

واقع القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية في ظل الاختلاف بين النظامين المحاسبي
والجبائي ومتطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS12)

- دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر -

**The reality of accounting measurement for the elements of financial
statements in light of the difference between the accounting and tax systems
and the requirements of the international accounting standard (IAS12)
-A study on a sample of economic institutions in Algeria-**

د. طويرات رابح^{1*}، د. بيسار عبد الحكيم²، ط.د. مشفق الحسين³

¹ جامعة محمد بوضياف - المسيلة، rabeh.touirat@univ-msila.dz

² جامعة محمد بوضياف - المسيلة، abdelhakim.bissar@univ-msila.dz

³ جامعة محمد بوضياف - المسيلة، houcine.mechegueg@univ-msila.dz

تاريخ التسليم 2022/9/27 تاريخ التقييم: 2022/9/29 تاريخ القبول: 2022/12/28

Abstract

This study aims to highlight the reality of accounting measurement considering the difference between the financial accounting system and the fiscal system.

The study disclosed the presence of several factors related to the accounting environment that led to the priority of tax rules over accounting rules, the most important of which is the rigidity of tax laws and their failure to update them in line with the financial accounting system.

Keywords: accounting measurement, tax system, deferred taxes.

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز واقع القياس المحاسبي في ظل الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

بينت الدراسة وجود عدة عوامل متعلقة بالبيئة المحاسبية أدت لتغليب القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية وأهمها جمود القوانين الجبائية وعدم تحيينها بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي، النظام الجبائي، الضرائب المؤجلة.

* المؤلف المراسل

1. مقدمة:

عملت الجزائر على مواكبة متطلبات الانفتاح الاقتصادي الذي تشهده البيئة الاقتصادية العالمية من خلال جملة من الإصلاحات الاقتصادية، ومنها إصلاح المنظومة المحاسبية لتتلاءم مع فكرة التوحيد المحاسبي العالمي، وذلك بإقرار نظام محاسبي مالي من خلال القانون 11/07 والهادف إلى توفير ممارسات محاسبية متوافقة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

وقد تميزت البيئة المحاسبية في الجزائر بتعارض القواعد الجبائية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي في الكثير من الحالات، مما يطرح إشكالية توافق واختلاف قواعد قياس عناصر القوائم المالية، وفق النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي المستمد من المرجعية الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS)، حيث يقدم المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) "ضرائب الدخل" المعالجة المحاسبية للفروقات الناجمة عن اختلاف قياس المقدار الخاضع للضريبة طبقاً للتشريعات والقواعد الضريبية، والدخل المحاسبي، وهذا بهدف ضمان مصداقية وعدالة القوائم المالية وحتى تكون ذات غرض عام. بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

هل تتأثر موضوعية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية في ظل الاختلاف بين القاعدة

الجبائية و القاعدة المحاسبية؟

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

- هل يتم تغليب القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية في قياس عناصر الأصول والخصوم؟
- هل يتم تغليب القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية في قياس عناصر الأعباء والنواتج؟
- هل تساهم البيئة المحاسبية الجزائرية في أسبقية تطبيق القواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية؟

■ فرضيات الدراسة: تتمثل فرضيات الدراسة فيما يلي:

الفرضية الرئيسية:

تتأثر عملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية بالقواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية.

الفرضيات الفرعية: تتجزأ الفرضية الرئيسية لعدة فرضيات فرعية هي:

- يتم تغليب القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية في قياس عناصر الأصول والخصوم؛
- يتم تغليب القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية في قياس عناصر الأعباء والنواتج؛
- تساهم البيئة المحاسبية الجزائرية في أسبقية تطبيق القواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية.

■ أهمية الدراسة: تتجلى أهمية هذه الدراسة في تحليل قواعد محاسبة الضرائب المؤجلة وفقا للمعيار المحاسبي IAS12، وإلى أي مدى يتم تطبيق هذا المعيار في المؤسسات الجزائرية والتحديات التي يواجهها في ظل الاختلافات بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي الجزائري.

■ أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أثر تغليب القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية في قياس الدخل الجبائي، وكذا إبراز أسباب عدم اتجاه المؤسسات الجزائرية إلى تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة والمعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدخل.

■ منهجية الدراسة: قصد الإحاطة بجوانب البحث وحيثياته استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي فيما يتعلق بجميع الحقائق المفاهيمية العامة في الجانب النظري من خلال جمع المعلومات والمعطيات المتعلقة بالدراسة، عن طريق البحث المكتبي والاستعانة بالبحوث الأكاديمية المتعلقة بالدراسة، وكذا التشريعات القانونية للجريدة الرسمية الجزائرية، والقوانين الجبائية.

2. علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي: إن التأثير المتبادل بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي، يجعل من العلاقة بينهما ذات أهمية بالغة، فالحسابات الختامية التي تظهر نتائج أعمال المؤسسة، وبإجراء بعض التعديلات تمكن من تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، بإتباع ما تنص عليه التشريعات الضريبية.

1.2 مفهوم النظام المحاسبي المالي: المحاسبة المالية نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث يسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعديدية عن طريق تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، ويهدف إلى عرض كشوف مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ووضع خزينتها في نهاية السنة المالية (علاوي، 2011، صفحة 12).

2.2 تعريف النظام الجبائي: مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط، والتحصيل (بزة و بن خزانجي، 2020، صفحة 23).

3.2 أوجه التباين بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية: يمكن إبراز بعض أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية من خلال (فؤاد توفيق، 2004، الصفحات 9-10):

أ. الأسس المحاسبية: تستخدم المحاسبة المالية أساس الاستحقاق في إثبات عملياتها، واستخراج حساباتها الختامية، أما المحاسبة الضريبية، فتأخذ بالأساس النقدي حيناً، وأساس الاستحقاق أحياناً؛
ب. ارتباط المحاسبة الضريبية بالقانون: إن المحاسبة المالية تحكمها قواعد وأنظمة، ومعايير دولية، متعارف عليها محاسبياً، ولذلك فهي تعتمد على جميع المصاريف الإنتاجية التي ساهمت في إنتاج الربح، بينما المحاسبة الضريبية يربطها قانون الضريبة، وتلتزم بتنفيذ جميع بنوده؛

ج. تكوين المخصصات والاحتياطات: إن المحاسبة المالية تأخذ بمبدأ تكوين مخصصات الاهتلاك، والاحتياطات لمواجهة خسائر محتملة، أما المحاسبة الضريبية، فلا تأخذ بذلك إلا بنص قانوني؛

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

4.2. العلاقة بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية: إن النتيجة الجبائية تحدد انطلاقاً من النتيجة المحاسبية، مع إجراء بعض التعديلات، وذلك لعدم اعتبار القانون الجبائي لبعض التكاليف، فيعاد إدماجها، أو عدم إخضاع المؤسسة لبعض الإيرادات، فيعاد خصمها من النتيجة المحاسبية، وعليه فإن تحديد النتيجة الجبائية والتي تعد بمثابة الوعاء الضريبي يكون وفق العلاقة التالية (Zitouni, 2003, p. 19):

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات - التخفيضات

3. الإطار التصوري للمعيار المحاسبي الدولي IAS 12 ضرائب الدخل: منذ عام 1979 قامت (IASC) بنشر المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12)، المتعلق بمحاسبة الضرائب على النتيجة وقد بدأ تطبيقه في جانفي 1981، وآخر تعديل سنة 2000، 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 (قبايلي، محمد، 2013، صفحة 52).

1.3 النطاق: يتناول هذا المعيار 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 الأرباح (شونوف، 2009، صفحة 157).

2.3 هدف المعيار: الضريبة التي يجب إظهارها في القوائم المالية، يجب أن تكون متعلقة بعمليات الفترة المالية، ولهذا تقسم مختلف الضرائب عبر الزمن من خلال إعادة المعالجة المحاسبية (العمليات التي تؤثر على النتيجة الجبائية)، التي تسمى طريقة الضرائب المؤجلة، فالمعيار المحاسبي (IAS12) يهدف إلى تبيان محاسبة الضرائب على النتيجة وفق النقاط التالية (قبايلي، محمد، 2013، صفحة 52):

- كيف يتم التسجيل المحاسبي لما ينتج عن القانون الضريبي حالياً ومستقبلاً من خلال استرجاع (تسوية) في المستقبل للقيمة المحاسبية للأصول والخصوم الضريبية التي محاسبته؛
- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة ناتجة عن خسائر وقروض جبائية غير مستخدمة؛

– كيفية عرض الضرائب على النتيجة في القوائم المالية.

4. تعريف لأهم المصطلحات المتعلقة بضرائب الدخل:

▪ **الربح المحاسبي:** هو صافي الربح أو الخسارة للفترة وذلك قبل طرح مصروف الضريبة (بن عمارة، 2010، صفحة 120)، كما يعرف أيضا على أنه الربح الصافي الناتج عن ممارسة المشروع لنشاط معين بعد تحميل الإيرادات بكامل المصروفات التي أدت إلى الوصول إلى ذلك الربح (نور و وآخرون، 2008، صفحة 30).

▪ **الدخل الضريبي:** 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 الاستغلال أو في نهايته".

▪ **الضريبة الحالية:** هو 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 استرداد منافعها مستقبلا (حميدات، 2014، صفحة 717).

▪ **الضريبة المؤجلة:** عرفت المادة (2-134) من النظام المحاسبي المالي الضريبة المؤجلة بأنها: "عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم)، أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية" (عطية، 2011، صفحة 139).

▪ **التزامات ضريبية مؤجلة:** هي مبالغ الدخل واجبة التسديد في الفترات المستقبلية والمتعلقة بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، وتنشأ عندما تكون القيمة المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي، أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أقل من أساسه الضريبي (حميدات، 2014، صفحة 717).

▪ **أصول ضريبية مؤجلة:** تسجل الضرائب المؤجلة أصول في نهاية الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي المتعارف عليها عند تواريخ الإقفال، حيث تسجل وفق (يخلف، 2019، صفحة 119):

– الفوارق بين تسجيل النواتج أو المصروف في المحاسبة، وبين القاعدة الضريبية التي تحكمها؛
– الخسائر أو الديون الضريبية المؤجلة، حيث يتم تسجيلها في الأرباح الضريبية أو الضريبية 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 للالتزام أكبر من أساسه الضريبي.

5. 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 الفروق المؤقتة والفروق الدائمة.

1.5 الفروق المؤقتة: هي فروق بين المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام في الميزانية العمومية وقاعدتها الضريبية قد تكون: (طارق عبدالعال، 2006، صفحة 420)

أ. فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: تنتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة، تنشأ في فترات محاسبية مستقبلية، عند استرجاع أو تسوية المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام، 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: تنتج عنها مبالغ قابلة للاقتطاع في فترات مستقبلية عند استرجاع أو تسوية المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام، وفي هذه الحالة يكون المبلغ المرحل للبند أقل من وعائه الضريبي، والتي ينشأ عنها أصل ضريبي مؤجل.

2.5 الفروق الدائمة: تنتج 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 ومن أمثلتها:

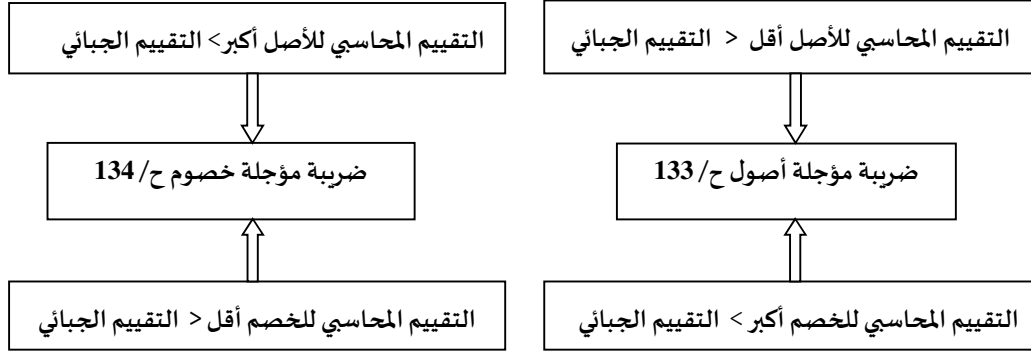
أ. نواتج غير خاضعة جبائياً: بعض التخفيضات والإيرادات كالإعانات المستلمة من طرف الدولة أو توزيعات الفروع الداخلة في نظام الأم - الفرع، هي مكسب نهائي للكيان هذا النوع من الفروقات لا ينجم عنه ضرائب مؤجلة أصول؛

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.

6. قياس الضرائب المؤجلة باستخدام طريقة الإلتزام (أسلوب الميزانية): وفقاً لطريقة الإلتزام، لا يمكن إحتساب 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 X الربح المحاسبي)، حيث على المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل

واقع القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية د. رابع طويرات/د. عبد الحكيم ببيصار/ط د. حسين مشقق بكافة الإختلافات المؤقتة القابلة للإقتطاع، الناشئة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشأة الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة (حسوس، 2018، صفحة 74).
يتم إثبات الضرائب المؤجلة وفق هذا الأسلوب بمقارنة القيمة الدفترية المحاسبية، مع القاعدة الجبائية، وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (01) : الآثار الجبائية والمحاسبية نتيجة تطبيق طريقة الإلتزام



المصدر: من إعداد الباحثين

7. الاعتراف والقياس المحاسبي للضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي (IAS12) والنظام المحاسبي المالي:

1.7 الاعتراف: ينبغي الاعتراف بالتحركات في الضريبة الجارية والمؤجلة مباشرة في قائمة الدخل كجزء من الربح أو الخسارة الصافية عن الفترة، باستثناء عندما تنشأ الضريبة من (طارق عبدالعال، 2006، صفحة 425):

- معاملة محاسبية مباشرة في حقوق الملكية (مثل إعادة التقييم)؛
- اندماج أعمال؛

وينبغي الإفصاح عن المكونات الرئيسية لنفقة أو دخل الضريبة بشكل منفصل في القوائم المالية.

2.7 القياس: تتطلب عملية القياس المحاسبي للضرائب المؤجلة ما يلي:

- يجب قياس الأصول (الالتزامات) الضريبية الحالية المتعلقة بالفتريات الحالية والسابقة بالمبلغ المتوقع استرداده (دفعه) إلى الجهات الضريبية بحيث تستخدم معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السائدة بتاريخ المركز المالي؛

- يجب قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضرائب المتوقع أن تكون سائدة في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الإلتزام، اعتمادا على معدلات الضريبة وقوانين الضريبة الفعلية السائدة بتاريخ قائمة المركز المالي (حميدات، 2014، صفحة 798).

3.7 المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS12) استخدام طريقة الالتزام الضريبي، والتي يتم من خلالها تبني قائمة المركز المالي، من خلال المحاسبة عن الفروقات المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبية للأصول والالتزامات، تتضمن محاسبة الضريبة المؤجلة ما يلي (ميرزا و وآخرون، 2006، صفحة 139):

- تحديد الأساس الضريبي للأصول والالتزامات في الميزانية؛
 - مقارنة المبالغ المسجلة في الميزانية 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 (IAS 12)؛
 - تطبيق المعدلات الضريبية على الفروقات المؤقتة؛
 - تحديد الحركة بين أرصدة الضرائب المؤجلة في أول المدة وآخر المدة؛
 - تحديد ما إذا كانت معادلة الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بين الشركات المختلفة مقبولة في البيانات المالية الموحدة؛
 - الاعتراف بصافي التغير في الضريبة المؤجلة.
- تماشياً مع معايير المحاسبة الدولية أعتد النظام المحاسبي المالي طريقة الميزانية لإثبات الضرائب المؤجلة، حيث حدد الحدث المنشأ للضريبة فيما يلي (عطية، 2011، صفحة 139):
- اختلال زمني (مؤقت) بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما، أو عبء ما وأخذة في الحساب لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.
 - عجز جبائي أو قروض جبائية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى (أي تحميلها) أرباح أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

4.7. 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.
- عندما تقوم المؤسسة بالفصل بين الأصول والخصوم غير الجارية والأصول والخصوم الجارية في قوائمها، لا يجب تصنيف أصول وخصوم الضريبة المؤجلة كأصول أو خصوم جارية.

- لم يرخص المعيار (IAS12) بتحيين أصول وخصوم الضرائب المؤجلة عكس العديد من الأصول والخصوم التي أوجبت العديد من المعايير المحاسبية الدولية تحيينها كالمؤونات، وهذا ما يوصي به النظام المحاسبي المالي (عطية، 2011، صفحة 139).

8. تحليل أثر اختلاف القياس المحاسبي بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي: بغرض الإجابة على إشكالية الدراسة المطروحة، واختبار فرضياتها، تم إعداد وتوزيع استمارة استبيان تتضمن ثلاثة محاور، تعكس أثر النظام الجبائي على موضوعية عملية القياس المحاسبي المستند لقواعد النظام المحاسبي المالي.

1.8 عينة الدراسة: قمنا بتوزيع الاستمارة على العديد من محاسبي مختلف المؤسسات الاقتصادية، عبر عدة ولايات كما يوضحه الجدول الموالي:

جدول رقم (01) : الإحصاءات المتعلقة بتوزيع استمارة الاستبيان

| البيان/ الولاية | المسيلة | برج بوعريج | البويرة | الجزائر العاصمة | تيزي وزو | المجموع | % |
|-----------------------------|---------|------------|---------|-----------------|----------|---------|-----|
| الاستثمارات الموزعة | 18 | 10 | 16 | 10 | 8 | 62 | 100 |
| الاستثمارات غير المسترجعة | 4 | 4 | 5 | 4 | 0 | 17 | 27 |
| الاستثمارات المسترجعة | 14 | 6 | 11 | 6 | 8 | 45 | 73 |
| الاستثمارات الصالحة للتحليل | 14 | 6 | 11 | 6 | 8 | 45 | 73 |

المصدر: من إعداد الباحثين

2.8 ثبات وصدق الاستبيان: للتأكد من ثبات وصدق الاستبيان، تم الاعتماد على عدد من المحكمين المتخصصين (أكاديميين ومهنيين)، حيث قدموا ملاحظات قيمة، تم الاعتماد عليها لصياغة النموذج النهائي لاستمارة الاستبيان.

تم التحقق من ثبات أداة الدراسة بحساب معامل الثبات (Alpha Cronbach) بين جميع بنود الاستبيان، والتي بلغت 0.720، وهي نسبة تقترب من الواحد مما يدل على ثبات أداة الدراسة.

3.8 تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة:

تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة محاور يتضمن كل محور ستة أسئلة، تهدف أساسا إلى معرفة أثر القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية، عند عملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية.

1.3.8 تحليل نتائج المحور الأول واختبار الفرضية الأولى:

واقع القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية د. رابع طويرات/د. عبد الحكيم بيسار/ط.د. حسين مشقق

أولاً: تحليل النتائج : يتضمن المحور الأول 06 عبارات، صيغت بهدف التعرف على رأي عينة الدراسة، في إمكانية تغليب القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية في قياس عناصر الأصول والخصوم، عند إعداد القوائم المالية، وفق ما يوضحه الجدول الموالي:

جدول رقم (02): إجابات أفراد عينة البحث حول إمكانية تغليب القواعد الجبائية على القواعد

المحاسبية في قياس عناصر الأصول والخصوم

| العبارة | المؤشرات الإحصائية | | | المتوسط الحسابي | |
|---------|--|-----------------|------------|-----------------|-------|
| | الانحراف المعياري | قيمة T المحسوبة | قيمة (SIG) | | |
| 01 | لا تؤخذ القيمة المتبقية للأصل في حساب قسط الإهلاك. | 3.24 | 1.026 | 1.598 | 0.007 |
| 02 | يتم إعادة تقييم التثبيات بالقيمة التاريخية، ولا يتم استخدام القيمة العادلة. | 3.22 | 1.106 | 1.348 | 0.184 |
| 03 | لا يتم الاعتراف بخسائر القيمة عن التثبيات في حساب القيمة الصافية للأصل. | 2.98 | 1.055 | -0.141 | 0.888 |
| 04 | إن المؤجر هو المالك الفعلي للأصل المؤجر في حالة القرض الإيجاري، ويعتبر الأجر المحصل عليه كإيراد، أما المستأجر فيتم تسجيل المبالغ المدفوعة لفائدة المؤجر كتكلفة، يتم خصمها من الدخل الخاضع للضريبة. | 3.51 | 0.944 | 3.630 | 0.001 |
| 05 | مؤونات المعاشات أعباء غير مقبولة جبائياً، حتى يتم دفعها للمستفيدين منها، ولا يتم تسجيلها كمخصصات بالرغم من وجود التزام قانوني حالي لها، وإمكانية تقديرها بموثوقية. | 3.47 | 1.014 | 3.089 | 0.003 |
| 06 | يتم تسجيل تصحيحات الأخطاء ضمن الميزانية عن طريق الأموال الخاصة، مع تسجيلها في حساب النتائج. | 3.80 | 0.894 | 6.000 | 0.000 |
| | الاتجاه العام للمحور | 3.43 | 0.284 | / | / |

المصدر: اعتماداً على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

بهدف تحليل الاتجاه العام لعينة الدراسة، سيتم تحليل نتائج كل عبارة على حدى:

▪ العبارة (01): بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.24، بانحراف معياري قدره 1.026، كما بلغت T المحسوبة 1.598 والقيمة الاحتمالية (SIG) = P-VALUE 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 عدم أخذ القيمة المتبقية للأصل في حساب قسط الإهلاك.

■ العبارة (02): بلغت T المحسوبة 1.348 والقيمة الاحتمالية $P\text{-VALUE (SIG) = 0.184}$ الموافقة لها أكبر من 0.05، أي لا توجد فروق دالة إحصائياً عند مستوى ثقة 95% بين القيمة المعيارية (3) والمتوسط الحسابي لهذه العبارة، مما يعني أن إجابات أفراد العينة كانت محايدة.

| الاتجاه العام للمحور الأول | حجم | المتوسط | الانحراف | القيمة المعيارية 18 |
|----------------------------|-----|---------|----------|---------------------|
|----------------------------|-----|---------|----------|---------------------|

■ العبارة (03): بلغت T المحسوبة -0.141 والقيمة الاحتمالية $P\text{-VALUE (SIG) 0.888}$ = الموافقة لها أكبر من 0.05، أي لا توجد فروق دالة إحصائياً عند مستوى ثقة 95% بين القيمة المعيارية (3) والمتوسط الحسابي لهذه العبارة، مما يعني أن إجابات أفراد العينة كانت محايدة.

■ العبارة (04): بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.51، بانحراف معياري قدره 0.944، كما بلغت T المحسوبة 3.630، والقيمة الاحتمالية $P\text{-VALUE (SIG) = 0.001}$ 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 العبارة (4).

■ العبارة (05): بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.47، بانحراف معياري قدره 1.014، كما بلغت T المحسوبة 03.089، والقيمة الاحتمالية $P\text{-VALUE (SIG) = 0.003}$ 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 أن مؤونات المعاشات أعباء غير مقبولة جبنياً، حتى يتم دفعها للمستفيدين منها، ولا يتم تسجيلها كمخصصات بالرغم من وجود التزام قانوني حالي لها.

■ العبارة (06): بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.80، بانحراف معياري قدره 0.894، كما بلغت T المحسوبة 6.000 والقيمة الاحتمالية $P\text{-VALUE (SIG) = 0.000}$ 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 تسجيل تصحيحات الأخطاء ضمن الميزانية عن طريق الأموال الخاصة.

ثانياً: اختبار الفرضية الأولى:

جدول رقم (03): نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار صحة الفرضية الأولى: يتم تغليب القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية في قياس عناصر الأصول والخصوم.

| قيمة (Sig) | درجة الحرية df | قيمة T المحسوبة | | | | |
|---------------|----------------------|-----------------------|-------|-------|----|---|
| 0.000 | 44 | 4.164 | 3.258 | 20.02 | 45 | يتم تغليب للقواعد الجبائية على القواعد المحاسبية في قياس عناصر الأصول والخصوم |

المصدر: اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول (03) أن قيمة المتوسط الحسابي للدرجة الكلية للمحور 20.02، بانحراف معياري قدره 3.258، كما بلغت T المحسوبة 4.164 والقيمة الاحتمالية P-VALUE (SIG) = 0.000 الموافقة لها أقل من 0.05، وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ما يعني أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن هناك تغليب للقواعد الجبائية على القواعد المحاسبية في قياس عناصر الأصول والخصوم، وبالتالي تحقق الفرضية الأولى.

2.3.8. تحليل نتائج المحور الثاني واختبار الفرضية الثانية:

أولا: تحليل نتائج المحور الثاني: صيغت عبارات هذا المحور بهدف التعرف على رأي عينة الدراسة في إمكانية تغليب القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية في قياس الإيرادات والأعباء. جدول رقم (04): إجابات أفراد عينة البحث حول إمكانية تغليب القواعد الجبائية على القواعد

المحاسبية في قياس الإيرادات والأعباء

| العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة T المحسوبة | قيمة (SIG) |
|--|--------------------|----------------------|-----------------------|---------------|
| يتم إدراج إعانات الاستغلال أو التوازن (ح74) ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها أو قبضها. | 3.56 | 0.990 | 3.765 | 0.000 |
| يتم إدراج مصاريف البحث والتطوير أعباء قابلة للخصم وليست تثبيبات معنوية. | 3.51 | 1.079 | 3.177 | 0.003 |
| لا يتم إثبات بعض الضرائب والرسوم مثل رسم التطهير، الرسم العقاري على الملكيات المبنية، إلا عند التحقق الفعلي لها (التسديد). | 3.56 | 0.990 | 3.765 | 0.000 |
| لا يتم الأخذ بعين الاعتبار تكاليف الاقتراض في تحديد تكلفة الأصل، بل يتم اعتبارها مصاريف مالية، تخفض من الوعاء | 3.42 | 1.177 | 2.406 | 0.020 |
| يتم تسجيل الخسارة في الحساب 11 ترحيل من جديد دون أن يعتبر كعبء يخفض من نتائج السنوات الموالية. | 2.98 | 1.055 | -0.141 | 0.888 |

| | | | | | |
|-------|-------|-------|------|--|----|
| 0.049 | 1.943 | 1.228 | 3.36 | لا يتم إدراج الفوائد المنتظرة إلا عند لقبض الفعلي لها. | 12 |
| | | 0.222 | 3.44 | الاتجاه العام للمحور | |

المصدر: اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج (SPSS)

- **العبارة (07):** بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.56، بانحراف معياري قدره 0.990، كما بلغت T المحسوبة 3.765 والقيمة الاحتمالية (SIG) = 0.003 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 إدراج إعانات الاستغلال أو التوازن (ح74) ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها أو قبضها.
- **العبارة (08):** بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.51، بانحراف معياري قدره 1.079، كما بلغت T المحسوبة 3.177 والقيمة الاحتمالية (SIG) = 0.000 الموافقة لها أقل من 0.05، وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، أي أن أفراد العينة **يوافقون** على إدراج مصاريف البحث والتطوير أعباء قابلة للخصم وليست تشبيلات معنوية.
- **العبارة (09):** بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.56، بانحراف معياري قدره 0.990، كما بلغت T المحسوبة 3.765، والقيمة الاحتمالية (SIG) = 0.000 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 عدم إثبات بعض الضرائب والرسوم مثل رسم التطهير، الرسم العقاري على الملكيات المبنية، إلا عند التحقق الفعلي لها (التسديد).
- **العبارة (10):** بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.42، بانحراف معياري قدره 1.177، كما بلغت T المحسوبة 2.406 والقيمة الاحتمالية (SIG) = 0.020 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 عدم الأخذ بعين الاعتبار تكاليف الاقتراض في تحديد تكلفة الأصل، بل يتم اعتبارها مصاريف مالية، تخفض من وعاء الضريبة.
- **العبارة (11):** بلغت T المحسوبة -0.141 والقيمة الاحتمالية (SIG) = 0.888 الموافقة لها أكبر من 0.05، أي لا توجد فروق دالة إحصائيا عند مستوى ثقة 95% بين القيمة المعيارية (3) والمتوسط الحسابي لهذه العبارة، أي أن إجابات أفراد العينة كانت **محايدة**.
- **العبارة (12):** بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.36 بانحراف معياري قدره 1.228، كما بلغت T المحسوبة 1.943 والقيمة الاحتمالية (SIG) = 0.049 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 عدم إدراج الفوائد المنتظرة إلا عند القبض الفعلي لها.
ثانيا: اختبار الفرضية الثانية:

جدول رقم (05): نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار صحة الفرضية الثانية: يتم تغليب

للقواعد الجبائية على القواعد المحاسبية في قياس عناصر الإيرادات والأعباء:

المصدر: اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول (05)، أن قيمة المتوسط الحسابي للدرجة الكلية للمحور 20.38، بانحراف معياري قدره 3.135، كما بلغت T المحسوبة 5.087 والقيمة الاحتمالية الموافقة لها P-VALUE (SIG) = 0.000 أقل من 0.05، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، أي أنه عند مستوى ثقة 95 %، توجد فروق دالة إحصائية بين القيمة المعيارية (18)، والمتوسط الحسابي لهذا المحور، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أنه يتم تغليب للقواعد الجبائية على القواعد المحاسبية في قياس عناصر الإيرادات والأعباء، وبالتالي تحقق

| القيمة المعيارية 18 | | | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | حجم العينة n | الاتجاه العام للمحور الثاني |
|---------------------|----------------|-----------------|-------------------|-----------------|--------------|--|
| قيمة (Sig) | درجة الحرية df | قيمة T المحسوبة | | | | |
| 0.000 | 44 | 5.087 | 3.135 | 20.38 | 45 | هناك تغليب للقواعد الجبائية على القواعد المحاسبية في قياس عناصر الإيرادات والأعباء |

الفرضية الثانية.

3.3.8 تحليل نتائج المحور الثالث واختبار الفرضية الثالثة:

أولاً: تحليل نتائج المحور الثالث: يتضمن المحور الثالث 06 عبارات، صيغت بهدف التعرف على رأي عينة من الدراسة حول أثر عوامل البيئة المحاسبية على عملية القياس المحاسبي:
جدول رقم (06): إجابات أفراد عينة البحث حول مساهمة البيئة المحاسبية الجزائرية في أسبقية تطبيق القواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية:

| المؤشرات الإحصائية | | | | العبارة |
|--------------------|-----------------|-------------------|-----------------|---------|
| قيمة (SIG) | قيمة T المحسوبة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | |
| | | | | |

| | | | | | |
|-------|-------|-------|------|---|----|
| 0.000 | 4.750 | 0.973 | 3.69 | المادة 6 من قانون المالية 2009، تنص على ضرورة احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة للوعاء | 13 |
| 0.000 | 4.408 | 1.116 | 3.73 | غياب التكوين المستمر للمحاسب في مجال المحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية | 14 |
| 0.023 | 3.362 | 1.136 | 3.40 | الضغط الممارس على المحاسب من طرف رؤسائه، بعدم الخوض في الاختلافات المؤقتة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي. | 15 |
| 0.000 | 5.115 | 1.020 | 3.78 | جمود القوانين الجبائية وعدم تحيينها بما يتوافق مع القواعد المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية | 16 |
| 0.000 | 5.051 | 1.004 | 3.76 | عدم قيام المجلس الوطني للمحاسبة بدوره في متابعة استقلالية مهنة المحاسبة. | 17 |
| 0.000 | 6.049 | 0.912 | 3.82 | اهتمام مكاتب مدققي الحسابات في تطبيق النصوص التشريعية الضريبية على حساب القواعد المحاسبية والمعايير المحاسبية | 18 |
| / | / | 0.15 | 3.69 | الاتجاه العام للمحور | |

المصدر: اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج (SPSS)

- **العبارة (13):** بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.69، بانحراف معياري قدره 0.973، كما بلغت T المحسوبة 4.750، والقيمة الاحتمالية (SIG) = 0.000 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 أن المادة 6 من قانون المالية 2009 تؤثر على عملية القياس المحاسبي.
- **العبارة (14):** بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.73، بانحراف معياري قدره 1.116، كما بلغت T المحسوبة 4.408، والقيمة الاحتمالية (SIG) = 0.000 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 العبارة (14).
- **العبارة (15):** بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.40، بانحراف معياري قدره 1.136، كما بلغت T المحسوبة 3.362 والقيمة الاحتمالية (SIG) = 0.023 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 الضغط الممارس على المحاسب من طرف رؤسائه، بعدم الخوض في الاختلافات المؤقتة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي. تؤثر على عملية القياس المحاسبي.
- **العبارة (16):** بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.78، بانحراف معياري قدره 1.020، كما بلغت T المحسوبة 5.115 والقيمة الاحتمالية (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 جمود القوانين الجبائية وعدم تحيينها بما يتوافق مع القواعد المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية، تؤثر على عملية القياس المحاسبي عند إعداد القوائم المالية.

■ **العبارة (17):** بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.76، بانحراف معياري قدره 1.004، كما بلغت T المحسوبة 5.051 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 أن عدم قيام المجلس الوطني للمحاسبة بدوره في متابعة استقلالية مهنة المحاسبة، يؤثر على عملية القياس المحاسبي عند إعداد القوائم المالية.

■ **العبارة (18):** بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.82، بانحراف معياري قدره 0.912، كما بلغت T المحسوبة 6.049، 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 اهتمام مكاتب مدققي الحسابات في تطبيق النصوص التشريعية الضريبية على حساب القواعد المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية، يؤثر على عملية القياس المحاسبي.

ثانيا: اختبار الفرضية الثالثة:

جدول رقم (07): نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار صحة الفرضية الثالثة: تساهم البيئة

المحاسبية الجزائرية في أسبقية تطبيق القواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية

| القيمة المعيارية 18 | | | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | حجم العينة n | الاتجاه العام للمحور الثالث |
|---------------------|----------------|-----------------|-------------------|-----------------|--------------|--|
| القيمة (Sig) | درجة الحرية df | قيمة T المحسوبة | | | | |
| 0.000 | 44 | 7.003 | 4.002 | 22.18 | 45 | تساهم البيئة المحاسبية الجزائرية في أسبقية تطبيق القواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية |

المصدر: اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS

نلاحظ من الجدول (07)، أن قيمة المتوسط الحسابي للدرجة الكلية للمحور 22.18، بانحراف معياري قدره 4.002، كما بلغت T المحسوبة 7.003 والقيمة الاحتمالية الموافقة لها $P\text{-VALUE (SIG)} = 0.000$ أقل من 0.05، وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، أي أنه عند مستوى ثقة 95 %، توجد فروق دالة إحصائيا بين القيمة المعيارية (18)، والمتوسط الحسابي لهذا المحور، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على مساهمة البيئة المحاسبية الجزائرية في أسبقية تطبيق القواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية وبالتالي تحقق الفرضية الثالثة.

9. خاتمة:

هدفت الإصلاحات المحاسبية في الجزائر من خلال تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية الصادرة إلى غاية سنة 2004، إلى تحسين البيئة المحاسبية في الجزائر ومسايرتها للبيئة المحاسبية الدولية، حيث واجه التطبيق العملي للنظام المحاسبي المالي عدة صعوبات منها ارتباطه وتعارض قواعده مع النظام الجبائي الجزائري، وحتى يحقق النظام المحاسبي المالي هدفه ويقدم معلومات مالية ذات جودة وتعتبر عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسات الاقتصادية، لا بد من فك هذا الارتباط بالتطبيق الفعلي لطريقة الضرائب المؤجلة من جهة، وكذا العمل على تحين التشريع الجبائي مع مستجدات النظام المحاسبي المالي. من هذا المنطلق ومن خلال تطرقنا للإطار المفاهيمي لضرائب الدخل وفقا للمعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدخل، وتحديد المفاهيم المتعلقة بكل من النظام المحاسبي والنظام الجبائي وإسقاط الدراسة النظرية تطبيقيا، توصلنا إلى النتائج التالية:

أ. الجانب النظري:

- ✓ إن الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية يكمن في اختلاف الأهداف من جهة حيث أن النظام المحاسبي المالي يهدف إلى تعزيز شفافية ومصداقية القوائم المالية، في حين أن النظام الجبائي يهدف تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة ومن جهة أخرى نجد أن المحاسبة المالية تستخدم أساس الاستحقاق في إثبات عملياتها، واستخراج حساباتها الختامية، أما المحاسبة الضريبية، فتأخذ بالأساس النقدي حيناً، وأساس الاستحقاق أحيانا.
- ✓ يترتب عن الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية والاعتراف والتقييم الجبائي لها اختلاف بين النتيجتين المحاسبية والجبائية، حيث تنقسم هذه الفروق إلى فروع دائمة وفروق مؤقتة هذه الأخيرة تنشأ عنها ضرائب مؤجلة (أصول أو خصوم).

ب. الجانب التطبيقي: تمت الإجابة عن الإشكالية الرئيسية هل تتأثر عملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية بالقواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية، من خلال تحليل ومناقشة فرضيات الدراسة على النحو التالي:

✓ من خلال اختبار الفرضية الأولى توصلنا إلى أن هناك تغليب للقواعد الجبائية على القواعد المحاسبية في قياس عناصر الأصول والخصوم، فتأثير القواعد والأحكام الجبائية فيما يتعلق بعناصر الميزانية، يظهر من خلال اعتماد التكلفة التاريخية بدل القيمة العادلة عند التقييم، وعدم قبول إعادة التقييم للثبوتات إلا في إطار تشريعي، بالإضافة إلى معاملة جميع عقود الإيجار التمويلية على أنها عقود إيجارية تشغيلية بسيطة؛

✓ من خلال اختبار الفرضية الثانية توصلنا إلى أن هناك تغليب للقواعد الجبائية على القواعد المحاسبية في قياس عناصر الإيرادات والأعباء، فمن الناحية الجبائية فإن الواقعة المنشأة للدخل هي التحقق الفعلي، حيث يتم تحديد الدخل من خلال المداخل المحققة فعليا والأعباء المسددة فعليا عكس النظام المحاسبي الذي يأخذ بواقع المعاملات؛

✓ من خلال اختبار الفرضية الثالثة توصلنا إلى أن البيئة المحاسبية تؤثر على عملية القياس المحاسبي عند إعداد القوائم المالية، حيث يعتبر جمود القوانين الجبائية وعدم تحيينها بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى نقص التكوين في المجال المحاسبي والجبائي، أهم العوامل التي أدت إلى المبالغة في النظرة الجبائية عند إعداد القوائم المالية، وهو ما أدى إلى صعوبة فك الارتباط بين المحاسبة والجبائية بطريقة الضرائب المؤجلة وبالتالي صعوبة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل".

التوصيات: من خلال دراستنا لهذا الموضوع، وتحليل أثر النظام الجبائي على عملية قياس القوائم المالية نقترح جملة من التوصيات، لخلق التوازن بين النظامين، مما يعود بالفائدة، على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية:

- لا بد من إيجاد مقارنة بين أهداف المحاسبة وأهداف الجبائية من خلال إشراك الخبراء المتخصصين في مجال المحاسبة والجبائية في صياغة القوانين الجبائية، في ظل متطلبات الانفتاح الاقتصادي ومتطلبات البيئة المحاسبية الملائمة.

- مراجعة القانون الجبائي الحالي، وإعادة النظر في بعض القواعد الجبائية التي تمارس ضغطا على المحاسبين عند إعداد القوائم المالية، وتجعل البيئة المحاسبية غير ملائمة؛

- عقد دورات تكوينية مستمرة لفائدة المحاسبين وأعران المصالح الجبائية في مجال المحاسبة والجبائية لتقليل المنازعات الجبائية؛

- لا بد من التنسيق بين الهيئات المحاسبية متمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، والهيئات الجبائية متمثلة في المديرية العامة للضرائب؛
- الاستفادة من تجارب بعض الدول في معالجة آثار اختلاف القياس المحاسبي للقوائم المالية بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي في ظل تطبيق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

المراجع:

- Zitouni, T. (2003). Comptabilité Des Sociétés. Alger: Berti édition.
- المادة 140-1ق ض م. (2019). قانون الضرائب المباشرة. المديرية العامة للضرائب، الجزائر.
- إيمان يخلف. (2019). متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي (مذكرة دكتوراه). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف: جامعة حسيبة بن بوعلي.
- جمعة حميدات. (2014). خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. عمان، الأردن: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
- حماد طارق عبدالعال. (2006). موسوعة معايير المحاسبة الدولية. الإسكندرية، مصر: الدار الجمعية.
- شعيب شنوف. (2009). محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS. بودواو. بومرداس، الجزائر: مكتبة الشرق الجزائرية.
- صالح بزة، و أمينة بن خزناجي. (2020). جباية المؤسسة (المجلد 1). برج بوعريريج، الجزائر: دار الباحث للنشر والتوزيع.
- صديق حسوس. (2018). تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري (مذكرة دكتوراه). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة: جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.
- عباس علي ميرزا، و آخرون. (2006). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية-كتاب ودليل- عمان، الأردن: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- عبد الرحمان عطية. (2011). المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي (المجلد 1). برج بوعريريج، الجزائر: دار جيطلي للنشر والتوزيع.
- عبد الناصر نور، وآخرون. (2008). الضرائب ومحاسبتها (المجلد الثانية). عمان، الأردن: دار الميسرة للنشر والتوزيع.

- قانون الضرائب المباشرة. (2019). المادة 140-1. الجزائر: المديرية العامة للضرائب .
- قبايلي، محمد. (2013). آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل IAS12 في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري مذكرة ماجستير. كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البليدة: جامعة سعد دحلب.
- لخضر علاوي. (2011). نظام المحاسبة المالية. الجزائر: الصفحات الزرقاء.
- محمد قبايلي. (2013). آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري(مذكرة ماجستير). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، البليدة: جامعة سعد دحلب .
- محمد قبايلي. (2013). آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي والنظام الجبائي (مذكرة ماجستير). البليدة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة سعد دحلب البليدة.
- منصور بن عمارة. (2010). الضرائب على أرباح الشركات. الجزائر: دار هومة.
- ياسين فؤاد توفيق. (2004). المحاسبة الضريبية. عمان، الأردن: دار اليازوري للنشر والتوزيع.