنة المستحقات الإجمالية بالمتوسط (حيث تنسب إلى مجموع الأصول)، كما أن مقارنة (Healy, 1985) تختلف عن معظم مقاربات إدارة الأرباح الأخرى وذلك عند توقع وجود إدارة الأرباح بشكل منتظم في كل فترة، أين يتم تقسيم متغيرات العينة إلى ثلاث مجموعات من التقديرات وهي⁽¹⁾:

- إدارة الأرباح إلى الرفع.

¹ فؤاد صديقي، (2016): ظروف وحوافز إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في سياق الغموض النسبي لممارسات النظام المحاسبي المالي (scf)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجزائر، ص ص 46-47.

- إدارة الأرباح إلى التخفيض.

- الرفع والتخفيض في المجموعتين الأخرتين.

كما يتم إجراء الاستدلالات من خلال مقارنتها بمتوسط مجموع المستحقات في المجموعة، ويتوقع حدوث إدارة الأرباح نحو الصعود أو نحو النزول وبمعدل مجموع المستحقات لكل مجموعة من المجموعات، حيث يسمح هذا الأسلوب بوضع معادلة تعالج مجموعة من الملاحظات:

- الأولى يتم توقع إدارة الأرباح نحو الصعود في فترة التقدير.

- الثانية يتم توقع إدارة الأرباح للأسفل في فترة التقدير.

يمثل متوسط مجموع المستحقات لفترة التقدير مقياس للمستحقات غير الاختيارية، حيث تنتج عنها نموذج المستحقات غير الاختيارية التالي:

$$NDA_T = \sum \frac{TA_t}{T}$$

حيث أن:

NDA = يمثل تقدير المستحقات غير الاختيارية

TA = يمثل مجموع المستحقات منسبة إلى إجمالي الأصول

$t = 1, 2, \dots, T$ يمثل سنة الانخفاض للسنوات المدرجة في فترة التقدير

T = يمثل سنة انخفاض الدالة على فترة الحدث.

3-1-2-2 نموذج (De Angelo, 1986)

يعتمد هذا النموذج على افتراض أن المستحقات غير الاختيارية تساوي مجموع المستحقات في آخر فترة والتي رمز لها (TA_{t-1}) ، ونسبها إلى إجمالي الأصول لسنة سابقة لها والتي يرمز لها (A_{t-2}) ، ويفترض النموذج عدم وجود إدارة الأرباح إذا كان الاختلاف بين المستحقات الإجمالية للفترة الحالية والفترة السابقة يساوي الصفر، حيث جاء النموذج كما يلي⁽¹⁾:

¹ كهينة شاوشي، المصدر سبق ذكره، ص ص 109-110.

$$NDACit = (TACit - TACit - 1) / Ait - 1$$

استخدام كلا النموذجين السابقين المستحقات الإجمالية لفترة التقدير للحكم على المستحقات غير الاختيارية، فإذا كانت المستحقات غير اختيارية ثابتة على مدى الفترات الزمنية والمستحقات الاختيارية تساوي الصفر في فترة التقدير فإن النموذجين سيعيسان المستحقات غير الاختيارية بدون أخطاء، إلا أن (Kaplan, 1985) يشير أن طبيعة محاسبة الاستحقاق تفرض أن يتغير مستوى المستحقات الاختيارية استجابة للتغير في الظروف الاقتصادية، وعمليا فإنه لا يفترض ثبات المستحقات الاختيارية من فترة لأخرى، فعدم الأخذ بأثر الظروف الاقتصادية يسبب أخطاء القياس.

3-2-1-3 نموذج (Jones, 1991)

يقترح (Jones, 1991) نموذج يعتمد على افتراض أساسي يتمثل في ثبات المستحقات غير الاختيارية، حيث يحاول هذا النموذج السيطرة على أثر التغير في الظروف الاقتصادية على المستحقات غير الاختيارية في الشركة، ويتمثل نموذج (Jones, 1991) للمستحقات غير الاختيارية خلال فترة الحدث فيما يلي⁽¹⁾:

$$NDA_t = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_t} - 1 \right) + \alpha_2 (\Delta REV_t) + \alpha_3 (PPET_t)$$

حيث أن:

ΔREV : يمثل الفرق بين إيرادات الفترة (t) والفترة (t-1) منسوب إلى إجمالي الأصول في الفترة (t-1).

PPET : يمثل قيم الممتلكات والمعدات في الفترة (t) منسوبة إلى إجمالي الأصول في الفترة (t-1).

A_{t-1} : يمثل إجمالي الأصول في الفترة (t-1).

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$: تمثل المعاملات في المؤسسة المعنية.

و أكد أنه للحصول على المعاملات $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ لابد من اعتماد معادلة الميل للمدة المقدرة:

$$TA_t = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_t} - 1 \right) + \alpha_2 (\Delta REV_t) + \alpha_3 (PPET_t) + \omega_t$$

¹ فؤاد صديقي، المصدر سبق ذكره، ص ص 49-50.

يقوم نموذج Jones على فرضية أن الإيرادات ليست اختيارية، فإذا تمت إدارة الإيرادات من خلال الإيرادات غير الاختيارية فإن النموذج سيعمل على إزالة جزء من الإيرادات التي تمت إدارتها من المستحقات الاختيارية، فعلى سبيل المثال في نهاية السنة في حالة عدم توفر النقدية سيكون هناك تساؤل حول ما إذا تم اكتساب الإيرادات فعلاً، فنتيجة لسلطة التقدير الادارية ستكون هناك زيادة في الربح والمستحقات الإجمالية (من خلال الزيادة في الذمم المدينة)، ويعمل هذا النموذج على فصل المستحقات الإجمالية من جهة الإيرادات ما يجعل إدارة الأرباح تتحرف نحو الصفر⁽¹⁾.

3-1-2-4 نموذج (Jones, 1991) المعدل

قدم "Dechow, Sloan & Sweeney" سنة 1995 بتعديل نموذج "Jones"، مع الأخذ بعين الاعتبار التغير في حساب المدنين، هذه التسوية تقترض ضمناً أن التغير في المبيعات على الحساب يمكن أن يتأثر بالتحريف الممارس من طرف المدير، ويفسر هذا بأنه من السهل إدارة الأرباح من خلال تحريف الاعتراف بالمبيعات الآجلة مقارنة بالمبيعات المسددة نقداً، هذا التعديل يمكن أن يترجم على مستوى حساب المستحقات غير الاختيارية من خلال الأخذ بعين الاعتبار التغير في رقم الاعمال النقدي (الفرق بين التغير في رقم الأعمال الكلي والتغير في رقم الأعمال على الحساب)⁽²⁾، وهكذا يقدم نموذج "جونز المعدل" كما يلي⁽³⁾:

$$NDA_t = \alpha_1 \left(\frac{1}{At} - 1 \right) + \alpha_2 (\Delta REV_t + \Delta RECT_t) + \alpha_3 (PPE_t)$$

حيث أن:

$$\Delta RECT_t = \text{يمثل الفرق بين صافي الذمم المدينة في الفترة (t) والفترة (t-1)}.$$

3-1-2-5 نموذج (Kothari, Leone & Wasley, 2005)

يهدف هذا النموذج لتقدير المستحقات الاختيارية، حيث سمي بنموذج المستحقات الاختيارية المعدلة بالأداء "Performance-adjusted discretionary accruals"، ذلك لأنه يربط بين المستحقات وأداء الشركة السابق والحالي، بحيث يأخذ بعين الاعتبار العلاقة بين المستحقات وعنصر العائد على الأصول ROA كوسيلة

¹ كهينة شاوشي، المصدر سبق ذكره، ص 110.

² Ines Fkhfakh Ben Amar, (2009) : **Free cash flow, gestion des résultats et gouvernement des entreprises : Etude comparative des entreprises francaises et americaines**, thèse de doctorat non publiée, faculté des sciences économiques , sociales et de gestion, université de reims champagne-ardenne, France, p 73.

³ فؤاد صديقي، المصدر سبق ذكره، ص 50.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

لقياس أداء الشركة، ويشير هذا النموذج إلى أنه يمكن تحسين فعالية النماذج السابقة المستخدمة لقياس المستحقات الاختيارية من خلال التحكم في العائد على الأصول و الذي يمكن أن يكون له تأثير على قياسها ويمكن توضيح نموذج "كوتاري، ليون و واسلي" لقياس المستحقات الاختيارية كما يلي⁽¹⁾:

$$NDA_t / A_{t-1} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_t} - 1 \right) + \alpha_2 (\Delta REV_t - \Delta AR_t / A_{t-1}) + \alpha_3 (PPE_t / A_{t-1}) + \alpha_4 ROA_t + \omega_t$$

حيث أن:

ROA_t = يمثل معدل العائد على أصول الشركة في السنة (t).

4- أخلاقيات ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

تعتبر أخلاقيات مهنة المحاسبة ركيزة أساسية لجميع العاملين في مهنة المحاسبة، سواء عملوا في شركات خاصة أو حكومية أو مكاتب مراجعة، فإن عليهم مسؤوليات أخلاقية مهنية تتعلق بالقدرة المهنية وتقديم المعلومات الكاملة والموضوعية في عملهم المحاسبي بعيدا عن التحريف في القوائم المالية، ولعل أهم ما يميز المحاسبين الذين يعملون كموظفين في الشركات هو خضوعهم لضغوط كبيرة من الإدارات العليا، مما يجعلهم أقل استقلالية، ولهذا يخضع جميع المحاسبين لأخلاقيات مهنة المحاسبة، وتشير أخلاقيات مهنة المحاسبة إلى مجموعة المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله من قبلهم⁽²⁾، ولهذا فإن المدخل الأخلاقي للمحاسبة يقوم على مايلي⁽³⁾:

- الأمانة والنزاهة: بصفتها قيما أخلاقية أساسية يتميز بها العضو، ويستمد الجمهور ثقته من انصاف العضو بها، وترتبط الأمانة والنزاهة بالتجرد من الانحياز للمصلحة الشخصية أن يكون العضو محل ثقة الزبون ويحفظ أسرار.
- الموضوعية والاستقلالية: ويقصد بها التحرر من أية مؤثرات غير مهنية في أداء المحاسب لعمله ومراعاة توازن المصالح ولا يحيد عن الحق وأن يكون صادقا.

¹ فيداوي أمينة، المصدر سبق ذكره، ص 187.

² خالد عثمان عبد الرحمان عثمان وعبد الرحمان عبد الله عبد الرحمان، (2018): أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية (دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان)، مجلة العلوم الإدارية (العدد 02)، ص 182.

³ محمد ظافر عبد الخالق الغضنفر، (2013): إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الموصل، مجلة تنمية الراشدين (المجلد 35) (العدد 114)، ص 57.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

- العناية والثقة: وترتبط بتحسين العمل وإتقانه وما يتطلبه من الاستمرار في تنمية كفاءته المهنية وأداء العمل على الوجه الأكمل، أي ترتبط بقيمة "إتقان العمل وكيفية تجويده".
- الاستقامة: وهي تمثل الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المحاسب في عمله حتى يكون ملتزماً بالمعايير الأخلاقية العامة، ومنها ما يأتي:
- عدم تشويه أو تحريف الحقائق أو التلاعب بها وعدم التأثير بالآخرين أو البعد عن الحق عند إصدار قراراته.
- بذل العناية المهنية اللازمة عن طريق التخطيط والإشراف والحصول على البيانات الكافية والملائمة.
- أن يتم التأكد من اتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.
- أن لا يسلك في تحديد أتعابه أساليب تؤثر على استقلاليته.
- مراعاة كرامة المهنة، فيحظر على العضو القايم بأي عمل يسيء لسمعة المهنة.

وقد تنبعت العديد من الجهات الى ضرورة التزام المحاسبين بأخلاقيات المهنة، إذ أن عدم تطبيق الأخلاقيات المهنية في مجال المحاسبة كان من أبرز العوامل التي تسببت في الانهيارات والفضائح المالية للعديد من الشركات في مختلف الدول، مما أدى إلى الاعتراف بأن أخلاقيات العمل هي ضرورة مطلقة لكل الأعمال والوظائف في الاقتصاد والمجتمع، وباتت الحاجة الملحة إلى الثقة في الأنشطة الاقتصادية حقيقة لا يمكن التغاضي عنها، وقد تم على إثر ذلك صدور قانون "Sarbanes And Oxley" عام 2002 م للحد من التصرفات غير الأخلاقية للمنظمات الاقتصادية وتقليل حدوث احتمالات فضائح مالية مستقبلية، كما قامت العديد من المنظمات المهنية بإصدار المواثيق الأخلاقية لمهنة المحاسبة مثل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) Financial Accounting Standards Board، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) American Institute of Certified Public Accountants واللجان المنبثقة عنه، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants، فضلاً عن الدستور الأخلاقي الذي أصدرته هيئة المحاسبة والتدقيق للمؤسسات المالية الإسلامية Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions (AAOIFI)⁽¹⁾.

يشكل موضوع أخلاقية ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية من عدمها موضع جدل كبير، وقد اهتمت البحوث بتقييم مدى قبول أو عدم قبول العديد من هذه الممارسات، وما إذا كانت الإدارة تقصد من وراء

¹ خالد عثمان عبد الرحمن عثمان وعبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن، المصدر سبق ذكره، ص: 183.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

ذلك تحسينا جوهريا لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجيتها المستقبلية أم لغرض التضييل المتعمد للجهات ذات المصلحة، وتعكس نتائج الأدبيات السابقة التي تناولت أخلاقيات ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية اختلاف في مدى تقبل هذه الممارسات، توجهين أساسيين، الاتجاه الأول اعتبر ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية غير مقبولة أيا كانت، وذلك باعتبارها تضلل المستخدمين وخاصة فئة المستثمرين ولا تمكنهم من معرفة الوضعية الحقيقية للشركة⁽¹⁾، أما الاتجاه الثاني والذي يعتبر مؤيد لهذه الممارسات فيرى أن الإدارة قد تلجأ إلى تلك الأساليب بغرض توفير معلومات مفيدة عند إبرام التعاقدات لجعلها في مركز تفاوض أفضل، كما أن هذا الأسلوب قد يكون مرغوب فيه لمواجهة المنافسين في نفس الاتجاه⁽²⁾، كذلك بالنسبة إلى المساهمين الحاليين فليهم طلب إيجابي لإدارة الأرباح من أجل تعظيم قيمة الأوراق المالية على حساب المساهمين المرتقبون⁽³⁾.

ترى الباحثة أن أخلاقيات السلوك المهني تحتم على المحاسب أن يكون اختياره للطريقة أو البديل المحاسبي نابعا من قناعاته المهنية بأنها الأفضل تبعا لطبيعة الشركة والعوامل الاقتصادية أو العوامل الأخرى التي تنشط في إطارها، وليس نابعا من تعمده في اختيارها للوصول إلى نتائج محددة مسبقا لنتيجة النشاط أو للتلاعب في عرض المركز المالي، وعليه فإن ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية وحتى ولو كانت في إطار المعايير والمبادئ المحاسبية، فمادامت النية من وراء تلك الممارسات هي إعداد و عرض قوائم وتقارير مالية بصورة تخالف الواقع الاقتصادي للشركة من أجل تضليل مستخدمي هذه المعلومات، فهذه الممارسات تعتبر منافية لأخلاقيات المهنة.

¹ كهينة شاوشي، المصدر سبق ذكره، ص 86.

² فيداوي أمينة، المصدر سبق ذكره، ص 141.

³ كهينة شاوشي، المصدر سبق ذكره، ص 86.

المبحث الثالث: دوافع استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية والآثار المترتبة عنها

نتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة وتضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين و مستخدمي القوائم المالية عموما وكذلك المرونة في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية، الأمر الذي دفع الإدارة إلى استغلال هذه المرونة لإظهار الشركة بوضع علي غير حقيقته وذلك خدمة لأغراض معينة، وعليه فإن أي محاولة لتفسير التلاعب في الحسابات لن تقتصر حول أدواته وطرق ممارسته فقط، بل لا بد أن تركز على الحاجة إلى هذا التلاعب، والفرص المتوفرة له، والأطراف المشاركة في ممارسته، ولذلك من الضروري لفهم ظاهرة الإبداع في استخدام أساليب التقييم المحاسبي، البحث في ما يدفع لممارستها.

1- دوافع استخدام اساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

يوجد العديد من الدوافع التي تحت الإدارة على ممارسة التقييم المحاسبي الإبداعي للتأثير في رقم الأرباح المعلن عنه وصولا للربح المستهدف، فمنها ما يجعل الإدارة ترفع من الأرباح المحققة ومنها ما يخفضها ومنها ما يقلل التذبذب فيها، ولمزيد من ولإعطاء صورة واضحة عن هذه الدوافع سوف يتم تناول أهم هذه الدوافع:

1-1 حوافز ومكافآت وسمعة الإدارة

الحوافز التي تعطي لإدارة الشركة والمبنية على أساس الأرباح المحاسبية تدفع الإدارة إلى زيادتها عن طريق زيادة الأرباح باستخدام البدائل المحاسبية، حيث أن الإدارة تقوم بعملية إدارة الأرباح لتحقيق المكاسب المادية والمعنوية لها، حيث تتمثل المكاسب المادية في زيادة حوافز ومكافآت ورواتب الإدارة، والحوافز المعنوية فتشمل زيادة ثقة الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة، وتحقيق الأمن الوظيفي لها واكتساب سمعة طيبة في مجال الأعمال لأيجاد فرص عمل بديلة في حالة فقدانها العمل الحالي⁽¹⁾، وقد أشارت بعض الدراسات إلى ضرورة تصنيف الشركات إلى مجموعات طبقا لهيكل الملكية حيث يختلف دافع أثر خطط الحوافز الإدارية على الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي باختلاف هذه المجموعات⁽²⁾.

¹ عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله، المصدر سبق ذكره، ص 236.

² محمد زيدان إبراهيم، المصدر سبق ذكره، ص 11.

2-1 عقود المديونية

تتضمن عقود المديونية شروط تعتمد على استخدام أرقام القوائم المالية لتقييد تصرفات الإدارة بما في ذلك القرارات المالية والاستثمارية، ويعتبر أي خرق فيها في حكم عدم الوفاء بالديون مما يؤدي بالمقرض إلى مصادرة الضمانات، تشمل تلك الشروط تقييد الإدارة للحد من النزاعات المحتملة بين مصالح الدائنين والمساهمين، سواء كانت قيود على توزيعات الأرباح على المساهمين أو إصدار ديون جديدة، أو طلب الدائنين منحهم أولوية عند السداد، وتسمى هذه القيود بتكلفة الوكالة، وفي هذه الحالة قد تلجأ الإدارة إلى التأثير على المعلومات المحاسبية للوفاء بشروط المديونية، حيث أن إقتراب الشركة من شروط المديونية المبنية على أساس الأرقام المحاسبية يعتبر حافزا للإدارة لاستخدام بدائل التقييم المحاسبي التي تزيد من رقم الربح المفصح عنه، حيث أن الشركات ذات نسبة الديون إلى حقوق الملكية المرتفعة تكون قريبة من الحد الأدنى للأموال القابلة للتوزيع وأكثر احتمالا لاختيار السياسات المحاسبية التي تحول الأرباح من الفترات المستقبلية إلى الفترة الحالية، كما أنها تكون عرضة لعدم تحقيق شروط المديونية، ومواجهة القيود المتعلقة بالقرارات المالية والاستثمارية⁽¹⁾.

3-1 التلاعب الضريبي

تعد الضريبة واحدة من أهم العوامل المؤثرة في تفضيل الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية، إذ يتأثر سلوك الإدارة في المفاضلة بين الطرق والسياسات المحاسبية البديلة بشكل كبير بالآثار المحتملة لتبني هذه الطرق والسياسات على المدفوعات الضريبية المستقبلية للشركة ومن المحتمل أن تختار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تقليل الربح المعلن عنه بقصد تقليل المدفوعات الضريبية، ولكن من جهة أخرى فإن إظهار مستوى منخفض للربح بشكل غير طبيعي قد يقلل المدفوعات الضريبية ولكنه في الوقت نفسه قد يزيد احتمالات شك السلطات الضريبية بحقيقة الربح المعلن عنه للشركة⁽²⁾.

4-1 التوافق مع توقعات المحللين الماليين والمستثمرين والإدارة نفسها

قد تقوم إدارة الشركة بعملية إدارة الأرباح وذلك لينتطبق الربح مع تنبؤات وتوقعات المحللين الماليين، حيث أن الشركات التي لا تتطابق بياناتها المالية مع توقعات المحللين الماليين فإن أسعار أسهمها سوف تنخفض، فهي تسعى لإدارة أرباحها لينعكس ذلك على أسعار أسهمها في سوق الأوراق المالية، فالإدارة تتدخل للتقرير عن ربح محاسبي يتفق مع مقابلة توقعات المحللين الماليين وزيادة الأسعار السوقية في حالة إصدار أسهم جديدة، كما

¹ عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله، المصدر سبق ذكره، ص 240.

² رياض العبد الله وعقيل الحساوي، المصدر سبق ذكره، ص 06.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

أنه في حالة عدم تحقيق مستوى الأرباح المتوقع توزيعه للمستثمرين يتولد لدى الإدارة سلوك بإدارة الأرباح لزيادتها حتى تصل مستوى التوقعات⁽¹⁾.

5-1 هيكل التمويل

عادة ما تلجأ الشركات التي يعتمد هيكلها التمويلي على نسبة أعلى من الديون مقابل حقوق الملكية إلى التلاعب بالسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة أرباحها ومن ثم تحسين قيمتها السوقية بالمقارنة مع مثيلاتها التي يعتمد هيكلها التمويلي على حقوق الملكية فقط، حيث تختار هذه الشركات الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى تحسين نسب الربحية والسيولة، ويرجع ذلك إلى الاتفاقيات المقيدة والموجودة في بنود عقود الدين، حيث تتطلب هذه الاتفاقيات وضع حد أدنى لنسب السيولة أو توزيعات الأرباح⁽²⁾.

6-1 التكاليف السياسية

تتمثل التكاليف السياسية في التكاليف التي تضطر الشركة إلى تحملها نتيجة لحجمها أو لمردوديتها، كالقوانين التي تفرضها الدولة مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة...، لذلك قد تلجأ إدارة الشركة إلى تبني إدارة الأرباح واختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح وذلك لتجنب مثل هذه التكاليف⁽³⁾.

2- الآثار المترتبة على أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

يدرك المدراء بأن أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، حتى وإن كانت تحقق منافع في الأمد القصير للشركة أو منافع ذاتية لهم إلا أنها قد تؤدي إلى حدوث العديد من المشكلات الخطيرة في الأمد البعيد أو تؤدي إلى إفلاس الشركة، وفيما يلي عرض لأهم هذه المخاطر:

1-2 التأثير على قيمة الشركة

توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها الشركة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للشركة، فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام الشركة ببيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم بيع ذات

¹ عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله، المصدر سبق ذكره، ص 238.

² عبد المطلب عثمان محمود دليل، المصدر سبق ذكره، ص ص 145-146.

³ كهينة شاوشي، المصدر سبق ذكره، ص 93.

المنتج لذات العميل في 1 أو 2 جانبي، كذلك فإن تأخير المصروفات الاختيارية يمكن أن يؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بأداء الشركة، فتأخير الصيانة، وتدريب العاملين قد يؤدي إلى فشل المعدات، خسارة حصة الشركة في السوق، وتخفيض الإنتاجية⁽¹⁾.

2-2 التأثير على المركز المالي للشركة

إن ممارسات الإدارة الاحتياطية التي تعتمد على التلاعب بالمستحقات المحاسبية تعد ممارسات سلبية تستهدف بها الشركة نفسها، مما يؤدي إلى انهيار مركزها المالي وتعرضها للتعثر المالي، وذلك نتيجة الإعلان عن أرباح وهمية مع القيام بتوزيعات نقدية على المساهمين الأمر الذي يؤدي إلى تآكل رأس مال الشركة⁽²⁾.

2-3 التأثير على المعايير الأخلاقية

حتى وإن كانت إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، فالشركة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين تبين بها "أن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة"، كما أن المديرون المشاركون في هذه الممارسات يعملون على خلق وتهيئة مناخ أخلاقي يسمح بوجود أنشطة وممارسات مشكوك فيها، فعلى سبيل المثال: المدير الذي يطلب من موظف المبيعات تعجيل المبيعات في نهاية السنة مثلا، يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكنه من انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر، وأيضا يمكن أن تصبح إدارة الأرباح منحدرًا زلقًا جدا، فأساليب التحايل البسيطة نسبيا تصبح معقدة أكثر فأكثر، إلى أن تؤدي إلى خلق مخالفات جوهرية في القوائم المالية⁽³⁾.

2-4 التأثير على أداء الشركة

لا تتم ممارسة إدارة الأرباح على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية، فمديري الإدارة التشغيلية يمكنهم التلاعب بالبيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت، والفوز بالترقيات، أو تجنب انتقاد الأداء السيء، ومن أهم مخاطر إدارة الأرباح في المستويات الإدارية الدنيا هو إخفاء مشاكل

¹ سمير كامل محمد عيسى، (2008): أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- جامعة الاسكندرية (المجلد 45)(العدد 02)، ص 18.

² محمد نواف عابد، (2018): استخدام قانون بنفورد في اكتشاف عمليات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة الأقصى للعلوم الإنسانية (العدد 02)، ص 196.

³ محمد نواف عابد، المصدر سبق ذكره، ص 195.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة، الأمر الذي يؤثر على أداء الشركة ككل⁽¹⁾.

نتيجة لإدارة الأرباح فإن الأرقام المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية لا تعكس الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة، مما يؤدي إلى تغليب المستثمرين واتخاذهم لقرارات غير مثلى، إضافة إلى أن كفاءة السوق المالي تستند على تدفق المعلومات إليه، وبالتالي فإن قيمة الأوراق المالية للشركة التي قامت بإدارة أرباحها سوف تكون مسعرة بأكبر أو أقل من قيمتها الحقيقية، وأن السلوك المتبع من طرف الإدارة هو إخفاء الأداء الحقيقي لها، مما يؤدي إلى خلق تكاليف وكالة إضافية، مثل: تكاليف الرقابة على سلوك الإدارة للحد من ممارسات إدارة الأرباح، تكاليف حل مشكلة سوء استخدام وتوزيع الموارد، تكاليف الحصول على معلومات إضافية، تكاليف تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة... الخ من التكاليف⁽²⁾.

2-5 العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية

في السنوات الأخيرة فرضت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها، مثل ما فعلت مع شركة " W.R Grace & Company " حيث قامت بتسليط غرامة مالية قدرها 1 مليون دولار مع إلزامها بإعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها، والسبب في ذلك هو أن الشركة بين عام (1990-1992) قامت بتخفيض أرباحها المعلنة وذلك بمبلغ 55 مليون دولار وتسجيلها كإحتياطات (احتياطات سرية)، وبين عام (1993-1995) قامت الشركة بإعادة الإحتياطات إلى الأرباح، وذلك لمقابلة الأرباح الفعلية المستهدفة، حتى إذا لم تفرض بورصة الأوراق المالية غرامات أو عقوبات تأديبية على الشركة، فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها، يمكن أن يكون في حد ذاته مكلفا جدا للشركة، حيث قامت مجموعة من الشركات بإعادة احتساب أرباحها، و فقدت في المتوسط ما يقارب 10 % من قيمتها السوقية خلال ثلاثة أيام تلت إعلانها عن إعادة إعداد قوائمها المالية⁽³⁾.

¹ سمير كامل محمد عيسى، المصدر سبق ذكره، ص 19.

² محمد نواف عابد، المصدر سبق ذكره، ص 196.

³ محمد نواف عابد، المصدر سبق ذكره، ص 196.

خلاصة

أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية أساليب التقييم المحاسبي الابتداعية، أساليب التقييم المحاسبي الابتكارية، أساليب التقييم الإحتيالية، أساليب التقييم المحاسبي الخلاق، أساليب التقييم المحاسبي التجميلية، أيا كانت هذه المسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الاجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالشركة.

وبالتالي تعددت تعاريف ومسميات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية إلا انها اتفقت جميعها على أنها عبارة عن عمليات أو ممارسات مبتكرة تستخدم من قبل المحاسبين بتوجيه من الإدارة لمعرفتهم بالقواعد و السياسات المحاسبية للتلاعب بالأرقام المسجلة في القوائم المالية بغية تحقيق أهداف معينة.

الفصل الثاني

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

تمهيد

أصبحت المحاسبة بشتى فروعها تمثل مصدر رئيسي للمعلومات التي تشكل مصدر اتخاذ القرار، وأضحت مختلف القوائم المالية للشركة ذات أهمية بالغة في تحديد مستقبلها، فالمعلومات المستقاة من القوائم المالية للشركة تساهم بشكل لا متناهي في تحديد مسار ومستقبل كل المتعاملين الاقتصاديين مع الشركة وغيرهم، ليس فقط على المستوى المحلي بل أيضا على المستوى العالمي.

بيد أن القوائم المالية للشركات تشهد العديد من عمليات التلاعب والتحريف المعتمدة من قبل القائمين على إعدادها وعرضها، من خلال ممارسة مجموعة من الأساليب والآليات التي يمكن من خلالها التأثير على نتائج عمليات الشركة بالشكل الذي يخدم مصالح أطراف معينة على حساب مصالح أطراف أخرى، وبهذا لا تكون المعلومات حيادية، ولا تعبر بصدق عن الأداء الحقيقي للشركة، الأمر الذي يجعل المعلومات المحصلة من القوائم المالية مصدر خطر وتضليل لمستخدميها.

المبحث الأول: طرق ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الابداعية

غالبا ما يمتلك ممارسي أساليب التقييم المحاسبي الابداعية قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه، وعليه فإن هذه الممارسات تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية لا تعكس الأداء الفعلي للشركة، وذلك من خلال التلاعب بالبند المحاسبية للقوائم المالية بطرق مختلفة ومتعددة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي للشركة بشكل قد يبدو طبيعيا، لا يثير الشكوك والتساؤلات.

1- مدخل إلى طرق ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الابداعية

تناولت العديد من الدراسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية الممارسة على القوائم المالية من عدة زوايا، فمن حيث اتفاقها على المبادئ المحاسبية تقسم إلى أساليب تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP) Generally Accepted Accounting Principles و مع معايير المحاسبة والتدقيق، لكن في الغالب يتم تطبيق تلك المبادئ والمعايير من حيث الشكل فقط دون الجوهر، وقد يكون ذلك عمدا بهدف التضليل والتلاعب أو كسوء فهم للمعايير، وتشتمل أساليب التقييم المحاسبي الابداعية على أساليب مصطنعة ليست لها علاقة بالمبادئ أو المعايير المحاسبية مثل الوحدات الاقتصادية أو مؤسسات ذات غرض خاص أو التلاعب الناتج عن التعاملات مع الوحدات الاقتصادية الشقيقة والأطراف ذوي العلاقة، أما من حيث نوع التأثير على القوائم المالية فتقسم إلى أساليب مؤثرة على المضمون، والمتمثلة في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والتي تعبر ملخص العمليات المالية وتدفق الموارد داخل المشروع وخارجه، ويرتبط هذا المضمون بمجموعة المبادئ والمعايير والقواعد التي يتم إعداد القوائم المالية وفقا لها، فقد تختار الإدارة من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم الأرباح أو تخفيضها تبعا لاستراتيجيتها دون النظر إلى البديل الأكفئ أو المناسب، كما يشمل التقييم المحاسبي الابداعي على أساليب مؤثرة على الشكل، الذي يكمل المضمون، ولكي يتحقق مضمون القوائم المالية لابد أن يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها، فمن خلال إعادة تبويب بنود القوائم المالية وعرضها بطرق معينة يمكن التأثير على الأداء الحقيقي للشركة، مع أن التغيير في موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية، إلا أنه يترك أثرا

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للشركة، هذا إلى جانب استخدام بنود خارج الميزانية والتي تمثل تمويلا خفيا حيث يتم الالتجاء إليه ولا يظهر في الميزانية مثل التأجير التمويلي للموجودات الثابتة⁽¹⁾.

أما من حيث طبيعة الأساليب فيمكن أن تكون الأساليب المستخدمة حقيقية أو وهمية، فقد أشارت بعض الدراسات إلى أنه يمكن للإدارة التلاعب في رقم الربح من خلال القرارات الخاصة بالإستثمار وهي كالتشغيل والمبيعات وبيع بعض الموجودات الثابتة وتخفيض بعض المصروفات الاختيارية مثل مصاريف البحث والتطوير، الإعلان، والمصاريف البيعية، المصاريف الادارية والعمومية، ويعتبر توقيت تنفيذ هذه القرارات من النقاط المهمة لتحقيق الأهداف المرغوبة منها، فقد تقوم الإدارة ببيع بعض الاستثمارات المالية عندما تفوق قيمتها السوقية تكلفتها وذلك بغرض تعويض النقص في أرباح التشغيل العادية، كذلك قيام الشركة بتأجيل شراء بعض الموجودات إلى مدة زمنية لاحقة لتأثير ذلك القرار على حجم التدفقات النقدية، إن الأساليب الحقيقية المستخدمة في التقييم المحاسبي الابداعي يوفر فيه عنصران مهمان، العنصر الأول التأثير على أرقام القوائم المالية سواء بالزيادة أو النقصان والعنصر الثاني توافر التعمد، حيث تقوم الإدارة باللجوء إلى تلك الأساليب الحقيقية بشكل متعمد لتحقيق أهداف محددة، إلى جانب الأساليب الحقيقية هناك أساليب صورية أو وهمية و التي يطلق عليها الأساليب المحاسبية لاعتمادها على مجموعة من الأساليب والمتغيرات المحاسبية في التأثير على أرقام القوائم المالية⁽²⁾،

2- طرق ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الابداعية في القوائم المالية

و على العموم يمكن تقسيم مختلف أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية الممارسة في القوائم المالية وفقا لأصناف هذه الأخيرة إلى:

2-1 أساليب التقييم المحاسبي الابداعية الممارسة في قائمة المركز المالي

يمكن ان نجل أهم أساليب التقييم المحاسبي الابداعية الممارسة في قائمة المركز المالي فيما يلي⁽³⁾:

¹ عيسى عمر أحمد علي وهابيل الدريدي جلاية، (2016): أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، مجلة الشرق للدراسات والبحوث (العدد 02)، ص 13.

² المصدر نفسه، ص ص 13-14.

³ جبار بوكثير ومصطفى عوادي، (2014): أساليب المحاسبة الابداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية- جامعة أم البواقي (العدد 01)، ص ص 71-72.

2-1-1 الأصول غير الملموسة (المعنوية)

حيث تتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن المعايير المحاسبية الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الاهتلاك المتبعة.

2-1-2 الأصول الثابتة

حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق، كذلك عدم استبعاد قيمة الأصول الثابتة التي تعرضت إلى أضرار أو تلف من أجل التأثير على قائمة المركز المالي، الأمر الذي يؤدي إلى تراكمها مع الزمن وتصبح قيمة الأصول غير حقيقية، وقد أشار معيار المحاسبة الدولي International Accounting Standard (IAS 16) إلى أنه يجب استبعاد قيمة الأصل الثابت من الميزانية عند بيعه أو استبعاده بصفة دائمة من الاستخدام وعدم توقع منافع اقتصادية مستقبلية منه، بالإضافة إلى الاعتراف بأصول ثابتة لا تتوفر فيها شروط الاعتراف مثل الاعتراف بموجودات مصنعة داخل الشركة لأغراض معينة وقتية لا ينتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية⁽¹⁾.

2-1-3 الأصول المتداولة

حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، وكذلك التلاعب في تصنيف الاستثمارات وذلك من خلال تصنيف المتداولة منها على أنها طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية، بالإضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات هبوط الأسعار⁽²⁾.

2-1-4 النقدية

يتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

¹ نعيم توماس مرهون الزبيدي، (2015): تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية -دراسة تطبيقية-، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية (المجلد 17)(العدد 02)، ص 201.
² فيداوي أمينة، المصدر سبق ذكره، ص 151.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

2-1-5 الذمم المدينة

يتم التلاعب فيها من خلال عدم تخفيض حساب المدينين عن الديون المدومة وعدم الإفصاح عن الديون المشكوك في تحصيلها، كذلك الرغبة في تضخيم الأرباح عن طريق تخفيض الديون المشكوك في تحصيلها في الوقت الذي يجب أن يظهر حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحقق⁽¹⁾.

2-1-6 الالتزامات طويلة الأجل

فيما يتعلق بهذا البند يتم وكمثال الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسن نسب السيولة.

2-1-7 الالتزامات المتداولة

وكمثال عدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة، لتحسين نسب السيولة.

2-1-8 المخزون

في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب التقييم المحاسبي الابداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة متقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون.

2-1-9 حقوق المساهمين

فيما يتعلق بهذا البند يتم وكمثال إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.

2-2 أساليب التقييم المحاسبي الابداعية الممارسة في قائمة الدخل

تتمثل ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية في قائمة الدخل بالآتي⁽²⁾:

¹ قاسم محمد عبد الله البعاج، (2014): المحاسبة الابداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة: دراسة تطبيقية لعينة من القوائم المالية للشركات العراقية، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية (المجلد 04)(العدد 10)، ص 22.
² منال حسين لفترة صالح، المصدر سبق ذكره، ص ص 588-589.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

2-2-1 الاعتراف بالإيراد بشكل مبكر أو الاعتراف بإيرادات مزيفة

تنطوي هذه العملية على الاعتراف بإيراد المبيعات في وقت مبكر وقبل أن تكتمل صفقة البيع بشكل فعلي ويتم تبادل المنفعة، وتحصل هذه الحالة في الشركات التي تستلم عمولات ترتبط بفترات ممتدة لآمد بعيدة لكن يتم الاعتراف بها مبكرا، ويرتبط بهذه الحالة الاعتراف بالإيرادات المزيفة التي تنطوي على تسجيل إيرادات بيع غير موجودة.

2-2-2 سياسة الرسملة المضللة وإطالة فترات الاطفاء

وفق هذه الممارسات تلجأ الشركات، في تحسين نتائجها المالية، إلى تخفيض التكاليف بدلا من زيادة الإيرادات، ويتم ذلك عن طريق الرسملة المضللة للتكاليف التي تؤثر في حساب الأرباح والخسائر وكذلك اطفاء (اهلاك) مبالغها لفترات أطول، وتتجسد هذه الممارسات أيضا برسملة النفقات التي يصعب تحديدها حيث يتم اللجوء إلى الأحكام المهنية في تحديد مدى ضرورة الرسملة من عدمها، ومن الأمثلة على هذه البنود هي تكاليف تطوير البرمجيات وتكاليف الإعلان وتكاليف البحث والتطوير، فعندما يرسمل المصروف فإنه يخلق موجودا يطفأ أو يهتك على مدى عمره الانتاجي وبذلك تضمن الشركة تأثيرا ايجابيا على نتائجها المالية وهناك اسلوب آخر لتقليل التكاليف وتحسين النتائج يتمثل بإطالة فترات اطفاء التكاليف المرسملة سابقا.

2-2-3 زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة

وفق هذه الممارسة تقوم الشركة بالتلاعب بإيراداتها عن طريق زيادتها مرة واحدة خلال فترة مالية معينة، وهي تستخدم أساليب التلاعب الشائعة لتمتكن من هذا الغرض ولتعكس صورة ايجابية عن ادارتها في الوقت الذي يكون فيه اداؤها سيئا، ويتم التعامل مع هذا العائد كونه ناجما عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

2-2-4 ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية المتجلية في مكونات الإيرادات المختلفة

حيث يتم التركيز وفق هذا النمط من الممارسات على تصنيف عناصر الإيرادات بدلا من التركيز على اسلوب تسجيل المعاملات الخاصة بها عند عرض المستويات المختلفة من مكونات الإيراد، فيمكن للشركة مثلا أن تحقق منافع هائلة في بند "إيرادات أخرى" أو "مصروفات تشغيلية جارية" عندما تصنفها ضمن بند "غير العادية"، وكمحصلة فإن مثل هذه الممارسات تعطي نتائج حالية متميزة جدا.

2-2-5 نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة

تنطوي هذه الممارسة على تخفيض الأرباح الحالية ونقلها الى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة اليها أكثر إلحاحاً، وتستخدم هذه العملية عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الحالية جيدة، حيث تقوم بترحيل هذه الارباح الى فترات مالية مستقبلية تعتقد ادارة الشركة أنها ستكون عسيبة.

2-2-6 نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية

لظروف خاصة قد تلجأ الشركات الى هذه الممارسة لمواجهة الاوقات الصعبة التي تترجع فيها الاعمال على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، حيث تقوم بالتخفيف من الأعباء في الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

2-3 أساليب التقييم المحاسبي الابداعية الممارسة في قائمة التدفقات النقدية

تعد قائمة التدفقات النقدية من أفضل مؤشرات الأداء في الشركات ومن أجل أن تكون هذه القائمة أكثر فعالية، فقد ألزم المعيار المحاسبي الدولي (IAS 07) الشركات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها، وذلك بإعداد قائمة للتدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وقد تهدف الإدارة من جراء التلاعب في قائمة التدفقات النقدية إلى إعطاء انطباع مزيف وغير واقعي عن القدرة المالية للشركة من خلال التدخل في محتوياتها عن طريق تصنيف بعض بنود التدفقات النقدية التي ترتبط بأنشطة الاستثمار أو التمويل على أنها ترتبط بأنشطة التشغيل والعكس بالعكس، وخاصة أن ذلك لن يؤثر في النهاية على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية، ومن أوجه حالات تلاعب الإدارة بقائمة التدفقات النقدية نذكر مايلي⁽¹⁾:

- معالجة التضخم في رقم الأرباح المحتجزة الناجم عن عدم القدرة على خلق النقد لتوزيع جزء منها ولفترات طويلة عن طريق توزيع منح على شكل أسهم بدلاً من توزيع الأرباح نقداً وذلك لتخفيف وطأة تراكم الأرباح وإخفاء عدم القدرة على التوزيع لنقدي وإقناع المساهمين بعدم وجود مشاكل كبيرة في إدارة النقدية.

¹نعيم توماس مرهون الزيايدي، المصدر سبق ذكره، ص 202.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

- إطالة فترة سداد النفقات والتشدد في سياسات التحصيل وغيرها مما يؤدي إلى تقليص عناصر المطلوبات بصورة مصطنعة.
- قيام الشركة بدفع فوائد القروض غير المرتبطة بالعمليات الاستثمارية على أساس أنها نفقات استثمارية لغرض استبعادها من النفقات التشغيلية للشركة من أجل خلق صورة جيدة غير حقيقية عن القدرة المالية للشركة من عملياتها الرئيسية.
- تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر الناجمة عن عمليات بيع الموجودات الثابتة ضمن عملياتها التشغيلية خلاف لما أشار إليه معيار المحاسبة الدولي 07 (IAS 07) الذي اعتبر أن النقدية الناتجة عن مثل هذه العمليات تعتبر متعلقة بالعمليات الاستثمارية.

2-4 أساليب التقييم المحاسبي الابداعية الممارسة في قائمة التغير في حقوق الملكية

تعتبر قائمة التغير في حقوق الملكية حلقة الوصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي أو الميزانية، وهي تحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق حيث أن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام أساليب التقييم المحاسبي الابداعية من خلال القيام بتغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، كذلك رأس المال المكتسب و رأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية⁽¹⁾.

¹ جبار بوكثير ومصطفى عوادي، المصدر سبق ذكره، ص 74.

المبحث الثاني: القوائم المالية و أثر ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية

تعد القوائم المالية الختامية لأية شركة الخطوة الأخيرة في سلسلة خطوات المحاسبة المالية، والهادفة إلى تصنيف وقياس أنشطتها الاقتصادية المختلفة خلال فترة معينة، ومن ثم عرضها على الأطراف المستفيدة منها لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم المختلفة باختلاف مصالحهم الحالية أو المستقبلية، وعلى الرغم من تعدد وتنوع مصادر المعلومات حول الشركات الاقتصادية إلا أن القوائم المالية تبقى من أهم المؤشرات الرئيسية على سلامة الوضع المالي للشركة ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها، والوسيلة الرئيسية لأطراف مختلفة في عملية ترشيد اتخاذ قراراتهم، إلا أن هذه القوائم قد تكون في الكثير من الأحيان مجالاً للتلاعب والتحريف من قبل معديها بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية والتأثير على قراراتهم.

1- مفهوم القوائم المالية، خصائصها، أهدافها ومكوناتها

إن مصطلح قائمة في مفهومه العام إعلان يتعلق بشكل محدد يعتقد من يقدمه بصحة ما تم الإشارة إليه فيه، و بذلك تتمثل القوائم المالية في أنها إعلاناً يعتقد بصحته و يتم توصيله باستخدام القيم النقدية، وعندما يعد المحاسبون تلك القوائم المالية فإنهم يصفون خصائص الشركة وفقاً للنواحي المالية، و التي يعتقدون أنها تعبر بعدالة عن أنشطة الشركة والعمليات المالية، و تعبر القوائم المالية السنوية للشركات عن القوائم المالية المعدة لفترة زمنية مدتها عام، أما القوائم المالية التي تعبر عن فترات زمنية تقل عن عام (ثلاثة شهور على سبيل المثال) يطلق عليها القوائم المالية الفترية أو الدورية أو المرحلية، و تبدو عبقرية تلك القوائم المالية و التي غالباً ما تعد في صفحات قليلة في أنها تلخص كافة المعلومات التي تتضمنها مئات أو آلاف الصفحات التي تتكون منها السجلات و الدفاتر المحاسبية التفصيلية، وفيما يلي بعض التعاريف للقوائم المالية:

عرفت (الدهمش) القوائم المالية على أنها⁽¹⁾: "النتائج النهائي للمحاسبة المالية، حيث يخضع اعدادها لمبادئ ومعايير محاسبية تحدد البيانات المالية التي يجب أن تشملها هذه القوائم وتحكم عمليات تنظيمها وقياسها وتجميعها وتعديلها وعرضها"، كما عرفت على أنها⁽²⁾: "تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن الشركة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقتبس المركز المالي لشركة وأدائها المالي وتدفقاتها

¹ طلال الجبوري وسالم الزويبي، (2016): القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 62.

² سعيد عبد الحليم، (2015): محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي -دراسة عينة من المؤسسات-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ص 03.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

النقدية، و يمكن كذلك التعرف على التغييرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في الشركة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية"، وعرفت أيضا على أنها⁽¹⁾: "عبارة عن سجلات رسمية للأنشطة المالية لشركة معينة، تعطي هذه القوائم ملخص عن الوضع المالي وربحية هذه الشركة على المدى القصير والمدى البعيد، فهي الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة"، كما تم تعريفها كما يلي⁽²⁾: "مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية الغير قابلة للفصل فيما بينها، تسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وللداء المالي للشركة عند إقفال الحسابات".

استنادا الى التعريفات السابقة يمكن تعريف القوائم المالية على أنها: "وثائق ذات طابع رسمي، تلخص مجمل الوضعية المالية للشركة في تاريخ معين، يتم اتخاذها من قبل المستخدمين كأساس لقراراتهم، باعتبارها نتاج مجموعة من المعالجات المحاسبية لمختلف العمليات والأحداث المالية التي تقوم بها الشركة".

وقد أشارت الأدبيات المحاسبية أنه قد يصعب وضع حد فاصل بين القوائم المالية والتقارير المالية، لأن كلا منهما منتج نهائي من منتجات المحاسبة، ووسيلة من وسائل توصيل المعلومات للمستفيدين منها، بالإضافة إلى أن هناك بعض المعلومات المهمة التي يمكن الحصول عليها من القوائم المالية، قد تحتاج إلى معلومات تفصيلية يمكن الحصول عليها من التقارير المالية، فمثلا قد لا يتمكن المحلل المالي من معرفة أرقام تلك الحسابات وتفاصيلها، إلا عند الرجوع إلى التقارير المالية المرفقة، وعلى مر التاريخ، تطورت القوائم المالية وزاد معدل الإفصاح المطلوب في القوائم المالية، ولتفسير بعض الحسابات، يحتاج قارئ القوائم المالية، إلى شرح تلك الأرقام ذات الأهمية النسبية، لذلك فقد ساهمت التقارير المالية المعتمدة من قبل مجلس الإدارة والمراجع الخارجي...الخ، في توضيح بعض المعلومات المالية للمستخدمين، وعلى سبيل المثال لا الحصر، توضح: (نسب الاهتلاك، القروض، الشهرة...الخ) أو ما قد نطلق عليه بالسياسات المحاسبية، لهذا أصبحت القوائم

¹ http://www.kibs.edu.kw/upload/EDAAT_Apr_2013_Financial_Statements_407.pdf :2019/01/25

² سعدي عبد الحليم، المصدر سبق ذكره، ص 03.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

المالية والتقارير المالية مكملة لبعضها البعض، وبسبب الحاجة الماسة لتحليل القوائم المالية، فإنه لا غنى عن التقارير المالية لمعرفة الوضع المالي للشركة⁽¹⁾.

وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standards Board إلى⁽²⁾: "أن القوائم المالية تعتبر عصب التقارير المالية، وهي تحتوي على معلومات، يراد توصيلها للمستفيدين من خارج الشركة، بينما تحتوي التقارير المالية-بالإضافة إلى القوائم المالية- على الكثير من المعلومات المالية وغير المالية، والتي لا توجد بالقوائم المالية، مثل معلومات عن النشاط الانتاجي والتسويقي للشركة، والعوامل الاقتصادية أو السياسية التي قد تؤثر فيها مستقبلاً".

2-1 خصائص بنود القوائم المالية

يؤدي التركيز على أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي من مصادر المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات إلى قاعدة عامة لتقييم الطرق المحاسبية البديلة والاختيار من بين الأساليب المتاحة للإفصاح، وطالما أن هناك مجالاً للمفاضلة بين طرق المحاسبة وأساليب الإفصاح فإنه يجب اختيار طريقة المحاسبة أو أسلوب الإفصاح الذي يتيح أعظم المعلومات فائدة لمساعدة المستخدمين على اتخاذ قراراتهم، ولا يعتبر مجرد إسداء النصيحة باختيار طريقة المعالجة المحاسبية أو أسلوب الإفصاح على أساس منفعة المعلومات الناتجة في اتخاذ القرارات إرشاداً كافياً لمن يتحملون مسؤولية ذلك الاختيار، وإنما يجب تحديد وتعريف الخصائص التي تجعل هذه المعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات، وفيما بيان هذه الخصائص:

1-2-1 الملائمة Relevance

يقصد بالملائمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تعد من أجلها، ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب أن تكون ذات علاقة وثيقة باتخاذ قرار أو أكثر من القرارات التي يتخذها من يستخدمون تلك المعلومات، بمعنى أن المعلومة تكون ملائمة عندما يتم تقديمها للمستخدمين قبل أن تنقصد قيمتها للتأثير على عملية صنع القرار لديهم⁽³⁾، ومن ثم يمكن صياغة تعريف محدد لمفهوم المعلومات

¹ حسين عبد الجليل آل غزوي، (2017): التقارير المالية في المنشآت الصغيرة، الطبعة الأولى، دائرة المكتبة الوطنية: عمان، الأردن، ص ص 45-46.
² المصدر نفسه، ص 46.

³ Ahmed Al-dmour and others, (2017) : **Qualitative Characteristics of Financial Reporting and Non-Financial Business Performance**, International Journal of Corporate Finance and Accounting (Vol 04)(No 02), p 07.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

الملائمة على الوجه الآتي⁽¹⁾: "تعتبر المعلومات ملائمة- أو ذات علاقة وثيقة بقرار معين- إذا كانت تساعد من يتخذ ذلك القرار على تقييم محصلة البدائل التي يتعلق بها القرار، شريطة توافر الخصائص الأخرى التي تتسم بها المعلومات المفيدة".

ويواجه المستخدمون الخارجيون للقوائم المالية عدة بدائل، حيث تتعلق بعض هذه البدائل بوحدة محاسبية معينة بينما يتعلق بعضها الآخر بوحدة أخرى، ومن الواضح أن المعلومات المستمدة من المحاسبة ترتبط بوحدة معينة ذاتها، وبالتالي يقتصر مدى ملائمة هذه المعلومات على البدائل التي ترتبط بتلك الوحدة دون غيرها، ومعنى ذلك أنه ليس من المتوقع مثلاً أن يجد المستثمر في القوائم المالية للوحدة المحاسبية التي يمتلك فيها جزءاً من حقوق الملكية معلومات تساعد على تقييم محصلة بيع حصته في تلك الوحدة، فلا بد من عطاء يقدمه شخص راغب في الشراء لتقييم محصلة هذا البديل، كما أنه لا يتوقع أن يجد في القوائم المشار إليها ما يساعده على تقييم محصلة استثمار أمواله في وحدات أخرى، فلا بد من دراسة القوائم المالية لتلك الوحدات لتقييم محصلة هذا البديل⁽²⁾.

1-2-2 Reliability الموثوقية

تكون المعلومة موثوقة إذا كانت خالية من الأخطاء ومحايدة، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بمعقولية⁽³⁾، في حالة القوائم المالية تقاس درجة الموثوقية بحجم الأخطاء ودرجة التحيز في نشر المعلومات وعدم التصوير الصادق للأحداث والمعاملات الاقتصادية⁽⁴⁾، وعليه حتى تكون المعلومة موثوقة يجب أن تتوفر على الخصائص الفرعية التالية⁽⁵⁾:

1-2-2-1 Representational Faithfulness التمثيل الصادق

حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي

¹ سيد عطا الله السيد، (2009): نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 104

² المصدر نفسه، ص 104.

³ Adediran S.A and others, (2013) : Reliability of Financial Reporting and Companies Attribute : The Nigerian Experience, Research Journal of Finance and Accounting (vol 04)(No 16), p 109.

⁴ <https://manifest.univ-ouargla.dz> : 2019/01/26

⁵ كريمة علي كاظم الجوهر، (2011): العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة (دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين)، مجلة الإدارة والاقتصاد (العدد 90)، ص ص 114-115.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

حدثت في الشركة أومن المتوقع أن تعبر عنها بمعقولية.

1-2-2-2 Substance Over Form الجوهـر فوق الشكل

حتى تمثل المعلومات المالية بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون عرضت وتم المحاسبة عنها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس شكلها القانوني فقط.

1-2-2-3 Neutrality الحياد

إن الوصف الحيادي هو الوصف الذي يخلو من التحيز في اختيار أو عرض المعلومات المحاسبية الممثلة في القوائم المالية، ويقصد بذلك أن يكون الهدف من نشر المعلومات المحاسبية هو خدمة كافة الأطراف دون أي تحيز في توجيه هذه المعلومات لخدمة جهة معينة دون أخرى، وهذا لا يعني أن يكون تأثير هذه المعلومات على الأفراد وسلوكهم بشكل متساو، كما لا يعني أن تكون معلومات دون غرض أو دون تأثير على السلوك، وإنما تكون معلومات غير مختارة بشكل ينتج عنه تفضيل أو محاباة جهة أو طرف معين من الأطراف المعنية والمهتمة بالمعلومات المحاسبية على حساب جهات أو أطراف أخرى، كون القوائم المالية تعرض بشكل يخدم أغراضا عامة وليس لطرف محدد بذاته، فالمعد ينبغي أن يسعى للحصول على العرض الموضوعي للأحداث بدلا من التركيز فقط على الأحداث الإيجابية التي تحدث من دون الإشارة إلى الأحداث السلبية، فمثلا الإفصاح عن الأحداث التي تؤدي إلى مكاسب محتملة، وإغفال الإفصاح عن الأحداث التي تؤدي إلى خسائر محتملة للشركة⁽¹⁾.

1-2-2-4 Conservatism (التحفظ) الحيطة والحذر

لا بد أن يجابه معدي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف، مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، وتقدير العمر الاقتصادي للمعدات، ويعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها ومن خلال ممارسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية، ويقصد بالحيطة والحذر تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو تقليل للالتزامات والمصروفات، إن ممارسة الحيطة والحذر لا تعني

¹ عباس حميد التميمي وندى كاكي بيره، (2016): انعكاس المحاسبة عن الموجودات والمطلوبات المحتملة والمخصصات على خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية/ مدخل تطبيقي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية (المجلد 22)(العدد 77)، ص ص 478-479.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

مثلا خلق احتياطات سرية او وضع مخصصات مبالغ فيها، أو تقليل متعمد للأصول والدخل أو مبالغة متعمدة للالتزامات والمصروفات، حيث عندها لا تكون القوائم المالية محايدة وعليه لن تمتلك خاصية الموثوقية⁽¹⁾.

1-2-2-5 اكتمال Completeness

حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تكون كاملة، واحد من أهداف معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Standards (IFRS) هو أن يلهم الثقة بأن جميع المعلومات ذات الصلة بالظاهرة تم تضمينها بالقوائم المالية⁽²⁾، فالاكتمال يشير إلى أن جميع المعلومات الضرورية للتمثيل الصادق ينبغي توفرها، وأن السهو يمكن أن يسبب معلومات مضللة، ومن ثم لا تكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، على سبيل المثال، إذا تم حذف بعض المعلومات عن المكاسب والخسائر المحتملة والمخصصات في تاريخ اعداد القوائم المالية، فإن المعلومات سوف تكون غير كاملة، ومن ثم لا تعبر بصدق، وقد ذكر الإطار المفاهيمي لـ (IASB) الصادر سنة 2010 عن الاكتمال بأنه يعني تصويرا كاملا يشمل جميع المعلومات اللازمة للمستخدم لفهم الظاهرة التي يتم وصفها، بما في ذلك جميع التوصيفات والتوضيحات اللازمة، على سبيل المثال يشمل الوصف الكامل للمكاسب المحتملة أو الخسائر المحتملة كحد أدنى، وصف لطبيعة المكاسب المحتملة أو الخسائر المحتملة والوصف الرقمي، ووصف آخر لما يمثله الوصف الرقمي أي هذا الرقم يمثل (أفضل تقدير)، وبالنسبة لبعض البنود قد يستلزم الوصف الكامل توضيح حقائق مهمة حول نوعية وطبيعة البنود، والعوامل والظروف التي يمكن أن تؤثر في جودتها وطبيعتها، وأيضا توضيح العملية المستخدمة لتحديد الوصف الرقمي⁽³⁾.

1-2-3 القابلية للفهم Understandability

تعتبر خاصية القابلية للفهم من أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومات الواردة في القوائم المالية، لهذا الغرض فإن من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية، وكذلك لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وعلى كل حال، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة

¹ يوسف محمود جربوع، (2013): نظرية المحاسبة (الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير)، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 126.

² Adediran S.A , Alade S.O and Oshode A.A, **op.cit**, p 110.

³ عباس حميد التميمي وندي كاكي بيره، المصدر سبق ذكره، ص 478.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل المستخدمين⁽¹⁾، وعليه فإن قابلية المعلومات المحاسبية للفهم يعتبر شرطاً هاماً للحكم على خلاصة استخدام هذه المعلومات والاستفادة منها، ويعتمد ذلك على مؤشرين أساسيين⁽²⁾:

1-3-2-1 درجة الوضوح والبساطة Clarity and Simplicity

البساطة لا تعني التخلي عن الجوهر والاهتمام بالشكل، لأن البساطة في التعبير هدف يسهل الفهم للمستخدم ذي المستوى المتوسط، ويؤدي التعقيد إلى عدم نجاح المعلومات في إيصال جوهرها، وبالتالي انعدام فائدتها، وحتى يتم الفهم للمعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية يجب أن تكون موضوعية في وصفها للعمليات الاقتصادية للشركة، ويتم الإفصاح عنها بالشكل الذي يسهل للمستخدم تلقيها وفهمها.

1-3-2-2 مستوى الفهم والإدراك لدى مستخدمي المعلومات

يعكس هذا الشرط إمكانية استخدام المعلومات من فهمها بصورة معقولة دون الحاجة لبذل جهود غير اعتيادية أو ذات طبيعة خاصة، وبالمقابل يشترط أن يكون الشخص ذو معرفة معقولة بطبيعة المعلومات. ووفقاً للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) فإن موثوقية المعلومات المحاسبية قد تكون زادت، لكن فهم هذه المعلومات لم يتحسن كثيراً، وهذا قد يكون بسبب أن المعايير المحاسبية مكتوبة بلغة محاسبية قد لا تكون سهلة الفهم لغير المحاسبين⁽³⁾.

1-4-2-1 القابلية للمقارنة Comparability

تتعلق هذه الخاصية بإمكانية إجراء مقارنة لذات الشركة بين فترات زمنية مختلفة، أو مع شركات أخرى في نفس النشاط⁽⁴⁾، تستمد هذه الخاصية أهميتها في قدرتها على تمكين مستخدمي القوائم المالية على مقارنة

¹ يوسف محمود جربوع، المصدر سبق ذكره، ص 123.

² محمد فيصل مايدة، (2017): تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة - دراسة حالة: عينة من المؤسسات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر، ص 82.

³ Rowena M.S.Sinclair,(2010) : **Understandability and Transparency of the Financial Statements of Charities**, Unpublished doctoral thesis, Auckland University of Technology ,New Zealand, p 46.

⁴ مجدي أحمد السيد الجعبري ووليد ناجي الحياي، (2015): الإطار النظري للمحاسبة: في ظل عمليات التجارة الإلكترونية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي: عمان، الأردن، ص 74.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

المعلومات المالية للشركة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء، وكذلك تمكينهم من مقارنة القوائم المالية للشركات الأخرى ومع الشركات الأخرى، وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت عبر الزمن لتلك الشركة، وكذلك على أساس ثابت للشركات الأخرى، كذلك من أهم ماتتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، أي تغييرات في هذه السياسات، آثار هذه التغييرات، ويجب أن يكون المستخدمون قادرين على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في الشركة نحو العمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين الشركات المختلفة، إن الحاجة إلى القابلية للمقارنة يجب أن لا تختلط مع مفهوم التوحيد⁽¹⁾، لأن القابلية للمقارنة تعني الاتساق في المعلومات المتضمنة في القوائم المالية من سنة إلى أخرى، والاتساق ليس المقصود به التوحيد المطلق⁽²⁾، كما ان الحاجة إلى هذه الخاصية يجب أن لا تعيق عملية تقديم معايير محاسبية محسنة، إن من غير المناسب للشركة أن تستمر في سياسة المحاسبة بنفس الأسلوب عن عملية مالية أو حدث ما إذا كانت هذه السياسة لا تتفق مع خاصية الملائمة والموثوقية، كما أنه من غير المناسب للشركة أن تبقى على سياستها المحاسبية دون تعديل إن وجدت سياسات بديلة أكثر ملائمة وموثوقية⁽³⁾.

1-3 أهداف القوائم المالية

أجمعت أغلبية الدراسات بأن المحاسبة تمثل أداة خدمية تعمل من أجل تزويد مختلف المستخدمين بالمعلومات اللازمة لتمكينهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، ومن أجل معرفة أهداف القوائم المالية يجب الإشارة إلى ما قدمته مجموعة العمل التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA لأول مرة سنة 1973 حول أهداف القوائم المالية والذي عرف باسم تقرير تروبلود الذي يعد من أهم المحاولات العلمية لتحديد أهداف القوائم المالية، ولقد كلفت هذه اللجنة بما يلي⁽⁴⁾:

- تحديد الفئات التي تحتاج إلى القوائم المالية.

¹ يوسف محمود جربوع، المصدر سبق ذكره، ص 127.

² Benny K.B Kwok, (2005) : **Accounting Irregularities in Financial Statements : Definitive Guide for litigators, Auditors, and Fraud Investigators**, Gower Publishing limited : London, England, p 26.

³ يوسف محمود جربوع، المصدر سبق ذكره، ص 127.

⁴ سي محمد لخضر، (2017): **أسس وقواعد التقييم المحاسبي -دراسة تحليلية نقدية-**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1- الحاج لخضر، الجزائر، ص 56.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

- تحديد المعلومات التي يحتاجون إليها.
- تحديد المعلومات التي يمكن أن تزودهم بها المحاسبة.
- تحديد اطار العمل المطلوب لتزويدهم بالمعلومات التي يحتاجون إليها.

وما يضيفي المصادقية على هذه الأهداف هي تركيبة اللجنة التي تمثل كافة أطراف المجتمع المالي والمحاسبي والقانوني سواء المهنيين أو الأكاديميين، وكذلك الاستشارة الواسعة لمختلف الفئات المعنية بالمحاسبة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشر مثل الصناعيين ورجال المال، وفيما الأهداف الاثني عشر التي وردت في تقرير اللجنة⁽¹⁾:

الهدف الأول: أن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية⁽²⁾.

الهدف الثاني: هو خدمة المستخدمين الذين تتوافر لديهم سلطة أو إمكانية أو مصدر محدود للحصول على المعلومات، والذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر معلوماتي رئيسي لتقييم النشاط الاقتصادي للشركة.

الهدف الثالث: تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد.

الهدف الرابع: تزويد المستخدمين بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة الكسبية للشركة.

الهدف الخامس: تقديم معلومات مفيدة للحكم على قدرة الادارة في استخدام الموارد المتاحة.

الهدف السادس: تقديم معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة وتقييم نتيجة الشركة، ويجب الافصاح عن الفروض الأساسية المعتمدة عليها.

الهدف السابع: تقديم قائمة عن المركز المالي تفيد في التنبؤ والمقارنة، حيث تقدم معلومات تخص العمليات والأحداث التي قامت بها الشركة، وعرض أصول وخصوم الشركة.

¹ محمد فيصل مايدة، المصدر سبق ذكره، ص ص 67-68.

² Stephen A.Zeff , (2012) : **The Objectives of Financial Reporting : A Historical Analysis**, working paper available from : <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/events/2012/regions/london/objectives-of-financial-reporting/objectives-of-financial-reporting.ashx>: 03/02/2019, p 31.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

الهدف الثامن: تقديم قائمة عن الدخل تعيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للشركة، ويجب التقرير عن صافي النتيجة لدورات الكسب التامة و أنشطة الشركة عن العمليات القابلة للتحقق غير التامة والتي هي قيد التمام.

الهدف التاسع: تقديم قائمة عن الأنشطة المالية تعيد في التنبؤ والمقارنة، ويجب أن تقرر هذه القائمة بشكل رئيسي عن العمليات الفعلية والمتوقعة ذات الآثار النقدية الهامة، ويجب أن تقرر عن المعطيات التي تتطلب حدا أدنى من الرأي والتفسير من قبل معد هذه القائمة.

الهدف العاشر: تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المفيدة في عملية التنبؤ، خاصة المعلومات التي تزيد من قابلية الاعتماد والوثوق بالتنبؤات المالية للمستخدمين.

الهدف الحادي عشر: إلزام المنظمات الحكومية والمنظمات غير الهادفة للربح بتقديم معلومات مفيدة في تقييم فعالية إدارة الموارد لتحقيق أهداف المنظمة.

الهدف الثاني عشر: التقرير عن أنشطة الشركة التي تؤثر على المجتمع والتي يمكن أن تحدد أو توصف أو تقاس أو التي تلعب دورا مهما في وسطها الاجتماعي.

وفي سبيل تحقيق الأهداف السالفة الذكر، فإن هناك عدة أنواع من القوائم المالية التي يمكن أن يقوم النظام المحاسبي بإعدادها في نهاية كل فترة مالية، وهذا ما سنتطرق إليه في العنصر الموالي.

4-1 مكونات القوائم المالية

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين: الأول: قوائم مالية أساسية و الثاني: قوائم مكملة للقوائم الأساسية، أما الأساسية فهي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين وهي قوائم: الدخل، المركز المالي (الميزانية)، التدفق النقدي، التغير في حقوق الملكية، أما القوائم المكملة فهي قوائم تعد بشكل اختياري من قبل الشركات بناء على ظروف معينة، مثل قوائم القيمة المضافة والقوائم التفصيلية لبند إجمالي وردت في القوائم الأساسية...إلخ، ويجب الإشارة هنا إلى إختلاف طرق الإعداد والإفصاح عن المعلومات، فهناك من يعتمد النموذج التقليدي لعرض المعلومات (الحساب)، وهناك من يتبع النموذج الحديث في العرض والإفصاح عن المعلومات (القائمة)، ويعتبر الشكل الثاني أي نموج القائمة الأكثر انسجاما مع

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

أهداف التحليل المالي لما يوفره هذا النموذج من تقسيم واضح للإيرادات والمصروفات على أساس الأنشطة، عوضاً عن ما يوفره من ارتباطات بين المكونات والمجموعات من خلال التبويات المتبعة⁽¹⁾.

1-4-1 القوائم المالية الأساسية

و تشمل مجموعة القوائم المالية التي يجب على الشركة إعدادها في نهاية الفترة المالية فهي تعتبر إلزامية، وتشمل كلا من⁽²⁾:

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة التدفقات النقدية.
- قائمة التغير في حقوق الملكية.

1-1-4-1 قائمة المركز المالي Statement of Financial Position

يطلق على قائمة المركز المالي أيضاً بالميزانية Balance Sheet، وهي إحدى القوائم المالية التي توضح المركز المالي للشركة في تاريخ معين، ويجب أن تكون الميزانية دائماً متوازنة لأن الأصول الاجمالية المستثمرة في النشاط الاقتصادي في أي مرحلة زمنية يجب أن تقابلها التزامات وحقوق ملكية مساوية لها، وبمعنى آخر نقول أن الميزانية تظهر لنا في طرف الخصوم مصادر الأموال الرئيسية في الشركة وهي⁽³⁾:

- حقوق المالكين.
- التزامات طويلة الأجل.
- التزامات قصيرة الأجل (خصوم متداولة).

وتظهر لنا في طرف الأصول استخدامات هذه الأموال في الشركة وهي⁽⁴⁾:

¹ مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، (2011): تحليل القوائم المالية -مدخل نظري وتطبيقي-، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة: عمان، الأردن، ص 28.

² قاسم محسن الحبيطي وزياد هاشم يحي، (2011): تحليل ومناقشة القوائم المالية، الطبعة الأولى، شركة أبناء شريف الأنصاري للطباعة والنشر والتوزيع: بيروت، لبنان، ص 26.

³ مصطفى يوسف كافي وآخرون، (2012): مبادئ المحاسبة المالية " الأصول العلمية والعملية"، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص ص 56.

⁴ المصدر نفسه، ص 57.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

- الأصول الثابتة.

- الأصول المتداولة.

تقوم الشركات عادة بعرض ميزانية مبوبة تفصل ما بين الأصول غير المتداولة والأصول المتداولة و الالتزامات (الخصوم) المتداولة والالتزامات غير المتداولة، حيث تحتوي قائمة المركز المالي على البنود التالية:

1-1-1-4-1 الأصول Assets

تعرف الأصول على أنها منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وأن كيان معين قد اكتسب حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي⁽¹⁾، أي أن الأصول هي عبارة عن موارد اقتصادية يمتلكها الكيان أو يسيطر عليها بفعل أحداث ماضية ومن المتوقع تعود عليه بمنافع اقتصادية مستقبلية، ويمكن أن تكون هذه الأصول مادية كالمخزون، المباني، الأراضي،...الخ، كما قد تكون أصولاً غير مادية كالشهرة، والعلامات التجارية...الخ⁽²⁾، وتصنف الأصول إلى:

1-1-1-1-4-1 الأصول غير المتداولة (الأصول الثابتة) Non-Crrrent Assets (Fixed Assets)

الأصول غير المتداولة أو الأصول الثابتة هي أصول تحتفظ بها الشركة بغرض استخدامها في إنتاج أو توفير سلع أو خدمات وليس لغرض إعادة بيعها⁽³⁾، مدة الاحتفاظ بها تكون لأكثر من دورة (سنة)⁽⁴⁾،

ويمكن تقسيم هذه الأصول إلى أصول غير ملموسة، أصول ملموسة واستثمارات طويلة الأجل، كما يلي⁽⁵⁾:

- الأصول غير الملموسة (Intangible Assets) : هي أصول غير نقدية قابل للتحديد، بدون جوهر

مادي، أي أنه لا يمكن رؤيتها أو لمسها أو قياسها مادياً⁽⁶⁾، فهي أصول معنوية أو غير مادية

وتشمل: براءات الاختراع، والعلامات المسجلة، الشهرة...الخ، تظهر هذه الأصول في الميزانية بتكلفتها

¹ Mawih K.Al Ani, (2014) : **Effects of Assets Structure on the Financial Performance : Evidence From Sultanate of Oman**, Journal of US-China Public Administration (Vol 11)(No 02), p 171.

² مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، المصدر سبق ذكره، ص 38.

³ Asish K. Bhattacharyya, (2016) : **Financial Accounting For Business Managers**, 5th edition, PHI Learning Pvt.Ltd: New delhi , India, p 71.

⁴ Sehgal Deepak, (2016) : **Financial Accounting**, Vikas Publishing Hourse : New delhi , India, p 91.

⁵ مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، المصدر سبق ذكره، ص 44-45.

⁶ Archana Dinesh Mehta and Pankaj M Madhani,(2008) : **Intangible Assets : An Introduction**, working paper available from : https://www.researchgate.net/publication/45072526_Intangible_Assets_-_An_Introduction: 09/02/2019, p 11.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

اقتنائها التاريخية ويتم توزيع هذه التكلفة على سنوات العمر الانتاجي أو السنوات التي يحددها القانون، وتعرف عملية التوزيع هذه بالاستنفاد (الاهتلاك) ما عدا (شهرة المحل).

- الأصول الملموسة (Tangible Assets): يقتنى هذا النوع من الأصول بقصد تثبيته في الشركة واستخدامه في النشاط التشغيلي ويشمل: الأراضي، المباني، المعدات والأدوات...الخ، وتسجل هذه الأصول بتكلفتها التاريخية، وتظهر في الميزانية مطروحا منها متراكمات اهتلاكها (باستثناء الأراضي) للحصول على القيمة الدفترية للأصل.

- استثمارات طويلة الأجل (Long Term Investments): وهي غالبا ما تكون على شكل أسهم وسندات في الشركات الأخرى، ويكون الهدف من اقتنائها التحكم والسيطرة على هذه الشركات، بعكس تلك الاستثمارات القصيرة الأجل والتي يكون الهدف من اقتنائها تحقيق عائد مساند للشركة وتحويلها الى نقدية خلال الفترة المالية الواحدة، ويمكن تقسيم هذه الاستثمارات إلى نوعين اثنين وهما: استثمارات يحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، واستثمارات جاهزة للبيع، أما المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق فتقيم بالتكلفة المستهلكة، بينما تقيم الجاهزة للبيع بالقيمة العادلة، كما يجب الإشارة أيضا إلى أن هذه الاستثمارات تشمل الأصول الثابتة الملموسة التي لا تستخدم في النشاط التشغيلي بل قد يحتفظ بها بهدف التخلص منها وبيعها في اللحظة المناسبة أي لحظة ارتفاع أسعارها كالأراضي التي تقتنى أصلا بقصد إعادة بيعها والمضاربة بها.

- الأصول الأخرى (Other Assets) : وتعرف بالأرصدة المدينة الأخرى، كالأصول التي لم يتم إدراجها ضمن الأصول سابقة الذكر.

1-4-1-1-2 الأصول المتداولة Current Assets

الأصول المتداولة أو الأصول قصيرة الأجل، هي تلك الأصول التي يمكن تحويلها، أو سيتم تحويلها الى نقدية في غضون عام⁽¹⁾، فهي أصول تحصل عليها الشركة لغرض بيعها أو استبدالها أو استهلاكها خلال دورة

¹ M.Y Khan and P K Jain, (2004) : **Financial Management : Text, problems And Cases**, 4th edition, Tata McGraw-Hill Education : New delhi , India, p 263.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

الاستغلال وليس بقصد الاحتفاظ بها⁽¹⁾، مثل⁽²⁾:

- النقدية في الصندوق (أو الصندوق) Cash: وهي النقدية المتوفرة في صندوق الشركة سواء كانت نقود معدنية أو أوراق نقدية، وتتميز هذه النقدية بأنها مملوكة للشركة (ويستثنى منها النقدية غير المملوكة كالمودعة على سبيل الأمانة).
- النقدية في البنك (أو البنك) Bank: وهي النقدية المودعة في البنك على شكل حساب جاري أو على شكل وديعة، ويتم الصرف من حساب البنك بموجب شيكات، ويعرف الشيك بأنه أمر خطي مكتوب موجه من شخص يسمى الساحب (الشركة صاحبة الحساب) إلى شخص يسمى المسحوب عليه (البنك) بدفع مبلغ معين في تاريخ معين لشخص ثالث (المستفيد) أو لأمر الساحب، ويصرف الشيك بمجرد تقديمه للصرف، أي لا يتضمن فترة ائتمان.
- الذمم المدينة Accounts Receivable : وهم الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريون الذين يوجد للشركة حقوق عليهم، نشأت نتيجة للتعامل معهم، وفي الغالب ينشأ حساب الذمم المدينة نتيجة للمبيعات الآجلة، وتقديم خدمات على الحساب.
- أوراق القبض Notes Receivable: وهي الأوراق التجارية -كالمبيالات مثلاً- التي تقوم الشركة باستلامها من الغير مقابل حقوق عليهم نشأت نتيجة للمبيعات الآجلة أو أشكال المديونية الأخرى، وتستحق الصرف في تاريخ مستقبلي محدد، أي أنها أداة للائتمان، وتقاس فترة الائتمان بالفترة الفاصلة بين تاريخ تحرير الورقة وتاريخ استحقاقها، وتستحق الشركة عن فترة الائتمان هذه فوائد بنسب معينة، كذلك تعتبر الورقة التجارية أداة للوفاء تستطيع الشركة أن تظهرها لدائن لها سداداً لحقه.
- المخزون أو البضائع Inventory: وهي البضاعة التي تقوم الشركة بالمتجارة بها شراء وبيعاً، ويشترط ملكية الشركة لها ويستثنى بذلك منها بضاعة الأمانة المودعة من الغير لدى الشركة.
- الإيرادات مستحقة الدفع Accrued Revenues: وهي الإيرادات التي تم تقديم خدمات عنها ولكن لم يتم قبض قيمتها، مثل أتعاب الخدمات مستحقة القبض، وتكون الإيرادات مستحقة القبض في تاريخ تقديم الخدمات.

¹ خليل محمود الرفاعي ، (2009): أساسيات المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 387.
² خالد جمال جعارات وآخرون، (2009): مبادئ المحاسبة المالية: وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs ومعايير المحاسبة الدولية IASs، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص ص 36-37.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

- المصروفات المدفوعة مقدما Prepaid Expenses: وهي المصروفات التي يتم دفعها ولم يتم الاستفادة من منافع وخدمات مقابلها مثل التأمين أو الإيجار المدفوع مقدما، وتدرج المقدمات في نهاية الأصول المتداولة، كما تدرج أحيانا بشكل منفصل تحت ما يعرف بالأصول الأخرى إلى جانب الإيرادات المستحقة⁽¹⁾.

1-4-1-2-1-1 Liabilities (الخصوم) الالتزامات

تشكل الالتزامات أحد مصادر التمويل في الشركات، وهي المصدر الخارجي للتمويل وتعرف بأنها منافع اقتصادية من المتوقع التضحية بها مستقبلا في شكل التزام قائم بالفعل على الوحدة المحاسبية حيث يتم ذلك بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدة أو وحدات أخرى وذلك نتيجة لأحداث أو عمليات تمت في الماضي⁽²⁾، فهي ديون أو مطلوبات على الشركة من قبل الغير وعليها أن تسدها إما على شكل نقد أو بضائع أو تقديم خدمات...الخ، وهذه الديون نشأت عن عمليات أو أحداث ماضية مثل اقتراضها مبلغ من البنك أو من شركات أخرى أو شراءها بضائع من الغير بدون دفع ثمنها على أن يتم الدفع مستقبلا وغيرها من العمليات⁽³⁾، وتقسم الخصوم (الالتزامات) في قائمة المركز المالي تبعا لتقسيمات الأصول وهي غالبا ما تظهر تحت العناوين الرئيسية التالية: الخصوم غير المتداولة، الخصوم المتداولة، والخصوم الأخرى، وفيما يلي عرض تفصيلي للبند سألفة الذكر⁽⁴⁾:

1-4-1-2-1-1 Non-Current Liabilities الالتزامات غير المتداولة

وهي الالتزامات التي يطلب سدادها بعد سنة مالية، وتشمل السندات والقروض البنكية وأوراق الدفع طويلة الأجل، كما يلي:

- السندات Bonds Payable: وهي من أهم مصادر التمويل الخارجي من حيث ضخامتها، حيث تلجأ إليها الشركات عندما تحتاج إلى قروض كبيرة لاستطيع جهة واحدة تأمينها، فتقوم بإصدار السندات بقيمة اسمية معينة، ويقسم القرض إلى عدد كبير من السندات المتساوية في القيمة مما يمكن الكثير

¹ مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، المصدر سبق ذكره، ص 44.

² James D.Stice Earl K.Stice, (2014) : **Intermediate Accounting**, working paper available at : <https://www.clinton.edu/repository/5668.pdf>: 11/02/2019 , p 07.

³ طلال محمد الجبالي و آخرون، (2013): **أساسيات المعرفة المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 43.

⁴ مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، المصدر سبق ذكره، ص ص 46-47.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

من الناس والعامه من المساهمة في القرض، وتتفق الشركات مع أصحاب السندات إما دفعة واحدة أو على دفعات متساوية، وتصدر هذه السندات إما بالقيمة الاسمية أو بخصم الاصدار أو بعلاوة الاصدار، وتظهر السندات في الميزانية بقيمتها الاسمية وي طرح منها خصم الاصدار أو يضاف لها علاوة الاصدار، كما يتم اهلاك الخصم والعلاوة إما بطريقة القسط الثابت أو بطريقة معدل الفائدة الفعلي.

- التزامات اخرى طويلة الأجل: كأوراق الدفع طويلة الأجل والتي تعهدت الشركة عند التوقيع عليها على سدادها بعد أكثر من عام، كما تضم أيضا هذه الالتزامات القروض طويلة الأجل والتي تم الحصول عليها من المؤسسات المالية والبنوك والتي تمتد فترة سدادها لأكثر من عام.

1-4-1-2-2 Current Liabilities المتداولة

تعرف كذلك بالالتزامات قصيرة الأجل Short Term Liabilities، وهي الالتزامات التي يحتاج تسديدها لتسييل الأصول المتداولة⁽¹⁾، أي أنها الالتزامات التي يطلب تسديدها خلال فترة مالية واحدة على الأكثر، وتتضمن هذه الالتزامات البنود التالية:

- الذمم الدائنة Payables: وهو ما على الشركة من التزامات تجاه الغير نتيجة لحصولها على البضائع الآجلة، أو حصولها على الخدمات بالآجل أيضا، وتتكون من الدائنون أو ما يعرف أيضا بالموردون و أوراق الدفع.
- القروض قصيرة الأجل Short Term Loans: وهي القروض التي حصلت عليها الشركة من المؤسسات أو الأفراد ويطلب منها تسديدها خلال فترة مالية واحدة.

1-4-1-3-2 Other Liabilities الالتزامات الأخرى

تعرف بالأرصدة الدائنة الأخرى، وهي تضم كل الالتزامات التي لم يتم تصنيفها ضمن الالتزامات غير المتداولة والالتزامات المتداولة، ومن الامثلة الشائعة عليها، الايرادات المقبوضة مقدما والمصارف مستحقة الدفع.

¹ Terry D.Warfield and others, (2007) : **Intermediate Accounting : Principles and Analysis**, 2nd edition , John Wiley & Sons : New York , United States of America,p 156.

1-4-1-3-1 Owner Equity حقوق الملكية

وهي مصدر التمويل الداخلي في الشركة، وتعرف بصافي الأصول، فهي ما تبقى من الأصول بعد طرح الالتزامات⁽¹⁾، وتشمل بشكل أساسي على رأس المال والأرباح المحتجزة والاحتياطيات، ويطلق على حقوق الملكية في شركات المساهمة -تأخذ شركات المساهمة كنموذجاً باعتبارها الأكثر أهمية في اقتصادنا المعاصر وانتشاراً مقارنة بالأشكال الأخرى من الشركات- "حقوق المساهمين"، حيث تتميز هذه الحقوق بتعدد البنود المكونة لها، والتي يؤثر عليها عادة عدد كبير نسبياً من العمليات المالية المختلفة⁽²⁾.

تأتي حقوق الملكية من من مصدرين أساسيين، ممثلين في البنود الآتية⁽³⁾:

- استثمارات أصحاب الحقوق أو الملاك: وتظهر محاسبياً في حساب رأس المال وتغيراته زيادة أو نقصاناً.
- حقوق مكتسبة نتيجة أرباح (الخسائر) المجمعة: تظهر محاسبياً في حسابات الاحتياطيات الرأسمالية والأرباح المحتجزة من دورات سابقة ونتيجة الدورة الجارية من ربح أو خسارة.

1-4-1-3-1 رأس المال Capital

يتمثل رأس المال في إجمالي استثمارات المساهمين في الشركة المساهمة، وذلك نتيجة قيامهم بشراء أسهم الشركة عند تكوينها، إضافة إلى التغيرات التي تلحق بهذه الاستثمارات نتيجة زيادة أو تخفيض رأس المال، إذا أصدرت الشركة نوعاً واحداً من الأسهم، فتسمى هذه الأسهم بالأسهم العادية Common Stock، وقد تقوم الشركة بإصدار أكثر من نوع من الأسهم، في هذه الحالة يتكون رأس المال من نوعين: أسهم عادية وأسهم ممتازة، من الناحية القانونية يحدد سعر معين للسهم، بحيث لا يجب أن يكون أقل ولا أكثر من ذلك السعر المحدد، يسمى بالقيمة الاسمية Par Value وهي القيمة التي تطبع على صك السهم -تختلف هذه القيمة المحددة للسهم بموجب القانون من دولة لأخرى-، عندما تطرح الشركة أسهمها للاكتتاب، أي للبيع للمستثمرين، فقد يتم الطرح وفق القيمة الاسمية، كما قد يتم بأن تطلب الشركة من المستثمر أن يدفع أعلى من القيمة الاسمية، وتظهر هذه الحالة غالباً عند زيادة رأس مال شركة قائمة حققت أرباحاً في سنوات سابقة، في هذه

¹ James D.Stice Earl K.Stice ,Op.cit, p 07.

² رضوان حلوة حنان ونزار فليح البلداوي، (2012): مبادئ المحاسبة المالية: القياس والإفصاح في القوائم المالية، الطبعة الثانية، إثراء للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 399.

³ رضوان حلوة حنان، (2013): مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري والتطبيقات العملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر: عمان، الأردن، ص 87.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

الحالة يسمى المبلغ الذي يدفعه المساهم "سعر إصدار" "Issue Price"، وهو يتكون من جزئين: القيمة الاسمية المطبوعة على السهم، والمبلغ الإضافي الذي يدفعه زيادة عن القيمة الاسمية⁽¹⁾، ويسمى هذا المبلغ الإضافي بعلاوة اصدار Premium الأسهم (الفرق بين سعر الاصدار والقيمة الاسمية)⁽²⁾، وفي بعض الحالات قد يتم إصدار الأسهم بخصم إصدار Discount، أي بمبلغ أقل من القيمة الاسمية، وهذه الحالة نادرة غير مسموح بها قانونيا في كثير من دول العالم⁽³⁾.

1-4-1-3-2 الأرباح المحتجزة Retained Earnings

تمثل الأرباح المحتجزة أو الأرباح غير الموزعة رأس المال المكتسب Earned Capital، حيث يشكل الدخل المتحقق من العمليات مصدرا رئيسيا للأرباح المحتجزة، وعندما يحتفظ بجزء من هذا الدخل ولا يتم توزيعه فإن ذلك لا يعني عدم أحقية المساهمين بهذا الدخل، بل يضاف هذا الدخل إلى حقوقهم، إلا أن عملية توزيع الأرباح أو عدم توزيعها لاحقا يرتبط بعوامل عديدة منها المواد التي ينص عليها النظام الأساسي للشركة وقرارات الهيئة العامة للمساهمين ومجلس الإدارة، حيث قد تتخذ القرارات من هذه الأطراف بخصوص احتجاز الأرباح لغرض ما، أو أن يتم الاحتفاظ بها مؤقتا ويتم توزيعها فيما بعد⁽⁴⁾، وتعتبر الأرباح المحتجزة أحد مصادر التمويل الداخلية (الذاتية) للشركة و التي يمكن ان تلجأ إلى استخدامها في تمويل توسع و نمو عملياتها المختلفة، بسهولة وبدون قيامها بتحمل فوائد تدفعها نتيجة اللجوء إلى مصادر أخرى وخاصة في حالة الاقتراض من الغير⁽⁵⁾.

1-4-1-3-3 الاحتياطات Reserves

هي شكل من أشكال تخصيص الأرباح وتضاف أيضا لحقوق الملكية، وتشمل: الاحتياطات القانونية، الاحتياطات الاختيارية و احتياطات التوسع أو الطوارئ... إلخ، وتظهر هذه الاحتياطات في بند مستقل ضمن حقوق المساهمين⁽⁶⁾.

¹ رضوان حلوة حنان ونزار فليح البلداوي، المصدر سبق ذكره، ص 401.

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، (2009): المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث: الاسكندرية، مصر، ص 127.

³ رضوان حلوة حنان ونزار فليح البلداوي، المصدر سبق ذكره، ص 401.

⁴ مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، المصدر سبق ذكره، ص 48.

⁵ قاسم محسن الحبيطي، المصدر سبق ذكره، ص 50.

⁶ مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، المصدر سبق ذكره، ص 49.

Income Statement 2-1-4-1 قائمة الدخل

تمثل قائمة الدخل أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية، حيث يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها الشركة خلال الفترة المالية وصولاً إلى تحديد نتيجة تلك العمليات والأنشطة⁽¹⁾، بمعنى آخر فهي تعني بعرض العناصر التي سببت النتيجة حتى تكون هناك إمكانية لمعرفة أسباب النجاح أو الفشل⁽²⁾، وذلك من خلال عرض الإيرادات والمصروفات بشكل منظم و المقابلة بينهما للوصول في نهاية المطاف للنتيجة (ربح أو خسارة)، وهي من أكثر القوائم المالية أهمية ويتم فيها التقرير عن نتائج الأعمال للشركة وتبيان قدرتها الكسبية عن فترة زمنية معينة، ويمكن إعداد قائمة الدخل على أساس مفهومين للدخل: الدخل التشغيلي والدخل الشامل، أما الدخل التشغيلي Current Operating Income فهو المفهوم الذي يتم بموجبه عرض البنود والعناصر المتكررة خلال الفترة المالية وتستبعد بموجبه البنود غير المتكررة وغير العادية وغير المتعلقة بالنشاط الجاري بشكل وثيق كإيقاف خطوط الإنتاج أو التوزيع، وتصحيح الأخطاء المحاسبية، وتغيير السياسات المحاسبية وهي البنود التي يقوم الدخل الشامل Comprehensive Income بعرضها والإفصاح عنها بشكل تفصيلي ضمن ما يعرف بالبنود غير العادية، وينظر للبنود غير العادية طبقاً لمفهوم الدخل التشغيلي على أنها بنود لا ينتظر حدوثها وتكرارها في المستقبل، لذا فهي لا تخضع عادة لإرادة الشركة ولا يمكن من خلالها الحكم على كفاءة هذه الإدارة كما هو الحال في الأنشطة المتكررة والتشغيلية، هذا وتصور قائمة الدخل بصيغتين: الأولى: قائمة الدخل ذات الخطوة الواحدة، الثانية: قائمة الدخل ذات الخطوات المتعددة، أما قائمة الخطوة الواحدة Single Step فهي طريقة سهلة وسريعة ويتم فيها عرض الإيرادات والمكاسب من جهة، ومن جهة أخرى تعرض المصروفات والخسائر وتجمع لترحها من مجموع الإيرادات والمكاسب لتحديد نتائج الأعمال، أما القائمة ذات الخطوات المتعددة Multiple-Steps فهي الطريقة الأكثر فائدة لأغراض التحليل المالي والأكثر انسجاماً مع مبدأ الإفصاح لما توفره من عرض منظم ومفيد للبنود، وتقيم فيها الأنشطة على خطوات ومراحل متعددة⁽³⁾.

¹ قاسم محسن الحبيطي وزيايد هاشم يحي، المصدر سبق ذكره، ص 27.

² إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، (2010): أسس ومبادئ المحاسبة المالية "الجزء الأول"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 233.

³ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، المصدر سبق ذكره، ص ص 29-30.

1-4-1-2 مفهوم دخل العمليات الجارية

يتضمن دخل العمليات الجارية، أو كما يسمى أحيانا دخل النشاط التشغيلي، فقط العناصر التي تعد معتادة أي ترتبط بالنشاط الأساسي أو الطبيعي للشركة، والتي تتسم أيضا بالتكرار، أي تكون قابلة للتنبؤ، والتي تتعلق بنشاط الدورة الحالية، ويتم إعدادها وفق أساس الاستحقاق، وبناء عليه فإن أي بنود غير معتادة Unusual أو غير متكررة Infrequent أو تتعلق بنشاط فترة أو فترات سابقة يجب استبعادها من قائمة دخل العمليات الجارية⁽¹⁾، و من أمثلة عن ما يتم استبعاده من مفهوم العمليات الجارية⁽²⁾: نتائج إيقاف خذ إنتاجي (عمليات غير مستمرة)، المكاسب أو الخسائر من بيع أو التخلص من جزء من قطاع من القطاعات أو جزء من خط إنتاجي، مكاسب أو خسائر ترجمة العمليات التي تتم بعملة أجنبية، المكاسب أو الخسائر من استبعاد أو بيع أصل من الأصول الثابتة كالآلات والمعدات المستخدمة في أنشطة الشركة...إلخ.

1-4-1-2 مفهوم الدخل الشامل

يتضمن الدخل الشامل كافة العمليات والأحداث والظروف التي أدت إلى تغيير صافي الأصول (أو مقابلة تغيير حقوق الملكية) خلال الدورة المحاسبية، وذلك بعد استبعاد تغييرات حقوق الملكية الناجمة عن العمليات الرأسمالية مثل زيادة أو تخفيض رأس المال وتوزيع الأرباح، أي استبعاد العمليات التي تتم مع الملاك بصفتهم أصحاب الحقوق في الشركة، وهكذا، فإن الدخل الشامل يتضمن -إلى جانب العمليات الجارية السابقة- أيضا البنود غير المعتادة وغير المتكررة وغير العادية كإيقاف خط إنتاجي والكوارث الطبيعية والسرقات والزلازل...إلخ.

ويرى مؤيدو مفهوم الدخل الشامل، أن البنود غير المعتادة وغير المتكررة يجب ان تدرج ضمن بنود قائمة الدخل، فهم يرون أنه رغم إمكانية فصل الربح من العمليات الجارية عن المكاسب والخسائر من البنود غير المتكررة، فإن كافة البنود المساهمة في الربح يجب أن تدرج في قائمة الدخل، لما من أثر على أداء الشركة في المدى الطويل⁽³⁾، حيث ينتقد مؤيدو مفهوم الدخل الشامل اتباع مفهوم الدخل الجاري بأن الإدارة سوف تؤثر على تحديد نتيجة النشاط، دخل الدورة، وذلك نظرا لصعوبة الفصل الدقيق بين النشاط الجاري العادي المعتاد والمتكرر وبين البنود غير العادية وغير المتكررة، الأمر الذي يسمح للإدارة بالتدخل (التلاعب) عند تحديد الدخل، واستنادا إلى الخواص الأساسية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية لتكون مفيدة، نجد هنا حالة

¹ رضوان حلوة حنان، المصدر سبق ذكره، ص 100.

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، المصدر سبق ذكره، ص 81.

³ كمال الدين مصطفى الدهراوي، المصدر سبق ذكره، ص 73.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

تعارض بين خاصية الملائمة حتى تكون المعلومات صالحة للتنبؤ من جهة وبين خاصية الموثوقية لافتقار المعلومات إلى الحياد نتيجة تدخل الإدارة⁽¹⁾.

وتحتوي قائمة الدخل على الإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر وصافي الدخل (ربح أو خسارة)، كما يلي:

- الإيرادات Revenues : تعتبر الإيرادات تدفقات داخلية نتيجة بيع منتجات أو تقديم خدمات، فعندما تباع الشركة السلعة نقدا فإنها تتسلم نقدية مقابل بيع تلك السلعة، وإذا تم البيع على الحساب فإنه ينشأ بند "المدينون" والذي يمثل أحد الأصول الذي سيتم تحصيله فيما بعد، وفي الحالتين تعتبر قيمة المبيعات أو الخدمات المقدمة (نقدا أو على الحساب) بمثابة إيرادات تحققت للشركة في فترة البيع، حيث أن الإيراد يتحقق بالبيع بغض النظر عن واقعة التحصيل، ومن أمثلة الإيرادات مثلا العمولات المكتسبة في شركة تقدم خدمات عقارية، إيرادات نقل الركاب في شركة تقدم خدمات نقل الركاب...إلخ⁽²⁾.

- المصروفات Expenses: تشير المصروفات إلى الموارد المستخدمة أو المنفقة بواسطة الشركة من أجل الحصول على الإيرادات، فلكي تحصل الشركة على الإيرادات لا بد لها من تحمل مصروفات التشغيل مثل الأجور والمرتبات التي تدفع للعاملين، والإيجار الذي يدفع نتيجة استئجار مبنى يستخدم في أغراض الشركة ومصروف الكهرباء والمياه والهاتف...إلخ، وبالإضافة للمصروفات التي تسدد نقدا، توجد مصروفات لا تسدد نقدا، فمثلا الشركة التي تمتلك مباني تستفيد من خدمات تلك المباني دون أن تدفع مقابلا نقديا لذلك الاستخدام ومن أجل القياس السليم لنتيجة الأعمال، فإنه يدرج ضمن المصروفات في قائمة الدخل مصروف يسمى "إهلاك المباني"، وتدرج المصروفات الخاصة بالفترة في قائمة الدخل سواء دفعت أو لم تدفع بعد، حيث أن العبرة بالاستفادة من المصروف بغض النظر عن واقعة الدفع الفعلي تطبيقا لأساس الاستحقاق Accrual Basis⁽³⁾.

- المكاسب والخسائر Gains and Losses: وهي كل المصاريف والإيرادات الصادرة من الشركة أو الداخلة إليها والتي ليس علاقة بالأنشطة الرئيسية والتشغيلية/الجارية بشكل مباشر، والتي يتوفر فيها عدم التكرار والثانوية مثل: مكاسب وخسائر بيع الأصول، أرباح الاستثمارات...إلخ، وقد تظهر هذه المكاسب والخسائر كلا على حدى أو يتم عمل مقاصة بينهما ويضاف أو يطرح الناتج إلى الدخل

¹ رضوان حلوة حنان، المصدر سبق ذكره، ص 101.

² مصطفى يوسف كافي وآخرون، المصدر سبق ذكره، ص 66.

³ مصطفى يوسف كافي وآخرون، المصدر سبق ذكره، ص ص 66-67.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

التشغيلي تمهيدا لاقتطاع ضريبة الدخل Income Tax منه، ويجب الإشارة إلى أن البنود غير المعتادة وغير المتكررة تستبعد في مجالات تقييم الأداء وعمل التنبؤات الخاصة بالمستقبل، وذلك بسبب عدم تكرارها وعدم إمكانية حدوثها في المستقبل بالإضافة إلى عدم مسؤولية الإدارة في معظم الأحيان عن وقوعها⁽¹⁾.

- صافي الدخل Net Income: وهو يمثل صافي الدخل الذي نتج عن قيام الشركة بأنشطتها (العادية وغير المعتادة/ غير المتكررة) وكذلك تسديد ما بذمتها من التزامات تجاه دائرة الضرائب في حالة تحقق الأرباح، وعليه فإن صافي الدخل بعد الضريبة سوف يمثل صافي الدخل النهائي، فإذا كانت النتيجة صافي ربح فإن المبلغ سوف يمثل ما يمكن أن يوزع إلى أصحاب الملكية/الحقوق أو المساهمين (الدخل القابل للتوزيع)، أما إذا كانت النتيجة النهائية صافي خسارة فذلك يعني أن على الشركة معالجة تلك الخسارة عن طريق تخفيض حقوق الملكية المتاحة لديها والمتمثلة بالأرباح المحتجزة أو الاحتياطات أو زيادة رأس المال بمبلغ الخسارة في سبيل المحافظة عليه في أثناء الفترة المالية التالية، فضلا عن ذلك يفيد صافي الدخل بعد الضريبة في الحكم على كفاءة الشركة في تحقيق أهدافها⁽²⁾.

1-4-3-1 قائمة التدفقات النقدية Statement of Cash Flows

أصبحت قائمة التدفقات النقدية ومنذ عدة سنوات جزءا مهما من القوائم الختامية للشركات، حيث غطت هذه القائمة فجوة كانت تعاني منها قائمتي الدخل والميزانية اللتان تظهران نتائج نشاط الشركة ومركزها استنادا الى مبدأ الاستحقاق بينما تظهر قائمة التدفقات النقدية هذه النتائج وفقا للمبدأ النقدي⁽³⁾، وتتضمن قائمة التدفقات النقدية العمليات المالية التي تتداول النقدية فقط، وأن أهمية اعدادها تعود إلى أهمية النقدية للشركة في توفير احتياجاتها وتسديد مصروفاتها الضرورية والتزاماتها اتجاه دائئيتها⁽⁴⁾، وتقوم هذه القائمة بتوضيح التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة، وذلك من الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية⁽⁵⁾،

¹ مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، المصدر سبق ذكره، ص 33-34.

² قاسم محسن الحبيطي وزيد هاشم يحي، المصدر سبق ذكره، ص 30-31.

³ مصطفى يوسف كافي وآخرون، المصدر سبق ذكره، ص 70.

⁴ هادي رضا الصفار، (2006): مبادئ المحاسبة المالية- الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 103.

⁵ مسعد محمود الشرفاوي، (2009): مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 30.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

بالإضافة الى التدفقات الداخلة والخارجة الناتجة عن البنود غير المعتادة وغير المتكررة كذلك هي الأخرى تدرج بشكل منفصل ضمن هذه القائمة⁽¹⁾.

هناك العديد من المصطلحات التي تتحمل اللبس والغموض لدى مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي يجب إيضاحها عند إعداد قائمة التدفقات النقدية، ومن أمثلة هذه المصطلحات⁽²⁾:

- النقد، الذي يشمل النقد الموجود في الصندوق لدى الشركة وكذلك النقد الموجود لدى البنك أو البنوك التي تتعامل معها الشركة.
- مكافئات النقدية (النقدية المعادلة أو أشباه النقدية)، التي تشمل عناصر الأصول المتداولة كافة (الاستثمارات قصيرة الأجل) التي يمكن تحويلها إلى نقدية سائلة فوراً أو خلال فترة زمنية قصيرة (يفضل أن لا تزيد عن ثلاثة أشهر)، كما يعد السحب على المكشوف من المصارف أحد مفردات مكافئات النقدية.
- التدفقات النقدية، وتشمل التدفقات التي يمكن أن تحصل عليها الشركة بصورة نقدية أو مكافئة للنقدية (تدفقات نقدية داخلية)، وكذلك التدفقات التي يمكن أن تستخدمها الشركة بصورة نقدية أو مكافئة للنقدية (تدفقات نقدية خارجة).

إن إعداد قائمة التدفقات النقدية يجب أن يكون على أساس مفهوم النقدية وما في حكمها، لذلك يتوجب على الشركة الإفصاح عن السياسة التي اتبعتها في تحديد البنود التي تعتبر في حكم النقدية⁽³⁾.

تتكون قائمة التدفقات النقدية من العناصر كافة التي تمثل تدفقات نقدية داخلية أو تدفقات نقدية خارجة، لمختلف

العمليات المالية التي قامت بها الشركة خلال الفترة المعدة عنها، وتتعلق بكل من الأنشطة التشغيلية، الأنشطة

الاستثمارية والأنشطة التمويلية، كما يلي⁽⁴⁾:

¹ الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 2009/03/25 (العدد 46)، الجزائر، ص 35.

² قاسم محسن الحبيطي وزياد هاشم يحي، المصدر سبق ذكره، ص 187.

³ رضوان حلوة حنان، المصدر سبق ذكره، ص 132.

⁴ قاسم محسن الحبيطي وزياد هاشم يحي، المصدر سبق ذكره، ص ص 188-189-190.

1-3-1-4-1 الأنشطة التشغيلية Operating Activities

تتضمن الأنشطة التشغيلية العمليات كافة التي ترتبط بممارسة النشاط الجاري للشركة بصورة مباشرة، وبذلك فإنها سوف تتعلق بدراسة التغيرات التي طرأت على عناصر قائمة الدخل كافة وبعض عناصر قائمة المركز المالي وخاصة: المدينون، الدائنون، المصاريف المدفوعة مقدماً، المصاريف المستحقة، والتي يمكن تصنيفها إلى تدفقات نقدية داخلية وتدفقات نقدية خارجة استناداً إلى علاقتها بعنصر النقدية ومكافئاتها كما يلي:

1-1-3-1-4-1 التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية

تتضمن مبالغ التغيرات النقدية كافة التي حدثت في العناصر ذات العلاقة المباشرة بممارسة الشركة لنشاطها الجاري التي نتج عنها زيادة في عنصر النقدية ومكافئتها، والتي يمكن توضيحها من خلال ما يلي:

- النقدية المستلمة عن مبيعات السلع و تقديم خدمات خلال الفترة المالية.
- النقدية المحصلة عن المبيعات الآجلة المتعلقة بفترة أو فترات مالية سابقة التي يمكن حصرها من خلال التغيرات التي طرأت على الحسابات المدينة (المدينون وأوراق القبض).
- كافة المقبوضات النقدية من خلال العمليات الأخرى التي تتعلق بصورة مباشرة بالنشاط الجاري (الرئيس) الذي تمارسه الشركة وكذلك من العمليات الأخرى غير المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية مثل:
- المقبوضات النقدية من حقوق الامتياز والمعاملات التجارية والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى.
- المقبوضات النقدية من شركات التامين عن التعويضات والمنافع السنوية.
- المقبوضات النقدية الناتجة عن بيع الأوراق المالية المحتفظ بها لأغراض التعامل أو الإتجار.
- المقبوضات النقدية من العقود المستقبلية المحتفظ بها لأغراض التعامل أو الاتجار.

2-1-3-1-4-1 التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التشغيلية

تتضمن مبالغ التغيرات النقدية كافة التي حدثت في العناصر ذات العلاقة المباشرة بممارسة الشركة لنشاطها الجاري التي نتج عنها نقص (تخفيض) في عنصر النقدية ومكافئتها، والتي يمكن توضيحها من خلال ما يلي:

- النقدية المدفوعة عن المشتريات النقدية من السلع والخدمات خلال الفترة المالية.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

- النقدية المدفوعة عن المشتريات الآجلة المتعلقة بفترة مالية سابقة، والتي يمكن حصرها من خلال التغيرات التي طرأت على الحسابات الدائنة (الدائنون وأوراق الدفع).
- النقدية المدفوعة عن مصاريف التشغيل المختلفة.
- النقدية المدفوعة عن المصاريف المدفوعة مقدماً.
- المدفوعات النقدية كافة عن العمليات الأخرى التي تتعلق بصورة مباشرة بالنشاط الجاري (الرئيس) الذي تمارسه الشركة وكذلك من العمليات الأخرى غير المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية مثل:
- المدفوعات النقدية إلى الموظفين أو نيابة عنهم.
- المدفوعات النقدية إلى شركات التأمين عن أقساط التأمين.
- المدفوعات النقدية الناشئة عن اتفاقات معقودة لغرض التعامل للأغراض التجارية.
- المدفوعات النقدية عن العقود المستقبلية المحتفظ بها لأغراض التعامل أو الإتجار.
- المدفوعات النقدية عن شراء الأوراق المالية المحتفظ بها لأغراض التعامل أو الإتجار.

1-4-3-2 الأنشطة الاستثمارية Investing Activities

تتضمن الأنشطة الاستثمارية كافة العمليات التي ترتبط بالاستثمارات طويلة الأجل التي يمكن أن تقوم بها الشركة خلال الفترة المالية، وتتعلق الاستثمارات طويلة الأجل بالأصول الثابتة (الملموسة وغير الملموسة) بصورة خاصة وما يمكن أن يطرأ عليها من تغيرات من خلال عمليات البيع والشراء والاستبدال... إلخ، التي يمكن تصنيفها إلى تدفقات نقدية داخلية وتدفقات نقدية خارجة كما يلي:

1-4-3-1 التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية

تتضمن التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية ما يلي:

- المبالغ النقدية المستلمة عن كافة عمليات بيع أو استبدال الأصول الثابتة (الملموسة وغير الملموسة) والأصول الأخرى طويلة الأجل.
- المقبوضات النقدية من بيع الأسهم والسندات لشركات أخرى والحصص في المشاريع المشتركة.
- المقبوضات النقدية من تحصيل القروض التي تمنح لأطراف أخرى.

1-4-1-3-2 التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة الاستثمارية

تتضمن التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية ما يلي:

- المبالغ النقدية المدفوعة عن كافة عمليات الحصول على الأصول الثابتة (الملموسة وغير الملموسة) والأصول الأخرى طويلة الأجل.
- المدفوعات النقدية شراء الأسهم لشركات أخرى، والسندات وغير ذلك من وسائل التعامل الأخرى ذات العلاقة بمصالح ومشاركات الشركة.
- المدفوعات النقدية عن القروض إلى الأطراف أخرى.

1-4-1-3-3 الأنشطة التمويلية Financing Activities

تتضمن الأنشطة التمويلية عموماً الأثر النقدي للالتزامات طويلة الأجل وحقوق الملكية (حقوق أصحاب الملكية-المساهمين-) خلال الفترة المالية⁽¹⁾، والتي يمكن أن تصنف إلى تدفقات نقدية داخلة وتدفقات نقدية خارجة كما يلي:

1-4-1-3-3-1 التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التمويلية

تتضمن التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التمويلية ما يلي:

- المقبوضات النقدية الناتجة عن إصدار أسهم رأس المال أو غيرها من عناصر حقوق الملكية.
- المقبوضات النقدية من إصدار سندات القرض.

1-4-1-3-3-2 التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التمويلية

تتضمن التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التمويلية ما يلي:

- المدفوعات النقدية للمالكين (المساهمين) عن توزيعات الأرباح.
- المدفوعات النقدية للمالكين (المساهمين) عن شراء أسهم الشركة.
- المدفوعات النقدية عن تسديد القروض طويلة الأجل⁽²⁾.

¹ رضوان حلوة حنان ونزار فليح البلداوي، المصدر سبق ذكره، ص 421.

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، المصدر سبق ذكره، ص 157.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

تستفيد الشركات التي تدير النقدية بفاعلية من عدة جوانب أهمها تحمل تكاليف تمويلية أقل، فمن خلال قيام الإدارة بالتنبؤ الدقيق بحجم وتوقيت التدفقات النقدية فإنه يمكن تقليل الحاجة إلى الاقتراض إلى أدنى حد ممكن، وبالتالي تقليل مصاريف الفائدة، فضلا عن ذلك فإن تحسين مقدار النقدية المتولدة من التشغيل يقلل من الحاجة للحصول على تمويل خارجي، كذلك فإن النقدية مهمة بالنسبة للمستخدمين الخارجيين للقوائم المالية، فمصالح حملة الأسهم والدائنين نادرا ما يتم تسويتها بوسائل غير نقدية، ولذلك فإن المعلومات الخاصة بالتدفقات النقدية تقيّد جدا في تمكين هؤلاء المستخدمين من تقييم قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية مستقبلية إيجابية من التشغيل، الوفاء بالالتزامات عند حلول مواعيد استحقاقها وكذلك قدرتها على سداد توزيعات الأرباح على المساهمين⁽¹⁾.

1-4-1-4 قائمة التغير في حقوق الملكية Statement of Changes in Stockholders Equity

تبين هذه القائمة التغير في حقوق الملكية في الاضافات لرأس المال أو المسحوبات التي تنقص رأس المال، وكذلك صافي الربح أو الخسارة الناتجة من عمليات الشركة وأنشطتها⁽²⁾، تمثل قائمة التغير في حقوق الملكية حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، ولكن تتعدد مصادر التغيرات في حقوق الملكية بحيث يتطلب الأمر تخصيص قائمة مستقلة للإفصاح عن التغيرات المختلفة -إلى جانب التغير الناجم عن قائمة الدخل في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية- وتعرف هذه القائمة بقائمة التغيرات في حقوق الملكية، إن تحديد مصادر التغيرات في حقوق الملكية يتطلب رصد التيارات التي تؤثر على بنود حقوق الملكية من أول الدورة المالية وصولا إلى حقوق الملكية في آخر الدورة⁽³⁾، وتشمل التغيرات التي يتم رصدها مايلي:

1-4-1-4-1 التغيرات في رأس المال المدفوع

يتكون رأس المال المدفوع Paid-In Capital أو ما يسمى أيضا رأس المال المساهم به Contributed Capital من رأس المال القانوني والذي يمثل القيمة الاسمية للأسهم أو قيمة الحصص، وكذلك يتكون من رأس المال الإضافي ويشمل علاوة أو خصم إصدار الأسهم والهبات الرأسمالية (رأس المال الممنوح هبة) و أسهم الخزينة، وتشمل التغيرات في رأس المال المدفوع التيارات التالية⁽⁴⁾:

¹ قاسم محسن الحبيطي وزياد هاشم يحي، المصدر سبق ذكره، ص 185.

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، المصدر سبق ذكره، ص 32.

³ رضوان حلوة حنان، المصدر سبق ذكره، ص ص 123-124.

⁴ رضوان حلوة حنان، المصدر سبق ذكره، ص ص 124-125.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

- زيادة رأس المال: وهي عبارة عن استثمارات إضافية يقدمها الملاك أو المساهمين، وتكون الزيادة في صورة نقدية أو عينية.
- تخفيض رأس المال: وهي عبارة عن توزيعات رأس المال للمستثمر، ويتم هذا التوزيع من رأس المال المدفوع، ويتم هذا التخفيض بإحدى الطريقتين:
- توزيعات تصفية Liquidating Dividends وهي توزيعات تزيد عن مقدار الأرباح المحتجزة، لذلك تمثل تخفيضا في رأس المال المدفوع، وتقوم الشركة بإجراء توزيعات تصفية إذا رغبت في تخفيض حجم اعمالها، او إذا كانت الشركة في طريقها إلى التصفية الهائية...إلخ.
- شراء أسهم رأس المال، ويسمى أيضا سحب أسهم الشركة نفسها بنفسها، وتسمى هذه العملية شراء أسهم الخزنة Treasury Stock.

1-4-1-2 التغيرات في الأرباح المحتجزة

تشمل التغيرات في هذا القسم من حقوق الملكية، رصيد الأرباح المحتجزة أول الدورة وتعديله بتسويات السنوات السابقة (مثل تصحيح أخطاء سنوات سابقة كدفع النقص في ضريبة الدخل (-) أو رد الزيادة في تقدير ضريبة الدخل (+)، خسارة دعوى قضائية (-)...إلخ)، وكذلك توزيعات الأرباح على الملاك أو المساهمين خلال الدورة، تتم توزيعات الأرباح نقدا أو عينا، وفي كلتا الحالتين تؤثر هذه التوزيعات على إجمالي حقوق الملكية، ولكن من ناحية ثانية قد تكون هناك توزيعات أرباح بشكل لا يؤثر على إجمالي حقوق الملكية، وإنما فقط يكون تأثيرها مقتصرًا على مكونات أو هيكل هذه الحقوق، وهذا هو الحال عند توزيع أسهم مجانية على المساهمين بدلا من التوزيع النقدي للأرباح، إن الأسهم المجانية هي مجرد تحويل جزء من الأرباح المحتجزة والاحتياطيات إلى رأس المال المدفوع، إن الأثر المحاسبي لتوزيع الأسهم المجانية ينصب على رسملة جزء من الأرباح المحتجزة وجعلها غير قابلة للتوزيع، لذلك، يرى بعض الخبراء والمهنيين أن الأسهم المجانية لا تعتبر في حقيقتها توزيعا للأرباح، وأن استخدامها على نطاق واسع يؤدي إلى تخفيض قيمة الأسهم في سوق الأوراق المالية.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

1-4-1-3 التغيرات في رأس المال المحتسب

رأس المال المحتسب يمثل تسويات رأسمالية لم تتحقق بعد حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، أي أنها تسويات لم تصبح مكتسبة بعد، لذلك فهو يسمى أيضاً برأس المال غير المكتسب أو غير المحقق، وأهم هذه التسويات الرأسمالية والتي تعتبر مصادر التغير هي⁽¹⁾:

- مكاسب أو خسائر إعادة التقييم (تسمى أحياناً إعادة التقدير).
- مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوافرة في نهاية الدورة.

1-4-2 القوائم المالية المكملة (الملحقة)

وتشمل كافة القوائم المالية الأخرى (إيضاحات وجداول إضافية) التي يمكن إعدادها إلى جانب القوائم المالية الأساسية اعتماداً على درجة الحاجة إلى إعدادها والأغراض التي يمكن أن تساعد في تحقيقها لمجموعة من المستخدمين سواء من داخل الشركة أو خارجها⁽²⁾، حيث تعتبر هذه المعلومات التي تفصح عنها الشركة بعد إفصاحها عن القوائم المالية، معلومات بالغة الأهمية لذا يشار عند الإفصاح عنها بأنها جزء من المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، وقد أصبحت هذه المعلومات تأخذ طابعاً تفصيلياً يوضح من خلاله للمستخدم بعض المعلومات المفيدة والمتعلقة بالبند الواردة في القوائم المالية، حيث تغطي هذه المعلومات في معظم الأحيان البنود التالية:

1-2-4-1 السياسات المحاسبية Accounting Policies

توضح من خلالها الشركة السياسات المحاسبية التي اتبعتها عند إعدادها للقوائم المالية، كتوضيحها على سبيل المثال لطرق الإهلاك المستخدمة في إهلاك الأصول، وطرق تقييم المخزون، والسياسات المستخدمة في استنفاد الأصول غير الملموسة، كما يجب أن تفصح عن أي تغيير يطرأ على هذه السياسات في حال حدوث مثل ذلك التغيير⁽³⁾.

¹ رضوان حلوة حنان، المصدر سبق ذكره، ص 128.

² قاسم محسن الحبيطي وزياد هاشم يحي، المصدر سبق ذكره، ص 27.

³ مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، المصدر سبق ذكره، ص 50.

1-2-4-2 الالتزامات الطارئة Contingent Liability

تعرف أيضا بالالتزامات الاحتمالية، حيث يصاحبها حالة عدم التأكد من قيام الالتزام أو عدمه بل أحيانا من حيث قيمة الالتزام وتاريخ قيامه، وترتبط الالتزامات بأوضاع وظروف قائمة فعليا كالدعاوى القضائية ضد الشركة، التي تكون فيها احتمالات الحكم على الشركة شبه مؤكدة، أو الخسائر المحتملة عن عقود شراء غير قابلة للإلغاء، ويجب الإشارة هنا إلى ضرورة الاعتراف بهذه الخسائر وتحميلها للفترة المالية إذا توافر بها الشرطين التاليين، الأول: الامكانية العالية لحدوث هذه الخسائر، والشرط الثاني: إمكانية قياس هذه الخسائر بشكل يمكن الاعتماد عليه، وفي حال عدم توفر هذين الشرطين فإن هذه الالتزامات يفصح عنها على شكل ملاحظات تتبع القوائم المالية⁽¹⁾.

2- أثر ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية على القوائم المالية

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالا للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية، وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة حيث تختار الطرق المحاسبية التي من شأنها توفير معلومات مفيدة لمستخدميها تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، إلا أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثرا بالأهداف الخاصة بها مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها⁽²⁾، إن محاور استخدام المرونة المتاحة في المحاسبة عموما، يمكن تصنيفها وفقا للممارسات المحاسبية في ثلاثة مجموعات أساسية ترتبط كل منها بمحتويات القوائم المالية⁽³⁾:

1-2 محاور مرتبطة بقائمة المركز المالي (الميزانية)

تعتمد الإدارة على محتويات قائمة المركز المالي والتي تشمل قيم الأصول والخصوم بأنواعها المختلفة، فعلى سبيل المثال قد تلجأ الإدارة إلى زيادة قيمة الأصول باستخدام سياسات محاسبية مختلفة، وذلك لإعطاء انطباع مخالف عن المركز المالي الحقيقي للشركة، فتصبح الشركة صوريا لديها القدرة المالية والاقتصادية لمواجهة الالتزامات المحتملة.

¹ مؤيد راضي خنفر و غسان فلاح المطارنة، المصدر سبق ذكره، ص 50.

² عيسى عمر أحمد علي وهابيل عمر الدرديري جلابية، (2017): أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، مجلة الشرق للدراسات والبحوث العلمية (العدد 04)، ص: 20.

³ عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمان، المصدر سبق ذكره، ص 184.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

2-2 محاور مرتبطة بقائمة الدخل

تؤثر الإدارة على قيم الإيرادات والمصروفات لغرض تعظيم أرباح الشركة للتعبير عن القدرة الكسبية مثلاً، وتلجأ الإدارة إلى تضخيم الإيرادات بطرق كثيرة منها، زيادة الأرباح عن طريق تخفيض المصروفات من خلال رسملتها أو زيادة عدد سنوات تكاليف الأصول أو الأعباء المرسمة في شكل إهلاك، كما قد تعلن الإدارة عن وجود قدرة كسبية غير عادية تحت ما يسمى بالإيرادات الأخرى.

3-2 محاور مرتبطة بقائمة التدفقات النقدية

تستطيع الإدارة إعطاء انطباعاً مزيفاً غير واقعي عن القدرة الكسبية للشركة من خلال التدخل في محتويات قائمة التدفقات النقدية، حيث أن أنشطة التشغيل تعكس المقدرة الكسبية للشركة، ومن ثم فإن الإدارة تركز عليها في تمهيد الدخل وإعطائها انطباعاً جيداً من خلال تصنيف بعض بنود التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل على أنها من أنشطة التشغيل والعكس.

ويعد مدخل التبويب الخطأ لبنود القوائم المالية المنشورة من المداخل الحديثة نسبياً لإدارة الأرباح، حيث يمكن للإدارة من خلال هذا المدخل القيام بالتأثير على دلالة القوائم المالية المنشورة عن طريق إعادة تبويب البنود الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة تمكنها من التأثير على الأداء الحقيقي للشركة، من خلال التأثير على العلاقات بين المجموعات المختلفة من تلك البنود، لينعكس ذلك على نتائج التحليل المالي لتلك القوائم المالية، والذي ينعكس بالتبعية على أداء الأسهم في الأسواق المالية، حيث تكمن خطورة هذا المدخل في أن التغيير في موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية للقوائم المالية-المركز المالي، جدول حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية-، إلا أنه يؤثر وبشكل مباشر على العلاقات بين البنود المختلفة في تلك القوائم، ومن الأمثلة على ممارسات التبويب الخطأ لبنود قائمة المركز المالي: قد تقوم الإدارة بإدراج استثمارات الشركة طويلة الأجل ضمن الاستثمارات المتداولة، فيتربط على تلك الممارسات زيادة جانب الأصول المتداولة عن جانب الالتزامات المتداولة بهدف التأثير على رقم رأس المال العامل (الأصول المتداولة - الالتزامات المتداولة) ونسب التداول (الأصول المتداولة / الالتزامات المتداولة) وإظهارهم بأكبر من قيمتهم الحقيقية، كما قد تقوم الإدارة بالتبويب الخطأ للقروض قصيرة الأجل ضمن القروض طويلة الأجل بقائمة المركز المالي، حيث يترتب عن ذلك تخفيض إجمالي الالتزامات المتداولة، وزيادة رأس المال العامل ونسب التداول وإظهارهم بأكبر من قيمهم الحقيقية، وذلك من أجل إظهار العمليات التشغيلية للشركة أفضل من صورتها

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

الحقيقية والذي يعتبر مؤشرا على كفاءة الاستثمار في أسهم الشركة، كما يمكن أن تقوم الإدارة بممارسة إدارة الأرباح بالتبويب الخطأ لبنود قائمة الدخل، وذلك عن طريق التلاعب في مكونات الدخل بما يعظم الدخل من الأنشطة التشغيلية- المرتبطة بالنشاط الرئيسي للشركة- على حساب الدخل من البنود ذات الطبيعة الخاصة أو الأنشطة العرضية والتي لا ترتبط بصورة مباشرة بالنشاط التشغيلي للشركة، بحيث يقوم المديرون بمعالجة المصروفات التشغيلية كأحد البنود الخاصة، أو عن طريق معالجة الإيراد من الأنشطة ذات الطبيعة الخاصة كأحد بنود الإيراد من الأنشطة التشغيلية، وذلك للتأثير على الربح التشغيلي دون التأثير على رقم صافي الربح النهائي، كذلك من أمثلة ممارسات إدارة الأرباح من خلال التبويب الخطأ للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل، أو الاستثمار، أو التمويل: أن تقوم الإدارة بإجراء مقاصة بين بنود المقبوضات والمدفوعات بقائمة التدفقات النقدية، أو لا يتم التبويب السليم والفصل بين التدفقات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، عن التدفقات النقدية المرتبطة بأنشطة التمويل، عن التدفقات النقدية المرتبطة بأنشطة الاستثمار، كما قد تقوم الإدارة بالتبويب الخطأ للفوائد المدينة للسحب على المكشوف ضمن بنود المدفوعات النقدية من أنشطة التمويل، وذلك لارتفاع معدل الفائدة للسحب على المكشوف في المقابل مع معدل الفائدة للقروض العادية، ويترتب على تلك الممارسات انخفاض المدفوعات النقدية من أنشطة التشغيل، زيادة صافي التدفقات النقدية المحققة من أنشطة التشغيل، زيادة مساهمة صافي التدفقات النقدية التشغيلية في تغطية صافي التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل، مما يعكس صورة غير حقيقية عن كفاية التدفقات النقدية التشغيلية⁽¹⁾.

¹ ريم عصام محمد محمد بدير، (2013): قياس أثر التبويب الخطأ لبعض بنود القوائم المالية المنشورة كأحد كدائل إدارة الربحية على أداء الأسهم: دراسة ميدانية، ورقة بحثية مقدمة على الموقع: <https://kantakji.com/media/175557/> : 2019/01/24، ص ص 3-4.

المبحث الثالث: مستخدمي القوائم المالية و أثر ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية

مستخدمي القوائم المالية هم أصحاب المصالح مع الشركة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، ويعتبر تعدد الأطراف ذات العلاقة بالشركة و تعارض و تضارب مصالحها من أهم أسباب ظهور أساليب التقييم المحاسبي الابداعية، ومن ثم منطلقا لانتشار ممارساتها، فهذه الممارسات ما هي إلا تعبير يشير إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، لتحقيق أغراض معينة تخدم مصالح فئة أو أكثر من أصحاب المصالح في الشركة.

1- مستخدمي القوائم المالية

يقصد بمستخدمي القوائم المالية كافة الأطراف المستخدمة والمستفيدة من المعلومات المحاسبية، التي تكون معنية وذات صلة بنشاط الشركة، وتشمل كافة الأشخاص والهيئات والشركات... إلخ التي تتعامل مع الشركة⁽¹⁾، أي كافة الأطراف الذين يكونون على علاقة بالشركة سواء كانت العلاقة مباشرة مثل الملاك والدائنين والعملاء، أو غير مباشرة مثل المحللين الماليين، وهم إما أن يكونوا مستخدمين داخليين مثل الإدارة بدوائرها المختلفة، أو مستخدمين خارجيين مثل الدائنين⁽²⁾.

2- تصنيف مستخدمي القوائم المالية

باعتبار أن المحاسبة تقوم بتوصيل المعلومات المالية، فإنه غالبا ما يطلق عليها "لغة الأعمال"، إن المعلومات التي يحتاج إليها مستخدم المعلومات المحاسبية إنما تعتمد على أنواع القرارات التي سوف يقوم باتخاذها، وعليه فإن الاختلاف في القرارات يترتب عليه تقسيم مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى مجموعتين أساسيتين: مستخدمون داخليون ومستخدمون خارجيون⁽³⁾.

1-2 المستخدمين الداخليون Internal Users

وهم الأطراف الفاعلة داخل الشركة، والتي تعتبر الشركة الجهة التي تخدم مصالحها وتحافظ عليها، من أهم هذه الأطراف نذكر مايلي:

¹ هادي رضا الصفار، المصدر سبق ذكره، ص 30.

² خالد جمال جعارات وآخرون، المصدر سبق ذكره، ص 28.

³ مسعد محمود الشرفاوي، المصدر سبق ذكره، ص 21.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

2-1-1 الإدارة

أولاً بالنسبة للإدارة العليا و التي تعنى بتنفيذ الخطط والسياسات المرسومة للشركة، وهذه الإدارة مسؤولة اتجاه المالكين عن تحقيق أهداف الشركة، ومدى نجاحها في مزاولة نشاطها، حيث أن الإدارة العليا مسؤولة عن أداء نشاط الشركة بنجاح، حيث تحتاج إلى القوائم المالية والتقارير المحاسبية لمعرفة نتائج النشاط والمركز المالي للشركة، أما بالنسبة للمستويات الإدارية الأخرى أي المستويات الوسطى والدنيا، والتي تتولى متابعة النشاط والإشراف على أعماله، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، فهي تكون مسؤولة اتجاه الإدارة العليا على تحقيق الرقابة الإدارية على النشاط، وبالتالي فهي بحاجة إلى التقارير المحاسبية بصورة دورية⁽¹⁾.

من أحد أهم مصادر الطلب على معلومات القوائم المالية من قبل المديرين هو التعاقدات التي تحتوي على أحكام وشروط تعتمد على متغيرات القوائم المالية، وأحد الأمثلة على ذلك هو عقود حوافز الإدارة، كذلك يستخدم المديرون معلومات القوائم المالية في العديد من قراراتهم التمويلية والاستثمارية والتشغيلية، فالمتغيرات التي تعتمد على القوائم المالية مثل نسبة الديون إلى حقوق الملكية في السنة الحالية، أو نسبة تغطية الفوائد تعد متغيرات مهمة في تحديد مقدار ينبغي جمعه من الديون طويلة الأجل مثلاً⁽²⁾.

2-1-2 العمال

يستخدم العمال معلومات القوائم المالية لمعرفة المركز المالي للشركة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح بغرض الحكم على استمرارية تلك الشركة، فالوضع المالي الجيد وتحقيق الأرباح يساعد بشكل عام على تحقيق الأمن الوظيفي للعاملين، ودفع رواتبهم وتحسين مستوى معيشتهم⁽³⁾.

2-2 المستخدمين الخارجيون External Users

وهم أطراف من خارج الشركة (طبيعيون أو معنويون)، واللذين يحتاجون معلومات حول الشركة⁽⁴⁾، توجد عدة أنواع من المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية، يمكن تقسيمهم إلى نوعين، فئات ذات مصالح مالية مباشرة مع الشركة، وفئات ذات مصالح مالية غير مباشرة، كما يلي:

¹ هادي رضا الصفار، المصدر سبق ذكره، ص 32.

² جورج فوستر وآخرون، (2011): تحليل القوائم المالية، دار المريخ للنشر: الرياض، المملكة العربية السعودية، ص ص 28-29.

³ رضوان حلوة حنان، المصدر سبق ذكره، ص 34.

⁴ Jerry J.Weygandt and others, (2010), **Accounting Principles**, 10^{en} edition , John Wiley & Sons : Hoboken (New Jersey), , United States of America, p 06.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

وتتضمن الفئات ذات المصالح المالية المباشرة الأطراف التالية:

2-2-1 حملة الأسهم والمستثمرون

يعتبر حملة الأسهم والمستثمرون الآخرون، من أهم مستخدمي القوائم المالية، وتتفاوت هذه الأطراف من أفراد ذوي مصادر محدودة إلى شركات كبيرة لها مصادر قوية، وتشمل القرارات التي تتخذها هذه الجهات تحديد الأسهم التي سيتم شراؤها أو بيعها أو الاحتفاظ بها، وكذلك توقيت عمليات شراء وبيع هذه الأسهم، وعادة ما تكون هذه القرارات ذات تركيز استثماري، أو تركيز على وظيفة الوكالة، وفي بعض الحالات يكون التركيز على الاثنين معا في آن واحد، ففي حالة التركيز الاستثماري ينصب الاهتمام على اختيار محفظة من الأوراق المالية تتماشى مع تفضيلات المستثمر اتجاه المخاطر والعائد والتوزيعات والسيولة وما إلى ذلك، ويمكن أن تختلف المعلومات المطلوبة لتحقيق هذا الغرض بصورة كبيرة، ولتوضيح ذلك، نأخذ مثلا المداخل الهادفة إلى تتبع الأوراق المالية المقيمة بسعر مختلف وفق مدخل التحليل الأساسي، خلافا لمدخل التحليل الفني الذي يهدف إلى تتبع الأوراق المالية من خلال دراسة اتجاهات الأسعار، وحجم التداول، والمتغيرات الأخرى، ولا تتم فيه عادة دراسة القوائم المالية، فمدخل التحليل الأساسي يدرس معلومات الشركة والصناعة والاقتصاد، وتلعب القوائم المالية دورا أساسيا في هذا الشأن، وأحد الجوانب المهمة منه هو التنبؤ بتوقيت ومقدار التدفقات النقدية المستقبلية من الشركة، وحالات عدم التأكد من هذه التدفقات، أما في القرارات المرتكزة على الوكالة على الوكالة، فإن اهتمام حملة الأسهم ينصب على الإشراف والرقابة على سلوك الإدارة، ومحاولة التأثير على سلوكها بطريقة مناسبة، فلا إدارة لديها قدر كبير من الحرية في استخدام موارد الشركة، ويمكنها اتخاذ قرارات تؤدي إلى تحويل هذه الموارد من حملة الأسهم مع إعطائهم صورة وهمية⁽¹⁾.

وقد أدى وجود هذا التعارض المحتمل إلى خلق دوافع لما يلي⁽²⁾:

- التعاقد أو الاتفاق المكتوب بين الإدارة والشركة بما يلائم مصالح الإدارة وحملة الأسهم.
- عرض معلومات من قبل الإدارة، تفصح عن كيفية استخدام الإدارة للموارد الخاضعة لسيطرتها (مثل نشر القوائم المالية المرحلية والسنوية لحملة الأسهم).

¹ جورج فوستر وآخرون، المصدر سبق ذكره، ص 26-27.

² جورج فوستر وآخرون، المصدر سبق ذكره، ص 27.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

وعند التنبؤ بتوقيت ومقدار التدفقات النقدية من الشركة، وحالة عدم التأكد منها، يشكل السجل التاريخي للإدارة، فيما يتعلق بالموارد الواقعة تحت رقابتها متغير مهم.

2-2-2 المقرضون والموردون الآخرون

عند يتقدم عميل ما -الشركة- للحصول على قرض، أو للحصول على سلعة أو خدمة بالدفع الآجل، فإن المقرضون أو الموردون يهتمون بالإطلاع على القوائم المالية لهذه الشركة وخاصة تلك المعلومات التي تبين مدى قدرتها على سداد ديونها والتزاماتها اتجاههم⁽¹⁾.

يمكن أن تلعب القوائم المالية العديد من الأدوار في العلاقة المستمرة القائمة بين الدائنين (المقرضون والموردون) والشركات، لنأخذ على سبيل المثال سندات الدخل التي يصدرها عدد قليل من الشركات، فمدفوعات الفوائد على هذه السندات تعتمد على مقدار الدخل المفصح عنه من خلال القوائم المالية الصادرة عن الشركات المعنية، كذلك مثال آخر بالنسبة للعلاقة بين الشركة ومانحي القروض مثل البنوك، ففي المرحلة الأولية لمنح القرض تعد القوائم عنصرا مهما، وفي الواقع لدى العديد من البنوك إجراءات تقييم معيارية تقرض مراعاة المعلومات المتعلقة بالسيولة والمديونية والربحية وما إلى ذلك، عند تحديد مقدار ومعدل الفائدة ومقدار الضمان المطلوب، وعند اتخاذ قرار منح القرض يمكن فرض شروط القرض تعاقديا، بحيث تكون متغيرات القوائم المالية عاملا مهما في تحديد طبيعة العلاقة المستمرة، وتحتوي العديد من القروض البنكية على بعض الشروط التي إذا ما تم الإخلال بها قد تؤدي بالبنك إلى إعادة هيكلة اتفاق القرض القائم، فأحد آثار إدراج مثل هذه الشروط ضمن اتفاق القرض، هو خلق طلب من البنوك على القوائم المالية اللاحقة للشركات، كذلك في بعض الحالات، يؤدي اتفاق القرض إلى جعل مستوى الفوائد أو الدفعات المبدئية يعتمد على متغيرات القوائم المالية⁽²⁾، وهو ما يبرز الدور المهم للقوائم المالية لهذه الفئة من المستخدمين.

2-2-3 النقابات العمالية

فهي تحتاج إلى معلومات عن الوضع المالي ومستويات الأرباح المحققة في الشركة، للدفاع عن حقوق العمال وتحسين ظروف عملهم والدخول في مفاوضات مع أرباب العمل لزيادة رواتبهم⁽³⁾.

¹ ناصر خليفة عبد المولى، (2009): مبادئ المحاسبة المالية (طبقا لمعايير المحاسبة الدولية)، الطبعة الأولى، المكتب العربي للمعارف: القاهرة، مصر، ص 11.

² جورج فوستر وآخرون، المصدر سبق ذكره، ص 31-32.

³ رضوان حلوة حنان، المصدر سبق ذكره، ص 34.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

2-2-4 العملاء

يعتبر العملاء (الزبائن) من أهم مصادر الإيرادات في الشركة، حيث أنهم الجهة المعنية بمخرجات الشركة من سلع وخدمات⁽¹⁾، يمكن أن تستمر العلاقة بين الشركة وعملائها لعدد من السنوات، وفي بعض الحالات تأخذ هذه العلاقة شكل الالتزامات القانونية المصاحبة للضمانات أو المنافع المؤجلة، وفي حالات أخرى تعتمد العلاقة طويلة الأجل على الاهتمام المستمر بخدمة العميل، فالعملاء لهم اهتماماتهم بمتابعة المقدرة المالية للشركات التي يرتبطون بها على الاستمرار على الأمد البعيد، ومن المحتمل أن يزيد الاهتمام عند ظهور مخاوف من احتمال الإفلاس، لنأخذ على سبيل المثال حالة شركة Lykes Corp وهي إحدى الشركات الأمريكية الكبرى في مجال صناعة الفولاذ، حيث قامت شركة LTV في أواخر السبعينيات بعرض لشراء شركة Lykes، ونظرا للاتفاقات السابقة مع وزارة العدل كان يتوجب على شركة LTV الحصول على الموافقة لدمج شركة Lykes، وقد اعتبرت شركة LTV أن شركة Lykes شركة فاشلة، مما أثار إمكانية إنهاء عملاء وموردي شركة Lykes لعلاقتهم بها في حالة عدم تمام عملية الاندماج، حيث يقول أحد العملاء المتعاملين مع شركة Lykes لفترة طويلة من الزمن، أنه قد قلل بصورة كبيرة طلباته من الشركة، بحيث لم يعد يعتمد على الشركة كمصدر وحيد، الشاهد في الأمر، أن القوائم المالية تمثل أحد أهم مصادر المعلومات التي يمكن للعملاء استخدامها للحصول على استنتاجات بشأن قدرة الشركة على البقاء⁽²⁾.

2-2-5 المدقق الخارجي

يحتاج المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) إلى الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات الكافية لأبداء رأيه الفني المحايد على مدى إظهار القوائم المالية لكافة الحقائق والمعلومات بعدالة وموضوعية، وأنها قد أعدت في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث يمثل تقرير المدقق الخارجي عنصر ثقة وتأكيد للقوائم المالية التي تعدها الشركة⁽³⁾.

أما الفئات ذات المصالح المالية غير المباشرة فتشمل الأطراف التالية:

¹ محمد فيصل مايدة، المصدر سبق ذكره، ص 87.

² جورج فوستر وآخرون، المصدر سبق ذكره، ص 32.

³ بن فرج زوينة، (2014): المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف، الجزائر، ص 56.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

2-2-6 الدوائر والجهات الحكومية

وتشمل دائرة الضرائب التي تهتم بالقوائم المالية الصادرة عن الشركة، لاستخدامها لأغراض تحديد الضريبة المستحقة على الشركة⁽¹⁾، وكذلك هناك أيضا أجهزة حكومية أخرى تهتم بالمعلومات المحاسبية مثل أجهزة الرقابة والإحصاء وغيرها.

2-2-7 السلطات القضائية

فهي تحتاج إلى القوائم المالية والمعلومات المحاسبية للفصل في أمور إفلاس الشركات والمنازعات القضائية⁽²⁾.

2-2-8 المحللون الماليون والوسطاء الماليين

تحتاج هذه الفئة إلى القوائم المالية بغرض إجراء التحليلات المالية وتقديم الاستشارات لاتخاذ قرارات استثمارية.

في الأخير يمكن القول أن القوائم المالية ذات أهمية كبيرة للعديد من الأطراف المختلفة والمتعارضة في الكثير من الأحيان فيما بينها، وعليه يجب ان تكون المعلومات المتضمنة في القوائم المالية إلى حد كبير موجهة لخدمة جميع هذه الأطراف على حد سواء، أي أن تكون ذات غرض عام.

3- مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات لاتخاذ القرارات

تختص المحاسبة بتوفير المعلومات التي تساعد على اتخاذ قرارات رشيدة، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف تقوم المحاسبة برصد وحصر جميع العمليات والأحداث التي تقع خلال الفترة، ومن خلال عمليات القياس والإثبات والتصنيف تعمل المحاسبة على تجميع البيانات التي تنطوي عليها جميع العمليات والأحداث في عدد محدود ومتربط من البيانات لها دلالة محددة، وحينما تعرض المحاسبة تلك البيانات في تقارير وقوائم مالية، فإنها تصف الحالة المالية للشركة، وتحدد نتيجة عملياتها خلال فترة معينة، وتكون هذه البيانات متاحة لاستخدام جميع الأطراف الداخلية والخارجية المهتمة بأعمال الشركة، فمثلا تمارس جميع الشركات -مهما اختلف شكلها القانوني- أنشطتها خلال فترة زمنية معينة، يتم فيها الحصول على موارد مالية وعينية تستخدم على أمل

¹ هادي رضا الصفار، المصدر سبق ذكره، ص 31.

² رضوان حلوة حنان، المصدر سبق ذكره، ص 34.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

الحصول على عائد معقول نتيجة بيع السلع والخدمات، لذلك يطلب الملاك والمدراء والممولين معلومات مستمرة خلال فترة استمرار نشاط الشركة عن قيمة الموارد التي تم الحصول عليها والموارد التي تم استخدامها والموارد الباقية خلال فترة معينة، إضافة إلى الناتج عن أعمال الشركة ونشاطها من سلع وخدمات ومن ربح أو خسارة خلال الفترة، وكذلك معلومات عن المركز المالي للشركة في نهاية الفترة، وتقدم المحاسبة هذه المعلومات في شكل تقارير وقوائم مالية دورية لاستخدامها في تقييم أداء الشركة وإيضاح الآثار المالية الناجمة عن اختيار خطة معينة من البدائل المتاحة، وأخيرا في اتخاذ القرار المناسب لتخصيص الموارد المتاحة، وبالمثل، فإن قرارات استثمار رأس المال ومجالات هذا الاستثمار تتخذ بناء على المعلومات المتاحة في القوائم المالية المعدة من قبل الشركة، كذلك يقوم الممولون للقروض أو المقرضون بدراسة القوائم المالية التي تعدها الشركة قبل إتخاذ قراراتهم بمنح قروض أو بعدم منحها، أيضا تقوم الحكومة وهيئاتها المختلفة -قبل الدخول في أية مشروعات اقتصادية- بدراسة المعلومات المحاسبية التي تعدها الإدارة لمعرفة مدى نجاح هذه المشروعات اجتماعيا واقتصاديا، كذلك تستخدم الجهات المختصة بفرض الضرائب المعلومات المتاحة في القوائم المالية في تحديد الربح الخاضع للضريبة وكذلك تحديد حق الدولة في هذا الربح⁽¹⁾.

نخلص مما تقدم إلى أن المحاسبة مسؤولة عن توفير تدفقات مستمرة من المعلومات حول مختلف العمليات والأحداث ذات العلاقة بنشاط الشركة من خلال التقارير والقوائم المالية الدورية، إلى جميع الأطراف المعنية لتساعدهم في عملية اتخاذ القرارات.

ويرتبط نجاح التقارير والقوائم المالية في تحقيق الغاية من إعدادها وعرضها-مساعدة المستخدمين على اتخاذ قرارات رشيدة-، بتوافر العاملين التاليين⁽²⁾:

- يجب أن يكون المعد متقهما لاحتياجات المستخدمين، بمعنى أن تكون المعلومات المعروضة تعبر بدقة و أمانة عما يراد توصيله.
- يجب أن تظهر التقارير والقوائم المالية العلاقة المتينة والصادقة بين العمليات والأحداث التي وقعت فعلا، والمعلومات المفصّل عنها في التقارير والقوائم والتي تحاول تلخيص هذه الأحداث والعمليات.

¹ جبرائيل كحالة وآخرون، (2012): المحاسبة المالية: بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 66-67.

² المصدر نفسه، ص 68.

4- خصائص جودة المعلومات المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية

يقصد بخصائص جودة المعلومات المحاسبية، الخصائص والمميزات التي تجعل من القيمة الإعلامية لهذه المعلومات كبيرة ومهمة من وجهة نظر مستخدميها، ويستخدم هذا المصطلح عموماً للتمييز بين المعلومات المحاسبية الجيدة (المساهمة في اتخاذ القرارات بنجاح) والمعلومات المحاسبية الأقل شأنًا، وعليه بات من الضروري على معدي القوائم المالية اختيار السياسات والبدائل المحاسبية المتاحة والتي ترفع من هذه القيمة، ومعنى هذا أن يكون إعداد القوائم المالية دائماً على علاقة وثيقة بالقرارات المزمع اتخاذها من قبل المستخدمين⁽¹⁾، ولكي تحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة منها هناك مجموعة من الخواص يجب أن تتسم بها تلك المعلومات، تتعلق هذه الخواص بمعايير نوعية يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقق الفائدة⁽²⁾، وتشمل تلك الخصائص ما يلي:

4-1 الملائمة Relevance

يقصد بالملائمة أن تكون المعلومات المحاسبية قادرة على إحداث فرق في القرار عن طريق مساعدة المستخدمين على تكوين تنبؤات للنتائج المستقبلية أو تعزيز التنبؤات السابقة أو تصحيحها، وتكون المعلومات المحاسبية ملائمة عن طريق تأثيرها على الفهم والأهداف والقرارات⁽³⁾، فالمعلومة غير المؤثرة تمثل "حشواً" لافائدة منه، وينبغي استبعادها، فمثلاً إذا كنا بصدد دراسة التدفقات النقدية، فإن المعلومات غير النقدية هي معلومات غير ملائمة، وتكون مضللة عادة⁽⁴⁾، وللملائمة ثلاث خصائص ثانوية.

4-1-1 التوقيت المناسب Timeliness

حسب هذه الخاصية فإن المعلومة المحاسبية يجب أن تتوفر في الوقت الذي يحتاجها فيه المستخدم قبل أن تفقد قدرتها على التأثير على القرارات المتخذة⁽⁵⁾، فتأخر الحصول على المعلومات يكون على حساب فائدتها⁽¹⁾.

¹ هوارى سويسى وبدر الزمان خمقاني، (2011): نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر المنعقد يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 05.

² مجدي أحمد السيد الجعبري ووليد ناجي الحياي، المصدر سبق ذكره، ص 72.

³ زينب عباس حميدي، (2009): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها في تقييم اضرار الحرب (دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات)، مجلة الإدارة والاقتصاد (العدد 75)، ص 41.

⁴ رضوان حلوة حنان وآخرون، (2004): أسس المحاسبة المالية: قياس بنود المركز المالي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 31.

⁵ Ahmed Al-dmour and others, Op.cit , p 08.

4-1-2 القيمة التنبؤية Predictive Value

أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية تحقيق استفادة منها في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالتنبؤات المستقبلية⁽²⁾.

وفيما يلي استخدام البيانات المحاسبية في نماذج اتخاذ القرارات كأساس للتنبؤ، فلقد أوضحت الجمعية الأمريكية للمحاسبة American Accounting Association (AAA) أن هناك على الأقل أربعة طرائق للاستفادة من مفهوم القيمة التنبؤية⁽³⁾:

- الطريقة المباشرة: تزويد الإدارة بالتنبؤات، مثلا حول التدفقات النقدية المتوقعة دون الرجوع إلى بيانات الماضي، ويحد تطبيق هذه الطريقة سوء الاستخدام المحتمل والالتزامات التي قد تنشأ عن توقعات غير دقيقة
- الطريقة غير المباشرة: تقديم بيانات عن أحداث ماضية، مثلا عن تدفقات نقدية سابقة لتمكن المستخدمين من التنبؤ بالتدفقات المستقبلية، وتفترض هذه الطريقة وجود علاقة ارتباط قوية بين أحداث الماضي وأحداث المستقبل، وهذا وضع قد يكون غير مبرر.
- طريقة اعتماد مؤشرات مرشدة: تزود ببيانات تكون تحركاتها وتغيراتها مؤشرا سابقا لحدوث تحركات وتغيرات في الأحداث المتنبؤ بها، مثلا: إن تزايد نسبة المديونية إلى حقوق الملكية يمكن اعتبارها مؤشرا مرشدا قد يسبق تدهورا تدريجيا في التدفقات النقدية.
- طريقة المعلومات المعززة: التزويد ببيانات محاسبية قد تستخدم في التنبؤ ببيانات أخرى، مثلا إن زيادة عائد الاستثمار في الأصول يمكن أن يعكس زيادة في كفاءة الإدارة، وهذا بدوره (أي زيادة كفاءة الإدارة) قد يكون مؤشرا لزيادة في التدفقات النقدية.

4-1-3 قدرة التقييم الارتدادي Feedback Value

تلعب المعلومات دورا هاما في تعزيز (تثبيت) أو تصحيح توقعات سابقة، أي انها تساعد مستخدم المعلومات في تقييم صحة توقعاته، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات، إن هذه

¹ رضوان حلوة حنان وآخرون، المصدر سبق ذكره، ص 32.

² سيد عطا الله السيد، المصدر سبق ذكره، ص 34.

³ رضوان حلوة حنان، المصدر سبق ذكره، ص 74.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

الخاصية في التقييم الارتدادي، أو كما تسمى أيضا بالتغذية العكسية أو الراجعة، لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات، فعلى سبيل المثال، فإن مقياس صافي الدخل الدوري سوف يتوافر له خاصية التقييم الارتدادي، أي خاصية إمكانية التحقق من التوقعات، إذا ساعد مستخدم المعلومات على التحقق من صحة توقعاته عن التدفقات النقدية المستقبلية أو تعديل تلك التوقعات، فخاصية التغذية العكسية تسمح بالتعلم من القرارات المتخذة سابقا وبتراكم خبرات إعادة التقييم ومتابعة تلك القرارات للتأكد من صحتها أو ضرورة تعديلها، وتقوم التغذية العكسية على فكرة المقارنة بين الخطة والتنبؤ وبين المنفذ وما جرى فعلا، أي تستند إلى فكرة تحديد "الإنحراف" بين التنبؤ بما سيحدث وبين ما حدث فعلا، وهذا المدخل يعني التقييم المستمر بهدف التحسين المستمر⁽¹⁾.

4-2 الموثوقية Reliability

لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة، وتكون المعلومات موثوقة إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة /الأخطاء الجوهرية (التمثيل الصادق) والتحيز (الحياد)، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه⁽²⁾، وتتحقق خاصية الموثوقية بتحقيق ثلاثة خصائص فرعية.

4-2-1 الصدق في التعبير Representational Faithfulness

وتعني تصوير المضمون الذي تهدف إلى تقديمه تصويرا دقيقا، بحيث تعبر عن الواقع تعبيرا صادقا، فلا بد من وجود توافق وثيق بين تلك المعلومات وبين الواقع⁽³⁾، فمثلا إذا كانت الديون المتوقع عدم تحصيلها تقدر بمبلغ 25000 دج، ولكن المحاسب اكتفى بالاحتياط بمبلغ 10000 دج فقط، إذن المعلومة الأخيرة التي اعتمدها المحاسب (10000 دج) ليست صادقة في تمثيل الظاهرة.

ليست هناك قاعدة عامة لتقييم أسلوب معين من أساليب القياس على أساس هذه الخاصية، وبعبارة أخرى يتعذر تحديد مدى مطابقة المعلومات المستخرجة وفقا لأسلوب معين من أساليب القياس للواقع، فلا بد من معرفة الظروف التي تحيط بكل حالة قبل تقدير مدى الاعتماد على الأسلوب المستخدم للقياس في تلك الحالة بالذات⁽⁴⁾.

¹ رضوان حلوة حنان، المصدر سبق ذكره، ص 75.

² مجدي أحمد السيد الجعبري ووليد ناجي الحياي، المصدر سبق ذكره، ص 73.

³ هوارى سويسى وبدر الزمان خمقاني، المصدر سبق ذكره، ص 14.

⁴ هوارى سويسى وبدر الزمان خمقاني، المصدر سبق ذكره، ص 14.

2-2-4 الحياد Neutrality

هو عدم التحيز (أي عدم وضع المعلومات بشكل تفضيلي بين الأطراف)، بمعنى أن لا تكون المعلومات لصالح مستخدم على حساب آخر، كما أن تعارض المصالح بين مختلف الأطراف أصحاب المصلحة في الشركة يعتبر السبب الرئيسي في قلة درجة الحياد⁽¹⁾.

3-2-4 الموضوعية/ قابلية التحقق Verifiability

إن قابلية التحقق تعني أن التقييم/القياس المحاسبي موضوعي، لأنه خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية التقييم/القياس، فقابلية التحقق هنا تشير إلى العالم الخارجي المستقل عن الأشخاص الذين يلاحظونه، كما أن التقييم/القياس القابل للتحقق -من ناحية ثانية- هو قياس موضوعي، بمعنى أنه يستند إلى ثبوتيات وأدلة (مثلا فواتير شراء أو بيع، كشوف ورواتب...إلخ)، يؤدي اعتمادها إلى الوصول إلى نفس النتائج⁽²⁾، بمعنى أن النتائج التي توصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للتقييم/القياس والإفصاح المحاسبي يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر، مستقل عن الشخص الأول، بتطبيق نفس الأساليب، ومن ثم فإن المعلومات الموثوقة التي يمكن الاعتماد عليها يجب أن تتوفر فيها هذه الخاصية بحيث يمكن التثبت منها وإقامة الدليل على صحتها، غير أنه يلاحظ أن التقييم/القياس والإفصاح المحاسبي لا يمكن أن يتسما بالموضوعية الكاملة لأن قياس المعلومات المالية أو الإفصاح عنها لا يعتبر تقييما/قياسا علميا كاملا، ويرجع السبب في ذلك إلى أن المادة التي تخضع لهذا التقييم/القياس لا يمكن تحديدها تحديدا موضوعيا حاسما⁽³⁾، لأنها تخضع في كثير من الأحيان إلى التقديرات التي لا تخلو بطبيعة الحال من الأحكام الشخصية للقائمين على عملية التقييم/القياس.

لكن في نفس الوقت تجنب تحيز القائم بعملية التقييم/القياس لا يضمن لنا وحده أن طريقة القياس هي الطريقة الصحيحة للتعبير تعبيرا صادقا عن الأحداث المالية والاقتصادية التي تهم الشركة، إن هذا التناقض الأخير يظهر لنا جليا عند تطبيق منهج التكلفة التاريخية، فالإستناد إلى فواتير ومستندات القيد المحاسبي مع تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من قبل المحاسبين والمدققين يجعل التقييم/القياس المحاسبي قابلا للتحقق بمعنى خلوه من التحيز الشخصي للقائم بعملية التقييم/القياس، ولكن التقييم/القياس وفق التكلفة التاريخية، من

¹ نمر محمد الخطيب وصديقي فواد، (2013): مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي SCF)، ورقة بحثية مقدمة على الموقع: https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/handle/123456789/3184?mode=full&submit_simple=Affichage+d%C3%A9tail%C3%A9

ص 06.

² رضوان حلوه حنان، المصدر سبق ذكره، ص 77.

³ هوارى سويسى وبدر الزمان خمقاني، المصدر سبق ذكره، ص 14.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

ناحية ثانية، وكما هو معروف عموماً، يمثل أحداثاً ووقائع مضت وانقضت، وغالباً ما يكون هذا التمثيل التاريخي بعيداً كل البعد عن تمثيل الواقع الحالي، أي أن القياس وفق التكلفة التاريخية لا يمثل بصدق الظواهر المالية والاقتصادية الحالية التي تهم الشركة وتحيط بها، فهو لا يعتمد القيم العادلة أو القيم الجارية في تاريخ إعداد القوائم المالية⁽¹⁾.

3-4 القابلية للمقارنة Comparability

يقصد بقابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس الشركة، أو مقارنة القوائم المالية للشركة مع القوائم المالية لشركة أو شركات أخرى والتي تنشط في نفس القطاع و لنفس الفترة، حيث يستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء الشركة ومركزها المالي من فترة لأخرى، وكذلك إجراء المقارنة بين الشركات، وتقضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات، كذلك يجب الثبات في أسلوب الإفصاح عن القوائم المالية من فترة لأخرى، حيث لا يسمح للشركة بتغيير السياسات المحاسبية إلا في ظروف محددة تحقق خاصية الملائمة والموثوقية، أو كمتطلب لتشريع محلي أو متطلب لمعيار دولي، كما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي (IAS 08)⁽²⁾.

4-4 الاتساق أو الثبات Consistency

إن خاصية الثبات تقتضي استعمال نفس مفاهيم التقييم/ القياس ونفس الإجراءات والسياسات المحاسبية من قبل شركة ما أو وحدة محاسبية من فترة محاسبية لأخرى، فالثبات في التطبيق العملي للإجراءات المحاسبية بمرور الوقت مطلوب بسبب أن عمل تنبؤات مستقبلية يجب أن يبني على بيانات زمنية متسلسلة مقاسة ومبوبة بنفس الطريقة، لأنه إذا ما استخدمت طرق وأساليب قياس مختلفة يصبح من الصعوبة عمل معادلة الاتجاه العام، أو إدراك التأثيرات التي حدثت من فترة لأخرى على الشركة، هل حدثت بسبب عوامل خارجية (التغير في الحالة الاقتصادية أو تصرفات المنافسين... وغيرها) أو حدثت بسبب الأحداث الداخلية الخاصة بالشركة، فمثلاً إذا ما قدرت الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية في بعض الفترات وبالتكلفة الجارية في فترة لاحقة، فإن ذلك قد يشوه نتائج الأعمال والمركز المالي للشركة، كذلك يجب الانتباه إلى أن استخدام طريقة أو أسلوب معين في

¹ رضوان حلوه حنان، المصدر سبق ذكره، ص ص 77-78.

² محمد أبو نصار وجمعة حميدات، (2017): معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، المكتبة الوطنية: عمان، الأردن، ص 10.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

التقييم/القياس بصورة ثابتة ومستمرة لمدة طويلة قد يؤدي ذلك إلى التشويه أيضا، كتنقيير الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية لمدة طويلة في الوقت الذي يتغير فيه المستوى العام للأسعار بصورة كبيرة خلال تلك الفترات، لذلك من الضروري الموازنة بين الاتساق أو الثبات في استخدام نفس الطرق والإجراءات المحاسبية من فترة لأخرى بشرط عدم تأثير ذلك على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي، وبين تغير تلك الطرق والاحراء إذا ما أحدثت تشويهاً في نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي بطرق وإجراءات أكثر ملائمة، ويشترط بعد ذلك الإفصاح عن تلك التغيرات التي قامت بها مع توضيح وتبرير الأسباب التي أوجبها إحداث تلك التغيرات، و إن أمكن بيان الآثار المحتملة المترتبة عليها⁽¹⁾.

5- محددات استخدام خصائص جودة المعلومات المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية

حدد مجلس معايير المحاسبة المالية FASB قيديين رئيسيين على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وهما:

- **التكلفة/المنفعة:** تعتبر المعلومات سلعة كأى سلعة أخرى من حيث أن قيمتها يجب أن تزيد عن التكلفة لتكون هذه المعلومات مرغوبا فيها⁽²⁾، ويعتمد قرار الإدارة في الحصول على المعلومات المحاسبية عندما تتساوى تكلفتها مع المنفعة المحققة منها كحد أدنى تطبيقاً لمبدأ اقتصاديات المعلومات⁽³⁾، ورغم أهمية هذا القيد، فإن التكاليف والمنافع المتعلقة بالمعلومات المحاسبية ليس من السهل تحديدها وقياسها⁽⁴⁾.
- **الأهمية النسبية:** يحدد هذا القيد مستوى ودرجة الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدميها، ويشير إلى ضرورة تبويب وتصنيف المعلومات في التقارير والقوائم المالية وفقاً لأهميتها النسبية لمتخذي القرارات⁽⁵⁾، وهذا القيد يعني أنه لكي يتم تحري الدقة فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها، فإن البند يجب أن يكون ذو أهمية نسبية بحيث أن القرارات التي يتخذها المستخدمون تتأثر به⁽⁶⁾.

¹ إسماعيل خليل إسماعيل وريان نعم، (2012): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: بين النظرية والتطبيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية (العدد 30)، ص ص 296-297.

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، المصدر سبق ذكره، ص 36.

³ محمد فيصل مایده، المصدر سبق ذكره، ص 84.

⁴ كمال الدين مصطفى الدهراوي، المصدر سبق ذكره، ص 37.

⁵ محمد فيصل مایده، المصدر سبق ذكره، ص 84.

⁶ كمال الدين مصطفى الدهراوي، المصدر سبق ذكره، ص 37.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

بالإضافة إلى القيود السالفة الذكر، فإن استخدام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يواجه عدة مشكلات ومحددات، نوجزها فيما يلي⁽¹⁾:

- احتمالات التعارض بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية، فهناك احتمال للتعارض بين ملائمة المعلومات وبين إمكانية الاعتماد (الثقة) عليها، والمثال التقليدي لهذا التعارض نجده في أساس التكلفة التاريخية، فمن المعروف أن أرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة وذلك نظرا لخلوها من التحيز، إلا أنه في مقابل ذلك نجد أن هذه الأرقام أقل ارتباطا بطبيعة المعلومات التي يحتاجها مستخدمي القوائم المالية وبالتالي تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة، وعلى العكس نجد أن القيم الجارية أكثر ملائمة لعملية اتخاذ القرارات إلا أنه في المقابل تعتبر أقل من حيث إمكانية الاعتماد عليها والوثوق بها⁽²⁾.
- ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة، لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر (اختبار مستوى الأهمية النسبية)، فالبند يعتبر مفيدا وذو أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بطريقة محرفة إلى التأثير على اتخاذ القرار.
- قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها (اختبار التكلفة/العائد)، فالمعلومات التي لا ترتبط ارتباطا وثيقا بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعتبر مهمة وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها، فالقاعدة العامة فيما يتعلق باختبار قيد التكلفة والعائد/المنفعة، هي أن المعلومات المحاسبية يجب عدم انتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن تكلفتها.
- صعوبة الفهم، قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوقة لكنها تواجه صعوبة في الفهم والتحليل من قبل مستخدميها، على الرغم من أن المعلومات المحاسبية ينبغي أن تكون مفهومة، وصفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح التي من المفروض ان تتميز بها المعلومات المفصح عنها، لكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف متعددة، مما يجعل هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة لمعدي القوائم المالية.

¹ رضا إبراهيم صالح، (2009): أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية (المجلد 46) (العدد 02)، ص 39.

² يوسف محمود جربوع، المصدر سبق ذكره، ص 70.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

- التقدير الشخصي في تقييم تكاليف ومنافع المعلومات المحاسبية، ومن ثم صعوبة التحليل للمنافع والتكاليف، في بعض الأحيان تكاليف المعلومات لا يتحملها المستخدمون الذين استفادوا منها، كما أن الاستفادة منها قد تمتد لأشخاص غير الذين أعدت من أجلهم⁽¹⁾.

6- أثر أساليب التقييم المحاسبي الابداعية على مستخدمي القوائم المالية

تمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي للبيانات اللازمة لقياس وتقييم أداء الشركات واتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية، ومما لاشك فيه أن دقة نتائج التقييم وما يتخذ من قرارات يتوقفان بشكل أساسي على مدى دقة وموثوقية البيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية، إن البيانات المحاسبية التي تشتمل عليها القوائم المالية التي تستخدمها الأطراف المختلفة المهتمة بنشاط الشركة، هي المنتج النهائي لتطبيق السياسات المحاسبية التي تقوم إدارة الشركة باختيارها من بدائل تلك السياسات، لذا فإن السياسات المحاسبية التي ستتبناها الشركة في إعداد قوائمها المالية سواء في مجال التقييم/القياس أو في مجال الإفصاح، ستؤثر بلا شك في قرارات المستخدمين الذين يعتمدون على تلك القوائم في اتخاذ قراراتهم، ونظرا للمرونة النسبية الممنوحة للإدارة في قرار اختيار وتطبيق البدائل المتاحة لها من السياسات المحاسبية، فمن الطبيعي أن تسعى الإدارة إلى تعظيم منفعتها عن طريق اختيار السياسات التي تتلائم ومصالحا⁽²⁾، فعلى سبيل المثال، عندما تقوم الإدارة بتغيير السياسات المحاسبية والتحول إلى السياسات التي تزيد من صافي الربح، يؤثر ذلك على مصالح مستخدمي القوائم المالية من خلال⁽³⁾:

- توزيع الثروة: حيث يؤدي إلى إعادة توزيع الثروة بين الأطراف المهتمة بالشركة، ويصبح هذا التوزيع في غير صالح الملاك، وفي صالح الأطراف الأخرى، حيث يتم تقييم أداء الإدارة والعاملين على أساس الأرباح المرتفعة، ومن ثم تحويل الثروة من الشركة إلى الإدارة والعاملين، كما تزيد ضرائب الدخل ومن ثم تحويل الثروة من الشركة إلى مصلحة الضرائب، وتزيد أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية وتقيم بأكثر من قيمتها الحقيقية، ومن ثم تحويل الثروة من المستثمرين الجدد إلى المستثمرين القدامى.
- توزيع المخاطر: تتحسن مؤشرات الربحية والسيولة ويظهر المركز المالي للشركة في شكل أقوى من الحقيقة، وهذا يؤدي إلى توزيع المخاطر بين أطراف الشركة، فتزيد المخاطر التي يتعرض لها الدائنين

¹ عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله، المصدر سبق ذكره، ص 207.

² حسن توفيق مصطفى، (2017): العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية (المجلد 04)(العدد 02)، ص 748.

³ عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله، المصدر سبق ذكره، ص 209.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الابداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

القدامى نتيجة توزيعات الأرباح على المساهمين والإدارة والعاملين والضرائب وإمكانية إتفاق الشركة على ديون جديدة، كما تزيد المخاطر التي يتحملها الملاك نتيجة تآكل رأس المال العيني وذلك نتيجة الإفصاح عن أرباح وهمية وتوزيعها.

- توزيع الموارد: تتحول الموارد المتاحة لدى المستثمرين الحاليين والمرتبين إلى الشركات التي ترتفع فيها الأرباح وتتحسن فيها مؤشرات السيولة.

كما تؤثر أساليب التقييم المحاسبي الابداعية على قرارات مستخدمي القوائم المالية فيما يلي⁽¹⁾:

- يتخذ مستخدمي القوائم المالية القرارات دون تعديل القوائم المالية لإلغاء أثر التقييم المحاسبي الإبداعي، حيث تحصل الشركة على تمويل بشكل غير عادل، وهذا يعتبر سوء توزيع للموارد الاقتصادية.
- يتخذ مستخدمي القوائم المالية القرارات بعد تعديل القوائم المالية لإلغاء أثر التقييم المحاسبي الإبداعي، وهنا يواجه المستخدمون مشكلتين، إجراء التعديل غير سهل حتى بالنسبة للمتخصصين في تحليل القوائم المالية، والإفصاح عن السياسات المحاسبية في الواقع العملي غير كافي للحصول على المعلومات وإجراء التعديل.
- الالتجاء إلى سياسات محاسبية مختلفة لإعداد وعرض القوائم المالية عبر الفترات المالية ينتج عنه فقدانها لدلالاتها وتكون مضللة لمستخدميها، كما تصبح صعبة الفهم والتفسير من قبلهم.

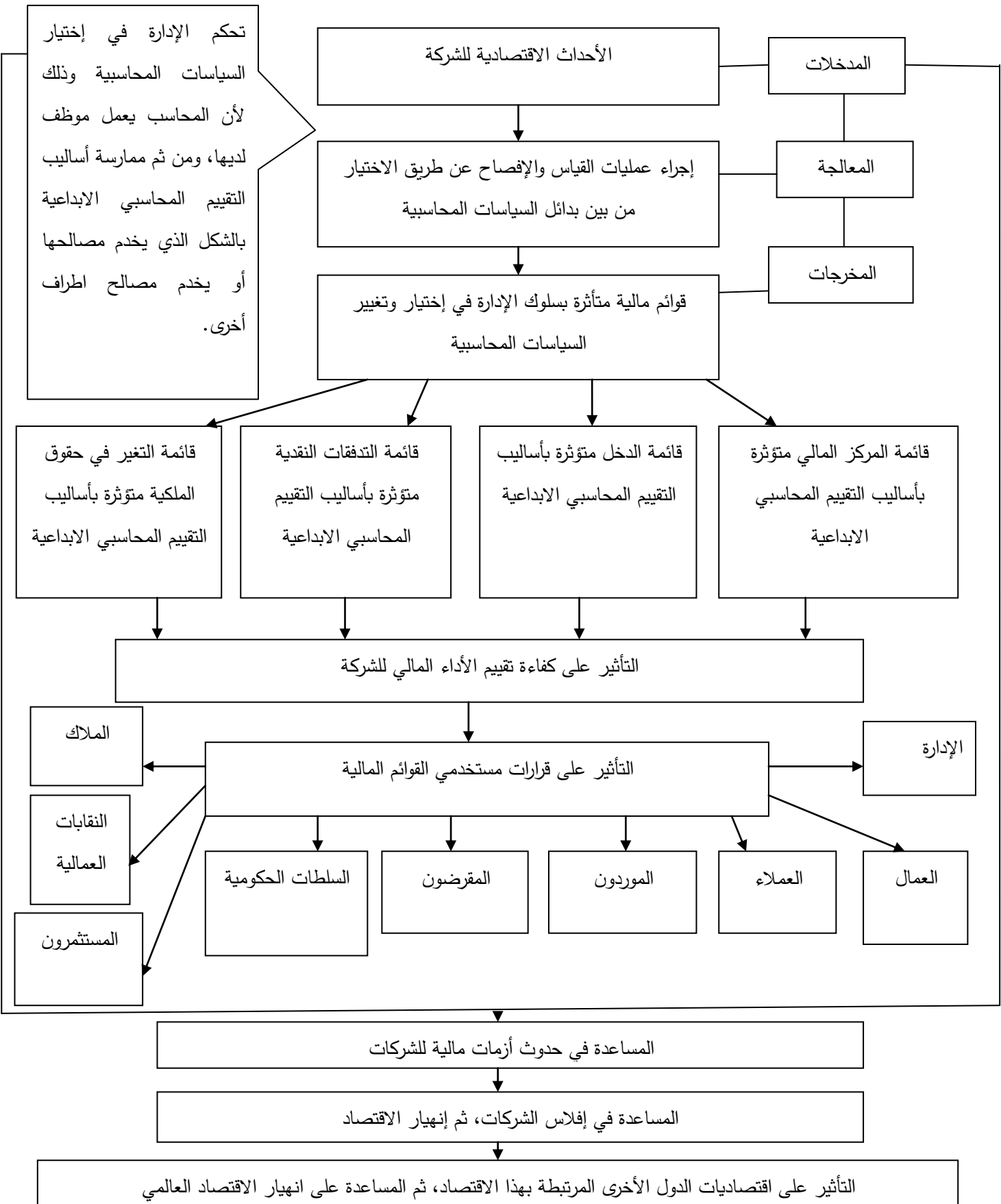
من خلال ما سبق

يمكن استنتاج أن ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية بمختلف صورها، من شأنها التأثير على القوائم المالية التي بدورها تؤثر على مصالح المستخدمين -التي تتأثر بالقرارات المتخذة من قبلهم-، سواء بالإيجاب أو بالسلب، وهنا يتضح تعارض المصالح بين الأطراف ذات العلاقة بالشركة، فما يمكن أن يكون لصالح طرف معين، فهو بالضرورة سيكون في غير صالح أطراف أخرى.

¹ عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله، المصدر سبق ذكره، ص ص 208-209.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

الشكل رقم (1-2): أثر ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية على القوائم المالية وعلى مستخدميها



الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

المصدر: عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله، (2012): التغيير الإداري للسياسات المحاسبية - الآثار والدوافع والمعالجة - دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - الخرطوم، السودان، ص 214.

إن لجوء الإدارة إلى استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية بمختلف صورها، عادة يكون بهدف تعظيم أرباح الشركة، بمعنى إظهارها من خلال هذه الممارسات أرباح وهمية، ومن ثم توزيعها في شكل حصص للمساهمين ومكافآت للمديرين والعاملين ودفع الضرائب، مما ينتج عنه تآكل أو هلاك تدريجي لرأس المال، ومن ثم تهديد استمرارية الشركة مما قد يعجل في إفلاسها، والمساهمة في حدوث الأزمات المالية، وبالتالي إنهاء اقتصاد الدولة واقتصاديات الدول الأخرى المرتبطة باقتصاد تلك الدولة، مما ينتج عنه في الأخير انهيار الاقتصاد العالمي.

الفصل الثاني : أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية و انعكاساتها على القوائم المالية وعلى مستخدميها

خلاصة

تعد القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات التي يعتمد عليها مستخدموها في اتخاذ القرارات الواعية والرشيدة، حيث أن الأرقام التي تتضمنها هي المحصلة النهائية للطرق المحاسبية وعمليات التقييم/ القياس والإفصاح التي تستخدم.

إن الإفراط في انتقاء، أو اختيار الممارسات ضمن، أو خارج حدود المبادئ والمعايير المحاسبية المعمول بها بما يخدم مصالح أطراف معينة على حساب مصالح أطراف أخرى ذات صلة بالشركة، غالبا ما يسمى بأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، ولممارسة هذه الأساليب أثر بالغ الأهمية في زعزعة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية لتلك الشركات، الأمر الذي يؤدي إلى توليد مخالفات في القوائم المالية، وبالتالي تضليل مستخدمي هذه القوائم مما يؤثر تأثيرا مباشرا على قراراتهم المستقبلية.

الفصل الثالث

تمهيد

إن محاولات الحد من ظاهرة ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الابداعية ليست بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي تتخذها والتقنيات المتبعة من طرف ممارسيها، وكانت ولازالت محاربة هذه الظاهرة ومحاولة الحد منها الشغل الشاغل للعديد من الدول المتقدمة منها والنامية، ومن بين أهم الآليات لمحاربة هذه الممارسات نجد الرقابة الجبائية.

ولطالما ارتبطت الغاية من أي عملية رقابية كانت باكتشاف والوقوف على الأخطاء والانحرافات والتجاوزات التي يمكن ان تحدث لسبب أو لآخر، وما الرقابة الجبائية إلا نوع من تلك الأنواع الرقابية، وتكتسي الرقابة الجبائية أهميتها من الطابع القانوني المخول لها، حيث تعمل في إطار قانوني وتنظيمي محكم، ضمن أهداف محددة، ومن خلال آليات معينة، تسعى من خلالها إلى وضع حد لممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية.

المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

تعد الرقابة على العموم جزء حيوي من أي عمل تام إنجازه، لما لها من دور فعال في تحقيق الأهداف المسطرة، من خلال تقييم العمل وإعطاء النتائج المسفرة عنه، والرقابة الجبائية ما هي إلا شكل من أشكال الرقابة التي تكتسب الطابع القانوني، والتي تتم في إطار منظم و ممنهج.

1- مفهوم الرقابة الجبائية

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية، سنحاول أولاً عرض جملة من التعاريف للرقابة بمفهومها الواسع، من خلال العنصر الموالي.

1-1 تعريف الرقابة

تعتبر الرقابة واحدة من الوظائف الإدارية الرئيسية الأربعة التي تتكون منها العملية الإدارية، والترتيب المعتاد لهذه الوظائف هو: التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة، وموقعها في ترتيب وظائف الإدارة، له دلالة معينة وهي أن هذه الوظيفة الإدارية ليست منفصلة عن الوظائف الإدارية الأخرى، بل هي جزءا يكتمل به الأداء في الوحدات الاقتصادية بشكل عام⁽¹⁾، وفيما يلي عرض لجملة من التعاريف لمفهوم الرقابة:

عرفت الرقابة على أنها⁽²⁾: "الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف على كيفية سير العمل داخل المشروع والتأكد من أن الموارد تستخدم وفقاً لما هو مخطط لها".

كما عرفت بأنها⁽³⁾: "قدرة فرد أو مجموعة من الأفراد في التأثير على سلوك فرد آخر أو مجموعة أخرى من الأفراد أو تنظيم معين بحيث يحقق هذا التأثير النتائج المرجوة".

¹ علي عباس، (2008)، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 19.

² السيد محمد الجوهري، (2009): دور الدولة في الرقابة على مشروعات الاستثمار دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي: الاسكندرية، مصر، ص 45.

³ المصدر نفسه، ص 45.

ولقد عرفت أيضا على أنها⁽¹⁾: "التأكد مما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة، وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها، وهي تنطبق على كل شيء".

وعرفت بأنها⁽²⁾: "عملية التحقق من مدى إنجاز الأهداف المرسومة بكافية، والكشف عن معوقات تحقيقها والعمل على تذليلها في أقصر وقت ممكن".

يمكن القول استنادا لى ما سبق أن الرقابة هي: "عملية تأكد و تحقق من خلال مقارنة ما تم تنفيذه فعلا مع ما تم التخطيط له، أي هي تعبير شامل عن تحديد المعايير، تقييم الأداء، وتصحيح الانحرافات، والرقابة ممكن ان تكون ذاتية أو من خلال الغير".

1-2 تعريف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد وقياس الوعاء الضريبي على نحو علمي و منظم، بالإضافة إلى زيادة مستوى الإلتزام الطوعي بأحكام التشريع الضريبي والإمتثال له، ونقل من حالات التهرب والتجنب الضريبي وأشكاله، وفيما يلي عرض لأهم التعاريف التي تعرضت لمفهوم الرقابة الجبائية:

عرفت الرقابة الجبائية على أنها⁽³⁾: "أحد أدوات الإدارة الجبائية في تحقيق الرقابة الفعالة على التزام المجتمع الضريبي بأحكام القانون الضريبي".

كما تم تعريفها على أنها⁽⁴⁾: "عملية فحص دفاتر المكلف والرجوع إلى الوثائق والمستندات المؤيدة للعمليات المثبتة فيها، وتشمل أيضا الحصول على البيانات والإيضاحات والقيام بالتحريات وغيرها من إجراءات التحقيق بهدف التأكد من حقيقة أرباح المكلف، صدق الاقرارات و كذلك مدى أمانة الدفاتر".

¹ علي عباس، المصدر سبق ذكره، ص 24.

² شادي أنور كريم الشوكي، (2012): الرقابة على المال العام في الاقتصاد الإسلامي، دار النفائس للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 14.

³ محمد أبكر أحمد ومحمد جار النبي مختار، (2016): أثر الفحص الضريبي للقوائم المالية في الحد من مخاطر التهرب الضريبي (دراسة ميدانية على ديوان الضرائب بالسودان)، ورقة بحثية مقدمة على الموقع: http://www.alshargahlia.edu.sd/journal/pdf/ver_5/s5_3.pdf، ص 08، 2019/06/22.

⁴ هيفاء سعيد فتوحى الحداد، (2006): ترشيد عملية الفحص الضريبي للمهن، مجلة تنمية الراغبين (المجلد 27) (العدد 74)، ص 124.

كذلك عرفت على أنها⁽¹⁾: " عملية فحص للتقارير الضريبية المقدمة من قبل المكلفين والمعززة بالقوائم المالية فحص انتقادي في ضوء المعلومات والبيانات الإضافية المتعلقة بهم، لغرض الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة في مدة زمنية معينة (سنة عادة)".

و أيضا عرفت على أنها⁽²⁾: " فحصا لغرض خاص يتضمن فحص حسابات المكلفين بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة، حيث يتأكد المراقب من أن الميزانية تعبر عن المركز المالي الحقيقي للشركة، وأن الحسابات الختامية تبين حقيقة أرباح الشركة وتحتوي على نتائج كافة العمليات خلال الفترة طبقا لما تقضي به التشريعات الضريبية المعمول بها".

كما عرفت على أنها⁽³⁾: " فحص تصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة والخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل المكلف بهذه العملية (المراقب) أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار عن كل ما هو مدون في التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى، وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف".

كما تم تعريفها على أنها⁽⁴⁾: " اختبار أو فحص حساس هدفه التحقق من أن نشاط المكلف يترجم بصفة فعلية وصحيحة في الحسابات السنوية، إضافة إلى احترام القواعد الجبائية".

تستخلص الباحثة مما سبق أن الرقابة الجبائية هي: "عبارة عن نظام بحث وتقصي موضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات المنجزة من قبل المكلف (شخص طبيعي أو معنوي)، من خلال فحص مختلف الإقرارات

¹ عماد توفيق محمد وإيمان شاكر محمد، (2011): الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم (دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب)، مجلة دراسات محاسبية (المجلد 06)(العدد 15)، ص 04.

² أحمد الضي عبد الله عثمان، (2016): الفحص الضريبي ودوره في تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية -دراسة تطبيقية على أداء ديوان الضرائب بالمركز الضريبي للشركات الكبرى، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات للعلوم والتكنولوجيا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا- الخرطوم، السودان، ص30.

³ مغاري عبد الرحمان وشيخي بلال، (2013): دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية (المجلد 02)(العدد 02)، ص 31.

⁴ راشدي أمين، (2017): دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي (دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسطيف)، مجلة روى اقتصادية (المجلد 07) (العدد 12)، ص 487.

والتصريحات و البيانات المحاسبية، بهدف تحديد وعاء الضريبة في ظل التشريعات والقوانين الضريبة المعمول بها من جهة وكذلك المعايير والمبادئ المحاسبية من جهة أخرى".

2- مقومات الرقابة الجبائية وأهدافها

الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ماهي أداة لها مقومات خاصة، تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها، إلى تحقيق جملة من الأهداف.

2-1 مقومات الرقابة الجبائية

تقوم الرقابة الجبائية على عدة مقومات أساسية منها، دراسة الإقرارات/التصريحات ومراجعتها، والقوائم المالية، كما يلي⁽¹⁾:

2-1-1 دراسة الإقرار/التصريح الضريبي

يعد إقرار بالمعنى المقصود كل ورقة يتقدم بها المكلف في الميعاد القانوني لمصلحة الضرائب، ويبين فيها مقدار ربحه أو خسائره وتكون مستوفاة من حيث الشكل والأوضاع المنصوص عليها في التشريع الضريبي، الإقرار هو الأداة التي إستعان بها المشرع الضريبي للتحقق من أرباح المكلفين الخاضعين للضريبة، وفي المقابل فقد منح المشرع سلطة التحقيق/الرقابة لمصلحة الضرائب للتأكد من صحة ما تتضمنه هذه الإقرارات، من خلال دراستها، وعن طريق هذه الدراسة يمكن تحقيق النقاط التالية :

- معرفة بداية ونهاية السنة المالية للمكلف لتحديد أجل التقادم واتخاذ الإجراءات اللازمة قبل انتهاء الأجل حرصا على حقوق الخزينة.
- التحقق من مدى انتظام المكلف في تقديم الإقرارات بنظرة على الإقرارات المرافقة وتتابعها.
- عمل المقارنات بين إقرارات المكلف في السنوات المختلفة لمعرفة مدى الاختلافات بين رقم الأعمال، بغرض الاسترشاد والبحث عن أسباب الفروقات الكبيرة في حالة وجودها.
- التعرف على بعض الإيضاحات من واقع الإقرار مثلا كالكيان القانوني للشركة والحالة الاجتماعية ومصادر الإيرادات المختلفة ونسب توزيع الأرباح بين الشركاء.

¹ أحمد الضي عبد الله عثمان، المصدر سبق ذكره، ص ص 40-41.

- التحقق من أن الضريبة المستحقة من واقع الإقرار قد تم تسديدها.

2-1-2 مراجعة الإقرار الضريبي

يجب على المراقب الجبائي قبل القيام بعملية الفحص التفصيلية، فحص إقرارات المكلفين مكتبياً، إذ أن إقرارات بعض المكلفين تحتوي على أخطاء ظاهرة يمكن اكتشافها بمجرد الإطلاع على هذه الإقرارات دون الرجوع إلى الدفاتر التي تستند إليها.

2-1-3 القوائم المالية

لا تتوقف صحة عناصر القوائم المالية فقط على دقتها الحسابية وتأييدها مستندياً ولكن الأمر أبعد من ذلك فقد تكون هناك عمليات تم تسجيلها في السجلات تؤيدها مستندات مصطنعة لا تعبر عن الواقع، كما قد تزاول الشركة أنشطة أو تقوم بعمليات لا تثبت في الدفاتر وذلك بغرض عدم إظهار حقيقة نتيجة النشاط، لذلك فالأمر لا يتوقف على الدقة الحسابية والفحص المستندي لعناصر القوائم المالية، بل يتعين إجراء دراسة انتقادية لكافة عناصر القوائم المالية، إذ أن الفحص إذا انصب على صحة الأرقام من الناحية الشكلية دون الاهتمام بالتحليل المادي للوقائع فإنه يعتبر غير كاف ويفقد الغرض منه.

2-2 أهداف الرقابة الجبائية

إن الغاية من الرقابة الجبائية على تصريحات ودفاتر ومستندات ووثائق الجهات الخاضعة للضريبة، هو الوصول إلى جملة من الأهداف يمكن إجمالها فيما يلي⁽¹⁾:

2-2-1 أهداف مالية واقتصادية: وتتمثل فيما يلي:

- مكافحة التهرب الضريبي أو الحد منه حيث تجعل عملية الرقابة الجبائية الجهات الخاضعة إليها مترددة في إخفاء إيراداتها وما يؤدي ذلك إلى تعرضها إلى المسائلة القانونية⁽²⁾.
- تقليل الفجوة الضريبية بين ما يدفعه المكلف وما يتوقعه من ضرائب بذمته، وتحقيق العدالة الضريبية⁽¹⁾.

¹ مغاري عبد الرحمان وشيخي بلال، المصدر سبق ذكره، ص ص 31-32.
² محمد سلمان عبود، (2018): تأثير الإدارة العليا على التطبيق الناجح لإجراءات الفحص الضريبي (دراسة حالة الهيئة العامة للضرائب)، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية (العدد 28)، ص 08.

- تنمية التحصيل الضريبي عن طريق المحافظة على الأموال العمومية وزيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام والمساهمة في التنمية المحلية.
- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة.

2-2-2 أهداف إدارية: وتتمثل في:

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء مما يساعد الإدارة الجبائية على معرفة وتقييم أدائها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تتجم عن ذلك.
- إعداد الإحصائيات كنسب التهرب، وهو ما يساعد على وضع الإدارة الجبائية في الصورة.
- كشف الثغرات القانونية والتشريعية التي تساعد على التهرب و التجنب الضريبي.

2-2-3 أهداف اجتماعية: وتتمثل:

تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية وضمان منافسة نزيهة بين المتعاملين من خلال توسيع نطاق الرقابة الجبائية لتشمل جميع المتعاملين الاقتصاديين.

3- الصعوبات المعيقة لعمل الرقابة الجبائية

انطلاقاً من الأهمية الكبرى المعطاة للسياسة الجبائية لتعبئة الموارد المالية للدولة، ينبغي تفعيل الرقابة الجبائية سواء من حيث الهياكل المساعدة لها، أو أدواتها الرقابية بشكل يخفف من حدة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وعليه سنتطرق في هذه النقطة إلى جملة من الصعوبات التي تواجه عمل الرقابة الجبائية، والتي من أهمها⁽²⁾:

3-1 غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية

حيث من الصعب تطبيق القوانين التشريعية الخاصة بالرقابة الجبائية، وهي في حالة تغير دائم، ومن الصعب فهم مواد تطبيقها، وعلى من تطبق، ووقت تطبيقها، وهو ما فتح المجال أمام أعوان الرقابة الجبائية للإجابة عن

¹ محمد سلمان عبود، المصدر سبق ذكره، ص 08.

² سوالم سفيان، (2015): واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها، والحلول المقترحة لتفعيلها، الملتقى الوطني حول: الرقابة الجبائية في الجزائر المنعقد يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، ص ص 2-4.

هذه الأسئلة حسب معرفتهم وخبراتهم المتعلقة بتنفيذ القوانين الجبائية، وفي بعض الأحيان يتم الرجوع إلى المسؤولين في الإدارة الجبائية لإعطاء الحلول لهذه الاشكالات، إن هذا الغموض وعدم الاستقرار الذي يميز التشريعات الضريبية أدى إلى الحد من فاعلية جهاز الرقابة الجبائية بالنظر إلى:

- الثغرات التي تكتنف التشريع الضريبي أدت إلى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي.
- عدم وجود نصوص قانونية تحمي أعوان الرقابة الجبائية وتضمن حقوقهم في تنفيذ مهامهم.
- التعديلات المتكررة في القوانين التي تثير الكثير من الجدل والنقاش، وتؤدي إلى الكثير من النزاعات الفكرية بين المكلفين وأعوان الضرائب.
- عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الإقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.

3-2 نقص الكفاءة والامكانيات البشرية

يعتبر نقص الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية من أهم التحديات التي تواجه عمل الرقابة الجبائية، التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المتهربين من ذوي الخبرة باستعمال طرق لا يتم اكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال، كما تساعد الخبرة والكفاءة في كسب الوقت من خلال سرعة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات.

كما يعتبر نقص المراقبون الجبائيون/ الأعوان الجبائيون من أهم المشاكل التي تواجه عمل الرقابة الجبائية، فهذا النقص يؤدي إلى عدم التناسب بين عدد المكلفين وعدد المراقبين/ الأعوان الجبائيين، ويظهر هذا جليا خاصة في حالة الانتعاش الاقتصادي الذي يتميز بالحجم الكبير للانفاق العمومي وكثرة المتعاملين الاقتصاديين.

وعلى العموم تعتبر وظيفة موظف الضرائب من الوظائف الحساسة التي يجب أن تتوفر فيها بالإضافة إلى الجوانب الفنية جوانب شخصية، لذلك يجب التدقيق في كيفية اختيار موظفي الضرائب عند التعيين، ومدى كفاية مؤهلاتهم العلمية و برامج التدريب التي تلقوها، ومدى نماء قدراتهم ومهاراتهم.

3-3 نقص الامكانيات والوسائل المادية

اعتماد الادارة الجبائية على الوسائل التقليدية في معظم الأعمال الرقابية والإدارية في وقت تعرف فيه تكنولوجيا المعلومات تقنيات معالجة متطورة جدا واستعمالا واسعا، يعتبر من أهم الصعوبات التي تواجه عمل

الرقابة الجبائية، وهذا التأخر في مواكبة التكنولوجيا والتطورات الحاصلة من شأنه أن يؤدي إلى الاختلالات الآتية⁽¹⁾:

- عدم وجود قاعدة بيانات قوية.
- عدم السرعة والدقة وارتفاع تكلفة الاحتفاظ بالمعلومات الجبائية مما يؤثر على الأوعية والتحصيل.
- تعقد الإجراءات الجبائية لعدم توفر المعلومة الجبائية.

3-4 ضعف الحماية المقررة للمراقبين

يكفل المشرع الجبائي للمراقبين الحماية أثناء تأدية مهامهم، إلا أنها غير كافية نظرا لما يتعرضون له من تهديدات واعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين، ولهذا فهم في حاجة إلى تعزيزات أمنية خاصة أثناء التحقيقات التي يباشرونها خاصة في المناطق النائية، كما ان هذه الفئة تعاني من ضعف التحفيزات المالية والخدمية، مما يؤثر على مردود الرقابة الجبائية سلبا.

3-5 عدم التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات

إن عدم اتمام عملية الرقابة الجبائية قد يتطلب الاتصال بمختلف الادارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة، والتي له علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة، وهذا من أجل الحصول على المعلومات اللازمة في هذا الاطار، إلا أن الواقع يثبت أن هذه المؤسسات لا تتعاون في الكثير من الأحيان مع الإدارة الجبائية فيما يخص تقديم المعلومات للكشف عن المداخل غير المصرح بها.

فالبنوك مثلا عادة ما تتماطل في تقديم كشف حساب العملاء الخاضعين للرقابة الجبائية، وتكتفي بتقديم الكشف لفترة قصيرة بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث في الأرشيف.

3-6 الاقتصاد الموازي

إن الاقتصاد الموازي أو اقتصاد الظل يتميز بوجود الأنشطة الاقتصادية البعيدة عن أعين الحكومة وأجهزتها الرقابية، وفي ظل هذه الظروف تحدث المنافسة غير الشريفة، فمن المساوي الكبرى للاقتصاد الموازي هو

¹ ولهي بوعلام، (2012): النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة -حالي الجزائر-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس -سطيف، الجزائر، ص 202.

حرمان الخزينة العمومية من أموال التحصيل الضريبي، وما يتبعه من شعور لدى المكلفين بعدم عدالة الرقابة الجبائية، مما يدفعهم إلى الابتعاد عن الطرق القانونية واستعمال الممارسات غير الشرعية للحفاظ على مكاسبهم.

ومن أهم مظاهر الاقتصاد الموازي، نذكر ما يلي⁽¹⁾:

- البيع والشراء بدون فواتير.
- تصريحات خاطئة لرقم الأعمال.
- تخفيض الثمن المصرح به لدى الجمارك.
- استخدام التسديد النقدي بدل التعامل بال شيكات.

7-3 التحديات المرتبطة بالتجارة الالكترونية

أحيانا تصطدم النظم الضريبية بمشكلة عدم التطبيق نتيجة قصور التشريعات الضريبية على مواكبة التطور السريع في مجالات عديدة، مما يصعب عملية تحديد الأوعية الضريبية المناسبة، وهو ما ينطبق على عمليات التجارة الالكترونية بصفة خاصة، وفيما يلي جملة من الصعوبات التي تعترض عمل الرقابة الجبائية فيما يتعلق بالتجارة الالكترونية⁽²⁾:

- صعوبة تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت.
- صعوبة حصر وتحديد المجتمع الضريبي.
- سهولة التهرب وعدم التصريح بأرقام الأعمال والأرباح.
- عدم وجود مستندات للقيام بعملية الفهم والمراجعة.
- غياب التشريع الضريبي الواجب على معاملات التجارة الالكترونية.
- عدم وضوح التعاون الضريبي الدولي في هذا المجال.
- عدم تأهيل الأطارات الجبائية بما يتلائم مع طبيعة التجارة الالكترونية.

¹ ولهي بوعلام، المصدر سبق ذكره، ص 213.

² ولهي بوعلام، المصدر سبق ذكره، ص ص 226-227.

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية في الجزائر

تهدف الرقابة الجبائية إلى العمل على جعل المكلفين بالضريبة يلتزمون بالامتثال للقوانين الجبائية، أثناء إعدادهم للتصريحات المكتتية، وذلك في إطار مجموعة من الإجراءات الممنهجة والمخولة التطبيق لمصالح الإدارة الجبائية لتجنب أي تملصات فيما يتعلق بدفع الضرائب أو أي تجاوزات في هذا الشأن، وبما أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي، أي يمنح الحرية للمكلف في تحديد أسس فرض الضريبة، فقد تصطدم عمليات الرقابة الجبائية، بتصريحات غير صحيحة وغير صادقة مما يستوجب القيام بعمليات الرقابة الجبائية بصفة دورية وبأشكال مختلفة حسب طبيعة التدخل، وعليه سنحاول في هذا المبحث عرض الإطار العام الذي تتم فيه ممارسة الرقابة الجبائية في الجزائر.

1- مفهوم الرقابة الجبائية في الجزائر

بالنسبة للمشرع الجزائري فإنه لم يعرف الرقابة الجبائية بمفهومها النظري في أي نص جبائي، وإنما حدد ضوابطها وإجراءات ممارستها، فقد نصت المادة 18 -الفقرة 1- من قانون الإجراءات الجبائية على أن⁽¹⁾: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة. كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها".

أما -الفقرة 2- من نفس المادة فقد نصت على⁽²⁾: "تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها".

كما جاء وفقا للمادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية ما يلي⁽³⁾: "يراقب المفتش التصريحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات

¹ قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -18-، الجزائر، ص 09.

² قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -18-، الجزائر، ص 09.

³ قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -19-، الجزائر، ص 09.

موضوع الرقابة. كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعائهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية".

انطلاقاً من التوضيحات التي جاء بها المشرع الجزائري فيما يتعلق بعملية الرقابة الجبائية يمكن وصفها بأنها: "جملة من الإجراءات تمارسها الإدارة الجبائية للتأكد من مدى وفاء المكلف بالضريبة بكل التزاماته الجبائية مع أخذ التدابير اللازمة في الحالات المخالفة لذلك، وهذا حفاظاً بالدرجة الأولى على مصالح الخزينة العمومية".

2- أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر

تتنوع الرقابة الجبائية أثناء تطبيقها من قبل الإدارة الجبائية بحسب الهدف المرجو منها، وبحسب طبيعة المكلف بالضريبة، وكذا نوع الضريبة الواجب تحصيلها، وفي فيما يلي عرض لأهم أشكال الرقابة الجبائية المعمول بها.

1-2 الرقابة العامة

تتم على مستوى مفتشية الضرائب أو مركز الضرائب، ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة، وهما⁽¹⁾:

1-1-2 الرقابة الشكلية

تعتبر عملية سنوية، فهي أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وتتمثل في تصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في هذه التصريحات، وتتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الإختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتهدف إلى التأكد من: هوية وعنوان المكلف بالضريبة، عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات، حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال هذا التصريح، وتعتبر الرقابة الشكلية مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق، فبعد إتمام هذه الرقابة وفي حالة شك مصالح الإدارة الجبائية بعدم صدق تصريحات المكلف، تطلب منه تقديم توضيحات ووثائق أخرى من أجل

¹ بن اعمار منصور، (2016): أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية لطلبة الجامعات والمدارس العليا وكل المختصين الاقتصاديين، الطبعة الثانية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع: الجزائر، ص 36-38.

اتخاذ قرارها سواء بإقرار صحة التصريحات أو عدم صحتها وبالتالي الانتقال للمرحلة الثانية وهي مراقبة الوثائق⁽¹⁾.

2-1-2 الرقابة على أساس الوثائق

وهو النوع الثاني من أنواع الرقابة العامة، من خلال هذا النوع تتم مراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة لتحديد كل ضريبة أو حق أو إتاوة، حيث يقوم المراقب المكلف بتقحص هذه التصريحات ومقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي هو بحوزة الإدارة الجبائية (مفتشية الضرائب) وكذا مقارنتها مع مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من المصادر المختلفة التي تتعامل مع المكلف (البنوك، الموردون، الجمارك...الخ) والمتعلقة بالمعاملات والصفقات التي أبرمت بينها وبين المكلف، فالمراقب يقوم بتحليل وتدقيق كامل لكل النقاط المتضمنة في التصريح⁽²⁾.

ويهدف هذا النوع إلى: إكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح، معرفة الوضعية الجبائية للمكلف لكل سنة، مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من المعلومات لدى مفتشية الضرائب وكذلك يساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوع للرقابة المعمقة.

وفي حالة إكتشاف المراقب أن هناك أمور تستدعي التوضيح، يطلب من المكلف تقديم توضيحات شفوية، وفي حالة رفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين على المراقب أن يعيد طلبه كتابيا، بحيث يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المراقب ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكلف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما. يمكن للمراقب/ للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان الإخضاع الضريبي أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل بوضوح، بالنسبة لكل

¹ محمد قلي وفيهية بلول، (2018): الرقابة الجبائية: بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية (المجلد 07)(العدد 06)، ص 153.

² محمد علاوي، (2015): دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة، الجزائر، ص 90.

إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أساس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة، كما عليه إبلاغ المكلف بإمكانية استعانتة بخدمات مستشار من اختياره، كما يقوم في نفس الوقت بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوما، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام. ويحدد المراقب بعد انقضاء أجل الرد أساس الإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضا للمكلف مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية. يمكن أن تكون تصريحات الخاضعين للضريبة غير المدعمة بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، محا تصحيح تلقائي، غير أنه إذا تقد المكلف نائا على طلب من المراقب، محاسبة قانونية من حيث الشكل كفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها، فإنه لا يمكن تصحيحها إلا تبعا للإجراء التناقضي المذكور أنفا⁽¹⁾.

2-2 الرقابة المعمقة

تتم الرقابة المعمقة في أماكن مزولة المكلفين للضريبة لأنشطتهم، حيث تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات المصرح بها عن طريق الفحص الميداني للوثائق والدفاتر المحاسبية، حيث تقوم مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها، ويتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناء على عدة مؤشرات، نذكر منها ⁽¹⁾: طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق، مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير أو الشركاء، العجز (الخسارة) المتكرر، التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري، أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -18-، الجزائر، ص ص 09-10.

ونميز حسب هذا النوع ثلاثة أشكال من الرقابة، وهي كالتالي:

1-2-2 التحقيق المحاسبي

التحقيق في المحاسبة يعني مجموع العمليات التي تهدف إلى فحص محاسبة شركة ما ومقارنتها مع عناصر الاستغلال والمعلومات المحصل عليها من طرف إدارة الضرائب، لضمان صدق التصريحات المقدمة، وهو لا يعتبر عقوبة، بل هو مقابل للنظام التصريحي، حيث يكون بطلب من إدارة الضرائب، وفي بعض الدول يمكن أن يكون محل طلب من المكلف بالضريبة، وهو مؤطر بقواعد قانونية دقيقة¹.

حسب المادة 20 الفقرة 1- من قانون الإجراءات الجبائية فإنه: "يمكن لإعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة. لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، كما تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.

إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة المعلومات والمعطيات و المعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية. كما يلزم المكلفون بالضريبة المحقق في محاسبتهم، عند مسكهم لمحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، بوضع بطاقةية الكتابات المحاسبية تحت تصرف المحققين بناء على طلب خطي يقدمه المحققون.

يمكن أن تتم عملية التحقيق/المراقبة إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف، أو على مستوى المصلحة، أو بناء على طلب صريح من المكلف، كما ذكرنا سابقا، وفي هذه الحالة يجب على المكلف أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي.

¹ أحمد فنديس، (2014): إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باجي مختار - عنابة، الجزائر، ص 104.

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول نرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، ويجب أن بين الإشعار بالتحقيق⁽¹⁾:

- ألقاب وأسماء ورتب المحققين.
 - تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها.
 - الحقوق والضرائب والرسوم والآتوي المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها.
 - الإشارة صراحة أن المكلف يستطيع الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.
- وفي حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بذلك، كما يجب في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، تسليم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة، كما لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر، فيما يخص:
- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
 - كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- يجب ان لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (09) أشهر.
- يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -20-، الجزائر، ص 11.

وتمدد مهلة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشرة للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

لا يحتج بمدة المراقبة أمام الإدارة لدراسة الملاحظات أو العرائض التي يقدمها المكلف بعد نهاية التحقيق في عين المكان، وعلاوة على ذلك، لا تطبق مدد المراقبة في عين المكان المحددة أعلاه، في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً، أو إذا قدم المكلف معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير⁽¹⁾.

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات وفي بعض الأحيان الغش و التدليس والتلاعبات المتضمنة في محاسبة المكلف، ويجري تنفيذ التحقيق المحاسبي ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءاً من الإشعار الأولي للتحقيق وصولاً بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة⁽²⁾.

2-2-2 التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يعد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أحد الطرق الأساسية للرقابة الجبائية المعمقة، حيث تم إنشاؤه سنة 1992 تدعيماً للتحقيق في المحاسبة، كما يمكن اعتباره امتداداً له رغم كونه منفصلاً عنه، ويختص بالأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، وهو يمس أربع (04) سنوات غير متقدمة⁽³⁾.

وقد جاء حسب المادة 21 الفقرة 1- من قانون الإجراءات الجبائية فيما يتعلق بهذا النوع أنه⁽⁴⁾: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم

¹ قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -20-، الجزائر، ص 11-12.

² ولهي بوعلام، (2009): نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة -حالة الجزائر-، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية المنعقد يومي 20 و 21 أكتوبر 2009، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، ص 08.

³ بن اعمار منصور، المصدر سبق ذكره، ص 65.

⁴ قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -21-، الجزائر، ص 14.

التزامات متعلقة بهذه الضريبة. وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي (الزوجة والأبناء القصر) من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائياً، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة، لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية اللذين لهم رتبة مفتش على الأقل، كما يرتبط إعلام المكلف بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف، ومنحه أجلاً أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم، ابتداءً من تاريخ الاستلام، ويجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق مع الإشارة إلى المكلف له حق الاستعانة بمستشار من اختياره، كما لا يمكن أن يمتد هذا النوع من الرقابة لفترة تفوق السنة، إلا عن عند الإقتضاء.

عندما يكون المراقب قد حدد أسس فرض الضريبة، على أثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي بالنسبة للضريبة على الدخل، يتعين على الإدارة في هذه الحالة أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة التقويم، برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة تقويم بطريقة تسمح للمكلف من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله بها.

يتمتع المكلف بأجل أربعين (40) يوماً لتبليغ ملاحظاته أو قبوله، ويكون عدم رده خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، كما يمكن أن يمنح المكلف أربعون (40) يوماً إضافية إذا ورد أمور جديدة تقتضي ذلك. وقبل انقضاء أجل الرد يمكن للمكلف الاستفسار حول مضمون التبليغ، كما يمكنه أن يطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة، من المدير الولائي أو رئيس مصلحة البحث و المراجعات، كما يستدعى المكلف لحضور اجتماع اختتام أشغال التحقيق، و يمكن للمكلف الإستعانة بمستشار من اختياره.

عندما يتم الإنتهاء من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية، بعد ذلك، الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة،

إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية⁽¹⁾.

يخضع اختيار الملفات التي تخضع لهذا النوع من الرقابة لجملة من المعايير الموضوعية، نذكر منها⁽²⁾:

- الأشخاص الذين اكتشفت المفتشية عدم التجانس بين المداخل المصرح بها سنويا ونفقات نمط المعيشة للمكلف وأفراد أسرته بصفة مبالغ فيها.
- الأشخاص الذين يشك في استعمالهم لطرق ومناورات تدليسية، أو أن التحقيق المحاسبي لهم لم يؤدي إلى النتائج المرغوبة رغم ظهور ملامح الغش والتهرب.
- اكتشاف المفتشية لوجود تلاعب في التصريحات فيما يخص الضرائب على الدخل.
- الأشخاص الذين يمتلكون مداخل غير مبررة من خلال استغلال الثغرات القانونية.
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وتظهر على نمط حياتهم المعيشية مؤشرات تؤكد وجود مداخل هامة مخفية.
- الأشخاص الذين يقومون باستثمارات تجارية وصناعية بمداخل مجهولة المصدر.
- إيداع مبالغ كبيرة في حسابات بنكية دون مصدر.

بحيث يمكن برمجة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إثر التحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل للمؤسسة أو الرؤساء والشركاء الأساسيين للشركة، أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله. لا يطبق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلا على الأشخاص الطبيعيين، ولو كان موضوعه أحد الشركاء، ففي هذه الحالة تتم مناقشة نصيب الشريك المعني بمفرده⁽³⁾. ويتعلق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بنوع واحد من الضرائب وهي الضريبة على الدخل الإجمالي⁽⁴⁾.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -21-، الجزائر، ص 14.

² بن اعمار منصور، المصدر سبق ذكره، ص ص 67-68.

³ العيد صالح، (2011): الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع: الجزائر، ص ص 49-50.

⁴ قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -21-، الجزائر، ص 14.

3-2-2 التحقيق المصوب في المحاسبة

يتميز هذا النوع من الرقابة المعمقة بأنه أقل إرهاقا للمكلف بالضريبة والمحقق، أكثر سرعة أقل مدى من التحقيق المحاسبي، حيث يتم من خلاله التحقق من الوثائق والقيود المحاسبية والوثائق المبررة لنوع واحد من الضريبة أو الرسم أو عدة أنواع (ليس كل الضرائب والرسوم)، أو لنوع واحد من الحسابات سواء في الأصول أو الخصوم أو الاعباء أو النواتج⁽¹⁾.

حسب المادة 20 مكرر الفقرة -1- فإن⁽²⁾ : " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية. أثناء هذا التحقيق، يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة. لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف، ومنحه أجلا أدنى للتضير مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ الاستلام الإشعار، ويجب أن يشير هذا الإشعار الى طبيعة العمليات المحقق فيها، كما لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من (02) شهرين إلا اذا اقتضت الضرورة لذلك، ويجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعي المكلف المحقق معه لتأشيريه، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.

يملك المكلف أجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم، وللإشارة فإن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في

¹ بن اعمار منصور، المصدر سبق ذكره، ص 78 .

² قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -20- مكرر، الجزائر، ص 12.

المحاسبة لا حقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب⁽¹⁾.

تترتب على إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الاسترداد، لاسيما⁽²⁾:

- إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة.

- استثناء حق الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية.

- إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية.

- إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان.

- تمديد في أجل التقادم بسنتين.

- استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر ب 20% وجدول الدفع بالتقسيط.

- تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

3-2 الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب وجمارك وتجارة)

إن الإدارة الجبائية وبالرغم من اختلاف أشكال الرقابة إلا أنها لا تستطيع التحكم في العدد المتزايد للتصريحات الجبائية دون اللجوء إلى التعاون بينها وبين الإدارات الأخرى، خاصة إدارة الجمارك والمصالح التابعة لوزارة التجارة، فالجمارك تلعب دورا هاما من خلال كشفها لكل ما يتعلق بالاستيراد والتصدير، أما بالنسبة لمصلحة التحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة فتكمن أهمية التعاون معها في التدخلات المستمرة التي تتم من خلالها في الحياة التجارية للكشف عن حجم العمليات بدون فورة مثلا.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -20- مكرر، الجزائر، ص ص 12-13.

² قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -20- مكرر، الجزائر، ص 13.

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شطر أبريل 1996، وتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 1997/07/27 وخلال سنة 1999، عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص مما أدى إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق، لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21، بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء⁽¹⁾.

إن تقييم نشاط الفرق المختلطة يستوقفنا عند النقائص التالية⁽²⁾:

- عدم المتابعة الدقيقة لأنشطة هذه الفرق من قبل المصالح المركزية.
- عدم فعالية التنسيق المشترك بين الهيئات الثلاثة المشكلة للفرق.
- عدم التأطير الجيد لهذه الفرق.

هذا النوع من التحقيق يكون سطحيًا، حيث يتم مراقبة النشاط من حيث المشتريات، الاستيراد، المبيعات والمخزون فقط، ومراقبة احترام الإمتيازات الجبائية في حالة الاستفادة من منها، وعرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات عديدة بسبب النقائص وارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق المختلطة⁽³⁾.

4-2 الرقابة الفنية

يكون هذا النوع من الرقابة على المعاملات العقارية المبنية والغير مبنية أي مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها مع القيمة السوقية للعقار والتي تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الضريبي في هذا الميدان، وتخص المعاملات كل من العقارات المبنية والعقارات الغير مبنية والقيم المنقولة (أسهم، حصص اجتماعية) وهنا يجب تحيين قيمة الحصة أو السهم بتاريخ التنازل⁽⁴⁾.

¹ ولهي بوعلام، المصدر سبق ذكره، ص 12.

² ولهي بوعلام، المصدر سبق ذكره، ص 12.

³ بن اعمار منصور، المصدر سبق ذكره، ص 82.

⁴ بن اعمار منصور، المصدر سبق ذكره، ص 82 .

تعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة السوقية للعقار، مع الأخذ في الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار، فهذا النوع من المراقبة يختص بإعادة تقويم أسعار التنازل عن العقارات سواء كانت مبنية أو غير مبنية أو التنازل عن القيم المنقولة (سندات، حصص اجتماعية بالنسبة للشركاء سواء كانوا أشخاص معنويين أو أشخاص طبيعيين) وكذلك الأمر بالنسبة للقاعدة التجارية (Fond de commerce)⁽¹⁾.

3- الاطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر

حتى تتمكن الإدارة الجبائية من القيام بالمهام المنوط إليها على أكمل وجه، وجب ذلك وجود مرجعية قانونية واضحة وصريحة تستند إليها، وعليه فقد حدد المشرع الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، حيث أسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، وفي نفس الوقت منح للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية والتجاوزات التي من الممكن أن تحدث.

3-1 الاطار القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

أعطى التشريع الجبائي الساري المفعول حاليا، إطارا قانونيا تطبق وفقه الرقابة الجبائية، من خلال وضع أحكام وقواعد تسمح بمراقبة العناصر الخاضعة للضريبة و من ثم تحديد الديون الضريبية مع ضمان تحصيلها، كما لم يغفل المشرع عن وضع أدوات للإدارة ووضع أيضا إجراءات متنوعة لمن يخالف أحكام قانون الضريبة مع حماية المكلف وضمان حقوقه، وفيما يلي عرض لمجموعة الصلاحيات والحقوق التي حددها المشرع الجبائي للإدارة الجبائية أثناء تأديتها لمهمتها الرقابية:

3-1-1 حق الإطلاع

حق الإطلاع وسيلة قانونية منحها المشرع لموظفي الإدارة الجبائية كمرحلة ابتدائية تسمح لهم من بالإطلاع على الوثائق والمستندات التي يستعملها المكلف في نشاطه والتأكد من صحة البيانات المدونة في الإقرارات

¹ بن اعمار منصور، المصدر سبق ذكره، ص 83 .

وتتخصص كامل الملفات الخاصة بالمكلف بالضريبة، وتمثل هذه المستندات الركيزة الأولى والهامة التي تساعد على تمكين المراقبين الجبائيين من القيام بعملية الرقابة⁽¹⁾، وهذا ما يدعمه نص المادة -45- من قانون الإجراءات الجبائية حيث جاء فيه⁽²⁾: "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات".

3-1-1-1 حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات

حسب المادة -46- من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان المراقبة الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة المعنية⁽³⁾، كما جاء في المادة -46- مكرر 1- من قانون الإجراءات الجبائية أن حق الإطلاع على الوثائق الممنوح إلى الإدارة الجبائية لدى الإدارات العمومية أو المؤسسات أو الهيئات الخاضعة لمراقبة السلطات الإدارية وكذلك المؤسسات الخاصة، يمكن استعماله لتأسيس الوعاء الضريبي، بالنسبة لحق الإطلاع على الوثائق لدى المؤسسات الخاصة، يطبق على سجلات المحاسبة والأوراق الملحقة للسنة المالية الجارية، غير أن هذا الحق لا يمكن ممارسته إلا عند نهاية الثلاثة أهر التي تسبق المراقبة⁽⁴⁾.

3-1-1-2 حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين

وفقا لما جاءت به المادة -51- من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات

¹ بن غماري ميلود، (2018): الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد -تلمسان، الجزائر، ص 190.

² قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -45-، الجزائر، ص 22.

³ قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -46-، الجزائر، ص 22.

⁴ قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -46- مكرر 1، الجزائر، ص ص 22-23.

العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تديرها مؤسساتهم بالجزائر، الصعبة أو أي حسابات أخرى تديرها مؤسساتهم بالجزائر، كما يمس هذا الإلزام خصوصا، البنوك و البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات⁽¹⁾.

كما يجب على المؤسسات والشركات والمؤمنين وشركات التأمين ومقاولي النقل وكل الخاضعين الآخرين لمراقبة الإدارة الجبائية، أن يطلعوا أعوان الإدارة الجبائية، سواء في المقر الرئيسي أو في الفروع أو الوكالات، على عقود التأمين وكذا على دفاترهم وسجلاتهم وسنداتهم والمحاسبة، وهذا للمادة -52- من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾.

يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية، بإسمها، نفس الممتلكات التي تصبح ملكا لها لإعادة بيعها، أن تتقيد، قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الإطلاع وهذا وفقا لما جاءت به المادة -58- من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، وعلى العموم فإن حق الاطلاع يسمح لأعوان الإدارة الجبائية للحصول على المعلومات والوثائق، مهما كانت وسيلة حفظها، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها⁽⁴⁾.

3-1-2 حق المعاينة

يمارس حق المعاينة والحجز عندما تكون هناك ممارسات تدليسية، ولا يمكن القيام بهذه العملية من قبل أعوان الإدارة الجبائية إلا تحت طائلة بعض الشروط، فالمعاينات تقام في كل الأمكنة بهدف البحث وجمع وحجز كل الوثائق والمستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش الضريبي، على ان تتم المعاينة بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله وهو ما أكدته المشرع الجزائري في قانون الإجراءات بنص المادة 34-35 منه، على ان تتم هذه العملية من قبل أعوان لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، وبالتالي يحق لهم حجز كل المستندات والوثائق والدعائم او العناصر المادية، التي تبرر التملص من الوعاء والمراقبة ودفع

¹ قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -51-، الجزائر، ص 23.

² قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -52-، الجزائر، ص 24.

³ قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -58-، الجزائر، ص 25.

⁴ قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -59-، الجزائر، ص 25.

الضريبة، وتكون المعاينة و الحجز تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط الشرطة القضائية ما إعطاء كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية⁽¹⁾.

3-1-3 حق الرقابة والفحص

وهي تلك العملية التي يتم من خلالها التأكد من سلامة وصحة الإقرار الضريبي بصفة مدققة و ذلك بمضاهاة بياناته مع العناصر الخارجية، و قد يكون الفحص لمجموعي الحالة الضريبية الشخصية، إذ يمكن للمراقب الجبائي أن يتطرق إلى العلاقات الخارجية والحياة الخاصة للأشخاص⁽²⁾.

فحق الرقابة هو عبارة عن مجموع عمليات الفحص الشكلية والمادية -والتي تطرقنا إليها انفا بالتفصيل- المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية والمتضمنة التأكد من صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية⁽³⁾.

أما الفحص في الحالات الضريبية الشخصية، فيمتد إلى فحص العمليات التي بموجبها يجب التطابق بين دخول المكلف المعلنة في إقراره بمقتضى الضريبة على الدخل وبين حالته المالية وعناصر معيشته⁽⁴⁾.

3-2 الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر

لقد نسج المشرع الجزائري مجموعة من النصوص الجبائية لخلق بعض الآليات في صورة هياكل ومصالح منحها مجموعة من الصلاحيات مستمدة من المركز السيادي التي تتمتع به الإدارة الجبائية من أجل محاربة الغش والتهرب الضريبي، حيث تقوم الإدارة الجبائية بالمهام المتعلقة بالرقابة الجبائية عن طريق المصالح المكلفة بالوعاء، والتحقيق والتحصيل لمختلف الضرائب والرسوم، وتنقسم هيكلية الإدارة الجبائية إلى⁽⁵⁾:

¹ قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -34-، المادة -35-، الجزائر، ص 17.

² زعزوعة فاطمة، (2013): الحماية القانونية لأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد -تلمسان، الجزائر، ص 66.

³ بن غماري ميلود، المصدر سبق ذكره، ص 198.

⁴ زعزوعة فاطمة، المصدر سبق ذكره، ص 66.

⁵ <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/> :2019/08/24.

3-2-1 المديرية العامة للضرائب

بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 364 -07 المؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فإن المديرية العامة للضرائب مكلفة بما يأتي :

- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفياتها وتحصيل الضرائب و الحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية.
- السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقات الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية.
- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين.
- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها.
- توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير و مردودية مصالح الإدارة الجبائية، لا سيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية.
- السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

و تتكون من ثماني (08) مديريات رئيسية:

- مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين.
- مديرية المنازعات.
- مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.
- مديرية الأبحاث والتدقيقات.
- مديرية الإعلام والوثائق الجبائية.
- مديرية الإعلام الآلي والتنظيم.
- مديرية العلاقات العمومية والاتصال.
- مديرية إدارة الوسائل والمالية.

2-2-3 المديريات المركزية

تتكون المديريات المركزية من :

- المفتشية العامة للمصالح الجبائية.
- مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين.
- مديرية المنازعات.
- مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.
- مديرية الأبحاث والتدقيقات.
- مديرية الإعلام والوثائق الجبائية.
- مديرية الإعلام الآلي والتنظيم.
- مديرية العلاقات العمومية والاتصال.
- مديرية إدارة الوسائل والمالية.

3-2-3 المصالح الخارجية

تم تحديدها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/09/18 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها⁽¹⁾، وتتكون هذه المصالح من المديريات التالية:

- مديرية كبريات المؤسسات.
- المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية.
- المديرية الجهوية للضرائب.
- المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات.
- المركز الجهوي للإعلام والوثائق.
- المديرية الولائية للضرائب.

¹ الجريدة الرسمية الصادرة في 29 مارس 2009 (العدد 20)، الجزائر، ص 11.

- مركز الضرائب.
- المركز الجوي للضرائب.

المبحث الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية

إن القوائم المالية وعلى الرغم من قيام محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) بتدقيقها، فإنه غالباً ما يتم عدم قبولها من قبل الإدارة الجبائية أو بمعنى أصح عدم الإيمان بموثوقيتها بالشكل الكافي، وذلك لأسباب تسندها لعدم الانتظام أو عدم أمانتها بما ينطوي عليه ذلك من إخفاء للمعلومات أو تزوير أو تلاعب في تلك القوائم، وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية.

1- تحليل العلاقة بين أساليب التقييم المحاسبي الابداعية والتهرب الضريبي

تسعى الشركات عند اعداد اقراراتها الضريبية الى التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن، من خلال إستخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، وذلك سواء من خلال استغلال المرونة الموجودة في الطرق والأساليب المحاسبية المطبقة، أو من خلال ممارسة أساليب احتيالية.

وقد توصلت العديد من الدراسات إلى أن الشركات التي تلجأ إلى تخفيض أرباحها يكون دافعها هو سداد ضرائب أقل، مع ملاحظة أنه من الممكن ان ينتج عن مثل هذا التخفيض خصوصاً إذا كان بنسب عالية، اثارة شكوك القائمين على تحصيل الضريبة والمعني هنا الإدارة الجبائية، حول ما إذا كان هناك⁽¹⁾:

- زيادة في المصروفات على نحو وهمي، مثلاً قد يتم زيادة تكلفة المواد والمستلزمات السلعية بقصد تقليل الأرباح صورياً.
- تخفيض الإيرادات، عن طريق تزوير الفواتير.
- تقديم بيانات خسارة، أو أرباح قليلة لتأخير دفع الضريبة ما أمكن إلى حين قيام الإدارة الضريبة بعملية الرقابة.

ومن جهة أخرى ففي حالة تمتع الشركة بإعفاءات ضريبية سواء لأنشطة معينة أو في مناطق محددة أو لفترات عند بداية النشاط أو بموجب اتفاقيات دولية أو لحالات خاصة، فإن الشركة تميل إلى زيادة أرباحها لجذب

¹ ليلي عبد الصاحب داخل، (2016): تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة (العدد 46)، ص 383.

المستثمرين بالدرجة الأولى إضافة إلى مجموعة أخرى من الدوافع، والتي تم ذكرها باستقاضة في عناصر سابقة⁽¹⁾.

2- التهرب الضريبي، مفهومه وأسبابه

إن التطرق لظاهرة التهرب الضريبي يؤدي إلى طرح تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد مفهوم واضح لها والإحاطة بها وعرض أشكالها و أسبابها ومختلف المفاهيم الموازية التي تتداخل وتترابط معها، وهذا ما سنتطرق له في النقاط الموالية.

1-2 مفهوم التهرب الضريبي

لقد تعددت آراء وتعريف الباحثين في ظاهرة التهرب الضريبي، إذ من الصعب إعطاء تعريف شامل يحظى بإجماع واسع نظرا لإختلاف الزاوية التي ينظر منها كل باحث، لذلك سنورد بعض التعاريف ذات الصلة بهذه الظاهرة كما يلي:

عرف التهرب الضريبي على أنه ⁽²⁾: " قد يبدو التهرب من دفع الضرائب مشابها للتجنب الضريبي، لكن مختلف تماما، فالتهرب الضريبي غير قانوني تماما، ويستخدم هذا المصطلح عندما يتهرب شخص أو كيان قانوني من دفع الضرائب بطرق غير قانونية".

وقد عرف التهرب الضريبي أو كما يطلق عليه البعض الغش الضريبي، على أنه ⁽³⁾: " تخلص المكلف من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا، باتباع طرق وأساليب احتيالية مخالفة للقانون، ويمكن أن يتم التهرب من الضريبة قبل تقديرها باستعمال المكلف بعض الوسائل الاحتيالية بحيث لا يترتب عليه أي التزام قانوني، أو بعد تقدير الضريبة وذلك بالامتناع عن دفعها".

¹ رَأَتْ محمد جودة وسالم العمور، (2017): مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة- دراسة ميدانية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية (المجلد 02)(العدد 07)، ص 279.

² Tanant Katia, (2014) : **Tax Management : L'anglais de la fiscalité**, Ophrys : paris, France ,P 111.

³ جهاد سعيد خصاصنة، (2010): علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 224.

كما تم تعريفه على أنه⁽¹⁾: "مختلف الإجراءات غير القانونية والتمتعدة التي يتخذها المكلفون لتقليل التزاماتهم الضريبية المستحقة قانوناً".

وعرف أيضاً على أنه⁽²⁾: "استخدام الطرق الاحتيالية بقصد التخلص من دفع الضريبة، فالتهرب الضريبي في جميع الحالات يحمل في طياته طابع الاحتيال والغش والتخلص من العبء الضريبي".

وللإشارة فإن التهرب الضريبي يختلف عن التجنب الضريبي، في كون الأخير يحدث عندما يتمتع المكلف عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها، كأن يتمتع عن استيراد بعض السلع من الخارج أو يتمتع عن شراء واستهلاك سلعة معينة حتى يتجنب دفع الضرائب التي ستترتب عليها، ويعتبر كذلك من التجنب الضريبي استغلال المكلف بعض الثغرات الموجودة في نصوص التشريع الضريبي والتي تكون غير واضحة قابلة للتأويل، فالتجنب الضريبي لا يشكل أية مخالفة يعاقب عليها القانون، حتى ولو توفرت سوء النية يبقى محتفظاً بصفته المشروعة⁽³⁾.

استناداً لما سبق يمكن تعريف التهرب الضريبي على أنه: "هو محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه، باتباع طرق وأساليب مخالفة للأطر المحاسبية والقانونية، والتي تكون نتاج سوء نية المكلف الهادفة للتغليب والتضليل".

2-2 أسباب التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي أسباب عديدة ومختلفة، تختلف باختلاف التشريعات الضريبية في الدولة، والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمستوى الاجتماعي والوعي الضريبي، ضف إلى ذلك مستوى فعالية الإدارة الجبائية وكفاءة أجهزتها، ومن هذه الأسباب نذكر⁽⁴⁾:

¹ Sascha Hokamp and others, (2018) : **Agent-based Modeling of Tax Evasion : Theoretical Aspects and Computational Simulations**, John Wiley & Sons : Hoboken , United States of America , P 4.

² أعاد حمود القيسي، (2015): **المالية العامة والتشريع الضريبي**، الطبعة التاسعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 147.

³ جهاد سعيد خصاونة، المصدر سبق ذكره، ص 225.

⁴ إبراهيم سالم العقيلي، (2008): **الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية (دراسة قانونية مقارنة)**، الطبعة الأولى، دار قنديل للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 175.

2-2-1 حب الملكية الخاصة وضعف الوعي الضريبي

إن غريزة حب التملك تعتبر من الأسباب الرئيسية للتهرب من دفع الضرائب، فالشخص الذي لم يدرك أهمية المشاركة في الأعباء الضريبية ليس من السهل عليه أن يتخلى عن بعض أمواله لضعف وعيه الضريبي، كما أن للمستوى الأخلاقي دورا في ذلك خاصة وأنه على يقين من أنه سيستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة، وإن لم يدفع الضرائب المفروضة عليه، وذلك لضعف الوعي الضريبي لدى الكثير من هؤلاء الأفراد، فهم إذ يقومون بالتهرب من تأدية واجبهم الضريبي فإنه لعدم إدراكهم أهمية المشاركة في الأعباء الضريبية، وعدم اقتناعهم بأن هذه الأعباء هي عبارة عن مساهمتهم في تحمل جزء من النفقات العامة التي تتحملها الدولة باعتبارهم أعضاء متضامنين في كيان هذه الدولة التي تهدف إلى تقديم الخدمات العامة للمجتمع بأسره ولتحقيق الرفاه العام، وذلك بإقامة المشاريع الاقتصادية والاجتماعية والبنى التحتية التي تعود بالمنفعة العامة على المواطنين كافة.

كما أن ضعف الوعي الضريبي يجعل بعضا من الأفراد يتفاخر بأنه استطاع التهرب من دفع الضرائب المفروضة عليه، خاصة في الدول النامية، أما في الدول المتقدمة فإنه ينظر إلى المتهرب نظرة احتقار وعدم احترام وتقدير من قبل المجتمع.

2-2-2 تزايد العبء الضريبي

إن وصول العبء الضريبي إلى مرحلة تثقل كاهل المكلف من الأسباب الهامة التي تدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة، فازدياد المهمات الملقة على عاتق الدولة في العصر الحاضر، واتساع النشاطات التي تقوم بها سواء في الميادين الاقتصادية أو الاجتماعية أدى إلى زيادة النفقات التي تتحملها الدولة مما زاد من الضغط على خزانتها المالية، وبالتالي تقوم الدولة بفرض العديد من الضرائب ورفع معدلات الضرائب الأخرى لتمويل الخزينة العمومية، وكل هذا ينعكس على المكلف بزيادة العبء الضريبي عليه مما يشجعه على محاولة التهرب من أدائها.

2-2-3 ضعف الولاء للدولة وانعدام الثقة بسياساتها المالية

إن انعدام ثقة المكلف بالدولة وبسياسة الانفاق العام التي تتبعها تجعله يعتقد بأن ما يدفعه للدولة أكثر مما يجنيه من خدماتها، وبأن الأموال العامة التي تجنيها الدولة لا يتم استخدامها للصالح العام، وإنما تسيء

استخدامها بإنفاقها على رجالات الدولة، وهذا الاعتقاد يجعل المكلف يتهرب من الضرائب ويتبع وسائل عديدة حتى يستطيع الافلات من دفعها.

2-2-4 ضعف أجهزة الإدارة الجبائية

إن ضعف مستوى أجهزة الإدارة الجبائية يلعب دورا أساسيا بالنسبة للتهرب من الضريبة، فنزاهة وكفاءة أجهزة الرقابة الجبائية تحول دون محاولات التهرب الضريبي، كما أن وجود جهاز جبائي كفؤ من الشروط الأساسية في عدالة تطبيق التشريع الضريبي على كافة أفراد المجتمع بدون محاباة أو محسوبية.

2-2-5 الدورات الاقتصادية السائدة

للحالة الاقتصادية العامة، وحالة المكلف الاقتصادية الخاصة دور في التهرب من الضرائب، ففي حالة الكساد الاقتصادي يميل المكلف عادة للتهرب من أداء الضرائب، أما في حالة الازدهار الاقتصادي والرخاء فإن الضرائب تدفع غالبا عن طيبة خاطر.

2-2-6 طبيعة مصدر الدخل

حيث نجد مجالا أوسع للتهرب الضريبي في بعض الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية ودخول المهن الحرة والمهن الحرفية لصعوبة تقديرها وحصرها، بينما يقل التهرب في الضرائب على دخول رؤوس الأموال، والضريبة على الرواتب والأجور -وهذا على سبيل المثال- لحجزها عند المنبع وعدم إمكانية المكلف بها التهرب من أدائها.

2-2-7 ضعف نظام العقوبات المطبق

إن الدولة لا تستطيع الحد من التهرب الضريبي بالنصح والإرشاد والمواعظ الأخلاقية وحدها، لأن بعض ضعاف النفوس لا يؤثر فيهم ذلك، بل يعطيهم مجالا كافيا للتهرب طالما علموا بأنهم في مأمن من كل عقاب، فكلما كان نظام العقوبات التي تفرضه القوانين الضريبية حازما على المتهربين قل التهرب الضريبي، أما إذا كان العقاب خفيفا فإن المتهرب يحاول المغامرة ولا يخاف هذه العقوبات غير الشديدة.

3- تكيف أساليب التقييم المحاسبي الابداعية في التهرب الضريبي

هناك جملة من أساليب التقييم المحاسبي الابداعية ذات الأثر الضريبي، أي الهادفة بالدرجة الأولى إلى تخفيض الدخل المعلن عنه، بهدف التقليل قدر الإمكان في الضرائب الواجبة الدفع، وفيما يلي عرض لمجموعة من هذه الأساليب⁽¹⁾:

3-1 تخفيض أرباح العام الحالي عن طريق تخفيض إيرادات العام أو تضخيم مصروفات العام

يؤدي هذا الأسلوب إلى ترحيل الأرباح إلى فترات مستقبلية على حساب الفترة الحالية، وذلك قد يكون إما تهرباً من الضرائب كما قد يكون بغية حصول الإدارة على الفرصة لإظهار أرباح أكثر في المستقبل مما يعطي الانطباع أن إدارة الشركة قامت بعمل جيد في تحويل النتائج السلبية إلى أرباح إيجابية، ومن ذلك يتضح أن هذا الأسلوب ذو أثر ضريبي سلبي على الوعاء الضريبي مما يتطلب من المراقب الجبائي تحميل كل فترة بما يخصها من إيرادات ومصروفات والمحاسبة عنها على هذا الأساس.

3-2 تسجيل إيراد مزيف

تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة، وفي هذه الحالة على المراقب الجبائي التأكد من مختلف الفواتير الممثلة لهذه الإيرادات، وذلك من خلال الاطلاع على الفواتير المجودة بحوزة المكلف ومقارنتها مع الفواتير الموجودة مع العملاء اللذين تم التعامل معهم -التأكد من فواتير طرفي المعاملة-.

3-3 التلاعب بالمصروفات

من المعروف أن المصاريف المترتبة عن تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل، مثل الإيجارات والرواتب، كما قد تؤدي إلى منافع طويلة الأجل، مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يحسب إهلاكها على مدى طويل الأجل، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيلها كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل، ويعد هذا الأسلوب من أساليب التقييم المحاسبي

¹ سامي محمود عبد الحميد مراد، (2017): إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة الحالة المصرية-، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة-جامعة الأزهر (العدد 17)، ص ص 139-141 بتصرف.

الابداعية ذات الأثر الضريبي، وعليه فإن المراقب الجبائي يقوم بتحميل كل سنة مالية بما يخصها من مصروفات وذلك بخصمها من الوعاء الضريبي أو ردها إليه حسب الحالة.

3-4 نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية

تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات ظروف صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى التلاعب في التسجيلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، وبهدف التخفيف من الأعباء في الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع، يلجأ المديرين الى استخدام أساليب التقييم المحاسبي الابداعية بالشكل الذي يحقق لهم ذلك، مثال عدم رسمة مصاريف من المفروض أن يتم رسملتها، هذه الممارسات ذات أثر ضريبي سلبي وعليه على المراقب الجبائي اتخاذ الإجراء المناسب من أجل رد هذه المصارف أي إعادة ادماجها في الوعاء الضريبي.

3-5 التلاعب في التقييم أو التنبؤ

في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع التقييم، أو عن طريق اختيار مقيم معروف باتخاذها تقاؤليا أو تشاؤميا، حسب رغبة المحاسب، وبالرغم من وجود أثر ضريبي لهذا الأسلوب إلا ان الادارة الجبائية في مثل هذه الحالات تصعب مهمتها لأن هذه التقييمات تكون في معظم الأحيان من أشخاص مؤهلين من الناحية العملية والقانونية.

4-آليات الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

نظرا للآثار السيئة التي تترتب على ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، وباعتبارها ظاهرة من الظواهر العالمية التي تسود كافة الدول النامية منها والمتطورة، فإن التشريعات الضريبية في الدول المختلفة تحاول مكافحة هذه الظاهرة بوسائل وآليات تختلف باختلاف ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية واختلاف سياساتها الضريبية والنظام الضريبي فيها.

1-4 وسائل وآليات الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

تسعى الإدارة الجبائية عبر مختلف هياكلها وآلياتها، إلى محاربة ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، عن طريق الرقابة التي تفرضها على المكلفين، وفي ما يلي عرض لأهم الوسائل والآليات المنتهجة للحد من هذه الظاهرة⁽¹⁾:

1-1-4 حق الإطلاع

ويعني أن يجوز لموظفي الإدارة الجبائية الإطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات⁽²⁾، وكذلك للتأكد من عدم وجود غش أو تحايل أو إخفاء للمعلومات، حيث يحق لموظفي الإدارة الجبائية عندما تقتضي الضرورة التدخل في عين المكان وفحص البضائع المخزنة والنقد والآلات والدفاتر والمستندات، كما يجوز لها ضبط هذه السجلات والمستندات وذلك في إطار الأطر القانونية المنظمة للعملية⁽³⁾.

1-2-4 التبليغ من الغير

يلزم المشرع الجبائي في بعض الأحيان أشخاصا معينين أو جهات معينة بتبليغ الإدارة الجبائية عن المعاملات والتصرفات التي تساعد على تقدير الضرائب على المكلفين⁽⁴⁾.

1-3-4 فرض عقوبات شديدة رادعة

ذكرنا سابقا أن من أسباب ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية بدافع التهرب الضريبي هو ضعف نظام العقوبات المطبق في التشريعات الضريبية، لهذا فإنه لا بد من التشدد في تطبيق العقوبات القاسية على كل متهرب من أداء الضريبة سواء كانت مالية أو جزائية، وقد نصت كافة التشريعات الضريبية على وجود مثل هذه العقوبات، لأن ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية بدافع التهرب الضريبي ظاهرة عالمية، فهي تقرض على كل من قدم تصريحاً بدخله غير صحيح أو مزور، أو من أعد دفاتر حسابات أو قيود صورية، أو

¹ إبراهيم سالم العقيلي، المصدر سبق ذكره، ص ص 179-182.

² عبد الناصر نور وآخرون، (2008): الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة: عمان، الأردن، ص 325.

³ جهاد سعيد خصاونة، المصدر سبق ذكره، ص 233.

⁴ جهاد سعيد خصاونة، المصدر سبق ذكره، ص 234.

زور دفاتر حسابات بقصد الإخفاء والتحايل، وتكون هذه العقوبات بحسب نوع وحجم الجرم المقترف فهي إما عقوبات جزائية تقضي بسجن المكلف وتغريمه، أو عقوبات مالية مثل فرض غرامات.

4-1-4 رفع مستوى الإدارة الجبائية

من بين أهم أسباب ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية ضعف أجهزة الإدارة الجبائية، حيث أنه مهما بلغت دقة وصياغة أحكام التشريع الضريبي، فإنه لا يكفي إذا لم تقم بتطبيقه إدارة جبائية تتمتع بالكفاءة والنزاهة والخبرة، فلا بد من معالجة هذا الضعف في سبيل مكافحة هذه الممارسات، ومن ذلك تعزيز كفاءة الموظفين لدى الجهاز الإداري الجبائي بموظفين من أصحاب الكفاءات العالية، واتباع أساليب متطورة في عملية اختيار هؤلاء الموظفين وتنمية قدراتهم الوظيفية من خلال التدريب والاطلاع على الأنظمة العالمية المتطورة، وكذلك تقديم حوافز نقدية وعلاوات خاصة.

4-1-5 تنمية الوعي الضريبي

يجب أن تهتم الإدارة الجبائية بمراعاة وتنمية الوعي الضريبي للمواطنين، وبعث الاطمئنان لدى المواطنين بالتطبيق العادل للضريبة، وأن هذه الضرائب تستخدم لتنمية المشاريع المختلفة في الدولة، وذلك عن طريق نشر التوعية الضريبية هذه، بوسائل الإعلام المختلفة كالإذاعة والتلفاز والصحف والنشرات المختلفة التي تبين حسنات مساهمة الأفراد في التكاليف العامة، وإنماء الحس الوطني لدى المكلفين بحيث يشعر المكلفون بأن ما يدفعونه من ضرائب، إنما يذهب للخزينة العامة وبالتالي يعود عليهم وعلى المجتمع بالنفع العام، وتلجأ الدول المتقدمة في مجال تنمية الوعي الضريبي وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية بإلزام الأشخاص الذين دخولهم خارج نطاق الإخضاع الضريبي، بتقديم بيان خطي بشمولهم بالإعفاء من ناحية، ومن ناحية أخرى إلزام كل واحد منهم بدفع مبلغ يتراوح بين 5 و 10 دولارات، وتقصد من وراء دفع هذا المبلغ الزهيد تنمية وإحياء الوعي الضريبي لديه، بحيث يشعر بأنه يساهم في الأعباء العامة للدولة.

4-2 الاجراءات المتخذة لتفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات أساليب التقييم

المحاسبي الإبداعية (حالة الجزائر)

عمدت الحكومة الجزائرية في الفترة الأخيرة الى استحداث مجموعة من الاجراءات الرامية الى تدعيم وتطوير جهاز الرقابة الجبائية لمكافحة جميع الممارسات الاحتياطية الهادفة الى التهرب من دفع الضريبة،

تمحورت هذه الاجراءات حول اصلاح نظام الرقابة الجبائية وجعله يتماشى مع الانظمة الضريبية العصرية من خلال ما يلي⁽¹⁾:

- تعزيز التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك من خلال إنشاء فرق مختلطة بين مصالح الجمارك ومصالح الضرائب للقيام بالتحقيقات وتبادل المعلومات والملفات المتعلقة بمكافحة كل الممارسات الاحتيالية، حيث جاء على لسان وزير المالية أن الاجراءات الجديدة في هذا الصدد من شأنها مكافحة كل أشكال التهريب ومخالفات الصرف مع مراقبة حركة رؤوس الأموال من وإلى خارج الوطن، وهو ما يمكن تحقيقه بعد ربط مركز الإعلام الآلي للجمارك بالأنظمة المعلوماتية الخاصة بكل من المؤسسات المصرفية، السجل التجاري ومصالح الضرائب، وذلك بغرض استعمال رقم التعريف الجبائي الوطني لاكتشاف البطاقات الجبائية المزورة مع وضع حد نهائي لظاهرة تضخيم الفواتير، الأمر الذي سيتم تحقيقه بعد تنسيق العمل مع مصالح الجمارك الأجنبية و المنظمات الدولية على غرار الاتحاد الأوروبي لتبادل كل المعلومات المتعلقة بالبضائع المستوردة.
- زيادة التشديد في العقوبات على المكلفين المتهربين من دفع الضرائب، حيث صرح المدير العام للضرائب أن مصالحه رفعت 800 دعوة قضائية خلال عام 2016 ضد ما أسماهم بكبار المحتالين والمتهربين من دفع الضرائب.
- هناك مشروع قائم يرمي الى وضع نظام معلوماتي جبائي يعنى بمهام متعددة نذكر منها ماييلي:
- التخفيف من حجم المهام المنفذة من طرف الأعوان، من خلال التآلية الكاملة لكل الإجراءات المتعلقة بدراسة المعطيات الخاصة بفرض الضرائب والتحصيل والرقابة والمنازعات ونزع الصفة المادية عن كل العمليات الجبائية.
- مركز قاعدة المعطيات بالنسبة لمختلف فئات المكلفين بالضريبة تسمح بالولوج الآلي للمحققين في المحاسبة إلى البطاقات عند قيامهم بالمهام المسندة إليهم.
- مكافحة كل مظاهر الممارسات الاحتيالية مهما كان نوعها.

و بالفعل، و في مرحلة أولى تم توظيف و الاستعانة بمكتب استشارة أجنبي، قصد مساعدة المديرية العامة للضرائب في إطلاق هذا المشروع، وبناء على هذا المسعى تم توظيف متعامل إسباني (إندرا سيستماس) Indra-sistemas قصد وضع نظام معلوماتي جبائي.

- إنشاء هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية تتمثل في مديرية كبريات الشركات، مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب، هدفها تجميع المفتشيات و القباضات حسب طبيعة المكلفين بالضريبة.
- اعداد برامج تكوينية لرفع كفاءة اعوان الإدارة الجبائية.
- تطوير التعاون الدولي في مجال مكافحة كل اشكال الممارسات الاحتيالية الهادفة الى التهرب من دفع الضرائب من خلال ابرام العديد من الاتفاقيات مع بلدان عربية وافريقية وآسيوية وأوروبية، آخر اتفاقية تم ابرامها كانت مع المملكة المتحدة حيث دخلت حيز التنفيذ في 1-1-2017، تأتي هذه الاتفاقيات في اطار تمكين الجهات المعنية من الاطلاع على اموال الاشخاص المقيمين في الخارج وذلك بحثهم على تقديم التصريحات المتعلقة بالمداخيل والإيرادات المحققة في الخارج وكذلك الحصول على المعلومات التي تتعلق بالأرصدة البنكية للأشخاص المودعة بالخارج.

خلاصة

الرقابة الجبائية ما هي إلا وسيلة أو أداة للإدارة الجبائية، والتي منحها القانون حقوق وصلاحيات تتيح لها التأكد من صحة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين، مع اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وغيرها من الإجراءات الأخرى عندما يقتضي الأمر ذلك، فممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية سواء كانت لدوافع ضريبية أو غيرها من الدوافع، تعتبر ظاهرة خطيرة تهدد أكبر اقتصاديات دول العالم، فالمكلفين لا يدخرون جهداً لاتباع وسلك كل أساليب التدليس والاحتتيال.

حيث يسعى المراقبون المكلفون بالرقابة الجبائية من خلال عدة طرق وباستخدام عدة آليات إلى التصدي والحد من هذه الممارسات، ولأن لغة التفاوض بين الإدارة الجبائية والمكلفين هي المعلومات المحاسبية، فإن عملية الرقابة الجبائية سوف تكون حول هذه المعلومات للتأكد من مدى تعبيرها عن الذمة المالية الحقيقية للمكلفين.

وفي هذا الإطار تتعدد أشكال وأهداف وهياكل وآليات الرقابة الجبائية وغيرها من الجزئيات التي تشكل في مجملها نسق عملها، والتي تهدف مجتمعة إلى وضع حد لممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية.

الفصل الرابع

تمهيد

بغرض الإجابة على إشكالية الدراسة، تم تدعيم الفصول النظرية بدراسة ميدانية، حيث تمحورت الفصول السابقة حول الجانب النظري في إطار عرض متغيرات الدراسة والبحث في آليات الرقابة الجبائية الرامية إلى الحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية وانعكاس ذلك على جودة المعلومات المحاسبية، وجاء هذا الفصل التطبيقي لاستطلاع آراء عينة الدراسة في سياق الإشكالية المطروحة والفرضيات التي تمت صياغتها، وذلك بالاعتماد على استبيان تم اعداده لهذا الغرض.

المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية

يستند انجاز الجانب الميداني إلى إطار يحدد منهجية الدراسة، وعليه خصص هذا المبحث لتقديم المنهجية المتبعة وحدود الدراسة، عقب ذلك سيتم عرض مجتمع وعينة الدراسة، إلى جانب أهم الطرق المتبعة في جمع المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة.

1- منهجية الدراسة الميدانية

1-1 منهج الدراسة

انطلاقاً من طبيعة موضوع الدراسة والأهداف المراد تحقيقها تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لبيان دور الرقابة الجبائية في الحد من أثر أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية على جودة القوائم المالية.

ويعد المنهج الوصفي التحليلي ملائماً لطبيعة الدراسة، ذلك لأنه يشيع استخدامه في الدراسات التي تصف وتفسر الوضع الراهن أو ما هو كائن في أرض الواقع للظاهرة، وكذلك في الدراسات التي تهتم بتكوين الفرضيات واختبارها، كما يعد هذا النوع من الدراسات ذو أهمية بالغة في مجال العلوم الإنسانية، لاسيما أنه يستخدم للكشف عن آراء الباحثين ومعتقداتهم واتجاهاتهم إزاء موقف معين، ولا يقف المنهج الوصفي التحليلي عند مجرد جمع بيانات وصفية حول الظاهرة وإنما يتعدى ذلك إلى محاولة التشخيص والتحليل والربط والتفسير لهذه البيانات وتصنيفها وقياسها وبيان نوعية العلاقة بين متغيراتها وأسبابها واتجاهاتها واستخلاص النتائج منها وما إلى ذلك من جوانب تدور حول سبر أغوار مشكلة أو ظاهرة معينة والتعرف على حقيقتها في أرض الواقع⁽¹⁾، ضف إلى ذلك فإن هذا المنهج يقوم على التحليل المرتكز على معلومات كافية ودقيقة عن ظاهرة أو موضوع محددة عبر فترة أو فترات زمنية معلومة، وذلك من أجل الحصول على نتائج يتم تفسيرها بطريقة موضوعية تتسجم مع المعطيات الفعلية للظاهرة⁽²⁾.

¹ <http://site.iugaza.edu.ps/khamdan/files/2015/09/> :2019/09/13

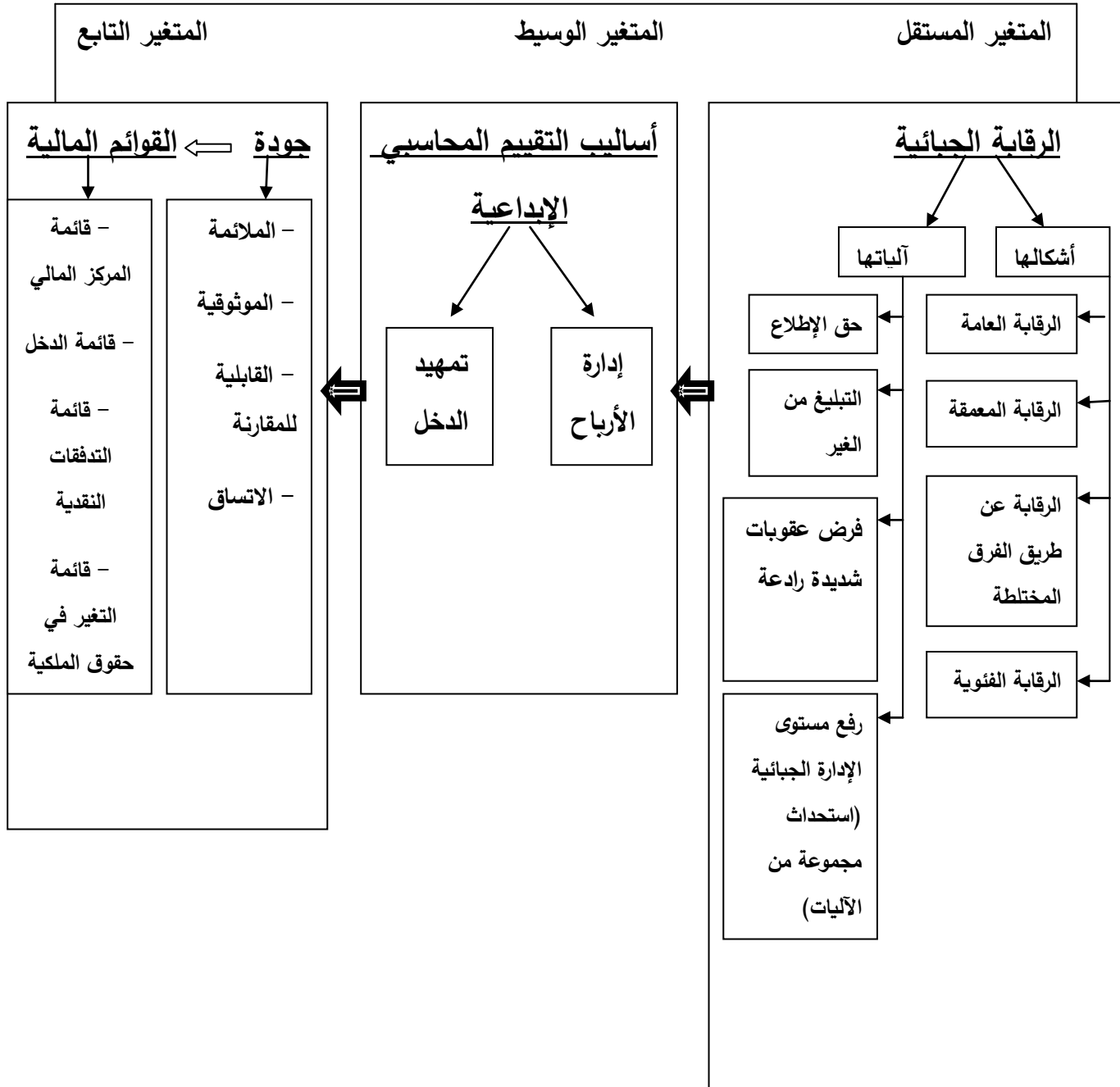
² غالبية أبو الشامات، أنواع مناهج البحث العلمي، متاح على الموقع: <http://www.jude.edu.sy/assets/uploads/lectures/33.pdf> ، ص

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

2-1 نموذج الدراسة

يمثل الشكل الموالي نموذج الدراسة، والذي سنحاول من خلاله توضيح العلاقة بين متغيرات الدراسة.

الشكل رقم (4-1): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثة.

1-3 حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- الحدود البشرية: اقتصرت هذه الدراسة على آراء المراقبون الجبائيون على مستوى مفتشيات الضرائب، بمختلف المؤهلات العلمية وذوي الخبرات المتفاوتة.
- الحدود المكانية: عالجت الدراسة الميدانية الواقع العملي لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية على جودة القوائم المالية في الجزائر، وعليه فقد شملت الدراسة آراء المراقبون الجبائيون عبر كل من ولاية: عنابة، قالمة، تبسة، الطارف، وهران، سطيف.
- الحدود الزمانية: ترتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الي أجريت فيه، والممتد من 2019/4 إلى غاية 2019/10/19.

2- مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

لإجراء أي دراسة ميدانية إحصائية، لا بد من تحديد مجتمع وعينة الدراسة كأول خطوة لتحديد إتجاه هذه الأخيرة، وهو ما سنتطرق له فيما يلي:

2-1 مجتمع الدراسة

يعرف مجتمع الدراسة بأنه⁽¹⁾: "جميع المفردات التي لها صفة أو صفات مشتركة، وجميع هذه المفردات تكون محل الدراسة"، وعليه فإن مجتمع هذه الدراسة يتمثل في جميع ممارسي وظيفة الرقابة الجبائية على مستوى مفتشيات الضرائب في الجزائر.

2-2 عينة الدراسة

تمثل العينة جزء من مجتمع الدراسة وتحمل نفس خصائصه، وتعرف بأنها⁽¹⁾: "ذلك الجزء من المجتمع، حيث يجري اختيارها وفق قواعد وطرق علمية بحيث تمثل المجتمع تمثيلاً صحيحاً"، ونظراً لعدم القدرة على القيام بالمسح الشامل لمجتمع الدراسة لأسباب تخرج عن نطاق الباحثة، وجب اعتماد أسلوب المعاينة.

¹ دلال القاضي و محمود البياتي، (2008): منهجية وأساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 148.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

وبما أن مجتمع الدراسة غير معروف، فقد تم حساب العينة باستخدام المعادلة التالية⁽²⁾:

$$N = Z^2 \cdot p(1-p) / e^2$$

حيث أن:

N: حجم العينة.

Z: القيمة الجدولية الموافقة لمعامل الثقة (عادة نستخدم معامل ثقة 95% إذن توافق القيمة 1.96 في الجدول).

P: عدد الأفراد اللذين تتوفر فيهم خاصية الدراسة (تم اعتبار نسبة 12%).

e: خطأ المعاينة (5%).

الجدول رقم (4-1): تحديد حجم العينة بدلالة نسبة توفر خاصية الدراسة في مفردات المجتمع

نسبة خاصية الدراسة في مفردات المجتمع p	7%	10%	12%	15%	20%
حجم العينة N	100.03	138.29	162.26	195.92	245.86
حجم العينة بعد التقريب	100	138	162	196	246

المصدر: من إعداد الباحثة.

يبين الجدول السابق حجم عينة الدراسة انطلاقاً من نسب توفر خاصية الدراسة في مفردات المجتمع والمحددة من قبل الباحثة، وذلك بالتعويض في المعادلة المشار إليها أعلاه، حيث تم رفض الحالتين الأخريتين ذات نسبة توفر خاصية الدراسة في مفردات المجتمع على التوالي (15%، 20%) وذلك لأن حجم العينة يكون كبير يفوق إمكانية الباحثة المحدودة، خاصة منها الوقت والجهد ناهيك عن التكلفة، أما فيما يخص نسبة توفر خاصية الدراسة في مفردات المجتمع 12% تعتبرها الباحثة مقبولة، خاصة في ظل ظروف مجتمع الدراسة، وعليه فإن حجم عينة الدراسة هو 162 مفردة من المراقبين الجبائيين اللذين يزالون نشاطهم على مستوى مفتشيات الضرائب عبر القطر الوطني، أما فيما يخص النسب الباقية المشار إليها في الجدول فالباحثة تعتبرها أقل من إمكانياتها.

¹ كامل محمد المغربي، (2011): أساليب البحث العلمي في العلوم الإنسانية والاجتماعية، الطبعة الرابعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 139.

² Robert V.Krejcie, (1970) : **Determining sample for research activities**, available at : https://home.kku.ac.th/sompong/guest_speaker/KrejcieandMorgan_article.pdf, p 01.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

وبعد إجراء الدراسة الميدانية من خلال تطبيق أداة الدراسة، تحصلنا على آراء أفراد عينة الدراسة والمقدر عددها بـ 86 استبيان صالح للتحليل الإحصائي، وهو ما يشكل نسبة 53% من العينة المختارة.

الجدول رقم (4-2): توزيع عينة الدراسة

العينة/الولاية	عنابة	قالمة	تبسة	وهران	سطيف	الطارف
عدد الاستبيانات الموزعة	40	27	30	23	20	22
استجابة أفراد العينة	20	15	18	15	6	12
نسبة الإستجابة%	12.34%	9.25%	11.11%	9.25%	3.70%	7.40%

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى النتائج المتوصل إليها

يشير الجدول أعلاه إلى أن نسبة الاستجابة للاستبيان بالشكل الذي يجعله صالحا للتحليل الإحصائي قدرت بـ 53% وهي نسبة مقبولة على العموم.

3- طرق جمع المعلومات

نظرا لطبيعة الموضوع المعالج في هذه الدراسة ارتأت الباحثة إلى استخدام الاستبيان والذي يعتبر⁽¹⁾: "أداة يستخدمها الباحث لتجميع البيانات من الآخرين ويسمى الاستبيان استفتاء أو استخبار أو استقصاء، ومهما كان المسمى مختلفا يظل الهدف واحدا وهو تجميع البيانات عن ظاهرة معينة، لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة أو للإجابة عن تساؤلات الدراسة، وببساطة هو وسيلة للحصول على إجابات من خلال عدد من الأسئلة المكتوبة في نموذج يعد لهذا الغرض ويقوم المبحوث بمملئه بنفسه"، وعليه يمكن اعتبار الاستبيان الأداة المناسبة لتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة، مع تدعيمه بالمقابلات والملاحظات الشخصية مع المبحوثين وذلك من أجل ضمان جودة وموثوقية أكثر للبيانات المتحصل عليها.

وتم توزيع الإستبيان والحصول على الإجابات بالاعتماد على:

- التسليم المباشر لأفراد العينة.
- الاستعانة ببعض الزملاء في توزيع الاستبيان.
- إرسال الاستبيان عن طريق البريد الإلكتروني وكذلك عن طريق تطبيق LinkedIn لبعض أفراد العينة.

¹ طارق عبد الرؤوف وإيهاب عيسى، (2017): المقاييس والإختبارات: التصميم- الإعداد- التنظيم، المجموعة العربية للتدريب والنشر: القاهرة، مصر، ص 158.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

إلى جانب التسليم الشخصي للاستبيان تم الاستعانة بوسائل أخرى لتسليمه كما ذكرنا أنفاً، وذلك لتعذر صعوبة التنقل والتواصل المباشر مع المبحوثين.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للاستبيان

سنخص بالذكر في هذا المبحث الإطار المنهجي للاستبيان، من خلال التطرق إلى هيكله، درجة صدقه وثباته.

1- هيكل الاستبيان

تمت الإستعانة في صياغة عبارات الاستبيان بالجانب النظري للدراسة بالإضافة إلى دراسات سابقة عالجت مواضيع في نفس مجال الدراسة التي نحن بصدد معالجتها، ضف إلى ذلك آراء المحكمين من أهل الاختصاص، وتم تقسيم الاستبيان إلى جزئين:

الجزء الأول: وشمل البيانات العامة او الشخصية لعينة الدراسة والمتمثلة في المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة المهنية.

الجزء الثاني: شمل أربعة محاور رئيسية، وهي:

- **المحور الأول:** حيث اشتمل على ثمانية عشر (18) عبارة تهدف إلى معرفة أكثر أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية شيوعا من حيث الاستخدام في بيئة الأعمال الجزائرية.
- **المحور الثاني:** اشتمل على سبع (07) عبارات، كان الغرض منها توضيح العلاقة بين أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية.
- **المحور الثالث:** تضمن ثمان (08) عبارات، تهدف إلى الكشف عن أهم الدوافع الكامنة وراء ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية.
- **المحور الرابع:** شمل تسع (09) عبارات، هدفت في مجملها إلى إبراز إسهامات ودور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية.

تم اعتماد الشكل المغلق في إعداد الاستبيان، والذي يحدد الإجابات المحتملة لكل سؤال وفق مقياس ليكرت "LIKERT الخماسي المكون من خمسة (05) درجات لتحديد أهمية كل بند من بنود الاستبيان، وفق سلم متدرج كما يلي:

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الجدول رقم (4-3): مقياس ليكرت الخماسي

المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
التدرج	1	2	3	4	5

المصدر: جمال محمد شاكر محمد، (2005): التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام SPSS، الطبعة الأولى، الدار الجامعية: الإسكندرية، مصر، ص 96.

أما بالنسبة لقاعدة اتخاذ القرار في مقياس ليكرت فهي تحسب كالآتي:

$$\checkmark \text{ المدى} = 5 - 1 = 4$$

$$\checkmark \text{ طول المدى} = 5/4 = 0.8 \text{ (المدى على عدد الدرجات)}$$

$$\checkmark \text{ إضافة } 0.8 \text{ إلى أقل درجة في المقياس، من أجل وضع الحد الأعلى.}$$

وكانت الحدود، كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-4): مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

مجالات الحسابي	الوسط	من 1 إلى	من 1.80 إلى	من 2.60 إلى	من 3.40 إلى	من 4.20 إلى
		1.79	2.59	3.39	4.19	5
		[1.80-1]	[2.60-1.80]	[3.40-2.60]	[4.20-3.40]	[5-4.20]
المستوى	غير موافق بشدة	موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على دراسات سابقة

2- صدق الإستبيان

تعد الأداة صادقة إذا استطاعت قياس الظاهرة التي وضعت من أجلها، أي أن الاستبيان الصادق يقيس ما وضع لقياسه، ويدل صدق الإستبيان على مدى تحقيقه للهدف الذي وضع من أجله⁽¹⁾، واستنادا لما سبق قامت الباحثة بالتحقق من صدق أداة الدراسة (الإستبيان)، من خلال عرضها على المشرف أولا، ومن ثم عرضت على مجموعة من المحكمين الأكاديميين والمهنيين المختصين بمجال الدراسة والمبينة أسماؤهم في الملحق رقم (01)،

¹ محسن عبد الستار عزب، (2009): تعاقب المديرين وأثره على فاعلية الإدارة المدرسية، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع: القاهرة، مصر، ص 149.

وذلك للتحقق والتأكد من صلاحيتها وسلامة ووضوح عباراتها، والاسترشاد بأرائهم قصد تطويرها، حيث تم تحديثها بتعديلاتهم قبل توزيعها على المبحوثين.

وتم إعداد الإستمبيان باللغتين العربية والفرنسية، وذلك لتعذر فهم اللغة العربية من قبل بعض المبحوثين (الرجوع إلى الملحق رقم (02) والذي يمثل الاستبيان باللغة العربية، والملحق رقم (03) الذي يمثل الإستمبيان باللغة الفرنسية).

3- ثبات الإستمبيان

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي نفس النتيجة لو تم توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في النتائج وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة⁽¹⁾، ولقياس مدى ثبات إستمبيان الدراسة استخدمنا معامل ألفا كرونباخ Cronbach's alpha، حيث تتراوح قيمة معامل ألفا كرونباخ بين 0 و 1، فكلما اقتربت قيمته من الواحد كان الثبات مرتفعاً، وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً.

الجدول رقم (4-5): معامل الثبات ألفا كرونباخ

جميع الفقرات	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
	42	0.873

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن معامل الثبات يقترب من الواحد حيث قدر بـ **0.873**، مما يدل أن الثبات مرتفع وعليه يمكن الاعتماد على نتائج الاستبيان.

¹ عائشة عتيق، (2016): جودة الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية - الجزائر حالة -، دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 212.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

1- الأساليب الإحصائية المعتمدة

هناك العديد من الطرق والأساليب الإحصائية التي تستعمل في تحليل البيانات، ولغرض الإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية وذلك بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS 20) Statistical Package For Social Science.

1-1 الإحصاء الوصفي

يهدف الإحصاء الوصفي إلى تصنيف وتلخيص وعرض البيانات، حيث يتضمن الإحصاء الوصفي جمع وعرض ووصف البيانات العددية دون تعميم، وتقتصر وظيفته على وصف العينات فقط وذلك من خلال البيانات التي تم جمعها من هذه العينات⁽¹⁾، وفيما يلي عرض للأساليب الإحصائية الوصفية التي تم الاستعانة بها في هذه الدراسة:

- **الجدول الإحصائية** ومن أهمها الجداول التكرارية (تكرارات ونسب مئوية).
- **الوسط الحسابي**: أحد مقاييس النزعة المركزية، وهو حاصل مجموع قيم المشاهدات على عددها⁽²⁾، واعتمدت الباحثة على المتوسط الحسابي لتحديد القيمة التي تتمركز عندها إجابات عينة الدراسة وأي فئة تنتمي إليها من الفئات المحددة حسب سلم ليكارت.
- **الانحراف المعياري**: وهو أحد مقاييس التشتت⁽³⁾، تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

1-3 الإحصاء الاستدلالي

الإحصاء الاستدلالي هو مجموعة من الطرق التي تستخدم للتعرف على خصائص المجتمع من خلال عينة إحصائية عشوائية ومجتمع ذو توزيع طبيعي، يتعامل هذا الإحصاء مع التعميم والتقدير والتنبؤ إلا أنه يتسم في

¹ عايد كريم عبدعون الكنان، (2014): مقدمة في الإحصاء وتطبيقات spss، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 18.

² نبيل جمعة صالح النجار، (2015): الإحصاء التحليلي مع تطبيقات برمجية spss، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 21.

³ محمد خير سليم أبو زيد، (2010): التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية spss (15-16) version، الطبعة الأولى، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع: عمان، الأردن، ص 204.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

بعض الحالات بعدم التأكد، لذل نعالج القياس في هذه الأحوال تحت باب علم الإحتمالات، مما يعطي فكرة عن الخطأ المحتمل وقوعه من الباحث حال التعميم على المجتمع المحسوب منه العينة العشوائية محل الدراسة⁽¹⁾.

يرتبط مفهوم اختبار الفرضيات بمفهوم الإحصاء الاستدلالي والذي يبدأ بتقدير معالم المجتمع من العينة المسحوبة منه ثم القيام باختبار ما إذا كانت هذه المعالم المقدرة مطابقة إلى معالم المجتمع، ولإختبار فرضيات الدراسة تم اعتماد اختبار (T-test):

- اختبار (ت) لعينة واحدة One Sample T-Test: يختص هذا الإختبار بمقارنة المتوسط الحسابي للعينة والمتوسط الحسابي للمجتمع المسحوبة منه، أين يفترض الباحث الفرضية الصفرية والفرضية البديلة التي يشترط أن تكون في الإتجاهين⁽²⁾.

ويشترط لإجراء هذا الإختبار أن تكون العينة عشوائية، وأن يكون التوزيع الطبيعي، ولمعرفة ما إذا كان مجتمع الدراسة يتبع التوزيع الطبيعي قمنا باختبار كولمنجروف-سمنروف (1-Sample K-S) وهذا عند مستوى دلالة أكبر من 0.05 (Sig>0.05)، وتحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (4 - 6): اختبار التوزيع الطبيعي

المحور	عنوان المحور	قيمة Z	مستوى الدلالة
الأول	أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية	0.709	0.696
الثاني	جودة المعلومات المحاسبية وأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية	1.007	0.263
الثالث	دوافع ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية	0.836	0.486
الرابع	إسهامات الرقابة الجبائية في الحد من أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية	1.296	0.069

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تظهر النتائج بأن قيمة (Sig) مستوى الدلالة لكل محور أكبر من 0.05 ما يدل على أن توزيع مجتمع الدراسة طبيعي (ارجع للملحق رقم 04).

¹ بن فارة إيمان، (2014): واقع أخلاقيات مزاولة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر (دراسة استقصائية)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار-غناية، الجزائر، ص 183.

² حامي حسان، (2017): اختبارات احصائية، ورقة بحثية مقدمة على الموقع: <http://dspace.univ-setif2.dz/xmlui/bitstream/handle/123456789/938/>، ص 15.

2- تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

للتعرف على آراء المراقبون الجبائيون حول دول الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، تم توزيع الاستبيانات على مستوى مفتشيات الضرائب، وتجميع المعلومات اللازمة لمعالجة الموضوع، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج "SPSS" باستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة، بهدف الوصول إلى نتائج ذات قيمة تدعم موضوع الدراسة.

بما أن الاستبيان مقسم إلى جزئين، سيتم تحليل بياناته باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي، وفقا لهذا التقسيم:

- التكرارات والنسب المئوية لتحليل المعلومات العامة (الديمغرافية) لأفراد العينة.
- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لترتيب فقرات كل محور حسب أهميتها ومستوى قبولها.

1- عرض وتحليل نتائج الجزء الأول "معلومات عامة"

تتمحور الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة في كل من: (الدرجة العلمية، التخصص، الخبرة المهنية)، وهذا يساعد في التأكد من مدى كفاءة أفراد عينة الدراسة، ومدى استيعابهم لفقرات محاور الدراسة، وهو ما ينعكس بالإيجاب على إجاباتهم ومن ثم على نتائج الدراسة.

1-1 الدرجة العلمية

الجدول رقم (4-7): توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية

الدرجة العلمية	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	59	68.6%
ماجستير/ماستر	20	23.3%
دكتوراه	02	2.3%
أخرى	05	5.8%
المجموع	86	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال الجدول السابق أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حاملي شهادة الليسانس بنسبة 68.6%، تليها بعد ذلك فئة حاملي شهادة ماجستير/ماستر بنسبة 23.3%، ثم تأتي فئة حاملي

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الشهادات العلمية الأخرى من خريجي المعاهد ومراكز التكوين بنسبة 5.8%، وأخيرا تأتي فئة حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة 2.3%.

على العموم يمكن القول أن غالبية أفراد عينة الدراسة يمتلكون مؤهلات علمية كفيلة لتمكينهم من الإجابة على الإستبيان بالشكل الذي من شأنه تحقيق أهداف الدراسة.

2-1 التخصص العلمي

الجدول رقم(4-8): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	16	18.6%
محاسبة وتدقيق	07	8.1%
جبائية	22	25.6%
مالية	27	31.4%
أخرى	14	16.3%
المجموع	86	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول أعلاه يمكن ملاحظة أن هناك تقارب في النسب فيما يخص تخصصات المستجوبين، فجل أفراد عينة الدراسة تخصص مالية بنسبة 31.4%، يليها تخصص جبائية بنسبة 25.6%، بعد ذلك يأتي تخصص محاسبة بنسبة 18.6%، يليه تخصصات أخرى مثل تخصص الحقوق بنسبة 16.3%، وأخيرا تخصص محاسبة وتدقيق بنسبة 8.1%، والملاحظ أن المستجوبين مؤهلين لفهم استبيان الدراسة مما يضفي مصداقية على إجاباتهم.

3-1 الخبرة المهنية

الجدول رقم(4-9): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 10 سنوات	31	36%
أقل من 15 سنة	08	9.3%
أقل من 20 سنة	14	16.3%
20 سنة فأكثر	33	38.4%

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

المجموع	86	%100
---------	----	------

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

استنادا لنتائج الجدول أعلاه، فإن غالبية أفراد عينة الدراسة تفوق خبرتهم 20 سنة وذلك بنسبة 38.4 % وهو ما من شأنه إثراء موضوع الدراسة من خلال إجاباتهم، تليها بعد ذلك فئة المستجوبين الذين تقل خبرتهم عن 10 سنوات بنسبة 36%، بعد ذلك فئة الأقل من 20 سنة، فئة أقل من 15 سنة بنسبة 16.3%، 9.3% على التوالي.

2- عرض وتحليل نتائج الجزء الثاني "محاور الدراسة"

بعد التطرق إلى الخصائص الديمغرافية في الجزء الأول، تأتي كمرحلة ثانية عملية تقييم آراء المراقبون الجبائيون حول دور الرقابة الجبائية في الحد من أثر أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية على جودة القوائم المالية، وذلك من خلال إجاباتهم على الأسئلة المقسمة على أربعة محاور أساسية على النحو التالي:

1-2 نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الجدول رقم(4-10): نتائج إجابات المستجوبين حول المحور الأول " أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية "

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	عدم استبعاد قيمة الأصول الثابتة التي تعرضت إلى أضرار أو تلف.	4	24	08	45	05	3.26	1.07	محايد
2	تضمين بند المخزون بضائع راكدة ومتقادمة.	02	22	13	43	06	3.33	1.01	محايد
3	الاعتراف محاسبيا ببعض الأصول غير الملموسة بما لا ينسجم مع شروط الاعتراف بها، مثل الاعتراف بالشهرة غير	07	30	20	24	05	2.88	1.08	محايد

**الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي
الإبداعية**

								المشترة.	
4	التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية.	11	31	13	27	04	2.79	1.15	محايد
5	تغيير طرق الاهتلاك المطبقة من فترة إلى أخرى.	07	32	15	28	04	2.88	1.09	محايد
6	عدم تخفيض حساب المدنين-المقصود هنا العملاء - عن طريق عدم الأخذ بعين الاعتبار الديون المعدومة -على سبيل المثال لا الحصر-.	3	29	16	32	06	3.10	1.06	محايد
7	التلاعب في تقدير العمر الافتراضي للأصل.	05	41	12	21	07	3.81	1.12	موافق
8	المبالغة في تقدير المخصصات.	08	33	11	26	08	2.91	1.20	محايد
9	التقليل في تقدير المخصصات.	09	31	12	28	06	2.89	1.17	محايد
10	نقل المصاريف لفترات محاسبية لاحقة.	11	35	08	26	06	2.77	1.21	محايد
11	الاعتراف بإيرادات وهمية او مزيفة.	16	35	08	21	06	2.60	1.23	محايد
12	إدراج مصاريف وهمية.	19	25	08	29	05	2.72	1.29	محايد
13	تقديم خصومات مرتفعة على المبيعات في نهاية السنة من أجل نقل مبيعات الفترات اللاحقة إلى الفترة الحالية.	08	26	20	26	06	2.9	1.12	محايد

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

14	تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة.	07	38	11	24	06	2.81	1.14	محايد
15	المبالغة في تقييم المخزون.	11	33	07	31	04	2.81	1.19	محايد
16	التقليل في تقييم المخزون.	10	41	05	23	07	2.72	1.21	محايد
17	تصنيف الإيرادات غير المتكررة (العرضية) على أنها إيرادات تشغيلية.	06	35	22	17	06	2.79	1.06	محايد
18	تصنيف النقدية المتولدة من الأنشطة غير التشغيلية على أنها تشغيلية.	09	35	17	17	08	2.76	1.16	محايد

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتعلق الجدول أعلاه بالمحور الأول للإستبيان، الذي خصص لمعرفة أكثر أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية شيوعا وممارسة، وقد تم استطلاع آراء عينة الدراسة في هذا الشأن من خلال (18 فقرة) والتي تم تحليلها بالاعتماد على الأدوات الإحصائية المبينة في الجدول، وما يمكن استخلاصه هو أن تقريبا جميع إجابات المستجوبين كانت في حدود المجال [2.60-3.40] وهو ما يعكس درجة الحياد، فهذا التحفظ راجع حسب تحليلنا إلى:

عدم الدراية الكافية للمستجوبين بممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية المتعددة، فالمعرفة بهذه الأساليب تنحصر لديهم في البعض منها فقط، وهذا الأمر يحتمل تأويلين:

- عدم مصادفتهم على أرض الواقع سواء لبعض الممارسات التي تقتصر عليها معرفتهم.
- الكفاءة المهنية للمراقبين الجبائيين لا ترتقي لاستيعاب هذه الأساليب أو الممارسات.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

من جهة أخرى وحسب النتائج المبينة أعلاه فإن أسلوب التلاعب عن طريق تقدير العمر الافتراضي للأصل هو الأسلوب الوحيد من بين الأساليب المعروضة، الذي جاءت الإجابات حوله ضمن المجال [3.40-14.20] وهو ما يعكس درجة موافقة عينة الدراسة، وعليه يمكن اعتبار التلاعب في تقدير العمر الافتراضي للأصل من أكثر أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية شيوعاً أو ممارسة.

2-2 نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول جودة المعلومات المحاسبية وأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الجدول رقم (4-11): نتائج إجابات المستجوبين حول المحور الثاني " جودة المعلومات المحاسبية وأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية "

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	التقديرات المحاسبية والتي تعتمد على الخبرة والحكم الشخصي تتعارض في الكثير من الأحيان مع حيادية المعلومات المحاسبية وبالتالي مع موثوقيتها.	04	25	11	42	04	3.19	1.06	محايد
2	عدم الثبات في استخدام الطرق المحاسبية يفقد المعلومات المحاسبية المفصح عنها قابليتها للمقارنة.	04	10	08	49	15	3.70	1.03	موافق
3	التدخل في التتويب والتصنيف لبعض بنود القوائم المالية يجعل من المعلومات المحاسبية غير صادقة في تمثيلها للأداء	02	12	17	46	09	3.55	0.94	موافق

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

								الحقيقي للشركة.	
4	التعجيل أو التأخير في الاعتراف بالإيرادات أو المصروفات يجعل من المعلومة المحاسبية غير ملائمة.	01	12	08	46	19	3.81	0.97	موافق
5	يرتبط فهم وإدراك مستخدم المعلومات المحاسبية بمدى جودتها.	03	08	05	56	14	3.81	0.93	موافق
6	استبعاد بعد تغليب الواقع الاقتصادي عند الاعتراف بالأحداث والعمليات الاقتصادية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية.	02	10	22	44	08	3.53	0.90	موافق
7	تجاهل الإفصاح عن آثار التغيرات في الطرق و السياسات المحاسبية على بنود القوائم المالية يجعل هذه البنود مضللة لمستخدميها.	03	08	14	46	15	3.72	0.97	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتعلق الجدول أعلاه بالمحور الثاني الذي خصص لمعرفة أثر أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، حيث تم استطلاع آراء عينة الدراسة في هذا الشأن من خلال (07 فقرات)، وقد تبين ما يلي:

- جاءت إجابات المستجوبين فيما يتعلق بأن التقديرات المحاسبية تتعارض في الكثير من الأحيان مع حيادية المعلومات المحاسبية وبالتالي مع موثوقيتها، ضمن المجال [2.60-3.40] وهو ما يعكس

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

حيادهم، ما يمكن قوله في هذا الشأن أن التقديرات المحاسبية عادة ما تكون في ظل غياب الأسلوب الدقيق للقياس المحاسبي، فهي عبارة عن توقعات تخضع للعديد من الإعتبارات أهمها الأحكام الشخصية للقائمين على عملية التقدير، وهو ما يجعل منها مجالا خصبا للتلاعب، و هو ما ينعكس سلبا على حيادية المعلومة ومنه على موثوقيتها.

- **يوافق** المستجوبون بمتوسط حسابي قدره **3.70**، على أن عدم الثبات في استخدام الطرق المحاسبية يفقد المعلومات المحاسبية المفصح عنها قابليتها للمقارنة.
- **يوافق** أفراد عينة الدراسة على أن التدخل في التبويب والتصنيف لبعض بنود القوائم المالية يجعل من المعلومات المحاسبية غير صادقة في تمثيلها للأداء الحقيقي للشركة، بمتوسط حسابي قدره **3.55**، فما يمكن التعقيب عليه في هذا الشأن هو أن حتى وإن كان التدخل في التبويب والتصنيف لبعض بنود القوائم المالية لا يؤثر على النتيجة النهائية، فهو يؤثر على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للشركة.
- **يوافق** أفراد عينة الدراسة على أن التعجيل أو التأخير في الاعتراف بالإيرادات أو المصروفات يجعل من المعلومة المحاسبية غير ملائمة، وذلك بمتوسط حسابي قدره **3.81**، حيث أن مثل هذه الممارسات من شأنها تضليل مستخدم المعلومة المحاسبية من خلال التلاعب في توقيت الاعتراف، فمن خلال هذا الأسلوب يمكن أن يكون هناك تجميل آني أو مؤقت لأداء المؤسسة أو الشركة ولكن على مدى البعيد سوف تكون لهذه الممارسات انعكاسات سلبية على الأداء الحقيقي للمؤسسة أو الشركة.
- **يوافق** أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي قدره **3.81**، على أن فهم وإدراك مستخدم المعلومات المحاسبية يرتبط بمدى جودتها، الجدير بالذكر هنا هو أن قابلية المعلومة المحاسبية للفهم تتضمن شقين، شق خاص بالمعلومة المحاسبية في حد ذاتها ومدى كفاية جودتها، وشق آخر خاص بمستخدميها ومدى معرفتهم بميدان المحاسبة وما يتصل بها من علوم، فلا يمكن الحكم على جودة المعلومة المحاسبية من قبل مستخدمين لا يتوفر لديهم حد أدنى من المعرفة بميدان المحاسبة وغيرها من الميادين ذات الصلة، وعليه فإن فهم وإدراك مستخدم المعلومات المحاسبية يرتبط بمدى جودتها هذا من جهة وبحد أدنى من المعرفة بالمجال المحاسبي وغيره من مجالات ذات الصلة من جهة أخرى.
- **يوافق** المستجوبون على أن استبعاد بعد تغليب الواقع الاقتصادي عند الاعتراف بالأحداث والعمليات الاقتصادية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية، بمتوسط حسابي قدره **3.53**، وخير مثال يمكن

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الاستشهاد في هذه الحالة هو عقود الإيجار التمويلية، حيث يثبت في الدفاتر على أنه عقد إيجار تشغيلي بادعاء عدم إستيفائه شروط عقد الإيجار التمويلي، وعليه لا تظهر قيمة العقد الحالية في ميزانية الشركة بجانب الأصول وبالتبعية لا يظهر ما يقابله من التزام ضمن جانب الخصوم، والهدف من تلك الممارسة هو تحسين نسبة مديونية المؤسسة أو الشركة، وعليه فالمعلومة المحاسبية في هذه الحالة لا تستوفي شروط الموثوقية.

- **يوافق** أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي قدره **3.72**، على أن تجاهل الإفصاح عن آثار التغيرات في الطرق و السياسات المحاسبية على بنود القوائم المالية يجعل هذه البنود مضللة لمستخدميها.

3-2 نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول دوافع ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الجدول رقم (4-12): نتائج إجابات المستجوبين حول المحور الثالث " دوافع ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية "

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
1	تسعى الإدارة من خلال ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية إلى زيادة مكافآتها وحوافزها وتحقيق الأمن الوظيفي واكتساب سمعة طيبة في مجال الاعمال.	06	06	03	58	13	3.76	1.02	موافق
2	تمارس الإدارة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية للتأثير على المعلومات المحاسبية المفصح عنها لتحقيق شروط المديونية من أجل الحصول على القروض.	01	23	11	42	09	3.40	1.03	موافق

**الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي
الإبداعية**

3	تلجأ الإدارة إلى استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية لتقليل الربح المعلن عنه بقصد تخفيض المدفوعات الضريبية.	03	23	04	42	14	3.47	1.15	موافق
4	الظهور بما يتوافق مع تنبؤات وتوقعات المحللين الماليين يدفع إدارة الشركة إلى استخدام أساليب التقييم المحاسبي.	01	10	10	55	10	3.73	0.85	موافق
5	تجنب التكاليف السياسية يدفع الإدارة إلى التأثير على المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجنبها ذلك.	02	19	12	44	09	3.45	1.02	موافق
6	تلجأ إدارة الشركة إلى استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية من أجل تحسين نسب الربحية والسيولة.	02	08	08	56	12	3.79	0.88	موافق
7	تقوم إدارة الشركة باستخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية لزيادة أرباحها ومن ثم تحسين قيمتها السوقية (زيادة قيمة أسهمها).	02	11	06	57	10	3.72	0.91	موافق
8	تستخدم إدارة الشركة أساليب التقييم المحاسبي لتقليل من التقلبات في الأرباح المفصح عنها.	03	22	16	36	09	3.30	1.07	محايد

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتعلق الجدول أعلاه بالمحور الثالث الذي خصص لمعرفة الدوافع الكامنة وراء استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، حيث تم استطلاع آراء عينة الدراسة في هذا الشأن من خلال (8 فقرات) حاولنا من خلالها حصر أهم هذه الدوافع، مع ترك المجال مفتوحاً أمام المستجوبين لأي إضافات، وقد تبين ما يلي:

- **يوافق** أفراد عينة الدراسة على أن الإدارة تسعى من خلال ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية إلى زيادة مكافآتها وحوافزها وتحقيق الأمن الوظيفي واكتساب سمعة طيبة في مجال الأعمال بمتوسط حسابي قدره 3.76، وتلجأ الإدارة إلى مثل هذه الممارسات لزيادة حوافزها والتي تكون مبينة من الأساس على الأرباح المحققة هذا من جهة، ومن جهة أخرى اكتساب سمعة طيبة تتيح لها فرص أفضل أو فرص بديلة في حالة فقدانها لعملها.
- **يوافق** المستجوبين على أن الإدارة تمارس أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية للتأثير على المعلومات المحاسبية المفصح عنها لتحقيق شروط المديونية من أجل الحصول على القروض، بمتوسط حسابي قدره 3.40، حيث قد تكون شروط المديونية القيود المبدئية اللازمة للحصول على القروض، أو قيود على المقترض يعتبر أي خرق لها في حكم عدم الوفاء بالدين، و كلتا الحالتين تعتبر دافعا بالنسبة للإدارة للجوء إلى مثل هذه الممارسات.
- **يوافق** أفراد عينة الدراسة على أن الإدارة تلجأ إلى استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية لتقليل الربح المعلن عنه بقصد تخفيض المدفوعات الضريبية، بمتوسط حسابي قدره 3.47، حيث لطاماً اعتبرت المدفوعات الضريبية هاجساً أمام المكلفين عبر الزمن، وعليه يعتبر الدافع الضريبي من أهم الدوافع الكامنة وراء استخدام هذه الأساليب.
- **يوافق** المستجوبون على أن الظهور بما يتوافق مع تنبؤات وتوقعات المحللين الماليين يدفع إدارة الشركة إلى استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، بمتوسط حسابي قدره 3.73، فعادة عند عدم تطابق البيانات المالية مع توقعات المحللين الماليين يؤدي ذلك بأسعار الأسهم إلى الإنخفاض، وعليه تلجأ الإدارة إلى ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية لمقابلة الأرباح المفصح عنها مع توقعات المحللين لتجنب انخفاض أسعار أسهمها.
- **يتفق** أفراد عينة الدراسة على أن تجنب التكاليف السياسية يدفع الإدارة إلى التأثير على المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجنبها ذلك بمتوسط حسابي قدره 3.45 وهو ما يعكس درجة الموافقة، ما

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

يمكن توضيحه بالنسبة للتكاليف السياسية، هي أنها تكون نتاج ضغوطات خارجية، إما من السلطات الضريبية أو الحكومة أو المجتمع بصفة عامة، وتأخذ هذه التكاليف صورا وأشكالا مختلفة، فقد تتمثل في: ممارسة الرقابة السعرية على المنتجات، أو فرض معدلات ضريبية عالية، أو قد تكون في صورة مطالبات لتحسين ظروف العمل وزيادة أجور العاملين، و هو ما يدفع الإدارة إلى اللجوء إلى أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية لتخفيض الدخل تجنباً لهذه التكاليف.

- **توافق** عينة الدراسة على أن إدارة الشركة تلجأ إلى استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية من أجل تحسين نسب الربحية والسيولة بمتوسط حسابي قدره **3.79**، فمن أحد أسباب لجوء الإدارة لهذه الممارسات هو اتفاقيات عقود الدين والتي تتطلب حد أدنى لنسب السيولة أو توزيعات الأرباح.
- **يوافق** المستجوبون على أن إدارة الشركة تقوم باستخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية لزيادة أرباحها ومن ثم تحسين قيمتها السوقية (زيادة قيمة أسهمها) بمتوسط حسابي قدره **3.72**.
- هناك تحفظ من قبل المستجوبين فيما يتعلق باستخدام إدارة الشركة لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية بغية التقليل من التقلبات في الأرباح المفصح عنها، حيث جاءت إجاباتهم ضمن المجال **[2.60-13.40]** وهو ما يعكس تحيدهم، وتلجأ الإدارة عادة إلى تقليل التقلبات في الأرباح المفصح عنها بدافع إظهار أرباحها مستقرة عبر الدورات.

2-4 نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول إسهامات الرقابة الجبائية في الحد من أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الجدول رقم (4-13): نتائج إجابات المستجوبين حول المحور الرابع "إسهامات الرقابة الجبائية في الحد من أساليب التقييم

المحاسبي الإبداعية"

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
1	في إطار الرقابة على الوثائق تكون هناك مراقبة لوثائق المكلف، الأمر الذي يمكن الإدارة الجبائية	01	07	03	63	12	3.90	0.77	موافق

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

								من التشخيص الحقيقي والفعلي للمعلومات.	
2	يعمل التحقيق المحاسبي على توفير فحص دقيق للمعلومات المحاسبية .	01	02	07	50	26	4.13	0.75	موافق
3	العقوبات المعمول بها حاليا في إطار الرقابة الجبائية كفيلة للحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية.	12	31	10	28	05	2.80	1.20	محايد
4	تعزيز التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك من خلال إنشاء فرق مختلطة من أجل القيام بالتحقيقات وتبادل المعلومات.	01	02	07	52	24	4.11	0.74	موافق
5	تعزيز التعاون والتنسيق مع بعض المصالح التابعة لوزارة التجارة .	-	05	02	52	27	4.17	0.73	موافق
6	ربط مركز الإعلام الآلي للجمارك بالأنظمة المعلوماتية الخاصة بكل من المؤسسات المصرفية، السجل التجاري ومصالح الضرائب.	01	02	04	52	27	4.18	0.72	موافق
7	التألية الكاملة لكل إجراءات الرقابة الجبائية.	02	13	14	43	14	3.62	1	موافق
8	إعداد برامج تكوينية لرفع كفاءة المراقبون الجبائيون.	02	-	06	42	36	4.27	0.79	موافق بشدة

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

9	طرق الرقابة الجبائية المعمول بها حاليا تعتبر طرق فاعلة في الكشف عن ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية.	09	18	14	35	10	3.22	1.21	محايد
---	---	----	----	----	----	----	------	------	-------

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتعلق الجدول أعلاه بالمحور الرابع للاستبيان والذي خصص لمعرفة إسهامات الرقابة الجبائية في الحد من أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، حيث تم استطلاع آراء عينة الدراسة في هذا الشأن من خلال (09 فقرات) تم تحليلها بالاعتماد على الأدوات الإحصائية المبينة في الجدول، بحيث تبين ما يلي:

- **يوافق** المستجوبون على أنه في إطار الرقابة على الوثائق تكون هناك مراقبة لوثائق المكلف، الأمر الذي يمكن الإدارة الجبائية من التشخيص الحقيقي والفعلي للمعلومات بمتوسط حسابي قدره **3.90**، حيث يتم من خلال هذا النوع من الرقابة تفحص المعلومات المقدمة من قبل المكلف ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة في ملفه الجبائي وكذا مقارنتها مع معلومات أخرى تم الحصول عليها من مصادر مختلفة مثل الموردون، الزبائن... الخ وذلك بهدف التأكد من صحتها وخلوها من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية.
- **يوافق** أفراد عينة الدراسة على أن التحقيق المحاسبي يعمل على توفير فحص دقيق للمعلومات المحاسبية بمتوسط حسابي قدره **4.13**، فالتحقيق المحاسبي يعنى بفحص محاسبة المكلف من خلال التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية، وهو ما من شأنه أن يفتح المجال أمام المراقبون الجبائيون لإكتشاف أي ممارسات لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية واتخاذ الإجراءات اللازمة إزاء ممارستها.
- كانت إجابات المستجوبين فيما يتعلق بالعقوبات المعمول بها حاليا في إطار الرقابة الجبائية ومدى كفايتها في الحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية ضمن المجال **[2.60-3.40]** وهو ما يعكس حيادهم اتجاه هذا الأمر، صحيح أن جل الإجابات جاءت محايدة ولكن ما تم ملاحظته من قبل الباحثة، هو أن هناك فئة من المستجوبين ترى بأن العقوبات المطبقة حاليا رادعة ومن شأنها الحد

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

- ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، وفي نفس الوقت هناك فئة أخرى ليست راضية عن العقوبات المعمول بها حالياً بسبب عدم رقيها إلى المستوى المطلوب.
- **يوافق** أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي قدره **4.11** على أن تعزيز التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك من خلال إنشاء فرق مختلطة من أجل القيام بالتحقيقات وتبادل المعلومات، من شأنه تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية.
- **يوافق** أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي قدره **4.17** على أن تعزيز التعاون والتنسيق مع بعض المصالح التابعة لوزارة التجارة من شأنه محاربة ممارسات التقييم المحاسبي الإبداعي، حيث تكمن أهمية التعاون مع هذه المصالح في التدخلات المستمرة التي يتم من خلالها الكشف عن حجم العمليات غير القانونية.
- **يوافق** المستجوبون بمتوسط حسابي قدره **4.18** على أن ربط مركز الإعلام الآلي للجمارك بالأنظمة المعلوماتية الخاصة بكل من المؤسسات المصرفية، السجل التجاري ومصالح الضرائب، من شأنها أن يسهل ويفعل مهام المراقبون الجبائيين من خلال تسهيل عملية الحصول على المعلومات من مصادر مختلفة والتأكد من سلامتها وخلوها من الممارسات التدليسية.
- **يوافق** المستجوبون بمتوسط حسابي قدره **3.62** على أن إجراء التآلية الكاملة لكل إجراءات الرقابة الجبائية من شأنه تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، حيث الهدف من هذه التآلية نزع صفة المادية عن العمليات الجبائية بهدف تخفيض حجم المهام المتعددة من طرف الأعوان المراقبون وخاصة في ظل قلة عددهم.
- **يوافق** أفراد عينة الدراسة على أن إعداد برامج تكوينية لرفع كفاءة المراقبون الجبائيين بمتوسط حسابي قدره **4.27**، من شأنه أن يساعد في تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من الممارسات الاحتياطية، فكلما زادت إحاطة المراقبون الجبائيون بالمحاسبة وبفنون التلاعب فيها كلما مكنهم ذلك من الكشف والحد من هذه التلاعبات.
- طرق الرقابة الجبائية المعمول بها حالياً تعتبر طرق فاعلة في الكشف عن ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، بالنسبة لهذه الفقرة جاءت إجابات المستجوبين ضمن المجال **[2.60-13.40]** وهو ما يعكس **حيادهم**، وحسب ما تم استنتاجه من خلال المقابلة مع المستجوبين تتضارب الآراء حول

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

كفاية فاعلية طرق الرقابة الجبائية من عدمها، فمنهم من يروى أنها فاعلة وتؤدي الغرض منها، والبعض الآخر يرى أنها تحتاج إلى إعادة نظر من أجل أن ترقى إلى الغاية التي وضعت من أجلها.

3- اختبار فرضيات الدراسة

تم صياغة فرضيات الدراسة المراد اختبارها إحصائيا بالصيغة العدمية ليتم اختبارها اعتمادا على المعلومات التي تم الحصول عليها بواسطة الاستبيان من خلال آراء المستجوبين، كما يلي:

✓ الفرضية الأولى

H0: لا يوجد تخصيص لأساليب معينة دون الأخرى فيما يتعلق بأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية المستخدمة من قبل معدي القوائم المالية في الجزائر.

H1: يوجد تخصيص لأساليب معينة دون الأخرى فيما يتعلق بأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية المستخدمة من قبل معدي القوائم المالية في الجزائر.

✓ الفرضية الثانية

H0: لا تحول أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية الممارسة بين جودة القوائم المالية ومستخدميها.

H1: تحول أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية الممارسة بين جودة القوائم المالية ومستخدميها.

✓ الفرضية الثالثة

H0: لا يعتبر التهرب الضريبي دافعا لاستعمال أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية في الجزائر.

H1: يعتبر التهرب الضريبي دافعا لاستعمال أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية في الجزائر.

✓ الفرضية الرابعة

H0: لا تعتبر إجراءات الرقابة الجبائية سواء المعمول بها أو المستحدثة كفيلا للحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

H1: تعتبر إجراءات الرقابة الجبائية سواء المعمول بها أو المستحدثة كفيلة للحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية.

3-1 اختبار الفرضية الأولى

بالاعتماد على برنامج SPSS تم استخدام اختبار T للعينة البسيطة One Sample T-Test عند مستوى دلالة 5%، وبين الجدول أدناه اختبار الفرضية الأولى:

"لا يوجد تخصيص لأساليب معينة دون الأخرى فيما يتعلق بأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية المستخدمة من قبل معدي القوائم المالية في الجزائر".

الجدول رقم (4-14): اختبار T للعينة البسيطة One Sample T-Test للفرضية الأولى

الفرضية H0	قيمة T	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية	38.616	0.000	2.881	0.691

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

استنادا لنتائج الجدول أعلاه فإن المتوسط الحسابي قدر بـ 2.881، في حين قدر مستوى الدلالة (Sig) بـ 0.00 وهي أقل من 0.05 وعليه يتم رفض الفرضية العدمية القائلة بأنه لا يوجد تخصيص لأساليب معينة دون الأخرى فيما يتعلق بأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية المستخدمة من قبل معدي القوائم المالية في الجزائر وقبول الفرضية البديلة.

وعليه يمكن القول أن هناك تخصيص لأساليب معينة دون الأخرى فيما يتعلق بأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية المستخدمة من قبل معدي القوائم المالية في الجزائر، واستنادا للدراسة فإن من أكثر الأساليب ممارسة نجد التلاعب في تقدير العمر الافتراضي للأصل.

3-2 اختبار الفرضية الثانية

بالاعتماد على برنامج SPSS تم استخدام اختبار T للعينة البسيطة One Sample T-Test عند مستوى دلالة 5%، وبين الجدول أدناه اختبار الفرضية الثانية:

"لا تحول أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية الممارسة بين جودة القوائم المالية ومستخدميها".

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الجدول رقم (4-15): اختبار T للعينة البسيطة One Sample T-Test للفرضية الثانية

الفرضية H0	قيمة T	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
جودة المعلومات المحاسبية وأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية	56.807	0.000	3.621	0.591

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

وفقا للنتائج الجدول أعلاه فإن المتوسط الحسابي قدر بـ 3.621 في حين قدر مستوى الدلالة (Sig) بـ 0.00 وهي أقل من 0.05 وعليه يتم رفض الفرضية العدمية القائلة: لا تحول أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية الممارسة بين جودة القوائم المالية ومستخدامها وقبول الفرضية البديلة. ومنه يمكن القول أن أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية الممارسة تحول بين جودة القوائم المالية ومستخدامها.

3-3 اختبار الفرضية الثالثة

بالاعتماد على برنامج SPSS تم استخدام اختبار T للعينة البسيطة One Sample T-Test عند مستوى دلالة 5%، وبين الجدول أدناه اختبار الفرضية الثالثة:

"لا يعتبر التهرب الضريبي دافعا لاستعمال أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية في الجزائر."

الجدول رقم (4-16): اختبار T للعينة البسيطة One Sample T-Test للفرضية الثالثة

الفرضية H0	قيمة T	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
دوافع ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية	58.700	0.000	3.581	0.565

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

حسب نتائج الجدول أعلاه فإن المتوسط الحسابي قدر بـ 3.581 في حين قدر مستوى الدلالة (Sig) بـ 0.00 وهي أقل من 0.05 وعليه يتم رفض الفرضية العدمية القائلة: لا يعتبر التهرب الضريبي دافعا لاستعمال أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية في الجزائر، وقبول الفرضية البديلة.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية في الحد من أثر ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

وعليه يمكن القول أن التهرب الضريبي يعتبر من بين أهم دوافع اللجوء إلى ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية في الجزائر، وما يعزز ذلك نتائج استطلاع آراء عينة الدراسة في المحور الرابع.

3-4 اختبار الفرضية الرابعة

بالاعتماد على برنامج SPSS تم استخدام اختبار T للعينة البسيطة One Sample T-Test عند مستوى دلالة 5%، وبين الجدول أدناه اختبار الفرضية الرابعة:

"لا تعتبر إجراءات الرقابة الجبائية سواء المعمول بها أو المستحدثة كفيلة للحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية."

الجدول رقم (4-17): اختبار T للعينة البسيطة One Sample T-Test للفرضية الرابعة

الفرضية H0	قيمة T	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
إسهامات الرقابة الجبائية في الحد من أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية	71.585	0.000	3.828	0.495

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

حسب نتائج الجدول أعلاه فإن المتوسط الحسابي قدر بـ 3.828 في حين قدر مستوى الدلالة (Sig) بـ 0.00 وهي أقل من 0.05 وعليه يتم رفض الفرضية العدمية القائلة: لا تعتبر إجراءات الرقابة الجبائية سواء المعمول بها أو المستحدثة كفيلة للحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، وقبول الفرضية البديلة. واستنادا لما سبق يمكن القول أن إجراءات الرقابة الجبائية سواء المعمول بها أو المستحدثة كفيلة للحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية.

الخلاصة

هدف الفصل التطبيقي إلى تقديم إجابات عن فرضيات الدراسة المستمدة من الإشكالية العامة المطروحة، حيث تم من خلال هذا الفصل عرض الجانب المنهجي للدراسة الميدانية، ومن ثم إجراء اختبارات الصدق والثبات واعتدالية التوزيع التي تعد ضرورية للانتقال إلى عملية تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة واختبار الفرضيات.

واستنادا إلى البيانات المتحصل عليها من الإجابات تم تقديم خصائص عينة الدراسة، النتائج المرتبطة بمحاور الاستبيان مرفقة بالتحليل والتفسير، كما تم اختبار فرضيات الدراسة، ووفقا لهذا الأساس تم التوصل إلى استنتاجات سيتم طرحها في الخاتمة.

الخاتمة

الخاتمة

إن مزاعم الإدارة في إثبات البيانات المالية خلال الفترة المحاسبية، تعتبر مقدمة لإعداد التقارير المالية والتي تشكل مخرجات المحاسبة، إلا أن إعداد هذه التقارير لا يمثل هدفا في حد ذاته، وإنما وسيلة لتحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة المتمثل بتقديم المعلومات المحاسبية في شكل قوائم مالية من شأنها مساعدة مستخدميها في اتخاذ القرارات، وعليه فإن الأهداف تستمد جذورها أصلا من احتياجات مستخدمي القوائم المالية، ولطالما كانت ومازالت السلطات الضريبية من أهم مستخدمي المعلومات المحاسبية.

والواقع أثبت أن هذه المعلومات المقدمة تكون في غالبيتها غير صادقة نتيجة أخطاء مرتكبة عن حسن نية أو نتيجة لتدخلات متعمدة من قبل معيديها للتأثير على المعلومة بالشكل الذي يخدم مصالحهم، لذا منح القانون الإدارة الجبائية حقوقا وصلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة من التحقق من صحة هذه المعلومات وصدقها وصولا إلى تصحيح وتقويم الأخطاء والتحريفات المرتكبة، ويتم ذلك من خلال الرقابة الجبائية والتي تعتبر وسيلة أو أداة هامة في يد الإدارة الجبائية.

استنادا لما سبق يمكن اعتبار الرقابة الجبائية أداة مهمة في مكافحة ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، فالقوائم المالية وعلى الرغم من قيام محافظ الحسابات من تدقيقها والمصادق عليها، هذا لا يعفي معيديها من خضوعهم للرقابة الجبائية، وتسند الإدارة الجبائية ذلك لأسباب عدم أمانة هذه القوائم وما ينطوي على ذلك من إخفاء للمعلومات أو تزوير أو تلاعب.

نتائج اختبار الفرضيات

من خلال الدراسة الميدانية تم اختبار مدى صحة فرضيات الدراسة كما يلي:

- الفرضية الأولى تنص على أنه لا يوجد تخصيص لأساليب معينة دون الأخرى فيما يتعلق بأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية المستخدمة من قبل معدي القوائم المالية في الجزائر، تم نفيها وقبول الفرضية البديلة، أي أن هناك تخصيص لأساليب معينة دون الأخرى فيما يتعلق بأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية المستخدمة من قبل معدي القوائم المالية في الجزائر، وما يعزز ذلك هو إجابات عينة الدراسة في المحور الأول، حيث من بين جملة من أكثر الأساليب ممارسة والتي تم عرضها، كانت الموافقة من قبل المستجوبين على أسلوب التلاعب في تقدير العمر الافتراضي للأصل، وهذا ممكن أن يكون راجعا إما إلى أن المؤسسات أو الشركات في الجزائر لا تحوز على محاسبين مبدعين ملمين بجميع خبايا المحاسبة ومتمكنين من جميع أدواتها بالشكل الذي يجعلهم قادرين على استخدام أساليب متعددة

الخاتمة

ومختلفة من أساليب التقييم المحاسبي الابداعية، أو أن بيئة الأعمال في حد ذاتها لا تتطلب استخدام كل هذه الممارسات، حيث تختلف هذه الأخيرة باختلاف الدافع، أو أن المراقبون الجبايون لم يرقون بعد لاستيعاب جميع أو جل ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية.

- الفرضية الثانية تنص على أنه لا تحول أساليب التقييم المحاسبي الابداعية الممارسة بين جودة القوائم المالية ومستخدميها تم نفي هذه الفرضية وقبول الفرضية البديلة، وعليه يمكن القول أن ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية تقف عائقا بين جودة المعلومة المحاسبية ومستخدميها، فاللجوء إلى مثل هذه الأساليب يؤثر على كل من ملائمة وموثوقية المعلومة المحاسبية وكذلك يؤثر على قابليتها للمقارنة وكذلك قابليتها للفهم وما يعزز ذلك أجوبة المستجوبين في المحور الثاني للإستبيان.
- الفرضية الثالثة والتي تنص على أنه لا يعتبر التهرب الضريبي دافعا لاستعمال أساليب التقييم المحاسبي الابداعية في الجزائر، وبالاستناد إلى نتائج الدراسة الميدانية تم نفي هذه الفرضية وقبول الفرضية البديلة، حيث أن التهرب الضريبي يعتبر من أبرز وأهم دوافع اللجوء إلى ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية في الجزائر، وهذا راجع إلى خصوصية البيئة الجزائرية بصفة كبيرة.
- الفرضية الرابعة تنص على أنه لا تعتبر إجراءات الرقابة الجبائية سواء المعمول بها أو المستحدثة كفيلة للحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية تم نفي هذه الفرضية وقبول الفرضية البديلة، ويمكن القول أن إجراءات الرقابة الجبائية سواء المعمول بها أو المستحدثة و التي عمدت إليها الحكومة الجزائرية و الرامية إلى تدعيم وتطوير جهاز الرقابة الجبائية كفيلة للحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية إذا ما طبقت في إطارها.

واستنادا لما سبق، تم استخلاص النتائج التالية:

- تعددت تعاريف ومسميات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية إلا انها اتفقت جميعها على أنها عبارة عن عمليات أو ممارسات مبتكرة تستخدم من قبل المحاسبين بتوجيه من الإدارة لمعرفة لمعرفتهم بالقواعد و والسياسات المحاسبية للتلاعب بالأرقام المسجلة في القوائم المالية بغية تحقيق أهداف معينة.
- يمكن القول أن أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية هي جميع الخطوات المستخدمة في لعبة الأرقام المالية، وذلك إما من خلال استغلال المرونة التي تكتنف السياسات والمعايير المحاسبية أو من خلال انتهاج الأساليب الاحتيالية.

الخاتمة

- يعتمد الكثير من المكلفين التهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية، بطرق وأساليب عدة، أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية، حيث يتجه أغلب المكلفين نحو تقديم صورة عن مركزهم المالي أقل مما في الواقع للتقليل من مبالغ الضرائب والرسوم الواجب عليهم سدادها.
- تتعدد الدوافع التي تحت الإدارة على ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية للتأثير في رقم الأرباح المعلن عنه، فمنها ما يجعل الإدارة ترفع من الأرباح المحققة ومنها ما يخفضها ومنها ما يقلل التذبذب فيها.
- تتنوع الرقابة الجبائية أثناء تطبيقها من قبل الإدارة الجبائية بحسب الهدف المرجو منها، وبحسب طبيعة المكلف بالضريبة، وهناك أربعة أشكال للرقابة الجبائية في الجزائر وهي على التوالي: الرقابة العامة، الرقابة المعمقة، الرقابة الفئوية، الرقابة عن طريق الفرق المختلطة.
- تساهم الرقابة الجبائية في الكشف والحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية فيما يتعلق بشق الاحتمالي منها على وجه الخصوص.
- تأثر ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية بمختلف صورها، على القوائم المالية التي بدورها تؤثر على مصالح المستخدمين -التي تتأثر بالقرارات المتخذة من قبلهم-.
- يرتبط استخدام المعلومات المحاسبية بقرارات وأغراض أساسية وربما أحيانا مصيرية بالنسبة لمستخدميها، لهذا يجب أن تكون خالية من أي مغالطة تنقص من جودتها، وهذا يستدعي ضرورة تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تتمثل في: الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم.
- يعتبر التهرب الضريبي من أبرز وأهم دوافع اللجوء إلى ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية في الجزائر.
- الرقابة الجبائية لها دور مهم في الحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية، وما عزز من هذا الدور هو الاجراءات التي عمدت إليها الحكومة الجزائرية و الرامية إلى تدعيم وتطوير جهازها الرقابي.
- هناك نقص كبير في عدد المراقبين الجبائيين على مستوى مفتشيات الضرائب عبر كامل التراب الوطني.

الخاتمة

تأسيسا على ما تم التوصل إليه من نتائج سאלفة الذكر، بالإمكان عرض التوصيات الموالية:

- ضرورة إعادة النظر من قبل السلطات والجهات المعنية فيما يخص المراقبين الجبائين، في:
 - أولا: عددهم على مستوى مفتشيات الضرائب عبر كافة التراب الوطني، والذي يعتبر محدود جدا إذا ما قورن مع عدد المؤسسات والشركات الناشطة.
 - ثانيا: شروط التوظيف، حيث من الضروري وضع شروط توظيف تتماشى مع متطلبات مهمة المراقب الجبائي.
- من الضروري أن تكون مفتشيات الضرائب مدعمة بكوادر مؤهلة وذو خلفية محاسبية تكون قادرة على كشف أية ممارسات لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية.
- ضرورة التزام الجهات المعنية بتنفيذ برامج تدريبية متخصصة للمراقبين الجبائين، لتعزيز قدراتهم المهنية في مكافحة والحد من ممارسات لأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية.
- تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية الأخرى (غرفة التجارة، مصالح الجمارك...الخ) على الشركات أو المؤسسات التي تتورط في القيام ببعض ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية.
- كما توصي الدراسة بضرورة أن تعمل الأبحاث الأخرى على استكشاف المزيد من الأساليب المستخدمة في التقييم المحاسبي الإبداعي من قبل الشركات الجزائرية وتوضيح كيفية الكشف عن الأساليب.
- ضرورة العمل المستمر على تطوير أجهزة الرقابة الجبائية من أجل تعزيز الدقة والسرعة في اكتشاف مختلف الأساليب الاحتيالية، مع تقرير عقوبات شديدة على الممارسين لمثل هذه الأساليب.

قائمة المراجع

1) الكتب

- 1- إبراهيم سالم العقيلي، (2008): الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية (دراسة قانونية مقارنة)، الطبعة الأولى، دار قنديل للنشر والتوزيع: عمان.
- 2- إسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمه و انتصار عبود مراد التميمي، (2010): أسس ومبادئ المحاسبة المالية "الجزء الأول"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع: عمان.
- 3- أعاد حمود القيسي، (2015): المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة التاسعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع: عمان.
- 4- بن اعماره منصور، (2016): أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية لطلبة الجامعات والمدارس العليا وكل المختصين الاقتصاديين، الطبعة الثانية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع: الجزائر.
- 5- جبرائيل كحالة، خالد الخطيب، رمضان محمد غنيم و وليد عبد القادر، (2012): المحاسبة المالية: بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع: عمان.
- 6- جهاد سعيد خصاونة، (2010): علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع: عمان.
- 7- جورج فوستر، خالد علي أحمد كاجيجي و إبراهيم ولد محمد فال، (2011): تحليل القوائم المالية، دار المريخ للنشر: الرياض.
- 8- حسن عمر محمد، سعد الساكني، (2015): معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي: عمان.
- 9- حسين عبد الجليل آل غزوي، (2017): التقارير المالية في المنشآت الصغيرة، الطبعة الأولى، دائرة المكتبة الوطنية: عمان.
- 10- حسين عطا غنيم، (2002): دراسات في التمويل (التحليل المالي ودراسة صافي رأس المال العامل، أساسيات الاستثمار وتكوين وإدارة محافظ الأوراق المالية)، المكتبة الأكاديمية: القاهرة.
- 11- حمد أبو نصار، جمعة حميدات، (2017): معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعملية-، الطبعة الثالثة، المكتبة الوطنية: عمان.

- 12- خالد أحمد فرحان المشهداني، رائد عبد الخالق عبد الله العبيدي، (2013): مدخل إلى الأسواق المالية، دار الأيام للنشر والتوزيع: عمان.
- 13- خالد جمال جعارات، محمود عمر الطبري، جمال علي الطرايرة و بلال فايز عمر، (2009): مبادئ المحاسبة المالية: وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs ومعايير المحاسبة الدولية IASs، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع: عمان.
- 14- خليل محمود الرفاعي، إيهاب نظمي إبراهيم، خالد راغب الخطيب و نضال محمود الرمحي، (2009): أساسيات المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع: عمان.
- 15- دلال القاضي، محمود البياتي، (2008): منهجية وأساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع: عمان.
- 16- رضوان حلوة حنان، (2013): مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري والتطبيقات العملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر: عمان.
- 17- رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، ميسون قولي و فوز الدين أبو جاموس، (2004): أسس المحاسبة المالية: قياس بنود المركز المالي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع: عمان.
- 18- رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، (2012): مبادئ المحاسبة المالية: القياس والإفصاح في القوائم المالية، الطبعة الثانية، إثراء للنشر والتوزيع: عمان.
- 19- سيد عطا الله السيد، (2009): نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع: عمان.
- 20- السيد محمد الجوهري، (2009): دور الدولة في الرقابة على مشروعات الاستثمار -دراسة مقارنة-، دار الفكر الجامعي: الاسكندرية.
- 21- شادي أنور كريم الشوكي، (2012): الرقابة على المال العام في الاقتصاد الإسلامي، دار النفائس للنشر والتوزيع: عمان، الأردن.
- 22- طارق عبد الرؤوف، إيهاب عيسى، (2017): المقاييس والاختبارات: التصميم - الإعداد - التنظيم، المجموعة العربية للتدريب والنشر: القاهرة.
- 23- طلال الججاوي، سالم الزويعي، (2016): القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري للنشر والتوزيع: عمان.

- 24- طلال محمد الجاوي، ريان يوسف نعوم، محمد علي جعفر و مشتاق طالب الشمري، (2013):
أساسيات المعرفة المحاسبية، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع: عمان.
- 25- عايد كريم عبدعون الكنان، (2014): مقدمة في الإحصاء وتطبيقات spss، دار اليازوري
العلمية للنشر والتوزيع: عمان.
- 26- عائشة عتيق، (2016): جودة الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية - الجزائر حالة -،
دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع: عمان.
- 27- عباس حميد يحي التيمي، حكيم حمود فليح الساعدي، (2015)، إدارة الأرباح -عوامل
نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع: عمان.
- 28- عبد الناصر نور، نائل حسن عدس، (2008): الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، دار
المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة: عمان.
- 29- علي عباس، (2008)، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر
والتوزيع: عمان.
- 30- العيد صالح، (2011): الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة
والنشر والتوزيع: الجزائر.
- 31- قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحي، (2011): تحليل ومناقشة القوائم المالية، الطبعة
الأولى، شركة أبناء شريف الأنصاري للطباعة والنشر والتوزيع: بيروت.
- 32- كامل محمد المغربي، (2011): أساليب البحث العلمي في العلوم الإنسانية والاجتماعية، الطبعة
الرابعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع: عمان.
- 33- كمال الدين مصطفى الدهراوي، (2009): المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة
المالية، المكتب الجامعي الحديث: الاسكندرية.
- 34- مجدي أحمد السيد الجعبري، وليد ناجي الحياي، (2015): الإطار النظري للمحاسبة: في ظل
عمليات التجارة الالكترونية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي: عمان.
- 35- محسن عبد الستار عزب، (2009): تعاقب المديرين وأثره على فاعلية الإدارة المدرسية،
الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع: القاهرة.

- 36- محمد أحمد عبد النبي، (2009): الأسواق المالية (الأصول العلمية والتحليل الأساسي)، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون: عمان.
- 37- محمد خير سليم أبو زيد، (2010): التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية **spss version (15-16)**، الطبعة الأولى، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع: عمان.
- 38- مسعد محمود الشرقاوي، (2009): مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع: عمان.
- 39- مصطفى يوسف كافي، سمير أحمد حموده، أحمد علي بني ياسين و هاني أحمد أبو عيد، (2012): مبادئ المحاسبة المالية " الأصول العلمية والعملية"، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع: عمان.
- 40- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، (2011): تحليل القوائم المالية -مدخل نظري وتطبيقي- ، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة: عمان.
- 41- ناصر خليفة عبد المولى، (2009): مبادئ المحاسبة المالية (طبقا لمعايير المحاسبة الدولية)، الطبعة الأولى، المكتب العربي للمعارف: القاهرة.
- 42- نبيل جمعة صالح النجار، (2015): الإحصاء التحليلي مع تطبيقات برمجية **spss**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع: عمان.
- 43- هادي رضا الصفار، (2006): مبادئ المحاسبة المالية- الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع: عمان.
- 44- وليد صافي، انس البكري، (2009): الأسواق المالية والدولية، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع: عمان.
- 45- يوسف محمود جربوع، (2013): نظرية المحاسبة (الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير)، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع: عمان.

(2) الدوريات

- 1- ابراهيم العدي، رنا صفور، (2014): مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية (المجلد 36)(العدد 03).

- 2- أحمد رجب عبد الملك، (2008): دور حوكمة الشركات في تحديد السعر العادل للأسهم في سوق الأوراق المالية- دراسة تحليلية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية (المجلد 45)(العدد 01).
- 3- أحمد يوسف أبو جبريل، علي عبد القادر الذنيبات، (2016): أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال (المجلد 12)(العدد 04).
- 4- إسماعيل إسماعيل، محمد نور كرمه، (2016): ممارسة الشركات لسلوك تمهيد الدخل وأثره على ربحية السهم- دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية-، مجلة جامعة البعث (المجلد 38)(العدد 23).
- 5- إسماعيل خليل إسماعيل، ريان نعوم، (2012): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: بين النظرية والتطبيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية (العدد 30).
- 6- آمنة خميس حمد، محمد أبو نصار، (2013): أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، دراسات العلوم الإدارية (المجلد 40) (العدد 02).
- 7- بن عثمان عائشة، ولهي بوعلام، (2017): تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء - دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة (2011-2015)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية (المجلد 10)(العدد 17).
- 8- جبار بوكثير، مصطفى عوادي، (2014): أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية- جامعة أم البواقي (العدد 01).
- 9- جميل حسن النجار، (2017): مدى استخدام الاحتياطات السرية كأداة لإدارة الأرباح بهدف التأثير على نسبة كفاية رأس المال والقيمة السوقية -دراسة تطبيقية على شركات التأمين المدرجة في بورصة فلسطين-، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية (المجلد 25)(العدد 04).
- 10- حسن توفيق مصطفى، (2017): العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية (المجلد 04)(العدد 02).

- 11- خالد عثمان عبد الرحمان عثمان، عبد الرحمان عبد الله عبد الرحمان، (2018): أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية (دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان)، مجلة العلوم الإدارية (العدد 02).
- 12- راشدي أمين، (2017): دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي (دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسطيف)، مجلة رؤى اقتصادية (المجلد 07) (العدد 12).
- 13- رأفت محمد جودة، سالم العمور، (2017): مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة -دراسة ميدانية-، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية (المجلد 02)(العدد 07).
- 14- رأفت محمد جودة، سالم العمور، (2017): مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة -دراسة ميدانية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية (المجلد 02)(العدد 07).
- 15- رشا حمادة، (2010): دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية (المجلد 26)(العدد 02).
- 16- رضا إبراهيم صالح، (2009): أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية (المجلد 46) (العدد 02).
- 17- زينب عباس حميدي، (2009): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها في تقييم اضرار الحرب (دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات)، مجلة الإدارة والاقتصاد (العدد 75).
- 18- سامي محمود عبد الحميد مراد، (2017): إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة الحالة المصرية-، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة-جامعة الأزهر (العدد 17).
- 19- سماش كمال وعياشي فاطمة الزهراء، (2018): الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الباحث الاقتصادي (المجلد 06)(العدد 01).

- 20- سمير كامل محمد عيسى، (2008): أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية-جامعة الاسكندرية (المجلد 45)(العدد 02).
- 21- عباس حميد التميمي، ندى كاكي بيره، (2016): انعكاس المحاسبة عن الموجودات والمطلوبات المحتملة والمخصصات على خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية/ مدخل تطبيقي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية (المجلد 22)(العدد 77).
- 22- عبير فايز الخوري، محمد زيادة شخاترة، (2014): مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال (المجلد 10)(العدد 04).
- 23- علام محمد موسى حمدان، (2016): هل تلجأ الشركات البحرينية لسياسة توزيع الأرباح من أجل تخفيض تكاليف الوكالة؟، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال (المجلد 12)(العدد 03)، ص 506.
- 24- عماد الأغا، (2012): المحاسبة الإبداعية، مال وأعمال (العدد 02).
- 25- عماد توفيق محمد، إيمان شاكر محمد، (2011): الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم (دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب)، مجلة دراسات محاسبية (المجلد 06)(العدد 15).
- 26- عيسى عمر أحمد علي، هابيل الدريدي جلابة، (2016): أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، مجلة الشرق للدراسات والبحوث (العدد 02).
- 27- عيسى عمر أحمد علي، هابيل عمر الدريدي جلابة، (2017): أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، مجلة الشرق للدراسات والبحوث العلمية (العدد 04).
- 28- قاسم محمد عبد الله البعاج، (2014): المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة: دراسة تطبيقية لعينة من القوائم المالية للشركات العراقية، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية (المجلد 04)(العدد 10).
- 29- كريمة علي كاظم الجوهر، (2011): العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة (دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين)، مجلة الإدارة والاقتصاد (العدد 90).

- 30- مجيد عبد الحسين هاتف، علاء عبد الحسين صالح و الهام جعفر حميد، (2015): ادارة الارباح وعلاقتها بعوائد الاسهم (دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الامارات العربية المتحدة)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية (العدد 04).
- 31- محمد جاسم محمد، (2017): أثر مكونات إدارة الأرباح وفقا لنموذج Kothari el at 2005 على قيمة الشركة -تحليل حالة لمجموعة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للمدة من (2009 ولغاية 2013)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية (المجلد 14)(العدد 01).
- 32- محمد سلمان عبود، (2018): تأثير الإدارة العليا على التطبيق الناجح لإجراءات الفحص الضريبي (دراسة حالة الهيئة العامة للضرائب)، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية (العدد 28).
- 33- محمد ظافر عبد الخالق الغضنفري، (2013): إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة استطلاعية في كلية الادارة والاقتصاد- جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين (المجلد 35) (العدد 114).
- 34- محمد قلي، فهيمة بلول، (2018): الرقابة الجبائية: بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية (المجلد 07)(العدد 06).
- 35- محمد نواف عابد، (2018): استخدام قانون بنفورد في اكتشاف عمليات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة الأقصى للعلوم الإنسانية (العدد 02).
- 36- مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، (2013): دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية (المجلد 02)(العدد 02).
- 37- منال حسين لفنة صالح، (2016)، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية، مجلة الدانانير المجلد 01 (العدد 08).
- 38- نعيم تومان مرهون الزيايدي، (2015): تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية -دراسة تطبيقية-، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية (المجلد 17)(العدد 02).
- 39- هيفاء سعيد فتوحي الحداد، (2006): ترشيد عملية الفحص الضريبي للمهن، مجلة تنمية الرافدين (المجلد 27)(العدد 74).

3) الملتقيات

1- رياض العبد الله، عقيل الحسناوي، (2005): دوافع سلوك تمهيد الدخل (دراسة تحليلية إنتقادية)، المؤتمر الدولي: الإبداع والتغيير واقتصاديات المعرفة، كلية العلوم الادارية والمالية، جامعة الإسراء، عمان.

2- سولم سفيان، (2015): واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها، والحلول المقترحة لتفعيلها، الملتقى الوطني حول: الرقابة الجبائية في الجزائر المنعقد يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة.

3- عبد الفتاح بوخمخ، (2012): نظريات الفكر الإداري تطور وتباين أم تنوع وتكامل، المؤتمر العلمي الدولي: عولمة الإدارة في عصر المعرفة المنعقد يومي 15 و 17 ديسمبر 2012، جامعة الجنان، طرابلس.

4- عصام عبد الهادي ابو النصر، (2011): الأسس المحاسبية والأحكام الفقهية للمخصصات في المصارف الإسلامية وأثرها على توزيع الأرباح، المؤتمر الفقهي الرابع للمؤسسات المالية الإسلامية المنعقد يومي 21 و 22 ديسمبر 2011، فندق كروان بلازا- الكويت.

5- هوارى سويسى، بدر الزمان خمقاني، (2011): نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر المنعقد يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

6- ولهي بوعلام، (2009): نحو إطار مقترح لتفعيل أليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة -حالة الجزائر-، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية المنعقد يومي 20 و 21 أكتوبر 2009، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف.

4) الرسائل الجامعية

1- أحمد الضي عبد الله عثمان، (2016): الفحص الضريبي ودوره في تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية -دراسة تطبيقية على أداء ديوان الضرائب بالمركز الضريبي للشركات الكبرى-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات للعلوم والتكنولوجيا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - الخرطوم، السودان.

- 2- أحمد فنديس، (2014): إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باجي مختار -عنابة، الجزائر.
- 3- بن امر بن حاسين، (2013): فعالية الأسواق المالية في الدول النامية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان، الجزائر.
- 4- بن غماري ميلود، (2018): الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد -تلمسان، الجزائر.
- 5- بن قارة إيمان، (2014): واقع أخلاقيات مزولة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر (دراسة استقصائية)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار-عنابة، الجزائر.
- 6- حميدات محمد محمود أحمد، (2013): إستدلال مستخدمي المعلومات المالية إلى ممارسات إدارة الأرباح من خلال مقاييس الأداء المالية والمحاسبية وبنية الملكية- دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الصناعية المدرجة في بورصة عمان، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإسلامية العالمية- عمان ، الأردن.
- 7- حنفي محمد أحمد، (2013): إستدلال مستخدمي المعلومات المالية إلى ممارسات إدارة الأرباح من خلال مقاييس الأداء المالية والمحاسبية وبنية الملكية- دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الصناعية المدرجة في بورصة عمان، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
- 8- زعزوعة فاطمة، (2013): الحماية القانونية لأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد -تلمسان، الجزائر.
- 9- سعيدي عبد الحليم، (2015): محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي -دراسة عينة من المؤسسات-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، الجزائر.

- 10- سي محمد لخضر، (2017): أسس وقواعد التقييم المحاسبي -دراسة تحليلية نقدية-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1- الحاج لخضر، الجزائر.
- 11- عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله، (2012): التغيير الإداري للسياسات المحاسبية - الآثار والدوافع والمعالجة- دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا- الخرطوم، السودان.
- 12- عبد المطلب عثمان محمود دليل، (2015): نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات في كفاءة سوق الأوراق المالية -دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه منشورة، كلية الدراسات للعلوم والتكنولوجيا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا- الخرطوم، السودان.
- 13- علي محمد رمضان، (2014): أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.
- 14- فؤاد صديقي، (2016): ظروف وحوافز إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في سياق الغموض النسبي لممارسات النظام المحاسبي المالي (scf)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجزائر.
- 15- فيداوي أمينة، (2014): دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية -دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF50، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار- عنابة، الجزائر.
- 16- كهينة شاوشي، (2016): إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمجد بوقرة- بومرداس، الجزائر.
- 17- محمد الله عبد المؤمني، (2006): تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين بها: دراسة تحليلية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات المالية والإدارية العليا، جامعة عمان، الجزائر.

- 18- محمد فيصل مايدة، (2017): تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة -دراسة حالة: عينة من المؤسسات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة، الجزائر.
 - 19- محمد لعلاوي، (2015): دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة، الجزائر.
 - 20- نورين بومدين، (2015): صناعة الهندسة المالية وأثرها في تطوير الأسواق المالية العربية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي -الشلف، الجزائر.
 - 21- ولهي بوعلام، (2012): النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة -حالي الجزائر- ، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس -سطيف، الجزائر.
- 5) القوانين والجرائد**
- 1- الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25 مارس 2009 (العدد 46)، الجزائر.
 - 2- الجريدة الرسمية الصادرة في 29 مارس 2009 (العدد 20)، الجزائر.
 - 3- قانون الإجراءات الجبائية، (2019): المادة -18-، الجزائر.
- 6- الأوراق والبحوث العلمية**
- 1- حامي حسان، (2017): اختبارات احصائية، ورقة بحثية مقدمة على الموقع: <http://dspace.univ-setif2.dz/xmlui/bitstream/handle/123456789/938/>, 2019/10/06.
 - 2- ريم عصام محمد محمد بدير، (2013): قياس أثر التبويب الخطأ لبعض بنود القوائم المالية المنشورة كأحد كدائل إدارة الربحية على أداء الأسهم: دراسة ميدانية، ورقة بحثية مقدمة على الموقع: <https://kantakji.com/media/175557/>: 2019/01/24.
 - 3- علي عباس الخفاجي، ألاء مهدي هادي، (2017): اثر ممارسات المحاسبة الابداعية على حجم التداول في الأسهم -دراسة تحليلية لعينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق

- المالية، ورقة بحثية مقدمة على الموقع: <http://qu.edu.iq/repository/wp-content/uploads/2017/12/2018/08/07>.
- 4- علي عبد الله أحمد شاهين، (2011): إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية -دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية-، ورقة بحثية مقدمة على الموقع: <http://site.iugaza.edu.ps/ashaheen1/files/2011/10> : 2018/10/26.
- 5- غالية أبو الشامات، أنواع مناهج البحث العلمي، متاح على الموقع: <http://www.jude.edu.sy/assets/uploads/lectures/33.pdf>.
- 6- محمد بكر أحمد، محمد جار النبي مختار، (2016): أثر الفحص الضريبي للقوائم المالية في الحد من مخاطر التهرب الضريبي (دراسة ميدانية على ديوان الضرائب بالسودان)، ورقة بحثية مقدمة على الموقع: http://www.alshargahlia.edu.sd/journal/pdf/ver_5/s5_3.pdf : 2019/06/22.
- 7- محمد زيدان إبراهيم، (2006): السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال -دراسة اختبارية-، ورقة بحثية متاحة على الموقع الموالي: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/arado/unpan026393.p> :df 2018/08/08.
- 8- نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، (2013): مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي SCF)، ورقة بحثية مقدمة على الموقع: https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/handle/123456789/3184?mode=full&submit_simple=Affichag e+d%C3%A9taill%C3%A9 2019/03/17.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

1) Books

- 1- Ahmed Riahi Belkaoui, (2004) : **Accounting Theory**, 5th edition, Thomson Learning: london.

- 2- Ahmed Riahi-Belkaoui, (1996) : **Accounting, a Multiparadigmatic Science**, 1st edition, Greenwood Publishing Group : London.
- 3- Asish K. Bhattacharyya, (2016) : **Financial Accounting For Business Managers**, 5th edition, PHI Learning Pvt.Ltd: New delhi.
- 4- Benny K.B Kwok ,(2005) : **Accounting Irregularities in Finanacial Statements : Definitive Guide for litigators, Auditors, and Fraud Investigators** , Gower Publishing limited : London.
- 5- Henry L. Tosi, (2009) : **Theories of Organization**, SAGE Publications : Los Angeles.
- 6- Jerry J.Weygandt, Paul D.Kimmel, Donald E.Kieso, (2010), **Accounting Principles**, 10^{en} edition , John Wiley & Sons : Hoboken (New Jersey).
- 7- Jonathan Michie, (2014) : **Reader's Guide to the Social Science**, 2nd edition, Routledge : New York.
- 8- Joshua Ronen, Varda Yaari, (2008) : **Earnings Management : Emerging Insights in Theory, Practice, and Research**, Springer Science & Business Media: New York.
- 9- M.Y Khan, P K Jain, (2004) : **Financial Management : Text, problems And Cases**, 4th edition, Tata McGraw-Hill Education : New delhi.
- 10- Malek El Diri, (2017) : **Introduction to Earnings Management**, Springer : United Kingdom.
- 11- Matthias Kammerer,(2009): **Creative Accounting, the Enron Case and Its Impact on Corporate Governance**, GRIN Verlag : Nordersted.
- 12- Nicholas Capaldi, David Crowther, (2016) : **The Ashgate Research Companion to Corporate Social Responsibility**, Routledge : New York.

- 13- Sanjay Wikash Bissessur, (2008) : **Earnings quality and earnings management : The role of accounting accruals**, Rozenberg Publishers : Holland.
- 14- Sascha Hokamp, Laszlo Gulyas, Matthew Koehler and Sanith Wijesinghe, (2018) : **Agent-based Modeling of Tax Evasion : Theoretical Aspects and Computational Simulations**, John Wiley & Sons : Hoboken.
- 15- Sehgal Deepak, (2016) : **Financial Accounting**, Vikas Publishing House : New delhi.
- 16- Stuart Mcleay, Angelo Riccaboni, (2012) : **Contemporary Issues in Accounting Regulation**, Springer Science & Business Media: New York.
- 17- Tanant Katia, (2014) : **Tax Management : L'anglais de la fiscalité**, Ophrys : paris.
- 18- Terry D.Warfield, Jerry J.Weygandt, Donald E.Kieso, (2007) : **Intermediate Accounting : Principles and Analysis**, 2nd edition , John Wiley & Sons : New York.

2) Periodicals

- 1- Adediran S.A , Alade S.O and Oshode A.A, (2013) : **Reliability of Financial Reporting and Companies Attribute : The Nigerian Experience**, Research Journal of Finance and Accounting (Vol 04)(No 16).
- 2- Ahmed Al-dmour, Maysem F Abbod and Hani H Al-dmour,(2017) : **Qualitative Characteristics of Financial Reporting and Non-Financial Business Performance**, International Journal of Corporate Finance and Accounting (Vol 04)(No 02).

- 3– Brahmadev Panda, N.M.Leepta, (2017) : **Agency theory : Review of Theory and Evidence on Problems and Perspectives**, Indian Journal of Corporate Governance (Vol 10)(No 01).
- 4– Helaluddin Ahmed, Md. Azim, (2015) : **Earnings Management Behavior : A Study on the Cement Industry of Bangladesh**, International Journal of Management, Accounting and Economics (Vol 02) (No 04).
- 5– Mawih K.Al Ani, (2014) : **Effects of Assets Structure on the Financial Performance : Evidence From Sultanate of Oman**, Journal of US–China Public Administration (Vol 11)(No 02).
- 6– Meilani Purwanti, Aceng Kurniawan,(2013) : **The Effect Of Earnings Management And Disclosure On Information Asymmetry**, International Journal Of Scientific & Technology Research (Vol 02) (No 08).
- 7– Ratnanibgrum,(2016) : **The Influence of Profitability and Income Tax on Icome Smoothing Rankings**, Jurnal Bisnis & Manajemen (Vol 17) (No 02).

3) Scientific Thesis

- 1– Ines Fkhfakh Ben Amar, (2009) : **Free cash flow, gestion des résultats et gouvernement des entreprises : Etude comparative des entreprises francaises et americaines** , thèse de doctorat non publiée, faculté des sciences économiques , sociales et de gestion, université de reims champagne–ardenne, France.
- 2– Rowena M.S.Sinclair,(2010) : **Understandability and Transparency of the Finanacial Statements of Charities**, Unpublished doctoral thesis, Auckland University of Technology ,New Zealand.

4) Scientific researches

- 1– Alexandra Tudor, **Income Smoothing and Earnings Informativeness**, working paper available at : [file:///C:/Users/aya%20compaq/Downloads/72-90_tudor%20\(4\).pdf](file:///C:/Users/aya%20compaq/Downloads/72-90_tudor%20(4).pdf): 08/08/2018.
- 2– Archana Dinesh Mehta, Pankaj M Madhani,(2008) : **Intangible Assets : An Introduction**, working paper available from : https://www.researchgate.net/publication/45072526_Intangible_Assets_-_An_Introduction: 09/02/2019.
- 3– Haruna Ndebugri, Emmanuel Tweneboah Senzu, (2017) **Analyzing the critical effects of creative accounting practices in the corporate sector of Ghana**, working paper available from : https://mpra.ub.uni-muenchen.de/81113/1/MPRA_paper_81113.pdf: 25/07/2018.
- 4– James D.Stice Earl K.Stice, (2014) : **Intermediate Accounting**, working paper available at : <https://www.clinton.edu/repository/5668.pdf>: 11/02/2019.
- 5– Robert V.Krejcie, (1970) : **Determining sample for research activities**, available at : https://home.kku.ac.th/sompong/guest_speaker/KrejcieandMorgan_article.pdf : 06/09/2019.
- 6– Stephen A.Zeff , (2012) : **The Objectives of Financial Reporting : A Historical Analysis**, working paper available from : <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/events/2012/regions/london/objectives-of-financial-reporting/objectives-of-financial-reporting.ashx>: 03/02/2019.

5– Internet

- 1– http://www.kibs.edu.kw/upload/EDAAT_Apr_2013_Financial_Statements_407.pdf: 25/01/2019.

- 2- <https://manifest.univ-ouargla.dz>: 26/01/2019.
- 3- <https://strategiccfo.com/agency-costs/>: 06/09/2018
- 4- <https://www.coursehero.com/file/p3t9ubf/4-What-is-an-agency-relationship-Explain-how-monitoring-costs-bonding-costs-and/>: 06/09/2018.
- 5- <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/>: 15/09/2019.

الملاحق

الملحق رقم 01: قائمة المحكمين

قائمة بأسماء المحكمين

اللقب والإسم	الجامعة
أ.د هوام جمعة	جامعة باجي مختار -عنابة-
د. بومزايد إبراهيم	جامعة باجي مختار -عنابة-
د. بوصنوبرة علي	جامعة باجي مختار -عنابة-
د. مطرف عواطف	جامعة باجي مختار -عنابة-
د. بن قارة إيمان	جامعة باجي مختار -عنابة-
أ.خلادي مختار	جامعة باجي مختار -عنابة-

الملحق رقم 02: الاستبيان باللغة العربية



جامعة باجي مختار - عناية -
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية



بعد التحية والتقدير

هذا الاستبيان يندرج في إطار التحضير للحصول على شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة ومالية، تحت عنوان:
" دور الرقابة الجبائية في الحد من أثر أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية على جودة القوائم المالية -دراسة
استقصائية-"

يقصد بأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية "مختلف الممارسات الهادفة إلى التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الاستفادة من الثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية وأسس القياس والإفصاح المحاسبي أو من خلال التحايل، وذلك لتحويل المعلومات المحاسبية من ما ينبغي أن تكون عليه، الى ما يفضلها معدي هذه المعلومات".
وحتى يمكن القيام بهذه الدراسة فإننا نحتاج إلى تعاونكم من خلال خبرتكم، لذلك نرجو من سيادتكم الإجابة بدقة على الاستبيان، كما نؤكد لكم أن المعلومات المتحصل عليها ستعامل بسرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

الباحثة: عياشي فاطمة الزهراء

الرجاء وضع علامة (X) في الخانة المناسبة

أولا : معلومات عامة:

☐

دكتوراه

☐

ماجستير/ماستر

☐

المؤهل العلمي: ليسانس

أخرى، فضلا حدد.....

☐

مالية

☐

محاسبة وتدقيق

☐

جبائية

☐

محاسبة

التخصص:

أخرى، فضلا حدد.....

☐

20 سنة فأكثر

☐

أقل من 20 سنة

☐

أقل من 15 سنة

الخبرة المهنية : أقل من 10 سنوات

ثانيا: عبارات الإستبيان

المحور الأول: أساليب التقييم المحاسبي الابداعية					
الرقم	حسب رأيكم في بيئة الأعمال الجزائرية هل تمارس أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية التالية:	بشدة	غير موافق	غير موافق	موافق بشدة
1	عدم استبعاد قيمة الأصول الثابتة التي تعرضت إلى أضرار أو تلف.				
2	تضمين بند المخزون بضائع راكدة ومتقادمة.				
3	الاعتراف محاسبيا ببعض الأصول غير الملموسة بما لا ينسجم مع شروط الاعتراف بها.				
4	التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية.				
5	تغيير طرق الاهتلاك المطبقة من فترة إلى أخرى.				
6	عدم تخفيض حساب المدينين-المقصود هنا العملاء- .				
7	التلاعب في تقدير العمر الافتراضي للأصل.				
8	المبالغة في تقدير المخصصات.				
9	التقليل في تقدير المخصصات.				
10	نقل المصاريف لفترات محاسبية لاحقة.				
11	الاعتراف بإيرادات وهمية أو مزيفة.				
12	إدراج مصاريف وهمية.				
13	تقديم خصومات مرتفعة على المبيعات في نهاية السنة.				
14	تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة.				
15	المبالغة في تقييم المخزون.				
16	التقليل في تقييم المخزون.				
17	تصنيف الإيرادات غير المتكررة (العرضية) على أنها إيرادات تشغيلية.				
18	تصنيف النقدية المتولدة من الأنشطة غير التشغيلية على أنها تشغيلية.				
هل ترى أن هناك أساليب أخرى؟ فضلا حدد.....					

المحور الثاني: جودة المعلومات المحاسبية وأساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الرقم	العبارات	بشدة غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تعارض التقديرات المحاسبية في الكثير من الأحيان مع حيادية المعلومات المحاسبية وبالتالي مع موثوقيتها.					
2	عدم الثبات في استخدام الطرق المحاسبية يفقد المعلومات المحاسبية المفصح عنها قابليتها للمقارنة.					
3	التدخل في التوبيخ والتصنيف لبعض بنود القوائم المالية يجعل من المعلومات المحاسبية غير صادقة في تمثيلها للأداء الحقيقي للشركة.					
4	التعجيل أو التأخير في الاعتراف بالإيرادات أو المصروفات يجعل من المعلومة المحاسبية غير ملائمة.					
5	يرتبط فهم وإدراك مستخدم المعلومات المحاسبية بمدى جودتها.					
6	استبعاد بعد تغليب الواقع الاقتصادي عند الاعتراف بالأحداث والعمليات الاقتصادية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية.					
7	تجاهل الإفصاح عن آثار التغيرات في الطرق و السياسات المحاسبية على بنود القوائم المالية يجعل هذه البنود مضللة لمستخدميها.					

المحور الثالث: دوافع ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية

الرقم	العبارات	بشدة	غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تسعى الإدارة من خلال ممارسة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية إلى زيادة مكافآتها وحوافزها وتحقيق الأمن الوظيفي واكتساب سمعة طيبة في مجال الأعمال.						
2	تمارس الإدارة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية للتأثير على المعلومات المحاسبية المفصح عنها لتحقيق شروط المديونية من أجل الحصول على القروض.						
3	تلجأ الإدارة إلى استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية لتقليل الربح المعلن عنه بقصد تخفيض المدفوعات الضريبية.						
4	الظهور بما يتوافق مع تنبؤات وتوقعات المحللين الماليين يدفع إدارة الشركة إلى استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية.						
5	تجنب التكاليف السياسية يدفع الإدارة إلى التأثير على المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجنبها ذلك.						
6	تلجأ إدارة الشركة إلى استخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية من أجل تحسين نسب الربحية والسيولة.						
7	تقوم إدارة الشركة باستخدام أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية لزيادة أرباحها ومن ثم تحسين قيمتها السوقية (زيادة قيمة أسهمها).						
8	تستخدم إدارة الشركة أساليب التقييم المحاسبي الإبداعية لتقليل من التقلبات في الأرباح المفصح عنها.						

هل ترى أن هناك دوافع أخرى؟ فضلاً حدد.....
..

المحور الرابع: إسهامات الرقابة الجبائية في الحد من أساليب التقييم المحاسبي الابداعية

الرقم	حسب تقييمكم هل إجراءات الرقابة الجبائية بالإضافة إلى جملة الاصلاحات الواردة أدناه و التي اقترتها الحكومة الجزائرية في إطار تعزيز وتطوير جهاز الرقابة الجبائية كفيلة للحد من أساليب التقييم المحاسبي الابداعية.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	في إطار الرقابة على الوثائق تكون هناك مراقبة لوثائق المكلف، الأمر الذي يمكن الإدارة الجبائية من التشخيص الحقيقي والفعلي للمعلومات.					
2	يعمل التحقيق المحاسبي على توفير فحص دقيق للمعلومات المحاسبية .					
3	العقوبات المعمول بها حاليا في إطار الرقابة الجبائية كفيلة للحد من ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية.					
4	تعزيز التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك من خلال إنشاء فرق مختلطة من أجل القيام بالتحقيقات وتبادل المعلومات.					
5	تعزيز التعاون والتنسيق مع بعض المصالح التابعة لوزارة التجارة.					
6	ربط مركز الإعلام الآلي للجمارك بالأنظمة المعلوماتية الخاصة بكل من المؤسسات المصرفية، السجل التجاري ومصالح الضرائب.					
7	التألية الكاملة لكل إجراءات الرقابة الجبائية.					
8	إعداد برامج تكوينية لرفع كفاءة المراقبون الجبائيون.					
9	طرق الرقابة الجبائية المعمول بها حاليا تعتبر طرق فاعلة في الكشف عن ممارسات أساليب التقييم المحاسبي الابداعية.					

الملحق رقم 03: الاستبيان باللغة الفرنسية



Questionnaire

Madame/Monsieur

Ce questionnaire entre dans le cadre de la préparation d' un doctorat en comptabilité et finance, intitulée :

" Le Rôle du contrôle fiscal dans la réduction de l'effet des méthodes créatives d'évaluation comptable sur la qualité des états financiers - étude empirique-"

On entend par **les méthodes créatives d'évaluation comptable**" "Diverses pratiques visant à manipuler les chiffres comptables en tirant parti des lacunes des règles comptables et des bases de mesure et de divulgation comptable ou par la fraude, afin de convertir les informations comptables de ce qu'elles devraient être, aux préférences des auteurs de ces informations."."

Pour cela cette étude ne peut de réaliser sans votre collaboration vue votre expérience dans ce domaine.

Nous vous demandons de bien vouloir répondre précisément au questionnaire, nous vous assurons que les information recueillies seront traitées de manière confidentielle et ne seront utilisées que pour des fins scientifiques.

La chercheuse : Ayachi Fatima Zohra

Merci de mettre un (X) dans la zone qui correspond à votre réponse:

Informations générales :

Qualification : Licence ☐ Magister/master ☐ Doctorat ☐

Autre,Préciser.....

Spécialité : Comptabilité ☐ Fiscalité ☐ Audit et Comptabilité ☐

Finance ☐

Autre,Préciser.....

Expérience professionnelle : Moins de 5 ans ☐ de 5 a 10 ans ☐ de 10 ans a 15 ☐
ans plus de 15 ans ☐

Le premier axe :les méthodes créatives d'évaluation comptable						
numéro	Selon vous, dans l'environnement des affaires en Algérie, les méthodes créatives d'évaluation comptable suivantes sont elles applicables?	<i>Pas d'accord fortement</i>	<i>Pas d'accord</i>	<i>neutre</i>	<i>D'accord</i>	<i>Tout à fait d'accord</i>
1	la Non exclusion de la valeur des immobilisations endommagé.					
2	Inclusion des marchandises Stagnant et obsolète dans dans l'article de stock.					
3	La comptabilisation comptable de certaines immobilisations incorporelles est incompatible avec les exigences en matière de comptabilisation.					
4	La manipulation des taux de change utilisés dans la conversion des articles monétaires.					
5	Changement des méthodes d'amortissement appliquées d'une période à l'autre.					
6	La non réduction des comptes débiteurs - les clients visés ici-.					
7	la manipulation dans l'estimation de la durée de vie de l'actif.					
8	Surestimation des provisions.					
9	Sous-estimation des provisions.					
10	Transfert des dépenses pour les exercices ultérieurs.					
11	Reconnaissance de faux revenus.					
12	Inclusion de fausses dépenses.					
13	Offrir des remises élevées sur les ventes à la fin de l'année.					
14	Report de la preuve des ventes pour obtenir une augmentation des ventes au cours du prochain exercice.					
15	la Surévaluation de la valorisation des stocks.					
16	la Sous-estimation de la valorisation des stocks.					
17	Classification des revenus non-					

	récurrents en tant que revenus opérationnel.					
18	Classement des flux de trésorerie provenant d'activités non opérationnelles en activités opérationnelles.					
<i>Voyez-vous d'autres méthodes? Veuillez préciser</i> 						

Le deuxième axe : La qualité des informations comptables et les méthodes créatives d'évaluation Comptable						
numéro	La phrase	<i>Pas d'accord fortement</i>	<i>Pas d'accord</i>	<i>neutre</i>	<i>D'accord</i>	<i>Tout à fait d'accord</i>
1	Les estimations comptables sont souvent en conflit avec la neutralité des informations comptables et, par conséquent, avec leur fiabilité.					
2	à cause de l'Instabilité dans l'utilisation des méthodes comptables, Les informations comptables divulguées perdent leur comparabilité.					
3	Toute ingérence dans la classification de certains éléments des états financiers , rend les informations comptables malhonnête dans sa représentation de la performance réelle de l'entreprise.					
4	l' accélération ou le retard dans la comptabilisation des revenus ou des dépenses rend l'information comptable inappropriée.					
5	La compréhension et la connaissance de l'information comptable par l'utilisateur sont liées à sa qualité.					
6	Excluant la primauté de la réalité économique, Lors de la reconnaissance d'événements et de processus économiques, cela affecte la fiabilité des informations comptables.					
7	Ignorer la divulgation des effets des changements de méthodes comptables sur les éléments des états financiers, rend ces éléments trompeurs pour leurs utilisateurs.					

Troisième axe : Les Motifs de la mise en œuvre de méthodes créatives d'évaluation comptable						
numéro	La phrase	Pas d'accord fortement	Pas d'accord	neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
1	Grâce à la pratique de méthodes créatives d'évaluation comptable, la direction cherche à accroître ses récompenses et ses incitations, à garantir la sécurité de l'emploi et à acquérir une bonne réputation dans le domaine des affaires.					
2	La direction pratique des méthodes d'évaluation comptable créatives, pour influencer les informations comptables divulguées afin de respecter les conditions d'endettement pour obtenir des prêts.					
3	La direction utilise des méthodes créatives d'évaluation comptable pour réduire le bénéfice déclaré afin de réduire les paiements d'impôts.					
4	Apparaître conforme aux attentes des analystes financiers incite la direction de l'entreprise à utiliser les méthodes créatives d'évaluation comptable.					
5	Éviter les coûts politiques pousse l'administration à influencer les informations comptables d'une manière qui les évite.					
6	La direction utilise les méthodes créatives d'évaluation comptable, pour améliorer les ratios de rentabilité et de liquidité.					
7	La direction de l'entreprise utilise les méthodes créatives d'évaluation comptable pour augmenter ses bénéfices puis améliorer sa valeur de marché (augmenter la valeur de ses actions).					
8	La direction de l'entreprise utilise les méthodes créatives d'évaluation comptable, pour réduire les fluctuations des bénéfices déclarés.					
Voyez-vous d'autres motifs? Veuillez préciser 						

Le quatrième axe : les Contributions du contrôle fiscal à la limitation des méthodes créatives d'évaluation comptable.

numéro	<i>Selon votre évaluation, Les mesures de contrôle fiscal, en plus de l'ensemble des réformes énumérées ci-dessous, approuvées par le gouvernement algérien dans le cadre du renforcement et du développement du système de contrôle fiscal, sont-elles capables de freiner les méthodes créatives d'évaluation comptable.</i>	Pas d'accord fortement	Pas d'accord	neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
1	Dans le cadre du contrôle des documents, il existe un contrôle sur les documents du contribuable, ce qui permet à l'administration fiscale de faire un diagnostic réel des informations.					
2	L'enquête comptable fournit un examen approfondi des informations comptables.					
3	Les sanctions actuellement en place dans le cadre du contrôle fiscal sont suffisantes pour limiter les pratiques de méthodes créatives d'évaluation comptable.					
4	Renforcer la coopération et la coordination avec les services des douanes en créant des équipes mixtes pour mener des enquêtes et échanger des informations.					
5	Renforcement de la coopération et de la coordination avec certains départements affiliés au Ministère du commerce.					
6	Relier le centre d'information automatique des douanes aux systèmes d'information de chacune des institutions bancaires, du registre du commerce et des autorités fiscales.					
7	Automatisation complète de toutes les procédures de contrôle fiscal					
8	Préparation des programmes de formation pour accroître l'efficacité des contrôleurs fiscaux.					
9	Les méthodes de contrôle fiscal actuellement utilisées sont des méthodes efficaces pour révéler les pratiques des méthodes créatives d'évaluation comptable.					

الملحق رقم 04: مخرجات

برنامج SPSS

GET

FILE='C:\Users\aya compaq\Desktop\SPSS\SpSS ayachi.sav'.

DATASET NAME Ensemble_de_données1 WINDOW=FRONT.

RELIABILITY

/VARIABLES=que1 que2 que3 que4 que5 que6 que7 que8 que9 que10 que11 que12 que13
que14 que15 que16 que17 que18 que21 que22 que23 que24 que25 que26 que27 que31
que32 que33 que34 que35 que36 que37 que38 que41 que42 que43 que44 que45 que46
que47 que48 que49

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Fiabilité

Remarques	
Résultat obtenu	21-NOV-2019 12:04:38
Commentaires	
Données	C:\Users\aya compaq\Desktop\SPSS\SpS S ayachi.sav
Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
Filtrer	<aucune>
Poids	<aucune>
Entrée	Scinder fichier <aucune>
N de lignes dans le fichier de travail	86
Entrée de la matrice	C:\Users\aya compaq\Desktop\SPSS\SpS S ayachi.sav
Définition de valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
Gestion des valeurs manquantes	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Observations prises en compte	

Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=que1 que2 que3 que4 que5 que6 que7 que8 que9 que10 que11 que12 que13 que14 que15 que16 que17 que18 que21 que22 que23 que24 que25 que26 que27 que31 que32 que33 que34 que35 que36 que37 que38 que41 que42 que43 que44 que45 que46 que47 que48 que49 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,05
	Temps écoulé	00:00:00,05

[Ensemble_de_données1] C:\Users\aya compaq\Desktop\SPSS\SpSS ayachi.sav

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Valide	86	100,0
Observations Exclus ^a	0	,0
Total	86	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,873	42

```

FREQUENCIES VARIABLES=calification spécialité experience que1 que2 que3 que4
que5 que6 que7 que8 que9 que10 que11 que12 que13 que14 que15 que16 que17 que18
que21 que22 que23 que24 que25 que26 que27 que31 que32 que33 que34 que35 que36
que37 que38 que41
que42 que43 que44 que45 que46 que47 que48 que49
/ORDER=ANALYSIS.

```

Effectifs

Remarques	
Résultat obtenu	21-NOV-2019 12:07:05
Commentaires	
Données	C:\Users\aya compaq\Desktop\SPSS\SpSS S ayachi.sav
Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
Entrée	Filtrer <aucune>
Poids	<aucune>
Scinder fichier	<aucune>
N de lignes dans le fichier de travail	86
Définition des valeurs manquantes	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
Gestion des valeurs manquantes	Les statistiques sont basées sur toutes les observations dotées de données valides
Observations prises en compte	FREQUENCIES VARIABLES=calification spécialité experience que1 que2 que3 que4 que5 que6 que7 que8 que9 que10 que11 que12 que13 que14 que15 que16 que17 que18 que21 que22 que23 que24 que25 que26 que27 que31 que32 que33 que34 que35 que36 que37 que38 que41 que42 que43 que44 que45 que46 que47 que48 que49 /ORDER=ANALYSIS.
Syntaxe	
Temps de processeur	00:00:00,09
Ressources	
Temps écoulé	00:00:00,11

[Ensemble_de_données1] C:\Users\aya compaq\Desktop\SPSS\SpSS ayachi.sav

Statistiques

		calification	spécialité	experience professionnelle	que1	que2	que3
N	Valide	86	86	86	86	86	86
	Manquante	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		que4	que5	que6	que7	que8	que9	que10
N	Valide	86	86	86	86	86	86	86
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		que11	que12	que13	que14	que15	que16	que17
N	Valide	86	86	86	86	86	86	86
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		que18	que21	que22	que23	que24	que25	que26
N	Valide	86	86	86	86	86	86	86
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		que27	que31	que32	que33	que34	que35	que36
N	Valide	86	86	86	86	86	86	86
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		que37	que38	que41	que42	que43	que44	que45
N	Valide	86	86	86	86	86	86	86
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		que46	que47	que48	que49
N	Valide	86	86	86	86
	Manquante	0	0	0	0

Tableau de fréquences

calification

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
licence	59	68,6	68,6	68,6
magister ou master	20	23,3	23,3	91,9
Valide doctorat	2	2,3	2,3	94,2
autre	5	5,8	5,8	100,0
Total	86	100,0	100,0	

spécialité

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
comptabilité	16	18,6	18,6	18,6
fiscalité	22	25,6	25,6	44,2
Valide comptabilité et audit	7	8,1	8,1	52,3
finance	27	31,4	31,4	83,7
autre	14	16,3	16,3	100,0
Total	86	100,0	100,0	

experience professionnelle

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
moins de 10 ans	31	36,0	36,0	36,0
moins de 15 ans	8	9,3	9,3	45,3
Valide moins de 20 ans	14	16,3	16,3	61,6
plus de 20 ans	33	38,4	38,4	100,0
Total	86	100,0	100,0	

que1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide pas d'accord fortemant	4	4,7	4,7	4,7

	pas d'accord	24	27,9	27,9	32,6
	neutre	8	9,3	9,3	41,9
	d'accord	45	52,3	52,3	94,2
	tout a fait d'accord	5	5,8	5,8	100,0
	Total	86	100,0	100,0	

que2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	2	2,3	2,3	2,3
	pas d'accord	22	25,6	25,6	27,9
	neutre	13	15,1	15,1	43,0
	d'accord	43	50,0	50,0	93,0
	tout a fait d'accord	6	7,0	7,0	100,0
	Total	86	100,0	100,0	

que3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	7	8,1	8,1	8,1
	pas d'accord	30	34,9	34,9	43,0
	neutre	20	23,3	23,3	66,3
	d'accord	24	27,9	27,9	94,2
	tout a fait d'accord	5	5,8	5,8	100,0
	Total	86	100,0	100,0	

que4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	11	12,8	12,8	12,8
	pas d'accord	31	36,0	36,0	48,8
	neutre	13	15,1	15,1	64,0
	d'accord	27	31,4	31,4	95,3
	tout a fait d'accord	4	4,7	4,7	100,0
	Total	86	100,0	100,0	

que5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
pas d'accord fortement	7	8,1	8,1	8,1
pas d'accord	32	37,2	37,2	45,3
neutre	15	17,4	17,4	62,8
d'accord	28	32,6	32,6	95,3
tout a fait d'accord	4	4,7	4,7	100,0
Total	86	100,0	100,0	

que6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
pas d'accord fortement	3	3,5	3,5	3,5
pas d'accord	29	33,7	33,7	37,2
neutre	16	18,6	18,6	55,8
d'accord	32	37,2	37,2	93,0
tout a fait d'accord	6	7,0	7,0	100,0
Total	86	100,0	100,0	

que7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
pas d'accord fortement	5	5,8	5,8	5,8
pas d'accord	41	47,7	47,7	53,5
neutre	12	14,0	14,0	67,4
d'accord	21	24,4	24,4	91,9
tout a fait d'accord	7	8,1	8,1	100,0
Total	86	100,0	100,0	

que8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
--	-----------	-------------	--------------------	--------------------

	pas d'accord fortement	8	9,3	9,3	9,3
	pas d'accord	33	38,4	38,4	47,7
Valide	neutre	11	12,8	12,8	60,5
	d'accord	26	30,2	30,2	90,7
	tout a fait d'accord	8	9,3	9,3	100,0
	Total	86	100,0	100,0	

que9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	pas d'accord fortement	9	10,5	10,5	10,5
	pas d'accord	31	36,0	36,0	46,5
Valide	neutre	12	14,0	14,0	60,5
	d'accord	28	32,6	32,6	93,0
	tout a fait d'accord	6	7,0	7,0	100,0
	Total	86	100,0	100,0	

que10

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	pas d'accord fortement	11	12,8	12,8	12,8
	pas d'accord	35	40,7	40,7	53,5
Valide	neutre	8	9,3	9,3	62,8
	d'accord	26	30,2	30,2	93,0
	tout a fait d'accord	6	7,0	7,0	100,0
	Total	86	100,0	100,0	

que11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	pas d'accord fortement	16	18,6	18,6	18,6
	pas d'accord	35	40,7	40,7	59,3
Valide	neutre	8	9,3	9,3	68,6
	d'accord	21	24,4	24,4	93,0
	tout a fait d'accord	6	7,0	7,0	100,0

Total	86	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

que12

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	19	22,1	22,1
	pas d'accord	25	29,1	51,2
	neutre	8	9,3	60,5
	d'accord	29	33,7	94,2
	tout a fait d'accord	5	5,8	100,0
	Total	86	100,0	100,0

que13

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	8	9,3	9,3
	pas d'accord	26	30,2	39,5
	neutre	20	23,3	62,8
	d'accord	26	30,2	93,0
	tout a fait d'accord	6	7,0	100,0
	Total	86	100,0	100,0

que14

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	7	8,1	8,1
	pas d'accord	38	44,2	52,3
	neutre	11	12,8	65,1
	d'accord	24	27,9	93,0
	tout a fait d'accord	6	7,0	100,0
	Total	86	100,0	100,0

que15

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
pas d'accord fortement	11	12,8	12,8	12,8
pas d'accord	33	38,4	38,4	51,2
neutre	7	8,1	8,1	59,3
d'accord	31	36,0	36,0	95,3
tout a fait d'accord	4	4,7	4,7	100,0
Total	86	100,0	100,0	

que16

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
pas d'accord fortement	10	11,6	11,6	11,6
pas d'accord	41	47,7	47,7	59,3
neutre	5	5,8	5,8	65,1
d'accord	23	26,7	26,7	91,9
tout a fait d'accord	7	8,1	8,1	100,0
Total	86	100,0	100,0	

que17

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
pas d'accord fortement	6	7,0	7,0	7,0
pas d'accord	35	40,7	40,7	47,7
neutre	22	25,6	25,6	73,3
d'accord	17	19,8	19,8	93,0
tout a fait d'accord	6	7,0	7,0	100,0
Total	86	100,0	100,0	

que18

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
pas d'accord fortement	9	10,5	10,5	10,5
pas d'accord	35	40,7	40,7	51,2
neutre	17	19,8	19,8	70,9

d'accord	17	19,8	19,8	90,7
tout a fait d'accord	8	9,3	9,3	100,0
Total	86	100,0	100,0	

que21

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	4	4,7	4,7
	pas d'accord	25	29,1	33,7
	neutre	11	12,8	46,5
	d'accord	42	48,8	95,3
	tout a fait d'accord	4	4,7	100,0
	Total	86	100,0	

que22

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	4	4,7	4,7
	pas d'accord	10	11,6	16,3
	neutre	8	9,3	25,6
	d'accord	49	57,0	82,6
	tout a fait d'accord	15	17,4	100,0
	Total	86	100,0	

que23

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	2	2,3	2,3
	pas d'accord	12	14,0	16,3
	neutre	17	19,8	36,0
	d'accord	46	53,5	89,5
	tout a fait d'accord	9	10,5	100,0
	Total	86	100,0	

que24

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	1	1,2	1,2
	pas d'accord	12	14,0	15,1
	neutre	8	9,3	24,4
	d'accord	46	53,5	77,9
	tout a fait d'accord	19	22,1	100,0
	Total	86	100,0	

que25

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	3	3,5	3,5
	pas d'accord	8	9,3	12,8
	neutre	5	5,8	18,6
	d'accord	56	65,1	83,7
	tout a fait d'accord	14	16,3	100,0
	Total	86	100,0	

que26

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	2	2,3	2,3
	pas d'accord	10	11,6	14,0
	neutre	22	25,6	39,5
	d'accord	44	51,2	90,7
	tout a fait d'accord	8	9,3	100,0
	Total	86	100,0	

que27

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	3	3,5	3,5
	pas d'accord	8	9,3	12,8

neutre	14	16,3	16,3	29,1
d'accord	46	53,5	53,5	82,6
tout a fait d'accord	15	17,4	17,4	100,0
Total	86	100,0	100,0	

que31

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	6	7,0	7,0
	pas d'accord	6	7,0	14,0
	neutre	3	3,5	17,4
	d'accord	58	67,4	84,9
	tout a fait d'accord	13	15,1	100,0
	Total	86	100,0	

que32

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	1	1,2	1,2
	pas d'accord	23	26,7	27,9
	neutre	11	12,8	40,7
	d'accord	42	48,8	89,5
	tout a fait d'accord	9	10,5	100,0
	Total	86	100,0	

que33

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	3	3,5	3,5
	pas d'accord	23	26,7	30,2
	neutre	4	4,7	34,9
	d'accord	42	48,8	83,7
	tout a fait d'accord	14	16,3	100,0
	Total	86	100,0	

que34

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	1	1,2	1,2
	pas d'accord	10	11,6	12,8
	neutre	10	11,6	24,4
	d'accord	55	64,0	88,4
	tout a fait d'accord	10	11,6	100,0
	Total	86	100,0	100,0

que35

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	2	2,3	2,3
	pas d'accord	19	22,1	24,4
	neutre	12	14,0	38,4
	d'accord	44	51,2	89,5
	tout a fait d'accord	9	10,5	100,0
	Total	86	100,0	100,0

que36

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	2	2,3	2,3
	pas d'accord	8	9,3	11,6
	neutre	8	9,3	20,9
	d'accord	56	65,1	86,0
	tout a fait d'accord	12	14,0	100,0
	Total	86	100,0	100,0

que37

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	2	2,3	2,3

	pas d'accord	11	12,8	12,8	15,1
	neutre	6	7,0	7,0	22,1
	d'accord	57	66,3	66,3	88,4
	tout a fait d'accord	10	11,6	11,6	100,0
	Total	86	100,0	100,0	

que38

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	3	3,5	3,5	3,5
	pas d'accord	22	25,6	25,6	29,1
	neutre	16	18,6	18,6	47,7
	d'accord	36	41,9	41,9	89,5
	tout a fait d'accord	9	10,5	10,5	100,0
	Total	86	100,0	100,0	

que41

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	1	1,2	1,2	1,2
	pas d'accord	7	8,1	8,1	9,3
	neutre	3	3,5	3,5	12,8
	d'accord	63	73,3	73,3	86,0
	tout a fait d'accord	12	14,0	14,0	100,0
	Total	86	100,0	100,0	

que42

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	1	1,2	1,2	1,2
	pas d'accord	2	2,3	2,3	3,5
	neutre	7	8,1	8,1	11,6
	d'accord	50	58,1	58,1	69,8
	tout a fait d'accord	26	30,2	30,2	100,0
	Total	86	100,0	100,0	

que43

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
pas d'accord fortement	12	14,0	14,0	14,0
pas d'accord	31	36,0	36,0	50,0
neutre	10	11,6	11,6	61,6
d'accord	28	32,6	32,6	94,2
tout a fait d'accord	5	5,8	5,8	100,0
Total	86	100,0	100,0	

que44

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
pas d'accord fortement	1	1,2	1,2	1,2
pas d'accord	2	2,3	2,3	3,5
neutre	7	8,1	8,1	11,6
d'accord	52	60,5	60,5	72,1
tout a fait d'accord	24	27,9	27,9	100,0
Total	86	100,0	100,0	

que45

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
pas d'accord	5	5,8	5,8	5,8
neutre	2	2,3	2,3	8,1
d'accord	52	60,5	60,5	68,6
tout a fait d'accord	27	31,4	31,4	100,0
Total	86	100,0	100,0	

que46

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide pas d'accord fortement	1	1,2	1,2	1,2

	pas d'accord	2	2,3	2,3	3,5
	neutre	4	4,7	4,7	8,1
	d'accord	52	60,5	60,5	68,6
	tout a fait d'accord	27	31,4	31,4	100,0
	Total	86	100,0	100,0	

que47

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	2	2,3	2,3	2,3
	pas d'accord	13	15,1	15,1	17,4
	neutre	14	16,3	16,3	33,7
	d'accord	43	50,0	50,0	83,7
	tout a fait d'accord	14	16,3	16,3	100,0
	Total	86	100,0	100,0	

que48

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	2	2,3	2,3	2,3
	neutre	6	7,0	7,0	9,3
	d'accord	42	48,8	48,8	58,1
	tout a fait d'accord	36	41,9	41,9	100,0
	Total	86	100,0	100,0	

que49

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'accord fortement	9	10,5	10,5	10,5
	pas d'accord	18	20,9	20,9	31,4
	neutre	14	16,3	16,3	47,7
	d'accord	35	40,7	40,7	88,4
	tout a fait d'accord	10	11,6	11,6	100,0
	Total	86	100,0	100,0	

```

DESCRIPTIVES VARIABLES=que1 que2 que3 que4 que5 que6 que7 que8 que9 que10 que11
que12 que13 que14 que15 que16 que17 que18 que21 que22 que23 que24 que25 que26
que27 que31 que32 que33 que34 que35 que36 que37 que38 que41 que42 que43 que44
que45 que46 que47
que48 que49
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

```

Descriptives

Remarques	
Résultat obtenu	21-NOV-2019 12:15:51
Commentaires	
Données	C:\Users\aya compaq\Desktop\SPSS\SpS S ayachi.sav
Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
Filtrer	<aucune>
Poids	<aucune>
Scinder fichier	<aucune>
N de lignes dans le fichier de travail	86
Définition des valeurs manquantes	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
Observations prises en compte	Toutes les données non manquantes sont utilisées.
Syntaxe	DESCRIPTIVES VARIABLES=que1 que2 que3 que4 que5 que6 que7 que8 que9 que10 que11 que12 que13 que14 que15 que16 que17 que18 que21 que22 que23 que24 que25 que26 que27 que31 que32 que33 que34 que35 que36 que37 que38 que41 que42 que43 que44 que45 que46 que47 que48 que49 /STATISTICS=MEAN STDDEV.
Temps de processeur	00:00:00,02
Temps écoulé	00:00:00,02

[Ensemble_de_données1] C:\Users\aya compaq\Desktop\SPSS\SpSS ayachi.sav

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
que1	86	3,2674	1,07839
que2	86	3,3372	1,01298
que3	86	2,8837	1,08918
que4	86	2,7907	1,15927
que5	86	2,8837	1,09993
que6	86	3,1047	1,06306
que7	86	2,8140	1,12209
que8	86	2,9186	1,20015
que9	86	2,8953	1,17852
que10	86	2,7791	1,21172
que11	86	2,6047	1,23935
que12	86	2,7209	1,29843
que13	86	2,9535	1,12623
que14	86	2,8140	1,14287
que15	86	2,8140	1,19323
que16	86	2,7209	1,21414
que17	86	2,7907	1,06402
que18	86	2,7674	1,16492
que21	86	3,1977	1,06074
que22	86	3,7093	1,03885
que23	86	3,5581	,94065
que24	86	3,8140	,97633
que25	86	3,8140	,93948
que26	86	3,5349	,90356
que27	86	3,7209	,97801
que31	86	3,7674	1,02526
que32	86	3,4070	1,03330
que33	86	3,4767	1,15531
que34	86	3,7326	,85988
que35	86	3,4535	1,02506
que36	86	3,7907	,88273
que37	86	3,7209	,91589
que38	86	3,3023	1,07452
que41	86	3,9070	,77654
que42	86	4,1395	,75401

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
--	---	---------	------------

que43	86	2,8023	1,20606
que44	86	4,1163	,74231
que45	86	4,1744	,73871
que46	86	4,1860	,72779
que47	86	3,6279	1,00641
que48	86	4,2791	,79189
que49	86	3,2209	1,21172
N valide (listwise)	86		

NPAR TESTS
 /K-S (NORMAL)=axe1m axe2m axe3m axe4m
 /MISSING ANALYSIS.

Tests non paramétriques

Remarques	
Résultat obtenu	21-NOV-2019 12:21:18
Commentaires	
Données	C:\Users\aya compaq\Desktop\SPSS\SpS S ayachi.sav
Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
Filtrer	<aucune>
Poids	<aucune>
Scinder fichier	<aucune>
N de lignes dans le fichier de travail	86
Définition des valeurs manquantes	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
Gestion des valeurs manquantes	Les statistiques pour chaque test sont basées sur toutes les observations dotées de données valides pour les variables utilisées dans le test.
Observations prises en compte	NPAR TESTS /K-S(NORMAL)=axe1m axe2m axe3m axe4m /MISSING ANALYSIS.
Syntaxe	
Temps de processeur	00:00:00,03
Temps écoulé	00:00:00,05
Ressources	
Nombre d'observations autorisées ^a	112347

a. Basée sur la disponibilité de la mémoire de l'espace de travail.

[Ensemble_de_données1] C:\Users\aya compaq\Desktop\SPSS\SpSS ayachi.sav

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		axe1m	axe2m	axe3m	axe4m
N		86	86	86	86
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	2,8811	3,6213	3,5814	3,8282
	Ecart-type	,69191	,59116	,56580	,49593
Différences les plus extrêmes	Absolue	,076	,109	,090	,140
	Positive	,076	,075	,048	,120
	Négative	-,053	-,109	-,090	-,140
Z de Kolmogorov-Smirnov		,709	1,007	,836	1,296
Signification asymptotique (bilatérale)		,696	,263	,486	,069

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

T-TEST

```

/TESTVAL=0
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=axe1m axe2m axe3m axe4m
/CRITERIA=CI (.95)

```

Test-t

Remarques

Résultat obtenu	21-NOV-2019 12:23:03	
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\aya compaq\Desktop\SPSS\SpS S ayachi.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
	N de lignes dans le fichier de travail	86
Traitement des valeurs manquantes	Définition de manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.

Syntaxe	Observations prises en compte	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors intervalle pour aucune variable de l'analyse. T-TEST /TESTVAL=0 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=axe1m axe2m axe3m axe4m /CRITERIA=CI(.95).
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,03
	Temps écoulé	00:00:00,06

[Ensemble_de_données1] C:\Users\aya compaq\Desktop\SPSS\SpSS ayachi.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
axe1m	86	2,8811	,69191	,07461
axe2m	86	3,6213	,59116	,06375
axe3m	86	3,5814	,56580	,06101
axe4m	86	3,8282	,49593	,05348

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
axe1m	38,616	85	,000	2,88114	2,7328	3,0295
axe2m	56,807	85	,000	3,62126	3,4945	3,7480
axe3m	58,700	85	,000	3,58140	3,4601	3,7027
axe4m	71,585	85	,000	3,82817	3,7218	3,9345