

نموذج مقترح لإعداد قائمة القيمة الاقتصادية المضافة استناداً للنظام المحاسبي الأساسي ودليل الحسابات في المنشآت الحكومية السورية

د . سهيل الشيخ

أستاذ مساعد في قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد، جامعة حلب

الملخص

لم يطلب النظام المحاسبي الأساسي ودليل الحسابات المطبق في المنشآت الحكومية السورية إعداد قائمة للقيمة المضافة، وبهذا يغيب مؤشر هام لتقييم الأداء، هذا ما دفع الباحث للقيام بدراسة ما قد يضيفه إعداد القائمة ويساهم برفع موضوعية القياس وجودة الإفصاح المحاسبي وإمكانية إعداد القائمة اعتماداً على دليل الحسابات. توصل البحث إلى أن إعداد قائمة القيمة المضافة يساهم برفع مستوى موثوقية القياس ويرتقي بجودة الإفصاح المحاسبي، وأن إعداد هذه القائمة يتطلب إعادة ترتيب بعض العناصر الواردة في دليل الحسابات وإضافة أو اشتقاق حسابات أخرى.

الكلمات المفتاحية: القيمة المضافة، قائمة القيمة المضافة، النظام المحاسبي الأساسي، دليل الحسابات.

مقدمة :

من أجل قياس أداء المنشآت حكومية كانت أم خاصة، من أن يعتمد على بيانات ومعلومات ومؤشرات. ولا زال في هذا السياق يحتل مؤشر الربح المحاسبي المرتبة المتقدمة بين مؤشرات أداء المنشآت، ولا يمكن التقليل من أهمية هذا المؤشر، لكن يمكن القول أن مؤشر الربح لا يمكن اعتباره مؤشراً وحيداً ونهائياً عن كافة أوجه أداء و نتائج أعمال المنشأة. سيما إذا تذكرنا أنه يقوم على مجموعة من الفروض والمبادئ التي قد تثير بعض الشكوك في مصداقية تعبيره عن نتائج أداء الوحدات الاقتصادية، مثل فرض ثبات القوة الشرائية لوحددة النقد ومبدأ التكلفة التاريخية، إضافة لأنه قد توجد أهداف أخرى للمنشآت لا يعتبر مؤشر الربح المحاسبي مقياساً لها.

هذا ما دفع لإيجاد مؤشرات أخرى لقياس أداء المنشآت لمعرفة مدى تحقيقها للأهداف التي وجدت من أجلها، ومدى مساهمتها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية. يتبوأ مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة مكانة هامة في هذا السياق باعتباره مؤشراً لقياس وتقويم أداء المنشآت حيث يبين القيمة أو الثروة التي تخلقها أو تقدمها المنشأة للمجتمع نتيجة استغلال الموارد المتاحة لديها.

لا يعتبر مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة بديلاً لمؤشر الربح المحاسبي بل مكملاً له، ولهذا فهو يحتل أهمية خاصة في المنشآت الحكومية لسببين أولهما : أنه مؤشر أداء لنشاط المنشأة ذاتها منفردة. والثاني : أن المنشأة تشكل جزءاً من كل عند إعداد الحسابات الاقتصادية القومية لغرض حساب القيمة الاقتصادية المضافة على مستوى الاقتصاد الكلي.

تقيس أغلب البلدان وتفصح عن المركز المالي (من خلال كشف الميزانية) والأداء التشغيلي للمنشأة (من خلال كشف الدخل) والإدارة المالية للمنشأة (من خلال كشف التدفق النقدي)، وعلى الرغم من أن منفعة هذه الكشوف ترسخت من خلال استخدامها المجرد إلا أنها أخفقت في توفير معلومات مهمة حول الإنتاجية الكلية للمنشأة وحصص كل فريق من الأعضاء المعنيين بإدارة موارد المساهمين، وحملة

السندات، والعاملين والحكومة، فكشفت القيمة المضافة يمكن أن تقوم بهذا الدور الحاسم (البلقاوي ، ٢٠٠٩).

لم يتضمن النظام المحاسبي الأساسي ودليل الحسابات المطبق في سورية ضمن القوائم المالية المطلوب إعدادها، أن تقوم المنشآت التي تطبق النظام القيام بتجهيز وإعداد هذه القائمة، وما هي الحسابات التي تدخل أو تلتزم لإعدادها، بالرغم مما تقدمه هذه القائمة من دلالات عن أداء المنشآت الحكومية. هذا ما دفع للبحث في إمكانية إعداد هذه القائمة اعتماداً على النظام المحاسبي الأساسي ودليل الحسابات بالتطبيق على إحدى المنشآت الصناعية الحكومية.

مشكلة البحث:

لم تتطلب معايير المحاسبة الدولية، وكذلك النظام المحاسبي الأساسي ودليل الحسابات المطبق في سورية من المنشآت إعداد قائمة للقيمة المضافة، ما يعني نقص في الإفصاح المحاسبي بخصوص الحكم على نتائج أعمال المنشأة في ما تقوم بإضافته للثروة القومية أو فيما تقدمه للمجتمع نتيجة نشاطها خلال فترة زمنية محددة، كما أن النظام المحاسبي فيما تطلب إعدادها من قوائم مالية لم يتضمن وجوب إعداد قائمة للقيمة المضافة ولم يفرّد في الدليل حسابات للعناصر التي تدخل في إعداد قائمة القيمة المضافة وتخصص لها أرقام، مما سبق يمكن التعبير عن مشكلة البحث بالسؤالين التاليين:

- ١ - هل يعتبر القياس و الإفصاح المحاسبي منقوصين بسبب غياب دلالات مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة في المنشآت الحكومية السورية؟.
- ٢ - هل يعتبر النظام المحاسبي الأساسي ودليل الحسابات الواردة فيه كافياً لإعداد قائمة للقيمة المضافة أم يحتاج لإضافة وترميز حسابات لعناصر أخرى؟.

أهمية البحث :

يمكن تبيان أهمية البحث من خلال النقاط التالية :

- ١- تسببت الانقذات الموجهة للربح (أو الخسارة) المحاسبي والأسباب التي تؤدي لنحقيقه في نشوء حاجة ملحة للاعتماد على مؤشرات أخرى تساعد في الحكم على

أداء المنشآت. يأتي مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة في مقدمة تلك المؤشرات، ما يعطي أهمية لتناول الموضوع وبحثه في المنشآت الحكومية السورية.

٢ - تقدم قائمة القيمة المضافة بيانات ومعلومات غير متوفرة في غيرها من القوائم المالية المطلوب إعدادها وفقاً للنظام المحاسبي المعمول به في المنشآت الحكومية السورية.

٣ - يعتبر إعداد قائمة للقيمة المضافة خطوة أولية لإعداد قائمة للقيمة المضافة على مستوى قطاعات الاقتصاد الوطني السوري ومن ثم على مستوى الاقتصاد الوطني كاملاً.

٤ - يعتبر حساب مؤشر القيمة المضافة أرضية مناسبة فيما إذا نشأ توجه لإجراء تعديلات على النظام الضريبي كفرض ضريبة على القيمة المضافة.

٥ - توفر قائمة القيمة المضافة لإدارات المنشآت معلومات حول كيفية توزيع القيمة المضافة المحققة ما يسمح باتخاذ قرارات رشيدة، سيما ما يتعلق بعائد العمل.

أهداف البحث:

يتركز البحث على هدفين أساسيين هما:

١ - تبيان ما يمكن أن تقدمه قائمة القيمة الاقتصادية المضافة من بيانات ومعلومات تساهم إلى جانب المؤشرات الأخرى للمساهمة في رفع مستوى الإفصاح المحاسبي في المنشآت الحكومية السورية ما يساعد في الحكم على أداء الوحدات الاقتصادية.

٢ - البحث في النظام المحاسبي ودليل الحسابات المعمول به لتبيان مدى كفاية النظام ودليل الحسابات بما يمكن من تقديم نموذج مقترح لقائمة القيمة المضافة، ذلك بالتطبيق على إحدى المنشآت الصناعية السورية.

فروض البحث:

١ - يساهم إعداد قائمة القيمة الاقتصادية المضافة في المنشآت الحكومية السورية في رفع مستوى جودة القياس والإفصاح المحاسبي ما يساعد في الحكم على أداء الوحدات الاقتصادية.

٢ - يتطلب إعداد قائمة القيمة المضافة إعادة ترتيب لعناصر النظام المحاسبي ودليل الحسابات وإضافة حسابات جديدة.

الدراسات السابقة:

١ - دراسة علي (٢٠١٠) :

هدفت للبحث في ماهية قياس وتقويم الأداء وتحديد المؤشرات المحاسبية التقليدية والحديثة لقياس وتقويم الأداء، مع التركيز على القيمة الاقتصادية المضافة وكيفية استخدامها لقياس الثروة التي أضافتها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج هامة في هذا الخصوص تمثل أهمها فيما يلي : ١ - استحوذ مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة على اهتمام الباحثين لما يحققه من منافع يربطه بمقاييس التشغيل في الوحدات الاقتصادية وأهدافها الاستراتيجية. ٢ - اتجاه الإدارات لاستخدام مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة إثر الانتقادات الموجهة لمقاييس الأداء التقليدية. ٣ - تعزيز الاتجاه لى نشر قائمة بالقيمة الاقتصادية المضافة إلى جانب قائمة الدخل ليشكلا معاً مصدراً للمعلومات، ولما لذلك من تأثير على القيمة السوقية للأسهم.

٢ - دراسة علي (٢٠١٠) :

هدف مقبل علي من هذه الدراسة تحليل وتوضيح الميزة الاقتصادية لمفهوم ومؤشر القيمة الاقتصادية المضافة باعتبارها واحدة من الأدوات الفعالة لتقويم النشاط الاقتصادي للمشاريع الصناعية المساهمة. وتوصل علي في دراسته هذه إلى أن القيمة الاقتصادية تشكل المدخل الأساسي للقياس المالي وليس القيمة المحاسبية، حيث أن هناك علاقة طردية بين القيمة الاقتصادية المضافة وارتفاع أسعار الأسهم والقيمة السوقية المضافة للوحدة كما أنها أداة هامة للتخطيط الاستراتيجي وتقويم المشروعات الاستثمارية.

٣ - دراسة فضلية (٢٠١٠) :

هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وآلياتها وإمكانية تطبيقها في سورية. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق الضريبة على القيمة

المضافة يتطلب وجود بنية تحتية تنظيمية ومؤسسة ضريبية متطورة ووعياً ودقة في البيانات والمعلومات والاستعلام الضريبي، وهو ليس متوفراً بالمستوى اللازم في الهيكلية والإدارة الضريبية السورية، وهو يحتاج إلى مزيد من الجهود التنظيمية والتشريعية والتحضيرات البنيوية، وأن يتم على مراحل.

٤ - دراسة موسى (٢٠٠٦):

هدفت دراسة موسى للتعريف بضرريبة القيمة المضافة وبيان أسس تطبيقها في فلسطين، وتوصلت دراسته إلى ضرورة توحيد دائرتي ضريبة القيمة المضافة ودائرة ضريبة الدخل وتفعيل دورهما ووضع النصوص التشريعية والإسراع في إصدار قانون لضريبة القيمة المضافة، إضافة لتقليل الاعتماد على الضرائب المباشرة ومنها ضريبة الدخل وزيادة الاعتماد على ضرائب الإنفاق ومنها ضريبة القيمة المضافة.

٥ - دراسة Beneda (٢٠٠٤):

Value Operating Assets in place & computing Economic Value Added.

هدفت الدراسة بيان كيفية استخدام كلاً من أسلوب القيمة الاقتصادية المضافة وأسلوب القيمة المضافة السوقية وعائد التشغيل من الاستثمار في رأس المال للاسترشاد بها في عمليات التخطيط المالي والرقابة على عمليات التشغيل. وقد توصلت الدراسة إلى أن القيمة الاقتصادية المضافة وعوائد التشغيل من الاستثمار لرأس المال تهدف لقياس خلق القيمة من التشغيل، كما أن القيمة الاقتصادية تستخدم لقياس الفروق بين القيمة الدفترية لأصول الوحدات الاقتصادية وقيمة التشغيل للوحدات الاقتصادية.

٦ - دراسة الشامي (١٩٩٤):

هدفت دراسة الشامي بيان الإجراءات المحاسبية لقياس القيمة المضافة والإفصاح عنها ضمن قائمة خاصة، وتطرقت الدراسة للعلاقة بين قائمة الدخل وقائمة القيمة المضافة وللتفريق بين القيمة المضافة المحاسبية والقيمة المضافة الاقتصادية. وقد

توصلت دراسة الشامي لإثبات وجود علاقة بين صافي الربح والقيمة المضافة. كما أن لمؤشر القيمة المضافة استخدامات هامة من قبل المستثمرين والمقرضين للتنبؤ بالأرباح واتخاذ قرارات الاستثمار. وأكدت الدراسة إمكانية اعتماد المخطط أو المحاسب القومي على القياس المحاسبي للقيمة المضافة.

يلاحظ أن الدراسات السابقة تطرقت لموضوع القيمة المضافة من جوانب مختلفة وتأتي هذه الدراسة مكتملة لها بما تتميز به عن سابقتها حيث تطرقت لموضوع زيادة مستوى القياس و الإفصاح المحاسبي من خلال تبين المعلومات التي تضيفها قائمة القيمة المضافة إلى معلومات القوائم المالية الأخرى، إضافة لتقديم نموذج مقترح لإعداد القائمة وفقاً للحسابات الواردة في النظام المحاسبي الأساسي ودليل الحسابات المطبق في المنشآت الحكومية السورية.

مفهوم القيمة المضافة :

تعددت تعاريف مفهوم القيمة المضافة، ولا يعتبر هذا المفهوم حديثاً، بل يعود إلى الفكر الاقتصادي الكلاسيكي. إلا أن الاهتمام به ازداد منذ منتصف الثمانينات من القرن الماضي. ولقد كان Stern & Stewart في طليعة المهتمين بإحياء هذا المفهوم والدعوة لاستخدامه كمقياس للإنجاز وقدموا التعريف التالي: "مقياس للإنجاز المالي لتقدير الربح الحقيقي، وهو الفرق بين صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضرائب وتكلفة رأس المال الأصلي والمقترض". (Jaimbalvo,2007).

وكان Scott قد عرفه أنه: " الفرق بين ما يستثمره أصحاب رأس المال في الوحدة وما يحصلون عليه من عملية البيع بالأسعار السائدة في سوق الأوراق المالية ". (Scott,2001).

أما Spero فقد عرف مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة بأنه " مقياس محاسبي لأداء التشغيل الجاري، وهو يمثل الدخل المتبقي بعد حصول المستثمرين على الحد الأدنى من العائد المطلوب الذي يعرضهم عن المخاطر التي يواجهونها نتيجة استثمار أموالهم في الوحدة". (Spero 1997).

وقد عرفه خواجكية بأنه : "الفارق بين قيمة الناتج وقيمة مستلزمات الإنتاج التي تم شراؤها للقيام بإنتاج السلع والخدمات وعلى ذلك ووفق هذا التعريف تقاس القيمة المضافة بموجب المعادلة الآتية:

القيمة المضافة = قيمة الإنتاج التام - قيمة مستلزمات الإنتاج (خواجكية، ٢٠٠٤).
 أتت التعاريف السابقة على تحديد مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة على مستوى الوحدة الاقتصادية، علماً بأن هذا المفهوم يطبق وبحسب على مستوى الاقتصاد الكلي أيضاً، ويأخذ عندئذ المعنى التالي : * يرتبط مفهوم القيمة المضافة عموماً بالحسابات القومية الكلية، وتعني عموماً الناتج المحلي الإجمالي (Gross Demostic Production) أو الصافي (Net Demostic Production) وهي القيمة التي يضيفها منتج السلع والخدمات إلى قيمة المواد الخام ، والمشتريات من المستلزمات المادية الأخرى قبل أن يتم بيع هذه المنتجات إلى الآخرين، ومن ثم فهي تمثل الفرق بين قيمة الإنتاج المباع (أو مقيماً بسعر السوق) وبين قيمة الاستهلاك الوسيط. والاستهلاك الوسيط هو قيمة السلع غير المعمرة وتكاليف تصليح الموجودات والأصول الرأسمالية وصيانتها. أما القيمة المضافة الصافية فهي القيمة المضافة الإجمالية بعد طرح (امتلاك رأس المال الثابت). (المجموعة الإحصائية، ٢٠٠٨).
 تقدم التعاريف السابقة، إن كان على مستوى المنشأة أو على مستوى الاقتصاد الكلي، للقيمة المضافة على أنها مقياس لما تخلقه المنشأة الواحدة أو كافة الوحدات الاقتصادية العاملة في بلد ما من ثروات للمجتمع تساهم في تنميته الاقتصادية والاجتماعية.

مما سبق يمكن تقديم مفهوم القيمة المضافة بأنه : مقياس للربح الحقيقي (المتبقي) المتمثل بالفرق بين صافي الربح التشغيلي وتكلفة رأس المال المستثمر الأصلي والمقترض بعد إجراء التعديلات اللازمة.

قائمة القيمة الاقتصادية المضافة :

تأسساً على مضمون مفهوم القيمة المضافة والذي تم تناوله في الفقرة السابقة، يمكن إعداد القائمة التالية كنموذج لحساب القيمة المضافة وكيفية توزيعها:

القائمة رقم (1)

قائمة حساب القيمة المضافة وتوزيعها			
xx			قيمة مخرجات الوحدة من السلع والخدمات
xx			(-) يطرح : قيمة مدخلات الوحدة من السلع والخدمات
xx			(=) يساوي : القيمة الاقتصادية المضافة
			توزيع القيمة الاقتصادية المضافة
	xx		١ - العمالة :
		xx	- رواتب
		xx	- أجور
		xx	- مكافآت
		xx	- حوافز
	xx		٢ - الحكومة :
		xx	- ضرائب
		xx	- رسوم
	xx		٣ - أصحاب رأس المال :
		xx	- المساهمون (توزيع أرباح)
		xx	- المقرضون (فوائد)
		xx	- الدائنون (فوائد)
		xx	- عائد الأرض
	xx		٤ - إعادة استثمار في المنشأة :
		xx	- اهلاك (اندثار)
		xx	- أرباح محتجزة
xx			مجموع للتوزيعات

مساهمة القيمة المضافة في القياس و الإفصاح المحاسبي :

لقد أشرنا سابقاً إلى أن مؤشر القيمة المضافة ليس بديلاً عن المؤشرات التقليدية المالية والمحاسبية، فهل يكون فعلاً مكملاً لها بما يضيفه من دلالات تجعل عملية القياس المحاسبي أكثر موضوعية؟ وهل يرتفع مستوى جودة المعلومات المفصح عنها و المستخرجة من النظام المحاسبي من حيث نوعيتها وكميتها ما يرتقي بمنفعتها و ملاءمتها؟ وهل يخدم ذلك الإدارة للقيام بوظائفها والحكم على نتائج النشاط بأدوات أكثر دلالة؟ سنتبين مدى مساهمة القيمة المضافة في رفع مستوى جودة القياس و الإفصاح المحاسبي بالإجابة على الأسئلة المذكورة وغيرها بالدراسة التحليلية التالية:

١ - يبعد مؤشر القيمة المضافة الشكوك التي قد تعترض قائمة المركز المالي و قائمة الدخل و مؤشر الربح المحاسبي القائم على الفروض والمبادئ المحاسبية المعروفة، حيث تستبعد الآثار التي قد تنجم عن فرض ثبات قيمة القوة الشرائية لوحددة النقد، ذلك لأن العناصر الداخلة في حساب القيمة المضافة تقتصر على مدة زمنية هي سنة، ما يعني أنه إذا كانت هناك تغيرات في قيمة القوة الشرائية للنقد فستكون طفيفة. في حين تمتد آثار هذا الفرض لعدة سنوات عند إعداد قائمة المركز المالي، فمثلاً يتم جمع قيمة الأصول الثابتة في الميزانية المقاسة بقيم قوة شرائية مختلفة - وهي بقيمة القوة الشرائية لوحددة النقد بتاريخ اقتناء الأصل - مع مخزون آخر المدة المقاس بالقيم الجارية للوحدات النقدية، ينتج عن ذلك جمع وحدات نقدية ليست متساوية في قيمة قوتها الشرائية.

مثال آخر وهو مبدأ المقابلة القائم على مقابلة الإيرادات بالمصروفات لسنة معينة، من المعروف أن المصروفات تتضمن بعض القيم محتسبة بتكلفتها التاريخية - اعتلاك الأصول الثابتة - في حين تتم المقابلة مع الإيرادات المحتسبة بالقيم الجارية، ينتج عن هذه المقابلة احتساب أرباح وهمية أكبر من قيمتها الحقيقية. وأمثلة أخرى كثيرة كإتباع أساليب المحاسبة الخلاقة عند إعداد قائمة الدخل. كل ذلك قد يثير الشك في مصداقية الربح المحاسبي، في الوقت الذي لا تشوب عملية

احتساب القيمة المضافة أية شكوك من هذا القبيل. خاصة إذا تمت عملية القياس على أساس القيمة المضافة الإجمالية والتي تختلف عن القيمة المضافة الصافية بأنها لا تتضمن تكلفة اهتلاك الأصول الثابتة (قيمة الاندثار) مع تكاليف السلع والخدمات المشتراة من الغير، لما قد يثار من شك في إمكانية التأثير أو التلاعب في اختيار أسلوب الاهتلاك أو القيمة المتبقية للأصل الثابت، ما يؤثر على قيمة تكلفة الاهتلاك السنوي.

تتحقق في ذلك خصائص الموثوقية والاعتمادية في القياس المحاسبي تمهيداً لرفع جودة الإفصاح المحاسبي وهو ما يساعد على الحكم على كفاءة أداء الوحدات الاقتصادية من داخلها وخارجها.

٢ - يتيح إعداد قائمة القيمة المضافة المتضمنة احتساب القيمة المضافة وأوجه توزيعها بيانات عن العناصر المكونة للقيمة المضافة المحققة وأوجه توزيعها، ما يوفر مؤشرات يمكن تخطيطها ومتابعتها والرقابة عليها ومعالجة انحرافاتهما، أي إمكانية إدارتها والتحكم بها . مثال ذلك، وربما الأهم ما يتعلق بعائد القوى العاملة وتغيراته من أجور ومرتبوات عينية ونقدية ومكافآت وتعويضات الخ واستخدامها كأداة وحافز لرفع إنتاجية العمل وربطها مع النشاط التشغيلي.

ينطبق ما سبق على كافة العناصر المكونة للقيمة المضافة وأوجه توزيعها كقيمة مدخلات الوحدة ومخرجاتها، وعائد كلاً من العمل والحكومة وأصحاب رأس المال، مثل زيادة استخدام قوى عاملة أو زيادة الإنفاق على المستلزمات السلعية والخدمية أو التوسع في الحصول على تسهيلات ائتمانية.

معلوم أن مثل هذه المعلومات قد لا تتوفر بشكل مباشر في القوائم المالية الأخرى، بل إن الحصول عليها يحتاج إلى جهود إضافية، لذا فإنها بإعداد قائمة القيمة المضافة تكون متوفرة لدى الإدارة. وهو ما يعني المزيد من رفع مستوى القياس الإفصاح المحاسبي وشموليته.

٣ - يتيح إعداد قائمة القيمة المضافة إجراء المقارنات بين المنشآت المتماثلة لنفس الفترة الزمنية، ذلك لغرض بيان أوجه وأسباب القوة والضعف وإدارتها. وكذلك

المقارنة بالنسبة لنفس المنشأة للفترات المتتالية لبيان مدى التطورات الحاصلة على هذا المؤشر الهام. ما يعني مزيداً من المعلومات تتيح للإدارة ممارسة وظائفها بكفاءة وفعالية.

٤ - يعتبر إعداد قائمة للقيمة المضافة على مستوى المنشأة خطوة أولية هامة لإعداد قائمة للقيمة المضافة على مستوى الاقتصاد الكلي ومؤشرات الدخل والنتائج القومي.

٥ - يوجد لدى الحكومة السورية توجه لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة أسوة بالعديد من دول العالم التي طبقت هذا الأسلوب لفرض الضريبة، ذلك ورد في مذكرة لوزارة المالية مقدمة إلى مجلس الوزراء حول الضريبة على القيمة المضافة وآفاق تطبيقها في سورية تاريخ ١٩/٨/٢٠٠٨. (المزيد: مذكرة وزارة المالية، ٢٠٠٨).

لطالما أنه لدى الحكومة السورية مثل هذا التوجه، فإن إعداد قائمة للقيمة المضافة يقدم قياساً لمطرح الضريبة المتوقع تطبيقه مستقبلاً، وفي ذلك مزيداً من المعلومات المحاسبية المفيدة والنافعة.

٦ - إن استخدام مؤشر القيمة المضافة عن طريق ربطه بعناصر أخرى يمكن من اشتقاق نسب والحصول على دلالات ذات أهمية للحكم على أداء المنشآت. وأمثلة ذلك كثيرة نذكر منها : نسبة القيمة المضافة إلى رأس المال الموظف، ويمكن لمعرفة مساهمة كلاً من أجزاء رأس المال الموظف اشتقاق نسبة القيمة المضافة إلى رأس المال الأصلي، ثم نسبتها إلى رأس المال المقترض.

نسب أخرى ذات دلالة نذكر منها: نسبة القيمة المضافة إلى إجمالي إيرادات المنشأة، نسبة الفوائد المدفوعة ونسبة عائد الأرض إلى إجمالي القيمة المضافة المحققة. تحتسب هذه النسب ويستفاد من دلالاتها والرقابة عليها ومقارنتها.

دون شك إن في عملية احتساب هذه النسب إضافة لما يتم الحصول عليه من مؤشرات تستخرج من القوائم المالية الأخرى، ما يعني مزيداً من عمليات القياس والإفصاح التي تقود لتوفير قاعدة بيانات ومعلومات تخدم الإدارة في تحقيق أهدافها.

٧ - تعتبر القيمة الاقتصادية المضافة الحلقة الأولى في سلسلة مؤشرات حديثة وصفت بأنها رائدة تستخدم لقياس أداء الوحدة الذي ينعكس على قيمة المنشأة ككل، منها القيمة الاقتصادية السوقية المضافة. كما فرق (Ehrbar) بين أربع أنواع للقيمة الاقتصادية المضافة كما يلي: (Ehrbar 1999).

- القيمة الاقتصادية المضافة الأساسية.

- القيمة الاقتصادية المضافة المفصح عنها.

- القيمة الاقتصادية المضافة الملائمة للوحدة.

- القيمة الاقتصادية المضافة الحقيقية.

يفرق بين الأنواع الأربع السابقة تبعاً لعدد من التعديلات الواجب القيام بها والتي قد تصل إلى ١٦٠ تعديل، وتحتسب القيمة الاقتصادية المضافة الأساسية من واقع البيانات الواردة في القوائم المالية دون إجراء أية تعديلات. يشار إلى أن قائمة القيمة الاقتصادية المضافة تتضمن معلومات مفيدة ونافعة بحد ذاتها، وهي في الوقت نفسه بيانات تستخدم لاستخراج هذه المؤشرات حديثة وواسعة الانتشار.

على ما سبق من دراسة وتحليل في النقاط السابقة يستنتج الباحث أن إعداد قائمة للقيمة الاقتصادية المضافة في المنشآت الحكومية السورية يقدم مزيداً من القياس المحاسبي ويحسن نوعيته ويرفع مستوى الإفصاح المحاسبي بتقديم معومات محاسبية حول أداء تلك المنشآت. عليه نبني إثبات صحة فرضية البحث الأولى وهي: يساهم إعداد قائمة القيمة الاقتصادية المضافة في المنشآت الحكومية السورية في رفع مستوى جودة القياس والإفصاح المحاسبي ما يساعد في الحكم على أداء الوحدات الاقتصادية.

تطبيق النموذج المقترح:

١ - لمحة موجزة عن الشركة العامة لصناعة الزجاج بحلب:

أحدثت الشركة بموجب أحكام المرسوم التشريعي رقم /٢٥٦/ تاريخ ١٩٧٨/١/٢٥ برأسمال اسمي قدره ١٥٥ مليون ليرة سورية، سند مله ١٦ مليون، وتمت زيادته

بمبلغ ٣ مليون عام ١٩٨٣. تم سداد ١٦ مليون من رأس المال عام ١٩٨٤ وبعد ذلك مدد مبلغ ١٤.٧٥٧ مليون لتمويل معمل المصابيح الكهربائية.

كانت الشركة تضم كلاً من معمل الزجاج ومعمل المصابيح، وتم إيقاف معمل المصابيح عام ١٩٩٦. كما أضيف خط إنتاجي عام ٢٠١٠ لتصبح خطوط الإنتاج في معمل الزجاج أربعة خطوط إنتاج:

١ - خط إنتاج الزجاج العادي (٢+١).

٢ - خط إنتاج الزجاج الدوائي (٤+٣).

تعمل الشركة كمنشأة حكومية وفق النظام المحاسبي الأساسي ودليل الحسابات الصادر بالمرسوم التشريعي ٤٩٠ لعام ٢٠٠٧ والمطبق اعتباراً من بداية عام ٢٠٠٩ .

٢ - قائمة القيمة المضافة ودليل الحسابات :

اعتماداً على الشكل رقم (١) و دليل الحسابات يمكن تقديم الشكل التالي كنموذج لإعداد قائمة القيمة المضافة مربوطاً بتصنيف الحسابات في الدليل :

القائمة رقم (٢)

قائمة القيمة الاقتصادية المضافة			
البيان	العام	المبلغ	
		جزئي	كلي
إيرادات النشاط خلال الفترة (مدخلات الوحدة)			
إيرادات النشاط التشغيلي الأساسي	٤١		
إيرادات النشاط التشغيلي غير الأساسي	٤٢		
صافي مبيعات البضائع بغرض البيع	٤٣		
إيرادات متنوعة	٤٤		
إعانات	٤٥		
إيرادات الفائض المتاح (حساب مؤسسة مشرفة)	٤٦		
إيرادات رأسمالية وتمويلية	٤٧		

.....	٤٨		
.....	٤٩		
مجموع إيرادات النشاط خلال الفترة			
(مخرجات الوحدة)			
مستلزمات ملعية	٣٢		
مستلزمات خدمية	٣٣		
مشتريات بغرض البيع	٣٤		
مصاريف إدارية مختلفة	٣٧		
خسائر رأسمالية ومصاريف متنوعة أخرى	٣٨		
مجموع مخرجات الوحدة			
القيمة المضافة الإجمالية بسعر السوق			
توزيع القيمة المضافة الإجمالية			
(-) أخطاء الاهتلاكات	٣٥		
(-) القيمة المضافة الصافية بسعر السوق			
العمالة	٣١		
الحكومة	٣٦		
أصحاب رأس المال			
إعادة استثمار في المنشأة (عدا الاهتلاكات)			
مجموع توزيعات القيمة المضافة			

مقترحات لإعداد قائمة القيمة المضافة:

تقتضي طبيعة بعض العناصر الواردة في النظام المحاسبي ودليل الحسابات لغرض إعداد قائمة القيمة المضافة، نقل هذه العناصر من مكان إلى آخر لاختلاف وجهة النظر في تفسير مفهومها بالنسبة لقائمة الدخل كأحد عناصر المصاريف، لتكون

عائد للحكومة أو أصحاب رأس المال في قائمة القيمة المضافة. وفي ما يلي مقترح الباحث لإجراء بعض التغييرات اللازمة:

١- نقل الحساب (٣٧٢ منح نقدية للعاملين) من الحساب العام (٣٧ مصاريف إدارية متنوعة) إلى توزيعات القيمة المضافة ليدرج مع الحساب العام (٣١ رواتب وأجور)، لكونه من مفردات عائد العمل.

٢ - نقل الحساب (٣٣٩٣ مكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداه) من الحساب العام (٣٣ مستلزمات خدمية) إلى توزيعات القيمة المضافة ليدرج مع الحساب العام (٣١ رواتب وأجور)، لكونه أيضاً من مفردات عائد العمل.

٣ - نقل الحساب (٣٧٤ فوائد) من الحساب العام (٣٧ مصاريف إدارية متنوعة) إلى توزيعات القيمة المضافة ليدرج ضمن عائد أصحاب رأس المال.

٤ - إدراج الحساب رقم (٢٢٣٨ دائنات توزيع الأرباح) ضمن توزيعات القيمة المضافة ليدرج ضمن عائد أصحاب رأس المال.

٥ - نقل الحساب (٣٣٩٦ مساهمة الجهة العامة بنفقات المؤسسة العامة) من الحساب (٣٣ مستلزمات خدمية) إلى توزيعات القيمة المضافة ليدرج ضمن عائد أصحاب رأس المال. تبرير ذلك أن هذه المبالغ المنفوعة ليست من مستلزمات أو متطلبات عمل الشركة، وإنما تقوم الشركة بدفع هذه المبالغ بحكم تعليمات النظام على اعتبار أن رأس مال الشركة يشكل جزءاً من رأس مال المؤسسة، أي أنها بمثابة عائد للمؤسسة كمالك لرأس مال الشركة.

٦ - نقل الحساب (٣٣٩٥ مساهمة الجهة العامة - الشركة - بنفقات الجهاز المركزي للرقابة المالية) إلى توزيعات القيمة المضافة عائد الحكومة. تبرير ذلك بأن الجهاز المركزي للرقابة المالية هو جهة حكومية وليس من أصحاب رأس المال، وأن الشركة ملزمة بتحمل هذا المصروف، وبهذا فهو يشبه إلزامية الضرائب والرسوم التي تتحملها الشركة لصالح الحكومة.

٧ - نقل الحساب (٣٧٣ إيجارات فعلية) إلى توزيعات القيمة المضافة كعائد لأصحاب رأس المال المستثمر في المنشأة.

٨ - يقترح الباحث إضافة حساب مشغولات داخلية بسعر السوق، ذلك لإضافة ما قد يتحقق عنه من مساهمة في تحقيق إيرادات، ويدرج ضمن إيرادات النشاط التشغيلي غير الأساسي.

٩ - يقترح الباحث إضافة حساب باسم فرق تغير مخزون مشتريات بغرض البيع ويعطى رقم (٣٤٣) ويدرج ضمن الحساب (٣٤) مشتريات بسعر البيع.

١٠ - إضافة حساب فرق تغير مخزون إنتاج تام برقم (٤١٨).

٣ - تطبيق النموذج المقترح :

بالاستفادة من القائمة رقم (١) والقائمة رقم (٢) وبالاعتماد على الأرقام الفعلية المأخوذة من ميزانية الشركة وقوائمها المالية المنشورة لعام ٢٠١٠ وبناء على المقترحات السابقة، قام الباحث بإعداد قائمة للقيمة المضافة للشركة العامة لصناعة الزجاج بحلب على الشكل التالي :

القائمة رقم (٣)

قائمة القيمة الاقتصادية المضافة للشركة العامة لصناعة الزجاج بحلب					
البيان	الرقم	المساحة	الرقم	المبلغ	
				جزئي	كلي
(مخلفات الشركة)					
إيرادات النشاط خلال الفترة					٤١٧٢١٥٢١٤
١ - إيرادات النشاط التشغيلي الأساسي	٤١				٤١٧٢١٧٨٢٠
صافي مبيعات الإنتاج التام	٤١١			٤٠٨٩٣٢٤٩٩	
مردودات المبيعات (مدين)	٤١٢				
مرتجعات المبيعات (مدين)	٤١٣				
حسومات معنوية (مدين)	٤١٤				
حسم تجاري معنوح (مدين)	٤١٥				
نقل إنتاج تام (مدين)	٤١٦				
هدايا وهدايا (مدين)	٤١٧				
فرق تغير المخزون إنتاج تام	٤١٨			٣١٤٩٥٢١١	
٢ - إيرادات النشاط التشغيلي غير الأساسي	٤٢				٣٨٧٥٧٨٢
إيرادات تشغيل للغير	٤٢١				
خدمات مضافة	٤٢٢			٣٨٧٥٧٨٢	
إيرادات نشاط آخري	٤٢٣				
مشغولات داخلية بسعر السوق	٤٢٤				
٣ - صافي مبيعات المنتجات بغرض البيع	٤٣				
إجمالي المبيعات (إل)	٤٣١				
مردودات المبيعات (مدين)	٤٣٢				

مردوعات قسيمات (مدين)	٤٢٣				
خصم نقدي معلوم (مدين)	٤٢٤				
حسم تجاري معلوم (مدين)	٤٢٥				
نقل مبيعات (مدين)	٤٢٦				
هدايا وعيول (مدين)	٤٢٧				
١ - إيرادات معلوم		٤٤			٤٤٩٢٢٨١
إيرادات أوراق مالية	٤٤١				
الإيجارات الدائمة	٤٤٢				
أرباح بيع ممتلكات ومخلفات	٤٤٣			١١٤٩٦٦٧	
أرباح بيع ممتلكات	٤٤٣١		١٠٩٢٠٦٢		
أرباح بيع خشتات	٤٤٣٢		٤٤٦٦٠٥		
خصم نقدي مكتوب	٤٤٤				
حسومات مكتوبة	٤٤٥				
تكون سبق إحداها	٤٤٦				
توزيعات وعروض على الغير	٤٤٧			١٢٧٠٨٥٠	
صوات وايرادات متروكة	٤٤٨			٢٩٧٤٧٦٤	
إعادة مخصصات غير مستقلة	٤٤٩				
٥ - إيرادات		٤٥			
٦ - إيرادات القاعض المتاح (حساب مؤسسة مشرفة)		٤٦			
٧ - إيرادات رأسمالية وتمويلية		٤٧			٤٩٤٤٦
أرباح رأسمالية	٤٧١				
إيرادات صوات سابقة	٤٧٢				
التوراث	٤٧٣			٤٩٤٤٦	
مكتوب إعادة التقييم	٤٧٤				
.....		٤٨			
.....		٤٩			
(مخرجات الشركة)					٢٤٢٠٠٠٤٢١٠
١ - مستلزمات					
١ - ١ - ١ - مستلزمات معلومة		٥٢			٢٢١٣٧٥٨٢,٣
خامات رئيسية	٥٢١			٤٧٢٨٩٧٠	
خامات مساعدة	٥٢٢				
وقود وزيوت والغير محركه التشغيل	٥٢٣			١٠٤٣٦٧٥٥٧	
قطع غيار وادوات وأدوات صغيرة	٥٢٤			٢١٨٥٣٠٩٧	
مواد تعبئة وتغليف	٥٢٥			٢٣٥١٤١٣٩	
مخلفات مواد استخدامها	٥٢٦			٩٤٤٩١١٥	
أدوات كتابية وكتب ومطبوعات	٥٢٧			٧٤٦٥٩٤	
نسوية مصروفات العمود والبضائع	٥٢٨				
مستلزمات معلومة أخرى	٥٢٩			٤٤٤٤٨٣١	
١ - ٢ - ١ - مستلزمات غنمية		٥٣			١٠٤٤٩٩٧١
مصروفات الصيانة الخارجية	٥٣١			٤٤١١٧٧٥	
مصروفات تشغيل لدى الغير	٥٣٢				

خامات أبعت وتجارب	٣٢٣				
مصاريف بيع وتوزيع	٣٢٤		٣٣٥٢١٨		
مصاريف نقل ونقل	٣٢٥		١٠٠٠٣٦٧		
استحار آلات ومعدات ومسان نقل	٣٢٦		٣٨١٢٧٣		
تزيين وتأهيل	٣٢٧		٤٠٧٠٠		
مصاريف خدمة مخالفة	٣٢٨		٦٩٣٣٨٤		
مصرفات خدمة متوقعة	٣٢٩		٧٧١٢٢٥٤		
٢ - مشتريات بفرش البيع		٣٤			
مشتريات بفرش البيع (قيمة المشتريات)	٣٤١				
مشتريات بفرش البيع (قيمة إداراتك المتوازن)	٣٤٢				
فرق تغير متوازن مشتريات بفرش البيع	٣٤٣				
٣ - مصاريف إدارة مخالفة		37		٨٧٧٨٥	
علاقات عامة وسنابل	٣٧١		٨٧٧٨٥		
علاقات وتوصيات للغير	٣٧٥				
تبعات	٣٧٦				
٤ - خسائر رأسمالية ومصاريف متوقعة		٣٨		٩٩٩١٣٥١	
خسائر رأسمالية	٣٨١				
تبون معلومة	٣٨٢				
مصرفات حقوق سابقة	٣٨٣		٩٣٩٧٢٧٠		
مصاريف خصم الأوراق المالية	٣٨٤				
مصاريف متوقعة أخرى	٣٨٥		٢١٣٩٤١		
.....		٣٩			
قيمة المنطقة الإجمالية بسعر السوق					٢٥٥٩٤١٠٨٩
توزيع القيمة المنطقة الإجمالية بسعر السوق					
١ - إعادة استثمار في المنشأة					
١ - ١ - أ - استاء الإهلاك		٣٥		١٨٦٥٦٨٤٥	(١٨٦٥٦٨٤٥)
إهلاك مزروعات مسخرة والأراضي القابلة للإهلاك	٣٥١				
إهلاك مباني وإشاعات	٣٥٢		٢٨٧٥٦٦٦		
إهلاك آلات ومعدات	٣٥٣		٣٥٥٢٧٦٩١		
إهلاك وسائل نقل ونقل	٣٥٤		١٥٠٧٤٩٩		
إهلاك عدد وأدوات وموالي	٣٥٥		٤٠٤٣٢٦٤		
إهلاك آلات ومعدات ومكاتب	٣٥٦		٦٠٤٦٩١		
إهلاك شرة حيوانية ومالية	٣٥٧				
إهلاك أصول غير ملموسة	٣٥٨		٢٣٠٨٤٠٣٩		
قيمة المنطقة الصافية بسعر السوق					١٨٦٥٦٨٤٤
١ - ٢ - حيوزات أخرى					
احتياطي قانوني	٩١٢١				
احتياطي يستثمر في ميدان حكومية	٩١٢٢				

احتياطي ارتفاع أسعار أصول ثابتة	٢١٢٣				
احتياطي اختياري	٢١٢٤				
احتياطات أخرى	٢١٢٥				
٤٤		٢- عم			
رواتب وأجور		٣١		٢٢٤٤٩٨٧٧١٩	٢٢٤٤٩٨٧٧١
أجور تقنية		٣١١		١٧٦.٤٧٩٦١	
رواتب وأجور تقنية عن أيام العمل الفعلي	٣١١١			١٢٩٧٨.٤٨٢	
مستحقات الرواتب والأجور التقفية للفعلية	٣١١٢			١٥٧٢٢.٦٨	
تعويض العمل الإنشائي	٣١١٣			٧١٢٦٧٦٨	
تعويض التمثيل والمسؤولية	٣١١٤			٥٩٤٢٧	
تعويض الاختصاص وطبيعة العمل	٣١١٥			٢.٦٨٥.٠٨	
رواتب وتعويضات أخرى	٣١١٦			٨٤٩٥٦٢٤	
مكافآت تشجيعية مختلفة	٣١١٧			١٢٤٤٢٧٦	
حوافز إنتاجية	٣١١٨			١.٢٦.٢٩٨	
مزايأ عينية		٣١٢		٢٩٤٨٨٩٩٤	
سكن	٣١٢١				
إعانة	٣١٢٢			٤٩٢٧١٤٩	
إعلاج	٣١٢٣			١٤٩.١٨٢٧	
لباس	٣١٢٤			٢٢٧٧٥.٠٥	
خدمات ثقافية واجتماعية ورياضية	٣١٢٥				
خدمات نقل للعاملين	٣١٢٦			٧٢٨٢٥١٢	
سماحة الجهة العامة في التأمين والمعاملات		٣١٣		٥١٩٢.٠	
سماحة الجهة العامة في التأمينات الاجتماعية		٣١٤		٢٢٢٢٦٤٦.٠	
سماحة الجهة العامة في مستوى القاعد الشاركات		٣١٥			
الأجور لقاء العمل والقاعد والقرض والقرع		٣١٦			
منح تقنية للعاملين		٣٧٢		6984958	
مكافآت لعبر العاملين عن خدمات مؤدلة	٣٣١٣			١٢٧٤٢٨	
٤٥		٣- عم			
ضرائب ورسم		٣٦		١٨١٨٩٢٨	١٨١٨٩٢٨
ضريبة دخل الأرباح		٣٦١			
ظهورات ضريبة دخل الأرباح		٣٦٢			
ضريبة ربح الطارات		٣٦٣		١٦٨٤٢٩٩	
رسم الإلتاق الإنشائي		٣٦٤			
رسوم وحق الفأولة		٣٦٥		٢٦٤٥١	
رسوم السيارات المتوية		٣٦٦		١.٧٥٧٨	
ضرائب ورسوم أخرى		٣٦٧			
الضرائب والرسوم المتأدية	٣٦٧١				
استهلاك عقارات		٣٦٨			

ضريبة ربح رؤوس الأموال	٣٦٩				
مساهمة الجهة العامة بملكات الجهاز المركزي الرقابة المالية	٣٣٩٥				
١ - أعمدة رأس المال				(٥٠٢٢٢٤٠٣)	(٥٠٢٢٢٤٠٣)
فوائد توزيعات مساهمات، إيجارات					
إيجارات قطعية	٣٧٣				
إيجار أراضي قضاء	٣٧٣١				
إيجارات أراضي الأمتلاك	٣٧٣٢				
إيجار مباني	٣٧٣٣				
فوائد مدينة	٣٧٤			٥٣٠٨	
مساهمة الجهة العامة بملكات المؤسسة	٣٣٩٦			٤٠٠٠٠٠٠	
ذلتو توزيع الأرباح	٢٢٢٨		خسارة	(٥٤٢٢٧٧١١)	
حصة الدولة	٢٢٢٨١				
حصة المساهمين	٢٢٢٨٢				
حصص أخرى	٢٢٢٨٣				
قيمة التكلفة المالية بسعر السوق					

مما سبق يستنتج ما يلي :

١ - القيمة المضافة = قيمة مخرجات الوحدة من السلع والخدمات - قيمة متدخلات الوحدة من السلع والخدمات

$$\text{القيمة المضافة} = ٤٩٧٢٤٥٢٩٩ - ٢٤٢٠٠٤٢١٠ = ٢٥٥٢٤١٠٨٩$$

القيمة المضافة الصافية = القيمة المضافة الإجمالية - الاهتلاكات

$$= ٢٥٥٢٤١٠٨٩ - ٦٨٦٥٦٨٤٥ = ١٨٦٥٨٤٢٤٤$$

توزيع القيمة المضافة = إعادة استثمار في المنشأة + العمالة + الحكومة +

أصحاب رأس المال

$$٢٥٥٢٤١٠٨٩ = ١٨١٨٩٢٨ + ٢٣٤٤٩٨٧٧١ + ٦٨٦٥٦٨٤٥$$

$$(٥٠٢٢٢٤٠٣)$$

٢ - إن اختلاف مضمون بعض العناصر وفقاً لوجهة نظر القوائم المالية التي نصّ عليها للنظام وقائمة القيمة المضافة اقتضى إعادة النظر بموقع هذه العناصر وترتيبها ونقلها من مكان لآخر. فمنها ما يعتبر أحد مكونات قائمة الدخل كأحد المصاريف مثل الفوائد المدينة، يصنف على أنه عائد للحكومة من وجهة نظر قائمة

القيمة المضافة. ما يقتضي إعادة ترتيب عناصر النظام ودليل الحسابات لغرض إعداد قائمة القيمة المضافة.

٣ - يوجد بعض الأحداث أو الأنشطة التي قد ينجم عنها آثار على نتائج أعمال المنشأة ولم يرد لها تصنيف في دليل الحسابات مثل المشغولات داخلية، فيجب في مثل هذه الحالات إما اشتقاق حساب خاص لها من الحسابات الواردة في النظام والدليل أو إضافة حسابات جديدة خاصة بها.

على ما سبق من تقديم نموذج عام لقائمة القيمة المضافة، ونموذج لها مربوطاً بدليل الحسابات، تمّ التطبيق العملي وإعداد قائمة القيمة المضافة لشركة الزجاج بحلب، و بعد الأخذ بالمقترحات السابقة، نتوصل إلى إثبات فرضية البحث الثانية والتي تنص: يتطلب إعداد قائمة القيمة المضافة إعادة ترتيب لعناصر النظام المحاسبي ودليل الحسابات وإضافة حسابات جديدة.

النتائج والتوصيات:

أولاً : النتائج:

١ - يتضح من إعداد قائمة القيمة المضافة أنه يمكن الحصول على معلومات عن نتائج أعمال المنشأة خلال فترة محددة بعيداً عن مؤثرات الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة، ما يجعل عملية القياس أكثر موثوقية، وكذلك معلومات إضافية ما يرفع مستوى الإقصاد المحاسبي المبني أساساً على دقة قياس الأنشطة، ذلك بدوره يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ قرارات أكثر رشداً. يمكن التذليل على ذلك فيما يلي:

أ - يقدم إعداد قائمة القيمة المضافة مؤشرات ذات دلالة مختلفة عما يقدمه مقياس الربح المحاسبي، بدأ ذلك واضحاً في سياق البحث، ففي الوقت الذي حققت فيه شركة زجاج حلب عام ٢٠١٠ خسارة مقدارها (٥٤٢٢٧٧١١) كانت الشركة قد حققت قيمة مضافة لنفس العام مقدارها (٢٥٥٢٤١٠٨٩) وهذا ما قدمته المنشأة كثروة للمجتمع، وهو ما يساوي تقريباً حوالي خمسة أضعاف الخسارة المحققة.

ب - أما في مجال اتخاذ القرارات، فإن عملية حسابية بسيطة تفيد بما يلي: لو حسبنا نسبة عائد العمالة إلى إجمالي القيمة المضافة المحققة لوجدنا: نسبة العمالة/ القيمة المضافة = ٠.٩٢ ما يعني أن عائد العمالة يستنزف النسبة المذكورة من القيمة المضافة، ذلك يخدم الإدارة لاتخاذ قرارات بشأن القوى العاملة. وهذا المؤشر لا تبيبه القوائم المالية الأخرى.

٢ - إن اختلاف مضمون بعض العناصر وفقاً لوجهة نظر القوائم المالية التي نصن عليها النظام، وقائمة القيمة المضافة يقتضي إعادة النظر بموقع هذه العناصر وترتيبها ونقلها من مكان لآخر. فمنها ما يعتبر أحد مكونات قائمة الدخل كأحد المصاريف مثل الفوائد المدينة، يصنف على أنه عائد للحكومة من وجهة نظر قائمة القيمة المضافة. ما يقتضي إعادة ترتيب عناصر النظام ودليل الحسابات لغرض إعداد قائمة القيمة المضافة.

إضافة لما سبق يوجد بعض الأحداث أو الأنشطة التي قد ينجم عنها آثار على نتائج أعمال المنشأة ولم يرد لها تصنيف في دليل الحسابات مثل المشغولات داخلية، فيجب في مثل هذه الحالات إما اشتقاق حساب خاص لها من الحسابات الواردة في النظام والدليل أو إضافة حسابات جديدة خاصة بها.

ثانياً : التوصيات :

١ - لما يقدمه إعداد قائمة القيمة المضافة من بيانات ومعلومات نافعة تخدم عملية اتخاذ القرارات، يوصي الباحث بأن تقوم الجهات الوصائية المعنية بإضافة قائمة القيمة الاقتصادية المضافة إلى القوائم المالية الأخرى المطلوب إعدادها من قبل المنشآت الحكومية السورية وفقاً للنظام المحاسبي الأساسي ودليل الحسابات.

٢ - دراسة النموذج المقترح من قبل الجهات الوصائية المعنية لإقرار التعديلات والمقترحات الواردة فيه لاعتماده لدى المنشآت الحكومية السورية.

٣ - تعميم النموذج المقترح لاعتماده من قبل المنشآت الخاصة أيضاً، سيما منها المنشآت المسجلة في سوق دمشق للأوراق المالية، كذلك، وعلى وجه الخصوص

المنشآت التي تعمل في مجال التصدير لما لهذا المؤشر من أهمية بخصوص عملية فرض أو الإعفاء من الرسوم والضرائب على الصادرات.

٤ - إن النموذج المقترح هو الشكل الأساسي لقائمة القيمة المضافة، أي الشكل الذي يعد دون إجراء أية تعديلات على البيانات المأخوذة من القوائم المالية والسجلات المحاسبية، لذا يوصي الباحث بأن يقوم باحثون آخرون بتطوير هذا النموذج لإعداد نماذج أكثر تطوراً لقائمة القيمة المضافة وفقاً لتعديلات أخرى مطلوبة يمكن من ذلك.

المراجع:

١ - علي، مقبل علي أحمد. استخدام القيمة الاقتصادية المضافة لقياس وتقويم أداء الشركات المساهمة - مدخل محاسبي - أطروحة دكتوراه - كلية الاقتصاد - جامعة حلب - ٢٠١٠.

٢ - علي، مقبل علي أحمد. دراسة لنموذج القيمة الاقتصادية المضافة كأداة مكملة لأدوات تقويم الشركات الصناعية والتعديلات المقترحة لاحتسابها - دراسة تطبيقية - مجلة دراسات محاسبية ومالية - المجلد الخامس - العدد الحادي عشر - العراق - بغداد - جامعة بغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - (٢٠١٠).

٣ - فضلية، عابد. آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة، خصائصها ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد ٢٦ - العدد الثاني - ٢٠١٠.

٤ - موسى، عمرو عبد العزيز محمود. ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل - رسالة ماجستير - كلية الدراسات العليا - جامعة النجاح الوطنية - نابلس - فلسطين - ٢٠٠٦.

٥ - ياسين، عثمان محمد . القيمة المضافة بين التوظيف الاقتصادي والتكليف المحاسبي - مجلة البحوث التجارية - العدد (١) - كلية التجارة - مصر - أسبوط - ١٩٩٤.

- ٦ - المجموعة الإحصائية السورية (2008) ، فصل الحسابات القومية .
- ٧ - مذكرة لوزارة المالية موجهة إلى رئاسة مجلس الوزراء حول الضريبة على القيمة المضافة وآفاق تطبيقها في سورية تاريخ ١٩/٨/٢٠٠٨ ص. (١).
- ٨ - بلقاوي، احمد، " نظرية المحاسبة "، ترجمة رياض العبد الله و طلال الججاوي ، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الأردن ، ٢٠٠٩ ، ص ٤٠٧ .
- ٩ - خواجكية، محمد هشام، " دليل إعداد وتقييم دراسات الجدوى للمشروعات الصناعية"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٤ ، ص ٤٧١ .

- 10- Nancy L. Benda,(2004) "Value Operating Assets in place & computing Economic Value Added, CPA Journal, Vol (74)No (11)PP 56-61.
- 11 - Jaimbalvo,James,(2007),Management Accounting,3 edition,John Wiley and sons,Inc,New York,P471.
- 12 - Scott,Mike,(2001),Joing Forces, Financial Management (CIMA),
- 13 - Spero Thburg, (1997)," Getting EVA " TMA Journal (Nov/Dec),Vol (17) issue (6),p2-3.
- 14- Ehrbar, AL and G. Bennett Stewart (1999), The EVA Revolution, journal Of Applied Corporation Finance, Vol.(12),No,(3).p 134.

A Suggested Model to Prepare A Statement of The Added Value Depending On The Basic Accounting System In The Syrian Governmental Facilities

Dr. Souheil Al-Sheikh

Assistant Professor

Accounting Department, Faculty of Economy, Aleppo University

Summery

Accounting profit index still has a high position among the evaluation indicators of the performance of the facilities, but we can say that it is not a lonely indicator for all aspects of the performance of the facility, in particular it is based on a set of assumptions and principles that may raise some doubts about the credibility of the expression of performance. So recently, the importance of economic value started growing as an important index of the performance. That is not a substitute for the profit accounting index, but ancillary to it, measuring the wealth created by the facility for the community as a result of using its available resources.

The basic accounting system applied in the Syrian government facilities did not ask to prepare a list of value-added, and thus an important indicator to assess the performance has missed. This prompted to study what may add up the list and contribute to raising the quality of objective measurement and accounting disclosure and the possibility of drawing up the list depending on user accounts.

The research found that the preparation of a list of value-added contribution to raise the level of reliability of measurement and upgrade the quality of accounting disclosure, and the preparation of this list requires a rearrangement of some of the elements enshrined in the chart of accounts and adding or derivation of other accounts.

Keywords: value added, a list of value-added, the basic accounting system, user accounts.