وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعـة زيـــان عاشور الجلفـــة
كليـة العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسـم العلوم المالية والمحاسبية

أطـروحـة مقدمة لنيل شهادة دكتـوراه
الطور الثالث

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية

العنوان

واقع إلتزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل IAS12
ـدراسة ميدانيةـ

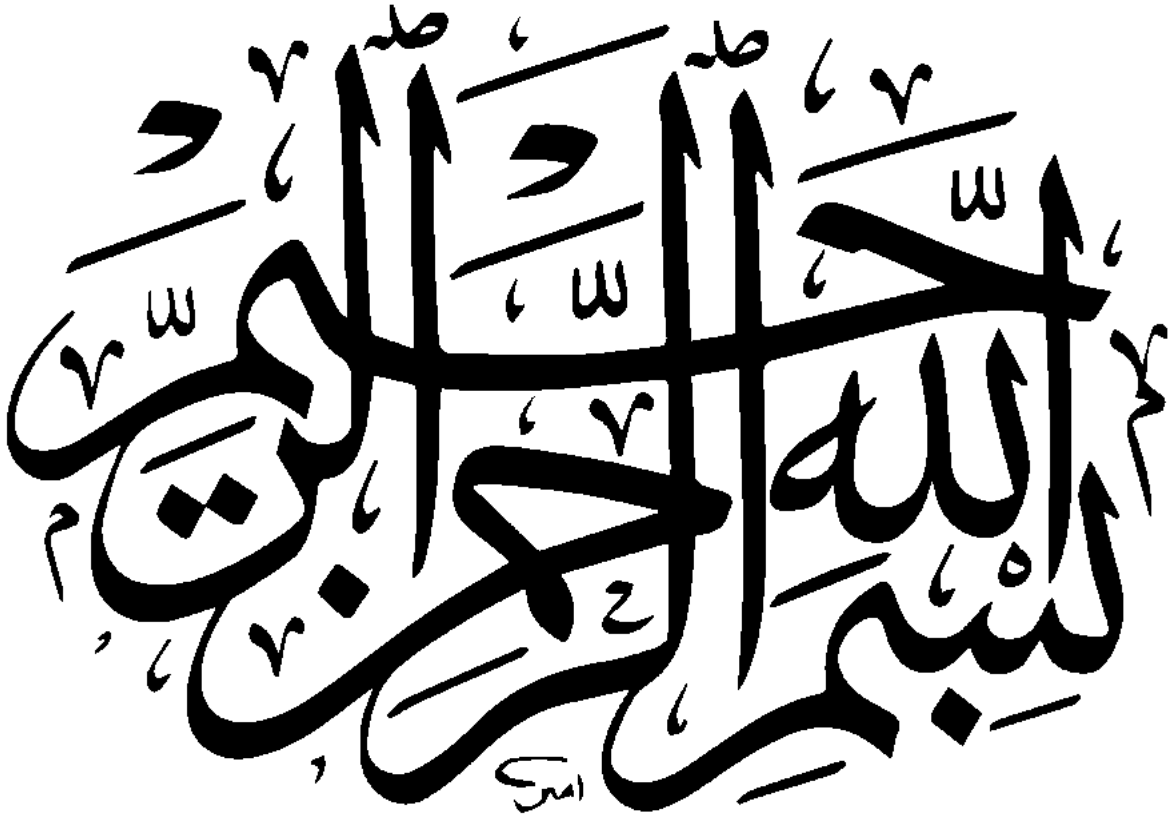
من إعـداد الطالب

عادل جعنيط

المناقشة بتاريخ 2022/03/16 من طرف اللجنة المكونة من:

لبـــــاز الأمين	**أستاذ محاضر-أ-**	**جامعة الجلفة**	**رئيسا**
رابـــحي مختـار	**أستـــــــاذ**	**جامعة الجلفة**	**مشرفا ومقررا**
حديـــــدي آدم	**أستـــــــاذ**	**جامعة الجلفة**	**ممتحنا**
قمـــــان عمر	**أستاذ محاضر-أ-**	**جامعة الجلفة**	**ممتحنا**
قمـــان مصطفى	**أستاذ محاضر-أ-**	**جامعة المسيلة**	**ممتحنا**
خيرانـــــي العيد	**أستاذ محاضر-أ-**	**جامعة الأغوط**	**ممتحنا**
خيري عبد الكريم	**أستاذ محاضر-أ-**	**جامعة الجلفة**	**مدعوا**

السنة الجامعية: 2022/2021



﴿سُبْحَانَكَ لاَ عِلْمَ لَنَآ إِلاَّ مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ﴾

صدق الله العظيم

سورة البقرة الآية 32

شكر وتقدير

الحمد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه والشكر لله العلي القدير الذي وفقني على إنجاز هذا العمل المتواضع

وأتقدم بأسمى آيات الشكر والعرفان إلى

الأستاذ الدكتور " مختار رابحي" الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث ولم يبخل بنصائحه وتوجيهاته والذي حفزني وشجعني فكان خير سند وخير معين لإتمام واثراء هذه الرسالة

وإلى الدكتور خيري عبد الكريم المشرف المساعد لهذه الأطروحة الذي سهل العمل من خلال توجيهاته القيمة وصبره علي بأخلاقه الكريمة فجزاه الله كل خير

وإلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا بالموافقة على مناقشة هذه الرسالة

وإلى كل المهنيين الجزائريين من محاسبين معتمدين وخبراء ورؤساء مصالح المالية والمحاسبة الذين ساهموا في الإجابة عن الإستبيان المقدم إليهم واخص بالذكر رئيس مصلحة المالية والمحاسبة إسماعيل مليك على ترحيبه الكبير وسعة صدره الذي لم يبخل علينا بالشرح وتوفير المعلومات وإثباتها بالوثائق المحاسبية

وإلى كل من شجعني على إنجاز هذا العمل ولو بكلمة طيبة.

إهداء

إلى والدي الكريمين رحمهما الله

إلى كل العائلة

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الموضوع	رقم الصفحات
شكر وتقدير	-
الإهداء	-
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	X
فهرس الأشكال	XIV
فهرس الملاحق	XVI
مقدمة	أ - ي
الفصل الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية وجهود التوافق المحاسبي الدولي	
تمهيد:	12
المبحث الأول: الإختلاف في الممارسة المحاسبية	13
المطلب الأول: مصادر الإختلاف المحاسبي	13
أولا: النظام القضائي والتشريعي	13
ثانيا: المصادر التمويلية	14
ثالثا: العامل الضريبي	14
رابعا: مهنة المحاسبة	15
خامسا: عوامل قيمية وثقافية أخرى	15
المطلب الثاني: أشكال الإختلاف المحاسبي	16
أولا: سياسية الإخبار	16
ثانيا: الإختلافات في الإعتراف والقياس	17
ثالثا: قياس النتيجة	17
المطلب الثالث: طرق تجاوز الإختلاف	18
أولا: الإعتراف المتبادل	18
ثانيا: الإعتراف المتبادل المعياري	18

ثالثا: التوافق المحاسبي الدولي	18
المبحث الثاني: التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي	19
المطلب الأول: التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي	19
أولا: التوافق المحاسبي	19
ثانيا: مفهوم التوحيد المحاسبي	19
المطلب الثاني: معوقات التوافق المحاسبي الدولي	21
أولا: القومية والممارسة المحاسبية	21
ثانيا: مجموعة المستخدمين المعنيين	21
ثالثا: النظم القانونية	21
رابعا: إختلاف نقاط البدء	21
خامسا: الهيئات المحاسبية المهنية	22
سادسا: القصور في وجود تعريف أهداف الكشوفات المالية	22
سابعا: القوانين المحلية المتعارضة	22
ثامنا: الإختلافات البيئية والثقافية بين الدول	22
المطلب الثالث: جهود المنظمات الإقليمية والدولية حول التوافق المحاسبي.	23
أولا: المؤسسات المحاسبية الدولية	23
ثانيا: المؤسسات المحاسبية المهنية الإقليمية	24
المبحث الثالث: ماهية المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS)	26
المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS)	26
المطلب الثاني: أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS)	27
أولا: أهمية المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي	27
ثانيا: أهداف المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي	28
المطلب الثالث: إصدار معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS)	29
خلاصة الفصل الأول	34
الفصل الثاني: مدخل مفاهيمي للنظامين المحاسبي والجبائي الجزائريين و المعيار المحاسبي (IAS12)	

تمهيد	36
المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي (SCF)	37
المطلب الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي (SCF)	37
أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي (SCF)	37
ثانيا: مجال التطبيق	37
ثالثا: المبادئ المحاسبية الأساسية للنظام المحاسبي المالي (SCF)	38
رابعا: الخصائص النوعية للمعلومة المالية	39
خامسا: الكشوفات المالية	41
سادسا: مستخدمي الكشوفات المالية	41
المطلب الثاني: أهمية أهداف ومميزات النظام المحاسبي المالي (SCF)	42
أولا: أهمية تطبيق النظام المحاسبي (SCF) في المؤسسة	42
ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي	42
ثالثا: مميزات النظام المحاسبي المالي	43
المطلب الثالث: صعوبات وآفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)	44
أولا: الصعوبات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي	44
ثانيا: آفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي	44
المبحث الثاني: مدخل إلى النظام الجبائي الجزائري	46
المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي وأسسه القانونية والتنظيمية	46
أولا: مفهوم النظام الجبائي	46
ثانيا: السياسة الضريبية والنظام الضريبي	47
المطلب الثاني: خصائص وأهداف اصلاح النظام الجبائي الجزائري	49
أولا: خصائص النظام الجبائي الجيد	49
ثانيا: اهداف النظام الجبائي	51
المطلب الثالث: مختلف مراحل اصلاح النظام الجبائي الجزائري	52
أولا: المبادرات الأولى لإصلاح النظام الجبائي في الجزائر	52
ثانيا: إصلاحات 1989	53

ثالثا: الأوضاع الاقتصادية والسياسية العالمية التي سرعت الإصلاحات	54
المبحث الثالث: تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل (IAS 12)	56
المطلب الأول: الإطار النظري للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل (IAS 12)	56
أولا: التعريف بالضريبة على الدخل	56
ثانيا: هدف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) ومجال تطبيقه	57
ثالثا: التعاريف الأساسية	59
المطلب الثاني: تقنية الضرائب المؤجلة حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS12)	62
اولا: مفهوم الضريبة المؤجلة	62
ثانيا: الإعتراف، القياس، العرض والإفصاح في الضريبة المؤجلة	63
ثالثا: أهمية الضرائب المؤجلة وكيفية اثباتها.	64
المطلب الثالث: الاعتراف والقياس، العرض والافصاح للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 12)	66
أولا: الإعتراف	66
ثانيا: القياس	66
ثالثا: العرض	67
رابعا: الإفصاح	67
خلاصة الفصل الثاني	70
الفصل الثالث: المعالجة الجبائية والمحاسبية لضرائب الدخل في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية	
تمهيد	72
المبحث الأول: الضرائب على أرباح الشركات (IBS) والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)	73
المطلب الأول: مفاهيم حول الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي	73
أولا: تعريف كل من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي	73
ثانيا: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي	74
ثالثا: معدلات الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الاجمالي	76

المطلب الثاني: الأحكام المشتركة بين الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي	**80**
أولا: المعالجة الجبائية للأعباء العامة	**80**
ثانيا: الإهتلاكات	**82**
ثالثا: المؤونات	**82**
رابعا: خصم خسائر السنوات السابقة	**83**
خامسا: فوائض القيم الناتجة عن التنازل	**83**
سادسا: الإعفاءات من الضريبة على الدخل	**84**
المطلب الثالث: النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية:	**86**
أولا: تعريف النتيجة المحاسبية (الربح المحاسبي) من خلال جدول النتائج ومن خلال الميزانية	**86**
ثانيا: تعريف النتيجة الجبائية (الربح الجبائي) من خلال جدول النتائج ومن خلال حسابات الميزانية	**87**
ثالثا: العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية	**87**
المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل	**89**
أولا: آلية دفع الضريبة على أرباح الشركات	**89**
ثانيا: المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل	**90**
المبحث الثاني: الحالات المختلفة لنشوء ضرائب مؤجلة أصول ومعالجتها محاسبيا وجبائيا	**91**
المطلب الأول: الفروق المؤقتة الناتجة عن إختلاف مدة وطريقة الاهتلاك	**91**
أولا: مدة الإهتلاك المحاسبي أقل من الجبائي	**91**
ثانيا: طريقة الإهتلاك المتناقص محاسبيا والخطي جبائيا	**92**
المطلب الثاني: الفروق المؤقتة الناتجة عن مؤونة الذهاب الى التقاعد والعطل السنوية المدفوعة الاجر	**94**
أولا: مؤونة منحة الذهاب الى التقاعد	**94**
ثانيا: مؤونة العطل السنوية المدفوعة الأجر	**95**
المطلب الثالث: الفروقات المؤقتة الناتجة عن إعانة التجهيز ومنتوجات الدورات السابقة ذات المبالغ المعتبرة	**97**
أولا: إعانات التجهيز (الإستثمار)	**97**
ثانيا: منتوجات الدورات السابقة ذات المبالغ المعتبرة	**99**

المطلب الرابع: الضريبة المؤجلة عن العناصر ذات القيمة المنخفضة، العجز الجبائي والفوائد المستحقة	101
أولا: العناصر ذات القيمة المنخفضة	101
ثانيا: الخسائر الجبائية القابلة للترحيل	102
ثالثا: الضريبة المؤجلة عن الفوائد المستحقة	104
المبحث الثالث: الحالات المختلفة لنشوء ضرائب مؤجلة خصوم ومعالجتها محاسبيا وجبائيا	105
المطلب الأول: الفروق المؤقتة الناتجة عن إختلاف مدة وطريقة الاهتلاك وفارق إعادة التقييم	105
أولا: الفروقات الناشئة عن مدة وطريقة الاهتلاك	105
ثانيا: الضريبة المؤجلة عن فارق إعادة التقييم	107
المطلب الثاني: الفروق المؤقتة الناتجة عن التثبيتات المحصل عليها مجانا واعانات الاستغلال	110
أولا: التثبيتات المحصل عليها مجانا	110
ثانيا: الضرائب المؤجلة عن اعانات الاستغلال	111
المطلب الثالث: الفروق المؤقتة الناتجة عن منتوجات واعباء الدورات السابقة ذات المبالغ المعتبرة	113
أولا: منتوجات الدورات السابقة ذات المبالغ المعتبرة	113
ثانيا: أعباء الدورات السابقة ذات المبالغ المعتبرة	113
خلاصة الفصل الثالث	115
الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	
تمهـــيد	117
المبحث الأول: عرض ومناقشة الدراسة الميدانية (الإستبانة)	118
المطلب الاول: مراحل تطوير أداة الدراسة	118
أولا: بناء أداة الدراسة	118
ثانيا: الإستبانة في شكلها النهائي	118
ثالثا: تطبيق أداة الدراسة (الإستبانة)	119
المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية للبيانات المستعملة في الدراسة	122

أولا: المفاهيم الإحصائية المستخدمة في الدراسة	122
ثانيا: صدق وثبات أداة الدراسة	123
المطلب الثالث: الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة	129
أولا: الخصائص الشخصية	129
ثانيا: الخصائص الوظيفية	130
ثالثا: وصف خصائص العينة من حيث المتوسطات والإنحرافات المعيارية لمحاور الاستبانة	133
المبحث الثاني: دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة مسيلة	140
المطلب الأول: مجمع الصناعات الغذائية اقرو ديف :(AGRODIV)	141
أولا: التعريف بمجمع الصناعات الغذائية اقرو ديف (AGRODIV) وأهدافه	141
ثانيا: نشاط مجمع اقرو ديف (AGRODIV)	141
ثالثا: المركبات الصناعية التجارية (CIC) فرع الحبوب قسنطينة	142
المطلب الثاني: التعريف بالمركب الصناعي التجاري (CIC) الحضنة بالمسيلة وسبب إختياره في الدراسة الميدانية	144
أولا: نشأة المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة	144
ثانيا: الوحدات الانتاجية للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة وقدرات المؤسسة	144
ثالثا: أسباب اختيار المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة لإجراء الدراسة الميدانية	145
رابعا: وظائف المؤسسة وأهدافها	145
خامسا: نقاط البيع ورقم الاعمال للمركب الصناعي التجاري الحضنة	146
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لوحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة	148
أولا: المدير العام	148
ثانيا: مصالح المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة	148
ثالثا: مديريات المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة	149
المبحث الثالث: قياس النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية في المركب الصناعي التجاري (CIC) الحضنة المسيلة	151
المطلب الأول: تحديد النتيجة المحاسبية.	151
أولا: ميزانية الأصول	151

ثانيا: ميزانية الخصوم	152
ثالثا: جدول النتائج	153
المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة	155
أولا: الجدول رقم (09) من الحزمة الجبائية للمركب (CIC) الحضنة المسيلة	155
ثانيا: دراسة الأعباء	156
ثالثا: قياس النتيجة الجبائية للمركب (CIC) الحضنة المسيلة	157
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للمعيار IAS 12 من خلال الضرائب المؤجلة في المركب	160
أولا: دفتر الأستاذ للضرائب المؤجلة أصول وخصوم	160
ثانيا: العمليات المالية المسجلة في دفتر يومية المؤسسة للضرائب المؤجلة	162
المبحث الرابع: إختبار فرضيات الدراسة	164
المطلب الأول: إختبار الفرضية الأولى	164
المطلب الثاني: الفرضية الثانية	165
المطلب الثالث: إختبار الفرضية الثالثة والرابعة	166
أولا: إختبار الفرضية الثالثة	166
ثانيا: إختبار الفرضية الرابعة	166
خلاصة الفصل الرابع	167
خاتمة	169
قائمة المصادر والمراجع	175
الملاحق	195
المستخلص باللغة العربية واللغة الانجليزية	224

فهرس الجداول

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم (1-1)	الأنظمة القانونية الغربية.	13
الجدول رقم (2-1)	الإختلافات الموجودة بين القواعد المحاسبية المحلية الفرنسية والأمريكية	17
الجدول رقم (2-1)	الفروقات الدائمة والمؤقتة	61
الجدول رقم (2-2)	إثبات الضريبة المؤجلة حسب طريقة الميزانية	65
الجدول رقم (3-1)	يوضح عدة تغييرات خلال مختلف السنوات لمعدلات (IBS)	76
الجدول رقم (3-2)	معدلات الإقتطاع من المصدر (IBS) والأنشطة الخاضعة لها.	77
الجدول رقم (3-3)	الجدول التصاعدي السنوي بالشرائح للضريبة على الدخل الاجمالي	78
الجدول رقم (3-4)	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي لمشروع قانون المالية لسنة 2022	78
الجدول رقم (3-5)	أصناف الدخل ومعدلاتها	79
الجدول رقم (3-6)	حساب النتيجة المحاسبية عن طريق جدول النتائج (الإيرادات والأعباء)	86
الجدول رقم (3-7)	تاريخ تسديد التسبيقات للضريبة على أرباح الشركات.	89
الجدول رقم (3-8)	تحليل الفروقات من خلال الميزانية	91
الجدول رقم (3-9)	تحليل الفروقات من خلال جدول حساب النتيجة	91
الجدول رقم (3-10)	الإهتلاكات غير القابلة للخصم للسنوات 2011، 2012، 2013	92
الجدول رقم (3-11)	الإهتلاكات غير القابلة للخصم للسنوات 2014، 2015	92
الجدول رقم (3-12)	تحليل الفروقات المؤقتة طريقة الإهتلاك المتناقص محاسبيا والخطي جبائيا	93
الجدول رقم (3-13)	جدول مصغر(09) للحزمة الجبائية	96
الجدول رقم (3-14)	جدول مصغر(09) للحزمة الجبائية	96
الجدول رقم (3-15)	المعالجة الجبائية لإعانة التجهيز	98
الجدول رقم (3-16)	المعالجة الجبائية	101
الجدول رقم (3-17)	الضرائب المؤجلة الناتجة عن خسائر جبائية قابلة للترحيل	102
الجدول رقم (3-18)	تحليل الفروقات من خلال الميزانية	105
الجدول رقم(3-19)	تحليل الفروقات من خلال جدول حساب النتيجة	105
الجدول رقم (3-20)	الإهتلاكات غير القابلة للخصم للسنوات 2011، 2012، 2013، 2014، 2015	106
الجدول رقم (3-21)	الإهتلاكات غير القابلة للخصم للسنوات 2016، 2017، 2018	106

فهرس الجداول

الجدول رقم (3-22)	تحليل الفروقات المؤقتة طريقة الإهتلاك المتناقص جبائيا والخطي محاسبيا	106
الجدول رقم (3-32)	حساب فارق إعادة التقييم	108
الجدول رقم (3-24)	المعالجة الجبائية	110
الجدول رقم (4-1)	جدول يوضح الإستبانة في شكلها النهائي	118
الجدول رقم (4-2)	جدول الأوزان (weitghts) لمقياس لكارت الثلاثي	119
الجدول رقم (4-3)	جدول التوزيع لمقياس لكارت الثلاثي	119
الجدول رقم (4-4)	معامل الإرتباط سبيرمان بين فقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية له للعينة الإستطلاعية	124
الجدول رقم (4-5)	معامل الإرتباط سبيرمان بين فقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية له للعينة الإستطلاعية	124
الجدول رقم (4-6)	معامل الإرتباط سبيرمان بين فقرات المحور الثالث مع الدرجة الكلية له للعينة الإستطلاعية	125
الجدول رقم (4-7)	معامل الإرتباط سبيرمان بين المحاور مع الإستبانة الكلية للعينة الإستطلاعية	127
الجدول رقم (4-8)	معامل الثبات لمحاور الدراسة بإستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha للعينة الإستطلاعية	127
الجدول رقم (4-9)	توزيع عينة الدراسة حسب السن	129
الجدول رقم (4-10)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية	130
الجدول رقم (4-11)	توزيع عينة الدراسة حسب المهنة	131
الجدول رقم (4-12)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	131
الجدول رقم (4-13)	توزيع عينة الدراسة حسب آخر تربص أو تكوين في مجال المحاسبة	132
الجدول رقم (4-14)	المتوسطات والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول	133
الجدول رقم (4-15)	المتوسطات والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني.	135
الجدول رقم (4-16)	المتوسطات والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث للبعد الاول	136
الجدول رقم (4-17)	وصف المتوسطات والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث للبعد الثاني.	138
الجدول رقم (4-18)	يوضح نقاط البيع المختلفة للمركب عبر التراب الوطني	146
الجدول رقم (4-19)	تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية	151
الجدول رقم (4-20)	يوضح جانب الأصول من الميزانية المحاسبية	151
الجدول رقم (4-21)	يوضح جانب الخصوم من الميزانية المحاسبية	152
الجدول رقم (4-22)	يوضح جدول النتائج	153
الجدول رقم (4-23)	تحديد النتيجة المحاسبية من خلال جدول النتائج	154
الجدول رقم (4-24)	تحديد النتيجة الجبائية	155

الجدول رقم (4-25)	ملخص للأعباء القابلة للتخفيض والغير قابلة للتخفيض في 2020/12/31	156
الجدول رقم (4-26)	مختصر لتحديد النتيجة الجبائية	157
الجدول رقم (4-27)	يوضح الهدايا المرفوضة جبائيا	158
الجدول رقم (4-28)	نتائج إختبار (One Sample T-Test) للفرضية الأولى	164
الجدول رقم (4-29)	نتائج إختبار (One Sample T-Test) للفرضية الثانية	165

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم (1-1)	أسباب الإختلاف المحاسبي بين الدول	15
الشكل رقم (1-2)	أسباب ومصادر الإختلافات في الممارسة المحاسبية في العالم	16
الشكل رقم (1-3)	علاقة مفاهيم التوافق والتوحيد	20
الشكل رقم (1-4)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المعايير المحاسبية الدولية	32
الشكل رقم (2-1)	الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية	40
الشكل رقم (2-2)	يوضح مكونات النظام الجبائي الجزائري لقانون المالية لسنة .2021	48
الشكل رقم (2-3)	هدف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12)	58
الشكل رقم (2-4)	الفروقات المؤقتة والضرائب المؤجلة	61
الشكل رقم (2-5)	مصدر الضريبة المؤجلة	62
الشكل رقم (3-1)	يوضح كيفية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	88
الشكل رقم (4-1)	إستمارات الإستبيانات المسترجعة والضائعة	120
الشكل رقم (4-2)	إستمارات الإستبانة الصالحة للتحليل والملغاة بعد الإسترجاع	121
الشكل رقم (4-3)	توزيع عينة الدراسة حسب السن	129
الشكل رقم (4-4)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية	130
الشكل رقم (4-5)	توزيع عينة الدراسة حسب المهنة	131
الشكل رقم (4-6)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	132
الشكل رقم (4-7)	توزيع عينة الدراسة حسب آخر تربص أو تكوين في مجال المحاسبة	133
الشكل رقم (4-8)	يوضح نشأة مجمع (AGRODIV)	140
الشكل رقم (4-9)	المركبات التابعة لفرع الحبوب قسنطينة	143
الشكل رقم (4-10)	العلامة التجارية للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة	144
الشكل رقم (4-11)	الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة	150

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق رقم (01)	الإستبيان	184
الملحق رقم (02)	قائمة بأسماء محكمي الإستبانة	189
الملحق رقم (03)	مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS)	190
الملحق رقم (04)	قائمة الأصول للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة	198
الملحق رقم (05)	قائمة الخصوم للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة	199
الملحق رقم (06)	جدول النتائج للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة	200
الملحق رقم (07)	جدول الحزمة الجبائية (09) للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة	201
الملحق رقم (08)	دفتر الأستاذ للحسابات 133، 134، 692، 693 للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة	203
الملحق رقم (09)	الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة	205
الملحق رقم (10)	الضرائب المؤجلة أصول لمؤونة التقاعد المتوقعة	206
الملحق رقم (11)	ضريبة مؤجلة أصول للعطلة السنوية المدفوعة الاجر	207
الملحق رقم (12)	ضرائب مؤجلة أصول لمؤسسة Paglerani	208
الملحق رقم (13)	ضرائب مؤجلة خصوم لمؤسسة Molino	209
الملحق رقم (14)	العقوبات والغرامات المرفوضة جبائيا	210
الملحق رقم (15)	فاتورة إقتناء الهدايا ذات طابع إشهاري	211
الملحق رقم (16)	إثبات فاتورة إقتناء الهدايا محاسبيا	212
الملحق رقم (17)	ضرائب مؤجلة أصول على منحة الإطارات المسيرة	213
الملحق رقم (18)	جدول يوضح مختلف المؤونات للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة	214
الملحق رقم (19)	ضرائب مؤجلة اصول لمؤونة منحة العطلة السنوية للسداسي الثاني لسنة 2019	215
الملحق رقم (20)	جدول حساب الإهتلاك لمؤسسة Paglerani	216
الملحق رقم (21)	جدول حساب الإهتلاك لمؤسسة Molino	217
الملحق رقم (22)	جدول يوضح حساب مؤونة التقاعد المتوقعة لعمال المركب الصناعي التجاري الحضنة	218
الملحق رقم (23)	جدول يوضح حساب مؤونة العطلة السنوية للسداسي الثاني لسنة 2019	222

مقدمة

تمهيد:

إنعكست محصلة التغيرات التي يشهدها الإقتصاد العالمي بفعل تنامي ظاهرة العولمة وثورة الإتصالات الحديثة على آداء المؤسسة الإقتصادية، حيث أصبحت تعرف المعاملات الدولية مفهوما وقواعد جديدة، جعل إنتقال الموارد الإقتصادية من دولة إلى أخرى يتم على نحو يسير وبكفاءة وسرعة عالية، ذلك ما كان له بالغ الأثر على توسيع نشاطات بعض المؤسسات الإقتصادية وتخطي معاملاتها حدود الدولة الواحدة، وأمام هذا الواقع الجديد إزداد الطلب على المعلومات المعبرة عن حصيلة تلك النشاطات على المستوى المحلي والدولي، من أجل ترشيد القرارات المتخذة من طرف مستخدمي هذه المعلومات.

أوجدت القضايا السالفة الذكر معايير محاسبية كفيلة بإقامة توافق محاسبي دولي، وذلك ما تم تجسيده فعلا بإنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973، وقد لاقت نشاطات هذه اللجنة نجاحا فائقا وتقوم معايير المحاسبة الدولية على أساس مراعاة إحتياجات مستخدمي مخرجات النظام المحاسبي ومن ثم الوفاء بها. من حيث توفير كافة إحتياجاتهم من المعلومات المتعلقة بالمؤسسات.

إن تقيد المؤسسة الإقتصادية بمتطلبات الإفصاح التي يستدعيها تطبيق معايير المحاسبة الدولية يفرض عليها تنسيق نظم معلوماتها الداخلية مع مستلزمات المعلومات المطلوبة، من أجل إكتساب ميزة توفير معلومات ذات جودة مرتفعة وتستجيب لتطلعات المستثمر، حيث تجد المؤسسة في تلك المعايير وسيلة لرفع جودة المعلومات، لذلك فإن إنتاج هذه المعلومات غالبا ما يحمل المؤسسة أعباء تتراوح بين تأهيل العنصر البشري وتكييف هياكل المؤسسة وأنظمتها المعلوماتية مع متطلبات النظام المحاسبي، وبين تغيير أساليب أداء المهام والوظائف الأساسية، حيث عموما يؤدي الإنتقال من نظام محاسبي إلى نظام محاسبي آخر إلى إحداث تغيرات على مستويات ومراحل مختلفة، من أجل توفير كافة العناصر الكفيلة بتشغيل النظام الجديد، وذلك بسبب كون أن النظام المحاسبي أهم مورد للمعلومات المستخدمة داخل المؤسسة والموجهة للتسيير وإتخاذ القرارات الإقتصادية.

الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية:

تعتبر الجزائر واحدة من الدول التي عملت على تطوير نظامها المحاسبي من أجل مواكبة التغيرات الإقتصادية التي تشهدها الساحة الدولية، حيث أظهر المخطط المحاسبي الوطني قصوره في الإستجابة لمتطلبات المرحلة السابقة وما يميزها من إصلاحات باشرتها الدولة بهدف الإنتقال إلى إقتصاد السوق، جعلت النظام المحاسبي الجزائري موضوع إصلاح نتج عنه نظام محاسبي مالي جديد بداية من جانفي لسنة 2010. بمعايير المحاسبة الدولية من جهة، وبالنظام الجبائي الجزائري من جهة أخرى وكان من بين أهم هذه المعايير المحاسبية، المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل رقم (12).

ومما سبق فإن إشكالية البحث تنحصر في السؤال الرئيسي التالي:

ما هو واقع إلتزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل (IAS 12)؟

لمعالجة السؤال الرئيسي يستدعي طرح بعض **الأسئلة الفرعية** نذكر منها:

1. ما مدى تبني المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة للمعايير المحاسبية الدولية؟
2. هل تسعى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة إلى تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل **(IAS 12)** من خلال النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية؟
3. هل يوجد إلتزام كاف للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة بالمعالجة المحاسبية للمعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** في شقه المتعلق بالضرائب المؤجلة أصول؟
4. هل يوجد إلتزام كاف للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة بالمعالجة المحاسبية للمعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** في شقه المتعلق بالضرائب المؤجلة خصوم؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

الفرضية الرئيسية:

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية المرفقة بها تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

تلتزم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل (IAS 12) بشكل مقبول.

وللإجابة على الفرضية الرئيسية تم وضع الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: تتبنى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة المعايير المحاسبية الدولية بشكل مقبول.

الفرضية الثانية: تسعى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة إلى تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** من خلال النظام المحاسبي المالي بشكل مقبول.

الفرضية الثالثة: تلتزم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة بالمعالجة المحاسبية للمعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** في شقه المتعلق بالضرائب المؤجلة أصول.

الفرضية الرابعة: تلتزم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة بالمعالجة المحاسبية للمعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** في شقه المتعلق بالضرائب المؤجلة خصوم.

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من بعد نظري وآخر تطبيقي، وهذا ما نلخصه كما يلي:

1.من الناحية النظرية: تظهر جليا أهمية الدراسة في كونها تتناول واحدا من أحدث المفاهيم المحاسبية المعاصرة في مجال المالية والمحاسبة وهو المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل، والذي يعتبر من المداخل الأساسية التي تتبناها المؤسسات

الإقتصادية بغية إضفاء الشفافية اللازمة للقوائم المالية.

تكمن أهمية هذه الدراسة من خلال الأهمية التي أعطتها المعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي لهذا الموضوع في تحسين جودة الكشوفات المالية، وتزداد أهمية هذا البحث خاصة وأن الجزائر تسعى إلى تطبيق نظام محاسبي مالي متوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وذلك في سياق التحولات التي يعرفها الإقتصاد الجزائري، وبذلك تظهر أهمية الوقوف على واقع الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وخاصة المعيار المحاسبي **(IAS 12)** في المؤسسات الإقتصادية ومعالجة المشاكل التي تحول دون تطبيق هذا الاخير.

2.من الناحية التطبيقية: تظهر أهمية الدراسة انطلاقا من كونها تعتبر من أوائل الدراسات التي درست موضوع واقع إلتزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)**، من حيث تحليل المعيار وتقنيات تطبيقه في البيئة الجزائرية.

وإنطلاقا مما سبق فإن هذه الدراسة تعتبر مهمة بالنسبة لأطراف عدة من بينهم مصلحة الضرائب. الخبراء المحاسبيين والمحاسبين المعتمدين ومحافضي حسابات. والطلاب في ميدان المالية والمحاسبة.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى: واقع الإلتزام بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي الجزائري من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، ويتفرع عن ذلك مجموعة من الأهداف الفرعية من بينها:

1. محاولة الإحاطة بالإطار النظري لماهية المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** كأحد أهم المواضيع الحديثة في ميدان المالية والمحاسبة وتقنية إستعماله في المعالجة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الإقتصادية.
2. الكشف عن الأسباب التي يمكن أن تقف عائقا أمام المؤسسات للإلتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)**.
3. محاولة تحليل وترجمة النتائج المتصلة بحقيقة وواقع الممارسات المحاسبية الجزائرية في شقها الخاص بتطبيق متطلبات المعيار **(IAS 12)**، وهذا على ضوء المعطيات المستقاة من المحيط الإقتصادي الجزائري والأطراف الفاعلة فيه.
4. إبراز الدور الذي تؤديه معايير المحاسبة الدولية في تحقيق أهداف المؤسسة وخصوصا المعيار الدولي **(IAS 12)** في المحاسبة عن ضرائب الدخل من الإفصاح عن الكشوفات المالية، من خلال إستعراض دورها في تعظيم منفعة المعلومات المحاسبية وفي تطوير الإفصاح.
5. معرفة الفروقات الدائمة والمؤقتة بين الربح الجبائي والربح المحاسبي.
6. إقتراح جملة من التوصيات بناء على نتائج الدراسة الميدانية، والتي من خلالها تستطيع المؤسسة الإقتصادية الجزائرية تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** من أجل إعداد قوائم مالية ذات جودة عالية.
7. من بين الأهداف الأساسية التي تسعى اليها الدراسة هو لفت نظر المحاسبيين لأهمية المعيار ومحاولة فهمه وتطبيقه على أرض الواقع في محاسبة المؤسسة الإقتصادية الجزائرية خاصة ما تعلق بموضوع الضرائب المؤجلة.

أسباب إختيار الموضوع:

تم إختيار موضوع المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** للأسباب الموضوعية والذاتية التالية:

أولا: أسباب ذاتية:

1. نظرا لأن الموضوع حديث نسبيا لأنه من مواضيع المعايير المحاسبية الدولية.
2. الرغبة الشخصية في التحكم والتعمق أكثر في موضوع ضرائب الدخل، خاصة ما تعلق بالمعالجة المحاسبية والجبائية.
3. نظرا للميول الشخصي لمثل هذه المواضيع المتعلقة بالجباية من جهة والمحاسبة من جهة أخرى.
4. نظرا لأن الموضوع له علاقة وثيقة بتخصص محاسبة وجباية، خاصة وأنه يخص الحديث عن واحد من أحدث المواضيع في مجال المالية والمحاسبة، كما أنه يدرس بصفة خاصة الضرائب المؤجلة بشقيها أصول وخصوم.

ثانيا: أسباب موضوعية:

1. نقص الدراسات المتعلقة بضرائب الدخل، وبالتالي هذه الدراسة سوف تساعد وتشجع الطلبة على إجراء دراسات أكثر عمقا للتوصل إلى نتائج أكثر دقة.
2. دراسة العلاقة بين المحاسبة والجباية من خلال همزة الوصل بينهما وهو المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)**.
3. أهمية ضرائب الدخل في الجباية والإفصاح عنها في المؤسسة الإقتصادية، بهدف الوصول إلى معلومات ملائمة وأكثر وضوحا لإحتياجات مستخدمي الكشوفات المالية.
4. التعرف على الإختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، والتي تنشأ عنها الضريبة المؤجلة.
5. معرفة أهم الحالات المحاسبية التي جاء بها المعيار رقم 12 لتطبيق الضرائب المؤجلة أصول وخصوم.

منهج الدراسة:

للإجابة على إشكالية البحث ومحاولة إختبار صحة الفرضيات من عدمها، سيتم الإعتماد أساسا على المنهج الوصفي وفق الأساليب التالية، المسح العام، الملاحظة، التحليل الوثائقي في الجانب النظري، للتعريف بالمعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة، والمعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** بصفة خاصة، أما في الجانب التطبيقي فسيتم القيام بإجراء دراسة ميدانية على المؤسسة الإقتصادية الجزائرية **المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة** كما سيتم الإعتماد على الإستبيان على عينة وطنية من المهنيين في مجال المحاسبة سواء في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية أو (خبراء محاسبيين، محاسبيين معتمدين) بهدف جمع البيانات تساهم في الإجابة عن الإشكالية العامة من خلال الاعتماد على برنامج **SPSS**.

حدود الدراسة:

بهدف التحكم في الموضوع ومعالجة إشكالية البحث، ستكون حدود دراستنا كما يلي:

1. **الحدود الموضوعية:** تستهدف دراستنا بشكل أساسي معالجة واقع إلتزام المؤسسة الإقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)**، وذلك من خلال الكشوفات المالية.
2. **الحدود المكانية:** تم القيام بتوزيع إستمارة الإستبانة على مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والخبراء المحاسبيين

والمعتمدين، كما تم دراسة حالة لمؤسسة اقتصادية المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة لولاية المسيلة بسبب مكانتها الكبيرة على المستوى المحلي نظرا لطبيعة وحساسية منتجاتها، بالإضافة إلى المساحة الجغرافية الواسعة التي تغطيها.

3. **الحدود البشرية:** تم توزيع إستمارة الإستبانة أداة الدراسة على عينة عشوائية من المحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين ورؤساء المصالح المحاسبية على مستوى مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وذلك من أجل الوقوف على واقع تطبيق المعيار **(IAS 12)** في المؤسسة من وجهة نظرهم.
4. **الحدود الزمنية:** بالنسبة للدراسة الميدانية فكانت من بداية سنة 2020 إلى غاية نهاية مارس 2021 بصفة عامة كانت على مستوى مجموعة من المهنيين المختصين في المحاسبة والجباية لمجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وبصفة خاصة كانت في المؤسسة الصناعية المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة لولاية المسيلة وشملت الدراسة التقارير المالية المقفلة في 2019/12/31.

الدراسات السابقة:

من أجل بناء هذا البحث إطلعنا على مجموعة من الدراسات السابقة عربية وأجنبية، والتي حاولت الجمع بين متغيرات الدراسة من نواحي مختلفة، حيث إستفدنا منها من خلال إعداد الجانب النظري وفي تحديد أبعاد الدراسة الميدانية وبناء أسئلة الإستبانة وفقراتها.

وفيما يلي سيتم عرض أهم هذه الدراسات السابقة من الأحدث إلى الأقدم:

1. دراسة **Mostafa Kazemi Najaf Abadi و Jamal Noaman Mohammed (2020)** التي تحمل عنوان:

The Importance of Adoptation International Accounting Standard (IAS 12) The Income Taxe to Draw the Foreign Investments And Developing the Iraqi Economy

أشار الباحثان إلى أحد القواعد الهامة التي تتطلب جذب الإستثمارات الأجنبية هو إلتزام الدولة ومؤسساتها بتطبيق المعايير الدولية في إعداد التقارير المالية مما يجعلها جديرة بالثقة للمستثمرين حيث يمكنهم من القراءة والمقارنة مع الأنشطة الإقتصادية لنفس القطاع، أو مع السنوات السابقة.

ومن أجل بلوغ هذا الهدف وجب تطبيق المعايير الدولية وخاصة المعيار الدولي رقم (12) لضرائب الدخل في صياغة السياسات المحاسبية التي يجب إتباعها في البيئة المحلية العراقية. حيث أصبح النظام المحاسبي المطبق في العراق قديما ومرتبط بالبيئة العراقية فقط.

كما توصلت الدراسة إلى ضرورة تعديل النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق إلى المعايير المحاسبية الدولية، لأنه سيضيف ميزة لبيانات المؤسسة حيث يمكّنها ذلك من دخول الأسواق الخارجية والمنافسة الدولية. وأن للأنظمة المحاسبية دور كبير في جذب الإستثمارات الأجنبية. كما أن المستثمر الأجنبي يحتاج إلى الاستقرار السياسي والإقتصادي وتوافر القوانين التي تسهل عمل المستثمر وتأمين أمواله المستثمرة خاصة السياسات الضريبية التي تساهم

في تقليص الإستثمار الأجنبي في الدول المتقدمة.

2. دراسة **محمد سهيل عاشور حمادة (2020)** بعنوان **الضريبة المؤجلة وأثرها على الأداء المالي في ضوء السياسات الضريبية للمؤسسات المدرجة في بورصة فلسطين.**

كان الهدف من هذه الدراسة قياس أثر الضرائب المؤجلة على الآداء المالي الممثل بالعائد على الأصول، والعائد على حقوق الملكية ومضاعف الربحية، وذلك حسب السياسات الضريبية للمؤسسات المدرجة في بورصة فلسطين، خلال فترة سبع سنوات والممتدة من عام 2013م الي عام 2019م.

وإستخدم الباحث البرنامج الإحصائي (Eviews) في التحليل، وقد شملت عينة الدراسة لـ(16) مؤسسة من مجموع (48) مؤسسة من المؤسسات المدرجة في بورصة فلسطين بنسبة (34%)، كما تم فحص البيانات المالية المنشورة لها.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها لايوجد أثر للإلتزامات الضريبية المؤجلة على الآداء المالي للمؤسسات المقاسة بالعائد على الأصول. وعدم وجود أثر للأصول والضريبة المؤجلة خصوم على العائد على الأصول، حيث يتم إقفال ضريبة الدخل من قبل المؤسسات بنظام الصفقة. ويوجد أثر عكسي للإلتزامات الضريبية المؤجلة على العائد على حقوق الملكية، حيث تميل المؤسسات إلى تمويل مشروعاتها من بعض المخصصات والإلتزامات.

وفي الأخير لايوجد أثر للإلتزامات الضريبية المؤجلة على مضاعف الربحية، كما أن معظم المستثمرين يفضلون الأصول الثابتة بالمقارنة مع الأصول المتداولة.

3. دراسة **صديق حسوس (2018)** بعنوان **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري ـ دراسة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ـ**

أراد الباحث معرفة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة وكيفية الإفصاح عنها في الكشوفات المالية في ظل التشريع الضريبي الجزائري من خلال دراسة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية وذلك بطرح إشكالية البحث التالية:

ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري؟

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر أهمها أن النظام المحاسبي المالي يتفق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل في تعريف الضريبة المؤجلة. والإختلافات الموجودة بين مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري المتعلقة بقياس وتحديد النتيجة المحاسبية، وتحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، ينتج عنها نوعين من الفروقات فروقات دائمة وفروقات مؤقتة. كما أن محاسبة الضريبة المؤجلة هي مشكلة محاسبية وليست مشكلة ضريبية ولا تؤثر على عبء الضريبة الواجب دفعها وانما تؤثر على إثبات وتوزيع العبء الضريبي حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية.

تعتبر عمليات تجميع الحسابات من بين العوامل المنشئة للضريبة المؤجلة وذلك من خلال: الفروقات المؤقتة الناتجة عن فارق الإقتناء، إعادة المعالجة المتصلة بعمليات ما قبل التجميع، وغيرها.

4. دراسة **Izolda Chiladze (2017)** تحمل هذه الدراسة العنوان التالي:

International Accounting Standard 12 – "Income Tax" and Aspects for Discussion

ترى الباحثة أن معيار المحاسبة الدولي (12) –ضريبة الدخل –ينظم المنهجية المحاسبية لضريبة الأرباح ويجب على المؤسسات حساب أصل الضريبة المؤجلة والإلتزام الضريبي المؤجل. لهذا السبب، صافي الربح في الكشوفات المالية للمؤسسات غير واقعي ويتعارض من ناحية مع متطلبات الخصائص النوعية الأساسية مثل الملاءمة ومن ناحية أخرى، يسمح بالاحتيال في البيانات المالية.

الهدف من هذه الدراسة هو ضرورة تبسيط معيار المحاسبة الدولي (12) ضريبة الدخل.

إن محاسبة الأصول الضريبة المؤجلة والخصوم الضريبية المؤجلة تثير العديد من المشاكل للمنشآت والمستثمرون. كما أنه ليس لديهم دور تحليلي في التحليل المالي للقوائم المالية. لهذا السبب، فإن المؤسسات تتجنب إستخدام المعيار (12) –ضريبة الدخل –في جورجيا.

من أهم التوصيات والنتائج التي قدمتها الباحثة هو تبسيط طريقة محاسبة ضريبة الأرباح في مختلف المؤسسات والتي ستقضي على المشاكل الحالية لمحاسبة ضريبة الأرباح. والجدل حول محاسبة الضريبة المؤجلة خصوم والضريبة المؤجلة أصول يطول لمدة خمسة عقود. ومع ذلك، فإن المشاكل لا يتضاءل، بل يتضاعف. وتعتبر محاسبة إلتزام الضريبة المؤجلة (الأصل) إجراءات غير ضرورية، لأن هذه المؤشرات ليس لها تأثير على الضريبة لأنه يتم إحتساب الضريبة على أساس الربح الضريبي للفترة الحالية. كما أنه في حالة الربح والخسارة، يجب الإعتراف بعبء الضريبة الحالي على الربح الجبائي وليس على قاعدة الربح المحاسبي.

5. دراسة **أحمد محمود خليل عبد الفتاح (2014)** بعنوان **أثر الإختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل (08) لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية دراسة تطبيقية على مؤسسات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين.**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل المعالجات المحاسبية والضريبية لأرباح المؤسسات المساهمة وإنعكاساتها على القياس والإفصاح في الكشوفات المالية لمؤسسات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين إرتباطا بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبيان لمعرفة أثر الإختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011)، وقد تم توزيع الإستبانات على كافة المؤسسات المكونة لمجتمع الدراسة والبالغ عددها (50) مؤسسة وقد تم الحصول على إستجابة (39) مؤسسة، أي ما نسبته (78%) من المؤسسات المكونة لمجتمع الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك اختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل. وكما أظهرت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل وإلتزام مؤسسات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وكل من قواعد القياس والاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12).

كما توصل الباحث إلى أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12)

والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل وإلتزام مؤسسات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وكل من متطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12). وفي الأخير توجد معوقات تحول دون تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل.

6. دراسة **عمر تركي هزاع العجيلي (2012)** بعنوان **أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل" على القوائم المالية دراسة إختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل" على الكشوفات المالية المصرف الشرق الأوسط العراقي للإستثمار كما هي بتاريخ 2011/12/31 والمكونة من بيانات المركز المالي والدخل والتدفقات النقدية، وتعتبر هذه الدراسة من دراسات الحالة وتعتمد على المنهج النوعي.

ومن أجل إختبار فرضيات الدراسة فقد إعتمد الطالب على دراسة الكشوفات المالية المصرف الشرق الأوسط العراقي لعام 2011 للإستثمار المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الوطنية العراقية والقاعدة المحاسبية (13) العراق "المحاسبة عن ضريبة الدخل"، ومقارنتها بما ورد بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضريبة الدخل".

وقد أظهرت الكشوفات المالية للمصرف لعام 2011 مجموعة من الفروقات الدائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، علما بأن أثر تلك الفروقات يقتصر على سنة ظهورها دون أن يكون لها أي تبعات ضريبية مؤجلة، كذلك أظهرت الدراسات التعديلية أن المركز المالي للمصرف لعام 2011 لم يظهر أي فروقات ضريبية مؤجلة مؤقتة، مما يؤثر على عدالة عرض الكشوفات المالية للمصرف.

7. دراسة **علي أحمد مساعده (2011)** بعنوان **تطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية.**

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية، وكذلك هدفت إلى معالجة متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل بناءا على الفروق الناتجة عن الإختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الطالب بتصميم إستبيان وإرسال الإستبانة إلى مدققي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات (مديرية كبار المكلفين ومديرية متوسطي دافعي الضرائب)، حيث تم توزيع 100 إستبانة تم إسترداد 85 إستبانة منها وتم إستبعاد 5 إستبانات لعدم صحتها، وتم تحليل بيانات الإستبانة بإستخدام (SPSS)

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج لعل أهمها لا تلتزم محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معظم معايير المحاسبة الدولية، حيث تلتزم ببعض المعايير فقط وإلى حد ما. ولا يتم الإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة والمؤقتة (الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي) في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل. ولا يتم أيضا بالإعتراف بالضريبة المؤجلة خصوم والأصول (الناتجة عن الفروق الضريبية المؤقتة) في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل. لا يتم قياس الضريبية المؤجلة أصول والضريبة المؤجلة خصوم (الناتجة عن الفروق الضريبية المؤقتة) في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق

متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل. وأخيرا لا تسمح محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن إجراء مقاصة بين الضريبة المؤجلة أصول والضريبة المؤجلة خصوم وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل.

8. دراسة **منى القادري (2009)** بعنوان **مدى إلتزام المؤسسات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل"**

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى إلتزام المؤسسات المساهمة العامة بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل". تم صياغة متطلبات المعيار على شكل بنود أدرجت في إستبانة وتم توزيعها على المؤسسات المساهمة العامة المطبقة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل في قطاعي الصناعة والبنوك. بلغ عدد المؤسسات المطبقة للمعيار في قطاع الصناعة 14 مؤسسة صناعية من أصل 90 مؤسسة، وفي قطاع البنوك 15 بنك مما يمثل قطاع البنوك كاملا، كما تم توزيع هذه الإستبانة على المحاسبين القانونيين لمؤسسات العينة، ليتم قياس مدى إلتزام المؤسسات بتطبيق متطلبات المعيار. توصلت الدراسة إلى:

أن المؤسسات المساهمة العامة لا تلتزم بشكل كافي بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12). عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المدراء الماليين للمؤسسات والمحاسبين القانونيين. كما أثبتت النتائج إلتزام المؤسسات بالإفصاح عن الضرائب المؤجلة وذلك من خلال الرجوع للقوائم المالية المنشورة لها للسنوات المالية 2005، 2006، 2007، حيث بلغت النسبة المئوية 79.3 % للمؤسسات التي تلتزم بمتطلبات الافصاح في قوائمها المالية المنشورة. وأخيرا عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم المؤسسات أو ربحيتها ومدى إلتزامها بمتطلبات المعيار أو بإفصاحها.

مساهمة الدراسة:

بعد الإطلاع على الدراسات السابقة يمكننا التأكيد على مجموعة من النقاط الجوهرية التي تعكس مساهمة الدراسة الحالية:

1. نقص الدراسات السابقة في الجزائر التي حاولت دراسة واقع تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)**، بالإضافة إلى طرح جديد **قانون المالية** لسنة **2021** وما جاء به من تغييرات وتعديلات في معالجة الضرائب المؤجلة.
2. العديد من الدراسات السابقة وأهمها تم التطرق لها في بيئات تختلف كثيرا عن بيئة الأعمال الجزائرية، لذا لا يمكن بأي حال من الأحوال تعميم نتائجها والأخذ بها كمرجعيات لتقييم المؤسسة الإقتصادية الجزائرية.
3. أغلب الدراسات التي تناولت مفهوم المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** بالتحليل والبحث ركزت على الجانب النظري بشكل كبير وأهملت الجانب التطبيقي المتعلق بالحالات المختلفة لتقنية الضرائب المؤجلة أصول أو خصوم.
4. العديد من الدراسات التي تناولت موضوع المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** لم تفصل كما ينبغي في المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة بشقيها ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم.
5. إنطلاقا مما سبق يمكننا القول بأن مساهمة هذه الدراسة بصفة عامة تظهر من خلال كونها من أوائل الدراسات التي ستساهم في دراسة وتحليل المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)**. في البيئة الجزائرية من خلال دراسة ميدانية لمجموعة من

المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، والمهنيين المختصين في المحاسبة والجباية. ومن خلال دراسة حالة للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة لولاية المسيلة.

هيكل البحث:

من أجل معالجة إشكالية الموضوع إرتأينا إلى تقسيم بحثنا هذا إلى أربعة فصول أساسية:

الفصل الأول الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية وجهود التوافق المحاسبي الدولي، وذلك من خلال ثلاثة مباحث رئيسية، أين سيتم الحديث في المبحث الأول على الإختلاف في الممارسة المحاسبية، ثم المبحث الثاني إلى التوافق المحاسبي الدولي، وفي المبحث الثالث والأخير سيتم تسليط الضوء على المعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الثاني مدخل مفاهيمي للنظامين المحاسبي والجبائي الجزائريين، والمعيار المحاسبي **(IAS12)**، ذلك من خلال ثلاثة مباحث رئيسية، أين سيتم تناول المبحث الأول بعنوان مدخل إلى النظام المحاسبي المالي، وفي المبحث الثاني النظام الجبائي الجزائري، أما المبحث الأخير تحت عنوان تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)**.

الفصل الثالث سيتم تناول المعالجة الجبائية والمحاسبية لضرائب الدخل في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، وذلك من خلال ثلاثة مباحث رئيسية، أين سيتم التطرق في المبحث الأول إلى الضرائب على أرباح المؤسسات **(IBS)** والضريبة على الدخل الإجمالي **(IRG)**، بينما ستتم الإشارة في المبحث الثاني إلى الحالات المختلفة لنشوء ضرائب المؤجلة أصول ومعالجتها محاسبيا وجبائيا، وفي المبحث الثالث سيتم إستظهار الحالات المختلفة لنشوء ضرائب مؤجلة خصوم ومعالجتها محاسبيا وجبائيا.

الفصل الرابع فسيتم تناول طبيعة الدراسة الميدانية وكيفية إجرائها، وذلك من خلال أربع مباحث رئيسية، أين سيتم عرض ومناقشة الدراسة الميدانية (الإستبانة) من خلال المبحث الأول، بينما في المبحث الثاني سيتم دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة، وفي المبحث الثالث قواعد قياس النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة، وأخيرا المبحث الرابع سيتم إختبار الفرضيات.

وستختتم هذه الدراسة بخاتمة، يتم من خلالها إستعراض أهم النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية وجهود التوافق المحاسبي الدولي

تمهيد:

منذ الستينات عرفت مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية إختلافا كبيرا بين الدول، وهذا ما أدى بمختلف الطلاب والمتخصصين في ميدان المحاسبة إلى الوقوف والبحث عن أهم المسببات التي تفسر إختلاف هاته الأنظمة.

شكل هذا الإختلاف المحاسبي بين الدول إشكال في تحويل رؤوس الأموال وعملية الإستثمار على مستوى العالم، هذا ما أدى إلى البحث عن سبل معينة لتقليص الإختلافات المحاسبية الدولية من طرف الكثير من الأطراف الفاعلة والمختصة، هذا أدى إلى التفكير في التوافق المحاسبي الدولي.

حيث عرف العالم تجارب مهمة في التوافق المحاسبي منها التوافق المحاسبي لدول الإتحاد الأوروبي، التوافق المحاسبي لدول جنوب شرق آسيا، التوافق المحاسبي لدول إفريقيا الغربية،...إلا أنها لم تصل إلى مستوى التوافق المحاسبي الدولي الذي يعمل على توافق كل الأنظمة المحاسبية الدولية دون إستثناء، وتقليص الفروقات والإختلافات، هنا ظهرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) التي أنشئت سنة 1973 وبمساعدة أطراف أخرى على الصعيد العالمي مثل الفدرالية الدولية للمحاسبين وهيئات الأسواق المالية الدولية بالعمل على إصدار المعايير المحاسبية الدولية تكون محل إجماع بين كل الأطراف الفاعلة ومختلف الدول.

وفي إطار هذا السياق سيتم تناول في هذا الفصل الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية وجهود التوافق المحاسبي الدولي وذلك من خلال المباحث الآتية:

المبحث الأول: الإختلاف في الممارسة المحاسبية.

المبحث الثاني: التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي.

المبحث الثالث: ماهية المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي **(IAS/IFRS)**.

المبحث الأول: الإختلاف في الممارسة المحاسبية

مع تطور العولمة وإزدهار الأسواق المالية ظهرت أهمية تناول موضوع إختلاف الأنظمة المحاسبية في العديد من الدول، يعود أصل هذا الإختلاف إلى التباين في البيئة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، كما يفسر أيضا بعوامل أساسية لعل أهمها العوامل القيمية والثقافية، لهذا سوف نعرج على أهم المفاهيم في الإختلاف المحاسبي.

المطلب الأول: مصادر الإختلاف المحاسبي

في ظل عدم وجود تنسيق دولي في المجال المحاسبي، كان من الطبيعي أن يبرز الإختلاف في القواعد والقوانين المتعلقة بمعالجة البيانات المحاسبية، ولأن المحاسبة تتأثر بتفاعل عدة متغيرات بيئية إقتصادية وقانونية وثقافية وسياسية، فهي إنعكاس لتطور المجتمع ومنتوج إجتماعي وسياسي يستخدم لضمان مصالح المجموعة المسيطرة، وفي نفس الوقت وسيلة للتأثير على المجتمع. ويمكن إبراز أهم مصادر الإختلاف في النقاط التالية:

أولا: النظام القضائي والتشريعي

إن الممارسة المحاسبية السائدة في أي دولة غير مستقلة عن محيطها القضائي وعليه يكمن الإختلاف وعدم التجانس في التطبيقات المحاسبية في طبيعة الأنظمة القضائية السائدة في كل دولة. ويمكن التمييز هنا بين مجموعتين من الدول:

– مجموعة القانون العرفي (الدول الأنجلو سكسونية): يعتمد التشريع فيها على إصدار مبادئ عامة، ويترك مجال التقدير واسعا للسلطة القضائية عند حدوث المنازعات.

– مجموعة القانون المكتوب (الدول الفرانكفونية): والتي تتميز بتشريع مفصل يتقلص معه دور وتقدير القضاة، وهو ما يفسر إعتماد عمليات التوحيد المحاسبي في دول الفئة الأولى لهيئات مهنية مستقلة غير حكومية، في حين تتكفل هيئات حكومية عامة بعمليات التوحيد المحاسبي في دول الفئة الثانية[1]. وهذا ما يوضحه الجدول أدناه.

الجدول رقم (1-1): الأنظمة القانونية الغربية.

القانون العرفي Common Law	القانون المكتوب Codified Roman Law
إنجلترا وبلدان الغال	فرنسا
إيرلندا	إيطاليا
الولايات المتحدة	المانيا
كندا	اسبانيا
أستراليا	هولندا
نيوزلندا	البرتغال
	اليابان

Source: Nobes C-W, "**Accounting Classification in the IFRS Era**", Australian Accounting Review, Vol.18, n°3,2008, pp.191-198

[1] نورالدين لعياشي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)**، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، الجزائر، 2018، ص 14.

ثانيا: المصادر التمويلية

وتتمثل بالأساس في طبيعة الأطراف التي يتعامل معها النظام المحاسبي بصورة تفضيلية. ففي مجموعة الدول الأنجلوسكسونية والدول الفرنكفونية تعتمد المؤسسات في تمويلها أساسا على السوق المالي الذي يستقطب فئات مختلفة غير متجانسة من المستثمرين أو مقدمي الأموال (أفراد، مؤسسات، هيئات)، وعليه يكمن دور المحاسبة في تزويدهم بمختلف المعلومات الكفيلة بالأخبار والمتعلقة بالأداء والتدفقات المالية. أما في مجموعة الدول النامية فإن تمويل المؤسسات يعتمد بالأساس على بنوك إقتصاد إستدانة[1] .

وأهم الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تحديد المعلومات الملائمة التي ينبغي إيصالها إلى المستخدمين، الطريقة التي يتم من خلالها الحصول على التمويل، إذ أن المعلومات التي يحتاجها المستثمرون تختلف عن تلك التي يحتاجها المقرضون، وهذا أحد العوامل المسؤولة عن الإختلافات في التقارير المالية، لأن أغلب مقدمي رؤوس الأموال يختلفون بإختلاف البلدان[2].

ثالثا: العامل الضريبي

يرجع الإختلاف المحاسبي من المنظور الضريبي أساسا إلى درجة تحديد القوانين الضريبية للقياسات المحاسبية ومدى الإرتباط بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية[3]، إذ هناك بلدان تعطي الأولوية للقواعد الضريبية مما يجعل قانونها الضريبي له تأثير كبير على تحديد القواعد المحاسبية[4]، وبذلك يكون الدخل الخاضع للضريبة هو نفس الدخل المتضمن التقرير المالي وهذا يعني أن النظام المحاسبي يتوافق مع القوانين الضريبية.

وعلى العكس من ذلك، هناك بلدان أخرى يتم فيها حساب الدخل الخاضع للضريبة بشكل مختلف عن الدخل المرتبط بالتقرير المالي، ومن ثم تعتبر الأنظمة المحاسبية في تلك البلدان مستقلة نسبيا عن متطلبات القوانين الضريبية[5].

وفي هذا السياق قامت عدة محاولات لتصنيف الدول إلى مجموعات حسب درجة التقارب بين الجباية والتقارير المالية. فعلى سبيل المثال صنف **Hoogerdoom (1996)** الدول في ثلاثة عشر مجموعة إلا أن هنالك مشاكل في هذا التصنيف لأن سبع مجموعات تعتبر ضرورية للتصنيف ويتم أخذ مسألتين بعين الإعتبار في نفس الوقت هما الإرتباط بين الجباية والتقارير المالية من جهة ومعالجة الضريبة المؤجلة من جهة أخرى. كما درس **Nobes** و**Schwencke (2006)** تطور علاقة الجباية بالتقارير المالية مع مرور الوقت مع أخذ النرويج كدراسة حالة وقد توصلا إلى منحنى بياني يوضح الإنتقال من الإرتباط الوثيق إلى الإنفصال على قرن من الزمن[6].

---

[1] لخضر علاوي، "**معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات محلولة**"،الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012، ص 13.

[2] Barry Ellion Jamie Elliars, **Financial Accounting and Reporting**, Prestice Hall 11 Edition, International UK limited 2011, p 109.

[3] Christopher Noles Robert Parker, **Comparative International Accounting**, Prentice Hall 10" Edition 2008, International UK limited P33-34.

[4] Frederick D. S. Choi, Gary K. Meek, **International Accounting, Prentice Hall**, New Jersey Edition, 2011, p 31-32

[5] أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 250.

[6] فريد لطرش، **التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي التفكير حول المخطط المحاسبي الوطني**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر، 2018، ص 31.

رابعا: مهنة المحاسبة

إن تطور أسواق رأس المال يؤدي إلى خلق الحاجة للمعلومات المالية الملائمة، وفي الوقت المناسب، كما أن التشريعات في العديد من البلدان تتطلب إعداد حسابات سنوية والتدقيق فيها، كل هذا يؤثر إيجابيا على مهنة المحاسبة فضلا عن قدرتها على إنتاج تقارير مالية ذات جودة.

وعلى العكس من ذلك، فإن البلدان التي تنخفض لديها الحاجة لتوفير معلومات مفيدة فإنه ينظر للمحاسبين على أنهم ماسكي حسابات فقط وهذا ما يفسر نقص الخبرة لديهم[1].

من خلال عرض الأسباب المفسرة للإختلافات المحاسبية على المستوى الدولي يتضح وجود درجة عالية من الإرتباط والتداخل فيما بينها، فدول القانون العام تميل إلى شمولها على عدد معتبر من المؤسسات المدرجة، والإعتماد بشكل أكبر على الأسهم كمصدر للتمويل، أما دول القانون المكتوب تميل إلى ربط الضريبية بالقوائم المحاسبية وتعتمد بشكل أقل على التمويل المقدم من قبل المساهمين[2] لذلك لا ينظر لكل عامل على حدى، وإنما تؤخذ كلها مجتمعة لتفسير وشرح الإختلاف المحاسبي.

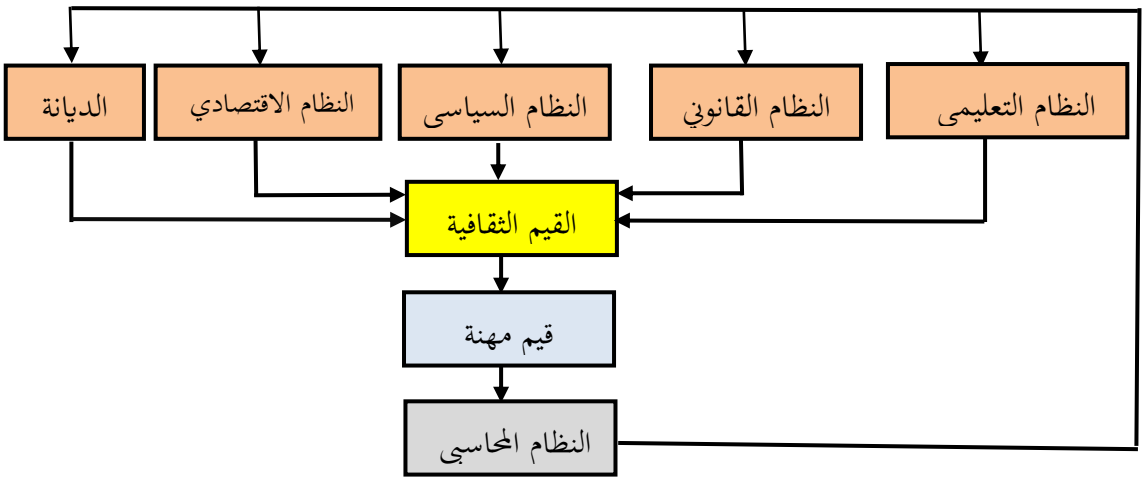
خامسا: عوامل قيمية وثقافية أخرى

يكمن الإختلاف من هذه الزاوية في التباين المسجل في المحيط الثقافي والقيمي بين الدول، ومنه تتحدد طبيعة الممارسة المحاسبية ويمكن أن نذكر في هذا الصدد:

مستوى التعليم والتكوين المحاسبي، دور ومكانة المهنة المحاسبية، مستوى ومكانة البحث العلمي والتطبيقي، المستوى الثقافي للمجتمع من خلال النظرة الإيجابية التي يبديها المجتمع إتجاه الأنشطة الإقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة[3].

ويمكن توضيح أهم أسباب الإختلاف المحاسبي في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): أسباب الإختلاف المحاسبي بين الدول



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والمؤسسات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 24.

---

(1) Barry Ellion Jamie Elliars, Op. cit, p: 112

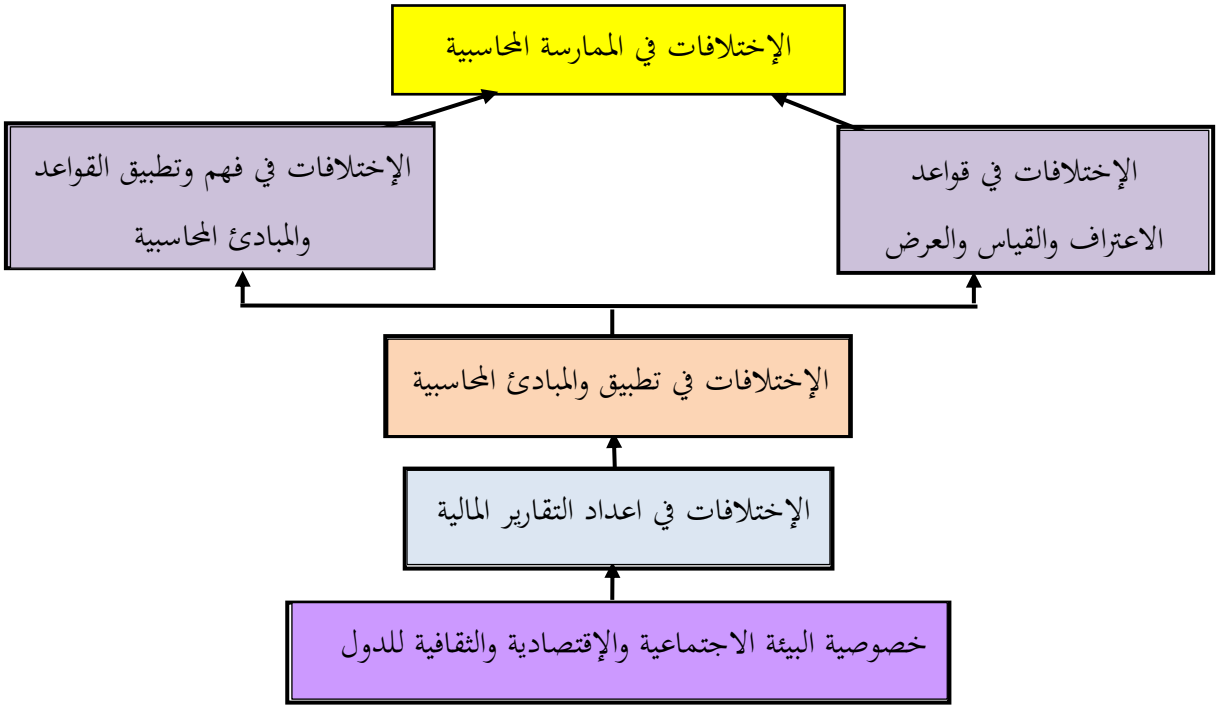
(2) Timothy Douprik Hector Perera, **International Accounting Business and Economics**, 3eme Edition, 2012p.30

(3) نورالدين لعياشي، **مرجع سابق**، ص 16.

المطلب الثاني: أشكال الإختلاف المحاسبي

من بين أكثر أشكال الإختلاف المحاسبي أهمية، ما يتعلق بالهدف الأساسي للمحاسبة، الذي يختلف من دولة إلى أخرى تبعا لخصوصياتها الإقتصادية، السياسية، الاجتماعية والثقافية، سيتم توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): أسباب ومصادر الإختلافات في الممارسة المحاسبية في العالم



المصدر: Peter Walton and Others, **Internationl Accounting**, Thomson Learning, 2nd Edition, UK, 2003, p8.

من خلال الشكل **(1-2)** يتضح لنا أن خصوصية البيئة الإجتماعية والإقتصادية والثقافية للدول تؤثر بشكل مباشر على إعداد التقارير المالية مما ينتج عنه مبادئ محاسبية مختلفة تؤدي إلى الإختلافات في النظم المحاسبية للدول.

وسيتم ذكر أشكال الإختلاف المحاسبي كالتالي:

أولا: سياسية الإخبار

ترتبط سياسة الإخبار إرتباطا وثيقا بطبيعة التمويل ومصادره، وبما أن شكل التمويل الغالب على معظم دول النموذج الفرانكفوني يأتي من البنوك مقارنة بالأهمية النسبية للسوق المالي، فإن سياسة الإخبار سيكتنفها الغموض نظرا للسرية المطلوبة في إتمام الأعمال.

فدول النموذج الأنجلوسكسوني، ترى في الشفافية حماية لكل الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية وعاملا لتطوير الأسواق المالية.

لذلك فإن المعلومات المحاسبية حسب النموذج الأول تساعد على تتبع ذمة المؤسسة والوقوف على قدرتها على

التسديد، بينما المعلومة حسب النموذج الثاني، فإنها تساعد وتخدم عمليات إتخاذ القرارات الإستثمارية[1].

ثانيا: الإختلافات في الإعتراف والقياس

فالإعتراف يقصد به إتخاذ القرار بشأن إدراج بند معين أو عدم إدراجه وتاريخ وكيفية إدراجه في التقارير المالية، أما القياس فيقصد به تحديد قيمة البند في التقارير المالية وكذا طرق تقييمه في هذا التاريخ وفي الفترات اللاحقة. أما الإختلاف في القياس المحاسبي فهو يظهر أثناء الإعتراف ببعض البنود في التقارير المالية وهو يرجع إلى الإختلاف في طرق القياس الواجب إستخدامها في النظم المحاسبية الدول العالم أو الوجود طرق متعددة للقياس في نظام دون آخر[2].

ثالثا: قياس النتيجة

يتوقف قياس النتيجة على درجة الإرتباط بين المحاسبة والجباية، فبالنسبة لدول النموذج الأول، هناك تأثير كبير للجباية على قياس النتيجة، عملا بمبدأ الحذر (Prudence) الذي تتميز به المحاسبة، والذي يقضي بتسجيل عناصر ذمة المؤسسة حسب قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، ويعرف هذا الشكل إنتشارا واسعا في الكثير من الدول التي تؤدي فيها المؤسسات دورا إجتماعيا (التشغيل، الاشتراكات الاجتماعية)، بينما في دول النموذج الثاني، فإن تحديد النتيجة الجبائية يعد أمرا في غاية الأهمية، ولا يترك لمحاسبي المؤسسة تقديره، بل ينتج عن تطبيق قواعد مستقلة عن تلك التي يتم تطبيقها في المحاسبة[3].

الجدول رقم (1-2): الإختلافات الموجودة بين القواعد المحاسبية المحلية الفرنسية والأمريكية

المؤسسة (المجموعة)	القواعد المحاسبية المحلية الفرنسية	القواعد المحاسبية الأمريكية	الفارق بالقيمة	الفارق بالنسبة المئوية
Alcatel	1,3	-0,5	-1,8	% 138
Alstom	0,2	-1,3	-1,5	% 750
TELECOM Deutsche	5,9	9,2	3,3	% 60
France Telecom	3,6	5,1	1,5	% 42
GlaxoSmithKline GSK	6,8	8,5	-15,3	% 225
Vodafone	-16	- 11,6	4,4	% 28

المصدر: فريد لطرش، **التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي التفكير حول المخطط المحاسبي الوطني**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر، 2018، ص 05.

من خلال الجدول رقم **(1-2)** يتبين أن الفروقات في مبلغ النتيجة الصافية بين القواعد المحاسبية المحلية الفرنسية والأمريكية تتراوح بين 28 % بالنسبة لمجموعة vodafone البريطانية و750% بالنسبة لمجموعة Alstom الفرنسية، وهذا مؤشر على وجود إختلاف محاسبي كبير على الصعيد العالمي والأرقام الموضحة في الجدول السابق (بملايير اليورو) تبين النتيجة الصافية وفق المعايير المحلية الفرنسية والأمريكية لمجموعات أوروبية السنة 2000.

---

(1) لخضر علاوي، **مرجع سابق**، ص 14.

(2) Timothy Doupnik ,Hector Perera, Op. cit, p: 43

(3) مداني بن بلغيث، "**التوافق المحاسبي الدولي: المفهوم، المبررات، والأهداف**"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد: 4، 2006، ص 116.

المطلب الثالث: طرق تجاوز الإختلاف

يتوجب على بعض المؤسسات أو المجموعات حتى تتمكن من الوصول إلى مصادر التمويل في أسواق أو دول أجنبية، أن تعد قوائمها المالية بمستوى من الشفافية تفرضه هذه الدول، حيث يختلف هذا المستوى من دولة إلى أخرى، حسب طبيعة التنظيم الذي يحكم النشاط الاقتصادي، خاصة الدخول إلى الأسواق المالية، ونتيجة لذلك وفي ظل الإختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في دول مختلفة فانه يتم اللجوء إلى بعض الوسائل والطرق لتجاوز هذا الإشكال من خلال:

أولا: الإعتراف المتبادل

يتحقق هذا الشكل عندما تقبل هيئات مراقبة الأسواق المالية للدول بالكشوفات المالية للمؤسسات الأجنبية التي تعدها وفق مبادئها الوطنية، تعتبر هذه الطريقة حلا لمشكلة الدخول للأسواق المالية الأجنبية، على أساس أن القواعد المحاسبية الوطنية المطبقة من قبل مؤسسات دولة ما عند البحث عن مصادر التمويل في أسواق دولة أخرى تلقى الإعتراف المتبادل المعاملة بالمثل[1].

ثانيا: الإعتراف المتبادل المعياري

إضافة إلى مفهوم الإعتراف المتبادل الذي لقي إستعماله حدودا فرضتها قوة التباين والإختلافات بين الأنظمة المحاسبية، أضاف Hoaraui 1995 مفهوما جديدا هو الإعتراف المتبادل المعياري، والذي يتمثل في تطوير جملة من المعايير المحاسبية الدولية دون خيارات، على أن يترك للمؤسسات في كل دولة إمكانية تقديم أو عرض قوائمها المالية حسب معايير وطنية، شريطة أن تقدم ضمن ملاحقها جداول تتضمن توفيق بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية المطورة خصيصا لهذا الغرض[2].

ثالثا: التوافق المحاسبي الدولي

وقد عرفه **Nobes et Parker** على أنه " عملية رفع درجة الإنسجام في التطبيقات المحاسبية، وذلك من خلال وضع حدود لدرجة التباين لتلك التطبيقات[3].

ومع أن توافق الأنظمة المحاسبية يدفع إلى توحيد شروط المنافسة بين المؤسسات التي تنشط في إطار التجمعات الإقتصادية الدولية، إلا أنه يطرح عدة إستفهامات حول طبيعة المؤسسات الملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومدى قدرتها على تبني الممارسات الجديدة، خاصة وأنها مكلفة وثقيلة وتتطلب تظافرا للإمكانيات المادية والبشرية.

بالرغم من أهمية التوافق المحاسبي الدولي وإتجاه العديد من الهيئات الدولية (مالية ومحاسبية) للمطالبة بإرسائه، إلا أنه لم يحظى بتحديد إطار تصوري لمفهومه، إضافة للخلط أحيانا بينه وبين مفهوم التوحيد المحاسبي[4].

---

[1] لخضر علاوي، **مرجع سابق**، ص 16.

[2] مداني بن بلغيث، **مرجع سابق**، ص 117.

[3] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 268-269.

[4] لخضر علاوي، **مرجع سابق**، ص 17.

المبحث الثاني: التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي

من أجل دخول المؤسسات المتعددة الجنسيات في الأسواق المالية الأجنبية، وتوسع إستثماراتها العالمية، ظهر مصطلح التوافق المحاسبي الدولي الذي بموجبه تتمكن من رفع أهم الحواجز التي تعيق إعداد ومقارنة الكشوفات المالية، ويقدم المبحث مايلي:

المطلب الأول: التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي

أولا: التوافق المحاسبي هو مصطلح يستخدم للحد من الإختلافات بين القواعد المحاسبية المحلية[1].

كما إعتبر التوافق المحاسبي مسار لا رجعة فيه، خاصة بالنسبة للمؤسسات متعددة الجنسيات التي يجب أن تتمكن بموجبه من رفع الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية، حتى وإن كانت المقارنة الكاملة مستحيلة لأنه بالرغم من إعداد الكشوفات المالية طبقا للمعايير المحاسبية الدولية إلا أنها ستعكس بطبيعة الحال الخصوصيات الوطنية القانونية منها والثقافية.[2]

أعتبر التوافق مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية، يعبر عن الحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية. ويميز التوافق عن التوحيد الذي يفرض أساسا توحيد كلي للقواعد المحاسبية، ومادامت المحاسبة جزء مكملا لمحيطها الثقافي، فإن التوحيد الشامل على المستوى الدولي يعتبر أمرا مستحيلا وحتى غير نافع[3]

التوافق المحاسبي هو محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة الناتجة عن بيئات مختلفة، في شكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة[4]

من التعاريف السابقة يتبين لنا أن التوافق المحاسبي الدولي، هدفه الأساسي هو الحد من الفروق والإختلافات بين النظم المحاسبية، عن طريق جعل المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية متقاربة فيما بينها، إذن فهو يقرب وجهات النظر المختلفة، ويعمل على توصيل المعلومات في شكل مناسب يمكن فهمه وتفسيره دوليا.

ثانيا: مفهوم التوحيد المحاسبي

التوحيد يعني تطبيق معيار واحد أو قاعدة واحدة في كل الحالات أو المواقف، حيث ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة والضيقة[5].

التوحيد هو توحيد الأنظمة المحاسبية على جميع المستويات عن طريق تنسيق المبادئ المحاسبية وتوحيد المعايير المعمول بها إضافة إلى القواعد والاجراءات[6].

وفي تعريف آخر، التوحيد هو تطبيق قواعد موحدة بدلا من مجموعة قواعد[7]، فهو يشير بذلك إلى الحالة التي يكون

---

(1) Bernard Raffournier et al, **Comptabilité International**, Vuibert, France, 1997, P10

(2) Hoaran Christian, **Harmonisation comptable internationale**, Revue de CCA, Vol N°02, 1995, Paris, P 78.

(3) Haller ET Walton P, **Différences national et harmonisation comptable**, comptabilité Haller A 2 internationale, Vuibert, Ed 1997, Paris, P 10. 3 Delvaille

(4) Obert Robert, **Pratique des Normes IAS/IFRS**, 4eme édition, Dunod, Paris, France, 2008, p 91

(5) نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، **المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي**، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1997، ص 35.

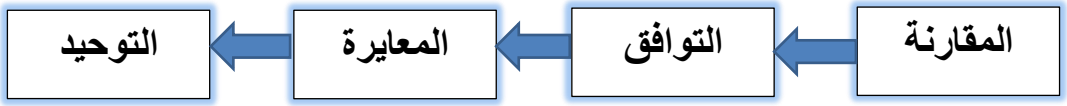
(6) S. brun, **l'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS**, édition gualino, paris, 2004 p 13

(7) Bernard Raffournier et al, Ibid, p: 10

فيها كل شيء متسق ومتجانس أو غير متباين، فهو يحتوي على التماثل في المبادئ والممارسات المحاسبية.

يمكن توضيح العلاقة بين هاته المفاهيم في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-3): علاقة مفاهيم التوافق والتوحيد



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة **منظور التوافق المحاسبي الدولي الجزء الأول**، الدار الجامعية الإسكندرية، القاهرة 2005، ص 365

حيث أنّ العلاقة بين هذه المفاهيم تبدأ في مرحلتها الأولى بعملية المقارنة بين الأنظمة المحاسبية للدول ثم تأتي مرحلة التوافق للتقليل من الإختلافات لتنتج معايير مقبولة بين الدول، وفي الأخير تأتي مرحلة التوحيد التي تعتبر مرحلة التجانس والتماثل التي تؤدي إلى تعميم تطبيق مبادئ وممارسات محاسبية واحدة على المستوى الإقليمي.

المطلب الثاني: معوقات التوافق المحاسبي الدولي

يوجد العديد من العوامل التي تؤثر على تطور الممارسة المحاسبية في أي دولة وهذه العوامل قد تكون أكثر تأثيرا في دولة ما مقارنة مع دولة أخرى وهذا ما يحد من التوافق الدولي والتي حددها أمين السيد أحمد لطفي (2005) كما يلي[1]:

أولا: القومية والممارسة المحاسبية

غالبا ما تمنع القومية بلدا من النظر بموضوعية إلى المزايا والأفكار والممارسات التي تنشأ وتتطور من بلد لآخر بالرغم من ملائمتها الواضحة لذلك البلد، ومن صور القومية هو رفض الممارسات المحاسبية المختلفة السائدة في بلد آخر دون الأخذ بعين الإعتبار المزايا النظرية والتطبيقية التي يمكن أن تقدمها تلك الممارسات، وتظهر تلك الحالة عادة في بعض الدول النامية التي تنظر إلى المعايير المحاسبية الدولية على أنها غير ملائمة وغير كافية لتلبية تلك الإحتياجات، كما أن تحقيق التوافق الدولي لمعايير المحاسبة ينتج عنه تكاليف مختلفة من شأنها أن تفقد الدول بعض من سيادتها الوطنية، أما فيما يخص البلدان المتقدمة فترى أن معاييرها المحلية أعلى درجة من المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي فإن تبني المعايير الدولية بدلا من المعايير المحلية يعتبر تخفيضا في درجة ومستوى جودة النظم المحاسبية المطبقة محليا وهذا أمر غير مقبول.

ثانيا: مجموعة المستخدمين المعنيين

إن مجموعات المستخدمين المختلفة تتطلب عادة معلومات مالية ومحاسبية مختلفة، فالمستثمرون يحتاجون معلومات ملائمة ومفيدة لإتخاذ القرارات الإستثمارية، في حين تحتاج السلطات الضريبية قوائم مالية معدة على أساس النظم والتشريعات الضريبية، أما الحكومات فتحتاج قوائم مالية معدة على أساس المعايير المحلية، بينما العاملون وممثلوهم فيحتاجون إلى معلومات تحمل الطابع الاجتماعي، ولذلك فليس من الممكن إيجاد نموذج محاسبي محدد يوفر ذلك الكم من المعلومات والتقارير المالية المختلفة التي تخدم أهداف جميع المستخدمين[2].

ثالثا: النظم القانونية

يستلزم تحقيق التوافق الدولي في التقارير المالية تغييرات في التشريعات، وهذا في حالة إعتماد معايير المحاسبة على نظم قانونية رسمية، غير أن تغيير القانون ليس بالأمر الهين ولا ترغب أغلب الحكومات بفعله.

رابعا: إختلاف نقاط البدء

لتحقيق التوافق المحاسبي لابد من الأخذ في الحسبان التطور التاريخي للمحاسبة في أي بلد، حيث أن البلدان التي لها تاريخ طويل في إستخدام المعايير المحاسبية الصادرة من قبل تنظيمات القطاع الخاص قد تجد مسار إستخدام تلك المعايير المحاسبية الدولية ملائما للأخذ به، بينما الدول الأخرى التي تستخدم القوانين الصادرة من الحكومة تجد مثل هذا المسار غير ملائم لها مطلقا، وبالتالي فمن الضروري مراعاة نقاط البدء المختلفة، حيث أن إستخدام الأنظمة ذاتها في دول معينة لا يستوجب منه أن تكون تلك الدول في نقطة البدء نفسها ولا معدل التقدم نفسه في عملية التوافق الدولي[3].

---

(1) أمين السيد أحمد لطفي **مرجع سابق**، ص 384.

(2) نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، **مرجع سابق**، ص 45-46.

(3) شعيب شنوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**، أطروحة دكتواره، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2007، ص 9.

خامسا: الهيئات المحاسبية المهنية

تفتقد بعض الدول خاصة النامية لوجود هيئة محاسبية مهنية فعالة لذا يكون من الصعب عليها المضي قدما في عملية التوافق الدولي بل تحرز تقدما بطيء جدا.

بالإضافة إلى الشروط الصارمة التي تضعها بعض المنظمات المهنية لممارسة مهنة المحاسبة والتي تحد من عالمية المحاسبة المهنية، كما إشترط في فرنسا عام 1976 على المحاسبين الأجانب أن يجتازوا إمتحانا سنويا قبل حصولهم على الترخيص، هذا ما أدى بالمجموعة الإقتصادية الأوربية EEC إلى الإهتمام بمؤهلات المراجعين[1].

سادسا: القصور في وجود تعريف أهداف الكشوفات المالية

هناك قصور في وجود تعريف متفق عليه لأهداف الكشوفات المالية، فلجنة معايير المحاسبة الدولية تقترح أن هدف تلك القوائم هو خدمة إحتياجات المستثمرين، ويمتد هذا المدى ليشمل إهتمامات المقرضين والعاملين، ولكنها لم توفر إحتياجات وإهتمامات الحكومات بتلك القوائم سواء لأغراض فرض الضرائب أو غيرها من الأغراض ذات العلاقة، لذلك فالإختلافات في تحديد أهداف الكشوفات المالية يعتبر من أحد أهم أسباب الإختلاف الواسع في الممارسات المحاسبية الوطنية بل ومن العوائق في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، فإذا لم يتم الإتفاق على هدف الكشوفات المالية فليس من الممكن تطوير معايير محاسبية متفق عليها ومقبولة من قبل جميع المستخدمين للقوائم المالية[2].

سابعا: القوانين المحلية المتعارضة

إن التعارض بين قوانين الضرائب وقوانين المنشآت المحلية تعيق تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، كما أن متطلبات قوانين المنشآت في بعض الدول تعيق تطوير المعايير المحاسبية الجيدة، وفي هذا السياق يقول SEIDLER: إن نظم تحصيل الضريبة تختلف بشكل كبير بين البلدان، وحيث أن الحكومات تبدي إهتمام ضعيف بإتجاه الرغبة نحو توافق نظم الضريبة ماعدا حالة تحصيل مبالغ كبيرة من المؤسسات متعددة الجنسيات، فهناك منطق ضعيف بأن هذا العائق أمام التوافق المحاسبي الدولي سوف يختفي[3].

ثامنا: الإختلافات البيئية والثقافية بين الدول

تمثل الإختلافات البيئية والثقافية بين الدول عائقا أمام تطوير معايير محاسبية دولية، ولهذا ينبغي تطوير المعايير المحاسبية الدولية وإعطاء الاهتمام الكافي لتأثير البيئة الثقافية على الإفصاح المالي، حيث يعتبر الدين من أهم العوامل المؤثرة، فتحريم الربا يعتبر عنصرا يزيد من تعقيد تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، فالديانات عموما والدين الإسلامي خصوصا لديها الفرص لزيادة التأثير الثقافي في سبيل تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، كذلك اللغة تعتبر عائقا من عوائق المحاسبة الدولية، لكن يمكن التغلب عليها وذلك عن طريق الترجمة والنشر بلغات مختلفة[4].

---

(1) محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سابق**، ص 276.

(2) شعيب شنوف، **مرجع سابق**، ص 9.

(3) أحمد رياض بلقاوي، **نظرية محاسبية**، تعريب رياض عبد الله، اليازوري، عمان، 2009، الجزء 2، ص 469.

(4) أمين السيد أحمد لطفي **مرجع سابق**، ص 387.

المطلب الثالث: جهود المنظمات الإقليمية والدولية حول التوافق المحاسبي.

من أجل تطوير الفكر المحاسبي من النطاق المحلي أو الإقليمي إلى النطاق الدولي، وكمبادرة لحل المشاكل المحاسبية المطروحة على المستوى الدولي الناتجة عن اختلاف الممارسات المحاسبية، إهتمت العديد من المؤسسات المحلية والإقليمية والدولية بالتوافق الدولي للمحاسبة، وزيادة مستوى الإفصاح المحاسبي نذكر منها ما يلي:

أولا: المؤسسات المحاسبية الدولية

هناك عدة منظمات محاسبية دولية تعمل جاهدة من أجل تحقيق توافق محاسبي دولي على مستوى العالم أهمها:

1. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC):

وهي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن إعتمادها على المستوى الدولي[1]، وقد شكلت هذه اللجنة في عام 1973 إثر إتفاق بين المنظمات المحاسبية في كل من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية[2]، وفي سنة 1983 تضمنت عضوية اللجنة المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وإبتداءا من 1999 أضحت تضم 143 عضوا من 104 دول بمليوني محاسب، وقد إنتشر إستخدام المعايير المحاسبية الدولية مع الهيئات والمنظمات وحتى الدول التي لم تنظم إلى عضوية اللجنة بعد[3].

2. الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس في 07 اكتوبر 1977، ويضم في عضويته 160 عضو ومنظمة في 120 دولة يمثلون أكثر من (2.5) مليونين ونصف مليون محاسب، يتواجد هذا الإتحاد بنيويورك[4].

يهدف الإتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير إقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على إعتمادها، ولتحقيق مهامه، فإن الإتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم[5].

وقد قامت لجان الإتحاد بوضع المعايير التالية[6]:

1.2 المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد.

2.2 معايير دولية لرقابة الجودة

3.2 قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.

4.2 معايير التأهيل الدولية.

5.2 معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

3. المؤسسات العالمية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO):

---

(1) Michel Blanchette et autre, **Les effets des IFRS sur les ratios financiers :** premiers signes au Canada, Association des comptables généraux accrédités du Canada, 2011, P13.

(2) Muriel Nahmias, **L'essentiel des normes IAS/IFRS**, éd d'Organisation, Paris, 2004, P27.

(3) شهدان عادل الغرباوي، **الشركات المساهمة في إطار الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2020، ص 131.

(4) Robert Obert, **Pratique des normes IFRS**, 3 éd, Dunod, Paris, P 39.

(5) سعد الساكني، حسن عمر محمد، **معايير المحاسبة الدولية والازمة المالية العالمية**، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، 2016 ص 42.

(6) حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 110.

تأسست في 1983 وهي تتكون من منظمي الأوراق المالية في أكثر من 80 دولة، هدفها الأساسي هو تحقيق إتفاق دولي حول تبادل معلومات ووضع معايير مناسبة لحماية المستثمرين، وقد ركزت مجموعة العمل الأولى على الإفصاح في المؤسسات المتعددة الجنسيات، وقد أنشأت المؤسسة معايير الإفصاح الدولية لإستكمال مجهوداتها في مجال المعايير المحاسبية، ويعتبر عمل المؤسسة جزءا من حركة تنسيق الإفصاح، وقد لاقت إهتماما متزايدا من منظمي الأوراق المالية[1]،تقوم المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) بتطوير وتنفيذ وتعزيز الإلتزام بالمعايير المعترف بها دوليًا لتنظيم الأوراق المالية. وهي تعمل بشكل مكثف مع مجموعة العشرين ومجلس الإستقرار المالي (FSB) بشأن أجندة الإصلاح التنظيمي العالمي[2].

ثانيا: المؤسسات المحاسبية المهنية الإقليمية:

بالإضافة إلى المؤسسات المحاسبية الدولية التي تعمل على تحقيق توافق محاسبي على المستوى الدولي، هناك جهود تقوم بها مؤسسات محاسبية إقليمية لتحقيق توافق محاسبي على المستوى الإقليمي أهمها:

1. مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB):

هي مؤسسة مسؤولة عن إنشاء معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، حلت محل هيئة المبادئ المحاسبية APB في سنة 1973 التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، كلفت بتطوير المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية، من أجل إعداد الكشوفات المالية معترف بها رسميا من قبل لجنة تداول الأوراق المالية SEC [3].

2. الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA):

تأسست عام 1916 باسم الرابطة الأمريكية لأساتذة الجامعات الأمريكية في مجال المحاسبة، تمثل هذه الجمعية ميدانا يعبر فيه الأكاديميون عن آرائهم حول مواضيع محاسبية مختلفة، تصدر الجمعية مجلة The Review Accounting وهي دورية ربع سنوية، تتمتع بمكانة علمية مرموقة مخصصة لتبادل الأفكار ونتائج البحث العلمي، كما تصدر منشورات بإسم أخبار تدريس المحاسبة Accounting Education News، وقد حاولت الجمعية عن طريق لجان خاصة تقديم إطار عمل البيانات الكشوفات المالية في المؤسسات، وتبلورت جهودها في إصدار الدراسات التالية[4]:

1.2 قائمة بالمبادئ المحاسبية التي تحكم الكشوفات المالية للمؤسسات.

2.2 بحث في طبيعة المحاسبة.

3.2 بيان حول نظرية المحاسبة ومدى قبول هذه النظرية، دراسة مقدمة من لجنة مكونة لهذا الغرض.

4.2 بيان حول نظرية المحاسبة ومدى قبول هذه النظرية دراسة مقدمة من لجنة المفاهيم والمعايير للتقارير المالية الخارجية.

كما أصدرت اللجنة أكثر من عشرين دراسة في بحوث المحاسبة بإسم Accounting Research study عالجت مشكلات محاسبية مختلفة مثل مشكلة القياس المحاسبي، العلاقة بين المحاسبة ونظرية المعلومات.

1. لجنة تداول الأوراق المالية (SEC):

---

(1) فريدريك تشوي وآخرون، **المحاسبة الدولية**، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض، ص 381-380.

(2) https://www.iosco.org/about/?subsection=about_iosco page consulté le 03/O3/2021 à 18:17.

(3) يوسف محمد جربوع، **نظرية المحاسبة، الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2001، ص 27.

(4) رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998، ص 63.

إثر الأزمة المالية 1929 أصدر الكونغرس الأمريكي عام 1934 قرار بإنشاء لجنة الإستثمارات والبورصة SEC، لتكون مسؤولة عن مختلف القوانين المهتمة بالإستثمارات وتبادل الأوراق المالية في البورصات، ولتضمن تقديم تقارير مالية صادقة وواضحة من قبل المؤسسات الأمريكية المعنية، تتكون لجنة الأوراق المالية من خمسة أعضاء، يصدر بها قرار من رئيس الجمهورية يعتمده الكونغرس، على أن تكون العضوية محددة بخمس سنوات. [1]

أوصت الهيئة عام 1940 جميع المؤسسات المساهمة العامة بضرورة تشكيل لجان المراجعة من مديرين مستقلين وكررت التوصية عام 1972م وطالبت المؤسسات بضرورة الإفصاح عما إذا كانت قامت بإنشاء لجان المراجعة أم لا[2].

2. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA):

منظمة مهنية للمحاسبين والمدققين في الولايات المتحدة الأمريكية، أنشأت عام 1887 وتصدر منذ 1905 بصفة دورية كل شهر بإسم مجلة مهنة المحاسبة التي توصل عبرها إلى أعضائها المشكلات المحاسبية وحلولها، لقد أظهر المعهد منذ تأسيسه إهتماما خاصا بتطوير مبادئ المحاسبة بعد إنتهاء الأزمة الإقتصادية، وتفشي أساليب محاسبية تضلل مستخدمي البيانات، إعتمد المعهد عام 1934 مصطلح مبادئ محاسبية مقبولة، عموما GAAP بهدف توحيد الممارسة العملية للمحاسبة وجعلها تتلائم مع الظروف الإقتصادية والإجتماعية المتغيرة، وفي عام 1938 كون المعهد لجنة الإجراءات المحاسبية CAP التي تهدف إلى تضييق مجالات الإختلافات في التقارير والقوائم المحاسبية[3].

---

[1] محمد أحمد محمود عمارنة، **رقابة هيئة سوق رأس المال على الشركات المساهمة: دراسة مقارنة**، المركز القومي للإصدارات القانونية، 2014، ص 177.

[2] محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **حوكمة الشركات**، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، 2020، ص 37.

[3] رضوان حلوة حنان، **مرجع سابق**، ص100.

المبحث الثالث: ماهية المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS)

بعد ظهور مصطلح التوفيق المحاسبي الدولي وعدم قدرته على تكييف المتطلبات الدولية، ظهرت هيئة دولية مستقلة تعنى بإصدار المعايير المحاسبية الدولية بداية من أوائل القرن العشرين من أجل جودة الكشوفات المالية وشفافيتها وتكون قابلة للمقارنة على الصعيد الدولي.

المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS)

من الملاحظ أن إجراءات مؤسسات معايير المحاسبة الدولية والسعي إلى الوصول إلى التناغم والتناسق الدولي على نطاق واسع، ينبع من الإهتمام المباشر بتطبيق إجراءات محاسبية مهنية معينة وليس نابعة من تحديث أو تغيير في نظريات المحاسبة نفسها.[1]

أن مفهوم (المعايير) يمكن تعريفه بشكل مبسط: على أنها مقاييس يتم إستخدامها لغرض الوصول إلى نتائج معينة قد تتعلق بالكيفية أو الكمية أو طريقة العمل[2].

ويمكن تعريف المعايير كذلك بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات[3]

وتعتبر المعايير المحاسبية الدولية آداء لتنظيم العمل المالي والمحاسبي وذلك من أجل التوفيق بين مصالح المستفيدين من المعلومات المالية والمحاسبية[4]

ويعرف المعيار حسب منظمة المعايير الدولية (**IS0 : International Standards Organisation**)

على أنه وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطى لإستعمالات مشتركة ومتكررة، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين.[5]

ويرى البعض أن مصطلح "المعيار" يشير إلى مجموعة من وحدات القياس أو المواصفات المقررة أو المفروضة من طرف القانون والتي نستخدمها للوصف العادل لشيء معين، كما يعتبره البعض الآخر كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما وتحديد مميزاته بدقة. فإستخدام الكيلوغرام كمعيار في قياس الوزن يسمح لنا من معرفة ما سنحصل عليه إذا قمنا بشراء سلعة يمكن قياسها بهذه الوحدة، وبحصولنا على آلة مصادق على مواصفاتها من طرف هيئة ما نكون قد تحصلنا على ضمان أن منتوج هذه الآلة سيكون موافق لمعايير هذه الهيئة[6]

وحتى تكون المعايير المحاسبية مقبولة دوليا يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية[7]:

---

(1) Craig Deegan**, Australian Financial Accounting**, Forth Edition, McGraw-Hill Irwin, NSW. 2006 pp5-24

(2) إبراهيم جابر السيد، **الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارة العربية داخل البلاد الأجنبية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 76.

(3) القاضي، حسين حمدان، مأمون، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، منشورات جامعة دمشق، 2007-2008 ص 123.

(4) فارس جميل الصوفي، **المعايير المحاسبة الدولية والآداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة**، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2012، ص67.

(5) Claude CHARON, **Pourquoi des normes d'audit**, Revue française, No326, Octobre 2000, P5.

(6) ROSS M. Skinner, J. Alex Milbum, Adaptation Française : Nadi CHLALA, Jaques Fortin, **Normes Comptables (Analyse et Concepts)**, 2eme Edition, Québec, CANADA, 2003, P 798.

(7) محمد يحي أبوطالب، **المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة**، مكتبة النهضة، جامعة عين شمس، القاهرة، 2001، ص 67.

1. عند إعداد المعايير المحاسبية يجب مراعاة الظروف السياسية والإقتصادية والإجتماعية المحيطة.
2. يجب أن تتوفر في المعايير المحاسبية الواقعية، فلا يجب أن تتصف بالثبات وإنما بالتغيير تبعا للظروف المتغيرة.
3. يجب أن تكون المعايير المحاسبية عادلة ولا تتحيز إلى أي فئة من المستخدمين.
4. يجب إعتماد مفهوم الأهمية النسبية في تطبيق المعايير المحاسبية، فلا تطبق إلا على العناصر والبنود المؤثرة في إعداد وتجهيز الكشوفات المالية.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS)

أولا: أهمية المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي

حظي موضوع المعايير المحاسبية بإهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة، وفي هذا الصدد تم تقديم الطالبون الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية المعايير المحاسبية والتي يمكن حصرها في النقاط التالية[1]:

1. تساهم المعايير المحاسبية في عملية ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية، إذ يؤدي غياب الممارسة المحاسبية إلى اللجوء إلى الاجتهاد الشخصي، وما قد يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في إختيار السياسات المحاسبية المستخدمة.
2. وجود إطار موضوعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس والتوصيل، يضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية والمصلحة العامة من ناحية أخرى.
3. إن الاعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة وضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى المؤسسة الإقتصادية.
4. إن وجود المعايير المحاسبية تساعد المهنيين وتحدد ردود أفعالهم في ظروف معينة، وتعتبر كذلك دفاع عند وجود تدخلات أو إشرافات من أطراف خارجية.
5. تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي الأمر الذي يرفع من كفاءة الإدارة بالوصول إلى المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات.
6. إنسيابية الإستثمار بين البلدان حيث تسمح بإعداد قوائم موحدة للمؤسسات المتعددة الجنسيات ويشجع على إنفتاح أسواق المال الوطنية والإستثمارات.
7. تقليل كلفة معالجة المعلومات المحاسبية بحيث تمكن من الإستغناء عن كلفة الإضافية لمعالجة الكشوفات المالية إذا تم إعدادها بأسس موحدة.

إن الحاجة إلى المعايير المحاسبية تأتي من خلال[2]:

1. تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة، فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة تعكس المركز الصحيح للأحداث المالية.
2. إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي الكشوفات المالية، ويلاحظ أن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى عدم

---

(1) صبايحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة**، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص 46.

(2) فارس جميل الصوفي، **مرجع سابق**، ص 70.

الوصول إلى نتائج قياس سليمة وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس الواقع غير السليم.

3. تحديد الطريقة المناسبة للقياس.

4. عملية إتخاذ القرار وبهذا فإن المعيار الملائم والمناسب وتوفره بشكل دقيق يمكن في النهاية أن يتم عليه إتخاذ قرار مناسب.

ثانيا: أهداف المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي

يمكن إدراج أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي[1]:

1. إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الإسترشاد بها عند إعداد وتجهيز الكشوفات المالية والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عمليا.

2. العمل على تحقيق وتحسين التنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض الكشوفات المالية.

3. توفير مرجعية محاسبية يستند إليها المحاسبون عند أداء مهامهم بما يحقق حد أدنى من التوحيد في مجالات التطبيق العملي، بغية زيادة إمكانية الإعتماد على الأرقام المحاسبية في عقد المقارنات الزمانية والمكانية، وبالتالي زيادة فاعلية التقارير المالية في تقييم وإتخاذ القرارات[2]

وحتى يتم بلوغ الأهداف المرجوة من المعايير بنجاح ومن أجل ضمان إنتاج معايير محاسبية مناسبة، يكون من الضروري على واضعي المعايير إحترام بعض المبادئ الأساسية عند القيام بمهامهم كالآتي:

1. ضرورة تناسق معايير المحاسبة المصاغة مع الإطار المفاهيمي وأهداف المعلومة المالية.

2. ينبغي أن تتم عملية وضع المعايير من قبل هيئة تتمتع بسلطة وإستقلالية كافيتين لتجنب أي تأثير سياسي. تهيئة الكفاءات والموارد المالية الضرورية لإنتاج معايير محاسبية ذات جودة عالية.

3. التظليل من خلال إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع، وللحد من التلاعب والمضار الناتجة عنه. ظهرت الحاجة إلى وضع معايير ومبادئ المحاسبة لإلزام الإدارة في مختلف المؤسسات للتقيد بها[3].

4. إقناع الحكومات والمؤسسات والجهات المهنية بوضع معايير المحاسبة بالإلتزام بمعايير المحاسبة الدولية.

5. إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشراف أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الإلتزام.

6. إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام المؤسسات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتحضير القوائم والبيانات المالية.

7. العمل على إكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية[4].

---

(1) يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلمي، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2002، ص 20.

(2) أحمد رياض بلقاوي، **مرجع سابق**، ص: 171.

(3) Ross M. Skinner, J.Alex Milburn, **Normes Comptables: Analyses et Concepts**, Quebec, Canada, 2 eme édition 2003 p 800-801.

(4) تامر خميس، **إتجاهات تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء التشريعات ذات العلاقة**، دار تويتة للنشر والتوزيع القاهرة 2020، ص 91.

المطلب الثالث: إصدار معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS)

يتم إعداد أو تطوير معايير الإبلاغ المالي الدولية عبر عملية إستشارة دولية، تتجلى من خلال مجموعة من الإجراءات القانونية الواجبة (process due) التي تشمل عددا من الأفراد والمنظمات المعنية بذلك من مختلف أنحاء العالم [1]هذه الإجراءات تمر عبر ستة مراحل واضحة ومحددة.

أولا: مبادئ الإجراءات القانونية ومضمونها:

سيتم التطرق فيما يلي لكل من مبادئ الإجراءات القانونية ومضمون هذه الإجراءات من حيث الخطوات المتبعة.

1. مبادئ الإجراءات القانونية :

تقوم متطلبات الإجراءات القانونية الواجبة على المبادئ التالية:[2]

1.1 الشفافية: يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على إعداد المعايير بطريقة شفافة.

2.1 التشاور الكامل والعادل:(full and fair consultation) يتعين مراعاة وجهات نظر الأطراف المعنية التي قد تتأثر بمعايير الإبلاغ المالي بصورة إجمالية.

3.1 المساءلة: (accountability) يقوم المجلس بتحليل الآثار المحتملة لمقترحاته على الأطراف المعنية المتأثرة، وتوضيح الأساس المنطقي الذي إستند إليه عند إتخاذ قراراته بشأن إعتماد أو تعديل معيار معين .

2. مضمون الإجراءات القانونية الواجبة:

1.2 تتضمن الإجراءات القانونية الخاصة بكل من مجلس المعايير ولجنة التفسيرات ما يلي:[3]

2.2 تحديد الحد الأدنى من الخطوات (الخطوات الدنيا) التي يجب القيام بها لضمان قيام نشاطهما (المجلس واللجنة) على أساس عملية إستشارة فعالة ومتعددة الأطراف.

3.2 تحديد الخطوات أو الإجراءات غير الإلزامية وفق ما يعرف بمقاربة الإمتثال أو الشرح، يعني أن الخطوات غير الإلزامية منصوح بها (ولاتزال كذلك)، وبالتالي فعدم إحترامها يتطلب شرحا.

4.2 تحديد الخطوات الإختيارية الأخرى المتاحة التي قد تساعد في تحسين جودة المعايير والوثائق المرتبطة بها .

ثانيا: محددات جودة المعايير المحاسبية:

من وجهة نظر المدير المالي والإداري هناك شرطان محددان بالنسبة للمعيار المحاسبي حتى يكون ذا جودة عالية، حسب نوع مكونات الكشوفات المالية فيما إذا كانت أصولا أم خصوما، الشرطان واجبا التحقيق بالنسبة للخصم المحتمل هما:

- ✓ إذا سمح المعيار بالتقييم الصحيح للخصم في الميزانية، وليس لهذا الشرط أي بعد نظري.

---

[1] Conor Foley, et al., **The Standard Setting Process of International Financial Reporting Standards by the International Accounting Standards Board (IASB)**, CPA Ireland, p 1.

[2] Due Process Handbook**, IFRS Foundation Publications Department**, London, 2016, p. 7.

[3] Ibid., p. 5.

- ✓ إذا سمح المعيار بالتحكم الجيد في التقلبات على مستوى بيان الدخل (حساب النتيجة).

وبالتالي يمكن المعيار للمؤسسة وبسهولة من إعداد الموازنة وتقدير النتيجة للدورة المقبلة.

أما بالنسبة للأصل فالشرطين المطلوبين هما:

- ✓ أن يسمح المعيار بتقييم جيد للأصل، ويتعلق هذا الشرط خاصة بالتمييز بين الأصول وما يقابلها من أعباء، ولا يتم تطبيق هذا الشرط في حالة عملية الإكتساب أو الإستحواذ على الأصول غير الملموسة، لأن مبلغ سعر الشراء الذي سيخصص لها سيتم بشكل عام إعادة حسابه من قبل المشتري المستحوذ.
- ✓ أن يسمح المعيار بالتحكم الجيد في التقلبات على مستوى بيان الدخل، ويتعلق هذا الشرط بقواعد الإهتلاك وخسارة القيمة الخاصة بالأصل[1]

الآن يمكن طرح السؤال التالي: ما هي الشروط التي يجب أن يحققها كل معيار محاسبي حتى يتم تبني تطبيقه؟ إنطلاقا من التجربة الأوروبية لتبني معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS فقد حددت ثلاثة شروط لتبني أي معيار محاسبي من تلك المعايير، تتمثل تلك الشروط فيما يلي:[2]

- ✓ أن يؤدي تطبيق المعيار إلى إعطاء صورة صادقة عن حسابات المؤسسة.
- ✓ تحقيق المصلحة العامة للبلد أو مجموعة البلدان (المجموعة الأوروبية مثلا).
- ✓ إستيفاء الشروط الأساسية المطلوبة لجودة المعلومات (الوضوح والملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة) لتكون مفيدة في إتخاذ القرارات الإقتصادية، وتقييم عملية التسيير من طرف إدارة المؤسسة.

ثالثا: الهيكل التنظيمي لمنظمة التقرير المالي الدولي IFRS وإصدار المعايير المحاسبية الدولية:

إذا نظرنا إلى عملية إصدار المعايير المحاسبية بمختلف مراحلها وإجراءاتها فسوف نجد بأن هناك العديد من الأطراف المساهمة على المستوى الدولي، خاصة وأن هذه العملية تقوم على أساس الإستشارة الدولية الواسعة للعديد من الجهات والمنظمات سواء أكانت مهنية أو إقتصادية أو أكاديمية. ولكننا سيتم التطرق فيما يلي للأطراف العاملة تحت مسؤولية مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية، والتي يرتبط نشاطها مباشرة بإصدار المعايير أو تعديلها، هذه الأطراف يتداخل عملها معا للحصول على المعايير في صورتها النهائية، ونخص بالذكر أمناء المؤسسة ومجلس المعايير المحاسبية ولجنة التفسيرات .

1. مجلس المراقبة The Monitoring Board [3]

تم إنشاؤه في جانفي 2009 بهدف "توفير إتصال رسمي بين الأمناء والسلطات العامة" من أجل تعزيز المساءلة العامة لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتتمثل المسؤولية الرئيسية لمجلس المراقبة في ضمان إستمرار الأمناء في آداء

---

[1] Emmanuelle CORDANO, **Qualités et défauts des IFRS : petit guide à l'usage des administrateurs**, Revue Française de Comptabilité, N°463 Mars 2013, p. 17.

[2] Cédric TONNERRE**, les critères européens d'adoption des normes IFRS et leur compatibilité avec le cadre conceptuel, Cinquièmes Etats Généraux de la Recherche Comptable (conférence**), 11 décembre 2015, Paris., p. 5.

[3] https://www.ifrs.org/groups/monitoring-board/ page consulté le 04/04/2021 à 23:51

واجباتهم على النحو المحدد في دستور مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وكذلك الموافقة على تعيين أو إعادة تعيين الأمناء.

يجتمع مجلس المراقبة مع الأمناء مرة واحدة على الأقل في السنة وحسب ما تقتضيه الضرورة ويتألف مجلس المراقبة من سلطات أسواق رأس المال المسؤولة عن تحديد شكل ومحتوى التقارير المالية.

أجرى مجلس المراقبة مراجعة مستقلة لإطار حوكمة مجلس المراقبة ومؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في 2010-2011. سمح بإستعراض الحوكمة لمجلس المراقبة، هيكله الخاص، وما إذا كان يوفر التمثيل المناسب للسلطات ذات الصلة وما إذا كان الهيكل الإداري الحالي للمؤسسة يعمل بشكل فعال.

نشر مجلس المراقبة نتائج إستعراضه للحوكمة في فيفري 2012، وحدد عددًا من التحسينات في إطار الحوكمة كما قرر مجلس المراقبة توسيع عضويته لتشمل سلطات إضافية، وإنشاء آلية لتخصيص مقعدين متناوبين بالتشاور مع IOSCO كما أدخل مجلس المراقبة عملية تقييم دورية للأعضاء الحاليين كل ثلاث سنوات، إبتداءا من عام 2013، مقابل معايير محددة للعضوية.

2. أمناء مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية The Trustees of the IFRS Foundation [1]

هو هيئة من هيئات السوق الخاضعة للمساءلة العامة والأمناء مسؤولون عن مجلس المراقبة والحوكمة والإشراف على مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية، كما لا يشارك الأمناء في أي أمور فنية تتعلق بمعايير IFRS، وتقع هذه المسؤولية على عاتق مجلس الإدارة وحده.

يتم تعيين الأمناء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد حيث تم إجراء تعديل على ولاية رئيس ونائب، وعين إركي ليكانين في 1 أكتوبر 2018 كرئيس لأمناء مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من المتوقع أن يكون كل وصي على دراية بالقضايا الدولية ذات الصلة بنجاح منظمة دولية مسؤولة عن تطوير معايير محاسبية عالمية عالية الجودة لإستخدامها في أسواق رأس المال العالمية ومن قبل المستخدمين الآخرين.

3. مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (Board) [2]

يتم تعيين الأعضاء من قبل أمناء مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال عملية مفتوحة وصارمة تشمل الإعلان عن الوظائف الشاغرة والتشاور مع المنظمات ذات الصلة، وهو عبارة عن مجموعة مستقلة من الخبراء مع مزيج مناسب من الخبرة العملية الحديثة في وضع المعايير المحاسبية، من إعداد أو تدقيق أو إستخدام التقارير المالية، والتنوع الجغرافي الواسع مطلوب أيضا، كما يحدد دستور مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعايير الكاملة لتكوين مجلس الإدارة، كما ان أعضاء مجلس الإدارة مسؤولون عن تطوير ونشر معايير IFRS، والموافقة على تفسيرات معايير IFRS.

---

[1] https://www.ifrs.org/groups/trustees-of-the-ifrs-foundation/ page consulté le 04/04/2021 à 01:33

[2] https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/#about page consulté le 05/04/2021 à 11:05

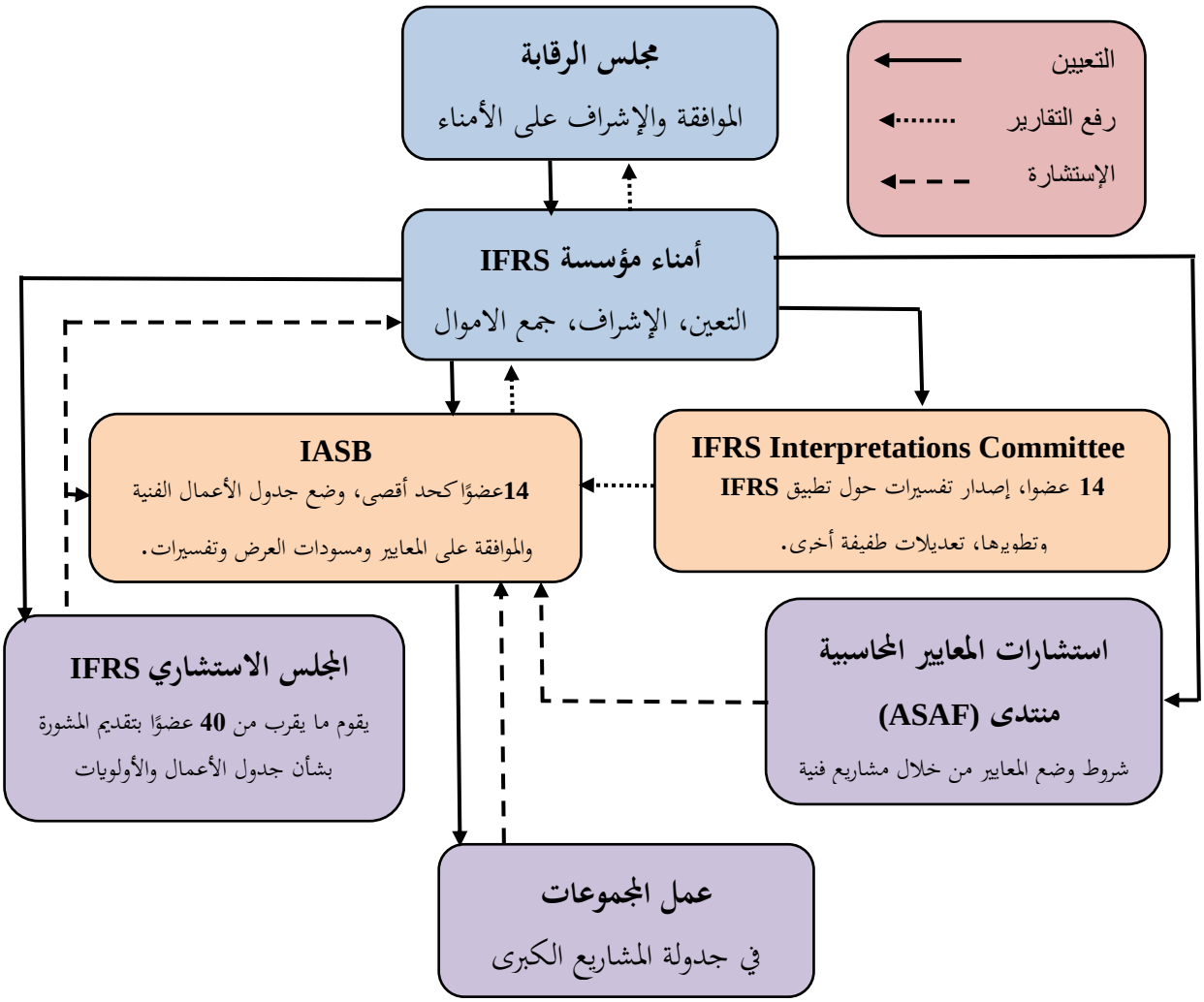
4. لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية The IFRS Interpretations Committee [1]

هي الهيئة التفسيرية لمجلس معايير المحاسبة الدولية، تعمل لجنة التفسيرات مع مجلس الإدارة في دعم تطبيق معايير IFRS. كما تجيب لجنة التفسيرات على الأسئلة المتعلقة بتطبيق المعايير وتقوم بأعمال أخرى بناءً على طلب مجلس الإدارة.

تضم لجنة التفسيرات 14 عضوًا لهم حق التصويت، يتم تعيينهم من قبل أمناء مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما يقدم الأعضاء أفضل الخبرات الفنية المتاحة وتنوع الأعمال التجارية الدولية وخبرات السوق المتعلقة بتطبيق معايير IFRS.

والشكل رقم **(4-1)** يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة المعايير المحاسبية الدولية

الشكل رقم (4-1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المعايير المحاسبية الدولية



المصدر: https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf , page consulté le 03/04/2021 à 01:47

يخضع إصدار وإعتماد أي معيار لإجراءات معقدة وطويلة وتشاور بين مختلف الأطراف المعنية، وتتمثل إجراءات إصدار المعيار في الخطوات التالية[2]:

---

[1] https://www.ifrs.org/groups/ifrs-interpretations-committee, page consulté le 05/04/2021 à 13:05

[2] Stéphane BRUN**, les normes comptables internationales IAS/IFRS**. Edition Gualino, Paris, 2006, p 7.

1. تحديد طبيعة الموضوع:

يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بتشكيل فوج عمل يترأسه عضو في المجلس ومن ممثلين لبعض الهيئات المهنية من ثلاثة دول على الأقل التي لديها خبرة، لتحديد طبيعة الموضوع الذي يتطلب إعداد معيار حوله.

تقوم اللجنة بتحديد ومراجعة كل القضايا المرتبطة بالموضوع كما يأخذ فوج العمل في إعتباراته متطلبات مجلس المعايير المتعلقة بالإطار وإعداد وتقديم الكشوفات المالية الخاصة بالقضية تحت الدراسة.

ثم يعرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها وبعد عقد مشاورة مع المجلس الإستشاري على إمكانية إدراج موضوع الدراسة في محور إجتماعات مجلس المعايير للمصادقة عليه.

2. نشر مسودة المناقشة:

يقوم فوج الدراسة بعد تلقي الملاحظات ومصادقة المجلس، بإعداد ورقة المسودة في شكل مذكرة إيضاح، تقوم بنشرها لإثرائها وشرح الحلول البديلة خلال مدة عادة ما تكون 90 يوم.

3. المصادقة على المعيار وإصداره:

بعد تلقي ودراسة المسودة وما تتضمنه من إقتراحات ترفع المسودة لمجلس المعايير لمراجعتها وإثرائها، ويعتمد هذا المعيار بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء مجلس المعايير على الأقل ليصبح ساري المفعول.

4. الحد الأدنى من محتوى كل معيار:

ينشر كل معيار باللغة الإنجليزية، ثم يقوم مجلس المعايير بإعداد التوجيهات بحيث إذا كانت الترجمة صحيحة تصدر بلغة البلد، ويحتوي كل معيار على المعلومات التالية:

الهدف من المعيار. مجال التطبيق. التعريف بالمعيار. شرح المعيار. تاريخ التطبيق.الإفصاح الوارد تقديمه.أحكام إنتقالية. ملاحق (بأمثلة تفسيرية ومفصلة).

خلاصة الفصل الأول:

إستعرضنا في هذا الفصل الأول دراسة الإختلاف المحاسبي الدولي من خلال مصادره، وأشكاله وطرق تجاوز هذا الأخير كما تناولنا التوافق المحاسبي الدولي من خلال التعاريف الأساسية لكل من التوافق والتوحيد، والوقوف عند معوقاته، بالإضافة إلى ذكر أهم جهود المنظمات الإقليمية والدولية حول التوافق المحاسبي، كما حاولنا أن نختم هذا الفصل بالتطرق إلى مفهوم المعايير المحاسبية الدولية، الأهمية والأهداف، وأخيرا إصدار المعايير المحاسبية الدولية.

وقد تم إستخلاص في هذا الفصل إلى أن النظام المحاسبي لكل بلد يرتبط إرتباطا وثيقا مع البيئة الإقتصادية والإجتماعية والسياسة وحتى البيئة الثقافية، حيث أن تطور القواعد المحاسبية يتطلب فهم عميق لبيئة البلد المعني، كما أن إختلاف الأنظمة المحاسبية يفسر بعوامل أخرى لا تقل أهمية مثل: النظام القضائي والتشريعي، النظام الجبائي، المهنة المحاسبية، عوامل قيمية وثقافية،...الخ.

كما توصلنا في هذا الفصل إلى أهمية التوافق المحاسبي الدولي الذي يهدف أساسا إلى تقليص الإختلاف المحاسبي الدولي، حيث أن مايبرر التوافق المحاسبي الدولي هو وجود إختلافات في الأنظمة المحاسبية الدولية، والدور الفعال الذي قامت به لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) في تقليص الإختلاف المحاسبي من خلال إصدار حوالي 40 معيار محاسبي توافقي كمرحلة أولى منذ سنة 1973 إلى غاية سنة 2000 التي أدت إلى ممارسات ذات مرونة عالية.

وتم إستنتاج أن المعايير المحاسبية الدولية عملت على تجسيد التوافق المحاسبي الدولي على أرض الواقع، أي أن المعايير المحاسبية الدولية هي عبارة عن إطار محاسبي جاء لخدمة التوفيق المحاسبي الدولي الذي يهدف بدوره إلى تقليص الإختلاف المحاسبي الدولي، بالإضافة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية جاءت لخدمة الأسواق المالية العالمية من خلال تقديم المعلومات الضرورية للأطراف ذات العلاقة خاصة المستثمرين بإعتبارهم أصحاب رأس المال.

الفصل الثاني: مدخل مفاهيمي للنظامين المحاسبي والجبائي الجزائريين والمعيار المحاسبي (IAS12)

تمهيد:

إن تبني المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية طرح جملة من الإنشغالات وأثار عدة أسئلة وعزز الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، لأجل ذلك جاء المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) للتوفيق بين النظامين، فالنظام المحاسبي المالي (SCF) جاء إستجابة لأغراض التوافق المحاسبي الدولي وتطبيقا للمعايير المحاسبية الدولية المستوحاة من النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني.

حيث شهدت الجزائر تطورا جذريا في مجال المحاسبة بعد تبنيها للنظام المحاسبي المالي والتحول من المحاسبة العامة إلى المحاسبة المالية، الذي أضفى مبادئ وإتفاقيات تخدم المعلومة المالية الإقتصادية بدلاً من المعلومة الشكلية الجبائية، الأمر الذي إنعكس سلباً على العلاقة الوطيدة التي كانت تجمع النظام الجبائي مع المخطط الوطني المحاسبي.

فقد كانت المحاسبة في الجزائر سابقا مجرد تقنية مقيدة بإدماج القواعد الجبائية، لكن حاليا أصبح هناك فصل تام بين المحاسبة والجباية، في ظل أن النظام المحاسبي المالي يفرض وجوب إستقلاليته عن النظام الجبائي. وهذا ما أجبر السلطات المعنية على إعادة النظر في النظام الجبائي ومحاولة تعديله وفقا لأحكام النظام المحاسبي المالي، من أجل ربط المؤسسات الإقتصادية الجزائرية مع تغيرات نظيراتها الدولية بإعتبار أن النظام المحاسبي هو المصدر الوحيد لتوصيل المعلومة المالية.

وأثمرت هذه التغيرات بجملة من الإصلاحات الجبائية أهمها ما جاء في نص المادة 141مكرر 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يجب على المؤسسات إحترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

وفي هذا السياق سيتم تناول في هذا الفصل بالتعريف بكل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وأخيرا المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) لضرائب الدخل، وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي (SCF).

المبحث الثاني: مدخل إلى النظام الجبائي الجزائري.

المبحث الثالث: تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل (IAS 12).

المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي (SCF)

إهتم المخطط المحاسبي الوطني بالجانب التقني للمحاسبة على عكس النظام المحاسبي المالي الذي ركز في إطاره التصوري على مبادئ وقواعد محاسبية وإعتمد على إتفاقيات وفرضيات أساسية، تمنح خصائص نوعية للمعلومة المالية تساعد في إعداد قوائم مالية ذات مصداقية.

المطلب الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي (SCF)

نصت المادة رقم (7) من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 على ما يلي:

يشكل الإطار التصوري وسيلة وأداة للإجابة على بعض القضايا غير المطروحة، ويتضمن هذا الإطار مبادئ محاسبية أساسية تعتبر ركيزة لكل مرجع محاسبي والتي يمكن تقسيمها إلى الفرضيات والمبادئ وخصائص المعلومة والكشوفات المالية ومستخدميها.

يعرف الإطار التصوري:[1]

1. التعاريف ومجال التطبيق.
2. المبادئ والاتفاقيات المحاسبية.
3. الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي (SCF)

عرف القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي من خلال المادة 03، كما يلي:

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة يسح بتخزين معلومات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[2]

ثانيا: مجال التطبيق

لقد حدد النظام المحاسبي المالي مجالات تطبيقه تبعا للمواد 02، 04، 05 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 كالتالي:[3]

تطبيق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بإقامة محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.

يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

تلزم المؤسسات الآتية بمسك محاسبة مالية:

1. المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

---

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، الصادر في 2007/11/25 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 **القانون رقم** 07-11 **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، ص 4.

[2] **المرجع نفسه**، ص3.

[3] **المرجع نفسه**، ص3.

2. التعاونيات.
3. الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
4. كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
5. يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

ثالثا: المبادئ المحاسبية الأساسية للنظام المحاسبي المالي (SCF)

أهم المبادئ المحاسبية تناولتها المادة السادسة (6) من نفس القانون والواجب الإعتماد عليها عند إعداد الكشوف المالية كما يلي:[1]

1. **محاسبة التعهّد**: أي تسجيل العمليات بتاريخ حدوثها وحتى إذا لم تتم تسويتها المالية.
2. **إستمرارية الإستغلال**: تعد الكشوف المالية على إفتراض أن المؤسسة مستمر نشاطها خلال السنوات القادمة.
3. **قابلية الفهم**: أي أنه بإمكان المطلع الذي له مبادئ عامة حول المحاسبة فهم محتوى الكشوف المالية.
4. **الدلالة**: يجب أن تظهر الكشوف المالية كل البيانات الهامة والتي قد تؤثر على قرارات مستخدمي هذه الكشوف.
5. **المصداقية**: لا تظهر الكشوف المالية إلا البيانات التي يراها المسير صحيحة.
6. **قابلية المقارنة**: على المؤسسة تطبيق نفس الطرق وأساليب تقييم الأصول حتى تكون بيانات الكشوف المالية للسنوات المختلفة منسجمة وقابلة للمقارنة.
7. **التكلفة التاريخية**: تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء وتعرض في الكشوفات المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند معاينتها، دون الأخذ في الحسبان أثر التغيرات في الأسعار [2].
8. **أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني**: تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والإقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني[3].

هذا المرسوم الذي أضاف بعض المبادئ منها إستقلالية الذمة المالية للمؤسسة عن الذمة المالية للمالكين لها.

وإحترام اتفاقية الوحدة النقدية، لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا، حيث يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة، كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية [4].

---

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر ،2013، ص 7.

[2] Ratiba Aoudjit, **Le Système Comptable Financier**, ENAG édition, Algérie, 2012, P 57.

[3] المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008.

[4] المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008.

9. **مبدأ الأهمية النسبية**: أي أن الكشوف المالية يجب أن تبرز كل معلومة مهمة، وأن المعايير المحاسبية يمكن ألا تطبق على العناصر الأقل أهمية[1].
10. **مبدأ الحيطة**: ويقصد بذلك الإلتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات أو التقليل من قيمة الخصوم والتكاليف [2].
11. **مبدأ عدم المساس بالميزانية الإفتتاحية**: يجب أن تكون الميزانية الإفتتاحية للسنة المالية مطابقة للميزانية الختامية للدورة السابقة لها وهذا يتوافق مع فرضية الاستمرارية[3].
12. **مبدأ استقلالية الدورات**: حسب هذا المبدأ فإنه يتم اعتبار نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورات السابقة واللاحقة لها، فكل دورة تحمل بمصاريف وإيرادات الأحداث الخاصة فقط[4].

رابعا: الخصائص النوعية للمعلومة المالية

يجب أن تتوفر المعلومة المالية المفيدة على عدة مزايا ويمكن إختصارها فيما يلي:

1. **القابلية للفهم**: تعني هذه الخاصية أنه يجب على المعلومات الواردة في الكشوفات المالية أن تكون مفهومة من طرف مستخدمين تتوفر لديهم الكفاءة اللازمة في الميدان الإقتصادي والمحاسبي وتكون لديهم الرغبة في دراسة الكشوفات المالية في ظرف زمني سريع نسبيا.
2. **الملائمة**: وتعني هذه الخاصية أن ترتبط المعلومات بالعمل أو الاستخدام الذي أعدت من أجله، أو ترتبط بالنتيجة المرغوب تحقيقها ويستلزم ذلك أن تكون للمعلومات القدرة التأثيرية على العمل المرغوب ولضمان ذلك ينبغي أن تكون المعلومات متاحة في الشكل الملائم والوقت المناسب.[5]
3. **الموثوقية**: تكون المعلومة موثوقة حينما لا تحتوي على خطأ أو تحيز، وتندرج ضمن هذه الخاصية أربع خصائص هي:
   - **1.3** التمثيل الصادق للمعلومة المالية.
   - **2.3** أسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني.
   - **3.3** الحياد: يتم إعداد الكشوفات المالية بكل موضوعية.
   - **4.3** الحيطة والحذر: الهدف من هذه الخاصية هو عدم المبالغة في تقييم الأصول والإيرادات والتخفيض في تقييم الخصوم والتكاليف.
4. **القابلية للمقارنة**: يجب على مستخدمي الكشوفات المالية أن يكونوا قادرين على إجراء مقارنة من حيث الزمن وأخرى من حيث القطاع.

---

[1] المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي.

[2] Robert obert, **Pratique des IAS/ IFRS**, dunod, 2002 p53.

[3] بحار حسنة، معايير **المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، الصفحات الزرقاء، الجزائر ،2010، ص 63.

[4] شوقي طارق سعيد، **محاسبة الشركات**، دار غيداء للنشر، عمان ،2018، ص 335.

[5] محمد محمود عبد ربه محمد، **دراسات في النظرية المحاسبية، المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 22.

تعني المقارنة عبر الزمن دراسة الكشوفات المالية المتتالية لنفس المؤسسة بينما يقصد بالمقارنة عبر القطاع أخذ مجموعة من المؤسسات التي تنتمي لنفس القطاع وبحجم متقارب ثم مقارنتها.

من أجل أن تكون المعلومة المالية مفيدة وحتى تتسم بالنوعية كما يتبناها الإطار التصوري يجب الإمتثال للقيود الثلاثة التالية[1]

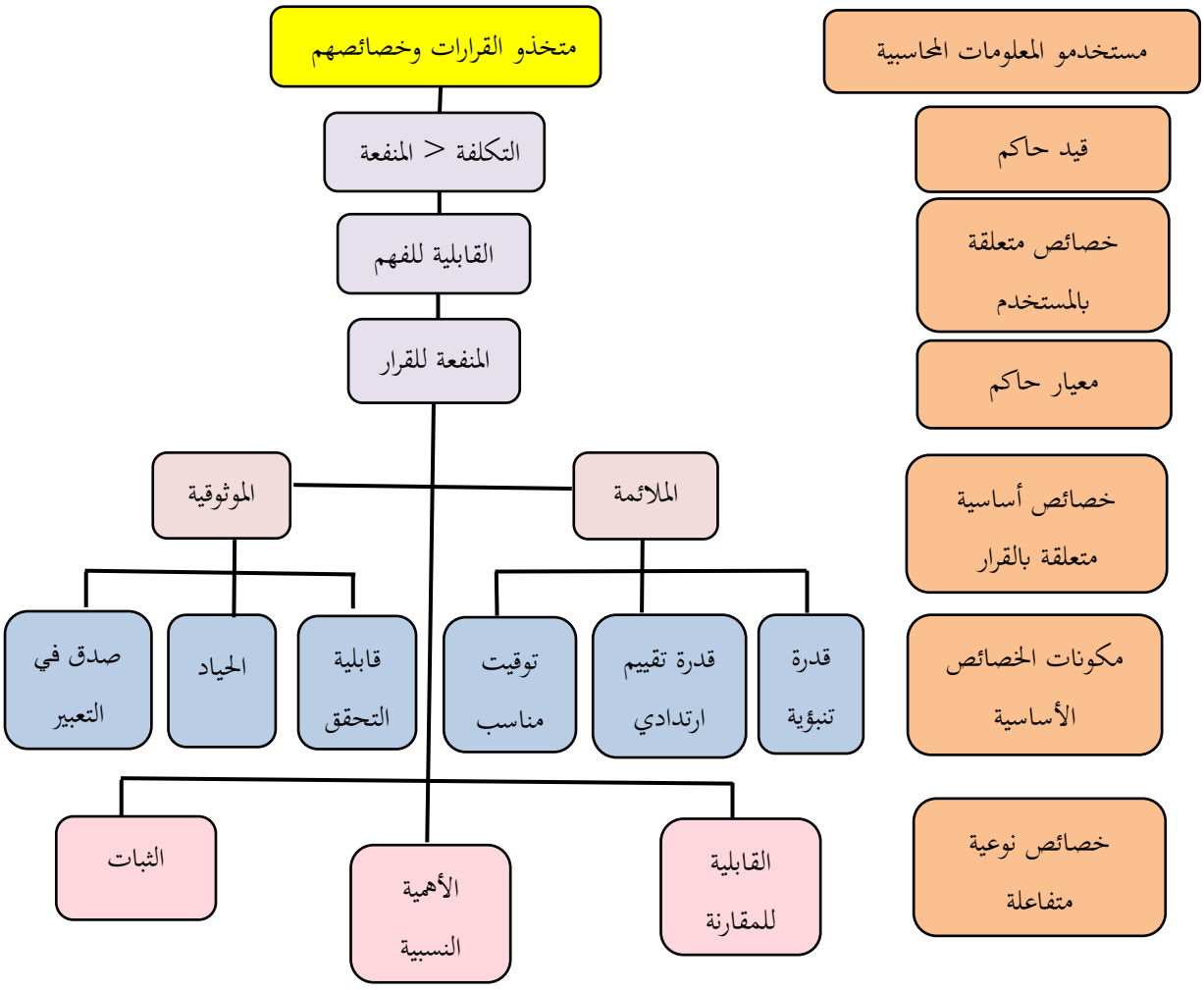
1.4 السرعة في تحضير المعلومات (Célérité).

2.4 مراعاة الفارق الناتج بين التكلفة والعائد (Rapport cout avantage).

3.4 الموازنة بين مختلف الخصائص النوعية أي منح الاهتمام لكل خاصية دون تهميش أو تجاهل لخاصية ما.

والشكل التالي يوضح الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

الشكل رقم (2-1): الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية



المصدر: رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية "الإطار الفكري، التطبيقات العملية"**، ط02، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص68.

[1] جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، الصفحات الزرقاء، الجزائر ،2010، ص 31.

خامسا: الكشوفات المالية

تعرف الكشوفات المالية على أنها عبارة عن ملخص لتلك البيانات والمعلومات المالية التي يتم الوصول إليها عن طريق قياس الأحداث الإقتصادية للمؤسسات، كما تمثل هذه القوائم الجزء المحوري للتقارير المالية وتمثل أيضا الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية لمختلف مستخدميها، لذا يجب على المؤسسات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون أن تعد قوائم مالية سنويا على الأقل وتتمثل هذه القوائم فيما يلي:

1. **الميزانية:** تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم مع الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية (سواء في الأصول أو في الخصوم) [1].
2. **حساب النتائج:** يلخص مختلف الأعباء والإيرادات المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح [2].
3. **جدول تدفقات الخزينة:** يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوفات المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة خزينة وما يعادلها، وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة[3].
4. **جدول تغير الأموال الخاصة:** يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في العناصر المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة خلال السنة المالية[4].
5. **ملحق الكشوفات المالية:** يتضمن معلومات وتوضيحات تساعد في فهم العمليات الواردة في الكشوفات المالية حيث أنها وضعت بطريقة منظمة تستعمل إحالات إلى المعلومة الواردة في الميزانية وحساب النتيجة وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة[5].

سادسا: مستخدمي الكشوفات المالية. تمثل الكشوفات المالية الوسيلة الأساسية لنشر المعلومة المالية إلى مختلف المستعملين سواء كانوا من داخل أو خارج المؤسسة وأهم مستخدمي هذه القوائم[6]:

1. المسيرون، الهيئات المكلفة بالإدارة والرقابة، ومختلف المصالح الداخلية بالمؤسسة.
2. ممولي المؤسسة (المالكين، المساهمين، البنوك والمقرضين الآخرين).
3. الإدارة والهيئات ذات السلطة التشريعية الرقابية (إدارة الضرائب، الهيئة الوطنية للإحصاء والتخطيط والهيئات الأخرى.
4. المتعاملين الآخرين مع المؤسسة كمؤسسات التأمين الأجراء الموردون والزبائن.
5. كل الهيئات المهتمة بما فيهم الجمهور العام.

---

[1] قانون رقم 07- 11، مرجع سابق، ص 32.

[2] مرجع سابق، ص 42.

[3] بن ربيع حنيفة وآخرون، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS**، الجزائر، منشورات كليك 2013، ص 141.

[4] الجريدة الرسمية، 2009، ص 26.

[5] نور الدين لعياشي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي scf**. الجزائر، بهاء الدين.2018، ص 44.

[6] جمال لعشيشي، مرجع سابق، ص 71.

6. المستثمرون الحاليون والمنتظرون.

المطلب الثاني: أهمية و أهداف النظام المحاسبي المالي (SCF)

أولا: أهمية تطبيق النظام المحاسبي SCF في المؤسسة[1]

يمكن أن تكون هناك آثار ايجابية أو سلبية من تطبيق **SCF** على المؤسسات والتي تتمثل فيما يلي:

1. تسهيل مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على المفاهيم وقواعد محددة بدقة ووضوح ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات، مما يساهم في إتخاذ القرارات الصحيحة.

2. توفير فرصة للمؤسسة لتحسين نوعية علاقاتها مع الأطراف المتعاملة معها والتي تستفيد من الكشوفات المالية.

3. النظام المحاسبي المالي يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والكشوفات المالية، ويزيد من مصداقيتها والوثوق بها أمام المستعملين للمعلومة على المستويين الوطني والدولي، ويكون كضمان يساهم في تعزيز ثقتهم بالمؤسسة.

4. يمكن من إجراء أفضل مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا ودوليا حول الوضعيات المالية والآداء، وسهولة قراءة وفهم المعلومات المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر وخارجها.

ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي ينشأ القواعد العامة لمسك المحاسبة، من أجل تحقيق الأهداف التالية[2]:

1. إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وآداء وتغييرات الوضعية المالية للمؤسسة، بمراعاة الإلتزامات القانونية الصادرة في الجزائر بموجب القانون رقم 11/07 المتضمن العناصر الأساسية لهذا النظام ويجب على الوحدات إحترامها، دون إستثناء تنظيمها، حسب حجم وطبيعة نشاطها.

2. المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الإقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها.

3. سهولة التواصل والمقارنة بكل بساطة بين الوحدات في ظرف زمني محدد وهذا بسبب التوحد.

4. نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق فيها، ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين.

5. تضمن الترقية وتعلم المحاسبة وأصولها والسير الحسن وكذا فهم القيم المتفق عليها لضمان التطور المحاسبي لكافة المتخصصين (المحاسبين، المهنيين، المتكونين، الموظفين، الجامعيين) .....، وكذا ضمان عدم توقف حركة الشغل.

6. المساهمة في إعداد الإحصائيات والحسابات الإقتصادية للقطاع (المؤسسات) على المستوى الوطني إنطلاقا من معلومات

---

(1) قورين الحاج قويدر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مجلة الطالب، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 10، سنة 2012، ص274.

(2) Samir Merouni, **le projet du nouveau system comptable financier algérien « anticiper et préparer les passages du PCN 1975 aux normes IFRS**, mémoire de magistère, ESC, année 2007/2008 p 94

معنوية، مراقبة ومجمعة ضمن شروط الموثوقية والسرعة المرضية.

7. تستفيد المؤسسات المتعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول.

8. السماح بتسجيل بطريقة شاملة وموثقة لكل المعاملات والعقود الإقتصادية للمؤسسة حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق فيها مضمونة، منتظمة.

9. تسهيل حركة رؤوس الأموال.

10. تستفيد المؤسسات المتعددة الجنسيات من أحسن التقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول.

ثالثا: مميزات النظام المحاسبي المالي:

يمتاز النظام المحاسبي المالي بأربع مميزات منها[1]:

1. يوفر معلومات مالية واضحة، ومتوافقة وقابلة للمقارنة، وهذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم أو المستقبليين ولهذا فإن النظام المحاسبي المالي يحتوي على الإطار التصوري أو المفاهيمي، وهو نفسه الإطار التصوري الذي يقدم مفاهيم متمثلة في:

1.1 الإتفاقيات المحاسبية.

2.1 الخواص النوعية للمعلومة المالية.

3.1 المبادئ المحاسبية الأساسية.

2. لذا فإن هذا النظام يسهل ويساعد على شرح قواعد المعالجة لبعض الأحداث غير المدرجة في المخطط الوطني المحاسبي.

3. إعطاء نماذج في الكشوفات المالية: الميزانية، جدول النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول حركة التغير في الأموال الخاصة والملاحق.

4. تقديم قائمة الحسابات.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، بتاريخ 2009/03/25، قرار مؤرخ في 2008/04/28 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات، وقواعد سيرها، ص 44 – 45.

المطلب الثالث: صعوبات وآفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)

إن النظام المحاسبي المالي واجه في بداية تطبيقه مجموعة من العقبات والصعوبات ومجموعة من التحديات.

أولا: الصعوبات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي

حسب الإطار التصوري للجنة المعايير الدولية المنشورة في 1998 فإن الكشوفات المالية لا يمكن أن تلبي إحتياجات كل مستعمليها فإن هذه الأخيرة تختلف من مستعمل لآخر، من هذا نستنتج أنه أمر عادي وطبيعي أن يواجه النظام المالي صعوبات في السنوات الأولى من تطبيقه، وفيما يلي سيتم التطرق لها باختصار[1]:

1. صممت المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية أساسا للتطبيق في المؤسسات الكبيرة التي تنشط في البورصة والحاضرة في الأسواق المالية العالمية، بينما لا توجد سوق مالية نشطة في الجزائر وأغلب المؤسسات فيها صغيرة ومتوسطة.

2. تتطلب المعايير المحاسبية الدولية مستوى عالي من الإفصاح والشفافية في نشر المعلومات بحيث أن أي معلومة ضرورية لإتخاذ قرار إستثمار يجب الإفصاح عنها في الكشوفات المالية بينما غالبية المؤسسات الجزائرية عملت طويلا في إطار يتميز بسرية ومحدودية المعلومات.

3. صعوبة تغيير العادات المحاسبية المرتبطة بالمخطط الوطني المحاسبي فمدة تطبيقه قد قاربت الأربعة عقود.

4. قدم نظام المعلومات في المؤسسات الجزائرية فهو لا يصلح مع المعطيات الجديدة.

5. عدم التوافق بين قواعد النظام المحاسبي الجديد والنظام الجبائي القائم، فإن التصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة القوائم المالية للمؤسسة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي إعتبارا إلى القيود الجبائية.

6. عدم قدرة المؤسسات على دفع تكاليف التكوين في الخارج.

ثانيا: آفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن إعتماد النظام المحاسبي المالي يعتبر خطوة مهمة لتكييف الممارسة المحاسبية في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبة الدولية، غير أن المشكل يكمن في مدى إستعداد المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لتطبيقه بالطريقة التي تحقق الأهداف المرجوة من خلال تحسين نظم المعلومات وتكريس مبادئ الحوكمة. ورغم تبني النظام المحاسبي المالي، الذي يعتبر خطوة كبيرة لتكييف الممارسة المحاسبية في الجزائر مع المرجعية الدولية للمحاسبة، إلا أنه تم تسجيل جملة من التحديات التي يتوجب معالجتها نذكر منها[2]:

1. توفير الإطارات المؤهلة من خلال تكثيف البرامج والدورات التكوينية الجادة التي تمكن من إكتساب المهارات، والنهوض بالمهنة المحاسبية، تماشيا مع متطلبات إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي.

2. إعتماد النظام المحاسبي المالي يستوجب القيام بإصلاحات معمقة على النظام المالي للجزائر. ففي ظل عولمة الأسواق المالية المتسمة بالكفاءة، تتجسد إمكانية تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة، عكس ماهو مسجل في الجزائر بالنظر لتدني مستويات الآداء للبورصة، وبالتالي فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي يعد فرصة سانحة لإنعاش آدائها، ومن ثم توفير بيئة مناسبة للمؤسسات الجزائرية.

---

[1] شوقي طارق سعيد، **محاسبة الشركات**، دار غيداء للنشر والتوزيع عمان،2018، ص 349 – 350

[2] لعياشي نوردين، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)**، دار بهاء الدين قسنطينة الجزائر، 2018، ص 45 – 46.

3. ضرورة أن يواكب تطبيق النظام المحاسبي المالي إجراء تعديلات على القانون التجاري الحالي، الذي يعتبر على سبيل المثال أن المؤسسة قد أفلست إذا فقدت 4 / 3 من رأسمالها الاجتماعي، في حين أن النظام المحاسبي والمرجعية الدولية للمحاسبة تعتبر رأس المال عبارة عن القيمة المتبقية عند طرح الخصوم من الأصول، والتي تتغير من وقت إلى آخر. فالمهم ألا تقع المؤسسة في خطر العجز عن تسديد إلتزاماتها، وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي حتى وإن استهلكت رأس مالها الاجتماعي.

4. ينص النظام المحاسبي الجديد على تسجيل قرض الإيجار في الأصول وإدراج الإهتلاكات المتعلقة بالأصل المستأجر ضمن أعباء الدورة المحاسبية، غير أن القانون الضريبي الحالي يسمح للمؤسسات بإدراج الإهتلاكات التي تعود للأصول التي تملكها المؤسسة فقط، وإنكاره حساب إهتلاك التثبيتات المحصل عليها في إطار التمويل الإيجاري.

5. ضرورة تكييف وتطوير البرامج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين بما يتماشى والإصلاحات المحاسبية المعتمدة، وذلك من خلال تفعيل منظومة التعليم المحاسبي بما يتوافق وأساليب التعليم المعمول بها دوليا، إضافة إلى تأهيل الأساتذة والطلاب بالمستوى الذي يسمح بتكوين إطارات مؤهلة علميا ومهنيا تضمن إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: مدخل إلى النظام الجبائي الجزائري

النظام الجبائي يعتبر جزء مهم من السياسة المالية للدولة، فهو يحتوي على مجموعة من القوانين والتشريعات التي تضم مختلف الضرائب والرسوم التي تضمن تمويل دائم لخزينة الدولة، نظرا لأهمية النظام الجبائي الجزائري وجب التطرق إلى مداخله من خلال تعريفه، وذكر خائصه وأهدافه.

المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي وأسسه القانونية والتنظيمية

للنظام الجبائي عدّة تعاريف سيتم التطرق لبعضها في هذا العنصر، إلى جانب أسسه.

أولا: مفهوم النظام الجبائي

لقد تعددت تعاريف النظام الجبائي

1. النظام الجبائي هو مجموعة من المكونات وتتمثل في الهدف والتقنية والتنظيم[1].
2. هو مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية بالإضافة إلى صور فنية متكاملة للضريبة تمثل في مجموعها وسائل تسعى لتحقيق الأهداف مع مساعدة بعض اللوائح التنفيذية التي تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام بأجهزته لتنفيذ كل المراحل من البحث عن المادة الخاضعة للضريبة إلى غاية تحصيل الضريبة[2]
3. المفهوم الواسع للنظام الجبائي هو "مجموعة العناصر الإيديولوجية والإقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكمها إلى كيان ضريبي معين، ذلك أن المؤسسة تمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم إقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف"[3]
4. أما المفهوم الضيق فيتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية، التي تمكن من الإستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع، إلى الربط، إلى التحصيل[4].

كما يرى البعض أن النظام الجبائي يتمثل في "هيكل ضريبي ذي ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع، التي تسوغها ظروفه المختلفة والتي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب، وبالتالي فإن النظام الضريبي يتكون من أربعة أركان: أهداف محددة تسوغها ظروف المجتمع، دور محدد تحدده الأهداف التي يرغب المجتمع في تحقيقها وظروف المجتمع الذي يعمل داخله، هيكل ضريبي يتوقف تركيبه على الدور الذي يتعين أن ينهض به، وطريقة عمل محددة تحكمها الأحكام التفصيلية للتشريعات الضريبية"[5]

من التعاريف السابقة، نستخلص أن النظام الجبائي هو عبارة عن مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب،

---

[1] Fellah, M. **problématique du choix du système fiscal entre efficacité économique et équité sociale**. Biskra. 2008, p 53 .

[2] البطريق يونس أحمد، النظم **الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2005، ص 19.

[3] سعيد عبد العزيز عثمان، **النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2000، ص 15.

[4] المرسي السيد حجازي، **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2001، ص 6.

[5] سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، **النظم الضريبية مدخل نظري وتطبيقي**، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، دون تاريخ نشر، ص 13.

تتلائم مع الواقع الإقتصادي والإجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محدودة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية، من أجل تحقيق أهداف السياسة الجبائية.

ثانيا: السياسة الضريبية والنظام الضريبي

يرتبط النظام الجبائي بمجموعة من الأسس القانونية والتنظيمية لعل من أهمها:

1. السياسة الضريبية:

ويمكن تعريفها بأنها مجموعة التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، والتأثير على الوضع الإقتصادي والإجتماعي حسب التوجهات العامة للإقتصاد من جهة، أخرى.[1]

كما يمكن تعريفها على أنها:" مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار إقتصادية وإجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع"[2]

للسياسة الضريبية عدة **مقومات** وهي:

1.1 قدرة الآداء الجبائي: والتي هي مردودية الضرائب في مجتمع معين وتحمل تكاليف تمويل الخزينة بهذه الموارد حتى لا يحدث عجز فيها ومن ثم تلبية حاجات المجتمع بإعادة توزيع هذه الموارد بين أفراد المجتمع في شكل خدمات.

2.1 المحيط الجبائي: وهو البيئة التي يدرج فيها، حيث يختلف من بلد لآخر ومن دولة لأخرى وذلك حسب النظام الإقتصادي، المستوى الإقتصادي ودرجة التقدم الإقتصادي[3].

3.1 القانون الضريبي: يعتبر القانون الضريبي الركيزة الأساسية التي يبنى عليها النظام الجبائي، وهو فرع من فروع القانون المالي الذي يتكفل بتنظيم الأسس والقواعد المتعلقة بتقدير الإيرادات العامة وجبايتها والعلاقات القانونية التي تنشأ عنها فيما بين السلطات الضريبية والمكلفين بالضريبة"[4]

وهذا ما نصت عليه المادة 61 من الدستور الجزائري لسنة 1989 "كل المواطنين متساوون في الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث ضريبة إلا بمقتضى القانون"

4.1 الإدارة الجبائية: تعتبر الإدارة الجبائية من أهم الأسس التي يبنى عليها النظام الجبائي، كونها تمثل الجهاز الفني والإداري الذي يناط به مسؤولية حساب الضريبة وتصفيتها وتحصيلها ومختلف الإجراءات الخاصة بها، وتختص الإدارة الجبائية بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حمايةً لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى كما تقوم بإقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الجبائي إلى درجة الرقي والكمال وتساعد في

---

(1) عبد المجيد الدراز حامد، وآخرون، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية الإسكندرية 2003، ص 120.

(2) عبد العزيز عثمان سعيد، **مرجع سابق**، ص 13.

(3) خلاصي رضا، **النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين**، دار هومة، الجزائر، ط3، 2012، ص 23.

(4) عدلي ناشد، **التشريع الضريبي المصري**، الدار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر 2003، ص 5.

تحقيق أهدافه الإقتصادية والإجتماعية والسياسية[1].

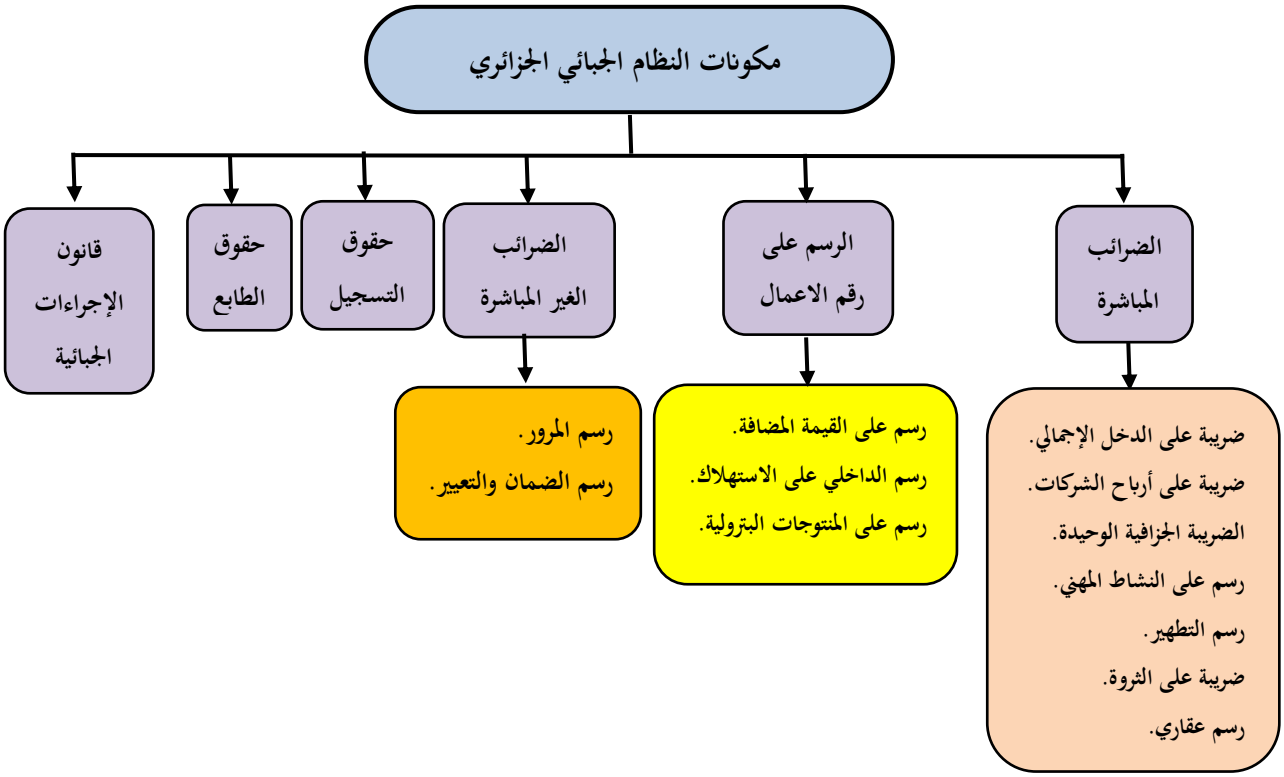
2. مفهوم النظام الضريبي:

نعني بالنظام الضريبي مجموعة من الضرائب التي يراد بإختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي إرتضاها ذلك المجتمع والنظام الضريبي بحكم كونه مجموعة من الضرائب لابد أن يصمم بإعتماد على تلك المبادئ والقواعد التي قدمتها لنا نظرية المالية العامة وأن النظام الضريبي يعتبر الترجمة العملية للسياسة الضريبية[2].

فالنظام الضريبي ما هو إلا الترجمة العملية للسياسة الضريبية.

ويتكون النظام الجبائي الجزائري أساسا من مجموعة من الضرائب والرسوم سوف نتطرق إليها من خلال الشكل التالي بإختصار:

الشكل رقم (2-2): يوضح مكونات النظام الجبائي الجزائري لقانون المالية لسنة 2021.



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على قانون المالية لسنة 2021 page consulté le 07/04/2021 .https://www.mfdgi.gov.dz/index

(1) عبد المجيد الدراز حامد، وآخرون، **مرجع سابق**، ص 121.

(2) خلاصي رضا، **النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين**، دار هومة، الجزائر، ط3، 2012، ص 25.

المطلب الثاني: خصائص وأهداف إصلاح النظام الجبائي الجزائري

أولا: خصائص النظام الجبائي الجيد

هناك خصائص المثلى للنظام الضريبي الجيد سواء من جانب التشريع الضريبي أو الإدارة الجبائية في حد ذاتها، ويرى البعض أن فعالية النظام الضريبي تظهر أساسا في ثلاثة خصائص وهي[1]:

1. التوافق مع بيئته وهذا يقضي بأن يكون النظام منسجما في أسسه وأدواته وغاياته مع طبيعة البيئة التي يطبق فيها من قيم وأنماط ثقافية وما تحتويه من تراكيب إقتصادية ونفسية وإجتماعية، إذ أن تحقق ذلك يجعل المجتمع يقبل مضمون النظام الضريبي ويعمل على إحترامه وتطبيقه.

2. القدرة على تعبئة الموارد وهذا يعني قدرة النظام الضريبي على الإتيان على كل أو معظم الفوائض الإقتصادية المتاحة وإن تسترت وهذا يتطلب في الواقع إدارة ضريبية عالية التكوين وآليات عمل متطورة.

3. القدرة على توظيف الموارد وهذا من خلال قدرة النظام الضريبي على التصدي لتسرب الفوائض المالية إلى إنفاقا غير رشيد، ذلك أن طبيعة النفقات العامة إذا كانت غير مقنعة تقف حائلا أمام إستعداد الأفراد للتعامل بشكل إيجابي مع النظام.

1. من خلال التشريع الضريبي:

يقترح **فيتو تانزي** ثمانية إختبارات شخصية لتقييم مدى جودة النظام الضريبي، وتتمثل أساسا في:

1.1 مؤشر التركيز: يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب يؤدي إلى تسهيل تقييم أثار تغيرات السياسة الجبائية.

2.1 مؤشر التشتت: هناك ضرائب مزعجة أو قليلة الإيراد، فهذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعيا لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفه أثر على مردودية الجباية.

3.1 مؤشر التآكل: هل الأوعية الضريبية المعتمدة أقرب ما يمكن إلى الأوعية الحقيقية الممكنة، إن إتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم إعتماد معدلات منخفضة نسبيا، وإذا إبتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

4.1 مؤشرات تأخر التحصيل: تدفع المستحقات الضريبية من جانب المكلفين بالضريبة دون تأخير، وبالقرب من مواعيد الدفع الواجبة.

5.1 مؤشر الدقة أو التحديد: هل يعتمد النظام الضريبي على أقل عدد من الضرائب ذات المعدلات المحددة، وهذا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى، فمثال يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض.

---

[1] عبد المجيد قدي، **مقدمة في القانون الضريبي وجباية المؤسسات**، دار الخلدونية، الجزائر، 2018، صفحة 243.

6.1 مؤشر الموضوعية: هل تجبى معظم الضرائب على أوعية تقاس بموضوعية، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يقضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الملزم دفعها محددة على سبيل اليقين دونما غموض.

7.1 مؤشر التنفيذ: هل التشريع الضريبي منفذ بالكامل وبفعالية، وهو يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات ومستوى تأهيل الإدارة الجبائية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ.

8.1 مؤشر تكلفة التحصيل: هو مؤشر مشتق من مبدأ الإقتصاد في الجباية والنفقة، مما يجعل تكلفة الحصول أقل ما يمكن حتى ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الجبائية.

إلى جانب هذه المعايير يمكن أن نظيف مؤشر لا يقل أهمية ألا وهو: الإزدواجية في الضرائب، حيث يتفق المؤلفون على أنه " فرض نفس الضريبة أكثر من مرة، على نفس الشخص، وبالنسبة لنفس المال، في المدة ذاتها "[1].

ومن بين الأمثلة على الإزدواج الضريبي هو شركات الأموال تخضع للضريبة على أرباح الشركات، وأثناء توزيع الأرباح على الشركاء تخضع هذه الأرباح مرة أخرى إلى ضريبة الدخل الإجمالي على حصة كل شريك.

2. من خلال الإدارة الجبائية الجيدة:

تحتل الإدارة الجبائية مكانة بارزة في المنظومة الجبائية حيث تعتبر وسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلف بالضريبة وذلك بالسهر على التنفيذ الأمثل والصارم للنصوص والتشريعات الجبائية على المكلف، فنجاح المنظومة الضريبية الوطنية يرجع أساسا إلى مدى نجاعة الإدارة على طبيعة الأسلوب الذي تتعامل به مع المكلفين، وهنا يبدو من البديهي أن إدارة كفؤة وناجعة متوفرة على العدد الكافي من الموظفين المؤهلين وبالمقابل حاصلين على رواتب مناسبة والمتوفرة على الوسائل التقنية الضرورية لتأدية المهام، من دون شك أنها تحسن تأطير العمل الضريبي كما ينبغي، وفي هذا يرى Ngasy Vahn[2]" أن " الإدارة الجبائية في العالم الثالث هي التي تشكل وتغير وتشوه الجباية".

وتعتبر فعالية التحقق والتحصيل ومرونة وسرعة التعامل مع المكلف ونسبة التهرب والغش الضريبيين من أهم المعايير التي تعبر بصدق على مدى جودة الإدارة الجبائية، وترتبط هذه الأخيرة بما يلي:

1.2 الإمكانيات المادية والبشرية المتوفرة لدى الإدارة الجبائية.

2.2 مستوى نظام المعلومات المتوفر لدى الإدارة الجبائية وهنا تؤدي الوسائل الحديثة من حواسيب إدارية وشبكات معلوماتية دورا كبيرا في تحقيق ذلك.

3.2 المستوى العلمي والتقني لموظفي الإدارة الجبائية.

4.2 المستوى الأخلاقي لموظفي الإدارة الجبائية والذي يتأثر كثيرا بالأجور والتحفيزات المادية فعالية نظام الرقابة.

5.2 الإجراءات الإدارية المطبقة والتي يجب أن تتسم بالبساطة والدقة حتى يسهل التحكم فيها من طرف الموظفين ولا تكون سببا للتهرب أو الغش.

6.2 درجة الثقة المتواجدة بين الإدارة والمكلف والتي لا ترتبط بدرجة أمانة المكلف فقط بل كذلك بطريقة تعامل الإدارة

---

[1] رجاشتة عبد المجيد، **تقييم الإصلاح الجبائي**، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف 1، 2019، ص 99.

[2] Ngasy Vahn **, le rôle de l'impôt dans les P.V.D " C.D.G.I** Paris, 1974.

مع المعلومات المقدمة من طرف المكلف.

ثانيا: أهداف النظام الجبائي

من بين أهم الأهداف ما يلي[1]:

تحقيق نمو إقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار. إعادة توزيع المداخيل بشكل عادل والعمل على حماية القدرة الشرائية. إرساء نظام ضريبي بسيط ومستقر في تشريعاته. إعادة هيكلة وتنظيم المصالح الجبائية.

بالإضافة إلى هذه الأهداف توجد أهداف أخرى وهي كالتالي:

1. **تحقيق أهداف إجتماعية** وتتمثل في تحقيق العدالة الإجتماعية بين المكلفين من خلال:
   - **1.1** التمييز بين الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة.
   - **2.1** التوسع في إستعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية.
   - **3.1** توسيع تطبيق مختلف أنواع الإقتطاعات ومراعاة المقدرة التكليفية للمكلف ولتقليل من الإعفاءات.
2. **تحقيق أهداف إقتصادية** وتتمثل في:
   - **1.2** عدم عرقلة وسائل الإنتاج.
   - **2.2** توفير حوافز للقطاع الخاص وخلق جو المنافسة بين المؤسسات.
   - **3.2** تعبئة الإدخار المحلي وتوجيهه للمشاريع الإنتاجية.
3. **تحقيق أهداف مالية** وتتمثل في:

   إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، جعل الجباية العادية تغطي نفقات تسيير الميزانية العامة للدولة.
4. **تحقيق أهداف تقنية** وتتمثل في: عصرنة الإدارة الضريبية وتبسيط النظام الضريبي.
5. **الهدف التقليدي** يتمثل في إمكانية تحقيق الموارد المالية الضرورية لتغطية النفقات العامة للدولة، بحيث لا يؤثر هذا الهدف على النشاط الإقتصادي للدولة.
6. **الهدف الحديث** أو الهدف المعاصر لأنه أصبح يتماشى مع الدولة المتطورة، ويعتبر هدفا هاما وأساسيا لأنه يخدم القطاعات الإقتصادية ويؤثر في إتجاهات المجتمع سياسيا وإجتماعيا من خلال:[2]
   - **1.6** تحقيق العدالة والمساواة في عرض الضريبة، أي أنه لا نفرض ضريبة مرتفعة على ذوي الدخول المنخفضة.
   - **2.6** تحقيق أو توفير مصادر لتمويل الدائمة والمساهمة في نفقات القطاع العام.
   - **3.6** إستقطاب رؤوس أموال العربية والأجنبة وتشجيع الإستثمار.

---

[1] كمال رزيق، وبوعلام رحيمون. **تقييم السياسة الجبائية في الجزائر** مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول .السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البليدة ،2002 ص 4 -5.

[2] عبد المجيد قدي، **مرجع سابق**، ص139.

المطلب الثالث: مختلف مراحل إصلاح النظام الجبائي الجزائري

لم تكن الإصلاحات الجبائية لسنة 1991 الأولى في مسيرة التغيير التي عرفتها المنظومة الجبائية الجزائرية، فلقد سبقتها محاولات تمهيدية ولقد عرفت الجباية الجزائرية منذ الإنتقال إصلاحات عديدة إمتدت على سنوات غير أنه في سنة 1989 أدرجت تغييرات أساسية كانت تمهيدا جديا لإصلاحات 1991 ويمكن حصر أبرز ملامحها في ثلاث مراحل أساسية متمثلة في الفترة من الإستقلال وحتى 1989 ثم الفترة من 1989 وحتى 1991 وأخيرا الإصلاحات الجذرية منذ 1991.

أولا: المبادرات الأولى لإصلاح النظام الجبائي في الجزائر

بالرغم من أن قانون المالية لسنة 1971 قدم أولى المحاولات الحقيقية للقطيعة مع ممارسات الماضي، فلقد بينت تقارير المخطط الرباعي الأول قبل النظام الجبائي وضرورة التغيير الفعلي[1].

وفي 21 فيفري 1982، تم تنصيب مجموعة عمل من أجل التفكير في المناهج والوسائل الضرورية الكفيلة بتحويل النظام الجبائي من آداة مالية بحتة إلى وسيلة فعالة لصالح التنمية الإقتصادية، وجاء ذلك مرافقا للقانون رقم 82 - 01 الخاص بالإستثمار الخاص الوطني، وكان الغرض من هذا العمل هو إيجاد الحلول المناسبة التي تضمن حماية مداخيل الدولة من جهة وتضمن عدالة أكبر بين مختلف الفئات الإجتماعية والمهنية من جهة ثانية وتمثلت أبرز أوجه التغيير في النظام الجبائي فيما يلي:

1. إصلاح وتقوية جهاز الرقابة، حيث تم تنصيب في شهر أفريل من سنة 1985 جهاز لمراقبة الغش والتهرب الضريبين، فأسفرت أعماله من خلال تحريات دقيقة إلى إبراز وضعية جد خطيرة في مجال التهرب والغش الضريبيين.
2. تبسيط الإجراءات الجبائية وذلك محاولة للتخفيف من ثقل وتعقيد الإجراءات التي كانت غالبا غير مفهومة سواء من طرف المكلفين وحتى من طرف الإدارة الضريبية نفسها، وفي هذا يمكن ذكر:

1.2 تعويض الرسوم والضرائب الخاصة بالصيادين الصغار وعمال النقل الخواص بحقوق ثابتة تدفع كل ثلاثة أشهر.

2.2 تعديل بموجب قانون المالية لسنة 1986[2]. لأسس تقدير ضرائب BIC وTAIC.

3.2 إرساء الضريبة على الترقية العقارية (IRPI) من باب تشجيع الإستثمار في العقارات وهي ضريبة توحد BIC وTAIC وICR وتحسب بمعدل 25% وتخفض إلى نسبة 15 % إذا كانت البنايات ممنوحة إلى موفرين.

إن إعطاء دفع لعمليات المراقبة وتبسيط النظام الجبائي يشكلان الخطوات الأولى لمنح الجباية نورها الإقتصادي ولقد كان لذلك آثارا واضحة خاصة على الإستثمار الخاص.

ومن جهة أخرى فلقد عرفت قوانين المالية للسنوات الأربع (83 -86) إجراءات متعددة للتخفيضات والإعفاءات.

3. محاولة تقوية الجباية العادية مقارنة بالجباية البترولية المتذبذبة كون الجباية البترولية سيطرت سيطرة واضحة على المداخيل الجبائية نسبة إلى الجباية العادية، ونظرا لتذبذب حواصل الجباية البترولية وإرتباطها بالسوق النفطية، أولت الدولة إهتماما خاصا لإعطاء الجباية العادية الأكثر إستقرارا مكانة أفضل ضمن النظام الجبائي الجزائري، وبالرغم من أن إصلاحات الثمانينات لم تكن جذرية ولا شاملة فالنتائج تثبت تراجعا للجباية البترولية مقارنة بالجباية العادية ورغم أن تردي سعر

---

[1] Rapport général du plan quadriennal 1970-1973, éditions populaires de l'armée, page 154

[2] المادة 40 من القانون رقم 85-10 المؤرخ في 01/26/ 1985 المتضمن ضبط ميزانية السنة المالية لسنة 1986، جريدة رسمية، عدد 57 من سنة 1985.

النفط هو السبب في ذلك، فالمحللون لا ينكرون أن الجهود الإصلاحية كان لها كذلك دورا في هذه النتائج.

ثانيا: إصلاحات 1989

جاء قانون المالية لسنة 1989 بعدة تعديلات أهمها[1]:

1.الإهتلاك المتناقص: كان أبرز ما عرفه النظام الجبائي في تلك الفترة هو إدخال الإهتلاك المتناقص الذي كان قد ألغي سنة 1970، حيث أعيد في سنة 1989، كون الإهتلاك المتناقص يسمح بزيادة قدرات التمويل الذاتي للمؤسسة وهذا منذ السنوات الأولى من اكتساب الأصل.

إن الإهتلاك المتناقص هو إيجابي للمؤسسة في عدة جوانب كونه جاء في مرحلة وجدت المؤسسات نفسها في ضائقة إقتصادية يمكن التخفيف منها عن طريق الإعفاء الضريبي من مبالغ تستعمل بالزيادة في قدرات التمويل الذاتي كما تتقيد المؤسسة من إمتيازات عديدة مثل:

فرصة التجديد السريع للآلات والأصول المنتجة.

2.الإهتلاك المتزايد:

إن الإهتلاك المتزايد هو نوع أخر من الإهتلاك وضع من أجل الأخذ بعين الإعتبار لخصوصية المؤسسات ذات الصناعات الثقيلة، فهذه المؤسسات خلال السنوات الأولى من بداية نشاطها تحقق ربحها بخطوات بطيئة.

فالإهتلاك المتزايد هو تقنية تسمح بإهتلاك أصل أو إستثمار بتطبيق نادية تتزايد نسبيا مع زيادة عمر الإستثمار ويسمى أيضا هذا النوع من الإهتلاك المتنامي، ولا تعرف هذه التقنية حصر أو تقييد في مجال تطبيقها لذلك فإن كل الإستثمارات مؤهلة وقابلة بأن يطبق عليها هذا النوع من الإهتلاك. ويطبق الإهتلاك المتزايد من طرف المؤسسات التي تتبع نظام الربح الحقيقي، وهذا النوع مهم بالنسبة للإستثمارات الثقيلة ذات عمر إنتاجي طويل، على مستوى المؤسسات المعينة التي تكون عموما في حالة عجز أو خسارة، خلال السنوات الأولى.

3.تمديد أجل ترحيل العجز أو الخسارة:

خلافا لتدابير الأرباح، فإن تسيير العجز يظهر أكثر صعوبة، لأن القانون الجبائي الجزائري لا يمنح المؤسسة العاجزة إلا هامش معين من التحرك عن طريق ترحيل العجز المحقق.

1.3 عرض وتعريف ترحيل العجز أو الخسارة:

يعتبر العجز المحقق خلال نشاط المؤسسة لسنة معينة عبئا عليها في النشاط المقبل، فهو يتم تخفيضه من الربح المحقق خلال هذا النشاط، وإذا كان الربح غير كافي لتغطية العجز فإن الباقي منه يوزع بإستمرار على نتائج السنوات المقبلة[2]، وبالتالي إذا تتابعت نشاطات العجز، فكل عجز مؤجل يبقي متعلق بالسنة الأصلية له.

2.3 الأجل الجديد لترحيل العجز أو الخسارة:

لقد نصت المادة 07 من قانون المالية لسنة 1989 بتمديد أجل ترحيل العجز من ثلاث إلى خمس سنوات وهذا الإجراء لا يقيد أو يعيق الإستغلال الحسن للمؤسسة.

---

[1] القانون رقم 88 - 33 الموافق 1988/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1989، جريدة رسمية، عدد 54 من سنة 1988.

[2] المرجع نفسه.

4.تركيز فرض ضريبة الأرباح على مستوى المؤسسة

لقد تم فرض الضريبة على الأرباح على مستوى كل وحدة بطريقة منفصلة عن الوحدة الأخرى فلا تشترك الوحدات لا في الأرباح ولا الخسارة، وكان ذلك سببا في حرمان المؤسسات من إمكانية خصم الأرباح التي تحققها الوحدات الرابحة أو الخسائر التي تلحق بالوحدات العاجزة. لكن ومن خلال قانون المالية لسنة 1989 وجدت هذه الوضعية نهايتها، والتي تفرض العودة إلى توحيد وجمع الميزانيات على مستوى المؤسسات، حيث أصبحت الضريبة تفرض على المؤسسة كاملة وذلك على مستوى المقر الإجتماعي للمؤسسة ومن هنا يعتبر المقر الرئيسي، المكان الذي توجد فيه المديرية أين تسير إداريا مجموع الوحدات التابعة للمؤسسة، وبالتالي فالشخص المكلف هو المؤسسة نفسها ممثلة لكل وحداتها، فالضريبة تقع على عاتقها كما يجب عليها تسويتها بنفسها.

ثالثا: الأوضاع الإقتصادية والسياسية العالمية التي سرعت الإصلاحات

إن كان الضعف الواضح للنظام الجبائي منذ الإستقلال الراجع لأسباب نابعة أساسا من بقية النظام نفسه يوحي بحتمية إصلاح جبائي بغض النظر عن مدى التغيير أو الإستقرار في التوجهات الإقتصادية العامة، فلقد عرفت الجزائر في نهاية الثمانينات وبداية التسعينات أوضاعا إقتصادية داخلية وأخرى خارجية من خلال التغيير الإقتصادي والسياسي الذي عرفه العالم آنذاك عجلت بالإصلاح الجبائي لسنة 1991 ويمكن حصر هذه الظروف فيما بلي:

1. الإستقلالية وحتمية التغيير:

لقد كان تبني الإستقلالية في تسيير المؤسسات الإقتصادية، بمثابة المحرك القوي الذي جعل من الإصلاحات الجبائية حتمية لا مفر منها وضرورة قصوى بدونها تفرغ كل جهود الإصلاح الإقتصادي من محتواها، فضرورة تسيير الانتقال إلى إستقلالية المؤسسات العمومية وخاصة تمكينها من تطهير وضعيتها المالية وتوسيع قدراتها على التمويل الذاتي، يفرض إعادة النظر في النظام الجبائي، فحتى 1987 لم تكن المؤسسات تتصرف في نظامها المالي وبالتالي لم يكن النظام الجبائي ذا أهمية لديها، غير أنه بإكتسابها الإستقلالية أصبحت المؤسسات ملزمة بتقديم النتائج وتحقق المردودية، فهي مستقلة عن الدولة وملزمة بتقديم النتائج وبالتالي يتحقق المردودية، وبمعنى أخر أصبح من الضروري إلغاء كل الإجراءات التي كانت تفرض الإقتطاع الجبائي على المؤسسة حتى في حالة عجزها وهذا يجعل الوعاء الضريبي متناسبا مع النتائج الفعلية المحققة[1]، فعلى الضريبة ألا تكون عاملا يعرقل نشاط المؤسسات بل عليها أن تكون وسيلة تسمح لهذه الأخيرة من عقلنة تسيرها وهذا من خلال جباية إنتقائية تقوم على تكييف النسب حسب القطاعات والنشاطات والمناطق الجغرافية، فالواقع أن المؤسسات العمومية كانت في غالبية الأحيان تسدد ضرائبا على فوائد لا تعكس إمكانياتها الحقيقية، فأرباح المؤسسة أحيانا تصادر بطريقة تعسفية خاصة وأن جميع المؤسسات تخضع لنفس النسب الجبائية مهما كان قطاع نشاطها، لهذا السبب تفرض الإستقلالية أن تصبح الجباية وسيلة تحفيزية لتشجيع بعض القطاعات دون أن تعرقل نشاطات أخرى[2]

2. بناء المغرب العربي وضرورة إنسجام الأنظمة الضريبية للمنطقة:

لقد أصبح التكامل الإقتصادي بمرور الأيام ضرورة في كل الاتجاه المتزايد نحو الإندماج الإقتصادي بين مختلف الدول

---

(1) Youcef DEBDOUB, **Le nouveau mécanisme économique en Algérie**, OPU, 1995, pages 119,120.

(2) Said BENAISSA, **l'autonomie des EPE et les finances publiques**, in RASJEP VOL. N° 1 mars 89, page 77

في أوروبا، أمريكا، آسيا، إضافة إلى كون بعض العوائق التي كانت تحول دون ذلك قد زالت بالنظر إلى تخلي بعض هذه الدول عن النهج الإشتراكي، ولجوء معظمها إلى صندوق النقد الدولي من أجل الحصول على دعم بعض البرامج التصحيحية، ورغم أن الإطار السياسي لإندماج المغاربي قد تم وضعه بالتوقيع على معاهدة تأسيس إتحاد المغرب العربي بمراكش بتاريخ 17 فبراير 1989، فلقد بقي غير كاف لأن مجرد إمضاء إتفاقية يبقى قاصرا عن تحقيق الأهداف المراد منها ما لم تكن مدفوعة بآليات الوصول إلى ذلك، ولهذا كان لابد من وضع إطار ومنهج لضبط وتوجيه وتجانس السياسات الإقتصادية بين الدول بشكل يجعلها قادرة على دعم الجهود الرامية إلى التجديد الفعلي للإندماج من خلال إنسجام أكثر للسياسات الإقتصادية على المستوى المغاربي[1]

ومن السهل إدراك أن الخطوات الأولى لكل عملية تكتل جهوي هي بالضرورة جبائية، فقبل إزالة العوائق الحدودية، يتم اللجوء عادة وأولا لإزالة بعض العوائق الجمركية، فقبل الوصول لحرية التنقل الحر لأشخاص والمنتجات يمكن التصور أنه يتسنى أولا تنظيم شروط التبادل بخلق إنسجام للأنظمة الجبائية المغاربية.

ومن هذا المنظور تشكل الجباية الإطار المفضل وذا الأولوية لبقاء التكتلات الجهوية، فكل المشاريع التوحيدية، تبدأ بالضرورة بعملية توحيد جمركي، تليها غالبا مسألة خلق سوق مشتركة تفتح المجال لتبادل عوامل الإنتاج والمواد والخدمات، ويدخل كل هذا بطبيعة الحال في بوتقة خلق إنسجام سياسي وإقتصادي تظهر فيه الجباية في قلب العملية كمحرك فعال لها.

ومع بروز فكرة إتحاد المغرب العربي، ورغم أن هذه الإصلاحات كانت تنمو وتتجسد بمناهج مختلفة، وسرعة متفاوتة فلقد أصبحت تشترك في الرغبة في عصرنة الجباية وجعلها تكتسب ملامح النموذج الموحد القريب من نماذج الأنظمة الجبائية للدول المتقدمة ويرتكز هذا النموذج على إدماج ثلاثة عناصر متمثلة في الرسم على القيمة المضافة الضريبة على الدخل والضريبة على ربح المؤسسات [2]

[1] عبد المجيد قدي، **مرجع سابق**، صفحة 140.

[2] Nabil AKESBI, **l'impôt, l'état et l'ajustement,** éditions RABAT, 1993, page 29.

المبحث الثالث: تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل (IAS12)

إن تطور المعايير المحاسبية الدولية إلى غاية اليوم لم يصاحبها تغييرات في القانون الجبائي الجزائري حيث بقيت الدولة الجزائرية متمسكة بخصوصيتها من ناحية قانونها الجبائي ما أدى إلى فجوة بين النظام المحاسبي المالي (SCF) والنظام الجبائي الجزائري، حيث أصبحت تنشأ فروقات بين صافي الربح المحاسبي والربح الجبائي، نتيجة لذلك أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) الذي يهتم بحساب الضريبة المستحقة والمؤجلة، إذ يهدف هذا المعيار إلى التوفيق بين النظامين من خلال معالجة الفروق الناشئة والإعتراف بها ضمن الكشوفات المالية.

المطلب الأول: الإطار النظري للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل (IAS 12)

تعتبر ضرائب الدخل من الضرائب المباشرة المهمة بالنسبة لمختلف الدول وذلك نظرا لأهميتها ومكانتها في التشريع الضريبي ومكانتها في مؤسسة المعايير المحاسبية الدولية لذلك كان لابد من تعريف ضريبة الدخل.

أولا: التعريف بالضريبة والدخل

1. **مفهوم الضريبة:** هي "فريضة مالية نقدية تجبى عن طريق الدولة بما لها من سلطة على الأفراد بلا مقابل لغرض تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف السياسية والإقتصادية والاجتماعية والتي تعبر عن فلسفة نظام الحكم لتلك الدولة"[1].

   وعرفها **Gaston Jeze** بأنها "إقتطاع نقدي يلزم الأفراد بشكل إجباري ونهائي وبدون مقابل وذلك من أجل تغطية الأعباء العامة"[(2)].

2. **مفهوم الدخل:** يحدد مفهوم الدخل من الجانب الإقتصادي كالتالي.

1.2 المفهوم الإقتصادي:

إن أول من تطرق إلى هذا الموضوع هو العالم الإقتصادي (آدم سميث) حيث حدد الدخل بمبلغ يمكن إستهلاكه دون المساس برأس المال[(3)]

الدخل الإقتصادي هو الحد الأقصى للمبلغ الذي يمكن إستهلاكه خلال فترة دون التأثير على ثروة المؤسسة، بصرف النظر عن عمليات السحب والتوزيعات الأخرى إلى المالكين[(4)].

كما عرفه الإقتصادي **هكس** "بأنه أقصى ما يمكن أن يستهلكه الفرد خلال فترة زمنية معينة بحيث يظل في نهاية الفترة بنفس اليسر الذي كان فيه في بدايتها" [(5)].

---

(1) عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، **الإعفاءات من ضريبة الدخل**: دراسة مقارنة، دار الحامد الأردن، ط1 ،2008 ص 22.

(2) خلاصي رضا، **النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين**، دار هومة، الجزائر، ط3، 2012، ص 11.

(3) Hendriksen Es**, Accounting theory**, third edition 1977, p 142.155.

(4) Francesco Bellandi, **Dual Reporting for Equity and Other Comprehensive Income under IFRSs and U.S** GAAP, John Wiley & Sons .2012, p 275.

(5) فؤاد توفيق ياسين، **المحاسبة الضريبية**، اليازوري، عمان، الأردن، 2005، ص 31.

2.2 المفهوم المحاسبي:

يتم تعريف الدخل المحاسبي تشغيليًا على أنه الفرق بين الإيرادات المحققة الناتجة عن معاملات الفترة والتكاليف التاريخية المقابلة[1].

يرتبط مفهوم الدخل محاسبيا بالفرق بين الإيرادات التي تخص مدة مالية معينة والنفقات التي تخص المدة المالية نفسها، ويخضع مفهوم الدخل محاسبيا لمجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية[2].

3. التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل (IAS 12):

تم نشر المعيار المحاسبي الدولي الذي يعالج التسجيل المحاسبي للضرائب على الدخل من طرف اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية IASC في أفريل 1978، ودخل هذا المعيار حيز التطبيق في 12 جويلية 1979، حيث يعالج الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة، وقد تم تطوير مفهوم الضرائب المؤجلة من خلال إعادة إصلاح المعيار في سنة 1994 في إطار عمل اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية للحد من الخيارات المتاحة والقدرة على مقارنة الكشوفات المالية وهذا من خلال إعادة النظر في المعايير القديمة، مما أدى إلى تعديل وإعادة عرض المعيار، وكنتيجة لهذه التعديلات تم إصدار المعيار الجديد في أكتوبر 1996 ليدخل حيز التطبيق في 01 جانفي 1998، وفي أكتوبر من سنة 2000 تم إعادة مراجعته مراجعة محدودة.

في 24 أكتوبر 2018، ناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) توصية لجنة IFRIC بإقتراح تعديل محدود النطاق لمعيار المحاسبة الدولي 12 ضرائب الدخل يتناول التعديل المقترح بالاعتراف بالضريبة المؤجلة عندما تعترف المنشأة بأصل وإلتزام للمعاملات مثل إلتزامات وقف التشغيل وعقود الإيجار.

في 17 جويلية 2019، نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مسودة العرض "الضريبة المؤجلة المتعلقة بالأصول والإلتزامات الناشئة عن معاملة واحدة (التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي 12)"، والتي تهدف إلى توضيح كيفية إعتراف المؤسسات بالضرائب المؤجلة لتفكيك الإلتزامات وعقود الإيجار. أغلقت فترة التعليقات في 14 نوفمبر 2019.

في ماي 2021، نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الضرائب المؤجلة المتعلقة بالأصول والإلتزامات الناشئة عن معاملة واحدة، تقليل التعديلات من نطاق الإعفاء من الإعتراف الأولي، المنصوص عليه في الفقرتين 15 و24 من معيار المحاسبة الدولي **(IAS 12)**، بحيث لم يعد ينطبق على المعاملات التي تتم عند الإعتراف الأولي.

التغييرات سارية المفعول للسنوات المالية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2023 ويسمح بتطبيقها المبكر[3].

ثانيا: هدف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) ومجال تطبيقه

1. هدف المعيار:

يهدف المعيار الحالي لتحديد المعالجة المحاسبية للضريبة على النتيجة، ويوضح كيفية تحديد وإحتساب قيمة الضريبة على النتيجة مستحقة الدفع عن الفترة الحالية والفترات المستقبلية[4]:

---

(1) Ahmed Riahi-Belkaoui **, Accounting Theory**, 5th London : Thomson Learning, 2004 p 480.

(2) عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، **الإعفاءات من ضريبة الدخل: دراسة مقارنة**، دار الحامد الأردن، ط1 ،2008 ص 26.

(3) https://www.iasplus.com/ et https://www.ifrs.org/ page cosulté le 12/08/2021 à 12:21.

(4) محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**، عمان، 2006، ص 202.

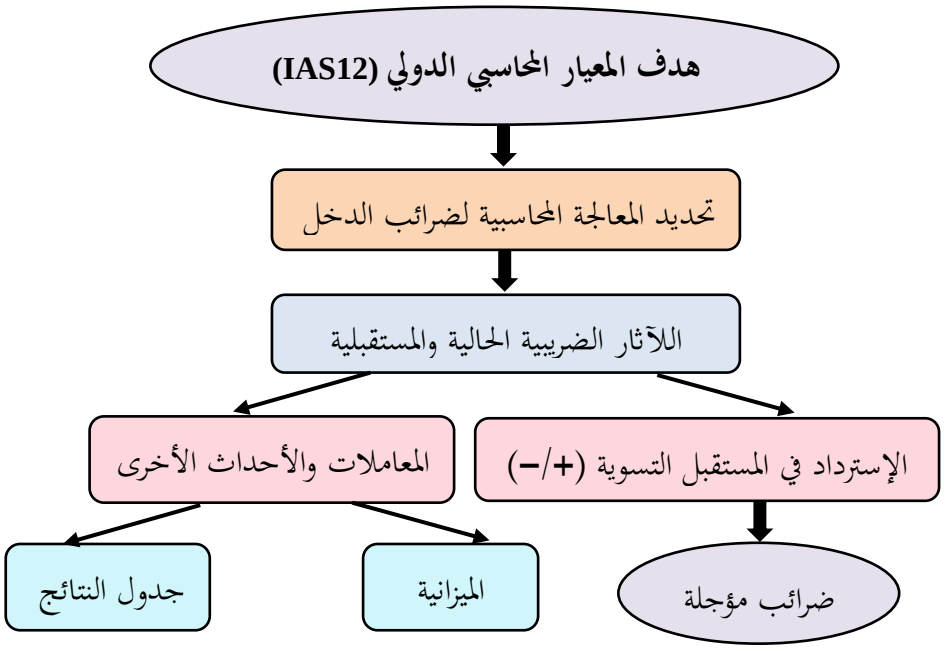
1.1 يعالج الإسترداد المستقبلي للقيمة المحاسبية للأصول المسجلة في ميزانية المؤسسة، إذا كان من المحتمل أن إسترداد القيم المحاسبية يخفض المدفوعات المستقبلية للضرائب مقارنة مع ما ستكون عليه لو أن الإسترداد لم يكن له عواقب جبائية.

2.1 يعالج التسوية المستقبلية للقيمة المحاسبية الخصوم المسجلة في ميزانية المؤسسة، إذا كان من المحتمل أن تسوية القيم المحاسبية يرفع المدفوعات المستقبلية للضرائب مقارنة مع ما ستكون عليه لو أن التسوية لم يكن لديها عواقب جبائية.

3.1 المعاملات والأحداث الأخرى الخاصة بالفترة والمسجلة في الكشوفات المالية للمؤسسة.

من خلال ماسبق يمكن تحديد هدف المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) في الشكل الموالي

الشكل رقم (2-3): هدف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12)



المصدر: من تصور وإعداد الطالب إنطلاقا مما سبق

2. مجال التطبيق يطبق المعيار الحالي على العناصر التالية[1]:

1.2 عند التقيد والتسجيل المحاسبي للضرائب على النتيجة.

2.2 تمثل الضرائب على النتيجة كل الضرائب الوطنية والأجنبية المستحقة المتعلقة بالأرباح الخاضعة للضريبة، كما تتضمن الإقتطاع من المصدر المسدد من طرف الفروع، المؤسسات المشاركة، والمؤسسات الحليفة عند توزيع أرباح أسهم المؤسسة عند عرضه للقوائم المالية.

كما أن المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل لا يغطي:

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص 202.

1.1 التسجيل المحاسبي للإعانات العمومية.

2.1 القرض الضريبي لتشجيع الإستثمار، حيث يتم التعامل محاسبيا بالفروقات المؤقتة التي يمكن أن تظهر مثل المنح والخصم الضريبي.

ثالثا: التعاريف الأساسية

قبل التطرق إلى مضمون المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل سيتم شرح المصطلحات الأساسية وهي كما يلي:

1. الربح المحاسبي Accounting Profit: هو الربح الخاص بفترة معينة قبل خصم الأعباء الضريبية.

2. الربح الخاضع للضريبة Taxable Profit: هو الربح الخاص بفترة معينة يتحدد حسب القواعد المعدة من طرف إدارة الضرائب والذي على أساسه يتم دفع الضريبة.

3. العجز الضريبي Tax Deficit: هو الخسارة المتعلقة بفترة معينة التي تتحدد وفق القواعد المعدة من طرف إدارة الضرائب والتي على أساسها تسترد الضريبة.

4. نفقة (إيراد) الضرائب: تتضمن قيمة كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة عند تحديد نتيجة الدورة

5. الضريبة المستحقة Tax Payable:

يتم تعريف الضريبة الحالية على أنها مبلغ ضرائب الدخل المستحقة الدفع في حالة تحقيق الربح، وتعرف بأنها مبالغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للإسترداد) أو التحصيل في الفترات المستقبلية في حالة تحقيق خسارة، مع ملاحظة أن الضريبة المستحقة تحسب على أساس النتيجة الجبائية.[1]

6. خصوم الضرائب المؤجلة Deferred Tax Liability:

وفقًا لـ Purnamasari (2019)، هو مبلغ ضريبة الدخل المستحقة الدفع للفترة القادمة نتيجة للإختلافات في الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة. تنشأ الإختلافات المؤقتة كنتيجة منطقية للإختلافات في المعايير أو الأحكام المتعلقة بالإعتراف، وقياس أو تقييم عناصر البيانات المالية المطبقة في تشريع المحاسبة الضريبية (القوانين الضريبية) مع تشريع وقوانين المطبقة في تخصص المحاسبة المالية. [2]

7. أصول الضرائب المؤجلة Deferred Tax Asset:

هي مبالغ ضرائب الدخل المتوقع إستردادها في الفترات اللاحقة، نتيجة الفروق التي يجب خصمها، وترحيل الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية التي لم يتم تحصيلها بعد في الدورات السابقة، ويحق للوحدة الإقتصادية الإستفادة منه. ونعني بعبارة تحصّل أنها ستخفّض من مبلغ الضرائب مستحقة الدفع[3].

8. الأساس الجبائي The Tax Base: تميز هنا بين الأساس الجبائي للأصول والأساس الجبائي للخصوم[4]:

---

[1] Ernst, & Young LLP**. International GAAP 2020**. united kingdom: john wiley, sons ltd. 2020. Page : 2438 .

[2] Noviyanti Simorangkir1, E., & and all. (s.d.). **Effect of tax plannig, return on assets, and deferred tax-expenseson earning management in automomotuve sub sector companies and components**. Universitas Prima, Indonesia, page 1790.

[3] kieso, w., & all, **Intermediate accounting**. USA: john wiely, 2012, page : 1146

[4] Ibid, Page 212

1.8 الأساس الجبائي للأصول: هو المبلغ المخصص صراحة أو ضمنيا من طرف إدارة الضرائب لتحديد النتيجة الجبائية المستقبلية، وهو يوافق المبلغ الذي يقبل الخصم جبائيا لتحصيل هذه الأصول إما من خلال التنازل عنها وإما من خلال إستخدامها (أي من خلال الإهتلاك).

2.8 الأساس الجبائي للخصوم: هو القيمة المحاسبية ناقص كل المبالغ التي ستخصم جبائيا خلال الفترات المستقبلية، أي قيمة التدفقات الضرورية لإزالة هذه الخصوم إما بإسترجاع المؤونات أو من خلال التدفقات المالية (مدفوعات الخصوم). وفي حالة الإيرادات المقبوضة مسبقا، فإن القاعدة الجبائية للخصوم هي القيمة المحاسبية يطرح منها كل عناصر الإيرادات التي ليست خاضعة للضريبة خلال الفترات المستقبلية. وهناك بعض العناصر لا يمكن تسجيلها محاسبيا كأصول أو خصوم في الميزانية، ولكن لديها قاعدة ضريبية، كمصاريف الأبحاث.

9. القيمة القابلة للإسترداد للأصل[1]: هي القيمة الأكبر من بين القيمة الإستعمالية للأصل من جهة وقيمته العادلة بعد خصم أعباء البيع منها، أي أنها تمثل المبلغ الأعلى والأقصى الذي يرجى الحصول عليه من الأصل إما من خلال إستعماله إلى نهاية فترة الإستعمال، أو بالتنازل عنه بعد طرح أعباء البيع.

1.9 الفروقات الزمنية المؤقتة Temporal Difference: الفرق المؤقت هو "الفرق بين الأساس الضريبي للأصل أو الإلتزام والوارد في البيانات المالية والذي سينتج عنه مبالغ خاضعة للضريبة أو قابلة للخصم في السنوات المقبلة عندما يتم إستردادها "[2]. وتتمثل فيما يلي:

2.9 فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة Taxable Temporal Difference: أي فروقات زمنية تنشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (العجز الضريبي) للفترة المستقبلية لأن القيمة المحاسبية للخصوم أو الأصول سيتم تسويتها أو إستردادها، وينتج عنها دفع ضرائب عند إطفائها.

3.9 فروقات مؤقتة مخصومة Deducible Temporal Difference: وهي فروقات زمنية تنشأ عنها مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (العجز الضريبي) للفترة المستقبلية لأن القيمة المحاسبية الأصول أو الخصوم سيتم إستردادها أو تسويتها، وينتج عنها إنخفاض الضريبة عند إطفائها.

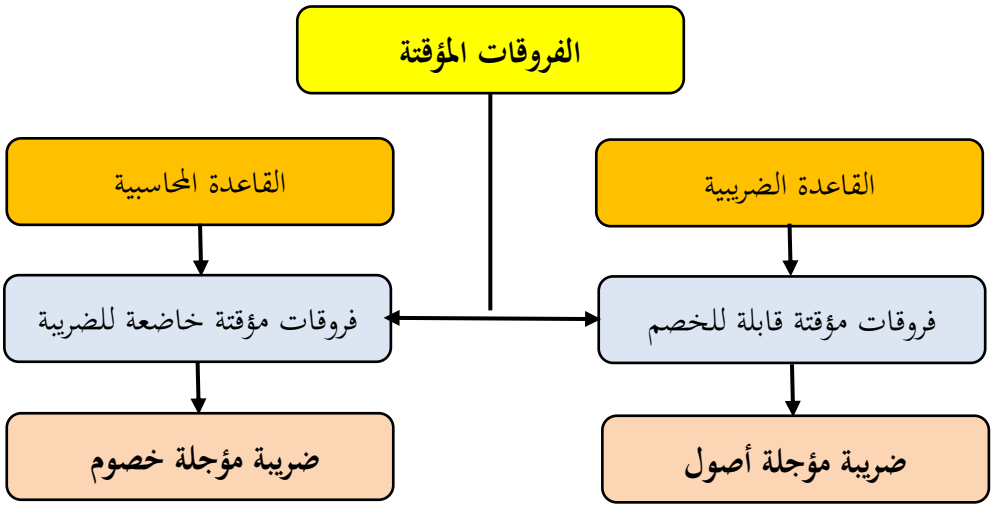
من خلال ماسبق يمكن توضيح الفروقات المؤقتة والضرائب المؤجلة في الشكل التالي.

---

[1] بن بلقاسم سفيان، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية إتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر **2009**، ص **99**.

[2] De Patrick R. Delaney, O. Ray Whittington : **Financial Accounting and Reporting**, Wiley CPA Exam Review 2009, John Wiley & Sons, page 477 .

الشكل رقم (2-4): الفروقات المؤقتة والضرائب المؤجلة



المصدر: http.ifrsbox.com page consulté le 10/01/2020 à 13:25

10. الفروقات الدائمة[1]: وهي عبارة عن فروق تنشأ نتيجة معالجة لبعض العمليات لأغراض ضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها لأغراض محاسبية، كأن يتم إستبعاد إيرادات معينة من الخضوع للضريبة أو إعفاء خصم عبء معين من الضريبة الأمر الذي يؤدي إلى حدوث فروق دائمة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، وتتميز هذه الفروق بأنها تؤثر على الدورة التي تحدث فيها فقط دون سواها من الدورات اللاحقة[2]. والجدول التالي يوضح الفروقات الدائمة والمؤقتة.

الجدول رقم(2-1): الفروقات الدائمة والمؤقتة

	الفروقات الدائمة	الفروقات المؤقتة
الاستردادات المجموعة (6)	• حصص الهدايا الإشهارية غير قابلة للخصم. • حصص النوادي الرياضية غير قابلة للخصم. • الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم. • إشتراكات وهبات غير قابلة للخصم. • غرامات وعقوبات.	• مؤونات غير قابلة للخصم. • إهتلاكات غير قابلة للخصم. • الإستردادات الأخرى.
التخفيضات المجموعة (7)	• فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات • المداخيل المتعلقة بتقسيمات الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.	• الإهتلاك المكمل. • تخفيضات أخرى.
الخسائر السابقة القابلة للخصم		الخسارة أو العجز المرحل لمدة **04** سنوات

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على قوانين النظام الجبائي

[1] Alain Frydlender, julien Pagezy, **S'initier aux IFRS** , éditions Francis lefebre , Paris , 2004, Page :212.

[2] بن ربيع حنيفة وآخرون، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS**، الجزائر، منشورات كليك 2013، ص 289.

المطلب الثاني: تقنية الضرائب المؤجلة حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS12):

ترتكز نظرية الضرائب المؤجلة على تطبيق ما يسمى بطريقة ترحيل الضريبة والتي تنبني على الفكرة التي تقضي بأنه سوف يكون هناك تعادل بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية الخاضعة، على مدار حياة المؤسسة، بإستثناء فيما يتعلق بالفروقات الدائمة أو النهائية.[1]

أولا: مفهوم الضريبة المؤجلة

الضرائب المؤجلة تمثل أسلوبًا لتحويل الضرائب إلى الحسابات لجعلها أكثر واقعية ووضعها في تصميم ديناميكي[2].

1. وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) تقسم الضرائب المؤجلة إلى :

ضريبية **مؤجلة خصوم** وهي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة[3]، وضريبية **مؤجلة أصول** وهي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للإسترداد في فترات مستقبلية.

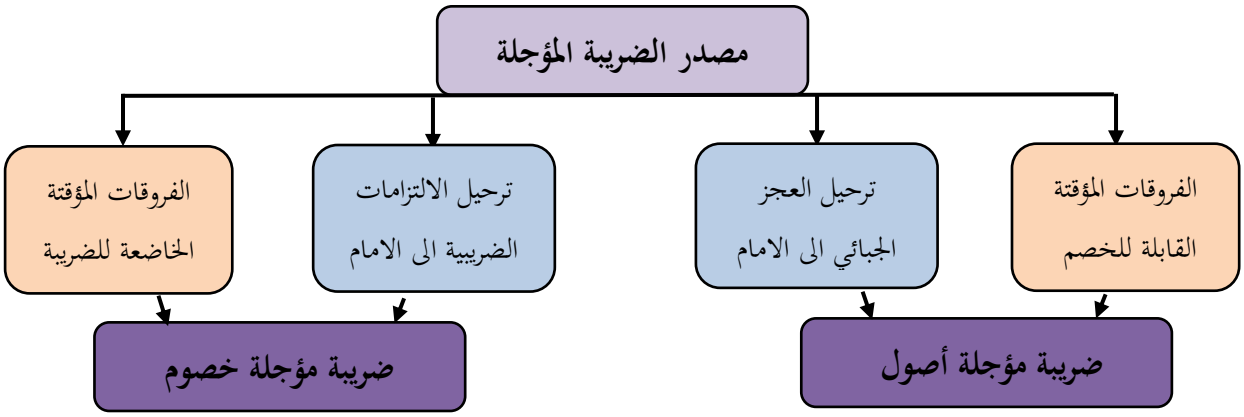
2. وفق النظام المحاسبي المالي (SCF): عرفت المادة **141-2** من النظام المحاسبي المالي الضريبة المؤجلة كما يلي:

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة **مؤجلة خصوم**) أو قابل للتحصيل (ضريبة **مؤجلة أصول**) خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وفي جدول النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

1.2 إختلال زمني (مؤقت) بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

2.2 عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى (أو تحصيلها على) أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.والشكل التالي يوضح مصدر وأنواع الضرائب المؤجلة.

الشكل رقم (2-5): مصدر الضريبة المؤجلة



Source: Odile Barbe, Laurent Didelot**, Maitriser les IFRS**, Edition Groupe Revue fiduciaire, Paris, 2012, p 315**.**

---

(1) يوسف مامش، ناصر دادي عدون، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، دار المحمدية،2008، ص 244.

(2) Patrick Morgenstern, **les impôts différés**, 1er édition groupe revue fiduciaire 2011 page 31.

(3) عباسي صابر، برير أحمد، **أهمية محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي IAS 12**، دراسة تحليلية مقارنة بين (cevital, samsung)، الملتقى العلمي الوطني حول الجباية والمحاسبة بين التقارب والإختلاف، جامعة البليدة 2 الونيسي علي، يومي 17 و18 أفريل 2017 .

ثانيا: الإعتراف، القياس، العرض والإفصاح في الضريبة المؤجلة

1. الإعتراف والقياس في الضريبة المؤجلة:

يجب على المؤسسة الإعتراف بالضريبة المؤجلة خصوم عندما يكون هناك فرقا مؤقتا خاضعا للضريبة بين قيمة أصل أو إلتزام من أجل الأغراض المحاسبية وقيمته من أجل الأغراض الضريبية. وتنشأ ضريبة مؤجلة خصوم عندما يكون المبلغ الدفتري المرحل للبند من أجل الأغراض المحاسبية أكبر من قيمته الضريبية. وهناك إستثناءان لهذا المطلب.

1.1 عندما تنشأ ضريبة مؤجلة خصوم من الإعتراف المبدئي بالشهرة التجارية أي الزيادة المدفوعة نظير منشأة أعمال ما عن قيمة أصولها الصافية).

2.1 عندما لا يؤثر الإعتراف المبدئي لبند ما، ليس جزءا من إندماج أعمال، على الربح المحاسبي أو الضريبي.

وينص المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) على أن المؤسسة ينبغي أن تعترف بضريبة مؤجلة أصول عندما تكون الضريبة قابلة للإسترجاع في المستقبل نتيجة لفرق مؤقت قابل للخصم ناشيء عند تقييم قيمة أصل والإلتزام لأغراض المحاسبية والضريبية. ولكي يتم الإعتراف بالضريبة المؤجلة أصول، ينبغي أن تقيم المؤسسة إمكانية إسترجاعه بأنها محتملة.

وتنشأ ضريبة مؤجلة أصول محتمل عندما يكون المبلغ المرحل للبند من أجل الأغراض المحاسبية أقل من قيمته الضريبية وكما هو الحال مع إلتزام الضريبة المؤجلة، ينبغي ألا تعترف المؤسسة بأصل إلتزام مؤجل عندما ينشأ من معاملة ليست إندماج أعمال ولا تؤثر على الربح المحاسبي أو الضريبي وقت الإعتراف[1].

2. العرض والإفصاح في الضريبة المؤجلة:

ينبغي الإعتراف بالتحركات في الضريبة الجارية والمؤجلة مباشرة في جدول النتائج كجزء من الربح أو الخسارة الصافية عن الفترة، بإستثناء عندما تنشأ الضريبة من:

معاملة محاسبة مباشرة في حقوق الملكية مثل عملية إعادة تقييم أو إندماج أعمال.

وينبغي عرض عبء أو دخل الضريبة فيما يتعلق بالربح أو الخسارة من أنشطة المؤسسة العادية في صلب قائمة الدخل، وينبغي الإفصاح عن المكون الرئيسي لنفقة أو دخل الضريبة بشكل منفصل في الكشوفات المالية، ومن الممكن أن تشمل المكونات الرئيسية لنفقة أو دخل الضريبة على سبيل المثال:

عبء الضريبة الجارية، التعديلات المعترف بها في الفترة عن الضريبة الجارية للفترات السابقة، تعديل في عبء الضريبة المؤجلة متصل بالتغييرات في معدلات الضريبة، تعديل فوري فيما يتعلق بالمبالغ المخصومة في فترات سابقة عن الضريبة" المؤجلة أو الجارية[2].

ويشترط (IAS 12) إجراء عدد من الإفصاحات التفصيلية فيما يتعلق بمبالغ ضريبة الجارية والمؤجلة معا المعترف بها في الكشوفات المالية وتشمل هذه الإفصاحات:

1.2 المبلغ الإجمالي للضريبة الجارية والمؤجلة الذي تم خصمه أو إضافته إلى حقوق الملكية.

2.2 مطابقة نفقة دخل الضريبة مع المبلغ المحتسب بإعتباره الربح المحاسبي مضروبا في معدل أو نسبة الضريبة. ويمكن

---

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2016، الجزء الأول ص 417.

[2] **المرجع نفسه**، ص 425.

عرض هذه المطابقة عن طريق مطابقة متوسط معدل الضريبة الفعلي مع معدل الضريبة الفعلي عن الفترة.

3.2 شرح لأي تغييرات في معدلات الضريبة السارية، بالمقارنة بالفترة المحاسبية السابقة.

4.2 مبلغ أي ضريبة مؤجلة أصول محتمل لم يتم الإعتراف به بسبب عدم التأكد من إمكانية إسترجاعه.

5.2 تحليل للضريبة المؤجلة من حيث نوعية الفرق المؤقت.

6.2 المبلغ الإجمالي عندما يكون ضريبة مؤجلة خصوم عن فروق مؤقتة فيما يتعلق بإستثمارات في مؤسسات تابعة مؤسسات شريكة فروع وإستثمارات في مشروعات مشتركة لم يتم الإعتراف به.

7.2 عندما يكون لدى المؤسسة عمليات متوقفة تتم محاسبتها طبقا لـ **(IFRS 5)**

8.2 الأصول غير الجارية المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة، نفقة الضريبة المتصلة بالمكسب أو الخسارة على التوقف.

9.2 عواقب ضريبة الدخل المتصلة بأرباح الأسهم التي تم إقتراحها أو الإعلان: عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية، ولذلك لم يتم الإعتراف بها كإلتزام في تاريخ الميزانية العمومية.

10.2 وعندما يكون المؤسسة قد إعترف بضريبة مؤجلة أصول في تاريخ الميزانية العمومية، ينبغي أن يفصح عن طبيعة الأدلة المؤيدة لإمكانية إسترجاعه في المستقبل.

ثالثا: أهمية الضرائب المؤجلة وكيفية إثباتها.

1. أهمية الضرائب المؤجلة:

تكمن أهمية الضرائب المؤجلة من خلال أهمية المعلومات المتعلقة بمكونات العبء الضريبي للمؤسسة من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الكشوفات المالية، وذلك بعدة أسباب أهمها ما يلي[1]:

1.1 التعرف على العناصر التي ساهمت في تحديد العبء الضريبي، وإجراء المقارنات بين الفترات المالية المختلفة أو للمؤسسة أو المؤسسة والمؤسسات الأخرى المماثلة.

2.1 الحكم على نوعية الإستثمار، فالعديد من المستثمرين يرغبون في الحكم على نوعية العوائد التي يحققها الإستثمار.

3.1 مؤسسة معينة تهتم بالفروق بين الدخل المحاسبي قبل الضريبة وصافي الدخل الضريبي، لمالها من تأثيرات على تلك العوائد التي تزيد قيمتها نتيجة لأثر ضريبي موجب، ومن ناحية أخرى فإن الإفصاح عن الفروق المؤقتة من شأنه توفير معلومات للمستثمرين تفيدهم في التنبؤ بالعائد على الإستثمار.

4.1 التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل، حيث إن فحص الجزء المؤجل من عبء ضريبة الدخل يؤدي إلى توفير معلومات تفيد في التعرف على ما إذا كان من المحتمل أن تزيد الضريبة واجبة السداد أو تقل في المستقبل، كما أن الفحص المتأني يعمل على إظهار الفروق المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، ونتيجة لكل ذلك فإنه يمكن التنبؤ بالتخفيضات المستقبلية في الضريبة المؤجلة خصوم والتي تؤدي إلى فقد جزء من السيولة بسبب زيادة مدفوعات الضريبة الفعلية عن عبء ضريبة الدخل الظاهر في قائمة الدخل.

---

[1] تامر سعيد عبد الغني، **أسلوب المقترح لمحاسبة ضرائب الدخل في القوائم، دراسة الميدانية**، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر ،2004، ص 24.

5.1 المساعدة في وضع السياسات الحكومية، فالإفصاح عن المعلومات التي تعكس الآثار الضريبية المترتبة على الفروق المؤقتة يؤدي إلى التعرف على مقدار الضرائب التي تدفعها المنشأة بالفعل، وبالتالي إعداد الموازنة العامة للدولة.

2. إثبات الضرائب المؤجلة: توجد طريقتان لإثبات عبء الضريبة المؤجلة هما:[1]

1.2 طريقة التأجيل (حساب النتائج): يحسب عبء الضريبة بالرجوع إلى الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي، في حين أن الإلتزام الجاري مبني على الدخل الخاضع للضريبة، ويعامل الفرق بين الإلتزام الجاري الفعلي وعبء ضريبة الدخل على أنه ضريبة مؤجلة، غير أن هذه الطريقة لم يعترف بها المعيار الدولي (IAS 12) مؤخرا.

2.2 طريقة الإلتزام (الميزانية): لا يمكن إحتساب ضريبة الدخل للفترة الجارية بشكل مباشر، وإنما يتم إحتسابها عن طريق الجمع بين قيمة الضريبة الجاري أو المستحقة، وقيمة الضريبة المؤجلة.

الجدول رقم (2-2): إثبات الضريبة المؤجلة حسب طريقة الميزانية

	عناصر الأصول	عناصر الخصوم
القاعدة المحاسبية أكبر من القاعدة الجبائية	ضريبة مؤجلة خصوم	ضريبة مؤجلة أصول
القاعدة المحاسبية أقل من القاعدة الجبائية	ضريبة مؤجلة أصول	ضريبة مؤجلة خصوم

Source: Eric Delessalle, **Le Petit Guide FID Sur La Notion de l'impôt Différé**, Edition FID, Paris, France, 2000, p 19.

إن النظام المحاسبي المالي يعتمد طريقة الميزانية لإثبات الضرائب المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، كما يحدد أسباب الحدث المنشئ للضريبة المؤجلة في ثلاث نقاط أساسية وهي:[2]

اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبء ما وأخذه في الحسبان في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع. وعجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منضور. وترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

---

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية، القياس والتقييم المحاسبي**، الجزء الخامس، ط1، مصر، 2004، ص59.

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19 المؤرخ في 25 مارس 2009، مرجع سابق، القسم الثالث، الفرع الرابع، ص 19.

المطلب الثالث: الإعتراف والقياس، العرض والإفصاح للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 12)

أولا: الإعتراف (Recognition)

1. الإعتراف بالخصوم والأصول الجارية:

يجب الاعتراف بالضرائب الحالية غير المدفوعة للفترة الحالية والفترات السابقة كإلتزام، ولكن إذا كان المبلغ المدفوع للفترة الحالية والفترات السابقة أكبر من المبلغ المستحق، يتم الاعتراف بالزيادة كأصل[1].

ومن المحتمل أحيانا أن تكون المؤسسة قد حققت خسارة في الفترة الحالية، لإسترجاع الضريبة المدفوعة في فترات سابقة عن طريق ترحيل الخسارة **Carry Back** لإجراء مقاصة مع أرباح الفترة السابقة، وعندما تكون المؤسسة قادرة على إسترجاع ضريبة مدفوعة في فترة سابقة، ينبغي الإعتراف بأصل في الفترة التي تحقق فيها خسارة.

ومعدل الضريبة المستخدم في تحديد أصل أو إلتزام ضريبة جارية هو المعدل المتوقع تطبيقه عندما يكون من المتوقع إسترجاع الأصل أو دفع الإلتزام، في تاريخ الميزانية[2].

2. الإعتراف بالضريبة المؤجلة أصول وضريبة مؤجلة خصوم:

يتم الإعتراف بالضريبة المؤجلة خصوم أو الضريبة المؤجلة أصول للتبعات الضريبية المستقبلية الخاصة بمعاملات سابقة. وهناك بعض الإستثناءات من هذه القاعدة العامة[3].

ما لم تنجم المتطلبات الضريبية عما يلي الإعتراف الأولي في الشهرة. والإعتراف الأولي بأصل أو إلتزام في عملية تتميز بأنها ليست إندماج أعمال. وعدم تأثير العملية على الدخل المحاسبي أو على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) عند حدوث العملية.

أما الفروقات المؤقتة الضريبية المتعلقة بالإستثمارات في المؤسسات التابعة أو الفروع أو المؤسسات الزميلة، والحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، فإنه يجب الإعتراف بضرائب مؤجلة خصوم.

وتنتج بعض الفروقات المؤقتة عندما يتم شمول بنود الإيرادات والدخل والمصاريف في إحتساب الربح المحاسبي في فترة معينة، في حين يتم شمول هذه البنود في إحتساب الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة. وتسمى هذه الفروقات بالفروقات المؤقتة أي الناجمة عن فروقات التوقيت.

3. الإعتراف بالخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة:

يجب أن يعترف بضريبة مؤجلة أصول لقاء الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لإستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابلها.

ثانيا: القياس (Measurement)

1. مفهوم القياس المحاسبي:

ولقد تعددت التعاريف الخاصة بالقياس المحاسبي، أهمها تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) الصادر في تقريرها لعام

---

(1) جمعة حميدات، **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** IFRS EXPERT. عمان، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين،2014، ص 721.

(2) طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، مرجع سابق، ص 415.

(3) ALI MIRZA, a., J.HOLT, G., & Orelle, M. **International Financial Reporting Standards (IFRS) Workbook and Guide**. CANADA: JOHN WILEy. 2006, page 62.

1996 والذي ينص على أنه:" يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة "[1]

2. تحديد وقياس الضريبة المؤجلة أصول وخصوم Measurement of Tax Assets and Liabilities

يتم تحديد وقياس مبالغ وقيم الضريبة المؤجلة من خلال عنصرين أساسيين هما[2]:

1.2 تحديد وقياس مبالغ الفروق الضريبية المؤقتة.

2.2 معدل أو قيمة الضريبة السائد في الفترة الضريبية.

الضريبة المؤجلة والمحاسبة عنها هي مشكلة محاسبية وليس ضريبية.

ثالثا: العرض (Presentation)

1. الأصول والإلتزامات الضريبية – المقاصة Offset

يجب القيام بإجراء مقاصة بين الضريبة الحالية أصول والضريبة الحالية خصوم، فقط إذا كانت المنشأة:

لها حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها. وتنوي السداد على أساس الصافي، أو تجعل الأصل متحقق وتسديد الإلتزام معا في نفس الوقت.

2. عبء الضريبة يجب عرض عبء (دخل الضريبية الخاص بالأرباح أو الخسائر من الأنشطة العادية في متن (وجه) قائمة الدخل.

3. فروق الصرف من الخصوم أو الأصول الضريبية الأجنبية المؤجلة

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، الإعتراف بفروقات العملات الأجنبية كدخل أو عبء ولكن لا يبين ذلك المعيار مكان عرضها في جدول النتائج، لذلك عندما يعترف بفروق الصرف من الأصول أو الإلتزامات الضريبية الأجنبية المؤجلة في بيان الدخل فإنه يمكن تصنيف هذه الفروقات كعبء (دخل ضريبي مؤجل) إذا كان ذلك العرض يعتبر أكثر فائدة لمستخدمي الكشوفات المالية.

رابعا: الإفصاح (Disclosure)

1. مفهوم الإفصاح المحاسبي:

عرف مجلس المبادئ المحاسبية (**APB**) الإفصاح: "هو أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها عن مصادر الأموال، وإستخداماتها بما يفيد في الحكم عليها من وجهة نظر المستثمرين عن حساب معدل العائد على الأسهم، وتهم الدولة لغرض الضرائب، والدائنين لبيان مدى قدرة المؤسسة الإقتصادية على سداد إلتزاماتها، بالإضافة إلى معلومات تفيد الإدارة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية في الرقابة والتخطيط وتقييم الآداء، وأي معلومات أخرى ملائمة للمستثمرين عند إتخاذ قراراتهم الرشيدة"[3].

---

[1] محمد عطية مطر، **نظرية المحاسبة**، الأردن، جامعة القدس المفتوحة، 2006، ص 137.

[2] جمال كامل محمود، **أثر الإختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في الكشوفات المالية لشركات المقاولات**، مذكرة ماجستير،جامعة القاهرة، 2011، ص 160.

[3] عوض سلامة فايز الرحيلي، **دور نظام السوق المالية الجديد في تعزيز الشفافية والإفصاح في البيئة السعودية دراسة تحليلية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، 2004، ص 301-302.

2. متطلبات الإفصاح المحاسبي عن ضرائب الدخل في الكشوفات المالية:

1.2 الإفصاح في جدول النتائج: يركز معيار المحاسبة الدولي 12 بشكل أساسي على الإفصاح عن مكونات مصروف الضرائب أو الدخل الضريبي. إن إجمالي مصروف الضريبة المذكور في قائمة الدخل هو مجموع الضرائب الحالية والمؤجلة.

2.2 الإفصاح في الميزانية: في هذه الحالة، يتم التمييز بين ضريبة الدخل المستحقة وضريبة الدخل المؤجلة. فيما يتعلق بضريبة الدخل المستحقة، يجب الإفصاح عنها في الخصوم الجارية في بيان المركز المالي، وفي الحالات التي تقوم فيها المؤسسة بدفع مبالغ على الحساب أو مقدمًا، يتم تسجيل هذه المدفوعات في حساب ضرائب الدخل المقدم شريطة أن يتم تسويته برصيد ضرائب الدخل المستحقة عند الإفصاح عنها في الميزانية[1].

3.2 يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات عبء ضريبة الدخل من خلال مكوناته:

1.3.2 عبء دخل الضريبة الحالي.

2.3.2 التعديلات المعترف بها في الفترة عن ضريبة حالية من فترات سابقة.

3.3.2 مبلغ عبء ضريبة الدخل المؤجل الناتج عن وجود وإنعكاس الفروق المؤقتة.

4.3.2 مبلغ عبء ضريبة الدخل المؤجل الذي يعزي لتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.

5.3.2 مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقا أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض عبء الضريبة الجاري.

6.3.2 مبلغ المنفعة الناتجة عن خسائر لم يعترف بها سابقا أو خصومات ضريبية أو فروقات مؤقتة لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض عبء الضريبة المؤجل.

7.3.2 عبء الضريبة المؤجل الناجم عن تخفيض أو إنعكاس تخفيض سابق لضريبة مؤجلة أصول.

8.3.2 مبلغ عبء دخل الضريبة الذي يعود إلى التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء التي يتم معالجتها بصافي الربح أو الخسارة للفترة الجالية، بسبب عدم القدرة على معالجتها بأثر رجعي بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8)، صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية.

9.3.2 مجموع الضريبة الحالية أو المؤجلة التي تتعلق ببنود أضيفت لحساب حقوق الملكية.

10.3.2 توضيح التغيرات في معدلات الضريبة المستخدمة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة.

11.3.2 مبلغ (وتاريخ الإنتهاء إن وجد) للفروق المؤقتة القابلة للخصم، والخسائر الضريبية غير المستخدمة، والخصومات الضريبية غير المستخدمة والتي لم يعترف بضريبة مؤجلة أصول تتعلق بها في الميزانية العمومية.

12.3.2 المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة المتعلقة بالإستثمارات في المنشآت التابعة والفروع، والمنشآت الزميلة، والحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة التي لم يعترف بإلتزامات ضريبية مؤجلة متعلق بها.

13.3.2 الإفصاح لكل نوع من أنواع الفروقات المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة:

14.3.2 مبلغ الأصول أو الضريبة المؤجلة خصوم المعترف بها في قائمة المركز المالي لكل فترة معروضة. ومبلغ الدخل أو

---

[1] أحمد محمود خليل عبد الفتاح، **أثر الإختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي (12) وقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية**" دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة الازهر، غزة،2014، ص 94.

العبء الضريبي المؤجل المعترف به في قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضح من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.

15.3.2 فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة، الإفصاح عن عبء الضريبة الذي يتعلق بما يلي:

16.3.2 ربح أو خسارة عدم الإستمرارية. والربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة للفترة الحالية، مع المبالغ المقابلة لها لكل فترة سابقة معروضة.

17.3.2 مبلغ ضريبة الدخل على أرباح الأسهم لمساهمي المنشأة التي أعلنت توزيع أرباح قبل التصريح بإصدار البيانات المالية والتي لم يعترف بها في الكشوفات المالية.

18.3.2 إعتماد الأصل الضريبي المؤجل على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناجمة من إنعكاس فروقات ضريبية مؤقتة.

19.3.2 تكون المنشأة قد تكبدت خسائر إما في الفترة الحالية أو الفترة السابقة لدى الهيئات الضريبية التي ينتمي لها الأصل الضريبي المؤجل.

20.3.2 دفع أرباح الأسهم يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة تبعات ضريبة الدخل المحتملة التي قد تنتج على دفع أرباح الأسهم لمساهميها إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ ضرائب الدخل المحتملة التي يمكن تحديدها عمليا، وبيان إذا لم يكن ممكن تحديدها عمليا[1].

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ الدولية الجوانب العلمية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2017، ص224.

خلاصة الفصل الثاني:

إستعرضنا في هذا الفصل الثاني بالدراسة والتحليل بداية تناولنا الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي من خلال الأهمية، الأهداف والمميزات ثم صعوبات وآفاق تطبيقه، بالإضافة إلى مفهوم النظام الجبائي وأسسه القانونية والتنظيمية، إلى خصائصه وأهدافه وأخيرا مختلف مراحل إصلاح النظام الجبائي الجزائري، وأخيرا تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12)، من خلال الإطار العام للمعيار وتقنية الضرائب المؤجلة والمعالجة المحاسبية لهذ الأخير.

مما تقدم تم إستخلاص إلى أن البيئة الجزائرية عرفت ثورة كبيرة في مجال التوحيد المحاسبي من خلال مجيء النظام المحاسبي المالي وما يحمل في طياته من المتطلبات التي يفرضها سواء فيما يتعلق بالإعتراف أو القياس أو الإفصاح كما أن تطبيق النظام المحاسبي الجديد يعتبر خطوة مهمة في الجزائر، غير أن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية غير قادرة على تطبيقه بالطريقة التي تحقق الأهداف المرجوة من خلال تحسين نظم المعلومات ورفع مستويات التأهيل وتكريس مبادئ الحوكمة، وهو ما يستدعي توفير الإطارات المتخصصة والمؤهلة من خلال تكثيف البرامج والدورات التكوينية الجادة التي تمكن من إكتساب المهارات، والنهوض بالمهنة المحاسبية، تماشيا مع متطلبات إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي.

كما تم إستخلاص إلى أن النظام الجبائي يجب أن يكون منسجما في أسسه وأدواته وغاياته مع طبيعة البيئة التي يطبق فيها من قيم وأنماط ثقافية وما تحتويه من تراكيب إقتصادية ونفسية وإجتماعية، إذ أن تحقق ذلك يجعل المجتمع يقبل مضمون النظام الضريبي ويعمل على إحترامه وتطبيقه.

كما تم إستخلاص إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية عمد إلى إصدار المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) كإطار للتحاسب الضريبي، وضمان تحقيق عرض عادل للقوائم المالية من خلال الإعتراف بالآثار الضريبية لجميع المعاملات، ومعالجة الفروقات التي تنشأ بين الربح الضريبي والربح المحاسبي بما يحقق أهم مبادئ المحاسبة المالية المتمثلة في مبدأ إستقلال الدورات المالية ومبدأ مقابلة الإيرادات والأعباء.

سيتم في الفصل القادم التطرق إلى المعالجة المحاسبية والجبائية للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية من خلال النظام المحاسبي المالي (SCF) والنظام الجبائي الجزائري.

الفصل الثالث: المعالجة الجبائية والمحاسبية لضرائب الدخل في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية

تمهيد:

سعت الدولة الجزائرية إلى إصلاحات عميقة في الممارسة المحاسبية وذلك بغية تقريبها من الممارسات المحاسبية الدولية التي تهدف إلى القضاء على الفروقات والإختلافات في الأنظمة المحاسبية بين الدول، والعمل على تبني المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي دخل حيز التنفيذ إبتداءا من جانفي 2010.

حيث كان عمل المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) تقليص الفجوة بين النظام المالي المحاسبي والنظام الجبائي نتيجة الوقوع في مشاكل ضريبية خاصة تحديد الدخل الخاضع للضريبة من قبل الإدارة الضريبية ممثلة في القوانين والتشريعات الجبائية من جهة، وتحديد الدخل الخاضع للضريبة حسب قوانين النظام المحاسبي المالي، لذلك تناول المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) هذه الفروقات الناشئة وقام بتحديد كل من الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة التي تعكس الإفصاح في الكشوفات المالية.

من أجل ذلك سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المعالجة المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل وذلك من خلال الثلاث مباحث الآتية:

المبحث الأول: الضرائب على أرباح الشركات (IBS) والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

المبحث الثاني: الحالات المختلفة لنشوء ضرائب مؤجلة أصول ومعالجتها محاسبيا وجبائيا.

المبحث الثالث: الحالات المختلفة لنشوء ضرائب مؤجلة خصوم ومعالجتها محاسبيا وجبائيا.

المبحث الأول: الضرائب على أرباح الشركات (IBS) والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

تعتمد الدولة الجزائرية على ضرائب الدخل بإعتباره أهم مورد للخزينة العمومية، إلى جانب الإيرادات من المحروقات من أجل تغطية نفقاتها العامة، وتسعى الدولة في هذا الصدد إلى الإهتمام بقطاع الضرائب وتحديثه كونه يعمل على تنفيذ السياسة المالية للدولة ومن بين الضرائب على الدخل ضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي.

المطلب الأول: مفاهيم حول الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي

نظرا لأهمية ضرائب الدخل بالنسبة للأطراف ذات العلاقة سوف نعطي مفاهيم كل ضريبة على حدى، بالإضافة إلى مجال التطبيق والمعدلات المختلفة.

أولا: مفاهيم حول الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي

1. تعريف الضريبة على أرباح الشركات، الخصائص والمزايا:

تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019 "تؤسس الضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية المشار إليهم في المادة 136، تسمى بالضريبة على أرباح الشركات"[1].

نستنتج من خلال المفهوم السابق مجموعة من الخصائص وهي كالتالي[2]:

1.1 ضريبة وحيدة: لأن الأشخاص المعنويين ملزمين بدفع ضريبة واحدة على أرباحهم.

2.1 ضريبة سنوية: لأنه حسب مبدأ إستقلالية الدورات، وعاؤها يتضمن ربح سنة واحدة.

3.1 ضريبة نسبية: بحيث يخضع الربح الضريبي المعدل ثابت وليس لجدول ضريبي.

4.1 ضريبة عامة: لأنها تفرض على كل الأرباح والمداخيل المحققة من طرف المؤسسة دون إستثناء.

5.1 ضريبة تصريحية: يتعين على المكلف بالضريبة تقديم تصريح سنوي لجميع الأرباح.

6.1 ضريبة حقيقية: لأنه لا تأخذ في عين الإعتبار الحالة المادية والحالة الشخصية للمكلف بالضريبة وهي تهتم بالمادة الخاضعة للضريبة والمتمثلة في الربح.[3]

7.1 ضريبة تفرض تبعا لمبدأ التبعية الإقتصادية: حيث تفرض على الأرباح المحققة في الإقليم بغض النظر عن جنسية ملاكها أو محل إقامتهم.[4]

أهم مميزات الضريبة على أرباح الشركات هي كالآتي[5]:

8.1 الشفافية: وذلك من خلال النظرة الإجمالية لمجموع الأرباح وطريقة تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة.

---

[1] https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/codes_fiscaux_arabe/CIDTA_LF_2019_AR.pdf page cosulté le 14/11/2020 à 10:22.

[2] ولهي بوعلام، **جباية المؤسسة**، الجزء الأول، دار الهدى عين مليلة، الجزائر 2018، ص 54.

[3] شعباني لطفي، **جباية المؤسسة دروس مع أسئلة وتمارين محلولة**، الأوراق الزرقاء، الجزائر 2017، ص 144.

[4] عبد المجيد قدي، **مرجع سابق** ص 101.

[5] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 25.

9.1 البساطة: تمتاز بالسهولة في كشف ظاهرة التهرب الضريبي والغش، كما أنها تسهل من عمل الإدارة الضريبة وتسهيل عملية مسك الملفات.

10.1العدالة: بإلغاء التمييز بين الشركات العمومية والشركات الخاصة، وبين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية.

2. تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي وخصائصها:

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 بالضريبة.[1]"

من التعريف السابق يستخلص أن الضريبة على الدخل الإجمالي تتسم بعدة خصائص، يذكر منها ما يلي:

1.2 ضريبة سنوية: وذلك لأنها تفرض مرة واحدة في السنة على المداخيل المحققة خلال السنة.

2.2 ضريبة وحيدة: بحيث تجمع مختلف أصناف الدخل الصافي للمكلف، وتفرض عليه ضريبة واحدة في السنة، ومن ثم تعويض جميع الضرائب النوعية السابقة، والتي تتمثل في الضريبة على مداخيل الديون والودائع، المساهمة الوحيدة الفلاحية، والضريبية التكميلية على الدخل.

3.2 الشخصية الطبيعية: حيث تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط، أما الأشخاص المعنويون فتطبق عليهم الضريبة على أرباح الشركات.

4.2 تفرض على الدخل الصافي: والذي يتم الحصول عليه بعد طرح الأعباء المحددة قانونا من الدخل الإجمالي الخام.

5.2 ضريبة تصريحية: حيث يقوم المكلف بالضريبة على الدخل بالتصريح بمداخيله سنويا لدى مصالح الضرائب، إلا أنه هناك إستثناء بالنسبة للمداخيل في حالة الإقتطاع من المصدر[2].

ثانيا: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي

1. مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

حيث أشارت المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

1.1 الشركات مهما كان شكلها وغرضها، بإستثناء:

1.1.1 شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا إختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الإختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151. ولا رجعة في هذا الإختيار مدى حياة المؤسسة.

2.1.1 الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل مؤسسة بالأسهم، بإستثناء الشركات التي إختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الإختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151. ولا رجعة

---

[1] المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قانون المالية لسنة 2021.

[2] عبد المجيد قدي، **مرجع سابق**، ص 80.

في هذا الإختيار مدى حياة المؤسسة.

2.1 هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما في هذا الإختيار مدى حدة لمؤسسة.

1.1.2 المؤسسات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.

2.1.2 المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

3.1.2 المؤسسات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12.*

4.1.2 المؤسسات التعاونية والإتحادات التابعة لها.

كما نصت المادة 137 على المجال الإقليمي للضريبة: تخضع كل الأرباح المحققة بالجزائر للضريبة على أرباح الشركات[1]:

5.1.2 الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.

6.1.2 أرباح الشركات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه الشركات.

7.1.2 أرباح الشركات، وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

8.1.2 إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ماعدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.

2. الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي:

يخضع الأشخاص الذين موطن تكليفهم في الجزائر للضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة المجمل المداخيل المحصلة من قبلهم، كما يخضع الأشخاص الذين ليس موطن تكليفهم في الجزائر لهذه الضريبة بالنسبة للمداخيل ذات المصدر الجزائري[2]

يخضع كذلك للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، ويحصلون على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى إتفاقية جبائية تم عقدها مع

*المادة 12: كما تخضع ضريبة الدخل على الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين: 1) يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها. 2) يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو بالتقسيم، بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى شاري كل جزء أو قسم. 3) يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء أكان الإيجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا. 4) يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة وصاحب الامتياز ومستأجر الحقوق البلدية. 5) يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا يحدد عند الاقتضاء النشاط المتسم بطابع صناعي عن طريق التنظيم. 6) يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو الممالح. 8) كما تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق ضريبة الدخل، المداخيل المحققة من قبل التجار الصيادين، الربابنة الصيادين، مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد. 9) يحققون مكاسب صافية بالرأسمال بمناسبة عملية تنازل لقاء عوض عن القيم المنقولة والحقوق الاجتماعية.

[1] https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/codes_fiscaux_arabe/CIDTA_LF_2019_AR.pdf page cosulté le 14/11/2020 à 9:17 .

[2] المادة 03-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قانون المالية لسنة 2021.

بلدان أخرى[1].

كما تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق ضريبة الدخل، المداخيل التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين[2]:

1.2 يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو سجلات تجارية أو بيعها أو يشترون بأسهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها.

2.2 يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم، بالتنازل عن الإستفادة من الوعد بالبيع إلى شاري كل جزء أو قسم.

3.2 يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لإستغلالها، سواء أكان الإيجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا.

4.2 يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة، وصاحب الإمتياز، ومستأجر حقوق البلدية.

5.2 يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا.

6.2 يحدد عند الإقتضاء النشاط المتسم بطابع صناعي عن طريق التنظيم.

7.2 يحققون إيرادات من إستغلال الملاحة أو البحيرات المالحة أو المالح.

8.2 كما تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق ضريبة الدخل المداخيل المحققة من قبل التجار الصيادين، مجهزي السفن، ومستغلي قوارب الصيد.

ثالثا: معدلات الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي

1. الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

تفرض على الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات المعدلات التالية:

1.1 المعدل العادي: شهد هذا المعدل عدة إصلاحات جبائية منذ سنة 1991 إلى يومنا هذا.

الجدول رقم (3-1): يوضح عدة تغييرات خلال مختلف السنوات لمعدلات (IBS)

السنة	الأنشطة الخاضعة	المعدل
1992	كل الأنشطة.	% 42
1994	كل الأنشطة.	%38
1999	كل الأنشطة.	%30
2006	كل الأنشطة.	% 25
2008	بالنسبة لإنتاج السلع، وبالنسبة لأنشطة إنتاج مواد البناء، والأشغال العمومية، والأنشطة السياحية بما في ذلك الوكالات السياحية.	%19
	بالنسبة للأنشطة التجارية والخدماتية، ما عدا النشاطات المنجمية والمحروقات.	%25

[1] المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قانون المالية لسنة 2021.

[2] المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قانون المالية لسنة 2021.

2016	بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع ما عدا المنجمية منها والمحروقات.	%19
	بالنسبة الأنشطة البناء والأشغال العمومية والري (المسجلة بهذه الصفة في السجل التجاري)، والأنشطة السياحية والحمامات، بإستثناء وكالات الأسفار.	%23
	بالنسبة للأنشطة الأخرى.	%26

المرجع: من إعداد الطالب بالإعتماد على المواد التالية 16، 14، 150-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لقوانين المالية على التوالي 1994، 1996، 2019.

2.1 المعدل المخفض:

وضع المشرع الجزائري المعدل المخفض بغرض تحفيز المؤسسات على إعادة إستثمار أرباحها وعليه تخضع له الأرباح المعاد إستثمارها، فقد كانت نسبته 15% من سنة 1999 إلى غاية 2006، ثم خفض إلى 12.5 % إبتداءا من سنة 2007، وألغي من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

ويجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب، لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه، وتؤدي حالة عدم إحترام مسك محاسبة منفصلة لكل نشاط إلى تطبيق معدل 26% بصفة تلقائية.

3.1 المعدلات الخاصة:

تستخدم طريقة الإقتطاع من المصدر لتحصيل (IBS)، وتتمثل المعدلات والأنشطة الخاضعة لها في الجدول كالتالي:

الجدول رقم (3-2): معدلات الإقتطاع من المصدر (IBS) والأنشطة الخاضعة لها.

الأنشطة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات	معدل الضريبة
مداخيل الديون والودائع والكفالات. المبالغ المقبوضة من مؤسسات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري، غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.	%10
الإيرادات المحصلة في إطار عقد تسيير، يكتسي هذا التسديد طابعا تحريريا.	%20
المبالغ 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 أو صيغة منح امتياز ذلك	%24
المداخيل الناتجة من سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها.	%40

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على المادة 150-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لقانون المالية 2021.

2. الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

1.2 طريقة حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

الضريبة على الدخل الإجمالي تحسب عن طريق الجدول التصاعدي بالشرائح حسب المادة 104، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لقانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية 82 الموافق لتاريخ 12/31/ 2008.

حيث أن هذه المادة أحدثت تعديلات على كل من نسبة الضريبة وأقساط الدخل كما يوضحها الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-3): الجدول التصاعدي السنوي بالشرائح للضريبة على الدخل الاجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة بالدينار الجزائري	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 120.000	% 0
من 120.000 إلى 360.000	% 20
من 360.000 إلى 1.440.000	% 30
أكثر من 1.440.000	% 35

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لقانون المالية لسنة 2021، المعدلة بموجب المادة 5 من قانون المالية لسنة 2008.

مع العلم أن هناك إقتراح سلّمًا جديدًا لنظام ضريبة الدخل الإجمالي لمشروع قانون المالية لسنة 2022، ضمن مخطط إصلاح شامل لنظام الضريبة على الدخل الإجمالي من أجل التخفيف من الضغط الجبائي على عائدات الأسر. وذلك بتاريخ 2021/10/24، حيث جاءت المادة 31 كالتالي تعدل وتتمم أحكام المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحرر كما يلي:

الجدول رقم (3-4): الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي لمشروع قانون المالية لسنة 2022

قسط الدخل الخاضع للضريبة بالدينار الجزائري	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 240.000	% 0
من 240.001 إلى 480.000	% 23
من 480.001 إلى 960.000	% 27
من 960.001 إلى 1.920.000	% 30
من 1.920.001 إلى 3.480.000	% 33
أكثر من 3.480.000	% 35

Source: https://www.finances.gov.ma/ar/Pages/index.aspx page consulté le 13/10/2021

يتكون الجدول من 6 شرائح، كما أن هناك إعفاء كلي من الضريبة على المداخيل لا تتعدى 30 ألف دج

2.2 معدلات حسب المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للفئات أو الأصناف التي يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (3-5): أصناف الدخل ومعدلاتها

أصناف الدخل	تعريف	معدل الضريبة
الأرباح المهنية	وهي الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية، أو غير تجارية، أو صناعية، أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها.	تخضع للجدول التصاعدي (IRG)
المداخيل الفلاحية	تعتبر إيرادات فلاحية الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن تربية الدواجن، والنحل، والمحار، وبلح البحر، والأرانب واستغلال الفطريات في السراديب داخل باطن الأرض.	تخضع للجدول التصاعدي (IRG)
المداخيل الناتجة عن تأجير العقارات المبنية وغير المبنية	وهي: الأراضي الفلاحية، وكذا إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعتادها، إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية. وتقتطع من مبلغ الإيجار الإجمالي.	7% السكنات ذات الإستعمال الجماعي 10% السكنات ذات الإستعمال الفردي 15% إيجار المحلات التجارية والمهنية
ريوع رؤوس الأموال المنقولة	وهي: ✓ ريوع الأسهم وحصص المؤسسة والإيرادات المماثلة لها. ✓ إيرادات الديون والودائع والكفالات. وتقتطع من المصدر مباشرة.	10% المداخيل الموزعة على الأشخاص الطبيعيين 50% إيرادات الصندوق الغير إسمية 10% إيرادات الديون والودائع والكفالات
الرواتب والأجور	تتمثل في المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية.	تخضع للجدول التصاعدي (IRG)
فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية	تتمثل في فوائض القيمة المحققة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج النطاق المهني عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية أو غير مبنية. فائض القيمة= سعر التنازل–سعر الاقتناء او تكلفة الانشاء	5% من فائض القيمة المحقق.

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على المواد 02، 35، 42-1، 42-2، 42-3، 66، 77، 78 لقانون المالية قانون المالية لسنة 2021

المطلب الثاني: الأحكام المشتركة بين الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي

عند تحديد الربح الصافي وحساب الضريبة سواء على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، فنجد أن هناك عناصر مشتركة بينهما وهي كالتالي:

أولا: المعالجة الجبائية للأعباء العامة:

1. الأعباء العامة:

لم يتطرق المشرع صراحة إلى إعطاء مفهوم صريح للأعباء العامة ولكنه ذكر في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 " الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت"...، أي يمكن إعتبار الأعباء العامة كمصاريف ضرورية لسير عملية الإستغلال في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، ضرائب ورسوم).

2. خصم الأعباء العامة:

وضع المشرع عدة شروط من أجل خصم الأعباء العامة منها:

1.2 إن الهدف من إنشاء أي مؤسسة هو تحقيق الربح بعد تخفيض التكاليف من الإيرادات، وبالتالي لا تستطيع المؤسسة خصم الأعباء إلا إذا كانت هذه الأعباء في صالحها وضمن نشاطها الإستغلالي فالعلميات الخارجة عن عمليات الاستغلال وغير المرتبطة مباشرة بالإستغلال كالمصاريف الشخصية للمسير لا تدخل ضمن زمرة التخفيضات بل تضاف إلى النتيجة المحاسبية، لكي تخضع إلى الضريبة على الأرباح، كما لا تخصم النفقات الخاصة بالغرامات أيا كانت طبيعتها والتي تقع على كاهل مخالفي الأحكام القانونية.

2.2 التسجيل المحاسبي للأعباء وتبريرها بكل الوثائق والمستندات التي تؤكد صحة هذه النفقات وذلك إستنادا إلى المادة 169 لسنة 2021 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 02.

3. المعالجة الجبائية للأعباء العامة:

1.3 أعباء السلع والمواد الإستهلاكية: تعتبر هذه الأعباء قابلة للخصم ويجب أن تقيد مشتريات البضائع والمواد في المحاسبة بتكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة زائد المصاريف الملحقة، مع الأخذ بعين الإعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها.

أما فيما يخص تقييم المخزونات فيمكن للمؤسسة إستعمال إحدى الطرق المتبعة في هذا المجال لإعداد الجرد الدائم أو الدوري

2.3 أعباء الخدمات: وتتمثل فيما يلي:

3.3 مصاريف النقل: وهي تلك المصاريف التي تتعلق بنقل البضائع للزبائن وكذا التنقل والمهمات في حالة ما تكون ناتجة عن إلتزامات مهنية، وتكون مرفقة بأدلة كافية لقبول عملية الخصم.

4.3 الإيجار والمصاريف المتعلقة به: يمكن خصم قيمة الإيجار للمكان الذي تستغله المؤسسة إذا كان العقار ملكا للغير، بشرط أن يكون العقار كليا أو يخص نشاط المؤسسة حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2021 الفقرة 01.

5.3 مصاريف الصيانة والإصلاح: تكون هذه المصاريف قابلة للخصم إذا كانت مخصصة الصيانة عناصر الأصول وتجهيزات المؤسسة للحفاظ عليها دون أن ينتج عن هذه الصيانة فائض قيمة خاص بالتجهيزات، أي تكون سببا في تمديد مدة إستعمالها القانونية.

6.3 أعباء الإشتراك في الدورات العلمية: إقتناء الكتب والمجلات والإشتراكات في الدورات العلمية، تعتبر هذه المصاريف من الناحية الجبائية قابلة للخصم إذا كانت مبررة بالوثائق المثبتة لها ولا تتعدى 1% من رقم الأعمال وفق المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2021.

7.3 هدايا مختلفة: لقد إعتبر المشرع أن قيمة الهدايا كلها قابلة للخصم ما لم تتجاوز 500 دج للوحدة، مع إستثناء تلك المتميزة بالطابع الإشهاري (مع التأكد من مبلغ 500 دج)، وكذا الإعانات والتبرعات ماعدا تلك الممنوحة نقدا، أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، هذا حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 1 التي تتضمن ..."لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي مختلف أنواع الهدايا، بإستثناء تلك التي لها طابع إشهاري، عندما تتجاوز قيمتها الوحدوية 500 دج لكل مستفيد، والإعانات والتبرعات والهبات بإستثناء تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني عندما لا تتجاوز قيمتها 200000 دج.

8.3 أعباء المستخدمين: وهي تخص أعباء المستخدمين كالعلاوات والتعويضات والمساهمات الإجتماعية والمستحقات الجبائية المتعلقة بذلك وكذا عوائد الشركاء والمسيرين والأعباء الإجتماعية قابلة للخصم، وفيما يخص العوائد المدفوعة لغير الأجراء مثل الأتعاب والسمسرات وغير ذلك قابلة للخصم بشرط التصريح بها في أجل 30 يوما حسب المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2021.

9.3 الأعباء الجبائية: تنص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2021 على أنه: " يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، وتتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص الضرائب الواقعة على عاتق المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية بإستثناء الضريبة على أرباح الشركات."

10.3 الأعباء المالية: تتشكل من الفوائد وأعباء الصرف وغيرها من المصاريف المالية وخصمها يكون من أرباح السنة المالية التي أستحقت فيها هذه الفوائد، وحسب المادة 141 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2021 التي تنص على أنه " :يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف وتتضمن هذه التكاليف على الخصوص...فيما يخص الفوائد وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات المالية...

11.3 مصاريف التأمين: تكون من المصاريف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة كل التأمينات التي من شأنها ضمان عناصر الأصول من الأخطار المحتملة (حرائق، فيضانات، سرقة...)، وتكون قابلة للخصم كذلك التأمينات المدفوعة لصالح الغير إذا كان هؤلاء المستخدمين أجراء في المؤسسة، وفي هذه الحالة يكون مبلغ التأمين زيادة في الأجرة أما مصاريف التأمين الشخصية لمسيري المؤسسة وكذلك التي لا تتعلق مباشرة بالإستغلال فيجب إعادة إدماجها.

12.3 مصاريف الإشهار: يمكن خصم هذه المبالغ من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة ألا تتجاوز مبلغها 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين في حد أقصاه 30000000 دج بمقتضى المادة 169 من

قانون الضرائب المباشرة لسنة 2021 الفقرة 2.

ثانيا: الإهتلاكات

1. التعريف الجبائي للإهتلاك:

يعتبر الإهتلاك جبائيا عبء تتحمله المؤسسة نتيجة النقص الذي تتعرض له إستثماراتها بفعل الإستخدام أو التقدم التكنولوجي أو مرور الزمن، يستوجب خصمه من الإيرادات عند تحديد النتيجة.

2. الشروط العامة لخصم الإهتلاكات:

يشترط في جميع أنظمة الإهتلاك ما يلي:

1.2 أن تكون قاعدة إهتلاك الإستثمارات المشترات محددة بالقيمة الأصلية أي مضاف إليه المصاريف الملحقة أي تكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة للإستثمارات التي تستعمل في نشاط خاضع للرسم، أما إذا كان الغرض من شرائها هو إستخدامها في نشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فإن قاعدة الإهتلاك تحدد على أساس تكلفة الشراء بما فيها الرسم، إلا أنه وبالنسبة للسيارات السياحية فقد حدد المشرع قاعدة إهتلاكها ب 1000000 دج حسب المادة 141 من قانون الضرائب لسنة 2021 المباشرة الفقرة 3.

2.2 أن يكون الإهتلاك مقيد في المحاسبة.

3. طرق الإهتلاك:

1.3 طريقة الإهتلاك الخطي: تنص المادة 174 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة على أن هذه الطريقة تطبق على جميع الأصول الثابتة القابلة للانخفاض بحيث يوزع تدني قيمة هذه الأخيرة بالتساوي على عدد سنوات عمرها الإنتاجي، وذلك حسب قسط سنوي ثابت والذي يساوي (القيمة الأصلية / عدد السنوات).

2.3 طريقة الإهتلاك المتناقص: حسب المادة 174 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة تطبق هذه الطريقة على الإستثمارات التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج بإستثناء العقارات والمحلات، ولإستعمال هذه الطريقة يجب توفر الشروط التالية:

1.2.3 كتابة طلب لمصلحة الضرائب يطلب فيه السماح بإعتماد هذه الطريقة وذلك مباشرة عند التصريح بالإقتناء أو إنجاز الإستثمارات وفي حالة القبول لا يحق للمؤسسة التراجع.

2.2.3 ألا تقل مدة حياة الإستثمار عن ثلاث سنوات.

3.2.3 أن تكون التجهيزات والمعدات مستعملة مباشرة في عملية الإنتاج.

3.3 طريقة الإهتلاك المتصاعد: لا يوجد شروط محددة لإستعمال هذه الطريقة بحيث تطبق على جميع الإستثمارات بعد تقديم طلب للإدارة الجبائية مرفق بالتصريح السنوي للنتائج.

ثالثا: المؤونات

1. التعريف الجبائي للمؤونات:

هي تلك التخفيضات من الأرباح الخاضعة للضريبة لتغطية الخسائر المحتلمة شريطة أن تكون هذه التخفيضات

محددة بدقة وأن تكون مسجلة محاسبيا في الدورة وتظهر في الجداول الملحقة في المؤونات طبقا للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة.

2. شروط خصم المؤونات: وتتمثل في:

1.2 يجب أن تخصص المؤونات لخسائر أو تكاليف تكون أصلا المصاريف المتعلقة بها قابلة للخصم.

2.2 يجب أن تنجر هذه الخسائر والتكاليف عن أحداث وقعت خلال السنة المالية المعنية.

3.2 يجب أن تكون الخسائر والتكاليف محتملة.

4.2 يجب أن تكون المؤونات خاصة بمصاريف محددة.

رابعا: خصم خسائر السنوات السابقة

عادة ما تحقق المؤسسة حديثة العهد خسائر في السنوات الأولى من نشاطها وذلك لإمكانياتها المحدودة وعدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الإقتصادي ولهذا خول لها المشرع إمكانية خصم خسائر السنوات السابقة، بحيث تخصم هذه الخسائر من الربح المحقق، وإذا لم يكفي لتغطية هذا العجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة إذا تحققت الشروط التالية:

1. يجب تبرير الخسارة محاسبيا وذلك طبقا للإجراءات المحاسبية المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم إلى إدارة الضرائب.

2. يجب خصمها في فترة لا تتجاوز 4 سنوات حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2021.

3. لا يجب أن يكون هذا العجز مركب من عجز لعدة سنوات بل يجب أن يرحل العجز الأول فالأول.

خامسا: فوائض القيم الناتجة عن التنازل

تخضع فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن أملاك المؤسسة، أو جزء من أصولها الثابتة للضريبة، وقد تكون على حالتين، إما فوائض قيم قصيرة أو طويلة الأجل[1].

تنتج فوائض القيم القصيرة الأجل، من التنازل عن عناصر مكتسبة ومحدثة منذ 3 سنوات أو أقل، أما فوائض القيم الطويلة الأجل، فهي تلك التي تنتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من ثلاث (3) سنوات.

يعد أيضا مماثلا للتثبيتات، شراء الأسهم أو الحصص التي يقصد من ورائها ضمان تمليك المستغل ملكية كاملة، حصة 10% على الأقل من رأس مال مؤسسة أخرى.

كما تعد جزءا من الأصول المثبتة، القيم التي تشكل السندات المالية للدخول في ذمة المؤسسة، منذ سنتين (2) على الأقل قبل تاريخ التنازل.

يحدد مبلغ فوائض القيم الناتجة عن التنازل الجزئي أو الكلي عن عناصر الأصول الثابتة في إطار نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحي، أو في إطار ممارسة نشاط مهني يربط بالربح الخاضع للضريبة حسب طبيعة فوائض القيم:

إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأجل، يعتبر 70% من فائض القيمة ربحا خاضعا للضريبة.

إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأجل، يعتبر 35% من فائض القيمة ربحا خاضعا للضريبة.

[1] المادتين: 172 و173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قانون المالية لسنة 2021.

لا تعتبر فوائض القيم الناتجة عن التنازل أثناء إستغلال عناصر الأصول الثابتة ضمن الربح خاضع للضريبة بالنسبة للسنة التي تحققت فيها، في حالة إلتزام المكلف بالضريبة بإعادة إستثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تثبيتات في مؤسسة قبل إنقضاء أجل ثلاث (3) سنوات. من إختتام هذه السنة المالية، مع إضافته إلى سعر تكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها، أي: **تكلفة التثبيت الجديد = تكلفة التثبيت المتنازل عنه + مبلغ فائض القيمة المحقق عن التنازل**

يجب أن يرفق هذا الإلتزام بإعادة الإستثمار بالتصريح بنتائج السنة المالية التي تحققت فيها فوائض القيم.

إذا تمت إعادة الإستثمار في الأجل المنصوص عليه سابقا، تعتبر فوائض القيم المخصومة من الربح الخاضع للضريبة مخصصة للإهتلاك المالي للتثبيتات الجديدة، وتخصم من سعر التكلفة عند حساب الإهتلاكات وفوائض القيم المحققة لاحقا.

قسط إهتلاك التثبيت الجديد = (سعر تكلفة التثبيت الجديد –مبلغ فائض القيمة المتعهد إعادة إستثماره)x (معدل الإهتلاك)

لا تدخل فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري من نوع ليزباك (lease-back) ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة. كما لا تدخل كذلك فوائض القيمة، الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير، ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.

سادسا: الإعفاءات من الضريبة على الدخل

نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من خلال المادة 13 على النشاطات المعفاة من الضريبة على الدخل وهي[1]:

1. تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوا المشاريع المؤهلون للإستفادة من إعانة" الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "أو" الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر"أو"الصندوق الوطني للتأمين على البطالة "من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث (3) سنوات إبتداءا من تاريخ الشروع في الإستغلال. تحدد مدة الإعفاء بست (6) سنوات إبتداءا من تاريخ الشروع في الإستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.

وتمدد هذه الفترة بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة. ويترتب على عدم إحترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الإعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوا المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة" الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة "أو" الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر"، في منطقة تستفيد من إعانة" الصندوق الخاص بتطوير مناطق الجنوب"، تمدد مدة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي إلى عشر (10) سنوات إبتداءا من تاريخ الشروع في الإستغلال.

2. يستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشر (10) سنوات الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني.

3. تستفيد من إعفاء دائم، بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي:

[1] https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/codes_fiscaux_arabe/CIDTA_LF_2019_AR.pdf page cosulté le 14/11/2020 a 8:50 .

1.3 المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها.

2.3 مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

3.3 المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته.

4. تستثني من وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي، المبالغ المحصلة على شكل أتعاب وحقوق المؤلف والمخترعين بعنوان الأعمال الأدبية أو العلمية أو الفنية أو السينمائية، لصالح الفنانين والمؤلفين والموسيقيين والمخترعين.

ملاحظة: لا يمكن لمبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحق على المؤسسات أن يقل عن **10.000** دج مهما يكن الناتج المحقق وبالنسبة لمشاريع الشباب المستفادة من دعم الوكالات الخاصة فانه يبلغ **5.000** دج[1].

[1] صالح بزة، أمينة بن خزناجي، **جباية المؤسسة دروس وتمارين محلولة**، دار الطالب برج بوعريريج، الجزائر، ط 1، 2020، ص 51.

المطلب الثالث: النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية:

هناك فرق واضح بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، فالنتيجة المحاسبية هي التي توزع على الشركاء أما النتيجة الجبائية فالغرض منها حساب الضريبة المستحقة.

الضريبة على أرباح الشركات (IBS) = النتيجة الجبائية × المعدل الضريبي

ولتحديد الربح الجبائي لابد من التعرف على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

أولا: تعريف النتيجة المحاسبية (الربح المحاسبي) من خلال جدول النتائج [1] ومن خلال الميزانية

1. من خلال جدول النتائج:

نقصد بحسابات النتائج القائمة المالية التي تحتوي مختلف إيرادات وأعباء الدورة والتي إذا تم إدراجها في عملية حسابية[2]

تتشكل النتيجة المحاسبية للدورة من خلال الفرق بين الأعباء المدرجة في المجموعة السادسة والنواتج المدرجة في المجموعة السابعة للدورة [3] وفق الجول التالي:

الجدول رقم (3-6): حساب النتيجة المحاسبية عن طريق جدول النتائج (الإيرادات والأعباء)

الصنف السابع (07) حسابات المنتجات	الصنف السادس (06) حسابات الاعباء
تضم الحسابات التالية: **ح/ 70، ح/ 72، ح/ 73، ح/ 74، ح/ 75، ح/ 76، ح/ 77، ح/ 78**	**تضم الحسابات التالية:** **ح/ 60، ح/ 61 ،ح/ 62، ح/ 63، ح/ 64، ح/ 65، ح/ 66، ح/ 67، ح/ 68**
النتيجة المحاسبية = المجموعة (07) الإيرادات – المجموعة (06) الاعباء	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي

2. من خلال الميزانية:

تعتبر الميزانية وثيقة محاسبية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم والأموال الخاصة للمؤسسة حيث تعد في تاريخ معين في نهاية الدورة، وذلك بالفرق بين صافي الأصول في نهاية الدورة وصافي الخصوم.

ويمكن توضيح النتيجة المحاسبية من خلال العلاقة التالية:

النتيجة المحاسبية = أصول المؤسسة – خصوم المؤسسة

---

[1] قانون 07-11، **مرجع سابق**، ص 06

[2] رضا خلاصي، **النظام الجبائي الجزائري الحديث**، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 58.

[3] الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 19، الصادرة ب 2008/05/28، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، ص 34.

ثانيا: تعريف النتيجة الجبائية (الربح الجبائي) من خلال جدول النتائج ومن خلال حسابات الميزانية

1. من خلال جدول النتائج:

نصت المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الفقرة الأولى على أن " الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت، والتي تنجزها وحدة أو مستثمرة..، بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن عنصر من عناصر الأصول أثناء الإستغلال أو في نهايته." [1]

2. من خلال الميزانية:

كما أشارت المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة الثانية على أنه " يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية عند إختتام وإفتتاح الدورة التي يجب إستخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة ضريبية وتضاف لها الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال الدورة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من الغير والإستهلاكات المالية والأرصدة[2].

ثالثا: العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

النتيجة الجبائية هي عبارة عن النتيجة المحاسبية بعد تعديلها وتصحيحها وفقا لما ينص عليه القانون الجبائي من خلال إجراء بعض العمليات الحسابية في الجدول رقم **(09)** من الحزمة الجبائية، أي نقوم بحساب النتيجة الجبائية، والتي تساوي النتيجة المحاسبية مضافا إليها الأعباء المرفوضة من الإدارة الجبائية ومخصوما منها الإيرادات غير خاضعة للضريبة وخسائر السنوات السابقة إن وجدت:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + مجموع الأعباء المرفوضة (الإستردادات) – التخفيضات – العجز

الأعباء المرفوضة (الإستردادات) فتمثل تلك التكاليف التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، إلا أن إدارة الضرائب قد ترفضها بصفة نهائية أو مؤقتة، لأنها لا تعتبر مصاريف إستغلالية، أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من إدارة الضرائب، أما التخفيضات فهي عبارة عن تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي، وتعتبرها إدارة الضرائب تكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة.

يحدد الربح الخاضع للضريبة بعد خصم كل التكاليف، إضافة إلى الأخذ بعين الإعتبار العناصر الآتية[3]:

1. المصاريف العامة من أي طبيعة كانت، ومبالغ إيجار العقارات التي تستأجرها المؤسسة، ونفقات المستخدمين واليد العاملة، وذلك مع مراعاة أحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2. الضرائب المدفوعة من المؤسسة خلال السنة المالية، بإستثناء الضريبة على أرباح الشركات.

3. المؤونات المشكلة على حسابات المخزون وحسابات الغير، لمقابلة الأعباء والخسائر المبنية بوضوح، والتي يتوقع حدوثها

---

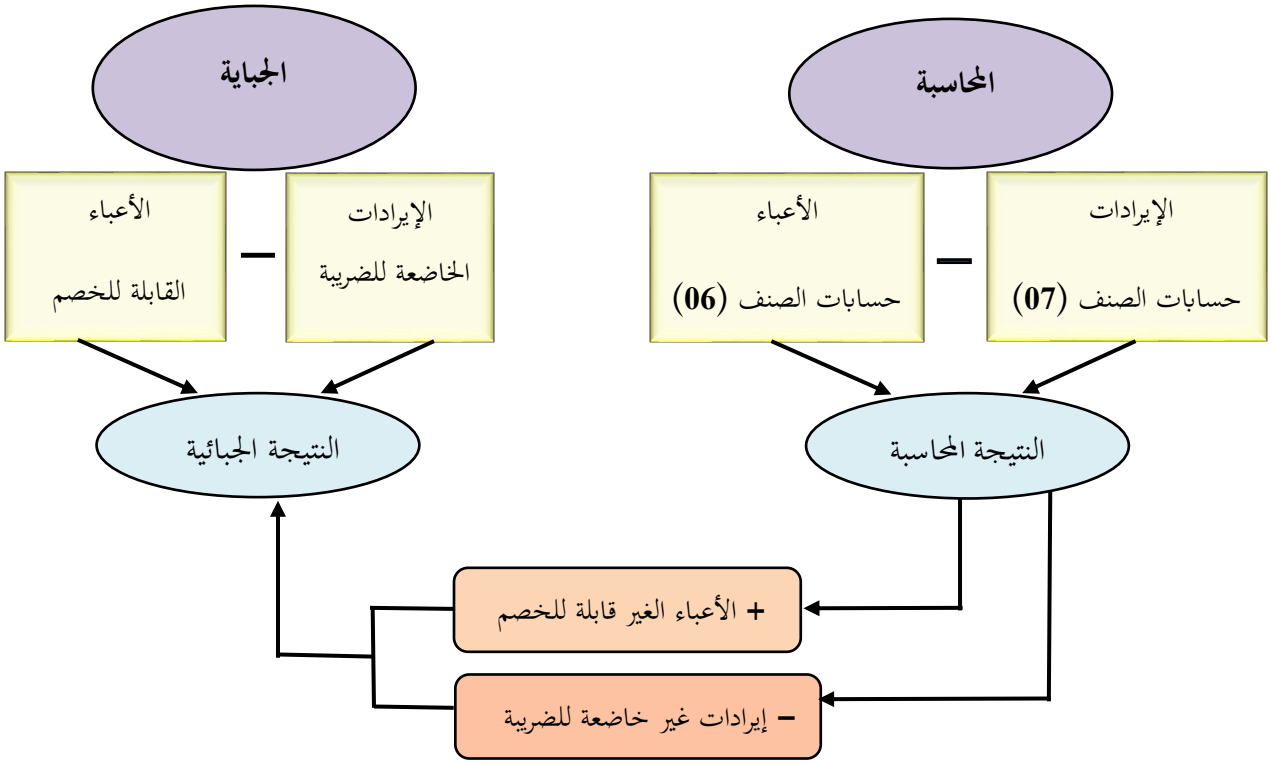
[1] المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قانون المالية لسنة 2021.

[2] المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قانون المالية لسنة 2021.

[3] المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قانون المالية لسنة 2021.

بفعل الأحداث الجارية، شريطة تسجيلها الفعلي في حسابات البينة المالية، وتبيانها في جدول مؤونات المؤسسة.

الشكل رقم (3-1): يوضح كيفية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية



المصدر: بن ربيع حنيفة وآخرون، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 280

المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل

أولا: آلية دفع الضريبة على أرباح الشركات:

يتكون نظام الدفع التلقائي من ثلاثة تسبيقات مؤقتة، تسدد خلال السنة المالية نفسها، ورصيد تسوية يسدد بعد قفل السنة المالية. الجدول الآتي يوضح تواريخ تسديد التسبيقات المؤقتة.

الجدول رقم (3-7): تاريخ تسديد التسبيقات للضريبة على أرباح الشركات.

التسبيقات	تاريخ التسديد
التسبيق الأول	من 20 فبراير إلى 20 مارس
التسبيق الثاني	من 20 ماي إلى 20 جوان
التسبيق الثالث	من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر
رصيد التسوية	30أبريل من السنة التالية كآخر أجل

Source: Système Fiscal Algérien **: Impôt sur les bénéfices des sociétés**, Op.cit. P10

يتم حساب قيمة التسبيقات على أساس 30% من الربح الجبائي المصرح به في السنة المالية الماضية، مع العلم أن التسبيق الأول يحسب على أساس السنة المالية قبل الماضية في حالة عدم تحديد الربح الجبائي للسنة المالية الماضية، ويتم تعديله عند التسبيق الثاني.

وعليه يتم حساب التسبيقات كما يلي:

التسبيق الأول = الربح الجبائي لسنة (N-1) x معدل الضريبة x 30%

بالنسبة للمؤسسات حديثة النشأة يحسب التسبيق على أساس 30% من الضريبة المحسوبة على الناتج المقدر بـ 5% من رأس مال المؤسسة.

التسبيق الثاني = الربح الجبائي لسنة (N) x معدل الضريبة x 30%- [الربح الجبائي لسنة (N-1) x معدل الضريبة x 30%- الربح الجبائي لسنة (N) x معدل الضريبة x 30%] . ومنه

التسبيق الثاني = [2 الربح الجبائي لسنة (N) – الربح الجبائي لسنة (N-1)**]** x معدل الضريبة x 30%

التسبيق الثالث = الربح الجبائي لسنة (N) x معدل الضريبة x 30%

فيما يخص التصريح بالضريبة على أرباح الشركات يتعين على المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات إكتتاب التصريح المتمثل في السلسلة رقم 04 (G04) لمفتشية الضرائب التي يوجود بها مقرها الرئيسي، ويكون التصريح بمبلغ الربح الخاضع للضريبة المتعلق بالسنة المالية السابقة، وذلك قبل 30 أفريل من السنة التي تلي سنة تحقيق الربح.

ثانيا: المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل:

يجب القيام بعملية التسجيل المحاسبي عند نهاية كل سنة مالية وذلك بعد تحديد الربح الجبائي الخاضع للضريبة كالتالي:

في نهاية السنة المالية N يكون التقييد المحاسبي لنتيجة الدورة كالتالي:

		N/12/31		
حـ/ 695		**ضريبة على أرباح الشركات**	**XXX**	
	حـ/444	**الدولة ضريبة على أرباح الشركات**		**XXX**
		إثبات نتيجة الدورة للسنة N		

أي بجعل حـ/ 695 مدينا على أساس عبء مع جعل حـ/444 ديون اتجاه الدولة دائنا.

خلال السنة المالية N+1 يكون التقييد المحاسبي للتسبيقات الثلاث حسب التواريخ السابقة كما يلي:

أي يكرر نفس القيد ثلاث مرات بإختلاف التواريخ.

		20 فيفري 20 مارس/ 20 ماي 20 جوان/ 20 أكتوبر 20 نوفمبر		
حـ/4441		**تسبيق ضريبة على أرباح الشركات**	**XXX**	
	حـ/ 512	**البنك**		**XXX**
		إثبات تسبيق ضريبة على نتيجة السنة N+1		

رصيد التسوية للتسبيقات:

الحالة الأولى: مجموع التسبيقات المؤقتة أصغر من مبلغ الضريبة المستحقة، في هذه الحالة رصيد التسوية موجب، أي يتوجب على المكلف تسديد الفرق بين قيمة الضريبة وما تم تسديده في التسبيقات.

		N/12/31		
حـ/444		**الدولة ضريبة على أرباح الشركات**	**XXX**	
	حـ/4441	**تسبيق ضريبة على أرباح الشركات**		**XXX**
	حـ/ 512	**البنك**		**XXX**
		تسوية الضريبة على أرباح السنة N+1		

الحالة الثانية: مجموع التسبيقات أكبر من مبلغ الضريبة، وعليه فإن رصيد التسوية يكون سالبا، وبذلك يسترجع ذلك الرصيد من تسبيق السنة المقبلة أو رصيد التسوية للسنة المقبلة. أما في حالة المؤسسات حديثة النشأة، فيتم حساب التسبيقات على أساس 30% من ضريبة محسوبة من ربح جبائي مقيم بنسبة 5% من رأس المال الإجتماعي المطلوب.

		N/12/31		
حـ/444		**الدولة ضريبة على أرباح الشركات**	**XXX**	
حـ/4443		**حقوق ضريبة على أرباح الشركات**	**XXX**	
	حـ/4441	**تسبيق ضريبة على أرباح الشركات**		**XXX**
		تسوية الضريبة على أرباح السنة N+1		

المبحث الثاني: الحالات المختلفة لنشوء ضرائب المؤجلة أصول ومعالجتها محاسبيا وجبائيا

لدراسة الضرائب المؤجلة أصول حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) وجب حصر مختلف الحالات ومعالجتها محاسبيا وجبائيا.

المطلب الأول: الفروق المؤقتة الناتجة عن إختلاف مدة وطريقة الإهتلاك

أولا: مدة الإهتلاك المحاسبي أقل من الجبائي:

مثال: قامت المؤسسة في بداية السنة 2011 بحيازة تثبيت مادي بقيمة 9.000 دج وقد قدر عمره الإنتاجي بـ 3 سنوات مع العلم أن المؤسسة تطبق الإهتلاك الخطي، مع أن التشريع الضريبي الجزائري ينص على أن مدة إهتلاك الأصول الثابتة لا يجب أن يقل عن 5 سنوات، ومعدل الضريبة 26%.

الجدول رقم (3-8): تحليل الفروقات من خلال الميزانية:

السنوات	2011	2012	2013	**2014**	**2015**
القيمة المحاسبية الصافية للأصل	6.000	3.000	0	0	**0**
القيمة الجبائية للأصل	7.200	5.400	3.600	1.800	**0**
الفروقات المؤقتة	1.200	2.400	3.600	1.800	**0**
تغير الفروقات	1.200	1.200	1.200	-1.800	**-1.800**
ضريبة مؤجلة أصول	**312**	**312**	**312**	**-468**	**-468**

المصدر: من إعداد الطالب

الجدول رقم (3-9): تحليل الفروقات من خلال جدول حساب النتيجة

السنوات	2011	2012	2013	**2014**	**2015**
مخصص الإهتلاك المحاسبي	3.000	3.000	3.000	0	**0**
مخصص الإهتلاك الجبائي	1.800	1.800	1.800	1.800	**1.800**
الفروقات المؤقتة	1.200	1.200	1.200	-1.800	**-1.800**
تغير الفروقات	1.200	2.400	3.600	1.800	**0**
ضريبة مؤجلة أصول	**312**	**312**	**312**	**-468**	**-468**

المصدر: Abdesselam Medjoubi**, système comptable financier**, Algérie, 2010, p148.

إذن كلا الطريقتين تعطي نفس الضريبة المؤجلة أصول.

المعالجة المحاسبية:

		2013/2012/2011		
حـ/133		ضرائب مؤجلة أصول	**312**	
	حـ/692	فرض الضريبة المؤجلة أصول		**312**
		اثبات ضريبة مؤجلة أصول على الإهتلاك ل3 سنوات		
		2015/2014		
حـ/692		فرض الضريبة المؤجلة أصول	**468**	
	حـ/133	ضرائب مؤجلة أصول		**468**
		إلغاء ضريبة مؤجلة أصول على الإهتلاك للسنتين الأخيرتين		

المعالجة الجبائية:

بالنسبة للسنوات الثلاث الأولى نقوم بإضافة الفرق بين الإهتلاك الجبائي والإهتلاك المحاسبي إلى قسم **الإسترادات** في جدول رقم (09) من الحزمة الجبائية تحت عنوان **إهتلاكات غير قابلة للخصم**.

الجدول رقم (3-10): الإهتلاكات غير القابلة للخصم للسنوات 2011، 2012، 2013

إهتلاكات غير قابلة للخصم (Amortissements non déductibles)	
2011	**312**
2012	**312**
2013	**312**

المصدر: من إعداد الطالب

بالنسبة للسنتين الباقيتين نقوم بتسجيل مبلغ الفرق بين الإهتلاك الجبائي والإهتلاك المحاسبي إلى قسم **التخفيضات** تحت عنوان **الإهتلاك المكمل**.

الجدول رقم (3-11): الإهتلاكات غير القابلة للخصم للسنوات 2014، 2015

تكملة الإهتلاكات(complément d'amortissements)	
2014	**468**
2015	**468**

المصدر: من إعداد الطالب

ثانيا: طريقة الإهتلاك المتناقص محاسبيا والخطي جبائيا[1]

قامت المؤسسة في بداية السنة 2011 بحيازة تثبيت مادي بقيمة 3.000 دج وقد قدر عمره الإنتاجي بـ 5 سنوات، ومعدل الضريبة 26%.

[1] Ministère des Finances, Op.cit, p5.

الجدول رقم (3-12): تحليل الفروقات المؤقتة طريقة الإهتلاك المتناقص محاسبيا والخطي جبائيا

السنوات	2011	2012	2013	2014	**2015**
القيمة المحاسبية الصافية للأصل	1.800	1.080	648	324	**0**
القيمة الجبائية للأصل	2.400	1.800	1.200	600	**0**
الفروقات المؤقتة	600	720	552	276	**0**
تغير الفروقات	600	120	-168	-276	**-276**
ضريبة مؤجلة أصول 4 x 26%	**156**	**31,2**	**-43,68**	**-71,76**	**-71,76**

Source: http://www.cn-onec.dz page consulté le 22/07/2020 à 10:00

هناك أصول ضريبية مؤجلة لأن القيمة الجبائية للأصل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية خلال سنوات الإهتلاك.

المعالجة المحاسبية:

الحساب		**البيان**	**2011/12/31**		**2012/12/31**	
			مدين	**دائن**	**مدين**	**دائن**
حـ/133		ضرائب مؤجلة أصول	**156**		**31,2**	
	حـ/692	فرض الضريبة المؤجلة أصول		**156**		**31,2**
		إثبات ضريبة مؤجلة أصول على الإهتلاك لسنتين				

الحساب		**البيان**	**2013/12/31**		**2014/12/31**		**2015/12/31**	
			مدين	**دائن**	**مدين**	**دائن**	**مدين**	**دائن**
692		فرض الضريبة المؤجلة أصول	**43,68**		**71,76**		**71,76**	
	133	ضرائب مؤجلة أصول		**43,68**		**71,76**		**71,76**
		إسترداد الضريبة المؤجلة أصول للسنوات الباقية						

المطلب الثاني: الفروق المؤقتة الناتجة عن مؤونة الذهاب إلى التقاعد والعطل السنوية المدفوعة الأجر

من بين الإختلافات المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي نجد:

أولا: مؤونة منحة الذهاب إلى التقاعد

حسب النظام المحاسبي المالي فإن مؤونات الأعباء هي عبارة عن خصوم يكون إستحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، وتدرج في الحسابات في الحالات التالية[1]:

1. عندما يكون للمؤسسة إلتزام رهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضى.
2. عندما يكون إحتمال خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الإلتزام.
3. عندما يمكن تقدير هذا الإلتزام تقديرا موثوقا منه.

نأخذ **المثال**[2] التالي:

في السنة N كانت لدينا المعلومات التالية والخاصة بالمستخدم X سن التقاعد 65 سنة، نسبة تزايد الأجور 5% سنويا، نسبة المنحة 2%، الأجر الحالي 50000 دج، نسبة التحيين بدون مخاطرة 4%، نسبة دوران العمال 6% (إحتمال التواجد 94%)، نسبة الوفيات 2% (إحتمال البقاء على قيد الحياة 98%)، سن المستخدم (س) عند دخوله للمؤسسة هو 30 سنة وعمره الحالي 50 سنة، IBS =23 %.

المطلوب: حساب منحة التقاعد بالنسبة للمستخدم (س).

من خلال الفرضيات السابقة نجد:

الأقدمية = 50 سنة – 30 سنة = 20 سنة.

الأقدمية المستقبلية = 65 سنة – 50 سنة = 15 سنة.

الأجر الأخير = $50000\ (1.05)^{15}$ = 100000.

إحتمال التواجد = $(94\%)^{15}$ x $(98\ \%)^{15}$ = 30 %.

تحيين الإلتزام = $(1.04)^{-15}$ = 0.56

وعليه فمنحة التقاعد ستكون = 2 % (35 سنة) (100000) (30 %)(0.56)(35/20)= 6720 دج

إذن يكون التقييد المحاسبي في السنة N/12/31 كالتالي:

		N/12/31		
حـ/681		مخصصات المؤونات للمعاشات	6720	
	حـ/153	المؤونات للمعاشات والخسائر المماثلة		6720
		تسجيل مؤوّونة منحة التقاعد		
حـ/133		ضرائب مؤجلة أصول (6,720) (0.23) = 1,545.6	1,545.6	
	حـ/692	فرض الضريبة المؤجلة أصول		1,545.6
		إثبات ضريبة مؤجلة أصول		

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، **مرجع سابق**، ص 14.

[2] بن ربيع حنيفة واخرون، **مرجع سابق** الجزء الثاني، ص 171.

تعليق: إذن المؤسسة لها حق إتجاه إدارة الضرائب بمبلغ 1,545.6 وهو رصيد مدين لحساب 133 ضريبة مؤجلة أصول تظهر في الميزانية المالية للمؤسسة.

فرضا أن المؤسسة خلال السنة N+1 قامت بتسديد منحة التقاعد للعامل بمبلغ: 6720

		N+1/12/31		
حـ/ 153		المؤونات للمعاشات والخسائر المماثلة	6720	
	حـ/428	المستخدمون، أعباء واجبة الدفع		6720
		إستعمال المؤونة المشكلة		
حـ/428		المستخدمون، أعباء واجبة الدفع	6720	
	حـ/512	البنك		6720
		تسديد المنح		
حـ/692		فرض الضريبة المؤجلة أصول	1,545.6	
	حـ/133	ضرائب مؤجلة أصول (6,720) (0.23) = 1,545.6		1,545.6
		إلغاء ضريبة مؤجلة أصول		

نلاحظ أن الحساب 692 رصيد مدين في السنة N+1 أي أن العبء تم تخفيضه نظرا للإسترداد الحاصل في السنة N والمؤسسة في هذه الحالة قد إسترجعت حقها من الإدارة الضريبية بمبلغ 1,545.6

ثانيا: مؤونة العطل السنوية المدفوعة الأجر

وفقا لقانون العمل تنص المادة 40 من القانون 90-11 يعتمد الحق في العطلة السنوية على أساس العمل المتمم خلال فترة سنوية مرجعية تمتد من أول جويلية للسنة السابقة للعطلة إلى غاية 30 جوان من سنة العطلة.

وإستناداً إلى المادة 41 من ذات القانون تُحسب العطلة المدفوعة الأجر بمعدل يومين ونصف اليوم عن كل شهر من العمل دون أن تتجاوز المدة الإجمالية ثلاثين يوماً تقويمياً عن سنة العمل الواحدة.

وفقًا لمبدأ استقلالية السنوات المالية وربط العبء بالدخل، فإن العطلة المدفوعة الأجر تشكل عبئا يجب ربطه بالسنة" N ". تتعلق هذه الأعباء بالدخل الذي يجب أن يكون قد تم تحقيقه خلال العام.

وحسب التشريع الجبائي يتم خصم العبء الخاص بالدخل إذا تحقق فعلا أي إذا تم تسديده خلال السنة N+1.

الأمر الذي يؤدي إلى فرق زمني مؤقت قابل للتخفيض.

مثال[1]:

قامت إحدى المؤسسات بتسجيل العمليات المحاسبية في يوميتها بتسجيل عبء متعلق بمؤونة العطل السنوية خلال السنة الجارية، الحسابات الظاهرة في اليومية قامت مصلحة الأجور بإعدادها من أجل العطلة السنوية المدفوعة الأجر بتاريخ N/07/01 إلى غاية N/12/31 كما يلي:

[1] Mohamed Zaatri, **Initiation aux Impôts différés**, berti edition, Alger 2021, page 43.

المعالجة المحاسبية

		N/07/01		
حـ/ 631		أعباء المستخدمين (العطلة المدفوعة الأجر)	**200,000.00**	
حـ/ 635		إشتراكات الضمان الاجتماعي (العطلة المدفوعة الأجر)	**52,000.00**	
حـ/ 637		إشتراك الخدمات الاجتماعية (العطلة مستخدمين مصاريف للتسديد المدفوعة الأجر)	**6,000.00**	
	حـ/442	الضريبة على الدخل الإجمالي		**5,500.00**
	حـ/428	مستخدمين مصاريف للتسديد		**194,500.00**
	حـ/438	صندوق ضمان إجتماعي مصاريف للتسديد		**52,000.00**
	حـ/428	إشتراك الخدمات الاجتماعية (العطلة المدفوعة الاجر)		**6,000.00**
		تسجيل مصاريف العمال		
		N/12/31		
حـ/133		ضرائب مؤجلة أصول (**49020 =٪19 × 258000**)	**49,020.00**	
	حـ/692	فرض الضريبة المؤجلة أصول		**49,020.00**
		إثبات ضريبة مؤجلة اصول		

المعالجة الجبائية: نقوم بإسترداد مؤونة منحة العطلة السنوية المدفوعة للسداسي الثاني **N+1** كما هو موضح أسفله

الجدول رقم (3-13): جدول مصغر(09) للحزمة الجبائية

البيان	الإسترادات
I. الإسترادات	
التغير في الضرائب المؤجلة	49,020.00 -
مؤونة منحة العطلة السنوية المدفوعة للسداسي الثاني N+1	258,000.00
مجموع الإسترادات	**208,980.00**

المصدر: من إعداد الطالب

المعالجة الجبائية: نقوم بإسترداد مؤونة منحة العطلة السنوية المدفوعة للسداسي الثاني للسنة **N** كما هو موضح أسفله.

الجدول رقم (3-14): جدول مصغر(09) للحزمة الجبائية

البيان	التخفيضات	الاسترادات
I. الاسترادات		
التغير في الضرائب المؤجلة		49,020.00
مجموع الاسترادات		**49,020.00**
II. التخفيضات		
مؤونة منحة العطلة السنوية المدفوعة للسداسي الثاني N	258,000.00	
مجموع التخفيضات	**258,000.00**	

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثالث: الفروقات المؤقتة الناتجة عن إعانة التجهيز ومنتوجات الدورات السابقة ذات المبالغ المعتبرة

أولا: إعانات التجهيز (الإستثمار):

حيث نص القانون الجبائي الساري المفعول إلى غاية نهاية سنة 2020 على إدراج إعانات التجهيز الموجهة لإقتناء تجهيزات قابلة للإهتلاك ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها، ثم يتم ربطها بالأرباح الخاضعة على إمتداد السنوات المالية الموالية تناسبيا مع الإهتلاكات المطبقة في ظرف 05 سنوات[1]، في حين ينص قانون المالية السنوي لسنة 2021 على ربط الإعانات الموجهة لإقتناء تثبيتات قابلة للإهتلاك بنتيجة السنة المالية على حساب مدة الإهتلاك، أما الإعانات الموجهة لإقتناء تثبيتات غير قابلة للاهتلاك فيتم على إمتداد 05 سنوات بأجزاء متساوية، وفي حالة التنازل عن التثبيتات التي تم إقتناؤها عن طريق هذه الإعانات يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة المحاسبية الصافية بالنسبة للتثبيتات القابلة للإهتلاك، أو بالنسبة للتثبيتات غير قابلة للإهتلاك، وذلك من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة الواجب خصمه[2]، بينما ينص النظام المحاسبي المالي على إظهارها في الميزانية كإيرادات مؤجلة (حـ/131 او حـ/ 132 ثم يتم تحويلها إلى النتيجة باستعمال (حـ/754 أقساط إعانات الإستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية) كما يلي:

1. إذا كانت الإعانة مرتبطة بالأصول القابلة للإهتلاك فإنه يتم إدراجها في الحسابات كمنتوجات تناسبيا مع الإهتلاك المطبق على التثبيت موضوع الإعانة.
2. أما إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تثبيتات غير قابلة للإهتلاك فإنها توزع على مدى مدة عدم قابلية التصرف في التثبيت موضوع الاعانة.

أما إذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف فإن الإعانة تحول إلى النتيجة كإيرادات لمدة 10 سنوات بطريقة خطية.

مثال[3]: (بعد صدور قانون المالية لسنة 2021)

بتاريخ 20/01/2021 حصلت مؤسسة إنتاجية على إعانة عمومية بقيمة 300,000 دج موجهة لإقتناء قطعة أرض غير قابلة للإهتلاك، وبتاريخ 20/03/2021 تم شراء قطعة الأرض بقيمة 500,000 دج بشيك بنكي، علما أن عدم قابلية التصرف فيها قدرت بستة سنوات.

المطلوب:

إذا علمت أن هذه المؤسسة حققت نتيجة محاسبية عادية قبل الضرائب ثابتة بقيمة 400,000 دج، خلال فترة عدم إمكانية التصرف في التثبيت موضوع الإعانة، فقم بالمعالجة الجبائية والمحاسبية لإعانة التجهيز مع حساب الضريبة على أرباح الشركات المستحقة خلال تلك السنوات، إضافة إلى حساب النتيجة المحاسبية الصافية.

ملاحظة: الضريبة على أرباح الشركات 19%. عدم وجود TVA على شراء قطعة الأرض.

---

(1) المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2020.

(2) المادة 13 من قانون المالية لسنة 2021 المعدلة للمادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(3) عيسى سماعين، **جباية ومحاسبة المؤسسة تقنيات جبائية ومحاسبية**، الأوراق الزرقاء الجزائر، 2021، ص 218.

المعالجة الجبائية لإعانة التجهيز: من أجل التبسيط نقوم بالمعالجة الجبائية من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-15): المعالجة الجبائية لإعانة التجهيز

البيان	2021	2022	2023	2024	2025	2026
النتيجة المحاسبية العادية	400,000	400,000	400,000	400,000	400,000	400,000
قسط الإعانة المحول محاسبيا	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000
قسط الإعانة المحول جبائيا	60,000	60,000	60,000	60,000	60,000	/
الفرق المؤقت قسط الإعانة	10,000+	10,000+	10,000+	10,000+	10,000+	50,000-
النتيجة الجبائية	410,000	410,000	410,000	410,000	410,000	350,000
الضريبة على أرباح الشركات	77,900-	77,900-	77,900-	77,900-	77,900-	66,500-
الضريبة المؤجلة أصول	1,900+	1,900+	1,900+	1,900+	1,900+	9,500-
النتيجة المحاسبية الصافية	324,000	1,900+	1,900+	1,900+	1,900+	1,900+

المصدر: من إعداد الطالب

لقد نتج عن الإختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية لإعانة التجهيز الموجهة لإقتناء تثبيتات غير قابلة للإهتلاك فروقات مؤقتة، حيث تنص الجباية على ربط إعانة التجهيز بنتيجة السنة المالية على أساس فترة 05 سنوات، بينما تنص المحاسبة على ربط تلك الإعانة على أساس مدة عدم قابلية التصرف أو على أساس فترة 10 سنوات في حالة إذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف، وهو ما أدى إلى نشوء فروقات بين المحاسبة والجباية تم معالجتها في إطار تقنية الضرائب المؤجلة، وهو ما سمح بإلغاء أثر هذه الفروقات على النتيجة الصافية التي بقيت ثابتة طيلة سنوات الدراسة بقيمة 324,000 دج.

المعالجة المحاسبية لإعانة التجهيز: التسجيل المحاسبي للعمليات مع إهمال قيود تسجيل ضريبة على أرباح الشركات.

		2021/01/20		
حـ/441		**الدولة الإعانات المطلوب إستلامها**	**300,000**	
	حـ/1311	**إعانات التجهيز المستلمة**		**300,000**
		إشعار باستلام اعانات التجهيز		
حـ/512		**البنك**	**300,000**	
	حـ/441	**الدولة الإعانات المطلوب إستلامها**		**300,000**
		إستلام إعانة التجهيز في الحساب البنكي		
		2021/03/20		
حـ/211		**أراضي**	**500,000**	
	حـ/512	**البنك**		**500,000**
		شراء قطعة ارض بشيك		
		2021/12/31		
حـ/1311		**إعانات التجهيز المستلمة**	**50,000**	
	حـ/754	**أقساط إعانة الإستثمار المحولة للنتيجة**		**50,000**
		تحويل أقساط إعانة التجهيز إلى الايرادات		
حـ/133		**الضرائب المؤجلة على الأصول (60,000 – 50,000) x 19 ٪**	**1,900**	

	حـ/692	فرض الضرائب المؤجلة على الأصول		1,900
		إثبات ضريبة مؤجلة اصول		
		2025/2024/2023/2022		
حـ/1311		إعانات التجهيز المستلمة	50,000	
	حـ/754	أقساط اعانة الاستثمار المحولة للنتيجة		50,000
		تحويل أقساط الإعانة		
حـ/133		الضرائب المؤجلة على الأصول (60,000 – 50,000)x 19 ٪	1,900	
	حـ/692	فرض الضرائب المؤجلة على الأصول		1,900
		إثبات ضريبة مؤجلة أصول		
		2026/12/31		
حـ/1311		إعانات التجهيز المستلمة	50,000	
	حـ/754	أقساط اعانة الاستثمار المحولة للنتيجة		50,000
		تحويل أقساط إعانة التجهيز إلى الإيرادات		
حـ/692		فرض الضرائب المؤجلة على الأصول	9,500	
	حـ/133	الضرائب المؤجلة على الأصول		9,500
		إسترداد الضريبة المؤجلة أصول على إعانة التجهيز		

ثانيا: منتوجات الدورات السابقة ذات المبالغ المعتبرة

بالنسبة للقانون الجبائي يعتبر منتوجات الدورات السابقة بمثابة إيراد يتعين إخضاعه للضريبة خلال السنة الحالية وذلك من خلال إعادة دمجه في الجدول رقم (09) من الحزمة الجبائية، فيتعين في هذه الحالة إثبات ضريبة مؤجلة خصوم.

في حين ينص النظام المحاسبي المالي على أنه يجب أن يتم تقديم التأثير على نتائج السنوات المالية السابقة لأي تغيير في الطريقة المحاسبية أو لتصحيح خطأ أساسي، عقب موافقة أجهزة التسيير المؤهلة عليه، كتصحيح (تقويم) لإفتتاح النتائج غير موزعة، حسم من مبلغ فصل ترحيل من جديد في السنة المالية الجارية أو من حساب الإحتياطي الذي يناسب النتائج غير موزعة، وحينئذ يعمد إلى تكييف معلومات السنة المالية السابقة بغرض ضمان في مستوى الكشوف المالية، إمكانية المقارنة بين الفترتين، وإذا كان التصحيح (التقويم) لرصيد الإفتتاح أو هذا التكييف للمعلومات الخاصة بالسنة المالية السابقة مما لا يمكن إنجازه بصورة مرضية، تقدم توضيحات عن غايات التكييف أو التصحيح في الملحق[1].

كما يشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الآتية، متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

كبيان ما يحتمل وقوعه من أخطاء هامة مصححة خلال السنة المالية: طبيعتها، وتأثيرها في حسابات السنة المالية، وطريقة الإدراج في الحسابات، وإعادة معالجة المعلومات القابلة للمقارنة والخاصة بالسنة المالية السابقة[2].

كما أشار القرار المؤرخ في 2008/07/26 حول منتوجات وأعباء الدورات السابقة ذات المبالغ المعتبرة أوغير معتبرة وتأثيرها على الكشوفات المالية في النقاط التالية:

---

(1) المادة 138. 04 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، ص 21.

(2) القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، ص 38.

الأساسية	الأخطاء التي تكتشف أثناء السنة المالية الجارية وتكون درجة أهميتها كبيرة إلى حد الذي يجعل الكشوف المالية السنة مالية سابقة أو أكثر، لا يمكن أن تقدم صورة صادقة عن المؤسسة عند تاريخ نشرها.
النسبية	تكون المعلومة ذات دلالة معتبرة إذا كان من الممكن أن يسبب عدم بيانها أثر ما على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستعملون إستنادا إلى كشوف المالية.
الدلالة	جودة المعلومة عندما يمكن أن تؤثر في القرارات الإقتصادية للمستعملين من خلال مساعدتهم على تقدير الأحداث الماضية أو الحاضرة أو القادمة أو على تأكيد تقديراتهم السابقة أو تصويبها.

بصفة عامة (يقدر الحد المعتبر) كنسبة من التكلفة أو الناتج نتيجة الخطأ أو السهو، بالنسبة لنتيجة السنة المعنية[1].

ويدرج عادة تصحيح تلك الأخطاء عند تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية.

بصفة عامة، فإن " الحد المعتبر" يقدر حسب طبيعة وخصائص المؤسسة المعنية، وبإعتبار المعطيات التالية: النتيجة الصافية: من 3 إلى 10%، الأصول: من 1 إلى 3%، الأموال المتاحة: من 3 إلى 10%، رقم الأعمال: من 1 إلى 3%، إلخ.. يتم تحديد " الحد المعتبر " للتكاليف والنواتج، من طرف مسيري أو جهاز التسيير للمؤسسة.

مثال: (حالة التسجيل المحاسبي **مرتين** لنواتج السنوات السابقة)

التسجيل المحاسبي مرتين لنفس فاتورة مبيعات لسنة 2020 بمبلغ 270 دج، معدل الضريبة 23%.

المعالجة الجبائية: وجب خصم المبلغ 270 دج وإضافته إلى خانة التخفيضات في الجدول رقم (09) لسنة 2021.

المعالجة المحاسبية:

		2021/01/01		
حـ/11		**المرحل من جديد**	**270**	
	حـ/411	**الزبائن**		**270**
		تصحيح رصيد حـ/11 الذي يظهر في الميزانية الافتتاحية 2021		
		2021/01/01		
حـ/133		**ضرائب مؤجلة أصول (270 x 23 %)**	**62.1**	
	حـ/11	**المرحل من جديد**		**62.1**
		إثبات ضريبة مؤجلة أصول		
		2021/12/31		
حـ/692		**ضرائب مؤجلة أصول**	**62.1**	
	حـ/133	**فرض ضرائب مؤجلة أصول**		**62.1**
		ترصيد حساب 133		
حـ/ 70		**مبيعات بضائع**	**270**	
	حـ/411	**الزبائن**		**270**
		بيع بضاعة للزبائن		
حـ/442		**الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى.**	**62.1**	
	حـ/695	**الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية.**		**62.1**
		إضافة القيود بصفة شكلية في الكشوفات المالية لسنة 2021		

[1] Manuel de la comptabilité financière dité par la CNC, page 260.

المطلب الرابع: الضريبة المؤجلة عن العناصر ذات القيمة المنخفضة، العجز الجبائي والفوائد المستحقة

أولا: العناصر ذات القيمة المنخفضة:

بالنسبة للقانون الجبائي فإنه يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها[1]، بينما نجد النظام المحاسبي المالي لا يضع سقفا معينا لتلك العناصر[2] بل ترك الأمر للمؤسسات الإقتصادية من أجل تقدير قيمة هذه العناصر الضعيفة القيمة حسب ما تراه، الأمر الذي ينجر عنه نشوء فرق مؤقت بين المحاسبة والجباية في حالة إعتماد المؤسسة على سقف أكبر مما هو معتمد جبائيا.

مثال[3]:

لنفترض أن مؤسسة تجارية قامت في بداية السنة N بإقتناء جهاز إعلام آلي قيمته 60000 دج خارج الرسم مدة منفعته (4) سنوات (المؤسسة تعتمد سقف 100000 دج في إعتبار العناصر ذات القيمة المنخفضة).

المطلوب: المعالجة الجبائية والمحاسبية لهذه العملية إذا علمت أن هذه المؤسسة حققت نتيجة محاسبية عادية (ربح محاسبي قبل الضرائب) بقيمة 200000 دج خلال مدة منفعة جهاز الإعلام الآلي.

ملاحظة: معدل الرسم على القيمة المضافة 19%، معدل الضريبة على أرباح الشركات 26%.

المعالجة الجبائية: من أجل التبسيط نقوم بالمعالجة الجبائية من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-16): المعالجة الجبائية

البيان	N	N+1	N+2	N+3
النتيجة المحاسبية العادية (قبل الضرائب)	200,000	200,000	200,000	200,000
قيمة محاسبية (جهاز إعلام آلي تم إستهلاكه بالكامل)	60,000	/	/	/
قيمة جبائية (اهتلاك جهاز الإعلام الآلي:60000/4)	15,000	15,000	15,000	15,000
الفرق المؤقت (القيمة المحاسبية – القيمة الجبائية)	45,000+	15,000-	15,000-	15,000-
النتيجة الجبائية = (نتيجة محاسبية + الفروقات المؤقتة)	245000	185,000	185,000	185,000
الضريبة على أرباح الشركات (النتيجة الجبائيةx 26 %)	63,700-	48100-	48100-	48100-
الضريبة المؤجلة أصول (الفرق المؤقت x 26 %)	11700+	3,900-	3,900-	3,900-
النتيجة المحاسبية الصافية	148,000	148,000	148,000	148,000

المصدر: من إعداد الطالب

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه تم تسجيل جهاز الإعلام الآلي كما لو كان مستهلكا تماما بدل تسجيله ضمن التثبيتات طبقا لإستراتيجية المؤسسة في إعتبار العناصر ذات القيمة المنخفضة أقل من 100000 دج. حيث تولد عن ذلك فرق مؤقت بين المحاسبة والجباية بإعتبار أن المحاسبة منحت إمكانية تقدير العناصر ذات القيمة المنخفضة بقيمة 30.000 دج، وعليه جبائيا يتعين إهتلاك ذلك الجهاز للإعلام الآلي حسب مدة منفعته المقدرة بأربع سنوات كما يلي:

---

(1) المادة 03/141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون المالية لسنة 2021.

(2) المادة 04/121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، ص8.

(3) عيسى سماعين، **مرجع سابق**، ص 235.

الإهتلاك الجبائي= (60000 /4) = 15.000 دج، والذي يمثل عبء مقبول للخصم في السنة، ومنه ينتج لدينا فرق مؤقت بقيمة (60.000 - 15.000) = 45.000 يدمج في النتيجة المحاسبية من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة، كما ينتج عن ذلك ضريبة مؤجلة أصول = 45000 X 11700 = 26% دج، يتم إسترجاعها خلال السنوات اللاحقة.

المعالجة المحاسبية: التسجيل المحاسبي للعمليات مع إهمال قيود تسجيل الضريبة على أرباح الشركات.

		N/01/02		
حـ/605		**مشتريات المعدات والتجهيزات**	**60,000**	
حـ/44566		**TVA مسترجعة على السلع والخدمات**	**11,400**	
	حـ/404	**مورد التثبيتات**		**71,400**
		شراء جهاز إعلام آلي فاتورة رقم …)		
		N/12/31		
حـ/133		**الضرائب المؤجلة على الأصول (45,000 x 26%)**	**11,700**	
	حـ/692	**فرض الضرائب المؤجلة على الأصول**		**11,700**
		إثبات ضريبة مؤجلة أصول		
		N+1/N+2/N+3		
حـ/692		**فرض الضرائب المؤجلة على الأصول**	**3,900**	
	حـ/133	**الضرائب المؤجلة على الأصول.**		**3,900**
		إلغاء أثر ضريبة مؤجلة أصول للسنوات المتبقية		

ثانيا: الخسائر الجبائية القابلة للترحيل

ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الخسارة المحققة في الحساب (11) المرحل من جديد، دون أن يعتبره عبء مخفض من نتائج السنوات الموالية[1]، أي أن العجز المحاسبي (حـ/129) يرحل لمدة غير محددة إلى (حـ/119).

بينما يمنح القانون الجبائي للمؤسسة إمكانية ترحيله إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تحقيق العجز[2]، وهذا لا يعني عدم دفع المؤسسة للحد الأدنى للضريبة والمقدر بـ 10000 دج.

مثال: إليك البيانات التالية الخاصة بمؤسسة خدمية **رهف** علما أن معدل الضريبة هو 23 %.

الجدول رقم (3-17): الضرائب المؤجلة الناتجة عن خسائر جبائية قابلة للترحيل

السنوات	2017	2018	2019	**2020**	**2021**
النتيجة الجبائية	60000-	20000	30000	30000	**10000**
الخسائر المرحلة	60000	40000	10000	-	**-**
ضريبة مؤجلة أصول (الخسارة × الضريبة)	13,800	9,200	2300	-	**-**
الضريبة المستحقة الدفع	0	0	0	5000	**2500**

المصدر: من إعداد الطالب

(1) قرار مؤرخ في 07/26/ 2008، ص 53.

(2) المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

المعالجة المحاسبية:

		2017/12/31		
حـ/133		**ضرائب مؤجلة أصول**	**13,800**	
	حـ/692	**فرض الضريبة المؤجلة أصول** (60000 × 23 %)		**13,800**
		إثبات ضريبة مؤجلة أصول		

تم الحصول على مبلغ الضريبة المؤجلة الأصول لسنة 2018 مبلغ 4,600 بالفرق بين الضريبة المؤجلة الأصول لسنة 2017 وسنة 2018 أي 13,800- 9,200 = 4,600.

تم الحصول على مبلغ الضريبة المؤجلة الأصول لسنة 2019 مبلغ 6,900 بالفرق بين الضريبة المؤجلة الأصول لسنة 2018 وسنة 2019 أي 9,200 - 2300 = 6,900.

تم الحصول على مبلغ الضريبة المؤجلة الأصول لسنة 2020 مبلغ 2,300 بالفرق بين الضريبة المؤجلة الأصول لسنة 2019 وسنة 2020 أي 2,300 - 0 = 2,300.

2020/12/31		**2019/12/31**		**2018/12/31**				
دائن	**مدين**	**دائن**	**مدين**	**دائن**	**مدين**	**البيان**	**الحساب**	
	2,300		**6,900**		**4,600**	**فرض الضريبة المؤجلة أصول**		**حـ/692**
2,300		**6,900**		**4,600**		**ضرائب مؤجلة أصول**	**حـ/133**	
						إسترداد الضريبة المؤجلة أصول		

تم إستخدام المبلغ 10000 من نتيجة سنة 2014 لتغطية ما بقي من الخسارة، بمبلغ 20000 هو خاضع للضريبة.

الضريبة المستحقة لسنة 2014 هي: (30000 – 10000) 0.23 = 4600.

الضريبة المستحقة الدفع لسنة 2015 (0.23 x 10000) = 2300.

2021/12/31		**2020/12/31**				
دائن	**مدين**	**دائن**	**مدين**	**البيان**	**الحساب**	
	2,300		**4,600**	**الضرائب على الارباح المبنية على الانشطة العادية**		**695**
2,300		**4,600**		**الدولة، ضرائب على النتيجة**	**444**	

ثالثا: الضريبة المؤجلة عن الفوائد المستحقة

وترتبط أساسا بالعمليات المتعلقة بالحساب 16 الإقتراضات والديون المماثلة، الذي يعبر عن الإقتراضات والديون المماثلة (رأس المال الأجنبي) والتي تدوم أكثر من دورة مالية (خصوم ثابتة) [1].

مثال: نفترض أن مؤسسة تجارية لؤي للألبسة تحصلت على قرض قصير الأجل من مؤسسة جمانة للإئتمان في 2016/07/01، بمبلغ 10.000 دج مع معدل فائدة سنوية 6%، معدل الضريبة على الأرباح 26%.

المعالجة المحاسبية:

		2016/07/01		
حـ/512		**البنك**	**10.000**	
	حـ/164	**الإقتراضات لدى مؤسسات القرض**		**10.000**
		حصول المؤسسة على قرض بنكي		
		2016/12/31		
حـ/661		**أعباء الفوائد (10.000) (6%) /2**	**300**	
	حـ/518	**الفوائد المنتظرة**		**300**
		الفوائد الناتجة عن القرض البنكي		
		2016/12/31		
حـ/133		**ضرائب مؤجلة أصول (300 × 26%= 78)**	**78**	
	حـ/692	**فرض الضريبة المؤجلة أصول**		**78**
		اثبات ضريبة مؤجلة اصول		
		2017/07/01		
حـ/164		**الإقتراضات لدى مؤسسات القرض**	**10.000**	
حـ/518		**الفوائد المنتظرة**	**300**	
	حـ/512	**البنك**		**10.300**
		تسديد القرض والفوائد عن طريق البنك		
		2017/12/31		
حـ/692		**فرض الضريبة المؤجلة أصول**	**78**	
	حـ/133	**ضرائب مؤجلة أصول**		**78**
		إلغاء ضريبة مؤجلة أصول		

[1] لخضر علاوي، **مرجع سابق**، ص227.

المبحث الثالث: الحالات المختلفة لنشوء ضرائب مؤجلة خصوم ومعالجتها محاسبيا وجبائيا

هناك معالجة مختلفة للضرائب المؤجلة خصوم عن الضرائب المؤجلة أصول، كما أن في الحالة الواحدة يمكن أن تكون ضريبة مؤجلة خصوم أو ضريبة مؤجلة أصول حسب الإختلاف في القاعدة المحاسبية أو القاعدة الجبائية.

المطلب الأول: الفروق المؤقتة الناتجة عن إختلاف مدة وطريقة الإهتلاك وفارق إعادة التقييم

أولا: الفروقات الناشئة عن مدة وطريقة الإهتلاك

1. مدة الإهتلاك المحاسبي أكبر من الجبائي:

مثال: قامت المؤسسة في بداية السنة 2011 بحيازة أصل ثابت بقيمة 3.000 دج وتم تقدير عمره الإنتاجي (8)سنوات مع العلم أن مدة الإهتلاك الجبائية حسب النظام الضريبي الجزائري (5) سنوات ومعدل الضريبة 26%.

تحليل الفروقات من خلال الميزانية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-18): تحليل الفروقات من خلال الميزانية

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	**2016**	**2017**	**2018**
القيمة المحاسبية الصافية	2.625	2.250	1.875	1.500	1.125	750	375	**0**
القيمة الجبائية	2.400	1.800	1.200	600	0	0	0	**0**
الفروقات المؤقتة	225	450	675	900	1.125	750	375	**0**
تغير الفروقات	225	225	225	225	225	-375	-375	**-375**
ضريبة مؤجلة خصوم	58,5	58,5	58,5	58,5	58,5	-97,5	-97,5	**-97,5**

المصدر: Abdesselam Medjoubi**, système comptable financier**, Algérie, 2010, p149

تحليل الفروقات من خلال جدول النتيجة حسب الجدول:

الجدول رقم(3-19): تحليل الفروقات من خلال جدول حساب النتيجة

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	**2016**	**2017**	**2018**
الإهتلاك المحاسبي	375	375	375	375	375	375	375	**375**
الإهتلاك الجبائي	600	600	600	600	600	0	0	**0**
الفروقات المؤقتة	225	225	225	225	225	-375	-375	**-375**
تغير الفروقات	225	450	675	900	1125	750	375	**0**
ضريبة مؤجلة خصوم	58,5	58,5	58,5	58,5	58,5	-97,5	-97,5	**-97,5**

المصدر: Abdesselam Medjoubi**, système comptable financier**, Algérie, 2010, p149

المعالجة المحاسبية:

حـ/693	**حـ/134**	**2015/2014/2013/2012/2011** **فرض الضرائب المؤجلة الخصوم (225 x 26%)** **الضرائب المؤجلة الخصوم** **إثبات ضريبة مؤجلة خصوم**	**58,5**	**58,5**
حـ/134	**حـ/693**	**2018/2017/2016** **الضرائب المؤجلة الخصوم (375 x 26%)** **فرض الضرائب المؤجلة الخصوم** **إسترداد ضريبة مؤجلة خصوم**	**97,5**	**97,5**

المعالجة الجبائية:

بالنسبة للسنوات الخمس الأولى نقوم بإضافة الفرق بين الإهتلاك الجبائي الإهتلاك المحاسبي إلى قسم **الإستردادات** في جدول رقم (09) جدول حساب النتيجة الجبائية تحت عنوان **إهتلاكات غير قابلة للخصم**.

الجدول رقم (3-20): الإهتلاكات غير القابلة للخصم للسنوات 2011، 2012، 2013، 2014، 2015

إهتلاكات غير قابلة للخصم (Amortissements non déductibles)	
2011	58,5
2012	58,5
2013	58,5
2014	58,5
2015	58,5

المصدر: من إعداد الطالب

بالنسبة لثلاثة سنوات الأخيرة نقوم بتسجيل مبلغ الفرق بين الإهتلاك الجبائي الإهتلاك المحاسبي إلى قسم **التخفيضات** في جدول رقم (09) جدول حساب النتيجة الجبائية تحت عنوان **الإهتلاك المكمل**.

الجدول رقم (3-21): الإهتلاكات غير القابلة للخصم للسنوات 2016، 2017، 2018

تكملة الإهتلاكات (Complément D'amortissements)	
2016	97,5
2017	97,5
2018	97,5

المصدر: من إعداد الطالب

2. طريقة الإهتلاك المتناقص جبائيا والخطي محاسبيا:

نأخذ نفس المثال السابق. حيث تم تحليل الفروقات المؤقتة وعبء الضريبة المؤجلة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-22): تحليل الفروقات المؤقتة طريقة الإهتلاك المتناقص جبائيا والخطي محاسبيا

السنوات	2011	2012	2013	2014	**2015**
القيمة المحاسبية الصافية للأصل	2.400	1.800	1.200	600	**0**

القيمة الجبائية للأصل	1.800	1.080	648	324	**0**
الفروقات المؤقتة	-600	-720	-552	-276	**0**
تغيارت الفروقات	-600	-120	168	276	**276**
ضريبة مؤجلة خصوم 4 x 26%	-156	-31,2	43,68	71,76	**71,76**

Source: Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, impôts diffères, sur http://www.cn-onec.dz/ le 26/08/2020 à 15:17

هناك ضرائب مؤجلة خصوم لأن القيمة الجبائية للأصل أقل من القيمة المحاسبية الصافية خلال سنوات الإهتلاك.

المعالجة المحاسبية:

الحساب		البيان	2011/12/31		2012/12/31	
			مدين	دائن	مدين	دائن
حـ/693		فرض الضرائب المؤجلة الخصوم	**156**		**31,2**	
	حـ/134	الضرائب المؤجلة الخصوم		**156**		**31,2**
		إثبات ضريبة مؤجلة خصوم				

الحساب		البيان	2013/12/31		2014/12/31		2015/12/31	
			مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
حـ/134		الضرائب المؤجلة على الخصوم	**43,68**		**71,76**		**71,76**	
	حـ/693	فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم		**43,68**		**71,76**		**71,76**
		استرداد ضريبة مؤجلة خصوم						

ثانيا: الضريبة المؤجلة عن فارق إعادة التقييم

ينص القانون الجبائي الجزائري على تقييد فائض مخصصات الإهتلاكات الناتجة عن عملية إعادة التقييم في نتيجة السنة بإعتباره كأعباء غير قابلة للخصم[1]، وبالتالي يتعين إثبات ضريبة مؤجلة خصوم على عملية إعادة التقييم ناتجة عن تلك الفوائض في مخصصات الإهتلاك غير مقبولة للخصم.

بينما يسمح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات بإعادة تقييم التثبيتات العينية والمعنوية على أساس قيمتها الحقيقية أو السوقية حيث يتم حساب الإهتلاكات على أساس المبالغ المعاد تقييمها، ويتم تسجيل الزيادة الناتجة عن إعادة التقييم بين القيمة المعاد تقييمها والقيمة المحاسبية الصافية في الجانب الدائن من الحساب 105 فرق إعادة التقييم[2].

[1] المادة 186، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،2021.

[2] المواد من 20/121 الى 27/121 من القرار المؤرخ في 2008/07/26.

مثال[1]: لإظهار ذلك يمكن أن نأخذ الحالة التالية لمؤسسة قامت بحيازة بناية بتاريخ 2002/01/02 بمبلغ 8,000,000 دج ويتم إهتلاكها على 25 سنة، حيث كان الإهتلاك المتراكم بتاريخ 2011/12/31 يساوي 3,200,000 دج. قامت المؤسسة بهذا التاريخ بإعادة تقييمها بناءا على قرار وتوصية من مجلس الإدارة بمبلغ 12,000,000دج حيث بلغ الإهتلاك المتراكم بعد عملية التقييم 4,800,000 دج وكان معدل الضريبة 19%.

يمكن أن نختصر ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-23): حساب فارق إعادة التقييم

البيان	المبلغ قبل إعادة التقييم	المبلغ بعد إعادة التقييم	فارق التقييم
تكلفة الحيازة	8,000,000	12,000,000	**4,000,000**
الإهتلاك المتراكم	3,200,000	4,800,000	**1,600,000**
القيمة المحاسبية الصافية	4,800,000	4,000,000	**2,400,000**

المصدر: من إعداد الطالب

المعالجة المحاسبية:

		2011/12/31		
حـ/213		**بنايات**	**4,000,000**	
	حـ/2813	**إهتلاك البنايات**		**1,600,000**
	حـ/ 105	**فارق إعادة التقييم**		**2,400,000**
		تسجيل إعادة تقييم البناية		
حـ/105		**فارق إعادة التقييم**	**456,000**	
	حـ/134	**ضرائب مؤجلة خصوم (2,400,000 x 19%)**		**456,000**
		إثبات ضرائب مؤجلة خصوم على فرق إعادة التقييم		
حـ/681		**مخصصات الإهتلاك**	**480,000**	
	حـ/2813	**إهتلاك البنايات (12,000,000- 4,800,000) /15**		**480,000**
		تسجيل قسط الإهتلاك السنوي		
حـ/134		**ضرائب مؤجلة خصوم (480,000- 320,000) 19%**	**30,400**	
	حـ/693	**فرض ضرائب مؤجلة خصوم**		**30,400**
		إسترداد ضريبة مؤجلة خصوم		

القيدين المحاسبيين الأخيرين يتم تسجيلهما طوال فترة الإهتلاك أي خلال 15 سنة في حال ما إذا لم يتم التنازل عن البناية، ومع نهاية السنة الخامسة والعشرون أي مع نهاية مدة إهتلاك البناية فإن حساب 134 الضريبة المؤجلة خصوم سوف يكون له رصيد معدوم.

فحسب النظام المحاسبي المالي وتبعا لتسجيل فرق إعادة تقييم التثبيتات ضمن عناصر الأموال الخاصة فانه يمكن

[1] سفير محمد، **المحاسبة المعمقة مع أمثلة وتمارين**، مطبوعة جامعية، جامعة العقيد أكلي محند اولحاج، 2014، ص: 143.

تحويل هذا الفائض إلى حساب النتيجة غير الموزعة وذلك بتاريخ إخراج التثبيت من ذمة المؤسسة عن طريق التنازل عليه أو عن طريق الإتلاف.

فرضا أن البناية السابقة قد تم التنازل عنها مع نهاية سنة 2015 بمبلغ 6,000,000 دج.

المعالجة المحاسبية:

		2015/12/31		
حـ/462		**حقوق التنازل عن التثبيتات**	**6,000,000**	
حـ/2813		**إهتلاك البنايات**	**6,720,000**	
	حـ/213	**بنايات**		**12,000,000**
	حـ/752	**فائض القيمة عن التنازل**		**720,000**
		التنازل عن البناية		
حـ/105		**فارق إعادة التقييم**	**1,944,000**	
	حـ/11	**المرحل من جديد**		**1,944,000**
		ترحيل الفارق إلى النتيجة		
حـ/134		**ضرائب مؤجلة خصوم (4 x 30400) – 456000**	**334,400**	
	حـ/693	**فرض ضرائب مؤجلة خصوم**		**334,400**
		استرداد ضريبة مؤجلة خصوم		

المطلب الثاني: الفروق المؤقتة الناتجة عن التثبيتات المحصل عليها مجانا وإعانات الإستغلال

أولا: التثبيتات المحصل عليها مجانا

ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل التثبيتات المحصل عليها مجانا ضمن الأصول بقيمتها الحقيقية عند تاريخ الحصول عليها[1]، وهو ما يمكن من إهتلاكها حسب مدة منفعتها، بينما يجب أن تكون هذه العملية محايدة جبائيا بحيث لا تؤثر على نتيجة الدورة وهو ما يترتب عليه خصم مبلغ هذه التثبيتات بإعتبارها كإيرادات غير خاضعة للضريبة وكذا إعادة دمج الإهتلاكات المطبقة عليها بإعتبارها كأعباء غير قابلة للخصم.

مثال[2]: في 20 ديسمبر من السنة N إستلمت مؤسسة تجارية شاحنة مجانا من موردها الأساسي، حيث قدرت القيمة الحقيقية لهذه الشاحنة بقيمة 5000000 دج، كما قدرت مدة منفعتها ب 05 سنوات.

المطلوب: القيام بالمعالجة المحاسبية والجبائية لهذه التثبيتات المحصل عليها مجانا، علما أن المؤسسة التجارية حققت نتيجة محاسبية عادية (ربح محاسبي قبل الضرائب) ثابتة بقيمة 800000 دج خلال مدة إهتلاك الشاحنة.

ملاحظة: معدل الضريبة على أرباح الشركات 26%.

من أجل التبسيط نقوم بالمعالجة الجبائية من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-24): المعالجة الجبائية

البيان	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
النتيجة المحاسبية العادية	800,000	800,000	800,000	800,000	800,000	800,000
فرق مؤقت شاحنة مجانية	500000-	+ 100,000	+ 100,000	+ 100,000	+ 100,000	+ 100,000
النتيجة الجبائية	300,000	900,000	900,000	900,000	900,000	900,000
الضريبة على أرباح الشركات	78,000-	234,000-	234,000-	234,000-	234,000-	234,000-
الضريبة المؤجلة خصوم	130,000-	+26,000	+26,000	+26,000	+26,000	+26,000
النتيجة المحاسبية الصافية	592,000	+26,000	+26,000	+26,000	+26,000	+26,000

المصدر: من إعداد الطالب

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مبلغ الفروقات المؤقتة الناتج عن الإختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية للتثبيتات المحصل عليها مجانا قد إختفى مع مرور الزمن، حيث كان هناك فرق مؤقت سالب في نهاية السنة N بقيمة + 500,000 دج (تمثل قيمة الايرادات غير الخاضعة للضريبة) وفروقات مؤقتة سالبة بقيمة – 100,000 دج خلال السنوات الخمس الموالية (تمثل قيمة أقساط الإهتلاك غير قابل للخصم جبائيا)، نتج عنها ضريبة مؤجلة خصوم بقيمة 130,000 دج خلال السنة N تم دفعها خلال السنوات الخمس اللاحقة بقيمة 26,000 دج لكل سنة، وهو ما سمح بإلغاء أثر الفروقات المؤقتة على النتيجة المحاسبية الصافية التي بقيت ثابتة طيلة سنوات الدراسة بقيمة 592,000 دج.

---

[1] المادة 112/2 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية. ص 07.

[2] عيسى سماعين، **مرجع سابق**، ص 239.

المعالجة المحاسبية: التسجيل المحاسبي للعمليات مع إهمال قيود تسجيل الضريبة على أرباح الشركات.

		N/12/20		
حـ/2182		**وسائل نقل شاحنة**	**500,000**	
	حـ/757	**المنتوجات الإستثنائية عن عمليات التسيير**		**500,000**
		إستلام وسائل نقل مجانا		
		N/12/31		
حـ/693		**فرض الضريبة المؤجلة خصوم**	**130,000**	
	حـ/ 134	**الضريبة المؤجلة خصوم (500,000 x 26 %)**		**130,000**
		اثبات الضريبة المؤجلة على الشاحنة		
		N+1/12/31		
حـ/681		**مخصصات الإهتلاكات والمؤونات (500000 / 5)**	**100,000**	
	حـ/28182	**إهتلاك وسائل النقل شاحنة**		**100,000**
		إثبات قسط الإهتلاك السنوي		
حـ/ 134		**الضريبة المؤجلة خصوم (100,000 x 26 %)**	**26,000**	
	حـ/693	**فرض الضريبة المؤجلة خصوم**		**26,000**
		إمتصاص قسط الضريبة المؤجلة على إهتلاك الشاحنة		
		N+2/N+3/N+4/N+5		
حـ/681		**مخصصات الإهتلاكات والمؤونات (500,000 / 5)**	**100,000**	
	حـ/28182	**إهتلاك وسائل النقل شاحنة**		**100,000**
		إثبات قسط الإهتلاك السنوي		
حـ/ 134		**الضريبة المؤجلة خصوم (100,000 x 26 %)**	**26,000**	
	حـ/693	**فرض الضريبة المؤجلة خصوم**		**26,000**
		إمتصاص قسط الضريبة المؤجلة على إهتلاك الشاحنة		

ثانيا: الضرائب المؤجلة عن إعانات الإستغلال

إعانات الإستغلال التي تمنحها الدولة او الجماعات المحلية، لتعويض فقدان أحد إيرادات الإستغلال أو تغطية بعض تكاليف الإستغلال التي من شأنها إضعاف المؤسسة بشكل كبير وتهدد إستمراريتها، حيث تعتبر إعانات الإستغلال إعانات لا تدوم أكثر من دورة محاسبية واحدة عكس إعانات الإستثمار والتجهيز [1]، كما ينص القانون الجبائي على إدراج إعانات الإستغلال ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها أو قبضها [2].

في حين ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الإعانات المرتبطة بالإستغلال في حساب الإيرادات حـ/ 74 إعانات الإستغلال في التاريخ الذي تم إكتسابها فيه[3].

مثال: تحصلت مؤسسة صناعية على إلتزام من الدولة بتاريخ 2020/12/01 يتعلق بمنحها إعانة إستغلال بمبلغ 25,000

---

[1] علاوي لخضر، **مرجع سابق**، ص 398.

[2] المادة 144، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021، ص 64.

[3] المادة 03/124 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، ص 13.

دينار إلا أن هذا المبلغ لم يحصل إلا في سنة 2021/02/18، معدل الضريبة هو بـ 19%.

التسجيل والإثبات المحاسبي يكون كما يلي:

		2020/12/01		
حـ/441		**الدولة**	**25,000**	
	حـ/748	**إعانات الإستغلال**		**25,000**
		إشعار بالحصول على إعانة إستغلال		
		2020/12/31		
حـ/693		**فرض الضريبة المؤجلة خصوم**	**4,750**	
	حـ/134	**ضرائب مؤجلة خصوم (19% x 25,000)**		**4,750**
		إثبات ضريبة مؤجلة خصوم		

هكذا نستنتج أن الضرائب المؤجلة خصوم تعني قيمة الضريبة على الأرباح التي يستحق سدادها في الفترات المستقبلية والمرتبطة بالفروق الضريبية المؤقتة بين المحاسبة والجباية.

بعد القبض الفعلي لإعانة الإستغلال تكون التسجيلات المحاسبية في دفاتر المؤسسة كما يلي:

		2021/02/18		
حـ/512		**البنك**	**25,000**	
	حـ/441	**الدولة، الإعانات المطلوب استلامها.**		**25,000**
		تحصيل اعانة الاستغلال عن طريق البنك		
		2021/12/31		
حـ/134		**ضريبة المؤجلة خصوم**	**4,750**	
	حـ/693	**فرض الضريبة المؤجلة خصوم**		**4,750**
		الغاء الضريبة المؤجلة خصوم		

المطلب الثالث: الفروق المؤقتة الناتجة عن منتوجات وأعباء الدورات السابقة ذات المبالغ المعتبرة

أولا: منتوجات الدورات السابقة ذات المبالغ المعتبرة:

مثال: (حالة **عدم التسجيل المحاسبي لنواتج السنوات السابقة)**

عدم التسجيل المحاسبي لفاتورة مبيعات لسنة 2020 بمبلغ 270 دج، معدل الضريبة 23 %، مع إلغاء الرسم على القيمة المضافة (TVA).

المعالجة الجبائية: وجب إضافة المبلغ 270 دج إلى الإسترادات في الجدول رقم (09) من الحزمة الجبائية لسنة 2021.

المعالجة المحاسبية: قبل التسجيل المحاسبي لقيود التسوية لمنتوجات السنوات السابقة يجب الحصول على الموافقة من طرف إدراة المؤسسة.

		2021/01/01		
حـ/411		**الزبائن**	**270**	
	حـ/11	**المرحل من جديد**		**270**
		تصحيح رصيد حـ/11 الذي يظهر في الميزانية الافتتاحية 2021		
		2021/01/01		
حـ/11		**المرحل من جديد**	**62.1**	
	حـ/134	**ضرائب مؤجلة خصوم (270 x 23 %)**		**62.1**
		إثبات ضريبة مؤجلة خصوم		
		2021/12/31		
حـ/134		**ضرائب مؤجلة خصوم (270 x 23 %)**	**62.1**	
	حـ/693	**فرض ضرائب مؤجلة خصوم**		**62.1**
		ترصيد حساب 134		
حـ/411		**الزبائن**	**270**	
	حـ/ 70	**مبيعات بضائع**		**270**
		بيع بضاعة للزبائن فاتورة رقم		
حـ/695		**الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية.**	**62.1**	
	حـ/442	**الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى.**		**62.1**
		إضافة القيود بصفة شكلية في الكشوفات المالية لسنة 2021		

ثانيا: أعباء الدورات السابقة ذات المبالغ المعتبرة:

تعتبر أعباء الدورات السابقة غير قابلة للخصم لأنها لا تخص السنة المالية التي صرفت فيها، إلا في حالة تسجيل العبء سهوا أو خطأ مرتين أو أكثر خلال السنوات السابقة، فيتعين في هذه الحالة إثبات ضريبة مؤجلة خصوم.

1. **مثال:** (حالة **عدم التسجيل المحاسبي لأعباء السنوات السابقة)** ⇐ **لاتوجد ضرائب مؤجلة**

عدم التسجيل المحاسبي لفاتورة خدمات لسنة 2020 بمبلغ 270 دج، معدل الضريبة 23 %، مع إلغاء الرسم على القيمة المضافة (TVA).

المعالجة المحاسبية

		2021/01/01		
حـ/11		**المرحل من جديد**	**270**	
	حـ/401	**موردوا الخدمات**		**270**
		تصحيح رصيد حـ/11 الذي يظهر في الميزانية الإفتتاحية 2021		
		2021/01/01		
حـ/62		**الخدمات**	**270**	
	حـ/401	**موردوا الخدمات**		**270**
		فاتورة خدمات لسنة 2020		
حـ/442		**الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى.**	**62.1**	
	حـ/695	**الضرائب على نتائج الأنشطة العادية (270 x 23 %)**		**62.1**
		إضافة القيود بصفة شكلية في الكشوفات المالية لسنة 2021		

2. **مثال:** (حالة التسجيل المحاسبي **مرتين** لاعباء السنوات السابقة)

التسجيل المحاسبي مرتين لنفس فاتورة الخدمات لسنة 2020 بمبلغ 270 دج، معدل الضريبة 23 %، مع إلغاء الرسم على القيمة المضافة (TVA).

المعالجة الجبائية: وجب إضافة المبلغ 270 دج إلى الإسترددات في الجدول رقم (09) من الحزمة الجبائية لسنة 2021.

المعالجة المحاسبية:

		2021/01/01		
حـ/401		**موردوا الخدمات**	**270**	
	حـ/11	**المرحل من جديد**		**270**
		تصحيح رصيد حـ/11 الذي يظهر في الميزانية الافتتاحية 2021		
		2021/01/01		
حـ/11		**المرحل من جديد**	**62.1**	
	حـ/134	**فرض ضرائب مؤجلة خصوم (270 x 23 %)**		**62.1**
		اثبات ضريبة مؤجلة أصول		
		2021/12/31		
حـ/134		**فرض ضرائب مؤجلة خصوم (270 x 23 %)**	**62.1**	
	حـ/693	**ضرائب مؤجلة خصوم**		**62.1**
		ترصيد حساب 134		
حـ/401		**موردوا الخدمات**	**270**	
	حـ/62	**الخدمات الخارجية الأخرى**		**270**
		إلغاء فاتورة الخدمات		
حـ/695		**الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية.**	**62.1**	
	حـ/442	**الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى.**		**62.1**
		إضافة القيود بصفة شكلية في الكشوفات المالية لسنة 2021		

خلاصة الفصل الثالث:

إستعرضنا في هذا الفصل الثالث مختلف الضرائب الخاصة بالدخل وكيفية معالجتها محاسبيا وجبائيا وذلك إنطلاقا من الضرائب على أرباح الشركات (IBS) والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، ومن أجل تعميق الفهم درسنا الحالات المختلفة لنشوء ضرائب المؤجلة أصول ومعالجتها محاسبيا وجبائيا، وأخيرا حاولنا ضبط الحالات المختلفة لنشوء ضرائب المؤجلة خصوم من خلال تعريفها ومعالجتها محاسبيا وجبائيا.

وقد تم إستخلاص في هذا الفصل إلى أن الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي لهما أحكام مشتركة خاصة فيما تعلق بدراسة الأعباء المقبولة والمرفوضة، كما أن المعالجة المحاسبية لها نفس القيود ونفس رقم الحساب، إلا أن الإختلاف يكمن في أن تطبيق (IRG) على مؤسسة التضامن (SNC) بينما تطبق (IBS) على كل المؤسسات بمختلف أنواعها سواء مؤسسات ذات مسؤولية محدودة، أو مؤسسة مساهمة،...إلخ.

كما تم الوصول إلى أنه في حالة نشوء فروقات مؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري تلجأ المؤسسة إلى تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12).

النتيجة الجبائية ما هي إلا نتيجة محاسبية معدلة من أجل حساب الضريبة على المؤسسة، كما أن النتيجة الجبائية هي الفرق بين الإيراد الخاضع للضريبة والعبء القابل للخصم، أما النتيجة المحاسبية هي الفرق بين صنف (7) وصنف (6) أي تسجيل جميع الإيرادات حتى وإن كانت غير خاضعة للضريبة وتسجيل كل الأعباء حتى وإن كانت غير قابلة للخصم جبائيا.

هناك بعض الحالات تشترك فيها الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم على سبيل المثال في حالة الإهتلاك، منتوجات الدورات السابقة ذات المبالغ المعتبرة.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية

تمهيد:

بعد التطرق إلى الأسس النظرية للمعيار المحاسبي الدولي (IAS12) من خلال المعايير المحاسبية الدولية إلى النظام المحاسبي المالي ثم النظام الجبائي الجزائري خاصة ما تعلق بالفروقات المؤقتة بين النظامين ودور تقنية الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بينهما في الفصول السابقة، إلا أنه ليس كافيا إذ لابد من إسقاطه على الواقع العملي بغية معرفة واقع إلتزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS12).

وقد قمنا بتوزيع الإستبانة على مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ممثلة في مصلحة المالية والمحاسبة من رئيس مصلحة ومساعدي المحاسبين، ومجموعة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي حسابات والخبراء.

كما وقع إختيارنا على المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة من أجل دراسة حالة والذي يعتبر من بين المؤسسات الصناعية الغذائية الجزائرية والمتمثل نشاطها في تحويل الحبوب (القمح الصلب واللين) وإنتاج وتسويق المواد المشتقة (السميد والدقيق وعجائن غذائية) التي تأقلمت مع التحولات الإقتصادية والتطورات التي عرفتها بيئة الأعمال الوطنية والدولية والمتمثل أساسا في تبني المعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة والمعيار المحاسبي الدولي (IAS12) يشكل مجالا مناسبا للدراسة الميدانية لأنه يتيح المجال لفحص وتطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية النظرية التي تناولتها الدراسة والوقوف على الممارسة التطبيقية الفعلية للمركب.

سيتم تناول في هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: عرض ومناقشة الدراسة الميدانية (الإستبانة).

المبحث الثاني: دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة مسيلة.

المبحث الثالث: قياس النتيجة المحاسبية والجبائية للمركب الصناعي التجاري **(CIC)** الحضنة المسيلة.

المبحث الرابع: إختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: عرض ومناقشة الدراسة الميدانية (الإستبانة)

بناء على طبيعة البيانات المراد جمعها وعلى المنهج الذي إخترناه لهذه الدراسة، وجدنا أن الأداة المناسبة لتحقيق أهداف البحث هو الإستبانة، وذلك نظرا لصعوبة الحصول على البيانات والوثائق المحاسبية والظرف الإستثنائي الذي تمر به بلادنا الجزائر والعالم بأسره من إنتشار فيروس كورونا.

المطلب الأول: مراحل تطوير أداة الدراسة

وقد مر تطوير الإستبانة بمراحل عدة للتأكد من قدرتها وصلاحيتها على تحقيق هدف الدراسة، وفيما يلي مراحل إعداد الإستبانة.

أولا: بناء أداة الدراسة.

إنطلاقا من الدراسات السابقة من خلال تمحيص الكتب والمقالات ذات العلاقة، قمنا بتصميم إستبانة خاصة، وكان الهدف الأساسي منها أن تكون شاملة لكافة متغيرات وأبعاد الدراسة، وأن تكون ذات دلالة لتعطي صورة واقعية عن حقيقة الممارسات المرتبطة بموضوع الدراسة، حيث حاولنا أثناء تطويرها الإبتعاد عن المصطلحات الأكاديمية الغامضة مركزين على المصطلحات المفهومة والمتداولة في بيئة العمل المحاسبية، ومن أجل ذلك قمنا بالعديد من المقابلات الأولية مع مجموعة من المحاسبين في شتى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والمحاسبين المعتمدين، بالإضافة إلى الملاحظة وتحليل وثائق المؤسسة. وبعد إكتمال الإستبانة في شكلها الأولي كان لابد من إختبار صدق محتواها عن طريق عرضها للتحكيم.

ثانيا: الإستبانة في شكلها النهائي.

إنطلاقا مما سبق، وبعد محاولة الإلتزام بآراء ونصائح المحكمين قمنا بتعديل الإستبانة حيث جاءت في شكلها النهائي مكونة من خمسة أجزاء رئيسية ممثلة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-1): جدول يوضح الإستبانة في شكلها النهائي

أجزاء الإستبانة	الوصف
الجزء الأول	عبارة عن الرسالة التعريفية والتحفيزية، حيث حرصنا من خلالها على تعريف المستجوبين بطبيعة الدراسة وأهدافها، كما أكدنا من خلالها على سرية تداول المعلومات وإرتباطها بمتطلبات البحث العلمي فقط، ومن أجل ذلك إقترحنا عدم كتابة الإسم واللقب. كما أشرنا إلى ضرورة تحري الدقة وعدم إغفال أي سؤال.
الجزء الثاني	ويضم البيانات العامة ممثلة في السن، والمؤهل العلمي، والمعلومات الوظيفية ممثلة في: المهنة، وسنوات الخبرة، وآخر تربص أو تكوين في مجال المحاسبة من طرف المؤسسة.
الجزء الثالث	وشمل المحور المتعلق بقياس مدى تبني المؤسسات الإقتصادية الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية، وقد خصصنا له الفقرات التالية من الفقرة **(01)** إلى الفقرة **(10)**.
الجزء الرابع:	وشمل المحور المتعلق بقياس مدى تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **(IAS12)** وفق النظام المحاسبي

	المالي **(SCF)** والنظام الجبائي الجزائري، وقد خصصنا له الفقرات التالية من الفقرة **(11)** إلى الفقرة **(21)**.
الجزء الخامس	وشمل المحور المتعلق بقياس المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة
البعد الأول	الإعتراف بالفروق الضريبية المؤقتة (ضرائب مؤجلة أصول) وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **(IAS12)**، وقد خصصنا له الفقرات التالية من الفقرة **(22)** إلى الفقرة **(32)**.
البعد الثاني	الإعتراف بالفروق الضريبية المؤقتة (ضرائب مؤجلة خصوم) وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **(IAS12)**، وقد خصصنا له الفقرات التالية من الفقرة **(33)** إلى الفقرة **(40)**.

المصدر: من إعداد الطالب.

وقد صمّمت الإستبانة وفقا لمقياس لكارت**(LIKERT)** الثلاثي حيث أنه لدينا ثلاث إختيارات (غير موافق، محايد، موافق) ولدينا ثلاث أوزان **(weitghts)** كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-2): جدول الأوزان (weitghts) لمقياس لكارت الثلاثي

التصنيف	غير موافق	محايد	موافق
الفئة	**1**	**2**	**3**

المصدر: من إعداد الطالب.

يتم حساب المتوسط الحسابي المرجح **mean** ثم يحدد الإتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-3): جدول التوزيع لمقياس لكارت الثلاثي

التصنيف	غير موافق	محايد	موافق
الفئة	**[1 - 1,66]**	**[1.67 - 2.33]**	**[2.34 - 3]**
درجة الموافقة	منخفضة	متوسطة	مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالب.

مع ملاحظة أن طول الفئة هي **(2/3)** أي حوالي **0.66** .

ثالثا: تطبيق أداة الدراسة (الإستبانة)

يقصد بتطبيق أداة الدراسة الإجراءات والخطوات التي تم من خلالها توزيع الإستبانة على عينة الدراسة.

1. مجتمع وعينة الدراسة:

من العوامل الأساسية التي يجب على أي باحث تحديدها قبل البدء في دراسته هو حصر مجتمع البحث، وبالنسبة لدراستنا هذه فمجتمع البحث هو عبارة عن مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والذي بلغ عددها **194567** حسب آخر إحصائيات الديوان الوطني للإحصائيات نهاية جوان **2020** ، لذلك قمنا باختيار عينة عشوائية لمجموعة من المؤسسات لها نشاطات مختلفة ولها صمعة ووزن في السوق الجزائري بالإضافة إلى مجموعة من المحاسبين المعتمدين والخبراء وفئة العمال والمهنيين تخصص محاسبة أي مصلحة المحاسبة بالضبط، ونظرا لكبر مجتمع الدراسة قمنا بتوزيع الإستبيان على

عينة إستطلاعية وهي **30**، وقمنا بتفريغ الإستبيان في برنامج **SPSS** إصدار **26** وذلك من أجل إجراء إختبار سبيرمان وإختبار ألفا كرونباخ لمعرفة إتساق الفقرات ومعرفة صدق وثبات الإستبيان لإعادة توزيعه مرة ثانية على عينة أخرى، أين إستثنينا العينة الإستطلاعية.

2. توزيع أداة الدراسة:

تم القيام بعرض نموذج الإستبانة النهائي على الأستاذ المشرف، الذي أعطى الموافقة على الشروع بتطبيق أداة الدراسة على المستجوبين.

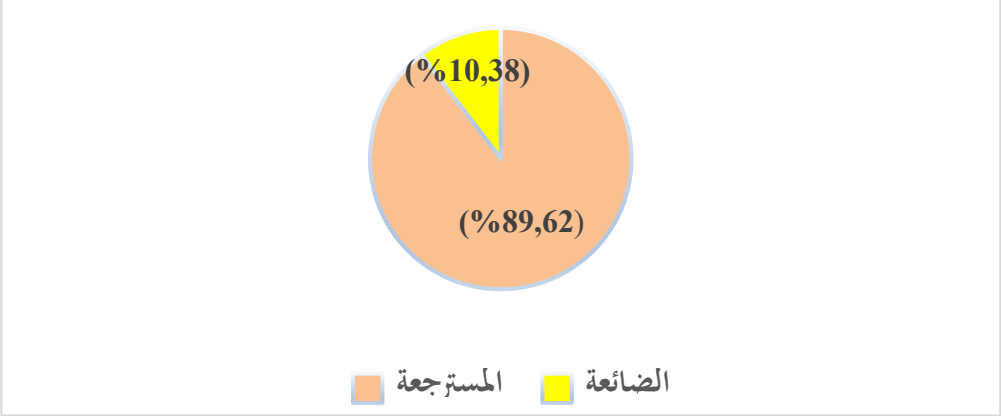
تم الإتصال المباشر مع مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية المهمة وهي ثمانية ومجموعة من مكاتب المحاسبة المعتمدين على مستوى ولاية المسيلة وخارجها نذكر منها مصنع الإسمنت لمجمع لافارج **(LAFARGE)**، المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة، مصنع الألمنيوم **(SARL ALGAL PLUS)** ، مصنع النسيج **(TINDAL)**، مصنع الحليب **(HODNA LAIT)**، الشركة الجزائرية للمياه **(ADE)** وخارج الولاية شركة المساهمة للصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها **(ERIAD SETIF)**، مجمع صيدال لصناعة الأدوية **(GROUPE SAIDAL)** ،كما قمنا بالإتصال الغير مباشر عن طريق **الإستبيان الالكتروني** على الرابط :

https://docs.google.com/forms/d/1zXIztw69y3T-_F_vreDIihbxH1J2DEZgtOap0NAlhOA/edit

بالإضافة إلى مواقع التواصل الإجتماعي مثل الميسنجر **(MESSSENGER)** والفايسبوك **(FACEBOOK)** وموقع لانكدن **(LINKEDIN)**.

كما قمنا بالعديد من المقابلات مع المهنيين المتخصصين في المحاسبة، شرحنا من خلالها أداة الدراسة والهدف منها، وما هو غامض من عبارات، وقد إتفقنا معهم على موعد لإستلام الإجابات في أقل من أسبوعين. بعد إنتهاء الموعد المحدد لإستلام الإجابات إسترجعنا **(121)** إستمارة من أصل **(135)** إستمارة موزعة بنسبة إسترجاع بلغت **(89,62%)**، في حين لم نتمكن من إسترجاع **(14)** إستمارة، أي أن نسبة الإستمارات الضائعة بلغت **(10,38%)**. وهذا ما يمكن تمثيله إجمالا من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (4-1): إستمارات الإستبيانات المسترجعة والضائعة

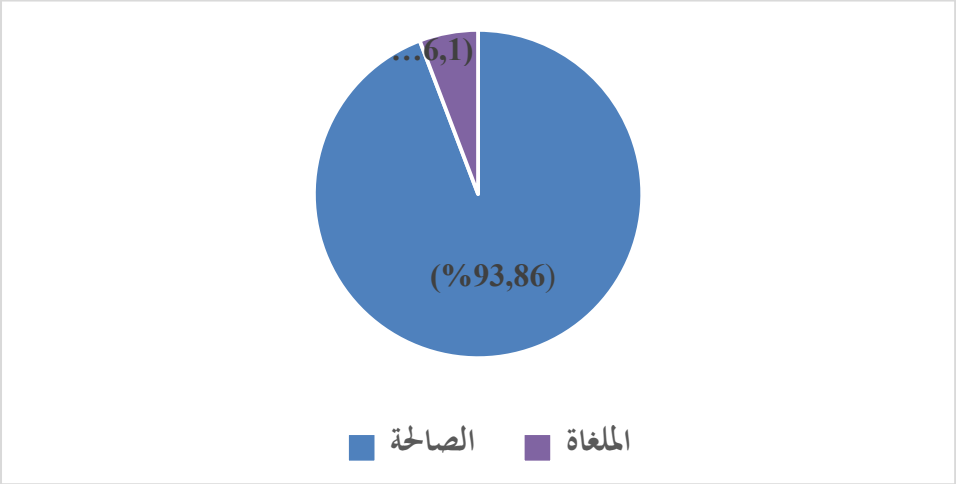


المصدر: من إعداد الطالب.

من خلال الشكل **رقم (4-1)** يمكننا القول بأن الاستجابة مع أداة الدراسة كانت كبيرة جدا بنسبة بلغت **(89,62%)**، والسبب في ذلك يرجع أساسا إلى تأكيدنا على عدم الحاجة إلى ذكر الإسم واللقب، بالإضافة إلى المقابلات الأولية التي ساعدتنا على شرح طبيعة الدراسة والهدف منها.

وبعد الفحص التفصيلي لجميع الإستمارات المسترجعة وجدنا أن الصالح منها للتحليل هو **(114)** إستمارة، حيث قمنا بتفريغ محتوياتها في برنامج **SPSS** للمعالجة الإحصائية، في حين وجدنا **(07)** إستمارات فقط غير صالحة للتحليل بسبب ترك أصحابها للعديد من الأسئلة بدون إجابة محددة، وعليه قمنا بإقصائها في عملية التفريغ النهائي، والشكل الآتي يوضح النتائج الخاصة بعملية فحص الإستمارات المسترجعة.

الشكل رقم (4-2): إستمارات الإستبانة الصالحة للتحليل والملغاة بعد الإسترجاع



المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الشكل رقم **(4-2)** يمكن القول أن نسبة الإستمارات الصالحة للتحليل كانت عالية جدا إذ وصلت إلى **(93,86%)**، ويمكن إرجاع سبب ذلك إلى توزيع الإستمارات عن طريق المقابلة الدورية والمستمرة للمؤسسات ومكاتب المحاسبة هذا من جهة والإلحاح على المهنيين المحاسبيين عبر مواقع التوصل الاجتماعي من جهة أخرى، وأكدنا من خلالها على أهمية كل فقرة وسؤال، حيث تم تحفيزهم على التركيز في الإجابة دون إهمال أو تجاوز لأي فقرة أو سؤال.

المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية للبيانات المستعملة في الدراسة.

تتجه الدراسات المعاصرة في العلوم المحاسبية إلى الإعتماد على الأساليب الإحصائية للحصول على بيانات ومعلومات ذات علاقة، الأمر الذي يساعد على الربط والتحليل وإستقراء النتائج بشكل أكثر دقة وموضوعية، من أجل الوصول إلى تقديم مقترحات وحلول أكثر نجاعة وفعالية.

أولا: المفاهيم الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

التحقيق أهداف البحث وتحليل البيانات التي تم تجميعها إعتمدنا على برنامج الإعلام الآلي المسمى: الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية، والذي يرمز له إختصارا: **(SPSS)**، حيث إستخدمنا إصداره السادس والعشرين، الذي ساعدنا على التعامل بسهولة مع مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لأهداف الدراسة، والتي يمكن أن تبرز أهمها من خلال الآتي:

1. **مقاييس الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistic Measures)**، وذلك لوصف خصائص مجتمع الدراسة إعتمادا على التكرارات والنسب المئوية، بالإضافة إلى إستخراج المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية، لمعرفة طبيعة الإتجاهات وتقدير مستويات تحقق الأبعاد والمتغيرات التي تتشكل منها الدراسة.
2. **إختبار (K-S) (Kolmogorov-Smirnov Test)** وذلك بغية التأكد من أن البيانات المستخرجة من الدراسة الميدانية تتبع التوزيع الطبيعي، ويستخدم عندما يكون حجم العينة أكبر من **50**.
3. **إختبار شبيرو ويلك (Shapiro-Wilk)** لمعرفة طبيعة توزيع بيانات الإستمارة ومدى معلميتها، ويستخدم عندما يكون حجم العينة أقل من **50**.
4. **معامل كرونباخ ألفا (a) (Cronbach's Alpha)**، وذلك بغية تقدير ثبات الدراسة، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد، وكلما إقترب من الواحد الصحيح فهذا يعني ثباتا أكبر للدراسة. وتضع أوما سيكاران قاعدة عامة للتعامل مع هذا المعامل مفادها الآتي[1]:

1.4 إذا كان معامل كرونباخ ألفا أقل من **(0,6)** فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات ضعيف، الأمر الذي يلزم إعادة النظر في بناء أداة الدراسة.

2.4 و إذا كان معامل كرونباخ ألفا يتراوح بين **(0,6- 0,7)** فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات مقبول.

3.4 وإذا كان معامل كرونباخ ألفا يتراوح بين **(0,7 -0.8)** فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات جيد.

4.4 إذا كان معامل كرونباخ ألفا أكبر من **(0.8)** فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات ممتاز.

5. **إختبار سيبرمان (spearman)**: يستخدم لقياس قوة وإتجاه العلاقة الخطية بين متغيرين إذا كان كلا المتغيرين أو أحدهما لايتبع التوزيع الطبيعي، أو في حالة البيانات اللامعلمية ويعتبر كمعامل بديل لمعامل الإرتباط بيرسون.
6. **إختبار T للعينة الواحدة، One sample T-Test**، يستخدم هذ الإختبار في الكشف عن وجود إختلاف معنوي لمتوسط متغير ما لعينة واحدة، في حالة العينة عن قيمة ثابتة إضافة إلى إمكانية تقدير فترة ثقة لمتوسط متغير ويستخدم

---

[1] أوما سيكاران، **طرق البحث في الإدارة مدخل بناء المهارات البحثية**، ترجمة إسماعيل علي بسيوني وعبد الله بن سليمان العزاز، السعودية، المنشورات العلمية لجامعة الملك سعود، 1998، ص 445.

للعينات الكبيرة[1].

ثانيا: صدق وثبات أداة الدراسة.

يقصد بالصدق التأكد من أن أداة الدراسة صالحة لقياس ما أعدت من أجله[2]. وتعرفه دراسة (ذوقان وآخرون، **2001**) على أنه[3]: «شمول الإستمارة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية أخرى، بحيث تكون مفهومة لكل أفراد العينة المعنية بالدراسة». وللتأكد من صدق أداة الدراسة قمنا بداية بقياس.

1. الصدق الظاهري:

حيث قمنا بعرضها أولا على الأستاذ المشرف، وبعد موافقته المبدئية عليها قمنا بعرضها على عدد من المحكمين، ونظرا لتعدد مجالات وجوانب الموضوع فقد حرصنا على تنويع تخصصاتهم لتشمل: المحاسبة والمالية، الجباية، ومنهجية البحث العلمي، وإعداد الإستبيانات. وقد طلبنا منهم إبداء آرائهم حول مدى وضوح العبارات المشكلة للإستبانة، بالإضافة إلى مدى كفايتها وعلاقتها بالبعد أو المحور الذي أدرجت فيه، وأكدنا لهم على ضرورة إقتراح ما يرونه ضروريا من تعديل في صياغة العبارات أو حذفها.

ولأجل تسهيل العمل عليهم قمنا بتصميم نموذج إستبانة خاصة بالمحكمين، حيث رتبنا من خلاله الفقرات حسب أبعادها والمحاور التي تنتمي إليها.

وللاستفادة أكثر من آراء المحكمين قمنا بتقسيمهم إلى خمس مجموعات كالآتي:

التحكيم المنهجي. التحكيم الإحصائي. التحكيم الأكاديمي. التحكيم الميداني. التحكيم اللغوي.

وتضم المجموعات الخمسة مجموعة من المحكمين من الجامعات العربية، والجامعات الجزائرية بالإضافة إلى مجموعة من الخبراء في المحاسبة، وذلك بغية الإستفادة من آرائهم وتعليقاتهم حول مدى بساطة وسهولة الأسئلة.

ويمكن القول أن الردود التي تلقيناها من قبل المحكمين إتفقت على ما يلي:

1.1 الإستبانة جيدة وصالحة لقياس ما أعدت من أجله، حيث لم نتلق أي ملاحظة بخصوص عدم تلاؤم المحاور والأبعاد مع موضوع الدراسة، ويمكننا إرجاع سبب ذلك إلى إعتمادنا في بناء الأبعاد والفقرات على تحليل الدراسات السابقة.

2.1 طلب منا ضرورة تعديل وتقليل الفئات المعتمدة للإجابة على الأسئلة الشخصية والوظيفية.

3.1 تلقينا بعض التصحيحات اللغوية، وبعض التعديلات في تركيب مجموعة من الفقرات.

4.1 نصحنا بعض المحكمين بتجنب العمل بمقياس ليكارت الخماسي والإقتصار على مقياس ليكارت الثلاثي لمثل هكذا دراسات، وإنطلاقا من هذا قمنا بحذف المقياس الخماسي (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة)

---

(1) حسين علي نجيب، غالب عوض صالح الرفاعي، **تحليل ونمذجة البيانات بإستخدام الحاسوب تطبيق شامل للحزمة Spss**، الأهلية للنشر والتوزيع، 2006، عمان، ص 257.

(2) محمد صالح العساف، **المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية**، السعودية، العبيكان للطباعة والتوزيع، 1995، ص: 425.

(3) ذوقان عبيدات وآخرون، **البحث العلمي مفهومه وأدواته وأساليبه**، الأردن، دار الفكر، 2001، 189.

الذي إعتمدنا عليه في النموذج الأولي للإستبانة، وإكتفينا بمقياس ليكارت الثلاثي لجميع فقرات الإستبانة وهو: (غير موافق، محايد، موافق) بإعتباره الأكثر قدرة على تحديد الواقع وتحليل الممارسات المحاسبية السائدة.

2. صدق الإتساق الداخلي لأداة الدراسة للعينة الإستطلاعية:

يجب إختبار الإتساق الداخلي للإستبانة، ويرى **كيرلنجر** أن من أهم الطرق لتحقيق ذلك هو حساب درجة إرتباط كل فقرة بالدرجة الكلية لجميع فقرات البعد الذي تنتمي إليه.

إذن نستخدم معامل الإرتباط سيبرمان بين درجة كل فقرة من فقرات البعد والدرجة الكلية لجميع فقرات هذا البعد، وذلك لكل متغيرات الدراسة. وقد تحصلنا على النتائج الملخصة في الجداول الآتية:

الجدول رقم (4-4): معامل الإرتباط سبيرمان بين فقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية له للعينة الإستطلاعية

الرقم	العبارة	معامل الإرتباط سبيرمان	مستوى الدلالة
01	تطبيق المعايير المحاسبة الدولية يعمل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية لزيادة الموثوقية.	0,509	0,004
02	جاء تطبيق المعايير المحاسبة الدولية كاستجابة لأغراض التوافق المحاسبي الدولي.	0,451	0,012
03	تمتاز التقارير المالية بالملائمة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.	0,568	0,001
04	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في الإفصاح عن البيانات المالية بصورة عادلة.	0,621	0,000
05	تعمل المعايير المحاسبة الدولية على توفير المعلومات اللازمة لتقييم المخاطر المالية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.	0,621	0,000
06	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يعمل على تحقيق شفافية الكشوفات المالية.	0,452	0,012
07	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في زيادة فعالية نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.	0,604	0,000
08	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساهم في ترشيد القرارات المالية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.	0,604	0,000
09	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في توفير القواعد التي تحكم حدود وطبيعة القياس للقوائم المالية.	0,509	0,004
10	المؤسسات الإقتصادية الجزائرية مؤهلة بشكل كاف لضمان التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية.	0,451	0,012

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم **(4-4)** نلاحظ أن جميع معاملات الإرتباط كانت موجبة، أي أن هناك علاقة طردية بين جميع فقرات المحور الأول لدى المهنيين والمحاسبين في عينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للمحور التي تنتمي إليه، حيث تراوحت بين **(0,621)** في حدها الأعلى أمام الفقرة رقم **(05)**، وبين **(0,451)** في حدها الأدنى أمام الفقرة رقم **(02)** و**(10)**، وأن جميع الفقرات كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية يساوي **(0.05)**

الجدول رقم (4-5): معامل الإرتباط سبيرمان بين فقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية له للعينة الإستطلاعية

الرقم	العبارة	معامل الإرتباط سبيرمان	مستوى الدلالة
11	يعمل المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** على شفافية الكشوفات المالية من خلال عملية الإفصاح.	0,609	0,000

12	هناك اختلاف في الاعتراف بالدخل من حيث المفهوم بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	**0,540**	**0,002**
13	يوجد اختلاف في قاعدة الاعتراف بالأعباء والايرادات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.	**0,457**	**0,011**
14	تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية وذلك بسبب اختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية الخاصة.	**0,568**	**0,001**
15	يتم حساب الدخل الضريبي انطلاقا من النتيجة المحاسبية بعد إجراء تعديلات وفقا للقواعد الجبائية.	**0,534**	**0,002**
16	توجد علاقة وثيقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	**0,534**	**0,002**
17	هناك افصاح عند التسجيل المحاسبي للضرائب على النتيجة في مختلف الكشوفات المالية.	**0,399**	**0,029**
18	تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** يساهم في تقليص الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	**0,454**	**0,012**
19	المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** عالج الفروق المؤقتة بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي من خلال الضرائب المؤجلة.	**0,477**	**0,008**
20	تلتزم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتطبيق كل ما جاء في النظام المحاسبي المالي وخاصة المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)**	**0,540**	**0,002**
21	تبني النظام المحاسبي المالي للمعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** ساهم في تحقيق خاصية صدق الكشوفات المالية.	**0,457**	**0,011**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم **(4-5)** يمكننا القول بأن جميع معاملات الإرتباط كانت موجبة، أي أن هناك علاقة طردية بين جميع فقرات المحور الثاني لدى المهنيين والمحاسبين في عينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للمحور التي تنتمي إليه، حيث تراوحت بين **(0,609)** في حدها الأعلى أمام الفقرة رقم**(11)**، وبين **(0,454)** في حدها الأدنى أمام الفقرة رقم **(18)**، وأن جميع الفقرات كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية يساوي **(0.05)**.

الجدول رقم (4-6): معامل الإرتباط سبيرمان بين فقرات المحور الثالث مع الدرجة الكلية له للعينة الإستطلاعية

الرقم	العبارة	معامل الإرتباط سبيرمان	مستوى الدلالة
22	يقوم المحاسب لديكم بتقيد ضريبة مؤجلة أصول في حال تسديد أعباء سنوات سابقة ذات مبالغ معتبرة.	**0,552**	**0,002**
23	تثبت مصلحة المحاسبة لديكم ضريبة مؤجلة أصول في حالة المصاريف المالية كالفوائد في حالة تسديدها فعليا في السنة الموالية.	**0,589**	**0,001**
24	في حالة المدة المحاسبية للاهتلاك اقل من المدة الجبائية يترتب عنه فرق مؤقت بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية (الإهتلاك المحاسبي أكبر من الإهتلاك الجبائي) تنشا ضريبة مؤجلة اصول.	**0,627**	**0,000**
25	يقوم المحاسب لدى مؤسستكم على تسجيل ضريبة مؤجلة أصول عند خسارة القيمة للتثبيت.	**0,568**	**0,001**
26	مؤونة تعويض الإحالة على التقاعد يعتبرها القانون الجبائي بمثابة أعباء غير قابلة للخصم الا عند تحققها، مما يترتب ضريبة مؤجلة أصول.	**0,450**	**0,013**

27	تتشكل ضريبة مؤجلة أصول في حالة وجود خسارة قيمة للمخزونات وعدم وجود ادلة ملموسة لتبريرها جبائيا.	**0,454**	**0,012**
28	تتشكل ضريبة مؤجلة أصول في حالة وجود خسارة قيمة لحسابات الغير وعدم وجود ادلة ملموسة لتبريرها جبائيا.	**0,508**	**0,004**
29	في حالة الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني القبض الجزئي او الكلي ينشا فرق مؤقت ينتج عنه ضريبة مؤجلة اصول.	**0,589**	**0,001**
30	تنشا ضريبة مؤجلة أصول على الأعباء واجبة الدفع المتعلقة بالعطل المدفوعة الاجر ويقوم المحاسب لديكم بتسجيلها.	**0,589**	**0,001**
31	ينشا فرق مؤقت (ضريبة مؤجلة أصول) للعناصر ذات القيمة المنخفضة في حالة اعتماد المؤسسة سقف أكبر مما هو معتمد جبائيا.	**0,581**	**0,000**
32	عند تسجيل عجز جبائي في سنة مالية معينة فانه يرحل لغاية السنة الرابعة (4) ما يؤدي إلى فرض ضريبة مؤجلة أصول.	**0,611**	**0,000**
33	في حالة المدة المحاسبية للاهتلاك أكبر من المدة الجبائية يترتب عنه فرق مؤقت (ضريبة مؤجلة خصوم) بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية يجب الاعتراف بها.	**0,405**	**0,026**
34	في حالة حصولكم على اعانة استغلال التي تمنحها الدولة يعمل المحاسب على اثبات ضريبة مؤجلة خصوم في حالة عدم قبضها في نفس السنة المالية.	**0,379**	**0,039**
35	تقيد في حسابات المؤسسة ضريبة مؤجلة خصوم عند منح الدولة اعانة التوازن في حالة قبضها في السنة الموالية.	**0,549**	**0,002**
36	مصلحة المحاسبة لديكم تعمل على تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم في حال تطبيق الإهتلاك الذي يؤدي إلى فرق مؤقت على مصاريف التطوير القابلة للتثبيت.	**0,504**	**0,005**
37	في حالة حصول مؤسستكم على تثبيت مجاني من طرف مورد، يلجا المحاسب إلى تقيد ضريبة مؤجلة خصوم في اليومية المحاسبية.	**0,581**	**0,001**
38	يقوم المحاسب لديكم بتقيد ضريبة مؤجلة خصوم في حال منتوجات خاصة بدورات سابقة ذات مبالغ معتبرة.	**0,581**	**0,000**
39	ينشا فرق مؤقت (ضريبة مؤجلة خصوم) في حالة وجود فرق إعادة التقييم للأصول بين قيمتها السوقية والدفترية.	**0,611**	**0,000**
40	تسجل ضريبة مؤجلة خصوم في حال التسجيل المحاسبي مرتين للأعباء خاصة بدورات سابقة ذات مبالغ معتبرة.	**0,405**	**0,026**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم **(4-6)** يمكننا القول بأن جميع معاملات الإرتباط كانت موجبة، أي أن هناك علاقة طردية بين جميع فقرات المحور الثالث للبعد الأول لدى المهنيين والمحاسبين في عينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للمحور التي تنتمي إليه، حيث تراوحت بين **(0,627)** في حدها الأعلى أمام الفقرة رقم**(24)**، وبين **(0,379)** في حدها الأدنى أمام الفقرة رقم **(34)**، وأن جميع الفقرات كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية يساوي **(0.05)**.

وإنطلاقا من النتائج السابقة يمكننا القول بأن أداة الدراسة تتمتع بمصداقية عالية، وصلاحية كبيرة للتطبيق الميداني،

وذلك بسبب قوة الإرتباط الداخلي بين جميع فقراتها ومحاور إنتمائها.

3. صدق الإتساق البنائي لأداة الدراسة للعينة الإستطلاعية:

يعتبر صدق الإتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها، ويبين صدق الإتساق البنائي مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبيان مجتمعة والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (4-7): معامل الإرتباط سبيرمان بين المحاور مع الإستبانة الكلية للعينة الإستطلاعية

محاور الإستبيان	معامل الإرتباط سبيرمان	مستوى الدلالة Sig
المحور الاول	0.804	0.000
المحور الثاني	0.755	0.000
المحور الثالث	0.578	0.001

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم **(4-7)** نجد معاملات الإرتباط بين كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبيان مجتمعة دالة احصائيا ومنه تعتبر المحاور صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه.

4. ثبات أداة الدراسة للعينة الإستطلاعية:

يقيس الثبات مدى إستقرار أداة الدراسة وعدم تناقضها، حيث يوضح ما إذا كانت الإستبانة ستعطي نفس النتائج بإحتمال مساوي لقيمة المعامل المحسوب في حالة ما إذا تم إعادة توزيعها على نفس أفراد العينة. ولتقدير ثبات الدراسة سيتم إعتماد معامل ألفا كرونباخ **Cronbach's Alpha**، الذي يعد من أفضل الطرق للدلالة على تقدير الثبات، حيث ستقوم بحسابه الأداة الدراسة ككل، وللمحاور الأساسية المشكلة لها، وهذا ما يبرزه من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-8): معامل الثبات لمحاور الدراسة بإستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha **للعينة الإستطلاعية**

الأبعاد	إسم البعد	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الاول	مدى تبني المؤسسة الإقتصادية الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية.	10	0,875
المحور الثاني	تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) وفق النظام المحاسبي المالي	11	0,869
المحور الثالث	الضرائب المؤجلة	19	0,902
	الإستبانة ككل	40	0,887

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم **(4-9)** يمكننا القول بأن معامل الثبات للمحور الأول الخاص بمدى تبني المؤسسة الإقتصادية الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية لدى عينة الدراسة كانت قيمته **(0,875)** وهي قيمة ممتازة، أما معامل الثبات للمحور الثاني الخاص بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** وفق النظام المحاسبي المالي فقد كانت قيمته **(0,869)** وهي

قيمة ممتازة، أما معامل الثبات للمحور الثالث الخاص بالإعتراف بالضرائب المؤجلة فقد كانت قيمته (**0,902**) وهي قيمة أيضا جيدة. أما معامل الثبات للدراسة ككل فقد كانت قيمته (**0,887**) وهي قيمة ممتازة وتدل على ثبات عال جدا تتمتع به الدراسة ككل، وهذا ما يعني أن نسبة (**88%**) تؤدي للحصول على نفس النتائج في حالة إعادة توزيع أداة الدراسة على نفس عينة البحث.

المطلب الثالث: الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة

إن السعي نحو الإلمام بجوانب موضوع الدراسة يتطلب منا عرضا تفصيليا لأهم الخصائص التي يتميز بها المستجوبون في عينة الدراسة، حيث ستقوم بتحليلها إنطلاقا من بعدين هما: الخصائص الشخصية، والخصائص الوظيفية.

أولا: الخصائص الشخصية.

سيتم تناول الخصائص الشخصية للعاملين في عينة الدراسة من خلال السن، والمؤهلات العلمية، حيث وبعد تفريغ الإستمارات توصلنا إلى النتائج الآتية:

1. توزيع عينة الدراسة حسب السن:

يمثل الجدول الآتي تلخيصا للنتائج المتوصل إليها بخصوص توزيع عينة الدراسة حسب السن:

الجدول رقم (4-9): توزيع عينة الدراسة حسب السن

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	23	20,2
من31 إلى 40 سنة	42	36,8
من41 إلى 50 سنة	37	23,5
أكبر من 50 سنة	12	10,5
المجموع	114	%100

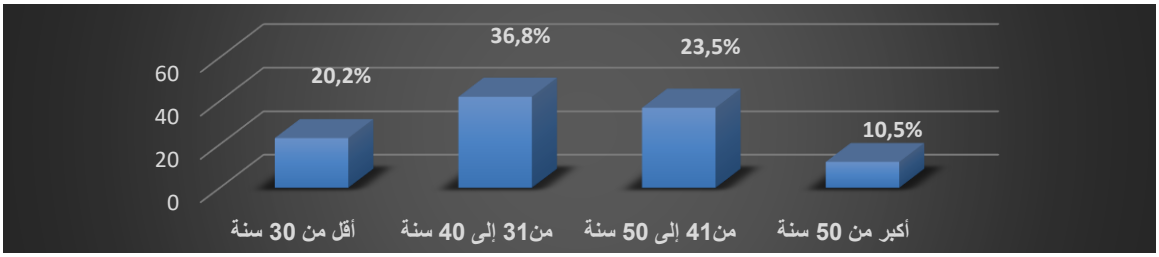
المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم **(4-9)** يتضح لنا أن الفئة العمرية الغالبة من المحاسبين المعتمدين والمهنيين في المؤسسات المختلفة في عينة الدراسة هي ما بين **(31 و40 سنة)** بنسبة بلغت **(36,8 %)**، تليها الفئة العمرية ما بين **(41 و50 سنة)** بنسبة بلغت **(23,5 %)**تليها الفئة العمرية **(أقل من 30 سنة)** بنسبة بلغت **(20,2%)**، تليها الفئة العمرية **(أكبر من 50 سنة)** بنسبة بلغت **(10,5%)**.

وكملاحظة عامة يمكننا القول بأن **(57%)** من العاملين في عينة الدراسة لا يتجاوز سنهم **(40 سنة)**، كما أن أكثر من **(80,5 %)** منهم لا يتجاوز سنهم **(50 سنة)**، أي أن غالبية المهنيين المختصين في المحاسبة والجباية مازال مستقبلهم الوظيفي ممتدا إلى سنوات أخرى، وبالتالي فهم بحاجة أكثر إلى التطوير الوظيفي، في مجال المحاسبة والجباية

كما يمكننا تمثيل النتائج السابقة حول توزيع عينة الدراسة حسب السن من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (4-3): توزيع عينة الدراسة حسب السن



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

2. توزيع عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية:

يمثل الجدول الآتي تلخيصا للنتائج المتوصل إليها بخصوص توزيع عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية:

الجدول رقم (4-10): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية

البيان	التكرار	النسبة المئوية
تقني محاسبي	**23**	**20,2**
ليسانس	**46**	**40,4**
ماستر/ ماجستير	**37**	**32,5**
دكتوراه	**8**	**7**
المجموع	**114**	**%100**

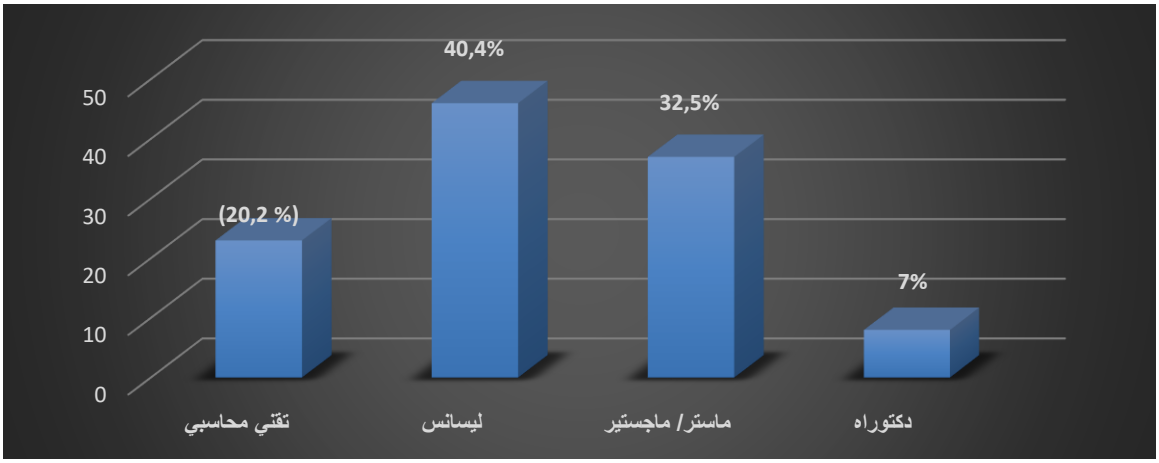
المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم **(4-10)** يتضح لنا بأن المؤهل التعليمي الغالب على العاملين في عينة الدراسة هو شهادة الليسانس، حيث بلغت نسبة حامليها **(40,4%)**، تليها شهادة ماستر/ماجستير والتي بلغت نسبة حامليها **(32,5 %)**، تليها شهادة تقني محاسبي والتي بلغت نسبة حامليها **(20,2 %)**، تليها شهادة الدكتوراه التي بلغت نسبتها **(7%)**.

وكملاحظة عامة يمكننا القول بأن حاملي الشهادات الجامعية بمختلف فروعها ومستوياتها يشكلون ما نسبته **(79,8 %)**، من المحاسبين في عينة الدراسة، وهذا ما يفسر بأن العمل في المجال المحاسبي في مكاتب المحاسبة من خبراء ومحافظي حسابات او رؤساء المصالح المحاسبية جلهم دكاترة وجامعيين.

كما يمكننا تمثيل النتائج السابقة حول توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل التعليمي من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (4-4): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

ثانيا: الخصائص الوظيفية.

1. توزيع أفراد العينة حسب المهنة:

يمثل الجدول الآتي تلخيصا للنتائج المتوصل إليها بخصوص توزيع عينة الدراسة حسب المهنة:

الجدول رقم (4-11): توزيع عينة الدراسة حسب المهنة

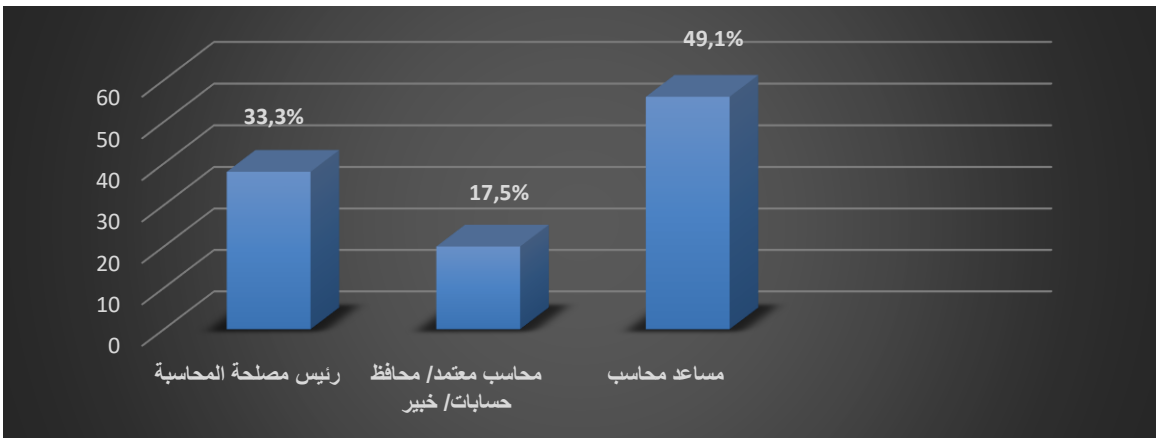
البيان	التكرار	النسبة المئوية
رئيس مصلحة المحاسبة	38	33,3
محاسب معتمد/ محافظ حسابات/ خبير	20	17,5
مساعد محاسب	56	49,1
المجموع	114	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم **(4-11)** يتضح لنا بأن مهنة مساعد محاسب هي الغالبة على في مختلف المؤسسات الإقتصادية ومكاتب المحاسبة حيث كانت النتائج كالآتي في فئة **مساعد محاسب** بلغت النسبة **(49,1%)**، تليها فئة **رئيس مصلحة المحاسبة** والتي بلغت نسبتها **(33,3%)**، تليها فئة **محاسب معتمد/ محافظ حسابات/ خبير** والتي بلغت نسبتها **(17,5%).**

كما يمكننا تمثيل النتائج السابقة حول توزيع عينة الدراسة حسب المهنة من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (4-5): توزيع عينة الدراسة حسب المهنة



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

2. توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية:

يمثل الجدول الآتي تلخيصا للنتائج المتوصل إليها بخصوص توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:

الجدول رقم (4-12): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	15	13,2
من 06 إلى 15 سنة	70	61,4
من16 إلى 25 سنة	25	21,9
أكثر من 25 سنة	04	3,2
المجموع	114	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

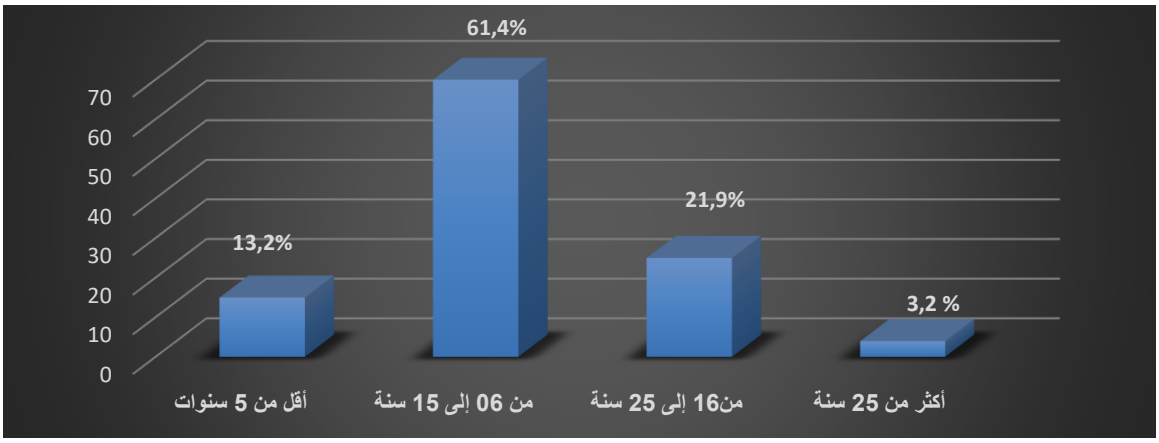
من خلال الجدول رقم **(4-12)** يتضح لنا بأن الخبرة المهنية الغالبة على المحاسبين في مختلف المؤسسات الإقتصادية

ومكاتب المحاسبة في عينة الدراسة هي بين **06 إلى 15 سنة** بنسبة بلغت **(61,4%)**، تليها فئة **من16 إلى 25 سنة** والتي بلغت نسبتها **(21,9%)**، تليها فئة **أقل من 5 سنوات** والتي بلغت نسبة **(13,2%)** واخيرا فئة **أكثر من 25 سنة** التي بلغت نسبتها **(3,2 %)**.

وكملاحظة عامة يمكننا القول بأن ما نسبته **(86,8 %)**، من المحاسبين في عينة الدراسة تفوق خبرتهم الخمس سنوات، وهذا ما يفسر بأن العمل في المجال المحاسبي في مكاتب المحاسبة من خبراء ومحافظي حسابات او رؤساء المصالح المحاسبية لهم خبرة مهنية كافية تمكننا من الاعتماد على اجاباتهم، يضاف إلى ذلك انه حوالي **(13,2%)**، من عينة الدراسة يحتاجون إلى الخبرة الكافية في ميدان المحاسبة والجباية.

كما يمكننا تمثيل النتائج السابقة حول توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (4-6): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

3. توزيع أفراد العينة حسب آخر تربص أو تكوين في مجال المحاسبة:

يمثل الجدول الآتي تلخيصا للنتائج المتوصل إليها بخصوص توزيع عينة الدراسة حسب آخر تربص أو تكوين في مجال المحاسبة:

الجدول رقم (4-13): توزيع عينة الدراسة حسب آخر تربص أو تكوين في مجال المحاسبة

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 02 سنوات	09	07,9
من 3 إلى 4 سنوات	19	16,7
من 5 إلى 6 سنوات	35	30,7
أكثر من 6 سنوات	51	44,7
المجموع	114	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

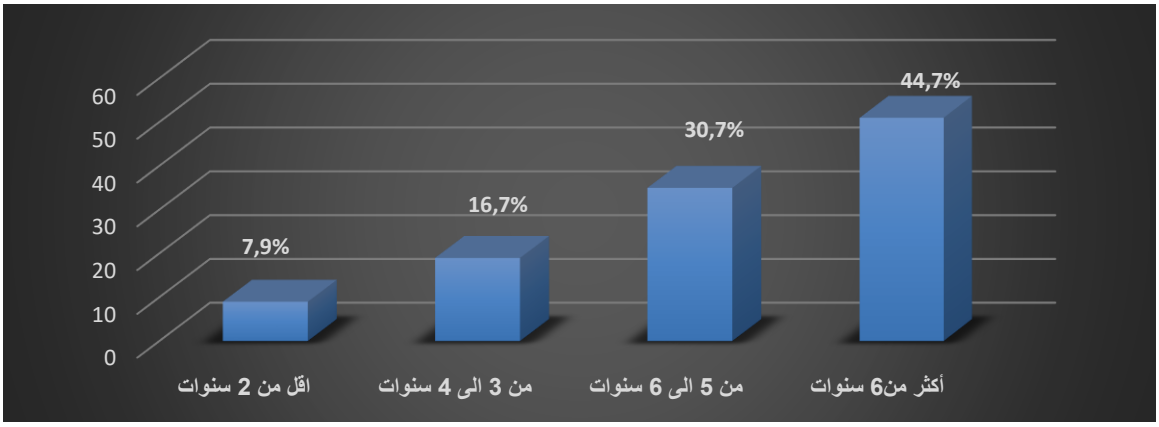
من خلال الجدول رقم **(4-13)** يتضح لنا بأن اخر تربص او تكوين في مجال المحاسبة الغالب على المحاسبين في مختلف المؤسسات الإقتصادية ومكاتب المحاسبة في عينة الدراسة هو **أكثر من6 سنوات** بنسبة بلغت **(44,7 %)**، تليها فئة **من 5**

إلى 6 سنوات والتي بلغت نسبة **(30,7 %)**، تليها فئة **من 3 إلى 4 سنوات** والتي بلغت نسبتها **(16,7%)**، واخيرا فئة **اقل من 2 سنوات** التي بلغت نسبتها **(07,9 %)**.

وكملاحظة عامة يمكننا القول بأن ما نسبته **(75,4 %)**، من المحاسبين في عينة الدراسة لم يتلقوا تربص او تكوين في مجال المحاسبة لأكثر من **5** سنوات، وهي نسبة مهمة وهذا ما يفسر ضعف التكوين المحاسبي وعدم مواكبة التطورات الحاصلة في المعايير المحاسبية الدولية، وهذا قد يؤثر على إجابات المستجوبين خاصة ما تعلق بالمعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** وخاصة في شقه المتعلق بالضرائب المؤجلة، يضاف إلى ذلك عدم الاهتمام بالتكوين المحاسبي من طرف المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

كما يمكننا تمثيل النتائج السابقة حول توزيع عينة الدراسة حسب آخر تربص أو تكوين في مجال المحاسبة من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (4-7): توزيع عينة الدراسة حسب آخر تربص أو تكوين في مجال المحاسبة



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

ثالثا: وصف خصائص العينة من حيث المتوسطات والإنحرافات المعيارية لمحاور الإستبانة

1. وصف خصائص العينة من حيث المتوسطات والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول مدى تبني المؤسسة الإقتصادية الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية:

سيتم وصف خصائص العينة من حيث المتوسطات والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الاول من أجل معرفة مدى إستجابات مفردات عينة الدراسة لمجموعة العبارات المكونة لهذا المحور، وهذا من خلال تلخيصها في الجدول رقم التالي:

الجدول رقم (4-14): المتوسطات والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول

الرقم	عبارات المحور الأول (مدى تبني المؤسسة الإقتصادية الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية)	المقياس	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	تطبيق المعايير المحاسبة الدولية يعمل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية لزيادة الموثوقية.	تكرار	6	22	86	2.70	.563	مرتفعة
		نسبة %	5,3	19,3	75,4			
02	جاء تطبيق المعايير المحاسبة الدولية كإستجابة لأغراض	تكرار	6	29	79	2.64	.582	مرتفعة

	التوافق المحاسبي الدولي.	نسبة %	5,3	25,4	69,3			
03	تمتاز التقارير المالية بالملائمة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.	تكرار	7	31	76	2.61	.604	مرتفعة
		نسبة %	6.1	27.2	66.7			
04	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في الإفصاح عن البيانات المالية بصورة عادلة.	تكرار	5	31	78	2.64	.566	مرتفعة
		نسبة %	4.4	27.2	68.4			
05	تعمل المعايير المحاسبة الدولية على توفير المعلومات اللازمة لتقييم المخاطر المالية للمؤسسات الجزائرية	تكرار	5	45	64	2.52	.583	مرتفعة
		نسبة %	4.4	39.5	56.1			
06	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يعمل على تحقيق شفافية الكشوفات المالية.	تكرار	7	31	76	2.61	.604	مرتفعة
		نسبة %	6.1	27.2	66.7			
07	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في زيادة فعالية نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.	تكرار	12	34	68	2.49	.682	مرتفعة
		نسبة %	10.5	29.8	59.6			
08	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساهم في ترشيد القرارات المالية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.	تكرار	6	38	70	2.56	.595	مرتفعة
		نسبة %	5.3	33.3	61.4			
09	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في توفير القواعد التي تحكم حدود وطبيعة القياس للقوائم المالية.	تكرار	7	27	80	2.64	.597	مرتفعة
		نسبة %	6.1	23.7	70.2			
10	المؤسسات الإقتصادية الجزائرية مؤهلة بشكل كاف لضمان التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية.	تكرار	8	46	60	2.46	.626	مرتفعة
		نسبة %	7.0	40.4	46			
نتيجة المحور الأول (مدى تبني المؤسسة الإقتصادية الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية)						2.59	.431	مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم **(4-14)** نجد المحور الأول مدى تبني المؤسسة الإقتصادية الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية كان مرتفعا وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي المرجح حيث بلغ **2.59** درجة بانحراف معياري قدر بـ **431**. درجة، وهو ما يعكس مدى تجانس إجابات مفردات العينة، حيث أن هذا المتوسط يقع في الفئة الثالثة من مقياس لكارت الثلاثي بمجال **[2.34- 3]** وهو ما يوافق درجة موافق مرتفعة لمفردات العينة حيث تراوح المتوسط الحسابي للفقرات بين **2.70** و**2.46** بإنحراف معياري على التوالي **563**. و**626**. للفقرة الأولى والفقرة الأخيرة.

وكتعليق على هذه النتيجة يمكننا القول بأن هناك إتجاه لتبني المعايير المحاسبية الدولية من طرف المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لما لها من أهمية على الكشوفات المالية من خلال الشفافية والمصداقية.

2. وصف خصائص العينة من حيث المتوسطات والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني (تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) وفق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري):

سيتم وصف خصائص العينة من حيث المتوسطات والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني من أجل معرفة مدى إستجابة مفردات عينة الدراسة لمجموعة العبارات المكونة لهذا المحور، وهذا من خلال تلخيصها في الجدول رقم التالي:

الجدول رقم (4-15): المتوسطات والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني.

الرقم	عبارات المحور الثاني (تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) وفق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري)	المقياس	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
11	يعمل المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) على شفافية الكشوفات المالية من خلال عملية الإفصاح.	تكرار	20	33	61	2.36	.766	مرتفعة
		نسبة %	17.5	28.9	53.5			
12	هناك اختلاف في الاعتراف بالدخل من حيث المفهوم بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	تكرار	11	32	71	2.53	.668	مرتفعة
		نسبة %	9.6	28.1	62.3			
13	يوجد اختلاف في قاعدة الاعتراف بالأعباء والايرادات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.	تكرار	22	27	65	2.38	.791	مرتفعة
		نسبة %	19.3	23.7	57.0			
14	تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية وذلك بسبب اختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية الخاصة.	تكرار	4	12	98	2.82	.466	مرتفعة
		نسبة %	3.5	10.5	86.0			
15	يتم حساب الدخل الضريبي إنطلاقا من النتيجة المحاسبية بعد إجراء تعديلات وفقا للقواعد الجبائية.	تكرار	16	13	85	2.61	.724	مرتفعة
		نسبة %	14.0	11.4	74.6			
16	توجد علاقة وثيقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	تكرار	5	10	99	2.82	.484	مرتفعة
		نسبة %	4.4	8.8	86.8			
17	هناك إفصاح عند التسجيل المحاسبي للضرائب على النتيجة في مختلف الكشوفات المالية.	تكرار	3	4	107	2.91	.366	مرتفعة
		نسبة %	2.6	3.5	93.9			
18	تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) يساهم في تقليص الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	تكرار	1	8	105	2.91	.314	مرتفعة
		نسبة %	93.9	7.0	92.1			
19	المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) عالج الفروق المؤقتة بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي من خلال الضرائب المؤجلة.	تكرار	3	10	101	2.86	.418	مرتفعة
		نسبة %	2.6	8.8	88.6			
20	تلتزم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتطبيق كل ما جاء في النظام المحاسبي المالي وخاصة المعيار (IAS 12)	تكرار	9	15	90	2.71	606	مرتفعة
		نسبة %	7.9	13.2	78.9			
21	تبني النظام المحاسبي المالي للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) ساهم في تحقيق خاصية صدق الكشوفات المالية.	تكرار	8	12	94	2.75	.573	مرتفعة
		نسبة %	7.0	10.5	82.5			
	نتيجة المحور الثاني (تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) وفق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري)					2.70	.203	مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم **(4-15)** نجد المحور الثاني تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** وفق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري)كان مرتفعا وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي المرجح حيث بلغ **2.70** درجة بانحراف معياري قدر بـ **203.** درجة، وهو ما يعكس مدى تجانس إجابات مفردات العينة، حيث أن هذا المتوسط يقع في الفئة الثالثة من مقياس لكارت الثلاثي بمجال**[2.34- 3]** وهو ما يوافق درجة موافق مرتفعة لمفردات العينة حيث تراوح المتوسط الحسابي للفقرات بين **2.91** و**2.36** بإنحراف معياري على التوالي(**366. 314.**) و**766.** للفقرة(**17**، **18**)والفقرة **11**.

وكتعليق على هذه النتيجة يمكننا القول بان هناك إتجاه لتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** وفق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري من طرف المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ذلك أن النظام المحاسبي المالي أعطى أهمية كبرى للمعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** من خلال التشريعات والقوانين.

3. وصف خصائص العينة من حيث المتوسطات والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث البعد الأول (الإعتراف بالفروق الضريبية المؤقتة (ضرائب مؤجلة أصول) وفق متطلبات المعيار (IAS 12):

سيتم وصف خصائص العينة من حيث المتوسطات والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث البعد الأول من أجل معرفة مدى إستجابات مفردات عينة الدراسة لمجموعة العبارات المكونة لهذا المحور، وهذا من خلال تلخيصها في الجدول رقم **(4-15)** التالي:

الجدول رقم (4-16): المتوسطات والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث للبعد الاول

الرقم	عبارات المحور الثالث البعد الاول (الاعتراف بالفروق الضريبية المؤقتة (ضرائب مؤجلة اصول) وفق متطلبات المعيار (IAS 12).)	المقياس	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
22	يقوم المحاسب لديكم بتقيد ضريبة مؤجلة أصول في حال تسديد أعباء سنوات سابقة ذات مبالغ معتبرة.	تكرار	12	64	38	2.23	.625	متوسطة
		نسبة %	10.5	56.1	33.3			
23	تثبت مصلحة المحاسبة لديكم ضريبة مؤجلة أصول في حالة المصاريف المالية كالفوائد في حالة تسديدها فعليا في السنة الموالية.	تكرار	34	36	44	2.09	.826	متوسطة
		نسبة %	29.8	31.6	38.6			
24	في حالة المدة المحاسبية للاهتلاك اقل من المدة الجبائية يترتب عنه فرق مؤقت بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية تنشا ضريبة مؤجلة اصول.	تكرار	61	23	30	1.73	.855	متوسطة
		نسبة %	53.5	20.2	26.3			
25	يقوم المحاسب لدى مؤسستكم على تسجيل ضريبة مؤجلة أصول عند خسارة القيمة للتثبيت.	تكرار	53	32	29	1.79	.825	متوسطة
		نسبة %	46.5	28.1	25.4			
26	مؤونة تعويض الإحالة على التقاعد يعتبرها القانون الجبائي بمثابة أعباء غير قابلة للخصم الا عند تحققها، مما يترتب ضريبة مؤجلة أصول.	تكرار	46	32	36	1.91	.847	متوسطة
		نسبة %	40.4	28.1	31.6			
27	تتشكل ضريبة مؤجلة أصول في حالة وجود خسارة قيمة	تكرار	29	36	36	2.18	.812	متوسطة

	للمخزونات وعدم وجود ادلة ملموسة لتبريرها جبائيا.	نسبة %	25.4	31.6	43.0			
28	تتشكل ضريبة مؤجلة أصول في حالة وجود خسارة قيمة لحسابات الغير وعدم وجود ادلة ملموسة لتبريرها جبائيا.	تكرار	49	35	30	1.83	.819	متوسطة
		نسبة %	43.0	30.7	26.3			
29	في حالة الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني القبض الجزئي او الكلي ينشا فرق مؤقت ينتج عنه ضريبة مؤجلة اصول.	تكرار	30	38	46	2.14	.808	متوسطة
		نسبة %	26.3	33.3	40.4			
30	تنشا ضريبة مؤجلة أصول على الأعباء 38واجبة الدفع المتعلقة بالعطل المدفوعة الاجر ويقوم المحاسب لديكم بتسجيلها.	تكرار	44	34	36	1.93	.838	متوسطة
		نسبة %	38.6	29.8	31.6			
31	ينشا فرق مؤقت (ضريبة مؤجلة أصول) للعناصر ذات القيمة المنخفضة في حالة اعتماد المؤسسة سقف أكبر مما هو معتمد جبائيا.	تكرار	41	31	42	2.01	.857	متوسطة
		نسبة %	36.0	27.2	36.8			
32	عند تسجيل عجز جبائي في سنة مالية معينة فانه يرحل لغاية السنة الرابعة (4) ما يؤدي إلى فرض ضريبة مؤجلة أصول.	تكرار	52	36	26	1.77	.799	متوسطة
		نسبة %	45.6	31.6	22.8			
نتيجة المحور الثالث البعد الاول (الاعتراف بالفروق الضريبية المؤقتة (ضرائب مؤجلة اصول) وفق متطلبات المعيار (IAS 12).						**1.96**	**.396**	**متوسطة**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم **(4-16)** نجد المحور الثالث البعد الاول (الإعتراف بالفروق الضريبية المؤقتة (ضرائب مؤجلة أصول) وفق متطلبات المعيار **(IAS 12).**كان متوسطا وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي المرجح حيث بلغ **1.96** درجة بإنحراف معياري قدر بـ **396.** درجة، وهو ما يعكس مدى تباين إجابات مفردات العينة، حيث أن هذا المتوسط يقع في الفئة الثانية من مقياس لكارت الثلاثي بمجال**[1.67 – 2.33]** وهو ما يوافق درجة متوسط لمفردات العينة حيث تراوح المتوسط الحسابي للفقرات بين **1.73** و**2.23** بإنحراف معياري على التوالي**855.** و**625.** للفقرة **24** والفقرة **22**.

وكتعليق على هذه النتيجة يمكننا القول بأن هناك إشكال في الإعتراف بالفروق الضريبية المؤقتة (ضرائب مؤجلة أصول) وفق متطلبات المعيار **(IAS 12)** للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

4. وصف خصائص العينة من حيث المتوسطات والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث البعد الثاني (الإعتراف بالفروق الضريبية المؤقتة (ضرائب مؤجلة خصوم) وفق متطلبات المعيار (IAS 12):

سيتم وصف خصائص العينة من حيث المتوسطات والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث البعد الثاني من أجل معرفة مدى إستجابات مفردات عينة الدراسة لمجموعة العبارات المكونة لهذا المحور، وهذا من خلال تلخيصها في الجدول رقم **(4-17)** التالي:

الجدول رقم (4-17): وصف المتوسطات والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث للبعد الثاني.

الرقم	عبارات المحور الثالث البعد الثاني (الاعتراف بالفروق الضريبية المؤقتة (ضرائب مؤجلة خصوم) وفق متطلبات المعيار (IAS 12).)	المقياس	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
33	في حالة المدة المحاسبية للاهتلاك أكبر من المدة الجبائية يترتب عنه فرق مؤقت (ضريبة مؤجلة خصوم) بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية يجب الاعتراف بها.	تكرار	34	34	46	2.11	.835	متوسطة
		نسبة %	29.8	29.8	40.4			
34	في حالة حصولكم على اعانة استغلال التي تمنحها الدولة يعمل المحاسب على اثبات ضريبة مؤجلة خصوم في حالة عدم قبضها في نفس السنة المالية	تكرار	61	22	31	1.74	.863	متوسطة
		نسبة %	53.5	19.3	27.2			
35	تقيد في حسابات المؤسسة ضريبة مؤجلة خصوم عند منح الدولة اعانة التوازن في حالة قبضها في السنة الموالية.	تكرار	53	31	30	1.80	.833	متوسطة
		نسبة %	46.5	27.2	26.3			
36	مصلحة المحاسبة لديكم تعمل على تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم في حال تطبيق الإهتلاك الذي يؤدي إلى فرق مؤقت على مصاريف التطوير القابلة للتثبيت.	تكرار	45	31	38	1.94	.855	متوسطة
		نسبة %	39.5	27.2	33.3			
37	في حالة حصول مؤسستكم على تثبيت مجاني من طرف مورد، يلجا المحاسب إلى تقيد ضريبة مؤجلة خصوم في اليومية المحاسبية.	تكرار	28	35	51	2.20	.811	متوسطة
		نسبة %	24.6	30.7	44.7			
38	يقوم المحاسب لديكم بتقيد ضريبة مؤجلة خصوم في حال منتوجات خاصة بدورات سابقة ذات مبالغ معتبرة.	تكرار	48	34	32	1.86	.830	متوسطة
		نسبة %	42.1	29.8	28.1			
39	ينشا فرق مؤقت (ضريبة مؤجلة خصوم) في حالة وجود فرق إعادة التقييم للأصول بين قيمتها السوقية والدفترية	تكرار	29	37	48	2.17	.808	متوسطة
		نسبة %	25.4	32.5	42.1			
40	تسجل ضريبة مؤجلة خصوم في حال التسجيل المحاسبي مرتين للأعباء خاصة بدورات سابقة ذات مبالغ معتبرة.	تكرار	44	33	37	1.94	.844	متوسطة
		نسبة %	38.6	28.9	32.5			
نتيجة المحور الثالث البعد الثاني (الاعتراف بالفروق الضريبية المؤقتة (ضرائب مؤجلة خصوم) وفق متطلبات المعيار (IAS 12).						1.97	.427	متوسطة

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم **(4-17)** نجد المحور الثالث البعد الثاني الإعتراف بالفروق الضريبية المؤقتة (ضرائب مؤجلة خصوم) وفق متطلبات المعيار **(IAS 12)**.كان متوسطا وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي المرجح حيث بلغ **1.97** درجة

بإنحراف معياري قدر بـ **427.** درجة، وهو ما يعكس مدى تباين إجابات مفردات العينة، حيث أن هذا المتوسط يقع في الفئة الثانية من مقياس لكارت الثلاثي بمجال**[1.67 – 2.33 [** وهو ما يوافق درجة متوسط لمفردات العينة حيث تراوح المتوسط الحسابي للفقرات بين **1.74** و**2.20** بإنحراف معياري على التوالي**863.** و**811.** للفقرة **34** والفقرة **37**.

وكتعليق على هذه النتيجة يمكننا القول بأن هناك إشكال في الإعتراف بالفروق الضريبية المؤقتة (ضرائب مؤجلة خصوم) وفق متطلبات المعيار **(IAS 12)** للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

المبحث الثاني: دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة مسيلة

بعد أن تحصلت الجزائر على إستقلالها بدأت في تأميم المؤسسات، ففي سنة 1965 وبالضبط في 25 مارس تم تأميم جميع القطاعات الخاصة بالطحن، وأصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن غير أن دورها آنذاك كان مقتصرا على صلاحيات الإدارة العامة الذي عهدته، كذلك وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية ووضع وحدات أخرى في بعض المناطق ففي سنة 1982 قامت المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن بإنشاء خمس مؤسسات مماثلة للصناعة الغذائية من الحبوب ومشتقاتها عبر الوطن وتندرج تحت هذه المؤسسات عدة مركبات صناعية وتجارية.

ولد مجمع أقرو ديف **(AGRODIV)** بعد إعادة هيكلة القطاع العمومي التجاري في فيفري 2015، من خلال دمج وإستيعاب ثلاثة مؤسسات لإدارة الشراكة Les Sociétés de Gestion des Participations (SGP) وهاته المؤسسات هي كالتالي: **TRAGRAL, COJUB, CEGRO**.

الشكل رقم (4-8): يوضح نشأة مجمع (AGRODIV)

المصدر: http://www.agrodiv.dz/ le 02/02/2021 à 7:45

المطلب الأول: مجمع الصناعات الغذائية أقرو ديف (AGRODIV):

يكمن النشاط الأساسي للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة في تحويل الحبوب (القمح الصلب واللين) وإنتاج وتسويق المواد المشتقة (السميد والدقيق وعجائن غذائية والكسكس).

أولا: التعريف بمجمع الصناعات الغذائية أقرو ديف (AGRODIV) وأهدافه:

1. التعريف بمجمع الصناعات الغذائية أقرو ديف (AGRODIV):

يقع المقر الإجتماعي للمجمع في المنظر الجميل الحراش، الجزائر العاصمة، ويعتبر مجمع (AGRODIV) بمختلف فروعه من المؤسسات الرائدة والمهمة في بيئة الأعمال الجزائرية، وذلك نظرا لخصوصية الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، فالمجمع إلى يومنا هذا لا زال شريكا أساسيا للتنمية الإقتصادية، وعونا مهما لتحقيق متطلبات المجتمع ورفاهيته في مجال إختصاصاته وتوجهاته.

حاليا 80 بالمائة من نشاط المجمع يتمثل في إنتاج السميد والفرينة والعجائن، ويغطي 20 بالمائة من السوق الوطنية، كما يتكون المجمع على 44 مطحنة تنتج 17 مليون قنطار سنويا من السميد و14 مليون قنطار من الفرينة.

بالإضافة إلى 700 ألف قنطار من العجائن بطاقة تخزين تقدر بـ 18 مليون قنطار.

1. أهداف مجمع أقرو ديف (AGRODIV):

تضع **AGRODIV** إستراتيجيتها على عدة مستويات، على وجه الخصوص:

1.1 أن تصبح رائدة في مجال تعزيز الإنتاج الزراعي من خلال وضع آليات وأجهزة تهدف إلى إنشاء إتصال مع الزراعة المنبع.

2.1 تطوير قطاع الخدمات اللوجستية الزراعية الذي يبني ويرشد تشغيل النظام بأكمله.

3.1 وضع نفسها في السوق الوطنية كمؤسسة رائدة في الجودة من خلال التتبع على جميع المنتجات، للإنتاج والبيع، في إطار التنمية المستدامة مع القواعد الثلاثة من كفاءة إقتصادية. والمسؤولية الإجتماعية. وأهمية المحافظة على البيئة.

4.1 توسيع مجال خبرتها وتنويع أنشطتها من خلال التنمية وأبحاث الشراكة لتحقيق مزرعة أبقار الألبان المتكاملة، تنمية الحبوب،إنتاج خميرة الخبز، دقيق الأطفال، منتجات خالية من الغلوتين، تطوير منصات لوجستية زراعية دولية.

ثانيا: نشاط مجمع أقرو ديف (AGRODIV) وفروعه:

يتمثل نشاط مجمع الصناعات الغذائية أقرو ديف **AGRODIV** في الصناعة الزراعية بكل أنواعها من إنتاج وتصميم وتسويق، بما في ذلك إستيراد وتصدير المنتجات الناتجة عن تحول المواد الخام من الزراعة أو الثروة الحيوانية أو صيد الأسماك. تتمتع مجموعة **AGRODIV** أيضًا بأكثر من 60 عامًا من الخبرة بعد أن ورثت هياكل **SN SEMPAC** التي تم إنشاؤها في عام 1965.

ويتمثل نشاطه بصفة خاصة في المعالجة الأولى والثانية للحبوب ومشتقاتها. إنتاج العصائر والمشروبات والمعلبات من معالجة وتعبئة الفواكه والخضروات. زراعة العروق وتجهيز التمور. تغليف البن والسكر والبقول والأرز. تخزين وتعبئة وتسويق المنتجات الغذائية المختلفة.

من فروع مجمع الصناعات الغذائية أقرو ديف (AGRODIV):

يحتوي المجمع على **09** فروع وهي كالتالي:

1. **فرع الحبوب وسط** بالبليدة، يتكون من 04 مجمعات صناعية وتجارية تسمى CIC.
2. **فرع الحبوب غرب** سيدي بلعباس يتكون من 04 مجمعات صناعية وتجارية تسمى CIC.
3. **فرع الحبوب الزيبان** بسكرة يتكون من 05 مجمعات صناعية وتجارية تسمى CIC.
4. **فرع (DICOPA)** حسين داي الجزائر العاصمة توزيع وتغليف المنتجات الغذائية الأساسية يتكون من 06 وحدات.
5. **مركز تطوير وتحليل الصناعات الزراعية (CDAAI)** بقسنطينة يتمثل نشاطه في خدمات عالية الجودة، الخبرة والدراسات والمساعدات الفنية، بحث وتطوير منتجات جديدة.
6. **فرع الحبوب الأغواط** بتيارت يتكون من 04 مجمعات صناعية وتجارية تسمى CIC.
7. **فرع الحبوب سطيف** يتكون من 05 مجمعات صناعية وتجارية تسمى CIC.
8. **فرع (MILOK)** بالأغواط يتمثل نشاطها في تعبئة المياه المعدنية.
9. **فرع الحبوب قسنطينة** يتكون من 06 مجمعات صناعية وتجارية تسمى CIC منها مركب الصناعي الحضنة المسيلة محل الدراسة.

ثالثا: المركبات الصناعية التجارية (CIC) فرع الحبوب قسنطينة:

حيث تضم المؤسسة الفرعية حبوب قسنطينة المؤسسة الأم 06 مركبات بما فيها المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة وهي على التوالي[1]:

1. **المركب الصناعي التجاري (CIC) سيدي راشد قسنطينة:**

تتمثل مهمته الأساسية في تحويل الحبوب والإنتاج بالإضافة إلى تسويق السميد والدقيق.

قدرة الطحن: 1700 قنطار/يوميا من السميد، 1200 قنطار/يوميا من دقيق، مع قدرة على التخزين 68800 قنطار.

نوع التغليف: 01 كلغ، 05 كلغ، 10 كلغ، 25 كلغ، 50 كلغ.

2. **المركب الصناعي التجاري (CIC) سيبوس عنابة:**

تتمثل مهمته الأساسية في تحويل الحبوب والإنتاج بالإضافة إلى تسويق السميد والدقيق.

قدرة الطحن: 1000 قنطار/يوميا من السميد، 1200 قنطار/يوميا من دقيق، مع قدرة على التخزين 50000 قنطار.

نوع التغليف: 01 كلغ، 05 كلغ، 10 كلغ، 25 كلغ، 50 كلغ.

3. **المركب الصناعي التجاري (CIC) مرمورة قالمة:**

تتمثل مهمته الأساسية في تحويل الحبوب والإنتاج بالإضافة إلى تسويق السميد والدقيق.

قدرة الطحن: 1500 قنطار/يوميا من السميد، مع قدرة على التخزين 9500 قنطار.

---

[1] http://www.agrodiv.dz/ le 03/01/2021 à 10:25

نوع التغليف: 01 كلغ، 05 كلغ، 10 كلغ، 25 كلغ، 50 كلغ.

4. المركب الصناعي التجاري (CIC) الحروش سكيكدة:

تتمثل مهمته الأساسية في تحويل الحبوب والإنتاج بالإضافة إلى تسويق السميد والدقيق.

قدرة الطحن: 2000 قنطار/يوميا من السميد، 1700 قنطار/يوميا من دقيق، مع قدرة على التخزين 444 506 قنطار.

نوع التغليف: 01 كلغ، 05 كلغ، 10 كلغ، 25 كلغ، 50 كلغ.

5. المركب الصناعي التجاري (CIC) بني هارون ميلة:

تتمثل مهمته الأساسية في تحويل الحبوب والإنتاج بالإضافة إلى تسويق السميد والدقيق.

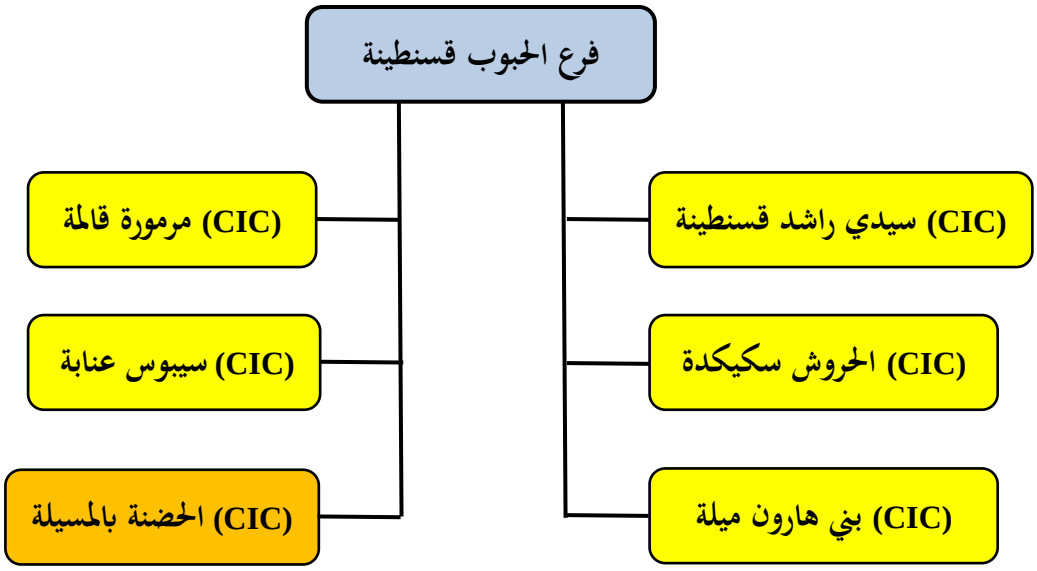
قدرة الطحن: 4400 قنطار/يوميا من السميد، 2600 قنطار/يوميا من دقيق، مع قدرة على التخزين 250000 قنطار.

نوع التغليف: 01 كلغ، 05 كلغ، 10 كلغ، 25 كلغ، 50 كلغ.

6. المركب الصناعي التجاري (CIC) الحضنة المسيلة: الذي هو موضوع الدراسة سوف نتطرق له بالتفصيل لاحقا.

سنوضح المركبات الصناعية التجارية التابعة لفرع الحبوب قسنطينة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (4-9): المركبات التابعة لفرع الحبوب قسنطينة



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة والموقع الرسمي لاقروديف http://www.agrodiv.dz/

المطلب الثاني: التعريف بالمركب الصناعي التجاري (CIC) الحضنة بالمسيلة وسبب إختياره في الدراسة الميدانية

أولا: نشأة المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة:

يقع المركب الصناعي الحضنة بالمسيلة في وسط مدينة المسيلة مقابل الطريق الرئيسي رقم **N45** طريق ولاية برج بوعريريج ومسجد البشير الإبراهيمي بالقرب من القطب الجامعي لجامعة محمد بوضياف بالمسيلة، أما خلف المركب وبجانبه توجد مساحات خضراء تابعة إلى مؤسسة مسيلة الخضراء **(EPIC Msila vert)** تم إنشاؤه سنة 1980حيث بدأ في العملية الإنتاجية سنة 1981، وقد عرف المركب التجاري الصناعي الحضنة بالمسيلة عدة تغييرات في إسمه التجاري حيث كان يطلق عليه وحدة إنتاجية تابعة لرياض سطيف سابقا، ثم حولت وحدة الرياض المسيلة إلى مؤسسة ذات أسهم تابعة لمجمع رياض سطيف، وهذا في02 أكتوبر1997 على مساحة 30755م^2 منها 12555م^2 مغطاة.

أسست المؤسسة التابعة الحضنة المسيلة في 1997.10.01 (مستخلص محضر مجلس الإدارة رقم 06، جلسة يوم 1997.09.07، تحولت إلى مؤسسة تابعة، بمبلغ رأس المال الإجتماعي 60.000.000 دج، تم رفعه في 1998.04.30 إلى 479.000.000 دج وفي 2007 بلغ 1.449.460.000دج.

في سنة 2016 أصبحت مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة تابعة للمؤسسة الفرعية حبوب قسنطينة، وتم بذلك تغيير إسمها التجاري من مؤسسة الحضنة المسيلة إلى المركب الصناعي التجاري الحضنة.

وأخذ المركب العلامة التجارية الخاصة بمجمع الصناعات الغذائية **أقرو ديف (AGRODIV)**:

الشكل رقم (4-10): العلامة التجارية للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

ثانيا: الوحدات الإنتاجية للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة وقدرات المؤسسة

1. الوحدات الإنتاجية للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

يتكون من مطحنة واحدة حيث تم إنجازها من طرف المؤسسة التركية من نوع "«MOLINO »" مولينو وتاريخ بداية إستغلالها سنة 2015 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 3000 قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 220.915.480.55 وإرتفعت القدرة الإنتاجية ب: 242.202.253.51دج.

كمايتكون من مسمدة جديدة وقد تم إنجازها من طرف المؤسسة الإيطالية من نوع "«Golfito »"قول فيطو وتاريخ بداية إستغلالها سنة 1993 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 4000قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 563.986.101.84دج

2. قدرات المؤسسة:

البطاقة الفنية للمؤسسة التابعة:

- ✓ **قدرة الطحن:** 4.000 قنطار/يوميا من القمح الصلب
  - 1.500/يوميا من القمح اللين.
- ✓ **قدرة الإنتاج:** 2.560 قنطار/يوميا من السميد (سميد ممتاز بـ:64%نسبة الإستخلاص)
  - 1.110قنطار/يوميا من الدقيق (دقيق خبز بـ:74%نسبة إستخلاص).
- ✓ **قدرة تخزين:** 125.000قنطار (قمح صلب 62.500 قنطار-قمح لين 62.500 قنطار).

طاقة الحمولة للمواد الأولية، حيث أن عدد الوحدات 19 وحدة والحمولة المقيدة 330 طن، أما المنتجات بمختلف أنواعها حسب إحصائيات سنة 2009 فهي كالآتي: السميد 199.283 قنطار، الدقيق 209.629 قنطار، بقايا الطحن 189.004 قنطار، العجائن الغذائية 531 قنطار.

رقم الأعمال المنجز خلال سنة 2017=2.938.000.000.58 دج

ثالثا: أسباب إختيار المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة لإجراء الدراسة الميدانية

إن السبب الرئيسي لإختيارنا **المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة** كمؤسسة لإجراء الدراسة الميدانية يرجع أساسا إلى أنها من بين أهم المؤسسات الكبرى في ولاية المسيلة التي تعمل على تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية وتولي أهمية بالغة لتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل **(IAS 12)** من جهة والإهتمام بتطبيق تقنية الضرائب المؤجلة من جهة أخرى.

التسهيلات التي تلقيناها من الطاقم الإداري للمؤسسة وحسن الإستقبال بالإضافة إلى تجاوبهم الكبير معنا من خلال الحصول على كل الوثائق المحاسبية ودفاتر يومية المؤسسة والإطلاع على الأرشيف الخاص بسنة 2019 من أجل الفواتير والوثائق المحاسبية وغيرها وفي الأخير الحصول على الكشوفات المالية للمؤسسة ميزانية المؤسسة، جدول النتائج،...الخ.

نظر لأن المحاسبة موضوع تقني وتطبيقي تعمل على تحديد وقياس المعلومة المالية، وجب الإطلاع على تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل **(IAS 12)** في المؤسسة محل الدراسة لكي يتمكن القارئ من تعميق الفهم جيدا والوقوف عند مختلف حالات الضرائب المؤجلة المطبقة في المؤسسة من خلال الوثائق والمستندات المحاسبية ومقارنة الجانب النظري وإسقاطه على الجانب التطبيقي من أجل الوصول إلى معالجة معمقة ونتائج دقيقة.

رابعا: وظائف المؤسسة وأهدافها

1. وظائف المؤسسة:

1.1 الوظيفة الإدارية: وهي وظيفة غير منتجة ولكنها ضرورية ولها من الأدوار ما يلي:

1.1.1ضمان التسيير الإداري (سير الملفات، الإتصالات التوجيه.....إلخ)

2.1.1ضمان التسيير المالي والمحاسبي (المالية، التسجيلات، التقييم.....إلخ)

3.1.1ضمان نشاط المصالح التقنية والإنتاجية (الدراسات، التموين، صيانة التجهيزات، الإنتاج تسيير الملفات التقنية.....إلخ)

2.1 الوظيفة الإنتاجية تتمثل في الأدوار التالية:

1.2.1 تسجيل طلبات الزبائن وتحقيقها.

2.2.1 بيع المنتجات التامة المتمثلة في السميد والفرينة والمنتجات الثانوية المتمثلة في النخالة والكسكسي.....إلخ.

2. أهداف المؤسسة:

تنشط المؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية ولهذا فإن المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة يسعى إلى تحقيق أهداف أهمها:

1.2 تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية.

2.2 زيادة الإنتاجية عن طريق الإستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيته.

3.2 محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية، سد حاجيات المستهلك بمادتي السميد والفرينة.

4.2 التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة، وتمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية.

5.2 المساهمة في بناء وتطوير الإقتصاد الوطني، وخلق جو تنافسي على مستوى الوحدة.

6.2 الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج وتسويقه، الحصول على أفضل نقاط بيع

7.2 محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية.

8.2 محاولة القضاء على المشاكل السائدة داخل المؤسسة مثلا: مشاكل الإنتاج، التوزيع والإتصال...إلخ.

خامسا: نقاط البيع ورقم الأعمال للمركب الصناعي التجاري الحضنة

1. نقاط البيع التابعة للمركب الصناعي التجاري الحضنة

يضم المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة مجموعة هامة من نقاط البيع من أجل توسع نشاطه حيث يضم في بلدية المسيلة لوحدها **06** نقاط بيع وفي ولاية المسيلة **08** نقاط بيع عبر بلديات مختلفة من الولاية، كما يحتوي المركب أيضا على نقاط بيع خارج ولاية المسيلة تتمثل في **09** نقاط بيع وبالتالي يكون مجموع نقاط البيع **23** وهي كالتالي من خلال الجدول مع الرقم التجاري لكل نقطة بيع.

الجدول رقم (4-18): يوضح نقاط البيع المختلفة للمركب عبر التراب الوطني

إسم نقطة البيع للمركب الصناعي التجاري الحضنة			الرقم التجاري	إسم نقطة البيع للمركب الصناعي التجاري الحضنة			الرقم التجاري
نقاط البيع في بلدية المسيلة	01	حي لروكاد	5701	نقاط البيع في ولايات مختلفة	01	بولوغين 01 (الجزائر)	5744
	02	حي القطب الحضري	5710		02	بولوغين 02 (الجزائر)	5746
	03	حي ساحة الشهداء	5725		03	ولاية تمنراست	-
	04	حي 1000 مسكن	5743		04	ولاية ورقلة	-
	05	حي محمد خميستي	5748		05	ولاية اليزي	-
	06	حي 05 جويلية	5749		06	ولاية عين صالح	-
نقاط البيع خارج ولاية المسيلة	01	بلدية المسيف	5715		07	ولاية تندوف	-

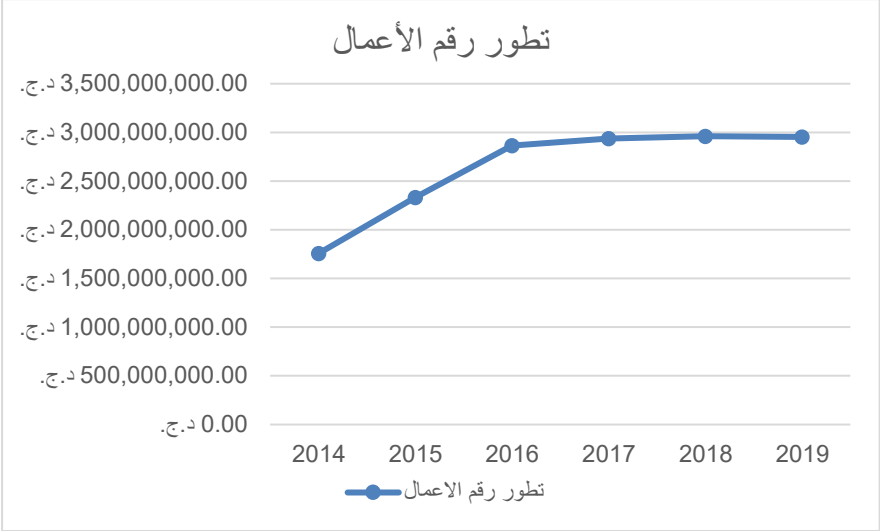
	02	بلدية عين الخضراء	5718		08	ولاية النعامة	-
	03	بلدية العلمة	5719		09	ولاية بشار	-
	04	بلدية المعاضيد	5723				
	05	بلدية أولاد عدي	5750				
	06	بلدية حمام الضلعة	5751				
	07	بلدية أمجدل	5706				
	08	بلدية سيدي عامر	5709				

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

2. رقم الأعمال للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة:

يعتبر رقم الأعمال أحد العناصر المهمة في المؤسسة وهو عبارة عن المبيعات السنوية للمؤسسة من مختلف منتوجات المركب ويظهر أثره في النتيجة السنوية للمؤسسة حيث تم مقارنة رقم الأعمال من سنة 2014 إلى غاية 2019 ولاحظنا أن المركب في تطور مستمر حيث قفز في سنة 2015 بمعدل نمو قدر بـ 75 ٪ ليبقى في نمو تدريجي إلى غاية 2019، كما يوضحه المنحنى البياني التالي: **الشكل رقم (4-11): يوضح رقم الأعمال للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة**

السنة	رقم الأعمال لكل سنة
2014	1,756,578,029.90د.ج.
2015	2,332,024,449.40د.ج.
2016	2,866,220,558.42د.ج.
2017	2,938,072,479.46د.ج.
2018	2,961,232,701.33د.ج.
2019	2,952,703,193.07د.ج.



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لوحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

إن المخطط التنظيمي هو مخطط بياني يعرض التسلسل الهرمي للأنشطة والمهام والوظائف التي يتم توزيعها بين العاملين في المؤسسة ويوضح العلاقة بين كل وظيفة والأخرى من خلال عملية التنسيق والإشراف من أجل تحقيق أهداف المؤسسة والتنظيم.

أولا: المدير العام يعتبر المدير العام من أهم العناصر المكونة للمركب، حيث يلقى على عاتقه مهام ومسؤوليات كبيرة تؤثر على أداء المؤسسة ومن بين هذه المهام:

1. الإشراف ومتابعة سير العمليات والسهر على تنفيذها.
2. تنظيم الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة من خلال الوقوف على المشاكل وحلها من خلال المهام والمسؤوليات الملقات على الموظفين التنفيذين والإطارات المسيرة.
3. التنسيق بين المركب الصناعي التجاري الحضنة والمؤسسة الأم المتواجدة في قسنطينة.
4. إلزام العمال بإتباع إستراتيجية معينة من أجل تحقيق النجاح.

ثانيا: مصالح المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

1. **مصلحة الإستشارة القانونية:** وتتمثل مهمتها في تقديم الإستشارات القانونية للمؤسسة بكافة أنواعها، التجارية والمدنية والأحوال الشخصية والعمالية والجنائية وكذلك الإدارية، والرد على كافة الإستفسارات والإستشارات القانونية من المدير العام ورؤساء الأقسام ومدارء المديريات التي تنشأ عن بعض الملابسات أثناء مباشرة العمل بالمؤسسة والخاصة بتفسير أو تطبيق القانون أو القرارات.
2. **مصلحة النوعية:** وتتمثل مهامها في مراقبة عمليات الإنتاج والتصنيع والتأكد من إمتثالها للمعايير، فحص ومعاينة المواد الأولية التي تدخل في العملية الإنتاجية، إيجاد الحلول اللازمة لمختلف الحوادث التي قد تطرأ على المنتجات النهائية.
3. **مصلحة الإعلام الآلي:** ويمكن عملها في إنشاء برامج خاصة بالتسيير تتميز بسهولتها وإمكانية إستخدامها حسب كل مصلحة من المصالح، تطوير مختلف الشبكات الداخلية من أجل تسهيل العمل وتبادل المعلومات مع مختلف الأقسام، المساعدة في إتخاذ القرارات بسرعة من خلال البرامج المستخدمة بالإضافة إلى حفظ أرشيف المؤسسة من الضياع.
4. **مصلحة الأمن والوقاية:** ومهمتها تتمثل في تأمين المؤسسة داخلياً سواء عمال أو وثائق إدارية أو عتاد وكذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق والظروف الطارئة وتقديم المساعدة في حالة ضحايا.
5. **مصلحة التدقيق:** ويقصد بها التدقيق الداخلي في مختلف الحسابات والمصالح والمديريات وتتمثل مهمته في عملية التقييم والمراقبة والتحقق من مختلف سير العمليات على المستوى ككل وإعداد تقارير دورية للوقوف عند الثغرات.
6. **مصلحة مراقبة التسيير:** ومن أهم مهامها تضمن السير الحسن لعمليات المؤسسة بإستعمال وسائل متنوعة متعددة تسمح لها بتقييم نشاطها وإكتشاف الأخطاء وتقويمها، كما تساعد المسيرين بشكل كبير في إتخاذ القرارات المناسبة.

ثانيا: مديريات المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة:

كما أن المركب يتكون من أربع مديريات وهي كالتالي:

1. **مديرية الإنتاج:** وهي الإدارة المسؤولة عن عملية الإنتاج وتعمل على تطوير المنتجات وتقليل تكلفة إنتاجها وهي تضم ثلاث مصالح وهي:

1.1 **مصلحة التجارة:** من مهامها إستقبال العملاء وإختيارهم طبقا لشروط خاصة يجب أن تتوفر فيهم، قبض الشيكات وإعداد الطلبية للزبائن.

2.1 **مصلحة النقل:** تتمثل مهمته في وضع خطط لشحن المنتجات النهائية، بالإضافة إلى ضمان تسليم المنتج إلى الزبون في الوقت المناسب، وتنظيم حركة الشحن ذهابا وإيابا والمراقبة التقنية للشاحنات الخاصة بالمؤسسة.

3.1 **مصلحة التسويق:** مهمتها الأساسية معرفة رغبات المستهلك أو العميل وحاجاته، ويتم ذلك عن طريق دراسة سلوكيات العملاء وعاداتهم الشرائية من أجل الإستحواذ على السوق والترويج لمختلف منتوجاتها.

2. **مديرية المحاسبة والمالية:** تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات وتنقسم إلى مصلحتين:

1.2 **مصلحة المالية:** وتعمل على تطوير الإستراتيجية المالية للمؤسسة، وإدارة الموارد المالية وتحضير التقارير المالية اللازمة من أجل إتخاذ القرارات الإستثمارية الصائبة، كما تعمل على تحصيل الديون من العملاء.

2.2 **مصلحة المحاسبة:** تعمل على تقييد وتسجيل العمليات اليومية في نشاط المؤسسة، وذلك بغرض مساعدة مستخدمي البيانات المالية في إتخاذ قرارات أفضل، إعداد الكشوفات المالية، توثيق المستندات والوثائق المحاسبية وتنظيمها.

3. **مديرية الموارد البشرية:** وتنقسم إلى ثلاث مصالح وهي:

1.3 **مصلحة الموارد البشرية:** ومن أهم وظائفها توظيف الموظفين، والإختيار، التدريب، التقييم ومكافأة الموظفين، وأيضاً متابعة قيادة المنظمة والثقافة التنظيمية والتأكد من الإمتثال بقوانين العمل وتصميم الهيكل التنظيمي وسلم الأجور.

2.3 **مصلحة الوسائل العامة:** ومن مهامها متابعة جميع الأشغال وإبرام الصفقات مع الموردين سواء نقل العمال أو الإطعام أو غيرها، والقيام بعملية الجرد السنوية لممتلكات المؤسسة، العمل على إعداد الطلبيات للموردين.

3.3 **مصلحة الخدمات الإجتماعية:** تعمل على وضح برامج خاصة بالعمال تتابع وتراقب تنفيذ هذه البرامج، تقديم خدمات للعمال من خلال سلفة وغيرها كما تعمل على تلبية الإحتياجات الضرورية للعامل.

4. **مديرية الاستغلال:** من أهم مهامها إبرام جميع العقود والصفقات وتقديم كل العروض والمشاركة في كل المزايدات والمناقصات وتنقسم بدورها إلى أربعة مصالح هي:

1.4 **مصلحة الإنتاج:** مهمتها تتمثل في تصميم وتطوير المنتجات التامة الصنع وتلبية حاجيات المستهلكين.

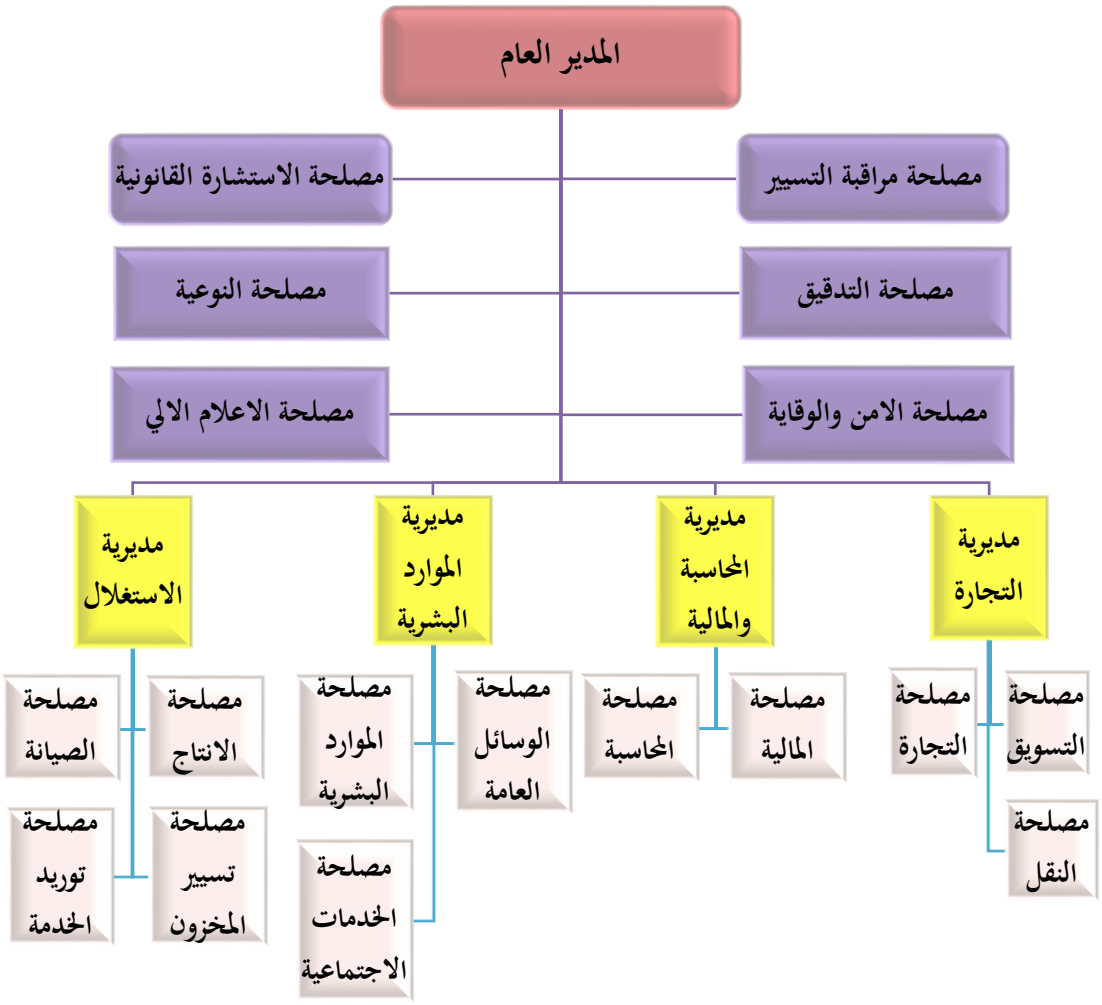
2.4 **مصلحة تسيير المخزونات:** تعمل على تطبيق كل المبادئ العلمية اللازمة للمحافظة عل التخطيط الأمثل من المواد، وعدم الوقوع في مشاكل بسبب خروج المواد من المخزن، وعدم إحترام مدة التموين.

3.4 مصلحة الصيانة: ومهمته إصلاح العطب الخاص بآلات الإنتاج سواء كان الخلل ميكانيكي أو كهربائي.

4.4 مصلحة التوريد: من مهامه تلبية إحتياجات العمل من حيث المنتجات أو الخدمات اللازمة لتشغيله بمعنى آخر، عملية توريد الخدمات هو شراء السلع والمواد الأولية والتي سيتم إعادة تحويلها أو إستخدامها في العملية الإنتاجية.

5. والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة.

الشكل رقم (4-11): الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

المبحث الثالث: قياس النتيجة المحاسبية والجبائية للمركب الصناعي التجاري (CIC) الحضنة المسيلة

من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة وجب على المؤسسة المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية وضبط التصحيحات اللازمة حسب القوانين والتشريعات الجبائية.

كما قمنا بطلب الكشوفات المالية لسنة 2019 لإجراء الدراسة لأن الكشوفات المالية لسنة 2020 سوف تودع في نهاية سنة 2021 وذلك بسبب الوضعية الصحية التي تمر بها الجزائر جراء فيروس كورونا.

المطلب الأول: تحديد النتيجة المحاسبية.

نحصل على النتيجة المحاسبية الصافية للمؤسسة محل الدراسة انطلاقا من الميزانية أو من جدول النتائج المؤسسة حيث تم الحصول على نتيجة المؤسسة سنة 2019 عن طريق الميزانية من خلال طرح المجموع العام للخصوم من المجموع العام للأصول أي:

ويمكن تلخيص العملية في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-19): تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية

إجمالي الأصول	إجمالي الخصوم	النتيجة
2, 971, 288,053.27 د.ج.	2,613,968,043.38 د.ج.	357, 320,009.89 د.ج.

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول رقم (4-20): يوضح جانب الأصول من الميزانية المحاسبية

أولا: ميزانية الأصول.

الأصول	2019			2018
	المبلغ الخام	الإهتلاك والمؤونات ونقص القيمة	الصافي	الصافي
الأصول الغير جارية				
التثبيتات المعنوية	115,653.48	115,653.48		
التثبيتات العينية	3,612,818,989.93	1,780,907,419.98	1,795,290,776.97	
الأراضي	255,898,153.36		255,898,153.36	255,898,153.36
البنايات	1,461,930,917.51	620,811,677.81	841,119,239.70	856,404,069.47
مجموعة الأصول المعدة للبيع	132,603,618.80		132,603,618.80	682,988,554.14
التثبيتات العينية الاخرى	1,762,386,300.26	1,211,099,892.14	551,286,408.12	
التثبيتات الجارية	53,450,738.43		53,450,738.43	95,972,429.08
القروض والأصول المالية غير جارية	18,800.00		18,800.00	
ضرائب مؤجلة أصول	14,823,434.75		14,823,434.75	13,046,217.94
مجموع الأصول الغير جارية	**3,681,227,616.60**	**1,832,027,223.44**	**1,849,200,393.16**	**1,904,328,223.99**
الأصول الجارية				
المخزونات الجارية	317,207,360.55	2,674,952.89	314,532,407.66	241,191,919.40

مخزون المواد الأولية	193,194,375.00		193,194,375.00	124,390,565.00
المنتوجات النهائية والجاري إنجازها	23,989,418.74		23,989,418.74	21,628,233.09
مخزونات أخرى	100,023,566.81	2,674,952.89	97,348,613.92	95,173,121.31
الديون والإستخدامات المماثلة				
العملاء	351,318,874.41	327,108,369.37	24,210,505.04	28,130,065.58
الضرائب المماثلة	20,046.33		20,046.33	8,434,249.59
المدينون الآخرون				
الخزينة	758,285,166.85		758,285,166.85	790,005,723.12
مجموع الأصول الجارية	**1,452,371,288.46**	**330,283,628.35**	**1,122,087,660.11**	**1,080,631,313.64**
إجمالي الأصول	**5,133,598,905.06**	**2,162,310,851.79**	**2,971,288,053.27**	**2,984,959,537.63**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول رقم (4-21): يوضح جانب الخصوم من الميزانية المحاسبية

ثانيا: ميزانية الخصوم.

الخصوم	2019	2018
الأموال الخاصة		
النتيجة الصافية	357,320,009.89	353,477,806.88
الربط بين الوحدات	2,210,690,162.80	2,246,305,525.35
مجموع الأموال الدائمة	**2,568,010,172.69**	**2,599,783,332.23**
الخصوم الغير جارية		
ضرائب مؤجلة خصوم	12,232,125.23	8,663,881.00
مؤونات ومنتجات مقيدة سلفا	68,927,900.72	56,064,904.11
مجموع الخصوم الغير جارية	**1,849,200,393.16**	**1,904,328,223.99**
الخصوم الجارية		
الموردون والحسابات الملحقة	16,238,070.48	13,478,083.49
الضريبة	332,543.00	12,596.00
ديون أخرى	305,547,241.15	306,956,740.80
مجموع الخصوم الجارية	**322,117,854.63**	**320,447,420.29**
إجمالي الخصوم	**2,971,288,053.27**	**2,984,959,537.53**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

ثالثا: جدول النتائج.

الجدول رقم (4-22): يوضح جدول النتائج

البيان	2019	2018
رقم الاعمال	2 952 703 193,07	2 961 232 701,33
مبيعات بضاعة	9 773 321,25 4 087	4 087 513.73
انتاج مباع نهائي	2 917 287 339,82	2 940 333 000,00
بيع المنتج بين الوحدات	22 231 500,00	13 368 000,00
مبيعات الخدمات	2 902 215,20	2 703 422,80
مبيعات اخرى	508 816,80	740 764,80
تغير المخزون منتج نهائي وجاري	2 361 185,65	15 645 382,48
اعانات الاستغلال	1 211 731,45	2097 818,18
التخصيص بين الوحدات	57 105 832,30	4722 583,91
انتاج السنة المالية	**3 013 381 942,47**	**2 983 698 485,90**
مشتريات مستهلكة	-2 360 716 762,53	-2 367 399 404,56
خدمات خارجية واستهلاكات اخرى	-26 089 764,66	-26 686 185,29
استهلاك السنة المالية	**-2 393 489 169,22**	**-2 387 402 947,82**
القيمة المضافة للاستغلال	**619 892 773,25**	**596 295 538,08**
أعباء المستخدمين	-207 951 255,16	-201 679 204,75
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-8 873 433,21	-1 291 568,00
إجمالي فائض الاستغلال	**403 068 084,88**	**393 324 765,33**
المنتجات العملياتية الاخرى	9 786 000,96	25 335 847,54
الأعباء العملياتية الاخرى	-41 794,88	-32 417,21
مخصصات الإهتلاك	-54 702 997,39	-70 751 968,33
مخصصات المؤونات	-12 862 996,61	-7 475 459,88
إسترجاع على خسائر القيمة والمؤونات	12 849 400,87	14 276 856,10
النتيجة العملياتية	**358 095 697,83**	**354 677 623,55**
المنتوجات المالية	1 015 339,48	1 015 339,48
الأعباء المالية	-	-
النتيجة المالية	**1 015 339,48**	**1 015 339,48**
النتيجة العادية قبل الضرائب	**359 111 037,31**	**355 693 558,03**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-	-2 215 751,15
الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية	-1 791 027,42	-
مجموع المنتجات العملياتية العادية	3037 032 683,78	3 024 327 124,02
مجموع الأعباء العملياتية العادية	-2 679 712 673,89	-2 670 849 317,14

النتيجة الصافية للأنشطة العادية	357 320 009,89	353 477 806,88
النتيجة الصافية للسنة المالية	357 320 009,89	353 477 806,88

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

كما أيضا يتم حساب النتيجة للمؤسسة لسنة 2019 عن طريق جدول النتائج من خلال المجموع العام للإيرادات من المجموع العام للنفقات أي:

ويمكن تلخيص العملية في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-23): تحديد النتيجة المحاسبية من خلال جدول النتائج

إجمالي الإيرادات	إجمالي النفقات	النتيجة
3, 037, 032,683.78 دج.	2, 679, 712,673.89 دج.	357, 320,009.89 دج.

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على جدول النتائج لسنة 2019.

المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة.

أولا: الجدول رقم (09) من الحزمة الجبائية للمركب (CIC) الحضنة المسيلة

الجدول رقم (4-24): تحديد النتيجة الجبائية

السنوات		المبالغ
I. النتيجة العادية قبل الضرائب (حساب النتائج)	**ربح**	**359 111 037,31**
	خسارة	
II. الاسترادات		
أعباء العقارات غير منسوبة مباشرة إلى الاستغلال		
حصص الهدايا الإشهارية غير قابلة للخصم		79,500.00
حصص النوادي الرياضية غير قابلة للخصم		
الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم		37,547.00
اشتراكات وهبات غير قابلة للخصم		
مؤونات غير قابلة للخصم		16, 342,996.61
اهتلاكات غير قابلة للخصم		
الضريبة على أرباح الشركات	الضرائب المستحقة على النتيجة	
	الضرائب المؤجلة (التغيرات)	1, 791,027.42
غرامات وعقوبات		
الاستردادات الأخرى*		5, 610,176.96
مجموع الاستردادات		**23, 861,247.99**
III. التخفيضات		
فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات		
المداخيل المتعلقة بتقسيمات الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح المؤسسات		
الإهتلاك المكمل		
تخفيضات أخرى*		31, 379,633.76
مجموع التخفيضات		**31, 379,633.76**
الخسائر السابقة القابلة للخصم		
خسارة سنة ..... لـ 04 سنوات		
IV. النتيجة الجبائية	**ربح**	**351, 592,651.54**
	خسارة	

المصدر: مصلحة المحاسبة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة.

ثانيا : دراسة الأعباء

الجدول رقم (4-25) ملخص للأعباء القابلة للتخفيض والغير قابلة للتخفيض في 2020/12/31

البيان	التخفيضات	الاستردادات
II. الاستردادات		
أعباء العقارات غير منسوبة مباشرة إلى الاستغلال		
حصص الهدايا الإشهارية غير قابلة للخصم		79,500.00
حصص النوادي الرياضية غير قابلة للخصم		
الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم		37,547.00
اشتراكات وهبات غير قابلة للخصم		
مؤونات غير قابلة للخصم للاطارات المسيرة لسنة 2019		3, 480,000.00
مؤونة منحة الذهاب إلى التقاعد (IDR) لسنة 2019		12, 862,996.61
التغير في الضرائب المؤجلة		1, 791,027.42
مؤونة منحة العطلة السنوية المدفوعة للسداسي الثاني 2019		5, 610,176.96
مجموع الاستردادات		**23, 861,247.99**
III. التخفيضات		
مخصصات الإهتلاك حسب مخطط الإهتلاك لمؤسسة PAGLIERANI	5, 359,272.19	
مخصصات الإهتلاك حسب مخطط الإهتلاك لمؤسسة MOLINO	13, 420,960.70	
مؤونة الإطارات المسيرة لسنة 2018	4, 025,000.00	
مؤونة منحة العطلة السنوية المدفوعة للسداسي الثاني 2018	8, 574,400.87	
مجموع التخفيضات	**31, 379,633.76**	
المجاميع	**31, 379,633.76**	**23, 861,247.99**

المصدر: مصلحة المحاسبة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة وحدة المسيلة.

الجدول رقم (4-26): مختصر لتحديد النتيجة الجبائية:

البيان	المبلغ
النتيجة المحاسبية قبل الضريبة على أرباح الشركات (IBS)	**359 111 037,31**
مجموع الاسترادات	23, 861,247.99
مجموع التخفيضات	31, 379,633.76
النتيجة الجبائية	**351, 592,651.54**
نسبة الضريبة على أرباح الشركات (IBS) 19 %	
مبلغ الضريبة (IBS)	(66,802,603.79)
التغير في الضرائب المؤجلة هو الفرق بين حـ/ 692 وحـ/ 693	(1,791,027.42)
النتيجة الصافية للسنة المالية	**290, 517,406.10**

المصدر: مصلحة المحاسبة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة وحدة المسيلة.

تقوم مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة وحدة المسيلة بتحديد النتيجة الجبائية وفقا لأحكام التشريع الجبائي، وذلك بإضافة الأعباء غير القابلة للخصم (الاستردادات، الأعباء المرفوضة جبائيا) إلى النتيجة الجبائية مطروح منها الإيرادات الغير الخاضعة للضريبة في التخفيضات، الأعباء مقبولة جبائيا) بحيث إعتمدنا في حساب النتيجة الجبائية للمؤسسة على الجدول رقم 09 من الجداول الجبائية والذي يوضح بشكل مفصل مراحل تحديد النتيجة الجبائية.

ثالثا: قياس النتيجة الجبائية للمركب (CIC) الحضنة المسيلة.

القاعدة الضريبية في إحتساب النتيجة الجبائية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + استردادات –التخفيضات –عجز (خسائر السنوات السابقة).

النتيجة المحاسبية: تم إستخراجها من جدول النتائج والميزانية لسنة 2019 بحيث حققت المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة وحدة المسيلة ربح محاسبي قدر بـ: **357,320,009.89** دج.

1. **الإستردادات**: جاءت بالمبلغ التالي **23, 861,247.99**، سوف نتطرق اليها من خلال الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية بالترتيب:

3. **الهدايا الإشهارية**: من الجدول 9 الخاص بتحديد النتيجة الجبائية نجد مبلغ 79,500.00 يمثل الفرق بين العبء المحاسبي والعبء الجبائي

حيث قامت المؤسسة بتاريخ 2019/03/27 باقتناء مجموعة من الهدايا الإشهارية تتمثل في أدوات مكتبية إلا أن هديتين من بين الهدايا فاقت مبلغ 500.00 دج للوحدة كما هو موضح أسفله.

الجدول رقم (4-27): يوضح الهدايا المرفوضة جبائيا

الهدايا الاشهارية	السعر الوحدوي	التسقيف الجبائي	الفرق	الكمية	المبلغ المرفوض
هدية (محفظة)	4300	500	3,800	20	76,000
بطاريات خارجية لشحن الهاتف النقال	1,200	500	700	05	3,500
المجموع					**79,500.00**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الوثائق المحاسبية

4. **العقوبات والغرامات المالية**: دائما من الجدول 9 نجد المبلغ **37,547.00** وهو يمثل غرامة جبائية بسبب خطأ في الكتابة والمبلغ المشار إليه في شيك الخاص بالمؤسسة محل الدراسة، مما أدى إلى رفضه من طرف الإدارة الضريبية وفرض غرامة مالية على الشيك تقدر ب 10 % من المبلغ أعلاه، وهذا ما أدى بالمؤسسة إلى تقديم طعن للإدارة الضريبية لإعادة النظر في مبلغ الغرامة.
5. **مؤونة الإطارات المسيرة** والتي قدرت بمبلغ **3,480,000.00** دج تم الحصول على المبلغ من طرف مصلحة الموارد البشرية.
6. **مؤونة منحة الذهاب إلى التقاعد** والتي قدرت بمبلغ **12,862,996.61** دج لكل العمال وتم حساب هذا المبلغ عن طريق برنامج باستخدام العلاقة التالية:

$$E= s\ x(1+T\ sal)^n * (1-turn\ over)*(1-tx\ mort)*\ AE/AT*(1+tx\ act)^{-n}$$

- **الإفتراضات الإكتوارية: hypothèses actuarielles**

وهي عبارة عن إفتراضات واقعية ومدروسة تستند إلى توقعات السوق وإحتمالات خاصة بحدث معين وتنقسم إلى قسمين:

- **الإفتراضات الديموغرافية: hypothèses démographique**

وهي عبارة عن إفتراضات علمية لخصائص المستخدمين من متوسط العمر ونسبة الوفيات،..الخ

نسبة الوفيات 0,451 %، إحتمال بقاء الموظف على قيد الحياة (1-نسبة الوفيات) ⇐ (1- 0,451)= 0.549.

نسبة دوران العمال: 1,57% والمقصود بها هو إحتمال بقاء العامل في المؤسسة والتي تقدر ب98,43 %.

- **الإفتراضات المالية: hypothèses financière** وهي كالتالي:

نسبة تطور كتلة الأجور: تم تحديدها من طرف المؤسسة بنسبة 5 %.

معدل التحيين ACT هو 6 %.

- **معلومات متحصل عليها من الإتفاقية الجماعية:**

الحقوق المكتسبة للموظف مقابل كل سنة خدمة هي كما يلي:

5أشهر أجر خام إذا كانت الخبرة أكبر من 10 سنوات. 7أشهر أجر خام إذا كانت الخبرة ما بين 11 سنة و15 سنة.

12شهر أجر خام إذا كانت الخبرة ما بين 16 سنة و20 سنة. 15شهر أجر خام إذا كانت الخبرة ما بين 21 سنة و25 سنة. 18 شهر أجر خام إذا كانت الخبرة أكثر من 25 سنة.

- **شرح العلاقة الرياضية الخاصة بمؤونة التقاعد:**

$(1+T\ sal)^n$ الزيادة في الأجور= (1+ نسبة الزيادة في الأجور)$^{\text{السنوات المتبقية}}$

(1-turn over) إحتمال بقاء العامل في المؤسسة (1-نسبة دوران العمال)

(1-tx mort) إحتمال بقاء العامل على قيد الحياة (1- نسبة الوفيات)

$(1+tx\ act)^{-n}$ الحقوق المكتسبة المحينة (1+ معدل التحيين)$^{-\text{ السنوات المتبقية}}$

E مؤونة منحة الذهاب إلى التقاعد (engagement IDR)

S الأجر القاعدي المرجعي السنوي (salaire référence base ss annuel)

AE الحقوق المكتسبة في نهاية السنة (droits acquis fin exercice)

AT الحقوق المكتسبة في تاريخ الذهاب إلى التقاعد (droits acquis date départ retraite)

حيث يتم إعداد قائمة بجميع العمال من طرف مصلحة الموارد البشرية عن طريق الإحتمالات تحتوي على المعلومات التالية: تاريخ الميلاد، السن، تاريخ التوظيف، الأجر القاعدي، الأقدمية، الراتب المرجعي،... الخ.

- ✓ **التغير في الضرائب المؤجلة** هو عبارة عن **ح/692 – ح/693** نذهب إلى دفتر الأستاذ لكلا الحسابين ونقوم بعملية الطرح 3 568 244,23 - 1 777 216,81 = **1,791,027.96** وهو المبلغ الظاهر في الجدول من الحزمة الجبائية رقم 09
- ✓ **مؤونة العطل السنوية** يظهر في آخر الجدول رقم 09 من قسم الإستردادات المبلغ **5,610,176.96** وهو عبارة عن عطلة مدفوعة الأجر للسداسي الثاني من سنة 2019، من شهر جويلية إلى شهر ديسمبر حيث تحصلنا على هذا المبلغ من طرف مصلحة الموارد البشرية وذلك بقسمة أجرة المنصب للعمال جميعا على 06 أشهر من خلال برنامج للأجور.

2. التخفيضات: من الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية نلاحظ أن مبلغها **31, 379,633.76** قد شملت البنود التالية:

- ✓ مخصصات الإهتلاك حسب مخطط الإهتلاك لمؤسسة PAGLIERANI **5, 359,272.19**
- ✓ مخصصات الإهتلاك حسب مخطط الإهتلاك لمؤسسة MOLINO **13, 420,960.70**
- ✓ مؤونة الإطارات المسيرة لسنة 2018 **4, 025,000.00**
- ✓ مؤونة منحة العطلة السنوية المدفوعة للسداسي الثاني 2018 **8, 574,400.87**

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للمعيار IAS 12 من خلال الضرائب المؤجلة في المركب

من أجل معرفة مختلف الضرائب المؤجلة في المؤسسة قيد الدراسة طلبنا من مصلحة المحاسبة دفتر الأستاذ للحسابات التالية: ح/ 133، ح/134، ح/692، ح/693. وذلك من أجل معرفة كل الحالات المطبقة في المركب.

أولا: دفتر الأستاذ للضرائب المؤجلة أصول وخصوم

وهو الحساب الذي يتم تجميع قيود اليومية المسجلة في دفتر اليومية الخاصة بحساب واحد وتسجيل الحركات المدينة والحركات الدائنة وعلى أساسها يتم معرفة رصيد الحساب عن طريق الفرق بين الجانب المدين والجانب الدائن.

1. دفتر الأستاذ لحساب 133 ضريبة مؤجلة أصول.

اسم الحساب	مدين	دائن
الرصيد مدين	10 652 331,77	
مؤونة التقاعد لسنة 2018	2,443,969.36	
حركة الحساب من 01/01 إلى 2019/12/31	2,443,969.36	
تراكم الحساب	13 096 301,13	
الرصيد مدين في 2019/12/31	**13 096 301,13**	

نلاحظ أن رصيد أول مدة كان مدين بمبلغ 10 652 331,77، ظهرت حركة مدينة بمبلغ 2,443,969.36 وهي عبارة عن مؤونة التقاعد لسنة 2018 ليصبح الرصيد مدين في نهاية 2019 بمبلغ 13 096 301,13.

إذن نستنتج من خلال دفتر الأستاذ أن مؤونة التقاعد تمثل حالة من حالات الضرائب المؤجلة.

2. دفتر الأستاذ لحساب 692 ضريبة مؤجلة أصول

اسم الحساب	مدين	دائن
إلغاء مؤونة الإطارات المسيرة	764 750,00	
إلغاء مؤونة العطل للسداسي الثاني لسنة 2018	1 629 136,17	
ضريبة مؤجلة أصول (مؤونة الإطارات المسيرة)		661 200,00
ضريبة مؤجلة أصول (مؤونة العطل السنوية)		1 065 933,62
ضريبة مؤجلة أصول (مؤونة التقاعد لسنة 2018)		2 443 969,36
حركة الحساب من 01/01 إلى 2019/12/31	2 393 886,17	4 171 102,98
تراكم الحساب	2 393 886,17	4 171 102,98
الرصيد دائن في 2019/12/31		**1 777 216,81**

نلاحظ في هذا الحساب ظهور حركة مدينة تمثلت في إلغاء مؤونة الإطارات المسيرة بمبلغ 764 750,00 وإلغاء مؤونة العطل للسداسي الثاني لسنة 2018 بمبلغ 1 629 136,17 بينما ظهرت حركة دائنة لضريبة مؤجلة أصول لمؤونة الإطارات المسيرة بمبلغ 661 200,00 وضريبة مؤجلة أصول تخص مؤونة العطل السنوية بمبلغ 1 065 933,62 وأخيرا ضريبة مؤجلة أصول تخص مؤونة التقاعد لسنة 2018 بمبلغ 2 443 969,36 ليصبح الرصيد في الأخير دائن بمبلغ 1 777 216,81.

نستنتج كذلك من بين حالات الضرائب المؤجلة، مؤونة العطل السنوية ومؤونة التقاعد هذه الأخيرة بنفس المبلغ في دفتر الأستاذ للحساب 133، ذلك أنه في يومية المؤسسة تم تقييد مؤونة التقاعد في الحساب 133 مدين بمبلغ 2 443 969,36 إلى الحساب 692 دائنا بنفس المبلغ.

3. دفتر الأستاذ لحساب 134 ضريبة مؤجلة خصوم

اسم الحساب	مدين	دائن
الرصيد دائن		**8 663 881,00**
ضريبة مؤجلة خصوم لاهتلاك **(PAGLERANI)**		1 018 261,69
ضريبة مؤجلة خصوم لاهتلاك **(MOLINO)**		2 549 982,54
حركة الحساب من 01/01 إلى 2019/12/31		3 568 244,23
تراكم الحساب		12 232 125,23
الرصيد مدين في 2019/12/31		**12 232 125,23**

نلاحظ أن رصيد أول مدة دائن بمبلغ 8 663 881,00، ظهرت حركة دائنة بالمبلغ 1 018 261,69 وهو عبارة عن ضريبة مؤجلة خصوم لإهتلاك **(PAGLERANI)** كما ظهر مبلغ آخر 2 549 982,54 يخص ضريبة مؤجلة خصوم لإهتلاك**(MOLINO)** ليصبح الرصيد في الأخير دائن بمبلغ 12 232 125,23.

4. دفتر الأستاذ لحساب 693 ضريبة مؤجلة خصوم

اسم الحساب	مدين	دائن
ضريبة مؤجلة خصوم لاهتلاك **(PAGLERANI)**	1 018 261,69	
ضريبة مؤجلة خصوم لاهتلاك **(MOLINO)**	2 549 982,54	
حركة الحساب من 01/01 إلى 2019/12/31	3 568 244,23	
تراكم الحساب	3 568 244,23	
الرصيد مدين في 2019/12/31	**3 568 244,23**	

نلاحظ من خلال دفتر الأستاذ للحساب 693 أن حركته كانت مدينة بالمبالغ التالية 1 018 261,69، 1 018 261,69 وهي نفسها المبالغ الدائنة في دفتر الأستاذ للحساب 134، هذا ما يفسر العلاقة بين الحسابين ذلك أنه في يومية المؤسسة كان التقييد من حـ/ 693 إلى حـ/ 134 بالمبالغ السابقة لذلك وجب التأكد من يومية المؤسسة.

ثانيا: العمليات المالية المسجلة في دفتر يومية المؤسسة للضرائب المؤجلة

من خلال فحص الوثائق المحاسبية تبين أن المؤسسة تطبق أربع أنواع مختلفة للضرائب المؤجلة وهي كالتالي:

1. مؤونة الذهاب إلى التقاعد:

		2019/12/31		
حـ/686		مخصصات المؤونات للمعاشات	12,862,996.61	
حـ/153		المؤونات للمعاشات والخسائر المماثلة		12,862,996.61
		تسجيل مؤونة منحة التقاعد		
حـ/133		ضرائب مؤجلة أصول (12,862,996.61) (0.19)	2,443,969.36	
حـ/692		فرض الضريبة المؤجلة أصول		2,443,969.36
		إثبات ضريبة مؤجلة اصول		

2. مؤونة العطل السنوية:

		2019/12/31		
حـ/631		عطلة مدفوعة الاجر للسداسي الثاني	5,610,176.96	
حـ/428		مستخدمين مصاريف للتسديد		5,610,176.96
		تسجيل مؤونة العطل السنوية		
حـ/133		ضرائب مؤجلة أصول (5,610,176.96) (0.19)	1,065,933.62	
حـ/692		فرض الضريبة المؤجلة أصول		1,065,933.62
		اثبات ضريبة مؤجلة أصول على العطل السنوية		

3. مؤونة الإطارات المسيرة:

		2019/12/31		
حـ/631		منحة الإطارات المسيرة	3,480,000.00	
حـ/425		تسبيق على منحة الإطارات المسيرة		696,000.00
حـ/421		المستخدمون الأجور المستحقة		2,784,000.00
		تسجيل مؤونة العطل السنوية		
حـ/133		ضرائب مؤجلة أصول (3,480,000.00) (0.19)	661,200.00	
حـ/692		فرض الضريبة المؤجلة أصول		661,200.00
		إثبات ضريبة مؤجلة أصول على العطل السنوية		

4. الإهتلاك:

✓ **حسب مؤسسة (MOLINO)**

		2019/12/31		
حـ/681		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	**13,420,960.73**	
	حـ/28182	اهتلاك الآلات الخاصة بمؤسسة **(MOLINO)**		**13,420,960.73**
		اثبات قسط الإهتلاك السنوي		
		2019/12/31		
حـ/693		فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم	**2,549,982.54**	
	حـ/ 134	الضريبة المؤجلة الخصوم (13,420,960.73 x 19 %)		**2,549,982.54**
		اثبات الضريبة المؤجلة على الإهتلاك **(MOLINO)**		

✓ **حسب مؤسسة (PAGLERANI)**

		2019/12/31		
حـ/681		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	**5,359,272.05**	
	حـ/28182	إهتلاك الآلات الخاصة بمؤسسة **(PAGLERANI)**		**5,359,272.05**
		إثبات قسط الإهتلاك السنوي		
		2019/12/31		
حـ/693		فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم	**1,018,261.69**	
	حـ/ 134	الضريبة المؤجلة الخصوم (13,420,960.73 x 19 %)		**1,018,261.69**
		إثبات الضريبة المؤجلة على الإهتلاك **(PAGLERANI)**		

المبحث الرابع: إختبار فرضيات الدراسة

سيتم في هذا الجزء إختبار فرضيات الدراسة بمستوى ثقة 95% أي بمستوى دلالة 5%، وسيتم أولا إختبار مدى إتباع البيانات في كل فرضية للتوزيع الطبيعي من أجل تحديد الإختبار المناسب لكل منها.

كما سيتم إختبار نفس الفرضيات على الدراسة الميدانية للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة.

المطلب الأول: إختبار الفرضية الأولى

تتمثل الفرضية الأولى فيما يلي: **تتبنى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة المعايير المحاسبية الدولية بشكل مقبول.**

H_0: لا تتبنى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة المعايير المحاسبية الدولية بشكل مقبول.

نستخدم الإختبار **T** للعينة الواحدة **(One Sample T-Test)** لأنه هو المناسب في هذه الحالة على أساس ان العينة واحدة وكبيرة أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي **(n > 50)**، وقد تحصلنا على النتائج الملخصة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-28): نتائج إختبار (One Sample T-Test) للفرضية الأولى

	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Ste Deviation.	قيمة T المحسوبة	درجات الحرية Df	متوسط الفرق Mean Difference	مستوى المعنوية Sig P.Value
الفرضية	2.59	0,431	14.500	113	0,586	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول رقم **(4-28)** أن متوسط المجتمع يختلف عن القيمة المراد إختبارها **(2)** وهذا يعني أن القيمة الحقيقية لهذا المتوسط يجب إما أن تكون أكبر من هذه القيمة أو أصغر منها.

ولتحديد الإتجاه نقارن بين متوسط العينة التي تعتبر تقديرا لمتوسط المجتمع والقيمة المراد إختبارها حيث وجدنا أن متوسط العينة يساوي **(2.59)** في حين أن القيمة المراد إختبارها تساوي **(2)** وبالتالي فإن المتوسط الحقيقي للعينة هو أكبر من **(2)** .

من نتائج الجدول أعلاه يتضح أن قيمة **(Sig)** تساوي **(0,000)** وهي أقل من مستوى المعنوية **(5 ٪)** وعليه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرض البديل على أساس أنه:

تتبنى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة المعايير المحاسبية الدولية بشكل مقبول.

المطلب الثاني: الفرضية الثانية.

تتمثل الفرضية الثانية فيما يلي: **تسعى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة إلى تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) من خلال النظام المحاسبي المالي بشكل مقبول.**

H_0: لا تسعى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة إلى تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** من خلال النظام المحاسبي المالي بشكل مقبول.

نستخدم الإختبار **T** للعينة الواحدة **(One Sample T-Test)** لأنه هو المناسب في هذه الحالة على أساس أن العينة واحدة وكبيرة أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي **(n > 50)**، وقد تحصلنا على النتائج الملخصة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-29): نتائج إختبار (One Sample T-Test) للفرضية الثانية

	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Ste Deviation.	قيمة T المحسوبة	درجات الحرية Df	متوسط الفرق Mean Difference	مستوى المعنوية Sig P.Value
الفرضية	2.7	0,203	36.662	113	0,697	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يلاحظ الجدول رقم **(4-29)** أن متوسط المجتمع يختلف عن القيمة المراد إختبارها **(2)** وهذا يعني ان القيمة الحقيقية لهذا المتوسط يجب اما أن تكون أكبر من هذه القيمة أو أصغر منها.

ولتحديد الإتجاه نقارن بين متوسط العينة التي تعتبر تقديرا لمتوسط المجتمع والقيمة المراد إختبارها حيث وجدنا أن متوسط العينة يساوي **(2.7)** في حين أن القيمة المراد إختبارها تساوي **(2)** وبالتالي فان المتوسط الحقيقي للعينة هو أكبر من **(2)** .

من نتائج الجدول أعلاه يتضح أن قيمة **(Sig)** تساوي **(0,000)** وهي أقل من مستوى المعنوية **(5 ٪)** وعليه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرض البديل على أساس أنه:

تسعى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة إلى تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) من خلال النظام المحاسبي المالي بشكل مقبول.

المطلب الثالث: إختبار الفرضية الثالثة والرابعة

أولا: إختبار الفرضية الثالثة.

تتمثل الفرضية الرابعة فيما يلي: **يوجد إلتزام كاف للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة بالمعالجة المحاسبية للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) في شقه المتعلق بالضرائب المؤجلة أصول.**

بما أن المتوسط الحسابي المحسوب للبعد الأول هو $\mu_0 = 1,9394$، والمتوسط الحسابي المعياري هو $\mu = 2$

أي أن $\mu_0 < \mu$ وبالتالي نرفض الفرضية البحثية مباشرة دون إجراء الإختبارات عليها ومنه:

لا يوجد إلتزام كاف للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة بالمعالجة المحاسبية للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) في شقه المتعلق بالضرائب المؤجلة أصول.

ثانيا: إختبار الفرضية الرابعة.

تتمثل الفرضية الخامسة فيما يلي: **يوجد إلتزام كاف للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة بالمعالجة المحاسبية للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) في شقه المتعلق بالضرائب المؤجلة خصوم.**

بما أن المتوسط الحسابي المحسوب للبعد الأول هو $\mu_0 = 1,9682$، والمتوسط الحسابي المعياري هو $\mu = 2$

أي أن $\mu_0 < \mu$ وبالتالي نرفض الفرضية البحثية مباشرة دون إجراء الإختبارات عليها ومنه:

لا يوجد إلتزام كاف للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة بالمعالجة المحاسبية للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) في شقه المتعلق بالضرائب المؤجلة خصوم.

خلاصة الفصل الرابع:

تم التطرق في هذا الفصل إلى عرض أهم نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها، حيث حاولنا ملامسة واقع الإلتزام بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل **(IAS 12)** في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بصفة عامة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة بصفة خاصة، بالإضافة إلى إختبار فرضيات الدراسة وتحليل أهم نتائجها.

إن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة تتبنى المعايير المحاسبية الدولية بشكل مقبول، كما تم التوصل أيضا إلى أن هناك مستوى متوسط لتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** في المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة من خلال الإقتصار على تطبيق أربع حالات فقط للضرائب المؤجلة.

كما تم إثبات أنه لايوجد إلتزام كاف للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة والمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة بالمعالجة المحاسبية للمعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** في شقه المتعلق بالضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم.

الخاتمة

في ظل الأحداث المتسارعة على مستوى العالم في مختلف الميادين وخاصة ميدان الأعمال والتجارة العالمية، أصبح علم المحاسبة مزيج من العلوم والفنون ومن العلوم المهمة التي لها دور أساسي وجلي نظرا لما يوفره من بيانات مالية وغير مالية تساعد العديد من الأطراف ذات العلاقة داخل وخارج المؤسسة في إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة.

وتعتبر معايير المحاسبة الدولية من أكبر وأوسع المجالات إنتشارا في العالم نظرا لأهميتها على الصعيد العالمي حيث شملت العديد من الدول ومنها الجزائر التي رحبت بهاته المعايير وأعدت لها قانونا خاصا **07/11** المؤرخ في **2007/11/25** والذي يحكم الممارسة المحاسبية والمتمثل في النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية وذلك إبتداءا من جانفي **2010.**

جاء النظام المحاسبي المالي بتغيير كلي في المبادئ المحاسبية وطرق العرض والإفصاح، وأصبح لديه القدرة على مواكبة التطورات الحاصلة في الساحة العالمية وعلى تلبية مختلف حاجيات الأطراف ذات العلاقة، إلا أنه لم يراعي خصوصية النظام الجبائي الجزائري هذا ما أدى إلى وجود تباين وإختلافات بين النظامين بصفة عامة والإختلاف بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي بصفة خاصة حيث يتم تحديد النتيجة الضريبية من خلال النتيجة المحاسبية والتي تعتمد بدورها على التشريعات والقوانين الضريبية هذه الأخيرة تنص على وجوب الإلتزام بالمبادئ المحاسبية وإحترامها من مبدأ إستقلال الدورات المالية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالأعباء ....الخ.

في هذا الصدد ونتيجة لهذا التباين قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإصدار المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل **IAS 12** الذي يعنى بالتحاسب الضريبي وكيفية قياس الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة، فهدف هذا المعيار هو القيام بعملية التوافق بين التشريعات والقوانين المحاسبية من جهة والقوانين والقواعد الجبائية من جهة أخرى من خلال المعالجة المحاسبية والجبائية للفروقات المؤقتة والإعتراف بها في الكشوفات المالية وفق تقنية الضرائب المؤجلة والإعتراف بالآثار الضريبية لكل الأحداث والمعاملات.

في هذ السياق نجد جل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تتجنب تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل **IAS 12** نظرا لعدم فهم المحاسبة الضريبية لهذا المعيار من جهة وعدم إعطائه الإهتمام اللازم من طرف الهيئات المحاسبية والمتخصصين في ميدان المحاسبة والإدارة الضريبية.

نتائج الدراسة:

توصلنا في هذه الدراسة إلى جملة من النتائج وهي نتائج نظرية وأخرى عملية.

أولا: أهم نتائج القسم النظري.

1. الأصل في إختلاف الأنظمة المحاسبية يعود إلى التمايز والتفاوت في البيئة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية والثقافية في البلد الواحد كما يوضح قيمة العوامل المختلفة الأخرى مثل النظام القانوني أو النظام الجبائي أو مهنة المحاسبة،...إلخ.
2. تعتبر الثقافة المحاسبية من بين أهم العوامل في الإختلاف المحاسبي لأن كل العوامل البيئية الأخرى تشترك في هذه الأخيرة، لما لها من دور في تباين الأنظمة المحاسبية الدولية والإختلاف المحاسبي الدولي.
3. وجود الإختلاف المحاسبي الدولي أدى إلى وجود التوافق المحاسبي الدولي والذي أدى بدوره إلى ظهور المعايير المحاسبية الدولية من أجل التقليل من الإختلاف في الأنظمة المحاسبية بين دول العالم وهذا ما أدى بالجزائر إلى إصدار تشريع خاص بالعمل المحاسبي والمتمثل في النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية.
4. بنود المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) عموما تتحدث عن طريقة الضريبة المؤجلة أصول وخصوم.
5. هناك بعض المفاهيم الخاطئة بخصوص النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، فالنتيجة الجبائية ماهي إلا وسيلة لحساب الضريبة على أرباح الشركات المستحقة فقط والنتيجة المحاسبية الصافية ماهي إلا النتيجة المحاسبية قبل الضريبة منقوص منها الضريبة على أرباح الشركات وهي النتيجة التي توزع على الشركاء وليست النتيجة الجبائية، بمعنى أن معدل الضريبة يحسب على أساس النتيجة الجبائية وليس على أساس النتيجة المحاسبية.
6. الجدول رقم (09) من الحزمة الجبائية ليس الغرض منه تحديد النتيجة الجبائية أو حساب الضريبة على أرباح الشركات لأنه في الأصل تم حساب النتيجتين سابقا وإنما الغرض من إعداده هو تلبية حاجيات الإدارة الضريبية بحيث يسمح بإعادة تكوين النتيجة الجبائية ومراقبة صحة مبلغ الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، وهو في الأخير وثيقة جبائية تخص الإدارة الضريبية فقط.
7. النظام المحاسبي المالي له اطاره التصوري ومبادئه وقواعده الخاصة بإعداد الكشوفات المالية التي تعكس الواقع الإقتصادي للمؤسسة من الشفافية والصورة الصادقة وذلك من أجل إتخاذ القرارات المناسبة، والنظام الجبائي له أسسه ومبادئه وأهدافه وفلسفته المختلفة على النظام المحاسبي فلكل وجهته وقد يظهر هناك تعارض للأحكام الجبائية عن الأحكام المحاسبية وهنا تجدر الإشارة إلى أن المشرع قد فصل في القضية من خلال المادة 06 من القانون التكميلي لسنة 2009، حيث نص على وجوب تطبيق ما جاء به النظام المحاسبي المالي، فقط يجب مراعاة أحكام القانون الجبائي في كيفية إحتساب وعاء الضريبة.
8. إن الضرائب المؤجلة هي عبارة عن تقنية محاسبية وليست تقنية ضريبية جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية وذلك من خلال المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) وذلك بهدف إقصاء تأثيرات الفروقات المؤقتة بين المحاسبة والجباية على الربح المحاسبي الصافي للدورة المالية، بهدف المحافظة دائما على الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

ثانيا: أهم نتائج القسم التطبيقي.

1. أما بالنسبة لبعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية مثل المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة بولاية المسيلة التي تلتزم بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12)، فقد تبين من خلال الدراسة الميدانية إعتمادها على تطبيق أربع حالات فقط في حين أهملت الحالات الأخرى للضرائب المؤجلة وهنا يمكن القول بعدم توافق الممارسة المحاسبية في معظمها، مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12).
2. كما تم التوصل إلى أن جل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بعيدة كل البعد عن تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) ، وهذا من خلال إجابات المستجوبين والمقابلات المباشرة مع رؤساء مصالح المحاسبة والجباية والمساعدين المحاسبيين للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة.

أما بخصوص الخبراء المحاسبيين والمعتمدين فقد تبين إنعدام تام لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) في مختلف المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

3. عدم إلزامية القانون المحاسبي بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل لا سيما الضرائب المؤجلة وهذا ما أدى إلى عدم إلتزام الكثير من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتطبيق ما جاء في هذا المعيار.
4. مما سبق نستنتج أن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لا تلتزم بالمعالجة المحاسبية حسب ما يتطلبه المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل(IAS 12) وذلك من خلال إجابات أفراد العينة لأبعاد الإستبانة ولكثير من بنودها مما يدل على غموض وعدم فهم لهذا المعيار وخاصة في شقه المتعلق بتقنية الضرائب المؤجلة.
5. معظم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية التي عملت على تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل لا سيم تقنية الضرائب المؤجلة لجأت في الأخير إلى عملية تطهير الحسابات الخاصة بالضرائب المؤجلة، نظرا لتراكمها من سنة مالية إلى أخرى وهذا راجع إلى ضعف تأهيل محاسبي المؤسسة وعدم إدراك المعنى الحقيقي لهذه الطريقة.
6. عدم الفهم الصحيح للضرائب المؤجلة من قبل الإدارة الضريبية وإطاراتها مما زاد الأمر تعقيدا، فبمجرد محاولة إظهارها في الكشوفات المالية والجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية، يظهر نوع من المنازعات بين المؤسسة والإدارة الضريبية لذلك أصبح المحاسب في المؤسسة يتجنب الإفصاح عن الضرائب المؤجلة.
7. طريقة الضرائب المؤجلة هي طريقة لترحيل الضريبة عبر الزمن من سنة مالية إلى أخرى، وهي تسمح فقط بإظهار الضريبة الخاصة فقط بالدورة، بإعتبار أن الضريبة المؤجلة المدينة سوف يتم من الضريبة المستحقة المحسوبة على أساس النتيجة الجبائية، والضريبة المؤجلة الدائنة سوف تضاف إلى الضريبة المستحقة، هذا ما يؤدي بالضرورة إلى الحصول على النتيجة الصافية التي توافقها والمساهمة في تحسين الصورة الصادقة للقوائم المالية.
8. يعود عدم الإلتزام بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) إلى كون أن المحاسبين يقومون بإعداد قوائم مالية بنظرة جبائية وليست بنظرة محاسبية وذلك من أجل تجنب تقنية الضرائب المؤجلة من جهة وتجنب المشاكل الإدارية مع الإدارة الضريبة من جهة أخرى، وكأنهم حسب وجهة نظرهم يلغون العمل بالقانون المحاسبي المالي (SCF) الذي هو

نظام قائم بحد ذاته وأنه لا فائدة ترجى منه، فبدلا من لجوء المحاسب إلى تطبيق الإهتلاك المحاسبي يلجأ إلى تطبيق الإهتلاك الجبائي حسب القانون الجبائي.

9. تتبنى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة المعايير المحاسبية الدولية بشكل مقبول وذلك من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي **(SCF)** ويرجع الفضل في ذلك إلى إلزامية تطبيقه من قبل الدولة.
10. تسعى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة إلى تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 12)** من خلال النظام المحاسبي المالي بشكل جيد خاصة ماتعلق بالإطار المفاهيمي للمعيار وتقنين هذا الأخير في النظام المحاسبي المالي **(SCF)**.
11. يوجد إلتزام غير كاف للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة بالمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة أصول على مستوى الكشوفات المالية وهذا مافسرته النتائج المتحصل عليها من خلال إجابات المستجوبين في إختصاص المحاسبة حيث كانت إجاباتهم متمركزة بين محايد وغير موافق.

كما أن الدراسة الميدانية للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة أظهرت أن المؤسسة إقتصرت على ثلاث حالات فقط تمثلت في كل من مؤونة التقاعد، مؤونة العطل السنوية وأخيرا مؤونة خاصة بالإطارات المسيرة. وهذا غير كافي بالنظر إلى مختلف الحالات التي تطرقنا لها في الجانب النظري.

12. يوجد إلتزام غير كاف للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة بالمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة خصوم على مستوى الكشوفات المالية. حيث كانت إجاباتهم متقاربة ومتوافقة كذلك بين محايد وغير موافق وهذا ما يدل على أن الكثير من المحاسبين في المؤسسات ومكاتب المحاسبة لديهم نقص في التكوين في مجال المحاسبة وعدم الإلمام ببعض المفاهيم الجديدة كالمعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل وتقنية الضرائب المؤجلة.

أما بخصوص نتائج الدراسة الميدانية للمركب الصناعي التجاري الحضنة فلقد تبين أن المؤسسة تطبق حالة واحدة فقط للضرائب المؤجلة خصوم وهذا غير كاف على الإطلاق وهذا ما أثبتته نتائج دراسة الإستبانة.

في الأخير يمكن القول أنه بعد مرور أكثر من عشر سنوات على دخول النظام المحاسبي المالي **(SCF)** حيز التطبيق مازال أهل الاختصاص في المحاسبة يتعاملون بذهنية المخطط المحاسبي الوطني **(PCN)** والتي تعد من معوقات عدم التجسيد الفعلي للنظام المحاسبي المالي بصفة عامة وتطبيق متطلبات المعيار **(IAS 12)** بصفة خاصة.

أهم الإقتراحات والتوصيات:

من خلال ما توصلنا إليه من نتائج نظرية وتطبيقية فإننا نقترح ما يلي:

1. يجب التركيز على الممارسة المحاسبية في البيئة الجزائرية من طرف الأطراف الفاعلة في ميدان التوحيد المحاسبي مثل المجلس الوطني للمحاسبة والمهنيين المحاسبيين، وضرورة الأخذ بعين الإعتبار الخصوصية الثقافية لما لها من أهمية ووزن من بين العوامل الأخرى.
2. الحاجة الملحة إلى إصلاح النظام المحاسبي وتجديده ليتماشى ويشمل مختلف المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بكل أنواعها خاصة إذا تعلق الأمر بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل.
3. إعادة تأهيل المهنيين والمختصين في مجال المحاسبة من خلال الدورات التكوينية من طرف كفاءات وخبراء محاسبيين لهم إطلاع وإهتمام واسع بالمعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل بصفة خاصة.
4. محاولة تكييف النظام المحاسبي الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي وتقليص الفجوة بينهما وذلك بسبب التحديث المستمر وكثرة التعديلات للتشريعات والقوانين الجبائية مما صعب مهمة الإدارة الجبائية والمهنيين المحاسبيين.
5. تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل بصفة عامة والضرائب المؤجلة بصفة خاصة مازال بعيدا نوعا ما من الممارسة في أرض الواقع سواء من طرف الإدارة الضريبة أو المهنيين المتخصصين في مجال المحاسبة والخبراء المحاسبيين لذلك وجب إعادة النظر في الممارسات المحاسبية على أرض الواقع.
6. ضرورة إهتمام المهنيين المتخصصين في ميدان المحاسبة بموضوع المعيار المحاسبي الدولي الضرائب على الدخل وإعطاء أولوية لدراسته وتطبيقه لما له من إضفاء الشفافية على الكشوفات المالية.
7. من الضروري أن يسعى المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة إلى التطبيق الشامل والكافي لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل وتطبيق تقنية الضرائب المؤجلة حسب الحالة بدلا من الإقتصار على تطبيق أربع حالات فقط.
8. إجراء المزيد من الدورات التكوينية حول هذا المعيار وبما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وبيان أثر تطبيقه على الكشوفات المالية والعمل على إيجاد آلية مناسبة لإلزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بالتطبيق الفعلي للمعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل من خلال سن قوانين في هذا الشأن.
9. إجراء المزيد من الدراسات حول مدى التوافق بين القانون الجبائي الجزائري مع متطلبات المعيار المحاسبي رقم (12) من خلال النظام المحاسبي المالي والوقوف عند معوقات تطبيقه لما له من أهمية في العرض والإفصاح على الكشوفات المالية.
10. تحفيز المؤسسات الإقتصادية الجزائرية على الإلتزام بالتطبيق التام للنظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي، وذلك من خلال منح هذه الأخيرة إمتيازات جبائية من طرف الإدارة الضريبية.
11. إستحداث نظام محاسبي ضريبي يتسم بالبساطة والملائمة خاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

وفي الأخير يمكن طرح بعض المواضيع التي يمكن أن تشكل عناوين للبحث في المستقبل:

1. دور المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل (IAS 12) في شفافية الكشوفات المالية.
2. دراسة العلاقة بين المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل (IAS 12) والمعيار المحاسبي الدولي الكشوفات المالية (IAS 01)
3. المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) وأثره على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية المدرجة في بورصة الجزائر.
4. أثر الضرائب المؤجلة على المؤسسة الأم وفروعها.

قائمة المصادر والمراجع

أولا: المصادر والمراجع باللغة العربية

I. الكتب:

1. إبراهيم جابر السيد، **الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارة العربية داخل البلاد الأجنبية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
2. أحمد رياض بلقاوي، **نظرية محاسبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
3. أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والمؤسسات متعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
4. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق المحاسبي الدولي**، الدار الجامعية الاسكندرية، القاهرة 2005.
5. أوما سيكاران، **طرق البحث في الإدارة مدخل بناء المهارات البحثية**، ترجمة إسماعيل علي بسيوني وعبد الله بن سليمان العزاز، السعودية، المنشورات العلمية لجامعة الملك سعود، 1998.
6. بحار حسنة، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، الصفحات الزرقاء، الجزائر ،2010.
7. البطريق يونس أحمد، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2005.
8. بن ربيع حنيفة وآخرون، **الواضح في المحاسبية المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS**، الجزائر، منشورات كليك 2013.
9. تامر خميس، **إتجاهات تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء التشريعات ذات العلاقة**، دار تويتة للنشر والتوزيع القاهرة، 2020.
10. جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، الصفحات الزرقاء، الجزائر ،2010.
11. جمعة حميدات، **خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية** IFRS EXPERT. عمان، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.2014.
12. حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
13. حسين علي نجيب، غالب عوض صالح الرفاعي، **تحليل ونمذجة البيانات باستخدام الحاسوب تطبيق شامل للحزمة Spss**، الأهلية للنشر والتوزيع، 2006 ، عمان.
14. خلاصي رضا، **النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين**، دار هومة، الجزائر، ط3، 2012.
15. رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998.
16. رياض بلقاوي، **نظرية محاسبية**، تعريب رياض عبد الله، اليازوري، عمان، 2009، الجزء 2.
17. سعد الساكني، حسن عمر محمد، **معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية**، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، 2016.
18. سعيد عبد العزيز عثمان، **النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2000.

19. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، **النظم الضريبية مدخل نظري وتطبيقي**، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، دون تاريخ نشر.

20. شعباني لطفي، **جباية المؤسسة دروس مع أسئلة وتمارين محلولة**، الأوراق الزرقاء، الجزائر 2017.

21. شهدان عادل الغرباوي، **المؤسسات المساهمة في إطار الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2020.

22. شوقي طارق سعيد، **محاسبة المؤسسات**، دار غيداء للنشر والتوزيع عمان،2018.

23. شوقي طارق سعيد، **محاسبة المؤسسات**، دار غيداء للنشر، عمان ،2018.

24. صالح بزة، أمينة بن خزناجي، **جباية المؤسسة دروس وتمارين محلولة**، دار الطالب برج بوعريريج، الجزائر، ط 1، 2020.

25. طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية، القياس والتقييم المحاسبي**، الجزء الخامس، ط1، مصر ،2004.

26. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2016، الجزء الأول.

27. عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، **الإعفاءات من ضريبة الدخل**: دراسة مقارنة، دار الحامد الأردن، ط1 ،2008.

28. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر ،2013.

29. عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الثانية، 2014.

30. عبد المجيد الدراز حامد، وآخرون، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية الاسكندرية 2003.

31. عبد المجيد قدي، **مقدمة في القانون الضريبي وجباية المؤسسات**، دار الخلدونية، الجزائر، 2018.

32. عدلي ناشد، **التشريع الضريبي المصري**، الدار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر 2003.

33. عيسى سماعين، **جباية ومحاسبة المؤسسة تقنيات جبائية ومحاسبية**، الأوراق الزرقاء الجزائر، 2021.

34. فارس جميل الصوفي، **المعايير المحاسبة الدولية والأداء المالي للمؤسسات الصناعية المساهمة العامة**، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2012.

35. فريدريك تشوي وآخرون، **المحاسبة الدولية**، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض.

36. فؤاد توفيق ياسين، **المحاسبة الضريبية**، اليازوري، عمان، الأردن، 2005.

37. القاضي، حسين حمدان، مأمون، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، منشورات جامعة دمشق، 2008.

38. لخضر علاوي، "**معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات محلولة**"، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012

39. لعياشي نوردين، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)**، دار بهاء الدين قسنطينة الجزائر، 2018.

40. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معاير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**، عمان، 2006.

41. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ الدولية الجوانب العلمية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2017.

42. محمد أحمد محمود عمارنة، **رقابة هيئة سوق رأس المال على المؤسسات المساهمة: دراسة مقارنة**، المركز القومي للإصدارات القانونية، 2014.

43. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **حوكمة المؤسسات**، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، 2020.

44. محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.

45. محمد عطية مطر، **نظرية المحاسبة**، الأردن، جامعة القدس المفتوحة، 2006.

46. محمد محمود عبد ربه محمد، **دراسات في النظرية المحاسبية، المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

47. محمد يحي أبوطالب، **المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة**، مكتبة النهضة، جامعة عين شمس، القاهرة، 2001.

48. المرسي السيد حجازي، **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2001.

49. ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، الجزائر، 2003.

50. نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، **المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي**، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1997

51. زكريا أحمد الشربيني، **الإحصاء اللابارامتري المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)**، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، الجزائر، 2018

52. ولهي بوعلام، **جباية المؤسسة**، الجزء الأول، دار الهدى عين مليلة، الجزائر 2018.

53. يوسف مامش، ناصر دادي عدون، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، دار المحمدية،2008.

54. يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلمي، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2002.

55. يوسف محمد جربوع، **نظرية المحاسبة، الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2001.

II. الرسائل والاطروحات:

1. أحمد محمود خليل عبد الفتاح، **أثر الإختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي (12) وقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضائب الدخل في القوائم المالية**" دراسة تطبيقية على مؤسسات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة،2014.

2. تامر سعيد عبد الغني، **أسلوب المقترح لمحاسبة ضرائب الدخل في القوائم، دراسة الميدانية**، مذكرة ماجستير، كلية التجارة جامعة عين شمس، مصر ،2004.

3. جمال كامل محمود، **أثر الإختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في الكشوفات المالية لمؤسسات المقاولات**، مذكرة ماجستير، جامعة القاهرة، 2011.

4. شعيب شنوف، **الممارسة المحاسبية في المؤسسات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**، أطروحة دكتواره، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2007.
5. فريد لطرش، **التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي التفكير حول المخطط المحاسبي الوطني**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر، 2018.
6. رجاشتة عبد المجيد، **تقييم الإصلاح الجبائي**، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف 1، 2019.
7. بن بلقاسم سفيان، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية إتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر 2009.
8. صبايحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (ias/ifrs) وأثره على جودة المعلومة**، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.

III. الملتقيات والمقالات:

1. سفير محمد، **المحاسبة المعمقة مع امثلة وتمارين**، مطبوعة جامعية، جامعة العقيد آكلي محند اولحاج، 2014.
2. عوض سلامة فايز الرحيلي، **دور نظام السوق المالية الجديد في تعزيز الشفافية والإفصاح في البيئة السعودية دراسة تحليلية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، 2004.
3. قورين الحاج قويدر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات** مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 10 سنة 2012.
4. كمال رزيق، وبوعلام رحيمون. **تقييم السياسة الجبائية في الجزائر** مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول .السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البليدة ،2002.
5. مداني بن بلغيث، "**التوافق المحاسبي الدولي: المفهوم، المبررات، والأهداف**"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد:4، 2006.
6. عباسي صابر، برير أحمد، **أهمية محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي IAS 12**، دراسة تحليلية مقارنة بين (cevital, samsung)، الملتقى العلمي الوطني حول الجباية والمحاسبة بين التقارب والإختلاف، جامعة البليدة 2 الونيسي علي، يومي 17 و18 أفريل 2017.

IV. الجرائد الرسمية والقوانين:

1. الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 19، الصادرة ب 2008/05/28، المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

2. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19 المؤرخ في 25 مارس 2009، مرجع سابق، القسم الثالث، الفرع الرابع.

3. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، الصادر في 2007/11/25 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

4. الجريدة الرسمية، العدد 19، بتاريخ 2009/03/25، قرار مؤرخ في 2008/04/28 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات، وقواعد سيرها.

5. المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قانون المالية لسنة 2021.

6. المادة 03-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قانون المالية لسنة 2021.

7. المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قانون المالية لسنة 2021.

8. المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008

9. المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي.

10. المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قانون المالية لسنة 2021.

11. المادة 04/121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية.

12. المادة 03/124 من القرار المؤرخ في 2008/07/26.

13. المادة 13 من قانون المالية لسنة 2021 المعدلة للمادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

14. المادة 138. 04 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية.

15. المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قانون المالية لسنة 2021.

16. المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قانون المالية لسنة 2021.

17. المادة 03/141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون المالية لسنة 2021.

18. المادة 144، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021.

19. المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

20. المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008.

21. المادة 186، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،2021

22. المادة 112/2 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية.

23. المادة 40 من القانون رقم 85 -10 المؤرخ في 01/26/ 1985 المتضمن ضبط ميزانية السنة المالية لسنة 1986، جريدة رسمية، عدد 57 من سنة 1985.

24. المادتين: 172 و173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قانون المالية لسنة 2021.

25. المواد من 20/121 إلى 27/121 من القرار المؤرخ في 2008/07/26

26. القانون رقم 88 - 33 الموافق 1988/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1989، جريدة رسمية، عدد 54 من سنة 1988.

27. القرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية.

V. مواقع الأنترنت:

1. https://www.agrodiv.dz/
2. https://www.iosco.org/about/?subsection=about_iosco.
3. https://www.ifrs.org/groups/monitoring-board/
4. https://www.ifrs.org/groups/trustees-of-the-ifrs-foundation/
5. https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/#about
6. https://www.ifrs.org/groups/ifrs-interpretations-committee
7. https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/codes_fiscaux_arabe/CIDTA_LF_2019_AR.pdf
8. https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/codes_fiscaux_arabe/CIDTA_LF_2019_AR.pdf
9. https://www.iasplus.com/
10. https://www.ifrs.org/

المراجع باللغة الأجنبية:

1. Ahmed Riahi-Belkaoui **, Accounting Theory**, 5th London : Thomson Learning, 2004.
2. Alain Frydlender, julien Pagezy, **S'initier aux IFRS** , éditions Francis lefebre , Paris , 2004.
3. ALI MIRZA, a., J.HOLT, G., & Orelle, M. **International Financial Reporting Standards (IFRS) Workbook and Guide**. CANADA: JOHN WILEy. 2006.
4. Barry Ellion Jamie Elliars, **Financial Accounting and Reporting**, Prestice Hall 11 Edition, International UK limited 2011.
5. Bernard Raffournier et al, **Comptabilité International**, Vuibert, France, 1997.
6. Christopher Noles Robert Parker, **Comparative International Accounting**, Prentice Hall 10" Edition**,** International UK limited, 2008.
7. Claude CHARON, **Pourquoi des normes d'audit**, Revue française, No326, Octobre 2000.
8. Conor Foley, et al., **The Standard Setting Process of International Financial Reporting Standards by the International Accounting Standards Board (IASB**), CPA Ireland.
9. Craig Deegan**, Australian Financial Accounting**, Forth Edition, McGraw-Hill Irwin, NSW, 2006.
10. De Patrick R. Delaney, O. Ray Whittington : **Financial Accounting and Reporting**, Wiley CPA Exam Review, John Wiley & Sons, 2009.
11. Due Process Handbook**, IFRS Foundation Publications Department**, London, 2016.
12. Ernst, & Young LLP. (2020**). International GAAP 2020**. united kingdom: john wiley, sons ltd.
13. Francesco Bellandi, **Dual Reporting for Equity and Other Comprehensive Income under IFRSs and U.S GAAP**, John Wiley & Sons , 2012.
14. Frederick D. S. Choi, Gary K. Meek, **International Accounting, Prentice Hall**, New Jersey Edition, 2011.
15. Haller ET Walton P, **Différences national et harmonisation comptable**, comptabilité Haller A 2 internationale, Vuibert, Ed 1997, Paris.
16. Hendriksen Es**, Accounting theory**, third edition 1977.
17. kieso, w., & all, **Intermediate accounting**. USA: john wiely, 2012.
18. Manuel de la comptabilité financière dité par la CNC.

19. Michel Blanchette et autre, **Les effets des IFRS sur les ratios financiers :** premiers signes au Canada, Association des comptables généraux accrédités du Canada, 2011.

20. Mohamed Zaatri, **Initiation aux Impôts différés**, berti edition, Alger 2021.

21. Muriel Nahmias, **L**'**essentiel des normes IAS/IFRS**, éd d'Organisation, Paris, 2004.

22. Nabil AKESBI, **l'impôt, l'état et l'ajustement,** éditions RABAT, 1993.

23. Ngasy Vahn **, le rôle de l'impôt dans les P.V.D " C.D.G.I** Paris.

24. Obert Robert, **Pratique des Normes IAS/IFRS**, 4eme édition, Dunod**,** Paris, France, 2008.

25. Patrick Morgenstern, **Les impôts différés**, 1er édition groupe revue fiduciaire 2011.

26. Rapport général du plan quadriennal 1970-1973, éditions populaires de l'armée.

27. Ratiba Aoudjit, **Le Système Comptable Financier**, ENAG édition, Algérie, 2012.

28. Robert obert, **Pratique des IAS/ IFRS**, dunod, 2002.

29. Robert Obert, **Pratique des normes IFRS**, 3 éd, Dunod, Paris.

30. ROSS M. Skinner, J. Alex Milbum, Adaptation Française : Nadi CHLALA, Jaques Fortin, **Normes Comptables (Analyse et Concepts)**, 2eme Edition, Québec, CANADA, 2003.

31. Ross M. Skinner, J.Alex Milburn, **Normes Comptables: Analyses et Concepts**, Quebec, Canada, 2 eme édition 2003.

32. S. brun, **L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS**, édition gualino, paris, 2004.

33. Stéphane BRUN**, les normes comptables internationales IAS/IFRS**. Edition Gualino, Paris, 2006.

34. Timothy Douprik Hector Perera, **International Accounting Business and Economics**, 3eme Edition, 2012.

Article et thèse:

1. Cédric TONNERRE**, les critères européens d'adoption des normes IFRS et leur compatibilité avec le cadre conceptuel, Cinquièmes Etats Généraux de la Recherche Comptable (conférence**), 11 décembre 2015, Paris.

2. Emmanuelle CORDANO, **Qualités et défauts des IFRS : petit guide à l'usage des administrateurs**, Revue Française de Comptabilité, N°463 Mars 2013.

3. Fellah, M. **problématique du choix du système fiscal entre efficacité économique et équité sociale**. Biskra. 2008, p 53 .

4. Hoaran Christian, **Harmonisation comptable internationale**, Revue de CCA, Vol N°02, 1995, Paris.

5. Noviyanti Simorangkir1, E., & and all. (s.d.). **Effect of tax plannig, return on assets, and deferred tax expenseson earning management in automomotuve sub sector companies and components**. Universitas Prima, Indonesia.

6. Said BENAISSA, **l'autonomie des EPE et les finances publiques**, in RASJEP VOL. N° 1 mars 89

7. Samir merouni, **le projet du nouveau system comptable financier algérien « anticiper et préparer les passages du PCN 1975 aux normes IFRS**, mémoire de magistère, ESC, année 2007/2008

8. Youcef DEBDOUB, **Le nouveau mécanisme économique en Algérie**, OPU, 1995.

الملاحق

الملحق رقم (01): الإستبيان

استبيان الدراسة

جامعة زيان عاشور بالجلفة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة وجباية

أخي الكريم / أختي الكريمة
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته
تحية طيبة وبعد....

يطيب لي ان اضع بين ايديكم هذا الاستبيان الذي اعد بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بدراسة عنوانها:" **واقع التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل IAS12 –دراسة ميدانية–**"

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل آرائكم لمعرفة واقع التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي **IAS12**، ونظرا لخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال يرجى منكم تخصيص جزء من وقتكم الثمين لتعبئة الاستمارة المرفقة مع مراعاة الدقة في الإجابة عن الأسئلة المطروحة ووضع العلامة(**X**) أمام الإجابة المناسبة.

مع شكرنا المسبق فان إجابتكم ستكون محل سرية تامة وأننا لن نستخدمها سوى لأغراض البحث.

الطالب: جعنيط عادل **الأستاذ المشرف: رابحي مختار**

I. البيانات العامة:

1. السن: أقل من **30** سنة ☐ من**31** إلى **40** سنة ☐ من**41** إلى **50** سنة ☐ أكبر من **50** سنة ☐

2. المؤهلات: تقني محاسبي ☐ ليسانس ☐ ماستر/ماجستار ☐ دكتوراه ☐

3. المهنة: رئيس مصلحة المحاسبة ☐ محاسب معتمد/ محافظ حسابات/ خبير ☐ مساعد محاسب ☐

4. الخبرة: أقل من **5** سنوات ☐ من**6**إلى **15** سنة ☐ من**16** إلى **25** سنة ☐ أكثر من **25** سنة ☐

5. آخر تربص في المحاسبة: أقل من **02** سنوات ☐ من **3** الى **4** سنوات ☐ من **5** الى **6** سنوات ☐ أكثر من **6** سنوات ☐

المحور الأول: مدى تبني المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية.

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
01	تطبيق المعايير المحاسبة الدولية يعمل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية لزيادة الموثوقية.			
02	جاء تطبيق المعايير المحاسبة الدولية كاستجابة لأغراض التوافق المحاسبي الدولي.			
03	تمتاز التقارير المالية بالملائمة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.			
04	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في الإفصاح عن البيانات المالية بصورة عادلة.			
05	تعمل المعايير المحاسبة الدولية على توفير المعلومات اللازمة لتقييم المخاطر المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.			
06	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يعمل على تحقيق شفافية الكشوفات المالية.			
07	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في زيادة فعالية نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.			
08	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساهم في ترشيد القرارات المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.			
09	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في توفير القواعد التي تحكم حدود وطبيعة القياس للقوائم المالية.			
10	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مؤهلة بشكل كاف لضمان التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية.			

2

المحور الثاني: تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 وفق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
11	يعمل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على شفافية الكشوفات المالية من خلال عملية الإفصاح.			
12	هناك اختلاف في الاعتراف بالدخل من حيث المفهوم بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.			
13	يوجد اختلاف في قاعدة الاعتراف بالأعباء والايرادات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.			
14	تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية وذلك بسبب اختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية الخاصة.			
15	يتم حساب الدخل الضريبي انطلاقا من النتيجة المحاسبية بعد إجراء تعديلات وفقا للقواعد الجبائية.			
16	توجد علاقة وثيقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.			
17	هناك افصاح عند التسجيل المحاسبي للضرائب على النتيجة في مختلف الكشوفات المالية.			
18	تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 12 يساهم في تقليص الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.			
19	المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 عالج الفروق المؤقتة بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي من خلال الضرائب المؤجلة.			
20	تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق كل ما جاء في النظام المحاسبي المالي وخاصة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12			
21	تبني النظام المحاسبي المالي للمعيار المحاسبي الدولي 12 ساهم في تحقيق خاصية صدق الكشوفات المالية.			

المحور الثالث: التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

البعد الأول: الاعتراف بالفروق الضريبية المؤقتة (ضرائب مؤجلة اصول) وفق متطلبات المعيار (IAS 12).

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
22	يقوم المحاسب لديكم بتقيد ضريبة مؤجلة أصول في حال تسديد أعباء سنوات سابقة ذات مبالغ معتبرة.			
23	تثبت مصلحة المحاسبة لديكم ضريبة مؤجلة أصول في حالة المصاريف المالية كالفوائد في حالة تسديدها فعليا في السنة الموالية.			
24	في حالة المدة المحاسبية للاهتلاك اقل من المدة الجبائية يترتب عنه فرق مؤقت بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية (الاهتلاك المحاسبي أكبر من الاهتلاك الجبائي) تنشا ضريبة مؤجلة اصول.			
25	يقوم المحاسب لدى مؤسستكم على تسجيل ضريبة مؤجلة أصول عند خسارة القيمة للتثبيت.			
26	مؤونة تعويض الإحالة على التقاعد يعتبرها القانون الجبائي بمثابة أعباء غير قابلة للخصم الا عند تحققها، مما يترتب ضريبة مؤجلة أصول.			
27	تتشكل ضريبة مؤجلة أصول في حالة وجود خسارة قيمة للمخزونات وعدم وجود ادلة ملموسة لتبريرها جبائيا.			
28	تتشكل ضريبة مؤجلة أصول في حالة وجود خسارة قيمة لحسابات الغير وعدم وجود ادلة ملموسة لتبريرها جبائيا.			
29	في حالة الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني القبض الجزئي او الكلي ينشا فرق مؤقت ينتج عنه ضريبة مؤجلة اصول.			
30	تنشا ضريبة مؤجلة أصول على الأعباء واجبة الدفع المتعلقة بالعطل المدفوعة الاجر ويقوم المحاسب لديكم بتسجيلها.			
31	ينشا فرق مؤقت (ضريبة مؤجلة أصول) للعناصر ذات القيمة المنخفضة في حالة اعتماد المؤسسة سقف أكبر مما هو معتمد جبائيا.			
32	عند تسجيل عجز جبائي في سنة مالية معينة فانه يرحل لغاية السنة الرابعة (4) ما يؤدي الى فرض ضريبة مؤجلة أصول.			

4

البعد الثاني: الاعتراف بالفروق الضريبية المؤقتة (ضرائب مؤجلة خصوم) وفق متطلبات المعيار (IAS 12).

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
33	في حالة المدة المحاسبية للاهتلاك أكبر من المدة الجبائية يترتب عنه فرق مؤقت (ضريبة مؤجلة خصوم) بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية يجب الاعتراف بها.			
34	في حالة حصولكم على اعانة استغلال التي تمنحها الدولة يعمل المحاسب على اثبات ضريبة مؤجلة خصوم في حالة عدم قبضها في نفس السنة المالية.			
35	تقيد في حسابات المؤسسة ضريبة مؤجلة خصوم عند منح الدولة اعانة التوازن في حالة قبضها في السنة الموالية.			
36	مصلحة المحاسبة لديكم تعمل على تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم في حال تطبيق الاهتلاك الذي يؤدي الى فرق مؤقت على مصاريف التطوير القابلة للتثبيت.			
37	في حالة حصول مؤسستكم على تثبيت مجاني من طرف مورد، يلجا المحاسب الى تقيد ضريبة مؤجلة خصوم في اليومية المحاسبية.			
38	يقوم المحاسب لديكم بتقيد ضريبة مؤجلة خصوم في حال منتوجات خاصة بدورات سابقة ذات مبالغ معتبرة.			
39	ينشا فرق مؤقت (ضريبة مؤجلة خصوم) في حالة وجود فرق إعادة التقييم للأصول بين قيمتها السوقية والدفترية.			
40	تسجل ضريبة مؤجلة خصوم في حال التسجيل المحاسبي مرتين للأعباء خاصة بدورات سابقة ذات مبالغ معتبرة.			

الملحق رقم (02): قائمة بأسماء محكمي الإستبانة

الجامعات العربية:

الرتبة العلمية والاسم الكامل للمحكم	اسم الجامعة	الدولة
الأستاذ الدكتور شاهر فلاح العرود	جامعة الإسراء	الأردن
الأستاذ الدكتور محمد بن سلطان السهلي	جامعة الملك سعود	المملكة العربية السعودية

الجامعات الجزائرية:

	الرتبة العلمية والاسم الكامل للمحكم	اسم الجامعة
.1	الأستاذ الدكتور رابحي مختار	جامعة الجلفة
.2	الاستاذ الدكتور قدي عبد المجيد	جامعة الجزائر **03**
.3	الأستاذ الدكتور آدم حديدي	جامعة الجلفة
.4	الدكتور دروم أحمد	جامعة الجلفة
.5	الدكتور شعبان بعيطيش	جامعة المسيلة
.6	الدكتور عبد الحكيم حططاش	جامعة سطيف
.7	الدكتور ولهي بوعلام	جامعة المسيلة
.8	الدكتور رزيقات أبو بكر	جامعة المسيلة

المهنيين من المحاسبيين (محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسبي) لولاية المسيلة

	الإسم الكامل للمحاسب المحكم
.1	الأستاذ رقيق برة عبد الحفيظ
.2	الأستاذ الدكتور عريوة محاد
.3	الأستاذ الدكتور سعودي عبد الصمد
.4	الدكتور حميدي أحمد سعيد
.5	الأستاذ شبيكة عبد القادر
.6	الأستاذ عوينة عيسى
.7	الأستاذ حجاب فؤاد

الملحق رقم (03): مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS)

معاملات الإرتباط سبيرمان لفقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية له للعينة الاستطلاعية

Correlations

			تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يعمل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية لزيادة الموثوقية.	جاء تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كاستجابة لأعراض التوافق المحاسبي الدولي.	تعتبر التقارير المالية بالملائمة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية	ساهم المعايير المحاسبية الدولية في الإفصاح عن البيانات المالية بصورة عادلة.	تعمل المعايير المحاسبية الدولية على توفير المعلومات اللازمة لتقييم المخاطر المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يعمل على تحقيق شفافية القوائم المالية.	ساهم المعايير المحاسبية الدولية في زيادة فعالية نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساهم في ترشيد القرارات المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	ساهم المعايير المحاسبية الدولية في توفير القواعد التي تحكم حدود وطبيعة القياس للقوائم المالية.	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مؤهلة بشكل كاف لضمان التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية.	مدى تبني المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية.
Spearman's rho	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يعمل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية لزيادة الموثوقية.	Correlation Coefficient	1.000	.141	.311	.219	.219	.063	.237	.237	1.000**	.141	.509**
		Sig. (2-tailed)	.	.457	.094	.244	.244	.742	.208	.208	.	.457	.004
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	جاء تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كاستجابة لأعراض التوافق المحاسبي الدولي.	Correlation Coefficient	.141	1.000	.072	.556**	.556**	-.006-	.496**	.496**	.141	1.000**	.451*
		Sig. (2-tailed)	.457	.	.706	.001	.001	.977	.005	.005	.457	.	.012
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تعتبر التقارير المالية بالملائمة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية	Correlation Coefficient	.311	.072	1.000	.335	.335	.194	.354	.354	.311	.072	.568**
		Sig. (2-tailed)	.094	.706	.	.070	.070	.303	.055	.055	.094	.706	.001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	ساهم المعايير المحاسبية الدولية في الإفصاح عن البيانات المالية بصورة عادلة.	Correlation Coefficient	.219	.556**	.335	1.000	1.000**	.056	.168	.168	.219	.556**	.621**
		Sig. (2-tailed)	.244	.001	.070	.	.	.768	.374	.374	.244	.001	.000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تعمل المعايير المحاسبية الدولية على توفير المعلومات اللازمة لتقييم المخاطر المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	Correlation Coefficient	.219	.556**	.335	1.000**	1.000	.056	.168	.168	.219	.556**	.621**
		Sig. (2-tailed)	.244	.001	.070	.	.	.768	.374	.374	.244	.001	.000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يعمل على تحقيق شفافية القوائم المالية.	Correlation Coefficient	.063	-.006-	.194	.056	.056	1.000	.280	.280	.063	-.006-	.452*
		Sig. (2-tailed)	.742	.977	.303	.768	.768	.	.135	.135	.742	.977	.012
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	ساهم المعايير المحاسبية الدولية في زيادة فعالية نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	Correlation Coefficient	.237	.496**	.354	.168	.168	.280	1.000	1.000**	.237	.496**	.604**
		Sig. (2-tailed)	.208	.005	.055	.374	.374	.135	.	.	.208	.005	.000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساهم في ترشيد القرارات المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية	Correlation Coefficient	.237	.496**	.354	.168	.168	.280	1.000**	1.000	.237	.496**	.604**
		Sig. (2-tailed)	.208	.005	.055	.374	.374	.135	.	.	.208	.005	.000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	ساهم المعايير المحاسبية الدولية في توفير القواعد التي تحكم حدود وطبيعة القياس للقوائم المالية.	Correlation Coefficient	1.000**	.141	.311	.219	.219	.063	.237	.237	1.000	.141	.509**
		Sig. (2-tailed)	.	.457	.094	.244	.244	.742	.208	.208	.	.457	.004
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مؤهلة بشكل كاف لضمان التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية.	Correlation Coefficient	.141	1.000**	.072	.556**	.556**	-.006-	.496**	.496**	.141	1.000	.451*
		Sig. (2-tailed)	.457	.	.706	.001	.001	.977	.005	.005	.457	.	.012
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	مدى تبني المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمعايير المحاسبية	Correlation Coefficient	.509**	.451*	.568**	.621**	.621**	.452*	.604**	.604**	.509**	.451*	1.000

معاملات الإرتباط سبيرمان لفقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية له للعينة الاستطلاعية

Correlations

			يعمل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على شفافية القوائم المالية من خلال عملية الافصاح	هناك اختلاف في الإعتراف بالدخل من حيث المفهوم من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	يوجد اختلاف في قاعدة الإعتراف بالأعباء والإيرادات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.	تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية وذلك بسبب اختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية الخاصة.	يتم حساب الدخل الضريبي انطلاقا من النتيجة المحاسبية بعد إجراء تعديلات وفقا للقواعد الجبائية.	توجد عائلة وثيقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	هناك انصباب عند التسجيل المحاسبي للضرائب على النتيجة في مختلف القوائم المالية.	تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 12 يساهم في تقليص الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يعالج الفروق المؤقتة من التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي من خلال الضرائب المؤجلة.	تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق كل ما جاء في النظام المحاسبي المالي وخاصة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.	تبني النظام المحاسبي المالي للمعيار المحاسبي الدولي 12 ساهم في تحقيق خاصية صدق القوائم المالية.	تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12
Spearman's rho	يعمل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على شفافية القوائم المالية من خلال عملية الافصاح	Correlation Coefficient	1.000	.237	.496**	.354	.168	.168	.280	.766**	.714**	.237	.496**	.609**
		Sig. (2-tailed)	.	.208	.005	.055	.374	.374	.135	.000	.000	.208	.005	.000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	هناك اختلاف في الإعتراف بالدخل من حيث المفهوم من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	Correlation Coefficient	.237	1.000	.141	.311	.219	.219	.063	.396*	-.183-	1.000**	.141	.540**
		Sig. (2-tailed)	.208	.	.457	.094	.244	.244	.742	.030	.333	.	.457	.002
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	يوجد اختلاف في قاعدة الإعتراف بالأعباء والإيرادات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.	Correlation Coefficient	.496**	.141	1.000	.072	.556**	.556**	-.006-	.665**	.271	.141	1.000**	.457*
		Sig. (2-tailed)	.005	.457	.	.706	.001	.001	.977	.000	.147	.457	.	.011
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية وذلك بسبب اختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية الخاصة.	Correlation Coefficient	.354	.311	.072	1.000	.335	.335	.194	.082	.279	.311	.072	.568**
		Sig. (2-tailed)	.055	.094	.706	.	.070	.070	.303	.668	.135	.094	.706	.001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	يتم حساب الدخل الضريبي انطلاقا من النتيجة المحاسبية بعد إجراء تعديلات وفقا للقواعد الجبائية.	Correlation Coefficient	.168	.219	.556**	.335	1.000	1.000**	.056	.333	.016	.219	.556**	.534**
		Sig. (2-tailed)	.374	.244	.001	.070	.	.	.768	.072	.933	.244	.001	.002
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	توجد عائلة وثيقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	Correlation Coefficient	.168	.219	.556**	.335	1.000**	1.000	.056	.333	.016	.219	.556**	.534**
		Sig. (2-tailed)	.374	.244	.001	.070	.	.	.768	.072	.933	.244	.001	.002
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	هناك انصباب عند التسجيل المحاسبي للضرائب على النتيجة في مختلف القوائم المالية.	Correlation Coefficient	.280	.063	-.006-	.194	.056	.056	1.000	.003	.251	.063	-.006-	.399*
		Sig. (2-tailed)	.135	.742	.977	.303	.768	.768	.	.986	.180	.742	.977	.029
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 12 يساهم في تقليص الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	Correlation Coefficient	.766**	.396*	.665**	.082	.333	.333	.003	1.000	.247	.396*	.665**	.454*
		Sig. (2-tailed)	.000	.030	.000	.668	.072	.072	.986	.	.189	.030	.000	.012
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يعالج الفروق المؤقتة من التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي من خلال الضرائب المؤجلة.	Correlation Coefficient	.714**	-.183-	.271	.279	.016	.016	.251	.247	1.000	-.183-	.271	.477**
		Sig. (2-tailed)	.000	.333	.147	.135	.933	.933	.180	.189	.	.333	.147	.008
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق كل ما جاء في النظام المحاسبي المالي وخاصة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12	Correlation Coefficient	.237	1.000**	.141	.311	.219	.219	.063	.396*	-.183-	1.000	.141	.540**
		Sig. (2-tailed)	.208	.	.457	.094	.244	.244	.742	.030	.333	.	.457	.002
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تبني النظام المحاسبي المالي للمعيار المحاسبي الدولي 12 ساهم في تحقيق خاصية صدق القوائم المالية.	Correlation Coefficient	.496**	.141	1.000**	.072	.556**	.556**	-.006-	.665**	.271	.141	1.000	.457*
		Sig. (2-tailed)	.005	.457	.	.706	.001	.001	.977	.000	.147	.457	.	.011
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12	Correlation Coefficient	.609**	.540**	.457*	.568**	.534**	.534**	.399*	.454*	.477**	.540**	.457*	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.002	.011	.001	.002	.002	.029	.012	.008	.002	.011	.
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

معاملات الإرتباط سبيرمان لفقرات المحور الثالث مع الدرجة الكلية له للعينة الاستطلاعية

Correlations

		يقوم المحاسب أثناء تأهله على ضريبة مؤجلة أصول في حال أعباء ضريبة مؤجلة أصول في حال صدور أعباء سنوات سابقة ذات مبالغ مختبرة	تثبت محاسبة المحاسبة أثناء ضريبة مؤجلة أصول في حالة ضريبة مؤجلة في حالة أصول في حالة المحاسبة المحاسبة	في حالة أعباء المحاسبة إذاكذلك أن من أعباء أقل من أعباء ضريبة مؤجلة بقرب منه أقرب من أعباء ضريبة مؤجلة أصول	يقوم المحاسب على مؤسسة على استطلاع ضريبة مؤجلة أصول عند خسارة القيمة للتثبيت	مؤونة تعويض الإحالة على التقاعد بالقانون الجزائري تعتبر أعباء مستقبلية ولا تعتبر ضريبة مؤجلة أصول	تشكل ضريبة مؤجلة أصول في حالة وجود خسارة وجود دائنة ضريبة مؤجلة أخرى	تشكل ضريبة مؤجلة أصول في حالة وجود خسارة وجود دائنة ضريبة مؤجلة جبائية	في حالة الحث التقني لترسيم على التكلفة التقنية للأصول الثابتة المتقادمة والمهلكة لأجل يظهر الأجر يظهر المحاسب أنها	تشأ ضريبة مؤجلة أصول على الإعباء وتعبأ أنها المختلفة للعمل المتوقعة يتسجيلها	يشأ أن أرباح مؤجلة أصول المتناقص الفترة المختلفة في حالة اختلاف الموسمة مقاب أقرب عدد من محاسب حبائيا	عند تسجيل عجز جبائي في سنة مالية معينة أقرب مبلغ (4) ما يؤدي إلى تخفيض ضريبة مؤجلة أصول	عند تسجيل عجز جبائي في سنة مالية معينة أقرب مبلغ (4) ما يؤدي إلى تخفيض ضريبة مؤجلة أصول	في حالة الحدا المحاسبية لاذاكذلك أكبر من الحدا المحاسبة بقرب منه أقرب مؤلف من القيمة المحاسبة والقيمة المحاسبة	في حالة حصولك على خبرة إجازة استغلال لكل تأهيلها الدولة تأهل المحاسب مؤهلة حصولك في حالة عدد الخبرة المهنية	تقد في حسابات المؤسسة ضريبة مؤجلة حصولك في حالة عدم الخبرة أجازة على الأرباح في حالة الحصول في السنة المالية	مصلحة المحاسبة أنباك تعلن على ضريبة مؤجلة حصولك في حال تطبيق الأعمال الذي يأتي الأعمال الذي يأتي في أول مؤقت على مصاريف التكوين القابلة للتثبيت	في حالة حصولك مؤسسة على تثبيت معياني أن قرب دورات بقدا المحاسب أن يؤتيه ضريبة مؤجلة حصولك في الوثيقة المحاسبية	يقوم المحاسب أنباك تأهله ضريبة مؤجلة حصولك في حال متؤجلات خاصة بدورات سابقة ذات مبالغ مختبرة	بشأ فرق مؤقت إضريبة مؤجلة حصولك في حالة وجود فرق إعادة التقييم للأصول من القيمة المحاسبية والدفترية	تسجل ضريبة مؤجلة حصولك على الأعباء خاصة بدورات سابقة ذات مبالغ مختبرة	الضرائب المؤجلة
Spearman's rho	يقوم المحاسب أنباك تأهله على ضريبة مؤجلة أصول في حال أعباء ضريبة مؤجلة أصول في حال صدور أعباء سنوات سابقة ذات مبالغ مختبرة.	Correlation Coefficient	1.000	.361	.583**	.357	.543**	.516**	.115	.361	.361	.089	.099	-.025-	-.015-	.233	.284	.089	.089	.099	-.025-	.592**
		Sig. (2-tailed)	.	.050	.001	.053	.002	.004	.544	.050	.050	.715	.604	.896	.937	.214	.128	.715	.715	.604	.896	.002
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تثبت محاسبة المحاسبة أنباك ضريبة المحاسبة أنباك ضريبة مؤجلة أصول في حالة المصاريف المحاسبة المحاسبة في حالة كالوثوق في حالة تسديد الفعلي في السنة المالية.	Correlation Coefficient	.361	1.000	.297	.387*	.265	.280	.599**	1.000**	1.000**	.273	.231	.054	.189	.162	.243	.273	.273	.231	.054	.589**
		Sig. (2-tailed)	.050	.	.111	.035	.157	.133	.000	.	.	.144	.219	.777	.318	.392	.198	.144	.144	.219	.777	.001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	في حالة الحدا المحاسبية لاذاكذلك أكبر من الحدا المحاسبة بقرب منه أقرب مؤلف من القيمة المحاسبة والقيمة المحاسبة وتثبت ضريبة مؤجلة أصول.	Correlation Coefficient	.583**	.297	1.000	.395*	.267	.456*	.055	.297	.297	.263	.311	.045	-.029-	.245	.191	.263	.263	.311	.045	.627**
		Sig. (2-tailed)	.001	.111	.	.031	.154	.011	.771	.111	.111	.177	.095	.814	.877	.191	.311	.177	.177	.095	.814	.000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	يقوم المحاسب أنبي مؤسسة على تسجيل ضريبة مؤجلة أصول عند خسارة القيمة للتثبيت	Correlation Coefficient	.357	.387*	.395*	1.000	.221	.185	.318	.387*	.387*	.568**	.239	.141	.087	.315	.358	.568**	.568**	.239	.141	.588**
		Sig. (2-tailed)	.053	.035	.031	.	.240	.328	.087	.035	.035	.001	.204	.458	.648	.090	.052	.001	.001	.204	.458	.001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	مؤونة تعويض الإحالة على التقاعد بالقانون الجزائري تعتبر أعباء مستقبلية ولا تعتبر ضريبة مؤجلة أصول عند خسارة القيمة للتثبيت	Correlation Coefficient	.543**	.265	.267	.221	1.000	.824**	.236	.265	.265	-.010-	-.121-	-.058-	.060	.329	.347	-.010-	-.010-	-.121-	-.058-	.460*
		Sig. (2-tailed)	.002	.157	.154	.240	.	.000	.210	.157	.157	.959	.525	.760	.675	.076	.060	.959	.959	.525	.760	.013
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تشكل ضريبة مؤجلة أصول في حالة وجود خسارة وجود دائنة ضريبة مؤجلة أخرى وجود دائنة ضريبة مؤجلة جبائية	Correlation Coefficient	.516**	.280	.456*	.185	.824**	1.000	.115	.280	.280	-.018-	-.099-	.002	-.069-	.202	.203	-.018-	-.018-	-.099-	.002	.454*
		Sig. (2-tailed)	.004	.133	.011	.328	.000	.	.544	.133	.133	.924	.718	.993	.717	.284	.283	.924	.924	.718	.993	.012
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تشكل ضريبة مؤجلة أصول في حالة وجود خسارة وجود دائنة ضريبة مؤجلة أخرى وجود دائنة ضريبة مؤجلة جبائية	Correlation Coefficient	.115	.599**	.055	.318	.236	.115	1.000	.599**	.599**	.278	.257	.325	.454*	.059	.372*	.278	.278	.257	.325	.508**
		Sig. (2-tailed)	.544	.000	.771	.087	.210	.544	.	.000	.000	.137	.170	.080	.010	.719	.043	.137	.137	.170	.080	.004
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	في حالة الحث التقني لترسيم على التكلفة التقنية للأصول الثابتة المتقادمة والمهلكة لأجل يظهر الأجر يظهر المحاسب أنها	Correlation Coefficient	.361	1.000**	.297	.387*	.265	.280	.599**	1.000**	1.000**	.273	.231	.054	.189	.162	.243	.273	.273	.231	.054	.589**
		Sig. (2-tailed)	.050	.	.111	.035	.157	.133	.000	.	.	.144	.219	.777	.318	.392	.198	.144	.144	.219	.777	.001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تشأ ضريبة مؤجلة أصول على الإعباء وتعبأ أنها المختلفة للعمل المتوقعة يتسجيلها	Correlation Coefficient	.361	1.000**	.297	.387*	.265	.280	.599**	1.000**	1.000**	.273	.231	.054	.189	.162	.243	.273	.273	.231	.054	.589**
		Sig. (2-tailed)	.050	.	.111	.035	.157	.133	.000	.	.	.144	.219	.777	.318	.392	.198	.144	.144	.219	.777	.001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	بشأ فرق مؤقت إضريبة مؤجلة أصول المتناقص الفترة المختلفة في حالة اختلاف الموسمة مقاب أقرب عدد من محاسب حبائيا	Correlation Coefficient	.089	.273	.253	.568**	-.010-	-.018-	.278	.273	.273	1.000	.669**	.254	.319	.475**	.308	1.000**	1.000**	.669**	.254	.581**
		Sig. (2-tailed)	.715	.144	.177	.001	.959	.924	.137	.144	.144	.	.000	.175	.088	.008	.098			.000	.175	.001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	عند تسجيل عجز جبائي في سنة مالية معينة قلته برمجل تأهلاً سنة الرابعة (4) ما يؤدي إلى تخفيض ضريبة مؤجلة أصول	Correlation Coefficient	.099	.231	.311	.239	-.121-	-.099-	.257	.231	.231	.669**	1.000	.581**	.262	.469**	.287	.669**	.669**	1.000**	.581**	.611**
		Sig. (2-tailed)	.604	.219	.095	.204	.525	.718	.170	.219	.219	.000	.	.001	.162	.009	.124	.000	.000	.	.001	.000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	في حالة الحدا المحاسبية لاذاكذلك أكبر من الحدا المحاسبة بقرب منه أقرب مؤلف من القيمة المحاسبة والقيمة المحاسبة بحب الاعتراف بها	Correlation Coefficient	-.025-	.054	.045	.141	-.058-	.002	.325	.054	.054	.254	.581**	1.000**	.327	.338	.274	.254	.254	.581**	1.000**	.405*
		Sig. (2-tailed)	.896	.777	.814	.458	.760	.993	.080	.777	.777	.175	.001	.	.078	.068	.142	.175	.175	.001	.	.026
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	في حالة حصولك على أجازة استغلال لكل تأهيلها الدولة تأهل المحاسب يعمل المحاسب مؤهلة حصولك في حالة عدد الخبرة المهنية	Correlation Coefficient	-.015-	.189	-.029-	.087	.080	-.069-	.464**	.189	.189	.319	.262	.327	1.000	.138	.178	.319	.319	.262	.327	.379*
		Sig. (2-tailed)	.937	.318	.877	.648	.675	.717	.010	.318	.318	.088	.162	.078	.	.467	.348	.088	.088	.162	.078	.039
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تقد في حسابات المؤسسة ضريبة مؤجلة حصولك في حالة عدم الخبرة أجازة على الأرباح في حالة الحصول في السنة المالية	Correlation Coefficient	.233	.162	.245	.315	.329	.202	.069	.162	.162	.475**	.469**	.338	.138	1.000	.713**	.475**	.475**	.469**	.338	.549**
		Sig. (2-tailed)	.214	.392	.191	.090	.076	.284	.719	.392	.392	.008	.009	.068	.467	.	.000	.008	.008	.009	.068	.002
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	مصلحة المحاسبة أنباك تعلن على تسجيل ضريبة مؤجلة حصولك في حال تطبيق الأعمال الذي يأتي الأعمال الذي يأتي في أول مؤقت على مصاريف التكوين القابلة للتثبيت	Correlation Coefficient	.284	.243	.191	.358	.347	.203	.372*	.243	.243	.308	.287	.274	.178	.319	.713**	1.000	.308	.308	.287	.274	.504**
		Sig. (2-tailed)	.128	.198	.311	.052	.060	.283	.043	.196	.196	.098	.124	.142	.348	.088	.000	.	.098	.098	.124	.142	.005
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	في حالة حصولك على أجازة استغلال لكل تأهيلها الدولة تأهل المحاسب يعمل المحاسب مؤهلة حصولك في حالة عدد الخبرة المهنية	Correlation Coefficient	.089	.273	.253	.568**	-.010-	-.018-	.278	.273	.273	1.000**	.669**	.254	.319	.475**	.308	1.000**	1.000**	.669**	.254	.581**
		Sig. (2-tailed)	.715	.144	.177	.001	.959	.924	.137	.144	.144	.	.000	.175	.088	.008	.098			.000	.175	.001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	يقوم المحاسب أنباك تأهله على ضريبة مؤجلة حصولك في حال متؤجلات خاصة بدورات سابقة ذات مبالغ مختبرة	Correlation Coefficient	.089	.273	.253	.568**	-.010-	-.018-	.278	.273	.273	1.000**	.669**	.254	.319	.475**	.308	1.000**	1.000**	.669**	.254	.581**
		Sig. (2-tailed)	.715	.144	.177	.001	.959	.924	.137	.144	.144	.	.000	.175	.088	.008	.098			.000	.175	.001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	بشأ فرق مؤقت إضريبة مؤجلة حصولك في حالة وجود فرق إعادة التقييم للأصول من القيمة المحاسبة والدفترية	Correlation Coefficient	.099	.231	.311	.239	-.121-	-.099-	.257	.231	.231	.669**	1.000**	.581**	.262	.469**	.287	.669**	.669**	1.000**	.581**	.611**
		Sig. (2-tailed)	.604	.219	.095	.204	.525	.718	.170	.219	.219	.000	.	.001	.162	.009	.124	.000	.000	.	.001	.000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تسجل ضريبة مؤجلة حصولك في هال الأعباء خاصة بدورات سابقة ذات مبالغ مختبرة	Correlation Coefficient	-.025-	.054	.045	.141	-.058-	.002	.325	.054	.054	.254	.581**	1.000**	.327	.338	.274	.254	.254	.581**	1.000**	.405*
		Sig. (2-tailed)	.896	.777	.814	.458	.760	.993	.080	.777	.777	.175	.001	.	.078	.068	.142	.175	.175	.001	.	.026
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	الضرائب المؤجلة	Correlation Coefficient	.592**	.589**	.627**	.588**	.460*	.454*	.508**	.589**	.589**	.581**	.611**	.405*	.379*	.549**	.504**	.581**	.581**	.611**	.405*	1.000
		Sig. (2-tailed)	.002	.001	.000	.001	.013	.012	.004	.001	.001	.001	.000	.026	.039	.002	.005	.001	.001	.000	.026	.
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

معامل الإرتباط سبيرمان للمحاور الثلاثة مع الدرجة الكلية للاستبانة للعينة الاستطلاعية

Nonparametric Correlations

Correlations

			مدى تبني المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية	تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12	الضرائب المؤجلة	الاستبانةالكلية
Spearman's rho	مدى تبني المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية	Correlation Coefficient	1.000	.950**	.089	.804**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.640	.000
		N	30	30	30	30
	تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12	Correlation Coefficient	.950**	1.000	.071	.755**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.709	.000
		N	30	30	30	30
	الضرائب المؤجلة	Correlation Coefficient	.089	.071	1.000	.578**
		Sig. (2-tailed)	.640	.709	.	.001
		N	30	30	30	30
	الاستبانةالكلية	Correlation Coefficient	.804**	.755**	.578**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.001	.
		N	30	30	30	30

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحاور الثلاثة وللاستبانة ككل للعينة الاستطلاعية

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=21س 20س 19س 18س 17س 16س 15س 14س 13س 12س 11س
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.869	11

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=10س 9س 8س 7س 6س 5س 4س 3س 2س 1س
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.875	10

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=24س 23س 22س 21س 20س 19س 18س 17س 16س 15س 14س 13س 12س 11س 10س 9س 8س 7س 6س 5س 4س 3س 2س 1س
    40س 39س 38س 37س 36س 35س 34س 33س 32س 31س 30س 29س 28س 27س 26س 25س
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.887	40

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=40س 39س 38س 37س 36س 35س 34س 33س 32س 31س 30س 29س 28س 27س 26س 25س 24س 23س 22س
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.902	19

توزيع عينة الدراسة حسب السن، المؤهلات، المهنة، الخبرة وآخر تربص أو تكوين

المهنة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب في شركه	38	33.3	33.3	33.3
	محاسب معتمد/ محافظ الحسابات/ خبير	20	17.5	17.5	50.9
	مساعد محاسب	56	49.1	49.1	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	15	13.2	13.2	13.2
	من6إلى 15 سنه	70	61.4	61.4	74.6
	من16 إلى 25 سنه	25	21.9	21.9	96.5
	أكثر من 25 سنه	4	3.5	3.5	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

آخر تربص أو تكوين في مجال المحاسبة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 2 سنوات	9	7.9	7.9	7.9
	من3 الى 4 سنوات	26	22.8	22.8	30.7
	من 5 الى 6 سنوات	35	30.7	30.7	61.4
	اكثر من 6 سنوات	44	38.6	38.6	100.0

Frequency Table

السن

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 30	23	20.2	20.2	20.2
	من31 إلى 40 سنه	42	36.8	36.8	57.0
	من41 إلى 50 سنه	37	32.5	32.5	89.5
	أكبر من 50 سنه	12	10.5	10.5	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

المؤهلات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تقني محاسبي	23	20.2	20.2	20.2
	ليسانس	46	40.4	40.4	60.5
	ماستر/ماجستار	37	32.5	32.5	93.0
	دكتوراه	8	7.0	7.0	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتكرارات للمحور الأول

Statistics

		تطبيق المعايير المحاسبة الدولية يعمل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية لزيادة الموثوقية.	جاء تطبيق المعايير المحاسبة الدولية كاستجابة لأعراض التوافق المحاسبي الدولي.	تمتاز التقارير المالية بالملائمة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في الإفصاح عن البيانات المالية بصورة عادلة	تعمل المعايير المحاسبية الدولية على توفير المعلومات اللازمة لتقييم المخاطر المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يعمل على تحقيق شفافية القوائم المالية.	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في زيادة فعالية نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساهم في ترشيد القرارات المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في توفير القواعد التي تحكم حدود وطبيعة القياس للقوائم المالية.	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مؤهلة بشكل كاف لضمان التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية.	مدى تبني المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية.
N	Valid	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2.70	2.64	2.61	2.64	2.52	2.61	2.49	2.56	2.64	2.46	2.59
Std. Deviation		.563	.582	.604	.566	.583	.604	.682	.595	.597	.626	.431

تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يعمل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية لزيادة الموثوقية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	5.3	5.3	5.3
	محايد	22	19.3	19.3	24.6
	موافق	86	75.4	75.4	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

جاء تطبيق المعايير المحاسبة الدولية كاستجابة لأعراض التوافق المحاسبي الدولي.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	5.3	5.3	5.3
	محايد	29	25.4	25.4	30.7
	موافق	79	69.3	69.3	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

تمتاز التقارير المالية بالملائمة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	6.1	6.1	6.1
	محايد	31	27.2	27.2	33.3
	موافق	76	66.7	66.7	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

تساهم المعايير المحاسبية الدولية في الإفصاح عن البيانات المالية بصورة عادلة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	4.4	4.4	4.4
	محايد	31	27.2	27.2	31.6
	موافق	78	68.4	68.4	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

تعمل المعايير المحاسبية الدولية على توفير المعلومات اللازمة لتقييم المخاطر المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	4.4	4.4	4.4
	محايد	45	39.5	39.5	43.9
	موافق	64	56.1	56.1	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يعمل على تحقيق شفافية القوائم المالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	6.1	6.1	6.1
	محايد	31	27.2	27.2	33.3
	موافق	76	66.7	66.7	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

تساهم المعايير المحاسبية الدولية في زيادة فعالية نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	12	10.5	10.5	10.5
	محايد	34	29.8	29.8	40.4
	موافق	68	59.6	59.6	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساهم في ترشيد القرارات المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	5.3	5.3	5.3
	محايد	38	33.3	33.3	38.6
	موافق	70	61.4	61.4	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

تساهم المعايير المحاسبية الدولية في توفير القواعد التي تحكم حدود وطبيعة القياس للقوائم المالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	6.1	6.1	6.1
	محايد	27	23.7	23.7	29.8
	موافق	80	70.2	70.2	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مؤهلة بشكل كاف لضمان التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	8	7.0	7.0	7.0
	محايد	46	40.4	40.4	47.4
	موافق	60	52.6	52.6	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتكرارات للمحور الثاني

Statistics

		تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 وفق النظام المحاسبي المالي	تبني النظام المحاسبي المالي المعيار المحاسبي الدولي 12 ساهم في تحقيق خاصية صدق القوائم المالية.	تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق كل ما جاء في النظام المحاسبي المالي وخاصة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12	المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 عالج الفروق المؤقتة بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي من خلال الضرائب المؤجلة.	تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 12 يساهم في تقليص الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	هناك افصاح عند التسجيل المحاسبي للضرائب على النتيجة في مختلف القوائم المالية.	توجد علاقة وثيقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	يتم حساب الدخل الضريبي انطلاقا من النتيجة المحاسبية بعد إجراء تعديلات وفقا للقواعد الجبائية.	تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية وذلك بسبب اختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية الخاصة.	يوجد اختلاف في قاعدة الاعتراف بالأعباء والإيرادات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.	هناك اختلاف في الاعتراف بالدخل من حيث المفهوم بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	يعمل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على شفافية القوائم المالية من خلال عملية الافصاح
N	Valid	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2.70	2.75	2.71	2.86	2.91	2.91	2.82	2.61	2.82	2.38	2.53	2.36
Std. Deviation		.203	.573	.606	.418	.314	.366	.484	.724	.466	.791	.668	.766

يعمل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على شفافية القوائم المالية من خلال عملية الافصاح

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	20	17.5	17.5	17.5
	محايد	33	28.9	28.9	46.5
	موافق	61	53.5	53.5	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

هناك اختلاف في الاعتراف بالدخل من حيث المفهوم بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	11	9.6	9.6	9.6
	محايد	32	28.1	28.1	37.7
	موافق	71	62.3	62.3	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

يوجد اختلاف في قاعدة الاعتراف بالأعباء والايرادات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	22	19.3	19.3	19.3
	محايد	27	23.7	23.7	43.0
	موافق	65	57.0	57.0	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية وذلك بسبب اختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية الخاصة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	3.5	3.5	3.5
	محايد	12	10.5	10.5	14.0
	موافق	98	86.0	86.0	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

يتم حساب الدخل الضريبي انطلاقا من النتيجة المحاسبية بعد إجراء تعديلات وفقا للقواعد الجبائية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	16	14.0	14.0	14.0
	محايد	13	11.4	11.4	25.4
	موافق	85	74.6	74.6	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

توجد علاقة وثيقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	4.4	4.4	4.4
	محايد	10	8.8	8.8	13.2
	موافق	99	86.8	86.8	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

هناك افصاح عند التسجيل المحاسبي للضرائب على النتيجة في مختلف القوائم المالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	2.6	2.6	2.6
	محايد	4	3.5	3.5	6.1
	موافق	107	93.9	93.9	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 12 يساهم في تقليص الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	.9	.9	.9
	محايد	8	7.0	7.0	7.9
	موافق	105	92.1	92.1	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 عالج الفروق المؤقتة بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي من خلال الضرائب المؤجلة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	2.6	2.6	2.6
	محايد	10	8.8	8.8	11.4
	موافق	101	88.6	88.6	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق كل ما جاء في النظام المحاسبي المالي وخاصة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	9	7.9	7.9	7.9
	محايد	15	13.2	13.2	21.1
	موافق	90	78.9	78.9	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

تبني النظام المحاسبي المالي للمعيار المحاسبي الدولي 12 ساهم في تحقيق خاصية صدق القوائم المالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	8	7.0	7.0	7.0
	محايد	12	10.5	10.5	17.5
	موافق	94	82.5	82.5	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتكرارات للبعد الأول للمحور الثالث

Statistics

		الاعتراف بالفروق الضريبية المؤقتة (ضرائب مؤجلة أصول) وفق متطلبات المعيار (IAS 12).	عند تسجيل عجز جبائي في سنة مالية معينة فانه يرحل لغاية السنة الرابعة (4) ما يؤدي الى فرض ضريبة مؤجلة أصول.	ينشا فرق مؤقت (ضريبة مؤجلة أصول) للعناصر ذات القيمة المنخفضة في حالة اعتماد المؤسسة سقف اكبر مما هو معتمد جبائيا.	تنشا ضريبة مؤجلة أصول على الأعباء واجبة الدفع المتعلقة بالعطل المدفوعة الاجر ويقوم المحاسب لديكم بتسجيلها.	في حالة الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني الفيض الجزئي او الكلي ينشا فرق مؤقت ينتج عنه ضريبة مؤجلة أصول.	تتشكل ضريبة مؤجلة أصول في حالة وجود خسارة قيمة لحسابات الغير وعدم وجود ادلة ملموسة لتبريرها جبائيا.	تتشكل ضريبة مؤجلة أصول في حالة وجود خسارة قيمة للمخزونات وعدم وجود ادلة ملموسة لتبريرها جبائيا.	مؤونة تعويض الإحالة على التقاعد الجبائي بمثابة أعباء غير قابلة للخصم الا عند تحققها، مما يترتب ضريبة مؤجلة أصول.	يقوم المحاسب لدى مؤسستكم على تسجيل ضريبة مؤجلة أصول عند خسارة القيمة للتثبيت.	في حالة المدة المحاسبية للاهتلاك اقل من المدة الجبائية يترتب عنه فرق مؤقت بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية وتنشا ضريبة مؤجلة أصول.	تثبت مصلحة المحاسبة لديكم ضريبة مؤجلة أصول في حالة المصاريف المالية كالفوائد في حالة تسديدها فعليا في السنة الموالية.	يقوم المحاسب لديكم بتقيد ضريبة مؤجلة أصول في حال تسديد أعباء سنوات سابقة ذات مبالغ معتبرة.
N	Valid	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		1.96	1.77	2.01	1.93	2.14	1.83	2.18	1.91	1.79	1.73	2.09	2.23
Std. Deviation		.396	.799	.857	.838	.808	.819	.812	.847	.825	.855	.826	.625

يقوم المحاسب لديكم بتقيد ضريبة مؤجلة أصول في حال تسديد أعباء سنوات سابقة ذات مبالغ معتبرة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	12	10.5	10.5	10.5
	محايد	64	56.1	56.1	66.7
	موافق	38	33.3	33.3	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

تثبت مصلحة المحاسبة لديكم ضريبة مؤجلة أصول في حالة المصاريف المالية كالفوائد في حالة تسديدها فعليا في السنة الموالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	34	29.8	29.8	29.8
	محايد	36	31.6	31.6	61.4
	موافق	44	38.6	38.6	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

في حالة المدة المحاسبية للإهتلاك اقل من المدة الجبائية يترتب عنه فرق مؤقت بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية وتنشا ضريبة مؤجلة اصول.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	61	53.5	53.5	53.5
	محايد	23	20.2	20.2	73.7
	موافق	30	26.3	26.3	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

يقوم المحاسب لدى مؤسستكم على تسجيل ضريبة مؤجلة أصول عند خسارة القيمة للتثبيت.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	53	46.5	46.5	46.5
	محايد	32	28.1	28.1	74.6
	موافق	29	25.4	25.4	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

مؤونة تعويض الإحالة على التقاعد يعتبرها القانون الجبائي بمثابة أعباء غير قابلة للخصم الا عند تحققها، مما يترتب ضريبة مؤجلة أصول.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	46	40.4	40.4	40.4
	محايد	32	28.1	28.1	68.4
	موافق	36	31.6	31.6	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

تتشكل ضريبة مؤجلة أصول في حالة وجود خسارة قيمة للمخزونات وعدم وجود ادلة ملموسة لتبريرها جبائيا.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	29	25.4	25.4	25.4
	محايد	36	31.6	31.6	57.0
	موافق	49	43.0	43.0	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

تتشكل ضريبة مؤجلة أصول في حالة وجود خسارة قيمة لحسابات الغير وعدم وجود ادلة ملموسة لتبريرها جبائيا.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	49	43.0	43.0	43.0
	محايد	35	30.7	30.7	73.7
	موافق	30	26.3	26.3	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

في حالة الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني الفيض الجزئي او الكلي ينشا فرق مؤقت ينتج عنه ضريبة مؤجلة أصول.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	30	26.3	26.3	26.3
	محايد	38	33.3	33.3	59.6
	موافق	46	40.4	40.4	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

تنشا ضريبة مؤجلة أصول على الأعباء واجبة الدفع المتعلقة بالعطل المدفوعة الاجر ويقوم المحاسب لديكم بتسجيلها.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	44	38.6	38.6	38.6
	محايد	34	29.8	29.8	68.4
	موافق	36	31.6	31.6	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

ينشا فرق مؤقت (ضريبة مؤجلة أصول) للعناصر ذات القيمة المنخفضة في حالة اعتماد المؤسسة سقف اكبر مما هو معتمد جبائيا.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	41	36.0	36.0	36.0
	محايد	31	27.2	27.2	63.2
	موافق	42	36.8	36.8	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

عند تسجيل عجز جبائي في سنة مالية معينة فانه يرحل لغاية السنة الرابعة (4) ما يؤدي الى فرض ضريبة مؤجلة أصول.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	52	45.6	45.6	45.6
	محايد	36	31.6	31.6	77.2
	موافق	26	22.8	22.8	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتكرارات للبعد الثاني للمحور الثالث

Statistics

		في حاله المده المحاسبيه للاهتلاك أكبر من المده الجبائيه يترتب عنه فرق مؤقت بين القيمه المحاسبيه والقيمه الجبائيه يجب الاعتراف بها.	في حاله حصولكم على اعاده استغلال التي تمنحها الدوله يعمل المحاسب على اثبات ضريبه مؤجله خصوم في حاله عدم قبضها في نفس السنه الماليه.	تقيد في حسابات المؤسسه ضريبه مؤجله خصوم عند منح الدوله اعاده التوازن في حاله قبضها في السنه الواليه.	مصلحه المحاسبه لديكم تعمل على تسجيل ضريبه مؤجله خصوم في حال تطبيق الاهتلاك الذي يؤدي الى فرق مؤقت على مصاريف التطوير القابله للتثبيت.	في حاله حصول مؤسستكم على تثبيت مجاني من طرف مورد، يلجا المحاسب الى تقيد ضريبه مؤجله خصوم في اليوميه المحاسبيه.	يقوم المحاسب لديكم بتقيد ضريبه مؤجله خصوم في حال منتوجات خاصه بدورات سابقه ذات مبالغ معتبره.	ينشا فرق مؤقت (ضريبه مؤجله خصوم) في حاله وجود فرق إعاده التقييم للأصول بين قيمتها السوقيه والدفتريه.	تسجل ضريبه مؤجله خصوم في حال التسجيل المحاسبي مرتين للأعباء خاصه بدورات سابقه ذات مبالغ معتبره.	الاعتراف بالفروق الضريبيه المؤقته (ضرائب مؤجله خصوم) وفق متطلبات المعيار (IAS 12).
N	Valid	114	114	114	114	114	114	114	114	114
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2.11	1.74	1.80	1.94	2.20	1.86	2.17	1.94	1.97
Std. Deviation		.835	.863	.833	.855	.811	.830	.808	.844	.427

في حالة المدة المحاسبية للاهتلاك أكبر من المدة الجبائية يترتب عنه فرق مؤقت بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية يجب الاعتراف بها.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	34	29.8	29.8	29.8
	محايد	34	29.8	29.8	59.6
	موافق	46	40.4	40.4	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

في حالة حصولكم على اعانة استغلال التي تمنحها الدولة يعمل المحاسب على اثبات ضريبة مؤجلة خصوم في حالة عدم قبضها في نفس السنة المالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	61	53.5	53.5	53.5
	محايد	22	19.3	19.3	72.8
	موافق	31	27.2	27.2	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

تقيد في حسابات المؤسسة ضريبة مؤجلة خصوم عند منح الدولة اعانة التوازن في حالة قبضها في السنة الموالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	53	46.5	46.5	46.5
	محايد	31	27.2	27.2	73.7
	موافق	30	26.3	26.3	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

مصلحة المحاسبة لديكم تعمل على تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم في حال تطبيق الاهتلاك الذي يؤدي الى فرق مؤقت على مصاريف التطوير القابلة للتثبيت.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	45	39.5	39.5	39.5
	محايد	31	27.2	27.2	66.7
	موافق	38	33.3	33.3	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

في حالة حصول مؤسستكم على تثبيت مجاني من طرف مورد، يلجا المحاسب الى تقيد ضريبة مؤجلة خصوم في اليومية المحاسبية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	28	24.6	24.6	24.6
	محايد	35	30.7	30.7	55.3
	موافق	51	44.7	44.7	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

يقوم المحاسب لديكم بتقيد ضريبة مؤجلة خصوم في حال منتوجات خاصة بدورات سابقة ذات مبالغ معتبرة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	48	42.1	42.1	42.1
	محايد	34	29.8	29.8	71.9
	موافق	32	28.1	28.1	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

ينشا فرق مؤقت (ضريبة مؤجلة خصوم) في حالة وجود فرق إعادة التقييم للأصول بين قيمتها السوقية والدفترية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	29	25.4	25.4	25.4
	محايد	37	32.5	32.5	57.9
	موافق	48	42.1	42.1	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

تسجل ضريبة مؤجلة خصوم في حال التسجيل المحاسبي مرتين للأعباء خاصة بدورات سابقة ذات مبالغ معتبرة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	44	38.6	38.6	38.6
	محايد	33	28.9	28.9	67.5
	موافق	37	32.5	32.5	100.0
	Total	114	100.0	100.0	

إختبار الفرضية الأولى

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدى تبني المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية	114	2.59	.431	.040

One-Sample Test

Test Value = 2

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدى تبني المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية	14.500	113	.000	.586	.51	.67

إختبار الفرضية الثانية

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 وفق النظام المحاسبي المالي	114	2.70	.203	.019

One-Sample Test

Test Value = 2

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 وفق النظام المحاسبي المالي	36.662	113	.000	.697	.66	.73

الملحق رقم (04): قائمة الأصول للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

CIC HODNA M28

EDITION_DU:09/03/2021 11:46
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2019			2018
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles	R1S2L1	115 653,49	115 653,49		
Immobilisations corporelles		3 612 818 989,93	1 831 911 569,95	1 780 907 419,98	1 795 290 776,97
Terrains		255 898 153,36		255 898 153,36	255 898 153,36
Bâtiments		1 461 930 917,51	620 811 677,81	841 119 239,70	856 404 069,47
Groupe D'actif Destinés à La Cession		132 603 618,80		132 603 618,80	682 988 554,14
Autres immobilisations corporelles		1 762 386 300,26	1 211 099 892,14	551 286 408,12	
Immobilisations encours		53 450 738,43		53 450 738,43	95 972 429,08
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés (DAT plus 12 Mois)					
Prêts et autres actifs financiers non courants		18 800,00		18 800,00	18 800,00
Impôts différés actif		14 823 434,75		14 823 434,75	13 046 217,94
TOTAL ACTIF NON COURANT		**3 681 227 616,60**	**1 832 027 223,44**	**1 849 200 393,16**	**1 904 328 223,99**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		317 207 360,55	2 674 952,89	314 532 407,66	241 191 919,40
Stocks matiéres premiéres et fournitures		193 194 375,00		193 194 375,00	124 390 565,00
Produits finis et encours		23 989 418,74		23 989 418,74	21 628 233,09
Autres stocks		100 023 566,81	2 674 952,89	97 348 613,92	95 173 121,31
Créances et emplois assimilés					
Clients		351 318 874,41	327 108 369,37	24 210 505,04	28 130 065,58
Groupes et Associés					
Impôts et assimilés		20 046,33		20 046,33	8 434 249,59
Autres débiteurs		25 539 840,32	500 306,09	25 039 534,23	12 869 355,95
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		758 285 166,85		758 285 166,85	790 005 723,12
TOTAL ACTIF COURANT		**1 452 371 288,46**	**330 283 628,35**	**1 122 087 660,11**	**1 080 631 313,64**
TOTAL GENERAL ACTIF		**5 133 598 905,06**	**2 162 310 851,79**	**2 971 288 053,27**	**2 984 959 537,63**

الملحق رقم (05): قائمة الخصوم للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

CIC HODNA M28

EDITION_DU:09/03/2021 11:46
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Dotation Définitive de l'Etat en Fonds Propres			
Autres Apports			
Prime de Fusion			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		357 320 009,89	353 477 806,88
Autres capitaux propores - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
Liaisons Inter-Unités		2 210 690 162,80	2 246 305 525,35
TOTAL I		**2 568 010 172,69**	**2 599 783 332,23**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts différés-Passif		12 232 125,23	8 663 881,00
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		68 927 900,72	56 064 904,11
Prov.p/pensions et oblig.similaires		68 927 900,72	56 064 904,11
Autres Provisions			
TOTAL II		**81 160 025,95**	**64 728 785,11**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		16 238 070,48	13 478 083,49
Opérations Groupe			
Impôts		332 543,00	12 596,00
Autres dettes		305 547 241,15	306 956 740,80
Trésorerie passif			
TOTAL III		**322 117 854,63**	**320 447 420,29**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**2 971 288 053,27**	**2 984 959 537,63**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d''états financiers consolidés

الملحق رقم (06): جدول النتائج للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

CIC HODNA M28

EDITION_DU:09/03/2021 11:47
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2019	2018
Chiffres d'Affaires		2 952 703 193,07	2 961 232 701,33
Ventes de marchandises		9 773 321,25	4 087 513,73
Ventes Produits Finis		2 917 287 339,82	2 940 333 000,00
Ventes Produits Intra-Groupe		22 231 500,00	13 368 000,00
Prestation de Services		2 902 215,20	2 703 422,80
Autres Ventes		508 816,80	740 764,80
Variation stocks produits finis et en cours		2 361 185,65	15 645 382,48
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		1 211 731,45	2 097 818,18
Cession Inter Unités		57 105 832,30	4 722 583,91
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**3 013 381 942,47**	**2 983 698 485,90**
Achats consommés		-2 367 399 404,56	-2 360 716 762,53
Services extérieurs et autres consommations		-26 089 764,66	-26 686 185,29
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-2 393 489 169,22**	**-2 387 402 947,82**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**619 892 773,25**	**596 295 538,08**
Charges de personnel		-207 951 255,16	-201 679 204,75
Impôts, taxes et versements assimilés		-8 873 433,21	-1 291 568,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**403 068 084,88**	**393 324 765,33**
Autres produits opérationnels		9 786 000,96	25 335 847,54
Autres charges opérationnelles		-41 794,88	-32 417,21
Dotations aux Amortissements		-54 702 997,39	-70 751 968,33
Dotations aux Provisions		-12 862 996,61	-7 475 459,88
Reprise sur pertes de valeur et provisions		12 849 400,87	14 276 856,10
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**358 095 697,83**	**354 677 623,55**
Produits financiers		1 015 339,48	1 015 934,48
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER		**1 015 339,48**	**1 015 934,48**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**359 111 037,31**	**355 693 558,03**
Participation des travailleurs au resultat			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			-2 215 751,15
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-1 791 027,42	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**3 037 032 683,78**	**3 024 327 124,02**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-2 679 712 673,89**	**-2 670 849 317,14**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**357 320 009,89**	**353 477 806,88**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**357 320 009,89**	**353 477 806,88**

الملحق رقم (07): جدول الحزمة الجبائية (09) للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 099843003220448819025

Désignation de l'entreprise : CIC HODNA M'SILA

Activité : TRANSFORMATION DES CEREALES

Adresse : BP 111 ROUT BBA M'SILA

Exercice du	01/01/2019	au	31/12/2019

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal

I. Résultat net de l'exercice (compte de résultat)	Bénéfice	359 111 037,31
	Perte	
II.Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		79 500,00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de reception non déductiblesb		
Cotisations et done non déductibles		
Impots et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles Partie variable GSP et cadres dirigaents 2019		3 480 000,00
Dotations por provision de l'indémnité de départ a la retraite (IDR) 2019		12 862 996,61
Quote -part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur)(cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impots sur les bénéfices des sociétés	Impots exigible sur les resultat	
	Impots différé (variation)	1 791 027,42
Amendes et pénalités		37 547,00
Autres réintégrations (*)		5 610 176,96
	Total des réintégrations	23 861 247,99
		31 379 633,76
III.Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
es produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impot sur les bénéfices		
les société ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financiers (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions		31 379 633,76
	Total des déductions	31 379 633,76
IV.Déficits antérieurs à déduire (cf,art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
	Total des déficits à détuire	
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	351 592 651,54
	Déficit	

ملسيك إسماعيل
نائب مدير المحاسبة

مديرية المالية و المحاسبة

سفار محمد عبد الكريم
المدير العام

FCC
CIC HODNA M'SILA

Tableau recap des charges deductibles et non deductibles Au 31/12/2019

RUBRIQUE	Déductions	Réintegrations
Les Réintegrations:		
Autres charges non déductibles		
Cadeaux		79 500,00
Dons		
Sponsoring & parrainage		
Amendes & pénalités		37 547,00
Taxe de formation		
provision honnoraire CAC exercice 2019		
provision Partie variable GSP et cadres dirigeants 2019		3 480 000,00
Taxe sur les véhicules		
Dotaions Aux amortissements véhicule de tourisme		
Dotaions pour provision de l' indémnité de départ a la retraite (IDR) 2019		12 862 996,61
impots differes (variations)		1 791 027,42
autres provision		
Dotation pour provision congé payé du 2eme trimestre 2019		5 610 176,96
Entretien et reparation Vehicule Léger		
les déductions:		23 861 247,99
Plus values sur cession d'élements d'actifs immobilisés Art 173 du CID		
Les déficits anterieurs à déduire		
Dotations aux amortissements (plan d'amortissement selon la durée d'utilité)paglierani	5 359 272,19	
Dotations aux amortissements (plan d'amortissement selon la durée d'utilité)molino	13 420 960,70	
Provision honnorarie CAC exercice 2018		
provision Partie variable GSP et cadres dirigeants 2018	4 025 000,00	
IDR Des Elements Sortant En Retraite En 2018		
Autres déductions (repris sur IDR) *		
Dotation pour congé payé 2 eme semestre 2018	8 574 400,87	
Totaux	31 379 633,76	23 861 247,99

DETRMINATION DU RESULTAT FISCAL 2019

Libéllé		Montant
Résultat ordinaire		359 111 037,31
Résultat extraordinaire		
Résultat Comptable avant I B S	1	359 111 037,31
Total des réintégrations		23 861 247,99
Total des déductions		31 379 633,76
Résultat Fiscal		351 592 651,54
Taux d' I B S (19 %)	19%	
Montant I B S	2	66 802 603,79
Variation Impots différés	3	- 1 791 027,42
Résultat Net de l'exercice	4=(1-2+3)	290 517 406,10

الملحق رقم (08): دفتر الأستاذ للحسابات 133، 134، 692، 693 للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

CIC HODNA M28 **GRAND-LIVRE COMPTE** PAGE:1
-copie provisoire EDITION DU 30/03/2021 10:13
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

1330000-IMPOTS DIFFERES ACTIF S/PROV.CONGE — Exercice 2019

DATE	JOURNAL	PIECE	UNITE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
				REOUVERTURE...	1 629 136,17	0,00
25/11/19	12	02	51A	ANULATION IIDA SUR PROV IND CONGE 2EM SEMST 2018		1 629 136,17
31/12/19	12	24	51A	IMPOTS DIFFERES ACTIF S/PROV.CONGE	1 065 933,62	
				TOTAL (2) MOUVEMENTS du 01/01/19 au 31/12/19	1 065 933,62	1 629 136,17
				CUMULS AU 31/12/19	2 695 069,79	1 629 136,17
				SOLDE AU 31/12/19	**1 065 933,62**	

CIC HODNA M28 **GRAND-LIVRE COMPTE** PAGE:2
-copie provisoire EDITION DU 30/03/2021 10:13
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

1331000-IMPOTS DIFFERES ACTIF S/I.D.A — Exercice 2019

DATE	JOURNAL	PIECE	UNITE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
				REOUVERTURE...	10 652 331,77	0,00
31/12/19	12	27	51A	REAJUSTEMENT IDA SUR PROVISIONS IDR 2018	2 443 969,36	
				TOTAL (1) MOUVEMENTS du 01/01/19 au 31/12/19	2 443 969,36	0,00
				CUMULS AU 31/12/19	13 096 301,13	0,00
				SOLDE AU 31/12/19	**13 096 301,13**	

CIC HODNA M28 **GRAND-LIVRE COMPTE** PAGE:3
-copie provisoire EDITION DU 30/03/2021 10:13
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

1332000-AUTRES IMPOTS DIFFERES ACTIF — Exercice 2019

DATE	JOURNAL	PIECE	UNITE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
				REOUVERTURE...	764 750,00	0,00
10/05/19	12	01	51A	ANNULATION IDA SUR PROV PARTIE VARIABLE CADRES DIRIGEANTS		764 750,00
31/12/19	12	21	51A	AUTRES IMPOTS DIFFERES ACTIF	661 200,00	
				TOTAL (2) MOUVEMENTS du 01/01/19 au 31/12/19	661 200,00	764 750,00
				CUMULS AU 31/12/19	1 425 950,00	764 750,00
				SOLDE AU 31/12/19	**661 200,00**	

CIC HODNA M28 **GRAND-LIVRE COMPTE** PAGE:1

-copie provisoire EDITION DU 30/03/2021 10:14

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

1340000-IMPOTS DIFFERES PASSIF

Exercice 2019

DATE	JOURNAL	PIECE	UNITE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
				REOUVERTURE...	0,00	8 663 881,00
31/12/19	12	25	51A	IMPOSITION DIFFEREE PASSIFS PAGLERANI		1 018 261,69
31/12/19	12	26	51A	IMPOSITION DIFFEREE PASSIFS MOLINO		2 549 982,54
				TOTAL (2) MOUVEMENTS du 01/01/19 au 31/12/19	0,00	3 568 244,23
				CUMULS AU 31/12/19	0,00	12 232 125,23
				SOLDE AU 31/12/19		**12 232 125,23**

CIC HODNA M28 **GRAND-LIVRE COMPTE** PAGE:1

-copie provisoire EDITION DU 30/03/2021 10:12

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

6920000-IMPOSITION DIFFEREE ACTIF(produits)

Exercice 2019

DATE	JOURNAL	PIECE	UNITE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
10/05/19	12	01	51A	ANNULATION IDA SUR PROV PARTIE VARIABLE CADRES DIRIGEANTS	764 750,00	
25/11/19	12	02	51A	ANULATION IIDA SUR PROV IND CONGE 2EM SEMST 2018	1 629 136,17	
31/12/19	12	21	51A	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF(produits)		661 200,00
31/12/19	12	24	51A	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF(produits)		1 065 933,62
31/12/19	12	27	51A	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF		2 443 969,36
				TOTAL (5) MOUVEMENTS du 01/01/19 au 31/12/19	2 393 886,17	4 171 102,98
				CUMULS AU 31/12/19	2 393 886,17	4 171 102,98
				SOLDE AU 31/12/19		**1 777 216,81**

CIC HODNA M28 **GRAND-LIVRE COMPTE** PAGE:1

-copie provisoire EDITION DU 30/03/2021 10:11

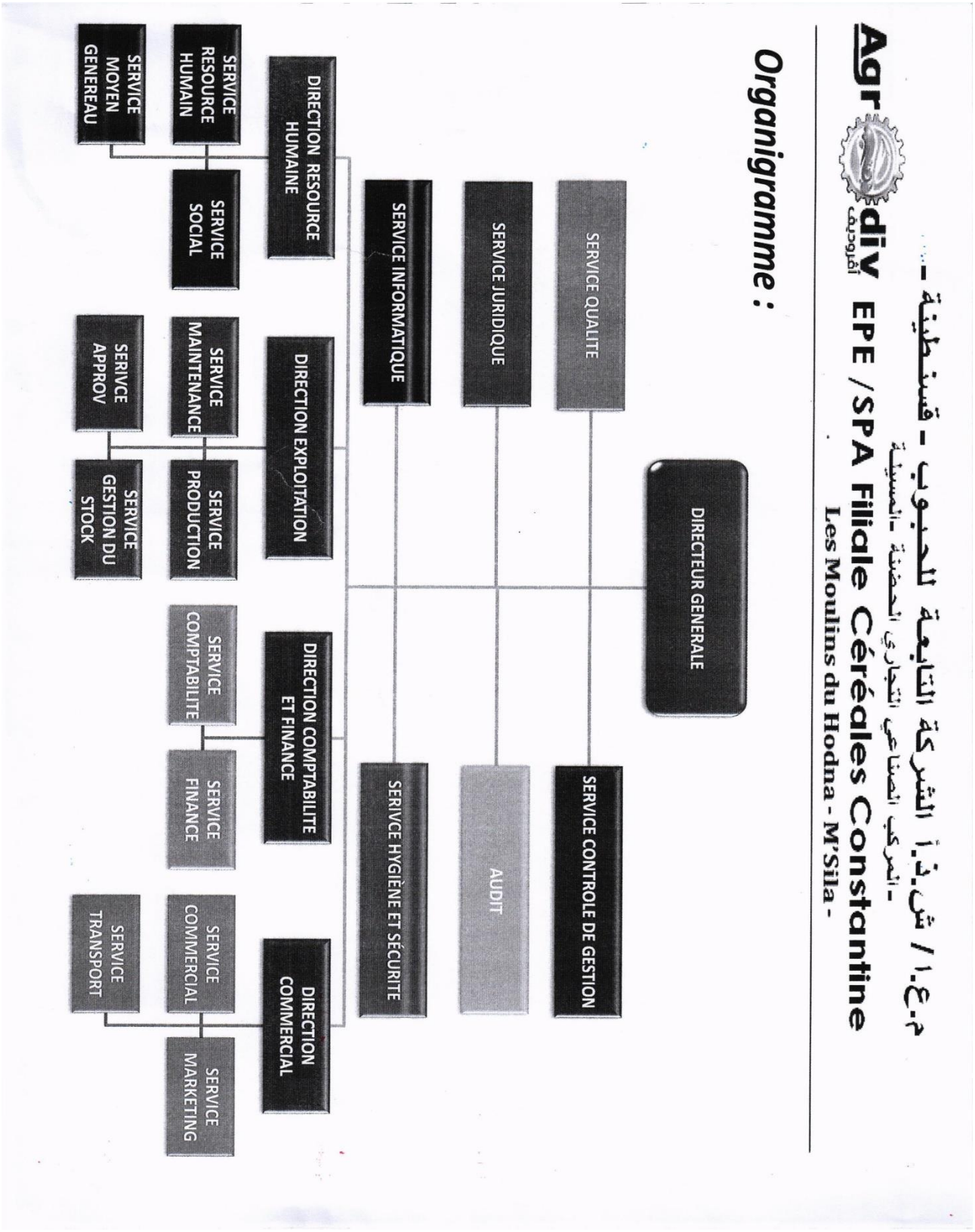
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

6930000-IMPOSITION DIFFEREE PASSIF (charges)

Exercice 2019

DATE	JOURNAL	PIECE	UNITE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
31/12/19	12	25	51A	IMPOSITION DIFFEREE PASSIFS PAGLERANI	1 018 261,69	
31/12/19	12	26	51A	IMPOSITION DIFFEREE PASSIFS MOLINO	2 549 982,54	
				TOTAL (2) MOUVEMENTS du 01/01/19 au 31/12/19	3 568 244,23	0,00
				CUMULS AU 31/12/19	3 568 244,23	0,00
				SOLDE AU 31/12/19	**3 568 244,23**	

الملحق رقم (09): الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة



الملحق رقم (10): الضرائب المؤجلة أصول لمؤونة التقاعد المتوقعة

CIC HODNA M28

PAGE:1
EDITION DU 13/09/2020 9:19
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	12-Journal des Opérations diverses
PIECE	27
FOLIO	12
DATE	31/12/19

LIBELLE	COMPTE	LIB. COMPTE	UNITE	DEBIT	CREDIT
DOT. AUX PROV.P/PENSIONS ET OBLIG.SIMILAIRES	6863000	DOT. AUX PROV.P/PENSIONS ET OBLIG.SIMILAIRES	51A	12 862 996,61	
PROVISIONS POUR PENSIONS ET OBLIGATIONS SIMILAIRES	1531000	PROVISIONS POUR PENSIONS ET OBLIGATIONS SIMILAIRES	51A		12 862 996,61
REAJUSTEMENT IDA SUR PROVISIONS IDR 2018	1331000	IMPOTS DIFFERES ACTIF S/I.D.A	51A	2 443 969,36	
IMPOSITION DIFFEREE ACTIF	6920000	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF(produits)	51A		2 443 969,36
			TOTAL GENERAL	15 306 965,97	15 306 965,97

الملحق رقم (11): ضريبة مؤجلة أصول للعطلة السنوية المدفوعة الاجر

CIC HODNA M28

PAGE:1
EDITION DU 13/09/2020 9:16
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	12-Journal des Opérations diverses
PIECE	24
FOLIO	12
DATE	31/12/19

LIBELLE	COMPTE	LIB. COMPTE	UNITE	DEBIT	CREDIT
CONGES PAYES 2 EME SEMESTRE	6313000	CONGES PAYES	51A	5 610 176,96	
IND.CONGÉS À PAYER DUES AU PERSONNEL	4281000	IND.CONGÉS À PAYER DUES AU PERSONNEL	51A		5 610 176,96
IMPOTS DIFFERES ACTIF S/PROV.CONGE	1330000	IMPOTS DIFFERES ACTIF S/PRCV.CONGE	51A	1 065 933,62	
IMPOSITION DIFFEREE ACTIF(produits)	6920000	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF(produits)	51A		1 065 933,62
		TOTAL GENERAL		6 676 110,58	6 676 110,58

الملحق رقم (12): ضرائب مؤجلة أصول لمؤسسة Paglerani

CIC HODNA M28

PAGE:1
EDITION DU 13/09/2020 9:13
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	12-Journal des Opérations diverses
PIECE	25
FOLIO	12
DATE	31/12/19
LIBELLE	IMPOSITION DIFFEREE PASSIFS PAGLERANI

COMPTE	LIB. COMPTE	UNITE	DEBIT	CREDIT
6930000	IMPOSITION DIFFEREE PASSIF (charges)	51A	1 018 261,69	
1340000	IMPOTS DIFFERES PASSIF	51A		1 018 261,69
	TOTAL GENERAL		1 018 261,69	1 018 261,69

الملحق رقم (13): ضرائب مؤجلة خصوم لمؤسسة Molino

CIC HODNA M28

PAGE:2
EDITION DU 13/09/2020 9:13
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	12-Journal des Opérations diverses
PIECE	26
FOLIO	12
DATE	31/12/19
LIBELLE	IMPOSITION DIFFEREE PASSIFS MOLINO

COMPTE	LIB. COMPTE	UNITE	DEBIT	CREDIT
6930000	IMPOSITION DIFFEREE PASSIF (charges)	51A	2 549 982,54	
1340000	IMPOTS DIFFERES PASSIF	51A		2 549 982,54
		TOTAL GENERAL	2 549 982,54	2 549 982,54

الملحق رقم (14): العقوبات والغرامات المرفوضة جبائيا

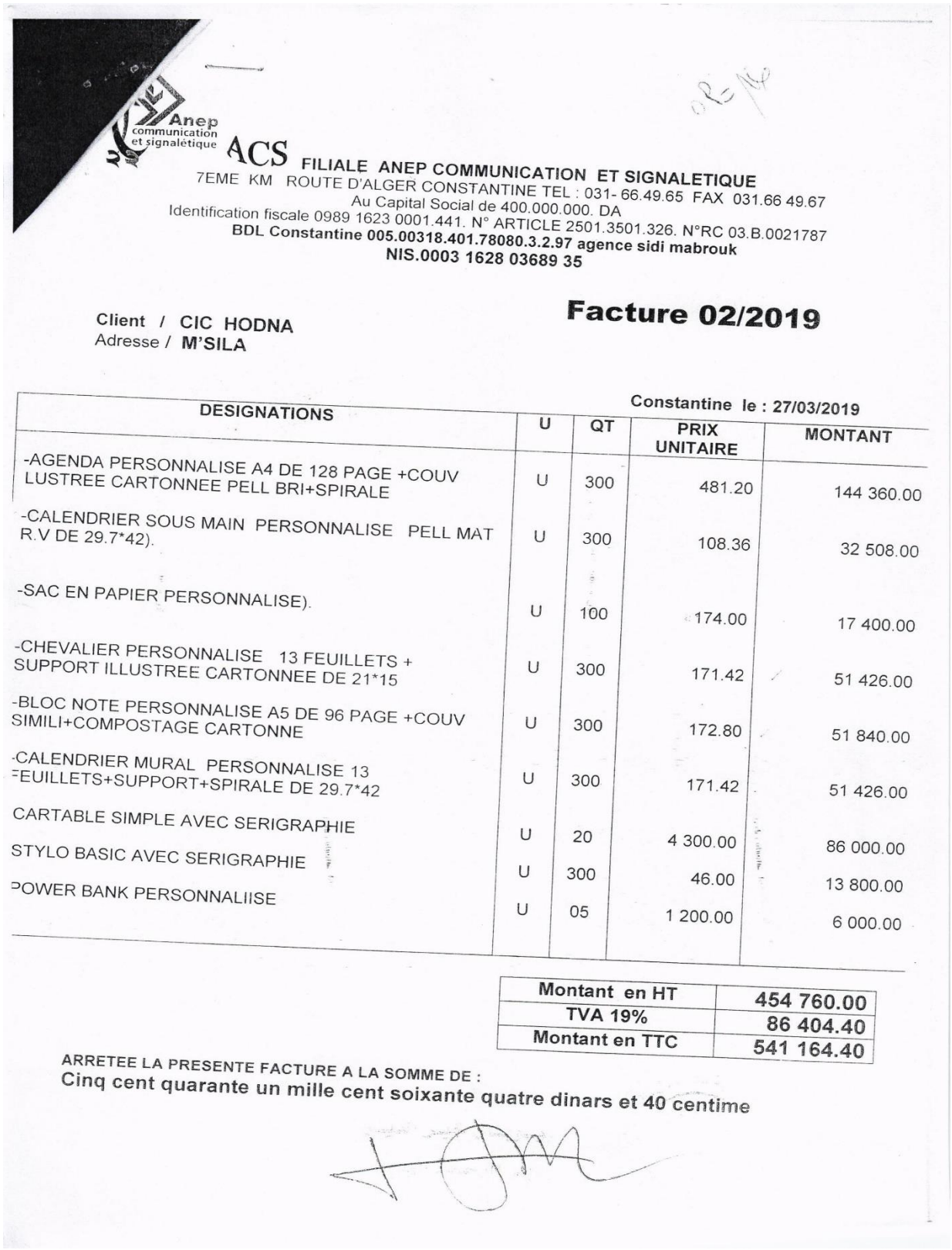
CIC HODNA M28

BALANCE GENERALE
-copie provisoire

PAGE:1
EDITION DU 30/03/2021 10:38
EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

COMPTE	LIBELLE	MVM DU 01/01/20 AU 31/12/20		SOLDE AU 31/12/20	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
6581000	AMENDE ET PENALITE FISCALES	251 566,55	0,00	251 566,55	
6582200	AMENDE ET PENALITE CNAS	32 800,00	0,00	32 800,00	
6570000	CHARGES EXCEPTIONNELLES DE GESTION COURANTE	244 634,37	0,61	244 633,76	
6*******	CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES	529 000,92	0,61	529 000,31	
	TOTAL GENERAL	529 000,92	0,61	529 000,31	0,00

الملحق رقم (15): فاتورة إقتناء الهدايا ذات طابع اشهاري



Anep communication et signalétique

ACS FILIALE ANEP COMMUNICATION ET SIGNALETIQUE
7EME KM ROUTE D'ALGER CONSTANTINE TEL : 031- 66.49.65 FAX 031.66 49.67
Au Capital Social de 400.000.000. DA
Identification fiscale 0989 1623 0001.441. N° ARTICLE 2501.3501.326. N°RC 03.B.0021787
BDL Constantine 005.00318.401.78080.3.2.97 agence sidi mabrouk
NIS.0003 1628 03689 35

Client / CIC HODNA
Adresse / **M'SILA**

Facture 02/2019

Constantine le : 27/03/2019

DESIGNATIONS	U	QT	PRIX UNITAIRE	MONTANT
-AGENDA PERSONNALISE A4 DE 128 PAGE +COUV LUSTREE CARTONNEE PELL BRI+SPIRALE	U	300	481.20	144 360.00
-CALENDRIER SOUS MAIN PERSONNALISE PELL MAT R.V DE 29.7*42).	U	300	108.36	32 508.00
-SAC EN PAPIER PERSONNALISE).	U	100	174.00	17 400.00
-CHEVALIER PERSONNALISE 13 FEUILLETS + SUPPORT ILLUSTREE CARTONNEE DE 21*15	U	300	171.42	51 426.00
-BLOC NOTE PERSONNALISE A5 DE 96 PAGE +COUV SIMILI+COMPOSTAGE CARTONNE	U	300	172.80	51 840.00
-CALENDRIER MURAL PERSONNALISE 13 FEUILLETS+SUPPORT+SPIRALE DE 29.7*42	U	300	171.42	51 426.00
CARTABLE SIMPLE AVEC SERIGRAPHIE	U	20	4 300.00	86 000.00
STYLO BASIC AVEC SERIGRAPHIE	U	300	46.00	13 800.00
POWER BANK PERSONNALIISE	U	05	1 200.00	6 000.00

Montant en HT	**454 760.00**
TVA 19%	**86 404.40**
Montant en TTC	**541 164.40**

ARRETEE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE :
Cinq cent quarante un mille cent soixante quatre dinars et 40 centime

الملحق رقم (16): إثبات فاتورة إقتناء الهدايا محاسبيا

CIC:HODNA M28

PAGE:1
EDITION DU 07/04/2021 14:40
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	3-Journal des Achats
PIECE	16
FOLIO	4
DATE	16/04/19
REFERENCE	FN°002
LIBELLE	ACHAT MF ENEP

COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	LIB. AUXILAIRE	UNITE	DEBIT	CREDIT
3822110	ACHATS P-DET ATEL PRODUCTION			51A	17 400,00	
3822510	FOURNITURES DE BUREAU			51A	398 852,00	
3822520	FOURNITURES INFORMATIQUES			51A	6 000,00	
3822920	PRODUITS PHARMACEUTIQUES			51A	32 508,00	
4452120	T.V.A. DEDUCTIBLE SUR ACHATS BIENS			51A	86 404,40	
4010100	FRS DE STOCKS.	F50510	FILIAL ANEP	51A		541 164,40
				TOTAL GENERAL	541 164,40	541 164,40

الملحق رقم (17): ضرائب مؤجلة أصول على منحة الإطارات المسيرة

CIC HODNA M28

PAGE:1

EDITION DU 11/08/2021 10:44

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	12-Journal des Opérations diverses
PIECE	21
FOLIO	12
DATE	31/12/19

LIBELLE	COMPTE	LIB. COMPTE	UNITE	DEBIT	CREDIT
PRIME VARIABLE (CADRES D	6312210	PRIME VARIABLE (CADRES D	51A	3 480 000,00	
AVANCE SUR PRIME VARIABLE	4253000	AVANCE SUR PRIME VARIABLE	51A		696 000,00
PERSONNEL, REMUNERATIONS DUES	4210000	PERSONNEL, REMUNERATIONS DUES	51A		2 784 000,00
AUTRES IMPOTS DIFFERES ACTIF	1332000	AUTRES IMPOTS DIFFERES ACTIF	51A	661 200,00	
IMPOSITION DIFFEREE ACTIF(produits)	6920000	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF(produits)	51A		661 200,00
			TOTAL GENERAL	4 141 200,00	4 141 200,00

الملحق رقم (18): جدول يوضح مختلف المؤونات للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

EPE/SPA Filiale Céréales Constantine
«Complexe Industriel et Commercial Hodna »
المركب الصناعي التجاري الحضنة »

Agrodiv

ETAT RECAPITULATIF DES PROVISIONS 31/12 2019

CIC HODNA M'SILA	2019	2018	Variation ECART	Variation %
1-Provisions indemnités départ à laretraite	68 927 900,72	56 064 904,11	12 862 996,61	0,23
2-Provisions pour dépréciation des stocks	2 674 952,89	2 674 952,89	-	-
3-Provisions pour dépréciation des Creances	327 608 675,46	327 858 675,46	- 250 000,00	- 0,00
4-Provisions pour dépréciation des Comptes de disponibilités				
5-Provisions pour pertes probables				
TOTAL PROVISIONS CIC	399 211 529,07	386 598 532,46	12 612 996,61	0,03

AGRODIV

الملحق رقم (19): ضرائب مؤجلة اصول لمؤونة منحة العطلة السنوية للسداسي الثاني لسنة 2019

GROUPE AGRO-INDUSTRIES
SPA AGRODIV
FILIALE CEREAL CONSTANTINE
CIC HODNA M'sila

Constatation de la provision Indemnité de congé 2 eme semestre 2019

Débit	Crédit	Journal de constation	Débit	Crédit
6313000		Indemnité de congé 2 eme semestre 2019	**5 610 176,96**	
	4281000	Personnel conger apayer du au personnel		**5 610 176,96**
1330000		IDA sur provisions sur congé 2 eme semestre 2019	**1 065 933,62**	
	6920000	Impossition différé actifs		**1 065 933,62**
total			6 676 110,58	6 676 110,58

Direction finances et comptabilite

الملحق رقم (20): جدول حساب الإهتلاك لمؤسسة Paglerani

EPE /SPA FILIALE CERALES CONSTANTINE
CIC HODNA M'SILA

Agr div

Impact sur l'application des Nouvelles Durées d'Utilité
Des Immobilisations
PAGLIERANI

N° Ordr	Immobilisations concernées par les nouvells durées d'utilité	Dotations aux amortisments avant l'application des nouvelles durées d'utilité (1)		Dotations aux amortisments aprés l'application des nouvelles durées d'utilité (2)		Impact (2)-(1)
		taux	montant	taux	montant	
1	TREMIE AVEC NIVEAUX	10%	46 233,90	6,66%	30 822,53	- 15 411,37
2	TREMIE	10%	46 233,90	6,66%	30 822,53	- 15 411,37
3	TREMIE	10%	46 233,90	6,66%	30 822,53	- 15 411,37
4	TREMIE AVEC NIVEAUX	10%	46 233,90	6,66%	30 822,53	- 15 411,37
5	TREMIE AVEC NIVEAUX	10%	46 233,90	6,66%	30 822,53	- 15 411,37
6	TREMIE AVEC VIS	10%	93 568,56	6,66%	62 379,06	- 31 189,50
7	TREMIE AVEC VIS	10%	93 568,56	6,66%	62 379,06	- 31 189,50
8	DOSEUR A VIS	10%	273 550,52	5,00%	136 775,26	- 136 775,26
9	DOSEUR A VIS	10%	273 550,52	5,00%	136 775,26	- 136 775,26
10	PESEUSE	10%	371 522,33	4%	148 608,93	- 222 913,40
11	ENSACHEUSE	10%	107 328,67	4%	42 931,47	- 64 397,20
12	COUSEUSE	10%	261 441,64	4%	104 576,66	- 156 864,98
13	BANDE TRANSPORTEUSE	10%	51 737,92	4%	20 695,17	- 31 042,75
14	PESEUSE	10%	634 064,78	4%	253 625,91	- 380 438,87
15	PESEUSE	10%	634 064,78	4%	253 625,91	- 380 438,87
16	ENSACHEUSE	10%	106 778,27	4%	42 711,31	- 64 066,96
17	ENSACHEUSE	10%	106 778,27	4%	42 711,31	- 64 066,96
18	COUSEUSE	10%	261 441,64	4%	104 576,66	- 156 864,98
19	COUSEUSE	10%	261 441,64	4%	104 576,66	- 156 864,98
20	BANDE TRANSPORTEUSE	10%	52 838,73	4%	21 135,49	- 31 703,24
21	BANDE TRANSPORTEUSE	10%	52 838,73	4%	21 135,49	- 31 703,24
22	PESEUSE	10%	210 804,52	4%	84 321,81	- 126 482,71
23	PESEUSE	10%	210 804,52	4%	84 321,81	- 126 482,71
24	ENSACHEUSE	10%	107 879,08	4%	43 151,63	- 64 727,45
25	ENSACHEUSE	10%	107 879,08	4%	43 151,63	- 64 727,45
26	COUSEUSE	10%	261 441,64	4%	104 576,66	- 156 864,98
27	COUSEUSE	10%	261 441,64	4%	104 576,66	- 156 864,98
28	BANDE TRANSPORTEUSE	10%	52 838,73	4%	21 135,49	- 31 703,24
29	BANDE TRANSPORTEUSE	10%	52 838,73	4%	21 135,49	- 31 703,24
30	CARROUSEL	10%	1 320 968,30	4%	528 387,32	- 792 580,98
31	CARROUSEL	10%	1 320 968,30	4%	528 387,32	- 792 580,98
32	DOSEUR	10%	26 419,37	4%	10 567,75	- 15 851,62
33	DOSEUR	10%	26 419,37	4%	10 567,75	- 15 851,62
34	SYSTÈME DE GROUPAGE	10%	499 766,34	4%	199 906,54	- 299 859,80
35	FOUR	10%	449 129,22	4%	179 651,69	- 269 477,53
36	CONVOYEUR DE SORTIE	10%	52 838,73	4%	21 135,49	- 31 703,24
TOTAL			8 830 122,63		3 698 307,30	- 5 359 272,04

الملحق رقم (21): جدول حساب الإهتلاك لمؤسسة Molino

EPE /SPA FILIALE CERALES CONSTANTINE
CIC HODNA M'SILA

Agr div

Impact sur l'application des Nouvelles Durées d'Utilité
Des Immobilisations
MOLINO

N° Ordr	Immobilisations concernées par les nouvells durées d'utilité	Dotations aux amortisments avant l'application des nouvelles durées d'utilité (1)		Dotations aux amortisments aprés l'application des nouvelles durées d'utilité (2)		Impact (2)-(1)
		taux	montant	taux	montant	
1	LOT GRAVITAIRE ET COUD	10%	3 172 769,11	5%	1 586 384,56	- 1 586 384,55
2	LOT INSTALATION ELECTRIQUE ET PLC	10%	1 084 499,68	5%	542 249,84	- 542 249,84
3	LOT INSTALATION ELECTRIQUE ET PLC	10%	8 877 402,44	5%	4 438 701,22	- 4 438 701,22
4	LOT TUYAUTERIE D'ASPIRATION GRAVITAIRE ET COUD	10%	3 718 629,22	5%	1 859 314,61	- 1 859 314,61
5	LOT TUYAUTERIE D'ASPIRATION GRAVITAIRE	10%	3 455 941,37	5%	1 727 970,68	- 1 727 970,69
6	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 923	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
7	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 895	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
8	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 923	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
9	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 923	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
10	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 923	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
11	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 923	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
12	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 922	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
13	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 894	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
14	APPAREILS A SYLNDRES MUD -32-M-250X1009 923	10%	274 374,54	5%	137 187,27	- 137 187,27
15	BALANCE AUTOMATIQUE Ms-70-100-8990	10%	268 025,19	5%	134 012,60	- 134 012,58
16	VALEK Mud 14-500-9150	10%	110 254,35	5%	55 127,18	- 55 127,16
17	VALEK Mud 14-500-9150	10%	110 254,35	5%	55 127,18	- 55 127,16
18	VALEK Mud 14-500-9150	10%	110 254,35	5%	55 127,18	- 55 127,16
19	DEBIMETRE AUTOMATIQUE MUT 46 A-8923	10%	172 850,08	5%	86 425,04	- 86 425,04
20	DEBIMETRE AUTOMATIQUE MUT 46 A-9203	10%	172 850,08	5%	86 425,04	- 86 425,04
21	MOUILLEUR INTENSIF MUT/30/200-8924	10%	122 921,27	5%	61 460,63	- 61 460,65
22	MOUILLEUR INTENSIF MUT/30/200-9289	10%	122 921,27	5%	61 460,63	- 61 460,65
23	SASSEUR A SEMOULE Mud 12B-9265	10%	134 326,85	5%	67 163,43	- 67 163,41
24	SASSEUR A SEMOULE Mud 12B-9265	10%	134 326,85	5%	67 163,43	- 67 163,41
25	COMPRESSEUR A AIR ET DEPOT AVEC SECHOIR	10%	259 410,35	5%	129 705,18	- 129 705,16
26	PLANSICHTER METALIQUE Mud16-828-G+N-8962	10%	543 410,71	5%	271 705,36	- 271 705,34
27	PLANSICHTER METALIQUE Mud16-828-G+N-8947	10%	543 410,71	5%	271 705,36	- 271 705,34
28	SEPARATEUR BLE Mut 24-15100-8871	10%	143 942,53	5%	71 971,27	- 71 971,25
29	BATTERIE DE TRIAGE BLE DUR Mut 07-92/300-39185	10%	229 466,06	5%	114 733,03	- 114 733,03
30	PALAN 7,5 T	10%	884 684,00	5%	442 342,00	- 442 342,00
TOTAL			26 841 921,68		13 420 960,88	- 13 420 960,72

الملحق رقم (22): جدول يوضح حساب مؤونة التقاعد المتوقعة لعمال المركب الصناعي التجاري الحضنة

GROUPE :AGRODIV
FILIALE CEREALES CONSTANTINE
CIC MSILA HODNA

Modalités de calcul de la provision des droits acquis au titre des départs à la retraite

Arreté du 26/07/2008 art 136-2&3

Année 2019

Taux d'
Taux d'
tx mor
tx actu

S SALAIRE DE REFERENCE: BASE SS
AE= Droits acquis fin exercice
AT Droits acquis date départ retraite
Conventionnés :3 mois par tranche de 05ans
cadres dirigeants :10 mois partie fixe

formule de calcul : E = Sx(1+tsal)^ * (1-turn over)^(1-tx mort)* AE/AT *(1+tx act)^n

CACAUL ENGAGEMENT PERSONNEL CONVENTION

N°	SEXE (M ou F)	DATE NAISSANCE	AGE	DATE RECRUTEMENT	Salaire reference Base SS Annuel 2019	Ancienneté			Progression Salaires		droits acquis		IDR DATE DEPART RETRAITE	IDR PROBABILISEE = IDR Date départ retraite (1-tx mort)	IDR PROBABILISEE = IDR Date FIN EXERCICE	E= engagement = IDR probabilisée*(1+tx act)^n	PROVISION
						Acquise HORS EXE	Acquise f/AE	total fin exercice	Restante	maxim.	Salaire reference	prog sal = sal ref*(1+tx Aug)^	fin exercice	date départ retraite	droits acumulées par les travailleurs				
1	M	1967	52	1990	922 001,11	-	29	29	8	37	76 833,43	113 517,96	17	18	2 043 323,34	2 002 172,46	1 935 433,37	1 214 314,84	
2	M	1967	52	1992	1 020 212	-	27	27	8	35	85 019,32	125 612,25	16	18	2 261 020,58	2 215 485,45	1 993 936,91	1 251 020,68	
3	M	1970	49	1992	908 389	-	27	27	11	38	83 199,11	142 298,71	16	18	2 561 376,82	2 509 792,76	2 258 813,48	1 189 914,77	
4	M	1969	50	1992	1 006 563	-	27	27	10	37	83 880,23	136 632,05	16	18	2 459 376,88	2 409 847,02	2 168 862,32	1 211 081,39	
5	M	1969	50	1992	1 140 316	-	27	27	10	37	120 026,35	195 510,28	15	18	3 519 185,05	3 448 311,50	3 103 480,35	1 732 967,22	
6	M	1967	52	1992	959 533	-	27	27	8	35	79 960,06	118 137,43	15	18	2 126 473,71	2 083 648,25	1 875 283,42	1 176 576,02	
7	M	1967	52	1993	1 016 792	-	26	26	8	34	84 732,64	125 186,71	16	18	2 253 396,69	2 208 015,10	1 913 613,09	1 200 624,53	
8	M	1966	53	1993	888 572	-	26	26	7	33	74 047,64	104 192,47	16	18	1 875 464,46	1 837 694,12	1 592 668,24	1 059 215,34	
9	M	1966	53	1993	929 687	-	26	26	7	33	77 473,91	109 013,57	16	18	1 962 244,29	1 922 726,27	1 666 362,77	1 108 226,41	
10	M	1966	53	1993	783 115	-	26	26	7	33	65 259,62	91 826,83	16	18	1 652 882,99	1 619 595,26	1 403 649,23	933 506,91	
11	M	1959	60	1993	896 185	-	26	26	0	26	74 682,08	74 682,08	16	16	1 165 040,50	1 141 577,52	1 141 577,52	1 141 577,52	
12	M	1966	53	1993	870 125	-	26	26	7	33	72 510,42	102 029,44	16	18	1 836 529,88	1 799 543,65	1 559 604,50	1 037 226,07	
13	M	1968	51	1993	859 628	-	26	26	9	35	71 635,67	111 130,43	16	18	2 000 347,76	1 960 062,37	1 698 770,72	1 005 470,18	
14	M	1969	50	1993	824 091	-	26	26	10	36	68 674,25	111 863,12	16	18	2 013 536,10	1 972 985,11	1 709 920,43	954 810,64	
15	M	1969	50	1993	1 000 926	-	26	26	5	31	83 410,50	106 455,28	16	18	1 916 195,10	1 877 604,48	1 627 257,21	1 215 981,25	
16	M	1967	52	1993	865 988	-	26	26	8	34	72 165,67	106 621,56	16	18	1 919 188,03	1 880 537,13	1 629 798,85	1 022 555,96	
17	M	1967	52	1993	864 856	-	26	26	8	34	72 487,99	107 097,78	16	18	1 927 760,05	1 888 936,51	1 637 078,31	1 027 123,19	
18	M	1972	47	1993	1 179 699	-	26	26	13	39	98 308,21	185 374,79	16	18	3 336 746,20	3 269 546,82	2 833 607,25	1 328 505,65	
19	M	1969	50	1993	856 504	-	26	26	10	36	71 375,33	116 262,89	16	18	2 092 732,02	2 050 586,09	1 777 174,61	992 865,02	
20	M	1970	49	1992	841 340	-	26	26	11	37	70 111,67	119 914,74	16	18	2 158 465,37	2 114 995,62	1 832 996,21	965 999,54	
21	M	1967	52	1993	852 760	-	26	26	8	34	70 230,00	103 761,70	16	18	1 867 710,52	1 830 096,34	1 586 083,50	995 128,41	
22	M	1969	50	1993	864 213	-	26	26	10	36	71 226,10	116 019,81	16	18	2 088 356,58	2 046 298,77	1 773 458,93	990 290,20	
23	M	1967	52	1993	827 202	-	26	26	8	34	68 933,52	101 846,20	16	18	1 833 231,59	1 796 311,79	1 556 803,55	976 757,81	
24	M	1967	52	1993	1 058 485	-	26	26	8	34	88 207,06	130 322,00	16	18	2 345 796,08	2 298 553,64	1 992 079,82	1 249 853,53	
25	M	1968	51	1993	924 814	-	26	26	9	35	77 067,84	119 557,52	16	18	2 152 035,34	2 108 695,08	1 827 535,74	1 081 715,59	
26	M	1969	50	1993	874 095	-	26	26	10	36	72 841,30	118 650,80	16	18	2 135 714,34	2 092 702,78	1 813 675,74	1 012 747,06	
27	M	1971	48	1993	973 395	-	26	26	12	38	81 116,25	145 673,13	16	18	2 622 116,35	2 569 309,05	2 226 734,51	1 106 618,83	
28	M	1968	51	1993	857 757	-	26	26	9	35	71 479,74	110 888,54	16	18	1 995 993,65	1 955 795,95	1 695 023,16	1 003 281,60	
29	M	1973	46	1993	1 005 499	-	26	26	14	40	83 791,62	165 901,67	16	18	2 986 230,02	2 926 089,76	2 535 944,46	1 121 650,68	
30	M	1969	50	1993	1 154 286	-	26	26	10	36	96 187,15	156 676,74	16	18	2 820 217,29	2 763 420,39	2 394 964,34	1 337 335,58	
31	M	1970	49	1993	927 951	-	26	26	11	37	77 329,27	132 259,21	16	18	2 380 665,73	2 332 721,04	2 021 691,57	1 065 001,90	
32	M	1969	50	1993	889 294	-	26	26	10	36	74 107,84	120 713,86	16	18	2 172 849,45	2 129 090,02	1 845 211,35	1 030 356,38	
33	M	1973	46	1993	993 616	-	26	26	14	40	82 801,33	163 940,98	16	18	2 950 937,57	2 893 508,07	2 505 973,66	1 108 394,57	
34	M	1972	47	1993	811 934	-	26	26	13	39	67 661,15	127 585,19	16	18	2 296 533,50	2 250 283,16	1 950 245,41	914 351,15	
35	M	1966	53	1993	914 858	-	26	26	7	33	76 238,19	107 274,70	16	18	1 930 944,69	1 892 057,02	1 639 782,75	1 060 549,18	
36	M	1969	50	1993	895 170	-	26	26	10	36	67 097,50	109 294,76	16	18	1 967 305,63	1 927 685,68	1 670 660,92	932 888,33	
37	M	1968	51	1993	744 646	-	26	26	9	35	62 055,83	96 265,86	16	18	1 732 785,53	1 697 889,62	1 471 503,47	870 980,65	
38	M	1967	52	1993	889 281	-	26	26	8	34	74 106,75	109 489,42	16	18	1 970 809,58	1 931 119,07	1 673 636,52	1 050 060,26	
39	M	1971	48	1993	941 344	-	26	26	12	38	78 445,33	140 276,55	16	18	2 525 777,87	2 484 709,35	2 153 414,77	1 070 181,17	
40	M	1967	52	1994	775 850	-	25	25	8	33	64 654,17	95 523,65	15	18	1 719 425,71	1 684 797,86	1 403 998,22	880 885,85	

المركب الصناعي التجاري الحضنة
مديرية المالية و المحاسبة
AGRODIV

41	M	1972	47	1994	983 896	-	25	25	13	38	81 991,34	154 606,91	15	18	2 782 924,34	2 726 878,49	2 272 398,74	1 065 389,20
42	M	1970	49	1994	816 646	-	25	25	11	36	68 053,80	116 395,09	15	18	2 095 111,67	2 052 917,81	1 710 764,84	901 209,58
43	M	1971	48	1994	906 623	-	25	25	12	37	75 551,92	135 680,39	15	18	2 442 246,97	2 393 062,09	1 994 218,41	991 065,45
44	M	1958	61	1994	861 304	-	25	25	-1	24	71 775,33	68 357,46	15	14	984 347,43	964 523,47	1 004 711,94	1 064 994,66
45	M	1969	50	1995	907 274	-	24	24	10	34	75 606,14	123 154,44	14	18	2 216 779,96	2 172 135,80	1 737 708,64	970 327,43
46	M	1968	51	1995	807 962	-	24	24	9	33	67 330,13	104 451,13	14	18	1 880 120,28	1 842 256,17	1 473 804,94	872 342,88
47	M	1967	52	1994	-	3	25	28	8	36	0,00	0,00	17	18	0,00	0,00	0,00	0,00
48	M	1965	54	1994	806 943	-	25	25	6	31	67 245,22	90 115,03	15	18	1 622 070,53	1 589 403,34	1 324 502,78	933 722,20
49	M	1970	49	1993	861 972	-	26	26	11	37	71 831,00	122 855,39	16	18	2 211 396,96	2 166 861,21	1 877 946,38	989 278,73
50	M	1963	56	2004	872 757	7	15	22	4	26	72 729,71	88 403,42	13	16	1 379 093,29	1 351 319,46	1 143 424,16	905 699,03
51	M	1980	39	2007	917 297	-	12	12	21	33	76 441,41	212 962,90	7	18	3 833 332,19	3 756 131,97	1 502 452,79	441 954,61
52	M	1983	36	2007	-	-	12	12	24	36	0,00	0,00	7	18	0,00	0,00	0,00	0,00
53	M	1977	42	2007	1 030 097	-	12	12	18	30	85 841,40	206 587,56	7	18	3 718 576,01	3 643 686,89	1 457 474,76	510 617,23
54	M	1978	41	2007	734 985		12	12	19	31	61 248,79	154 772,63	7	18	2 785 907,33	2 729 801,40	1 091 920,56	360 893,95
55	F	1979	40	1996	685 190	-	23	23	15	38	57 099,17	118 705,07	14	18	2 136 691,20	2 093 659,96	1 605 139,30	669 768,55
56	M	1979	40	2007	763 915	-	12	12	20	32	63 659,55	168 907,74	7	18	3 040 339,24	2 979 109,26	1 191 643,71	371 560,14
57	M	1975	44	2007	790 361	-	12	12	16	28	65 863,40	143 771,54	7	17	2 415 361,91	2 366 718,47	1 014 307,92	399 278,54
58	M	1972	47	1995	-		24	24	13	37	0,00	0,00	14	18	0,00	0,00	0,00	0,00
59	M	1968	51	1995	-		24	24	9	33	0,00	0,00	14	18	0,00	0,00	0,00	0,00
60	M	1984	35	2007	668 659	-	12	12	25	37	55 721,57	188 693,01	7	18	3 396 474,10	3 328 071,85	1 331 228,74	310 174,47
61	M	1966	53	2008	766 609	-	11	11	7	18	63 884,06	89 891,29	7	11	970 825,91	951 274,26	581 334,27	386 620,49
62	M	1981	38	2008	725 650	-	11	11	22	33	60 470,81	176 892,87	7	18	3 184 071,71	3 119 947,08	1 143 980,60	317 460,45
63	M	1969	50	2008	721 453	2	11	13	10	23	60 121,05	97 930,86	8	14	1 351 445,84	1 324 228,81	748 477,15	417 945,73
64	M	1970	49	2008	599 607	-	11	11	11	22	49 967,26	85 460,97	7	13	1 128 084,78	1 105 366,07	552 683,03	291 146,53
65	M	1984	35	2008	732 356	-	11	11	25	36	61 029,64	206 668,01	7	18	3 720 024,11	3 645 105,82	1 336 538,80	311 411,71
66	M	1983	36	2008	690 227	-	11	11	24	35	57 518,92	185 504,25	7	18	3 339 076,59	3 271 830,28	1 199 671,10	296 293,03
67	M	1983	36	2008	828 880	-	11	11	24	35	69 073,30	222 768,30	7	18	4 009 829,33	3 929 074,60	1 440 660,69	355 812,29
68	M	1981	38	2008	835 591	-	11	11	22	33	69 632,58	203 693,45	7	18	3 666 482,08	3 592 642,09	1 317 302,10	365 558,05
69	M	1967	52	2008	670 588	9	11	20	8	28	55 882,35	82 563,69	12	17	1 387 069,92	1 359 135,45	970 811,04	609 098,86
70	M	1967	52	2008	745 417	-	11	11	8	19	62 118,06	91 776,66	7	11	1 046 253,95	1 025 183,24	593 527,14	372 386,27
71	M	1978	41	2008	703 511	-	11	11	19	30	58 625,94	148 144,82	7	18	2 666 606,76	2 612 903,45	958 064,60	316 652,81
72	M	1980	39	2008	765 828	-	11	11	21	32	63 818,96	177 797,24	7	18	3 200 350,36	3 135 897,88	1 149 829,22	338 228,48
73	F	1984	35	2008	590 219	-	11	11	20	31	49 184,95	130 502,31	7	18	2 349 041,63	2 301 733,83	843 969,07	263 153,55
74	F	1983	36	2008	751 740	-	11	11	19	30	62 645,02	158 300,84	7	18	2 849 415,07	2 792 030,15	1 023 744,39	338 360,84
75	M	1983	36	2008	1 051 099	2	11	13	24	37	87 591,60	282 491,66	8	18	5 084 849,96	4 982 445,18	2 159 059,58	533 241,40
76	M	1986	33	2008	542 591	-	11	11	27	38	45 215,92	168 811,65	7	18	3 038 609,70	2 977 414,55	1 091 718,67	226 387,46
77	M	1974	45	2009	639 195	-	10	10	15	25	53 266,25	110 736,71	6	15	1 661 050,62	1 627 598,40	651 039,36	271 655,98
78	M	1980	39	2009	624 692	-	10	10	21	31	52 057,67	145 030,71	6	18	2 610 552,81	2 557 978,39	852 659,46	250 814,39
79	M	1987	32	2009	793 112	-	10	10	28	38	66 092,64	259 091,68	6	18	4 663 650,31	4 569 728,16	1 523 242,72	297 992,19
80	M	1977	42	2009	743 531	-	10	10	18	28	61 960,93	149 116,36	6	17	2 505 154,78	2 454 702,98	876 679,64	307 139,27
81	M	1981	38	2009	736 653	-	10	10	22	32	61 387,73	179 575,12	6	18	3 232 352,07	3 167 255,11	1 055 751,70	292 976,48
82	M	1990	29	2009	750 190	-	10	10	31	41	62 515,84	283 699,35	6	18	5 106 588,25	5 003 745,68	1 667 915,23	273 963,15
83	M	1979	40	2009	749 463	-	10	10	20	30	62 455,24	165 712,34	6	18	2 982 822,13	2 922 750,50	974 250,17	303 775,81
84	M	1971	48	2009	954 917	-	10	10	12	22	79 576,38	142 907,74	6	13	1 886 382,20	1 848 391,98	840 178,17	417 542,81
85	F	1984	35	2009	724 127	-	10	10	20	30	60 343,90	160 110,34	6	18	2 881 986,12	2 823 945,25	941 315,08	293 506,49
86	M	1983	36	2009	1 106 129	-	10	10	24	34	92 177,40	297 281,33	6	18	5 351 063,90	5 243 297,79	1 747 765,93	431 660,69
87	F	1985	34	2009	832 223	-	10	10	21	31	69 351,89	193 211,77	6	18	3 477 811,84	3 407 771,51	1 135 923,84	334 138,13
88	F	1985	34	2009	781 702	-	10	10	21	31	65 141,87	181 482,82	6	18	3 266 690,67	3 200 902,16	1 066 967,39	313 854,22
89	M	1982	37	2009	832 223	-	10	10	23	33	69 351,89	213 015,98	6	18	3 834 287,55	3 757 068,09	1 252 356,03	327 863,38
90	M	1982	37	2009	849 577	-	10	10	23	33	70 798,10	217 458,05	6	18	3 914 244,83	3 835 415,10	1 278 471,70	334 700,39
91	M	1980	39	2009	874 690	-	10	10	21	31	72 890,80	203 071,03	6	18	3 655 278,50	3 581 664,15	1 193 888,05	351 188,62
92	M	1978	41	2009	741 429	-	10	10	19	29	61 785,75	156 129,50	6	17	2 716 653,31	2 661 942,10	917 911,07	303 381,55
93	M	1977	42	2009	711 964	-	10	10	18	28	59 330,33	142 785,51	6	17	2 398 796,62	2 350 486,80	839 459,57	294 099,45
94	M	1985	34	2009	840 727	-	10	10	26	36	70 060,58	249 112,48	6	18	4 484 024,57	4 393 719,93	1 464 573,31	321 927,90
95	M	1982	37	2010	733 021	-	9	9	23	32	61 085,11	187 624,37	0	18	3 377 238,69	3 309 223,83	0,00	0,00
96	F	1984	35	2010	255 111	-	9	9	20	29	21 259,27	56 407,17	0	17	981 484,76	961 718,45	0,00	0,00
97	M	1988	31	2010	167 234	-	9	9	29	38	13 936,18	57 363,21	0	18	1 032 537,78	1 011 743,30	0,00	0,00
98	M	1975	44	2010	771 602	-	9	9	16	25	64 300,13	140 359,12	0	15	2 105 386,80	2 062 986,01	0,00	0,00
99	F	1983	36	2011	695 330	-	8	8	19	27	57 944,16	146 421,99	0	16	2 372 036,30	2 324 265,40	0,00	0,00
100	M	1989	30	2011	526 473	-	8	8	30	38	43 872,79	189 615,67	0	18	3 413 082,06	3 344 345,35	0,00	0,00
101	M	1964	55	2011	579 150	-	8	8	5	13	48 262,54	61 596,59	0	8	480 453,38	470 777,43	0,00	0,00
102	M	1987	32	2011	606 697	-	8	8	28	36	50 558,09	198 194,25	0	18	3 567 496,53	3 495 650,03	0,00	0,00
103	M	1976	43	2011	595 160	-	8	8	17	25	49 596,68	113 676,49	0	15	1 705 147,37	1 670 807,08	0,00	0,00
104	M	1985	34	2011	522 967	-	8	8	26	34	43 580,59	154 958,32	0	18	2 789 249,75	2 733 076,51	0,00	0,00
105	M	1982	37	2011	563 132	-	8	8	23	31	46 927,68	144 139,49	0	18	2 594 510,85	2 542 259,49	0,00	0,00
106	M	1984	35	2011	491 623	-	8	8	25	33	40 968,57	138 734,12	0	18	2 497 214,15	2 446 922,27	0,00	0,00
107	M	1984	35	2011	557 056	-	8	8	25	33	46 421,36	157 199,21	0	18	2 829 585,78	2 772 600,21	0,00	0,00
108	M	1989	30	2011	713 205	-	8	8	30	38	59 433,74	256 869,18	0	18	4 623 645,27	4 530 528,78	0,00	0,00
109	M	1967	52	2011	930 175	-	8	8	8	16	77 514,57	114 524,32	0	10	1 099 433,52	1 077 291,81	0,00	0,00
110	F	1983	36	2011	626 609		8	8	19	27	52 217,40	131 950,77	0	16	2 137 602,43	2 094 552,84	0,00	0,00
111	M	1973	46	2011	577 739	-	8	8	14	22	48 144,96	95 323,72	0	13	1 258 273,14	1 232 932,53	0,00	0,00
112	M	1982	37	2011	379 480	-	8	8	23	31	31 623,30	97 131,71	0	18	1 748 370,86	1 713 160,09	0,00	0,00

113	M	1971	48	2011	530 327	-	8	8	12	20	44 193,88	79 365,86	0	12	952 390,34	933 209,97	0,00	0,00
114	M	1979	40	2011	531 135	-	8	8	20	28	44 261,29	117 438,38	0	17	1 972 964,77	1 933 230,85	0,00	0,00
115	M	1988	31	2011	166 507	-	8	8	29	37	13 875,59	57 113,80	0	18	1 028 048,39	1 007 344,33	0,00	0,00
116	M	1979	40	2011	623 983	-	8	8	20	28	51 998,57	137 967,69	0	17	2 317 857,17	2 271 177,40	0,00	0,00
117	M	1987	32	2011	656 621	-	8	8	28	36	54 718,43	214 503,33	0	18	3 861 059,91	3 783 301,28	0,00	0,00
118	M	1990	29	2011	695 869	-	8	8	31	39	57 989,06	263 156,62	0	18	4 736 819,19	4 641 423,48	0,00	0,00
119	M	1987	32	2011	559 690	-	8	8	28	36	46 640,83	182 838,07	0	18	3 291 085,20	3 224 805,40	0,00	0,00
120	M	1981	38	2011	575 274	-	8	8	22	30	47 939,51	140 235,56	0	18	2 524 240,00	2 473 403,85	0,00	0,00
121	M	1992	27	2011	582 520	-	8	8	33	41	48 543,34	242 871,48	0	18	4 371 686,68	4 283 644,44	0,00	0,00
122	M	1983	36	2011	604 237	-	8	8	24	32	50 353,09	162 393,75	0	18	2 923 087,46	2 864 218,84	0,00	0,00
123	M	1964	55	2011	589 125	-	8	8	5	13	49 093,71	62 657,40	0	8	488 727,70	478 885,11	0,00	0,00
124	M	1974	45	2011	111 976	-	8	8	15	23	9 331,32	19 399,15	0	14	267 708,26	262 316,83	0,00	0,00
125	M	1983	36	2013	679 599	-	6	6	24	30	56 633,28	182 647,99	0	18	3 287 663,88	3 221 452,99	0,00	0,00
126	M	1973	46	2013	787 673		6	6	14	20	65 639,38	129 961,49	0	12	1 559 537,85	1 528 130,02	0,00	0,00
127	M	1985	34	2013	554 905	-	6	6	26	32	46 242,05	164 421,61	0	18	2 959 588,96	2 899 985,23	0,00	0,00
128	M	1986	33	2013	637 102	-	6	6	27	33	53 091,81	198 215,95	0	18	3 567 887,05	3 496 032,69	0,00	0,00
129	M	1977	42	2013	571 019	-	6	6	18	24	47 584,94	114 518,84	0	14	1 649 071,29	1 615 860,33	0,00	0,00
130	M	1985	34	2013	587 825	-	6	6	26	32	48 985,43	174 176,17	0	18	3 135 171,01	3 072 031,20	0,00	0,00
131	M	1974	45	2013	518 144	-	6	6	15	21	43 178,71	89 765,43	0	13	1 131 044,40	1 108 266,08	0,00	0,00
132	M	1980	39	2013	698 705	-	6	6	21	27	58 225,38	162 213,74	0	16	2 627 862,55	2 574 939,52	0,00	0,00
133	M	1981	38	2013	764 436	-	6	6	22	28	63 702,96	186 347,76	0	17	3 130 642,40	3 067 593,79	0,00	0,00
134	M	1983	36	2013	117 793	-	6	6	24	30	9 816,07	31 657,80	0	18	569 840,33	558 364,20	0,00	0,00
135	M	1987	32	2013	126 518	-	6	6	28	34	10 543,18	41 330,64	0	18	743 951,46	728 968,88	0,00	0,00
136	M	1981	38	2013	591 461	-	6	6	22	28	49 288,45	144 181,56	0	17	2 422 250,28	2 373 468,11	0,00	0,00
137	M	1982	37	2013	721 319	-	6	6	23	29	60 109,95	184 629,15	0	17	3 212 547,25	3 147 849,14	0,00	0,00
138	M	1985	34	2013	548 542	-	6	6	26	32	45 711,81	162 536,25	0	18	2 925 652,43	2 866 732,15	0,00	0,00
139	M	1983	36	2013	633 289		6	6	24	30	52 774,11	170 201,78	0	18	3 063 632,03	3 001 932,95	0,00	0,00
140	M	1990	29	2013	613 840		6	6	31	37	51 153,36	232 135,95	0	18	4 178 447,08	4 094 296,53	0,00	0,00
141	M	1988	31	2014	451 760	-	5	5	29	34	37 646,65	154 958,71	0	18	2 789 256,83	2 733 083,45	0,00	0,00
142	F	1990	29	2014	590 635	-	5	5	26	31	49 219,62	175 008,86	0	18	3 150 159,40	3 086 717,73	0,00	0,00
143	M	1984	35	2014	542 449		5	5	25	30	45 204,11	153 077,16	0	18	2 755 388,90	2 699 897,59	0,00	0,00
144	M	1977	42	2014	666 848		5	5	18	23	55 570,64	133 737,37	0	14	1 845 575,67	1 808 407,26	0,00	0,00
145	F	1985	34	2014	634 281		5	5	21	26	52 856,75	147 256,92	0	16	2 297 208,01	2 250 944,09	0,00	0,00
146	M	1975	44	2014	96 343		5	5	16	21	8 028,57	17 525,37	0	13	220 819,65	216 372,52	0,00	0,00
147	M	1979	40	2014	453 063		5	5	20	25	37 755,22	100 175,83	0	15	1 502 637,45	1 472 375,54	0,00	0,00
148	M	1992	27	2014	533 796		5	5	33	38	44 483,01	222 556,86	0	18	4 006 023,50	3 925 345,42	0,00	0,00
149	M	1984	35	2014	115 611		5	5	25	30	9 634,29	32 625,12	0	18	587 252,11	575 425,32	0,00	0,00
150	M	1977	42	2014	123 246		5	5	18	23	10 270,51	24 717,22	0	14	341 097,59	334 228,16	0,00	0,00
151	M	1982	37	2014	812 167		5	5	23	28	67 680,55	207 882,43	0	17	3 492 424,82	3 422 090,21	0,00	0,00
152	M	1978	41	2014	635 497		5	5	19	24	52 958,10	133 822,48	0	14	1 927 043,76	1 888 234,65	0,00	0,00
153	M	1982	37	2014	620 160		5	5	23	28	51 679,98	158 736,29	0	17	2 666 769,70	2 613 063,11	0,00	0,00
154	M	1980	39	2014	122 883		5	5	21	26	10 240,22	28 528,86	0	16	445 050,26	436 087,31	0,00	0,00
155	M	1984	35	2014	118 520		5	5	25	30	9 876,66	33 445,87	0	18	602 025,72	589 901,41	0,00	0,00
156	M	1987	32	2014	588 745	-	5	5	28	33	49 062,05	192 329,56	0	18	3 461 932,12	3 392 211,60	0,00	0,00
157	M	1990	29	2014	795 057	-	5	5	31	36	66 254,78	300 666,79	0	18	5 412 002,28	5 303 008,92	0,00	0,00
158	M	1983	36	2015	568 939		4	4	24	28	47 411,58	152 907,09	0	17	2 568 839,19	2 517 104,84	0,00	0,00
159	M	1985	34	2015	725 423	-	4	4	26	30	60 451,94	214 947,32	0	18	3 869 051,78	3 791 132,20	0,00	0,00
160	M	1989	30	2015	665 144	-	4	4	30	34	55 428,66	239 559,45	0	18	4 312 070,15	4 225 228,54	0,00	0,00
161	F	1990	29	2015	359 026	-	4	4	26	30	29 918,87	106 381,71	0	18	1 914 870,87	1 876 306,91	0,00	0,00
162	M	1978	41	2015	605 917		4	4	19	23	50 493,06	127 593,45	0	14	1 760 789,55	1 725 328,67	0,00	0,00
163	M	1979	40	2015	614 889		4	4	20	24	51 240,78	135 957,04	0	14	1 957 781,40	1 918 353,26	0,00	0,00
164	M	1973	46	2015	583 054		4	4	14	18	48 587,81	96 200,55	0	11	1 038 965,93	1 018 041,99	0,00	0,00
165	M	1995	24	2015	124 337		4	4	36	40	10 361,40	60 011,34	0	18	1 080 204,17	1 058 449,73	0,00	0,00
166	M	1981	38	2015	130 881		4	4	22	26	10 906,74	31 905,06	0	16	497 718,94	487 695,29	0,00	0,00
167	M	1978	41	2015	706 962		4	4	19	23	58 913,49	148 871,46	0	14	2 054 426,11	2 013 051,63	0,00	0,00
168	M	1981	38	2015	556 369		4	4	22	26	46 364,10	135 627,07	0	16	2 115 782,23	2 073 172,08	0,00	0,00
169	M	1992	27	2015	130 154		4	4	33	37	10 846,15	54 265,32	0	18	976 775,78	957 104,30	0,00	0,00
170	M	1988	31	2015	552 832		4	4	29	33	46 069,36	189 627,72	0	18	3 413 299,00	3 344 557,91	0,00	0,00
171	M	1983	36	2015	661 114		4	4	24	28	55 092,85	177 679,96	0	17	2 985 023,34	2 924 907,38	0,00	0,00
172	M	1987	32	2015	551 887		4	4	28	32	45 990,60	180 289,07	0	18	3 245 203,29	3 179 847,51	0,00	0,00
173	M	1994	25	2015	131 972		4	4	35	39	10 997,63	60 663,10	0	18	1 091 935,73	1 069 945,03	0,00	0,00
174	M	1994	25	2015	123 610		4	4	35	39	10 300,81	56 819,43	0	18	1 022 749,76	1 002 152,40	0,00	0,00
175	F	1976	43	2015	557 367		4	4	12	16	46 447,21	83 412,52	0	10	800 760,18	784 633,52	0,00	0,00
176	M	1988	31	2015	788 837		4	4	29	33	65 736,41	270 579,98	0	18	4 870 439,59	4 772 352,87	0,00	0,00
177	M	1985	34	2016	620 893		3	3	26	29	51 741,09	183 974,37	0	17	3 201 154,12	3 136 685,46	0,00	0,00
178	F	1989	30	2016	515 168		3	3	25	28	42 930,65	145 378,43	0	17	2 442 357,58	2 393 170,47	0,00	0,00
179	M	1991	28	2016	749 031		3	3	32	35	62 419,25	297 424,06	0	18	5 353 633,10	5 245 815,25	0,00	0,00
180	M	1987	32	2016	721 064		3	3	28	31	60 088,63	235 555,19	0	18	4 239 993,47	4 154 603,42	0,00	0,00
181	M	1992	27	2016	470 777	-	3	3	33	36	39 231,42	196 282,20	0	18	3 533 079,51	3 461 926,14	0,00	0,00
182	M	1984	35	2016	114 521	-	3	3	25	28	9 543,40	32 317,33	0	17	542 931,21	531 997,02	0,00	0,00
183	M	1982	37	2016	130 881	-	3	3	23	26	10 906,74	33 500,31	0	16	522 604,89	512 080,05	0,00	0,00
184	M	1984	35	2016	111 458	-	3	3	25	28	9 288,15	31 452,96	0	17	528 409,75	517 768,00	0,00	0,00
185	M	1991	28	2016	105 432	-	3	3	32	35	8 785,99	41 864,71	0	18	753 564,75	738 388,56	0,00	0,00
186	M	1986	33	2016	120 701	-	3	3	27	30	10 058,44	37 552,74	0	18	675 949,32	662 336,25	0,00	0,00

مديرية المالية والمحاسبة

187	M	1 989	30	2 016	125 791	-	3	3	30	33	10 482,59	45 305,15	0	18	815 492,70	799 069,33	0,00	0,00
188	M	1 987	32	2 016	565 509	-	3	3	28	31	47 125,74	184 738,98	0	18	3 325 301,70	3 258 332,81	0,00	0,00
189	M	1 987	32	2 016	116 339	-	3	3	28	31	9 694,88	38 005,18	0	18	684 093,33	670 316,24	0,00	0,00
190	M	1 991	28	2 016	519 601	-	3	3	32	35	43 300,12	206 322,52	0	18	3 713 805,32	3 639 012,27	0,00	0,00
191	M	1 982	37	2 016	643 901	-	3	3	23	26	53 658,45	164 813,19	0	16	2 571 085,78	2 519 306,19	0,00	0,00
192	F	1 987	32	2 016	622 578	-	3	3	23	26	51 881,52	159 355,32	0	16	2 485 942,93	2 435 878,05	0,00	0,00
193	M	1 990	29	2 016	598 791	-	3	3	31	34	49 899,27	226 444,84	0	18	4 076 007,17	3 993 919,68	0,00	0,00
194	M	1 991	28	2 016	126 518	-	3	3	32	35	10 543,18	50 237,65	0	18	904 277,66	886 066,23	0,00	0,00
195	M	1 985	34	2 016	128 700		3	3	26	29	10 724,96	38 134,45	0	17	663 539,49	650 176,34	0,00	0,00
196	M	1 985	34	2 016	129 427		3	3	26	29	10 785,56	38 349,90	0	17	667 288,32	653 849,67	0,00	0,00
197	M	1 976	43	2 016	130 154		3	3	17	20	10 846,15	24 859,57	0	12	298 314,82	292 307,01	0,00	0,00
198	M	1 979	40	2 016	126 518		3	3	20	23	10 543,18	27 974,20	0	14	386 043,99	378 269,37	0,00	0,00
199	M	1 984	35	2 016	565 867		3	3	25	28	47 155,60	159 685,59	0	17	2 682 717,92	2 628 690,15	0,00	0,00
200	M	1 985	34	2 016	534 226		3	3	26	29	44 518,84	158 294,42	0	17	2 754 322,87	2 698 853,03	0,00	0,00
201	M	1 987	32	2 016	616 899		3	3	28	31	51 408,26	201 527,02	0	18	3 627 486,32	3 554 431,68	0,00	0,00
202	M	1 985	34	2 016	570 353		3	3	26	29	47 529,44	168 999,12	0	17	2 940 584,74	2 881 363,73	0,00	0,00
203	M	1 966	53	2 016	519 509		3	3	7	10	43 292,42	60 916,78	0	6	365 500,68	358 139,79	0,00	0,00
204	M	1 985	34	2 016	614 495	-	3	3	26	29	51 207,96	182 078,74	0	17	3 168 170,00	3 104 365,62	0,00	0,00
205	M	1 985	34	2 016	626 282	-	3	3	26	29	52 190,14	185 571,06	0	17	3 228 936,36	3 163 908,19	0,00	0,00
206	M	1 991	28	2 016	639 667	-	3	3	32	35	53 305,60	253 998,05	0	18	4 571 964,94	4 479 889,25	0,00	0,00
207	M	1 992	27	2 017	587 843		2	2	33	35	48 986,93	245 090,82	0	18	4 411 634,79	4 322 788,03	0,00	0,00
208	M	1 988	31	2 017	682 799	-	2	2	29	31	56 899,88	234 207,61	0	18	4 215 737,00	4 130 835,46	0,00	0,00
209	M	1 974	45	2 017	460 397	-	2	2	15	17	38 366,38	79 760,95	0	10	813 561,67	797 177,20	0,00	0,00
210	M	1 991	28	2 017	460 641	-	2	2	32	34	38 386,75	182 910,63	0	18	3 292 391,32	3 226 085,21	0,00	0,00
211	M	1 982	37	2 017	416 058	-	2	2	23	25	34 671,53	106 494,44	0	15	1 597 416,61	1 565 245,93	0,00	0,00
212	F	1 991	28	2 018	491 955		1	1	27	28	40 996,23	153 057,62	0	17	2 571 368,04	2 519 582,77	0,00	0,00
213	M	1 983	36	2 018	302 782	-	1	1	24	25	25 231,81	81 375,10	0	15	1 220 626,51	1 196 044,08	0,00	0,00
214	M	1 988	31	2 018	100 886	-	1	1	29	30	8 407,20	34 605,18	0	18	622 893,15	610 348,59	0,00	0,00
215	M	1 988	31	2 018	42 461	-	1	1	29	30	3 538,42	14 564,60	0	18	262 162,73	256 882,98	0,00	0,00
216	M	1 980	39	2 018	350 904	-	1	1	21	22	29 241,97	81 467,04	0	13	1 075 364,95	1 053 707,96	0,00	0,00
											11 275 747,79	29 288 805,28			504 549 206,05	494 387 992,21	136 223 629,65	66 877 909,34

ACUL ENGAGEMNT PERSONNEL CADRES DIRIGEAN

N°	sexe	DATE NAISSANCE	AGE	DATE RECRUTEMENT	Salaire reference : Base SS Annuel	Ancienneté					Progression Salaires	indemnité date depart retraite	
						Acquise HORS E/SE	Acquise	total fineexercice	Résiduelle	maxim;	Salaire reference	avantage date depart	IDR
1	M	1 965	54	2 011	1 440 000,00	17,00	8	25	6	31	120 000,00	10,00	1 200 000,00
2	M	1 965	54	1 993	2 040 000,00	0,00	26	26	6	32	170 000,00	10,00	1 700 000,00
											290 000,00		2 900 000,00

IDR PROBABILSEE = IDR Date départ retraite (1-tx depart)* (1-tx mort)	IDR PROBABILSEE = IDR Date FIN EXERCICE	E= engagemnt = IDR prbabilsee*(1+tx act) ^ PROVISION
1 175 832,97	1 175 832,97	828 915,84
1 665 763,37	1 665 763,37	1 174 297,45
2 841 596,34	2 841 596,34	2 003 213,29
507 449 206,05	497 229 588,55	139 065 225,99

11/12 2019 218

ZONE CALCULEE A NE PAS MODIFIER

ZONE DE SAISIE

SEXE: M: MASCULIN F: FEMININ

IDR	
Exercice 2019	68 881 122,63
CPTE 15 31/12 2019	56 064 904,11
REAJUSTEMENT IL 2019	12 816 218,52
IDA à 19% 2019	2 435 081,52

الملحق رقم (23): جدول يوضح حساب مؤونة العطلة السنوية للسداسي الثاني لسنة 2019

ETAT IND CONGER 2020

MAT	base ind conge	ind conge	MAT	base ind conge	ind conge
1092445J	270 173,66	22 514,47	8492666Z	289 927,55	24 160,63
7092255C	376 341,02	31 361,75	8492667A	420 273,59	35 022,80
8492559H	432 079,87	36 006,66	8492673G	339 562,68	28 296,89
8492561K	422 649,76	35 220,81	8492676K	303 185,21	25 265,43
8492562L	418 907,54	34 908,96	8492687X	377 413,06	31 451,09
8492563M	622 215,80	51 851,32	8492689Z	357 135,63	29 761,30
8492567R	419 628,40	34 969,03	8492694E	375 867,52	31 322,29
8492579E	429 825,24	35 818,77	8492702N	318 792,11	26 566,01
8492583J	347 263,12	28 938,59	8492729C	369 802,62	30 816,89
8492585L	1 020 000,00	85 000,00	8492738D	370 595,87	30 882,99
8492586M	354 126,14	29 510,51	8492740A	80 487,53	6 707,29
8492588P	357 695,96	29 808,00	8492742C	417 442,42	34 786,87
8492591S	320 207,48	26 683,96	8492746A	298 058,19	24 838,18
8492593U	382 459,29	31 871,61	8492748C	304 373,79	25 364,48
8492594W	358 678,91	29 889,91	8492750E	297 402,24	24 783,52
8492596Y	352 038,68	29 336,56	8492751A	308 455,76	25 704,65
8492598A	309 292,31	25 774,36	8492751B	245 682,33	20 473,53
8492599B	422 669,69	35 222,47	8492753C	302 421,56	25 201,80
8492607K	360 996,40	30 083,03	8492754C	281 855,02	23 487,92
8492610N	347 263,12	28 938,59	8492755A	228 816,05	19 068,00
8492611P	501 615,04	41 801,25	8492756B	291 954,10	24 329,51
8492612Q	347 517,31	28 959,78	8492761D	267 313,82	22 276,15
8492615T	342 214,02	28 517,84	8492765A	340 516,47	28 376,37
8492619Y	345 137,07	28 761,42	8492772C	357 819,20	29 818,27
8492620Z	347 263,12	28 938,59	8492774A	298 938,01	24 911,50
8492621A	345 931,82	28 827,65	8492775B	303 538,77	25 294,90
8492622B	444 544,19	37 045,35	8492776C	274 738,33	22 894,86
8492624D	373 195,58	31 099,63	8492777D	272 387,35	22 698,95
8492629J	362 909,66	30 242,47	8492778A	446 188,70	37 182,39
8492636R	406 132,41	33 844,37	8492780A	209 255,60	17 437,97
8492639U	350 781,03	29 231,75	8492784C	239 555,28	19 962,94
8492641X	421 311,82	35 109,32	8492785D	245 734,78	20 477,90
8492642Y	496 037,52	41 336,46	8492792D	299 497,58	24 958,13
8492649F	399 258,56	33 271,55	8492793C	294 821,49	24 568,46
8492650G	351 202,20	29 266,85	8492794E	290 412,65	24 201,05
8492652J	431 120,44	35 926,70	8492804A	280 632,53	23 386,04
8492653K	335 780,64	27 981,72	8492807D	295 313,22	24 609,44
8492655M	328 064,59	27 338,72	8492808A	403 541,98	33 628,50
8492657P	385 697,99	32 141,50	8492810C	287 579,28	23 964,94
8492658Q	335 828,57	27 985,71	8492812E	451 637,34	37 636,45
8492662U	283 116,49	23 593,04	8492814A	265 465,35	22 122,11
8492663W	370 978,56	30 914,88	8492815B	274 938,21	22 911,52
8492664X	393 031,37	32 752,61	8492817D	306 274,23	25 522,85

-٨-

8492819A	312 637,33	26 053,11	8492912B	164 024,30	13 668,69
8492823E	338 872,88	28 239,41	8492914A	208 040,49	17 336,71
8492824A	334 320,99	27 860,08	8492916A	305 302,69	25 441,89
8492832A	371 107,41	30 925,62	8492919A	240 034,61	20 002,88
8492834A	299 508,44	24 959,04	8492922B	354 629,27	29 552,44
8492834C	242 415,27	20 201,27	8492923A	302 696,78	25 224,73
8492835B	276 219,39	23 018,28	8492925A	432 325,12	36 027,09
8492836A	329 615,60	27 467,97	8492926B	214 161,76	17 846,81
8492840A	351 468,75	29 289,06	8492927A	317 910,72	26 492,56
8492841A	230 616,00	19 218,00	8492928B	310 747,52	25 895,63
8492841B	338 424,13	28 202,01	8492929A	245 254,26	20 437,86
8492842C	296 453,71	24 704,48	8492932B	236 332,23	19 694,35
8492843D	224 809,01	18 734,08	8492934B	281 829,30	23 485,78
8492850A	245 846,18	20 487,18	8492935A	352 290,51	29 357,54
8492851B	265 219,26	22 101,61	8492938B	252 516,36	21 043,03
8492853C	265 286,84	22 107,24	8492939A	228 343,79	19 028,65
8492854D	223 920,63	18 660,05	8492940B	286 953,15	23 912,76
8492855E	236 879,81	19 739,98	8492943A	290 065,71	24 172,14
8492861A	220 777,05	18 398,09	8492944B	265 665,43	22 138,79
8492862B	241 964,95	20 163,75	8492949A	206 685,78	17 223,82
8492863C	272 390,18	22 699,18	8492950B	241 281,57	20 106,80
8492865A	360 682,99	30 056,92	8492951A	179 874,73	14 989,56
8492867C	858 965,89	71 580,49	8492952B	212 853,22	17 737,77
8492868D	286 829,03	23 902,42	8492955A	469 774,21	39 147,85
8492869A	97 393,36	8 116,11	8492957A	346 682,17	28 890,18
8492870A	251 018,37	20 918,20	8492958B	291 914,31	24 326,19
8492871C	233 427,04	19 452,25	8492959A	251 795,58	20 982,97
8492872D	337 038,20	28 086,52	8492963A	117 020,00	9 751,67
8492873D	237 819,46	19 818,29	8492964B	92 741,41	7 728,45
8492877C	227 321,04	18 943,42	8492965A	313 859,05	26 154,92
8492878C	199 922,15	16 660,18	8492966B	248 149,53	20 679,13
8492880A	266 775,55	22 231,30	8492967A	263 799,69	21 983,31
8492882C	332 319,13	27 693,26	8492972B	261 468,66	21 789,06
8492883D	330 974,41	27 581,20	8492973A	512 109,18	42 675,77
8492884A	228 499,34	19 041,61	8492977A	258 737,16	21 561,43
8492885B	249 850,86	20 820,91	8492982B	322 748,84	26 895,74
8492886C	233 810,44	19 484,20	8492984B	370 411,81	30 867,65
8492888A	239 850,99	19 987,58	8492985A	306 403,43	25 533,62
8492889B	221 804,70	18 483,73	8492986B	233 154,13	19 429,51
8492890C	557 147,42	46 428,95	8492987A	290 181,03	24 181,75
8492902C	256 068,38	21 339,03	8492993A	224 289,75	18 690,81
8492903D	327 415,41	27 284,62	8492996B	253 697,12	21 141,43
8492904A	237 140,92	19 761,74	8492997A	209 746,70	17 478,89
8492907B	275 990,43	22 999,20	8492998B	246 328,50	20 527,38
8492908A	88 692,48	7 391,04	8492999A	323 444,32	26 953,69
8492910B	245 504,83	20 458,74	8493000A	216 089,14	18 007,43
8492911A	249 162,72	20 763,56	8493001A	235 608,65	19 634,05

8493002B	353 925,55	29 493,80
8493003A	165 486,21	13 790,52
8493004B	108 154,00	9 012,83
8493005A	259 943,04	21 661,92
8493006B	256 187,37	21 348,95
8493007A	140 321,89	11 693,49
8493008B	263 734,59	21 977,88
8493009A	154 957,68	12 913,14
8493010B	281 420,60	23 451,72
8493012B	174 285,68	14 523,81
8493013B	228 657,85	19 054,82
8493014B	247 553,21	20 629,43
8493019A	531 096,14	44 258,01
8493020B	406 878,41	33 906,53
8493021A	326 381,98	27 198,50
8493022B	315 249,53	26 270,79
8493023A	277 938,55	23 161,55
8493026B	290 230,65	24 185,89
8493029A	235 698,47	19 641,54
8493030B	213 357,80	17 779,82
8493031A	41 186,91	3 432,24
8493032B	210 189,14	17 515,76
8493033A	264 083,85	22 006,99
8493034B	244 258,84	20 354,90
8493035A	295 169,66	24 597,47
8493036B	272 994,35	22 749,53
8493037A	253 939,50	21 161,63
8493038B	271 638,78	22 636,57
8493039A	286 498,86	23 874,91
8493040B	246 402,77	20 533,56
8493041A	275 347,75	22 945,65
8493042B	252 573,50	21 047,79
8493043A	200 140,87	16 678,41
8493045A	208 084,57	17 340,38
8493046B	234 118,00	19 509,83
8493047A	210 508,00	17 542,33
8493048B	389 223,00	32 435,25
8493049A	5 814,00	484,50
8493050B	364 310,00	30 359,17
8493051A	378 347,50	31 528,96
8493052B	362 004,50	30 167,04
8493053A	244 669,50	20 389,13
8493054B	130 220,00	10 851,67
total	67 322 123,46	5 610 176,96

المستخلص باللغة العربية:

تم التطرق في الجانب النظري على الإختلاف المحاسبي الدولي والتفكير في التوافق المحاسبي الدولي وصولا إلى المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها بصفة عامة ثم تطرقنا إلى المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل (IAS 12) بصفة خاصة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي ودوره في معالجة الفروق المؤقتة من خلال تقنية الضرائب المؤجلة.

هدفت الدراسة إلى قياس واقع إلتزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل (IAS12) وذلك من خلال تصميم إستبانة وتوزيعها على عينة من المهنيين المحاسبيين سواء كانوا خبراء محاسبيين المعتمدين أو رؤساء مصالح المالية والمحاسبة في مختلف المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والتي قدرت بـ (121) حيث تم إسترجاع (114) إستبانة صالحة للمعالجة وذلك بالإعتماد على برنامج SPSS.

كما تمت دراسة حالة للمركب الصناعي التجاري المسيلة من أجل الوقوف على واقع تطبيق المعيار (IAS 12) وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

يوجد إلتزام غير كاف للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة بالمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة أصول وخصوم على مستوى الكشوفات المالية، وأن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل بصفة عامة والضرائب المؤجلة بصفة خاصة مازال بعيدا نوعا ما من الممارسة في أرض الواقع من المهنيين المتخصصين في مجال المحاسبة والخبراء المحاسبيين.

وإنطلاقا من هاته النتائج خلصت الدراسة إلى **مجموعة من التوصيات** أهمها:

ضرورة إهتمام الطلاب والمهنيين المتخصصين في ميدان المحاسبة بموضوع المعيار المحاسبي الدولي الضرائب على الدخل وإعطاء أولوية لدراسته وتطبيقه على أرض الواقع لما له من إضفاء الشفافية على الكشوفات المالية، من الضروري أن تعمل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية على التطبيق الشامل والكافي لهذا المعيار.

إجراء المزيد من الدورات التكوينية حول هذا المعيار وبما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وبيان أثر تطبيقه على الكشوفات المالية والعمل على إيجاد آلية مناسبة لإلزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بالتطبيق الفعلي للمعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل من خلال سن قوانين في هذا الشأن.

الكلمات المفتاحية: المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل (IAS 12)، النظام المحاسبي المالي (SCF)، النظام الجبائي الجزائري، الفروقات المؤقتة، الضرائب المؤجلة.

المستخلص باللغة الأنجليزية:

Abstract:

The current study is divided into a theoretical part and a field part, we discussed the international accounting difference and thinking about international accounting compatibility to reach international accounting standards and their importance in general. Then we touched on the International Accounting Standard for Income Taxes (IAS 12) in particular between the financial accounting system and the fiscal system and its role in addressing temporary differences through technology deferred taxes.

The study aimed to measure the reality of the commitment of Algerian economic institutions to apply the requirements of the International Accounting Standard for Income Taxes (IAS12) by designing a questionnaire and distributing it to a sample of accounting professionals, whether they are certified accountants or heads of financial and accounting interests in various Algerian economic institutions, which was estimated at (121) Where (114) resolutions valid for processing were retrieved, depending on the SPSS program

A case study of the Msila commercial industrial complex was also studied in order to determine the reality of the application of the (IAS 12) standard. The study reached a set of results, the most important of which are:

There is an insufficient commitment of the Algerian economic institutions under study to the accounting treatment of deferred tax assets and liabilities at the level of financial statements, and that the application of the international accounting standard, income taxes in general and deferred taxes in particular, is still somewhat far from practice on the ground from professionals specialized in the field of accounting and accounting experts .

Based on these results, the study concluded a set of recommendations, the most important of which are:

The need for students and professionals in the field of accounting to pay attention to the subject of the international accounting standard, taxes on income, and to give priority to its study and application on the ground because of its transparency on financial statements. It is necessary for Algerian economic institutions to work on the comprehensive and adequate application of this standard.

Conducting more training courses on this standard and in line with international accounting standards, indicating the impact of its application on financial statements, and working to find an appropriate mechanism to compel Algerian economic institutions to actually implement the international accounting standard, income taxes, through the enactment of laws in this regard.

Kew words: International Accounting Standard for Income Taxes (IAS 12), financial accounting system, Algerian Fiscal system, temporary differences, deferred taxes.