

الرقم التسلسلي:

رقم التسجيل: D.FF/3C/03/19

أطروحة مقدمة لنيل شهادة

دكتوراه الطور الثالث

في: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية وجباية معمة

العنوان

تحليل أثر النظام الجبائي الجزائي على عملية القياس
المحاسبي في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)
دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

من إعداد:

مشقق الحسين

تاريخ المناقشة: 2023/05/25

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
أ.د. بلعجوز حسين	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	رئيسا
د. طويرات رايح	أستاذ محاضراً	جامعة المسيلة	مشرفاً و مقررًا
د. بيصار عبد الحكيم	أستاذ محاضراً	جامعة المسيلة	مشرفا مساعدا
أ.د. ختيم محمد العيد	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مناقشا
د. عربوة رشيد	أستاذ محاضراً	جامعة المسيلة	مناقشا
د. لطرش وليد	أستاذ محاضراً	المركز الجامعي تيبازة	مناقشا
د. السعدي عياد	أستاذ محاضراً	جامعة سطيف	مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين الذي بنعمته تتم الصالحات، والشكر له سبحانه وتعالى على نعمته وتوفيقه لإنجاز هذه المذكرة، والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

أما بعد فلا يسعنا في هذا المقام إلا أن نشكر الأستاذ المشرف:

الدكتور راجح طويرات، على تفضله بالإشراف على هذه المذكرة، وعلى ما قدمه لنا من ملاحظات وتوجيهات وإرشادات، كان لها بالغ الأثر في إنجازها، جزاه الله كل خير، وأطال الله في عمره

ولا يفوتنا أن نتقدم بجزيل شكرنا إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة على تكرمهم بقراءة وتقييم ومناقشة هذه المذكرة وإثرائها بآرائهم.

وإلى كل من ساعدنا من قريب ومن بعيد ولو بكلمة طيبة شجعتنا على العمل والاجتهاد.

الحسين مشقق

إهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى :
نبض الحياة أُمي الغالية، وروح الكفاح أبي العزيز
زوجتي التي ساندتني
قرة عيني أبنائي: شهد، معاذ، زيد.

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
شكر وتقدير	
إهداء	
فهرس المحتويات	III
قائمة الجداول	VIII
قائمة الأشكال	XIII
قائمة الاختصارات والملاحق	XIV
مقدمة عامة	أ-م
الفصل الأول: القياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي	
تمهيد	2
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لعملية القياس المحاسبي	3
المطلب الأول: خطوات ومتطلبات القياس المحاسبي	3
1.1. تعريف القياس المحاسبي	3
2.1. خطوات القياس المحاسبي	4
3.1. متطلبات نظام القياس المحاسبي	5
المطلب الثاني: أنواع نظم وأساليب القياس	6
1.2. أنواع نظم القياس	6
2.2. أساليب القياس المحاسبية	7
المطلب الثالث: فروض ومبادئ القياس المحاسبي	8
1.3. الفروض المحاسبية	8
2.3. المبادئ المحاسبية	9
المبحث الثاني: بدائل القياس المحاسبي حسب المعايير المحاسبية الدولية	14
المطلب الأول: مفاهيم بدائل وأسس القياس المحاسبي	14
1.1. تعريف بدائل القياس المحاسبي	14
2.1. أسس القياس المحاسبي	14
3.1. مضمون القياس المحاسبي	15
المطلب الثاني: طرق القياس المحاسبي	15

15	1.2. التكلفة التاريخية
16	2.2. التكلفة الجارية
16	3.2. صافي القيمة القابلة للتحقق
16	4.2. القيمة الحالية
16	5.2. القيمة العادلة
17	6.2. صافي القيمة البيعية
19	المطلب الثالث: مشكلات القياس المحاسبي
19	1.3. مشاكل المحافظة على رأس المال
20	2.3. القوة الشرائية لوحدة النقد وظاهرة التضخم
21	3.3. مشكل انحرافات القياس المحاسبي (عدم العدالة والتحيز)
23	4.3. أشكال تحيز القياس المحاسبي
24	المبحث الثالث: القوائم والتقارير المالية
24	المطلب الأول: تعريف القوائم والتقارير المالية
24	1.1. تعريف القوائم المالية
25	2.1. مفهوم التقارير المالية
25	3.1. أهداف القوائم المالية
26	المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية
27	1.2. تعريف الإطار المفاهيمي وأغراضه
27	2.2. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
31	المطلب الثالث: عناصر القوائم المالية
32	1.3. العناصر المتعلقة بقياس المركز المالي (الميزانية)
34	2.3. العناصر المتعلقة بقياس الأداء
36	المبحث الرابع: قياس عناصر القوائم المالية
37	المطلب الأول: قياس الأصول المتداولة
37	1.1. النقدية والنقدية المكافئة
39	2.1. الإستثمارات قصيرة الأجل
41	3.1. الذمم المدينة
41	4.1. المخزون

45	5.1. المصروفات المقدمة
45	6.1. الإيرادات المستحقة
45	المطلب الثاني: قياس الأصول غير المتداولة
46	1.2. الممتلكات والمصانع والمعدات
49	2.2. الأصول غير الملموسة
53	3.2. قياس الأصول الأخرى
54	المطلب الثالث: قياس الالتزامات وحقوق الملكية
54	1.3. قياس الالتزامات
58	2.3. قياس حقوق الملكية
61	المطلب الرابع: القياس المحاسبي لعناصر الدخل
61	1.4. مفاهيم الدخل
62	2.4. طبيعة أو ماهية الدخل
62	3.4. الدخل الاقتصادي والدخل المحاسبي
63	4.4. تحديد الدخل المحاسبي
65	5.4. قياس الإيرادات
65	6.4. قياس المصروفات
66	المطلب الخامس: قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
66	1.5. قياس التثبيات
68	2.5. قياس المخزونات
68	3.5. قياس العناصر الأخرى
70	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: واقع القياس المحاسبي بين قواعد النظام الجبائي ومتطلبات النظام المحاسبي المالي	
72	تمهيد
73	المبحث الأول: مدخل للضريبة والنظام الضريبي
73	المطلب الأول: مفاهيم الضريبة
73	1.1. تعريف الضريبة
74	2.1. خصائص الضريبة
74	3.1. قواعد الضريبة

76	4.1.التنظيم الفني للضريبة
77	5.1.أهداف الضريبة
77	المطلب الثاني: تحديد علاقة المحاسبة الضريبية بالمحاسبة المالية
78	1.2.تعريف المحاسبة الضريبية
78	2.2.أهمية المحاسبة الضريبية
78	3.2.إرتباط المحاسبة بالضرائب
79	4.2. مبادئ المحاسبة الضريبية
79	5.2.أوجه التباين بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية
80	المطلب الثالث: النظام الضريبي
80	1.3.تعريف النظام الضريبي
80	2.3.مقومات النظام الضريبي
81	3.3.مكونات النظام الضريبي
82	4.3.أثر النظام الضريبي على التوازن المالي للمؤسسة
82	المطلب الرابع: معايير تصنيف الهيكل الضريبي
82	1.4.حسب الواقعة المنشأة للضريبة
83	2.4.على أساس طبيعة الضريبة
84	3.4.حسب معيار سعر الضريبة
85	المبحث الثاني: هيكل النظام الضريبي الجزائري
85	المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي
85	1.1.مفهوم وخصائص الضريبة على الدخل الإجمالي
85	2.1.أصناف الضريبة على الدخل الإجمالي
92	المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات
92	1.2.مفهوم الضريبة على أرباح الشركات
93	2.2.حساب الضريبة على أرباح الشركات
94	المطلب الثالث: الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)
94	1.3.المفهوم
94	2.3.الخصائص
94	المطلب الرابع: الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة

94	1.4. الرسم على النشاط المهني
96	2.4. الرسم على القيمة المضافة
97	المبحث الثالث: قياس عناصر القوائم في ظل إختلاف النظام المحاسبي والنظام الجبائي
97	المطلب الأول: مفهوم الدخل الخاضع للضريبة
98	1.1. المفهوم المالي للدخل الضريبي
98	2.1. المفهوم القانوني للدخل
98	3.1. تحديد الدخل الخاضع للضريبة
101	4.1. القوائم الجبائية
103	المطلب الثاني: إشكالية تحديد الدخل الخاضع للضريبة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي
103	1.2. إرتباط النظام الجبائي بالنظام المحاسبي
104	2.2. عناصر العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري
106	3.2. أوجه الإختلاف بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي
107	4.2. دراسة الفروق الدائمة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي
112	المطلب الثالث: أثر الاختلافات المؤقتة بين القواعد الجبائية والمحاسبية على قياس عناصر القوائم المالية
113	1.3. أثر إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية على القياس المحاسبي لعناصر الأصول
118	2.3. أثر إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية على القياس المحاسبي لعناصر الخصوم
120	3.3. أثر إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية على القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات
123	4.3. أثر إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية على القياس المحاسبي لعناصر الأعباء
126	المطلب الرابع: دراسة فروقات القياس بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي في ظل المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12)
126	1.4. الإطار التصوري للمعيار المحاسبي الدولي IAS12 ضرائب الدخل
127	2.4. أهم التعاريف حول ضرائب الدخل
129	3.4. قياس الضرائب المؤجلة
131	4.4. القياس المحاسبي للضرائب المؤجلة وفق والنظام المحاسبي المالي
132	5.4. المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة
137	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية
139	تمهيد

140	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية وأدوات جمع البيانات
140	المطلب الأول: منهجية ونموذج الدراسة
140	1.1. منهجية الدراسة
140	2.1. نموذج الدراسة
141	المطلب الثاني أدوات جمع البيانات
142	المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة لإعداد الإستبيان
142	المطلب الأول: مراحل إعداد الإستبيان
143	1.1. هيكل الإستبيان
143	2.1. مجتمع وعينة الدراسة
144	المطلب الثاني: إختبار صدق وثبات أداة الدراسة
144	1.2. الصدق
149	2.2. الثبات
150	المطلب الثالث: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
150	1.3. توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي
151	2.3. توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية
152	3.3. توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية
153	المبحث الثالث: وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة
153	المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الأول واختبار الفرضية الأولى
153	1.1. تحليل نتائج المحور الأول: إلتزام المؤسسات الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي
157	2.1. نتائج إختبار الفرضية الأولى: تلتزم المؤسسة الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي
159	المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني واختبار الفرضية الثانية
159	1.2. تحليل نتائج المحور الثاني: القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم
162	2.2. نتائج إختبار الفرضية الثانية: يتم تغليب القواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية في القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم
163	المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث واختبار الفرضية الثالثة
163	1.3. تحليل نتائج المحور الثالث: القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء
167	2.3. نتائج إختبار الفرضية الثالثة: يتم تغليب القواعد المحاسبية على حساب القواعد الجبائية في

	القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء
169	المطلب الرابع: تحليل نتائج المحور الرابع واختبار الفرضية الرابعة
169	1.4. تحليل نتائج المحور الرابع: تؤثر عناصر البيئة الجبائية على عملية القياس المحاسبي
173	2.4. نتائج اختبار الفرضية الرابعة: تؤثر عناصر البيئة الجبائية على عملية القياس المحاسبي
175	خلاصة الفصل الثالث
177	الخاتمة العامة
183	قائمة المراجع
198	الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
18	أثر عملية القياس المحاسبي باستخدام التكلفة التاريخية والقيمة العادلة	01
32	عناصر القوائم المالية	02
38	أسس قياس النقدية والنقدية المكافئة	03
40	تصنيف الإستثمارات قصير الأجل بين المعيار (IAS39) والمعيار (IFRS9)	04
40	أسس القياس المحاسبي للإستثمارات قصيرة الأجل عند الإعراف الأولي	05
41	أسس القياس المحاسبي للإستثمارات قصيرة الأجل عند القياس اللاحق	06
41	القياس المحاسبي للذمم المدينة	07
43	عناصر تكلفة المخزون	08
45	قياس المصروفات المقدمة	09
48	قياس تكلفة الأصل الثابت	10
52	معايير التصنيف بين مرحلة البحث ومرحلة التطوير	11
57	قياس بنود الالتزامات	12
61	عرض حقوق الملكية في قائمة المركز المالي	13
63	القياس المحاسبي والقياس الاقتصادي للدخل	14
86	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي	15
88	معدلات الضريبة: العائدات العقارية عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية	16
90	معدلات الإقتطاع من المصدر (منتوجات الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها)	17
91	الإخضاع الضريبي (فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية)	18
92	الجدول التصاعدي الشهري لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي (صنف الرواتب والأجور)	19
100	الشروط العامة لخصم الأعباء	20
102	أنواع القوائم الجبائية وأهدافها	21
105	عناصر العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي	22
108	تحديد مبلغ فائض القيمة	23
116	المفاهيم الأساسية للتجميع	24
133	حالات منشأة للضرائب المؤجلة	25
141	الأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة الميدانية	26
142	درجات مقياس ليكرت الخماسي	27

143	محاور الإستبيان	28
144	الإحصاءات المتعلقة بتوزيع الإستبيان	29
145	إختبار الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول	30
146	إختبار الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	31
147	إختبار الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث	32
148	إختبار الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع	33
149	إختبار معامل الثبات (Cronbach Alpha) لمحاور الدراسة	34
150	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	35
151	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	36
152	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	37
154	المؤشرات الإحصائية لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الأول: التزام للمؤسسات الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي	38
158	نتائج اختبار الفرضية الأولى: تلتزم المؤسسة الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي	39
159	المؤشرات الإحصائية لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثاني	40
162	نتائج اختبار الفرضية الثانية: يتم تغليب القواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية في القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم.	41
163	المؤشرات الإحصائية لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثالث	42
168	نتائج اختبار الفرضية الثالثة: يتم تغليب القواعد المحاسبية على حساب القواعد الجبائية في القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء.	43
169	المؤشرات الإحصائية لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الرابع	44
173	نتائج اختبار الفرضية الرابعة: تؤثر عناصر البيئة الجبائية على عملية القياس المحاسبي	45

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
د	متغيرات الدراسة	01
13	فرضيات ومبادئ القياس المحاسبي	02
25	القوائم المالية للمنشأة	03
31	الخصائص النوعية للقوائم المالية	04
47	مكونات التكلفة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات	05
129	مبدأ طريقة التأجيل (حساب النتائج)	06
130	معايير التفرقة بين الضرائب المؤجلة من خلال القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية	07
130	الاثار الجبائية والمحاسبية نتيجة تطبيق طريقة الإلتزام	08
132	القياس المحاسبي للضرائب المؤجلة وفق والنظام المحاسبي المالي	09
136	أثر الاختلافات الدائمة والمؤقتة على القياس المحاسبي	10
150	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	11
151	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	12
152	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	13

قائمة الرموز والاختصارات

اللغة العربية	اللغة الأجنبية	الاختصار
جمعية المحاسبة الأمريكية	American Accounting Association	AAA
مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standards Board	FASB
المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	General Accepted Accounting Principles	GAAP
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards	IAS
معيير المحاسبة الدولي رقم 12	International Accounting Standards. Number 12	IAS 12
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board	IASB
لجنة معايير المحاسبة الدولية	Commette. International Accounting Standards	IASC
معايير الإبلاغ المالي الدولية	International financial reporting standards	IFRS
النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financière	SCF
البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية	Statistical Packages for Social Sciences	SPSS

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	قائمة الأساتذة المحكمين	198
02	إستمارة إستبيان باللغة العربية	199
03	إستمارة إستبيان باللغة الفرنسية	205
04	مخرجات SPSS	211

مقدمة عامة

تمهيد:

إن المتتبع للتغيرات الاقتصادية والسياسة المتسارعة التي شهدتها الساحة العالمية، وفي ظل التحولات التي فرضها اقتصاد السوق، يدرك تمام الإدراك ضرورة مسايرة وتطوير النظم الاقتصادية، بما يتلاءم مع هذه المستجدات، والتي ألقت بظلالها على المجال المحاسبي، من خلال محاولات التوحيد المحاسبي، تجسدت في صورة أساليب وطرق محاسبية تلي حاجيات المهتمين بالمعلومة المحاسبية، أثمرت في صدور معايير محاسبية دولية تفي بحاجيات متخذي القرار.

لقد حاول المشرع المحاسبي الجزائري في ظل القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، إعطاء الممارسة المحاسبية المحلية صبغة دولية، والتكيف مع المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS)، وتبني المفاهيم الجديدة للقياس المحاسبي، بهدف ربط المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، بمختلف المتغيرات الدولية، بشكل يضيف على المعلومة المالية أكثر موثوقية وملائمة، وقابلية للفهم لمستعملها وطنيا ودوليا، فجودة المعلومة المحاسبية والتي تقود إلى مصداقية القوائم المالية، تتوقف على اختيار طريقة القياس المناسبة، والتي تعتبر أكبر تحديات مهنة المحاسبة، لتداخل وتعدد أهداف الأطراف المستفيدة منها.

يهدف محاكاة قواعد القياس المحلية، وفق المرجعية الدولية، ونظرا للارتباط القانون والتقني القائم بين التشريعين المحاسبي والضريبي، فقد تزامن الإصلاح المحاسبي مع إصلاح جبائي، من خلال ترسانة من القوانين، ومن بينها قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة 2019، بهدف توضيح المعالجة الجبائية لبعض عناصر القوائم المالية، والذي واجه عدة عراقيل متعلقة بأسس القياس، حيث تستخدم المحاسبة المالية أساس الاستحقاق في إثبات عملياتها، واستخراج حساباتها الختامية، أما المحاسبة الضريبية، فتأخذ بالأساس النقدي حيناً، وأساس الاستحقاق أحياناً.

يعتبر النظام الجبائي أحد أهم مستعملي المعلومة المالية، لارتباط مدخلاته بمخرجات النظام المحاسبي، إلا أن اختلاف أهدافه المنبثقة عن توجهات السياسة المالية للدولة، يعكس الفجوة القائمة بين النظامين في تحديد الربح وبيان آثارها الجبائية على قياس القوائم المالية، من خلال تخفيض أو زيادة مقدار الضرائب المستحقة مستقبلاً، في شكل فروقات دائمة لا تتعدى السنة المالية، أو فروق مؤقتة والتي يمتد تأثيرها من قائمة حساب النتائج إلى قائمة الميزانية في شكل ضرائب مؤجلة قد تكون دائنة (خصوم) أو مدينة (أصول)، في إطار متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) ضرائب الدخل، والذي يلقي درجة التزام متباينة من قبل الأطراف الفاعلة في المحيط الاقتصادي الجزائري.

■ الإشكالية الرئيسية:

لقي موضوع علاقة المحاسبة بالضرائب إهتمام العديد من الباحثين، هذه العلاقة التي تبدو في ظاهرها علاقة اتفاق من وجهة نظر قانونية لارتباطهما بالقانون، إلا أنها في باطنها تحمل العديد من الاختلافات من ناحية القواعد والأسس، تصل إلى درجة التأثير على القياس المحاسبي للقوائم المالية. على هذا الأساس تظهر معالم الإشكالية التي نسعى إلى دراستها والمتمثلة في التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو أثر النظام الجبائي الجزائري على عملية القياس المحاسبي في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS /IFRS) ؟

قصد الإحاطة بكل جوانب الإشكالية الرئيسية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما مدى التزام المؤسسة الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي؟
2. هل يتم تغليب القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية في قياس عناصر الأصول والخصوم؟
3. هل هناك أسبقية للقاعدة الجبائية على القاعدة المحاسبية عند قياس عناصر الإيرادات والأعباء؟
4. ما مدى تأثير عناصر البيئة الجبائية على عملية القياس المحاسبي؟

■ فرضيات البحث: للإجابة على التساؤلات السابقة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: تلتزم المؤسسة الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي؛
الفرضية الثانية: يتم تغليب القواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية في القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم؛

الفرضية الثالثة: يتم تغليب القواعد المحاسبية على حساب القواعد الجبائية في القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء؛

الفرضية الرابعة: تؤثر عناصر البيئة الجبائية على عملية القياس المحاسبي.

■ أهمية الدراسة:

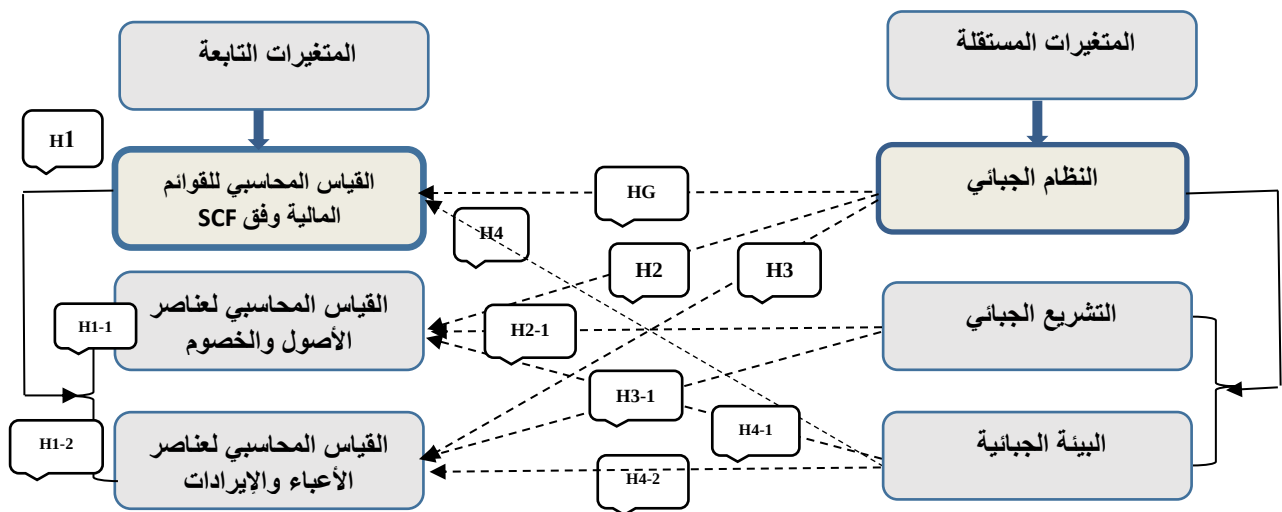
يعتبر تحديد درجة الترابط والتفاعل بين المحاسبة بالضرائب من المواضيع الهامة، والتي تستوجب معرفة أثر هذه العلاقة على القياس المحاسبي، حيث تبرز أهمية هذه الدراسة:

- يستمد البحث أهميته من خلال الدور الهام للقياس المحاسبي في مصداقية وشفافية القوائم المالية؛
- يستمد الموضوع أهميته من خلال الإصلاحات المحاسبية والجبائية التي باشرتها الجزائر، في أعقاب صدور القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، ومختلف قوانين المالية؛

- الوقوف على الإشكال القائم بين النظام المحاسبي والجبائي والمتمثل في تأثير اختلاف القواعد الجبائية، والقواعد المحاسبية في تحديد قيم الأصول والالتزامات وقياس الدخل الخاضعة للضريبة، ومدى نجاعة إصلاحات المنظومة الضريبية والمحاسبية وتطلعاتها في تبني المعايير المحاسبية الدولية؛
- معرفة معوقات بيئة المحاسب ذات الطابع الجبائي، التي تحول دون كفاءة الممارسة المحاسبية.
- أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:
 - معرفة مدى امتثال المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ببدائل القياس وفق النظام المحاسبي المالي؛
 - تحليل أثر تغليب القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية في قياس الدخل الجبائي، المعتمد أساساً على الدخل المحاسبي عند إعداد القوائم المالية؛
 - الوقوف على أسباب ومعوقات عدم اتجاه المؤسسات الجزائرية إلى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) ضرائب الدخل، في حالة وجود فروقات بين الدخل المحاسبي والدخل الجبائي، والتصريح بها في القوائم المالية؛
 - محاولة تقديم اقتراحات واقعية تسهم في تعزيز المعالجة المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل في الجزائر، للوصول إلى درجة مقبولة من الشفافية والمصدقية للقوائم المالية، في ظل ضمان المحافظة على الإيرادات العامة للدولة، من خلال تقليل نقاط التباعد بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي.
- متغيرات الدراسة:

بفرض ثبات العوامل الأخرى التي لم تدخل ضمن نطاق البحث، فإنه يمكن توضيح متغيرات الدراسة في الشكل التالي:

الشكل رقم (01) متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث

■ أسباب اختيار الموضوع: تتجلى مبررات اختيارنا لهذا البحث في:

- الرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع وارتباطه الوثيق بتخصص المحاسبة والجباية؛
- إثراء المعارف المفاهيمية والتقنية الشخصية؛
- محاولة إضافة مرجع جديد حول هذا الموضوع؛
- التغيرات التي تحدث في البيئة المحاسبية الجزائرية، والتحديات المرحلية التي يواجهها الانفتاح الاقتصادي والتوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛
- تحديد واقع تطبيق المعيار المحاسبي المعيار الدولي الثاني عشر (IAS12) ضرائب الدخل في ظل الاختلافات الموجودة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي؛
- حاجة المؤسسات الجزائرية إلى توضيح تكاملية العلاقة بين المحاسبة والجباية.

■ حدود الدراسة:

- أ. الحدود الموضوعية: تهتم الدراسة بتحليل تأثير النظام الجبائي الجزائري على عملية القياس المحاسبي في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية، من خلال البحث في درجة تأثير القياس المحاسبي وفق الأطر الجبائية، والمحاسبية وانعكاساتها على عناصر القوائم المالية.
- ب. الحدود المكانية: تتطلب الإجابة على الإشكالية المطروحة، دراسة على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، ممثلة في عينة من القائمين على عملية القياس المحاسبي، ومعدّي القوائم المالية.
- ج. الحدود الزمانية: ارتبطت نتائج الدراسة بالفترة التي أجريت فيها وهي سنة 2022.

■ صعوبات الدراسة:

- أ. التعديلات المتكررة للنظام الجبائي، والمعايير المحاسبية الدولية استدعت من الباحث، الالتزام بأحدث المراجع، والاستغناء عن المراجع القديمة نسبياً، والاعتماد على المراجع الحديثة بقلتها.
- ب. طول فترة توزيع واسترجاع استمارات الاستبيان، بسبب امتناع أو تأجيل بعض أفراد العينة، مما يستدعي تكرار العودة إلى نفس المحاسب عديد المرات.

■ منهج الدراسة:

من خلال تحليل علمي ومنهجي، وأكثر اتساقاً مع أهداف الدراسة وفرضياتها، والتي تهدف إلى تحليل تأثير النظام الجبائي على عملية القياس المحاسبي، في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية فقد اعتمد الباحث على المنهج التحليلي الوصفي لعرض وتوضيح المفاهيم المتعلقة بالجانب المحاسبي والجبائي، كما اعتمد الباحث على منهج دراسة الحالة في الجانب الذي يعنى بتأثير النظام الجبائي على

عملية القياس المحاسبي، حيث يساعد هذا المنهج على وصف الدراسة والتعبير عنها بصورة كمية وكمية، كما يساعد على تحليل وتفسير نتائجها.

■ الدراسات السابقة:

لقد اعتمدنا على بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع بحثنا، وسنوجز أهم نتائجها فيما يلي:

أولاً: الدراسات باللغة العربية:

1. تسعديت بوسبعين: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، (2010)، تمحورت إشكالية البحث حول آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري ومدى ضرورة الإصلاحات الجبائية للتكيف مع متطلباته، حيث توصلت الباحثة إلى الصعوبات التي تواجه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما قامت بعرض نقاط التوافق والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، مع ذكر الجهود المبذولة لتعديل القوانين الجبائية وأوصت الدراسة ضرورة وضع هيئات مختصة، تضم مهنيين ومتمرسين بالمهنة المحاسبية، تعمل على دراسة ومتابعة مختلف الآثار المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، مما يسمح من التقليل من أثاره السلبية غير المرغوب فيها، على مختلف المجالات التي تتعلق بالمحاسبة أو تفاديها، وكذلك تكيف ككيف الإطار القانوني مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي، ولا يشمل هنا فقط الجانب المحاسبي، بل حتى ما تعلق بالجوانب الأخرى كالقانون التجاري.

2. فيصل عبد السلام أبوبكر الحداد، بابكر محمد إبراهيم الصدي، أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجمهورية الليبية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد 13 (02)، نوفمبر، (2012)، تعرضت الدراسة إلى الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على وعاء ضريبة الدخل، ومحاولة التقريب بين المعايير المحاسبية التي تهدف إلى تحديد الربح المحاسبي والتشريع الضريبي، الذي يهدف إلى ضمان تحقيق العدالة عند تحديد وعاء الضريبة، حيث تسعى هذه الدراسة إلى تحديد آثار هذه الاختلافات التي تتمثل في الفروقات الدائمة والمؤقتة، وكيفية معالجتها، وتوصل الباحثان إلى جملة من النتائج أهمها أن الفروقات الدائمة تتلاشى في النهاية، ويمكن التخلص من أثارها في سنة حدوثها، أما الفروقات المؤقتة والتي تمثل مشكلة محاسبية بالنسبة للفاحص الضريبي، فتنشأ نتيجة خسائر التشغيل الصافية، للأغراض الضريبية عندما يتم تضمين الربح المحاسبي للفترة إيرادات أو مصروفات، بينما لا يتم تضمينها في الربح الضريبي في فترة مختلفة عن الفترة الأولى، وتأخذ هذه الفروقات شكل فروق ضريبية موجبة أو

سالبة تتساوى قيمتها في النهاية، وتنشأ الفروق المؤقتة نتيجة خسائر التشغيل الصافية للأغراض الضريبية عندما تزيد الاستقطاعات الضريبية عن الإيرادات الضريبية وفقا للقواعد التي ينص عليها التشريع الضريبي المطبق في الدولة، حيث أوصت الدراسة أنه على الفاحص الضريبي عدم اتباع طريقة الضريبية واجبة السداد، في قياس مصروف الدخل، لعدم الاعتراف بالأثار الضريبية للفروق المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي.

3. محمد قبايلي: آفاق تطبيق المعيار الدولي الثاني عشر (IAS12) ضرائب الدخل في ظل التباين بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة البليدة، الجزائر، (2013)، حيث تطرق الباحث إلى كيفية الإصلاح المحاسبي في الجزائر بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية، كما قام بدراسة على ضرائب الدخل على النتيجة من جانب المعيار الدولي 12، كما تعرض إلى الحالات التي يتم فيها إدراج محاسبة الضرائب المؤجلة، نتيجة التفاوت بين القواعد المحاسبية والجبائية، ومن بين ما توصل إليه الباحث؛ وجود اختلافات كثيرة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، كما أوصى بضرورة تكييف الإطار القانوني الجبائي لمستجدات النظام المحاسبي المالي.

4. حمزة لعراي: المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية – متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، (2013)، حاول الباحث الوقوف على مدى التوافق بين البيئة المحاسبية الجزائرية مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية حيث توصل الباحث إلى عدم توافق خصائص البيئة المحاسبية في الجزائر مع التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية، نتيجة لضعف نشاط السوق المالي، وضعف أداء القطاع المصرفي والتفاوت في درج التأيد لمهني المحاسبة في تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث أشار إلى أهمية الانضمام إلى المنظمات والهيئات الدولية، التي تجمع مهنة الممارسين لمهنة المحاسبة عبر العالم، للاستفادة من مختلف المزايا والمساعدات التقنية التي تقدمها مثل هذه الهيئات.

5. آيت محمد مراد: ضرورة تكييف البيئة المحاسبية بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر، (3)، (2014)، تطرقت الدراسة إلى تحديد الآثار والصعوبات التي تواجه البيئة المحاسبية الجزائرية مع متطلبات النظام المحاسبي، وكيفية تكييفها مع متطلباته، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ضرورة العمل على التوافق بين الإطار القانوني والتشريعي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى ضرورة تعزيز وتحفيز السوق المالي من خلال تبسيط عملية الإدراج فيه، كما أشار الباحث إلى أهمية منح فرص أكثر لتدخل مهني المحاسبة في تطوير النظام المحاسبي المالي.

6. صافوفتيحة: أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية: أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، (2015)، حاولت الباحثة التطرق إلى الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، وقد توصلت إلى ضرورة وضع إطار مفاهيمي يصل إلى مستوى القبول العام على نطاق واسع لإعداد وعرض مخرجات هذا النظام، وحتى لا يكون مستخدم القوائم المالية أمام ممارسات محاسبية مختلفة، يجب أن يتكيف معها، كما يجب عند إعداد المعايير المحاسبية مراعاة الظروف الاقتصادية والسياسية والقانونية والبيئة المحيطة بالمجتمع، هذا من جهة هيئة التوحيد المحاسبي، أما من جانب محلي، فعلى السلطات التأقلم مع الوضع، بوضع بمعايير محلية متوافقة مع المعايير الدولية.

7. بن توتة قندز، حكيم براضية: دراسة تحليلية لمسيرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد (18)، ديسمبر، (2015)، تطرق الباحثان من خلال هذه الدراسة إلى مستجدات النظام المحاسبي المالي ذات التأثير على النظام الجبائي، وأهم التدابير الجبائية التي بها قوانين المالية لتتماشى مع مبادئ النظام المحاسبي المالي، والتي في نظر الباحثين غير كافية لمواكبة التحولات في البيئة الاقتصادية، ومن بين أهم النتائج التي تم التوصل إليها، أن الاختلافات بين القواعد المحاسبية والجبائية ناتجة إما عن فروق دائمة مستمرة نظرا للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، وإما عن فروق مؤقتة ناتجة عن اختلاف قواعد الربح المحاسبي عن قواعد التشريع الجبائي، وبالتالي يكون الاختلاف في الفترة التي يتم الاعتراف فيها بالإيراد أو العبء واقترح الباحثان جملة من التدابير لإحداث الانسجام بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، أهمها إخضاع سن النصوص الجبائية لمنطق البساطة والمرونة.

8. نعيمجي عبد الكريم: مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات: أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ومراقبة التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، (2017)، تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى نجاعة نظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات في الجزائر، وإبراز العناصر التي تحد من نجاعة هذا النظام، حيث توصلت الدراسة إلى أن القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي، لا تقدم الوضعية المالية الصادقة والشفافة لمجمع الشركات، كما لو كانت لمجمع واحد، كما توصلت إلى وجود صعوبات في شروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بتجميع الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي، الذي يعتبر نظام حباي محفز، لكن دون دراسة جدوى أو الآثار المرتقبة من هذه التحفيزات، كما أوصت الدراسة إلى تبسيط المشرع الجبائي لشروط تطبيق النظام الجبائي لتجمع الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي.

9. صديق حسوس: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، (2018)، حاول الباحث قياس درجة تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة وفق التشريع الضريبي الجزائري، هدفت الدراسة إلى التعرف مدى توافق النظام الحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS12)، فيما يتعلق بقياس ومعالجة الضرائب المؤجلة، والإفصاح عنها في القوائم المالية، ومدى امتثال المؤسسة الجزائرية لهذه الآلية، ومن بين ما توصل إليه الباحث أن المؤسسة الجزائرية تعتمد على طريقة الميزانية في قياس الضرائب المؤجلة، والتي تتوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، في حين يوصي الباحث بضرورة تقريب الإدارة الجبائية من المهنيين في المحاسبة في الجزائر، من أجل فهم النظام الجبائي أكثر وفهم مختلف الفروقات الدائمة المؤقتة بين النظام المحاسبي النظام الضريبي الجزائري، وبالتالي عدم الوقوع في ملابسات الخلط بين الفروقات المؤقتة والفروقات الدائمة.

10. يخلف إيمان: متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي، أطروحة دكتوراه، التخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، (2019)، من بين توصلت إليه الباحثة ضرورة مسايرة التشريع الجبائي الجزائري للتغيرات التي نتجت عن تبني المعايير المحاسبية الدولية و المعلومة المالية في الجزائر، والاستفادة من تجارب بعض الدول في محاولتها تقليص الفجوة بين الجبائية والمحاسبة، كما أكدت الباحثة بأنه يجب أن يكون هناك نظام محاسبي يقدم معلومات ذات مصداقية، تتميز بالشفافية والوضوح وخال من التلاعبات، أي وجود نظام محاسبي فعال من أجل ضمان تحصيل الموارد الضريبية.

11. بن علي مليكة: تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، (2020)، حاولت الباحثة إيجاد إمكانية لتطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر، وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية، من خلال الكشف عن العراقيل التي تحول دون التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق الضريبة المؤجلة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: سبب عدم الالتزام بتطبيق الضرائب المؤجلة يعود إلى عدم إلزامية التشريع الضريبي بهذه الطريقة، وأوصت الدراسة بضرورة التكوين لمهني المحاسبة، وأهمية وجود عامل تحفيزي ضريبي لتطبيق هذه الآلية.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

1. Mejzlík, Ladislav ; Vitek, Leoš ; Roe, Jana : Adjustments to Accounting Profit in Determination of the Income Tax Base Evolution in the Czech Republic: Journal European Financial and Accounting, Volume 9, Numéro 4, (2014).

جاءت هذه الدراسة على خلفية الركود الاقتصادي لسنة 2009، وزيادة في الضرائب المفروضة على الشركات في البلدان المتقدمة كاستجابة للحاجة إلى عوائد ضريبية إضافية، والإشكالات المتعلقة بتوقيت دفع الضرائب، والتوجه نحو استخدام المعايير المحاسبية الدولية في السياسة الضريبية، لما له من أثر على تقليل تكاليف المحاسبة والتقارير المالية، كما أنه يساعد المستثمرين في اتخاذ قرارات أكثر عقلانية بشأن الاستثمارات، حيث تتبع الباحث تطورات وإصلاحات النظام المحاسبي والضريبي التشيكي، معتمدا سنة 2005 كسنة أساس، وتحديدًا بعد التبني الإلزامي للمعايير المحاسبية الدولية IFRS عند إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات الأوروبية المدرجة في البورصة، حيث يسمح قانون الضرائب التشيكي باعتماد المعايير المحاسبية التشيكية CAS للشركات بصفة عامة مهما كان نوعها، كمرحلة أولية لتحديد القاعدة الضريبية، ثم تحول لاحقا للامتثال إلى IFRS، والاستنتاج النهائي المستخلص من نتائج هذه الورقة، هو مراجعة قواعد تحديد الوعاء الضريبي والتخفيف من تغلب القاعدة الضريبية، على حساب القاعدة المحاسبية، حيث أن هذا الاختلاف قد يؤدي إلى زيادة اتساع الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

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

اعتبرت الدراسة أن العلاقة بين ضريبة دخل الشركات و المحاسبة هي واحدة من أكثر القضايا التي نوقشت في الوقت الحاضر ويعتبر هذا الموضوع أكثر حداثة منذ أن تم اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من قبل الاتحاد الأوروبي، ويرجع ذلك إلى أن هناك اختلاف في نطاق قبول المعايير الدولية في أنحاء الدول الأوروبية، وبينت الدراسة أنه يتم اشتقاق القاعدة الضريبية من الربح المحاسبي المحدد في قانون المحاسبة التشيكي، حيث حاول الباحث تحديد طبيعة العلاقة التي تربط المحاسبة بالضريبة، ومن بين نتائج الباحث؛ أن جمهورية تشيكوسلوفاكيا تبنت معايير التقارير الدولية ليس من أجل إعداد التقارير المالية الموحدة فقط، ولكن أيضا لإعداد التقارير المالية الفردية (لغرض المحاسبة ولغرض الضريبة)، ولا يمكن للمنشآت في معالجتها للاختلافات بين المحاسبة والضريبة الخروج عن متطلبات المعايير التقارير المالية، من خلال السماح لها بحساب بالضريبة على الربح أو الخسارة دون أي تعديلات.

3. Nacer Azouani Yousef Saihi: Les comptes consolidés des impôts différés selon les normes IAS \ IFRS en Algérie , Illustration à partir du cas du groupe industriel ENCC, Journal de recherche en finance et comptabilité Volume 1, Numéro 2, le 15/12/2016.

ركز هذا البحث على العلاقة بين المحاسبة والضرائب، وتحديد النظام المحاسبي المالي، ومدى توافق المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة (SCF) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS12)، يرى الباحث أن في واقع المؤسسات الجزائرية، تبقى المعلومات المطلوبة من المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 مقدمة بصفة جزئية، وذلك لحدثة تطبيق النظام المحاسبي المالي، وغموض بعض النقاط، أو لتطبيق بعض المؤسسات الجزائرية الاستثناءات المنصوص عليها في المعيار رقم 12، وللوقوف على واقع الممارسة المحاسبية لضرائب الدخل في الجزائر، دعم الباحث دراسته النظرية بدراسة تطبيقية في مجموعة (ENCC) الجزائرية، ومن بين ما توصل إليه الباحث من خلال هذه الدراسة، أن تقنية الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية جديدة بالنسبة لمجموعة (ENCC)، حيث تلقى جملة من الصعوبات يأتي في مقدمتها نقص تجانس المعلومات المالية المتعلقة بالضرائب بين الشركات التابعة لها، حيث يتطلب التحليل الضريبي أداة مناسبة وموثوقة لجمع المعلومات الضريبية، لتكون النتائج المحصل عليها ذات أهمية، هذا من شأنه أن يسمح للشركات الجزائرية بالتركيز أكثر على الجوانب الاقتصادية بدلاً من الارتباط بالنموذج، وليس الامتثال فقط للجوانب القانونية التي تتطلبها السلطات الضريبية.

4. Liudmila B. Trofimova, Natalia A. Prodanova, Sara A. Nudel: The essence of temporary differences under the conditions of changes in RSA 18/02 and convergence with IAS 12 "Income taxes" and their impact on the financial statements, Journal : Revista Amazonia Investiga, Vol 9, N 26, (2020)

تطرق المقال إلى أحدث التغييرات في القانون الضريبي الروسي (02/18)، محاسبة ضريبة دخل الشركات المعتمدة بأمر من وزارة تمويل الاتحاد الروسي الجديد، والذي دخل حيز التنفيذ في 01 جانفي 2020، تعرض الباحثون إلى، تعريفات الضريبة الحالية وصافي الربح وغيرها مفاهيم وحسابات الضرائب والدخل الحالي، وكنتيجة للدراسة، كشف المؤلفون تقارب القانون المحاسبي الروسي، مع معايير المحاسبية الدولية في تحديد الفروق المؤقتة والضرائب المؤجلة، من خلال المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) بالرغم من أن المعيار الروسي لضرائب الدخل أعطى فقط مثال خاص لحساب المؤجلة، حيث اعتبر المؤلفون أنه من المناسب تنظيم مبادئ جديدة لحساب ضرائب الدخل المؤجلة، من أجل أكثر وضوح ومصداقية للقوائم المالية، من خلال توزيع الضريبة بين الفترات المشمولة بالتقرير المالي، ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي 12، كما أشارت الدراسة أن الضرائب المؤجلة، تسمح لنا بتحديد تصرفات غير شريفة من قبل الرؤساء التنفيذيين للشركة و المديرين، عند محاولة التلاعب المالي، وأنه من الضروري تلخيص

بيانات المحاسبة الضريبية فيما يتعلق بانعكاس ضرائب الدخل في البيانات المالية، وأن إقامة علاقة دائمة بين الفروق الدائمة والفروق المؤقتة والدخل سيسهل عملية تحول البيانات المالية الروسية إلى البيانات التي أعدت وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

■ ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

إن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو الربط بين وظيفة القياس المحاسبي ووظيفة الإفصاح المحاسبي المتعلق بضرائب الدخل من خلال آلية الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي (IAS12)، وفق النظام المحاسبي المالي، حيث شخّصت الدراسة أثر اختلاف أسس القياس بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية، على كل عنصر من عناصر القوائم المالية على حدى، وفق آخر التعديلات للقانون الجبائي، وهذا من خلال الجانب النظري، أما من الجانب الميداني فقد عنت الدراسة بالبحث في واقع تغليب القواعد الجبائية أو القواعد المحاسبية في قياس عناصر القوائم المالية، المعتمد أساسا على الدخل المحاسبي عند إعداد القوائم المالية، وكذا البحث في الأسباب الجبائية بمختلف تصنيفاتها تشريعية أو سلوكية كانت والتي تقف وراء التضييق على الممارسة المحاسبية في الجزائر.

■ تقسيمات الدراسة:

يهدف الإحاطة بموضوع الدراسة ومعالجة الإشكالية المطروحة، تم تقسيم الموضوع إلى ثلاثة فصول؛ فصلين نظريين وفصل تطبيقي، على النحو التالي:

الفصل الأول : القياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي: تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، تضمن المبحث الأول الإطار المفاهيمي لعملية القياس المحاسبي، وقفنا من خلاله على خطوات ومتطلبات القياس المحاسبي، أنواع نظم وأساليب القياس وصولا إلى فروض ومبادئ القياس المحاسبي، أما المبحث الثاني فتضمن بدائل القياس المحاسبي حسب المعايير المحاسبية الدولية، تم التطرق من خلاله إلى جملة من المفاهيم المتعلقة ببدايل وأسس القياس المحاسبي، ومشكلات التي تواجه القياس المحاسبي، أما المبحث الثالث فتضمن القوائم والتقارير المالية، حيث تم التطرق إلى تعريف القوائم والتقارير المالية، وأهدافها، و العناصر المشكلة للقوائم المالية، أما المبحث الثالث: أراد الباحث دراسة معمقة لأسس قياس عناصر القوائم المالية، وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي عبر مجموعة من المحاور تمثلت في القياس المحاسبي للأصول والالتزامات ، وحقوق الملكية، و القياس المحاسبي لعناصر الدخل، وأخيرا أسس وبدائل قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF).

الفصل الثاني: واقع القياس المحاسبي بين قواعد النظام الجبائي متطلبات النظام المحاسبي المالي: تضمن هذا الفصل، ثلاثة مباحث؛ المبحث الأول: مدخل للضريبة والنظام الضريبي من خلال التعرف على مفاهيم الضريبة، و المحاسبة الضريبية، والنظام الضريبي، المبحث الثاني: تقديم هيكل النظام الضريبي الجزائري المتكون من مجموعة من الضرائب والرسوم؛ الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني، المبحث الثالث: قياس عناصر القوائم في ظل إختلاف النظام المحاسبي والنظام الجبائي، إستهل الباحث هذا المبحث بتحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة من الناحية المحاسبية والجبائية، ثم تطرق إلى مختلف الاختلافات بين القواعد الجبائية والمحاسبية على قياس عناصر القوائم المالية، ليقف في الأخير على أهم فروقات القياس بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي في ظل المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12).

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية: والتي قام الباحث من خلالها بإجراء دراسة استقصائية، بالاعتماد على أداة الاستبيان، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، أستهل المبحث الأول بعرض منهجية الدراسة الميدانية وأدوات جمع البيانات، ثم تأتي مرحلة تقديم الاستبيان في المبحث الثاني، بعرض أهم الإجراءات الميدانية والتي مر بها إعداد وتوزيع الاستبيان، والمبحث الثالث: وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة ومناقشتها، من خلال تحليل نتائج محاور الدراسة واختبار فرضياتها.

الفصل الأول:

القياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية
الدولية والنظام المحاسبي المالي

تمهيد:

بعد التطورات التي مست مفهوم المحاسبة، من حيث أنها لم تعد فقط ذلك العلم الذي يهتم بتسجيل البيانات المالية للمؤسسة، من أجل تحديد صافي مركزها المالي، حيث أصبحت تعتبر نظام متكامل للمعلومات، نقطة بدايته جمع البيانات والأحداث الاقتصادية للمؤسسة، مروراً بالتشغيل أو المعالجة المحاسبية، وينتهي بإعداد قوائم مالية ذات مصداقية، تعكس وضعيتها المالية، كما تساهم في القدرة على التنبؤ بأداء المشروع، هذه البيانات تحتاجها عديد الأطراف، وتبنى عليها القرارات المالية بكل أنواعها.

لكي تحقق القوائم المالية الأهداف المرجوة منها، وجب اختيار الطريقة المناسبة لتحديد وإظهار بيانات القوائم المالية، وهو ما تضمنته الوظائف الأساسية للمحاسبة، وهما القياس والإفصاح، حيث يتم الإفصاح عن نتائج القياس تلبية لاحتياجات مستخدميها، فالقياس المحاسبي ركيزة جوهرية في العمل المحاسبي، فهو يعبر عن وظيفة حيوية متكاملة تبنى على أسس ومبادئ، تتمثل مدخلاتها في الأحداث والعمليات المالية، ويقود إلى مخرجات أو نتائج، تتمثل في القياسات المحاسبية، باستعمال بدائل متعددة، تقود إلى نتائج مختلفة تستجيب للأهداف المحلية لكل دولة.

وفي هذا السياق، ومحاولة للتقليل من مخاطر التفاوت والاختلاف في أساليب القياس المحاسبي، برزت عدة محاولات لوضع أسس وقواعد ومعايير محاسبية متفق عليها من طرف الممارسين للمحاسبة، تخص عملية القياس المحاسبي، تواكب التطورات الاقتصادية للبيئة المحاسبية، تلبي الحاجيات المستمرة لهذه التغيرات متمثلة في المعايير المحاسبية الدولية (IFRS-IAS).

سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لعملية القياس المحاسبي؛
- المبحث الثاني: بدائل القياس المحاسبي حسب المعايير المحاسبية الدولية؛
- المبحث الثالث: قياس عناصر القوائم المالية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لعملية القياس المحاسبي:

من أجل الوصول إلى معلومة مالية، تعبر بمصادقية عن الوضعية المالية للمؤسسة، وتفي بمتطلبات مستخدميها، والتي تبني عليها مختلف القرارات، لابد من توفر أداة ذات جودة لإيصال هذه المعلومة، متمثلة في القياس المحاسبي، والذي يعتبر أحد الوظائف الأساسية في المحاسبة، كما أن كثيرا من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة، سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى خطوات ومتطلبات القياس المحاسبي، ثم أنواع وأساليب القياس المحاسبي، وصولا إلى فروض ومبادئ القياس المحاسبي.

المطلب الأول: خطوات ومتطلبات القياس المحاسبي:

ينطوي القياس المحاسبي على مجموعة من المحددات والعناصر، ويمر بمجموعة من المراحل، ولقد تطور مفهوم القياس المحاسبي بتطور علم المحاسبة المالية.

1.1. تعريف القياس المحاسبي: يمكن إدراج التعاريف التالية للقياس المحاسبي:

تعريف 01: يعرف "Campell" عملية القياس المحاسبي كما يلي: "يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء، للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة"¹.

في حين أضاف "Steven" بعدا رياضيا لتعريف عملية القياس حيث عرفه كما يلي: يتمثل القياس المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي².

تعريف 02: عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) والذي يعتبر أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي؛ "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"³، أما مجلس المعايير المحاسبية الدولية فقد عرف القياس المحاسبي كما ورد في إطاره التصوري على أنه "عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم به الاعتراف والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتيجة وهذا بالاعتماد على طرق قياس محددة"⁴.

تعريف 03: يعرف القياس المحاسبي بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، حيث يتضمن القياس تخصيص مبالغ نقدية يتم عندها الاعتراف بعناصر القوائم المالية والتقرير عنه⁵.

¹ كمال عبد العزيز النقيب: مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل، عمان، الأردن، ط1، 2004، ص327.

² محمد مطر: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية القياس العرض والإفصاح، دار وائل، عمان، الأردن، ط1، 2004، ص115.

³ American Accounting Associations, A.A.A., committee to prepare A statement of Basic Accounting Theory, Evanston, A.A.A., Collected Papers, 1966, P 47.

⁴ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB): الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية، (Framework) 2001، الفقرة 99.

⁵ كريم منصور على حسوبة وآخرون: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الطبعة الأولى كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2022، ص34.

تعريف 04: التعريف العام للقياس هو مقابلة أو مطابقة أحد خصائص أو جوانب مجال معين بأحد خصائص أو جوانب مجال آخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الدرجات أو المكيات، ويفضل أن تكون المقاييس كمية لما لها من أثر في زيادة دقة التعاريف¹.

من خلال التعريفات السابقة نستنتج تعريفا عاما لعملية القياس المحاسبي "هو عملية مقارنة أحداث اقتصادية في الماضي أو الحاضر أو المستقبل، والتعبير عنها بصفة كمية بموجب قواعد مقارنة محددة، بهدف اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

2.1. خطوات القياس المحاسبي: قبل البدء في عملية القياس المحاسبي لابد من إتباع بعض الخطوات والإجراءات تتمثل في:

1.2.1. تحديد الخاصية محل القياس: والخاصية محل القياس بالنسبة للوحدة المحاسبية له أثر على المركز المالي للمؤسسة، كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار اقتصادية متوقعة على المؤسسة، مثل مبيعاتها أو ربحها أو غيرها، والمشكلة الحقيقية التي يواجهها المحاسب والتي تنعكس آثارها على جميع مراحل عملية القياس، تتمثل في عدم القدرة على تحديد الخاصية محل القياس تحديدا دقيقا، فقياس عناصر صافي الأصول من أصل، وخصم وحق الملكية، يتطلب في بداية الأمر تعريفا دقيقا لتحديد ما هو الأصل، والخصم، وحقوق الملكية، لذا فإن تحديد خاصية القياس أو أساسه ضروري لإنجاز عملية القياس بأسلوب علمي، وإلا أدى إلى تباين نتائج القياس، ولا معنى لها دون إلحاقها بغرض محدد².

2.2.1. تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس:

يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس، وعلى نوع الخاصية محل القياس، فيستخدم القياس الإسمي إذا كان الغرض من عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، ويستخدم مقياس الترتيب للمقارنة بين قيمة حدثين (أصلين مثلا)، وإذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس ما سبق ذكره إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث فحينئذ يستخدم مقياس نسبي³.

3.2.1. تحديد وحدة القياس: بجانب أهمية تحديد نوع المقياس المناسب لعملية المقياس، تقف جنبا إلى جنب مسألة تحديد وحدة القياس، ففي مجال المحاسبة فإن وحدة القياس تتمثل في وحدة النقد، التي يجري التعامل بها⁴، إذ عندما يكون هدف المحاسب مثلا هو قياس القيمة النقدية للمبيعات السنوية للمؤسسة، لا يكفي حينئذ تحديد المقياس الواجب استخدامه، وهو المقياس النسبي ممثلا بوحدة النقد، بل لابد أن تتبع ذلك أيضا تحديد نوع هذه الوحدة أي الدينار أو الدولار، في حين تعبر عدد الوحدات المنتجة أو ساعات العمل المباشرة على الطاقة الإنتاجية.

¹ علي عبد الله شاهين: النظرية المحاسبية إطار فكري تحليلي وتطبيقي، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، ط1، 2011، ص35.

² عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد: نظرية المحاسبة، مكتبة ملك الفهد الوطنية، الرياض، السعودية، ط1، 2009، ص45.

³ محمد مطر: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية القياس العرض والإفصاح، مرجع سابق، ص122.

⁴ عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، الكويت، 1990، ص63.

4.2.1. الشخص القائم بعملية القياس: يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، فالمكون الأول لعملية القياس يمثل الجانب النظري وهو الذي يختص بتحديد الخصائص والعلاقات، أما المكون الثاني فهو يمثل الجانب الفني لعملية القياس، فلا بد من توفر كلا الجانبين حيث أن كل منهما يكمل الآخر، لأن النظرية دون قياس هو مجرد فكر نظري، كما أن القياس غير المبني على النظرية يعتبر عمل غير هادف¹.

5.2.1. تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس: يتوقف القياس المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية على ما يلي²:

■ الهدف من عملية القياس؛

■ الأفق الزمني لعملية القياس.

فإذا كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثباته محاسبيا فقط، حينئذ لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب أو طريقة القياس المباشرة أو الأساسية، فيما عدا ذلك، فيستخدم أسلوب القياس المشتق أو غير المباشر من خلال تحديد قيم القياسات بواسطة علاقات رياضية.

في حين إذا كانت عملية القياس منصبة على حدث تاريخي يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة، من خلال التسجيل المباشر لهذا الحادث مع واقع المستند (فاتورة، وصل إخراج ...)، في حين كانت هذه العملية منصبة على فرصة مستقبلية فلا بد من استخدام أساليب غير مباشرة في القياس تتخذ شكل التحليل أو ما يعرف بعملية التنبؤ.

3.1. متطلبات نظام القياس المحاسبي: تتطلب عملية القياس المحاسبي مجموعة من الاعتبارات تتمثل في:

1.3.1. القابلية للتحقق: يعني التحقق في مجال المحاسبة؛ استناد المعلومات إلى مصدر موثوق به، يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة، فيجب توافر دليل إثبات يمكن التحقق منه مثل قياس إيرادات الفترة المحاسبية عند إثبات عملية البيع أو عند إثبات عملية الإنتاج؛

2.3.1. موضوعية القياس: تعتبر موضوعية القياس المحاسبي ضرورة تفضيها طبيعة المحاسبة ذاتها، وتعني الموضوعية في القياس المحاسبي الابتعاد قدر الإمكان عن الاجتهاد والحكم الشخصي، والاستناد إلى مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية، إلا أن تطبيق هذا الأمر في مجال المحاسبة قد يكون مستحيلا، بسبب وجود بعض العمليات التي تخضع للاجتهاد كتقديرات المخصصات وغيرها³.

3.1.1. القابلية لتكرار القياس وثبات النتائج: يجب أن يكون نظام القياس قابلا للتكرار، أي يتم استخدام نفس قواعد وأساليب القياس، وفي هذه الحالة إذا ما قام شخص أو أكثر مؤهلين تأهيلا علميا ومهنيًا بعملية القياس بصورة مستقلة فإنهما يصلان إلى نفس النتائج، مما يقدم دليلا على حياد المحاسب وعدم تدخله

¹ علي عبد الله شاهين: النظرية المحاسبية إطار فكري تحليلي وتطبيقي، مرجع سابق، ص 35.

² محمد مطر، مرجع سابق، ص ص 121-123.

³ علي عبد الله شاهين، مرجع سابق، ص 35.

بالنتائج، فيجب أن يكون نظام القياس يحقق نتائج متساوية من حيث القيمة، وفي هذه الحالة يكون تشتت القيم التي يتم الحصول عليها من قبل أكثر من شخص أقل درجة ممكنة، وترتيباً على ما سبق فإن درجة الاعتماد على مقياس دون آخر يجب أن يتوفر فيهما خاصية القابلية للتحقق من القياس وخاصية عدم التحيز.

المطلب الثاني: أنواع نظم وأساليب القياس:

تختلف أنواع القياس تبعاً للأدوات الفنية المستخدمة في القياس، كالأرقام والرموز، أما أساليب القياس فهي تصنف إلى مباشرة وغير مباشرة أو المزيج بينهما:

1.2. أنواع نظم القياس: تتمثل نظم القياس عموماً في:

1.1.2. نظام القياس الإسمي: هذا المقياس يستخدم الأرقام أو الرموز لتوضيح مراكز العناصر أو الخصائص اتجاه بعضها البعض وتفسير الأحداث والظروف المراد قياسها، حيث يتم ترتيب المفردات ترتيباً معيناً، وفقاً لأفضليات معينة، بحيث يعطينا هذا المقياس معلومات على أن هنالك اختلافات في الترتيب ويتوفر هذا الأسلوب على خاصيتي الترتيب والتمييز ومثال ذلك: ترتيب أصول الميزانية حسب درجة السيولة؛ أي ترتيب كل أصل مقارنة بالأصول الأخرى حسب درجة سيولته¹.

2.1.2. نظام القياس الترتيبي: يستخدم هذا النظام الرموز للتدليل على الأسماء والتمييز بين العناصر، ويشمل هذا النظام خاصية الترتيب الطبيعي للعناصر إذا توافرت بين القيم الأكبر والقيم الأقل، حيث يعتبر القياس الترتيبي قياساً أساسياً يتم فيه التعبير بالقياس عن خاصية معينة أو علاقة معينة في الأشياء المرغوب قياسها، عن طريق الترتيب من حيث مدى توافر هذه الخاصية².

في مجال المحاسبة يمكن استخدام هذا النظام لدى تبويب عناصر الميزانية (الأصول) مثلاً، حسب درجة سيولة كل أصل بالنسبة للأصول الأخرى.

3.1.2. نظام القياس الفتري: يستخدم في هذا النظام الأرقام لتعكس الفروق بين العناصر المختلفة بداية من نقطة الصفر، ويقصد بنقطة الصفر هنا انعدام محتوى العنصر من الخاصية موضوع القياس، ففي مجال المحاسبة يمكن استخدام القياس الدفتري للتعبير عن تطور التكاليف المتغيرة.

4.1.2. نظام القياس النسبي: يستخدم هذا المقياس في تحديد القيم المطلقة للمتغيرات المراد قياسها، حيث يعتمد هذا المقياس على الأرقام لتعكس النسب بين قيم العناصر المراد قياسها، ويعتبر أقوى نظم القياس المتاحة نظراً لتمتعه بجميع الخواص السابقة³، فيستخدم هذا النظام في القياس العيني أو المالي لبعض الأصول كالمخزونات، والنقديات، والقياس التنبؤي لتقدير التوزيعات المتوقعة من خلال تحديد دخل الفترة.

¹ طيبة محمد رضا: أثر القياس المحاسبي على جودة القوائم المالية المعدة للأغراض الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2021، ص 10.

² عبد الحى مرعي وآخرون: أصول القياس والاتصال المحاسبي، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1988، ص 93.

³ بالرقى تيجاني: القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة. العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد الثامن، 2008، ص 59.

2.2. أساليب القياس المحاسبية: يمكن بوجه عام حصر أنواع أساليب المتبعة في عملية القياس المحاسبي في:
 1.2.2. أساليب القياس الأساسية أو المباشرة: (fundamental or Direct Methods) : باستخدام هذا الأسلوب تحدد نتيجة عملية القياس ممثلة بقيمة المفردة أو الخاصية محل القياس، مباشرة دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب، والمبنية أصلاً على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس¹، وكمثال على هذا النوع من أساليب القياس، يتم قياس تكلفة آلة من خلال ثمنها المثبت في الفاتورة، كما تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع مجالات استخدام أساليب القياس الأساسية أو المباشرة، كأن يبويب أصل في فئة الأصول الثابتة، أو مصروفاً في فئة المصروفات المتغيرة.

2.2.2. أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة (Derived or Indirect Methods) : عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، لابد من قياس هذا الحدث بطريقة غير مباشرة، فالقياس المشتق ينطوي عموماً على استخدام أكثر من مقياس للتعبير بالقياس عن الخواص أو العلاقات المرغوب قياسها، ففي مجال القياس المحاسبي تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة²، بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبوقة بعملية قياس مباشرة³، فإذا تم تثمين أجزاء آلة كل على حدى تمهيداً لتحديد التكلفة الإجمالية لها فحينئذ نستخدم طريقة القياس المشتق أو غير المباشر، لأنه في هذه الحالة لابد من الوصول إلى تكلفة الآلة كوحدة من خلال احتساب تضم فيها أثمان الأجزاء معاً للوصول بعد ذلك تكلفة الآلة كوحدة، إن معظم القياسات في المحاسبة هي قياسات غير مباشرة، أي الناتجة عن عمليات تحويل جبري معين، كما أن درجة التحويل هي التي تسمح بالتمييز بين ما هو مباشر وغير مباشر من القياس⁴.

3.2.2. أساليب القياس التحكيمية (Arbitrary Methods):

تشابه أساليب القياس التحكيمية مع أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، حيث أن أساليب القياس المشتقة تحكمها قواعد موضوعية، بينما أساليب القياس التحكيمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد، مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات والأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس⁵، وتندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فمثلاً في قياس أصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة مما يؤدي إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدايل الأخرى، واختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكيمية من قبل المحاسب.

¹ طلال الججاوي، سالم الزوبعي: القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاساته (على رأي مراقب الحسابات)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 36.

² سيد عطالله السيد: النظريات المحاسبية، ط 1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 183.

³ محمد مطر، مرجع سابق، 125، 126.

⁴ Ahmed Riahi Belkaoui (2004), **Accounting Theory**, Fifth Edition, Copyright Thomson Learning, London, P 43.

⁵ سيد عطالله السيد: مرجع سابق، ص 183.

المطلب الثالث: فروض ومبادئ القياس المحاسبي:

هناك عدة افتراضات ومبادئ أساسية تشكل هيكل المحاسبة والتي تتمثل في:

1.3. الفروض المحاسبية (Underlying Assumptions): تتمثل الفروض المحاسبية في مجموعة من المسلمات المقبولة قبولاً عاماً، بحيث تتميز بامتثالها لأغراض المحاسبة بصفتها مستخلصة من البيئة المحيطة بمنشآت الأعمال بجوانبها المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية، كما تعد الفروض بديهيات لا تحتاج إلى برهان لإثبات صحتها، يتم القياس المحاسبي للقوائم المالية بموجب الفروض التالية:

1.1.3. الإستقلالية (Entity): وينص فرض الاستقلالية أو الوحدة المحاسبية (Accounting Entity) على إعداد القوائم المالية للوحدة المحاسبية، بمعزل عن أنشطة ملاكها، أو أي وحدة محاسبية أخرى، حيث تحتفظ المنشأة بسجلات ودفاتر محاسبية خاصة بها، ويجب الإشارة هنا إلى أن الاستقلالية لا تعني فقط الإستقلالية للوحدة المحاسبية عن ملاكها، بل قد تشمل إستقلالية الأقسام والفروع المختلفة داخل المنشأة الواحدة، رغم الإفصاح في نهاية المطاف عن أنشطة هذه الأقسام في قوائم مالية موحدة¹.

2.1.3. إفتراض الإستمرارية (Going Concern): تفترض المحاسبة المالية أن المنشأة وحدة محاسبية مستمرة، وطالما أنه ليس هناك دليل على عكس ذلك، فإنه يفترض أنه للوحدة المحاسبية عمر أطول من الأعمار الإنتاجية للأصول التي تستخدمها، بمعنى أن الوحدة المحاسبية ذات عمر مستمر، بينما الأصول التي تستخدمها ذات أعمار محدودة، ويترتب على ذلك إعداد كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بافتراض أنه ليس هناك اتجاه أو نية أو ضرورة لتصفية الوحدة المحاسبية، أو تقليص نطاق أعمالها².

3.1.3. وحدة القياس النقدي (Monetary Unit): تعتمد المحاسبة على افتراض أن النقود هي الأساس العام والمشارك للنشاط الاقتصادي، على أساس أن وحدة النقود توفر أساس ملائم للقياس والتحليل المحاسبي باعتبارها أفضل وسيلة للتعبير عن التغيرات في رأس المال وعملية تبادل السلع والخدمات للأطراف ذات الصلة³، فدون وحدة القياس هذه لا يمكن للمحاسب تقييم البنود المختلفة في القوائم المالية، ونظراً لأن إفتراض وحدة النقد يعني ضمناً ثبات القوة الشرائية للنقود، بمرور الزمن؛ فإنه عادة تظهر العديد من المشاكل المحاسبية في حالات التغيرات الاقتصادية من تضخم وانكماش، فتصبح الأرقام المحاسبية غير معبرة عن القيمة الاقتصادية الحقيقية، وكذلك يصعب المقارنة بين أداء المنشأة وغيرها من المنشآت.

¹ مي عبد ربه الجرجاوي: مبادئ المحاسبة المالية (1)، جامعة الإسراء، فلسطين، 2015، ص 12.

² الفاتح الأمين عبد الرحيم، حسين محمد الطاهر خليفة، المحاسبة المالية مدخل علمي-أساليب علمية، الطبعة الأولى، مكتبة الرشد، المملكة العربية السعودية، 2014، ص 36.

³ أمين السيد أحمد لطفي: نظرية المحاسبة، القياس والإفصاح عن التقرير المالي، عن الالتزامات وحقوق الملكية، ج 2، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 20.

4.1.3. الدورية (Periodicity): ويعني إفتراض الدورية أو الفترة الزمنية أن الأنشطة الاقتصادية للمنشأة يمكن تقسيمها إلى فترات زمنية مصطنعة (artificial) ¹، بقصد التعرف وبشكل دوري على نتائج أعمالها، وتزويد المستخدمين بهاته النتائج بانتظام، مما يجعل المستخدمين وأصحاب الصلة على إطلاع بصورة مستمرة على الأوضاع المالية في المنشأة ونتائج أعمالها، بدلا من الانتظار لفترة طويلة لمعرفة ذلك، ويجب الإشارة هنا إلى أنه كلما انخفضت الفترة المالية التي يتم التقرير عنها، كلما أصبح من الصعب تحديد صافي دخل الفترة بصورة صحيحة، مما يستوجب على المحلل أن يتوقع بيانات أقل دقة في القوائم المالية المتوفرة.

2.3. المبادئ المحاسبية: تمثل المبادئ المحاسبية الإطار العام أو القواعد العامة التي تحكم الإجراءات والطرق المحاسبية المستخدمة في إثبات العمليات المالية وإعداد القوائم المالية، وهي توضح الطريقة أو الإجراءات التي يتم بها معالجة مفردات القوائم المالية، بشكل يؤدي إلى تجانس سجلات وقوائم المنشآت التي تظهر بمثل هذه البنود²، تصنف المبادئ المحاسبية عادة في مجموعتين:

1.2.3. مبادئ مرتبطة بالمدخلات: وتشمل مجموعة المبادئ المتعلقة بالمنهج والقواعد المستخدمة في إعداد القوائم المالية:

1.1.2.3. مبدأ القياس (Measurement principale): يختص القياس المحاسبي بتحديد القيمة النقدية لآثار الأحداث الخارجية والداخلية القابلة للإثبات المحاسبي بالمنشأة، ويوجد مبدأن مقبولان للقياس المحاسبي وهما:

أ. مبدأ التكلفة التاريخية (Historical Cost): طريقة بسيطة وشاملة ويمكن التحقق منها، التقييم بالتكلفة التاريخية يعتمد على بيانات يمكن تحديدها بوضوح وقابلة للقياس بدقة تعتمد على وجود دليل موضوعي على التكاليف المتكبدة للحصول على الأصل (التقييم بسعر الشراء) أو (التقييم بسعر التكلفة)³.

ويثق الكثير من مستخدمي القوائم المالية في التكلفة التاريخية باعتبارها مقياسا يمكن الاعتماد عليه في قياس الاتجاهات التاريخية لقيمة العنصر.

ويرى الباحث بأنه يجب إعادة النظر في تفسير هذا المبدأ، في ظل تقييم الأصول بطريقة التكلفة التاريخية والتي قد لا تساعد على التنبؤ، لا سيما في فترات التضخم وتغيرات الأسعار، التي تعاني منها بعض الشركات في بعض البلدان.

ب. القيمة العادلة (Fair value): تعرف القيمة العادلة على أنها السعر الذي يمكن تحقيقه لبيع أصل أو لسداد (أو تحويل) إلزام في صفقة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس⁴، وتجدر الإشارة إلى أن

¹ دونالد كيسو، جيرى ويجانت: المحاسبة المتوسطة الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ص 77.

² وابل بن علي الوابل: أسس المحاسبة، ط3، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، السعودية، 1999، ص 17.

³ Karine Cerrada, Yves De Rongé, Michel De Wolf, Michel Gatz : **Comptabilité Et Analyse Des Etats Financiers Principes Et Applications**, De Boeck Supérieur, Belgique, 2014, P14.

⁴ Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield: **Intermediate Accounting, Fifteenth edition**, Wiley Publishing 2013, p14.

القيمة العادلة تتساوى مع التكلفة التاريخية للعنصر في تاريخ الإقتناء (الإستحواذ)، إلا أنه في الفترات اللاحقة قد تختلف القيمة العادلة عن التكلفة التاريخية بسبب تغير الظروف السوقية والاقتصادية.

ويرى الباحث بأنه في حال غياب الأسواق النشطة، فإن القيمة العادلة يطبق عليها الجانب الافتراضي، وذاتية القياس للمحاسب والإدارة، مما يؤثر على أهداف القياس.

2.1.2.3. مبدأ المقابلة (Matching principle): ويعني هذا المبدأ أن يتم مقابلة إيرادات الفترة المحاسبية بالتكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل تحقيق هذه الإيرادات، وصولاً لنتائج أعمال المنشأة، خلال الفترة سواء كانت صافي دخل أو صافي خسارة، حيث أن أسس قياس الإيرادات والمصروفات تتمثل في أساسين:

■ **أساس الاستحقاق:** وفقاً لهذا الأساس فإنه يتم الإثبات المحاسبي لأثار الأحداث الداخلية والخارجية، على الأصول والخصوم والإفصاح عنها في الفترات الزمنية التي وقعت فيها تلك الأحداث، وليس في الفترات التي تم فيها التحصيل، أو السداد النقدي، حيث يجب أن تسجل جميع الوقائع الاقتصادية التي تقوم بها المنشأة بمجرد حدوث الاتفاق، دون انتظار المتحصلات أو المدفوعات النقدية المرتبطة بها، فعلى سبيل المثال يتم الاعتراف بالإيرادات التي تخص الفترة سواء تم تحصيلها نقداً أم لا.

■ **الأساس النقدي:** وفقاً لهذا الأساس يتم الاعتراف بالدخل عندما يتم كسبها والنفقات عند تكبدها¹، وبالتالي يتم التركيز على المتحصلات والمدفوعات النقدية التي تمت فعلاً خلال الفترة فقط.

3.1.2.3. مبدأ الإعراف (Recognition): وهو على صلة بإثبات توقيت الإيرادات والمصروفات وقد اختلفت الآراء حول تحديد الحدث الرئيسي المحدد لهذا التوقيت وقد حدد (FASB) معيارين رئيسيين لتحديد توقيت الإعراف بالإيرادات وهما²:

■ أن تكون الأصول التي ستحصل عليها المنشأة مقابل الإيراد محققة (Realized) أو قابلة للتحقق (Realizable) بمعنى القابلية للتحقق في صورة نقد؛

■ أن تكون عملية توليد أو إكتساب الإيرادات قد اكتملت بصورة جوهرية.

أما بالنسبة للمصروفات فيتم الاعتراف بها بالإسترشاد بما يعرف بواقعة الإستنفاد (Expiration) أي تحول الأصل إلى نفقة أو مصروف بربطها بالإيراد المحقق منها وفقاً لمبدأ المقابلة.

4.1.2.3. مبدأ التحفظ (الحيلة والحذر): وفقاً لقيد التحفظ يتعين على المحاسب اختيار الطرق والسياسات المحاسبية التي تأخذ في الحسبان الخسائر المحتملة، وتتجاهل المكاسب المحتملة مستقبلاً، وبالتالي عدم تضخيم الدخل المحاسبي بتقديرات قد تكون غير حقيقية، بمعنى الحيلة في أخذ الخسائر المتوقعة في الإعتبار قبل حدوثها، والحذر بعدم أخذ الأرباح المتوقعة في الإعتبار إلا عند تحققها فعلاً، فعلى سبيل المثال، تكوين

¹ Paul M. Collier, **Accounting for Managers** : John Wiley and Sons Ltd, United Kingdom, March 2003, P32.

² محمد مطر: مرجع سابق، ص 52.

مخصصات للخسائر المحتملة كتكوين مخصصات الديون المشكوك فيهم، أو تقييم بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.

5.1.2.3. مبدأ الإفصاح الكامل (Disclosure): إن مبدأ الإفصاح الكامل يشير إلى وجوب أن يكون هناك تقدير كامل وقابل للفهم عن القوائم المالية لكافة المعلومات الجوهرية المرتبطة بالأمور الاقتصادية للمنشأة، إن مبدأ الإفصاح يعتمد على توصيل كافة الحقائق الهامة والملائمة المتعلقة بالمركز المالي أو نتائج الأعمال لمستخدمي المعلومات المالية¹، أين تكون هذه البيانات والمعلومات ضرورية، وتخدم مستخدمي القوائم المالية، حيث تنص معظم القوانين في شركات الأموال خصوصاً على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قبل الاجتماع السنوي للجمعيات العمومية، كما نصت هذه القوانين على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

6.1.2.3. مبدأ الأهمية النسبية (Materiality): يوفر هذا القيد المحاسبي ضوابط مهمة لتطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي، حيث ينص على ضرورة الإفصاح فقط على البنود ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية، وتعني الأهمية النسبة باعتبار إلغاء أو عدم ذكر بعض البنود مهماً، إذا كانت تؤثر منفردة أو مجتمعة على القرارات الاقتصادية للمستخدمين والمستندة على القوائم المالية..

7.1.2.3. الموضوعية (Objectivity): يعتبر هذا المبدأ ركناً أساسياً في عملية تنفيذ القياس المحاسبي إذ بموجبه تتحدد طبيعة ونوعية المستند أو قرينة الإثبات، التي بناء عليها يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات المحاسبية، كما أن هذا المبدأ هام من زاوية توفير عنصر الحيادية (Neutrality) في القياس وذلك إلى الحد الذي يقلص أدنى حد ممكن تأثير الاجتهاد الشخصي في القياسات المحاسبية.

2.2.3. مبادئ مرتبطة بالمرجات: تسعى هذه المبادئ إلى توفير الخواص أو السمات المطلوبة في القوائم المالية من أجل تعظيم قيمة المنفعة المحققة منها بالنسبة لمستخدمي تلك القوائم ومن أهم هذه المبادئ ما يلي:

1.2.2.3. مبدأ القابلية للمقارنة (Comparability): وتعني إمكانية مقارنة القوائم المالية لمنشأة معينة مع نظيراتها، بغرض تحديد الاتجاهات في المركز المالي ومستويات الأداء، ومن ثم اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل، فلا يمكن مقارنة القوائم المالية لسنة معينة مع القوائم المالية لسنة أخرى إلا إذا تم إعدادها جميعاً بنفس الأسس والمفاهيم المحاسبية².

2.2.2.3. مبدأ التماثل (الاتساق) (Consistency): يقتضي هذا المبدأ بأن تستمر المنشأة لدى إعداد بياناتها المالية السنوية في استخدام الطرق والأساليب المحاسبية نفسها، حتى تسهل عملية المقارنة بين فترة وأخرى، وذلك ما لم يوجد سبب يبرر الخروج عن هذا المبدأ، بتبني طرق وأساليب أخرى بديلة إذا كان هذا الأسلوب يوفر معلومات أكثر فائدة بالنسبة للمستخدمين مقارنة بالأسلوب الجاري استخدامه، حيث يستوجب الإفصاح عن

¹ محمد الفاتح محمود بشير المغربي: التحليل المالي، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، ط 1، القاهرة، مصر، 2022، ص 45.

² لعياشي نور الدين: المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2018، ص 11.

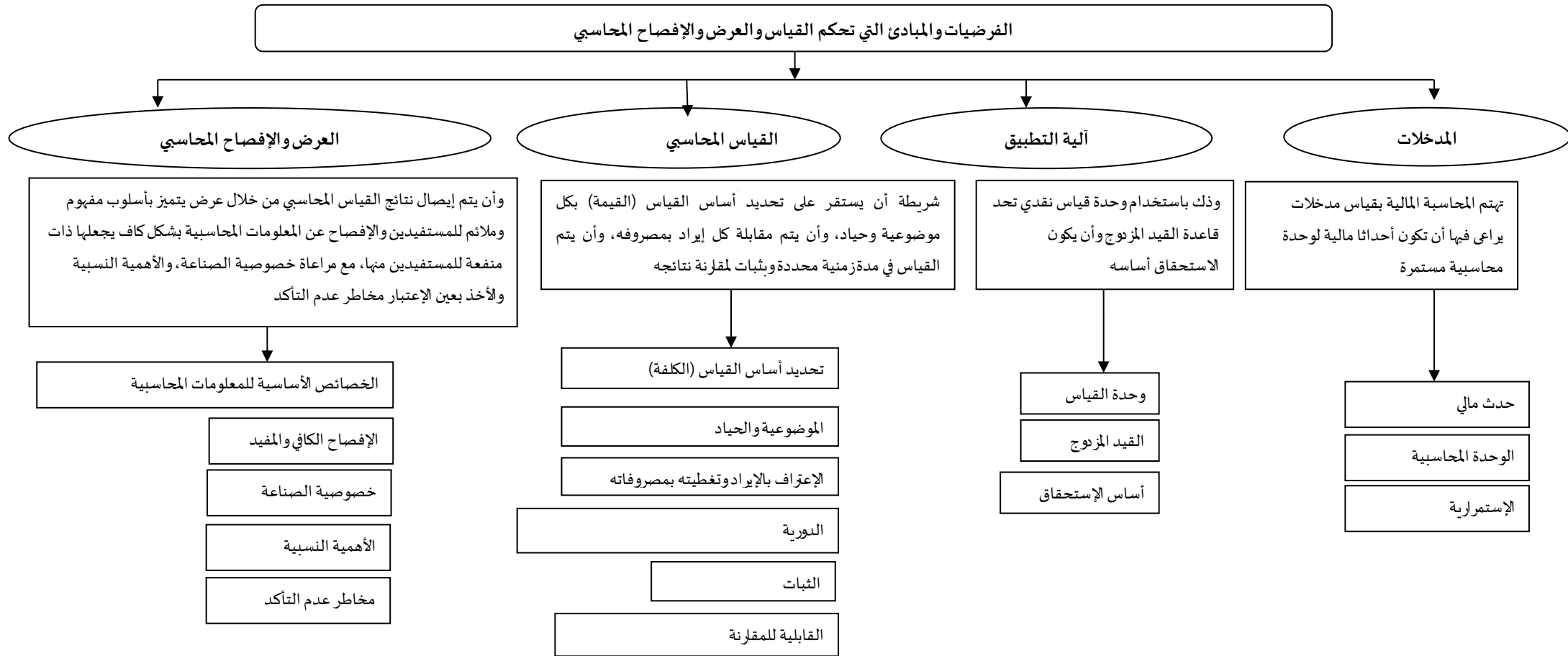
السبب مع الحرص (إن أمكن) على الإفصاح عن الأثر المتراكم للتغير في صورة كمية، حيث أن الفائدة من المقارنة تكون محدودة إذا تغيرت السياسات المحاسبية خلال السنوات موضوع المقارنة، ومن أمثلة الطرق والسياسات المحاسبية التي يجب الإستمرار في استخدامها، هي طرق حساب الاهتلاك، وطرق تقييم المخزون وغيرها¹.

3.2.2.3. التوحيد: يقتضي هذا المبدأ ضرورة تبني المنشآت التي تعمل في نفس النشاط الطرق والأساليب المحاسبية نفسها عند إعدادها لقوائمها المالية لفترة معينة، كأن تكون الطرق المتبعة في تقييم المخزون من البضاعة، أو اهتلاك الآلات موحدة بين جميع تلك المنشآت وذلك لتوفير عنصر القابلية للمقارنة بين أداء تلك المنشآت.

الشكل الموالي يلخص أهم فروض ومبادئ القياس المحاسبي:

¹ مجبور جابر محمد النمري وآخرون: مبادئ المحاسبة، مكتبة ملك فهد الوطنية، 2011، الرياض، السعودية، ص26.

الشكل رقم(02): فرضيات ومبادئ القياس المحاسبي



المصدر: عبد الرحمان بن إبراهيم الخطيب: نظرية المحاسبة، ط1، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 2009، ص78.

المبحث الثاني: بدائل القياس المحاسبي حسب المعايير المحاسبية الدولية:

إن المتتبع للفكر المحاسبي يمكنه أن يلاحظ وجود بدائل عديدة للقياس المحاسبي، والتي تسمح بعدة معالجات محاسبية لمشكلة محاسبية وحيدة، ويرجع البعض تعدد البدائل إلى عديد العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتكنولوجية التي واكبت تطور مهنة المحاسبة، في حين يرى طرف آخر أن تعدد هذه البدائل يرجع سببه إلى عوامل محاسبية، تتمثل في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تتيح للقائم بعملية القياس العديد من الأدوات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، لإيصال المعلومة المحاسبية لمستخدميها، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم وأسس بدائل القياس المحاسبي، والمشكلات التي تواجه القياس المحاسبي.

المطلب الأول: مفاهيم بدائل وأسس القياس المحاسبي:

تخضع طريقة اختيار طريقة القياس المناسب إلى مجموعة من المحددات والأسس، كما أن لكل طريقة مؤيدون ومعارضون، حيث تفرض خصائص بيئة القياس نفسها كقيود على عملية القياس.

1.1. تعريف بدائل القياس المحاسبي: تعرف بأنها مجموعة أدوات التطبيق التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية، ويقصد بأدوات التطبيق العملي؛ تلك القواعد والأسس والإجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث في مجال محدد¹.

فبدائل القياس المحاسبي تترجم طرق المعالجة المحاسبية للبيانات المالية، التي تطبقها المنشأة عند إعداد وعرض القوائم المالية انطلاقاً من قواعد محددة.

2.1. أسس القياس المحاسبي: يختص مفهوم أساس القياس المحاسبي بتحديد الآثار النقدية للأحداث الخارجية والداخلية، القابلة للإثبات المحاسبي كما يحدد هذا المفهوم أساس القيمة التي يجب تسجيلها وإظهارها في التقارير المحاسبية نتيجة تلك الأحداث².

1.2.1. مستويات القياس المحاسبي: تتمثل أسس القياس المحاسبي في الطريقة المتبعة لقياس عناصر القوائم المالية ويكون ذلك بالاختيار بين مستويين³:

1.1.2.1. مستوى وحدة القياس النقدي لقياس خاصية القيمة: حيث توجد هناك وحدتان للقياس وهما:

أولاً: وحدة القياس النقدي الإسمية أو القانونية: والتي تقوم على افتراض ثبات القوة الشرائية لتلك الوحدات الإسمية، وهو افتراض مقبول عموماً في النموذج المحاسبي المعاصر كنموذج التكلفة التاريخية.

ثانياً: وحدة قياس القوة الشرائية للنقود: وتعتمد على الأرقام القياسية لتحديد تغيرات المستوى العام لأسعار السلع والخدمات، وهو افتراض تعتمده محاسبة التضخم.

¹ عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 101.

² الفاتح الأمين عبد الرحيم، حسين محمد الطاهر خليفة: المحاسبة المالية، مدخل علمي - أساليب علمية، ط 1، مكتبة الرشد، 2014، المملكة العربية السعودية، ص 52.

³ رضوان حلوة حنان: بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 52.

2.1.2.1. مستوى قياس قيمة عناصر القوائم المالية: وتتمثل في تحديد الخاصية التي سيعبر عنها بشكل كمي في قياس أي بند من بنود القوائم المالية، حيث توجد عدة بدائل لقياس قيمة عناصر القوائم المالية.

3.1. مضمون القياس المحاسبي:

يتضمن القياس المحاسبي جانبين أساسيين هما تحديد الكميات والأسعار للتغيرات التي تحدث في الموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة نتيجة قيامها بنشاطها الاقتصادي:

أولاً: تحديد الكميات: يقصد بتحديد الكميات عموماً تحويل الكم المتصل المتمثل في امتدادات مكانية وزمانية للأشياء موضوع القياس، إلى علامات مكانية وزمانية مصاغة في صورة عددية يطلق عليها الكم المنفصل، وعادة يتم قياس الكميات باستخدام وحدات متجانسة يتفق عليها كمعيار، وأياً كان نوع المقدار الكمي المراد قياسه فلا بد من مقارنة شيئين متجانسين على وجه ما، بحيث ينتج عن هذه المقارنة عدد يحدد النسبة بينهما ويمثل هذا العدد كمية المقدار المراد قياسه¹.

ثانياً: تحديد الأسعار: يتضمن تحديد الأسعار التعبير عن الوحدة المستخدمة في تقييم الكميات بوحدة النقد، يستخدم القياس أساليب القياس الكمية للتعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة لكن اختلاف طبيعة العناصر المكونة للتغيرات المحاسبية وعدم تماثلها، هذا ما يفرض استخدام الأساس النقدي كمعيار وحيد للقياس المحاسبي الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير والقوائم المالية²، لكن مع مرور الوقت فقدت دلالتها ومصادقيتها في القوائم المالية نتيجة لتغيرات الأسعار، وهذا ما أدى إلى تقييم بنود القوائم المالية بوححدات تختلف من حيث قوتها الشرائية، أي أن استخدام النقود كوسيلة للقياس نتج عنه عدم توفر خاصية التجانس في القوائم المالية.

المطلب الثاني: طرق القياس المحاسبي:

يتضمن الإطار المفاهيمي أساليب وطرق متعددة للقياس والمستخدم في إعداد وعرض القوائم المالية

وتشمل:

1.2. التكلفة التاريخية (Historical Cost): وتعني تسجيل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما في حكمها أو بالقيمة العادلة للمقابل المادي الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها، كما تسجل الالتزامات بمبلغ

¹ قوادري عيلة: أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018 ص 17، 18.

² زين عبد المالك: القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015، ص 56.

المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الأحيان (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط¹.

تشكل التكلفة التاريخية، الأسعار الجارية في سوق العرض (سوق الشراء)، في تاريخ اقتناء الأصل، وهي تمثل الحد الأدنى للقيمة في تاريخ الشراء، فالمحاسبة على أساس التكلفة التاريخية تعني إثبات البند بتكلفته عند اقتنائه بصرف النظر عن أي تغيرات في قيمته.

2.2. التكلفة الجارية (Current Cost): تسجل الأصول بالمبلغ النقدي (أو ما يعادله)، والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ النقدي غير المخصوم (أو ما يعادله)، لسداد الدين في الوقت الحاضر²، وفي حالة تعذر القياس، يمكن إتباع أحد الطرق التالية³:

- السعر الجاري لأصل جديد مماثل للأصل المملوك مع تعديل السعر بالاستهلاك حتى تاريخه؛
- السعر الجاري لشراء أصل جديد ذو تقنية عالية مع تعديل السعر بأثر التقدم التقني على أقساط الإهلاك والتقاعد والتكلفة المتغيرة المتعلقة بتشغيل الأصل.

3.2. صافي القيمة القابلة للتحقق (Net Realizable Value): تسجل الأصول بالمبلغ النقدي (أو ما يعادله)، والذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر، مقابل بيع الأصول بطريقة منظمة، وتسجل الالتزامات بقيم سدادها أي المبلغ النقدي غير المخصوم (أو ما يعادله)، لسداد الالتزامات ضمن سياق النشاط العادي للمنشأة.

4.2. القيمة الحالية: (Present Value): تعرف بأنها إثبات البند بالتدفقات النقدية المخصومة التي يتوقع الحصول عليها من البند، سواء نتيجة الاستخدام المستمر للبند، أو من القيمة التي يتم الحصول عليها عند التخلص منه في نهاية عمره النافع، كقياس القيمة القابلة للاسترداد في تحديد الانخفاض في قيمة الأصول⁴، حيث تسجل الأصول بصافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المخصومة، والتي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط، وتسجل الالتزامات بصافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المخصومة، التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن سياق النشاط العادي للمؤسسة.

5.2. القيمة العادلة (Fair value): لا يوجد تعريف موحد للقيمة العادلة، حيث استعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)؛ المصطلح المرادف للقيمة العادلة (Fair value) مصطلح القيمة السوقية

¹ كريم منصور علي حسوبة وآخرون: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ط 1، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2022، ص 34.

² محمد سمير الصبان وآخرون، المحاسبة المالية المتوسطة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2019، ص 22.

³ علي عبد الله شاهين، مرجع سابق ص 214.

⁴ خالد جمال الجعارات: مرجع سابق، ص 99.

(market value)، حيث يعرف مجلس المعايير المحاسبية الأمريكي (FASB) القيمة العادلة "بأنها السعر الممكن استلامه عند بيع أصل أو عند تسوية التزام في عملية منظمة، بين المتعاملين في السوق في تاريخ القياس"¹. أما تعريف المعايير المحاسبية الدولية، من خلال الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية" فهي: القيمة التي يمكن مبادلة أصل أو تسديد التزامات على المنشأة، على أساسها، وذلك من قبل أطراف مطلعة ولديها الرغبة في التعامل على أساس تجاري"².

مما سبق يمكن أن نستقر على التعريف التالي للقيمة العادلة: "هي القيمة التي تمكن من مبادلة حقيقية لأصول والتزامات بين أطراف تتمتع بالرضى، والإطلاع التام بالعمليات المالية والتجارية.

6.2. صافي القيمة البيعية (Net Selling Price): نعني بصافي القيمة البيعية (سعر الخروج الجاري) لأصل ما؛ بالمبلغ الذي لا يمكن الحصول عليه حالياً، إذا ما تم بيع الأصل في السوق، مطروحاً منها مصاريف البيع، أو القيمة قيد الاستعمال، أيهما أعلى.

جدير بالذكر أن هناك عديد الأسباب التي دعت بمفكري المحاسبة إلى الانتقال من أساس التكلفة التاريخية، المرتكزة على جانب الموثوقية (القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل)، والمبنية على أحداث واقعية وليست افتراضية، إلى أساس القيمة العادلة المعتمدة على الملاءمة، وقد اتجهت معايير المحاسبة الدولية نحو المطالبة والتوصية بمزيد من تطبيقات القيمة العادلة في التقارير المالية، وهذا حسب مجمل الإصدارات المتنوعة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وبسبب النتائج السلبية المترتبة على افتراض ثبات وحدة النقد، والمعروف أن الاقتصاد العالمي في الحاضر في الغالب هو اقتصاد تضخمي، ولهذا فحسب مجلس المعايير المحاسبية الدولية، فإن الهدف طويل المدى يتمثل في الاعتراف بالأصول والخصوم بالقوائم المالية بقيمتها العادلة، بدلا من التكلفة التاريخية والتي فشلت في توفير معلومات ملائمة .

وفيما يلي جدول يوضح أثر عملية القياس المحاسبي باستخدام التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

¹ سيروان كريم عيسى، أحمد برهان موسى: أثر تغير مبدأ القياس المحاسبي ضمن الإطار المفاهيمي على جودة التقارير المالية، مجلة جامعة جيهان-أربيل العلمية، العدد 2، (الجزء A)، سبتمبر 2018، ص 292.

² الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين SOCPA: المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فہرسة مكتبة فہد الوطنية، السعودية، إصدار 2022، ص 1319.

جدول رقم (01): أثر عملية القياس المحاسبي باستخدام التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
قياس الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة يوفر معلومات ملائمة للمستثمرين والدائنين، لأنه يعكس سعر السوق الحالي للأصول والالتزامات، كما يوفر معلومات لمستخدمي القوائم المالية في الوقت المناسب، تتسم بالتغذية العكسية، وذات قيمة تنبؤية.	القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية تقدم معلومات تاريخية غير ملائمة للمستثمرين.
توفر معلومات عن العوائد المتوقعة عن الأصول والأعباء المفروضة بواسطة الالتزامات في ظل الظروف الاقتصادية السائدة.	توفر معلومات عن العوائد المتوقعة من الأصول عند تملكها، والأعباء المفروضة بواسطة الالتزامات عند تحملها في ظل الظروف الاقتصادية.
تعكس تأثيرات قرارات الإدارة بمواصلة الاحتفاظ بالأصول وأيضا قرارات تملك أو بيع الأصول أو تسوية الالتزامات على أداء المنشأة.	تعكس قرارات تملك أو بيع الأصول أو تسوية الالتزامات فقط، وتتجاهل قرارات الإدارة بمواصلة الاحتفاظ بالأصول أو تحمل المديونية.
تثبت المكاسب والخسائر عن التغيرات السعرية عندما تحدث.	تثبت المكاسب والخسائر من التغيرات السعرية فقط عندما تتحقق بالبيع أو التسوية، رغم أن البيع أو التسوية ليس الحدث الذي تسبب في المكاسب أو الخسائر.
تعتمد على الأسعار في الأسواق المالية النشطة، لذلك فهي تراعي القوة الشرائية العامة للنقود، وتعترف بالتغيرات في مستوى الأسعار، فالقيمة العادلة تتجنب أخطاء وحدة القياس.	تتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود في القوائم المالية، مما يجلب لهذا النموذج أخطاء وحدة القياس.
تعكس بسهولة تأثيرات معظم استراتيجيات إدارة المخاطر.	تتطلب قواعد معقدة لكي تعكس تأثيرات معظم استراتيجيات إدارة المخاطر.

المصدر: محمد حمدي عوض وآخرون: المحاسبة عن القيمة العادلة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2021، ص9.

ولقد حاولت الهيئات الدولية المصدرة لمعايير المحاسبة الدولية، وضع قاعدة شاملة تغطي موضوعات الاعتراف أي اعتبارها أداة مالية من طرف الكيان الاقتصادي، والقياس بعد الاعتراف بها كطريقة لتقييمها، وكذا العرض، أي كيف تظهر في الميزانية وأخيرا الإفصاح عنها في الملاحق، وفي هذا الصدد بين الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية المعتمد من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية في أبريل 1989، مفهوم القياس وأسسها إذ تضمن ما يلي¹:

■ يقصد بعملية القياس تحديد القيم المالية التي يجب أن تسجل بها عناصر البيانات المالية، وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل، وتضمن ذلك اختيار أساس معين للقياس.

¹ محسن باقبي عبد القادر: المحاسبة الدولية، جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، 2013، ص68.

- تتمثل أسس القياس المستخدمة في البيانات المالية، في كل من التكلفة التاريخية، والتكلفة الجارية، والقيمة القابلة للتحصيل، والقيمة الحالية؛
- أساس التكلفة التاريخية هو الأكثر شيوعاً، من جانب المنشآت، لغرض إعداد البيانات المالية، وعادة يتم دمج التكلفة التاريخية، مع أسس القياس الأخرى، فمثلاً تقاس تكلفة المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل.

المطلب الثالث: مشكلات القياس المحاسبي:

تتمثل في مجموعة من المحددات التي تعرقل عملية القياس المحاسبي، والتي قد تؤدي إلى التأثير على طريقة ونتائج القياس، ومن بين أهم المشكلات التي تواجه عملية القياس المحاسبي ما تعلق منها؛ بالمحافظة على رأس المال، ومفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد خصوصاً في الفترات التي ترتفع فيها معدلات التضخم الاقتصادي، ومشكل انحرافات القياس المحاسبي (عدم العدالة والتحيز).

1.3. مشاكل المحافظة على رأس المال: تتبع معظم المؤسسات المفهوم المالي لرأس المال، عند إعداد قوائمها المالية، حيث أنه بموجب المفهوم المالي لرأس المال، مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، فإن رأس المال يعتبر مرادفاً لصافي الأصول والأموال الخاصة، أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال مثل القدرة التشغيلية، فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، المتمثلة على سبيل المثال بوحدة الإنتاج اليومية¹، حيث يمثل رأس مال المؤسسة العنصر الأساسي في حقوق المساهمين، ويعد الضمانة الرئيسية لحقوق الدائنين، لذلك تسعى المحاسبة إلى المحافظة على قيمته من الهبوط أو التآكل، والقاعدة الأساسية ألا يتم الاعتراف بالربح أو العائد على رأس المال المستثمر إلا بعد إسترده أو المحافظة على قيمته ويختلف مضمون مفهوم المحافظة على رأس المال وفقاً لاختلاف مدلوله، ويؤدي مفهوم رأس المال المشار إليه سابقاً إلى ظهور مفاهيم الحفاظ على رأس المال التالية:

1.1.3. الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال (Maintenance of Financial Capital): ويطلق عليه أيضاً رأس المال الإسمي (Nominal Capital Maintenance): بمقتضى هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كان المبلغ المالي (أو النقدي)، لصافي الأصول في نهاية الفترة، يزيد عن المبلغ المالي أو (النقدي) لصافي الأصول في بداية الفترة، بعد إسترعاد أي توزيعات للمالكين، أو المساهمين أثناء الفترة، يمكن أن يقاس الحفاظ المالي على رأس المال بالوحدات النقدية الإسمية، أو بوحدة ذات قوة شرائية ثابتة.

¹ محمد كمال أبو عجوة، طارق عبد العال حماد: الطرق المحاسبية والتقارير المالية: كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2011، ص 49.

إن المحاسبة التقليدية المعتمدة على التكلفة التاريخية لتقويم الموجودات والمطلوبات تتوافق مع مفهوم المحافظة على رأس المال المالي.

2.1.3. الحفاظ على رأس المال المادي (Maintenance Of Physical Capital) : عادة ما يطلق عليه برأس المال الإنتاجي (productive capital) أي أن العائد على رأس المال يحدث أو يظهر عندما تفوق الطاقة الإنتاجية المادية (التشغيلية) للمؤسسة في نهاية السنة المالية، طاقته الإنتاجية في بداية السنة المالية، مع إستبعاد العمليات مع الملاك¹، والطاقة الإنتاجية المادية في أي نقطة زمنية تساوي القيمة الجارية لصافي الأصول المستخدمة لتوليد الأرباح، بعد استبعاد العمليات مع الملاك (التوزيعات أو المساهمات أثناء الفترة).

إن المحافظة على الطاقة الإنتاجية هو نفسه المحافظة على رأس المال الموظف في محاسبة القيمة الجارية، التي تفصح عن الموجودات والمطلوبات بقيمتها الحالية في الكشف المالية ويمكن قياس التكلفة الجارية بأحد الأساليب:

- تكلفة الإستبدال أو ما يطلق عليها بسعر الدخول؛

- القيمة السوقية أو ما يطلق عليها بسعر الخروج؛

- القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المخصومة.

2.3. مشكل القوة الشرائية لوحدة النقد وظاهرة التضخم: تتمثل القوة الشرائية لوحدة النقد في لحظة زمنية معينة بعدد الوحدات من سلعة معينة أو سلعة من السلع التي يمكن شراؤها بهذه الوحدة في تلك اللحظة، حيث يتفق الباحثون على اعتبار القوة الشرائية دالة للتغير الحادث في مستوى الأسعار، الذي يحدث عند ارتفاع معدلات التضخم، مع الأخذ بعين الاعتبار بأنه بينما تتجه القوة الشرائية لوحدة النقد نحو الانخفاض في فترات التضخم الاقتصادي، فإنها تتجه في الارتفاع في فترات الانكماش الاقتصادي.

فمن الناحية الاقتصادية يعبر التضخم عن الارتفاع المستمر وغير الطبيعي في المستوى العام للأسعار، ويتعدى التأثير الاقتصادي للتضخم إلى التأثير على بيانات القوائم المالية، خاصة في حالة اعتماد المنشآت على مبدأ التكلفة التاريخية في إعداد تقاريرها المالية، والذي يفترض ثبات الوحدة النقدية في قياس القوة الشرائية، إذ تتحقق خسائر قوة شرائية بالنسبة لأرصدة الأصول النقدية، في حين تتحقق مكاسب في قوة شرائية بالنسبة لأرصدة المطلوبات النقدية.

فعلى سبيل المثال يؤدي الاحتفاظ بالأصول النقدية خلال فترات التضخم خسائر في القيمة الشرائية لهذه الأصول، بما لها من قوة شرائية في لحظة معينة، يمكن ترجمتها إلى سلع وخدمات، أي أن الوحدات النقدية

¹ Robert OBERT : Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB, Revue Française de Comptabilité, N°439 Janvier 2011, p30.

لها القدرة في فترة زمنية محددة الحصول على سلع وخدمات بذلك المقدار، وبمرور الوقت سوف تنخفض قيمتها وتصبح هذه القيم مساوية لعدد أقل من الوحدات نفسها، وهذا راجع لانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد¹.

3.3.3. مشكل انحرافات القياس المحاسبي (عدم العدالة والتحيز): يعني التحيز المحاسبي على أن عملية القياس المحاسبي في مرحلة أو جميع مراحلها، لا تتمتع بالحيادية والعدالة، بسبب مراعاة جوانب وإهمال جوانب أخرى.

وتعد ظاهرة تحيز القياس المحاسبي من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس، والتي يصعب تحديدها، وبينما يكون تحيز القياس ضئيلاً ويمكن تحديده وبقدر كبير من الدقة في العلوم الدقيقة، فإنه في غالب الأمر يكون كبير، ويصعب قياسه في العلوم الاجتماعية عامة وفي المحاسبة خاصة، ويعتبر التحيز في القياس إحدى المشاكل التي تواجه عملية القياس المحاسبي، ويمكن تحديد مصادره وأشكاله كالآتي:

1.3.3. مصادر التحيز المحاسبي: لتحديد مصادر تحيز القياس المحاسبي، لابد من معرفة ركائز عملية القياس المحاسبي، وتحليل الخلل الذي يصيب أي ركيزة منها ونتائج التي تنعكس على مخرجات عملية القياس في شكل تحيز، يؤدي إلى جعل هذه المخرجات إما أكبر أو أقل من قيمتها الفعلية، ويمكن حصر ركائز عملية القياس المحاسبي على النحو التالي²:

- الشخص الذي ينفذ عملية القياس (المحاسب)؛
 - النظام المحاسبي للقياس بصفته أداة للقياس؛
 - الأحداث الاقتصادية التي تخضع للقياس (مدخلات)؛
 - المعلومات المحاسبية كقياسات والتي تمثل مخرجات عملية القياس.
- على هذا الأساس يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاث أنواع:

1.1.3.3. تحيز قواعد القياس المحاسبي:

وهو التحيز الذي يرتبط بقواعد القياس المحاسبي من خلال المفاهيم والمبادئ والفروض والأعراف التي تحكم عملية القياس، وأهم مظاهره هو تحيز القياس الذي تحتويه التقارير والقوائم المالية المعدة في فترات التضخم أو الإنكماش، طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، ويكون ذلك إذا لم يتم تعديل آثار التضخم أو الإنكماش³.

¹ ياسين رماش: أثر التضخم على القوائم المالية في ظل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2021، ص 164.

² راجح طويرات: دراسة أثر تحيز القياس المحاسبي على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS)، دراسة على مجموعة من الشركات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2018، ص 61.

³ أحمد الصالح سباع، محمد الهادي ضيف الله: إشكالية القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد، 02، 2018، ص 55.

كما يظهر هذا التحيز عندما يتم قياس القيمة العادلة إعتقادا على القيمة السوقية، في حين أن هذا السوق أصبح غير كفاء، مما يجعل عملية قياس القيمة العادلة غير ملائمة¹.

2.1.3.3. تحيز القائم بعملية القياس:

وهو التحيز الذي يكون سببه المحاسب القائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي، مما يعني أن دور النظام المحاسبي في نشوء هذا التحيز سيكون حياذيا، مما يعني أن القياس المحاسبي سيتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية، لكن المحاسب سيستخدمه في عملية القياس بطريقة خاطئة، تؤدي إلى نشوء تحيز قياس يرتبط بالمحاسب نفسه وليس بالنظام المحاسبي، وقد يكون تحيز القائم بالقياس إما إراديا (متعمد) في حالة عدم الأمانة مثلا، أو غير إرادي (غير متعمد) في حالة نقص الخبرة أو المعرفة، وعموما ينشأ تحيز القائم بعملية القياس باستخدامه لأداة قياس غير صحيحة في الحالات التالية:

- استخدام وسائل القياس بطريقة غير دقيقة وخاطئة مثل استخدام الأرقام القياسية؛
- تأثير بيئة العمل على نتيجة القياس المحاسبي مثل الضغط الممارس من قبل الإدارة على المحاسب؛
- صعوبة تحديد وسيلة القياس لقيمة الأصول المتداولة (التكلفة التاريخية، القيمة الحالية، القيمة العادلة، سعر البيع وغيرها)؛
- الحيلة والحذر: إستبعاد بديل معين من البدائل المتاحة لعملية القياس المحاسبي، حتى ولو كان مناسباً لغرض القياس، يؤدي إلى حدوث أخطاء القياس، وبالتالي نتائجه، والوصول إلى قرارات لا تعبر عن الواقع الاقتصادي للمنشأة؛
- وجود بعض العمليات التي تخضع للتقديرات والاجتهادات الشخصية مثل المخصصات.

3.1.3.3. التحيز المشترك:

وهو التحيز الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معا، ويحدث ذلك مثلا عندما يقوم المحاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة هي الأخرى لا تتصف بالموضوعية الكاملة، وهكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة، تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي سببه المحاسب المتحيز².

¹ Didier Marteau, Pascal Morand (ESCP Europe) : Normes comptables et Crise Financières Propositions pour une réforme du système de régulation comptable, Rapport officiel, direction de l'information légale et administrative, paris, France, 2010, p89.

² أحمد الصالح سباع: تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على رأس المال، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، 2021، ص 12.

4.3. أشكال تحيز القياس المحاسبي: هناك عدة أشكال للتحيز قد يتسم بها القياس المحاسبي نذكر منها:

1.4.3. تحيز الموضوعية:

يأخذ القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية، متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس، وعليه سيكون القياس متحيزا بوجود فرق واختلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس، وأكثر مراحل عملية القياس عرضة لتحيز الموضوعية هي مرحلة التحميل، لأن المحاسب في هذه المرحلة يستخدم أساليب تحكيمية في التحميل لا توفر له مستوى الدقة التي يطمح إليها، في مخرجات عملية القياس.

2.4.3. تحيز الملاءمة:

يكون هناك تحيز ملائمة عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتياجات من يستخدمها¹، ويقاس تحيز الملاءمة، بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس، ويكون القياس عرضة لنشوء تحيز الملاءمة في مرحلة تحليل البيانات المحاسبية أو معالجتها، لأن المعلومات المحاسبية وهي مخرجات هذه المرحلة تكون شديدة الحساسية من زاوية تأثيرها برغبات مستخدم هذه البيانات.

3.4.3. تحيز الموثوقية:

والتي هي بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة وفي مجالها التاريخي والمستقبلي، وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية الموثوق بها أو المعول عليها للتنبؤ المستقبلي.

¹ أسيا لعروسي: تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2015، ص18.

المبحث الثالث: القوائم والتقارير المالية:

تتعدد المفاهيم حول القوائم والتقارير المالية، والتي تجمع أغلبها بأنها جملة من الوثائق المحاسبية المتكاملة فيما بينها، تأخذ أشكالاً محددة ومعروفة وفقاً لمبادئ محاسبية مقبولة عموماً، تهدف في نهاية المطاف إلى إيصال المعلومة إلى مستخدميها.

المطلب الأول: تعريف القوائم والتقارير المالية:

فيما يلي بعض التعاريف المتعلقة بالقوائم والتقارير المالية:

1.1. تعريف القوائم المالية: يمكن إدراج التعاريف التالية للقوائم المالية:

■ **تعريف 01:** القوائم المالية عبارة عن نظام من العلاقات المتبادلة بين المؤشرات التي تحتويها، والتي تصف المركز المالي للمشروع، في تاريخ معين، كما تصف الأنشطة الاقتصادية للوحدة، خلال فترة محددة (شهر، ربع سنة، نصف سنة، سنة)، وهي مجموعة من الكشوف المحاسبية، التي تعبر عن البيانات التفصيلية والإجمالية لمستوى أداء المشروع، وحقيقة المركز المالي الذي آلت إليه نتيجة نشاط المشروع خلال فترة زمنية معينة¹.

■ **تعريف 02:** تمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية. وتمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية².

■ **تعريف 03:** تعرف بأنها بيانات منظمة بناء على إجراءات منطقية، وتهدف إلى نقل معلومات عن أغلب المكونات، المالية للشركة، وقد تظهر معلومات عن لحظة زمنية معينة، أو قد تساهم بتوضيح مجموعة من العمليات المالية، خلال مدة زمنية معينة³.

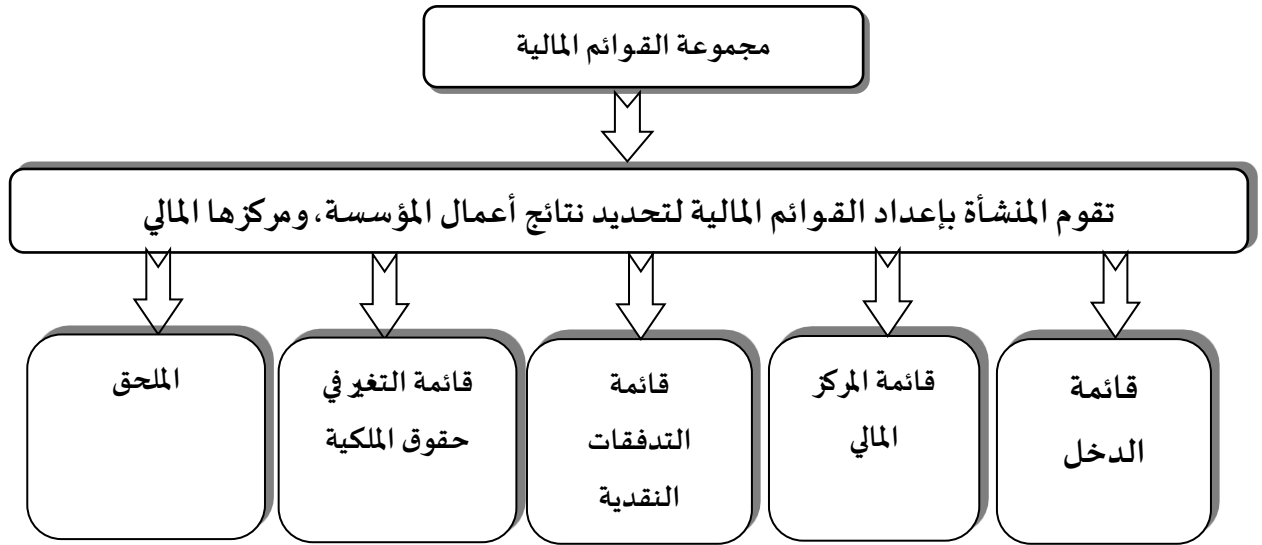
من التعاريف السابقة يمكن أن ندرج التعريف المولي للقوائم المالية: تعتبر القوائم المالية أداة مهمة للإيصال المعلومة المحاسبية للمستفيدين منها، وتتجسد في البيانات التفصيلية والإجمالية للمنشأة، وتهدف أساساً إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة، ومركزها المالي.

¹ وليد ناجي الحياي: التحليل المالي، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 79.

² طارق عبد العال حماد: التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 35.

³ بشرى محمد حسن التوي وأخرون: محاسبة القوائم المالية، أسس إعداد وعرض وتحليل القوائم المالية، دار الحلاج للطباعة والنشر والتوزيع، بغداد، ط 1، 2021، ص 17، 18.

الشكل رقم (03): القوائم المالية للمنشأة



المصدر: من إعداد الباحث

2.1. مفهوم التقارير المالية: إن التقرير في إطار النظام المحاسبي بصفة عامة ما هو إلا وسيلة أو أداة لعرض وتوصيل المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي للأطراف المستفيدة، وقد تتضمن التقارير معلومات مالية فقط وفي هذه الحالة تسمى بالقوائم المالية، وقد تتضمن التقارير مكونات مالية وغير مالية مثل معلومات عن النشاط الإنتاجي والتسويقي للمنشأة وفي هذه الحالة تسمى بالتقارير المالية¹، والتي تكون مطلوبة بصفة رسمية من الجهات المشرفة على تنظيم المحاسبة، أو نظرا للعرف السائد، أو رغبة من المؤسسة في الإفصاح عن معلومة معينة².

3.1. أهداف القوائم المالية: الهدف الأساسي والعام للقوائم المالية، توصيل المعلومات لأصحاب المصلحة في المنشأة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية والتغيرات في حقوق الملاك، بشكل يفيدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وينبثق عن هذا الهدف ويشق منه أهداف محددة للقوائم المالية يمكن إيجازها فيما يلي³:

- تقديم معلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للكيان، والتي تفيد مجموعة واسعة من المستخدمين؛
- المساعدة في اتخاذ القرار من قبل مستخدمي البيانات المالية من خلال المعلومات التي تقدمها ذات جودة استشرافية أو تنبؤية؛

¹ محمد رزق عبد الغفار وآخرون: إعداد وتحليل التقارير المالية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2020، ص 15.

² بغريش محمد: دور المعلومة المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2022، ص 25.

³ Jeremy Barnes, Martin Beyersdorff : **International GAAP 2020 Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards**, Wiley, Ernst & Young LLP, United Kingdom, 2020, P114.

- تظهر أيضًا نتائج إشراف الإدارة على الموارد الموكلة إليها؛
- إن القوائم المالية لشركات الأموال سيتم مراجعتها وإبداء الرأي الفني عليها من قبل مراجع الحسابات المستقل وبالتالي تستخدم كوسائل للإتصال التائيري في سلوك متخذي القرارات، مثل المستخدمين الحاليين والمرتبين؛
- إن القوائم المالية توصل معلومات مفيدة لمتخذي قرارات إقراض المنشأة خاصة المعلومات المتعلقة بهيكل تمويل المؤسسة.

كما تحق القوائم المالية الأهداف التالية¹:

- العمل على متابعة المعلومات التي تساعد في تقدير حجم ودرجة المخاطرة المؤثرة على التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن الشركة؛
 - تقديم معلومات حول التغيرات الظاهرة في إجمال الموارد والناتجة عن الأنشطة الموجهة لتحقيق الأرباح، وذلك بهدف معرفة العوائد المتوقعة من الاستثمار، وتحديد مدى قدرة الشركة على سداد ديونها.
- وقد أشار الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB, conceptual framework for financial reporting, 2018) ؛ إلى أنه يتم إعداد القوائم والتقارير المالية، لتقديم معلومات مفيدة لمساعدة المستثمرين والدائنين الحاليين والمتوقعين والمستخدمين الآخرين على تحقيق ما يلي²:

- اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بتقديم الموارد للمنشأة؛
- تقدير مقدار وتوقيت صافي التدفقات النقدية للمنشأة؛
- تحديد الموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة وما عليها من التزامات؛
- تقدير قيمة المنشأة؛
- تحديد مدى وفاء الإدارة بمسؤولياتها نحو استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة بكفاءة وفعالية.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية:

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee)، في العام 1989، بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وتم في العام 2001 تعديل هذا الإطار، من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB International Accounting Standards Board)، كما تم إجراء تعديلات على الإطار سنة 2010، أين تم إعادة هيكلة الإطار المفاهيمي السابق.

¹ بشرى محمد حسن التوبي وآخرون: مرجع سابق، ص 19.

² محمد سمير الصبان وآخرون: مرجع سابق ص 30.

1.2. تعريف الإطار المفاهيمي وأغراضه: يمكن أن ندرج التعاريف التالية للإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية:

تعريف 01: يتشابه الإطار النظري مع "الدستور"، فهو يمثل نظاما متكاملًا من الأهداف والأسس المترابطة التي يمكن أن تؤدي معايير محاسبية متسقة (Consistent) والتي تساعد على وصف طبيعة ووظيفة ومحددات المحاسبة المالية، والقوائم المالية¹.

تعريف 02: هو الإطار الذي يحدد المفاهيم الأساسية، التي تحكم إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين².

فالإطار المفاهيمي يعبر عن المرجعية المحاسبية، كونه نظام متماسك من الأهداف والأساسيات المترابطة التي تؤدي إلى إيجاد قواعد إرشادية، تصف طبيعة، وكيفية معالجة البنود والعمليات، ومحددات القوائم الأساسية للمحاسبة المالية.

يحقق الإطار المفاهيمي جملة من الأغراض:

- يقوم بدور الدليل الرئيس لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في تطوير المعايير التي تصدر عنه؛
- يقوم بدور المرشد والموجه للتعامل مع كافة القضايا المحاسبية التي يتم التطرق إليها بشكل مباشر في المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRSs)، أو التفسيرات المتعلقة بها؛
- مساعدة مدقي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية متطابقة مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- تزويد المهتمين بعمل لجنة المعايير المحاسبية الدولية بمعلومات عن طريقها يتم صياغة معايير المحاسبة الدولية؛
- المساعدة في صياغة معايير جديدة أو معدلة، ويعتبر مصدرا رسميا لها، حيث يتم تطبيق المفاهيم المتضمنة به، عندما لا يوجد أي معيار أو تفسير يعالج بشكل خاص معاملة أو حدثا معيناً³.

2.2. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

حدد FASB في قائمة المفاهيم رقم (02) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تفرق بين المعلومات الأفضل (الأكثر إفادة) والمعلومات الأدنى (الأقل إفادة) لأغراض اتخاذ القرار، وعلاوة على ذلك فقد وضع FASB عدة محددات هي (التكلفة، المنفعة، الأهمية النسبية) كجزء من الإطار النظري ويمكن عرض

¹ دونالد كيسو، جيرى ويجانت، تعريب أحمد حامد حجاج: المحاسبة المتوسطة، ج 1، دار المريح للنشر، المملكة العربية السعودية، 2014، ص 64.

² خالد جمال الجعارات: مرجع سابق، ص 75.

³ أيمن جودي، السعيد قاسمي: أساس المبادئ مقابل أساس القواعد: مدى مسؤولية المعايير المحاسبية عن الفضائح المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 21، العدد 01، ديسمبر 2021، ص 176.

هذه الخصائص بصورة متدرجة من خلال تقسيمها إلى مجموعتين المجموعة الأولى تتمثل في الخصائص الأساسية والثانية تتمثل في الخصائص الثانوية وسوف نوضح كل منها على النحو التالي:

1.2.2. الخصائص النوعية الأساسية (Fundamental Qualitative Characteristics):

1.1.2.2. الملاءمة (Relevance): يجب أن تكون البيانات دالة على التصديق على آثار الأحداث الماضية وتقييمها (التأكيد)، وكذلك التنبؤ بالأنشطة الاقتصادية الحالية والمستقبلية، والآثار المترتبة على المركز المالي وأداء الأعمال والتدفقات النقدية الناتجة عن الشركة (الدور التنبؤي)¹، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومات المحاسبية، عندما تساهم تلك المعلومات في تقليل البدائل المتاحة أمامه، والمساهمة في تحديد البديل الأمثل الذي يمثل القرار المتخذ، وعليه يمكن تحقيق خاصية الملاءمة من خلال:

أ. القيمة التنبؤية (Predictive Value): يجب أن تساعد هذه المعلومات المستخدم وتحسن من قدرته على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، ويمكن للمعلومات والتقارير المالية أن تقوم بهذا الدور من خلال الإفصاح عن نتائج الأحداث الماضية حين تصدر القوائم المالية لفترتين متتاليتين، كما يمكن للتقارير المرحلية والتقارير القطاعية القيام بهذا الدور².

ب. القيمة التأكيدية (Confirmatory Value): هي التي توفر معلومات عن الأحداث الماضية إذا كانت تساعد المستخدمين على تأكيد أو تصحيح التنبؤات السابقة، وبالتالي فإن هذه الصفة تعبر عن القيمة الإستردادية (التغذية العكسية) (Feed Back) للمعلومات المحاسبية.

ج - الأهمية النسبية (Materiality): يقتضي هذا المفهوم عدم الإفصاح عن المعلومات في التقارير المحاسبية إلا إذا كانت لها أثر مقدر في تقارير من ترفع إليهم تلك التقارير³، ترتبط بصفة الملاءمة الأهمية النسبية، حيث من الضروري عرض المعلومات التي يستدعي حذفها أو شطبها إلى تأثير سلبي على القرارات المتخذة من طرف مستخدمي هذه المعلومات.

2.1.2.2. التمثيل الصادق (Faithful Representation): يجب أن تكون التقارير المالية كاملة ومحيدة وخالية من الأخطاء المادية⁴، كما يجب عليها أن تنطوي بصدق على الخصائص المستهدف إبرازها عن الموضوع الذي يتم التقرير عنه، لكي تكون المعلومات المحاسبية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية

¹ Ana lalevic filipovic (2012): **Revised qualitative characteristics of financial statements as precondition for strengthening information power on capital market**, economics and organization, facta universitatis, Vol.9, N°1, p 88

² مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة: تحليل القوائم المالية، مدخل نظري وتطبيقي، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 19.

³ محمد الفاتح محمود بشير المغربي: التحليل المالي، مرجع سابق، ص 46.

⁴ Ferday Van Beest and others (2009): **Quality of financial Reporting: measuring qualitative characteristics**, Nijmegen centre for Economics (NiCE), nice working paper, p 11.

والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورها بصورة سليمة وأمانة وخالية من أي تلاعب متعمد، وحتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تتصف بـ:
أ. الإكتمال (Completeness): أي أن المعلومات المالية تعبر عن كافة المعومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، فلكي تكون المعلومات معلومات القوائم المالية موثوقة؛ فإنها يجب أن تكون كاملة، ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة، أي أن حذف في هذه المعلومات، يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة، وهكذا تصبح غير موثوقة وغير ملائمة¹.

ب. الحياد (عدم التحيز) (Neutrality): الحياد يعني أن المعلومات المحاسبية يجب أن تعمل على التواصل، دون محاولة التأثير على السلوك في اتجاه معين، هذا لا يعني ألا تؤثر المحاسبة على السلوك، أو أن تؤثر على الجميع بنفس الطريقة، بل يعني أن القوائم المالية لا يجب أن تعد لصالح مجموعة ضد الأخرى²، وحتى تكون المعلومات المحاسبية تتصف بالحياد فإنها يجب أن تظهر النشاط الاقتصادي بدرجة صادقة بحيث لا تؤثر على سلوك الأفراد في اتجاه معين.

ج. الخلو من الأخطاء (Free from Error): يقصد بخلو المعلومات المحاسبية من الأخطاء أن يتم إعدادها وعرضها بأعلى دقة ممكنة، ولا يعني الخلو من الأخطاء التحرر التام من الخطأ، لأن معظم إجراءات إعداد القوائم المالية تتضمن قدر كبير من التقريب والتقدير الإيجابية كتقدير الديون غير القابلة للتحصيل وتقدير العمر الإنتاجي لبعض المعدات .

2.2.2. الخصائص النوعية الداعمة (المعززة) (Enhancing Qualitative): وتشمل:

1.2.2.2. القابلية للمقارنة (Comparability): يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى، سابقة لنفس المنشأة، أو مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية لمنشأة أخرى ولنفس الفترة، يتم تحليل المقارنة على مستويين (الزماني المكاني) فيشترط في المقارنة بمرور الوقت، الثبات (Consistency) في استخدام نفس الأساليب بالنسبة لنفس الشركة، مما يؤدي إلى تحديد اتجاهات الأداء، كما تؤدي المقارنة المكانية إلى إمكانية المقارنة بين البيانات المالية، وبالتالي أداء الشركات المختلفة، مما يساهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل، وتتبع أداء المنشأة ومركزها المالي، من فترة لأخرى.

2.2.2.2. القابلية التحقق (Verifiability): أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص، إذا تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومات المحاسبية، كما تساهم في

¹ محمد كمال أبو عوجة، طارق عبد العال حماد: الطرق المحاسبية والتقارير المالية، كلية التجارة جامعة عين شمس، مصر، 2011، ص 34.

² Joanne M. Flood: Interpretation and Application of Generally Accepted accounting Principles, John Wiley & Son, USA, 2017, P16.

طمأنة المستخدمين بأن المعلومات تمثل بالضبط الظواهر الاقتصادية التي تهدف إلى تمثيلها¹، وغالبا ما يستخدم مصطلح مرادف للتحقق وهو الموضوعية (Objectivity).

3.2.2.2. التوقيت المناسب (Timeliness): تعني هذه الخاصية أن تكون المعلومات متوفرة لإتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار²، بحيث لا تفقد قيمتها أو قدرتها على التأثير في عملية إتخاذ القرار، لذلك فإن الإدارة بحاجة إلى الموازنة بين جدوى تقديم المعلومات في الوقت المناسب، ومدى إمكانية الاعتماد والوثوق بهذه المعلومات.

4.2.2.2. القابلية للفهم (Understandability): يختلف متخذو القرار بدرجة كبيرة في أنواع القرارات التي يتخذونها وأساليب إتخاذ القرارات التي يستخدمونها وفي المعلومات المتاحة لديهم أو التي يمكنهم الحصول عليها من مصادر أخرى وفي قدرتهم على تشغيل هذه المعلومات ، وحتى تكون المعلومات مفيدة فإنه يلزم إيجاد حلقة ربط بين هؤلاء المستخدمين والقرارات التي يتخذونها ، وتتمثل هذه الحلقة في القابلية للفهم، وتصبح المعلومات مفهومة من خلال تصنيفها وتوصيفها وتقديمها بوضوح ودقة، فالتقارير المالية التي يتم إعدادها دون هذه المعلومات ستكون غير كاملة وبالتالي ربما تكون مضللة³.

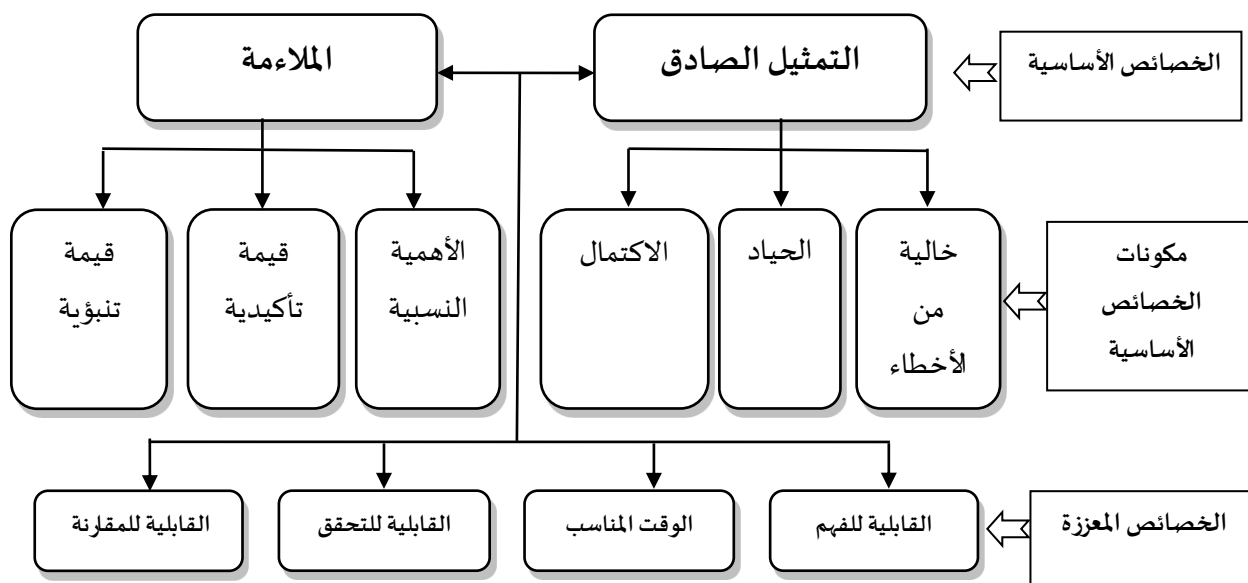
تتطلب هذه الخاصية عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها، ويفترض أن تكون لدى هؤلاء المستخدمين دراية ومعرفة بمجال المحاسبة وأعمال المنشأة ونشاطاتها الاقتصادية، وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، حيث يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية، إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

¹ Caraiman Qdrain-Cosmin; **Accounting Information System-Qualitative Characteristics and the Importance of accounting information at trade entities**, Annals of the Constantia Brancusi University of Tàrgu Jui, Economy series, Issue 1, Volume II, 2015, p170.

² عربوة رشيد: إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، أطروحة دكتوراه في علوم التدبير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2018، ص 145.

³ Jeremy Barnes, Martin Beyersdorff : **International GAAP 2021 Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards**, Wiley , Ernst & Young LLP., United Kingdom ; 2021, P55.

الشكل رقم (04): الخصائص النوعية للقوائم المالية



المصدر: جمعة حميدات: منهاج المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2014، ص 10.

المطلب الثالث: عناصر القوائم المالية:

تقدم البيانات المالية معلومات لأصحاب المصلحة حول المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي، وتدفقاتها النقدية، من خلال تقديم معلومات حول الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف، والتغيرات الأخرى في حقوق الملكية والتدفقات النقدية الخاصة بها.

تشتمل عناصر القوائم المالية على مجموعة من العناصر المعروفة بمصطلحات معينة في لغة المحاسبين، ولذلك من الهام أن يتضمن الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، تعريفات محددة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية، بما يساعد قارئها على فهم المعنى المقصود من تلك العناصر، وقد تضمن الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية مجموعتين رئيسيتين من عناصر القوائم المالية وهما:

الجدول رقم (02): عناصر القوائم المالية

المجموعة الأولى	المجموعة الثانية
تتكون من العناصر التي تعبر عن الموارد الاقتصادية للمنشأة، والحقوق المترتبة على هذه الموارد، سواء كانت حقوقاً للغير، أو لملاك المنشأة، وتمثل هذه المجموعة عناصر قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)، وهي تتضمن الأصول، الخصوم وحقوق الملكية.	تتكون من العناصر التي تعبر عن العمليات التي تؤدي إلى تغير الموارد الاقتصادية والحقوق المترتبة عليها، بمعنى تؤدي إلى تغير في المركز المالي للمنشأة، وتتضمن هذه المجموعة مجموعتين فرعيتين وهما: ■ العمليات التي تؤدي إلى تغير في المركز المالي والتي لا تنتج عن نشاط المنشأة: وهي تتضمن الإستثمارات عن طريق الملاك والتوزيعات لهم؛ ■ العمليات التي تؤدي إلى تغير في المركز المالي والتي تنتج من نشاط المؤسسة: ويترتب على هذه العمليات عناصر الإيرادات، والمصروفات، والمكاسب، والخسائر، وهي تؤدي إلى تكوين صافي دخل المنشأة.

المصدر: من إعداد الباحث

1.3. العناصر المتعلقة بقياس المركز المالي (الميزانية): إن العناصر المتعلقة مباشرة بقائمة المركز المالي هي: الأصول، والإلتزامات، وحقوق الملكية، وتعرف هذه العناصر كما يلي:

1.1.3. الأصول (Assets): هي موارد تراقبها المؤسسة التي تحصلت عليها نتيجة لأحداث ماضية، وتتوقع منها عوائد اقتصادية مستقبلية جراء عملية الاستخدام¹.

كما تعرف الأصول بأنها موارد يترتب عليها منافع إقتصادية محتملة في المستقبل، يحصل عليها كيان معين، نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية، ويشترط في الإعترااف بالأصول أن تكون قابلة للقياس المالي بدرجة مقبولة من الثقة.

يعرف مجلس المحاسبة الأمريكي الأصول " بأنها منافع إقتصادية، متوقع الحصول عليها في المستقبل، وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع، أو السيطرة عليها، نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي".

طبقاً لهذا التعريف تبرز ثلاث خصائص رئيسية يجب توافرها في الأصول وهي²:

- وجود منافع إقتصادية مستقبلية: أي أن تكون للأصل قدرة مباشرة أو غير مباشرة على تزويد المنشأة بالخدمة أو المنفعة، سواء بمفرده أو بالتضافر مع غيره من الأصول، وذلك بهدف تحقيق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل؛

- قدرة الوحدة على التحكم أو السيطرة على هذه المنافع؛

¹ مسعود صديقي وآخرون: المحاسبة المالية طبقاً للنظام المحاسبي المالي الجزائري IAS/IFRS، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2014، ص 36.

² عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص 234.

■ أن تكون القدرة على التحكم في المنافع والخدمات قد نتجت عن أحداث أو عمليات تمت فعلا في الماضي،
بعبارة أخرى يجب أن تكون العمليات أو الأحداث التي تخول للوحدة المحاسبية حق الحصول أو السيطرة على
المنافع المستقبلية قد حثت فعلا.

كما يمكن لهذه المنافع أن تتدفق إلى الوحدة المحاسبية بعدة طرق¹:

■ أن يستخدم الأصل منفردا أو بمشاركة غيره من الأصول من أجل إنتاج السلع والخدمات المعدة للبيع من قبل
الوحدة المحاسبية؛

■ أن يستبدل الأصل بغيره من الأصول؛

■ أن يستخدم الأصل لسداد عنصر من عناصر الالتزامات؛

■ أن يوزع الأصل ملاك الوحدة المحاسبية.

1.1.1.3 أنواع الأصول: تنقسم الأصول بشكل عام إلى فئتين رئيسيتين وذلك وفقا لمعيار السيولة، ويقصد
بالسيولة؛ مدى قابلية الأصل للتحويل إلى نقد وهاتان الفئتان هما: الأصول المتداولة (قصيرة الأجل)، والأصول
غير المتداولة (طويلة الأجل).

أ. الأصول متداولة أو قصيرة الأجل (Current Assets):

هي أصول تتم حيازتها بهدف إجراء المعاملات إما للاستخدام في الإنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو
للتأجير²، والتي تترقب المؤسسة إنجازها أو إستهلاكها في إطار دائرة الإستغلال العادي، في غضون الأشهر الإثني
عشر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية.

القاعدة أن يتم يصنف الأصل أنه متداول في أحد الحالات التالية³:

■ أن يكون المتوقع تسييله أي تحويله الى سيولة (Liquidation) أي تحويله إلى نقدية أو الإحتفاظ به لغرض
بيعه أو إستهلاكه، خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة؛

■ أن يتم الإحتفاظ به أساسا لغرض إعادة بيعه، أو استهلاكه خلال إثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية؛

■ أن يكون هو نفسه في صورة نقدية أو معادلة للنقدية، ولا يوجد قيد على استخدامه.

وتشمل هذه الفئة الموجودات مثل: النقدية وشبه النقدية كالمدينين، أوراق القبض، الأوراق المالية قصيرة الأجل،
كما تشمل أيضا المخزون من البضاعة، والمصروفات المدفوعة مقدما، والإيرادات المستحقة.

¹ حسن القاضي، مأمون حمدان: المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص 183.

² Béatrice Et Francis Grandguillot : **Introduction A La Comptabilité**, 6^{em} Edition, Gualino Lextenso, Editions, Paris, France , 2015, P77.

³ شحاتة السيد شحاتة وآخرون: مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، ج 1، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2019، ص 50.

ب. الأصول غير المتداولة (Non Current Assets): هي أصول موجهة للاستعمال المستمر، لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة كالأموال العينية أو المعنوية الثابتة، التي يتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو تلك الموجهة لأن يتم تحقّقها خلال السنة كلّها¹، وتتميز هذه الأصول ب:

- الأصول التي تستغرق عملية تحويلها إلى نقدية لأكثر من فترة مالية أو دورة تشغيلية ؛
- يتم إقتناؤها ليس لغرض إعادة بيعها، أو تحويلها إلى نقدية، خلال الفترة المحاسبية، أو دورة التشغيل العادية للمنشأة، أيهما أطول، بل يتم إقتناؤها لاستخدامها في النشاط طويل الأجل ولذلك تسمى أحيانا أصولا طويلة الأجل (Long Term Assets).

2.1.3. الإلتزامات (الخصوم) (Liabilities): هي تعهد حالي على المؤسسة ناتج عن أحداث سابقة ومن المتوقع عند تسويته تدفقات نقدية خارجة تنطوي عنها منافع اقتصادية²، في شكل تحويل أصول أو تقديم خدمات، لوحداث أخرى في المستقبل، نتيجة لصفقات أو أحداث سابقة، تمثل كل الإلتزامات المنشأة تجاه غيرها، كالدائنين والموردين، وتلتزم المنشأة بسداد تلك الديون للغير في مواعيد استحقاقها، وتنقسم إلى:

- إلتزامات قصيرة الأجل مثل الدائنين، وأوراق الدفع، والقروض قصيرة الأجل؛
- إلتزامات طويلة الأجل مثل السندات، والقروض طويلة الأجل.

3.1.3. حقوق الملكية (Equity): تمثل حقوق الملكية مقدار ما تبقى من أصول المنشأة بعد إستبعاد كل ما عليها من إلتزامات.

2.3. العناصر المتعلقة بقياس الأداء (Performance): يستخدم الربح غالبا كمقياس للأداء، وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الإستثمار، أو حصة السهم من الأرباح، إن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات ويمكن تعريفها كما يلي:

1.2.3. الدخل (Income): هو الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات نقدية داخلية، أو زيادة في الأصول المؤداة، مثل الحصول على نقدية مقابل السلع المباعة أو الخدمات ، أو تخفيض في المطلوبات مثل تزويد الدائنين بسلع، تسديدا لحقوقهم تجاه الشركة المؤدية، والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية، ماعدا ما يتعلق بمساهمات الملاك³، فبيان الدخل أو ما يطلق عليه غالباً "ملف بيان الأرباح" يلخص

¹ يقور أحمد، صفيح صادق: المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي والمالي (scf)، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2017، ص 17.

² بالقاسم بن خليفة: دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية -دراسة مقارنة- أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2015، ص 153.

³ خالد جمال الجعارات: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق، ص 95.

مبيعات الشركة، تكلفة البضائع المباعة والمصروفات، والربح أو الخسارة¹، فتعريف الدخل يتضمن مفهومي الإيرادات، و المكاسب:

1.1.2.3. الإيرادات (Revenues): الإيرادات هي الزيادة في الأصول من بيع المنتجات أو الخدمات²، أما التعريف الشامل للإيرادات فهي: التدفقات الداخلة إلى المشروع، أو أي زيادة في أصولها أو تسديد لخصومها (أو كليهما معا)، التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع، وتأدية الخدمات إلى الغير، أو أي أنشطة أخرى مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة للمشروع، فالإيرادات تعبر عن القيمة البيعية لمنتجات المؤسسة، أو قيمة الخدمات التي تؤديها بمعنى أنها تمثل ما يدفعه العملاء مقابل السلع والخدمات التي تؤديها المؤسسة³.

2.1.2.3. المكاسب (Gains): تشير المكاسب إلى مقدار الزيادة في الأصول أو النقص في الإلتزامات (أو كلاهما)، نتيجة للعمليات العرضية، أو الفرعية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة، وبالتالي فإن المكاسب تشمل نتيجة كل الأنشطة التي تؤدي إلى زيادة صافي الأصول بخلاف تلك الناتجة عن الإيرادات واستثمارات الملاك، ومن أمثلتها المكاسب الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة بالمنشأة، والمكاسب المتعلقة بإعادة تقييم الأوراق المالية.

ومن الضروري التمييز بين المكاسب (Gains) والإيراد (Revenue) إذ أن الأول يعني التدفق الداخل للوحدة المحاسبية والمتحقق من الأنشطة العرضية، التي تتصف بالتكرار، وليس لها علاقة بالنشاط العادي (التشغيلي) الذي تمارسه الوحدة المحاسبية، أما الإيراد فيطلق على ما تحققه الوحدة المحاسبية من عائد نقدي عن طريق ما تمارسه من أنشطة عادية (تشغيلية).

2.2.3. المصاريف (Expensess): هي الإنخفاض المسجل في المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية، فمصروفات المنشأة لفترة محاسبية معينة في التدفقات النقدية الخارجة، وأي نقص في موجوداتها، أو زيادة في إلتزاماتها⁴، والتي تحدث خلال الفترة، نتيجة لإنتاج، بيع السلع، أو تأدية خدمات للغير، أجور، اهتلاك، مصروفات إدارية، وذلك خلال تلك الفترة، ماعدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على الملاك، وبذلك يتضمن تعريف المصروفات الخسائر (losses) والتي تعبر عن مقدار النقص في الأصول، أو الزيادة في الإلتزامات أو (كلاهما)، نتيجة للعمليات العرضية أو الفرعية للمنشأة، خلال فترة معينة، وبالتالي فإن الخسائر تشمل كل الأنشطة التي

¹ Joseph T. Straub, **Understandin Financial Statements**, Velocity Business Publishing, Second Printing, April 1999, P18.

² Jonathan E, And Others : **Financial Accounting An Integrated Statements Approach**, Thomson Higher Education, USA, 2007, P12.

³ بن عثمان عائشة: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي. دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2005-2017)، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2019، ص 137.

⁴ بلعيد وردة: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2020، ص 127.

تؤدي إلى نقص صافي الأصول، بخلاف تلك الناتجة عن المصروفات والتوزيعات على الملاك، ومن أمثلتها الخسائر الناتجة عن الكوارث مثل الحرائق والزلازل.

ومن بين المفاهيم المتعلقة بقياس الدخل مفهوم الدخل الشامل (Comprehensive Income)، وهو التغير في حقوق الملكية (صافي الأصول)، الناتج عن العمليات والأحداث، والظروف الخاصة بالفترة، فهو يتضمن كافة بنود الدخل المعترف بها في الفترة سواء كانت ضمن مكونات الربح أو الخسارة، أو ضمن مكونات الدخل الشامل الآخر (Other comprehensive income)، والتي تتضمن¹:

■ التغيرات في فائض إعادة التقييم؛

■ المكاسب والخسائر الاكتوارية على خطط المنافع المحددة؛

■ المكاسب والخسائر الناجمة عن ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية؛

■ المكاسب والخسائر من إعادة قياس الأصول المالية المتاحة للبيع؛

■ أثر الضريبة على عناصر الدخل الشامل الآخر.

وبالتالي فإن صافي الدخل هو محصلة كافة العمليات الرئيسية والفرعية (العرضية)، للمنشأة عن فترة زمنية معينة، وتجدر الإشارة أنه في حالة نقص مجموع الإيرادات والمكاسب عن مجموع المصروفات والخسائر، فإن الفرق بينهما يطلق عليه (صافي الخسارة).

المبحث الرابع: قياس عناصر القوائم المالية:

تمثل المحاسبة أداة للقياس والإفصاح عن المعلومات المالية، أين يركز الإطار الفكري للمحاسبة على خدمة وظيفة القياس للقوائم المالية، والتي تعنى بتقديم المعلومات المحاسبية للأطراف المستفيدة منها، عن طريق إعداد القوائم والتقارير المالية للمنشآت، حيث أن القوائم المالية هي الناتج النهائي للنظام المحاسبي التي تقوم المنشأة بإعداده، لإظهار نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، وانطلاقاً من الأهمية البالغة التي تكتسبها وظيفة القياس المحاسبي، نجد أن جميع مراحل النظام المحاسبي تشتمل على هذه الوظيفة، فجودة المعلومة المحاسبية تتوقف على اختيار قواعد وأسس القياس المناسبة، لذا أولى مجلس المعايير المحاسبية الدولية اهتماماً خاصاً لوظيفة القياس حيث أن أغلب معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ الدولي تختص بهذه الوظيفة.

إن العلاقة بين مختلف القوائم المالية هي علاقة ترابط وتكامل، فاختيار طريقة قياس معينة لأي قائمة، تؤثر بالضرورة على نتائج قياس باقي القوائم المالية، حيث يمكن تقسيم القوائم المالية إلى فئتين، تضم الفئة الأولى العناصر التي تسمح بتقييم موارد واستخدامات المنشأة في لحظة معينة، مما يستوجب معرفة دقيقة بحاجات الدائنين وحملة الأسهم، هذه المعلومات يفصح عنها في قائمة المركز المالي، أما الفئة الثانية فتهتم

¹ سلمان حسين الحكيم: تحليل القوائم المالية-مدخل لصناعة القرارات الاستثمارية والانتمانية- دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، سوريا، 2017، ص 27.

بالإفصاح عن التدفقات المالية خلال فترة زمنية معينة، وتتمثل في كل من حساب النتائج، جدول تغير الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة. بالإضافة إلى الإيضاحات والإفصاحات الأخرى التي تمثل جزءاً مكملًا للقوائم المالية.

المطلب الأول: قياس الأصول المتداولة:

يتم قياس الأصول المتداولة من خلال مجموعة من القواعد والأسس كما يلي:

1.1. النقدية والنقدية المكافئة (Cash and Cash Equivalents): لتوضيح قواعد قياس النقدية والنقدية

المكافئة يجب تحديد المفاهيم ذات الصلة التالية:

- **التدفقات النقدية:** وتتمثل في التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها.
- **النقديات:** يقصد بها النقدية الحاضرة والودائع تحت الطلب.
- **النقدية المعادلة:** وتتكون من الاستثمارات قصيرة الأجل والتي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد ومعروف من النقدية، ولا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر، من حيث التغير في قيمتها¹.
- **الأنشطة التشغيلية (Operating Activities):** توضح الأنشطة الرئيسية التي تزاولها المنشأة، ويتولد من ورائها الإيرادات الرئيسية للمنشأة، ومن أمثلتها (المقبوضات النقدية من بيع السلع، وتقديم الخدمات، المقبوضات النقدية من العملات والإتاوات والرسوم والإيرادات الأخرى، المدفوعات النقدية لضرائب الدخل، أو المبالغ المستردة منها، المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود المشتقات المالية المحتفظ بها²).
- **أنشطة الاستثمار (Investing Activities):** تضمن المبالغ المدفوعة في اقتناء الأصول الثابتة والاستثمارات طويلة الأجل والتخلص منها، وتفيد في الوقوف على مدى الإنفاق الذي تم للحصول على أصول من أجل توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية، وتظهر أهمية قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية في كونها تقدم مؤشر على درجة توسع ونمو المؤسسة أو درجة انكماشها، فكلما زادت التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الاستثمارية عن التدفقات الداخلة فإن ذلك يعد مؤشراً جيداً على توسع ونمو أنشطة المؤسسة³.
- **أنشطة التمويل (Financing Activities):** التدفقات النقدية من أنشطة التمويل تشمل المقبوضات النقدية والنقدية المدفوعات الناشئة عن الاقتراض وسداد القروض، والنقد المستثمر في الأعمال التجارية من قبل الملاك، والسحب النقدي أو توزيعات الأرباح المدفوعة للمالكين⁴.

¹ شعيب شنوف: مرجع سابق، ص 167.

² دواق سميرة، بلعجوز حسين: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية-دراسة حالة الشركات المدرجة في البورصة خلال الفترة (2015-2017)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد (02)، 2018، ص 237.

³ سماسم كامل جادو: مبادئ المحاسبة المالية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2020، ص 451.

⁴ Bonita K. Kramer And Christie W. Johnson : **Financial Statements Demystified : A Self-Teaching Guide**, Mc Graw-Hil, New York, USA., 2009, P161.

ووفقا للمعيار الدولي السابع (IAS7) "قائمة التدفقات النقدية" فإن النقد المكافئ يمثل الإستثمارات قصيرة الأجل، وذات السيولة العالية، وتكون جاهزة للتحويل إلى سيولة بقيمة محددة، ولها تاريخ إستحقاق لفترة ثلاثة أشهر أو أقل، ويعتبر الأصل المالي نقدا مكافئا أو معادلا¹:

■ قابل للتحويل إلى مبلغ محدد من النقد؛

■ غير معرض لتغيرات مهمة في قيمته.

يقدم بيان التدفقات النقدية إجابات بسيطة على ما يلي لكنها أسئلة مهمة²:

■ من أين جاء النقد خلال الفترة؟

■ لماذا تم استخدام النقد خلال الفترة؟

■ ما هو التغير في الرصيد النقدي خلال الفترة؟

1.1.1. المعايير المحاسبية المتعلقة بالقياس المحاسبي للنقدية والنقدية المكافئة: من بين أهم المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بقياس النقدية والنقدية المكافئة ما يلي:

المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي للنقدية والنقدية المكافئة	
يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية على الأساس النقدي، الذي يهتم بالتدفقات الداخلة والخارجة لقياس صافي دخل الوحدة المحاسبية، أما القوائم المالية الأخرى فيتم قياسها على أساس الاستحقاق.	(IAS01) عرض القوائم المالية Presentation of Financial Statements
حسب المعيار الدولي السابع، قائمة التدفقات النقدية تعتبر من القوائم المالية الأساسية المطلوب إعدادها بواسطة المنشآت، حيث أنها تفسر التغيرات التي حدثت في رصيد النقدية خلال فترة زمنية معينة، وتتكون من ثلاث مجموعات من الأنشطة، التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية.	(IAS07) قائمة التدفقات النقدية Statement of Cash Flows

المصدر: من إعداد الباحث

2.1.1. قياس النقدية والنقدية المكافئة: يتم قياس النقدية والنقدية المكافئة وفق الأسس التالية:

جدول رقم (03): أسس قياس النقدية والنقدية المكافئة

البند	الوصف	الشروط	أساس القياس
النقدية	معدنية، ورقية، ودائع تحت الطلب، شيكات.	غير مقيدة، متاحة للاستخدام.	القيمة الجارية
النقدية المكافئة	استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة، سندات الخزينة الأوراق التجارية، السحب على المكشوف.	جاهزة للتحويل إلى نقدية استحقاقها خلال 03 أشهر أو أقل.	القيمة الجارية

المصدر: خالد جمال الجعارات: المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية، ج1، دار صفاء للطباعة والنشر، الأردن، 2017، ص242

¹ الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين: المعايير الدولية للتقرير المالي، فهرسة مكتبة فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، 2022، ص757.

² Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimme, Donald E. Kieso: **Accounting Principles**, Wiley, United States of America, 2015, P25.

2.1. الإستثمارات قصيرة الأجل: (Short Term Investments):

1.2.1. تعريف: تعرف أيضا بالأوراق المالية، ويحتفظ بها على شكل أسهم وسندات حيث تقوم الشركات بتوظيف أموالها الفائضة بغرض تأمين عائد يدعم العائد الرئيسي في المنشأة، وذلك من خلال أرباح الأسهم وفوائد السندات، والمضاربة بها في أحيان أخرى، وتصنف الإستثمارات على أنها قصيرة الأجل، عندما تتوفر النية لدى الإدارة عند اقتنائها بتحويلها إلى نقدية خلال فترة مالية واحدة، كما يجب أن يتوفر لهذه الإستثمارات سوق مالي يتحدد من خلالها الأسعار السوقية لهذه الإستثمارات، وتتوفر فيها فرصة وإمكانية البيع متى أرادت المنشأة ذلك، وهو ما يجعل الاستثمارات تصنف في المرتبة الثانية بعد النقدية، من حيث السيولة، عند عرضها ضمن الأصول المتداولة.

2.2.1. المعايير المحاسبية المتعلقة بالقياس المحاسبي للاستثمارات قصيرة الأجل: من بين أهم المعايير التي تطرقت إلى الجوانب المختلفة لقياس الإستثمارات قصيرة الأجل نجد:

المعايير المحاسبية المتعلقة بالقياس المحاسبي للاستثمارات قصيرة الأجل	
كيف ينبغي قياس الأصل أو الالتزام المالي بما في ذلك¹: ■ متى ينبغي قياس الأصل أو الالتزام المالي بسعر التكلفة، أو التكلفة المطفأة، أو القيمة العادلة، في الميزانية العمومية؛ ■ متى يتم الاعتراف بانخفاض قيمة الأصل المالي أو مجموعة من الأصول المالية وكيف يتم قياسه؛ ■ قواعد محاسبية خاصة لعلاقات التحوط التي تنطوي على أصل أو التزام مالي ■ كيف ينبغي الاعتراف بالأرباح والخسائر من الأصل أو الالتزام إذا في حسابات الأرباح أو الخسائر، أو كعنصر منفصل من حقوق الملكية.	(IAS39) الأدوات المالية – الاعتراف والقياس- Financial Instruments
تم إصدار المعيار الدولي (IFRS9) من قبل مجلس المعايير الدولية ليكون بديلا للمعيار المحاسبي الدولي (IAS39)، حيث يعرض المعيار ثلاث متطلبات جديدة: ■ تصنيف وقياس الأدوات المالية والالتزامات المالية؛ ■ انخفاض قيمة الأصول المالية المقاسة بالتكلفة؛ ■ التحوط المحاسبي.	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS9) Financial Instruments

¹ عباس علي ميراوا وآخرون: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، ص 203.

3.2.1. التصنيف: هناك اختلاف في تصنيف الإستثمارات قصيرة الأجل بين المعيار (IAS39) والمعيار (IFRS9) كما يلي :

الجدول رقم (04): تصنيف الإستثمارات قصيرة الأجل بين المعيار (IAS39) والمعيار (IFRS9)

المعيار (IFRS9)	المعيار IAS39
يقسم المعيار الدولي (IFRS9) كافة الأصول المالية إلى فئتين: أ. الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة. ب. الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة: وتضم هذه الفئة: ▪ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (FVTPL)؛ ▪ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر (FVTOCI).	▪ إستثمارات يحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق (Held to maturity date): وهي الإستثمارات التي تنوي المنشأة الاحتفاظ بها حتى تاريخ إستحقاق عوائدها من أرباح أو فوائد؛ ▪ الإستثمارات التجارية: (Trading Investments): وهي إستثمارات تقتنى بشكل أساسي للمتاجرة بها وبيعها في المدى القريب، ويكون ذلك عند إرتفاع أسعارها؛ ▪ الإستثمارات الجاهزة للبيع: (Available For Sale): وهي الإستثمارات التي لا تصنف ضمن النوعين الأولين.

المصدر: من إعداد الباحث

4.2.1. قياس الإستثمارات قصيرة الأجل: يتم قياس الإستثمارات قصيرة الأجل كما يلي:

1.4.2.1. القياس عند الإعتراف الأولي: يتم قياس كافة الأصول والإلتزامات عند الإعتراف المبدئي، حيث يجب أن يتم التصنيف عند الإعتراف المبدئي وفي الوقت الذي تصبح فيه المنشأة جزءاً من الشروط التعاقدية المرتبطة بالأداة كما يلي:

جدول رقم (05): أسس القياس المحاسبي للإستثمارات قصيرة الأجل: عند الإعتراف الأولي

الشروط	أساس القياس	الصنف
نسبة ملكية المنشأة المستثمرة أقل من 20%	القيمة العادلة.	▪ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (FVTPL).
	القيمة العادلة مضافاً إليها أو مطروحاً منها تكاليف العملية للأصول والإلتزامات المالية التي لا يتم تصنيفها ضمن فئة القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (FVTPL).	▪ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر (FVTOCI).

المصدر: من إعداد الباحث

2.4.2.1. القياس اللاحق:

بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS9) فإنه بعد الاعتراف الأولي للأصول المالية، فإنه يتم قياسها إما بالتكلفة المطفأة أو بالقيمة العادلة وفقاً لتصنيفه المبدئي كما يلي:

جدول رقم (06): أسس القياس المحاسبي للاستثمارات قصيرة الأجل عند القياس اللاحق

الصنف	أساس القياس
الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة	يتم قياسها بالتكلفة بعد إطفاء العلاوة أو الخصم بطريقة الفائدة الفعالة (Effective Interest Method)، والاعتراف بأرباح أو خسائر الأصل المالي المقاس بالتكلفة المطفأة في حساب الأرباح والخسائر، عند إلغاء الإعتراف به، أو إنخفاض قيمته (تدني)، أو إعادة تصنيفه.
الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة	يجب قياسها عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة، مع إظهار فروقات التقييم ضمن الأرباح والخسائر (قائمة الدخل)، باستثناء الأصول المالية المخصصة للتحوط، فتعالج بموجب المعيار الدولي (IAS39).

المصدر: من إعداد الباحث.

3.1. الذمم المدينة (Receivables): وتشمل الحسابات المدينة (Accounts Receivables)، وأوراق القبض (Notes Receivables)، والذمم المدينة من الشركات الحليفة (Receivables from Affiliate Companies)، وذمم وسلف الموظفين (Officer and Employee Receivables)، ويمثل مصطلح "حسابات الذمم المدينة" المبالغ المستحقة على العملاء والناشئة عن معاملات تم إنجازها في سياق أعمال المنشأة العادية، كما يجب بيان المخصصات المكونة لمقابلة عدم التحصيل وأية مبالغ مخصصة أو مرهونة بوضوح¹، ويمكن إعداد ذلك المخصص كنسبة من قيمة المبيعات خلال الفترة، أو من خلال التحليل المباشر لحسابات الذمم المدينة، ويتم القياس المحاسبي للذمم المدينة كما يلي:

جدول رقم (07): القياس المحاسبي للذمم المدينة

البند	الوصف	الشروط	أساس القياس
المدينين	الحسابات المدينة	قصيرة الأجل	القيمة القابلة للتحقق
	أوراق القبض	قصيرة الأجل	القيمة الحالية
	ذمم موظفين إيرادات مستحقة القبض		القيمة الجارية عند الدفع

المصدر: خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص 242.

4.1. المخزون (Inventories): يعتبر بند المخزون السلعي بعناصره المختلفة أحد العناصر الأساسية التي تتألف منها الأصول المتداولة، نظراً لأهميته النسبية بالمقارنة مع الأصول الأخرى، لذلك فإن أي خطأ في تحديد

¹ طارق عبد العال حماد: التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 164.

قيمته سوف تؤثر على دقة المركز المالي، لدخول هذا العنصر في تحديد نتيجة الأعمال، بالإضافة إلى أن الخطأ في تقييمه يؤثر على صحة إجمالي الأصول عموماً، لذا فإن موضوع قياس تكلفة المخزون السلعي واختيار الطريقة الواجب تطبيقها لمعالجة المخزون تحتاج إلى إهتمام فائق نظراً لما له من تأثير كبير على تكلفة المنتجات وتكلفة المبيعات، وبالتالي قياس الدخل وقياس المركز المالي.

ويتم تصنيف المخزون ضمن الأصول الجارية أو ضمن الأصول الثابتة، ليس على أساس نوعه، بل تبعاً لوجهته، فإذا قامت المنشأة بالحيازة على أصل معين بغرض بيعه فإنه يدرج ضمن المخزون، أما إذا كان الغرض من الحيازة هو الاستخدام فإنها تسجل كتثبيات.

1.4.1. تعريف المخزون: لقد عرف المعيار المحاسبة الدولي رقم (IAS2) المخزونات على أنها أصول¹:

- مخزونات تم الحصول عليها بهدف بيعها أثناء النشاط العادي؛
- مخزونات الإنتاج قيد الإنجاز، تباع بعد الانتهاء من إنتاجها؛
- مخزونات المواد الأولية والمواد الاستهلاكية، واللوازم التي تشتري لتستهلك في العمليات الإنتاجية، أو تستهلك في تقديم الخدمات.

1.2.4.1. المعايير المحاسبية الدولية للقياس المحاسبي للمخزون: تحدد المعايير المحاسبية التالية الأسس العامة لقياس المخزون:

المعايير المحاسبية الدولية للقياس المحاسبي للمخزون	
المخزون (IAS02) Inventories	- يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، حيث يوفر المعيار الإرشادات والقواعد التي تبين كيفية تحديد تكلفة المخزون، كما يبين المعيار كيفية الاعتراف بالمخزون كأصل، ثم كيفية الاعتراف به كمصروف لاحقاً، وكذلك بيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون، وتوضيح أساليب قياس تكلفة المخزون ² .
المعيار (IAS21) أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	- يهدف بشكل رئيسي إلى تحديد أسعار الصرف الواجب استخدامها، وتحديد أين سيتم إظهار فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية. - يمكن أن تضم تكاليف الشراء فروق العملة الأجنبية الناشئة مباشرة عن الحصول على المخزون المسعر بالعملة الأجنبية، وذلك عندما تنشأ الفروق عن التخفيض الحاد للعملة الأجنبية، والتي لا تتوفر وسائل عملية للحيطة منها.

¹ محمد بوتين: المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، الصفحات الزرقاء العالمية، البويرة، الجزائر، 2015، ص 166.

² جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 587.

3.4.1. عناصر التكلفة: تشمل تكلفة المخزون على مجموعة من العناصر نوجزها فيما يلي:

الجدول رقم (08): عناصر تكلفة المخزون

التكلفة	عناصر التكلفة
تكاليف الشراء	- تشمل تكاليف شراء المخزون سعر الشراء ورسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (بخلاف تلك التي يمكن للمنشأة استردادها لاحقاً من سلطات الضرائب، وتكاليف المواصلات والمناولة والتكاليف الأخرى التي يمكن إدراجها بشكل مباشر إلى تكلفة اقتناء السلع تامة الصنع والمواد الخام والخدمات. وتُطرح الحسومات التجارية والتخفيضات اللاحقة والبنود المشابهة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء. - يمكن أن تضم تكاليف الشراء فروق العملة الأجنبية الناشئة مباشرة عن الحصول على المخزون، مسعر بالعملة الأجنبية، المعيار الدولي (IAS21) أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، وذلك عندما تنشأ الفروق عن التخفيض الحاد للعملة الأجنبية والتي لا يتوافر وسائل عملية للحيلة لها.
تكاليف التحويل	- العمل المباشر؛ - التكاليف الإضافية (غير المباشرة) مثل التكاليف الإضافية المتغيرة والتكاليف الإضافية الثابتة المخصصة في إطار طاقة الإنتاج العادية.
التكاليف الأخرى	مثل تكاليف التصميم لاحتياجات معينة للعمل، وتكاليف الاقتراض

المصدر: من إعداد الباحث

4.4.1. عناصر لا تدخل في تكلفة المخزون: عند تحديد تكلفة المخزون تستبعد مجموعة من العناصر تتمثل في:

- التلف غير الطبيعي، أما التلف العادي فيعتبر جزءاً من التكلفة؛
- التكاليف الإدارية غير المباشرة التي لا تساهم في وضع المخزون في مكانته وحالته الراهنة، بالإضافة إلى تكاليف البيع¹؛
- فروق العملة الأجنبية الناتجة عن التغير في سعر الصرف، المتعلقة بشراء البضاعة أو المواد الخام بالعملة الأجنبية، وتسديد قيمتها لاحقاً؛
- تكاليف الاقتراض أو التمويل، فعند شراء المخزون بشرط السداد الآجل، بحيث تكون فترة السداد أطول من الفترة العادية للسداد، حيث يتضمن السعر زيادة عن السعر العادي للشراء، يعتبر الفرق بين سعر الشراء بموجب شروط البيع العادية والمبلغ المدفوع، مصروف فائدة يحمل على مدة تأجيل الدفع، مع الإشارة هنا إلى وجود حالات تسمح برسملة تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون والواردة ضمن معيار المحاسبة الدولي (IAS23) تكاليف الإقتراض².

5.4.1. قياس المخزون: لعرض عناصر المخزون بشكل صحيح تفصح الشركة عن أساس التقييم، وكذا طرق

تحديد تكاليف المخزون كما يلي:

¹ طارق عبد العال حماد: موسوعة معايير المحاسبة، ج 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2016، ص 166.

² جمعة حميدات، مرجع سابق ص 590

أساليب وطرق قياس المخزون	
أساليب قياس تكلفة المخزون	طرق تحديد تكلفة المخزون
هناك ثلاثة أساليب لقياس تكلفة المخزون يمكن استخدامها بموجب المعيار الدولي (IAS2): ■ التكلفة الفعلية المنفقة: يتم تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق* أيهما أقل، والتي تعتبر الأساس لقياس تكلفة المخزون. ■ التكاليف المعيارية: تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على تحديد مسبق للتكاليف، يتم وضعه بناء على تقديرات لمستلزمات الإنتاج وظروف المنشأة الخاصة. ■ طريقة التجزئة: تستخدم في منشآت البيع بالتجزئة التي يوجد بها عدد كبير من الأصناف، حيث يجري تقدير نسبة هامش الربح وتنزله من القيمة البيعية للمخزون.	تختلف طرق تحديد المخزون تبعاً لعلاقة هذه المخزونات ببعضها كما يلي¹: أ. مخزونات تعوض بعضها البعض: يصعب تشخيصها والتفرقة بين وحداتها القديمة والجديدة بعد تخزينها حيث نص المعيار المحاسبي الدولي (IAS2) على تقييم هذا النزاع بطريقتين: ■ طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO): تستند هذه الطريقة على أساس أن البضاعة التي يتم الحصول عليها أولاً تباع أولاً، حيث تتراعي هذه الطريقة التسلسل الزمني في عملية صرف المخزون السلي²، وبالتالي تكون بنود المخزون المتبقية في نهاية الفترة هي التي يتم شراؤها أو إنتاجها حديثاً. ■ طريقة المتوسط المرجح (Weighted Average): تتطلب طريقة المتوسط المرجح إعادة احتساب متوسط تكلفة المخزون عند كل عملية شراء جديدة أو على أساس دوري وفق نظام الجرد المستخدم في المنشأة. ب. مخزونات لا تعوض بعضها: يمكن تشخيصها وتمييز وحداتها، حيث أن بنود المخزون تشتري وتستهلك لمنتج أو منتجات أو خدمات محددة ولا يوجد تداخل في استعمال المخزون ويتم تقييم هذا النوع حسب وحداته بالتكلفة الحقيقية للوحدة.
■ الاعتراف بالمخزون كمصروف: عندما يباع المخزون، فإن القيمة الدفترية للمخزون المباع، يعترف بها كمصروف في نفس الفترة التي يعترف فيها بالإيراد الناتج عن بيعه، ويعترف أيضاً بأي تخفيض في قيمة المخزون، ناتج عن انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية، وكذا بكافة الخسائر الأخرى للمخزون كمصروف في الفترة التي يحدث بها التخفيض، أو الخسارة، أما بالنسبة لإلغاء أي تخفيض نشأ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحصيل فيجب الاعتراف به كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف كمصروف في الفترة التي حصل فيها الإلغاء.	

6.4.1. متطلبات الإفصاح (Disclosure): يجب أن تفصح البيانات المالية على ما يلي³:

- السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة؛
- القيمة الإجمالية المرحلة (الدفترية) للمخزون، والقيمة المرحلة حسب التصنيفات الملائمة للمشروع؛
- القيمة المدرجة للمخزون بصافي القيمة للتحصيل؛
- الظروف والأحداث التي أدت إلى استرداد التخفيض من قيمة المخزون؛
- القيمة المرحلة للمخزون المرهون كضمان للمطلوبات.

* ويقصد بصافي القيمة القابلة للتحقق (Net Realizable Value (NRV)، السعر المقدر للبيع في سياق النشاط العادي للمنشأة مطروحاً منه التكاليف المقدرة للإكمال والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية التصنيع.

¹ راجع طويرات: مرجع سابق ص 96.

² وليد ناجي الحياي: نظرية المحاسبة، مرجع سابق ص 246.

³ هوام جمعة: كتاب في المعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص 69.

5.1. **المصروفات المقدمة (Prepaid Expenses):** تصنف النفقة المدفوعة مقدما ضمن الأصول المتداولة، وهي مصروفات تم دفعها من الحصول على منافع (غالبا خدمات) خلال عام أو خلال الدورة التشغيلية أيهما أطول¹، لذلك سوف تنقضي هذه المصروفات وتتحول إلى أعباء، بمرور الوقت، أو بالاستخدام، أو بوقوع أحداث معينة، ومن أمثلتها: (مصروف الإيجار المدفوع مقدما، مصروف التأمين المدفوع مقدما)، ويتم قياس المصروفات المقدمة كما يلي:

الجدول رقم (09): قياس المصروفات المقدمة

البند	الوصف	الشروط	أساس القياس
مصروفات مدفوعة مقدما	أصول تتواجد بسبب مدفوعات نقدية مقدما	تتحول إلى مصروفات بمرور الزمن أو الاستخدام	القيمة المدفوعة وفقا لأساس الاستحقاق

المصدر: خالد جمال الجعارات: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص 242.

6.1. **الإيرادات المستحقة (Accrued Revenues):** هي إيرادات مكتسبة خلال الفترة المحاسبية الحالية مقابل خدمات أدتها المنشأة للغير، خلال هذه الفترة ولكن لم يتم تحصيلها، حتى نهايتها، ومستقبلا سوف تتحول إلى الإيرادات المستحقة إلى نقدية بالتحصيل، فهي إيرادات لا تتعلق بنشاط المنشأة الرئيسي ولكن لم يتم قبضها مثل إيراد إيجار مستحق لمنشأة إستشارات هندسية، أو إيراد الأسهم لمكتب محاسبة فتكون الإيرادات مستحقة القبض في تاريخ تقديم الخدمات².

المطلب الثاني: قياس الأصول غير المتداولة (Non Current Assets):

تسمى أحيانا أصولا طويلة الأجل (Long Term Assets)، وهي الأصول التي تستغرق عملية تحولها إلى نقدية لأكثر من فترة مالية أو دورة تشغيلية، ويحتل هذا النوع من الأصول مكانة هامة في هيكل استخدامات المنشأة، فتحديد أساس القياس المناسب لهذه الفئة، يتطلب تحديدا دقيقا لمكونات تكلفة هذه الأصول، لارتباط هذه التكلفة بمجموعة من العناصر المتداخلة والمتراطة.

¹ إسماعيل إسماعيل وآخرون: المحاسبة المتوسطة (01)، منشورات جامعة دمشق، 2013، ص 126.

² خالد جمال الجعارات وآخرون: مبادئ المحاسبة المالية، ط2، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 38.

1.2. الممتلكات والمصانع والمعدات: (Property, Plant and Equipment): هي أصول ملموسة والتي تحتفظ بها المؤسسة، أما من أجل الإنتاج أو توريد السلع، أو الخدمات وأما من أجل الإيجار للغير، وأما لأغراض إدارية، ومن المنتظر أن يتم إستخدامها لأكثر من سنة مالية¹.

1.1.2. المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بقياس الممتلكات والمصانع والمعدات: تعتبر محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات من المحاسبات التي ركزت عليها المعايير المحاسبية الدولية، حيث أفرد لها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) معيارا محاسبيا مستقلا، وهو المعيار المحاسبي (IAS16) التثبيتات الملموسة، كما خصص أيضا هذا المجلس معيار المحاسبة الدولي (IAS36) الانخفاض في قيمة الأصول الذي يعالج تدني قيم هذه الأصول وفيما يلي أهم المعايير المحاسبية الدولية التي اهتمت بقياس الممتلكات والمصانع والمعدات:

المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بقياس الممتلكات والمصانع والمعدات	
عرف المعيار المحاسبي رقم 16 الممتلكات والمصانع والمعدات أنها أصول ملموسة ² : - تحتفظ بها المنشأة من أجل إستخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع والخدمات أو للإيجار للغير أو لأغراض إدارية؛ - من المتوقع إستخدامها خلال أكثر من فترة واحدة. وقد نص المعيار المحاسبي الدولي IAS16 على وجوب الإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل إذا تحقق الشرطان التاليان ³ : ■ احتمال تدفق منافع إقتصادية مستقبلية ■ إمكانية قياس تكلفة الأصل بقدر من الموثوقية.	المعيار المحاسبي (IAS16) التثبيتات الملموسة Property, Plant and Equipment
يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 36، إلى التأكد من عدم تسجيل الأصول بقيمة تزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، فإذا كانت القيمة المسجلة للأصل تزيد عن القيمة القابلة للاسترداد يتم الإعتراف بخسارة تدني قيمة الأصول وتكوين مجمع لخسارة القيمة.	معيار المحاسبة الدولي (IAS36) الانخفاض في قيمة الأصول Impairment of Assets
يحدد هذا المعيار المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار في البيانات المحاسبية للمستأجرين والمؤجرين.	معيار المحاسبة الدولي (IAS17) عقود الإيجار Leases

2.1.2. القياس المحاسبي للأصول طويلة الأجل: لتحديد تكاليف الأصل طويل الأجل يجب التمييز بين نوعين من هذه الأصول:

■ النوع الأول: يعتبر صالح للاستخدام، بمجرد شرائه ونقله إلى المكان المناسب للعمليات التشغيلية التابع للوحدة الاقتصادية، ولذلك فإن تكلفة الأصل في هذه الحالة عبارة عن سعر شراء الأصل وفقا لفاتورة الشراء، مضافا إليها تكاليف النقل؛

¹ شحاتة السيد شحاتة وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، ج 1، مرجع سابق، ص 55.

² لخضر علاوي: معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق ص 90.

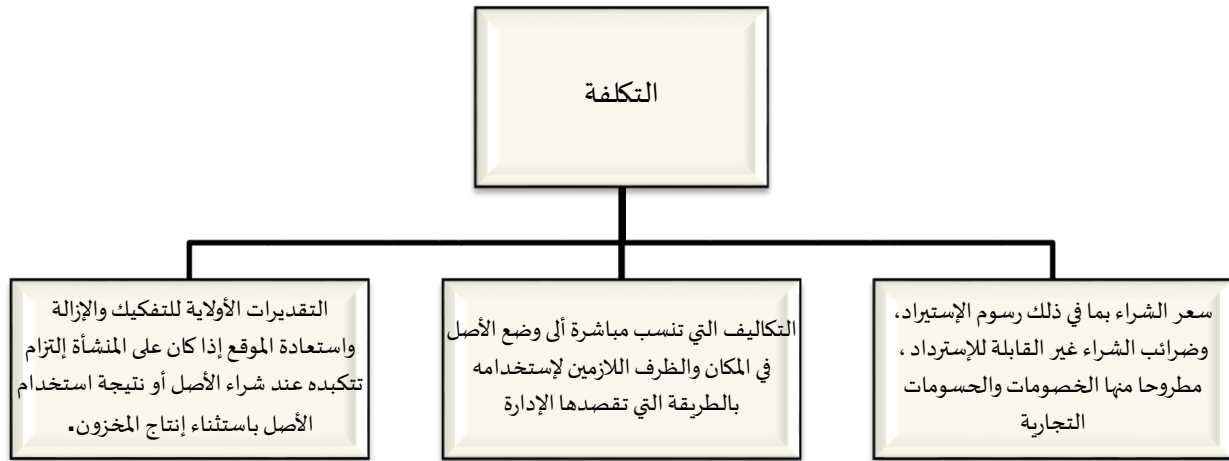
³ حسين القاضي، مأمون حمدان: المحاسبة الدولية ومعاييرها، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2012، ص 188.

■ النوع الثاني: هو ذلك النوع الذي يحتاج عند شرائه ونقله إلى المكان المناسب للتشغيل، إلى بعض النفقات الضرورية واللازمة لعملية التشغيل، وعليه فإن تكلفة الأصل لهذا النوع تكون شاملة لسعر الشراء وفقا للفاتورة مضافا إليها كافة المصاريف اللازمة والضرورية حتى يصل إلى مقر العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية، ويضاف إليه المصاريف والنفقات الأخرى لإعداده للتشغيل إلى أن يصبح جاهزا بشكل فعلي للاستخدام.

1.2.1.2. القياس عند الاعتراف (Measurement at Recognition): ينبغي الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات الذي يلي معايير الاعتراف بشكل أولي بسعر تكلفته.

أ. مكونات التكلفة: حسب المعيار (IAS16) فإن تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات تشتمل على:

الشكل رقم: (05): مكونات التكلفة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات



المصدر: من إعداد الباحث إنطلاقا من المعيار (IAS16)

ومن أمثلة التكاليف المباشرة المنسوبة للأصل ما يلي:

- تكلفة منافع الموظفين المرتبطة بتصنيع الأصل أو شرائه؛
- تكلفة إعداد وتهيئة موقع تركيب الأصل؛
- تكاليف الإستلام والمناولة الأولية؛
- تكاليف تركيب وتجميع الأصل؛
- تكاليف اختبار أداء الأصل، ويطرح منها العوائد من بيع أي منتج (عينات من الإنتاج) نتيجة الإنتاج التجريبي؛
- تكاليف الاقتراض إلى الحد الذي يسمح به معيار المحاسبة الدولي (IAS23) "تكاليف الاقتراض" المتعلقة برسملة تكاليف الاقتراض للأصل المؤهل للرسملة والذي تنجزه المنشأة ويتطلب فترة طويلة لإتمامه؛
- الرسوم أو الأتعاب المهنية.

ب. قياس التكلفة: تقاس تكلفة الأصل بالسعر النقدي المكافئ بتاريخ الاعتراف بالأصل* (تاريخ الشراء)¹، كما يمكن تسجيل حالات أخرى يمكن للمنشأة أن تتحصل عليه على تثبيات مادية لأول مرة:

الجدول رقم (10): قياس تكلفة الأصل الثابت

حالات الحصول على الأصل	أساس قياس التكلفة
الأصول المصنعة داخليا	تحدد تكلفة الأصول المصنعة داخليا لأغراض الاستخدام في المنشأة بتكلفة الإنتاج (التكلفة المباشرة)، وتبدأ المؤسسة في حساب الإنتاج، إبتداء من اعترافها بصفة الأصل المعني كأصل ثابت ² .
الأصول المقتناة بالتبادل	عند مبادلة أصول غير متداولة ببعضها البعض سواء كانت متشابهة أو غير متشابهة، فإنه يتم قياس الأصل بقيمته العادلة، أي بالقيمة العادية للأصل الداخل (المشتري)، وبالتالي يعترف بأرباح أو خسائر المبادلة في قائمة الدخل، فإذا كان من غير الممكن قياس العادلة بمصادقية للأصلين المعطى والحاصل، يسجل الأصل الحاصل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل المتخلى عنه، حيث يكون المبلغ المسجل مساويا للتكلفة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم، وخسائر إنخفاض القيمة.
عن طريق عقد إيجار التمويل	يمكن للمنشأة الحصول على أصول مادية عن طريق الإستئجار من خلال عقود الإيجار التمويلية، التي تتميز بنقل وتحويل مخاطر ومنافع ملكية الأصل المستأجر بشكل جوهري، إلى المنشأة المستأجرة، حيث تتحدد تكلفة هذا الأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي (IFRS16) "عقود الإيجار".
الهبات والتبرعات	عندما تحصل المنشأة على أصل طويل الأجل، من جهة معينة كهبة أو تبرع، مقدما من دون مقابل نقدي أو عيني، فإن الأصل يقيم على أساس القيمة السوقية العادلة له، وفي حال تعذر احتساب القيمة السوقية العادلة له، يتم تقييمه عن طرق الخبراء أو ذوو الخبرة والمعرفة ³ .
الحصول على الأصل نتيجة التجميع	يقيم الأصل بالقيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه.

المصدر: من إعداد الباحث

2.2.1.2. القياس بعد الاعتراف: عرض المعيار الدولي (IAS16) "الممتلكات والمعدات والمصانع" في الفقرة 29

منه أن تختار المؤسسة بين نموذجين كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها على كل بنود الأصول غير الجارية وهما:

- طريقة التكلفة (Cost Model): أن يظهر بند الممتلكات والمصانع والمعدات بالتكلفة ناقصا منه مجمع الاستهلاك (الاهتلاك المتراكم)، وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.

* السعر النقدي المكافئ بتاريخ الاعتراف بالأصل = التكلفة التاريخية - الاهتلاك المتراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة + فائض إعادة التقييم.

¹ عباس علي ميرزا: مرجع سابق ص 87.

² محمد بوتين: المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 136.

³ وليد ناجي الجبالي: التحليل المالي، مرجع سابق 263.

■ نموذج إعادة التقييم (Revaluation Model): يتطلب نموذج إعادة التقييم بعد الاعتراف الأولي، أن يتم قياس الأصل بالمبلغ المعاد إعادة تقييمه، وهو قيمته العادلة مطروحا منها أي اهتلاك متراكم لاحق وخسائر إنخفاض القيمة المتراكمة¹.

يجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف لضمان عدم إختلاف المبلغ المسجل (القيمة الدفترية الصافية) (Carrying Amount)، بصورة مادية عن القيمة العادلة.

وقد طالب المعيار بتطبيق مدخل القيمة العادلة لإعادة تقييم الأصول*، في بند الممتلكات الممتلكات والمصانع والمعدات²، وعند تبني المنشأة لنموذج إعادة التقييم لقياس أحد بنود الأصول الثابتة يتم معالجة حساب مجمع الاهتلاك كما يلي:

■ تعديل مجمع الاهتلاك بما يتناسب مع التغير في القيمة المرحلة (الدفترية)، الإجمالية للأصل بحيث تصبح القيمة المرحلة للأصل مساوية لمبلغ إعادة التقييم.

■ أو يتم إلغاء مجمع الاهتلاك أو تخفيض قيمته بهدف تخفيض القيمة المرحلة (الدفترية)، للأصل لتتساوى مع مبلغ إعادة التقييم (يستخدم عادة هذا الأسلوب عند إعادة تقييم المباني).

2.2 الأصول غير الملموسة (Intangible Assets): يقصد بالأصول غير الملموسة تلك الأصول التي لا يكون لها وجود مادي ملموس، ولا يمكن التأكد من منافعها المستقبلية المحتملة عند إستخدامها في العمليات التشغيلية³، ومن أمثلتها: الشهرة، النماذج، برمجيات الإعلام الآلي، أو شهادات أخرى للإستغلال، مصاريف التطوير وغيرها.

1.2.2 المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بقياس الأصول غير الملموسة: من بين المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بقياس الأصول غير الملموسة نجد:

¹ لخضر علاوي: معايير الحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 100.

* تمثل القيمة العادلة للأراضي والمباني، عادة قيمتها السوقية، ويتم تحديد هذه القيم عادة من قبل أطراف مؤهلة مهنية للقيام بهذه المهمة، أما القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع و المعدات الاخرى فهي قيمتها السوقية المحددة، وفي حال عدم توافرها فإنها تقيم بالقيمة الإستبدالية بعد الاستهلاك.

² حسين القاضي مأمون حمدان، مرجع سابق ص 202.

³ وليد ناجي الحياي: نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 269.

المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بقياس الأصول غير الملموسة	
المعيار المحاسبي (IAS38) الأصول غير الملموسة (Intangible Assets)	يشترط في إدراج التثبيات المعنوية ما يلي ¹ : - أن تكون تكلفة التثبيات المعنوي قابلة للتحديد بصورة صادقة، حيث يمكن تشخيص (تحديد) التثبيات غير الملموس عن باقي الأصول الأخرى، كما يمكن بيعه، مبادله، تحويله، إيجاره، كما يمكن أن يكون محل عقود تنشأ عنها حقوق والتزامات؛ - إرتباطه بتحقيق مزايا إقتصادية مستقبلية؛ - مورد تحت رقابة المؤسسة: بإمكان المؤسسة مراقبته، ومنع الغير من الإستفادة منه.
المعيار الدولي (IFRS05) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	ينطبق هذا المعيار على الأصول غير المتداولة التي سيتم التخلص منها وكذلك على مجموعات التصرف Disposal Groups ولها مواصفات وظروف خاصة.
المعيار المحاسبي (IFRS3) اندماج الأعمال Business Combinations	يهدف المعيار إلى تعزيز الملاءمة والموثوقية، والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها المنشأة حول دمج الأعمال، وبيان ووصف كيفية التقرير عم عمليات دمج منشآت الأعمال. - حسب المعيار (IFRS3) تقاس تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم امتلاكه كجزء من اندماج الأعمال بالقيمة العادلة في تاريخ الشراء، حيث يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة.

2.2.2. القياس المبدئي (Initial Measurement):

بموجب المعيار المحاسبي رقم (IAS38) (الأصول غير الملموسة)، تقاس تكلفة الأصول غير الملموسة

مبدئيا بمقدار تكلفته، حيث تقاس هذه التكلفة حسب طريقة الامتلاك للأصول:

أ. الامتلاك المنفصل للتثبيات غير الملموسة: إذا تم إمتلاك الأصل بشكل منفصل فإن تكلفته يمكن قياسها

بشكل موثوق، سواء كان اقتناء مباشرا بشكل نقدي أو عن طريق تبادل الأصول كما يلي:

■ عن طريق الإقتناء المباشر: يتم قياسها عادة بشكل نقدي وتظم:

سعر الشراء بما في ذلك رسوم الاستيراد، وضرائب الشراء غير القابلة للإسترجاع، وأي إنفاق يؤدي بشكل مباشر

للإعداد الأصل لاستعماله المقصود.

■ عن طريق تبادل الأصول: القيمة العادلة يوم تبادل الصفقة، والفرق بين القيمة الصافية للأصل المحصل

عليه والأصل الممنوح في عملية التبادل تسجل ضمن نتيجة المؤسسة كنتيجة تنازل، وفي حال تعذر تحديد

¹ لخضر علاوي: نظام المحاسبة المالية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011، ص 31.

القيمة العادلة بصورة صادقة للأصل الممنوح المتحصل عليه يسجل بالقيمة المحاسبية للتثبيت الممنوح (لا يسجل أي فرق في نتيجة المؤسسة)¹.

ب. الإمتلاك من خلال منحة حكومية: عند إمتلاك أصل غير ملموس دون تكلفة أو مقابل قيمة رمزية من خلال منحة حكومية، وبموجب المعيار المحاسبي الدولي (IAS20) المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية، فإنه يمكن الاختيار بين واحدة من المعالجات المحاسبية؛ إما الاعتراف بالأصل غير الملموس والمنحة كإيرادات مؤجلة، وقيم على أساس قيمته العادلة، أو الاعتراف بالأصل غير الملموس بمبلغ رمزي، بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS20)².

ج. تملك أصل غير ملموس من خلال اندماج الأعمال: عند حدوث اندماج أعمال، المتمثل في قيام شركة بشراء صافي أصول شركة أخرى، حيث تنتقل أصول والتزامات الشركة المشتراة إلى الشركة المشتريّة، فقد تتضمن الأصول غير الملموسة المنتقلة، أصول معرفة ومحددة (براءة اختراع، حقوق تأليف، علامة تجارية) أو أصول غير محددة (الشهرة)، ولقد نص المعيار المحاسبي (IFRS3)، الصادر عام 2005، على تقدير تكلفة الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة في تاريخ الحصول عليه³، حيث يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة³.

د. عن طريق عقد إيجار تمويلي: يمكن للمؤسسة الحصول على أصول غير ملموسة من خلال عقد الإيجار التمويلي، حيث تحدد تكلفة هذه الأصول حسب المعيار المحاسبي الدولي (IFRS16) عقود الإيجار. هـ. الأصول غير الملموسة المولدة داخليا: يمكن أن نميز بين:

■ الشهرة المولدة داخليا: يعتبر بند الشهرة من بين الموضوعات التي تلقى جدلا بين كتاب المحاسبة، وذلك بسبب اختلاف وجهات النظر حوله، حيث ينظر إليه البعض، أنه ليس كأصل مستقل، مثل النقدية أو البضاعة يباع ويشترى، وينظر إليه البعض الآخر على أنه حساب خاص للتقييم، يمثل زيادة قيمة مجموعة من الأصول، لوحدة إقتصادية، على المبلغ المعبر عن قيمتها الإفرادية، ولقد عالجت المعايير المحاسبية الدولية هذا الاختلاف في وجهات على طريقة قياس الشهرة كما يلي:

¹ لخضر علاوي: معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012، ص 125.

² جمعة حميدات: خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق، ص 685.

• تعرف القيمة العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن إستبدال الأصل بين طرفين راغبين في عقد الصفقة، وعلى بيئة من المعلومات المتعلقة بها، وفي حالة لم يكن هناك سوق نشط للأصل، فإن تكلفته تعكس المبلغ الذي كانت المؤسسة ستدفعه، في تاريخ إمتلاك الأصل في عملية محايدة، بين أطراف مطلعة ورغبة بناء على أفضل معلومات متوفرة، وعند تحديد هذا المبلغ تأخذ المؤسسة في عين الاعتبار نتيجة العمليات الأخيرة للأصول المماثلة.

³ محمد أبو نصار، جمعة حميدات: معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 547.

قياس الشهرة المولدة داخليا وفقا للمعايير المحاسبية الدولية	
الشهرة المولدة داخليا المعيار المحاسبي (IAS38)	الشهرة المولدة داخليا (المعيار المحاسبي IFRS3) اندماج الأعمال
يجب عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا كأصل غير ملموس، حيث يعتبر المعيار أن تحديد القيمة العادلة للشهرة ليس بالمتطلب الأساسي للاعتراف بها وتسجيلها، بل يعتبر المعيار أن تكاليف إنشاء الشهرة داخليا، لا يمكن أن يتم بشكل موضوعي وموثوق، وبالتالي يتوجب عدم الاعتراف بها.	ينص المعيار المحاسبي (IFRS3)، على تطبيق طريقة الشراء في اندماج الأعمال، وعلى أن تتم معاملة أي زيادة في تكلفة التملك عن حصة الممتلك في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة المشتراة في عملية التبادل كشهرة، ويتم الاعتراف بها كأصل غير ملموس، حيث نص المعيار المذكور على أنه على المنشأة المشتريّة عند تاريخ الحيازة ب ¹ : - الاعتراف بالشهرة المشتراة في عملية اندماج الشركات كأصل. - الإعتراف المبدئي لتلك الشهرة بسعر تكلفتها مطروحا منها أية خسائر انخفاض قيمة متراكمة.

■ **مصاريف البحث والتطوير (Research & Developments):** فرق المعيار المحاسبي رقم (IAS38) بين كل من تكاليف البحث، وتكاليف التطوير، مما يستدعي معالجة النفقات المتعلقة بهما ومن أجل تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخليا مؤهلا للاعتراف به، تنقسم هذه العملية إلى مرحلة أبحاث ومرحلة تطوير، وإذا لم يمكن بالإمكان التمييز بينهما يتم تصنيف كامل النفقات على أنها أبحاث، ومن بين معايير التمييز بين تكاليف البحث والتطوير:

جدول رقم (11): معايير التصنيف بين مرحلة البحث ومرحلة التطوير

مرحلة البحث	مرحلة التطوير
تكون العملية في بداية مشروع داخلي، ولا يمكن للمنشأة أن تعترف بوجود أصل غير ملموس لعدم وجود تأكيد بأن منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المنشأة، ومن أمثلتها: ■ الأنشطة التي تهدف إلى البحث عن معرفة جديدة ■ البحث عن بدائل المواد، الأدوات، أو النظم والخدمات ووضع التصميم. يتم معالجة التكاليف المتكبدة خلال فترة البحث، كمصروف ضمن بيان الدخل، لعدم قدرة المنشأة على إظهار وجود الأصل غير الملموس، نظرا لعدم الوصول لمرحلة تطوير لمرحلة تطوير أصل غير ملموس ² .	تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها، من خلال إختيار النموذج المتوصل إليه. يمكن الاعتراف بنفقات التطوير، بأنها أصل غير ملموس عندما يمكن إثبات ما يلي ³ : ■ الجدوى الفنية لاستكمال الأصل بحيث يصبح متوفرا للاستخدام أو البحث؛ ■ النية لاستكمال الأصل أو استخدامه أو بيعه؛ ■ كيف يمكن للأصل أن يولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، بما في ذلك إيجاد سوق لنواتج الأصل أو للأصل نفسه، أو لفائدة الأصل؛ ■ توفر موارد فنية ومالية كافية وغيرها من الموارد لإكمال التطوير واستخدام وبيع الأصل؛ ■ القدرة على قياس النفقات التي يمن نسها للأصل خلال تطويره بشكل موثوق.

المصدر: من إعداد الباحث

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان: مرجع سابق ص 218.

² جمعة حميدات، مرجع سابق ص 262.

³ عباس علي ميرزا: مرجع سابق، ص 291.

3.2.2. القياس اللاحق بعد الإعراف:(Measurement after Recognition) : بعد الاعتراف المبدئي بالأصل

غير الملموس تعتمد المؤسسة لغرض إعادة تقييم ممتلكاتها نموذجين:

■ الطريقة المرجعية (نموذج التكلفة Cost Model): التقييم على أساس التكلفة التاريخية، أي يتم تسجيلها بتكلفتها مطروحا منها الاهتلاكات المتراكمة وأي خسائر متراكمة لانخفاض القيمة.

■ الطريقة الإختيارية: (نموذج إعادة التقييم Revaluation Model) : بعد الإعراف المبدئي بالتثبيات غير الملموسة قد تختار المؤسسة إعادة تقييم تثبياتها على أساس تسجيلها بمبلغها المعاد تقييمه، لكونه يمثل القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم، مطروحا منها أي اهتلاكات متراكمة سابقة وخسائر إنخفاض القيمة المتراكمة.

يتم القياس اللاحق للشهرة بالتكلفة مطروحا منها مجمع خسائر التدني حيث تخضع الشهرة لاختبار التدني سنويا أو أكثر من سنة، إذا كانت هناك مؤشرات إحتمالية التدني موجب المعيار المحاسبي (IAS36) تدني قيمة الأصول.

4.2.2. متطلبات إعادة تقييم الأصول غير الملموسة: من بين الإعتبارات الواجب الأخذ بها عند إعادة تقييم الأصول غير الملموسة:

أ. إذا كان من غير الممكن إعادة تقييم الأصل غير الملموس في فئة الأصول غير الملموسة، لعدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يتم تسجيل الأصل بمبلغ التكلفة مطروحا منه الاهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة إن وجدت¹؛

ب. عند إعادة تقييم أصل غير ملموس، يعدل المبلغ المسجل لذلك الأصل إلى المبلغ المعاد تقييمه، وفي تاريخ إعادة التقييم، يعامل الأصل بإحدى الطرق التالية:

■ إلغاء الاهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة ومن ثم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة إلى حساب الأصل غير الملموس، يشكل مبلغ تعديل الاهتلاك المتراكم جزءا من الارتفاع أو الإنخفاض في المبلغ المسجل؛

■ إعادة احتساب مبلغ تكلفة الأصل غير الملموس ورصيد الاهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، بالتناسب مع إعادة بيان المبلغ المسجل الإجمالي، حيث يكون المبلغ الصافي مساويا للقيمة العادلة.

3.2. قياس الأصول الأخرى: وهي أصول لا تتوافق مع تعريف الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة ومن أمثلتها (مصرفات مدفوعة مقدما طويلة الأجل، الضرائب المدفوعة مقدما، الحسابات المدينة غير المتداولة، النقدية المقيدة، يتم قياس هذه الأصول بالتكلفة التاريخية وفق أساس الاستحقاق².

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات: معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مرجع سابق، ص 554، 555.

² خالد جمال الجعارات: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ج 1، مرجع سابق، ص 243.

المطلب الثالث: قياس الالتزامات وحقوق الملكية:

تحتاج الوحدة الاقتصادية أثناء تأسيسها وبعده، إلى الأموال اللازمة لتمويل أنشطتها المختلفة، وتختلف من حيث مصادرها ومدة استحقاقها، فإذا كانت تعبر عن جزء من مساهمة مالكي الوحدة الاقتصادية برأسمالها فهي تعتبر مصادر تمويل داخلية، أما إذا كان المصدر ناجماً عن تقديم سلع تجارية أو مالية وما إلى ذلك، فإن هذا المصدر التمويلي يعتبر مصدراً خارجياً، فهو يعتبر دين في ذمة المؤسسة واجب السداد في الآجال المحددة، وتنقسم الالتزامات من الناحية المحاسبية إلى التزامات جارية (قصيرة الأجل)، والالتزامات غير جارية (طويلة الأجل)، وذلك حسب تعهد أو توقع المنشأة بسدادها خلال دورة التشغيل العادية، أو سنة مالية لتاريخ الميزانية أو خارجها.

1.3. قياس الالتزامات: عرفت هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) الالتزامات بأنها تضحيات مستقبلية محتملة لمنافع اقتصادية ناشئة عن تعهدات حاضرة لمنشأة ما، وذلك بأن تنقل أو تتنازل عن أصول أو تقدم خدمات، منشآت أخرى، في المستقبل نتيجة لعمليات أو صفقات أو أحداث ماضية¹. للإشارة فإن حقوق الملكية هي الحصة المتبقية من أصول الوحدة بعد خصم إلتزاماتها، وتعني حقوق الملكية في مشروع الأعمال حقوق الملاك (المساهمين)²، وتحدد خصائص الالتزامات فيما يلي³:

- أنها تعهد حاضر يستلزم تسوية مستقبلية محتملة من خلال نقل أو استخدام النقود، البضائع، أو الخدمات؛
- أنه تعهد لا يمكن تجنبه؛
- العملية أو الحدث الذي خلق الالتزام يكون قد حدث في ذلك الحين.

1.1.3. تصنيف الالتزامات: محاسبياً يمكن تصنيف الالتزامات إلى:

1.1.1.3. الإلتزامات الجارية (Current Liabilities): هي إلتزامات من المتوقع تسويتها خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة، أو في غضون إثني عشر شهراً⁴، أيها أطول ، حيث لا يحق للكيان تأخير سدادها عن هذه المدة، وإذا لم يستوفي الإلتزام أي من هذين الشرطين يجب تصنيفه كالإلتزام غير جاري (طويل الأجل) و من بين بنود الإلتزامات المتداولة:

- الدائنون: ينشأ هذا الإلتزام نتيجة حصول الوحدة الاقتصادية على سلع أو مواد أولية أو خدمات مختلفة بالاتفاق مع الموردين على تسديد قيمتها، أو جزء منها في تاريخ لاحق لعملية الشراء على ألا تتجاوز فترة إعداد

¹ إسماعيل إسماعيل، وآخرون: المحاسبة المتوسطة (2)، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2011، ص 69.

² رتشار شويدر، مارتن كلارك وآخرون: نظرية المحاسبة، دار المريح للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2016، ص 415.

³ إسماعيل إسماعيل وآخرون: المحاسبة المتوسطة (2)، مرجع سابق، ص 70.

⁴ Jonathan E. Duchac, James M. Reeve, Carl S. Warren: **Financial Accounting**, Thomson South-Western, USA, 2007, P442.

الحسابات الختامية أو الميزانية أو خلال الفترة الأولى من السنة المالية التالية¹.

■ أوراق الدفع قصيرة الأجل: عبارة عن وثائق ومستندات يتم إعدادها وفق أشكال معينة، ويتم التوقيع عليها من قبل (المحرر) المشتري، يتعهد فيها بأداء مبلغ معين وفي تاريخ محدد، (أقل من سنة أو أقل من الدورة العادية)، لحاملها، أو لأمر صاحبها.

■ المصاريف المستحقة: وهي التزامات على المنشأة مقابل خدمات حصلت عليها، ولم يتم سدادها حتى نهاية الفترة المالية، وهي واجبة السداد خلال فترة مالية واحدة.

■ الإيرادات المحصلة مقدما: وهي التزامات على المنشأة مقابل إيرادات حصلت عليها مقدما، دون تقديم الخدمات أو السلع المطلوبة، وبالتالي تمثل حقوقا للغير على المنشأة، تتطلب تقديم هذه الخدمات أو السلع خلال فترة مالية واحدة².

■ القروض قصيرة الأجل: وهي المبالغ التي تم اقتراضها من قبل المنشأة من جهات مختلفة (غالبا البنوك)، وتستحق السداد في تاريخ معين يكون على الأكثر سنة من تاريخ الاقتراض³.

■ توزيعات الأرباح المستحقة: هو جزء من الأرباح الذي إتخذ مجلس الإدارة قرار بتوزيعه، وتدرج ضمن الخصوم المتداولة باعتبار فترة احتجازها قصيرة، وتعتبر دين قصير الأجل مستحق الدفع حتى يتم التوزيع الفعلي له.

2.1.1.3. الإلتزامات غير الجارية (طويلة الأجل) (Non Current Liabilities): هي التعهدات على المنشأة للغير، وتستحق السداد بعد أكثر من سنة من تاريخ الميزانية، أو دورة التشغيل العادية للمنشأة، أيهما أطول، والعبرة في تصنيف الإلتزام على أنه طويل الأجل، هي نية المنشأة نحو تسوية هذا الإلتزام، وأهم البنود التي تنطويها هذه الفئة من الإلتزامات:

أ. الإلتزامات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الأجل للمنشأة: ومن أمثلتها:

- السندات طويلة الأجل؛

- القروض طويلة الأجل؛

- أوراق الدفع طويلة الأجل؛

- إلتزامات عقود الإيجار التمويلي طويل الأجل.

ب. الإلتزامات الناشئة عن العمليات غير التشغيلية للمنشأة: مثل إلتزامات التقاعد، المخصصات طويلة الأجل، والضرائب المؤجلة.

¹ وليد ناجي الجبالي: نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 285.

² مجبور جابر النمري وآخرون: مبادئ المحاسبة، مرجع سابق، ص 124.

³ خالد جمال الجعارات وآخرون: مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص 40.

3.1.1.3. الإلتزامات الطارئة أو الشرطية (Contingent Obligations): تمثل الإلتزامات الإحتمالية تعهدات تستند إلى حدوث أو عدم حدوث واحدة أو أكثر من الأحداث في المستقبل، ليؤكد القيمة المستحقة أو الطرف المستحق له أو تاريخ الإستحقاق، أو ليؤكد وجود الإلتزام نفسه، بمعنى أن تحديد واحد أو أكثر من هذه العوامل يستند إلى شرط¹، ومن أمثلتها الضمانات التي تمنح عادة للزبائن من السلع المعمرة، ويتم الإفصاح عن هذه الإلتزامات وفق متطلبات المعيار المحاسبي (IAS37) المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة.

2.1.3. المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بقياس الإلتزامات: من بين أهم المعايير المحاسبية الدولية المعالجة لبند الإلتزامات (الخصوم) نجد:

المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بقياس الإلتزامات	
يجب على المنشأة أن تصنف المطلوبات أنها متداولة عندما تتوفر فيها الشروط التالية: - يتوقع أن يتم تسويتها ضمن دورة التشغيل العادية للمنشأة؛ - المحتفظ بها لغير المتاجرة، - سيتم تسويتها خلال 12 شهرا؛ - لا تستطيع المنشأة تأجيل سداده لمدة تتجاوز 12 شهرا.	(IAS01) عرض القوائم المالية Presentation of Financial Statements
الإلتزام المالي هو: - إلتزام تعاقدى لتسليم النقد، أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى، لتبادل الأصول المالية، أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى، بموجب شروط محتمل أن تكون إيجابية؛ - عقد من الممكن أن تتم تسويته، أو ستم تسويته في أدوات حقوق الملكية، الخاصة بالمنشأة.	المعيار المحاسبي (IAS32) الأدوات المالية Financial Instruments Presentation
يجب على المنشأة الإعتراف بالمخصص إذا توافرت فيه الشروط التالية فقط²: - ظهور إلتزام حالي (قانوني أو إستدلالي) كنتيجة لحدث ماضي (الحدث الملزم)؛ - يتطلب إطفائه إحتمالية تدفق موارد تمثل منافع إقتصادية من المنشأة أكثر من كونه غير محتمل، أي أكبر من 50%؛ - إمكانية تقدير قيمته بموثوقية.	المعيار المحاسبي (IAS37) المخصصات والأصول والإلتزامات المحتملة Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
يتعلق (IAS12) بقضيتين مختلفتين من الضرائب: الضريبة الجارية: وتعرف بأنها ضريبة الدخل مستحق الدفع أو القابل للاسترجاع بواسطة كيان فيما يتعلق بربحه الخاضع للضريبة أو خسارته الخاضعة للضريبة عن فترة ما. الضريبة المؤجلة: وهي مقياس محاسبي وليست ضريبة محصلة بواسطة الحكومة، فهي تمثل ضريبة مستحقة الدفع أو قابلة للاسترجاع في فترات محاسبية مستقبلية متصلة بمعاملات تم إنجازها بالفعل³.	المعيار المحاسبي (IAS12) ضرائب الدخل Income Taxes

3.1.3. أسس القياس المحاسبي للإلتزامات: لكي يتم الإعتراف ببند ما كإلتزام في القوائم المالية، حسب قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (5)، يجب أن ينطبق هذا البند على تعريف الإلتزامات الواردة في قائمة مفاهيم

¹ دونالت كيسو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء 01، مرجع سابق، ص 608.

² خالد جمال الجعارات: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ج2، ط1، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص 532.

³ طارق عبد العال حماد: موسوعة معايير المحاسبة، ج1، الدار الجامعية، مرجع سابق، ص 414.

المحاسبة المالية رقم (6)، كما يجب أن يكون قابلاً للقياس، وقد استخدم المحاسبون مدخل العمليات لقياس الالتزامات، حيث تقاس الالتزامات بالمقدار المحدد في عملية التبادل، ومن الناحية النظرية قياس الالتزامات بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية، مخصومة بمعدل الفائدة السوقي، فالقيمة الحالية المخصومة، تقيس القيمة السوقية العادلة للالتزام عند إصداره¹، إن تحديد هذه القيم النقدية يعتمد على مجموعة من الأسس المختلفة وهي تشمل²:

- **التكلفة التاريخية:** بناء على هذا الأساس؛ يتم قياس الالتزامات وتسجيلها بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل)، بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الإلتزام ضمن السياق العادي للنشاط.
- **التكلفة الجارية:** يتم قياس الإلتزامات وتسجيلها بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.
- **القيمة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد):** تسجل الإلتزامات بقيم سدادها أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الإلتزام، ضمن السياق العادي للنشاط.
- **القيمة الحالية:** تسجل الإلتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.
- **القيمة العادلة:** تسجل الإلتزامات بالسعر الذي يمكن دفعه لسداد التزام بموجب عملية منظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس، وعموماً يتم قياس بنود الإلتزامات كما يلي:

جدول رقم (12): قياس بنود الإلتزامات

البند	نوع الإلتزام	أساس القياس
الذمم الدائنة	متداول	القيمة القابلة للتحقق
أوراق الدفع	متداول	القيمة الحالية
ذمم الموظفين، إيرادات مقبوضة مقدماً، ذمم أخرى	متداول	القيمة الجارية عند الدفع أو الإستحقاق
المصروفات المستحقة	متداول	القيمة وفق أساس الإستحقاق
قرض السندات	غير متداولة	التكلفة المطفأة
الأسهم الممتازة واجبة الإطفاء	غير متداولة	التكلفة المطفأة
مطلوبات أخرى	لا تتوافق مع تعريف الإلتزامات المتداولة وغير المتداولة	القيمة وفقاً لأسلوب الإستحقاق

المصدر: خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص 242، 243.

¹ رتشار شوبدر، مارتل كلارك وآخرون: نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 415.

² رايح طويرات: مرجع سابق، ص 126.

2.3. قياس حقوق الملكية: تمثل حقوق الملكية رأس المال المتبقي للشركة (حقوق الملاك) بعد إستبعاد حقوق الغير (الديون المتعاقد عليها)¹، وتتميز بمجموعة من الخصائص:

1.2.3. خصائص حقوق الملكية: من التعريف السابق يمكن استنتاج خاصيتين لحقوق الملكية في المشروعات التجارية²:

■ أنها تمثل حقوق؛

■ أنها تتحقق من مصدرين رئيسيين، وهما استثمارات أصحاب الحقوق (حملة الأسهم)، وتظهر ضمن حساب رأس المال، وحقوق مكتسبة نتيجة من الأرباح المتجمعة، وتظهر ضمن الأرباح المحتجزة، أو تحويل إلى أرصدة الاحتياطات.

إن التغيرات التي تحدث على حقوق الملكية هي في الحقيقة تغيرات تحدث في كل من الأصول والمطلوبات، هذه التغيرات يمكن حصرها في:

أ. تغيرات تحدث في عناصر الأصول وعناصر الالتزامات دون أن يصحبها تغير في حقوق الملكية: ومن أمثلتها الأحداث التالية³:

■ مبادلة أصل بأصل آخر؛

■ مبادلة أصل بالتزام؛

■ شراء أصل على الحساب؛

■ تسديد التزام بمبادلة أصل.

ب. تغيرات تحدث في عناصر الأصول وعناصر المطلوبات وتصاحبها تغيرات في حقوق الملكية، ومن أمثلتها:

■ نتيجة أعمال المنشأة وفقا لمفهوم الدخل الشامل، أي بفعل تحقق الإيرادات والمصروفات وكذلك المكاسب والخسائر؛

■ مسحوبات الملاك أيا كانت صورتها (نقدية أو عينية)؛

■ توزيعات الأرباح المدفوعة للملاك؛

ج. استثمارات جديدة للملاك سواء كانت في صورة نقدية أو عينية؛

د. توزيعات الأرباح المدفوعة للملاك.

¹Franck Nicolas : **Finance Pour Non Financiers**, 2^{em} Edition, Dunod Éditions, France, 2016, P 8.

² علي عبد الله شاهين، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 145.

³ محمد مطر: مرجع سابق، ص 227.

2.2.3. أدوات حقوق الملكية: تشتمل حقوق الملكية عموماً على الأدوات التالية:

1.2.2.3. الأسهم العادية: هي عبارة عن أسهم من فئات متساوية القيمة يكون لكل واحد منها ذات الحقوق والتي تتيح للمساهم بعض الحقوق أهمها¹:

- تعطي للمساهم حق التصويت في الجمعية العامة؛
- تعطي للمساهم حق المشاركة في الأرباح المتبقية بعد أداء نصيب أنواع الأرباح الأخرى من الأسهم؛
- . تعطي للمساهم حق المشاركة فيما تبقى من أصول الشركة في حالة تصفيتها؛
- تعطي للمساهم حق في الإكتتاب في أسهم زيادة رأس المال بنسبة ملكيتهم؛
- يتحمل أصحاب الأسهم العادية درجة أكبر من المخاطر في حال عدم تحقيق الأرباح أو انخفاضها.

2.2.2.3. الأسهم الممتازة: تعد الأسهم الممتازة صنفاً خاصاً من الأسهم العادية، تمتلك ميزات محددة لا تمتلكها الأسهم العادية (قابليتها للتحويل لأسهم عادية، أولويتها في الحصول على نصيب الأرباح وكذلك ناتج التصفية)، كما يحق للشركة المصدرة حق ردها في تاريخ لاحق بسعر محدد يفوق السعر الأصلي، كما تعتبر أقل مخاطرة من الأسهم العادية على اعتبار أن توزيعات الأرباح على المساهمين الممتازين محددة مسبقاً، بنسب مئوية من القيمة الإسمية للسهم.

3.2.2.3. الأرباح المحتجزة: تمثل الأرباح المحتجزة الأرباح التي يتم إحتجازها لأي سبب من الأسباب، إذ في حالة عدم توزيع الأرباح الصافية في نهاية السنة المالية يتم ترحيلها إلى حساب الأرباح المحجوزة، ويتضح بشكل واضح بأن الإحتياطات تشكل من أشكال تخصيصات الأرباح، هي الأخرى تعتبر من حقوق الملكية في الشركات المساهمة كالإحتياطي القانوني².

4.2.2.3. أسهم الخزينة: تعتبر أسهم الخزينة من مكونات حقوق الملكية، وتمثل شراء المنشأة لأسهمها المصدرة، وتظهر مطروحة من حقوق الملكية بمبلغ تكلفة الشراء.

5.2.2.3. بعض بنود الدخل الشامل تظهر ضمن حقوق الملكية: أهم هذه البنود صافي التغير في القيمة العادلة لمحفظلة الإستثمارات المالية التي لا يحتفظ بها للمتاجرة، وفائض تقييم الأصول غير المتداولة.

6.2.2.3. حقوق الأقلية: هي نسبة أو الخسارة وصافي أصول شركة تابعة، يمكن نسبها إلى حصص حقوق الملكية غير المملوكة، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة من قبل المنشأة الأم³، ويظهر هذا الحساب عند إعداد القوائم المالية الموحدة ضمن حقوق الملكية في بند منفصل.

¹ أمين السد لطفي: نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الإلتزامات وحقوق الملكية، مرجع سابق، ص 222.

² وليد ناجي الحياي: نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 358.

³ حسين القاضي، مأمون حمدان: مرجع سابق، ص 276.

3.2.3. قياس حقوق الملكية وفق المعايير المحاسبية الدولية: تعالج المعايير المحاسبية الدولية موضوع حقوق الملكية من خلال تطرقها للجوانب المختلفة لعمليات الإفصاح والقياس يمكن أن نوجزها كما يلي:

قياس حقوق الملكية وفق المعايير المحاسبية الدولية	
متطلبات الإفصاح	
عرض القوائم المالية (IAS1) Presentation of Financial Statements	من بين البنود التي يجب على المنشأة الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي أو في قائمة التغير في حقوق الملكية ما يلي: - عدد الأسهم المصرح بها؛ - القيمة الاسمية لكل نوع من الأسهم، أو أن الأسهم ليس لها قيمة إسمية؛ - الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة بتلك الفئة، بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة دفع رأس المال؛ - وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق الملكية.
الاعتراف الأولي (التصنيف كالتزام أو حق ملكية)	
المعيار الدولي رقم (IAS 32) الأدوات المالية العرض Financial Instruments Presentation	إن الأداة المالية تكون أداة حقوق ملكية إذا وفقط إذا كانت مستوفية للشرطين التاليين ¹ : أ. الأداة لا تتضمن أي التزام تعاقدية: ■ بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى. ■ أو مبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون غير إيجابية المصدر. ب- إذا كانت الأداة قد تتم تسويتها بأدوات حقوق ملكية المصدرة فإنها تكون: ■ أداة غير مشتقة لا تتضمن التزاما تعاقديا على المصدر، بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق ملكيته؛ ■ أو أداة مشتقة سوف تتم تسويتها فقط بمبادلة المصدر مبلغا ثابتا من النقد أو أصلا ماليا آخر بعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة به.
مبادئ القياس	
المعيار المحاسبي (IAS33) حصة السهم من الأرباح-ربحية السهم Earnings Per Share (EPS)	نص المعيار على ² : ■ احتساب حصة السهم من الأرباح الأساسية، بتقسيم صافي الربح، أو الخسارة للدورة المالية والعائدة لحملة الأسهم العادية على المعدل المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة. ■ على المنشأة أن تقوم بعرض حصة السهم من الأرباح الأساسية، والمخفضة في صلب قائمة الدخل لكل فئة من الأسهم العادية، التي لها حق مختلف في المشاركة في صافي أرباح الفترة، ويجب على المنشأة عرض حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة، وإبرازها بشكل متساو عن كافة الفترات المعروضة.
المعيار المحاسبي (IAFRS3) إندماج الأعمال Business Combinations	على المؤسسة المشتري قياس الأصول المستملكة القابلة للتحديد والخصوم المضمونة على أساس قيمتها العادلة في تاريخ الاندماج. حقوق الأقلية: يسمح المعيار بقياس قيمة حقوق غير المسيطرين لكل عملية دمج بإحدى الطريقتين ³ :

¹ جمعة فلاح حميدات: مرجع سابق ص 469.

² حسين القاضي، مأمون حمدان: مرجع سابق، ص 276، 277.

³ كريم منصور علي حسوبة وآخرون: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ط 1، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2022، ص 225.

- على أساس القيمة العادلة (القيمة السوقية لأسهم الأقلية)
 - على أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة في الشركة المشتراة
- يتم قياس الأصول التعويضية والاعتراف بها على أساس ينسجم مع العنصر الخاضع للتعويض، حتى ولم يكن ذلك المقياس هو القيمة العادلة.

4.2.3. عرض حقوق الملكية في قائمة المركز المالي: يتم عرض حقوق الملكية في قائمة المركز المالي وفق مبادئ القياس كما يلي:

الجدول رقم (13): عرض حقوق الملكية في قائمة المركز المالي

البند	الوصف	الشروط	أساس القياس
رأس المال	عدد الأسهم المصرح بها، المصدرة، المتداولة، الأسهم الممتازة	لا توجد للأسهم الممتازة فترة محددة للإطفاء	القيمة الإسمية للأسهم العادية والممتازة
رأس المال الإضافي	علاوة الإصدار، خصم الإصدار	إختلاف السعر السوقي للسهم عن السعر الإسمي	القيمة المصدرة
رأس المال المتبرع به	تبرعات من الملاك أو غيرهم، مثل الأراضي والمباني والمعدات	سيطرة المنشأة عليها وتحقق شروط المنح	القيمة العادلة عند استلامها
الأرباح المحتجزة	أرباح متراكمة غير موزعة	مخصصة لا يجوز توزيعها	القيمة المرحلة
أسهم الخزينة	أسهم الشركة التي يعاد شراؤها	تطرح من حقوق الملكية	القيمة العادلة عند شرائها

المصدر: خالد جمال الجعارات: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ج 1، ط 1، عمان، الأردن، 2017، ص 244.

المطلب الرابع: القياس المحاسبي لعناصر الدخل:

يكتسي قياس الدخل أهمية كبيرة، فالدخل بند أساسي ومهم في القوائم المالية، حيث أن له إستعمالات عديدة ضمن أشكال مختلفة، ويختلف مفهوم الدخل المحاسبي عن مفهوم الدخل الاقتصادي اختلافا جوهريا، حيث يرجع الإختلاف إلى نوع المنهج الذي يسلكه المحاسبون والإقتصاديون في قياس الدخل.

1.4. مفاهيم الدخل: إن الهدف الأساسي للمحاسبة المالية هو توفير معلومات مفيدة لمستخدميها، في التنبؤ بأداء المشروع، وقد حظي عرض التقرير عن الدخل كأساس لإتخاذ قرارات المستثمرين، بتوثيق جيد، حيث وثقت مجموعة الدراسة المكلفة بدراسة دخل المشروع (study group on business income) الحاجة إلى مفهوم الدخل في المجتمع، وقد ناقش رئيسها (Alexander) الاستخدامات التالية للدخل:

- إن الدخل يستخدم كأساس لأحد أهم الأشكال الرئيسية للضرائب؛
- إن الدخل يستخدم في التقارير العامة كمقياس لنجاح عمليات الشركة؛
- إن الدخل يستخدم كمعيار لتحديد مدى توفر التوزيعات؛

■ إن الدخل يستخدم من قبل السلطات المشرفة على معدلات التسعير في بعض الصناعات، للبحث ما إذا كانت هذه المعدلات عادلة ومعقولة؛

■ إن الدخل يستخدم كمرشد لإدارة المشروع في تسيير أعمالها.

2.4. طبيعة أو ماهية الدخل: (The nature of uncome): يمكن للدخل أن يتخذ عدة أشكال ، فقد ذكر (Bedford) مثلاً على أن هناك ثلاثة مفاهيم أساسية للدخل¹ :

■ الدخل المعنوي (النفسي psychic Income): ويشير إلى إشباع الحاجات الإنسانية.

■ الدخل الحقيقي (real Income): ويشير إلى الزيادة في الثروة الإقتصادية.

■ الدخل النقدي (money Income): ويشير إلى الزيادة في القيمة النقدية للموارد.

ويتفق الاقتصاديون بشكل عام على أن هدف قياس الدخل، هو تحديد مدى التحسن الذي طرأ على الوحدة خلال فترة زمنية معينة، وبالتالي ركزوا على تحديد الدخل الحقيقي. كما ينظر إلى الدخل من خلال الأسس التالية²:

■ أن الدخل هو أساس للضريبة، وإعادة توزيع الثروة بين الأفراد؛

■ ينظر إلى الدخل على أنه دليل لسياسة مقسوم الأرباح، والأرباح المحتجزة، فالدخل المعترف به، يمثل مؤشر عن المبلغ الأقصى الذي يمكن توزيعه كمقسوم أرباح، أو المحتجز لأغراض التوسع أو إعادة الاستثمار في المنشأة؛

■ ينظر إلى الدخل على أنه دليل للاستثمار وصنع القرار بشكل عام، فيفترض عموماً على أن المستثمرين يسعون لتعظيم العائد على رأس المال المستثمر في ظل تناسبه مع درجة مقبولة من المخاطرة.

3.4. الدخل الاقتصادي والدخل المحاسبي: يختلف مدلول الدخل بالمفهوم الاقتصادي عن مدلوله بالمفهوم المحاسبي، حيث يمكن التفرقة بين المفهومين من خلال:

1.3.4. مفهوم الدخل الإقتصادي (Economic Income): يتمثل الدخل بالمفهوم الاقتصادي بالحد الأقصى من الموارد الإقتصادية الذي يمكن للفرد أن يستهلكه خلال فترة زمنية معينة، مع بقاء ثروته في نهاية تلك الفترة بنفس المقدار، الذي كانت عليه في بدايتها³.

ويعرف (هيكس) الدخل على النحو التالي: الدخل هو ذلك المقدار الذي يمكن للفرد أن ينفقه أو يستهلكه كحد أقصى خلال فترة معينة (أسبوع مثلاً)، حيث ينتهي في آخر الفترة بنفس القدر من رأس المال الذي كان في

¹ ريتشارد شرويدر وآخرون: نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، مرجع سابق، ص 176.

² أحمد الرياحي: نظرية المحاسبة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، ص 276.

³ محمد مطر، مرجع سابق ص 189.

بداية الفترة، وبالتطبيق على الوحدات الاقتصادية يكون الدخل متمثلاً في الحد الأقصى الذي يمكن توزيعه على أصحاب حقوق الملكية، حيث يتم المحافظة على رأس المال الذي كانت تمتلكه الوحدة في بداية الفترة¹.

2.3.4. مفهوم الدخل المحاسبي (Accounting Income): يقاس الدخل المحاسبي عند المحاسبين بالفرق بين الإيرادات المحققة (تكلفة جارية) والنفقات الفعلية التي أنفقتها الوحدة الاقتصادية، من أجل الحصول على هذه الإيرادات، فالدخل المحاسبي، يتسم بكونه تحليلاً عملياً (Operational) فالمحاسب ينظر إلى الماضي والحقائق التاريخية ويحرص دائماً على العناية بها، ويتردد في النظر إلى الاحتمالات المستقبلية.

كما يمكن تعريف الدخل المحاسبي من الناحية العلمية بأنه فرق بين الإيرادات المحققة الناتجة من صفقات الفترة، والكلفة التاريخية المناظرة (الموازية)².

ويختلف الدخل المحاسبي عن الدخل الاقتصادي، حيث يكون الاختلاف في مجموعة من الفروض والمبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والمستخدم، حيث يعرفه (المنيف وآخرون) بأنه الربح المتوصل إليه بإتباع إجراءات القياس المقبولة محاسبياً، المتأثرة بالفروض والمبادئ المحاسبية³.

يختلف المحاسبون عن زملائهم الإقتصاديين في المنهج أو المدخل الذي ينتهجونه لقياس دخل الفترة المحاسبية، ولا تنحصر أوجه الاختلاف في نظرة كل من الفريقين تجاه مفهوم الدخل بل أيضاً تجاه أسلوب القياس، وفيما يلي مقارنة بين القياس المحاسبي للدخل والقياس الإقتصادي للدخل:

الجدول رقم (14): القياس المحاسبي والقياس الإقتصادي للدخل

الدخل الاقتصادي		الدخل المحاسبي	
Xxx	القيم الجارية للمخرجات	Xxx	الإيرادات (قيم جارية)
Xxx	-القيم الجارية للمدخلات	Xxx	-المصروفات (تكلفة تاريخية)
Xxx	= دخل النشاط الجاري	Xxx	= دخل النشاط الجاري
Xxx	+ أرباح محتجزة	Xxx	+ الأرباح الرأسمالية
Xxx	= صافي الدخل الاقتصادي	Xxx	= صافي الدخل المحاسبي

المصدر: عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للنشر والتوزيع، ط1، 1990، ص 469.

4.4. تحديد الدخل المحاسبي: هناك مدخلين أساسيين لتحديد الدخل المحاسبي⁴:

أ. مدخل الميزانيات: طبقاً لهذا المبدأ يتحدد الدخل عن طريق مقارنة صافي الأصول أول ونهاية الفترة، وذلك بعد إستبعاد أي أثر للإستثمارات الإضافية من قبل أصحاب رأس المال، أو أي توزيعات عليهم خلال الفترة

¹ عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 444.

² أحمد الرباعي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 280.

³ عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده: الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية، حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق 2006، ص 63.

⁴ عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص ص 278، 279.

ب. مدخل مقابلة الإيرادات بالمصروفات: يتحدد الدخل المحاسبي عن طريق المقابلة بين إيرادات الفترة وبين مصروفاتها، وطبقاً لهذا المدخل ينصرف الاهتمام إلى تعريف الإيرادات والمصروفات بشكل دقيق، حيث يتم إعداد قائمة الدخل تفصيلاً، وعلى أساس علمي دقيق، أما قائمة المركز المالي فهي مجرد حلقة الوصل بين قوائم الدخل في الفترات المتعاقبة.

وتختلف المحاسبة على أساس مدخل العمليات عن المفهوم الاقتصادي للدخل، في أن الدخل يتحدد بواسطة قياس قيم صافي الأصول المسجلة فقط مع استبعاد العمليات الرأسمالية والتوزيعات خلال الفترة، ويتم قياس صافي دخل الفترة وفقاً لمبدأ مدخل العمليات من خلال المعادلة التالية¹:

$$\text{دخل الفترة} = \text{الإيرادات} - \text{المصروفات} + \text{المكاسب} - \text{الخسائر}$$

1.4.4.1. الاعتراف بالإيرادات: هناك عدة حالات لتحقيق الإيراد أهمها:

1.1.4.4.1. تحقق الإيراد عند البيع: وهي القاعدة الأساسية لتحقيق الإيراد، وتمثل القاعدة المطبقة بشكل عام في الحياة العملية، وتستند في ذلك إلى المفهوم القانوني الذي يقضي بانتقال الملكية من البائع إلى المشتري، ومن الناحية المحاسبية تمثل واقعة موضوعية يستند إليها المحاسب للأسباب التالية²:

■ لأن سعر البيع يتحدد بصفة نهائية، وبالتالي قيمة المبادلة للمنتج المباع؛

■ لأن تكاليف إنتاج السع والخدمات المبيعة تكون قد حددت بصفة نهائية في تاريخ البيع؛

■ لأن واقعة البيع تمثل عادة الحدث الذي له أكبر دلالة مالية في النشاط الاقتصادي للمنشأة.

2.1.4.4.2. تحقق الإيراد بعد البيع: ويطبق هذا المفهوم في بعض الحالات يمثل البيع التأجيلي، أو البيع بالتقسيط، وهما حالتان تتصفان بدرجة كبيرة من المخاطرة، وذلك لعدم تحصيل الأقساط في موعدها أو التوقف عن السداد مطلقاً.

3.1.4.4.3. تحقق الإيراد أثناء الإنتاج: ويكون ذلك إذا استغرقت عملية الإنتاج فترة زمنية تزيد عن الفترة المالية الواحدة، فلا يمكن الإنتظار حتى انتهاء العملية الإنتاجية لكي يتم الإعتراف بالإيراد، بل لابد من الإعتراف بنسبة من الإيراد خلال العملية الإنتاجية³، وأهم هذه الحالات ما يلي:

■ العقود طويلة الأجل (تعهدات أو مقاولات)؛

■ في حالة النمو الطبيعي (أشجار الغابات، بساتين، مواشي، دواجن)؛

¹ محمد مطر، موسى السويطي: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012، ص 212.

² يوسف محمد جربوع: سالم عبد الله دحلح، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، ط 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 73-76.

³ خالد جمال الجعارات: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ج 2، مرجع سابق، ص 621.

■ في حال مرور الزمن مثل الفوائد الدائنة والإيجار الدائن.

5.4. قياس الإيرادات: المقصود بقياس الإيراد، تحديد القيمة المضافة لأصول الوحدة المحاسبية، أو التخفيض الحادث في خصومها، أو كلاهما من العمليات المتعلقة ببيع السلع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصولها خلال فترة محاسبية معينة، ولا يقتصر قياس الإيراد على هذا الجانب فقط، وإنما يشمل التبادل العيني (الأصول) مع وحدات محاسبية أخرى، وما تحققه من زيادة في أصولها محسوباً على أساس القيمة العادلة لعملية المبادلة (faire value) التي حققتها الوحدة المحاسبية في عملية خلق الإيراد¹، ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 18) "الإيراد" يجب مراعاة مجموعة من الاعتبارات عند قياس الإيراد :

الاعتبارات العامة لقياس الإيراد	
الاعتبارات	أساس القياس
عملية التبادل السلع والخدمات	مبادلة سلع أو خدمات مماثلة في النوع - المبادلة لا تمثل عملية مولدة للإيراد وبالتالي لا يتم الاعتراف بأي إيراد.
	مبادلة بنود غير متماثلة عملية مولدة للإيراد ويتم القياس: - القيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة مع تعديلها بأية مبالغ نقدية معادلة يتم مبادلتها. - في حالة عدم تحديد القيمة العادلة بطريقة موثوقة: يتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع المباعة أو الخدمات المقدمة
عملية بيع السلع	يتم تحديد مقدار الإيراد بموجب عقد المبيعات مع الأخذ بعين الاعتبار الخصومات
تأدية الخدمات	-إمكانية تقدير ناتج إحدى العمليات التي تتضمن تأدية الخدمات بدرجة موثوق بها -أن يكون من المتوقع حصول المؤسسة على منافع إقتصادية مرتبطة بالعملية -إمكانية قياس التكاليف الفعلية بصورة موثوقة
	في حالة عدم تمكن المؤسسة من تقدير ناتج عمليات تأدية الخدمات بصفة موثوقة -الإعتراف بالإيراد على أساس مرحلة إتمامها في تاريخ الميزانية
	إعتراف بالإيراد يكون في حدود الأعباء المحقق القابلة للاسترداد.

6.4. قياس المصروفات: يعتمد أساس قياس المصروفات على أساسين:

1.6.4. أساس القيم التاريخية لقياس المصروفات: يتم قياس المصروفات على أساس التكلفة التاريخية أو تكلفة إقتناء الموجودات التي استنفذت، أو مقدار الإلتزام الذي نشأ خلال الفترة المحاسبية، وسبب استخدام هذا الأساس يعتمد على²:

■ يمكن أن يكون القياس أساس للقيمة التبادلية لتلك السلعة أو الخدمة عند وقت التحقق؛

¹ وليد ناجي الحياي: نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 182.

² وليد ناجي الحياي: نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 200.

- تمثل مقياس مناسب للقيم الحالية للسلع والخدمات؛
- يمكن أن يكون للمنشأة دليل اكتساب البضاعة أو الخدمة إذا توفر لها قياس تاريخي مسجل في الوحدة المحاسبية.

ما يعاب على هذه الأساس هو أنها كثيرا ما لا تمثل مقياسا مناسباً للقيم الحقيقية للسلع والخدمات المستنفذة، الأمر الذي يترتب عليه مقابلة خاطئة للإيرادات بالمصروفات.

2.6.4. قياس المصروفات على أساس القيمة الجارية: إن القيم الجارية تمثل تكلفة الإستبدال أو القيم البيعية لعوامل الإنتاج المستنفذة خلال الفترة الحالية والفرق بين التكلفة التاريخية والقيم الجارية لعوامل الإنتاج المستنفذة يمثل مكاسب حيازة (مضاربة محققة)¹.

المطلب الخامس: قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي:

حددت نصوص الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي قواعد القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية، بما فيها الخيارات التفضيلية والخيارات البديلة ولا يختلف القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي عن القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، يتم قياس أهم بنود القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي كما يلي:

1.5. قياس التثبيات: يتم قياس التثبيات وفقا للنظام المحاسبي المالي كما يلي:

قياس التثبيات وفقا للنظام المحاسبي المالي	
البند	أساس القياس
التثبيات العينية	- عند إدراجها الأولي تدرج في الحسابات بتكلفتها التاريخية ، وعند إدراجها في الحسابات لاحقا عند إقفال السنة المالية يتم تقييمها بطريقة التكلفة * - بالنسبة للأصول المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية الصافية، أما الأصول غير المماثلة فتسجل بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة).
التثبيات المعنوية	- الإدراج الأولي: تدرج الأصول المعنوية (غير الملموسة) في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، والمتضمنة تكاليف الإقتناء والرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى. - التقييم اللاحق: تسجل هذه الأصول بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم ، ناقص الاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المتراكمة.
العقارات	- الإدراج الأولي: التكلفة التاريخية.

¹ عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 209.

* طريقة التكلفة: تكلفة الأصل منقوصا منها الإهلاكات وخسائر القيمة المتراكمة، التكلفة التاريخية: تكلفة الشراء، إذا كان الأصل مشتري، ويدخل في هذه التكلفة كل من ثمن الشراء والمصارف الملحقة، الرسوم الجمركية، الرسوم غير القابلة للإسترجاع، المصاريف الأخرى مثل النقل الشحن والتركيب، مع إستبعاد التزييلات والتخفيضات: تكلفة الإنتاج إذا كان الأصل منتج من طرف المؤسسة نفسها، أي تكلفة الإستهلاكات من المواد والخدمات والعمليات الأخرى المرتبة بالإنتاج، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.

الموظفة	- التقييم اللاحق: للمنشأة الاختيار بين: طريقة الكلفة، أو طريقة القيمة الحقيقية ¹ .
الأصل البيولوجي	- يتم تقييم الأصل البيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي كل تاريخ كل إقفال للحسابات بالقيمة الحقيقية، مطروحا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته بصورة صادقة فيتم تقييمه بكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة ² .
التثبيتات المقتناة بعقد إيجار تمويلي	- لدى المستأجر: عند التقييم الأولي للأصل الذي تم اقتناؤه بموجب عقد إيجار تمويلي يدرج المستأجر الأصل في حسابات أصول الميزانية بالقيمة الحقيقية، أو القيمة المحينة الدنيا للمدفوعات بمقتضى عقد الإيجار، إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنًا ³ . - لدى المؤجر: ميز النظام المحاسبي المالي بين ⁴ : أ. المؤجر غير الصانع أو غير الموزع: إن الدين المتشكل من الإستثمار الصافي الموافق للأصل المؤجر يسجل كقرض وديون على عقود بالتمويل في مقابل الديون الناتجة عن تكلفة إقتناء الأصل. ب. المؤجر المنتج الموزع للأصل المؤجر: يسجل الدين بمبلغ يساوي القيمة العادلة للأصل وفقا للمبادئ المعمول بها من قبل المؤسسة.
التثبيتات المالية (سندات وحسابات دائنة)	- الإدراج الأولي: تدرج في حسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المسترجعة، ومصاريف البنك ⁵ . - يدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقية مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة ⁶ . - القياس اللاحق: - بالنسبة للسندات المساهمة والحقوق المرتبطة: بالقيمة السوقية. - بالنسبة للسندات المسعرة في السوق المالي: بمتوسط القيمة السوقية للشهر الأخير من السنة. - بالنسبة للسندات غير المتداولة في السوق المالي: بالقيمة التفاوضية المحتملة.
الحالة الخاصة بالمنتوجات الزراعية	تدرج المنتوجات الزراعية عند تسجيلها الأولي وفي نهاية كل دورة بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة لعملية البيع، وتسجل أي خسارة أو ربح ناتجة عن تغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف التقديرية لعملية البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها ⁷ .
حالات أخرى للتقييم	يرخص للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات المحددة مسبقا على أساس المبلغ المعاد تقييمه* لا تدرج العناصر ذات القيمة الضعيفة في الحسابات في شكل تثبيات عينية، بل تقيد في حساب النتائج للسنة المالية، التي تم استخدامها فيها ⁸ .

¹ الفقرة 121-17 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات

² بلعروسي أحمد تيجاني: النظام المحاسبي المالي، دار هومة، الجزائر، 2009، ص 60.

³ محمد الحبيب مرحوم: الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي الجزائري، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2020.

⁴ هوام جمعة: المحاسبة المعمقة، وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2017، ص 181.

⁵ الفقرة 122-2 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات.

⁶ الفقرة 122-5 من القرار السابق.

⁷ هوام جمعة: المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 110.

* المبلغ المعاد تقييمه = القيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم - الاهتلاك المتراكم وخسائر القيمة المتراكمة.

⁸ الفقرة 121-4 من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26.

2.5. قياس المخزونات: يتم القياس المحاسبي للمخزونات وفقا للنظام المحاسبي المالي كما يلي:

القياس المحاسبي للمخزونات وفقا للنظام المحاسبي	
تقييم تكلفة المخزونات	- التقييم الأولي لتكلفة المخزونات: تحسب تكلفة المخزون على أساس التكاليف الحقيقية أو على أساس تكاليف محددة مسبقا، أو ما يعرف بالتكاليف الموحدة القياسية التي يتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية، وعندما لا يمكن تحديد تكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ للشراء أو إنتاج الأصول المذكورة¹. - التقييم عند تاريخ الجرد: وفقا لمبدأ الحذر فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمتها القابلة للتحقق*.
طرق المتابعة المحاسبية للمخزونات	- إما طريقة الجرد الدائم: تسجيل حركة دخول وخروج المخزون باستمرار لمعرفة الرصيد الجديد للمخزون. - أو طريقة الجرد المتناوب: تسجيل المبيعات بشكل منتظم، دون تعديل المخزون، ومن أجل تحديد تكلفة المخزون المباع يجب القيام بجرد مادي للمخزون في نهاية الدورة.
تقييم السلع المتعاوضة	- تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أما بطريقة الوارد أولا، وإما بطريقة الكلفة الوسطية المرجحة للشراء أو الإنتاج.

3.5. قياس العناصر الأخرى: تتم المعالجات المحاسبية لمختلف العناصر الأخرى للقوائم المالية كما يلي :

تقييم العناصر الأخرى	
البند	أساس التقييم
القروض والخصوم المالية الأخرى	- حسب تكلفتها، التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها، وبعد الاقتناء، تقيم الخصوم المالية من غير تلك التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية (تقيم بالقيمة الحقيقية) حسب التكلفة المتهلكة*.
العمليات بالعملة الصعبة	- التقييم عند الدخول إلى الذمة: تحول الأصول المشتراة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية على أساس السعر الجاري في تاريخ الاتفاق بين الطرفين، إذا تعلق الأمر بالعمليات التجارية أو في تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف إذا تعلق الأمر بالعمليات المالية². - التسجيل عند تاريخ الغلق³: في تاريخ كل ميزانية عمومية: أ. يجب التقرير عن البنود النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة؛ ب. يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم.
الأعباء والمنتوجات	- تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن، وتلحق بالسنة المالية

¹ محمد الحبيب مرحوم: الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي الجزائري، مرجع سابق، ص 82، 83.

* القيمة القابلة للتحقق تعبر عن سعر البيع بعد طرح تكاليف إتمام البيع والتسويق.

* التكلفة المتهلكة = مبلغ الإدراج الأولي - التسديدات الرئيسية ± إهلاك المجمع لكل فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه.

² الفقرة 137-2 من القرار المؤرخ في 2008/07/26.

³ هوام جمعة: المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 200.

المالية التي ترتبت من خلالها الفوائد، والعمليات التي تم الحصول عليها من أجل تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق، وتدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل. - الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكأي إيرادات مالية في حسابات البائع¹.	
الإعانات العمومية - تدرج الإعانات التي تمول تثبيطات قابلة للاهلاك في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج على مدى عدة سنوات حسب تناسب الاهتلاك المحتسب².	
أعباء ومنتوجات العقود طويلة الأجل - تعتبر طريقة التقدم هي الطريقة التفضيلية، وفي حالة استحالة تطبيق هذه الطريقة بسبب عدم إمكانية تقدير الكيان للنتيجة النهائية للعقد بصورة صادقة يتم تطبيق طريقة الإتمام.	

¹ الفقرة 1-127 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

² الفقرة 124-2 من القرار السابق.

خلاصة الفصل الأول:

يُعد القياس المحاسبي من المواضيع المهمة في أدبيات المحاسبة المالية، لما له من آثار تتعلق أساساً بطريقة التقييم لعناصر القوائم المالية، حيث أن القياس المحاسبي هو عبارة عن عملية مقارنة أحداث اقتصادية في الماضي أو الحاضر أو المستقبل، يعبر عنها بصفة كمية بموجب قواعد مقارنة محددة، بهدف اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة، ومن بين أهم المشكلات التي تواجه عملية القياس المحاسبي ما تعلق منها بالمحافظة على رأس المال، ومفهوم القوة الشرائية لوحد النقد، وكذا عدم العدالة والتحيز.

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية (Historical Cost)، ومبدأ القيمة العادلة (Fair value): أهم مبادئ القياس المقبولة عموماً حيث يثق الكثير من مستخدمي القوائم المالية في أساس التكلفة التاريخية باعتبارها مقياساً يمكن الاعتماد عليه في قياس الاتجاهات التاريخية لقيمة العنصر، إلا أنه يجب إعادة النظر في تفسير هذا المبدأ، والتي قد لا تساعد على التنبؤ، لا سيما في فترات التضخم وتغيرات الأسعار، التي تعاني منها بعض الشركات في بعض البلدان.

حددت نصوص الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي قواعد القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية، بما فيها الخيارات التفضيلية والخيارات البديلة، حيث تقترب إلى حد ما مع بين متطلبات القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفقاً للنظام المحاسبي المالي عن القياس المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، باستثناء ما تعلق منها بمتطلبات القياس بالقيمة العادلة، حيث تعتبر التكلفة التاريخية القاعدة العامة في القياس، ويقتصر القياس بالقيمة العادلة وفقاً للمعيار المحاسبي IFRS 13، على العمليات التصحيحية لعناصر معينة و بشروط محددة.

الفصل الثاني:

واقع القياس المحاسبي بين قواعد النظام
الجبائي ومتطلبات النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

إن هدف القوائم المالية المعدة وفق المرجعية الدولية، هو تعزيز الشفافية والمصداقية للقوائم المالية للمؤسسة، إلا أن تطبيق النظام المحاسبي قد يواجه عدة تحديات متعلقة بالبيئة القانونية للبلد، خاصة فيما يتعلق بالتشريعات الضريبية، من منطلق اختلاف الأهداف من المنظور المحاسبي والجبائي، والذي يقود بالضرورة إلى اختلاف النتائج المتوصل إليها تترجمها فروق دائمة وأخرى مؤقتة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية.

تعتبر الإدارة الجبائية من أهم مستخدمي المعلومة المالية، من أجل تحديد الدخل الضريبي، الناتج عن التعديلات والتسويات الضرورية للدخل المحاسبي وفقا للقواعد الجبائية، لذا يعتبر تحديد درجة الترابط والتفاعل بين المحاسبة بالضرائب من المواضيع الهامة، والتي تستوجب معرفة أثر هذه العلاقة على القياس المحاسبي.

عملت المعايير المحاسبية الدولية في صورة المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) ضرائب الدخل، على حل المشاكل الناجمة عن الاختلاف في قياس الدخل الخاضع للضريبة من الناحية المحاسبية، الذي يحسب طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والمقدار الخاضع للضريبة طبقا للتشريعات والقواعد الضريبية المحددة.

سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل للضريبة والنظام الضريبي؛

المبحث الثاني: هيكل النظام الضريبي الجزائري؛

المبحث الثالث: قياس عناصر القوائم المالية في ظل اختلاف النظام المحاسبي والنظام الجبائي.

المبحث الأول: مدخل للضريبة والنظام الضريبي:

تختلف النظرة الاقتصادية تجاه الضريبة، حيث يعتبرها البعض من أهم أدوات السياسة المالية للدولة، حيث تهدف عبر آلياتها المختلفة إلى تحقيق الوظيفة المالية كإيراد مهم لخزينة الدولة، ووظيفة اقتصادية من خلال ثلاث مستويات وهي ضبط الاستهلاك، وتشجيع الادخار، وتوجيه الاستثمار، وفق برامج مسطرة من طرف الدولة، في حين يراها البعض الآخر عائقا في وجه المستثمرين، في ظل السلبات التي يعاني منها النظام الضريبي، والتي ترهن مكانة الضريبة في الاقتصاد الوطني، من هنا تظهر أهمية النظام الضريبي الفعال كمؤشر لقياس نجاح أو فشل السياسة الضريبية.

المطلب الأول: مفاهيم الضريبة:

بعد الأزمة المالية العالمية في العام 1929، وأمام الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية المتردية، بدأ الفكر الاقتصادي يتحول نحو السماح للدولة بالتدخل، من خلال بروز مجموعة من المفكرين المهتمين بالشأن الضريبي والذي يعتبر المفكر الاقتصادي "John Maynard Keynes" هو المنظر للشكل الجديد للدولة التي تستطيع أن تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية. وبذلك بدأ مبدأ وظيفة الضريبة بالتبلور.

1.1. تعريف الضريبة: تطور مفهوم الضريبة عبر الزمن، وظهر لها مجموعة من التعاريف إلا أن مجمل هذه التعاريف لا تختلف في محتواها، بما أنها تنطلق من أهداف الضريبية والتي نذكر منها:

✓ **تعريف 01:** هي فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبرا من الأفراد، بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة، وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية¹.

✓ **تعريف 02:** هي فريضة نقدية، تفرضها الدولة على الأفراد، كل على قدر طاقته، بما لها من حقوق السيادة، ويدفعونها دون مقابل، بقصد تغطية النفقات العامة².

✓ **تعريف 03:** هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية، عن طريق السلطة التي تقوم بتحويل الأموال المحصلة بشكل نهائي، ودون مقابل، وذلك لتحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية³.

من التعاريف السابقة يمكن القول بأن الضريبة هي فريضة نقدية إلزامية تفرضها الدولة دون أن يكون لها مقابل خاص، بل تهدف إلى توزيع أعباء الخدمات العامة توزيعا عادلا على أفراد المجتمع، تحقيقا لسياستها الاقتصادية والاجتماعية.

¹ عادل العلي: المالية العامة والقانون المالي والضريبي، إثراء للنشر والتوزيع، ط2، عمان الأردن، 2011، ص 119.

² محمد خالد المهايبي وآخرون: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2017، ص 19.

³ صالح بزة، أمينة بن خزناحي: جباية المؤسسة دروس وتمارين محلولة، دار الباحث، الطبعة الأولى، برج بوعريج، الجزائر، 2020، ص 9.

2.1. خصائص الضريبة: يمكن إبراز الخصائص الأساسية للضريبة على النحو التالي:

- **فريضة نقدية (Monetary Commitment):** عكس ما كان متعامل به في النظم الاقتصادية القديمة، نظرا لتطور المفاهيم والأنظمة المالية الحديثة، والتي تم الكشف فيها عن عيوب السداد العيني للضريبة، من خلال إرتفاع تكاليف السداد العيني، من حيث التحصيل أو النقل أو التخزين، كما أنه لا يمكن التحصيل العيني لبعض الدخول مثل الدخل الناجم عن الملكية الفكرية، أو الشهرة¹.
 - **فريضة نهائية (Afinal obligation):** وهذا يعني أن دافعي الضرائب ليس لهم الحق في إسترداد المبالغ المدفوعة للدولة، بل تدخل إلى خزينة الدولة بصفة نهائية².
 - **فريضة إجبارية (Mandatory obligation):** حيث يتم فرضها من قبل الدولة أي إلزامية للمكلف، ولا يخير في دفعها ولا مواعدها³.
 - **فريضة دون مقابل (free obligation):** تقوم الضريبة في العصر الحديث على مبدأ سيادة الدولة في وحققها في فرض الضرائب، دون النظر إلى المنفعة التي تعود على كل فرد على حدى⁴، وعليه يدفع الفرد الضريبة بصفته عضوا في جماعة معينة، تربطه بها روابط عديدة، ويجب عليه تحمل نفقاتها العامة والتي تكون لازمة لاستمراره، وانتظام الحياة الجماعية بها، ولا يعني ذلك أن دافع الضريبة لا يستفيد منها بل على العكس فهو يستفيد منها ولكن بصفته فردا في الجماعة.
 - **غرض الضريبة هو تحقيق نفع عام (Achieve A Public Benefit):** تقوم الدولة بتحصيل الضرائب للحصول على الإيرادات اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، وبالتالي تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، لما لها من أثر على توزيع الدخل والثروات، وعلى سلوك المستهلكين والمنتجين وعلى الإستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية.
- 3.1. **قواعد الضريبة:** إن الهدف من هذه القواعد هو ضمان تحقيق التوازن بين مصالح الأطراف ذات الصلة وهم المكلفين بالضريبة، ومصالح الخزينة العامة، ولقد كان آدم سميث أول من صاغ وعرض هذه القواعد في كتابه "ثروة الأمم" "The Wealte of Nation" كما يلي:

¹ سمر عبد الرحمان محمد الدحلة: النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، دراسة تحليلية مقارنة، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2003، ص12.

² خلاصي رضا: النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، ط3، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 12.

³ فؤاد توفيق ياسين: المحاسبة الضريبية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 6.

⁴ عزت قناوي، أساسيات المالية العامة، دار العلم للنشر والتوزيع، الفيوم، مصر، 2006، ص 85.

1.3.1. قاعدة العدالة (Equality): تعني هذه القاعدة مساهمة أفراد المجتمع جميعا في أداء الضريبة بما يتناسب وقدراتهم المالية، فعلى جميع الخاضعين للضريبة كأفراد أن يتحملوا عبئها ويخضعوا لها دون محاباة أو تفضيل¹.

2.3.1. قاعدة اليقين (Certainly): يجب أن تكون الضريبة محددة وواضحة من حيث معدلها وتاريخ الوفاء بها، ومن حيث الحدث المنشئ لها، والأعباء والمصاريف الواجب خصمها، والغرض من ذلك أن يكون المكلف بالضريبة، على علم بمدى التزامه أمام الضريبة بصورة واضحة، وهذا الوضوح لا يقتصر على المكلف بالضريبة، بل يمس كذلك الإدارة الجبائية².

3.3.1. الملاءمة (Convenience): تهدف إلى إقامة نظام جبائي يستند إلى إقامة علاقة بين الدولة ودافع الضريبة، وذلك من خلال تحديد ميعاد الدفع بما يتناسب مع المقدرة المالية للمكلف، كأن تكون مباشرة بعد جني المحصول، أو عند المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل، أو اعتماد نظام التقسيط في الدفع³.

4.3.1. الكفاءة (Efficiency): ينظر إلى هذا المبدأ من جانب يخص كفاءة التحصيل، بمعنى أن الضريبة تحقق أعلى حصيللة ممكنة للخزينة العامة، وبالتالي الإقتصاد في النفقات الإدارية للتحصيل الضريبة، حيث أن جباية الضرائب تمر بعدة مراحل من إخطارات وحصر، إلى تقديم الإقرارات الضريبية، والربط ثم التحصيل وأحيانا التقاضي أمام لجان الطعن والمحاكم، ولكل مرحلة نفقات واجب تخفيضها إلى أقل حد ممكن حتى لا تفقد الضرائب أهميتها، كمورد من موارد الخزينة العامة، وتتحول إلى عبء من أعباء الموازنة العامة⁴.
إضافة إلى القواعد المذكورة سابقا وبمرر الزمن تم إضافة القاعدتين⁵:

5.3.1. الثبات (constancy): يقصد بها أن لا تتغير حصيللة الضريبة تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الإقتصادية، وخصوصا في أوقات الكساد وذلك أن الحصيللة الجبائية تزداد عادة في أوقات الرخاء، بسبب إزدياد الدخل والإنتاج، بينما تقل عادة في أوقات الكساد، مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة.

6.3.1. المرونة (Flexibility): يقصد بها بأن يكون الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية وقدر الإمكان بتغير في الحصيللة الجبائية، وفي نفس الإتجاه.

¹ بن اعمارة منصور: الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة، الجزائر، ط2، 2011، ص 26.

² شعباني لطفي: جباية المؤسسة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017، ص 20.

³ صالح بزة، أمينة بن خزناني: مرجع سابق ص 12.

⁴ محمد علي الريدي، محمد سعيد الحاج: المحاسبة الضريبة، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن، ط1، 2013، ص 32.

⁵ شعباني لطفي: مرجع سابق، ص 21.

4.1. التنظيم الفني للضريبة: يقصد بالتنظيم الفني للضريبة؛ تحديد مراحل وإجراءات فرض الضريبة والتي تعتبر إشكالية تقدير الوعاء أحد أهمها حيث يمر مسار فرض الضريبة بالمراحل التالية:

1.4.1. تحديد الوعاء: يقصد بوعاء الضريبة الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أو المادة التي تفرض عليها الضريبة، ووعاء الضريبة في العصر الحديث هو الثروة، ومن ثم يعرفه بعضهم بأنه الثروة التي تخضع للضريبة والتي تقاس الضريبة بها، ويختلف وعاء الضريبة عن مصدرها، فمصدر الضريبة الثروة التي تسدد منها الضريبة فعلا، أي التي تصيبها الضريبة، والمصدر الأساس هو الدخل، استنادا على أن الضريبة فريضة متجددة¹، وبذلك تكون المادة الخاضعة للضريبة ليست أشخاصا وإنما أموال المكلف، فيتم اقتطاع الضريبة بشكل مباشر ويطلق عليها "اقتطاع من المصدر"، أو يتم اقتطاع الضريبة بشكل غير مباشر وتفرض على وقائع وتصرفات الأفراد في أموالهم، ويطلق عليها الضريبة غير المباشرة.²

2.4.1. التصفية: يقصد بتصفية الضريبة حسابها وتحديد مبلغها، مما يمكن من معرفة الدين الجبائي للمكلف، ويمكن في هذا الإطار إدراج طريقتين:³

أ. طريقة المعدل النسبي: وهو نسبة مئوية تطبق على قاعدة التأسيس مهما كانت كميته أو حجمها؛

ب. طريقة المعدل التصاعدي: حيث تزداد النسبة المقتطعة مع تزايد حجم القاعدة الخاضعة للضريبة.

3.4.1. التحصيل: تتبع الإدارة الضريبية عدة طرق في تحصيل الضريبة من المكلفين أهمها:

أ. التوريد المباشر: حيث يقوم المكلف لتوريد الضريبة المستحقة عليه مباشرة إلى الإدارة الضريبية، وذلك حسب الإقرار الذاتي الذي قام بتقديمه، أو بعد إجراء التقدير النهائي للضريبة، وصدور قرار التقدير بذلك.⁴

ب. الأقساط المقدمة: يدفع المكلف بمقتضاها أقساط دورية خلال السنة المالية (أقساط شهرية أو كل ثلاثة أشهر)، طبقا لتصريح يقدمه عن دخله المتوقع، أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة، حيث يسترد المكلف ما قد يزيد عن قيمتها المحسوبة، أو يدفع ما يقل عنها.⁵

ج. طريقة الإقتطاع من المصدر: المقصود بهذه الطريقة أن يكلف شخص آخر غير المكلف، يكون في مركز المدين للمكلف بخصم هذه بالضريبة ودفعها للإدارة الجبائية، وهي الحالة التي يقوم فيها صاحب العمل بخصم الضريبة من دخل المكلف بها قبل توزيعه، بحيث يستلم الشخص دحلا صافيا من الضريبة.

4.4.1. الرقابة: هي وسيلة الإدارة، التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تسمح لها بالتأكد من من صدق التصريحات، لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالإطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية¹.

¹ عادل العلي: مرجع سابق، ص 132.

² بن عمار منصور: مرجع سابق ص 28.

³ ولهي بوعلام: جباية المؤسسة، الجزء الأول، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2018، ص 17.

⁴ سمر عبد الرحمان محمد الدحلة: مرجع سابق، ص 44.

⁵ شعباني لطفي: مرجع سابق، ص 37.

5.4.1. المنازعات: هي الخلاف الناشئ عن الطعون التي يقدمها المكلف بالضريبة أو المدين بها، بخصوص شرعية قرار فرض الضريبة أو تحصيلها، والتي تبدأ على مستوى الجهة الإدارية المختصة وتنتهي أمام الجهات القضائية.²

5.1. أهداف الضريبة: تستخدم الضريبة في أي دولة لتحقيق جملة من الأهداف أهمها:

1.5.1. الهدف المالي: ويتمثل في تغطية النفقات الخاصة بالدولة، بالحصول على الموارد المالية الممكنة، والتي تحتاجها الدولة لتسيير مرافقها العامة.

2.5.1. الهدف الإقتصادي: حيث تستخدم الضريبة كأداة في التقويم الإقتصادي، ففي حالة التضخم يتم رفع نسب الضرائب، بغية امتصاص الكتلة النقدية، وفي حالة الإنكماش يتم تخفيض أسعارها، مع زيادة التحفيزات والإعفاءات الجبائية لتنشيط الإستثمار.³

3.5.1. الهدف الإجتماعي: تكون غاية الضريبة إعادة توزيع الدخل الوطني، من أجل دعم الفئات الفقيرة، المحدودة الدخل، من خلال إعادة توزيع الدخل القومي، بما يضمن تحقيق التوازن الإجتماعي والعدالة الإجتماعية، من جهة أخرى فإن تصاعدية الضريبة تمكن من تحقيق المساواة حسب المقدرة التكليفية للمكلفين، والحد من احتكار الثروة.

4.5.1. الهدف السياسي: أصبحت الضريبة مرتبطة بشكل مباشر، بتوجيه السياسات العامة للبلاد، وكذا مخططات التنمية، من خلال فرض رسوم جمركية على سلع بلدان أخرى، وإعفاء بلدان أخرى، أو حتى السلع المحلية، فالتحكم في زيادة أو نقصان الضرائب والرسوم، يعتبر أحد الأدوات في يد الدولة والتي تستعملها حسب التوجه السياسي أو الاقتصادي الاستراتيجي المنتهج.

المطلب الثاني: تحديد علاقة المحاسبة الضريبية بالمحاسبة المالية:

تهتم المحاسبة الضريبية عموماً بإعداد الإقرارات الضريبية، فهي محاسبة يغلب عليها الجانب القانوني، على حساب البيانات المالية، أو كما يطلق عليها البعض أداة المحاسبة للأغراض الضريبية، عكس المحاسبة المالية الهادفة إلى توفير المعلومة المحاسبية لمستخدميها، وسنتطرق في هذا المطلب إلى أوجه التقارب والاختلاف بين المحاسبين.

¹ بن غماري ميلود: الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، مذكرة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2018، ص 167.

² صالح بزة، أمينة بن خزناني: مرجع سابق، ص 13.

³ محمد لعلاوي: دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 09.

1.2. تعريف المحاسبة الضريبية:

تعتبر المحاسبة الضريبية فرع من فروع المحاسبة التي تقوم على المبادئ والفروض المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، بالإضافة على كونها تتأثر بالقوانين والتعليمات الضريبية السارية في كل بلد، لذلك فالمحاسبة الضريبية تأخذ الدخل مقدراً حسب إجراءات المحاسبة المالية، ومبادئها، وتعديله ليتلاءم مع القوانين والتعليمات الضريبية، وصولاً للدخل الضريبي¹.

لذا يمكن القول بأن المحاسبة المالية تسعى إلى إثبات العمليات المالية حسب المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية المنتهجة في الدولة (المتثلة في النظام المحاسبي المالي في الجزائر)، وعرضها في صورة تعكس الوضعية الصادقة للمؤسسة، وتحديد صافي المركز المالي للمؤسسة ومن ثم تحديد نتيجة الدورة ربحاً كانت أو خسارة، في حين تهدف المحاسبة الضريبية إلى تحديد الدخل الخاضع للضريبة، والذي على أساسه يتم معرفة الضريبة المستحقة الدفع، تبعاً للقوانين الضريبية المعمول بها (القانون الجبائي في الجزائر).

2.2. أهمية المحاسبة الضريبية: تتم المحاسبة الضريبية عبر عدة أطراف وتبرز أهميتها فيما يلي:

■ بالنسبة للمكلف بالضريبة: والذي يقوم بإعداد الإقرارات الضريبية والتي تتضمن وعاء الضريبة، انطلاقاً من مستندات تثبت الدخل الضريبي، فعندما يتمكن المكلف من فهم جميع القوانين التي تتعلق بمحاسبة الضرائب، فإن ذلك يساعده في العثور على الكثير من وسائل الإعفاءات الضريبية، وكذا الاعتراف بالالتزامات أو الأصول الضريبية السنوات المستقبلية للترحيل، وكذا الفوارق المؤقتة.

■ الإدارة الجبائية: والتي تعتمد على خبراءها والذين يقومون بفحص تصريحات المكلفين ومستنداتهم، انطلاقاً من أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بها، وكذا القواعد والتعليمات الجبائية، فالمحاسبة الضريبية تمكن من الحصول على جميع المعلومات الخاصة بالمكلفين سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، فعند تطبيق مبادئ وقوانين المحاسبة الضريبية، ينتج عن ذلك تحديد الدخل الخاضع للضريبة ومن ثمن تقدير الضرائب المستحقة للسنة الحالية.

■ الدولة: من خلال تطبيقات المحاسبة الضريبية تتمكن الحكومات من الحصول على مصدر ثابت للتمويل.

3.2. إرتباط المحاسبة بالضرائب: من الناحية التاريخية تعد المحاسبة علماً، له أصوله وضوابطه، وقد أدى التشريع الضريبي دوراً كبيراً في تحسين القواعد المحاسبية وتطويرها، حيث أن التشريع الضريبي فرض قواعد تدخل بصورة واضحة في علم المحاسبة، باعتباره أداة لقياس وعاء الضريبة، وجعل هذا العلم يفقد جزءاً من خصائصه، بوصفه طريقة لتسجيل العمليات التجارية، التي تقوم بها النشأة ومراقبتها، إلا أن هذا لا يلغي الترابط بين المحاسبة والضريبة فانطلاقاً من الربح المحاسبي يتم تحديد الربح الضريبي.

¹ محمد علي الريدي، محمد سعيد الحاج: المحاسبة الضريبة، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن، ط1، 2014، ص 23.

ويرجع ارتباط المحاسبة بالضريبة إلى أن تحديد الدخل الخاضع للضريبة وربط الضريبة المقررة عليه، لا يمكن أن يتم إلا من خلال ممارسة العمل المحاسبي، والرجوع إلى الدفاتر والسجلات المحاسبية، والاعتماد على بعض القواعد والطرق المحاسبية في تحديد قيم الأصول والالتزامات وقياس الدخل الخاضعة للضريبة، وعلى الرغم من أن بعض الإجراءات المحاسبية للأغراض الضريبية قد تختلف عن الطرق المتبعة في إعداد الحسابات المالية، إلا أن ذلك لا يخرج المحاسبة لغرض الضريبة من نطاق العمل المحاسبي، فهي تقوم على مراعاة الأحكام والتشريعات الضريبية في إعداد الحسابات وتحديد أوعية الضرائب، وإتباع المبادئ والقواعد المتعارف عليها في علم المحاسبة، وانطلاقاً من أن المبادئ والممارسات المحاسبية تشكل عادة أساساً للتقدير الضريبي، فإن هناك أسباب تدعو إلى وجود تباين بين هذين المفهومين بسبب اختلاف كل من أهدافهما وصعوبة تحديد المفاهيم الاقتصادية لكليهما¹.

4.2. مبادئ المحاسبة الضريبية: يجب أن تراعي المحاسبة الضريبية الاعتبارات التالية عند تحديد القواعد المتعلقة بالضريبة²:

- يتعين تخفيض النسب وتوسيع وعاء الضريبة قدر الإمكان (من خلال الحد من الإعفاءات)؛
- يتعين تحديد وعاء الضريبة بحيث يكون الأقرب إلى الأرباح الفعلية للشركة، وذلك من خلال تقليص الفوارق قدر الإمكان بين الربح المحاسبي والربح الضريبي؛
- ينبغي الحد قدر الإمكان من تأثير الضريبة على أخذ القرارات المتعلقة بممارسة النشاط، وكمثال على ذلك القرار المتعلق بتمويل النشاط، فإذا مول المكلّف نشاطه عن طريق قرض كان بإمكانه خصم الفوائد التي يدفعها عن القرض، في حين لو تم تمويل نشاطه عن طريق الأموال الذاتية فإن حصص الأرباح التي تدفع للمساهمين لن تكون قابلة للخصم، وهو ما قد يشجع المكلّف على الإفراط في الاقتراض.

5.2. أوجه التباين بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية: يمكن إبراز بعض أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية من خلال³:

أ. الأسس المحاسبية: تستخدم المحاسبة المالية أساس الاستحقاق في إثبات عملياتها، واستخراج حساباتها الختامية، والميزانية، أما المحاسبة الضريبية، فتأخذ بالأساس النقدي حيناً، وأساس الاستحقاق أحياناً.

¹ يخلف إيمان: متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي، مذكرة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2019، ص 32، 33.

² رضا خلاصي: شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 207، 208.

³ فؤاد توفيق ياسين: مرجع سابق، ص 9، 10.

ب. ارتباط المحاسبة الضريبية بالقانون: إن المحاسبة المالية تحكمها قواعد وعرف وأنظمة، ومعايير دولية، متعارف عليها محاسبياً، ولذلك فهي تعتمد جميع المصاريف الإنتاجية التي ساهمت في إنتاج الربح، بينما المحاسبة الضريبية يربطها قانون الضريبية، وتلتزم بتنفيذ جميع بنوده.

ج. تكوين المخصصات والاحتياطات: إن المحاسبة المالية تأخذ بمبدأ تكوين مخصصات الاهتلاك، والاحتياطات الأخرى، لمواجهة خسائر محتملة، بينما المحاسبة الضريبية، لا تأخذ بذلك إلا بما نص عليه القانون الضريبي.

د. شمولية الربح: إن المحاسبة المالية تأخذ بمبدأ شمولية الإيرادات والمصاريف، بينما المحاسبة الضريبية تستبعد بعض الإيرادات المعفاة من الضرائب، عند استخراج الربح الخاضع للضريبة.

المطلب الثالث: النظام الضريبي:

يختلف النظام الضريبي من دولة لأخرى، وفقاً لأهداف النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للبلد، وأهم ميزة للنظام الضريبي هي المرونة، بحيث أنه يستجيب للتغيرات التي تطرأ على الهيكل الاقتصادي والظروف الاجتماعية للبلد.

1.3. تعريف النظام الضريبي: يمكن إدراج التعاريف التالية للنظام الضريبي:

✓ **تعريف 01:** يقصد به مجموعة القواعد القانونية الضرائب والفرائض التي يلتزم رعايا دولة معينة، وفي وقت محدد بأدائها، للسلطة العامة، على اختلاف مستوياتها، من مركزية أو محلية، ودون مقابل¹.

✓ **تعريف 02:** يعرف النظام الضريبي بأنه مجموعة العناصر الإيديولوجية والإقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها إلى كيان ضريبي معين، والذي يمثل الواجهة الحسية للنظام بمفهومه الواسع².

✓ **تعريف 03:** يرى (الدكتور حامد دراز): أن النظام الضريبي هو من الضرائب التي يراد اختيارها وتطبيقها في مجتمع معين، وزمن محدد، لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع³، فيعد النظام الضريبي أحد أهم أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية، إذ يضطلع بشكل أساسي في توليد الإيرادات الحكومية، واستخدامها لاحقاً، في تمويل النفقات الحيوية للمخصصات العامة.

إذاً يمكن القول بأن النظام الضريبي هو تفاعل مجموعة محددة من العناصر الاقتصادية والاجتماعية والصور الفنية، تفضي إلى هيكل للضرائب المختارة، تهدف لتحقيق السياسة الضريبية التي تناسب الهيكل الإقتصادي للبلد.

2.3. مقومات النظام الضريبي: ليحقق النظام الضريبي أهدافه، يستلزم توافر عدة مقومات والمتمثلة:

¹ محمد الحلاق، عبد الهادي الجردان: دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2011، ص 26.

² صلاح حميداتو: المراجعة الجبائية للمؤسسات الإقتصادية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2019، ص 19.

³ علي عباس عياد: النظم الضريبية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 1983، ص 12.

- السلطة التشريعية: تختص بإصدار القانون الضريبي، الذي يحدد الوعاء الضريبي، سعر الضريبة وإجراءات تحصيلها)، وواجبات كل من الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.
- السلطة التنفيذية: تختص بتطبيق القانون الضريبي، الصادر عن الإدارة التشريعية، وإصدار التفسيرات والتعليمات في حالة عدم وضوح الأنظمة والقرارات، بما لا يتعارض مع نصوص القانون وأحكامه¹.
- السلطة القضائية: تتولى السلطة القضائية الفصل في المنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، والمتعلقة عموماً بتقدير الضرائب واجبة الدفع، مع إلزامية تمتع الجهاز القضائي بالاستقلالية التامة، والمعرفة الكاملة بكل ما يتعلق بالنظام الضريبي، والتفسيرات المتعلقة به.
- الكفاءة الإدارية: إن توفر الكفاءة الإدارية يؤثر على تنظيم الإدارة التنفيذية، بتوفير العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة من خلال المستوى العلمي الكافي للعاملين، ووجود نظام للرقابة الداخلية فعال ومستودع معلومات فعال، لتوفير حصيلة جبائية وفيرة وبأقل تكلفة.

3.3. مكونات النظام الضريبي: يتكون النظام الضريبي من ثلاث مكونات أساسية وهي:

- 1.3.3. التشريع الضريبي: هو مجموعة القوانين واللوائح والتشريعات التي تصدرها الجهات المختصة، والمتعلقة بفرض وتحصيل الضرائب، وكافة الأحكام والقرارات المتعلقة بالمنازعات الضريبية، ويقوم التشريع الضريبي على ثلاث محاور²:

أ. المحور الأول: علمي نظري ويتمثل في الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها محلياً وعالمياً.

ب. المحور الثاني: المحور المهني، فني تطبيقي يعتمد على الخبرة الفنية والعلمية والعملية بالأحكام التشريعية للضرائب، والإلتزام بضوابط ممارسة المهنة، والتقييد بمعايير الترخيص.

ج. المحور الثالث: المحور التشريعي: المتمثل في التشريعات والقوانين سارية المفعول.

- 2.3.3. الإدارة الضريبية: وتتمثل في الجهاز الفني والإداري، الذي يعمل على تنفيذ النظام الضريبي، فهي السلطة المخولة لتحصيل مختلف الضرائب، ومراقبة التصريحات الجبائية للمكلفين وكذا إصدار التعليمات التفسيرية والتنفيذية بغية تحسين كفاءة النظام الضريبي.

- 3.3.3. السياسة الضريبية: تعتبر عنصر من عناصر السياسة المالية لما لها مكانة خاصة ورئيسية في تحقيق الأهداف المختلفة من أجل النمو الاقتصادي والتنمية في أي بلد، فهي مجموعة الضرائب المتكاملة التي تخططها

¹ محمد خالد المهياني: ضرائب الدخل والمعايير المحاسبية الدولية، حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية، مذكرة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، 2006، ص 28.

² المرسي السيد حجازي: النظم الضريبية: الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 6، 7.

الدولة وتنفيذها، مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار إقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع¹.
إن النظام الجبائي ما هو إلا ترجمة فنية للسياسة الضريبية، من أجل تحقيق أهدافها، إنطلاقاً من المبادئ العامة للدولة، تنفيذاً للبرامج الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق الاستقرار السياسي.
4.3. أثر النظام الضريبي على التوازن المالي للمؤسسة: يمكن إبراز أثر الضرائب على التوازن المالي للمؤسسة من خلال:

- أثر الضريبة على الخزينة: إن ارتفاع وعاء الضريبة ومعدلها يقود إلى ارتفاع مبلغ الضريبة وبالتالي يتطلب إخراج مبالغ كبيرة من خزينة المؤسسة لتسديدها، سواء على شكل أقساط أو دفعة واحدة، كما لا يمكنها استرجاع قيمة الضريبة، في حالة الضريبة على القيمة المضافة إلا بعد فترة معينة، مما يؤثر على توازن الخزينة على المدى القصير.
أثر الضريبة على التمويل الذاتي للمؤسسة: تؤثر الضريبة على التمويل الذاتي بالضغط على العناصر المكونة له، وهي الربح الصافي بعد اقتطاع الضريبة، الاهتلاكات والمؤنات وسياسة توزيع الأرباح²، حيث أن:

$$\text{التمويل الذاتي} = \text{الأرباح الصافية غير الموزعة} + \text{الإهلاكات والمؤنات} + \text{الإحتياطات}$$

- أثر الضريبة على قرار الاستثمار والتوسع: تؤثر الضريبة على المنشآت الصغيرة خصوصاً على الخطط الإستثمارية للمؤسسة باعتبارها تقلص مصادرها التمويلية، وصعوبة لجوئها للسوق المالي.
المطلب الرابع: معايير تصنيف الهيكل الضريبي:

يتم تصنيف الضرائب تبعاً للأهداف التي يحققها كل صنف، حيث تترابط فيما بينها لتحقيق الهدف العام للنظام الجبائي، ويمكن التطرق إلى مختلف أنواع الضرائب حسب عدة اعتبارات كما يلي:

1.4. حسب الواقعة المنشأة للضريبة: وفقاً لهذا المعيار يتم تصنيف الضرائب إلى:

1.1.4. الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال: يرجع الاختلاف بين المعيارين إلى اختلاف موضوع الضريبة كما يلي:

1.1.1.4. الضرائب على الأشخاص: يقصد بالضرائب على الأشخاص تلك الضرائب التي تتخذ من الشخص وعاء لها، وكانت تسمى قديماً بضريبة الرؤوس، أي أن موضوع الضريبة هو الشخص نفسه بغض النظر عما

¹ صالح بزة، أمينة خزناني: مرجع سابق، ص 22.

² رضا خلاصي: مرجع سابق، ص 449.

يملكه من أموال، وما يميز هذا النوع من الضريبية، هو عدم العدالة بسبب المساواة في دفع الضريبية بين الفقير والغني، فهي لا تراعي المقدرة التكليفية للمولين.

2.1.1.4. الضرائب على الأموال: بسبب الإنتقادات الموجهة إلى الضرائب على الأشخاص، إتجهت الدول إلى الأخذ بالضرائب على الأموال، في أنظمتها الضريبية، حيث أصبحت الثروة هي وعاء الضريبية، في النظم المالية المعاصرة، وفي نطاق الضرائب على الأموال، قد تفرض الضريبة على رأس المال أو الدخل، ويقصد برأس المال مجموع ما يملكه من قيم إستعمال في لحظة معينة، يستوي في ذلك أن تأخذ الشكل العيني كأرض أو عقار، أو سلع إنتاجية، أو سلع إستهلاكية، أو أدوات مالية (أسهم أو سندات)، أو مبلغ من النقود. ويقصد بالدخل ما يحصل عليه الفرد بصفة دورية على نحو مستمر من مصدر معين، قد يتمثل في ملكيته لوسائل إنتاج، أو في عمله، أو فیهما معا، أو مجموع المنافع والخدمات النقدية القابلة للتقدير بالنقود، التي تنتج عن رؤوس الأموال خلال فترة معينة¹.

2.1.4. الضرائب النوعية (المتعددة) والضرائب الموحدة:

1.2.1.4. الضرائب النوعية (المتعددة): يقوم أساس الضرائب النوعية على أساس التمييز بين الدخل وفقا لمصادرها، ثم إخضاع كل مصدر من مصادر الدخل إلى ضريبة نوعية مستقلة، لها وعائها وسعر خاص بها، فالنظام الضريبي الواحد يشتمل على عدة أنواع للضريبة، مثل الضريبة على الدخل، ضرائب على الثروة، وضرائب على الإنفاق.

2.2.1.4. الضرائب الموحدة: يقوم نظام الضريبة الموحدة على تجميع الدخل بغض النظر عن مصادرها، في وعاء واحد وإخضاع هذا الوعاء إلى ضريبة واحدة وسعر واحدة، وإجراءات واحدة في الربط والتحصيل، وذلك بعد إستبعاد الإعفاءات المنصوص عليها في القانون، وخصم النفقات والأعباء التي تحملها المكلف في سبيل الحصول على الإيرادات².

2.4. على أساس طبيعة الضريبة: تصنف الضرائب على هذا الأساس ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة

حيث أن هناك عدة معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

1.2.4. معيار نقل العبء الضريبي: يرى معظم الإقتصاديين، أنه إذا كان يستحيل نقل عبء الضريبة، فإنها تكون مباشرة، وتكون غير مباشرة إذا أمكن نقل العبء الضريبي، يعني ألا يتحمل في النهاية فرد آخر غير الذي يدفع الضريبة، ولذلك وجب التمييز بين دافع الضريبة، وبين متحمل الضريبة.

¹ عادل العلي: مرجع سابق، ص 133.

² محمد علي الريدي: مرجع سابق ص 40.

2.2.4. معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة: الضريبة تكون ثابتة عندما تفرض على عناصر ثابتة لمدة طويلة، مثل الضريبة العقارية، بينما الضريبة غير المباشرة تفرض على عناصر عرضية أو تصرفات متقطعة يقوم بها المكلف، مثل الضريبة على الإستهلاك.

3.2.4. المعيار الإداري: الضريبة تكون مباشرة إذا تم تحصيلها وفق جداول إسمية تحمل أسماء المكلفين بالضريبة، المادة الخاضعة للضريبة، مبلغ الضريبة، ومواعيد دفعها، أي هناك اتصال مباشر بين الإدارة الضريبة والمكلف مثل الضرائب على الدخل، وتعتبر الضريبة غير مباشرة في حال عدم وجود هذه الكشوفات مثل الضرائب الجمركية بسبب عدم معرفة المكلفين بها مسبقا.

3.4. حسب معيار سعر الضريبة: وفقا لهذا الأساس تصنف الضريبة إلى:

1.3.4. ضريبة نسبية: هي تلك الضريبة التي لا يتغير سعرها مع تغير موضوع الضريبة، أي أن سعرها يبقى ثابتا مهما اختلف وعاء الضريبة، مثل الضريبة على أرباح الشركات، وما يميز هذا النوع هو البساطة وعدم التعقيد، كما أنها من جهة أخرى تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة.

2.3.4. ضريبة تصاعدية: هي الضريبة التي يتغير سعرها تصاعديا، تبعا لزيادة وعاء الضريبة، فالعلاقة بينهما علاقة طردية، مثل الضريبة على دخل الأجور، ومن الصور الفنية التي يأخذها التصاعد:

1.2.3.4. التصاعدية بالطبقات: ويكون ذلك بأن يقسم المشرع الضريبي وعاء الضريبة على عدة طبقات إجمالية ويحدد لكل كبة سعرا خاصا بها، يزداد تبعا للزيادة في الوعاء من طبقة لأخرى، أي إذا زاد الوعاء عن الحد الأعلى للطبقة، خضع لكامله بسعر معين، لأنه سيقع ضمن طبقة جديدة.

2.2.3.4. التصاعدية وفقا للشرائح: تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى شرائح أو أجزاء من الشرائح، وكل شريحة تخضع لسعر أو معدل معين يزدادها الأخير بزيادة القيمة الخاضعة له¹.

وما يميزها النوع من الضرائب هو مراعاتها لمبدأ العدالة والظروف الشخصية للمكلف بالضريبة، كما تعد وسيلة لإعادة توزيع الدخل القومي بتقليل التفاوت بين الدخل.

¹ رضا خلاصي: شذرات النظرية الجبائية: مرجع سابق، ص 193.

المبحث الثاني: هيكل النظام الضريبي الجزائري:

فرضت حتمية التوجه نحو إقتصاد السوق إصلاحات عميقة، مست الهيكلة الاقتصادية الجزائرية عموماً، من خلال تشجيع القطاع الخاص من جهة، وجلب الإستثمار من جهة أخرى، هذا الإصلاح لابد أن يمر عبر معادلة إقتصادية، يعتبر الإصلاح الضريبي متغيراً مهماً فيها، كون النظام الضريبي يجسد ويوجه التحول الاقتصادي، سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى أهم العناصر المكونة للنظام الضريبي الجزائري.

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي:

1.1. مفهوم وخصائص الضريبة على الدخل الإجمالي: تم تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي، من خلال قانون المالية لسنة 1991، حيث جاء تعريفها كما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة¹، يمكن توضيح مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:

مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي	
الأساس الخاضع للضريبة	المداديل المعفاة
تستحق الضريبة في كل سنة على الإيرادات أو الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة خلال السنة نفسها، حيث يتكون الربح أو الدخل الخاضع للضريبة من فائض الناتج الإجمالي المحقق فعلاً، بما في ذلك قيمة الأرباح والإمتيازات العينية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة، على النفقات المخصصة لكسب الدخل والحفاظ عليه.	- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه، في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي ² . -السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الإمتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

2.1. أصناف الضريبة على الدخل الإجمالي: يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي:

1.2.1. الأرباح الصناعية والتجارية: تعتبر أحد أهم مكونات هيكل النظام الضريبي الجزائري، يمكن إبراز خصائصها فيما يلي:

1.1.2.1. المداديل الخاضعة: إن المداديل الخاضعة للضريبة التي تنطوي في فئة الأرباح الصناعية والتجارية هي:

■ الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية³:

■ الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين:

¹ المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2022.

² المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2022.

³ المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة 2022.

الفصل الثاني — واقع القياس المحاسبي بين قواعد النظام الجبائي ومتطلبات النظام المحاسبي المالي

- أ- يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها؛
- ب- يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم، بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى شاري كل جزء أو قسم؛
- ج- يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء كان الإيجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا، وكذلك القاعات المخصصة لإحياء الحفلات أو تنظيم اللقاءات، والملتقيات والتجمعات؛
- د- يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة وصاحب الإمتياز ومستأجر الحقوق البلدية؛
- هـ- يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو الممالح؛
- و- المداخيل المحققة من قبل التجار الصيادين، الربابنة الصيادين، مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد.
- 2.1.2.1. تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي الفئة الأرباح الصناعية والتجارية:** يحدد الربح الذي يفرض في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي حسب النظام الحقيقي وجوباً¹، إن الربح الخاضع للضريبة هو الفرق بين المداخيل المقبوضة من طرف المكلف بالضريبة والأعباء التي يتحملها هذا الأخير.
- 3.1.2.1. الإخضاع الضريبي للدخل الإجمالي:** يخضع الدخل الصافي السنوي، إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، على مستوى موطن التكاليف، تبعاً للجدول التصاعدي أدناه:

الجدول رقم(15): التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي

معدل الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0%	لا يتجاوز 240.000 دج
23%	من 240.001 دج إلى 480.000 دج
27%	من 480.001 دج إلى 960.000 دج
30%	من 960.001 دج إلى 1.920.000 دج
33%	من 1.920.001 دج إلى 3.840.000 دج
35%	أكثر من 3.840.000 دج

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة معدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2022.

¹ المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2022.

1.2.2.1. المهن غير التجارية: يخضع المكلفون بالضريبة الذين يحققون مداخيل تابعة لفئة أرباح المهن غير التجارية المذكورة في المادة 22 أعلاه للنظام المبسط للمهن غير التجارية¹، إن من أهم خصائص هذه الفئة ما يلي:

خصائص صنف المهن غير التجارية	
المدخل الخاضعة	- أرباح المهن الحرة، والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر؛ - كل المهن والمستثمرات المدرة للأرباح والتي هي مصادر كسب لا تنتهي إلى صنف آخر من الأرباح والمداخيل؛ - ريع عائدات حقوق المؤلف التي يتقاضاها الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون، وورثتهم الموصى لهم بحقوقهم؛ - الريوع المحققة من قبل المخترعين، سواء من منح رخصة استغلال شهادتهم أو بيع علامات الصنع أو صيغ الإنتاج أو التنازل عنها.
أساس الضريبة	فائض الإيرادات الكلية على النفقات اللازمة لممارسة المهنة، غير أنه، في حالة عدم وجود مبررات لجميع النفقات الضرورية لممارسة المهنة، يُسمح بخصم مبلغ جزافي قدره 10% من إجمالي الإيرادات المصرح بها ² .
النفقات القابلة للخصم	- إيجار المحلات المهنية؛ - الضرائب والرسوم المهنية التي يتحملها المكلف بالضريبة بصفة نهائية؛ - الاهتلاكات المنجزة وفقا للقواعد المطبقة على نظام الأرباح الصناعية والتجارية.
الإعفاءات	تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي، المبالغ المحصلة في شكل أتعاب وحقوق المؤلفين والمخترعين المتعلقة بالأعمال الأدبية والعلمية والفنية والسينمائية، من قبل الفنانين والمؤلفين والملحنين والمخترعين الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر

1.3.2.1.3.2.1. العائدات العقارية عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية:

1.3.2.1.1. المدخل الخاضعة: تعتبر مداخيل عقارية، المدخل الناتجة عن³:

- إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها، مثل: البيوت المخصصة للسكن، المصانع، المخازن، المكاتب، وغيرها؛
- إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعنادها، وهذا شريطة أن تكون هذه المدخل غير مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية.

1.3.2.1.2. معدلات الضريبة: يتم تحديد قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الجدول التالي:

¹ المادة 12 من قانون المالية لسنة 2022.

² المادة 2-22 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

³ ولبي بوعلام: مرجع سابق، ص 50.

جدول رقم (16): معدلات الضريبة: العائدات العقارية عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية

يخضع مبلغ الإيجار السنوي الإجمالي الذي يساوي أو يقل عن 1.800.000 دج، لمعدل محرر من الضريبة يقدر ب ¹ :		
المعدل	تحديد الضريبة	الأساس الخاضع
7% محررة من الضريبة	مبلغ الإيجار الإجمالي بالنسبة للمداخل المتأتية من إيجار السكنات ذات طابع سكني،	يساوي الدخل المستعمل في أساس الضريبة على الدخل الإجمالي بعنوان هذا الصنف، مبلغ الإيجارات الإجمالية السنوية، غير أن الأساس الضريبي المعتمد في عقد العارية يتكون من القيمة الإيجارية المحددة، إستنادا إلى السوق المحلي أو حسب المقاييس المقررة عن طريق التنظيم.
15% محررة من الضريبة	مبلغ الإيجار الإجمالي بالنسبة للمداخل المتأتية من إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني. غير مزود بأثاث أو معدات ضرورية لاستغلاله يطبق هذا المعدل أيضا على العقود المبرمة مع الشركات،	
15%، محررة من الضريبة	مبلغ الإيجار الإجمالي للعقارات غير المبنية	
10% محررة من الضريبة	عمليات التأجير ذات الاستعمال الفلاحي	
مبلغ الإيجارات السنوية الإجمالية الذي يتجاوز 1.800.000 دج إخضاع مؤقت للضريبة، بمعدل 7%، يتم خصمه من الإخضاع الضريبي النهائي للدخل الإجمالي		

المصدر: من إعداد الباحث

4.2.1. الإيرادات الفلاحية: تعتبر إيرادات فلاحية، الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، مهما كان طابعها عصريا وتقليديا²، إن تحديد الإيرادات الفلاحية وإيرادات تربية الحيوانات كقاعدة لفرض الضريبة على الدخل الإجمالي يتم حسب إمكانيات كل منطقة، وكذا حسب كل ولاية، بلدية أو مجموع بلديات، من طرف لجنة ولائية متكونة من ممثل عن الإدارة الجبائية وممثل عن الإدارة المكلفة بالفلاحة، وممثل عن غرفة الفلاحة، تتم المصادقة على التعريفات المحددة بموجب قرار صادر عن المدير العام للضرائب قبل الفاتح من مارس من كل سنة فيما يخص الإيرادات الخاصة بالسنة السابقة، وفي حالة تعذر ذلك، يتم تجديد آخر التعريفات المعروفة³، يمكن تحديد الدخل الخاضع لهذه الفئة كما يلي⁴:

¹ المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة، معدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2023.

² المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2020، معدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2022.

³ المادة 10 من قانون الإجراءات الجبائية 2020.

⁴ المادة 10 من قانون الإجراءات الجبائية 2020.

المدخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي-الإيرادات الفلاحية-	
النشاط الفلاحي	
الأساس الخاضع	المدخيل الخاضعة
- يكمن الدخل الصافي الخاضع للضريبة في الفرق بين المردود المتوسط بالهكتار المعبر عنه بالقيمة والتكاليف المقبولة مضروباً في المساحة المزروعة.	- كل استغلال للأموال الريفية من شأنها أن تقدم إيرادات؛ - كل فائدة ناشئة يحصل عليها المستغل من بيع أو استهلاك المنتجات الفلاحية، بما فيها الإيرادات المتأتية من المنتجات الغابية المتعلقة بالفلين ولحاء الشجر واستخراج المادة الصمغية؛ - كل استغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض؛ - إستغلال الحلفاء.
نشاط تربية الحيوانات	
- بالنسبة لنشاط تربية المواشي، فإن الدخل الصافي الخاضع للضريبة هو حاصل جداء متوسط قيمة السوق في عدد رؤوس المواشي لكل صنف الموافق للترايد، تطبيق تخفيض بنسبة 60%.	- يتعلق الأمر بتربية الحيوانات من كل نوع، لاسيما الغنم والبقر والماعز والجمال والخيول.
- بالنسبة لنشاط تربية الدواجن والنحل والأرانب والحلزون ومنتجات إستغلال الفطريات، يحدد الدخل الصافي الخاضع للضريبة بتطبيق تعريف متوسطة، حسب الحالة، على عدد الوحدات أو الكميات المحققة	- كما تعتبر كذلك كأنشطة تربية الحيوانات، أنشطة تربية الدواجن، والنحل والمحار، وبلح البحر، والأرانب، والحلزون -لا يمكن أن تعتبر تربية الدواجن والأرانب كأنشطة تربية الحيوانات إلا بتوفر شرطين : - أن تكون ممارسة من طرف المزارع نفسه في مزرعته ؛ - أن لا تكتسي طابعاً صناعياً.

5.2.1. ربوع رؤوس الأموال المنقولة: تشتمل هذه الفئة على:

- أولاً: منتوجات الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها: تعتبر مدخيل خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، صنف مدخيل رؤوس الأموال المنقولة، مجمل مدخيل الأسهم والحصص الاجتماعية والإيرادات المماثلة لها في الإيرادات التي توزعها أساساً¹ :
- شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري؛
 - الشركات ذات المسؤولية المحدودة ؛

- الشركة المدنية المتخذة شكل شركة أسهم ؛

¹ المادة 45 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022.

جدول (17): معدلات الإقتطاع من المصدر (منتوجات الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها) المصدر:

المعدلات	الأساس الخاضع
إقتطاع من المصدر بمعدل 15 % محذر من الضريبة.	المدخيل الموزعة على الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالجزائر.
	الأرباح المقسمة على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين بالجزائر
	الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركتها الفرعية المقيمة في الجزائر أو كل منشأة مهنية أخرى.

المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة معدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2022.

ثانيا: إيرادات الديون والودائع والكفالات:

تعتبر مدخيل الديون والودائع والكفالات، وحواصل الفوائد والمبالغ والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى صنف مدخيل رؤوس الأموال المنقولة ، وبالتالي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي لهذه الفئة :

- الديون الرهنية الممتازة منها والعادية وكذا الديون الممثلة بالأسهم والسندات العامة وسندات القرض الأخرى القابلة للتداول باستثناء كل عملية تجارية لا تكتسي الطابع القانوني للقرض؛
- الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد، مهما كان المودع ومهما كان تخصيص الوديعة؛
- الكفالات نقدا ؛
- الحسابات الجارية ؛
- سندات الصندوق، والودائع في حسابات الاستثمار المنجزة في إطار العمليات البنكية المتعلقة بالصيرفة الإسلامية.

1.2.6.1. فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية:

1.6.2.1. مجال التطبيق: بالنسبة لوعاء الضريبة على الدخل الإجمالي، تعتبر فوائض قيمة ناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية، فوائض القيمة المحققة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج نطاق النشاط المهني، عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية أو غير مبنية وكذا الحقوق العقارية المرتبطة بهذه الأملاك كما تعتبر أيضا بمثابة التنازل بمقابل، الهبات المقدمة للأقارب ما بعد الدرجة الثانية وكذلك لغير الأقارب¹.

1.2.6.2.1. تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة: يتكون فائض القيمة الخاضع للضريبة من الفارق الإيجابي: بين:

1.3.6.2.1. معدل الضريبة على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل وبمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية:

¹ المادة 77 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

الفصل الثاني — واقع القياس المحاسبي بين قواعد النظام الجبائي ومتطلبات النظام المحاسبي المالي

تخضع فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية وكذا الحقوق العقارية الحقيقية العينية، المشار إليها في المادة 77 من قانون الضرائب المباشرة للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15%، محرر من الضريبة، كما يوضحه الجدول:

جدول رقم (18): الإخضاع الضريبي (فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية)

فائض القيمة	المعدل	التخفيض
فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية المشار إليها في المادة 77 من قانون الضرائب المباشرة.	15% محررة من الضريبة	تستفيد من تخفيض ضريبي قدره 50% التنازلات عن السكنات الجماعية التي تشكل الأداة الرئيسية التي شكل الملكية الوحيدة والسكن الرئيسي.
تخضع فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة، إليها في المادة 77 مكرر من قانون الضرائب المباشرة.		تطبق نسبة منخفضة مقدرة ب 5% في حالة إعادة استثمار مبلغ فائض القيمة.

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2022.

1.7.2.1. المرتبات والأجور والعلاوات والمعاشات والريوع العمرية:

أولاً: مكونات الإنتاج الخام الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي: يتكون الناتج الخام الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي مما يلي¹:

- المكافآت المدفوعة إلى الشركاء ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة؛
- المبالغ المقبوضة من قبل الأشخاص الذين يعملون بيوتهم، بصفة فردية لحساب الغير؛
- التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات لقاء مصاريفهم؛
- علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية وبصفة إعتيادية من قبل المستخدمين؛
- المبلغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء نشاط التدريس، أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذلك المكافآت الناتجة عن نشاط ظرفي ذي طابع فكري.

ثانياً: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور:

تخضع الرواتب والأجور المدفوعة من قبل المستخدمين لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوب شهرياً، وذلك بعد تحديد الدخل الصافي، كما تستفيد المداخل المذكورة في المادة 66 من قانون الضرائب

سعر التنازل عن الملك - (سعر الاقتناء أو قيمة إنشائه من طرف المتنازل + مصاريف الاقتناء والصيانة والتحسين المثبتة قانوناً، وذلك في حدود 30% من سعر الاقتناء أو قيمة الإنشاء).

¹ المادة 67 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022.

الفصل الثاني — واقع القياس المحاسبي بين قواعد النظام الجبائي ومتطلبات النظام المحاسبي المالي

من الجدول التصاعدي، غير أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12000 دج سنوياً، أو يزيد عن 18000 دج سنوياً (أي بين 100 و1500 دج شهرياً)

تستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي، المداخيل التي لا تتعدى 30.000 دج، كما تستفيد من تخفيض ثاني إضافي، المداخيل التي تفوق 30.000 دج وتقل عن 35.000 دج وتحدد الضريبة المستحقة لهذه الفئة وفق العلاقة التالية:

$$\text{الضريبة على الدخل الإجمالي} = \text{الضريبة على الدخل الإجمالي وفق التخفيض الأول} \times (51/137) - (8/27925)$$

الجدول رقم (19): الجدول التصاعدي الشهري لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي (صنف الرواتب والأجور)

المتراكم	مبلغ الحقوق	نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع
0	0	0	لا يتجاوز 20.000 دج
4600	4600	23	من 20.001 دج إلى 40.000 دج
15400	10.800	27	من 40.001 دج إلى 80.000 دج
39400	24000	30	من 80.001 دج إلى 160.000 دج
92200	52800	33	من 160.001 دج إلى 320.000 دج
/	/	35	أكثر من 320.000 دج

المصدر: المادة 31 من قانون المالية لسنة 2022.

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات:

1.2. مفهوم الضريبة على أرباح الشركات: هي ضريبة سنوية تفرض على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة، وتتميز بالخصائص التالية:

- تعتبر ضريبة سنوية لأنها تفرض على الأرباح والمداخيل لسنة مالية واحدة؛

- ضريبة نسبية حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل واحد وليس إلى جدول تصاعدي؛

- تفرض على الأرباح والمداخيل التي يحققها الأشخاص المعنويون وليس الطبيعيون الذين يخضعون إجبارياً

للنظام الحقيقي دون الأخذ بالحسبان حجم رقم الأعمال المحقق؛

2.2. حساب الضريبة على أرباح الشركات: يمثل الربح الجبائي الوعاء أو الأساس الضريبي المشترك بين كل من الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، يحدد الربح الخاضع للضريبة انطلاقاً من النتيجة المحاسبية للمؤسسة، غير أنه فيما يخص الضريبة، يتعين أن تُضاف إلى النتيجة المحاسبية تصحيحات شبه محاسبية من أجل الأخذ بعين الاعتبار للقواعد الجبائية الخاصة، تخصص النتيجة المحاسبية من إعادة

الفصل الثاني — واقع القياس المحاسبي بين قواعد النظام الجبائي ومتطلبات النظام المحاسبي المالي

الإدماج (التصحيحات الجبائية) والحسومات (التصحيحات السلبية)، تحدد معدلات الضريبة على أرباح الشركات كما يلي¹:

معدلات الضريبة على أرباح الشركات		
معدلات الإخضاع حسب قطاع النشاط	19%	بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.
	23%	بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار.
	26%	بالنسبة للأنشطة الأخرى.
معدلات الإقتطاع من المصدر	5%	-محركة من الضريبة بالنسبة للمداخيل المتأتية من توزيع الأرباح، التي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات، أو تم إعفاؤها صراحة.
	10%	-بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري. غير أنها بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.
	10%	-عوائد الديون والودائع والكفالات
	15%	-محركة من الضريبة عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية المذكورة في المواد 45 إلى 48 من قانون الضرائب المباشرة، المحققة من طرف الأشخاص الذين لا يملكون منشأة مهنية في الجزائر.
	20%	الإيرادات المحصلة في إطار عقد إدارة الأعمال (محركة من الضريبة) ؛
	30%	-للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛ -المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر؛ -الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبها، أو صيغتها، أو منح امتياز ذلك.
	40%	بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.

¹ المواد 1-150، 2-150، 3-150، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

المطلب الثالث: الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU):

- 1.3. المفهوم: أنشأت بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007، حيث أصبحت تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل لتعدد الملاحظات عليه، وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي IRG والرسم على القيمة المضافة TVA والرسم على النشاط المهني TAP.
- 2.3. الخصائص: يمكن إدراج الخصائص العامة للضريبة الجزافية الوحيدة فيما يلي:

الخصائص العامة للضريبة الجزافية الوحيدة	
مجال التطبيق	يخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيون والمعنويون، الشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 8.000.000 دج، ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي ¹ .
تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة	- يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، الذين اكتتبوا التصريح المنصوص عليها في المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، أن يشرعوا في حساب الضريبة المستحقة وإعادة تسديدها للإدارة الجبائية حسب الدورية المنصوص عليها في المادة 365 من هذا القانون. - يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين أن يكتتبوا بحلول 20 جانفي، على الأكثر، من السنة ن+1 تصريحها نهائيا يتضمن رقم الأعمال المحقق فعليا. في حالة ما إذا تجاوز رقم الأعمال المحقق رقم الأعمال المصرح به، بعنوان التصريح المؤقت، فإن المكلف بالضريبة عليه أن يسدد الضريبة التكميلية الموافقة عندما يقوم باكتتاب التصريح النهائي ² .
معدلات الضريبة	5% : بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع؛ 12% : بالنسبة للأنشطة الأخرى.

المطلب الرابع: الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة:

- 1.4. الرسم على النشاط المهني: يصنف الرسم على النشاط المهني نظريا ضمن الضرائب المباشرة، نظرا لعدم استفادة المكلف بالضريبة من خدمات متعلقة بالتسديد، إضافة إلى تحمل عبء الضريبة من طرف المكلف بدفعه دون إمكانية تحميله إلى شخص آخر، ولقد عوض الرسم على النشاط المهني كل من الرسم على النشاط الصناعي TAIC، والرسم على النشاط غير التجاري TANC، وبمعدل موحد 2.55% ابتداء من جانفي 1996.
- وفيما يلي أهم الخصائص المتعلقة بالرسم على النشاط المهني :

¹ المادة 282 مكرر 1 معدلة بموجب المادة 73 من قانون المالية لسنة 2022.

² المادة 282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

الفصل الثاني — واقع القياس المحاسبي بين قواعد النظام الجبائي ومتطلبات النظام المحاسبي المالي

خصائص الرسم على النشاط المهني	
مجال التطبيق	- يستحق الرسم بصدد رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات.
الأساس الخاضع	- بالنسبة للخاضعين للرسم على القيمة المضافة: رقم الأعمال دون رسم على القيمة المضافة، ويقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها، التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه، غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة. - بالنسبة لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة: رقم الأعمال بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة
الحدث المنشئ	- بالنسبة للمبيعات: من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة؛ - بالنسبة للأشغال العقارية: من القبض الكلي أو الجزئي للثمن؛ - بالنسبة لتأدية الخدمات: من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.
المعدلات المطبقة	يحدد مبلغ الرسم على النشاط المهني بـ 1.5 %، غير أنه يرفع إلى 3 % بالنسبة للنشاطات الخاصة بالنقل عن طريق الأنابيب للمحروقات ¹ .
التخفيضات	- تخفيض 25 % مبلغ الإيرادات الناتجة من أنشطة البناء والأشغال العمومية والري. - تخفيض قدره 30 %: - مبلغ عمليات البيع بالجملة؛ - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50 % من الحقوق غير المباشرة؛ - تخفيض 50 %: مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة؛ - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في 15 جانفي 1996 وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10 % و 30 %. - تخفيض قدره 75 %: مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبتزين الممتاز والعادي والخالي من الرصاص، والغازوال، ووقود غاز البترول المميع، والغاز الطبيعي المضغوط. - رقم الأعمال المحقق بعنوان تركيب مجمع وقود غاز البترول المميع

¹ المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة معدلة بموجب المادة 59 من قانون المالية لسنة 2022.

2.4. الرسم على القيمة المضافة:

لقد تم إنشاء الرسم على القيمة المضافة بموجب قانون المالية لسنة 1991، وهذا بتوحيد الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، فضريبة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك، تُحسب على رقم الأعمال المحصل من خلال الشخص الخاضع للضريبة نيابة عن الدولة ويتحملها المستهلك النهائي.¹

يتمثل وعاء الرسم على القيمة المضافة في رقم الأعمال الخاضع للرسم، والمتمثل في ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات، بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته، والغرامات، حيث يمكن تلخيص القواعد العامة لتأسيس الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

قواعد تأسيس الرسم على القيمة المضافة	
الحدث المنشأ	-عمليات البيع: التسليم القانوني أو المادي للبضاعة؛ - في إطار الصفقات العمومية: التحصيل الجزئي أو الكلي للمبيعات وفي غياب التحصيل يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد سنة من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة²؛ -الأشغال العقارية: قبض الثمن كلياً أو جزئياً؛ -التسليمات للذات من المنقولات المصنوعة والأشغال العقارية: التسليم؛ -الواردات: إدخال البضاعة للجمارك والمدين بالرسم هو المصريح الجمركي؛ -الصادرات الخاضعة للضريبة: تقديمها للجمارك، والمدين بالرسم هو المصريح الجمركي؛ -الخدمات: القبض الكلي أو الجزئي للثمن.
المعدلات	- معدل مخفض 9%: يطبق هذا المعدل على المنتجات والمواد والعمليات والأشغال والخدمات المحددة والمذكورة في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال؛ - معدل عادي 19%: يطبق على باقي المنتجات والمواد والعمليات والأشغال والخدمات غير المحددة وغير المذكورة في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
قاعدة الخصم في التسديد	يتم حساب الرسم على القيمة المضافة باتباع الخطوات التالية: - حساب الرسم المستحق على المبيعات، وهو حاصل ضرب رقم الأعمال في المعدل المناسب؛ - يستخرج الرسم القابل للخصم على المشتريات والخدمات والاستثمارات في الفترة المعنية؛ - يحسب الرسم الواجب تسديده، بحساب الفرق بين الرسم المستحق على المبيعات والرسم القابل للخصم على المشتريات.

¹, Rodolphe Vandesmif : **Pratique De La Comptabilité, Finance, Gestion**, 2^e Edition, GERESO Édition, France, 2014, P85.

² المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2021.

المبحث الثالث: قياس عناصر القوائم في ظل اختلاف النظام المحاسبي والنظام الجبائي:

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى قياس درجة التباين بين الدخل المحاسبي الذي يتم إعداده وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأهمها مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، ومبدأ استقلالية الدورات، والدخل الضريبي الذي يجري إعداده وفق القواعد والقوانين الضريبية، ومعرفة أهم الاختلافات التي تحصل بين الدخلين، وما مدى درجة تأثير القياس المحاسبي للأغراض الجبائية على القوائم المالية للمؤسسة. إن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS12 كإطار للتحاسب الضريبي له تأثير مباشر على القوائم المالية، كونه يتطلب الاعتراف بالآثار الضريبية لجميع المعاملات والأحداث المحاسبية.

المطلب الأول: مفهوم الدخل الخاضع للضريبة:

تتعدد وتختلف المفاهيم المتعلقة بالدخل الخاضع للضريبة تبعاً للعناصر المكونة لهذا الدخل حيث نميز بين:

1.1. المفهوم المالي للدخل الضريبي: يتجه علم المالية لتحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة ضمن نظريتين موضوعيتين وهما:

أ. **نظرية المصدر:** وفقاً لنظرية المصدر فإن الدخل هو فقط هو ما يحصل عليه المكلف، بصفة دورية ومنتظمة من أموال وخدمات يمكن تقويمه بالنقود، والدخل وفقاً لهذه الطريقة هو الدخل الصافي بعد استبعاد جميع التكاليف اللازمة للإنتاج الدخل واستمراره، فالدخل يتدفق من استثمار المصدر ويختفي باختفاء المصدر، ويمكن تحديد أهم الخصائص الأساسية للدخل وفق هذه النظرية في: الدورية، بقاء المصدر، الزمن، القابلية للتقييم نقداً، القوة الشرائية، وقد تخلت أغلب التشريعات الضريبة الجديدة عن هذه النظرية لتحل محلها نظرية الإثراء أو نظرية الميزانية¹.

ب. **نظرية الإثراء أو نظرية الميزانية:** وفقاً لهذه النظرية لا يقتصر الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الدوري أو المتكرر، وإنما يتضمن أي زيادة في قيمة رأس المال، أي أن الدخل هو أي فائض ينتج عن مصدر ثابت أو عرضي أو نتيجة زيادة في قيمة الموجودات²، ولو كان المصدر إعادة تقييم هذه الموجودات، وبالتالي فإن نظرية الإثراء تؤدي إلى اتساع مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، حيث يمكن القول:

الدخل الخاضع للضريبة = صافي الدخل الدفتری للمكلف بالضريبة

¹ محمد خالد المهايبي وآخرون: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، 2006، ص 87.

² علي أحمد مساعده، تطور محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية، مذكرة دكتوراه في فلسفة المحاسبة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2011، ص 38.

2.1. المفهوم القانوني للدخل: تختلف التشريعات الضريبية في تحديد مفهوم موحد للدخل الضريبي، وذلك باختلاف خصائص كل نظام ضريبي، والتوجهات الاقتصادية والاجتماعية للدول،

يتجه المشرع الضريبي الجزائري إلى إتباع نظرية الميزانية، حيث يعرف القانون الجبائي الجزائري بنص المادة 140-1، منها الربح الجبائي: "تحدد النتيجة الجبائية، انطلاقاً من النتيجة المحاسبية لمختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، أخذاً بعين الاعتبار التشريع والتنظيم الجبائين الساري المفعول، المحققة من طرف كل مؤسسة، أو وحدة مستثمرة، تابعة لنفس المؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص، التنازل على عناصر الأصول سواء خلال فترة الاستغلال أو في نهايتها¹."

كما تعرفه الفقرة الثانية من نفس المادة: "يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة، التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية: الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، أو الاهتلاكات والمؤونات المبررة، وفيما يلي بعض قواعد القياس الضريبي للدخل كما أوردها قانون الضرائب المباشرة:

3.1. تحديد الدخل الخاضع للضريبة: يتحدد الربح الضريبي انطلاقاً من الربح المحاسبي للمنشآت الخاضعة للنظام الحقيقي، والذي يتم تعديله وفقاً للقواعد الجبائية، بإجراء بعض التسويات على بعض العناصر المكونة للنتيجة المحاسبية وفق المراحل التالية:

1.3.1. تحديد النتيجة المحاسبية: إن نتيجة الدورة تعني الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة خلال دورة ما، وتسجل نتيجة الدورة بالحساب 12 حيث نجعل الحساب 120 دائناً بقيمة الربح المحقق، بينما الخسارة تسجل بالطرف المدين من الحساب 129، في الشركات يتم توزيع النتيجة تبعاً لقرارات الجمعية العامة، للمساهمين وعلى أساس القوانين السارية المفعول².

يتم تحديد النتيجة المحاسبية بطريقتين:

أولاً: تحديد نتيجة الدورة من خلال الميزانية: في بداية السنة، وبما أن المؤسسة لم تبدأ نشاطها الإنتاجي والتجاري فإن الميزانية الافتتاحية (للمؤسسة) لا تظهر أية نتيجة، وتكون في شكل المعادلة التالية:

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم}$$

¹ المادة 140-1 من قانون الضرائب المباشرة 2022.

² عبد الرحمان عطية: المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 20.

في نهاية السنة نكون أمام حالتين:

- الحالة الأولى في نهاية السنة النتيجة هي ربح: حيث يكون مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم أي إن معادلة الميزانية تأخذ الشكل التالي:

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم} + \text{نتيجة الدورة}$$

- الحالة الثانية في نهاية السنة النتيجة خسارة: حيث يكون مجموع الأصول أقل من مجموع الخصوم، أي أن ممتلكات المؤسسة أقل من التزاماتها نحو الشركاء ونحو الغير، وبعبارة أخرى نقول أن المؤسسة قد خسرت جزءا من الأموال التي وضعت تحت تصرفها. إن معادلة الميزانية تكون كالتالي:

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم} - \text{نتيجة الدورة} \text{ (حيث تسجل النتيجة بجانب الخصوم وبإشارة سالبة)}$$

ثانيا: تحديد النتيجة من خلال حساب النتائج: يسجل الحساب 12 كرصيد حسابات أعباء وحسابات منتوجات السنة المالية، ويمثل رصيد الحساب 12 ربحا (فائضا)، إذا كانت المنتوجات بمبلغ يفوق الأعباء (رصيد دائن)، أو خسارة (عجزا)، في حالة العكس (رصيد مدين)¹.

$$\text{النتيجة المحاسبية} = \text{مجموع الإيرادات} - \text{مجموع الأعباء}$$

2.3.1. تحديد النتيجة الجبائية: إن النتيجة الجبائية تحدد انطلاقا من النتيجة المحاسبية، مع إجراء بعض التصحيحات الجبائية (خارج المحاسبة)، وذلك لعدم اعتبار القانون الجبائي لبعض التكاليف، فيعاد إدماجها، أو عدم إخضاع المؤسسة لبعض الإيرادات، فيعاد خصمها من النتيجة المحاسبية، تظهر هذه التصحيحات في جدول "تحديد النتيجة الجبائية" الذي يجب إرفاقه بالتصريح السنوي للنتائج. يمكن أن تكون إيجابية أو سلبية. وعليه فإن تحديد النتيجة الجبائية والتي تعد بمثابة الوعاء الضريبي يكون وفق العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات} - \text{العجز}$$

كما يمكن تحديد النتيجة الجبائية من خلال العلاقة:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{الإيرادات الخاضعة} - \text{الأعباء قابلة للخصم}$$

¹ بلعروسي أحمد تيجاني: النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 138.

1.2.3.1. الشروط العامة لخصم الأعباء: حتى تكون الأعباء قابلة للخصم يجب أن تتوفر الشروط التالية¹:

جدول رقم (20): الشروط العامة لخصم الأعباء

الشروط الموضوعية	الشروط الشكلية
-يترتب عنها تخفيض في الأصول الصافية، كمؤونات تدني قيم الأصول الثابتة للمؤسسة؛ -إدراج الأعباء ضمن السنة المالية التي صرفت فيها، وعلى ضوء هذا الشرط فإن الأعباء المتعلقة بسنوات مستقبلية، يتم أخذها بعين الاعتبار خلال الدورة المتعلقة التي تم الالتزام بها، أما الأعباء التي المتعلقة بنفقات حالية، ولكنها ترتبط بسنوات لاحقة، فينبغي تأجيل خصمها، إلى الدورات التي ستتحقق فيها؛ -إدراج الأعباء في إطار التسيير العادي للمؤسسة، لذا يجب التفرقة بين الاستغلال العادي لنشاط المؤسسة والاستغلال الشخصي لمسيرها.	-تسجيل الأعباء في إطار التسيير العادي للمؤسسة أو مصلحتها؛ -تتعلق بعبء فعلي، ومؤكد الحدوث، وليس محتمل الحدوث، سواء تم دفعه أو مستحق الدفع؛ -أن تكون مدعمة بمبررات كافية.

المصدر: من إعداد الباحث

1.2.3.2. الأعباء القابلة للخصم: تتمثل الأعباء القابلة للخصم في:

- الأعباء الاجتماعية: تعد الإشتراكات في مختلف أنظمة الادخار الاجتماعية (التأمينات، المرض، البطالة، حوادث العمل، منح عائلية)، قابلة للخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة، شريطة أن تكون مدعمة بكشف يظهر المستفيد، والمبلغ الذي يتقاضاه؛
- الأعباء المالية: الفوائد وأرباح الصرف والأتعاب ومصاريف المساعدة التقنية ومصاريف المقر، وكذلك الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستعمال وعلامات الصنع وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالاقتراضات المبرمة خارج الجزائر، فيما يخص الفوائد وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالاقتراضات المبرمة خارج الجزائر، ومصاريف المساعدة التقنية والأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير العملة الوطنية، فإن خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها، مرهون باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة؛
- مبالغ أجور الكراء والأعباء الإيجارية: (مبالغ أجور كراء المحلات المهنية والعتاد): يتم هذا الخصم بعنوان السنة المالية التي استحققت فيها مبالغ أجور الكراء، أو أصبحت سارية دون مراعاة لتاريخ دفعها، كما تطبق أيضا قابلة خصم مبالغ أجور الكراء فيما يخص عقد الاعتماد الإيجاري؛
- أقساط التأمين: تعد قابلة للخصم عندما تضمن أصول المؤسسة أو خسائر الاستغلال، وتوجه لتغطية خطر قد يؤدي لحدوث خسارة أو تكلفة؛

¹ صالح بزة، أمينة بن خزناني: مرجع سابق، ص 34.

- **الاهتلاكات:** تمثل الاهتلاكات إثبات إنقاص قيمة الاستثمارات التي تسمح بإعادة تشكيل الأموال المستثمرة، وتحسب الاهتلاكات كل سنة، بحيث يسمح مبلغها المتراكم بإعادة تشكيل سعر كلفة التثبيت القابل للاستهلاك عند انقضاء المدة العادية للاستعمال، ويخضع خصم هذه الاهتلاكات للشروط التالية:
 - أ. أن تحتوي الاهتلاكات على عناصر الأصول المثبتة الخاضعة لإنقاص القيمة بفعل استعمال الوقت والتغيير التقني وغيره من الأسباب؛
 - ب. يجب أن تكون الاهتلاكات موافقة أساساً لإنقاص القيمة الفعلي الذي يلحق العناصر التي سيتم اهتلاكها (السجلات المحاسبية)؛
 - **العناصر ذات القيمة المنخفضة:** يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 60.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها¹.
 - **المؤونات:** تعرف المؤونة على أنها الرصيد المشكل بغرض مواجهة تكاليف أو خسائر محددة بدقة، والتي يتوقع حدوثها مستقبلاً، لفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية، وتبيانها في الجدول الملحق المتعلق بكشف المؤونات؛
 - **الضرائب والرسوم:** إن الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة على عاتق الشركة تمنح الحق في الخصم باستثناء الضريبة على أرباح الشركات²، يجب أن تكون هذه الضرائب مخصومة من نواتج السنة المالية التي تم خلالها تحصيلها أو أصبحت مستحقة الدفع (الرسم العقاري، الرسم على النشاط المهني، رسم التطهير)؛
 - **الأعباء المتعلقة بالبحث العلمي:** تخصص مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هاته المصاريف؛
 - **مصاريف مختلفة مثبتة:** أهم هذه المصاريف: المهام، ومصاريف النقل والتنقل، مصاريف الصيانة والإصلاح، مختلف مصاريف التسيير، البريد والمواصلات، الإشهار.
- 4.1. القوائم الجبائية:** قبل الحديث عن القوائم الجبائية لا بد من تحديد مفهوم الإقرارات الضريبية:
- 1.4.1. مفهوم الإقرارات الضريبية:** الإقرار الضريبي (التصريح الضريبي) هو تقرير سنوي يجب على المكلف سواء كان طبيعياً أو معنوياً، ومن له دخل خاضع للضريبة، بموجب القانون أن يلتزم بتقديمه، إلى الإدارة الضريبية، بموعد محدد على أن يعترف فيه صراحة بالتفاصيل المتعلقة بدخله ومصادره، وتكاليف حصوله على الدخل، من أجل تحديد الدخل الخاضع للضريبة³.

¹ المادة 141-3 من قانون الضرائب المباشرة 2022.

² المادة 141-4 من قانون الضرائب المباشرة 2022.

³ بشير علوان حمد، ميسون عبد الكريم أحمد: تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد العاشر، العدد 30، الفصل الأول، جامعة بغداد، 2015، ص 153.

تخضع الإقرارات الضريبية لعمليات تدقيق من قبل السلطات الضريبية، التي قد تفيض إلى ضرائب إضافية (ضريبة الدخل المقدرة والمستحقة الدفع)¹.

2.4.1. القوائم الجبائية: تعد القوائم الجبائية من أهم البيانات التي يعتمد عليها المراقب أو المراجع الجبائي في تعزيز وتأييد موقفه في عملية الفحص وفي تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، فهو عمل صادر عن إرادة المكلف المتمتع بأهليته القانونية لمثل هذا التصرف، كما أن المكلف يهدف إلى ترتيب التزام بذمته اتجاه الخزينة العمومية، وفي ضوء ذلك فإن هذه القوائم تتميز بالوضوح بشكل لا يقبل التأويل ويكون معبرا عما فيه كإقرار المكتوب، وهو أيضا إقرار إخباري وليس إنشائي، بوجود الحق السابق لتقديم الكشف بذمة المكلف، كما أنه عمل إرادي من جانب واحد يقدمه المكلف التزاما بنص القانون².

3.4.1. أنواع القوائم الجبائية: مواكبة للقوائم المالية المستحدثة بنص القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، كان من الإلزام على الإدارة الجبائية مواكبة هذه التغيرات في قواعد وطرق عرض القوائم المالية، حيث قامت بإصدار القوائم الجبائية الجديدة (الحزمة الجبائية)، السلسلة رقم Série G n°02، باللغتين العربية والفرنسية، وتشتمل على القوائم الرئيسية (الميزانية وحساب النتائج وكذلك الجداول الملحقية):

جدول رقم (21): أنواع القوائم الجبائية وأهدافها

الهدف	القائمة الجبائية
تعتبر أهم وثيقة مالية، يتم إعدادها طبقا لقواعد النظام المحاسبي المالي، وتتضمن بالخصوص المفاهيم الجديدة للضرائب المؤجلة للأصول والخصوم.	الميزانية
وهو جدول ينسجم مع حساب النتائج المعتمد في النظام المحاسبي المالي، مع إجراء بعض التغييرات التي تخدم المتطلبات النوعية الخاصة بالإدارة الجبائية، والمتعلقة برقم الأعمال وكذا المشتريات المستهلكة حيث يتم تصنيفها بأكثر تفصيل لتسهيل عمليات التدقيق والرقابة.	حساب النتائج
تحديد حركة المخزون لمختلف أنواع المخزون (أول مدة وآخر مدة)، تحديد تكلفة البضاعة المستهلكة ومقارنتها برقم الأعمال المتعلق بالإنتاج المباع.	جدول حركة المخزونات
تحديد حركة مخزون الإنتاج المخزن (أول مدة وآخر مدة)، ومقارنتها برقم الأعمال المتعلق بالإنتاج المباع.	جدول تغيرات الإنتاج المخزن
كشف تفصيلي للأعباء، يهدف إلى التحقق من طبيعة الأعباء واكتشاف الأعباء الوهمية.	جدول أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم
التحقق من صحة الأعباء والمنتوجات العملياتية.	جدول الأعباء والمنتوجات العملياتية

¹ Carl S. Warren, James M. Reeve, Philip E. Fess : **Accounting, 21St Edition**, South-Western College Pub.2004, USA, P560.

² طيبة محمد رضا: أثر القياس المحاسبي على جودة القوائم المالية المعدة للأغراض الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 76.

الفصل الثاني — واقع القياس المحاسبي بين قواعد النظام الجبائي ومتطلبات النظام المحاسبي المالي

جدول الاهتلاكات وخسائر القيمة	بيان تلخيصي للاهتلاكات المطبقة وفق القاعدة الجبائية، وكذا الأصول والمساهمات المالية غير الجارية المعرضة لخسائر القيمة المعرضة لخسائر القيمة.
جدول تثبيات المؤسسة أو المكتسبة خلال السنة	جدول تفصيلي للمبلغ الإجمالي للتثبيات الواردة في الميزانية بالقيم الصافية القابلة للاهلاك بهدف التحقق من قيم الأصول الصافية للمؤسسة.
جدول التثبيات المتنازل عنها خلال السنة	التحديد الدقيق لفوائض القيم الناتجة عن التنازل المدرجة في حساب الربح الجبائي.
جدول المؤونات وخسائر القيمة	التحقق من المؤونات وخسائر القيمة القابلة للخصم المتعلقة بالمحزونات وبغير (إستبعاد خسائر القيمة المتعلقة بالتثبيات لعدم اعتراف التشريع الجبائي بها).
جدول تحديد النتيجة الجبائية	تحديد النتيجة الجبائية؛ بإعادة إدماج بعض الأعباء إلى النتيجة المحاسبية، وتخفيض المنتوجات غير الخاضعة للضريبة وفق للتشريع الضريبي.
جدول تخصيص النتيجة والاحتياطات	توضيح مصدر النتائج وكيفية تخصيصها (ضمها إلى الاحتياطات أو رأس المال أو التوزيع أو الترحيل من جديد)
جدول المساهمات والفروع والكيانات المشاركة	تحديد القيمة المحاسبية للسندات التي تم تمت حيازتها من طرف الفروع أو الكيانات المشاركة
جدول متعلق بالعمولات	متابعة التكاليف الحقيقية المتعلقة بالعمولات والتأكد من مطابقتها لشروط الخصم.
جدول الرسم على النشاط المهي	التأكد من رقم الأعمال الخاضع والحدث المنشئ لهذا الرسم.

المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثاني: إشكالية تحديد الدخل الخاضع للضريبة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي:

ترتبط وتتأثر القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية ببعضها البعض فيما يتعلق بقياس الدخل، وتختلف درجة التأثير من بلد إلى آخر، حسب الهيكل الاقتصادي والقانوني للدول.

1.2. إرتباط النظام الجبائي بالنظام المحاسبي: إن كل من القانون الجبائي والمحاسبي يتبع أهدافا مختلفة، فالهدف الرئيسي من القانون الضريبي هو تأمين جانب الدخل من ميزانية الدولة، وإنتاج إيرادات ضريبية، أما الهدف من النظام المحاسبي فهو مرتبط أولا وقبل كل شيء بإنشاء رؤية حقيقية وعادلة للأعمال التجارية ويتطلب المحافظة على تقديرات المبيعات والأصول والخصوم¹، ولتحديد طبيعة العلاقة بين النظامين يمكن التمييز بين المقاربات التالية:

أولا: العلاقة قوية ومباشرة: يحدد الربح الضريبي في بعض الدول مباشرة من الربح المحاسبي، دون إجراء أي تعديلات عليه، أي أن الربح المحاسبي مساو للربح الضريبي، مما يعني أن جميع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما

¹Anna Leszczyłowska: The Relationship Between Books Profits A Taxable Income From A Research Perspective—Evidence Based On Corporation In Poland, Journal Of Economics And Management, University Of Economics In Katowice, Volume 18, 2014, P 94.

تم قبولها ضريبيا، فهي مقارنة قليلة التطبيق بحكم عدم إتباع السلطات العامة نفس إجراءات القياس المحاسبي، لاعتبارات متعلقة بخصم الغرامات ذات الطابع الجبائي، ومن أمثلة هذه الدول ألمانيا.

ثانيا: العلاقة قوية وغير مباشرة: تفرض هذه المقاربة، إعداد الحسابات السنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية والتزامات المحاسبة الجبائية، مما يعني عدم إمكانية قيام المؤسسة بتسجيلات محاسبية، لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية، ومن أمثلة هذه الدول روسيا¹.

ثالثا: علاقة وسطية تضم النوع الأول والثاني: يحدد الربح الضريبي بالرجوع إلى الربح المحاسبي، باستثناء ما لم تكن قواعد محاسبية مطبقة كما هو الحال في الجزائر (المادة السادسة من قانون المالية 2009، التي تنص على ضرورة احترام المنشآت للتعريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة).

رابعا: لا علاقة بين النظامين: حيث أن لكل من النظام الجبائي والنظام المحاسبي أسس وقواعد مختلفة تبعا لأهداف كل نظام.

خامسا: سيادة النظام الجبائي: في هذه الحالة يتم إتباع القاعدة الضريبية مفروضة بالنسبة لإعداد التقارير المالية أو التقارير الضريبية، وهذا ممكن بسبب عدم وجود قاعدة محاسبية محددة، أو غير واضحة بما فيه الكفاية².

سادسا: سيادة النظام المحاسبي: يطبق النظام المحاسبي لأغراض المحاسبة، ولكن أيضا لأغراض الجبائية، وهذا ممكن بسبب عدم كفاية السيادة المالية³ (عدم وجود قاعدة ضريبية محددة).

2.2. عناصر العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري: نتج عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، عدة اختلافات مع النظام الجبائي من حيث المفاهيم والمبادئ، بالإضافة إلى أن القواعد الجبائية والمالية تخدم أغراضا مختلفة، حيث يمكن تحديد عناصر العلاقة بينهما كما يلي:

¹ قدوري عمار، بن عواق العربي: المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، جوان 2018، ص 67.

² محمد امير بوزيد، أيوب نجار، مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية على ضوء القوانين الجبائية لسنة 2018، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 03، العدد 02، 2018، ص 131.

³ عوماري عائشة، بن الدين محمد: دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، مارس 2019، ص 66.

جدول رقم(22): عناصر العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي

عناصر العلاقة	النظام المحاسبي	النظام الجبائي
المفهوم	نظام معلومات يصف وضعية المؤسسة وقيمتها، من أجل إتخاذ القرارات المناسبة.	وسيلة مشروعة للإقتطاع من ذمة المكلفين.
القانون المطبق لتحديد الربح المحاسبي أو الجبائي	النصوص التنظيمية، لاسيما القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية.	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وأحكام قوانين المالية ونصوصها التطبيقية.
علاقة المحاسبة بالضرائب	تؤثر المحاسبة في الضرائب من خلال تحديد مقدار الضرائب ونوعها حيث أن النتيجة الجبائية تحدد أساس النتيجة المحاسبية.	-تؤثر الضرائب في المحاسبة حيث أن فرض الضرائب على الدخل من الأسباب التي ساهمت في تطور علم المحاسبة. -في غالب الأحيان مسك الدفاتر المحاسبية يخضع للإلزام القانوني المفروض من قبل السلطات الضريبية.
الأهداف	تعزيز شفافية ومصداقية القوائم المالية، وتقديم معلومات للسلطات الضريبية من أجل الإيفاء بمقتضيات التحاسب الضريبي.	تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة (تعظيم الإيرادات الجبائية).
مبادئ القياس	- مقابلة الإيرادات بالمصروفات - القيمة العادلة - أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني - الحيطة والحذر (إمكانية التقديرات)	- قاعدة العدالة (خصم النفقات التي صرفت في مقابل تحقيق الإيراد) - مقدرة الدفع للمكلف - يركز النظام الجبائي على الشكل القانوني - اليقين
فروض القياس	- الدورية (تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات متساوية) -وحدة القياس (النقود)	- الملاءمة الضريبية (تحقق الأرباح لا يتعدى سنة تحقيق الربح) - وحدة القياس (النقود)

المصدر: من إعداد الباحث

إن وجود تلك الاختلافات لا يعني عدم التوافق بين المحاسبة والجباية إذ أن نقطة الانطلاق لتحديد النتيجة الجبائية، تبقى دائما النتيجة المحاسبية، وتسوى الاختلافات بينهما على النحو التالي¹:

✓ عندما تتناقض قاعدة محاسبية واردة في النظام المحاسبي المالي مع قاعدة أخرى ناتجة عن أحكام جبائية محددة يتم تطبيق مبدأ الاستقلالية، بمعنى معالجة المعيار المحاسبي بتصحيحات خارج المحاسبة، لتحديد النتيجة الجبائية؛

¹ منصور بن عمارة: تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي، مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، العدد 03، 2014، ص 10، 11.

✓ عندما لا تتناقض قاعدة محاسبية واردة في النظام المحاسبي المالي، مع قاعدة أخرى من الأحكام الجبائية، تعتبر قاعدة مشتركة بينهما، فالصلة بين المحاسبة والجبائية بالرغم من استقلاليتها تبقى وثيقة، فالنتيجة الجبائية التي تتضمن الوعاء الضريبي ليست سوى نتيجة محاسبية معدلة حسب القواعد الجبائية الخاصة. إن هذه الفروقات ماهي إلا ترجمة في اختلاف المبادئ والأهداف والسياسات وقواعد القياس المحاسبية، عن النصوص والقواعد الجبائية، والتي قد تتفق أو تختلف مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

3.2. أوجه الاختلاف بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي:

يعتبر التشريع الضريبي أحد أهم المتغيرات التي لها علاقة مباشرة، وتأثير متفاوت على مختلف المعالجات المحاسبية والمتعلقة بقياس الدخل، وبالنظر إلى البيئة المحاسبية التي تميزت بعدم تماشي القواعد الجبائية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، مما يطرح إشكالية توافق واختلاف قياس عناصر القوائم المالية، وفق النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي المستمد من المرجعية الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS).

1.3.2 فارق التوقيت وطبيعة الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي: يترتب عن فارق التوقيت بين الأحداث المحاسبية وأثارها الجبائية المستقبلية، فروق بين كل من الربح المحاسبي والربح الجبائي أي بين القواعد المحاسبية المعمول بها في النظام المحاسبي المالي، وقواعد التشريع الجبائي والمتمثلة في:

1.1.3.2 الفروق المؤقتة (Temporary Differences): هي فروق بين المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام في الميزانية العمومية وقاعدتها الضريبية، وقد تكون هذه الفروق:

أ. فروق مؤقتة خاضعة للضريبة (Taxable temporary differences): وتنتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة، تنشأ في فترات محاسبية مستقبلية، عند إسترجاع أو تسوية المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام، وفي هذه الحالة يكون المبلغ المرحل لبند ما، أكبر من وعائه الضريبي، إن هذه الفروق ينتج عنها عادة التزام ضريبي مؤجل.

ب. فروق مؤقتة واجبة الخصم للضريبة (Deductible temporary deference): وتنتج عنها مبالغ قابلة للاقتطاع في فترات مستقبلية عند استرجاع أو تسوية المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام، وفي هذه الحالة يكون المبلغ المرحل للبند أقل من وعائه الضريبي، والتي ينشأ عنها أصل ضريبي مؤجل.

2.1.3.2 الفروق الدائمة (permanent deference): وتنتج عن الاختلافات النهائية بين التشريع الجبائي والنظام المحاسبي، فيما يخص بعض الإيرادات والتكاليف، والتي لا يتعدى تأثيرها لا على النتيجة المحاسبية والجبائية لسنة الحدث المنشئ، أي لا تتعدى السنوات اللاحقة ويتم التخلص منها في سنة حدوثها ويتم عرض هذه التكاليف في القانون الجبائي، عرض هذه التكاليف في القانون الجبائي ومن أمثلتها:

أ. نواتج غير خاضعة جبائياً: بعض التخفيضات والإيرادات كالإعانات المستلمة من طرف الدولة، أو توزيعات الفروع الداخلة في نظام الأم – الفرع هي مكسب نهائي للكيان، هذا النوع من الفروقات لا ينجم عنه ضرائب مؤجلة أصول؛

ب. تكاليف غير قابلة للخصم جبائياً: بعض الأعباء المحاسبية يتم استردادها نهائياً عند تحديد النتيجة الجبائي مثل الغرامات والعقوبات، ولا ينتج عنه ضرائب مؤجلة خصوم.

4.2. دراسة الفروق الدائمة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي: إن هذه الفروقات تنشأ عند الأخذ بعين الاعتبار بعض التكاليف أو الإيرادات، عند قياس الدخل المحاسبي أو الجبائي، فالجبائية قد تستبعد أو تقبل بعض الأعباء من الخصم أو تضع لها أسقف معينة، وقد تستبعد بعض الأعباء من الخضوع للضريبة وفق شروط معينة.

ويمكن تلخيص أثر الفروقات الدائمة على قياس الدخل في كما يلي:

أثر الفروق الدائمة على القياس المحاسبي للدخل			
نوع الفرق	النظام المحاسبي	النظام الجبائي	التأثير على قياس الدخل
عبء	تسجيل الأعباء حسب الطبيعة بغض النظر عن قبولها أو عدم قبولها للخصم.	- استبعاد بعض الأعباء من الخصم وفق القواعد الضريبية - وضع أسقف لقبول الأعباء للخصم وفق التشريع الجبائي.	- إعادة دمج الأعباء في الربح الخاضع للضريبة، وبالتالي زيادة الدخل الخاضع للضريبة.
إيراد	تسجيل الإيرادات حسب طبيعتها بغض النظر عن خضوعها أو عدم خضوعها للضريبة، فهي تدخل في حساب الربح المحاسبي.	إعفاء بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة بصفة كلية أو جزئية، وفق شروط معينة.	استبعاد بعض الإيرادات عند تحديد النتيجة الجبائية يخفض من الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي قيمة الضريبة المستحقة.
فروق موجبة: يترتب عليها إضافة أو زيادة نهائية في الربح الخاضع للضريبة. فروق سالبة: يترتب عليها خفض أو نقص نهائي في الربح الخاضع للضريبة.			

1.4.2. نواتج غير خاضعة جبائياً: هذا النوع من الفروقات لا ينجم عنه ضرائب مؤجلة حيث رخص القانون الجبائي خصم بعض الإيرادات عند تحديد الربح الخاضع للضريبة ومن أمثلتها:

1.1.4.2. فوائض القيم المهنية: تنتج فوائض القيمة من عملية التنازل على التثبيات المادية أو المعنوية عندما يكون سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية.

تخضع للضريبة فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأملاك التي هي جزء من الأصول المثبتة، حسبما كانت قصيرة أو طويلة الأمد، و تعد أيضاً مماثلة للتثبيات، شراء الأسهم أو الحصص التي يقصد من ورائها ضمان تملك المستغل ملكية كاملة، حصة 10% على الأقل من رأسمال شركة أخرى، كما تعد جزء من الأصول

المثبتة، القيم التي تشكل السندات المالية للدخول في ذمة المؤسسة، منذ سنتين (2) على الأقل قبل تاريخ التنازل¹، لا تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة:

- فوائض القيم المذكورة أعلاه والمحقة بين شركات من نفس التجمع كما هو محدد في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري من نوع ليزباك (lease-back)؛
- فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول، من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير؛
- لا تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة، فوائض القيمة المحقة من طرف البنوك والمؤسسات المالية عند التنازل عن عنصر من عناصر الأصول في إطار عقود التمويل في صيغتي "المرابحة" و"الإيجارة المنتهية بالتملك". ويتم تحديد مبلغ فائض القيمة وفق الجدول التالي:

جدول رقم (23): تحديد مبلغ فائض القيمة

طبيعة فائض القيمة	المدة الحقيقية للاستغلال	نسبة الإخضاع	نسبة الإعفاء
قصير الأجل	أقل أو يساوي 3 سنوات	70% من الربح الخاضع للضريبة	30% من الربح الخاضع للضريبة
طويل الأجل	أكبر من 3 سنوات	35% من الربح الخاضع للضريبة	65% من الربح الخاضع للضريبة

المصدر: من إعداد الباحث.

2.1.4.2. فوائض القيمة المهنية المعاد استثمارها: من أجل تشجيع المؤسسات على عملية إعادة استثمار الفوائض المحقة، قدمت إدارة الضرائب مجموعة من التحفيزات الجبائية، تصل إلى غاية الإعفاء الكلي لهذا الفائض من الخضوع للضريبة على أرباحها، حيث أنه لا تدخل فوائض القيم الناتجة عن التنازل أثناء استغلال عناصر الأصول المثبتة، ضمن الربح الخاضع للضريبة، بالنسبة للسنة المالية التي تحققت فيها، بشرط إلزام المكلف بالضريبة بأن يعيد استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تثبيات في مؤسسته قبل انقضاء أجل ثلاث (3) سنوات، ابتداء من إختام هذه السنة المالية، مع إضافته إلى سعر تكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها، ونميز الحالات التالية:

- **الحالة الأولى (حالة الوفاء):** إذا تمت إعادة الاستثمار في الأجل المنصوص عليه أعلاه، تعتبر فوائض القيم المخصصة من الربح الخاضع للضريبة، مخصصة للاهلاك المالي للتثبيات الجديدة وتخصم من سعر التكلفة عند حساب الاهلاكات المالية وفوائض القيم المحقة لاحقا.

¹ المادة: 1-172 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2022.

قسط إهلاك التثبيت الجديد = (سعر تكلفة التثبيت الجديد - مبلغ فائض القيمة المتعهد بإعادة استثماره) $\times$ معدل الإهلاك

■ الحالة الثانية: (حالة الوفاء الجزئي) نكون أمام هذه الحالة عندما تقوم المؤسسة بإعادة استثمار مبلغ أقل من الحد الأدنى الواجب إعادة استثماره، أي وجود جزء من فائض القيمة الناتج من التنازل غير مستعمل، حيث يحول الجزء غير المستثمر ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

فائض القيمة غير المستعمل = تكلفة التثبيت الجديد الواجب اقتناؤه للاستعمال الكامل لفائض القيمة - تكلفة التثبيت الذي تم اقتناؤه.

❖ الحالة الثالثة: (حالة عدم الوفاء): في هذه الحالة، تنقل فوائض القيم إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها الأجل المذكور أعلاه.

3.1.4.2. تأجيل العجز: يعتبر العجز المسجل خلال السنة المالية على أنه عبء يدرج في السنة المالية الموالية، ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز، وبعد ذلك يتم فقدانه¹.

4.1.4.2. تخفيضات أخرى: وتتعلق بتخفيضات أخرى يتم خصمها من الربح الجبائي، كالمنتجات التي تم إعفاؤها صراحة بموجب نص قانوني، وأدرجت في الربح الخاضع للضريبة، بسبب جهل النصوص القانونية، أو أعباء قابلة للخصم جبائياً ولم تسجل محاسبياً.

2.4.2. تكاليف غير قابلة للخصم جبائياً: تعتبر أعباء غير قابلة للخصم:

• لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية، أو زوج شريك حائز على أسهم في شركة لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة، ألا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل؛

• مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للإستغلال؛

• تحدد قاعدة حساب سنوات الإهلاك القابلة للخصم بالنسبة للسيارات السياحية، بقيمة شراء موحدة قدرها 3.000.000 دج، لا يطبق هذا السقف عندما تشكل السيارة الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة؛

¹ المادة: 147 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2022.

- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إسهاري مالم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 1000 دج في حدود مبلغ إجمالي قدره خمسمائة ألف دينار جزائري (500.000 دج)¹؛
 - الإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة نقداً أو عيناً لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، مالم تتجاوز مبلغاً سنوياً قدره أربعة ملايين دينار (4.000.000 دج)؛
 - مصاريف حفلات الإستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانوناً والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة؛
 - المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أياً كانت طبيعتها، التي يتحملها مخالفو الأحكام القانونية، وكذا الغرامات التعاقدية، عندما يتم دفعها لأشخاص غير خاضعين للضريبة بالجزائر²؛
 - الأعباء التي تستوفي شروط الخصم، والتي تم تسديدها نقداً، عندما يفوق مبلغ الفاتورة ثلاثمائة ألف دينار جزائري (1000.000 دج)، مع احتساب كل الرسوم؛
 - مصاريف التكفل المدفوعة من قبل المؤسسة، بدل طرف ثالث دون أن يكون هذا التكفل له علاقة بالنشاط الممارس؛
 - يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج)؛
 - لا يمكن خصم الأعباء المتعلقة بالترويج الطبي للمواد الصيدلانية وشبه الصيدلانية إلا في حدود 1% من رقم الأعمال السنوي؛
 - حصة الإيجارات السنوية التي تزيد عن 200.000 دج سنوياً، وكذا تكاليف صيانة وإصلاح المركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط، التي تزيد عن 20.000 دج لكل مركبة؛
 - الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين؛
 - تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة 30% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار (200.000.000 دج) النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث.
- 3.4.2. عقود إيجار التمويل:** يمكن إظهار نقاط الاختلاف حول المعالجة المحاسبية بين النظام الجبائي والمحاسبي لعقود إيجار التمويل كما يلي:

¹ المادة 169-1 من قانون الضرائب المباشرة 2022.

² المادة 169-5-169 محدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية 2022.

اختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس عقود إيجار التمويل	
القياس وفق القواعد الجبائية	يعتبر النظام الجبائي عقود الإيجار التمويلي بالنسبة للمستأجر كأعباء يتم خصمها من الدخل الخاضع للضريبة، لا تسجل في الميزانية أين يشترط التملك القانوني للأصل، حيث لا يسجل لأقساط الاهتلاك الخاص به إلا إذا كانت مالكة له ¹ ، أما بالنسبة للمؤجر الذي يعتبر صاحب الملك للأصل والذي يعد مالكا للأصل المؤجر فإنه يمكن له تسجيل الأصل المؤجر في التثبيات، مع تطبيق الاهتلاك الجبائي على قاعدة الاهتلاك للقرض الإيجاري، ويعتبر الأجر الذي يحصل عليه المؤجر من المستأجر كإيراد، فالمرشع الجبائي يعامل جميع عقود الإيجار سواء كانت تشغيلية أم تمويلية نفس المعاملة.
القياس وفق القواعد المحاسبية	يُدرج في حسابات الميزانية كل أصل يكون محل إيجار تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ ² ، مع تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني، حيث يتم الاعتراف بعقد الإيجار في أصول المستأجر مع تسجيل أقساط الاهتلاك، أما عند المؤجر فنميز حالتين: - المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للأصل المؤجر: تسجل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر كدين وضمن التثبيات المالية وتسجل دفعة تحصيل الدين التي توزع إلى جزأين جزء يمثل تحصيل الدين المترتب على تأجير الأصل، ويسجل الجزء الثاني كفوائد مالية محصلة والمترتبة عن الدين ³ ؛ المؤجر الصانع أو الموزع للأصل المستأجر: وتسجل العملية مثل أي عملية بيع المنتجات، وعليه فإن الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عملية البيع تظهر في نتيجة السنة المالية للدورة الحالية.
أثر الاختلاف على قياس الدخل	بالنسبة للمستأجر: باعتبار أن الاهتلاكات المطبقة أعباء غير قابلة للخصم (فروق دائمة)، يتم إعادة دمجها، ومن جهة أخرى يتم خصم مبالغ الإيجارات أعباء قابلة للخصم (فروق دائمة)، مما يؤثر على تحديد الدخل. بالنسبة للمؤجر: باعتبار أن مبالغ الإيجار تعتبر (فروق دائمة) فيتم دمجها باعتبارها إيرادات خاضعة للضريبة، وانطلاقاً من أن الاهتلاكات (فروق دائمة) فيتم خصمها، رغم أنها غير مسجلة محاسبياً، مما يؤثر على تحديد الدخل.

4.4.2. نواتج وفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأوراق المالية المسعرة في البورصة: من بين أهم نقاط اختلاف المعالجة المحاسبية لنواتج وفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأوراق المالية المسعرة في البورصة بين النظام المحاسبي والقواعد الجبائية نجد:

¹ المادة 53 من القانون 08-13 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية، العدد 68، ص 16.

² الفقرة 135-2 من القرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا دمنة الحسابات وقواعد سيرها.

³ عبد الرحمان عطية: المحاسبة المعمقة، مرجع سابق، ص 180، 181.

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس نواتج وفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأوراق المالية المسعرة في البورصة	
القياس وفق القواعد الجبائية	تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، نواتج وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل، عن سندات الخزينة (القرض السندي)، والسندات والأوراق المماثلة، المسعرة في البورصة، أو المتداولة في سوق منظمة 05 سنوات ابتداء من أول جانفي 2019 ¹ .
القياس وفق القواعد المحاسبية	تعتبر هذه النواتج والفوائض إيرادات خاضعة للضريبة.
أثر الاختلاف على قياس الدخل	عدم اعتبار هذه النواتج والفوائض عند تحديد الدخل، يخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.

5.4.2. قسائم الأرباح الموزعة على الشركات: لا تخضع توزيعات الأرباح لنفس قواعد القياس بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي:

اختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس قسائم الأرباح الموزعة على الشركات	
القياس وفق القواعد الجبائية	تخضع المداخل المتأتية من توزيع الأرباح، التي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات، أو تم إعفاؤها صراحة لإقتطاع من المصدر بنسبة 5%، محررة من الضريبة ² ، مما يعني استبعادها عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة (تعتبر بمثابة خصومات تخفض من الربح المحاسبي).
القياس وفق القواعد المحاسبية	تعتبر هذه التوزيعات كإيرادات مالية تدخل في حساب الربح المحاسبي ³ .
أثر الاختلاف على قياس الدخل	إستبعاد هذه التوزيعات عند تحديد الدخل، يخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.

المطلب الثالث: أثر الفروقات المؤقتة بين القواعد الجبائية والمحاسبية على قياس عناصر القوائم المالية:

على اعتبار أن مخرجات النظام المحاسبي متمثلة في القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، هي نقطة الانطلاق لتحديد الربح الجبائي، بعد القيام ببعض التعديلات والتسويات على الربح المحاسبي والتي يترتب عنها، أثارا جبائية، يتم قياسها والإفصاح عنها تحديدا في الميزانية، حيث يمكن تصنيف آثار اختلاف القياس إلى:

أ- آثار الاختلاف في قياس عناصر الميزانية (الأصول والخصوم)؛

ب. آثار الاختلاف في قياس عناصر حساب النتائج (الأعباء والمنتوجات).

وفيما يلي نستعرض أهم مواطن الاختلاف المؤقت بين النظام المحاسبي والجبائي، وكذا تأثير هذا

الاختلاف على قياس الدخل:

¹ المادة 44 من قانون المالية 2019، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد، 79، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2018، ص 17.

² المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة معدلة بموجب المادة 46 من قانون المالية 2022.

³ عيسى سماعيل: جباية ومحاسبة المؤسسة، ط2، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2022، ص 248.

1.3. أثر اختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية على القياس المحاسبي لعناصر الأصول:

1.1.3. مصاريف البحث والتطوير: تختلف النظرة المحاسبية عن النظرية الجبائية حول معالجة مصاريف

البحث والتطوير ويمكن توضيح أهم نقاط إختلاف القياس كما يلي:

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس مصاريف البحث والتطوير	
القياس وفق القواعد الجبائية	- تدرج كأعباء قابلة للخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة في حدود عشرة بالمائة 30% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، وتحت سقف مئة مليون دينار جزائري (200.000.000 دج) ¹ .
القياس وفق القواعد المحاسبية	تعتبر تكاليف البحث نفقات يجب تسجيلها ضمن الأعباء، بينما تكاليف التطوير يجب رسملتها ومعالجتها محاسبيا ضمن الأصول المعنوية ² .
أثر الإختلاف على قياس الدخل	مصاريف التطوير تؤدي إلى زيادة قيمة الأصول المعنوية، وهذا ما يؤثر على الوعاء الضريبي من خلال حساب أقساط الاهتلاك وخسائر القيمة.

2.1.3. الاهتلاكات: قد تكون قاعدة الاهتلاك، أو مدة الاهتلاك المطبقة من طرف المؤسسة، ليست نفسها

المطبقة وفق القاعدة الجبائية، يمكن إيجاز أهم مظاهر الإختلاف كما يلي:

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس الاهتلاكات	
القياس وفق القواعد الجبائية	- طريقة الاهتلاك: القواعد الجبائية تعتمد على الطريقة الخطية والتناقضية والمتصاعدة، أما طريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج فهي غير معتمدة جبائيا. - القيمة المتبقية: المبلغ القابل للاهتلاك هو تكلفة اقتناء الأصل دون الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية. - الاهتلاك المتعلق بالقرض الإيجاري: في إطار عقد القرض الإيجاري يتم احتساب الاهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري³. -مراجعة مخطط الاهتلاك: لا يسمح النظام الجبائي بمراجعة مخطط الاهتلاك⁴.
القياس وفق القواعد المحاسبية	- طريقة الاهتلاك: حسب النظام المحاسبي المالي فإن طرق الاهتلاك تعبر عن استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي للأصل وتتمثل في: الطريقة الخطية، الطريقة التناقضية وطريقة وحدات الإنتاج. - القيمة المتبقية: المبلغ القابل للاهتلاك هو المبلغ الإجمالي لاقتناء الأصل مطروحا منه القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل. - الاهتلاك المتعلق بالقرض الإيجاري: يكون الأصل المستأجر موضع امتلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة للتثبيات، وإذا لم يكن هناك يقين معقول بأن يعد المستأجر مالكا للأصل عند نهاية عقد الإيجار، فإن الأصل يجب أن يهتلك كلية على أقصر مدة لهذا العقد ومدته النفعية. - مراجعة مخطط الاهتلاك: يسمح النظام المحاسبي المالي بمراجعة مخطط الاهتلاك.
أثر الإختلاف على قياس	-إن الإختلاف في المعالجة ينتج عنه التغير في قيمة أقساط الاهتلاك، وهو ما يؤثر مباشرة على نتيجة

¹ المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2023.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادرة في 25 مارس 2009، المتضمنة للقرار المحدد لقواعد التقييم ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة 121-14، الفقرة 121-15 ص ص 09، 10.

³ القانون 09-09، المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 78، ص 5.

⁴ عبد الكريم فرحات، صالح مرازقة: إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 7، العدد 1 جوان (2020)، ص 96.

الدخل	الدورة.
-------	---------

3.1.3. التثبيات المحصل عليها مجاناً: يمكن توضيح أثر إختلاف طريقة قياس التثبيات المحصل عليها مجاناً بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية كما يلي:

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس التثبيات المحصل عليها مجاناً	
القياس وفق القواعد الجبائية	يجب أن تكون هذه العملية محايدة جبائياً حيث لا تؤثر على نتيجة الدورة، وهو ما يترتب عنه خصم مبلغ هذه التثبيات باعتبارها إيرادات غير خاضعة للضريبة، وكذا إدماج الاهتلاكات المطبقة عليها باعتبارها أعباء غير قابلة للخصم ¹ .
القياس وفق القواعد المحاسبية	يتم تسجيلها ضمن الأصول بالقيمة الحقيقية في تاريخ دخولها ² .
أثر الإختلاف على قياس الدخل	خصم مبلغ هذه التثبيات باعتبارها كإيراد غير خاضعة للضريبة، وإعادة دمج الاهتلاكات المطبقة يؤثر على مبلغ الوعاء الخاضع للضريبة.

4.1.3. العناصر المكونة لتكلفه إقتناء التثبيات: يختلف تحديد تكلفة العناصر المكونة لتكلفه إقتناء التثبيات بين المعالجة المحاسبية والجبائية:

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس العناصر المكونة لتكلفة التثبيات	
القياس وفق القواعد الجبائية	- إن مفهوم دمج تكاليف مسبقة لتكلفة الإقتناء، أو الإنتاج غير وارد في النظام الجبائي. - المؤسسات تقدر ما مدى قابلية فصل التثبيات إلى عدة مكونات.
القياس وفق القواعد المحاسبية	تدرج التثبيات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتندرج فيها مجموعة من تكاليف الإقتناء، ووضعها في أماكنها، والرسوم الأعباء المباشرة الأخرى ³ . -تضاف تكلفة تفكيك الأصل، عند إنقضاء مدة الإنتفاع بها، أو كلفة تجديد موقع، إلى كلفة الإنتاج للتثبيات المعني، أو إقتنائه، إذا كان هذا التفكيك يشكل إلزاماً للكيان ⁴ .
أثر الإختلاف على قياس الدخل	-إختلاف قاعدة الاهتلاك تؤثر حساب أقساط الاهتلاك وبالتالي نتيجة الدورة.

5.1.3. فرق إعادة التقييم للتثبيات القابلة للاهتلاك: يعتبر مفهوم القيمة العادلة أحد أهم أوجه الإختلاف بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي، نظراً لصعوبة تحديده بدقة، وتمسك النظام الجبائي بمعيار التكلفة التاريخية، ومن بين أهم صور إختلاف المعالجة المحاسبية بين النظامين ما يلي:

¹ عيسى سماعيل: جباية ومحاسبة المؤسسة، ط 1، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2021، ص 229.

² الفقرة 112-2 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا دمنة الحسابات وقواعد سيرها.

³ الفقرة 121-5 من القرار السابق.

⁴ الفقرة 121-6 من القرار السابق.

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس طريقة التقييم	
القياس وفق القواعد الجبائية	تسمح القواعد الجبائية بطريقة وحيدة للتقييم، وهي طريقة التكلفة التاريخية، في حين يتم تقييد فائض مخصصات الاهتلاك المتأتى من إعادة التقييم، في نتيجة السنة، باعتباره أعباء غير قابلة للخصم ¹ .
القياس وفق القواعد المحاسبية	-في نهاية الدورة المالية فإن المؤسسة تقيم بعض الأصول والخصوم بالقيمة العادلة، والتي ترتبط بالقيمة السوقية أو القيمة المحددة من طرف الخبراء، والفرق الناتج بين هذه القيمة والقيمة الدفترية، يتم تسجيله محاسبيا كإيراد أو عبء، رغم عدم تحققه، حيث يتم حساب الاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها. -تتم عملية إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال ² .
أثر الإختلاف على قياس الدخل	يعتبر فائض مخصصات الاهتلاك الناتجة عن عملية إعادة التقييم بمثابة أعباء غير قابلة للخصم، يترتب عنها ضريبة مؤجلة خصوم على عملية إعادة التقييم، ناتجة عن فائض مخصص الاهتلاك.

6.1.3. خسائر القيمة عن التثبيات: تختلف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس خسائر القيمة عن

التثبيات على قياس الدخل، ومن بين أوجه التعارض نجد:

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس خسائر القيمة عن التثبيات	
القياس وفق القواعد الجبائية	من المنظور الجبائي فإن قاعدة حساب الاهتلاك هي التكلفة الإجمالية لاقتناء الأصل، والتي لا تسمح بتخفيض خسارة القيمة.
القياس وفق القواعد المحاسبية	عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للاهتلاك، فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة ³ . لذا فإن قاعدة حساب الاهتلاك يجب أن تأخذ بعين الاعتبار خسارة القيمة التي تم تسجيلها محاسبيا.
أثر الإختلاف على قياس الدخل	إدراج خسائر القيمة للتثبيات يؤدي إلى انخفاض المبلغ القابل للاهتلاك، وبالتالي تخفيض قسط الاهتلاك، فعند الاعتراف بها جبائيا يستدعي إعادة دمجها في النتيجة الجبائية.

¹ عيسى سماعيل: جباية ومحاسبة المؤسسة، ط 1، مرجع سابق، ص 244.

² الفقرة 21.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

³ الفقرة 7-112 من القانون السابق.

7.1.3. الاختلافات الناجمة عن مسار التجميع: قبل التطرق إلى أثر إختلاف المعالجة المحاسبية والجبائية المتعلقة بعمليات تجميع المنشآت في بيئة الأعمال الجزائية، لابد من توضيح أهم المصطلحات المتعلقة بهذه الممارسة المحاسبية وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(24): المفاهيم الأساسية للتجميع

المصطلح	المفهوم
الاندماج	• ينتج الاندماج عند قيام منشأة ما بتملك منشأة أخرى مع زوال الشخصية الاعتبارية والقانونية (تصفية) للمنشأة التي تم تملكها وانتقال أصولها والتزاماتها وأنشطتها للمؤسسة المشتري ¹ .
التجميع (القوائم المالية الموحدة)	القوائم المالية الموحدة لمجموعة شركات؛ يتم من خلالها عرض الأصول وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف، والتدفقات النقدية، لهذه الشركات بشكل تبدو وكأنها تخص منشأة إقتصادية واحدة ² . تهدف الحسابات المجمععة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية، والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات، كما لو تعلق الأمر بكيان واحد ³ .
السيطرة	سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لأية مؤسسة، لإحراز المنافع من أعمالها ⁴ . يفترض وجود المراقبة (السيطرة) في الحالات التالية ⁵ : • الإمتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر؛ • السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليه في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين • سلطة تحديد السياسات المالية العملية للمنشأة بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد؛ • سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير المنشأة.
الشركات التابعة (الفروع)	عبارة عن منشأة تسيطر عليها منشأة أخرى ⁶ .
الشركة الأم	عبارة عن منشأة تمتلك واحدة أو أكثر من الشركات التابعة.
حقوق الأقلية	هو ذلك الجزء من حصص حقوق الملكية الذي لا يمتلكه الشركة الأم.
المجمع	وحدة إقتصادية، يركز هدفها في فرض وحدة القرار، على كل شركات المجمع المنتمية للشركة الأم، ويمكن أن تكون التبعية، مالية، إدارية، إقتصادية، أو تعاقدية ⁷ .
الكيانات المشاركة	الكيان المشارك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشأ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة، والنفوذ الملحوظ يفترض وجوده في الحالات التالية ⁸ : -الحيازة المباشرة أو غير المباشرة لـ 20% أو أكثر من حقوق التصويت؛ -التمثيل في الأجهزة المسيرة؛ -المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية؛

¹ جمعة حميدات: خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق، ص 320.

² نفس المرجع السابق ص 349.

³ المادة 1-132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

⁴ لخضر علاوي: معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 391.

⁵ المادة 5-132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

⁶ عباس علي ميرزا وآخرون: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سابق، ص 159.

⁷ بن السراج إيمان وآخرون: إعداد القوائم المالية الموحدة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 14، العدد 01، 2021، ص 321.

⁸ الفقرة 12-132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

الفصل الثاني — واقع القياس المحاسبي بين قواعد النظام الجبائي ومتطلبات النظام المحاسبي المالي

المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطارات ومسيرين.	
يعرف المشتري (الدامج) بالشهرة كأصل بتاريخ الإقتناء وتقاس مبدئيا بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الإقتناء وهي ما تعرف بالشهرة الموجبة (Goodwill).	فارق الإقتناء (الشهرة)

المصدر: من إعداد الباحث

تختلف قواعد قياس القوائم المالية للتجمعات بين القواعد المحاسبية والجبائية حيث يمكن توضيح

أثر إختلاف مفاهيم القياس بين القاعدتين فيما يلي:

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس القوائم المالية للتجمعات	
القياس وفق القواعد الجبائية	يُعرّف المشرع الجبائي تجمع الشركات على أنه " كل كيان اقتصادي، مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ : 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي، والذي لا يكون رأس المال ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم ¹ . -لا تعتبر تكلفة فارق الإقتناء أعباء قابلة للخصم.
القياس وفق القواعد المحاسبية	-يتم تحويل القوائم المالية للكيانات الأجنبية إلى عملة الوطنية كما يلي ² : - يتم تحويل الأصول والخصوم المعروضة (بما في ذلك المعلومات المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ إعداد الميزانية. -تحويل الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة (بما في ذلك المعلومات المقارنة،) بأسعار الصرف السائدة في تاريخ العمليات، وإذا تعذر ذلك يمكن إستعمال معدل متوسط أو مقرب. -تسجيل فوارق الصرف، في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة إلى حين خروج الاستثمار الصافي.
أثر الإختلاف على قياس الدخل	يؤثر الإختلاف في المعالجة المحاسبية والجبائية على قياس الدخل من خلال: -فارق الإقتناء: فارق الإقتناء أو الشهرة الموجبة يعتبر من بين أهم مستجدات النظام المحاسبي المالي، والذي ينشأ عند الاندماج أو التجميع بين المؤسسات، ويسجل هذا الفرق ضمن الأصول كعنصر منفصل عن التثبيات المعنوية القابلة للتحديد باعتباره عنصر غير قابل للتحديد(ح207)، ويخضع للاهلاك واختبار تناقص القيمة مثله مثل باقي الأصول الثابتة، وهي كلها عناصر تؤثر على وعاء الضريبة، حيث أن التشريع الضريبي لا يسمح بتخفيض القيمة المحاسبية لفارق الإقتناء على أنها نفقات مخصومة من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة، حيث أن تكلفة فارق الإقتناء عادة ما تكون غير قابلة للخصم . -القيمة الدفترية لاستثمارات الشركة الأم أو الشركات التابعة أو الفروع: تتأثر تكلفة

¹ المادة 138 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2022.

² الفقرة 132-8 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

اندماج المؤسسات بالتسجيل المحاسبي للأصول المكتسبة والخصوم المعرفة بالقيمة العادلة في تاريخ الحيازة، عن الأساس الضريبي الذي يعتمد على التكلفة التاريخية.	-الإختلاف الناتج عن فارق التقييم بالعملة الأجنبية.
---	--

2.3. أثر إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية على القياس المحاسبي لعناصر الخصوم:

1.2.3. مؤونات المخاطر والأعباء: إن صعوبة تحديد مبلغ المؤونة يطرح إشكالية إختلاف المعالجة المحاسبية بين النظام المحاسبي والجبائي:

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس مؤونات المخاطر والأعباء	
القياس وفق القواعد الجبائية	يشترط النظام الجبائي للإعتراف بالمؤونة، أن تكون محددة بوضوح ويتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، مع شرط تقييدها في حسابات السنة المالية وإظهارها في كشف الأرصدة المقدم لمصلحة الضرائب في نهاية السنة ¹ . -تسمح القواعد الجبائية بتشكيل مؤونات لأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى.
القياس وفق القواعد المحاسبية	تعرف مؤونات المخاطر والأعباء بأنها خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، ويمكن أدراجها في الحسابات في الحالات التالية ² : - عندما يكون للمنشأة إلزام راهن، وهو ذلك الإلتزام الذي نشأ عن أحداث ماضية ولم يتم الاعتراف به في وقته (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضى؛ - عندما يكون من المحتمل خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الإلتزام؛ - عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلتزام تقديرا موثوقا منه؛ ولا تستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم أدراجها أصلا في الحسابات -لا تسمح المحاسبة بتكوين مؤونة أعمال الصيانة الكبرى، لأنها لا تتوافق مع تعريف الأصل، ويجب أن تعالج كعنصر مستقل ³ .
أثر الإختلاف على قياس الدخل	تقييد إعتراف القانون الجبائي لبعض المؤونات ببعض الشروط، يقود إلى إعادة دمجها ضمن الوعاء الضريبي.

2.2.3. تغير التقديرات والطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء: يجب بداية توضيح المفاهيم المتعلقة بتغير التقديرات والطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء:

أ. تغيير التقديرات المحاسبية: يقصد بتغيير التقديرات المحاسبية إدخال تعديل على القيمة المحاسبية لأصل أو لخصم أو تعديل مبلغ إستهلاك بصفة دورية، تعديل ناتج عن تقدير وضعية حالية لعناصر الأصول والخصوم والمزايا والإلتزامات المستقبلية المنتظرة منها، ولهذا يجب إعداد القوائم المالية بإجراء تعديلات كثيرة على مختلف العناصر السابقة الذكر، تخص الفترة الحالية والفترات اللاحقة ويتم تسجيلها في حساب النتيجة:

- لفترة التغيير إذا كان التغيير يخص الفترة الحالية فقط، كتغيير مبالغ المؤونات؛

¹ المادة 141-5 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2022.

² بن بونليجة أمينة: أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2016، ص 148.

³ إيمان يخلف وآخرون: نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية، (آليات وتعديلات)، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، المجلد الرابع، العدد 02، 2017، ص 318.

الفصل الثاني — واقع القياس المحاسبي بين قواعد النظام الجبائي ومتطلبات النظام المحاسبي المالي

- لفترة التغيير والفترة اللاحقة إذا كان التغيير يخصها كذلك، كتغيير طريقة الاهتلاك أو مدته.

ب. تغييرات الطرق المحاسبية: وتخص تغييرات الطرق المحاسبية تعديلات المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخصوصية التي يطبقها الكيان لإعداد وتقديم كشوفها المالية¹، وتهدف إلى توضيح الصورة الصادقة للمؤسسة في قوائمها المالية، وفهم المعلومات التي تحتويها البيانات المالية المعدة من طرف المنشأة، حيث يجب إتباع الطرق المحاسبية التي تعكس الاستخدام الحقيقي لمواردها الاقتصادية، وهذا ما يتطلب تغيير الطرق المتبعة بتغير الظروف، من أجل تعزيز ملاءمة وموثوقية بياناتها المالية وضمان قابلية مقارنتها مع بيانات مالية لمنشآت أخرى،

ولا يعتمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضاً في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم القوائم المالية للمنشأة المعنية².

ج. تصحيح الأخطاء: يفرق في المحاسبة ما بين نوعين من الأخطاء³:

- الأخطاء العفوية غير المتعمدة: مثل أخطاء النسيان والأخطاء الحسابية، أخطاء في تطبيق الطرق المحاسبية وأخطاء التفسير الخاطئ للأحداث؛

- الأخطاء المتعمدة: وهي أعمال غش وتزوير الهدف منها إما إخفاء اختلاسات وتلاعبات أو العمل على تدليس الغير بإظهار وضعية مبالغ فيها (بالزيادة أو النقصان) غير الوضعية الحقيقية للمؤسسة. يمكن إدراج أثر اختلاف القياس وفق القاعدتين الجبائية والمحاسبية كما يلي:

اختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس تغير التقديرات والطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء	
القياس وفق القواعد الجبائية	يعتبر القانون الجبائي منتوجات الدورات السابقة (ضمن إطار تصحيح الأخطاء الهامة)، بمثابة إيرادات يتعين إخضاعها للضريبة خلال السنة الجارية من خلال إعادة دمج مبالغها في الربح الخاضع للضريبة، ويعتبر المشرع الجبائي أعباء الدورات السابقة أعباء غير قابلة للخصم لأنه يشترط في قبول خصم الأعباء أن تكون مدرجة ضمن أعباء السنة التي صرفت فيها ⁴ .
القياس وفق القواعد المحاسبية	يتم تحميل الآثار الناتجة عن تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء عن الدورات السابقة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية (ح11 الترحيل من جديد، ح/106 الاحتياطات)، دون تسجيلها كعبء أو إيراد (في حساب النتائج).
أثر الاختلاف على قياس الدخل	- باعتبار أن ما ينتج عن تصحيح الأخطاء الجوهرية المحاسبية وتغيير الطرق المحاسبية يتم إدراجه في حسابات رؤوس الأموال الخاصة ويتم إعدادها عن النتيجة المحاسبية، فإن هناك احتمال كبير لعدم قبول ذلك من الإدارة الجبائية في تحديد النتيجة الجبائية ⁵ .

¹ الفقرة 138-2 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

² الفقرة 138-3 من القرار السابق.

³ محمد قبالي: أفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، مرجع سابق ص 133.

⁴ المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة 2022.

⁵ يخلف إيمان، مرجع سابق، ص 142.

-إن تسجيل هذه التصحيحات ضمن الميزانية عن طريق الأموال الخاصة بدون تسجيلها في حساب النتائج (الأعباء والنواتج) ، يؤدي إلى إبعاد التصحيحات عن النتيجة المحاسبية وهذا ما سيؤثر في الوعاء الضريبي، باعتبار أن النتيجة المحاسبية منطلق حساب النتيجة الجبائية.

3.2.3. خسائر السنوات السابقة: يعتبر ترحيل الخسائر التي يمنحها التشريع الجبائي للمؤسسات، بهدف تحقيق وفورات ضريبية تمكنها من المحافظة على مركزها المالي، يمكن إبراز أوجه اختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس خسائر السنوات السابقة كما يلي:

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس خسائر السنوات السابقة	
القياس وفق القواعد الجبائية	يمنح القانون الجبائي إمكانية ترحيل الخسائر المحققة إلى غاية السنة الرابعة، حيث يعتبر العجز كعبء يدرج في السنة الموالية، ويخصم الربح المحقق خلال نفس السنة المالية.
القياس وفق القواعد المحاسبية	تسجل الخسارة المحققة في الحساب 11 ترحيل من جديد، الذي أرجأت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار تخصيص نهائي لاحق، بحيث يفتح هذا الحساب في الشركات، ويستقبل بداية كل سنة رصيد المدين في حالة ترحيل من عاجز ¹ .
أثر الإختلاف على قياس الدخل	إدراج الخسارة المحاسبية في سنة تحقيقها، وعدم اعتبار النظام المحاسبي المالي الخسارة المحققة كعبء مخفض من نتائج السنوات الموالية، وعدم ترحيل الخسائر، يقود إلى نشوء فروق مؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي.

3.3. أثر إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية على القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات:

1.3.3. فوائض قيم التنازل: تختلف القواعد المحاسبية والجبائية في إدراج فوائض قيم التنازل كإيرادات خاضعة للضريبة، وفيما يلي عرض لأسس القياس من المنظور الجبائي والمحاسبي:

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس فوائض قيم التنازل	
القياس وفق القواعد الجبائية	إنطلاقا من الاعتبارات المتعلقة بشروط فائض قيم التنازل، وأخذا بمبدأ التحقق، تفرض على فائض القيمة ضريبة فقط عندما يتحقق فعلا (سنة تحقيق الفائض).
القياس وفق القواعد المحاسبية	تدرج في الحسابات القيم الفائضة أو الناقصة التي تبرز عند القيام بالتنازل عن تسيّلات مالية في تاريخ التنازل كإيرادات أو أعباء عملياتية ² .
أثر الإختلاف على قياس الدخل	عدم إدراج فائض القيمة كإيراد خاضع للضريبة حتى يتم التحقق الفعلي يؤثر على الوعاء الضريبي بالنقصان في سنة تحقيقه.

2.3.3. الإعانات العمومية: الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية لتعويض التكاليف التي تحملها أو

سيتحملها المستفيد من الإعانة تنقسم الإعانات العمومية إلى:

أ. إعانات الإستغلال والتوازن: إعانات الاستغلال عبارة عن مبالغ ممنوحة من الطرف الدولة أو الجماعات المحلية، لتعويض النقص في بعض إيرادات الاستغلال أو تغطية بعض تكاليف الاستغلال، التي من شأنها

¹ المجلس الوطني للمحاسبة: النظام المحاسبي المالي: موفم للنشر، الجزائر، 2009، ص 131.

² الفقرة 122-7 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

الفصل الثاني — واقع القياس المحاسبي بين قواعد النظام الجبائي ومتطلبات النظام المحاسبي المالي

إضعاف المؤسسة بشكل كبير وتهدد استمراريته، حيث تعتبر إعانات الاستغلال إعانات لا تدوم أكثر من دورة محاسبية واحدة عكس إعانات الاستثمار والتجهيز¹.

ب. إعانات التجهيز (الإستثمار): هي إعانات تستفيد منها المؤسسة من أجل اكتساب ممتلكات معينة، أو إنشائها خارج الإستغلال، وهي إعانات محددة بدقة بطبيعتها وأجل إستخدامها²، وتختلف قواعد المعالجة من المنظور المحاسبي والجبائي كما يلي:

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس الإعانات العمومية	
القياس وفق القواعد الجبائية	أ. إعانات الإستغلال والتوازن: يدرج القانون الجبائي إعانات الاستغلال أو التوازن التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها أو قبضها³. ب. إعانات التجهيز (الإستثمار): نميز الحالات التالية للمعالجة الجبائية لإعانات التجهيز⁴: • فيما يخص الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهلاك، يحسب الاهتلاك حسب مدة الاهتلاك؛ • فيما يخص الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات غير قابلة للاهلاك، يتم حساب الاهتلاك على امتداد خمس (05) سنوات، بأجزاء متساوية؛ • في حالة التنازل عن التثبيات التي تم اقتناؤها عن طريق هذه الإعانات، ومن أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة الواجب خصمه، يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأساس الضريبة حسب الحالة: • من القيمة المحاسبية الصافية بالنسبة للأصول القابلة للاهلاك؛ • من سعر الإقتناء للأصول الثابتة، بالنسبة للتثبيات غير القابلة للاهلاك. وتدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم تحصيلها فيها.
القياس وفق القواعد المحاسبية	أ. إعانات الإستغلال والتوازن: تدرج في الحسابات الإعانات العمومية الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها أو التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للمنشأة دون الحاق بتكاليف مستقبلية تدرج كإيرادات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه⁵. ب. إعانات التجهيز (الإستثمار): حسب النظام المحاسبي المالي فإننا نميز الحالات التالية لإعانات التجهيز⁶: • الإعانات التي يكون فيها التثبيات قابل للاهلاك، فهي تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الاهتلاك المحتسب، وفي عرض الميزانية تشكل الإعانات كإيرادات مؤجلة (ح131، ح132)؛ • الإعانات التي تمول تثبيات غير قابل للاهلاك تسجل على المدى التي يكون فيها التثبيات غير قابل للتصرف. إذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف فإن الإعانة تسجل من جديد في شكل نتيجة على مدى 10 أعوام حسب الطريقة الخطية.
أثر الإختلاف على قياس الدخل	عدم دمج الإعانات العمومية، كإيرادات خاضعة للضريبة إلا بعد تحصيلها، فإن ذلك سوف يؤثر على حجم الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة.

¹ لعياشي نور الدين: المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي مرجع سابق، ص 446.

² بلخير بكاري، دروس في المحاسبة المعمقة، حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2016، ص 174.

³ المادة 144-2 من قانون الضرائب المباشرة 2022.

⁴ المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة 2022.

⁵ الفقرة 124-3 من من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

⁶ الفقرات من: 124-2 إلى 124-4، من القرار السابق.

3.3.3. العقود طويلة الأجل: تتضمن عقد من العقود طويلة الأجل، إنجاز سلعة أو خدمة أو مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقتها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بعقود بناء وعقود إصلاح حالة أصول بيئية أو عقود تقديم خدمات¹، حيث تختلف قواعد القياس من المنظور المحاسبي والجبائي كما يلي:

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس العقود طويلة الأجل	
• الطريقة المسموح بها لتحديد الربح الخاضع للضريبة للعقود طويلة الأجل المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات، والتي يمتد تنفيذها على الأقللفتريين محاسبيتين هي طريقة التقدم في الأشغال، وذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية أو عقود مسيرة². • يتم حساب ربح المؤسسات العقارية تبعا لطريقة محاسبة الأعباء والحواصل والنواتج حسب وتيرة تقدم العملية.	القياس وفق القواعد الجبائية
حسب النظام المحاسبي المالي فإن معالجة العقود طويلة الأجل تتم بإحدى الطريقتين: طريقة الإدراج حسب التقدم: تطبق هذه الطريقة إذا تمكنت المنشأة من تقدير نتيجة العقد بمصادقية، وذلك بتوفر الشروط: • إمكانية تقييم نواتج العقد بمصادقية (السعر، إعادة التقييم، علاوات الإنجاز)؛ • إمكانية تقدير تكاليف العقد الباقية للدورة، ودرجة تقدم الأشغال إلى غاية المرحلة النهائية بصورة صادقة؛ • إمكانية قياس تكاليف العقد بصورة صادقة، تسمح بمقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف التقديرية للعقد (ساعات العمل، تكلفة المواد المستهلكة، اهتلاك التجهيزات المستعملة). • طريقة الإتمام: تطبق هذه الطريقة إذا كان: • نظام المعالجة في المؤسسة أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة الإدراج؛ • لم تتمكن المنشأة من تقدير النتيجة النهائية للعقد بصورة صادقة. حيث أن مبدأ الطريقة يعتمد على تسجيل نواتج سنوية مساوية لمبلغ الأعباء المثبتة لإنجاز المشروع، حيث يتم حساب نسبة التقدم بالعلاقة: $\text{نسبة التقدم} = \frac{\text{تكلفة الأشغال المنفذة}}{\text{التكلفة الإجمالية المقدرة عند الإنتهاء}}$	القياس وفق القواعد المحاسبية
إن إختلاف المعالجة المحاسبية والجبائية للعقود طويلة الأجل، باختلاف المفهوم التقديري والمفهوم الحقيقي، قد يقود إلى إثبات تكاليف غير مقبولة جبائيا مما يؤثر على الوعاء الضريبي.	أثر الإختلاف على قياس الدخل

4.3.3. تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية: عادة ما تظهر فروقات قياس الحقوق والديون بالعملة الأجنبية بين القواعد المحاسبية والجبائية كما يلي:

¹ الفقرة 133-3 من نفس القرار السابق.

² المادة 140-3 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2022.

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية	
القياس وفق القواعد الجبائية	النظام الجبائي يسمح للمؤسسة بإظهار الخسائر على التحويل فقط ¹ ، أما أرباح الصرف، فلا تخضع جبائيا إلا عند تحصيل مبالغ الحقوق أو تسديد الديون بسعر الصرف الجاري في ذلك التاريخ ² .
القياس وفق القواعد المحاسبية	ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل في نهاية الدورة الآثار الناتجة عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية ضمن الأعباء، إذا كانت خسارة ناتجة عن التحويل، أما إذا كانت ربح فتسجل ضمن النواتج ³ .
أثر الإختلاف على قياس الدخل	عدم اعتبار النظام الجبائي الربح المحقق عن نواتج التحويل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة للسنة المعنية، قابلة للإخضاع مستقبلا، يخفض من الوعاء الضريبي لسنة التحويل.

4.3. أثر إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية على القياس المحاسبي لعناصر الأعباء:

1.4.3. العناصر ذات القيمة المنخفضة: يمكن توضيح أثر إختلاف معالجة العناصر ذات القيمة المنخفضة

بين إختلاف النظامين المحاسبي والجبائي كما يلي:

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس العناصر ذات القيمة المنخفضة.	
القياس وفق القواعد الجبائية	- يمكن تسجيل العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز 60.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المرتبطة بها ⁴ .
القياس وفق القواعد المحاسبية	- تعتبر العناصر ذات القيمة المنخفضة، كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية، فتعتبر أعباء وليست تثبيتات ⁵ .
أثر الإختلاف على قياس الدخل	انطلاقا من أن تقدير القيمة المنخفضة من الناحية المحاسبية، يخضع لتقدير المؤسسة، عكس الجبائية التي حددت سقف لهذه العناصر فقد ينشأ عن هذا الإختلاف إعادة دمج بعض الأعباء (أقساط الاهتلاك وفقا للقاعدة الجبائية) في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، والتي اعتبرت مستهلكة من المنظور المحاسبي.

2.4.3. مزايا المستخدمين: تدرج المنافع التي يمنحها الكيان للمستخدمين سواء كانوا في وضعية نشاط أو غير

نشاط، في الحسابات كأعباء عندما يؤدي المستخدمون العمل المقرر في مقابل تلك المنافع، أو عندما تكون الشروط التي تخضع لها الإلتزامات التعاقدية للمؤسسة إزاء المستخدمين لديها متوفرة⁶، تقوم المنشأة في نهاية

¹ ناصر مراد: واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 5، العدد 1، بتاريخ 30 جويلية 2016، ص 60

² محمد قبائلي: مرجع سابق، ص 100.

³ عوماري عائشة، بن الدين محمد: دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي الجزائري، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، (مارس 2019)، ص 70.

⁴ المادة 143-3 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2022.

⁵ الفقرة 121-4، 1 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

⁶ 1-136 من القرار السابق.

الفصل الثاني — واقع القياس المحاسبي بين قواعد النظام الجبائي ومتطلبات النظام المحاسبي المالي

كل سنة مالية بتكوين مؤونات للوفاء بالتزاماتها اتجاه مستخدميها في مجال المعاش وتكميلات التقاعد وتعويضات مقدمة الانصراف إلى التقاعد أو منافع مماثلة ممنوحة للمستخدمين، إلا أن نظرة النظام الجبائي لتكوين هذه المؤونات تختلف عن النظرة المحاسبية:

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس مزايا المستخدمين	
القياس وفق القواعد الجبائية	بالنسبة للقواعد الجبائية فالالتزامات التقاعد ومزايا المستخدمين الأخرى اللاحقة للعمل المدرجة كأعباء تنبؤية (مؤونات) غير مقبولة جبائياً، حتى يتم دفعها إلى المستفيدين منها، خلال السنة المالية المتعلقة بالتسديد، لأن النظام الجبائي يعتمد على الأساس النقدي في قبول الأعباء الجبائية وهو الحدث المنشئ.
القياس وفق القواعد المحاسبية	يتم تسجيل المبلغ غير المحين للمنافع على المدى القصير والتي تنتظر دفعها إلى الطرف المقابل ¹ : • في الخصوم (أعباء للدفع): بعد طرح المبلغ المدفوع، إذا كان المبلغ المدفوع يفوق القيمة غير المحينة للخدمات. • في الأصول (أعباء مقيدة سلفاً): في حال أن المقدم سيقود إلى تخفيض الدفعات المستقبلية أو إلى سداد من الخزينة. • في الأعباء: إذا لم تكن هناك معالجة أخرى تسمح بدمج المنافع في تكلفة الأصل (مخزون، تجهيزات مادية)
أثر الإختلاف على قياس الدخل	بما أن أرصدة مؤونات الالتزامات تجاه المستخدمين أعباء تخفض من الوعاء الضريبي، فاعتبارها أعباء غير مقبولة جبائياً حتى يتم الدفع الفعلي لها، يؤدي إلى زيادة الوعاء الضريبي لسنة تكوينها.

3.4.3. تكاليف الإقتراض: هي الفائدة وغيرها من التكاليف التي تتحملها المؤسسة فيما يتعلق باقتراض الأموال،

يمكن أن تشمل تكاليف الإقتراض:

- على المكشوفات المصرفية والقروض؛

- اهتلاك علاوات الفوائد المترتبة الإصدار أو التسديد المتعلقة بالقروض وكذلك اهتلاك التكاليف الملحق المترتبة عن تنفيذ القرض؛

- الأعباء المالية التي تتطلبها عمليات الإيجار- التمويل؛

- فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية إذا كانت مماثلة لتكاليف الفوائد.

هناك تباين في معالجة تكاليف القروض من حيث المبادئ المحاسبية والقواعد الجبائية، ويمكن توضيح

هذا الاختلاف كما يلي:

¹ هوام جمعة: المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سابق، ص 190.

الفصل الثاني — واقع القياس المحاسبي بين قواعد النظام الجبائي ومتطلبات النظام المحاسبي المالي

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس تكاليف الإقتراض	
القياس وفق القواعد الجبائية	القانون الجبائي لا يأخذ تكاليف القروض بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل، ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.
القياس وفق القواعد المحاسبية	ترخص المعالجة المحاسبية لتكاليف القروض كما يلي ¹ : • تدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في تكلفة أصل؛ • تدمج تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة لإنجازه (أكثر من 12 شهرا) قبل أن يستعمل أو يباع في تكلفة هذا الأصل، ويتوقف إدماجها في حالة انقطاع نشاط الإنتاج.
أثر الإختلاف على قياس الدخل	هذا الاختلاف في المعالجة، ينتج عنه فرق على مستوى حساب الاهتلاك، حيث أن جزء من قسط الاهتلاك المحاسبي، يعاد دمج في الربح الخاضع للضريبة.

4.4.3. الأعباء الواجبة الخصم وغير مدفوعة خلال الدورة: تختلف المعالجة المحاسبية والجبائية، للأعباء

الواجبة الخصم وغير المدفوعة خلال الدورة بين النظام المحاسبي والجبائي تبعا لاختلاف مبادئ كل نظام:

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس الأعباء الواجبة الخصم وغير مدفوعة خلال الدورة	
القياس وفق القواعد الجبائية	يشترط القانون الجبائي لقبول خصم الأعباء التحصيل الفعلي.
القياس وفق القواعد المحاسبية	ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الأعباء حسب تاريخ الإلتزام بها، دون أن يشترط الدفع لإثباتها محاسبيا، بل اشترط إمكانية تقييم التكاليف التي تحملها الكيان أو سيتحملها المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق.
أثر الإختلاف على قياس الدخل	عدم قبول خصم بعض الأعباء حتى تحقق التحصيل الفعلي، ينشأ عنه زيادة وعاء الضريبة في سنة إثبات الأعباء ضمن النتيجة المحاسبية.

5.4.3. الأعباء الواجبة الدفع خلال الدورات اللاحقة: يمن تلخيص مظاهر اختلاف المعالجة المحاسبية

والجبائية للأعباء الواجبة الدفع خلال الدورات اللاحقة كما يلي:

إختلاف القواعد الجبائية والمحاسبية في قياس الأعباء الواجبة الدفع خلال الدورات اللاحقة	
القياس وفق القواعد الجبائية	يشترط القانون الجبائي لقبول خصم الأعباء التبرير بالوثائق المحاسبية.
القياس وفق القواعد المحاسبية	يسمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل الأعباء المتولدة خلال الدورة المحاسبية، رغم عدم استلام الوثيقة المحاسبية المتعلقة بها (مبدأ إستقلالية الدورات)، إذ يتم تسجيل تلك الأعباء حسب طبيعتها في نهاية السنة مقابل الحساب 408 موردو الفواتير التي لم تصل لأصحابها، عند إستلام الوثيقة المحاسبية المتعلقة بها يرصد هذا الحساب مع حساب 401 موردو المخزونات والخدمات ² .
أثر الإختلاف على قياس الدخل	إشتراط التبرير المحاسبي للأعباء، حتى يتم قبولها جبائيا، ينشأ عنه زيادة وعاء الضريبة في سنة إثبات الأعباء ضمن النتيجة المحاسبية.

¹ الفقرة: 126-3 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

² بن بولجنة أمينة: أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2016، ص ص 161، 162.

المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل في ظل المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12):

عمل المعيار المحاسبي (IAS 12) على حل المشاكل الضريبية الناجمة عن اختلاف قياس المقدار الخاضع للضريبة طبقاً للتشريعات والقواعد الضريبية، والدخل المحاسبي، وتحديد متطلبات الإفصاح عنها في القوائم المالية.

1.4. الإطار التصوري للمعيار المحاسبي الدولي IAS12 لضرائب الدخل:

في شهر جويلية عام 1979 قامت اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية (IASB) بنشر المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) المتعلق بالمعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح، هذا المعيار الذي يعتمد على مبدأ الضريبة المؤجلة في تقييم وعرض الضريبة على الأرباح على مستوى القوائم المالية للمؤسسة، وقد بدأ تطبيقه في جانفي 1981، وتم تجديده في سنة 1994، وتمت إعادة صياغته مرة ثانية في أكتوبر 1996، ليصبح ساري المفعول على القوائم المالية ابتداء من 01 جانفي 1998، في أكتوبر 2000، تم نشر التعديلات المحدودة على المعيار المحاسبي الدولي IAS12، هذا التعديل الأخير الذي استوحى منه ما ورد في الفقرة (1-134) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المنظم لقواعد التقييم والمحاسبة للنظام المحاسبي المالي.

1.1.4. النطاق (Scope): يتعرض هذا المعيار إلى كل ضرائب الدخل شاملاً جميع الضرائب المحلية والأجنبية، والمفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، كما تشمل ضرائب أخرى مثل الضرائب المستحقة على الشركات الحليفة والفروع التابعة لها والمشاريع المشتركة عند القيام بتوزيع الأرباح¹.

2.1.4. هدف المعيار (Objective): الهدف الرئيسي لمعيار المحاسبة الدولي 12 "ضرائب الدخل" هو تحديد المحاسبة عن ضرائب الدخل، والتي تنعكس في بيان المركز المالي للمؤسسة عن السداد المستقبلي للقيمة الدفترية للأصول والخصوم وكذلك العمليات والأحداث الأخرى للفترة الحالية المعترف بها في البيانات المالية للكيان، الناشئة في عملية حساب ضريبة الدخل، وأهم مسألة محاسبية تنشأ مع الضرائب هي كيفية توزيع المصاريف الضريبية لفترات التقارير²، فالمعيار المحاسبي IAS12 يهدف إلى تبيان محاسبة الضرائب على النتيجة وفق النقاط التالية³:

■ كيف يتم التسجيل المحاسبي لما ينتج عن القانون الضريبي حالياً ومستقبلاً من خلال استرجاع (تسوية) في المستقبل للقيمة المحاسبية للأصول والخصوم الضريبية التي محاسبها في ميزانية المؤسسة؛

¹ شعيب شنوف: محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS الجزء الأول، مكتبة الشرق الجزائرية، بدواو، بومرداس، الجزائر، 2009، ص 157.

² Liudmila B. Trofimov, And Others: The Essence Of Temporary Differences Under The Conditions Of Changes In RSA18/02 And Convergence With IAS 12 "Income Taxes" And Their Impact On The Financial Statements, Amazonia Investiga, VOL9, Num 26, February, 2020, P415.

³ محمد قبائلي، آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل IAS12 في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2013، ص 52.

- المعالجة المحاسبية لضرائب مؤجلة ناتجة عن خسائر وقروض جبائية غير مستخدمة؛
- كيفية عرض الضرائب على النتيجة في القوائم المالية.

2.4. أهم التعاريف حول ضرائب الدخل:

■ **الربح المحاسبي (Accounting Profit):** هو صافي الربح أو الخسارة للفترة وذلك قبل طرح مصروف الضريبة¹، كما يعرف أيضا على أنه الربح الصافي الناتج عن ممارسة المشروع لنشاط معين بعد تحميل الإيرادات بكامل المصروفات التي أدت إلى الوصول إلى ذلك الربح².

■ **الدخل الضريبي (Tax Income):** يعرف المشرع الجبائي الجزائري من خلال المادة (1-140) وذلك مع مراعاة الأحكام المتعلقة بفوائض قيم التنازل والامتيازات المتعلقة بها على أنه: "الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الإستغلال أو في نهايته"³، كما تعرفه نفس المادة على أنه الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة، التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال، أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، والاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة.

■ **الضريبة الحالية (Current Tax):** هي مبلغ ضرائب الدخل الواجب السداد (أو التي ستسترد)، عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) عن الفترة، أي تخضع أرباح السنة الحالية لضريبة الدخل، كما أن الخسائر المتكبدة يتم تدويرها لسنوات لاحقة، وبالتالي يتم إسترداد منافعها مستقبلا⁴.

■ **الضريبة المؤجلة:** عرفت المادة (2-134) من النظام المحاسبي المالي الضريبة المؤجلة كما يلي: "الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم)، أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية"⁵.

في كل سنة، يشتمل مصروف ضريبة الدخل على كل من النتائج الضريبية الحالية والمؤجلة للأحداث والمعاملات المعترف بها بالفعل. هذا يعني أننا أمام المراحل التالية⁶:

¹ منصور بن عمارة: الضرائب على أرباح الشركات، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 120.

² عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، عمان، 2008، ص 30.

³ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017، المادة 1-140، ص 58.

⁴ جمعة حميدات: خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014، ص 717.

⁵ عبد الرحمان عطية: المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، ط 1، دار جيطلي للنشر والتوزيع، برج بوعريش، 2011، ص 139.

⁶ J. David Spiceland, Mark W. Nelson, Wayne B. Thomas: **Intermediate Accounting, Ninth Edition**, Mcgraw-Hill Education, New York, USA, 2018, P910.

- حساب ضريبة الدخل المستحقة الدفع حالياً؛
 - حساب ما يجب أن يكون عليه الرصيد النهائي في الالتزام الضريبي المؤجل (أو الأصل)؛
 - تحديد التغيير (مدين أو دائن) في الالتزام الضريبي المؤجل (أو الأصل)؛
 - دمج هذا التغيير مع الضريبة المستحقة لتحديد مصروف ضريبة الدخل.
- فإجمالي العبء الضريبي على الدخل يتم حسابه وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي IAS12 كما يلي¹:
- **التزامات ضريبية مؤجلة (Deferred Tax Liabilities):** هي مبالغ الدخل واجبة التسديد في الفترات المستقبلية والمتعلقة بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة²، وتنشأ عندما تكون القيمة المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي، أو عندما تكون القيمة المسجلة للإلتزام أقل من أساسه الضريبي.
 - **أصول ضريبية مؤجلة (Deferred Tax Assets):** تسجل الضرائب المؤجلة أصول في نهاية الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي المتعارف عليها عند تواريخ الإقفال، حيث تسجل وفق³:
- الفوارق بين تسجيل النواتج أو المصروف في المحاسبة، وأخذها بعين الاعتبار في القاعدة الضريبية؛
 - الخسائر أو الديون الضريبية المؤجلة، حيث يتم تسجيلها في الأرباح الضريبية أو الضريبة المستقبلية الممكنة؛
 - عند الإقصاءات أو التسويات المنجزة في إطار إعداد الكشوف المالية المجمعة.
- وبصفة عامة الأصل الضريبي المؤجل يظهر عندما تكون القيمة الدفترية المسجلة للأصل، أقل من أساسه الضريبي، أو عندما تكون القيمة المسجلة للإلتزام أكبر من أساسه الضريبي.

¹ Evangelos Chytis: **The Informative Value Of Taxes : The Case Of Temporal Differences In Tax Accounting**, Journal Of Accounting And Taxation, Vol. 11(8), August 2019, P132.

² Izolda Chiladze: **International Accounting Standard 12 –“Income Tax” And Aspects For Discussion**, Applied Finance And Accounting, Vol. 4, No 1, February, 2018,P03.

³ يخلف إيمان: مرجع سابق، ص 119.

3.4. قياس الضرائب المؤجلة: توجد طريقتان لقياس نفقة الضرائب المؤجلة:

أولاً: طريقة التأجيل (حساب النتائج): تحتسب طريقة التأجيل المسموح بها وفقاً للمعيار (IAS12) الأصلي بالرجوع إلى الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي، وبطريقة التأجيل تحدد نفقة الضريبة عن الفترة بناءً على الدخل المحاسبي، في حين أن الالتزام الجاري مبني على الدخل الخاضع للضريبة، ويعامل الفرق بين الالتزام الفعلي ونفقة ضريبة الدخل إما على أنه نفقة مؤجلة (Deferred Charge)، أو مبلغ دائن يستهلك بشكل قابل للتكليف الضريبي، مع انعكاس فرق التوقيت، و فروق التوقيت التي تنشأ أثناء المدة يشار لها باسم فروق ناشئة، في حين أن انعكاس الآثار الضريبية الناشئة من فروق نشأت في فترات سابقة، يشار إليها باسم فروق معكوسة (Reversing Difference)، وبذلك فإن طريقة التأجيل كانت موجهة نحو قائمة الدخل، غير أن هذه الطريقة لم يعترف بها المعيار الدولي (IAS12) المعدل¹، والشكل التالي يمثل مبدأ الطريقة:

الشكل رقم (06): مبدأ طريقة التأجيل (حساب النتائج)



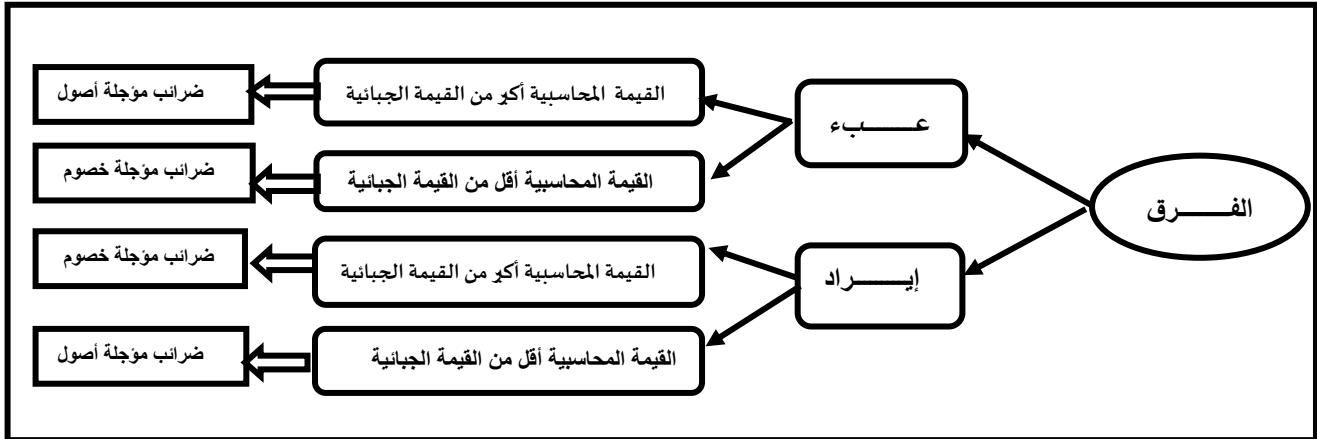
المصدر: من إعداد الباحث

حيث يمكن التفرقة بين نوع الضرائب المؤجلة، من خلال مقارنة القيمة المحاسبية مع القيمة الجبائية،

وفق الشكل التالي:

¹ عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده: الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية، حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص 160.

الشكل رقم (07): معايير التفرقة بين الضرائب المؤجلة من خلال القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية

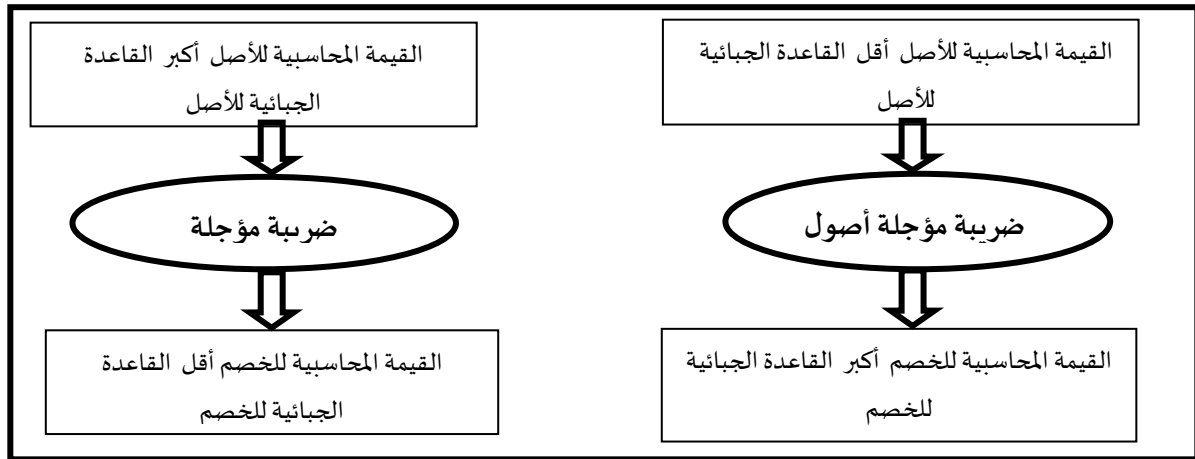


المصدر: من إعداد الباحث

ثانياً: طريقة الإلتزام (أسلوب الميزانية): وفقاً لطريقة الإلتزام، لا يمكن احتساب القيمة الكلية لضريبة الدخل للفترة الجارية بشكل مباشر، بل يجب بإعتباره حاصل جمع مكونين، هما قيمة الضريبة الجارية، وقيمة الضريبة المؤجلة، وهذا المجموع يساوي بوجه عام: (نسبة الضريبة الجارية $\times$ الربح المحاسبي)، حيث على المنشأة الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل بكافة الاختلافات المؤقتة، القابلة للإقطاع، الناشئة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشأة الزميلة والخصص في المشاريع المشتركة¹.

يتم إثبات الضرائب المؤجلة وفق هذا الأسلوب بمقارنة القيمة الدفترية المحاسبية، مع القاعدة الجبائية، وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (08): الآثار الجبائية والمحاسبية نتيجة تطبيق طريقة الإلتزام



المصدر: من إعداد الباحث

يجب قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة بإستخدام معدلات الضرائب المتوقع أن تكون سائدة في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الإلتزام، إعتماداً على معدلات الضريبة وقوانين الضريبة الفعلية

¹ صديق حسوس: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري، دراسة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، مذكرة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2018، ص 74.

السائدة بتاريخ قائمة المركز المالي، ويجب أن يعكس توقعات القياس المنشأة في تاريخ الإبلاغ المالي، المتعلقة بالطريقة التي سيتم بها إسترداد، أو تسوية القيمة الدفترية للموجودات والمطلوبات¹.

4.4. القياس المحاسبي للضرائب المؤجلة وفق والنظام المحاسبي المالي: تتألف محاسبة الضريبة المؤجلة فيما يلي:

- تحديد الأساس المحاسبي للأصول والإلتزامات في الميزانية العمومية، حيث أن الأساس المحاسبي هو القيمة المسندة إلى الأصول أو الإلتزامات للأغراض المحاسبية البحتة؛

- تحديد الأساس الضريبي للأصول والإلتزامات في الميزانية العمومية؛

- حساب وتصنيف الفروقات بين الأساس المحاسبي والأساس الضريبي، من خلال مقارنة المبالغ المسجلة في الميزانية المحاسبية مع الأساس الضريبي، وستؤثر عادة أي فروقات على حساب الضريبة المؤجلة؛

- تحديد الفروقات المؤقتة التي لم يتم الاعتراف بها بسبب الاستثناءات الواردة في معيار المحاسبة الدولي (IAS12)؛

- تحديد الفروقات الناجمة عن الخسائر الضريبية غير المستخدمة؛ في الجزائر يتم إتباع طريقة (الترحيل إلى الأمام (loss carryforward)، حيث أنه في حالة تسجيل خسارة ضريبية في دورة معينة فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في الدورة الموالية ويخفض من الربح الجبائي المحقق في الدورة الموالية، وفي حال عدم كفاية الربح في امتصاص العجز ينقل فائض العجز بالترتيب إلى الدورات القادمة، ووفقا للتشريع الجبائي الجزائري يقدر الحد الأقصى لترحيل العجز ب04 سنوات؛

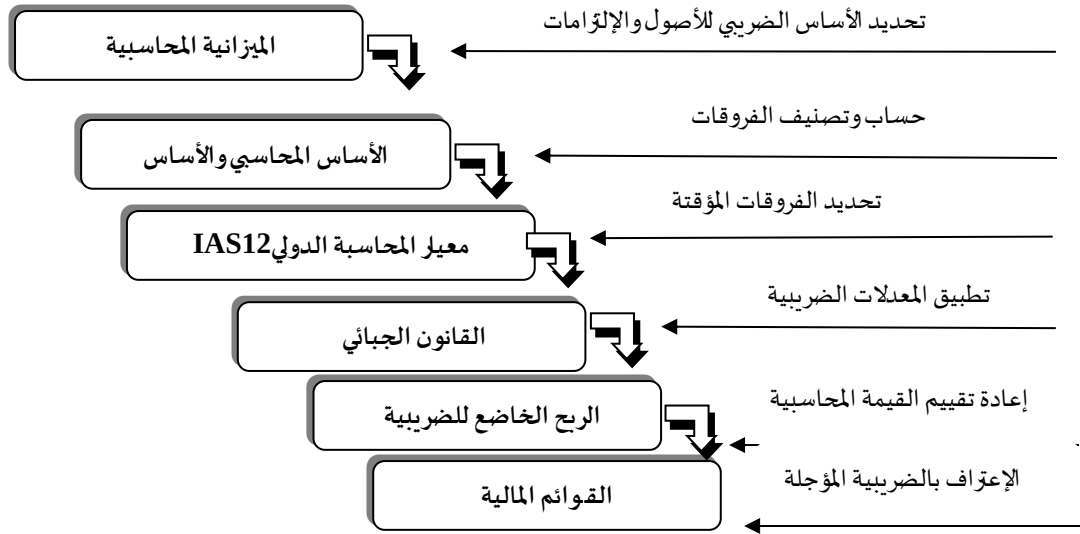
- تحديد الفروقات الناجمة عن التخفيضات الضريبية غير المستخدمة؛ وتخضع لنفس التي يجب أن تتوفر فيها بالإعتراف المحاسبي بالأصول الضريبية المؤجلة وهي توفر فروقات زمنية خاضعة للضريبة وتوفر أدلة مقنعة أخرى بأنه سيكون هناك ربح ضريبي كافٍ لتحميل هذه الخصومات الضريبية غير المستخدمة (من الممكن تحقيق أرباح خاضعة للضريبة قبل انقضاء أجل استخدام الخصومات أو الخسائر الضريبية؛

- تطبيق المعدلات الضريبية على الفروقات المؤقتة؛

- إعادة تقييم القيمة المحاسبية للضريبة المؤجلة في نهاية السنة، إنطلاقا من إمكانية كفاية أو عدم كفاية الربح الخاضع للضريبة من تغطية الخسارة الضريبية، ويخضع هذا التقييم إلى التغيير في المعدل المطبق أو نطاق القيم المعترف بها.

¹ هوام جمعة: المعايير المحاسبية الدولية وفق اخر التعديلات، مرجع سابق، ص131.

الشكل رقم(09): القياس المحاسبي للضرائب المؤجلة وفق والنظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الباحث

5.4. المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة: إن النظام المحاسبي يقر ويعتمد طريقة الميزانية لإثبات الضرائب المؤجلة تماشيا مع معايير المحاسبة الدولية، كما يحدد الحدث المنشأ للضريبة فيما يلي¹:

- اختلال زمني (مؤقت) بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما، أو عبء ما، وأخذه في الحسبان لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.
- عجز جبائي أو قروض جبائية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى (أي تحميلها) على أرباح أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

1.5.4. حالات منشأة للضرائب المؤجلة: فيما يلي بعض الحالات المنشأة للضرائب المؤجلة وفقا للنظام المحاسبي المالي:

جدول رقم(25): حالات منشأة للضرائب المؤجلة

نوع الضريبة المؤجلة	الفرق المؤقت	المعالجة الجبائية	المعالجة المحاسبية	العناصر
ضريبة مؤجلة خصوم	القيمة المحاسبية (الاهتلاك) أقل من القيمة الجبائية (العبء)	أعباء قابلة للخصم خلال الدورة التي حدثت فيها	تثبت محاسبا ضمن التثبيات	مصاريف التطوير
ضريبة مؤجلة خصوم	القيمة المحاسبية (الاهتلاك) المحاسبي) أقل من القيمة الجبائية (اهتلاك جبائي)	اهتلاك جبائي سريع	اهتلاك محاسبي بطيء	الاهتلاكات
ضريبة مؤجلة أصول	القيمة المحاسبية (عبء أكبر من القيمة الجبائية) (اهتلاك)	وجود سقف للعناصر ذات القيمة المنخفضة، يترتب عنه اهتلاك بعض	تقدير القيمة المنخفضة من الناحية المحاسبية يخضع لتقدير المؤسسة، لذا قد يتم	العناصر ذات القيمة المنخفضة

¹ عبد الرحمان عطية: المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريج، الجزائر، 2009، ص 139.

الفصل الثاني — واقع القياس المحاسبي بين قواعد النظام الجبائي ومتطلبات النظام المحاسبي المالي

العناصر	تسجيله كأعباء مستهلكة	الفرق عبارة عن مخصص الخسارة تمتص عن طريق مخصصات الاهتلاكات	ضريبة مؤجلة أصول
لا يعترف بخسائر القيمة عن التثبيات	إثبات خسائر تدني قيم الأصول	الفرق عبارة عن مخصص الخسارة تمتص عن طريق مخصصات الاهتلاكات	ضريبة مؤجلة أصول
أعباء غير مقبولة إلا عند التحقق الفعلي	تشكيل مؤونة الإحالة على التقاعد	تكون القاعدة الجبائية معدومة في تاريخ محاسبة المؤونة، يتم استرجاعها عند استخدام المؤونة	ضريبة مؤجلة أصول
تدرج ضمن سنة التحصيل	تثبت إعانات الإستغلال والتوازن في تاريخ الوعد بالإستفادة منها	تكون القاعدة الجبائية معدومة نظرا لاعتماد النظام الجبائي على الأساس النقدي (الحدث المنشئ)	ضرائب مؤجلة خصوم
يتحقق الحدث المنشأ عند القبض	يسجل الرسم على النشاط المهني لرقم الأعمال المفوتر (مؤسسة الأشغال العموية)	تكون القاعدة الجبائية معدومة نظرا لاعتماد النظام الجبائي على الأساس النقدي (الحدث المنشئ)	ضرائب مؤجلة أصول
تبرير العبء بالوثائق المحاسبية	إثبات العبء حسب الطبيعة خلال الدورة دون استلام الوثيقة المحاسبية	تكون القاعدة الجبائية معدومة نظرا لاعتماد النظام الجبائي على الأساس النقدي (الحدث المنشئ)	ضرائب مؤجلة أصول
تثبت الفوائد المنتظرة كإيرادات خلال الدورة المحاسبية	تثبت الفوائد المنتظرة كإيرادات خلال الدورة المحاسبية	تكون القاعدة الجبائية معدومة	ضرائب مؤجلة خصوم
تعتبر كمصاريف مالية قابلة للخصم	تضاف إلى تكلفة الأصل	القيمة المحاسبية للأصل أكبر من قاعدته الجبائية	ضرائب مؤجلة خصوم
أعباء قابلة للخصم في حالة دفعها	تسجل في السنة المالية المترتبة عنها	القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	ضرائب مؤجلة أصول

المصدر: من إعداد الباحث

2.5.4. إثبات الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة: وفقا للنظام المحاسبي المالي تكون المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة المرتبطة بدورتين متتاليتين أو أكثر، فبعد حساب مبلغ الضريبة المؤجلة يتم إثبات القيد التالي:

أ. الضريبة المؤجلة أصول: يكون الحساب 133 ضرائب مؤجلة أصول مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيخفض من الضريبة على نتيجة السنوات اللاحقة، بمقابلته مع الحساب 692 فرض ضريبة مؤجلة أصول في الجهة الدائنة.

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
Xxxx	xxxx	ح/ ضريبة مؤجلة أصول ح/ فرض ضرائب مؤجلة أصول إثبات مبلغ الضريبة المؤجلة أصول	692	133

ب. الضريبة مؤجلة خصوم: يكون الحساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المالية اللاحقة، بمقابلته مع الحساب 693 فرض ضريبة مؤجلة خصوم في الجهة المدينة.

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
Xxxx	xxxx	ح/ فرض ضرائب مؤجلة خصوم ح/ ضريبة مؤجلة خصوم إثبات مبلغ الضريبة المؤجلة خصوم	134	693

3.5.4. تسوية مبلغ الأصول والخصوم والضريبة المؤجلة: يتم تسوية مبلغ الأصول والخصوم الضريبة المؤجلة كل سنة إما بزيادة أو نقص أو إلغاء وتتم بطريقتين¹:

- إما بتسوية الضريبة المؤجلة المكونة في الدورة السابقة، ثم تكوين ضريبة مؤجلة جديدة، في الدورة الحالية؛
- إجراء مقاصة بين مبالغ الضريبة المؤجلة، وإجراء تسوية إذا كان للمؤسسة الحق المشروع في إجراء المقاصة

4.5.4. عرض الضرائب المؤجلة في القوائم المالية: هناك مجموعة من الاعتبارات واجب أخذها بعين الاعتبار عند عرض الضرائب المؤجلة في القوائم المالية تتمثل في:

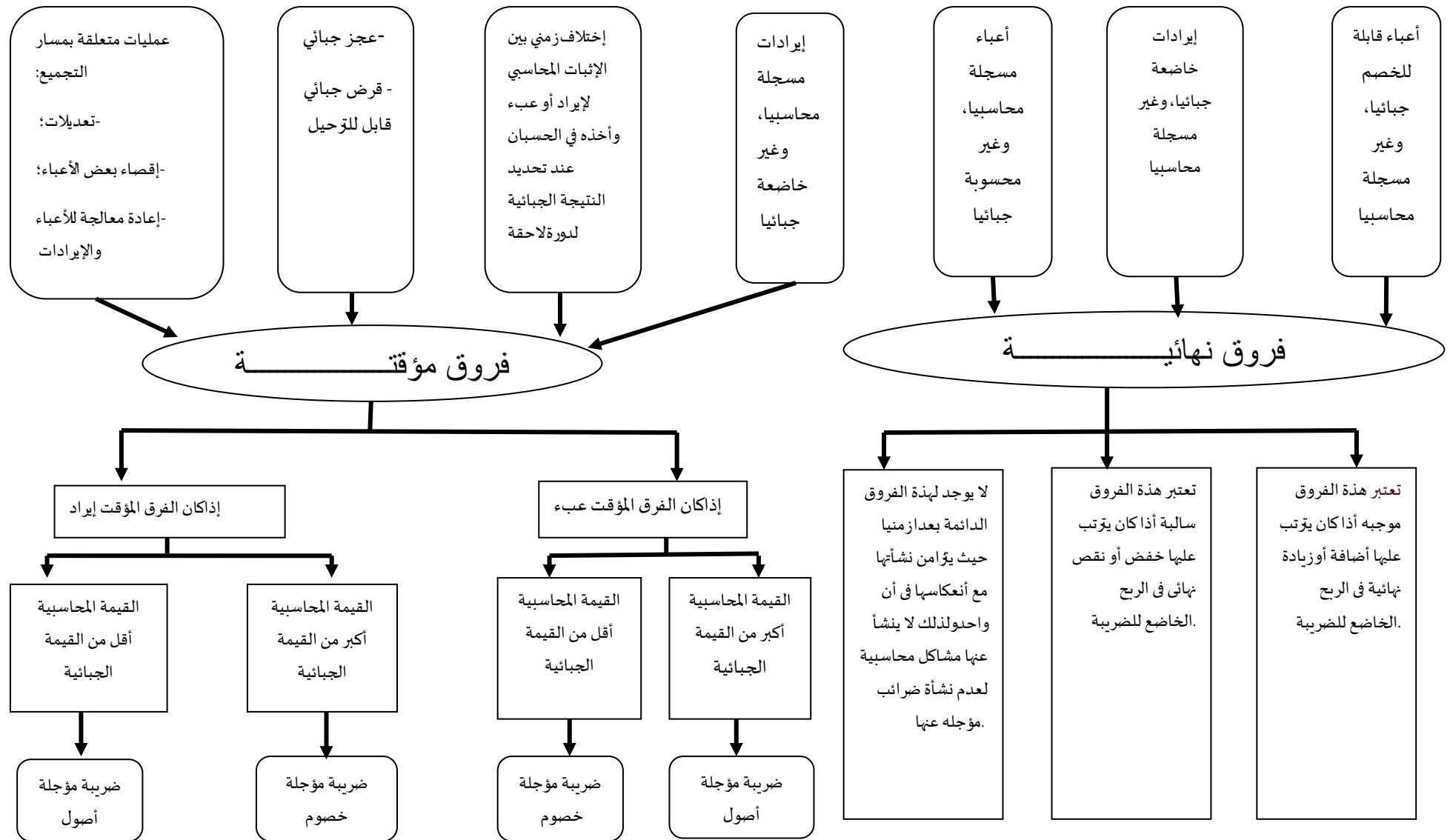
- يجب عرض أصول وخصوم الضريبة بشكل منفصل عن الأصول والخصوم الأخرى، كما أن أصول وخصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تفصل عن أصول وخصوم الضريبة المستحقة.

¹ قدوري عمار، بن عواق العربي: المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري، والنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، جوان 2018، ص ص 83، 84.

- عندما تقوم المؤسسة بالفصل بين الأصول والخصوم غير الجارية والأصول والخصوم الجارية في قوائمها المالية، لا يجب تصنيف أصول وخصوم الضريبة المؤجلة كأصول أو خصوم جارية.
- لم يرخص المعيار (IAS12) بتعيين أصول وخصوم الضرائب المؤجلة، عكس العديد من الأصول والخصوم التي أوجبت العديد من المعايير المحاسبية الدولية تحيينها كالمؤونات، وهذا ما يوصي به النظام المحاسبي المالي¹.
- يجب معالجة الضرائب والمستحقة في حساب النتيجة، ماعدا تلك الناجمة عن العمليات والأحداث التي تم محاسبتها مباشرة في عناصر النتيجة الإجمالية أو الأموال الخاصة،
- إن العبء أو الإيراد الضريبي يجب عرضه بشكل منفصل في حساب النتيجة أي الفصل بين الأعباء المتعلقة بالضرائب المؤجلة والأعباء (أو الإيرادات) المتعلقة بالضرائب المستحقة.

¹ عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 147.

الشكل رقم (10): أثر الإختلافات الدائمة والمؤقتة على القياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحث

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل، تطرقنا إلى العلاقة التي تربط المحاسبة بالضرائب، من خلال إبراز أوجه التباين والاتفاق بينهما، من منطلق عدة زوايا مفاهيمية وتقنية للنظام المحاسبي والجبائي، والذي يصل إلى درجة التأثير والتأثر، والتي ماهي إلا محصلة إختلاف المبادئ والأهداف والسياسات وقواعد القياس المحاسبية، عن النصوص والقواعد الجبائية، والتي قد تتفق أو تختلف مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ومن بين ما توصل إليه الباحث في هذا الفصل أن المحاسبة المالية تعتمد على أساس الاستحقاق في إثبات عملياتها، واستخراج حساباتها الختامية، والميزانية، أما المحاسبة الضريبية، فتأخذ بالأساس النقدي حيناً، وأساس الاستحقاق أحياناً، كما يرجع ارتباط المحاسبة بالضريبة إلى أن تحديد الدخل الخاضع للضريبة وربط الضريبة المقررة عليه، لا يمكن أن يتم إلا من خلال ممارسة العمل المحاسبي، والرجوع إلى الدفاتر والسجلات المحاسبية، والاعتماد على بعض القواعد والطرق المحاسبية في تحديد قيم الأصول والالتزامات،

يترب عن فارق التوقيت بين الأحداث المحاسبية وأثارها الجبائية المستقبلية، فروق بين كل من الربح المحاسبي والربح الجبائي أي بين القواعد المحاسبية المعمول بها في النظام المحاسبي المالي، وقواعد التشريع الجبائي والمتمثلة وهي فروق موقته بين المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام في الميزانية العمومية وقاعدتها الضريبية، مما يؤثر على قياس دخل الفترة المحاسبية، حيث يعمل المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) إلى تبيان محاسبة الضرائب على النتيجة، في ظل هذا التفاوت الزمني، وقد تكون هذه الفروق دائمة، وتنشأ نتيجة معاملة بعض العمليات للأغراض الضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها للأغراض المحاسبية، ولا تنعكس في الفترات المحاسبية اللاحقة.

الفصل الثالث:

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

تحقيقاً للهدف المرجو من البحث، ودعماً للجانب النظري، والذي تطرق فيه الباحث إلى علاقة النظام الجبائي بالنظام المحاسبي، فيما يتعلق بعملية القياس المحاسبي للقوائم المالية، نسعى من خلال الجانب التطبيقي الإجابة على إشكالية الدراسة المطروحة واختبار فرضياتها، من خلال إجراء دراسة على عينة من الفاعلين في ميدان المحاسبة، والمخول لهم إعداد القوائم المالية، واستناداً لمتطلبات الدراسة الميدانية، قام الباحث بتوزيع استمارة إستبيان، تتضمن مجموعة من المحاور، يندرج تحت كل محور جملة من العبارات المتناسقة، والتي تعكس آراء عينة الدراسة، من أجل الوصول إلى نتائج واقعية بأكبر قدر ممكن من الشفافية، ولقياس صدق وثبات الأداة، واختبار فرضيات الدراسة تم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS20 .

وعلى أساس ما تقدم؛ تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- ✓ المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية وأدوات جمع البيانات؛
- ✓ المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة لإعداد الاستبيان؛
- ✓ المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية وأدوات جمع البيانات:

يعتبر إختيار منهج الدراسة أولى الخطوات الواجب إتباعها لاختبار الفرضيات، والوصول إلى نتائج دقيقة، حيث أن منهج الدراسة هو الأسلوب أو الطريقة المتبعة للوصول إلى الأهداف المسطرة، وقد اعتمد الباحث في الدراسة الميدانية على الإستبيان، والذي هو عبارة عن مجموعة الأسئلة المعدة مسبقا، تهدف إلى الوصول إلى بيانات نوعية، قابلة للتحليل، من أجل الوصول إلى النتائج المطلوبة.

المطلب الأول: منهجية ونموذج الدراسة:

إن الهدف من الدراسة الميدانية هو اختبار جملة من الفرضيات، والتي بنيت عليها محاور الدراسة، وهو ما يتطلب إختيار المنهج الملائم بعناية، وتحديد الدقيق لمتغيرات الدراسة.

1.1. منهجية الدراسة: قصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع محل الدراسة، وتماشيا مع متطلبات الموضوع، فقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في الجزء النظري بهدف الإلمام بالجانب المفاهيمي للموضوع، في حين تم الإعتماد على منهج دراسة الحالة في الجزء التطبيقي، من خلال تصميم إستبانة للتعرف على إتجاهات عينة الدراسة التطبيقية بشأن محاور البحث، وتحديد مدى اتفاق نتائج الدراسة النظرية مع نتائج التحليل الإحصائي، من أجل تحليل أثر النظام الجبائي الجزائري على عملية القياس المحاسبي في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية.

2.1. نموذج الدراسة: تتمثل متغيرات الدراسة في:

أ. المتغير التابع: يعرف المتغير التابع أو متغير الإستجابة: بأنه المتغير الذي يتأثر بمتغير مستقل واحد أو عدة متغيرات مستقلة، ويمثل المتغير التابع في هذه الدراسة: "عملية القياس المحاسبي في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية" حيث يعرف القياس المحاسبي على أنه "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية، وتظهر بها في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل"، فالجزائر تحاول جاهدة تطبيق متطلبات القياس المحاسبي وفق المرجعية الدولية من خلال القيام بإصلاحات عميقة لنظامها المحاسبي المالي، فالقياس المحاسبي يتجسد في مجموعة من المعالجات المحاسبية التي تتيح للقوائم بعملية القياس العديد من الأدوات المحاسبية، عند إعداد القوائم المالية، لإيصال المعلومة المحاسبية لمستخدميها، فطريقة القياس تخضع لمجموعة من العناصر، ولتسهيل دراستها يمكن تقسيمها إلى:

- الإلتزام ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي؛
- القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم؛
- القياس المحاسبي للإيرادات والأعباء.

ب. المتغير المستقل: يعرف المتغير المستقل أو المتغير المفسر على أنه المتغير الذي يؤثر في متغير تابع أو أكثر، أما عن المتغير المستقل في دراستنا فهو " النظام الجبائي الجزائري " والذي يعرف على أنه مجموعة القواعد القانونية والضرائب والفرائض التي يلتزم رعايا دولة معينة، وفي وقت محدد بأدائها، للسلطة العامة، حيث يمكن تفسير النظام الجبائي من مدخلين:

- التشريع الجبائي؛ - البيئة الجبائية.

المطلب الثاني أدوات جمع البيانات:

وتتمثل في المصادر والأساليب التي استخدمها الباحث لجمع البيانات، حيث تم الإعتماد على مصدرين أساسيين من البيانات، وعدة أساليب إحصائية:

- البيانات الأولية: للتحقق من صحة الفرضيات قام الباحث بتصميم إستبيان، باللغتين العربية والفرنسية، حيث تم الحرص على أن تكون الأسئلة متفقة ومتسقة فيما بينها ومع إشكالية البحث؛
- البيانات الثانوية: حاول الباحث جمع أكبر قدر ممكن من الوثائق والمعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة، متمثلة في الكتب والمقالات العلمية العربية والأجنبية ذات الارتباط بموضوع البحث.
- الأساليب الإحصائية: بهدف تحليل أثر النظام الجبائي الجزائري على عملية القياس المحاسبي في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية، ووصف خصائص عينة الدراسة وتحليل آراء المستجوبين، بشأن عبارات أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة، تم الإعتماد على الأساليب الإحصائية التالية؛ حيث أن كل أسلوب إحصائي يحقق هدف معين يخدم البحث كما يلي:

جدول رقم (26): الأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة الميدانية

الغرض	الأسلوب الإحصائي
وصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة (متغير السن والخبرة المهنية).	- التكرارات (Frequencies) - النسب المئوية (Percentages)
- التعرف على أهمية العبارات الواردة في الإستبيان بالنسبة للمستجوبين ؛ - قياس درجة تشتت قيم إجابات مجتمع الدراسة عن متوسطها ؛ - التحقق من فرضيات الدراسة من خلال اختبار وجود اختلاف معنوي للمتوسط الحسابي للعينة عن قيمة ثابتة؛	- المتوسط الحسابي (Mean) - الانحراف المعياري (Standard Deviation) - اختبار (One-Sample Test)
تقييم الموثوقية Reliability: يتم إستخدامه للتأكد من ثبات واتساق أداة الدراسة أي الترابط الداخلي بين أسئلة الإستبيان ومدى الإعتماد على نتائجها.	معامل الثبات (Cronbach Alpha)
تحديد نوع وقوة العلاقة بين متغيرين (إختبار الإتساق الداخلي بين فقرات الإستبيان حيث يعبر عن صدق وارتباط فقرات الإستبيان).	معامل الارتباط بيرسون (Pearson)

المصدر: من إعداد الباحث

ولمعرفة الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة، ودرجة موافقتهم على أسئلة الاستبيان، اعتمد الباحث على سلم (Likert) الخماسي، الذي يستخدم في قياس الاتجاهات، حيث في ظل هذا المقياس، يقوم المستجوب بتحديد درجة الموافقة، أو عدم الموافقة على خيارات محددة، من خلال سلم ترتيبي بالأرقام لكل بند من الاستبيان، ويعتبر من أكثر المقاييس استخداماً لقياس الآراء، لسهولة فهمه وتوازن درجاته، كما أنه يمنح أكبر قدر من الحرية لمفردات العينة

ولتحديد طول فئات مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في أبعاد الدراسة الخمس، تم حساب المدى (4=1-5)، وللحصول على طول الخلية الصحيح، نقوم بقسمة المدى العام على عدد درجات الموافقة وذلك على النحو التالي (0,8=5/4)، وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى، وهكذا مع كل درجات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على موقف مشترك لإجمالي أفراد العينة كما يلي:

جدول رقم (27): درجات مقياس ليكرت الخماسي

5 - 4.2	4.2 - 3.41	3.4 - 2.6	2.6 - 1.8	1.8 - 1	مجال المتوسط الحسابي
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	درجة الموافقة
100 - 84	84 - 68	68 - 52	52 - 36	36 - 20	الأهمية (%)
عالية جدا	عالية	متوسطة	منخفضة	منخفضة جدا	
الأهمية النسبية = (قيمة المتوسط الحسابي * 5) / 100					

المصدر: مقياس ليكرت الخماسي.

المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة لإعداد الاستبيان:

سنتطرق في المبحث إلى أهم الإجراءات الميدانية والتي مر بها إعداد وتوزيع الاستبيان، إلى أن أصبح جاهزا للتحليل.

المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان:

تم إعداد استمارة الاستبيان حسب مراحل متتالية، حيث يسهم ترتيبها على تسهيل صياغتها، بلغة بسيطة وغير معقدة، دون إهمال الهدف المراد تحقيقه من السؤال، وفيما يلي أهم المراحل التي مر بها إعداد الاستبيان:

- تحديد الاحتياجات من البيانات وفقا لمتطلبات البحث؛
- تحديد الفئة المستهدفة من الدراسة والمتمثلة في المحاسبين المعدين للتقارير والقوائم المالية باعتبار أن وظيفة القياس المحاسبي هي أحد أهم الوظائف الموكلة لهذه الفئة؛
- إعداد استمارة استبيان أولية وفق مجموعة من المحاور تبعا لمتطلبات الدراسة؛

- تم إخضاع الاستبيان للمراجعة والتحكيم من طرف مجموعة من المحكمين الأكاديميين والمهنيين وأساتذة في مجال الإحصاء، لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية، ولمعرفة ما إذا كانت الأسئلة المطروحة تعكس بصورة صادقة الهدف من كل محور؛

- القيام بالتعديلات والتصحيحات اللازمة بحذف أو تغيير محتوى بعض الأسئلة بناء على ملاحظات المحكمين؛

- ضبط الاستبيان في شكله النهائي وتوزيعه باستخدام عدة تقنيات (التسليم المباشر، أو عن طريق البريد الإلكتروني)، كما تم تصميم استبيان إلكتروني بالغتين العربية والفرنسية،

1.1. هيكل الاستبيان: تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين أساسيين:

القسم الأول: يتضمن معلومات عامة عن المستجوبين: (المؤهل العلمي، الخبرة، الوظيفة الحالية)

القسم الثاني: تضمن الإستبيان 34 عبارة، مقسمة لغرض اختبار فرضيات الدراسة، إلى ثلاث محاور رئيسية كما يلي:

جدول رقم (28): محاور الاستبيان

المحاور	عدد العبارات	الهدف من المحور
المحور الأول: إلتزام المؤسسة الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.	تضمن هذا المحور 08 عبارات (من 01 إلى 08)	تقييم مدى إلتزام المؤسسة الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، فيما يتعلق بقواعد التقييم والإدراج في الحسابات.
المحور الثاني: القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم.	تضمن هذا المحور 08 عبارات (من 09 إلى 16)	تهدف إلى معرفة ما إذا كان هنالك قيود تعيق القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم، متمثلة في القواعد الجبائية.
المحور الثالث: القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء.	تضمن هذا المحور 08 عبارات (من 17 إلى 24)	معرفة ما إذا كان هناك تغليب للقواعد المحاسبية على حساب القواعد الجبائية عند القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء.
المحور الرابع: أثر العوامل المتعلقة بالبيئة الجبائية على عملية القياس المحاسبي.	تضمن هذا المحور 10 عبارات (من 25 إلى 34)	معرفة مساهمة عناصر البيئة الجبائية الجزائرية، سواء كانت ذاتية (المحاسب) أو تشريعية (قوانين)، أو إدارية، تحول دون تطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

المصدر: من إعداد الباحث

2.1. مجتمع وعينة الدراسة:

انطلاقاً من خصوصية موضوع الدراسة، والتي تستهدف الأطراف الفاعلة في عملية القياس المحاسبي، تمثل مجتمع الدراسة في ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر من محاسبي المؤسسات الاقتصادية، محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة، المحاسبين المعتمدين، ولقد حرص الباحث على أن تشمل العينة

مختلف مناطق الوطن (الشمال، الجنوب، الشرق، الغرب) من خلال مجموعة من الولايات التي تنتمي إليها هذه المناطق، حيث تم توزيع الاستبيانات بطريقة عشوائية، وباستخدام عدة قنوات، حيث بلغ عدد الاستثمارات الموزعة 140 استثماراً، منها 100 استثماراً موزعة بطريقة مباشرة، من طرف الباحث، أو بالاستعانة ببعض الزملاء في مختلف ولايات الوطن، أو من خلال الطرق الإلكترونية (البريد الإلكتروني، الاستبيان الإلكتروني) ولقد أفضت عملية الفرز على المعطيات التالية:

جدول رقم (29): الإحصاءات المتعلقة بتوزيع الاستبيان

طريقة التوزيع	حصيلة الاستثمارات		
	الورقية (تسليم مباشر)	البريد الإلكتروني	الاستبيان الإلكتروني (المسترجعة)
الموزعة	100	23	/
المفقودة	28	10	/
الملغاة	04	/	
الصالحة للتحليل	68	13	12
المجموع الكلي	93		

المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثاني: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة:

للتأكد من مدى صلاحية البيانات المجمعة، تم إخضاع هذه البيانات للاختبارات الإحصائية من منظورين:

1.2. الصدق: يقصد به أن تقيس المدى الذي تكون فيه فقرات ومحاوِر الاستبيان خالية من الأخطاء المنتظمة والعشوائية، وبعبارة عن التحيز، حيث قام الباحث بقياس صدق الاستبيان من خلال:

1.1.2. الصدق الظاهري: ويهدف إلى التأكد من مدى ملائمة فقرات الاستبيان لما يقاس، حيث تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين المتخصصين في مجال المحاسبة (أكاديميين ومهنيين)، حيث تم الأخذ بعين الاعتبار ملاحظاتهم وتصويباتهم، من خلال تعديل وإلغاء بعض فقرات الاستبيان، للوصول إلى الصيغة النهائية للاستبيان.

2.1.2. الصدق الداخلي: يقصد به قياس مدى ملائمة المحتوى في تمثيله لمجالات الاستدلالات، من خلال قياس اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحاور المنتمية إليه.

قام الباحث باختبار الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان على عينة الدراسة والمقدرة بـ 93 فرداً، بحساب معامل الارتباط بيرسون، بين فقرات الاستبيان والدرجة الكلية للمحور التابعة له، حيث يفسر معامل الارتباط وفق معيارين؛ قيمة واتجاه، الرقم يمثل القيمة، والمقدار والإشارة تدل على الاتجاه،

حيث إذا اقتربت قيمة معامل الارتباط من الواحد يدل ذلك على أن العلاقة قوية وإذا اقتربت من الصفر فالعلاقة ضعيفة.

وفي كلتا الحالتين يمكن اختبار الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان وفق القاعدة:

الدالة	القاعدة
هناك ارتباط معنوي	r المحسوبة أكبر من r الجدولية
هناك ارتباط معنوي	(**) دالة عند ($\alpha \leq 0.01$): مقارنة قيمة (مستوى المعنوية sig) أو قيمة الاحتمال الخطأ (P-value) عند مستوى دلالة 0.01. (*) دالة عند ($\alpha \leq 0.05$): مقارنة قيمة (مستوى المعنوية sig) أو قيمة الاحتمال الخطأ (P-value) عند مستوى دلالة 0.05.

الجدول رقم: (30) اختبار الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول

رقم العبارة	الفقرة	معامل الارتباط r	القيمة الاحتمالية sig	النتيجة
01	يتم الإدراج الأولي للأصول المعنوية بتكلفتها المتضمنة لتكاليف الاقتناء والرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى.	0.486**	0.000	وجود ارتباط معنوي
02	يتم الإدراج اللاحق للتبثبات العينية بطريقة التكلفة (تكلفة الأصل منقوصاً منها الاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة).	0.227*	0.029	وجود ارتباط معنوي
03	يقوم المستأجر بالإدراج الأولي للأصل المقتنى بموجب عقد إيجار تمويلي في حسابات أصول الميزانية بالقيمة العادلة أو القيمة المحينة، أيهما أقل.	0.290**	0.005	وجود ارتباط معنوي
04	تدرج حسابات الأصول المالية بتكلفتها بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المسترجعة ومصاريف البنك.	0.320**	0.002	وجود ارتباط معنوي
05	يتم القياس اللاحق لسندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها بالقيمة السوقية.	0.231*	0.026	وجود ارتباط معنوي
06	عند تاريخ الجرد فإن المخزونات تقيم بتكلفتها وقيمتها القابلة للتحقق أيهما أقل.	0.236*	0.023	وجود ارتباط معنوي
07	تحول الأصول المشتراة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس السعر الجاري في تاريخ الاتفاق بين الطرفين بالنسبة للعمليات التجارية.	0.321**	0.002	وجود ارتباط معنوي
08	تثبت في نهاية السنة في شكل أرصدة مبالغ مزايا المستخدمين في مجال المعاش، وتكميلات التقاعد على أساس القيمة المحينة لمجموع التزاماتهم.	0.869**	0.000	وجود ارتباط معنوي

المصدر: من إعداد الباحث: اعتماداً على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم: (30)، أن كل معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور: التزام المؤسسة الجزائية ببدايل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، والمعدل الكلي لعباراته دالة إحصائياً حيث أن القيمة الاحتمالية (Sig. or P-value) أقل مستوى المعنوية (0.01)، (0.05)، ما يعني وجود ارتباط دال إحصائياً بين كل فقرة من فقرات المحور الأول، والدرجة الكلية له،

وبالتالي فإن فقرات المحور الأول صادقة لقياس التزام المؤسسة الجزائرية ببداية القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم(31): اختبارالصدق الداخلي لفقرات المحورالثاني:

رقم العبرة	الفقرة	معامل الارتباط r	القيمة الإحتمالية sig	النتيجة
09	تدرج مصاريف البحث والتطوير كأعباء قابلة للخصم من الدخل الخاضع للضريبة في حدود عشرة بالمائة 10 % من مبلغ هذا الدخل أو الربح، وتحت سقف مئة مليون دينار جزائري (100.000.000) دج.	0.767**	0.000	وجود ارتباط معنوي
10	المبلغ القابل للاهلاك هو تكلفة اقتناء الأصل دون الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية.	0.230*	0.027	وجود ارتباط معنوي
11	يمكن للمؤجر (عقد الإيجار التمويلي) تسجيل الأصل المؤجر في التنبهات مع تطبيق الاهلاك الجبائي على قاعدة الاهلاك للقرض الاجاري.	0.227*	0.029	وجود ارتباط معنوي
12	لا تضاف تكلفة تفكيك الأصل عند إنقضاء مدة الانتفاع بها إلى كلفة الإنتاج أو الإقتناء أو التثبيت المعني.	0.475**	0.000	وجود ارتباط معنوي
13	يعتمد على طريقة وحيدة للتقييم وهي طريقة التكلفة التاريخية.	0.293**	0.004	وجود ارتباط معنوي
14	يعتمد في التسجيل المحاسبي لاستثمارات الشركة الأم أو الشركات التابعة أو الفروع على التكلفة التاريخية.	0.318**	0.002	وجود ارتباط معنوي
15	مؤونات المعاشات أعباء غير مقبولة جبائيا، حتى يتم دفعها للمستفيدين منها.	0.287**	0.005	وجود ارتباط معنوي
16	منتوجات الدورات السابقة ذات المبالغ المعتمدة إيرادات خاضعة للضريبة خلال السنة الجارية لا يتم إثباتها مباشرة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية	0.811**	0.000	وجود ارتباط معنوي

المصدر: من إعداد الباحث: اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم: (31) أن كل معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور: القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم، والمعدل الكلي لعباراته دالة إحصائية حيث أن القيمة الاحتمالية (Sig. or P-value) أقل مستوى المعنوية (0.01)، (0.05)، يعني وجود ارتباط دال إحصائية بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني، والدرجة الكلية له، وبالتالي فقرات المحور الثاني صادقة للقياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم.

الجدول رقم (32): اختبار الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث:

رقم العبارة	الفقرة	معامل الارتباط r	القيمة الاحتمالية sig	النتيجة
17	لا يشترط التحقق الفعلي لإثبات فوائض أو نواقص القيم الناتجة عن التنازل عن التثبيتات المالية، كأعباء أو إيرادات عملياتية.	0.794**	0.000	وجود ارتباط معنوي
18	تدرج الإعانات العمومية كإيرادات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه.	0.210*	0.0440	وجود ارتباط معنوي
19	للمؤسسة الاختيار بين طريقة الإدراج حسب التقدم أو طريقة الإتمام لمعالجة العقود طويلة الأجل.	0.230*	0.0270	وجود ارتباط معنوي
20	تدرج المداخل المتأتية من توزيع الأرباح والتي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات كإيرادات مالية في حساب الربح المحاسبي.	0.345**	0.001	وجود ارتباط معنوي
21	تدرج تكاليف القروض في الحسابات المالية للسنة المالية المترتبة بها إلا إذا أدمجت في تكلفة أصل.	0.230*	0.0270	وجود ارتباط معنوي
22	يمكن تسجيل الأعباء المتولدة خلال الدورة المحاسبية رغم عدم توفر الوثيقة المحاسبية المتعلقة بها والدفع يكون عند استلام الوثيقة المحاسبية.	0.418**	0.000	وجود ارتباط معنوي
23	يتم إدراج بعض الضرائب والرسوم مثل الرسم العقاري على الملكيات المبنية خلال السنة المالية المتعلقة بها حتى ولو لم يتم تسديدها.	0.321**	0.002	وجود ارتباط معنوي
24	تثبت الفوائد المنتظرة كإيرادات خلال الدورة المحاسبية، حتى ولم يتم تسديدها فعلا	0.758**	0.000	وجود ارتباط معنوي

المصدر: من إعداد الباحث: اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم: (32) أن كل معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور: القياس المحاسبي لعناصر الأعباء والإيرادات، والمعدل الكلي لعباراته دالة إحصائية حيث أن القيمة الاحتمالية (Sig. or P-value) هي أقل من مستوى المعنوية (0.01)، (0.05)، يعني وجود ارتباط دال إحصائي بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث، والدرجة الكلية له، وبالتالي فقرات المحور الثالث صالحة للقياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء.

الجدول رقم (33): اختبار الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع:

رقم العبارة	الفقرة	معامل الارتباط r	القيمة الاحتمالية sig	النتيجة
25	المادة السادسة من قانون المالية 2009، التي تنص على ضرورة احترام المنشآت للتعريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة.	0.751**	.0000	وجود ارتباط معنوي
26	يحد النظام الجبائي من تطبيق القيمة العادلة في قياس مختلف القوائم المالية والتي تعكس واقع المؤسسات الاقتصادية	0.811**	0.000	وجود ارتباط معنوي
27	لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالاعتراف بالفروق المؤقتة الناجمة عن اختلاف النظامين المحاسبي والجبائي وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12.	0.471**	.0000	وجود ارتباط معنوي
28	محدودية مستوى التكوين المهني للمحاسب.	0.210*	.0440	وجود ارتباط معنوي
29	جمود القوانين الجبائية وعدم تحيينها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.	0.571**	0.000	وجود ارتباط معنوي
30	لا تولي الإدارة الجبائية العناية والرغبة اللازمة في تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي IAS12 ضرائب الدخل.	0.554**	0.000	وجود ارتباط معنوي
31	إهتمام مدققو الحسابات بتطبيق النصوص التشريعية الضريبية على حساب المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد الإقرارات الضريبية.	0.532**	0.000	وجود ارتباط معنوي
32	الضغط الممارس على المحاسب من طرف رؤسائه بعدم الخوض في الاختلافات المؤقتة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي.	0.562**	.0000	وجود ارتباط معنوي
33	بطيء تكييف أنظمة المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية في مرافقة التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية .	.496**0	.0000	وجود ارتباط معنوي
34	عدم قيام المجلس الوطني للمحاسبة بدوره في متابعة استقلالية مهنة المحاسبة.	0.868**	0.000	وجود ارتباط معنوي

المصدر: من إعداد الباحث: اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم: (33)، أن معظم معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور: أثر البيئة الجبائية للمحاسب على عملية القياس المحاسبي والمعدل الكلي لعباراته، دالة إحصائيا حيث أن القيمة الاحتمالية (Sig. or P-value) هي أقل من مستوى المعنوية، (0.01)، (0.05)، مما يعني وجود ارتباط دال إحصائيا بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع، والدرجة الكلية له، وبالتالي فقرات المحور الرابع صادقة لقياس أثر العوامل المتعلقة بالبيئة الجبائية على عملية القياس المحاسبي.

2.2. الثبات: يقصد بثبات الاستبيان الاستقرار في نتائج الدراسة، وعدم تغييرها بشكل ملحوظ، فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عديد المرات، خلال فترات زمنية معينة، وتم التحقق من ثبات استبيان الدراسة من خلال حساب معامل الثبات (Cronbach Alpha)، لجميع بنود الدراسة والمقدرة ب (n=93)، حيث ينحصر هذا المعامل بين الصفر والواحد، وكلما اقتربت قيمته من الواحد دل ذلك على ثبات عال لأداة الدراسة، وفق ما يوضحه الجدول الموالي:

جدول رقم (34): اختبار معامل الثبات (Cronbach Alpha) لمحاور الدراسة

الرقم	المحور	عدد العبارات	معامل الثبات Cronbach Alpha
01	تقييم مدى التزام المؤسسة الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي	8	0.738
02	القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم	8	0.617
03	القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء	8	0.671
04	تأثير البيئة الجبائية على عملية القياس المحاسبي	10	0.841
	جميع الفقرات	34	0.824

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (34) أن قيمة معامل الثبات (Cronbach Alpha) لردود المستجوبين على جميع أسئلة كل محور هي ذات قيمة أعلى من الحد الأدنى (0.6)، حيث تراوحت ما بين (0.617 و 0.841)، مما يدل على ثبات الدراسة بشكل يمكننا من الاعتماد على الإجابات في تحليل نتائج الدراسة، حيث لو تم توزيع نفس عدد الاستبيانات على نفس العينة أو عينة مماثلة من المجتمع، فإن نسبة التطابق تكون في حدود (82.4%). كما يمكن اختبار معامل الصدق، والذي يساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات، فإن معامل الصدق لجميع فقرات الاستبيان كانت (0.907) وهي تقترب من الواحد، وهو دليل على وجود ارتباط إيجابي بين أسئلة الاستبيان، لذا يمكن القول أن الاستبيان يمتاز بالصدق، فالدراسة جاهزة لتحليل نتائجها واختبار فرضياتها.

المطلب الثالث: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:

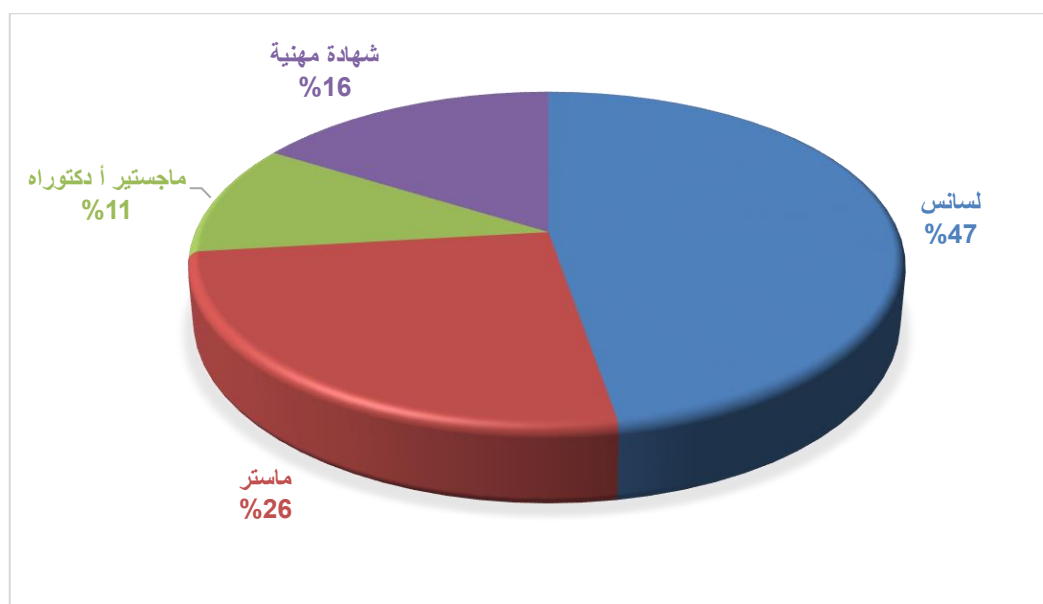
1.3. توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي: يوضح الجدول والشكل التاليين توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي:

الجدول رقم (35): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

المجموع	شهادة مهنية	ماجستير أ دكتوراه	ماستر	لسانس	المستوى التعليمي
93	15	10	24	44	التكرار
100	16.13	10.75	25.81	47.31	النسبة المئوية %

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات الاستبيان

الشكل رقم (11): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Excel 2013

يبين الجدول رقم (35)، أن أكبر نسبة (47%) من مجموع عينة الدراسة هي لحملة شهادة اللسانس، تليها نسبة (26%) لحملة شهادة الماستر، في حين بلغة نسبة حاملي الشهادات المهنية (16%)، وكانت نسبة حاملي شهادة الماجستير أو الدكتوراه (11%)، فيمكن القول أن مجمل عينة الدراسة تمتلك مؤهلات علمية تمكنها من الإجابة على أسئلة الاستبيان بعناية، حيث يعتبر المؤهل العلمي بالنسبة للمحاسب الذي يتولى مهمة القياس المحاسبي للقوائم المالية، من أهم معايير الكفاءة والمصداقية.

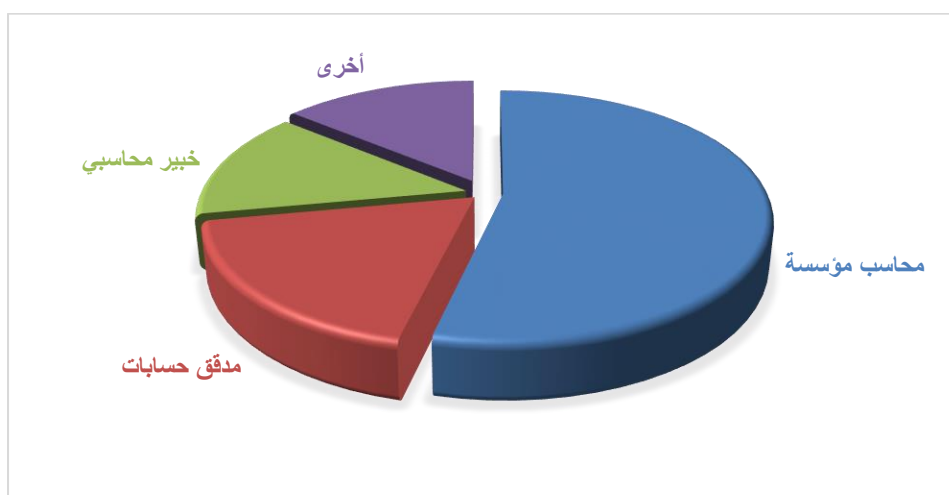
2.3. توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية: يوضح الجدول والشكل التاليين؛ توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية:

الجدول رقم (36): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	محاسب مؤسسة	مدقق حسابات	خبير محاسبي	أخرى	المجموع
التكرار	50	17	13	13	93
النسبة المئوية %	53.76	18.28	13.98	13.98	100.00

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات الاستبيان

الشكل رقم (12) تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Excel 2013.

يتضح من الجدول رقم (36)، أنه من خلال تصنيف الاستثمارات وتبويبها حسب الوظيفة، أن نسبة المستجوبين الذين يمارسون وظيفة محاسب على مستوى المؤسسات تمثل (53.76%)، وهي أعلى نسبة، تليها فئة مدققي الحسابات بنسبة (18.28%)، في حين يتقاسم كل من خبراء المحاسبة وباقي الوظائف ذات الصلة بالعمل المحاسبي والمتمثلة أساساً في (مسير مؤسسة أو مدير مالي) نفس النسبة وهي (13.98%).

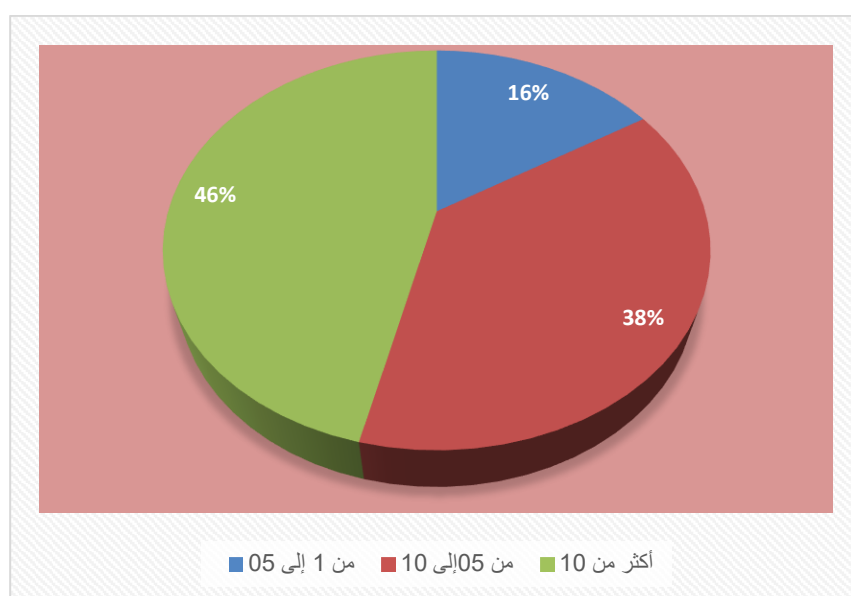
3.3. توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية: يوضح الجدول والشكل التاليين توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

جدول رقم (37): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية (سنوات)	من 1 إلى 05	من 05 إلى 10	أكثر من 10	المجموع
التكرار	15	35	43	93
النسبة المئوية %	16.13	37.63	46.24	100.00

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات الاستبيان

الشكل رقم (13): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات Excel 2013.

يتبين من الجدول رقم (37): أن ما نسبته (16.13%) من المستجوبين تقل خبرتهم عن (5) سنوات، و(37.63%) تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (5 و 10) سنوات، في حين بلغت نسبة المستجوبين الذين تفوق خبرتهم المهنية (10) سنوات (46.24%)، والتي تمثل أعلى نسبة، مما يدل على أن عينة الدراسة تمتلك الخبرة الكافية في مجال الاختصاص، خاصة فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية، والاطلاع على مبادئ النظام المحاسبي المالي، ومختلف القواعد الجبائية، مما يزيد من دقة إجابتها على أسئلة الاستبيان.

المبحث الثالث: وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة:

- من خلال هذا المبحث سيتم اختبار فرضيات الدراسة وفق مجموعة من المراحل نوجزها فيما يلي:
- انطلاقا من أن الفرض هو عبارة عن علاقة سببية بين متغيرين أو أكثر يحتاج إلى إثبات صحتها، من خلال صياغة الفرضية العدمية H_0 ، والفرضية البديلة H_1 ، حيث يتم الانطلاق من الفرضية العدمية H_0 ، ونرفضها إذا توفرت دلائل قوية، على عدم صحتها، ليتم قبول الفرضية البديلة؛
 - يتم استخدام اختبار العينة المفردة (One sample T-Test)، (النتيجة t هي نسبة الفرق بين مجموعتين والفرق داخل المجموعتين، كلما زادت درجة t ، زاد الفرق بين المجموعات)، من أجل دراسة الفروقات بين المتوسط الحسابي للعينة والمتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة حيث أن المتوسط الفرضي يأخذ القيمة (3)؛
 - حساب مستوى الدلالة الإحصائية (t)، ومقارنته بمستوى الدلالة للدراسة (0.05)، أو مقارنته مع (t) الجدولية (2.00)؛
 - اتخاذ القرار: إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة أكبر أو تساوي المتوسط الحسابي الفرضي (3)، وقيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة الجدولية، عند مستوى الدلالة (0.05)، نرفض فرض العدم ونقبل الفرضية البديلة والعكس، كما يلي:

النتائج	القرار
$\alpha=0,05 > \text{sig (2-tailed)}$	نرفض فرض العدم H_0
$\alpha=0,05 < \text{sig (2-tailed)}$	نقبل فرضية العدم H_0

المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الأول واختبار الفرضية الأولى:

1.1. تحليل نتائج المحور الأول: التزام المؤسسات الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي:

تضمن هذا المحور 08 عبارات، تستهدف معرفة مدى التزام المؤسسة الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، فيما يتعلق بقواعد التقييم والإدراج في الحسابات.

والجدول التالي يبين إجابات واتجاه أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور:

الجدول رقم (38): المؤشرات الإحصائية لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الأول: التزام للمؤسسات الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

المؤشرات الإحصائية							
رقم العبارة	العبارة	درجة الموافقة	الأهمية النسبية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	القيمة الاحتمالية (sig)
01	يتم الإدراج الأولي للأصول المعنوية بتكلفتها المتضمنة لتكاليف الاقتناء والرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى.	عالية	36.77	4.16	0.52	21.67	0.000
02	يتم الإدراج اللاحق للتثبيات العينية بطريقة التكلفة (تكلفة الأصل منقوصا منها الاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة).	عالية	42.58	3.87	0.82	10.19	0.000
04	تدرج حسابات الأصول المالية بتكلفتها بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المسترجعة ومصاريف البنك.	عالية	1047.	3.74	0.72	9.93	0.000
05	يتم القياس اللاحق لسندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها بالقيمة السوقية.	عالية	6045.	3.72	0.83	8.41	0.000
03	يقوم المستأجر بالإدراج الأولي للأصل المقتنى بموجب عقد إيجار تمويلي في حسابات أصول الميزانية بالقيمة العادلة أو القيمة المحينة، أيهما أقل.	عالية	6045.	3.65	0.95	6.54	0.000
07	تحول الأصول المشتراة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس السعر الجاري في تاريخ الاتفاق بين الطرفين بالنسبة للعمليات التجارية.	عالية	3147.	3.63	1.06	5.77	0.000
06	عند تاريخ الجرد فإن المخزونات تقيم بتكلفتها وقيمتها القابلة للتحقق أيهما أقل.	عالية	5347.	3.62	0.74	8.17	0.000
08	تثبت في نهاية السنة في شكل أرصدة مبالغ مزايا المستخدمين في مجال المعاش وتكميلات التقاعد على أساس القيمة المحينة لمجموع التزاماتهم.	عالية	4051.	3.43	0.91	4.54	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول (38) ارتفاع كل متوسطات العبارات المتعلقة بمحور: التزام للمؤسسات الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، وكلها كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05)، وأخذنا بالترتيب التنازلي لعبارة هذا المحور، وفقا لقيمة المتوسط الحسابي لكل عبارة تحصلنا على النتائج التالية:

■ العبارة رقم (01): يتم الإدراج الأولي للأصول المعنوية يكون بتكلفتها المتضمنة لتكاليف الاقتناء والرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى:

تأتي في مقدمة الدلائل المحاسبية للالتزام للمؤسسات الجزائرية ببدايل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، باعتبارها احتلت المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة، وهي أحد البدائل المحاسبية للقياس المحاسبي للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي، نظرا لمكانة الأصول الثابتة في هيكل الأصول للمؤسسة، خاصة المؤسسات الصناعية، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (4.16)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، وبانحراف معياري قدره (0.52)، كما بلغت T المحسوبة (21.67)، والقيمة الاحتمالية (0.000) $P\text{-VALUE (SIG) =}$ ، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، وبناء على هذه النتائج فإن أفراد عينة الدراسة، يوافقون وبدرجة عالية على أن الإدراج الأولي للأصول المعنوية يكون بتكلفتها المتضمنة لتكاليف الاقتناء والرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى عند إعداد القوائم المالية، حيث أن مفهوم الأصول المعنوية لدى أغلب المؤسسات الاقتصادية يقتصر على بند واحد ولا يتم التفصيل فيه، عكس بند الأصول الملموسة، والمتمثل في برامج الإعلام الآلي، المتعلقة بمسك المحاسبة أو بتسيير المخزونات أو الأجور، في حين أن هناك بنود أخرى تصنف كتثبيات معنوية، وفقا للنظام المحاسبي المالي؛ مثل مصاريف التطوير والتي يترتب عنها اختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الجبائية.

■ العبارة رقم (2): يتم الإدراج اللاحق للتثبيات العينية بطريقة التكلفة (تكلفة الأصل منقوصا منها الاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة).

تعتبر هذه العبارة عن أحد البدائل المحاسبية لقياس الأصول العينية، التي أقرها النظام المحاسبي المالي بنص المادة (5-121) من (SCF)، وهو ما يتطابق مع الفقرة (6) من المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) (الممتلكات، المنشآت والمعدات)، وفق الطريقة المرجعية (نموذج التكلفة)، التي تنص على أنه بعد الاعتراف الأولي يتم تسجيل الأصل بالتكلفة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم وخسائر تدني (انخفاض القيمة)، حيث تأتي هذه العبارة ثانية من حيث درجة الموافقة، أين بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.87)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، وبانحراف معياري قدره (0.82)، كما بلغت T المحسوبة (10.19)، والقيمة الاحتمالية (0.000) $P\text{-VALUE (SIG) =}$ ، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، وهذا ما يقودنا إلى

القول أن عينة الدراسة تختار عند القياس اللاحق للأصول العينية طريقة التكلفة، على حساب نموذج إعادة التقييم، حيث اعتبر النظام المحاسبي المالي القياس وفق التكلفة التاريخية القاعدة العامة للقياس المحاسبي، في حين تقتصر بدائل القياس المحاسبي الأخرى على عمليات التصحيح (أداة لإعادة التقييم) متى توفرت شروط ذلك؛ حيث يسمح بالمفاضلة بين نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم وفق أساس القيمة العادلة لمجمل عناصر القوائم المالية، ونظرا لغياب شروط القياس وفق البديل الثاني في البيئة المحاسبية الجزائرية، والمتمثل أساسا في عنصر التأكد في القياس بالقيمة العادلة، نظرا لعدم وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها، نجد أن أفراد عينة الدراسة يوافقون وبدرجة عالية على أن الإدراج اللاحق للتثبتات العينية يتم بطريقة التكلفة (تكلفة الأصل منقوصا منها الاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة)، عند إعداد القوائم المالية.

■ **العبارة رقم 03:** يقوم المستأجر بالإدراج الأولي للأصل المقتنى بموجب عقد إيجار تمويلي في حسابات أصول الميزانية بالقيمة العادلة أو القيمة المحينة، أيهما أقل:

احتلت هذه العبارة المرتبة الخامسة، من حيث درجة الموافقة، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.65)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، و بانحراف معياري قدره (0.95)، كما بلغت T المحسوبة، (6.54)، والقيمة الاحتمالية (0.000) $P\text{-VALUE} = (0.000)$ (SIG)، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يعني أن وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، تتجه نحو الموافقة على أن المستأجر بالإدراج الأولي للأصل المقتنى بموجب عقد إيجار تمويلي في حسابات أصول الميزانية بالقيمة العادلة أو القيمة المحينة، أيهما أقل تطبيقا لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، لكن الملاحظ في هذه العبارة أن فئة معتبرة من المستجوبين أي ما نسبته (11.83%) ترى بعدم الموافقة على طريقة المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار، وفق هذا الأساس، وتعتبر عقود الإيجار التمويلية كعقود إيجار بسيطة، وفقا لمقتضيات القاعدة الجبائية، حيث أن اختلاف المعالجة يشكل فرقا دائما، مما يترتب عليه إعادة دمج الاهتلاكات كونها أعباء غير قابلة للخصم.

■ **العبارة رقم 06:** عند تاريخ الجرد فإن المخزونات تقيم بتكلفتها وقيمتها القابلة للتحقق أيهما أقل:

احتلت هذه الفقرة المرتبة السابعة، من حيث درجة الموافقة، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.62)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، و بانحراف معياري قدره (0.74)، كما بلغت T المحسوبة، (8.17)، والقيمة الاحتمالية (0.000) $P\text{-VALUE} (SIG) = (0.000)$

، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يعني أن وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، تتجه نحو الموافقة على أنه عند تاريخ الجرد فإن المخزونات تقيم بتكلفتها وقيمتها القابلة للتحقق أيهما أقل، فعملاً بمبدأ الحيطة، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية (سعر بيع التقديري بعد طرح تكلفة الإتمام والتسويق)، وعند انخفاض المخزون عن مبلغ التكلفة يتم الاعتراف بالفرق في حساب النتائج، وهي نتائج تعبر عن تطابق المعالجة المحاسبية وفقاً للفقرة (125-3) للنظام المحاسبي المالي، وطريقة تقييم المخزون اللاحق وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (IAS02)، في حين ترى فئة أخرى (9.68%) من المستجوبين، أن الأساس الوحيد لتقييم المخزونات هو تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج.

■ العبارة رقم (8): تثبت في نهاية السنة في شكل أرصدة مبالغ مزايا المستخدمين في مجال المعاش وتكميلات التقاعد على أساس القيمة المحينة لمجموع التزاماتهم:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.43)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، و بانحراف معياري قدره (0.91)، كما بلغت T المحسوبة، (4.54)، والقيمة الاحتمالية $P\text{-VALUE (SIG) = (0.000)}$ ، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة، يوافقون على أنه في نهاية السنة يتم إثبات في شكل أرصدة مبالغ مزايا المستخدمين في مجال المعاش وتكميلات التقاعد على أساس القيمة المحينة لمجموع التزاماتهم، ويفسر حلول هذه الفقرة في المرتبة الأخيرة من حيث درجة الموافقة، أن نسبة (12.91%) من المستجوبين لا توافق على طريقة القياس لمزايا المستخدمين في مجال المعاش وتكميلات التقاعد وفق المحينة لمجموع التزاماتهم، لأنه قد تختلف طريقة القياس وتحديد الامتيازات والتعويضات، والتي تخضع في بعض المؤسسات إلى الاتفاقيات مع ممثلي العمال، وكذا القانون الأساسي المحدد من طرف مجلس الإدارة، والتي ترفق في ملحق الكشوف المالية.

2.1. نتائج اختبار الفرضية الأولى: تلتزم المؤسسة الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي:

لإجراء اختبار T، للعينة الواحدة One-Sample Test، عند مستوى دلالة 5%، لدراسة دلالة الفروق بين القيمة المعيارية للمحور الأول، ومتوسطه الحسابي، تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

H0 : لا تلتزم للمؤسسات الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

H1 : تلتزم للمؤسسات الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

من خلال تحليل اتجاهات إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول من خلال الأسئلة (01-08)، توصلنا على النتائج المعبر عنها في الجدول التالي:

الجدول رقم (39): نتائج اختبار الفرضية الأولى: تلتزم المؤسسة الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

الدلالة الإحصائية عند $\alpha=0,05$ ، القيمة المعيارية (3)								
الفرضية الأولى: تلتزم المؤسسة الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	قيمة T	درجة الحرية df	Sig	الدلالة الإحصائية
	3.79	0.52	45.48	عالية	14.87	92	0.000	دال

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (39): أن المتوسط الحسابي للبعد الذي يحدد مدى التزام المؤسسة الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، فاق متوسط القياس المستخدم إذ بلغ (3.795)، بانحراف معياري (0.522)، وهذا يدل على أن الإجابات تتمحور حول المتوسط، كما أن القيمة احتمالية $Sig = 0.000$ ، أقل من مستوى المعنوية المستخدم ($\alpha=0.05$)، مما يعني وجود دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05)، ومن هذا المنطلق نرفض فرض العدم (H_0)، ونقبل بفرض الأساس (H_1) "بأن هناك التزام للمؤسسات الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، والتي أقرها القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات، حيث أن هذه النتائج تعكس انسجام الممارسات المحاسبية في ظل الإصلاح المحاسبي الذي شهدته الجزائر، مع المعايير المحاسبية الدولية، وإصلاح جبائي يهدف إلى تبني القياس المحاسبي وفق القيمة الجارية، من خلال مجموعة من القوانين، ومن بينها قانون المالية التكميلي لسنة 2009، وقانون المالية لسنة 2019، الساعي إلى توضيح المعالجة الجبائية لإعادة تقييم التثبيتات في صورة المواد (185-186) من قانون الضرائب المباشرة، التي توضح المعالجة الجبائية لفارق إعادة التقييم للتثبيتات القابلة للاهلاك، حيث نجد أن أغلب التعاريف المتعلقة ببدائل القياس المحاسبي، التي أقرها القرار السابق في أغلبها، مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية التي أقرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، وهو ما يفسر التوجه نحو تبنيها، بالإضافة إلى تطور الفكر المحاسبي لدى ممثني المحاسبة، بعد مرور فترة قد تكون كافية للتكيف مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خاصة، فيما يتعلق بقواعد التقييم، مما يزيد من الثقة في التقارير المالية؛ لكن هذا لا ينفي أثر معوقات أثر البيئة

الاقتصادية في الجزائر لتطبيق بدائل القياس وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)، فبالإضافة إلى قيود الغموض التشريعي، هناك عديد المعوقات أهمها عدم وجود بورصة للأوراق المالية التي تتميز بالكفاءة، والتي تعيق تطبيق القيمة العادلة، وضعف تكنولوجيا المعلومات للمؤسسات الاقتصادية، بالإضافة إلى اختلالات التكوين المحاسبي.

المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني واختبار الفرضية الثانية:

1.2. تحليل نتائج المحور الثاني: القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم:

تضمن هذا المحور 08 عبارات (من 09 إلى 16)، تستهدف معرفة ما إذا كان هنالك قيود تعيق القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم، متمثلة في القواعد الجبائية، والجدول التالي يبين إجابات واتجاه أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور:

الجدول رقم (40): المؤشرات الإحصائية لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثاني

المؤشرات الإحصائية						
الرقم	العبرة	درجة الموافقة	الأهمية النسبية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة القيمة الاحتمالية (sig)
15	مؤونات المعاشات أعباء غير مقبولة جبائيا حتى يتم دفعها للمستفيدين منها.	عالية	46.5	3.68	0.980	6.67 0.000
09	تدرج مصاريف البحث والتطوير كأعباء قابلة للخصم من الدخل الخاضع للضريبة في حدود عشرة بالمائة 10 % من مبلغ هذا الدخل أو الربح، وتحت سقف مئة مليون دينار جزائري (100.000.000) دج.	عالية	46.7	3.67	0.812	7.92 0.000
14	يعتمد في التسجيل المحاسبي لاستثمارات الشركة الأم أو الشركات التابعة أو الفروع على التكلفة التاريخية.	عالية	46.7	3.67	0.864	7.44 0.000
11	يمكن للمؤجر (عقد الإيجار التمويلي) تسجيل الأصل المؤجر في التثبيات مع تطبيق الاهتلاك الجبائي على قاعدة الاهتلاك للقرض الإيجاري.	عالية	47.3	3.61	0.889	6.57 0.000
10	المبلغ القابل للاهتلاك هو تكلفة اقتناء الأصل دون الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية.	عالية	48.4	3.58	0.948	5.91 0.000
16	منتوجات الدورات السابقة ذات المبالغ المعتبرة إيرادات خاضعة للضريبة خلال السنة الجارية لا يتم إثباتها مباشرة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية.	عالية	48.8	3.56	0.890	6.06 0.000
12	لا تضاف تكلفة تفكيك الأصل عند انقضاء مدة الانتفاع بها إلى كلفة الإنتاج أو الاقتناء للتثبيات المعني.	متوسطة	52.7	3.37	0.942	3.74 0.000
13	يعتمد على طريقة وحيدة للتقييم وهي طريقة التكلفة التاريخية.	متوسطة	56.1	3.19	0.936	2.00 0.049

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يعكس الجدول (40) درجة استجابة أفراد العينة المستجوبة لمحور القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم، حيث سجلنا ارتفاع كل متوسطات العبارات المتعلقة بهذا المحور، وكلها كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05)، وأخذا بالترتيب التنازلي لعبرات هذا المحور، وفقا لقيمة المتوسط الحسابي لكل عبارة تحصلنا على النتائج التالية:

■ العبارة رقم (15): مؤونات المعاشات أعباء غير مقبولة جبائيا حتى يتم دفعها للمستفيدين منها:

تأتي في مقدمة ترتيب العبارات لهذا المحور، وهي عبارة متعلقة بالقياس المحاسبي لعناصر الخصوم ، وفقا للقواعد الجبائية، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.68) ، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، وبانحراف معياري قدره (0.980)، كما بلغت T المحسوبة (6.67)، والقيمة الاحتمالية $P\text{-VALUE (SIG) = (0.000)}$ ، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، مما يستدل على أن أفراد عينة الدراسة، يبدون تأييدا وبدرجة عالية على أن مؤونات المعاشات أعباء غير مقبولة جبائيا حتى يتم دفعها للمستفيدين منها، نظرا لعدم اعتبارها كأعباء قابلة للخصم من قبل النظام الجبائي، إلا عند التحقق الفعلي لها عكس النظام المحاسبي، الذي يتبنى مبدا الحيطة والحذر مما يسمح له بتشكيل مؤونات للمعاشات.

■ العبارة رقم (09): تدرج مصاريف البحث والتطوير كأعباء قابلة للخصم من الدخل الخاضع للضريبة في حدود عشرة بالمائة 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، وتحت سقف مئة مليون دينار جزائري (100.000.000) دج:

هي أحد القواعد الجبائية التي لا تعترف برسملة تكاليف التطوير ولا تعتبرها محاسبيا ضمن الأصول المعنوية، بل تعتبرها أعباء قابلة للخصم، تأتي هذه العبارة ثانية، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.67)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، وبانحراف معياري قدره (0.812)، كما بلغت T المحسوبة (7.92)، والقيمة الاحتمالية $P\text{-VALUE (SIG) = (0.000)}$ ، الموافقة لها أقل من (0.05) ، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة، يوافقون على أنه يتم إدراج مصاريف البحث والتطوير كأعباء قابلة للخصم من الدخل الخاضع للضريبة في حدود عشرة بالمائة 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، وتحت سقف مئة مليون دينار جزائري (100.000.000) دج.

■ العبارة رقم (12): لا تضاف تكلفة تفكيك الأصل عند انقضاء مدة الانتفاع بها إلى كلفة الإنتاج أو الاقتناء للتثبيت المعني:

احتلت هذه العبارة المرتبة السابعة من حيث درجة الموافقة، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.37)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، و بانحراف معياري قدره (0.942)، كما بلغت T المحسوبة، (3.74) والقيمة الاحتمالية (0.000) = P-VALUE (SIG)، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة، يوافقون على أنه لا تضاف تكلفة تفكيك الأصل عند انقضاء مدة الانتفاع بها إلى كلفة الإنتاج أو الاقتناء للتثبيت المعني، وهي قاعدة تتنافى مع ما ورد في نص المادة (121-5) من (SCF)، والتي ترى أنه عند تحديد تكلفة الأصل؛ تضاف إلى تكلفة الشراء، تكاليف تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع، في نهاية فترة الاستخدام المحدد، إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزامياً، وما يلاحظ حول درجة الموافقة على هذه الفقرة كانت متوسطة، أين بلغت نسبة عدم الموافقة على هذه العبارة 22.58%، ويعزى ذلك إلى أن بعض المؤسسات تبرم تعهدات والتزامات لفك وإزالة الأصل، حيث يمكن تقدير قيمتها بموثوقية، فهذه المؤسسات تسعى جاهدة لإعطاء صورة صادقة عن وضعيتها المالية، ومركزها المالي من خلال التحديد الدقيق لأصول المؤسسة والإفصاح عنها في القوائم المالية.

■ العبارة رقم (13): يعتمد على طريقة وحيدة للتقييم وهي طريقة التكلفة التاريخية:

وهي الطريقة المعتمدة كأساس للتقييم وفق النظام الجبائي، أين يعتبر النظام الجبائي فائض مخصصات الاهتلاك الناتجة عن عملية إعادة التقييم بمثابة أعباء غير قابلة للخصم، وجب إعادة دمجها في الربح الخاضع للضريبة، حلت هذه العبارة في المرتبة الأخيرة من حيث درجة الموافقة، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.19)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، و بانحراف معياري قدره (0.936)، كما بلغت T المحسوبة، (2.00)، والقيمة الاحتمالية (0.049) = P-VALUE (SIG)، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة، يوافقون على أنه يعتمد على طريقة وحيدة للتقييم وهي طريقة التكلفة التاريخية، لكن الملاحظ على هذه العبارة أن نسبة الموافقة كانت متوسطة حيث بلغت نسبة عدم الموافقة (25.81%)، وهي نسبة معتبرة من الناحية الإحصائية، بما أنها تمثل أكثر من ربع المستجوبين، ومرد ذلك أن النظام الجبائي سمح بإعادة تقييم بعض الأصول (غير قابلة للاهلاك)، دون باقي الأصول وفق قيمتها الجارية، تحت طائلة بعض الشروط.

2.2. نتائج اختبار الفرضية الثانية: يتم تغليب القواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية في القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم:

لإجراء اختبار T، للعينة الواحدة One-Sample Test، عند مستوى دلالة 5%، لدراسة دلالة الفروق بين القيمة المعيارية للمحور الثاني، ومتوسطه الحسابي، تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

H0: لا يتم تغليب القواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية في القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم؛

H1: يتم تغليب القواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية في القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم.

حيث كانت النتائج مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (41): نتائج اختبار الفرضية الثانية: يتم تغليب القواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية في القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم.

الدلالة الإحصائية عند $\alpha=0,05$ القيمة المعيارية (3)							
المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	قيمة T	درجة الحرية df	Sig	الدلالة الإحصائية
3.61	0.67	49.15	عالية	8.79	92	0.000	دال

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول (41) أن المتوسط الحسابي للبعد الذي يحدد مدى تغليب القواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية في القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم؛ فاق متوسط القياس المستخدم، إذ بلغ (3.61) بانحراف معياري (0.62)، وهذا يدل على أن الإجابات تتمحور حول المتوسط، كما أن قيمة احتمالية (sig=0.000) أقل من مستوى المعنوية المستخدم ($\alpha=0.05$)، مما يعني وجود دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05)، ومن هذا المنطلق نرفض فرض العدم (H_0) ونقبل بفرض الأساس (H_1) "بأن هناك تغليب القواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية في القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم، حيث أن النظام الجبائي يفرض على المؤسسات احترام المبادئ والقواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، ما لم تتعارض مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لتحديد الوعاء الضريبي، بنص المادة (141 مكرر 2) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010، ففي مجال القياس المحاسبي؛ فإنه يتم تطبيق بنود النظام المحاسبي مالم ترد قاعدة جبائية صريحة تتعارض مع طريقة القياس، ومن هذا المنطلق نجد أن هناك تضيق على الممارسة المحاسبية من طرف النظام الجبائي على عملية القياس المحاسبي من خلال تمسكه بالتكلفة التاريخية لتقييم الأصول، وهو ما يزيد من مخاوف المؤسسات الاقتصادية من التأثيرات الجبائية عند

الإفصاح عن أصولها بالقيمة العادلة، بالإضافة إلى عدم اعتراف النظام الجبائي بأساس الاستحقاق كحدث منشئ عند قياس عناصر الخصوم، ما يدفعها إلى تبني القاعدة المحاسبية على حساب القاعدة الجبائية في عملية القياس المحاسبي لعنصر الأصول والخصوم

المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث واختبار الفرضية الثالثة:

1.3. تحليل نتائج المحور الثالث: القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء: تضمن هذا المحور 08 عبارات، بهدف معرفة ما إذا كان هناك تغليب للقواعد المحاسبية على حساب القواعد الجبائية عند القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء، والجدول التالي يبين إجابات واتجاه أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور:

الجدول رقم (42): المؤشرات الإحصائية لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثالث

المؤشرات الإحصائية						
الرقم	العبارة	درجة الموافقة	الأهمية النسبية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة القيمة الاحتمالية (sig)
18	تدرج الإعانات العمومية كإيرادات خاضعة للضريبة حتى ولم يتم تحصيلها .	عالية	340.4	3.979	0.659	14.318 0.000
21	تدرج تكاليف القروض في الحسابات المالية للسنة المالية المترتبة بها إلا إذا أدمجت في تكلفة أصل.	عالية	44.09	3.796	0.760	10.099 0.000
19	للمؤسسة الاختيار بين طريقة الإدراج حسب التقدم أو طريقة الإتمام لمعالجة العقود طويلة الأجل.	عالية	45.8	3.710	0.951	7.198 0.000
23	يتم إدراج بعض الضرائب والرسوم مثل الرسم العقاري على الملكيات المبنية خلال السنة المالية المتعلقة بها حتى ولو لم يتم تسديدها.	عالية	50.11	3.495	0.928	5.139 0.000
24	تثبت الفوائد المنتظرة كإيرادات خلال الدورة المحاسبية حتى ولم يتم تسديدها فعلا	عالية	51.18	3.441	0.994	4.277 0.000
20	تدرج المداخل المتأتية من توزيع الأرباح والتي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات كإيرادات مالية في حساب الربح المحاسبي.	متوسطة	54.19	3.290	1.079	2.594 0.011
22	يمكن تسجيل الأعباء المتولدة خلال الدورة المحاسبية رغم عدم توفر الوثيقة المحاسبية المتعلقة بها والدفع يكون عند استلام الوثيقة المحاسبية .	متوسطة	55.48	3.226	1.085	2.007 0.048
17	لا يشترط التحقق الفعلي لإثبات فوائض أو نواقص القيم الناتجة عن التنازل عن التثبيات المالية كأعباء أو إيرادات عملياتية.	متوسطة	56.13	3.194	1.066	1.751 0.083

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يوضح الجدول (42): درجة استجابة أفراد عينة الدراسة لمحور القياس المحاسبي لعناصر الأعباء والإيرادات، حيث سجلنا ارتفاع كل متوسطات العبارات المتعلقة بهذا المحور، وكلها كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05)، ماعدا العبارة رقم (17)، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.194)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، و بانحراف معياري قدره (1.066)، كما بلغت T المحسوبة، (1.751)، والقيمة الاحتمالية $P = (0.083)$ (SIG) VALUE، الموافقة لها أكبر من (0.05)، وأخذنا بالترتيب التنازلي لعبارة هذا المحور، وفقا لقيمة المتوسط الحسابي لكل عبارة تحصلنا على النتائج التالية:

■ العبارة رقم (18): تدرج الإعانات العمومية كإيرادات يكون في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه:

هي عبارة متعلقة بالقياس المحاسبي للإيرادات، وتأتي في مقدمة ترتيب العبارات لهذا المحور حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.979)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، وبانحراف معياري قدره (0.659)، كما بلغت T المحسوبة (14.318)، والقيمة الاحتمالية $P\text{-VALUE (SIG) = (0.000)}$ ، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، وبناء على هذه النتائج فإن أفراد عينة الدراسة، يبدون الموافقة على إدراج الإعانات العمومية كإيرادات خاضعة للضريبة حتى ولم يتم تحصيلها، وهي قاعدة قياس تتبع المنظور المحاسبي، من منطلق أن محاسبة الالتزام وفقا للمعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS01) "عرض القوائم المالية"، والنظام المحاسبي المالي تقتضي الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لم يتم، أي بجرد حدوث الاتفاق وليس بانتظار التدفق النقدي فالإعانات تدرج كمنتجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه (البند 124-3) من (SCF)، فهي إيرادات خاضعة للضريبة بمجرد تلقي الإشعار باستلام الإعانة.

إن الهدف من الاعتراف بالإيرادات يوفر المزيد من الثقة في القوائم المالية، مع مرور الوقت مما يعمل على زيادة دقة وصحة المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسة، خاصة من قبل المستثمرين نظراً لأنه يعكس نتائج أكثر موثوقة عن العمليات المالية في كل من المركز المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة.

■ العبارة رقم (21): يتم إدراج تكاليف القروض في الحسابات المالية للسنة المالية المترتبة بها، إلا إذا أدمجت في تكلفة أصل:

تأتي هذه العبارة ثانية من حيث درجة الموافقة، وهي قاعدة تتبع القياس المحاسبي للأعباء، المتمثلة في تكاليف القروض، وفقا للنظام المحاسبي المالي، حيث لا يأخذ النظام الجبائي بتكاليف القروض بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل، ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة، حيث

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.796)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، وبانحراف معياري قدره (0.760)، كما بلغت T المحسوبة، (10.099) والقيمة الاحتمالية لها (P-VALUE (SIG)= (0.000)، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) مما يعني أن أفراد عينة الدراسة، يوافقون على إدراج تكاليف القروض في الحسابات، كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها، إلا إذا أدمجت في تكلفة أصل، حيث نجد أن المؤسسات الاقتصادية، لاسيما المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تحتاج بدرجة كبيرة إلى السيولة البنكية في بداية نشاطها، ومحاولة تحقيق وفرة ضريبية نظراً لأن هذه المصاريف قابلة للخصم من الربح الجبائي.

■ العبارة رقم (19): للمؤسسة الاختياريين طريقة الإدراج حسب التقدم أو طريقة الإتمام لمعالجة العقود طويلة الأجل:

هي الطريقة المعتمدة كأساس للتقييم وفق النظام المحاسبي، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.710)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، وبانحراف معياري قدره (0.951)، كما بلغت T المحسوبة، (7.198)، والقيمة الاحتمالية (P-VALUE (SIG) = (0.000)، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة، يوافقون على أن المؤسسة تختار بين طريقة الإدراج حسب التقدم أو طريقة الإتمام لمعالجة العقود طويلة الأجل، ويرجع سبب المفاضلة بين الطريقتين والمسموح به من الناحية المحاسبية، إلى أن بعض المؤسسات تجد صعوبة في تقدير النتيجة النهائية بصورة صادقة، ففي حالة إمكانية تقدير تكاليف وإيرادات العقد بمصداقية، تستخدم طريقة التقدم، أما في ظل عدم وجود نظام داخلي فعال للمعالجة يسمح بتقدير الأعباء والإيرادات، يلجأ إلى الإدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام.

■ العبارة رقم (20): تدرج المداخل المتأتية من توزيع الأرباح والتي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات كإيرادات مالية في حساب الربح المحاسبي:

تأتي هذه العبارة في المرتبة السادسة بدرجة موافقة متوسطة، وهي قاعدة تتبع القياس المحاسبي للإيرادات، وفقاً للنظام المحاسبي المالي، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.290)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، وبانحراف معياري قدره (1.079)، كما بلغت T المحسوبة، (2.594) والقيمة الاحتمالية لها (P-VALUE (SIG)= (0.011)، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة، يوافقون على أنه تدرج المداخل المتأتية من توزيع الأرباح والتي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات كإيرادات مالية في حساب الربح المحاسبي، حيث تحمل هذه الإيرادات على نتيجة الدورة المعنية، لكن الملاحظ في

هذه الفقرة أن فئة معتبرة من المستجوبين وهي ما تمثل (29.03%)، لا تتجه لاعتماد هذه القاعدة المحاسبية، وبالتالي يحدد مبلغ الأرباح الصافية الموزعة بعد استبعاد مبلغ الاقتطاع من المصر على الضريبة الموزعة (5%) من مبلغ الأرباح القابلة للتوزيع)، وهو ما نصت عليه المادة (1-150) من قانون الضرائب المباشرة 2022، إن هذا الاختلاف في المعالجة هو اختلاف دائم بين النظام المحاسبي والجبايي لذا فإن هذه العينة الممثلة لهذه المؤسسات، ترى بعد جدوى تطبيق للقاعدة المحاسبية وتتجه مباشرة إلى اعتماد القاعدة الجبائية .

■ العبارة رقم (22): يمكن تسجيل الأعباء المتولدة خلال الدورة المحاسبية رغم عدم توفر الوثيقة المحاسبية المتعلقة بها والدفع يكون عند استلام الوثيقة المحاسبية:

تأتي هذه العبارة في المرتبة السابعة من حيث درجة الموافقة، وهي قاعدة تتبع القياس المحاسبي للأعباء، وفقا للنظام المحاسبي المالي، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.226)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، و بانحراف معياري قدره (1.085)، كما بلغت T المحسوبة، (2.007) والقيمة الاحتمالية لها (0.048) (P-VALUE (SIG=)، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة، يوافقون على أنه يمكن تسجيل الأعباء المتولدة خلال الدورة المحاسبية، رغم عدم توفر الوثيقة المحاسبية المتعلقة بها و الدفع يكون عند استلام الوثيقة المحاسبية، وهذا احتراماً لمبدأ استقلالية الدورات المحاسبي، حيث تحمل هذه الأعباء على نتيجة الدورة المعنية، أين تسجل حسب طبيعتها، واستخدام حسابات التسوية في نهاية الفترة (ح.408 موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها)، لكن الملاحظ في هذه الفقرة أن فئة مهمة من المستجوبين وهي ما تمثل (31.18%)، أبدت اشتراط الوثائق التبريرية لتسجيل العبء المحاسبي، تبعا للقاعدة الجبائية التي لا تقبل خصم الأعباء إلا بتوفر الوثائق الثبوتية، حيث يتم إعادة دمج هذه الأعباء لتحديد الربح الجبايي، وهذا ما يوجي إلى أن هذه المؤسسات الممثلة من طرف هذه العينة لا تعترف بالآثار الضريبية الناجمة عن الاختلافات المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الجبايي، حيث تقوم بتحميل الأعباء وفقا لمتطلبات القانون الجبايي.

العبارة رقم (17): لا يشترط التحقق الفعلي لإثبات فوائض أو نواقص القيم الناتجة عن التنازل عن التثبيات المالية كأعباء أو إيرادات عملياتية:

هي الطريقة المعتمدة كأساس للتقييم وفق النظام الجبايي، حلت هذه العبارة في المرتبة الأخيرة من حيث درجة الموافقة، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.194)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، و بانحراف معياري قدره (1.066)، كما بلغت T المحسوبة،

(1.751)، والقيمة الاحتمالية (SIG) = P-VALUE (0.083)، الموافقة لها أكبر من (0.05)، أي لا توجد فروق دالة إحصائية عند مستوى عند مستوى ثقة 95%، مما يعني أن إجابات أفراد العينة عموماً كانت محايدة بالنسبة لعدم الأخذ بمبدأ عدم التحقق الفعلي من أجل إثبات فوائض أو نواقص القيم الناتجة عن التنازل عن التثبيتات المالية كأعباء أو إيرادات عملياتية، من جانب آخر نجد أن نسبة (45.16%) من عينة الدراسة توافق على أنه لا يشترط التحقق الفعلي لإثبات فوائض أو نواقص القيم الناتجة عن التنازل عن التثبيتات المالية كأعباء أو إيرادات عملياتية، وبالتالي تحقيق مبدأ الاستحقاق المحاسبي، في حين أن نسبة (32.26%) من أفراد عينة الدراسة لا توافق على عدم اشتراط التحقق الفعلي لإثبات فوائض أو نواقص القيم الناتجة عن التنازل عن التثبيتات المالية كأعباء أو إيرادات عملياتية وبالتالي فهي تأخذ بمبدأ التحقق الفعلي للإيراد، من المنظور الجبائي.

2.3. نتائج اختبار الفرضية الثالثة: يتم تغليب القواعد المحاسبية على حساب القواعد الجبائية في القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء.

لإجراء اختبار T، للعينة الواحدة One-Sample Test، عند مستوى دلالة 5%، لدراسة دلالة الفروق بين القيمة المعيارية للمحور الثالث، ومتوسطه الحسابي، تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

H0 : لا يتم تغليب القواعد المحاسبية على حساب القواعد الجبائية في القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء.

H1 : يتم تغليب القواعد المحاسبية على حساب القواعد الجبائية في القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء.

حيث كانت النتائج مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (43): نتائج اختبار الفرضية الثالثة: يتم تغليب القواعد المحاسبية على حساب القواعد الجبائية في القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء.

الدلالة الإحصائية عند $\alpha=0,05$ ، القيمة المعيارية (3)							
الدلالة الإحصائية	Sig	درجة الحرية df	قيمة T	درجة الموافقة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
دال	0.000	92	3.823	عالية	49.68	0.80	3.317

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول (43): أن المتوسط الحسابي للبعد الذي يحدد مدى تغليب القواعد المحاسبية على حساب القواعد الجبائية في القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء؛ فاق متوسط القياس المستخدم والذي بلغ (3.317) بانحراف معياري (0.80)، وهذا يدل على أن الإجابات تتمحور حول المتوسط، كما أن القيمة الاحتمالية ($\text{sig}=0.000$) أقل من مستوى المعنوية المستخدم ($\alpha=0.05$)، مما يعني وجود دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05)، ومن هذا المنطلق؛ نرفض فرض العدم (H_0) ونقبل بفرض الأساس (H_1) "بأن هناك تغليب القواعد المحاسبية على حساب القواعد الجبائية في القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم".

فانطلاقاً من أن نمو واستمرار وتطوير نشاط المؤسسة، يعتمد على قياس مؤشرات قياس الأداء المالي، والذي يشكل انشغالا كبيرا لدى المؤسسات الاقتصادية، لما له من أهمية في تزويد العديد من الأطراف بمعلومات حول الأعباء والإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، والوصول إلى نتيجة محاسبية كمرحلة أولية، تشكل مرتكز لتحديد الوعاء الضريبي، بعد التسويات الضريبية، ومن ثم قيمة الضريبة، كمرحلة ثانية، فالطبيعة التصريحية للنظام الجبائي الجزائري أي قيام المكلفين بإبلاغ إدارة الضرائب بمحتوى مداخلهم، ومعاملاتهم التي تخضع للضريبة. تتيح للمحاسب بتسجيل جميع الأعباء التي تتحملها المؤسسة بغض النظر عن قبولها أو عدم قبولها للخصم، وتسجيل الإيرادات المتحصل عليها حتى ولو كانت غير خاضعة للضريبة، ومن أجل استبعاد أثر الفروقات المؤقتة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية يتم استخدام تقنية الضرائب المؤجلة كآلية من آليات تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية.

المطلب الرابع: تحليل نتائج المحور الرابع واختبار الفرضية الرابعة:

1.4. تحليل نتائج المحور الرابع: تؤثر عناصر البيئة الجبائية على عملية القياس المحاسبي:

تضمن هذا المحور 10 عبارات، تستهدف معرفة مساهمة عناصر البيئة الجبائية الجزائرية، سواء كانت ذاتية (المحاسب) أو تشريعية (قوانين)، أو إدارية، دون تطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي. والجدول التالي يبين إجابات واتجاه أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور:

الجدول رقم (44): المؤشرات الإحصائية لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الرابع

المؤشرات الإحصائية						
رقم العبارة	العبارة: تؤثر العوامل التالية والمتعلقة بالبيئة الجبائية على عملية القياس المحاسبي	درجة الموافقة	الأهمية النسبية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة القيمة الاحتمالية (sig)
33	بطيء تكييف أنظمة المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية في مرافقة التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية.	عالية	40.22	3.99	0.699	13.642 0.000
25	المادة السادسة من قانون المالية 2009، التي تنص على ضرورة احترام المنشآت للتعريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة.	عالية	41.29	3.94	0.734	12.285 0.000
29	جمود القوانين الجبائية وعدم تحيينها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.	عالية	41.29	3.94	0.749	12.045 0.000
31	اهتمام مدققو الحسابات بتطبيق النصوص التشريعية الضريبية على حساب المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد الإقرارات الضريبية.	عالية	43.66	3.82	0.884	8.915 0.000
34	يحد النظام الجبائي من تطبيق القيمة العادلة في قياس مختلف القوائم المالية والتي تعكس واقع المؤسسات الاقتصادية.	عالية	45.16	3.74	0.977	7.324 0.000
30	لا تولي الإدارة الجبائية العناية والرغبة اللازمة في تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي IAS12 ضرائب الدخل.	عالية	45.59	3.72	0.877	7.924 0.000
32	الضغط الممارس على المحاسب من طرف رؤسائه بعدم الخوض في الاختلافات المؤقتة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي.	عالية	46.88	3.66	0.866	7.305 0.000
28	محدودية مستوى التكوين المهني للمحاسب.	عالية	47.31	3.63	0.964	6.344 0.000
26	يحد النظام الجبائي من تطبيق القيمة العادلة في قياس مختلف القوائم المالية والتي تعكس واقع المؤسسات الاقتصادية.	عالية	48.60	3.57	0.865	6.355 0.000
27	لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالاعتراف بالفروق المؤقتة الناجمة عن اختلاف النظامين المحاسبي والجبائي وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12.	متوسطة	52.26	3.39	0.933	4.002 0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج المتحصل عليها من الجدول (44): والتي توضح آراء أفراد عينة الدراسة لمحور أثر عناصر البيئة الجبائية على عملية القياس المحاسبي، لارتفاع كل متوسطات العبارات المتعلقة بهذا المحور، وكلها كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05)، وأخذاً بالترتيب التنازلي لعبارة هذا المحور، وفقاً لقيمة المتوسط الحسابي لكل عبارة تحصلنا على النتائج التالية:

■ العبارة رقم (33): بطئ تكييف أنظمة المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية في مرافقة التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية:

تصدر ترتيب العبارات لهذا المحور بدرجة موافقة عالية، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.99)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، وبانحراف معياري قدره (0.699)، كما بلغت T المحسوبة (13.642)، والقيمة الاحتمالية (P-VALUE (SIG)= (0.000)، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يستدل على أن أفراد عينة الدراسة، يبدون الموافقة على أن بطئ تكييف أنظمة المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية في مرافقة التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية يؤثر بدرجة عالية على عملية القياس المحاسبي، حيث يعتبر نظام معلومات المحاسبة، من أهم وسائل تكنولوجيا المعلومات والاتصال التي يساهم في توفيره للمعلومة الدقيقة والموثوقة في الوقت المناسب، مما ينعكس على الأداء المحاسبي والضريبي للمؤسسة، حيث يسمح إنشاء نماذج للقوائم المحاسبية والجبائية، بما يتلاءم مع الهيكل المحاسبي للمؤسسة والقواعد الجبائية الخاضعة لها، من خلال تكييفها مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة ببيان الدخل، فكلما استطاعت المؤسسة تبني المفاهيم الجديدة وإدخال نظم معلومات حديث، مكن ذلك من تخفيف أثر الإشكالات الجبائية الناجمة عن اختلاف طرق قياس الدخل .

■ العبارة رقم (25): المادة السادسة من قانون المالية 2009، التي تنص على ضرورة احترام المنشآت للتعريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة:

تأتي هذه العبارة ثانية من حيث درجة الموافقة، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.94)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، وبانحراف معياري قدره (0.734)، كما بلغت T المحسوبة (12.285)، والقيمة الاحتمالية (P-VALUE (SIG)= (0.000)، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة، يوافقون على أن المادة السادسة من قانون المالية 2009، التي تنص على ضرورة احترام المنشآت للتعريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة

بالنسبة لوعاء الضريبة، يؤثر على عملية القياس المحاسبي، مما يقود إلى تبني ممارسات محاسبية تطغى عليها المرجعية الجبائية، فالممارسة المحاسبية في الجزائر تعتمد على إلزامية القانون، أي أنه لأمجال للاجتهادات، ولو على حساب حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية للبيانات الصادقة للمؤسسة، فهذه المادة بقدر ماهي صورة من صور الإصلاح الجبائي، المتمثل في محاولة إحداث مقارنة بين المعالجة المحاسبية والجبائية، إلا أنها تبدو في نظر ممتني وخبراء المحاسبة غير كافية، بسبب وجود قواعد جبائية متعلقة بالقياس بعض عناصر القوائم المالية، لازلت تضيق مساحة العمل المحاسبي.

■ العبارة رقم (28): محدودية مستوى التكوين المهني للمحاسب:

حلت هذه العبارة في المرتبة الثامنة، وبدرجة موافقة عالية، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.63)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، و بانحراف معياري قدره (0.964)، كما بلغت T المحسوبة، (6.344)، والقيمة الاحتمالية (0.000) = P-VALUE (SIG)، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يفضي بأفراد عينة الدراسة إلى الموافقة وبدرجة عالية على مساهمة محدودية مستوى التكوين المهني للمحاسب في التأثير على عملية القياس المحاسبي، حيث تعتبر نوعية التعليم في مجال المحاسبة عاملا مساهما بالتطور المحاسبي، حيث أن هناك علاقة ايجابية بين كل من جودة التعليم وكفاءة مهنيي المحاسبة، في ظل المعايير المحاسبية الدولية، والتي تحتاج درجة عالية من التعليم والكفاءة من أجل القدرة على استيعابها واستخدامها، في شقيه الأكاديمي والمهني، حيث تواجه مهنة المحاسبة في الجزائر تحديات منهاج يغلب عليه الطابع النظري، وإهمال الجانب الميداني الذي يكسب الخبرة والقدرة على ممارسة المهنة بكفاءة وفعالية، وتحديات متعلقة بالمؤسسة الاقتصادية، حيث تغفل معظم المؤسسات عن الجانب التكويني الداخلي والخارجي للمحاسبين نظرا لغياب الوعي المحاسبي لدى المسيرين وسيادة النظرة الضيقة للمحاسبة، حيث تعتبرها كأعباء إضافية تتحملها المؤسسة، وتجاهل دور تكوين المورد البشري في تحليل وتفسير المعلومات وتقديم النصائح حول طرق العمل المناسبة، وتحديات تنظيمية، متمثلة في الإطار القانوني لممارسة المهنة، فبالرغم من محاولات الرفع من مستوى التكوين والتعليم المحاسبي في الجزائر من خلال القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلا أنه لا تزال بعيدة عن متطلبات ممارسة العمل المحاسبي في الجزائر.

■ العبارة رقم (26): يحد النظام الجبائي من تطبيق القيمة العادلة في قياس مختلف القوائم المالية والتي تعكس واقع المؤسسات الاقتصادية:

حلت هذه العبارة في المرتبة التاسعة، وبدرجة موافقة عالية، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.57)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، وبانحراف معياري قدره (0.865)، كما بلغت T المحسوبة (3.355)، والقيمة الاحتمالية (0.000) $P\text{-VALUE (SIG) =}$ ، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يفضي بأفراد عينة الدراسة إلى الموافقة وبدرجة عالية، إلى أن النظام الجبائي يحد من تطبيق القيمة العادلة في قياس مختلف القوائم المالية، نظرا لتحفظ الإدارة الجبائية في تطبيق القيمة العادلة، وتمسكها، بالتكلفة التاريخية، فلا يوجد أي نص تشريعي صريح يجيز استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس، بحجة التخوف من تقليص الإيرادات الجبائية، وقد يكون هذا التخوف مبررا بسبب عدم وجود آليات واقعية للتقدير (سوق مالي فعال لقياس الأصول والخصوم)، مما يجعلها عرضة للتقدير الشخصي والتلاعب في المكاسب والخسائر، فالمرشع الجبائي يسمح بإعادة تقييم بعض الأصول وفق قيمتها العادلة، مع توفر شروط معينة، حيث لا يأخذ بخسائر القيمة عند إعادة تقييم، ولا يعتبرها من المصاريف القابلة للخصم من الوعاء الضريبي، كما أنه لا يعترف في حساب الاهتلاك إلا بالطريقة التي يعتمد عليها (التكلفة التاريخية للأصل).

■ العبارة رقم (27): عدم التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالاعتراف بالفروق المؤقتة الناجمة عن اختلاف النظامين المحاسبي والجبائي وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS12):

حلت هذه العبارة أخيرة من حيث الترتيب، أين بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.39)، وهي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب(3)، و بانحراف معياري قدره (0.933)، كما بلغت T المحسوبة (4.002)، والقيمة الاحتمالية (0.000) $P\text{-VALUE (SIG) =}$ ، الموافقة لها أقل من (0.05)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة، يبدون الموافقة على أن عدم التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالاعتراف بالفروق المؤقتة الناجمة عن اختلاف النظامين المحاسبي والجبائي وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12، يؤثر على عملية القياس المحاسبي، فمن وجهة نظر سلوكية ترى معظم المؤسسات، أن الإدارة الجبائية هي الطرف الوحيد المستغل للمعلومات المحاسبية، مما يفضي إلى تقييد شديد بالقواعد الجبائية، ومن وجهة نظر محاسبية، وانطلاقا من مبدأ الحيطة والحذر، فإنه لا يتم الاعتراف بالضررائب المؤجلة، إلا إذا كان من المحتمل تسويتها من الأرباح الخاضعة المستقبلية، وهو ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي (IAS12)، حيث تخضع للتعديل والمراجعة في نهاية كل سنة مالية، بالإضافة إلى أن حجم المؤسسة يؤثر على الاعتراف بالضررائب المؤجلة، فحسب ما استقيناه من المقابلات الشخصية فإن إشكالية عدم

الاعتراف بالضرائب المؤجلة تطرح بصفة كبيرة على مستوى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بالمقارنة مع المؤسسات الكبيرة، بسبب التعقد التقني لهذه الآلية، وضآلة المنافع الناجمة من تطبيقها في نظرهم، بالمقارنة مع تكاليفها، كما أن عدم الاستقرار في معدلات الضريبة، الذي يشكل صعوبة تقييم وتصحيح مبلغ الضرائب المؤجلة، الظاهر في الميزانية، بالإضافة إلى تعدد الفروقات المؤقتة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي، فمتابعة تسجيل الضرائب المؤجلة، يستدعي وجود نظام معلومات داخلي فعال في هذه المؤسسات الصغيرة، ومستوى كفاءة عالية للتسيير الجبائي، وهو ما لا يتوفر في معظم هذه المؤسسات، على عكس كبريات المؤسسات التي تتوفر على إمكانيات بشرية وتقنية تمكنها من التجاوب مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، وتكون أكثر حرصاً على تقديم صورة صدقة على المركز المالي للمؤسسة، من خلال تطبيق المبادئ المحاسبية، دون تجاهل دور الضريبة المؤجلة كمصدر لتمويل الاستثمار.

2.4. نتائج اختبار الفرضية الرابعة: تؤثر عناصر البيئة الجبائية على عملية القياس المحاسبي.

لإجراء اختبار T، للعينة الواحدة One-Sample Test، عند مستوى دلالة 5%، لدراسة دلالة الفروق بين القيمة المعيارية للمحور الرابع، ومتوسطه الحسابي، تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

H0 : لا تؤثر عناصر البيئة الجبائية على عملية القياس المحاسبي.

H1 : تؤثر عناصر البيئة الجبائية على عملية القياس المحاسبي.

من خلال تحليل اتجاهات إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الرابع من خلال الأسئلة (25-34)، توصلنا على النتائج المعبر عنها في الجدول التالي:

الجدول رقم (45): نتائج اختبار الفرضية الرابعة: تؤثر عناصر البيئة الجبائية على عملية القياس المحاسبي

الدلالة الإحصائية عند $\alpha=0,05$ القيمة المعيارية (3)							
المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	قيمة T	درجة الحرية df	Sig	الدلالة الإحصائية
3.84	0.70	46.34	عالية	11.555	92	0.000	دال

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول (45) أن المتوسط الحسابي للبعد الذي يحدد أثر عناصر البيئة الجبائية للمحاسب على عملية القياس المحاسبي، قد فاق متوسط القياس المستخدم حيث بلغ (3.84) بانحراف معياري (0.700)، وهذا يدل على أن الإجابات تتمحور حول المتوسط، كما أن قيمة احتمالية

(sig=0.000) أقل من مستوى المعنوية المستخدم ($\alpha=0.05$)، مما يعني وجود دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05)، وبدرجة موافقة عالية، حيث تجاوزت في جل العبارات نسبة (60%)، ومن هذا المنطلق نرفض فرض العدم (H_0) ونقبل بفرض الأساس (H_1) "بأن هناك تأثير لعناصر البيئة الجبائية للمحاسب على عملية القياس المحاسبي، حيث يمكن تصنيف هذه العوامل المتداخلة إلى عوامل، تشريعية، محاسبية، إدارية، وسلوكية، وهي عوامل تؤثر على كفاءة القياس المحاسبي، ومن ثم جودة المعلومة المحاسبية، حيث تعمل على تقليص حرية العمل المحاسبي، وتضييق الخيارات المحاسبية، وتأتي في مقدمة هذه العوامل؛ العوامل التشريعية التي تتبع اختلاف مصالح الجهات التي تتأثر بهذه التشريعات، فعمل النظام المحاسبي يتم وفقا للأطر القانونية، فنجدها شديدة التأثير بالعمل القانوني، ويعتبر النظام الضريبي أحد أوجه تأثير النظام القانوني على المحاسبة، كما تبرز العوامل المحاسبية في عدم قدرة بعض المؤسسات التكيف مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، بسبب اختلاف المفاهيم المحاسبية والجبائية لطرق القياس، في حين يظهر الجانب السلوكي في اعتقاد بعض المؤسسات أن الطرف الوحيد المستغل للمعلومات المحاسبية هو الإدارة الجبائية، فهي شديدة التمسك بالقواعد الجبائية، وترى أنه من غير المجدي الخوض في الفروق المؤقتة أو الدائمة بين النظامين المحاسبي والجبائي.

خلاصة الفصل الثالث:

حاولنا من خلال هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على الدراسة التطبيقية، من أجل التعرف على اتجاهات وآراء أفراد عينة الدراسة، والمتمثلة في أكاديمي ومهني المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حول موضوع البحث، وقياس مدى اتفاق نتائج الدراسة النظرية، مع مخرجات التحليل الإحصائي، واختبار فرضيات الدراسة، فبعد التأكد من إمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي في تعميم نتائج البحث، من خلال حساب معاملات ثبات وصدق الأداة والتي اتسمت بالدلالة الجيدة، مما يوحي بوجود ارتباط إيجابي بين فقرات الاستبيان.

ومن خلال تحليل ومناقشة نتائج الاستبيان، تم التوصل إلى جملة من النتائج؛ أهمها بأن هناك التزام للمؤسسات الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، حيث أن أغلب التعاريف المتعلقة ببدائل القياس المحاسبي، التي أقرها القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وما رافقها من إصلاحات محاسبية، وتعاقب لقوانين المالية التي تحاول إيجاد نقاط تجاوب للقياس المحاسبي بين المنظومة المحاسبية والجبائية، في أغلبها، مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية التي أقرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، دون إهمال أثر البيئة المحاسبية على تطبيق بعض متطلبات النظام المحاسبي المالي.

أما فيما يتعلق بالقياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم، فإن عينة الدراسة اتجهت إلى أن هناك تغليب القواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية، في صورة القيود القانونية التي تفرضها القواعد الجبائية، من خلال تمسك النظام الجبائي بطرق قياس يراها تحافظ على الإيرادات الجبائية، أهمها مبدأ التكلفة التاريخية، وانطلاقاً من أهمية قياس الأعباء والإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة، بصورة تمكن من تزويد الأطراف ذات الصلة بمعلومات حول المركز المالي للمؤسسة، تتجه عينة الدراسة إلى تسجيل جميع الأعباء التي تتحملها المؤسسة بغض النظر عن قبولها أو عدم قبولها للخصم وفقاً لقواعد النظام المحاسبي المالي، وتسجيل الإيرادات المتحصل عليها حتى ولو كانت غير خاضعة للضريبة.

في حين تعتبر أفراد العينة أن البيئة الجبائية، متمثلة في العناصر القانونية والمحاسبية والسلوكية، أثر على عملية قياس القوائم المالية، فتداخل هذه العوامل يشكل أكبر التحديات التي تحول دون التطبيق السليم لبنود النظام المحاسبي المالي، حيث أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، يتطلب تحديث الأطر القانونية الضريبية، وإعادة تأهيل الإطارات المحاسبية.

الخاتمة

يلقى موضوع القياس المحاسبي للقوائم المالية إهتماما واسعا من قبل مهني وأكاديمي المحاسبة، لا سيما في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي، والذي يتفق إلى درجة ما مع المعايير المحاسبية الدولية، فيما يتعلق بالإطار المفاهيمي، أو بعض المعالجات المحاسبية، والتي تتأثر بخصائص وجاهزية البيئة الاقتصادية في الجزائر، خاصة فيما يتعلق بقواعد التسجيل والتقييم والمفاهيم المتعلقة بدائل القياس المحاسبي، والتي تعتبر التكلفة التاريخية أساسا عاما لها، في حين تقتصر بدائل القياس المحاسبي الأخرى على عمليات التصحيح (أداة لإعادة التقييم) متى توفرت شروط ذلك.

من خلال عرضنا للأطر المفاهيمية والتقنية للمحاسبة والجباية، وقفنا على درجة تكاملية العلاقة بينهما، بحكم الطبيعة القانونية للنظام المحاسبي ودوره المعلوماتي الذي أساسه التصريح الجبائي، على اعتبار أن النظام الجبائي أهم المستخدمين المباشرين للمعلومة المالية التي تعرضها المحاسبة في صلب قوائمها المالية، وبحكم ارتباط القواعد الجبائية بالقواعد المحاسبية لتحديد الربح الضريبي.

بالرغم من قوة هذه العلاقة إلا أن تباين النظرة المحاسبية والجبائية لمفهوم الدخل الخاضع للضريبة تبعا لأهداف كل نظام، يؤدي إلى وجود اختلافات بين قياس قيمة الدخل الخاضع للضريبة في فترة مالية وفق القواعد الضريبية، والدخل المحاسبي قبل الضريبة المعد وفق النظام المحاسبي المالي، تنعكس على القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية، في صورة فروق دائمة لا تتعدى السنة المالية، أو فروق مؤقتة، ينشأ عنها أثار ضريبية مؤجلة، يعمل المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) ضرائب الدخل، إيجاد التوافق وتقليص فجوة اختلاف قياس الدخل، وطرق المعالجة المحاسبية للإشكالات الضريبية المترتبة عن هذه الاختلافات، بعد دراسة وتحليل الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي تم التوصل إلى جملة من النتائج نعرضها كما يلي:

1. النتائج المتوصل إليها:

1.1. نتائج الدراسة النظرية:

- تواجه عملية القياس المحاسبي عديد المشكلات، منها ما تعلق منها بالمحافظة على رأس المال، ومفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد، وكذا عدم العدالة والتحيز؛
- تفرض خصائص بيئة القياس الجبائية نفسها كقيود على عملية القياس المحاسبي؛
- تتفق إلى حد ما متطلبات القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي عن القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، بما في ذلك الخيارات التفضيلية والخيارات البديلة، في حين تحول مقومات بيئة الأعمال الجزائرية، دون تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي (IFRS13) القياس بالقيمة العادلة؛

- يعتبر القياس بالتكلفة التاريخية وفق النظام المحاسبي المالي هو الأساس العام، في حين تعتبر التكلفة التاريخية أساس لإعادة التقييم، وفق شروط محددة؛
- هناك ارتباط تقني بين المحاسبة والضريبة من ناحية تحديد الدخل الخاضع الذي يعتمد على الدخل المحاسبي، وهناك اختلاف من حيث الأهداف ومبادئ القياس، حيث تهدف المحاسبة إلى تلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية، في حين تسعى الضريبة إلى زيادة الإيرادات العامة، أما إختلاف المبادئ فيرجع إلى اعتماد المحاسبة على مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، ويرتكز النظام الجبائي على الشكل القانوني؛
- السمة الظاهرة في النظام الجبائي الجزائري هي عدم الاستقرار، مما يدفعه للخضوع لعدد التعديلات، وإقرار تواريخ فرض وإستحقاق للضريبة، لا تتناسب والمبادئ المحاسبية، مما يؤدي إلى إختلاف الدخل المحاسبي عن الدخل الضريبي؛
- يترتب عن فارق التوقيت بين الأحداث المحاسبية وأثارها الجبائية المستقبلية، فروق بين كل من الربح المحاسبي والربح الجبائي أي بين القواعد المحاسبية المعمول بها في النظام المحاسبي المالي، وقواعد التشريع الجبائي، في صورة فروق دائمة وفروق مؤقتة؛
- يتمثل أثر الفروق الدائمة على قياس المحاسبي للدخل؛ من خلال إعادة دمج الأعباء المستبعدة في الربح الخاضع للضريبة، وبالتالي زيادة الدخل الخاضع للضريبة، أو استبعاد بعض الإيرادات عند تحديد النتيجة الجبائية مما يخفض من الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي قيمة الضريبة المستحقة؛
- يتمثل أثر الفروق المؤقتة الناجمة عن الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، على القياس المحاسبي حسب طبيعة الفرق سواء كان فرع مؤقت خاضع للضريبة (إلتزام ضريبي مؤجل)، أو فرق مؤقت واجب الخصم من الضريبة (أصل ضريبي مؤجل)، وينعكس التأثير على تسجيل وتوزيع العبء الضريبي حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية (إستقلالية الدورات، مقابلة الإيرادات للمصروفات، عدم المقاصة، وغيرها من المبادئ)؛
- هناك توافق المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي، ومتطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) ضرائب الدخل؛
- إن النظام المحاسبي يقر ويعتمد طريقة الميزانية لإثبات الضرائب المؤجلة تماشيا مع معايير المحاسبة الدولية.

2.1. نتائج إختبار الفرضيات: توصل الباحث إلى نتائج إختبار الفرضيات على النحو التالي:

• بخصوص الفرضية الأولى: والتي تنص على: تلتزم المؤسسة الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي؛ فهي محققة، حيث أثبتت نتائج الدراسة، على أن الممارسة المحاسبية في الجزائر تتوافق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، نتيجة تطور ونضج الفكر المحاسبي لدى ممثني المحاسبة، في ظل الإصلاح المحاسبي الذي شهدته الجزائر بعد مرور فترة قد تكون كافية للتكيف مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، فيما يتعلق بقواعد التقييم والإدراج في الحسابات، والتي تقتصر على التكلفة التاريخية عموماً.

• بخصوص الفرضية الثانية: والتي مفادها أن هناك تغليب للقواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية في القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم؛ فهي محققة؛ حيث أن النظام الجبائي يفرض قيوداً على حرية العمل المحاسبي، سواء من خلال مفاهيم الإعتراف وتحديد تكلفة الأصول، أو الشروط المتعلقة بإدراج الخصوم (اعتماد مبدأ التحقق الفعلي أو الأساس النقدي)

• بخصوص الفرضية الثالثة: والتي أشارت إلى أنه: يتم تغليب القواعد المحاسبية على حساب القواعد الجبائية في القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء، أثبتت نتائج الدراسة أنها محققة، إذ أن الطبيعة التصريحية للنظام الجبائي الجزائري، تتيح للمحاسب بتسجيل جميع الأعباء التي تتحملها المؤسسة بغض النظر عن قبولها أو عدم قبولها للخصم، وتسجيل الإيرادات المتحصل عليها حتى ولو كانت غير خاضعة للضريبة، أين يتم تسوية الفروقات المؤقتة بين المحاسبة والجبائية عبر تقنية الضرائب المؤجلة.

• بخصوص الفرضية الرابعة: والتي تنص على: تؤثر عناصر البيئة الجبائية للمحاسب على عملية القياس المحاسبي؛ فهي محققة، حيث أثبتت نتائج الدراسة، على أن تداخل العوامل التشريعية، والمحاسبية، والإدارية، والسلوكية، الممثلة لبيئة الممارسة الجبائية للمحاسب، تقود إلى تبني معالجات محاسبية تغطي عليها المرجعية الجبائية، على حساب حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية للبيانات الصادقة للمؤسسة.

3.1. نتائج الدراسة التطبيقية: خلصت الدراسة التطبيقية إلى جملة من النتائج نوجز أهمها فيما يلي:

- هناك إلزام بتطبيق متطلبات للنظام المحاسبي المالي فيما يتعلق ببدائل القياس المتاحة ، والتي توجي بتمسكه بمبدأ التكلفة التاريخية عند الإدراج الأولي ، واقتصار المبادئ الأخرى على العمليات التصحيحية، في حين تقف البيئة المحاسبية حائلاً دون تطبيق القيمة العادلة، نظراً لعدم جود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها، أما المفاهيم المتعلقة بالتكاليف فإن فئة كبيرة من عينة الدراسة

تأخذ بمبدأ الحيطة والحذر، حيث أن المخزونات تقيم بتكلفتها وقيمتها القابلة للتحقق أيهما أقل، عند تاريخ الجرد؛

-يوجد تبني للقاعدة الجبائية على حساب القاعدة المحاسبية في عملية القياس المحاسبي لعنصر الأصول والخصوم، حيث أن النظام الجبائي يفرض على المؤسسات إحترام المبادئ والقواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مالم تتعارض مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لتحديد الوعاء الضريبي، من خلال إعتباره التكلفة التاريخية كأساس وحيد لتقييم الأصول، واختلافه في تحديد مفاهيم تكاليف الأصل مع النظام المحاسبي، وعدم اعترافه بأساس الإستحقاق كحدث منثنى عند قياس عناصر الخصوم؛

-هناك أسبقية للقاعدة المحاسبية على حساب القاعدة الجبائية في عملية القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء، حيث أن نمو واستمرار وتطوير نشاط المؤسسة يعتمد على قياس مؤشرات قياس الأداء المالي، المتمثلة في الأعباء والإيرادات، من خلال الحرص على تزويد مستخدمي القوائم المالية ببيانات تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة، بغض النظر عن القيود الجبائية؛

- إن الأخذ بمبدأ التحقق الفعلي للإيراد والأعباء وفقا لمتطلبات القانون الجبائي، الذي يرى إن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة كبنود في جدول حساب النتائج، يفتح مجالا للتلاعب في الدخل الخاضع ومن ثم قيمة الضريبة، يؤدي إلى عدم الإعتراف بالآثار الضريبية الناجمة عن الإختلافات المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الجبائي؛

- يعتبر النظام الضريبي أحد أهم أوجه تأثير النظام القانوني على المحاسبة، بالرغم من محاولات الإصلاح والتي لا تزال بعيدة عن إيجاد مقاربة بين الأهداف المحاسبة والجبائية.

- عدم قدرة بعض المؤسسات التكيف التقني والمادي والبشري مع المفاهيم المحاسبية والجبائية للمعايير المحاسبية الدولية يؤثر على عملية القياس المحاسبي، والتي تتباين حسب حجم وأهداف المؤسسة؛

-يؤثر الجانب السلوكي للقائمين بعملية القياس والذي مرده إلى محدودية مستوى التأطير الأكاديمي والمهني للمحاسب، بالإضافة إلى نقص الوعي المحاسبي لدى المسيرين، على عملية القياس المحاسبي بسبب النظرة الجبائية للقوائم المالية، بداعي عدم الخوض في الفروق المؤقتة بين المحاسبة والجبائية.

2. التوصيات: على ضوء النتائج المتوصل إليها نورد التوصيات التالية:

- تطوير النظام الجبائي الجزائري بما يضمن التجاوب مع متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، من أجل تحسين استخدام بدائل القياس المحاسبي؛

- تكثيف جهود التعاون والتنسيق بين بين الخبراء في المحاسبة وأعوان المصالح الجبائية، من خلال لقاءات دورية، من أجل تبادل المعلومات، ووضع هيئات مختصة مشتركة، من أجل تذليل العقبات، وتطوير مهنة التحاسب الضريبي، والانضمام إلى الهيئات الدولية لممارسي مهنة المحاسبة والجبائية؛
- تكييف أنظمة المعلومات الداخلية للمؤسسات الاقتصادية مع مستجدات النظام المحاسبي المالي؛
- على المشرع الجبائي إصدار نصوص قانونية، أو نشرات توضيحية، تتيح بصفة مباشرة تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS12)؛
- زيادة حرص مدققي الحسابات بإدراج الضرائب المؤجلة في تقاريرهم الفنية عند مراجعة القوائم المالية؛
- الاستفادة من تجارب الدول ذات نفس الخصوصية الاقتصادية في مجال الإصلاح المحاسبي والجبائي؛
- تحديث المناهج التعليمية وربط الجانب الأكاديمي مع الجانب المهني لطلبة المحاسبة والجبائية من خلال تشجيع المؤسسات الاقتصادية لاستقبال طلبة الجامعات والمعاهد المتخصصة في مجال التربصات والتكوين النوعي؛
- التخلص من النظرة الضيقة للمحاسبة لدى المسيرين، بتبسيط الإجراءات الجبائية وإضفاء مرونة للإدارة الجبائية مع المتعاملين الاقتصاديين؛
- وضع أرضية لإصدار معايير محاسبية جزائرية، تراعي خصوصية بيئة الأعمال الجزائرية بصفة مرحلية للوصول إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية.
- إلزامية التكوين المستمر من قبل المجلس الوطني للمحاسبة للمحاسبين، عبر ندوات وورشات دورية.
- إلزامية التكوين المستمر لإطارات المصالح الجبائية، بما يضمن الإطلاع المتواصل على المستجدات المحاسبية والجبائية.

3. اتفاق الدراسة:

- من خلال دراستنا للموضوع، تبين لنا أن هناك عدة جوانب مهمة لم يتم التطرق إليها، نرى أنها من الممكن أن تكون إشكاليات لبحوث قادمة، من بينها:
- أثر الالتزام بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) على جودة القوائم والتصريحات الجبائية؛
 - الضريبة المؤجلة وأثرها على الخيارات المالية للمؤسسة الاقتصادية؛
 - دور الحوكمة الجبائية في التحديد الفعال للوعاء الضريبي؛
 - إصلاح النظام الجبائي وأثره على فعالية النظام المحاسبي؛
 - تكييف بيئة المحاسبة لمتغيرات تكنولوجيا المعلومات.
 - الإطار المحاسبي والجبائي للمؤسسات الناشئة في الجزائر.

قائمة المراجع

I: المراجع باللغة العربية :

أولاً: الكتب:

1. إسماعيل إسماعيل وآخرون: المحاسبة المتوسطة (2)، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2011.
2. إسماعيل إسماعيل وآخرون: المحاسبة المتوسطة (01)، منشورات جامعة دمشق، 2013.
3. الفاتح الأمين عبد الرحيم، حسين محمد الطاهر خليفة: المحاسبة المالية، مدخل علمي - أساليب علمية، الطبعة الأولى، مكتبة الرشد، المملكة العربية السعودية، 2014.
4. المجلس الوطني للمحاسبة: النظام المحاسبي المالي: موفم للنشر، الجزائر، 2009.
5. المرسي السيد حجازي: النظم الضريبية: الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1998.
6. الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين SOCPA: المعايير الدولية للتقرير المالية المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فهرسة مكتبة فهد الوطنية، السعودية، إصدار 2022.
7. أمين السيد أحمد لطفي: نظرية المحاسبة، القياس والإفصاح عن التقرير المالي، عن الإلتزامات وحقوق الملكية، ج2، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
8. أحمد محمد أبو شمالة: معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
9. بشرى محمد حسن التوبي وآخرون: محاسبة القوائم المالية، أسس إعداد وعرض وتحليل القوائم المالية، دار الحلاج للطباعة والنشر والتوزيع، بغداد، ط1، 2021.
10. بلخير بكاري: دروس في المحاسبة المعمقة، حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.
11. بلعروسي أحمد تيجاني: النظام المحاسبي المالي، دار هومة، الجزائر، 2009.
12. بن اعمارة منصور: الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة، ط2، الجزائر، 2011.
13. بن بوثلجة أمينة: أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2016.
14. جمعة حميدات: خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014.
15. جمعة فلاح حميدات: خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المكتبة الوطنية، الأردن، 2019.

16. حسن القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2012.
17. خالد جمال الجعارات وآخرون: مبادئ المحاسبة المالية، ط2، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
18. خالد جمال الجعارات: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء الأول ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
19. خلاصي رضا: النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، ط3، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
20. دونالد كيسو، جيرى ويجانت، تعريب أحمد حامد حجاج: المحاسبة المتوسطة، ج1، دار المريح للنشر، المملكة العربية السعودية، 2014.
21. رتشار شويدر، مارتل كلارك وآخرون: نظرية المحاسبة، دار المريح للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2016.
22. رضا خلاصي: شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
23. رضوان حلوة حنان: بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان (الأردن) 2003.
24. سلمان حسين الحكيم: تحليل القوائم المالية-مدخل لصناعة القرارات الاستثمارية والائتمانية- دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، سوريا، 2017.
25. سماسم كامل جادو: مبادئ المحاسبة المالية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2020.
26. سمير الصبان، وآخرون: المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2010.
27. سيد عطا لله السيد: النظريات المحاسبية، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
28. شحاتة السيد شحاتة وآخرون: مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، ج1، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2019.
29. شعباني لطفي: جباية المؤسسة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017.
30. شعيب شنوف: محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IAFRS، الجزء الأول، مكتبة الشرق الجزائرية، بودواو، بومرداس، الجزائر، 2009.

31. شعيب شنوف: التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS، ج1، زهران للنشر، الأردن، 2012.
32. صالح بزة، أمينة بن خزناني: جباية المؤسسة دروس وتمارين محلولة، دار الباحث، الطبعة الأولى، برج بوعريج، الجزائر، 2020.
33. صلاح حميداتو: المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2019.
34. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
35. طارق عبد العال حماد: التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
36. طارق عبد العال حماد: التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2005.
37. طارق عبد العال حماد: موسوعة معايير المحاسبة، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2016.
38. طلال الججاوي، سالم الزوبعي: القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاساته (على رأي مراقب الحسابات)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
39. عادل العلي: المالية العامة والقانون المالي والضريبي، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2011.
40. عباس علي ميرزا وآخرون: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن 2006.
41. عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، الكويت، 1990.
42. عبد الحي مرعي وآخرون: أصول القياس والاتصال المحاسبي، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1988.
43. عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد: نظرية المحاسبة، مكتبة ملك الفهد الوطنية، الرياض، السعودية، ط1. 2009.

44. عبد الرحمان عطية: المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ط1، دار جيطلي للنشر والتوزيع، برج بوعريش، 2011.
45. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريش، الجزائر، 2009.
46. عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط2، عمان، 2008.
47. عزت قناوي، أساسيات المالية العامة، دار العلم للنشر والتوزيع، الفيوم، مصر، 2006.
48. علي عباس عياد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1983.
49. علي عبد الله شاهين: النظرية المحاسبية إطار فكري تحليلي وتطبيقي، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، ط1، 2011.
50. عيسى سماعين: جباية ومحاسبة المؤسسة، ط1، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2021.
51. عيسى سماعين: جباية ومحاسبة المؤسسة، ط2، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2022.
52. فؤاد توفيق ياسين: المحاسبة الضريبية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
53. كريم منصور على حسوبة وآخرون: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ط1، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2022.
54. كمال عبد العزيز النقيب: مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل، عمان، الأردن، ط1، 2004.
55. لخضر علاوي: معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012.
56. لخضر علاوي: نظام المحاسبة المالية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011.
57. لعياشي نور الدين: المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2018.
58. مجبور جابر محمد النمري وآخرون: مبادئ المحاسبة، مكتبة ملك فهد الوطنية، 2011، الرياض، السعودية.
59. محسن بابقي عبد القادر: المحاسبة الدولية، جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، 2013.
60. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.

61. محمد الحبيب مرحوم: الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي الجزائري، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2020.
62. محمد الحلاق، عبد الهادي الحردان: دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2011.
63. محمد الفاتح محمود بشير المغربي: التحليل المالي، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، ط1، القاهرة، مصر، 2022.
64. محمد الفاتح محمود بشير المغربي: التحليل المالي، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2022.
65. محمد بوتين: المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، البويرة، الجزائر، 2015.
66. محمد خالد المهايبي وآخرون: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2017.
67. محمد رزق عبد الغفار وآخرون: إعداد وتحليل التقارير المالية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2020.
68. محمد سمير الصبان وآخرون: المحاسبة المالية المتوسطة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2019.
69. محمد علي الربيدي، محمد سعيد الحاج: المحاسبة الضريبية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن، ط1، 2013.
70. محمد كمال أبو عجوة، طارق عبد العال حماد: الطرق المحاسبية والتقارير المالية: كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2011.
71. محمد مطر: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية القياس العرض والإفصاح، دار وائل، عمان، الأردن، ط1، 2004.
72. محمد مطر، موسى السويطي: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012.
73. مسعود صديقي وآخرون: المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري IAS/IFRS، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2014.
74. منصور بن عمارة: الضرائب على أرباح الشركات، دار هومة، الجزائر، 2010.

75. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة: تحليل القوائم المالية، مدخل نظري وتطبيقي، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
76. مي عبد ربه الجرجاوي: مبادئ المحاسبة المالية (1)، جامعة الإسراء، فلسطين، 2015.
77. هاني خليل فرج وآخرون: مبادئ المحاسبة المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2019.
78. هوام جمعة: المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017.
79. هوام جمعة: كتاب في المعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2017.
80. وابل بن علي الوابل: أسس المحاسبة، ط3، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، السعودية، 1999.
81. ولهي بوعلام: جباية المؤسسة، الجزء الأول، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2018.
82. وليد بن محمد الشباني: مبادئ المحاسبة والتقرير المالي، العبيكان للنشر، الرياض، السعودية، 2014.
83. وليد ناجي الحياي: التحليل المالي، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
84. وليد ناجي الحياي: نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص182
85. يقور أحمد، صفح صادق: المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي والمالي (SCF)، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2017.
86. يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله دحلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.

ثانيا: الأطروحات والرسائل الجامعية:

▪ أطروحات دكتوراه:

1. أحمد الصالح سباع: تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على رأس المال، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، 2021.
2. بالقاسم بن خليفة: دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية – دراسة مقارنة-أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2015.
3. بلعيد وردة: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2020.
4. بن عثمان عائشة: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2005-2017)، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2019.
5. بن غماري ميلود: الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، مذكرة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2018.
6. بغريش محمد: دور المعلومة المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2022.
7. رايح طويرات: دراسة أثر تحيز القياس المحاسبي على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS, IAFRS)، دراسة على مجموعة من الشركات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة (02)، الجزائر، 2018.
8. صديق حسوس: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري، دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2018.
9. طيبة محمد رضا: أثر القياس المحاسبي على جودة القوائم المالية المعدة للأغراض الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2021.
10. عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده: الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية، حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، 2006.

11. عريوة رشيد: إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2018.
 12. علي أحمد مساعده، تطور محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية، مذكرة دكتوراه في فلسفة المحاسبة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2011.
 13. قوادري عبلة: أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر 2018.
 14. محمد خالد المهياي: ضرائب الدخل والمعايير المحاسبية الدولية، حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية، مذكرة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2006.
 15. محمد لعلاوي: دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.
 16. ياسين رماش: أثر التضخم على القوائم المالية في ظل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2021.
 17. يخلف إيمان: متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي، مذكرة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2019.
- مذكرات ماجستير:
1. أسيا لعروسي: تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2013.
 2. زين عبد المالك: القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015.
 3. سمر عبد الرحمان محمد الدحلة: النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، دراسة تحليلية مقارنة، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2003.

4. محمد قبائلي، آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل IAS12، في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر 2013.

■ البحوث العلمية:

1. أحمد الصالح سباع، محمد الهادي ضيف الله: إشكالية القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 02، 2018.

2. إيمان جودي، السعيد قاسمي: أساس المبادئ مقابل أساس القواعد: مدى مسؤولية المعايير المحاسبية عن الفضائح المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 21، العدد 01، ديسمبر 2021.

3. إيمان يخلف وآخرون: نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية، (آليات وتعديلات)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد الرابع، العدد 02، 2017.

4. بالرقى تيجاني: القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد الثامن، 2008.

5. بشير علوان حمد، ميسون عبد الكريم أحمد: تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد العاشر، العدد 30، جامعة بغداد، 2015.

6. بن السراج إيمان وآخرون: إعداد القوائم المالية الموحدة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 14، العدد 01، 2021.

7. دواق سميرة، بلعجوز حسين: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية-دراسة حالة الشركات المدرجة في البورصة خلال الفترة (2015-2017)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد (02)، 2018.

8. سيروان كريم عيسى، أحمد برهان موسى، أثر تغير مبدأ القياس المحاسبي ضمن الإطار المفاهيمي على جودة التقارير المالية، مجلة جامعة جيهان، أربيل العلمية، العدد 2، (الجزء-A)، سبتمبر 2018.

9. عبد الكريم فرحات، صالح مرازقة: إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 7، العدد 01، جوان 2020.

10. عوماري عائشة، بن الدين محمد: دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي الجزائري، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، مارس 2019.

11. قدوري عمار، بن عواق العربي: المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري، والنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، جوان، 2018.
12. محمد اممر بوزيد، أيوب نجار، مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية على ضوء القوانين الجبائية لسنة 2018، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 03، العدد 02، 2018.
13. منصور بن عمارة: تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي، مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، العدد 03، 2014.
14. ناصر مراد: واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 5، العدد 01، 30 جويلية 2016.

II. المراجع باللغة الأجنبية:

أولاً: الكتب:

1. Ahmed Riahi Belkaoui (2004), **Accounting Theory**, Fifth Edition, Copyright Thomson Learning, London.
2. Béatrice Et Francis Grandguillot : **Introduction A La Comptabilité**, 6^{em} Edition, Gualino Lextenso, Editions, Paris, France ,2015.
3. Bonita K. Kramer And Christie W. Johnson: **Financial Statements Demystified A Self-Teaching Guide**, Mc Graw-Hil, New York, Usa, 2009.
4. Carl S. Warren, James M. Reeve, Philip E. Fess: **Accounting, 21St Edition**, South-Western College Pub, 2004, USA.
5. Charles H. Gibson: **Financial Reporting & Analysis**, Southwestern Cengage Learning, United States Of America, 2012.
6. Didier Marteau, Pascal Morand (Escp Europe): **Normes Comptables Et Crise Financières Propositions Pour Une Réforme**

Du Système De Régulation Comptable, Rapport Officiel, Direction De L'information Légale Et Administrative, Paris, France, 2010.

7. Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield: **Intermediate Accounting, Fifteenth Edition**, Wiley Publishing, 2013.

8. Ferday Van Beest, And Others (2009): **Quality Of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics**, Nijmegen Centre for Economics (Nice), Nice Working Paper.

9. Franck Nicolas : **Finance Pour Non Financiers ,2^{em} Edition**, Dunod Editions, France, 2016.

10. J. David Spiceland, Mark W. Nelson, Wayne B. Thomas: **Intermediate Accounting, Ninth Edition**, Mcgraw- Hill Education, New York, USA, 2018.

11. Jeremy Barnes, Martin Beyersdorff : **International Gaap 2020 Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards**, Wiley, Ernst & Young Llp, United Kingdom, 2020.

12. Jeremy Barnes, Martin Beyersdorff : **International Gaap 2021 Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards**, Wiley , Ernst & Young Llp., United Kingdom; 2021.

13. Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimme, Donald E. Kieso: **Accounting Principles**, Wiley, United States of America, 2015.

14. Joanne M. Flood: **Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles**, John Wiley & Son, USA, 2017.
15. Jonathan E, And Others. **Financial Accounting an Integrated Statements Approach**, Thomson Higher Education, USA, 2007.
16. Jonathan E. Duchac, James M. Reeve, Carl S. Warren: **Financial Accounting**, Thomson South-Western, USA, 2007.
17. Joseph T. Straub, **Understandin Financial Statements**, Velocity Business Publishing, Second Printing, April 1999.
18. Karine Cerrada, Yves De Ronge, Michel De Wolf, Michel Gatz : **Comptabilité Et Analyse Des Etats Financiers Principes Et Applications**, De Boeck Supérieur, Belgique, 2014.
19. Rodolphe Vandesmf : **Pratique De La Comptabilité, Finance, Gestion**, 2^e Edition, Gereso Edition, France, 2014.

ثانيا: البحوث العلمية:

1. American Accounting Associations, A.A.A, Committee To Prepare A Statement Of Basic Accounting Theory, Evanston, A.A.A, Collected Papers, 1966.
2. Ana Lalevic Filipovic (2012): **Revised Qualitative Characteristics Of Financial Statements As Precondition For Streghtening**

Information Power On Capital Market, Economics And Organization, Facta Universitatis, Vol.9, N°1.

3. Anna Leszczyłowska: The Relationship Between Books Profits A Taxable Income From A Research Perspective– Evidence Based On Corporation In Poland, Journal Of Economics And Management, University Of Economics In Katowice, Volume 18, 2014.

4. Caraiman Qdrain-Cosmin; Accounting Information System- Qualitative Characteristics and the Importance Of. Accounting Information at Trade Entities, Annals of the Constantia Brancusi University of Tàrgu Jui, Economy Series, Issue 1, Volume Ii, 2015.

5. Evangelos Chytis: The Informative Value of Taxes: The Case of Temporal Differences in Tax Accounting, Journal of Accounting and Taxation, Vol, 11(8), August 2019.

6. Izolda Chiladze: International Accounting Standard 12 “Income Tax” And Aspects for Discussion, Applied Finance And Accounting, Vol. 4, No 1, February 2018.

7. Liudmila B. Trofimova And Others: The Essence Of Temporary Differences Under The Conditions Of Changes In Rsa18/02 And Convergence With Ias 12 “Income Taxes” And Their Impact On The Financial Statements, Amazonia Investiga, Vol 9, N 26 , February 2020.

8. Robert Obert: Le Nouveau Cadre Conceptuel De L’iasb, Revue Française De Comptabilité, N°439 Janvier 2011.

9.The Essence Of Temporary Differences Under The Conditions Of Changes In Rsa18/02 And Convergence With Ias 12 “Income Taxes” And Their Impact On The Financial Statements, Amazonia Investiga, Vol 9, N 26 , February 2020.

III. القوانين والتشريعات:

1. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009.
 2. القانون 09-09، المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 78، بتاريخ 31 ديسمبر 2009.
 3. قانون الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، سنة 2022.
 4. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2017.
 5. قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2020.
 6. قانون الرسوم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2021.
 7. قانون التسجيل، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2021.
 8. النظام الضريبي الجزائري، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2021.
 9. قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 100، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2021.
 10. قانون المالية لسنة 2019، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 79، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2018.
 11. قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 68، بتاريخ 31 ديسمبر 2013.
- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB): الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية، (Framework) 2001.

قائمة الملاحق

الملحق 01: قائمة الأساتذة المحكمين

إسم ولقب الأستاذ	الرتبة العلمية	مكان العمل
رابح طويرات	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة
لطرش وليد	أستاذ محاضر (أ)	المركز الجامعي بتيبازة
بيصار عبد الحكيم	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة
حميدي أحمد سعيد	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة



الملحق 02: استمارة استبيان باللغة العربية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

سيدي، سيدتي المحترمة السلام عليكم ورحمة الله، تحية طيبة وبعد:

الاستبيان الذي بين أيديكم، والمتضمن مجموعة من المحاور للفصل التطبيقي، المتعلقة بمذكرة تخرج، تندرج ضمن متطلبات التحضير لنيل درجة الدكتوراه، في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص مالية وجباية معقدة، أرجو منكم شاكرا، المساهمة في إثراء موضوع الدراسة حتى تعم الفائدة المرجوة من البحث، ويكون الموضوع أكثر جودة وقيمة، بالإجابة على الأسئلة التي تضمنتها الاستمارة بعناية، ونطمئنكم بأن المعلومات المقدمة مخصصة للبحث العلمي وتحظى بالسرية التامة، وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير، يمكنكم التواصل معنا عن طريق البريد الإلكتروني:

0773078149: mechhoucine5@gmail.com، الهاتف

عنوان المذكرة: تحليل أثر النظام الجبائي الجزائري على عملية القياس المحاسبي في ظل تبني المعايير

المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)

دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

استمارة استبيان

أولاً: معلومات عامة:

المؤهل العلمي:

- 1- ليسانس ☐ 2- ماجستير ☐ 3- ماجستير أو دكتوراه ☐ 4- شهادة مهنية ☐

الوظيفة الحالية:

- 1- محاسب مؤسسة ☐ 2- مدقق حسابات ☐ 3- خبير محاسبي ☐ 4- أخرى تذكر ☐

الخبرة المهنية:

- 1- أقل من 05 سنوات ☐ 2- من 05 إلى 10 سنوات ☐ 3- أكثر من 10 سنوات ☐

ثانيا: محاور الاستبيان

المحور الأول: تقييم مدى التزام المؤسسة الجزائية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي :

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتم الإدراج الأولي للأصول المعنوية بتكلفتها المتضمنة لتكاليف الاقتناء والرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى.					
02	يتم الإدراج اللاحق للتبثبات العينية بطريقة التكلفة (تكلفة الأصل منقوصا منها الاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة).					
03	يقوم المستأجر بالإدراج الأولي للأصل المقتنى بموجب عقد إيجار تمويلي في حسابات أصول الميزانية بالقيمة العادلة أو القيمة المحينة، أيهما أقل.					
04	تدرج حسابات الأصول المالية بتكلفتها بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المسترجعة ومصاريف البنك.					
05	يتم القياس اللاحق لسندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها بالقيمة السوقية .					
06	عند تاريخ الجرد فإن المخزونات تقيم بتكلفتها وقيمتها القابلة للتحقق أيهما أقل.					
07	تحول الأصول المشتراة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس السعر الجاري في تاريخ الاتفاق بين الطرفين بالنسبة للعمليات التجارية.					
08	تثبت في نهاية السنة في شكل أرصدة مبالغ مزايا المستخدمين في مجال المعاش، وتكميلات التقاعد على أساس القيمة المحينة لمجموع التزاماتهم .					

المحور الثاني: القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم:

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
09	تدرج مصاريف البحث والتطوير كأعباء قابلة للخصم من الدخل الخاضع للضريبة في حدود عشرة بالمائة 10 % من مبلغ هذا الدخل أو الربح، وتحت سقف مئة مليون دينار جزائري (100.000.000) دج.					
10	المبلغ القابل للاهلاك هو تكلفة اقتناء الأصل دون الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية.					
11	يمكن للمؤجر (عقد الإيجار التمويلي) تسجيل الأصل المؤجر في التثبيات مع تطبيق الاهتلاك الجبائي على قاعدة الاهتلاك للقرض الإيجاري.					
12	لا تضاف تكلفة تفكيك الأصل عند انقضاء مدة الانتفاع بها إلى كلفة الإنتاج أو الاقتناء للتثبيت المعني.					
13	يعتمد على طريقة وحيدة للتقييم وهي طريقة التكلفة التاريخية.					
14	يعتمد في التسجيل المحاسبي لاستثمارات الشركة الأم أو الشركات التابعة أو الفروع على التكلفة التاريخية.					
15	مؤونات المعاشات أعباء غير مقبولة جبائيا، حتى يتم دفعها للمستفيدين منها.					
16	منتوجات الدورات السابقة ذات المبالغ المعتمدة إيرادات خاضعة للضريبة خلال السنة الجارية لا يتم إثباتها مباشرة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية					

المحور الثالث: القياس المحاسبي لعناصر الأعباء والإيرادات

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
17	لا يشترط التحقق الفعلي لإثبات فوائض أو نواقص القيم الناتجة عن التنازل عن التثبيتات المالية، كأعباء أو إيرادات عملياتية.					
18	تدرج الإعانات العمومية كإيرادات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه.					
19	للمؤسسة الاختيار بين طريقة الإدراج حسب التقدم أو طريقة الإتمام لمعالجة العقود طويلة الأجل.					
20	تدرج المداخل المتأنية من توزيع الأرباح والتي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات كإيرادات مالية في حساب الربح المحاسبي.					
21	تدرج تكاليف القروض في الحسابات المالية للسنة المالية المترتبة بها إلا إذا أدمجت في تكلفة أصل.					
22	يمكن تسجيل الأعباء المتولدة خلال الدورة المحاسبية رغم عدم توفر الوثيقة المحاسبية المتعلقة بها، والدفع يكون عند استلام الوثيقة المحاسبية.					
23	يتم إدراج بعض الضرائب والرسوم مثل الرسم العقاري على الملكيات المبنية خلال السنة المالية المتعلقة بها حتى ولو لم يتم تسديدها.					
24	تثبت الفوائد المنتظرة كإيرادات خلال الدورة المحاسبية، حتى ولم يتم تسديدها فعلا					

المحور الرابع: البيئة الجبائية وأثرها على عملية القياس المحاسبي:

الرقم	العبرة: تؤثر العوامل التالية والمتعلقة بالبيئة الجبائية للمحاسب على عملية القياس المحاسبي:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
25	المادة السادسة من قانون المالية 2009، التي تنص على ضرورة احترام المنشآت للتعريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة.					
26	يحد النظام الجبائي من تطبيق القيمة العادلة في قياس مختلف القوائم المالية والتي تعكس واقع المؤسسات الاقتصادية.					
27	لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالاعتراف بالفروق المؤقتة الناجمة عن اختلاف النظامين المحاسبي والجبائي وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12.					
28	محدودية مستوى التكوين المهني للمحاسب.					
29	جمود القوانين الجبائية وعدم تحيينها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.					
30	لا تولي الإدارة الجبائية العناية والرغبة اللازمة في تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي IAS12 ضرائب الدخل.					
31	اهتمام مدققي الحسابات بتطبيق النصوص التشريعية الضريبية على حساب المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد الإقرارات الضريبية.					
32	الضغط الممارس على المحاسب من طرف رؤسائه بعدم الخوض في الاختلافات المؤقتة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي.					
33	بطيء تكيف أنظمة المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية في مراقبة التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية					
34	عدم قيام المجلس الوطني للمحاسبة بدوره في متابعة استقلالية مهنة المحاسبة.					

الملحق 03: استمارة استبيان باللغة الأجنبية

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Mohamed Boudiaf de M'sila

Faculté des sciences économiques
, commerciales Et science de gestion
Département Science financier et comptabilité



سيدي سيدتي المحترمة السلام عليكم ورحمة الله، تحية طيبة وبعد:

Le questionnaire que vous avez entre les mains, qui comprend un ensemble d'axes pour le semestre appliqué, lié à un mémoire de fin d'études, s'inscrit dans les exigences de préparation au doctorat, en finance et comptabilité, finance et fiscalité approfondie. Je tiens à vous remercier d'avoir contribué à l'enrichissement du sujet d'étude afin que le bénéfice, souhaité de la recherche, et le sujet sera de plus de qualité et de valeur, en répondant attentivement aux questions incluses dans le formulaire, et nous vous assurons que les informations fournies sont dédiées à la recherche scientifique et sont strictement confidentielles.

mechhoucine5@gmail.com Email : , le téléphone :0773078149

Titre de la thèse : Analyse de l'impact du système fiscal algérien sur la mesure comptable dans le cadre de l'adoption des normes comptables internationales (IAS/IFRS) « Etude sur un échantillon d'institutions économiques en Algérie.

Formulaire de questionnaire

Premièrement : Informations générales

Qualification :

1. Licence ☐ 2. master ☐ 3. Magistère ou doctorat ☐ 4. certificat professionnel ☐

le poste actuel :

1. Comptable d'entreprise ☐ 2. Auditeur ☐ 3. Expert comptable ☐
4. autre rappelez-vous ☐

l'expérience professionnelle :

1. Moins de 05 ans ☐ 2. De 05 à 10 ans ☐ 3. Plus de 10 ans ☐

Deuxièmement : Les axes du questionnaire

Le premier axe : évaluer l'étendue de l'engagement de l'établissement algérienne envers les alternatives de des alternatives de mesure comptable selon le système de comptabilité financière

n	Phrase	Tout à fait d'accord	d'accord	neutre	je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
01	La cotation initiale des actifs incorporels est effectuée à leurs frais et comprend les coûts d'acquisition, les frais non remboursables payés et d'autres charges directes.					
02	L'inscription ultérieure des immobilisations corporels est effectuée selon la méthode du coût (le coût de l'actif moins les amortissements et les pertes de valeur cumulées)					
03	Le preneur comptabilise initialement l'actif acquis dans le cadre d'un contrat de location-financement dans les comptes d'actif du bilan à la juste valeur ou à la valeur actualisée, si celle-ci est inférieure.					
04	Les comptes d'immobilisations financières sont valorisés à leur coût comprenant les frais de courtage, les frais non remboursables et les frais bancaires					
05	L'évaluation ultérieure des titre de participation et des droits qui y sont attachés est effectuée à la valeur de marché					
06	A la date d'inventaire, les stocks sont évalués à leur coût et à leur valeur de réalisation, si celle-ci est inférieure.					
07	Les actifs achetés en devises étrangères sont convertis en monnaie nationale sur la base du taux en vigueur à la date de l'accord entre les deux parties pour les opérations commerciales					
08	Ils sont comptabilisés en fin d'année sous forme de soldes des avantages octroyés au personnel Dans le domaine de la pension et des suppléments de retraite sur la base de la valeur actualisée de l'ensemble des obligations envers eux.					

Le Deuxième Axe:

Mesure comptable des éléments d'actif et de passif:

N	Phrase	Tout à fait d'accord	d'accord	neutre	je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
09	Les dépenses de recherche et développement sont incluses comme charges déductibles du revenu imposable dans la limite de dix pour cent (10%) du montant de ce revenu ou bénéfice, et sous un plafond de cent millions de dinars algériens (100 000 000 DA).					
10	Le montant amortissable est le coût d'acquisition de l'actif sans tenir compte de la valeur résiduelle					
11	Le bailleur (contrat de crédit-bail) peut inscrire le bien loué dans les immobilisations avec application d'un amortissement fiscal sur la base amortissable du crédit-bail					
12	Le coût de démantèlement de l'actif en fin de vie ne s'ajoute pas au coût de production ou d'acquisition de l'immobilisation concernée.					
13	Elle repose sur une seule méthode d'évaluation, qui est la méthode du coût historique.					
14	L'enregistrement comptable des participations de la société mère, des filiales ou des succursales repose sur le coût historique.					
15	Les provisions de retraite sont des charges fiscalement inacceptables jusqu'à ce qu'elles soient versées à leurs bénéficiaires					
16	Les produits des cycles précédents dont les montants sont considérés comme des revenus imposables au cours de l'année en cours ne sont pas comptabilisés directement dans les fonds spéciaux du bilan d'ouverture.					

Le troisième axe : Mesure comptable des éléments de revenu et de charge

N	Phrase	Tout à fait d'accord	d'accord	neutre	je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
17	Les excédents ou les insuffisances de valeurs résultant de l'affectation de immobilisations financiers en tant que revenus ou charges opérationnelles, pour lesquels la réalisation effective n'est pas requise, sont inclus dans les comptes					
18	Les subventions publiques sont comptabilisées en produits à la date à laquelle elles sont acquises.					
19	L'établissement a le choix du mode de cotation en fonction de l'avancement ou du mode d'achèvement pour le traitement des contrats à long terme					
20	Les revenus de dividendes imposés sur les bénéfices des sociétés sont inclus en tant que produits financiers dans le compte de résultat comptable.					
21	Les coûts d'emprunt sont inclus dans les comptes financiers de l'exercice qu'ils ont encourus, sauf s'ils sont inclus dans le coût d'un actif.					
22	Les charges générées au cours du cycle comptable peuvent être enregistrées malgré l'absence Indisponibilité du document comptable concerné et le règlement se fait à réception de la pièce comptable					
23	Certaines taxes et certains frais, tels que les frais immobiliers, sont inclus sur les propriétés construites au cours de l'exercice financier concerné, même s'ils n'ont pas été payés					
24	Les intérêts attendus sont comptabilisés en produits au cours du cycle comptable, même s'ils ne sont pas effectivement payés					

Le quatrième axe: L'environnement fiscal et son impact sur la mesure comptable :

N	Phrase: Les facteurs suivants liés à environnement fiscal d'un comptable influent sur le processus de mesure comptable	Tout à fait d'accord	d'accord	neutre	je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
25	L'article 6 de la loi de finances 2009 qui stipule que les établissements doivent respecter les définitions prévues dans le système de comptabilité financière, en tenant compte du fait qu'elles ne sont pas en contradiction avec les règles fiscales applicables à l'assiette fiscale.					
26	Le régime fiscal limite l'application de la juste valeur dans l'évaluation des différents états financiers, ce qui reflète la réalité des institutions économiques.					
27	Les institutions économiques algériennes ne sont pas tenues de comptabiliser les différences temporelles résultant de la différence de régime comptable et fiscal selon la norme comptable internationale IAS12.					
28	Niveau limité de formation professionnelle des comptables.					
29	La rigidité des lois fiscales et leur incapacité à les mettre à jour conformément aux normes comptables internationales.					
30	L'administration fiscale n'apporte pas le soin et la volonté nécessaires pour appliquer les exigences de la norme comptable IAS12 Impôt sur le résultat.					
31	Intérêt des auditeurs à appliquer les textes législatifs fiscaux au détriment des normes comptables internationales lors de l'établissement des déclarations fiscales.					
32	La pression exercée sur le comptable par ses supérieurs pour qu'il ne se penche pas sur les différences temporelles entre le système comptable et le système fiscal.					
33	La lenteur de l'adaptation des systèmes d'information comptable de l'institution économique pour accompagner l'évolution vers les normes comptables internationales					
34	L'échec du Conseil National de la Comptabilité à jouer son rôle de suivi de l'indépendance de la profession comptable.					

الملحق 04: مخرجات SPSS

أولاً: معامل الثبات

المحور الأول: تقييم مدى إلتزام المؤسسة الجزائرية ببدائل القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.387	8

المحور الثاني: القياس المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.617	8

المحور الثالث: القياس المحاسبي لعناصر الإيرادات والأعباء

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.671	8

المحور الرابع: تأثير البيئة الجبائية على عملية القياس المحاسبي

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.841	10

الكلي

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.824	34

ثانيا: الاتساق الداخلي

Correlations

المحور الأول		
يتم الإدراج الأولي للأصول المعنوية بتكلفتها	Pearson Correlation	.486**
المتضمنة لتكاليف الإقتناء والرسوم المدفوعة	Sig. (2-tailed)	.000
غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى.	N	93
يتم الإدراج اللاحق للتثبيات العينية بطريقة	Pearson Correlation	.227*
التكلفة)تكلفة الأصل منقوصا منها الاهتلاكات	Sig. (2-tailed)	.029
وخسائر القيمة المتراكمة).	N	93
يقوم المستأجر بالإدراج الأولي للأصل المقتنى	Pearson Correlation	.290**
بموجب عقد إيجار تمويلي في حسابات أصول	Sig. (2-tailed)	.005
الميزانية بالقيمة العادلة أو القيمة المحينة، أيهما	N	93
أقل.		
تدرج حسابات الأصول المالية بتكلفتها بما في	Pearson Correlation	.320**
ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير	Sig. (2-tailed)	.002
المسترجعة ومصاريف البنك.	N	93
يتم القياس اللاحق لسندات المساهمة والحقوق	Pearson Correlation	.231*
المرتبطة بها بالقيمة السوقية.	Sig. (2-tailed)	.026
	N	93
عند تاريخ الجرد فإن المخزونات تقيم بتكلفتها	Pearson Correlation	.236*
وقيمتها القابلة للتحقق أيهما أقل.	Sig. (2-tailed)	.023
	N	93
تحول الأصول المشتراة بالعملة الأجنبية إلى	Pearson Correlation	.321**
العملة الوطنية على أساس السعر الجاري في	Sig. (2-tailed)	.002
تاريخ الاتفاق بين الطرفين بالنسبة للعمليات	N	93
التجارية.		
تثبت في نهاية السنة في شكل أرصدة مبالغ	Pearson Correlation	.869**
مزاي المستخدمين في مجال المعاش وتكميلات	Sig. (2-tailed)	.000
التقاعد على أساس القيمة المحينة لمجموع	N	93
إلتزاماتهم.		

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

المحور الثاني		
تدرج مصاريف البحث والتطوير كأعباء قابلة للخصم: :، ، وتحت سقف مئة مليون دينار جزائري (100.000.000) دج.	Pearson Correlation	.767**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	93
المبلغ القابل للاهلاك هو تكلفة اقتناء الأصل دون الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية.	Pearson Correlation	.230*
	Sig. (2-tailed)	.027
	N	93
يمكن للمؤجر عقد الإيجار التمويلي (تسجيل الأصل المؤجر في التثبيات مع تطبيق الاهتلاك الجبائي على قاعدة الاهتلاك للقرض الاجباري.	Pearson Correlation	.227*
	Sig. (2-tailed)	.029
	N	92
لا تضاف تكلفة تفكيك الأصل عند إنقضاء مدة الانتفاع بها إلى كلفة الإنتاج أو الإقتناء للتثبيات المعني.	Pearson Correlation	.475**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	93
يعتمد على طريقة وحيدة للتقيم وهي طريقة التكلفة التاريخية.	Pearson Correlation	.293**
	Sig. (2-tailed)	.004
	N	93
يعتمد في التسجيل المحاسبي لإستثمارات الشركة الأم أو الشركات التابعة أو الفروع على التكلفة التاريخية.	Pearson Correlation	.318**
	Sig. (2-tailed)	.002
	N	93
مؤونات المعاشات أعباء غير مقبولة جبائياحتى يتم دفعها للمستفيدين منها.	Pearson Correlation	.287**
	Sig. (2-tailed)	.005
	N	93
منتجات الدورات السابقة ذات المبالغ,,,,,, الأموال الخاصة للميزانية الإفتتاحية	Pearson Correlation	.811**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	93

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

المحور الثالث		
لا يشترط التحقق الفعلي لإثبات فوائض أو	Pearson Correlation	.794**
نواقص القيم الناتجة عن التنازل عن التثبيتات	Sig. (2-tailed)	.000
المالية كأعباء أو إيرادات عملياتية.	N	93
تدرج الإعانات العمومية كإيرادات في التاريخ	Pearson Correlation	.210*
الذي تم اكتسابها فيه.	Sig. (2-tailed)	.044
	N	93
للمؤسسة الاختيار بين طريقة الادراج حسب	Pearson Correlation	.230*
التقدم أو طريقة الإتمام لمعالجة العقود طويلة	Sig. (2-tailed)	.027
الأجل.	N	93
تدرج المداخل المتأتية من توزيع الأرباحو التي	Pearson Correlation	.345**
تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات	Sig. (2-tailed)	.001
كإيرادات مالية في حساب الربح المحاسبي.	N	93
تدرج تكاليف القروض في الحسابات المالية	Pearson Correlation	.230*
للسنة المالية المترتبة بها إذا أدمجت في	Sig. (2-tailed)	.027
تكلفة أصل.	N	93
يمكن تسجيل الأعباء المتولدة خلال الدورة	Pearson Correlation	.418**
المحاسبية رغم عدم توفر الوثيقة المحاسبية	Sig. (2-tailed)	.000
المتعلقة بها و الدفع يكون عند إستلام الوثيقة	N	93
المحاسبية		
يتم إدراج بعض الضرائب والرسوم مثل الرسم	Pearson Correlation	.321**
العقاري على الملكيات المبنية خلال السنة المالية	Sig. (2-tailed)	.002
المتعلقة بها حتى ولو لم يتم تسديدها.	N	93
تثبت الفوائد المنتظرة كإيرادات خلال الدورة	Pearson Correlation	.758**
المحاسبية حتى ولم يتم تسديدها فعلا	Sig. (2-tailed)	.000
	N	93

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

المحور الرابع		
المحور الرابع	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	93
المادة السادسة من قانون المالية 2009، التي تنص: مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة	Pearson Correlation	.751**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	93
يحد النظام الجبائي من تطبيق القيمة العادلة في قياس مختلف القوائم المالية والتي تعكس واقع المؤسسات الاقتصادية.	Pearson Correlation	.811**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	93
لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإعتراف بالفروق المؤقتة: والجبائي وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12	Pearson Correlation	.471**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	93
محدودية مستوى التكوين المهني للمحاسب.	Pearson Correlation	.210*
	Sig. (2-tailed)	.044
	N	93
جمود القوانين الجبائية وعدم تحيينها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.	Pearson Correlation	.571**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	93
لا تولي الإدارة الجبائية العناية والرغبة اللازمة في تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي IAS12 ضرائب الدخل.	Pearson Correlation	.554**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	93
إهتمام مدقق الحسابات بتطبيق النصوص التشريعية الضريبية على حساب المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد الإقرارات الضريبية.	Pearson Correlation	.532**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	93
الضغط الممارس على المحاسب من طرف رؤسائه بعدم الخوض في الاختلافات المؤقتة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي	Pearson Correlation	.562**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	93
بطئ تكييف أنظمة المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية في مرافقة التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية	Pearson Correlation	.496**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	93
عدم قيام المجلس الوطني للمحاسبة بدوره في متابعة إستقلالية مهنة المحاسبة.	Pearson Correlation	.868**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	93

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

رابعاً: تحليل المحاور

أولاً: معلومات عامة

المؤهل_العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	44	47.3	47.3	47.3
	ماستر	24	25.8	25.8	73.1
	ماجستير أو دكتوراه	10	10.8	10.8	83.9
	شهادة مهنية	15	16.1	16.1	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

الوظيفة_الحالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب مؤسسة	50	53.8	53.8	53.8
	مدقق حسابات	17	18.3	18.3	72.0
	خبير محاسبي	13	14.0	14.0	86.0
	أخرى تذكر	13	14.0	14.0	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

الخبرة_المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 05 سنوات	15	16.1	16.1	16.1
	من 05 إلى 10 سنوات	35	37.6	37.6	53.8
	أكثر من 10 سنوات	43	46.2	46.2	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

ثانيا: بيانات متغيرات الدراسة (التكرارات والنسب)

يتم الإدراج الأولي للأصول المعنوية بتكلفتها المتضمنة لتكاليف الإقتناء والرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	6.5	6.5	6.5
	موافق	66	71.0	71.0	77.4
	موافق بشدة	21	22.6	22.6	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

يتم الإدراج اللاحق للتثبيات العينية بطريقة التكلفة)تكلفة الأصل منقوصا منها الاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة).

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.2	2.2	2.2
	غير موافق	5	5.4	5.4	7.5
	محايد	11	11.8	11.8	19.4
	موافق	60	64.5	64.5	83.9
	موافق بشدة	15	16.1	16.1	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

يقوم المستأجر بالإدراج الأولي للأصل المقتنى بموجب عقد إيجار تمويلي في حسابات أصول الميزانية بالقيمة العادلة أو القيمة المحينة، أيهما أقل.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	4.3	4.3	4.3
	غير موافق	7	7.5	7.5	11.8
	محايد	19	20.4	20.4	32.3
	موافق	51	54.8	54.8	87.1
	موافق بشدة	12	12.9	12.9	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

تدرج حسابات الأصول المالية بتكلفتها بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المسترجعة ومصاريف البنك.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	5.4	5.4	5.4
	محايد	24	25.8	25.8	31.2
	موافق	54	58.1	58.1	89.2

موافق بشدة	10	10.8	10.8	100.0
Total	93	100.0	100.0	

يتم القياس اللاحق لسندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها بالقيمة السوقية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.2	2.2	2.2
	غير موافق	4	4.3	4.3	6.5
	محايد	24	25.8	25.8	32.3
	موافق	51	54.8	54.8	87.1
	موافق بشدة	12	12.9	12.9	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

عند تاريخ الجرد فإن المخزونات تقيم بتكلفتها وقيمتها القابلة للتحقق أيهما أقل.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	9	9.7	9.7	9.7
	محايد	22	23.7	23.7	33.3
	موافق	57	61.3	61.3	94.6
	موافق بشدة	5	5.4	5.4	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

تحول الأصول المشتراة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس السعر الجاري في تاريخ الاتفاق بين الطرفين بالنسبة للعمليات التجارية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	6.5	6.5	6.5
	غير موافق	7	7.5	7.5	14.0
	محايد	18	19.4	19.4	33.3
	موافق	46	49.5	49.5	82.8
	موافق بشدة	16	17.2	17.2	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

تثبت في نهاية السنة في شكل أرصدة مبالغ مزايا المستخدمين في مجال المعاش وتكميلات التقاعد على أساس القيمة المحينة لمجموع التزاماتهم.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	4.3	4.3	4.3
	غير موافق	8	8.6	8.6	12.9
	محايد	32	34.4	34.4	47.3
	موافق	42	45.2	45.2	92.5

موافق بشدة	7	7.5	7.5	100.0
Total	93	100.0	100.0	

تدرج مصاريف البحث والتطوير كأعباء قابلة للخصم، وتحت سقف مئة مليون دينار جزائري
100.000.000 دج.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	7	7.5	7.5	8.6
	محايد	24	25.8	25.8	34.4
	موافق	51	54.8	54.8	89.2
	موافق بشدة	10	10.8	10.8	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

المبلغ القابل للاهلاك هو تكلفة اقتناء الأصل دون الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	5.4	5.4	5.4
	غير موافق	7	7.5	7.5	12.9
	محايد	18	19.4	19.4	32.3
	موافق	55	59.1	59.1	91.4
	موافق بشدة	8	8.6	8.6	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

يمكن للمؤجر عقد الإيجار التمويلي (تسجيل الأصل المؤجر في التثبيات مع تطبيق الاهلاك الجبائي
على قاعدة الاهلاك للقرض الاجاري.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	3.2	3.3	3.3
	غير موافق	6	6.5	6.5	9.8
	محايد	25	26.9	27.2	37.0
	موافق	48	51.6	52.2	89.1
	موافق بشدة	10	10.8	10.9	100.0
	Total	92	98.9	100.0	
Missing	System	1	1.1		
Total		93	100.0		

لا تضاف تكلفة تفكيك الأصل عند إنقضاء مدة الإنتفاع بها إلى كلفة الإنتاج أو الإقتناء للتثبيت المعني.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	20	21.5	21.5	22.6
	محايد	23	24.7	24.7	47.3
	موافق	42	45.2	45.2	92.5
	موافق بشدة	7	7.5	7.5	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

يعتمد على طريقة وحيدة للتقييم وهي طريقة التكلفة التاريخية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.2	2.2	2.2
	غير موافق	22	23.7	23.7	25.8
	محايد	30	32.3	32.3	58.1
	موافق	34	36.6	36.6	94.6
	موافق بشدة	5	5.4	5.4	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

يعتمد في التسجيل المحاسبي لإستثمارات الشركة الأم أو الشركات التابعة أو الفروع على التكلفة التاريخية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.2	2.2	2.2
	غير موافق	6	6.5	6.5	8.6
	محايد	25	26.9	26.9	35.5
	موافق	48	51.6	51.6	87.1
	موافق بشدة	12	12.9	12.9	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

مؤونات المعاشات أعباء غير مقبولة جباياحتى يتم دفعها للمستفيدين منها.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	3.2	3.2	3.2
	غير موافق	10	10.8	10.8	14.0
	محايد	16	17.2	17.2	31.2
	موافق	49	52.7	52.7	83.9
	موافق بشدة	15	16.1	16.1	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

منتجات الدورات السابقة ذات المبالغ,,,,,, الأموال الخاصة للميزانية الإفتتاحية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	9	9.7	9.7	10.8
	محايد	33	35.5	35.5	46.2
	موافق	37	39.8	39.8	86.0
	موافق بشدة	13	14.0	14.0	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

لا يشترط التحقق الفعلي لإثبات فوائض أو نواقص القيم الناتجة عن التنازل عن التثبيتات المالية كأعباء أو إيرادات عملياتية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	3.2	3.2	3.2
	غير موافق	27	29.0	29.0	32.3
	محايد	21	22.6	22.6	54.8
	موافق	33	35.5	35.5	90.3
	موافق بشدة	9	9.7	9.7	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

تدرج الإعانات العمومية كإيرادات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	3.2	3.2	3.2
	محايد	12	12.9	12.9	16.1
	موافق	62	66.7	66.7	82.8
	موافق بشدة	16	17.2	17.2	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

للمؤسسة الاختيار بين طريقة الادراج حسب التقدم أو طريقة الإتمام لمعالجة العقود طويلة الأجل.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.2	2.2	2.2
	غير موافق	9	9.7	9.7	11.8
	محايد	20	21.5	21.5	33.3
	موافق	45	48.4	48.4	81.7
	موافق بشدة	17	18.3	18.3	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

تدرج المداخل المتأتية من توزيع الأرباح و التي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات كإيرادات مالية في حساب الربح المحاسبي.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	5.4	5.4	5.4
	غير موافق	22	23.7	23.7	29.0
	محايد	14	15.1	15.1	44.1
	موافق	45	48.4	48.4	92.5
	موافق بشدة	7	7.5	7.5	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

تدرج تكاليف القروض في الحسابات المالية للسنة المالية المترتبة بها إلا إذا أدمجت في تكلفة أصل.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	7.5	7.5	7.5
	محايد	17	18.3	18.3	25.8
	موافق	57	61.3	61.3	87.1
	موافق بشدة	12	12.9	12.9	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

يمكن تسجيل الأعباء المتولدة خلال الدورة المحاسبية رغم عدم توفر الوثيقة المحاسبية المتعلقة بها و الدفع يكون عند إستلام الوثيقة المحاسبية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	6.5	6.5	6.5
	غير موافق	23	24.7	24.7	31.2
	محايد	13	14.0	14.0	45.2
	موافق	46	49.5	49.5	94.6
	موافق بشدة	5	5.4	5.4	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

يتم إدراج بعض الضرائب والرسوم مثل الرسم العقاري على الملكيات المبنية خلال السنة المالية المتعلقة بها حتى ولو لم يتم تسديدها.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	16	17.2	17.2	18.3
	محايد	21	22.6	22.6	40.9
	موافق	46	49.5	49.5	90.3
	موافق بشدة	9	9.7	9.7	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

تثبت الفوائد المنتظرة كإيرادات خلال الدورة المحاسبية حتى ولم يتم تسديدها فعلا

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	21	22.6	22.6	23.7
	محايد	17	18.3	18.3	41.9
	موافق	44	47.3	47.3	89.2
	موافق بشدة	10	10.8	10.8	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

المادة السادسة من قانون المالية 2009، التي تنص: مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	2.2	2.2	2.2
	محايد	22	23.7	23.7	25.8
	موافق	49	52.7	52.7	78.5
	موافق بشدة	20	21.5	21.5	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

يحد النظام الجبائي من تطبيق القيمة العادلة في قياس مختلف القوائم المالية والتي تعكس واقع المؤسسات الاقتصادية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	11	11.8	11.8	12.9
	محايد	24	25.8	25.8	38.7
	موافق	48	51.6	51.6	90.3
	موافق بشدة	9	9.7	9.7	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإعتراف بالفروق المؤقتة :::: والجبائي وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.2	2.2	2.2
	غير موافق	14	15.1	15.1	17.2
	محايد	32	34.4	34.4	51.6
	موافق	36	38.7	38.7	90.3
	موافق بشدة	9	9.7	9.7	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

محدودية مستوى التكوين المهني للمحاسب.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	4.3	4.3	4.3
	غير موافق	7	7.5	7.5	11.8
	محايد	21	22.6	22.6	34.4
	موافق	48	51.6	51.6	86.0
	موافق بشدة	13	14.0	14.0	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

جمود القوانين الجبائية وعدم تحيينها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	3	3.2	3.2	4.3
	محايد	14	15.1	15.1	19.4
	موافق	58	62.4	62.4	81.7
	موافق بشدة	17	18.3	18.3	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

لا تولي الإدارة الجبائية العناية والرغبة اللازمة في تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي IAS12 ضرائب الدخل.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	7	7.5	7.5	8.6
	محايد	25	26.9	26.9	35.5
	موافق	44	47.3	47.3	82.8
	موافق بشدة	16	17.2	17.2	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

إهتمام مدققو الحسابات بتطبيق النصوص التشريعية الضريبية على حساب المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد الإقرارات الضريبية .

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.2	2.2	2.2
	غير موافق	5	5.4	5.4	7.5
	محايد	19	20.4	20.4	28.0
	موافق	49	52.7	52.7	80.6
	موافق بشدة	18	19.4	19.4	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

الضغط الممارس على المحاسب من طرف رؤسائه بعدم الخوض في الإختلافات الموقتة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	9	9.7	9.7	10.8
	محايد	23	24.7	24.7	35.5
	موافق	48	51.6	51.6	87.1
	موافق بشدة	12	12.9	12.9	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

بطى تكييف أنظمة المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية في مرافقة التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
	غير موافق	1	1.1	1.1	2.2
	محايد	14	15.1	15.1	17.2
	موافق	59	63.4	63.4	80.6
	موافق بشدة	18	19.4	19.4	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

عدم قيام المجلس الوطني للمحاسبة بدوره في متابعة إستقلالية مهنة المحاسبة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	4.3	4.3	4.3
	غير موافق	5	5.4	5.4	9.7
	محايد	20	21.5	21.5	31.2
	موافق	46	49.5	49.5	80.6
	موافق بشدة	18	19.4	19.4	100.0
	Total	93	100.0	100.0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يتم الإدراج الأولي للأصول المعنوية بتكلفتها المتضمنة لتكاليف الإقتناء والرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى.	93	4.1613	.51690	.05360
يتم الإدراج اللاحق للثبتيات العينية بطريقة التكلفة)تكلفة الأصل منقوصا منها الاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة.(	93	3.8710	.82391	.08544
يقوم المستأجر بالإدراج الأولي للأصل المقتنى بموجب عقد إيجار تمويلي في حسابات أصول الميزانية بالقيمة العادلة أو القيمة المحينة، أيهما أقل.	93	3.6452	.95149	.09866
تدرج حسابات الأصول المالية بتكلفتها بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المسترجعة ومصاريف البنك.	93	3.7419	.72086	.07475
يتم القياس اللاحق لسندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها بالقيمة السوقية.	93	3.7204	.82575	.08563
عند تاريخ الجرد فإن المخزونات تقيم بتكلفتها وقيمتها القابلة للتحقق أيهما أقل.	93	3.6237	.73594	.07631
تحول الأصول المشتراة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس السعر الجاري في تاريخ الاتفاق بين الطرفين بالنسبة للعمليات التجارية.	93	3.6344	1.06102	.11002
تثبت في نهاية السنة في شكل أرصدة مبالغ مزايا المستخدمين في مجال المعاش وتكميلات التقاعد على أساس القيمة المحينة لمجموع التزاماتهم.	93	3.4301	.91364	.09474
تدرج مصاريف البحث والتطوير كأعباء قابلة للخصم: :، وتحت سقف مئة مليون دينار جزائري(100.000.000) دج.	93	3.6667	.81205	.08421
المبلغ القابل للاهلاك هو تكلفة اقتناء الأصل دون الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية.	93	3.5806	.94780	.09828
يمكن للمؤجر)عقد الإيجار التمويلي (تسجيل الأصل المؤجر في الثبتيات مع تطبيق الاهتلاك الجبائي على قاعدة الاهتلاك للقرض الإيجاري.	92	3.6087	.88896	.09268
لا تضاف تكلفة تفكيك الأصل عند إنقضاء مدة الانتفاع بها إلى كلفة الإنتاج أو الإقتناء للثبتي المعني.	93	3.3656	.94161	.09764

يعتمد على طريقة وحيدة للتقييم وهي طريقة التكلفة التاريخية.	93	3.1935	.93551	.09701
يعتمد في التسجيل المحاسبي لإستثمارات الشركة الأم أو الشركات التابعة أو الفروع على التكلفة التاريخية.	93	3.6667	.86393	.08959
مؤونات المعاشات أعباء غير مقبولة جباياحتى يتم دفعها للمستفيدين منها.	93	3.6774	.97981	.10160
منتوجات الدورات السابقة ذات المبالغ,,,,,,الأموال الخاصة للميزانية الإفتتاحية	93	3.5591	.89031	.09232
لا يشترط التحقق الفعلي لإثبات فوائض أو نواقص القيم الناتجة عن التنازل عن التتبيات الماليةكأعباء أو إيرادات عملياتية .	93	3.1935	1.06585	.11052
تدرج الإعانات العمومية كإيرادات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه.	93	3.9785	.65903	.06834
للمؤسسة الإختيار بين طريقة الادراج حسب التقدم أو طريقة الإتمام لمعالجة العقود طويلة الأجل.	93	3.7097	.95075	.09859
تدرج المداخل المتأتية من توزيع الأرباح التي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات كإيرادات مالية في حساب الربح المحاسبي.	93	3.2903	1.07926	.11191
تدرج تكاليف القروض في الحسابات المالية للسنة المالية المترتبة بها إلا إذا أدمجت في تكلفة أصل.	93	3.7957	.75985	.07879
يمكن تسجيل الأعباء المتولدة خلال الدورة المحاسبية رغم عدم توفر الوثيقة المحاسبية المتعلقة بها و الدفع يكون عند إستلام الوثيقة المحاسبية	93	3.2258	1.08477	.11249
يتم إدراج بعض الضرائب والرسوم مثل الرسم العقاري على الملكيات المبنيةخلال السنة المالية المتعلقة بها حتى ولو لم يتم تسديدها.	93	3.4946	.92811	.09624
تثبت الفوائد المنتظرة كإيرادات خلال الدورة المحاسبيةحتى ولم يتم تسديدها فعلا	93	3.4409	.99414	.10309
المادة السادسة من قانون المالية2009،التي تنص;;; مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة	93	3.9355	.73435	.07615
يحد النظام الجبائي من تطبيق القيمة العادلة في قياس مختلف القوائم المالية والتي تعكس واقع المؤسسات الإقتصادية.	93	3.5699	.86474	.08967

لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإعتراف بالفروق المؤقتة :::: والجبائي وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12	93	3.3871	.93288	.09674
محدودية مستوى التأطير الأكاديمي والمهني للمحاسب.	93	3.6344	.96442	.10001
جمود القوانين الجبائية وعدم تحيينها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.	93	3.9355	.74901	.07767
لا تولي الإدارة الجبائية العناية والرغبة اللازمة في تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي IAS12 ضرائب الدخل.	93	3.7204	.87682	.09092
إهتمام مدققو الحسابات بتطبيق النصوص التشريعية الضريبية على حساب المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد الإقرارات الضريبية .	93	3.8172	.88399	.09167
الضغط الممارس على المحاسب من طرف رؤسائه بعدم الخوض في الاختلافات المؤقتة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي	93	3.6559	.86596	.08980
بطئ تكيف أنظمة المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية في مرافقة التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية	93	3.9892	.69930	.07251
عدم قيام المجلس الوطني للمحاسبة بدوره في متابعة إستقلالية مهنة المحاسبة.	93	3.7419	.97694	.10130

One-Sample Test

Test Value = 3

	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يتم الإدراج الأولي للأصول المعنوية بتكلفتها المتضمنة لتكاليف الإقتناء والرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى.	21.666	92	.000	1.16129	1.0548	1.2677
يتم الإدراج اللاحق للتثبيات العينية بطريقة التكلفة)تكلفة الأصل منقوصا منها الاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة).	10.194	92	.000	.87097	.7013	1.0406
يقوم المستأجر بالإدراج الأولي للأصل المقتنى بموجب عقد إيجار تمويلي في حسابات أصول الميزانية بالقيمة العادلة أو القيمة المحينة، أيهما أقل.	6.539	92	.000	.64516	.4492	.8411
تدرج حسابات الأصول المالية بتكلفتها بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المسترجعة ومصاريف البنك.	9.926	92	.000	.74194	.5935	.8904
يتم القياس اللاحق لسندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها بالقيمة السوقية.	8.414	92	.000	.72043	.5504	.8905
عند تاريخ الجرد فإن المخزونات تقيم بتكلفتها وقيمتها القابلة للتحقق أيهما أقل.	8.172	92	.000	.62366	.4721	.7752
تحول الأصول المشتراة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس السعر الجاري في تاريخ الاتفاق بين الطرفين بالنسبة للعمليات التجارية.	5.766	92	.000	.63441	.4159	.8529
تثبت في نهاية السنة في شكل أرصدة مبالغ مزايا المستخدمين في مجال المعاش وتكميلات التقاعد على أساس القيمة المحينة لمجموع التزاماتهم.	4.540	92	.000	.43011	.2419	.6183
تدرج مصاريف البحث والتطوير كأعباء قابلة للخصم:،، وتحت سقف مئة مليون دينار جزائري(100.000.000 دج).	7.917	92	.000	.66667	.4994	.8339
المبلغ القابل للاهلاك هو تكلفة اقتناء الأصل دون الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية.	5.908	92	.000	.58065	.3854	.7758
يمكن للمؤجر)عقد الإيجار التمويلي (تسجيل الأصل المؤجر في التثبيات مع تطبيق الاهتلاك الجباني على قاعدة الاهتلاك للقرض الايجاري.	6.568	91	.000	.60870	.4246	.7928

لا تضاف تكلفة تفكيك الأصل عند إنقضاء مدة الإنتفاع بها إلى كلفة الإنتاج أو الإقتناء للتثبيت المعنى.	3.744	92	.000	.36559	.1717	.5595
يعتمد على طريقة وحيدة للتقيم وهي طريقة التكلفة التاريخية.	1.995	92	.049	.19355	.0009	.3862
يعتمد في التسجيل المحاسبي لإستثمارات الشركة الأم أو الشركات التابعة أو الفروع على التكلفة التاريخية.	7.442	92	.000	.66667	.4887	.8446
مؤونات المعاشات أعباء غير مقبولة جباياحتى يتم دفعها للمستفيدين منها.	6.667	92	.000	.67742	.4756	.8792
منتوجات الدورات السابقة ذات المبالغ,,,,,,الأموال الخاصة للميزانية الإفتتاحية	6.056	92	.000	.55914	.3758	.7425
لا يشترط التحقق الفعلي لإثبات فوائض أو نواقص القيم الناتجة عن التنازل عن التثبيات المالية كأعباء أو إيرادات عملياتية .	1.751	92	.083	.19355	-.0260	.4131
تدرج الإعانات العمومية كإيرادات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه.	14.318	92	.000	.97849	.8428	1.1142
للمؤسسة الإختيار بين طريقة الادراج حسب التقدم أو طريقة الإتمام لمعالجة العقود طويلة الأجل.	7.198	92	.000	.70968	.5139	.9055
تدرج المداخل المتأتية من توزيع الأرباحو التي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات كإيرادات مالية في حساب الربح المحاسبي.	2.594	92	.011	.29032	.0681	.5126
تدرج تكاليف القروض في الحسابات المالية للسنة المالية المترتبة بها إلا إذا أدمجت في تكلفة أصل.	10.099	92	.000	.79570	.6392	.9522
يمكن تسجيل الأعباء المتولدة خلال الدورة المحاسبية رغم عدم توفر الوثيقة المحاسبية المتعلقة بها و الدفع يكون عند إستلام الوثيقة المحاسبية	2.007	92	.048	.22581	.0024	.4492
يتم إدراج بعض الضرائب والرسوم مثل الرسم العقاري على الملكيات المبنيةخلال السنة المالية المتعلقة بها حتى ولو لم يتم تسديدها.	5.139	92	.000	.49462	.3035	.6858
تثبت الفوائد المنتظرة كإيرادات خلال الدورة المحاسبيةحتى ولم يتم تسديدها فعلا	4.277	92	.000	.44086	.2361	.6456
المادة السادسة من قانون المالية2009،التي تنص: مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة	12.285	92	.000	.93548	.7842	1.0867

يحد النظام الجبائي من تطبيق القيمة العادلة في قياس مختلف القوائم المالية والتي تعكس واقع المؤسسات الاقتصادية.	6.355	92	.000	.56989	.3918	.7480
لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإعتراف بالفروق المؤقتة ::::: والجبائي وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12	4.002	92	.000	.38710	.1950	.5792
محدودية مستوى التكوين المهني للمحاسب	6.344	92	.000	.63441	.4358	.8330
جمود القوانين الجبائية وعدم تحيينها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.	12.045	92	.000	.93548	.7812	1.0897
لا تولي الإدارة الجبائية العناية والرغبة اللازمة في تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي IAS12 ضرائب الدخل.	7.924	92	.000	.72043	.5399	.9010
إهتمام مدقق الحسابات بتطبيق النصوص التشريعية الضريبية على حساب المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد الإقرارات الضريبية .	8.915	92	.000	.81720	.6351	.9993
الضغط الممارس على المحاسب من طرف رؤسائه بعدم الخوض في الاختلافات المؤقتة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي	7.305	92	.000	.65591	.4776	.8343
بطئ تكيف أنظمة المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية في مرافقة التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية	13.642	92	.000	.98925	.8452	1.1333
عدم قيام المجلس الوطني للمحاسبة بدوره في متابعة إستقلالية مهنة المحاسبة.	7.324	92	.000	.74194	.5407	.9431

خامسا: اختبار الفرضية الأولى

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الأول	93	3.7957	.52252	.05418

One-Sample Test

Test Value = 3

				95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference		
المحور الأول	14.686	92	.000	.79570	.6881 .9033

سادسا: اختبار الفرضية الثانية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثاني	93	3.6129	.67215	.06970

One-Sample Test

Test Value = 3

				95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference		
المحور الثاني	8.794	92	.000	.61290	.4745 .7513

سابعا: اختبار الفرضية الثالثة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثاني	93	3.6129	.67215	.06970

One-Sample Test

Test Value = 3

				95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference		
المحور الثاني 8.794	92	.000	.61290	.4745	.7513

One-Sample Statistics

N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثالث 93	3.3172	.80008	.08296

One-Sample Test

Test Value = 3

				95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference		
المحور الثالث 3.823	92	.000	.31720	.1524	.4820

ثامنا: اختبار الفرضية الرابعة

One-Sample Statistics

N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الرابع 93	3.8387	.70001	.07259

One-Sample Test

Test Value = 3

				95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference		
المحور الرابع 11.555	92	.000	.83871	.6945	.9829

الملخص:

استجابة لمتطلبات واقع الممارسة المحاسبية الدولية، سعت الجزائر بتبنيها للمعايير المحاسبية الدولية، من خلال عملية إصلاح نظامها المحاسبي، تكييف الممارسة المحاسبية المحلية وإعطائها بعدا دوليا، ينعكس على مصداقية القوائم المالية، وباعتبار أن النظام الجبائي يعتبر أهم المستخدمين المباشرين للمعلومات المحاسبية، فاختلاف قواعد القياس للنظامين، ينعكس بصورة دائمة أو مؤقتة على عناصر القوائم المالية.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر تغليب القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية عند قياس الدخل الخاضع للضريبة، المعتمد أساسا على الدخل المحاسبي عند إعداد القوائم المالية، والأسباب التي تقود إلى إعداد قوائم مالية لا تتعدى أهدافها الوفاء بالأغراض الجبائية، والبحث في أسباب عدم استجابة المؤسسات الجزائرية لتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) ضرائب الدخل، في حالة وجود فروقات بين الدخل المحاسبي والدخل الجبائي، والتصريح بها في القوائم المالية.

ومن بين ما توصلت إليه الدراسة أن واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر يوجي بتبني أسبقية القاعدة الجبائية على حساب القاعدة المحاسبية في قياس عناصر القوائم المالية، لعدم قدرة بعض المؤسسات من التكيف التقني والمادي والبشري مع المفاهيم المحاسبية والجبائية للمعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى أن الجانب السلوكي للقائمين بعملية القياس، والذي مرده إلى محدودية مستوى التكوين المهني للمحاسب، وأوصت الدراسة بضرورة الإسراع في تكييف أنظمة المعلومات الداخلية للمؤسسات الاقتصادية مع مستجدات النظام المحاسبي المالي، و تكثيف جهود التعاون والتنسيق بين الخبراء في المحاسبة وأعوان المصالح الجبائية، يتجسد في وضع هيئات مختصة مشتركة، تساهم في إحداث مقاربة العمل المحاسبي والجبائي، ووضع أرضية مرحلية لإصدار معايير محاسبية جزائرية، تراعي خصوصية بيئة الأعمال الجزائرية، للوصول إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية.

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي، القوائم المالية، النظام الجبائي الجزائري، النظام المحاسبي المالي، الضرائب المؤجلة

Résumé:

En réponse aux exigences et à la réalité de la pratique comptable internationale, l'Algérie a cherché, par sa tentative d'adoption des normes comptables internationales, par le processus de réforme de son système comptable, d'adaptation de la pratique comptable locale et de lui donner une dimension internationale, ce qui se traduit par la crédibilité des états financiers, et étant donné que le système fiscal est considéré comme le plus important utilisateur direct d'informations comptables, la mesure des deux systèmes se reflète de manière permanente ou temporaire sur les éléments des états financiers.

Cette étude visait à analyser l'effet de privilégier les règles fiscales sur les règles comptables lors de la mesure du revenu imposable, qui repose principalement sur le résultat comptable lors de l'établissement des états financiers, et Les raisons qui conduisent à la préparation des états financiers ne dépassent pas leurs objectifs pour atteindre les objectifs fiscaux, et la recherche des raisons de l'échec des institutions algériennes à appliquer les exigences de la norme comptable internationale (IAS12) Impôts sur le résultat, En cas de différences entre le résultat comptable et le résultat fiscal, et déclarés dans les états financiers.

Parmi les conclusions de l'étude est que la réalité de la pratique comptable en Algérie suggère d'adopter la primauté de la base fiscale au détriment de la base comptable dans la mesure des états financiers, en raison de l'incapacité de certaines institutions à s'adapter techniquement, matériellement et humainement à la comptabilité et les concepts fiscaux des normes comptables internationales, en plus de l'aspect comportemental des responsables du processus Mesure, qui est due au niveau limité de contrôle académique et professionnel du comptable

L'étude a recommandé la nécessité d'accélérer l'adaptation des systèmes d'information internes des institutions économiques aux évolutions du système de comptabilité financière, et l'intensification des efforts de coopération et de coordination entre les experts en comptabilité et les agents des services fiscaux, qui s'incarne dans le développement d'organismes paritaires spécialisés, qui contribuent à l'élaboration d'une approche comptable et fiscale, et la mise en place progressive d'une base d'émission des normes comptables algériennes, tenant compte de la spécificité de l'environnement des affaires algérien, en vue d'aboutir à l'adoption des normes comptables internationales

Mots clés : mesure comptable, Les états financiers, le système fiscal, Système de comptabilité financière, Impôts différés.

Summary:

In response to the requirements and the reality of international accounting practice, Algeria sought through its attempt to adopt international accounting standards, through the process of reforming its accounting system, adapting local accounting practice and giving it an international dimension, which is reflected in the credibility of the financial statements, Considering that the tax system is considered the most important direct user of accounting information, the difference in measurement rules for the two systems is reflected permanently or temporarily on the elements of the financial statements.

This study aimed to analyze the effect of giving priority to tax rules over accounting rules when measuring taxable income, which is mainly based on accounting income when preparing financial statements, The reasons that lead to the preparation of financial statements do not go beyond the objectives of fulfilling the fiscal purposes, and the search for the reasons for the failure of Algerian institutions to apply the requirements of the International Accounting Standard (IAS12) income taxes, In the event that there are differences between the accounting income and the fiscal income, they must be declared in the financial statements.

Among the findings of the study is that the reality of accounting practice in Algeria suggests adopting the primacy of the tax base at the expense of the accounting base in measuring the elements of the financial statements, due to the inability of some institutions to adapt technically, materially and humanly with the accounting and fiscal concepts of international accounting standards, In addition, the behavioral aspect of those in charge of the measurement process, which is due to the limited level of academic and professional oversight of the accountant, The study recommended the need to speed up the adaptation of the internal information systems of economic institutions with the developments of the financial accounting system, And the intensification of efforts of cooperation and coordination between experts in accounting and agents of tax departments, which is embodied in the establishment of joint specialized bodies, which contribute to bringing about an approach to accounting and tax work, Laying a phased ground for the issuance of Algerian accounting standards, taking into account the specificity of the Algerian business environment, in order to reach the adoption of international accounting standards.

Key words: accounting measurement, financial statements, the Algerian tax system, the financial accounting system, deferred taxes..

