



القياس المحاسبي المرحلي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية

والمطلوبات المهنية الجزائرية

- اقتراح دليل مهني -

Interim accounting measurement in light of the international accounting standards and the Algerian professional requirements -Proposal of a professional guide

بن غانم وليد¹، مقدم يمين²

¹ جامعة الجزائر 3 (الجزائر)، benghanem.walid@univ-alger3.dz

² جامعة الجزائر 3 (الجزائر)، makkadem.yamina@univ-alger3.dz

تاريخ الاستلام: 2022/11/16 تاريخ القبول: 2022/12/19 تاريخ النشر: 2022/12/31

ملخص:

نظرا لأهمية التقارير المالية المرحلية وإلزام الشركات المدرجة في بورصة الجزائر بإصدارها، يتناول هذا البحث بالدراسة والتحليل متطلبات القياس المحاسبي في إعداد هذه التقارير بالاعتماد على ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي الرابع والثلاثون (IAS 34) وما تنص عليه التشريعات الجزائرية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التشريعات الجزائرية لم تبين كيفية القياس المحاسبي في إعداد هذا النوع من التقارير المالية وهو الأمر الذي قد يؤدي إلى إخلال الشركات المدرجة في بورصة الجزائر بمتطلبات القياس والإفصاح، وتقديم معلومات مضللة إلى المستثمرين، وبناء على ذلك اقترحت الدراسة دليلا مهنيًا يسترشد به في القياس المحاسبي المرحلي لإعداد هذه

التقارير، بالاعتماد على ما جاء في معيار المحاسبة الدولي ((IAS 34) والمعايير المحاسبية الأخرى وما يتوافق ومتطلبات القياس في النظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية: تقارير مالية مرحلية، قياس محاسبي مرحلي، نظام محاسبي مالي ; معيار المحاسبة الدولي (IAS 34).

تصنيفات JEL : M4

Abstract:

In the light of the importance of the interim financial reports and obligation of their publication by the companies listed in the issue of Algiers stock exchange, this study deals, through research and analysis, with the accounting measurement requirements for the elaboration of such reports based on the 34th international accounting standard, and what the Algerian legislation states regarding that.

The study has reached that the Algerian legislation has not clarified the method of accounting measurement for the elaboration of this kind of reports, which may lead to the non-conformity of the reports of the companies listed in the issue of Algiers stock exchange, and thus giving misleading information to investors.

Based on that, the study has suggested a local professional guide to be used in the field of periodic accounting measurement in order to elaborate Interim financial reports, according to the requirements of the 34th international accountancy standard (IAS 34) and the other accounting standards and other accounting standards in compliance with the requirements of the measurement in the financial accounting system.

Keywords: Interim financial reports; Interim accounting measurement; financial accounting system; International Accounting Standard (IAS 34).

JEL Classification Codes: M4

المؤلف المرسل: بن غانم وليد، الإيميل: benganem.walid@univ-alger3.dz

1. مقدمة:

تعد المحاسبة نظاما للمعلومات يهتم بقياس وعرض المعلومات المحاسبية التي تساهم في صنع القرارات الرشيدة؛ حيث تقوم منظمات الأعمال المختلفة في إطار النظام المحاسبي بتوصيل المعلومات إلى مستخدميها من خلال وسائل عدة أهمها التقارير المالية السنوية. ومن بين أهم الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة بالنسبة للمستثمرين في سوق الأوراق المالية خاصية الوقتية؛ أي يجب أن تكون المعلومات معاصرة وحديثة، فإذا تأخر نشر التقرير المالي فإن ذلك يقلل من ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات.

تفتقد المعلومات التي تقدمها التقارير المالية السنوية كثيرا إلى هذه الخاصية؛ لأنها تقدم ربما بعد فوات الأوان من حيث التأثير في اتخاذ القرار، بالإضافة إلى طول الفترة التي تغطيها هذه المعلومات، وهي السنة، فتصبح بذلك معبرة عن أحداث تاريخية مضى من عمرها عام قد تكون موثوقة ولكنها غير ملائمة لاتخاذ المستثمرين قراراتهم.

نتيجة لذلك كان لزاما على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية بالإضافة إلى إصدار تقارير مالية سنوية إصدار تقارير مالية فترية مكملة لها وعلى مدار السنة بشكل يجعلها أكثر فائدة لمستخدميها. وقد تم إصدار التعليمات والقوانين والمعايير في مختلف دول العالم التي تلزم الشركات المدرجة في أسواق الأوراق المالية، بإصدار تقارير مالية دورية لفترات تشكل أجزاء من السنة المالية، وهي غالبا ما تكون ربع سنوية (كل ثلاثة أشهر) أو نصف سنوية (كل ستة أشهر) يطلق عليها مصطلح التقارير المالية المرحلية. هذا وقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار المعيار المحاسبي الدولي (IAS34) بعنوان "التقارير المالية المرحلية" والذي يبين متطلبات القياس المحاسبي في إعداد هذه التقارير بالإضافة إلى بيان الحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن تحتويها هذه التقارير.

أمّا في الجزائر فقد أوجب نظام لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة الشركات المدرجة في البورصة بنشر قوائم مالية مرحلية نصف سنوية لتلبية احتياجات المستثمرين في بورصة القيم. كما أشار النظام المحاسبي المالي إلى التقارير المالية المرحلية في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية في مادته 260-5.

وفي هذا الإطار جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على متطلبات القياس المحاسبي المرحلي في إعداد التقارير المالية المرحلية في ضوء المعيار المحاسبي الدولي (IAS34) والنظام المحاسبي المالي.

إشكالية الدراسة

ينتج عن قصر الفترة الزمنية للتقارير المالية المرحلية عدّة إشكالات متعلقة بالقياس المحاسبي، مما يجعل تأثير الخطأ في التقييم والتخصيص كبيرا، وهو الأمر الذي دفع المهتمين بمهنة المحاسبة على المستوى الدولي إلى توفير الإجراءات التي تفي بمتطلبات دقة القياس والإفصاح فضلا عن السرعة في التقديم، فجاء المعيار المحاسبي الدولي (IAS 34) حلا لذلك. وهذا ما ستحاول الدراسة الإجابة عنه من خلال السؤال التالي:

هل تتوافق متطلبات القياس المحاسبي المرحلي التي نص عليها النظام المحاسبي المالي مع تلك التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 34) ؟

هدف الدراسة

تسعى هذه الدراسة الى اقتراح دليل مهني محلي يُسترشد به في القياس المحاسبي لإعداد التقارير المالية المرحلية، بالاعتماد على ما جاء في معيار المحاسبة الدولي (IAS 34) ومتطلبات القياس في النظام المحاسبي المالي.

2. ماهية القياس المحاسبي والتقارير المالية المرحلية

1.2 مفهوم القياس المحاسبي:

يُعرّف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) القياس المحاسبي بأنه عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم الاعتراف به والإفصاح عنه ضمن عناصر قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، وهذا بالاعتماد على طرق قياس وسياسات ومبادئ محدّدة (موازن وبربري، 2018، ص 58).

1.1.2 أهداف التقارير المالية المرحلية :

إن الهدف الأساسي للتقارير المالية المرحلية وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 34) هو تقديم تفهّم لقدرة الشركة على توليد عوائد للمستثمرين وقدرتها على توليد التدفقات النقدية، كل ذلك من منظور مستقبلي وليس تاريخي، وينتج عن هذا الهدف أهداف فرعية تتمثل في (يونس عباس، سعد سلمان، ريزان، محمد حسن، 2011، ص 86):

- توفير معلومات أكثر ملاءمة من ناحية التوقيت لمستخدمي التقارير المالية.
- تقديم تقييمات مستمرة لأداء الوحدة الاقتصادية وذلك فيما يتعلق بالوضع المالي والتغيرات في المركز المالي للوحدة الاقتصادية.
- مساعدة المستثمرين على فهم بعض المسائل العميقة مثل التقلبات الموسمية وعدم الانتظام والتغيرات في الأنماط والاتجاهات لكل من سلوك توليد الدخل والنقد.

3. إشكالات القياس المحاسبي المرحلي:

تعتمد المحاسبة في أداء وظيفة القياس لمختلف بنود الإيرادات والنفقات على مجموعة متعارف عليها من المبادئ والفروض والسياسات والمفاهيم المحاسبية، وبالنسبة للتقارير المالية المرحلية فإن قصر الفترة المرحلية أدى إلى ظهور عدّة إشكالات تتعلق بالقياس المحاسبي المرحلي يتم عرضها فيما يلي:

1.3 إشكالية تحديد المدخل المناسب لقياس المعلومات المحاسبية المرحلية:

هناك ثلاثة مدخل في الفكر المحاسبي تُستخدم في قياس المعلومة المحاسبية المرحلية، ويتمثل الإشكال الأول في اختيار المدخل النظري المناسب في إعداد التقارير المالية

المرحلية؛ حيث يوجد جدل كبير بين الباحثين والمجموعات المهنية حول المدخل الواجب اتباعه عند إعداد هذه التقارير، وذلك باختيار مدخل التمييز، أو مدخل التكامل، أو مدخل الدمج. وسيتم التطرق إلى هذه المدخل في الصفحات الموالية.

2.3 صعوبة تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف:

وفقا لهذا المبدأ يتم تحديد إيرادات كل فترة محاسبية لتحمل بالنفقات التي تكبدتها لتحقيق تلك الإيرادات، على أن يتم الفصل بين إيرادات ونفقات الفترات المحاسبية المختلفة دون النظر لتاريخ دفع النفقة أو استلام الإيراد تطبيقا لمبدأ الاستحقاق المحاسبي (مطر، الحياي، الراوي، 1996، ص 77).

إن العامل الذي يعرقل إعداد التقارير المالية المرحلية يكمن في تحديد نتائج عمليات كل فترة مرحلية، إذ من الصعب تخصيص بنود النفقات والإيرادات بين الفترات المرحلية مثل معالجة تكاليف الصيانة والحملات الإعلانية، فغالبا ما يتم صرف مبالغ كبيرة في الربع الأول من السنة مثلا، لكن الفائدة من هذه المصروفات قد لا تنجلي ثمارها إلى غاية الربع الثالث أو الرابع من السنة.

2.3 التقلبات الموسمية:

تتعرض بعض الشركات إلى تقلبات كبيرة في الإيرادات والمصاريف وصافي الدخل من فترة مرحلية إلى فترة مرحلية أخرى، "وتنشأ هذه التقلبات نتيجة لاختلاف دورة الإيرادات عن دورة المصروفات؛ حيث تتكدس الإيرادات في فترة أو فترات محددة من العام المالي بينما تحدث المصروفات بشكل منتظم على مدار السنة وخاصة المصروفات الثابتة. ويمكن أن تظهر مشكلة التقلبات الموسمية عند إعداد التقارير السنوية أيضا، إلا أنها أكثر وضوحا في التقارير المالية المرحلية كونها تعد عن فترات أقصر، وتعتبر التقلبات الموسمية عائقا لعملية التنبؤ من خلال التقارير المالية المرحلية؛ حيث لا

يمكن المستثمر من استخدام قيمة مبيعات أو أرباح الفترة المرحلية للتنبؤ بإنجازات باقي الفترات الأخرى أو العام المالي" (باعتكضة، 2011، ص 33).

4. مداخل القياس المحاسبي المرحلي:

توجد ثلاث مداخل لقياس المعلومات المحاسبية المرحلية، وتختلف طرق معالجة بنود الإيرادات والمصروفات في كل مدخل حسب العلاقة بين القوائم المالية المرحلية والقوائم المالية السنوية، وتعتبر القوائم المالية المرحلية إما مُستقلة عن بعضها البعض وعن القوائم المالية السنوية أو جزءاً منها.

1.4 مدخل تكامل الفترات المرحلية :

يرى أنصار هذا المدخل أن الهدف الأساسي من إعداد التقارير المالية المرحلية هو مساعدة مستخدميها على التنبؤ بالمستقبل (عبد العال، 2006، ص 499)، ووفقاً لهذا المدخل يُنظر إلى الفترة المرحلية على أنها جزء من السنة المالية؛ حيث تتكامل نتائج الفترات المرحلية جميعها لتشكل في النهاية نتيجة الفترة المالية السنوية. وطبقاً لذلك يتم تقدير مصاريف التشغيل السنوية ومستوى النشاط السنوي ثم توزيعها على الفترات المرحلية باستخدام أساس مناسب مثل حجم الإنتاج أو حجم المبيعات (زيتو عولا، جرجيس، ريزان، صلاح الدين، 2017، ص 358). كما يُراعى في هذا المدخل تعديل نتائج الفترات المرحلية المتتالية لتعكس أخطاء التقدير المرتكبة في الفترات المرحلية السابقة من السنة المالية (أبو المكارم، 2004، ص 684).

إن استخدام هذا المدخل يجعل صافي الربح المرحلي يميل إلى التوافق بين الفترات المرحلية مما يُقلل من أثر التقلبات الموسمية على نتائج الأعمال في الفترات القصيرة (ربيع، 2011، ص 33)، كما يساعد هذا المدخل في الحصول على تنبؤ سليم بصافي الدخل السنوي باستخدام أية نتائج من الفترات المرحلية. "ويؤخذ على هذا المدخل النسبة الكبيرة من التقديرات التي تتخلل عملية إعداد المعلومات المحاسبية المرحلية، فقد

تكون هناك تقديرات فيها نسبة من الخطأ أو المبالغة تعمل على تشويه نتائج العمليات في فترة مرحلية لاحقة (هيمت، نوري خلف، 2017، ص 40).

2.4 مدخل استقلالية الفترة المرحلية:

يرى أنصار هذا المدخل أن الهدف الأساسي من إعداد التقارير المالية المرحلية هو التعبير عن أعمال الشركة ومركزها المالي على ضوء ما حدث فعلاً (عبد العال، 2006، ص 32) وأن قصر الفترة المرحلية يجب أن لا يؤثر على القياس المحاسبي لهذه الأحداث. ووفقاً لذلك يُنظر إلى الفترة المرحلية على أنها فترة محاسبية مستقلة وبوضع مساو للسنة المالية الكاملة؛ حيث يتم قياس نتائج أعمال كل فترة مرحلية باستخدام نفس الطرق والأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية السنوية. وتبعاً لذلك يتم تحميل كل فترة بالنفقات والإيرادات التي حدثت بها، ولا يُؤخذ بعين الاعتبار علاقتها بباقي الفترات المرحلية الأخرى.

إن اتباع هذا المدخل يُظهر بوضوح أثر التقلبات الموسمية على صافي الربح أو صافي الخسائر من فترة مالية إلى أخرى. ولكن بالإضافة إلى ذلك فقد تظهر نتائج بعض الفترات المالية القصيرة على أن الشركة تحقق خسائر في حين تكون النتيجة السنوية ربحاً كبيراً، أو العكس.

3.4 مدخل الدمج:

يهدف أنصار هذا المدخل إلى الاستفادة من مزايا المدخلين السابقين مع تجنب عيوبهما في نفس الوقت. ويتجه هذا المدخل نحو التوافق ما بين المدخل المستقل والمدخل المتكامل؛ فبعض العناصر من الإيرادات والمصروفات يكون الاعتراف بها في المدد المرحلية وذلك عند تحققها دون أية محاولة لربطها بالأحداث المتوقعة حدوثها خلال الزمن المتبقي من السنة المالية حتى إذا كان نشاط المؤسسة يتميز بالموسمية، في حين أن عناصر أخرى من الإيرادات والمصروفات يتم ربطها بالأحداث المتوقعة حدوثها خلال

الزمن المتبقي من السنة المالية وذلك لغرض الاعتراف بها في المدد المرحلية الأخرى (بارزان، خضر، 2014، ص 250).

3.4 المدخل المعتمد في معيار المحاسبة الدولي (IAS 34) :

نصّت الفقرة الثامنة والعشرين من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 34) على استخدام نفس السياسات المحاسبية المطبّقة في إعداد القوائم المالية السنوية لغرض إعداد التقارير المالية المرحلية؛ بمعنى أن قواعد القياس والاعتراف المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم والأعباء والنواتج خلال الفترات المرحلية هي نفسها تلك القواعد المطبّقة لغرض إعداد التقارير المالية السنوية، وهو الأمر الذي نص عليه أيضا النظام المحاسبي المالي في الجزائر. ويضيف المعيار على أنه "بالرغم من ذلك يجب أن لا يؤثر عدد مرّات إصدار تقرير المؤسسة (ربع أو نصف سنوية) على قياس نتائجها السنوية. ولتحقيق ذلك الهدف يجب إجراء قياس المعلومة المحاسبية المرحلية على أساس من بداية السنة حتى تاريخ التقرير المالي المرحلي".

يُلاحظ ممّا سبق وجود تعارض بين ما جاء في بنود هذا المعيار، فيما يخص اعتماد نفس السياسات المحاسبية في إعداد التقارير المالية السنوية والمرحلية؛ وهذا يُوحى بأنّ قياسات الفترة المرحلية يتم إجراؤها كما لو كانت كل فترة مرحلية قائمة بذاتها كفترة مستقلة عن باقي الفترات الأخرى (اعتماد مدخل استقلالية الفترات المرحلية)، وبالمقابل يوصى المعيار بقياس المعلومة المحاسبية المرحلية على أساس تراكمي من بداية السنة إلى غاية تاريخ التقرير المالي المرحلي؛ وذلك لكي لا يُؤثر عدد مرّات إصدار التقرير المالي للشركة على قياس نتائجها السنوية، وقد تتضمن القياسات من بداية السنة حتى تاريخ التقرير المالي المرحلي تغييرات في تقديرات مبالغ تمّ التقرير عنها في فترات مرحلية سابقة خلال نفس السنة المالية، هذا ما يُشير إلى اعتماد مدخل تكامل الفترات المرحلية في قياس المعلومة المحاسبية المرحلية.

هذا التعارض يبين وجود حالات يتم فيها استخدام مدخل الاستقلال لأغراض القياس المحاسبي المرحلي وحالات أخرى يتم فيها استخدام مدخل تكامل الفترات المرحلية، أي استخدام مدخل الدمج.

5. مُتطلبات الإفصاح المحاسبي المرحلي:

يُحدّد معيار المحاسبة الدولي (IAS 34) الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية، ويشجع الشركات التي يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلية تتفق مع مبادئ الاعتراف والقياس والإفصاح المذكورة في هذا المعيار، وبشكل خاص يشجع المعيار هذه الشركات على ما يلي:

تقديم تقارير مالية مرحلية تُغطي النصف الأول من سنتها المالية على الأقل.

نشر هذه التقارير خلال فترة لا تزيد عن ستين (60) يوما من نهاية الفترة المالية المرحلية.

1.5 المدخل المعتمد في معيار المحاسبة الدولي:

نظرا لاعتبارات توفير المعلومات في الوقت المناسب ولاعتبارات التكلفة ولتجنب تكرار معلومات تم التقرير عنها سابقا في التقارير المالية السنوية الأخيرة، يشجع المعيار المحاسبي (IAS 34) الشركات بتقديم معلومات أقل في التقارير المالية المرحلية بالمقارنة مع قوائمها المالية السنوية؛ من خلال إعداد تقارير مالية تتضمن قوائم مالية موجزة وشروحات توضيحية مختارة تتضمن تحديثا لآخر مجموعة كاملة من القوائم المالية السنوية، بالتركيز على الأنشطة والأحداث والظروف الجديدة على أن يشمل التقرير المالي المرحلي كحد أدنى المكونات التالية (حميدات، خدّاش، 2013، ص 189):

- قائمة مركز مالي ملخصة.
- قائمة دخل شامل ملخصة واحدة أو قائمتين (قائمة دخل منفصلة ملخصة وقائمة دخل شامل ملخصة)

– قائمة التغير في حقوق الملكية ملخصة.

– قائمة تدفقات نقدية ملخصة.

– ملاحظات تفسيرية مختارة.

1.5 الفترات التي يجب عرضها من خلال القوائم المالية المرحلية:

الفترات المالية التي يتطلب تغطيتها بموجب القوائم المالية المرحلية يُوضحها الجدول التالي:

الجدول 01 : الفترات التي تغطيها التقارير المالية المرحلية

القائمة	الفترة المرحلية الحالية	الفترة المقارنة
الميزانية	في نهاية الفترة المرحلية الحالية	في نهاية السنة المالية السابقة لها
قائمة الدخل	1- الفترة المرحلية الحالية	نفس الفترة المرحلية لكن للسنة المالية السابقة.
	2- تراكمية للسنة المالية الحالية حتى تاريخ نهاية الفترة المرحلية.	نفس الفترة لكن للسنة المالية السابقة
قائمة التغيرات في حقوق الملكية	تراكمية للسنة المالية الحالية حتى تاريخ نهاية الفترة المرحلية	نفس الفترة للسنة المالية السابقة
قائمة التدفقات النقدية	تراكمية للسنة المالية الحالية حتى تاريخ نهاية الفترة المرحلية	نفس الفترة للسنة المالية السابقة

المصدر: (Deloitte, 2010, p. 6)

6. التقارير المالية المرحلية بموجب التشريعات الجزائرية:

1.6 الفترات التي يجب عرضها من خلال القوائم المالية المرحلية:

يوجب نظام لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة رقم 2000 - 2 المؤرخ في 14 شوال عام 1420 الموافق لـ 20 يناير سنة 2000، والمتعلق بالمعلومات الواجب نشرها من طرف الشركات التي تكون أوراقها المالية مسعرة في البورصة في

المواد من 15 إلى 21 من هذا النظام، الشركات المدرجة في البورصة بنشر قوائم مالية مرحلية نصف سنوية، لتلبية احتياجات المستثمرين في بورصة القيم.

إذ تنص المادة الخامسة عشر على ما يلي: "يجب أن يُودع المصدّر لدى اللجنة وشركة إدارة بورصة القيم تقريراً عن التسيير السداسي يحتوي على جداول المحاسبة السداسية وشهادة مندوبي الحسابات في التسعين (90) يوماً التي تلي نهاية السداسي الأول للسنة المالية، كما يجب على المصدّر أن يرسل أو يضع تحت تصرف المساهمين التقرير السداسي وينشره في جريدة أو عدّة جرائد ذات توزيع وطني"، وتبين المادة السادسة عشر من هذا النظام محتوى التقارير المالية المرحلية كما يأتي:

- جدول حسابات النتائج.
- مذكرات ملحقة بجدول الحسابات السداسية.
- تخص هذه الجداول الحسابية المدّة الزمنية المنصرمة منذ اختتام السنة المالية الأخيرة حتى نهاية السداسي الأول.
- وتضيف المادة السابعة عشر ما يلي "تُقدّم جداول المحاسبة السداسية مقارنة مع جداول الفترة المطابقة للسنة المالية السابقة" كما تبين المادة الثامنة عشر بأن "تُعد جداول المحاسبة السداسية حسب نفس القواعد التي أعدت بها الحسابات السنوية".

2.6 النظام المحاسبي المالي:

يُشير النظام المحاسبي المالي إلى التقارير المالية المرحلية في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، والمُحدّد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية في مادته 260-5 كما يلي "يتعين على الكيانات الملزمة بنشر كشوف مالية وسيطية أن تحترم في إعداد هذه الكشوف، نفس طريقة التقديم في شكل مختصر عند الاقتضاء، ونفس المضمون، ونفس الطرق المحاسبية المقررة للكشوف المالية لآخر السنة المالية".

7. خاتمة:

بناء على ما تمّ عرضه سابقا حول التقارير المالية المرحلية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 34) والتشريعات المحلية ذات الصلة، نلاحظ أن هناك عدم توافق في العديد من الجوانب:

على الرغم من أن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة تُلزم الشركات المقيدة في بورصة الجزائر على إصدار تقرير مالي مرحلي نصف سنوي، إلا أن القوائم المالية المكوّنة لهذا التقرير تقتصر فقط على جدول حسابات النتائج عن السداسي الأول والمذكرات الملحقة به، في حين لم تلزم اللجنة الشركات على إصدار القوائم المالية الأخرى المكوّنة للتقرير المالي المرحلي مثل ميزانية مرحلية عن السداسي الأول وقائمة تدفقات نقدية عن السداسي الأول وقائمة حقوق ملكية عن نفس المدة، وهو الأمر الذي يجعل من المعلومات المتاحة للمستثمرين غير كافية للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وفهم الطبيعة الموسمية لبعض النشاطات. عكس المعيار المحاسبي الدولي الربع والثلاثون الذي تناول هذه القوائم ضمن التقرير المالي المرحلي. وبالتالي عدم توافق التشريعات المحلية مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS 34) من حيث محتوى التقرير المالي المرحلي.

وبالمقابل ترك معيار المحاسبة الدولي (IAS 34) تحديد الشركات المُلزّمة بتقديم هذه التقارير للحكومات والهيئات المنظمة لأسواق الأوراق المالية لكل دولة، ويشجع الشركات المتداولة أسهمها في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلية على الأقل في نهاية النصف الأول من سنتها المالية، وهذا يتوافق مع ما جاء في نظام لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة في الجزائر، إلا أن الفترة التي يجب أن تُنشر فيها هذه التقارير هي التسعين (90) يوما بعد تاريخ التقرير المالي المرحلي وهي فترة طويلة قد تؤثر على خاصية التوقيت المناسب، في حين أن المعيار المحاسبي الدولي (IAS 34) ينص على أن هذه المدة يجب أن لا تتجاوز الستين يوما بعد تاريخ التقرير المالي المرحلي.

أما النظام المحاسبي المالي فإنه لم يتناول متطلبات القياس المحاسبي المرحلي الضرورية لإعداد التقارير المالية المرحلية؛ إذ أنه ينظر إليه بنفس متطلبات القياس المحاسبي لغرض إعداد التقارير المالية السنوية (اعتماد مدخل الاستقلال في حين أن المعيار الدولي اعتمد مدخل التكامل)، كما أنه لم يتناول الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في هذه التقارير خاصة في حالة التقارير المختصرة. عكس المعيار المحاسبي الدولي IAS 34.

هذا وقد خلّصت الدراسة إلى غياب دليل مهني في الجزائر يتناول كيفية القياس المحاسبي لغرض إعداد القوائم المالية المرحلية على الرغم من إلزامية إصدار هذه التقارير من طرف الشركات المتداول أسهمها في بورصة الجزائر، وهو الأمر الذي قد يؤدي إلى إخلال هذه الشركات بمتطلبات القياس والإفصاح وعدم تقديم معلومات دقيقة بالكمية والنوعية والوقت المناسب إلى المستثمرين في بورصة الجزائر.

وعلى هذا الأساس نُحاول فيما يلي اقتراح دليل مهني مفصّل يشرح كيفية تخصيص بنود الإيرادات والنفقات وقياسها محاسبيا وفقا لما جاء في المعيار المحاسبي (IAS 34) مع الحرص على تكيفها وعدم تعارضها مع المعايير المحاسبية الخاصة بها بالإضافة إلى ما جاء في النظام المحاسبي المالي بإعطاء نماذج تمثيلية.

الدليل المهني المقترح

1. القياس المحاسبي للإيرادات المرحلية:

تقاس الإيرادات العادية التي تحققها المؤسسة مقابل بيع منتجاتها أو تقديم خدماتها عند إعداد التقارير المالية المرحلية طبقا لنفس الأسس التي تُستخدم عند إعداد التقارير المالية السنوية أي على أساس الاستحقاق، وبالتالي تستفيد منها الفترة المرحلية التي حدثت فيها هذه الإيرادات، ولا يتم توزيعها على باقي الفترات المرحلية الأخرى. (استخدام مدخل الاستقلال)

وفي حالة المؤسسات التي يتميز نشاطها بالموسمية فإنه يجب الاعتراف بتحقيق الإيراد في التقارير المالية المرحلية الخاصة بالفترة التي تُكتسب فيها هذه الإيرادات، وكذلك أن تُفصح عن طبيعة أنشطتها الموسمية في التقارير المالية المرحلية (عبد العال، 2006، ص 695)، وكمثال عن ذلك المؤسسة التي تختص بالبيع بالتجزئة لمنتوج تتركز أغلب إيراداته في السداسي الأول من السنة، لا تقوم بقسمة الإيرادات المحققة من نشاطها على اثنين للحصول على الإيراد المرحلي للسداسي الأول من السنة لأغراض إعداد التقارير المالية المرحلية النصف سنوية، بل عليها الاعتراف بإيراداتها المُحققة خلال السداسي الأول، بالإضافة إلى الإفصاح عن الطبيعة الموسمية لنشاطها في التقارير المالية المرحلية، والإفصاح عن هذه الإيرادات عن الاثني عشر شهرا الأخيرة والإيرادات المُحققة خلال الاثني عشر شهرا السابقة للفترة المقارنة (Deloitte, 2010, p. 22)؛ وذلك لاستبعاد أثر الظروف الموسمية لأن فترة الاثني عشرة شهرا تحتوي فصول السنة الكاملة.

أمّا بالنسبة للإيرادات المُحصّلة بصفة دورية أو من حين لآخر مثل دخل التوزيعات من الأرباح والفوائد المُكتسبة والمنح الحكومية، فإنه لا يمكن الاعتراف بها مسبقا أو تأجيلها في تواريخ التقارير المالية المرحلية ما لم يكن هذا التأجيل أو الاعتراف مسموحا به في نهاية السنة المالية ، وهذا وفقا لما تنص عليه الفقرة التاسعة والثلاثون من المعيار الخاسبي الدولي (IAS 34) (المعيار المحاسبي 34، الفقرة 39)، فدخل الفائدة يُستحق ما دام يمثل التزاما تعاقديا، في حين أن التوزيعات من الأرباح والمنح الحكومية لا يُمكن الاعتراف بها ما لم يتم الإعلان عنها، وحتى في الحالات التي يكون فيها التوزيع متوقعا بدرجة كبيرة بناء على الخبرة السابقة، فإنها لا تُمثل التزامات على الشركة أو الهيئة التي تدفعها حتى يتم الإعلان عن التوزيع فعلا (العبد العال، 2006، ص 52).

2. القياس الخاسبي للتكاليف المتكبدة بشكل غير منتظم خلال السنة المالية:

تُقاس التكاليف والمصاريف لغرض إعداد التقارير المالية المرحلية طبقاً لنفس الأسس المستخدمة عند إعداد التقارير المالية السنوية (Deloitte, 2010, p. 23)، هذا ما تُبيّنه الفقرة التاسعة والثلاثون من المعيار الدولي (IAS 34) التي تنص على ما يلي: "يجب توقع التكاليف التي تُحمّل بشكل غير منتظم خلال السنة المالية أو تأجيلها لأغراض إعداد التقارير المالية المرحلية وذلك إذا وفقط إذا كان من المناسب توقع أو تأجيل ذلك النوع من التكلفة في نهاية السنة المالية". وبالتالي فإن المصاريف المُتكبّدة خلال فترة مرحلية والتي لا ينطبق عليها تعريف أصل في نهاية فترة مرحلية لا تُؤجل في قائمة المركز المالي إلى فترة مرحلية أخرى ويتم إظهارها كأعباء في قائمة الدخل، في حين أن التكاليف التي يتم إظهارها كأصول هي فقط تلك التكاليف التي تنطبق عليها شروط إدراجها كأصول في نهاية الفترة المرحلية.

وسيتيم فيما يلي عرض بعض الحالات التي يواجه فيها المحاسب صعوبات في تخصيص النفقات بين الفترات المرحلية بالإضافة إلى أسس المعالجة المحاسبية التي نص عليها المعيار الدولي (IAS 34).

1.2 تكاليف الحملات الإعلانية المُتكبّدة خلال الأشهر الأولى من السنة المالية:

من المعروف أن الحملات الإعلانية الخاصة بمنتج معين يتم تحمّلها في بداية حياته خلال فترة مُحددة من السنة المالية في حين أن العوائد المنتظرة منها والمتمثلة في المبيعات من هذا المنتج تكون على مدار السنة المالية.

يتم تحميل تكاليف الحملات الإعلانية على الفترة المرحلية التي حدثت فيها، وبالتالي إدراجها في قائمة الدخل المرحلية للفترة المرحلية الخاصة بها؛ لأن المعيار المحاسبي (IAS 38) الخاص بالتبثبات الغير الملموسة- ينص على تسجيل مصاريف الدعاية والإعلان والحملات الإعلانية الكبيرة كأعباء عند تكبّدّها (استخدام مدخل الاستقلال).

كما يشير المعيار المحاسبي (IAS 34) بضرورة الإفصاح عن الحملات الإعلانية في الإيضاحات المتعلقة بالتقارير المالية المرحلية، إذا كان مبلغها وحجمها يؤثر على صافي الدخل (المعيار المحاسبي الدولي رقم 34، الفقرة 16، صفحة 2).

2.2 التكاليف الثابتة للشركة المصنّعة التي يكون نشاطها موسميًا:

غالبًا ما تكون التكاليف الثابتة مرتفعة جدا وهي متعلقة بكامل السنة المالية، وتتضمن التكاليف الثابتة المرتبطة بالإنتاج بالإضافة إلى مصاريف التوزيع والمصاريف العامة والمصاريف الإدارية، ويكمن الإشكال هنا في إمكانية توزيع مجموع التكاليف الثابتة على الفترات المرحلية للسنة المالية على حسب حصة المبيعات الفصلية أو السداسية من حجم المبيعات السنوي المقدّر.

إن توزيع هذه التكاليف على الفترات المرحلية غير مسموح حسب المعيار المحاسبي (IAS 34) إذ تنص الفقرة التاسعة والثلاثون منه على أن التكاليف المحملة بشكل غير منتظم خلال السنة المالية يجب أن تُدرج مسبقا قبل حدوثها أو تُؤجل إذا وفقط إذا كان من المناسب توقع أو تأجيل ذلك النوع من التكاليف في نهاية السنة المالية (لغرض إعداد التقارير المالية السنوية).

وفي هذه الحالة نميز بين نوعين من التكاليف الثابتة:

- بالنسبة للتكاليف المرتبطة بالإنتاج فإنها تُدرج في تكلفة المنتج طبقا لما نصت عليه الفقرة الثانية عشر من المعيار (IAS 2) -الخاص بالمخزونات-^{*}، وبذلك تُدرج تكلفة المنتجات المباعة في قائمة الدخل عند بيع هذه المنتجات، وبالتالي يتم استنفاد هذه التكاليف على أساس حجم المبيعات لكل فصل أو سداسي (استخدام نظرية التكامل في قياس هذا النوع من التكاليف).

- أما فيما يخص المعالجة المحاسبية للتكاليف الثابتة الغير مرتبطة بالإنتاج، فتنبص الفقرة السادسة عشر من المعيار (IAS 2) بأن لا تُدرج المصاريف العامة ومصاريف التوزيع والمصاريف الإدارية ضمن تكلفة المخزون، وإدراج هذه المصاريف في

قائمة الدخل التي تخص الفترة التي حدثت فيها أي استخدام نظرية الاستقلال في معالجة هذا النوع من التكاليف.

3.2 تكاليف الإصلاحات الكبرى المُتَكدِّة خلال فترة مالية مرحلية (خلال الأشهر الأولى من السنة المالية):

يُمكن أن تكون هذه التكاليف قابلة للتوزيع على الفترات المرحلية اللاحقة خلال السنة المالية، إذا توفرت فيها شروط إدراجها ضمن الأصول الثابتة وفقا للمعيار المحاسبي (IAS 16) والتي تتمثل في :

– إذا كانت هذه الإصلاحات تُؤَلِّد منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.

– إمكانية تحديد تكلفة هذه الإصلاحات.

فمثلا إذا كانت المؤسسة تنوي تطوير نموذج جديد من المنتجات وفي سبيل ذلك تقوم بإصلاحات كبرى لمعدات إنتاجها لتكييفها مع هذا النموذج الجديد، فإذا كانت هذه الإصلاحات تنطبق عليها الشروط السابقة الذكر، فإنَّ تكلفتها تُدرَج ضمن الأصول الثابتة، ويُبدأ اهتلاكها خلال الفترة التي صُنِع فيها هذا النموذج طبقا لوتيرة الإنتاج على مدار السنة المالية. فإذا لم تبدأ المؤسسة بتصنيع هذا المنتج إلى غاية الفترة المرحلية اللاحقة من السنة المالية، فإن هذه التكاليف تُدرَج كأصل في التقارير المالية المرحلية للفترة التي حدثت فيها، في حين يُهتلك جزء من هذه التكاليف طبقا لوتيرة الإنتاج خلال الفترات المرحلية اللاحقة وتُدرَج ضمن قائمة الدخل. (استخدام مدخل التكامل).

4.2 أعباء الإصلاحات الكبرى والمراجعة الدورية المُتَوَقَّع تَكدُّها خلال فترات مرحلية لاحقة:

إن أعباء الإصلاحات المُجدولة أو الصيانة الدورية للمعدات و كل مصروفات موسمية أخرى من المقرر حدوثها في وقت لاحق من السنة لا يتم إثباتها مسبقا لأغراض

إعداد التقارير المالية المرحلية طالما لا يوجد التزام قانوني أو ضمني أو مخاطر معينة تُلزم المؤسسة بذلك. فوجود رغبة ونية لدى المؤسسة بالقيام بهذه النفقات لاحقاً لا يكفي لإثباتها محاسبياً في الفترة المرحلية الحالية (Deloitte, 2010, p. 28).

5.2 الأعباء الأخرى المتوقعة والتي تحدث بشكل غير منتظم خلال السنة المالية:

قد تدرج المؤسسة في موازنتها التقديرية أعباء معينة يتوقع تكبدها أثناء السنة المالية، بحيث أن هذه الأعباء ذات طابع تكراري من سنة إلى أخرى، مثل المساهمات الخيرية ومصاريف تكوين وتدريب العمال.

إن الاعتراف بهذه الالتزامات في القوائم المالية المرحلية لا يتوافق مع تعريف الخصوم لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية (التي تتطلب وجود التزام قانوني أو ضمني على عاتق المؤسسة يتطلب صرف موارد لتغطية هذه الالتزامات).

3. الاعتراف بالتشبيات المعنوية خلال الفترة المرحلية:

بالنسبة لمصاريف التطوير التي لا تستوفي معايير إدراجها في الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة (IAS 38) في منتصف فترة مرحلية، فإن هذا المعيار ينص على أن يتم إدراج تكاليف التطوير كشبيات معنوية في اللحظة التي تستوفي متطلبات إدراجها كشبيات معنوية، في حين أن المصاريف التي أنفقت قبل استيفاء هذه المتطلبات تعتبر كمصاريف بحث يتم إدراجها في قائمة الدخل المرحلي للفترة التي حدثت فيها.

4. القياس المحاسبي لقسط الفترة المرحلية من أعباء العطل المدفوعة الأجر:

تعتبر العطل المدفوعة الأجر شكلاً من أشكال الغيابات المُعوّضة التي تندرج ضمن منافع المستخدمين القصيرة الأجل التي تناولها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 19) - منافع المستخدمين-. ووفقاً لهذا المعيار فإن "الغيابات المُعوّضة المُتراكمة هي حقوق الغياب المؤجلة التي يمكن استخدامها في الفترات المستقبلية إذا لم يتم استخدام حقوق الفترة الحالية بشكل كامل. (المعيار المحاسبي الدولي رقم 19، الفقرة 13، صفحة 13)".

يُلزم معيار المحاسبة الدولي (IAS 19) المؤسسات بالاعتراف بالتكلفة المُتَوَقَّعة لهذه الغيابات والمُنْتَظَر دفعها في الفترات المستقبلية، ويتم الاعتراف بها كأعباء قابلة للدفع في قائمة الدخل وإدراجها أيضا كالتزامات قصيرة الأجل في قائمة المركز المالي. كما ينص معيار المحاسبة الدولي (IAS 34) على تطبيق هذه المعالجة لأغراض إعداد القوائم المالية المرحلية.

فمثلا إذا كانت مؤسسة تقوم بإعداد قوائم مالية مرحلية نصف سنوية، فإن قسط الفترة المرحلية من أعباء العطل المدفوعة الأجر يكون على حسب أيام العمل المقدمة خلال الفترة المرحلية، (في الجزائر يوم 2.5 لكل شهر عمل وهذا وفقا للمادة 4 من القانون 90-11 المؤرخ في 21 أبريل 1990 والمتعلق بعلاقات العمل) المادة 4 من القانون 90-11 المؤرخ في 21 أبريل 1990 المتعلق بعلاقات العمل).

5. الإهلاكات:

تشمل الاهتلاكات في الفترة المالية المرحلية الأصول المُسْتَحْدَمَة فعلا خلال هذه الفترة لا المشتريات المخططة لفترة مرحلية لاحقة من السنة المالية للمؤسسة.

6. القياس الخاسي للمخزونات:

يُواجه المحاسب في نهاية الفترات المرحلية مشاكل متعلقة بتحديد كمية المخزونات وتكلفتها وتحديد قيمتها القابلة للتحويل. لذلك و على عكس تقييم المخزونات في نهاية السنة المالية ومن أجل اعتبارات التكلفة وقصر الفترة المرحلية يسمح المعيار الخاسي (IAS 34) باستعمال طريقة هامش الربح الإجمالي لتقدير تكلفة البضاعة المباعة دوريا بدلا من القيام بعمليات الجرد المادي. ومع ذلك فإنه يُطبَّق نفس السياسات والمبادئ المحاسبية المُستخدمة في تقييم المخزونات لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية، ويُقدَّم معيار المحاسبة الدولي (IAS 02) إرشادات فيما يخص ذلك. وسيتم فيما يلي تبيان كيفية تحديد القيمة القابلة للتحويل في نهاية فترة مالية مرحلية وكيفية معالجة الفروقات في تكلفة الإنتاج لفترة مالية مرحلية:

1.6 القيمة القابلة للتحويل للمخزونات:

يتم قياس المخزونات بتكلفتها أو قيمتها الصافية القابلة للتحويل في نهاية فترة مالية مرحلية أيهما أقل. ويتم إثبات خسائر انخفاض قيمة المخزونات في حالة ما إذا كانت القيمة الصافية القابلة للتحويل أقل من تكلفة المخزونات باتباع نفس مبادئ تخفيض قيمة المخزونات المتبعة لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية، وإذا أُثبتت هذه الخسائر في إحدى الفترات المالية المرحلية وتغير التقدير في فترة مالية مرحلية لاحقة من السنة المالية، فإنه يتم تغيير التقدير الأصلي في الفترة المرحلية اللاحقة، إما بإثبات مبلغ مستحق إضافي للخسارة، أو باسترجاع المبلغ المثبت سابقا (المعيار المحاسبي الدولي رقم 34، الفقرة 30).

2.6 المخزونات وأعباء الاستخدام غير الأمثل للقدرات الإنتاجية خلال فترة مرحلية:

يتم تحديد تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة معينة، بجمع كل من تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى المتزمت بها خلال عمليات الإنتاج؛ أي الأعباء المباشرة والغير مباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة. كما لا تُدرج الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط أقل من القدرة الإنتاجية الحقيقية) عند تحديد تكلفة الإنتاج (Hamini, 2013, p. 47)، ويتم طرح الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية للمؤسسة من تكلفة المخزونات وإدراجها في قائمة الدخل المرحلي في تاريخ نهاية الفترة المالية المرحلية، إذا كانت المؤسسة تطرح هذه الأعباء وتدرجها في قائمة الدخل في نهاية الفترة المالية السنوية (Deloitte, 2010, p. 32).

ليس من المناسب الانتظار إلى غاية نهاية السنة المالية لطرح هذه الأعباء وإدراجها في قائمة الدخل السنوية، لأن ذلك قد ينتج عنه عرض المخزونات في فترة مرحلية بقيمة

أكبر من قيمتها الحقيقية وعدم دقة نتيجة الفترة المرحلية التي لم تأخذ بعين الاعتبار هذه الأعباء.

7. الاعتراف بانخفاض قيمة الأصول:

يتطلب المعيار المحاسبي (IAS 36) الاعتراف بانخفاض قيمة الأصول إذا أصبحت القيمة القابلة للتحصيل لأصل ما أقل من قيمته الدفترية. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 34) تطبيق نفس معايير اختبارات تدني القيمة والاعتراف بها واسترجاعها المطبقة لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية في نهاية الفترة المرحلية. غير أن هذا لا يعني ضرورة قيام المؤسسة بإجراء اختبارات تدني القيمة بالتفصيل في نهاية كل فترة مرحلية، وإنما ينبغي عليها أن تراجع مؤشرات التدني المهمة منذ نهاية آخر قوائم مالية سنوية لتحديد ما إذا كانت هذه العملية ضرورية أم لا.

وعندما يسجل كيان ما خسارة في القيمة بالنسبة لأصل ما في نهاية السنة المالية السابقة، قد يكون من الضروري مراجعة حسابات مبلغ تدني القيمة في نهاية الفترة المرحلية إذا كان مؤشر التدني لازال موجود (Deloitte, 2010, p. 35).

8. القياس المحاسبي لعبء ضريبة الدخل المرحلي:

يتم تحديد مخصص الضريبة المرحلي بضرب معدل الضريبة في الربح الجبائي للفترة المرحلية، وسيتم فيما يلي تناول بعض الجوانب المتعلقة بعبء ضريبة الدخل لفترة مرحلية.

1.8 الخسائر الضريبية المرحلة إلى فترات مرحلية لاحقة:

ينص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) على الاعتراف بأصول ضريبية مؤجلة متعلقة بالخسائر الضريبية المرحلة والتي تُستخدم لتخفيض الالتزامات الضريبية المستقبلية للمؤسسة، عندما يكون من المحتمل أن المؤسسة ستحقق أرباحاً خاضعة للضريبة تكون كافية لتغطية الخسائر المرحلة (عبد العال، 2016، صفحة 421)، وفي الجزائر

ينص التشريع الجبائي الجزائري من خلال المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ترحيل هذه الخسائر إلى مدة لا تتجاوز أربعة سنوات (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 147).

وينتج عن ذلك الحالات التالية :

1.1.8 خسائر ضريبية لسنوات سابقة مُرحَّلة إلى الفترات المرحلية للسنة الجارية:

في هذه الحالة يتم استهلاك قسط الضريبة المُرحَّل خلال كل فترة مرحلية بمقدار نصيب الربح الضريبي المرحلي من الربح الضريبي السنوي المُتوقع. ولتوضيح ذلك نستعين بالمثال التالي:

تقوم مؤسسة بإعداد قوائم مالية ربع سنوية. في بداية السنة كانت الخسائر الضريبية المُرحَّلة من السنة السابقة تقدر بـ 10 000 دج، والتي سُجِّلت كأصل ضريبي مُؤجل في السنة السابقة. وقد كانت الأرباح الضريبية خلال الربع الأول من السنة الجارية 10 000 دج، في حين تتوقع المؤسسة تحقيق نفس النتيجة خلال الأرباع السنوية الثلاثة المتبقية من السنة. وكان معدل الضريبة على النتائج هو 26%، في هذه الحالة يكون عبء الضريبة حسب الفترات المرحلية كما يلي:

الجدول 1: حساب ضريبة الدخل المرحلي

السنة	الربع الرابع	الربع الثالث	الربع الثاني	الربع الأول	
7800	1950	1950	1950	1950	عبء الضريبة

المصدر: من إعداد الباحثين

2.1.8 الخسائر الضريبية المتكبدة خلال الفترات المرحلية الأولى من السنة:

لا يتم الاعتراف بالأثر الضريبي للخسائر التي تحدث في الأشهر القليلة الأولى من السنة المالية إلا عندما يُتوقع تحقيق أرباح ضريبية في السنة المالية المحددة؛ ففي حالة

الخسائر الضريبية المتكبدة خلال الفترات المرحلية الأولى من السنة مع وجود مؤشرات توحى بتحقيق أرباح ضريبية في الفترات المرحلية اللاحقة من نفس السنة كافية لتغطية هذه الخسائر المرحلة، يتم الاعتراف بأصل ضريبي مُرحل خاص بالخسائر المتكبدة. أما إذا كانت هناك مؤشرات توحى بعدم تحقيق أرباح في الفترات المرحلية الأخيرة من السنة فلا يتم الاعتراف به.

2.8 الإعراف بالأصول الضريبية في نهاية فترة مرحلية:

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) الاعتراف بالضريبة المؤجلة عندما تكون هناك فروقات مؤقتة بين قيمة أصل أو التزام من أجل الأغراض المحاسبية وقيمتها من أجل الأغراض الضريبية.

وينبغي أن يتم توزيع الأثر الضريبي المترتب على الأصول الضريبية المؤجلة التي يُتوقع أن يُعترف بها في نهاية السنة المالية فيما يتعلق بالاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع التي تنشأ خلال السنة المالية، على مدى السنة المالية وذلك بتعديل المعدل الضريبي الفعلي السنوي. وبالتالي فإن هذا الأثر يظهر منذ الفترة المرحلية التي نشأ فيه (Deloitte, 2010, p 40).

5. قائمة المراجع:

المؤلفات:

- 1- محمد عطية مطر، وليد ناجي الحياي، حكمت أحمد الراوي، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات (الإطار الفكري وتطبيقاته العملية)، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، 1996، الأردن.
- 2- طارق حماد عبد العال، معايير التقارير الدولية: دليل التطبيق العملي الدار الدولية للإستثمارات الثقافية، 2006، القاهرة مصر.
- 3- عبد الفتاح وصفي أبو المكارم، دراسات متقدمة مجال المحاسبة المالية، الدار الجامعية الجديدة، 2004، الإسكندرية مصر.

- 4- جمعة حميدات، حسام خداهش، منهج محاسب عربي قانوني معتمد، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2013، عمان الأردن.
- 5- طارق حماد عبد العال موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الثاني، الدار الجامعية، 2016، الإسكندرية مصر.
- 6- طارق حماد عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، الدار الجامعية، بدون سنة نشر، الإسكندرية مصر.
- 7- HAMINI Allal , BILAN Comptable: Travaux de clôture, Editions BERTI, 2013, Alger .
- 8- Deloitte , " Information financière intermédiaire : le point de vue canadien, 2010, Canada. Récupéré sur www.deloitte.ca.

الأطروحات:

- 1- رواء عبد الرزاق باعكضة، أثر المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية الأولية على أسعار الأسهم — دراسة تطبيقية على سوق الأسهم السعودي، رسالة ماجستير، 2011، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية.
- 2- رامي رياض العبد العال، أثر استخدام معلومات التقارير المالية المرحلية على العوائد وحجم التداول غير العاديين للأسهم رسالة ماجستير، 2006، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن.

المقالات:

- 1- موازين عبد المجيد، بربري محمد أمين، القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، 2018، العدد 19، ص 57-67.
- 2- زيتو عولا أبو بكر، جرجيس مصطفى خضر، صلاح الدين عزت؛ أثر الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية المرحلية على جودة المعلومات المحاسبية،

مجلة تكريت للعلوم الإدارية، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد،
2017. المجلد 01، العدد (37)، ص 349-377.

3- يونس عباس أكبر، سعد سلمان عواد، محمد حسن خضير، نطاق ومسؤوليات
مراقب الحسابات عن مراجعة التقارير المالية المرحلية - دراسة تحليلية للمعايير
المحاسبية والتدقيقية المعتمدة، مجلة الإدارة والاقتصاد، 2011، العدد (86)، ص
35-60.

4- هيمت محمد صلاح، نوري خلف صلاح، دور المدقق الخارجي في مراجعة
المعلومات المالية المرحلية وفقاً للمعايير الدولية - بحث تطبيقي في عينة من
الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية،
2017، المجلد 2، العدد (40)، ص 79-100.

5- بارزان علي، خضر خوشناو، دور القوائم المالية المرحلية في تحديد الدين الضريبي -
دراسة تطبيقية في مصرف كردستان الدولي للاستثمار حلة جامعة كركوك
للعلوم الإدارية والاقتصادية، 2014، المجلد 4، العدد (01)، ص 244-268.
القوانين.

1- نظام لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة رقم 2000 - 2 المؤرخ في
14 شوال عام 1420 الموافق لـ 20 يناير سنة 2000، والمتعلق
بالمعلومات الواجب نشرها من طرف الشركات التي تكون أوراقها المالية
مسجلة في البورصة.

2- القانون 90-11 المؤرخ في 21 أبريل 1990 المتعلق بعلاقات العمل
(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 17، 01
شوال 1990 الموافق لـ 25 أبريل سنة 1990.

- 3- القرار المؤرخ في 26 جوان 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19، 25 مارس 2009.