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

أطـروحـة مقدمة لنيل شهادة دكتـوراه الطور الثالث

الشعبة : العلوم المالية والمحاسبية
التخصص : محاسبة وجباية

العنوان

متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " - دراسة ميدانية -

من إعـداد
سعيدي بن شهرة

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

حـــديـدي آدم	أستـــاذ محاضـر أ	جامعة الجلفـة	رئيسا
قمـــــان عمـر	أستـــاذ محاضـر أ	جامعة الجلفـة	مشرفا ومقررا
بن موفقي علـي	أستـــاذ محاضـر أ	جامعة الجلفـة	ممتحنا
رقيـــق عيسـى	أستـــاذ محاضـر أ	جامعة الجلفـة	ممتحنا
ولهـــي بوعـلام	أستـــــــــــاذ	جامعة المسيلة	ممتحنا
بلواضح جيلاني	أستـــاذ محاضر أ	جامعة المسيلة	ممتحنا
حـــوة عبد القادر	أستـــاذ محاضر أ	جامعة الجلفـة	مدعـوا

السنة الجامعية: 2022/2021

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

أطـروحـة مقدمة لنيل شهادة دكتـوراه الطور الثالث

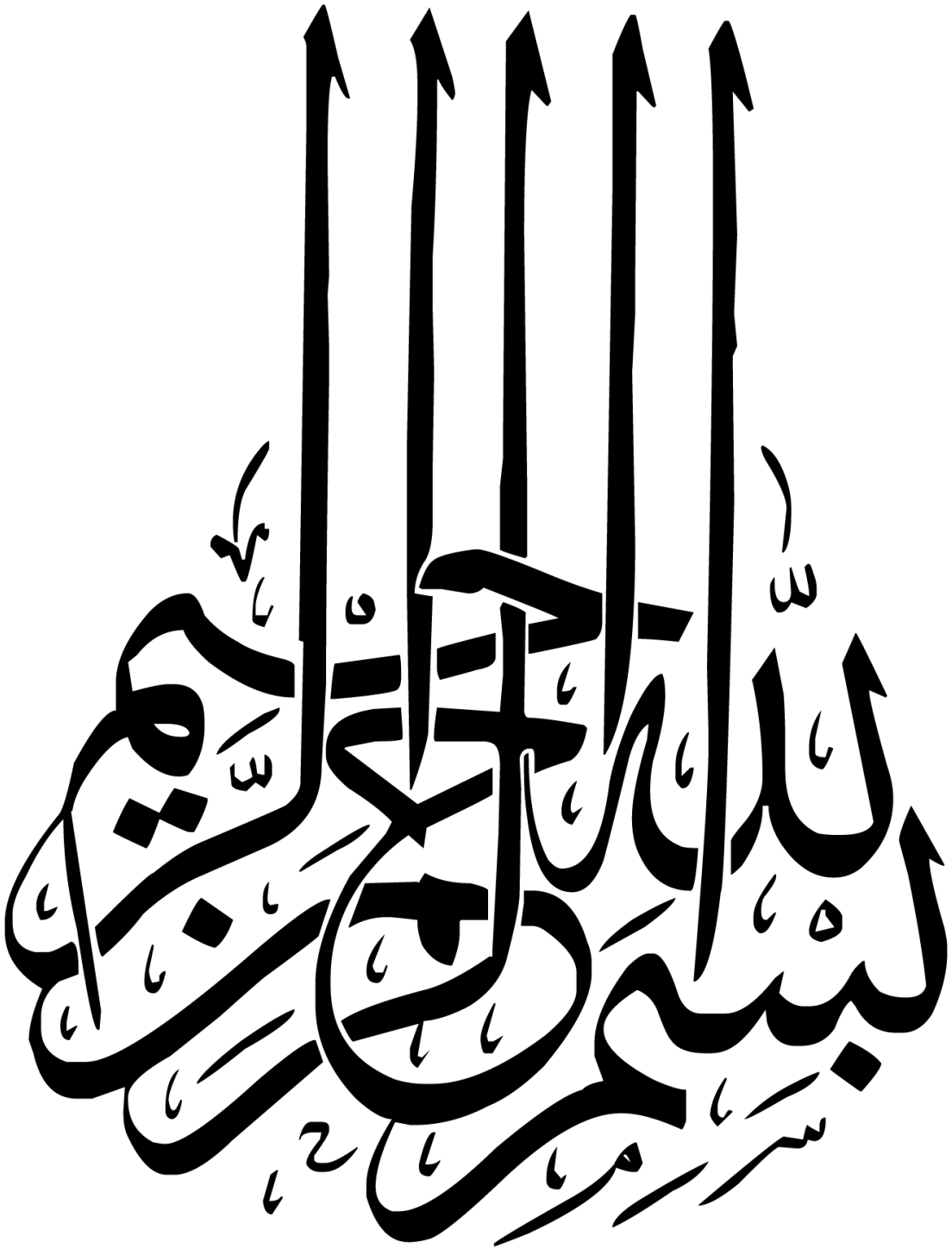
الشعبة : العلوم المالية والمحاسبية
التخصص : محاسبة وجباية

العنوان

متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "- دراسة ميدانية -

من إعداد الطالب (ة)
سعيدي بن شهرة
الأستاذ المشرف
عمـــر قمـــان
الأستاذ المشرف المساعد
عبد القادر حوى

السنة الجامعية: 2022/2021


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

بعد الحمد والشكر لله على توفيقه لإتمام هذا البحث؛

- أتقدم بالشكر الجزيل إلى المشرف الأستاذ الدكتور عمر قمان على دعمه وتشجيعه لي، والذي ما فتئ يقدم لي توجيهاته وارشاداته القيمة والتي زادت في قيمته، فكان بمثابة المرشد والناصح وخير مرافق لهذا البحث، كما أتقدم بالشكر للمشرق المساعد الدكتور حوى عبد القادر على قبوله مساعدتي .
- كما أتقدم بخالص الشكر للسيد عبد الكريم بوزيد رئيس مفتشية الضرائب بعين الملح ولاية المسيلة على كل النصائح القيمة المقدمة وكذا كل مساعداته المقدمة، فكان بأخلاقه ومواقفه معي كالنور الذي أهتدي به إلى طريق العلم والنجاح.
- كما أتقدم بجزيل الشكر لكل من ساهم في إثراء هذا البحث من دكاترة وأساتذة ومهنيين في المحاسبة وكذا زملائي في مهنة الضرائب .
- الشكر لأعضاء لجنة المناقشة الكرام كل باسمه ومقامه، على قبولهم تقييم ومناقشة وإثراء هذا البحث .
- كما أتقدم بالشكر لكل من مد لي يد العون والمساعدة وكان له أثر في حياتي الدراسية

اهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد :

- إلى من أستمد منهما قوتي واستمراريتي ، من ألبساني ثوب مكارم الأخلاق والأدب ، وسهرا وتعبا وتحملا مشاق الحياة من أجل راحتي وهنائي "أبي العزيز وأمي الغالية" حفظهما الله وبارك في عمرهما .
- إلى نصفي الثاني وشريكة حياتي وأم أولادي والتي رافقتني طيلة إعداد هذا العمل وصبرت معي ، لها مني كل الامتنان والعرفان .
- إلى زينة الحياة الدنيا ، وقرة عيني ابنتاي العزيزتان "ملاك ومريم" .
- إلى كل إخوتي وأخواتي ، وكل أقاربي القريب منهم والبعيد وكذا عائلة زوجتي بقصر البخاري – المدية – .
- إلى كل الأصدقاء والأصحاب التي جمعتني بهم المدارس والجامعات وساحات المساجد وحلق العلم ، ومكاتب العمل وعلى رأسهم أخي الذي لم تلده أمي عبد الجبار بن نوي

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
شكـــر وتقديـــر	-
الاهـــــــــداء	-
فهرس المحتويات	I
فهرس الجـــداول	IV
فهرس الأشكـــال	VII
الاختصـــــــارات	VIII
مقدمـــــــــة	أ- ض
الفصل الأول: مدخل نظري للأسس القانونية لضرائب الدخل	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار النظري المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "	03
المطلب الأول: مدخل حول المعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS)	03
المطلب الثاني: الإطار التصوري للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل(IAS12)	13
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل طبقا للمعيار(IAS12)	20
المبحث الثاني: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي (SCF)	35
المطلب الأول: أطر النظام المحاسبي المالي	35
المطلب الثاني: أركان النظام المحاسبي المالي	39
المطلب الثالث: أبعاد النظام المحاسبي المالي (SCF)	47
المبحث الثاني: الإطار النظري للنظام الجبائي الجزائري	51
المطلب الأول: مراحل تطور النظام الجبائي الجزائري	51
المطلب الثاني: بنية النظام الجبائي الجزائري	55
المطلب الثالث: أبعاد النظام الجبائي الجزائري	67
خلاصة الفصل	70
الفصل الثاني: الأبعاد المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل وفق التشريع الجزائري	
تمهيد	72
المبحث الأول: محددات العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي	73

الجزائري	
المطلب الأول: أبعاد العلاقة بين المحاسبة والجباية	73
المطلب الثاني: طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري	77
المطلب الثالث: الجهود المبذولة لتكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي	91
المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي	100
المطلب الأول: نقاط التوافق والاختلاف بين المعيار المحاسبي الدولي(IAS12) والنظام المحاسبي المالـي	100
المطلب الثاني: حالات نشوء الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي	104
المطلب الثالث: مزايا وعيوب تطبيق الضرائب المؤجلة في الجزائر	118
المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة على الدخل	123
المطلب الأول: آلية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	123
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المستحقة	132
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة	134
خلاصة الفصل	137
الفصل الثالث: آلية مقترحة لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "	
تمهيـد	139
المبحث الأول: واقع البيئة المحاسبية والجبائية في الجزائر	140
المطلب الأول: تشخيص واقع البيئة المحاسبية في الجزائر	140
المطلب الثاني: تشخيص واقع البيئة الجبائية في الجزائـر	146
المطلب الثالث: المعوقات التي تواجه النظـام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري	151
المبحث الثاني: آلية تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخـــل " IAS12 "	165
المطلب الأول: آلية تكييف المتغيرات المحاسبيـــة	165
المطلب الثاني: آلية تكييف المتغيرات الجبائيـــة	172
المطلب الثالث: آلية تكييف المتغيرات المتنوعة ذات العلاقـة بالمحاسبة والجباية	182
المبحث الثالث: الآثار المتوقعة لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس	185

وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "	
المطلب الأول: الأثر المتوقع لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية على جودة القوائم المالية	185
المطلب الثاني: أثر تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية على فعالية النظام المحاسبي والجبائي	194
المطلب الثالث: آثار أخرى متوقعة لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية	202
خلاصـة الفصـل	210
الفصل الرابع: دراسة ميدانية للشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر ولآراء عينة من المختصين	
تمهيـد	211
المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية	212
المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية	212
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	215
المطلب الثالث: أدوات الدراسة الميدانية	218
المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج للدراسة الميدانية	234
المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج دراسة الحالة(عينة الشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر)	234
المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان	240
المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية	263
المطلب الأول: اختبار فرضيات دراسة الحالة(عينة الشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر)	263
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الاستبيان	264
خلاصة الفصـل	271
الخاتمة العامة	273
المراجـع	283
الملاحق	295

فهرس الجـــداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	العلاقة بين الفروقات المؤقتة والضرائب المؤجلة	16
01-02	أمثلة حول تحديد القاعدة الجبائية	18
01-03	أوجه التباين بين الفروقات الزمنية والفروقات المؤقتة	19
01-04	انعكاسات تطبيق أسلوبي التخصيص الشامل والجزئي في قياس الفروق المؤقتة	28
01-05	مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات	58
01-06	مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة	60
01-07	آلية تحديد وفرض الضريبة الجزافية والوحيدة	61
01-08	النسب المطبقة للرسم على النشاط المهني	62
02-09	العلاقة بين المحاسبة والجباية من خلال النموذج الأنجلوسكسوني والنموذج الأوربي	77
02-10	الاختلاف في القواعد بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري	79
02-11	الاختلاف في المبادئ بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري	80
02-12	الاختلاف في الأهداف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري	81
02-13	نقاط التوافق والاختلاف من حيث الجانب المفاهيمي	100
02-14	نقاط التوافق والاختلاف من حيث الإثبات والقياس	102
02-15	نقاط التوافق والاختلاف من حيث العرض والافصاح	103
02-16	الفروقات المؤقتة الناتجة عن الاختلاف في استخدام طريقة الاهتلاك	105
02-17	الفروقات المؤقتة الناتجة عن الاختلاف في مدة الاهتلاك	105
03-18	عدد الإجراءات الجبائية في القوانين المالية للفترة (2010-2021)	159
03-19	نسب الضغط الضريبي للدول العربية لسنة 2019	162
03-20	تطور إجراء التكوين للفترة (2010- 2014)	164
03-21	درجة المستوى العلمي لموظفي المديرية العامة للضرائب لغاية 2013/12/31	164
03-22	الحلول المقترحة للمتغيرات الجبائية	172
03-23	الأساس المعتمد من طرف التشريع الجبائي الجزائري في المحاسبة	175
03-24	التأثير المحتمل لتكييف المعالجة المحاسبية على جودة القوائم المالية	191
04-25	الشركات المدرجة في بورصة الجزائر	216

04-26	عدد ونسبة بنود مؤشر الافصاح	219
04-27	محاور الاستبيان مع عدد فقرات كل محور	221
04-28	الاحصائيات الخاصة باستمارة الدراسة	222
04-29	درجات مقياس ليكرت الخماسي	223
04-30	مجالات الاستجابة لفقرات الاستبيان	223
04-31	اختبار اعتدالية التوزيع	224
04-32	قائمة المحكمين وتخصصاتهم	225
04-33	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الأول	226
04-34	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الأول	227
04-35	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الثاني	228
04-36	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الثاني	228
04-37	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الثاني	229
04-38	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث	230
04-39	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع	231
04-40	صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة	232
04-41	معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان	233
04-42	عدد ونسبة بنود الإفصاح ضمن الميزانية	234
04-43	عدد ونسبة بنود الإفصاح ضمن جدول حسابات النتائج	237
04-44	عدد ونسبة بنود الإفصاح ضمن الملحق	239
04-45	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	241
04-46	توزيع العينة حسب الوظيفة المهنية	241
04-47	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	242
04-48	نتائج تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الأول	243
04-49	نتائج تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الأول	246
04-50	نتائج تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الثاني	248
04-51	نتائج تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الثاني	250
04-52	نتائج تحليل فقرات الجزء الثالث من المحور الثاني	253
04-53	نتائج تحليل فقرات المحور الثالث	256
04-54	نتائج تحليل فقرات المحور الرابع	259
04-55	المقارنة بين الشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر من حيث الالتزام	264

	بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS12 خلال الفترة (2017-2020)	
04-56	نتائج اختبار الفرضية الثانية	265
04-57	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	266
04-58	نتائج اختبار الفرضية الرابعة	266
04-59	نتائج اختبار الفرضية الخامسة	267
04-60	نتائج اختبار الفرضية السادسة	268
04-61	نتائج اختبار الفرضية السابعة	269
04-62	نتائج اختبار الفرضية الثامنة	270

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مراحل إصدار وتطوير المعايير الدولية للتقارير المالية	07
02	تشكل الضريبة المؤجلة على الدخل وإثباتها	16
03	أنواع الفروقات	20
04	العلاقة بين العرض والإفصاح المحاسبي	33
05	أركان النظام المحاسبي المالي	47
06	أصناف الضريبة على الدخل الإجمالي	57

قائمة المختصرات

الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح بالعربية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية للتقارير المالية
IASC	International Accounting Standards Committee.	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board.	مجلس معايير المحاسبة المالية
IFRSIC	IFRS Interpretations Committee	لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية
SIC	Standards Interpretation Committe	لجنة تفسيرات المحاسبة الدولية
SCF	Système Comptable Financière	النظام المحاسبي المالي
TUGP	Taxes Unique Globale à la Production	الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج
IRG	Impôts sur le Revenu Globale	الضريبة على الدخل الاجمالي
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TVA	La taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
TAP	Taxe sur Activité Professionnel	الرسم على النشاط المهني
IFU	Impôt Forfaitaire Unique	الضريبة الجزافية الوحيدة
DGE	Direction des grandes entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
CDI	Centre Des Impôts	مركز الضرائب
CPI	Centre De Proximité Des IMPOS	المركز الجواري للضرائب
ANDI	Agence Nationale de Développement de l'Investissement	الوكالة الوطنية لترقية الاستثمار
CNAC	Caisse Nationale d'assurance-chômage	الصندوق الوطني للتأمين على البطالة
ANGEM	Agence Nationale de gestion du Micro-crédit	الصندوق الوطني للقرض المصغر
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
AAA	American Accountants Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
GAAP	General Accepted Accounting Principals	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
IES	International Education Standards	معايير التعليم الدولي
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية

مقدمـة عامـة

مقدمــة عامـــة

إن التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال والتي شملت جميع الميادين، أدت إلى جعل العالم قرية صغيرة تلاشت بينها الحدود والحواجز، وبهدف تسهيل المعاملات الدولية وفتح أبواب الاستثمار على نطاق واسع وتجنب العوامل والظروف التي تعيق ذلك الاختلاف، كاختلاف الأنظمة المحاسبية، جاء التوجه العالمي بإرساء منظومة محاسبية عالمية، توحد الفكر المحاسبي بغض النظر عن الاختلافات التي تميز الدول عن بعضها البعض، سوءا كانت هذه الاختلافات ثقافية أو اجتماعية أو اقتصادية.

ومع ظهور الشركات متعددة الجنسيات، زادت الحاجة إلى توحيد الممارسات المحاسبية، فظهر ما يصطلح عليه بمعايير المحاسبة الدولية والتي أصبحت فيما بعد المعايير الدولية للتقارير المالية، بغرض توحيد الأعمال المحاسبية بين الدول باعتبار أن المحاسبة تعتبر لغة المال والأعمال، فكانت هناك دول أخذت الصدارة في تولي هذه المهمة، فبادرت إلى وضع مجموعة من القواعد لإنجاح ذلك، إلا أنها وجدت صعوبات في تكييفها مع الأنظمة الجبائية التي تتميز بخصوصيات القوانين المطبقة في كل بلد.

والجزائر على غرار العديد من الدول شكل موضوع المعايير الدولية للتقارير المالية بشكل عام والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " بشكل خاص أهمية كبيرة لكثير لدى المشرع الجزائري وكذا لدى الباحثين والمهنيين، إذ ظهر الاهتمام على السطح بشكل واضح ومكثف بعد عملية إصلاح نظامها المحاسبي بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، وذلك من خلال تبني معايير محاسبية جديدة تتماشى مع أعمال التوافق المحاسبي الدولي كليا أو تتكيف مع خصوصياتها، فباشرت في سن العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال ومن ضمنها قانون النظام المحاسبي المالي (SCF)، إلا أن تطبيقه أدى إلى حدوث اختلافات في الممارسات المحاسبية والجبائية، والتي تسعى المديرية العامة للضرائب إلى احتواء بعضها من خلال إصدار مجموعة من القوانين والتعليمات لتوضيح طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، غير أن هناك بعض العناصر مختلف في معالجتها كالضرائب المؤجلة والتي لا يزال التشريع الجبائي مقصرا في توضيح كيفية معالجتها.

أولا : إشكالية الدراسة

على ضوء ما سبق جاءت إشكالية الدراسة كالآتي :

ما هي متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " ؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية، عدة أسئلة فرعية كما يلي:

1- ما هي ضرائب الدخل، وما طريقة محاسبتها ومراقبتها حسب المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " وكذا حسب التشريع الجزائري ؟

2- ما أوجه التوافق والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري مع المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " ؟

3- ما هي العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري ؟ وما الجهود المبذولة من طرف الدولة لتحقيق التوافق بينهما ؟

4- هل البيئة الجزائرية مؤهلة لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " ؟

5- ماهي المتطلبات اللازمة لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " ؟ وما أثر هذا التكييف على جودة القوائم المالية وكذا فعالية النظام الجبائي ؟

ثانيا : فرضيات الدراسة

لمعالجة إشكالية الدراسة نعتمد على الفرضيات الآتية :

1- مستوى الإفصاح المحاسبي وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل" IAS12 " في الشركات الاقتصادية الجزائرية متوسط.

2- يوجد توافق جزئي بين التشريع الجبائي الجزائري والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12".

3- يوجد توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل" IAS12 ".

4- تكييف البيئة المحاسبية والجبائية وكذا بيئة الأعمال الجزائرية ذات العلاقة مع المحاسبة والجباية يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

5- يوجد أثر ايجابي لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " على جودة القوائم المالية والإفصاح عنها.

6- يوجد أثر ايجابي لتكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " في فعالية النظام الجبائي.

ثالثا : أهمية الدراسة

إن موضوع الدراسة يتناول إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، وهذا من أهم الأبحاث حاليا لأهمية الجباية من جهة، وأهمية ارتباط الجباية والمحاسبة والآثار المترتبة عن تبني المرجعية المحاسبية الدولية من جهة أخرى.

بالإضافة إلى مرور أكثر من 10 سنوات على تطبيق النظام المحاسبي المالي، وهي فترة كافية للتقييم والتقويم، وبحث سبل مسايرة آخر التطورات والمستجدات في ما يخص المعايير الدولية للتقارير المالية.

رابعا : أهداف الدراسة

بالإضافة إلى الإجابة على الأسئلة الفرعية لإشكالية الدراسة، واختبار صحة الفرضيات المعتمدة، تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

1- معرفة الجانب المحاسبي والجبائي في معالجة الضرائب المستحقة والمؤجلة.

2- الوقوف على تحديات وآفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، في الجزائر، في ظل الاختلافات الموجودة بين المحاسبة والجباية.

3- إبراز ضرورة تكييف التشريع المحاسبي والجبائي الجزائري للانسجام مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

خامسا : دوافع اختيار الموضوع

يعود اختيارنا لهذا الموضوع إلى وجود مبررات موضوعية، وأخرى ذاتية وهي :

- **المبررات الموضوعية**

1. الأهمية البالغة التي يكتسيها الموضوع تبعا لأهمية الضرائب باعتبارها مصدر أساسي من مصادر الخزينة العمومية.
2. حداثة الموضوع والذي يعتبر من أهم المواضيع المطروحة على المستوى الدولي أكاديميا ومهنيا، وندرة الدراسات التي تناولته على الصعيد الوطني.

- **المبررات الذاتـية**

1- الرغبة الشخصية والملحة في التكامل المعرفي والمهني بين مجال الدراسة المتخصصة في مجال المحاسبة والجباية ومجال المهنة كإطار في الإدارة الجبائية.

2- لكوني إطار في الإدارة الجبائية أسعى جاهدا لرفع مستوى المعرفة العلمية والقدرات المهنية لدي، باعتبار أن البحث العلمي يثري وينمي القدرات.

سادسا: منهج الدراسة

تحقيقا لأهداف الدراسة السابقة، ووصولا لأفضل الأساليب والطرق للإجابة على الأسئلة المطروحة، وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، فإن البحث سوف يعتمد على المناهج العلمية المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية حسب الحاجة كالآتي:

إتباع المنهج الاستقرائي الاستنباطي بهدف دراسة واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة التي تناولت موضوع البحث أو جانبا منه، والاستفادة منها في خدمة البحث محل الدراسة.

إتباع المنهج الوصفي وفق المستوى الثالث، والذي يصف الظاهرة كميا وكيفيا، مع دراسة الأسباب المؤدية للظاهرة، واقتراح التعديلات والحلول، وتم تطبيق هذا المنهج وفق أسلوبين :

- أسلوب المسح الشامل : فيما يخص الدراسة النظرية.
- أسلوب المسح بالعينة : فيما يخص الدراسة الميدانية، وهذا باستخدام الأدوات الإحصائية في من خلال برنامج SPSS24.

سابعا: أسلوب الدراسة

تعتمد الدراسة على الأسلوبين التاليين :

- **الأسلوب الأول** : الدراسة النظرية المكتبية للأبحاث والكتابات السابقة في هذا المجال، والأيام الدراسية والملتقيات وورشات العمل وذلك بغرض تحليلها والاستفادة منها في صياغة الجوانب النظرية والفكرية لهذا البحث.
- **الأسلوب الثاني** : الدراسة الميدانية والتي تتضمن:
- دراسة حالة الشركات المدرجة في بورصة الجزائر، وذلك للوقوف على مدى تطبيقها للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، وذلك من خلال تحليل المعالجات المحاسبية والجبائية للضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة، باستخدام الوثائق المحاسبية واليوميات المساعدة والقوائم المالية والتقارير والبيانات الداخلية للشركات.

- دراسة آراء عينة من مجتمع متكون من مهني المحاسبة وإطارات الإدارة الجبائية وأساتذة جامعيين وكذا طلبة الماستر ضمن تخصص المحاسبة والجباية المعمقة، وذلك من خلال تحليل الاستبانة ومعالجتها وفق برنامج SPSS24.

ثامنا: حدود الدراسة

تم إجراء هذه الدراسة ضمن عدة حدود وهي:

الحدود القانونية

- تخص هذه الدراسة من جهة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فقط والتي تطبق التشريع الجبائي الجزائري، وكذا القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي والمدرجة في بورصة الجزائر.
- ومن جهة المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

الحدود الزمانية

- امتدت هذه الدراسة من سنة 2017 إلى سنة 2020، أي على مدى أربعة سنوات فيما يخص دراسة وتحليل القوائم المالية للشركات الجزائرية المدرجة ضمن بورصة الجزائر.
- وكذا من جانفي 2021 إلى سبتمبر 2021 فيما يخص آراء عينة لها علاقة بموضوع البحث ومتواجدة على مستوى ولايات القطر الجزائري.

الحدود الموضوعية

- عالجت الدراسة الأسس النظرية للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، وكذا النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.
- دراسة حدود العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وأسباب الاختلاف بينهما، وكيفية المعالجة المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل من وجهة نظرهما.
- دراسة متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".
- دراسة آثار تكييف المعالجة والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، على جودة القوائم المالية، وكذا فعالية النظام الضريبي.

تاسعا: صعوبات الدراسة

ولدت هذه الدراسة من رحم الأزمة الصحية العالمية كوفيد-19، لذا كان إعدادها صعبا خاصة في شقه الميداني، في ظل الحجر الصحي وغلق المؤسسات.

عاشرا: الدراسات السابقة

في حدود علم الطالب فإن الدراسات السابقة حول الموضوع تتمثل في :

- **الدراسات باللغة العربية**

1- يوسف مامش، وآخرون، " **معوقات عدم الافصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدوليــة فــي بيئــة الأعمــال الجزائريــة–دراســة ميدانيــة–** "، مجلـة الاقتصـاد الجديـد، المجلـد 10، العدد01، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي بونعامة خميس مليانة، الجزائر، 2019، ص ص، 445–464.

- **اشكالية الدراسة** : فيما تتمثل معوقات عدم الافصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية ؟
- **محتوى الدراسة** : سعت هذه الدراسة الى اختبار مدى التزام عينة من المنظمات الجزائرية بمتطلبات الافصاح الضريبي على مستوى قوائمها المالية وفقا للمعايير الدولية، والبحث في الدواعي التي حالت دون تحقيقها لمتطلبات الافصاح الضريبي، بالإضافة الى بيان مدى توفر المتطلبات البيئية الضرورية للإفصاح الضريبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية.
- **نتائج الدراسة** : أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة تتمثل في :
- أغلبية المنظمات الجزائرية لا تلتزم بالإفصاح عن الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.
- لا تفي البيئة الجزائرية بشكل عام بمتطلبات الالتزام والافصاح الضريبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.
- **توصيات الدراسة** : أهم التوصيات التي تم اقتراحها في الدراسة تتمثل في :
- العمل على إرساء آلية تضمن التزام المؤسسات الخاضعة لنصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة.
- اقتراح آلية تحفيز جبائي للمؤسسات التي تلتزم بالتطبيق السليم والشفاف لنصوص النظام المحاسبي المالي ولقواعد التشريع الجبائي.

2- يخلف ايمان، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2019 .

- **اشكالية الدراسة** : كيف يمكن تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي بما يخدم تعزيز الشفافية ويعمل على ضبط الوعاء الضريبي ؟

- **محتوى الدراسة :** تم تناول الأسس النظرية للعلاقة بين المحاسبة والضريبة مع عرض نماذج دولية كالنموذج الفرنسي والمصري، كما تم التطرق للعلاقة القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وكيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية، وتم بيان الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف هذه، كما تم حصر الجهود المبذولة لمسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي وتقديم الحلول المقترحة لتكييف النظام الجبائي الجزائري.
- **نتائج الدراسة :** أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة تتمثل في :
- التدابير التي جاء بها النظام الجبائي الجزائري تعتبر دليلا على رغبة الدولة وإدراكها بضرورة تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، إلا أنها تعتبر غير كافية.
- تقليص الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي من خلال المقترحات المقدمة سيعمل على امكانية الأخذ بمبدأ الشفافية والافصاح وبالتالي تطبيق الحوكمة الجبائية.
- اعتماد معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية كقواعد محاسبية معتمدة في تحديد النتائج الصافية للنظام الجبائي من شأنه أن يحد من التهرب الجبائي وبالتالي زيادة الحصيلة الجبائية.
- **توصيات الدراسة :** أهم التوصيات التي تم اقتراحها في الدراسة تتمثل في :
- ضرورة تكييف قوانين وتشريعات النظام الجبائي مع مستجدات وتطورات النظام المحاسبي وخاصة المتعلقة بتحديد الدخل، لكن تحت قيد عدم ضياع الموارد المالية للدولة بشكل أساسي.
- يجب الوصول إلى نظام جبائي يتميز بالبساطة والشفافية ومحاولة تجنب التعديلات المتكررة.
- الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في الإدارة الجبائية لما لها من خصائص عديدة في سهولة التعامل وكشف الاختلاسات والتلاعبات في التصريحات الجبائية في الوقت الحقيقي.

3- صديق حاسوس، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018.

- **اشكالية الدراسة :** ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري ؟
- **محتوى الدراسة :** تناولت الدراسة مدخل مفاهيمي حول المعيار المحاسبي الدولي IAS12 والنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، كما تطرقت إلى الضرائب المؤجلة وكيفية الافصاح عنها حسب النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.
- **نتائج الدراسة :** أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة تتمثل في :

- النظام المحاسبي المالي يستجيب لمتطلبات القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة.
- يؤثر حجم الضرائب الناشئة والمنعكسة على حجم الأعباء الدفترية للمولين بحيث تكون هناك علاقة طردية بين قيمة الضريبة المؤجلة والأعباء الدفترية.
- هناك امتثال من مهني المحاسبة في الجزائر لقواعد وأحكام النظام المحاسبي المالي فيما يخص المعالجة المحاسبية لإشكالية الضرائب المؤجلة رغم نقص فهم آلية عمل هذه الأخيرة من حيث الاعتراف والقياس والافصاح.
- **توصيات الدراسة** : أهم التوصيات التي تم اقتراحها في الدراسة تتمثل في:
- على المشرع الجبائي الجزائري اصدار نصوص جبائيه ونشرات توضيحية لمعالجة المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي كمعالجة القيمة العادلة، فارق الاقتناء، الاقتناء المركب، إعادة ازالة الغموض في تطبيق التقييم، وذلك قصد تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.
- العمل على تكثيف الدورات التكوينية للمهنيين في المحاسبة من طرف الجهات الوصية وعلى رأسها مجلس المحاسبة لتمكين المهنيين من فهم النظام المحاسبي بالمستوى المطلوب، وتقريبه أكثر من واقع الممارسة المحاسبية في البيئة الجزائرية، والربط بينها وبين التشريع الجبائي الجزائري.

4- أحمد محمود خليل عبد الفتاح، **أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل(08) لسنة 2011 على القياس والافصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية- دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين**-، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين ، 2015.

- **اشكالية الدراسة** : ما أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل رقم (08) لسنة 2011 على القياس والافصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية ؟
- **محتوى الدراسة** : تم التطرق لقانون ضريبة الدخل في فلسطين، كما تم دراسة الضرائب المؤجلة والقياس والافصاح في القوائم المالية.
- **نتائج الدراسة** : أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة تتمثل في :
- توجد عدة معوقات لتحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل، ويمكن ارجاع هذه المعوقات إلى ضيق تجربة الشركات الفلسطينية، وضعف انفتاحها على المستثمرين الخارجيين، إضافة إلى ضعف دور الجمعيات المهنية ي فلسطين.
- تطبق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين قواعد القياس والاعتراف والافصاح المنصوص عليها بالمعيار المحاسبي الدولي IAS12.

- **توصيات الدراسة :** أهم التوصيات التي تم اقتراحها في الدراسة تتمثل في :
- ضرورة سن تعليمات ولوائح تعمل على تضييق الفجوة بين المعيار المحاسبي والتشريعات الضريبية فيما يتعلق بموضوع المحاسبة عن ضرائب الدخل.
- نشر الثقافة المحاسبية لدى أغلب مستخدمي القوائم المالية، وكذا لدى الادارة الضريبية.

5- عمر تركي هزاع العجيلي، **أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم الماليــة- دراســة اختباريــة لمصــرف الشــرق الأوســط العراقــي للاســتثمار-**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، العراق، 2013.

- **إشكالية الدراسة :** ما هو الأثر المترتب على القوائم المالية والمركز المالي لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار بسبب عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) " ضرائب الدخل " ؟
- **محتوى الدراسة :** تناولت الدراسة الفروقات بين الربح المحاسبي والضريبي، وكذا الضرائب المؤجلة والافصاح عنها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي (12).
- **نتائج الدراسة :** أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة تتمثل في :
- تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (12) يؤثر على قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية.
- **توصيات الدراسة :** أهم التوصيات التي تم اقتراحها في الدراسة تتمثل في :
- المراجعة الدورية للتشريعات الضريبية في العراق، وزيادة الحرص على جعلها تتفق مع أصول مهنة ومعايير المحاسبة الدولية بشكل عام والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) بشكل خاص.
- ضرورة قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق التركيز على إجراء دراسات دورية للتعرف على نقاط الضعف والقوة في معايير المحاسبة المطبقة في العراق وتطويرها باستمرار وفقا للمعايير الدولية.

6- عزيزة المهري، **اختبار التوافق بين المعيار المحاسبي الدولي ضرائب مؤجلة والتوجهات المحاسبية والجبائيــة فــي الجزائــر- دراســة حالــة منــاء الجزائــر-**، رسالة ماجستير غير منشورة،، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3-، الجزائر، 2013.

- **اشكالية الدراسة :** إلى أي مدى يتوافق المعيار المحاسبي الدولي الذي يعالج الضرائب المؤجلة مع التوجهات المحاسبية والجبائية في الجزائر ؟

- **محتوى الدراسة** : تناولت الباحثة بالدراسة المحاسبة الدولية والاختلافات الموجود بين الدول وسبل التوحيد المحاسبي، كما تطرقت الى النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري والعلاقة بينها، إضافة الى دور الضرائب المؤجلة في ابراز الصورة الصادقة للقوائم المالية.
- **نتائج الدراسة** : أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة تتمثل في :

- النظام المحاسبي هو مصدر المعلومة المالية، وهو وسيلة تقنية ذات صبغة مالية للتسيير، تساعد على اتخاذ القرارات في المجال المالي، ويهدف الى احداث توفيق بين المحاسبة والاقتصاد بعيدا عن الجمود القانوني والجبائي.
- تواجه المؤسسات الاقتصادية في الجزائر عدة صعوبات في تطبيق النظام المحاسبي المالي تتمثل هذه الصعوبات في التطبيق التفني لمختلف المعاملات التقنية كتطبيق منافع المستخدمين والضرائب المؤجلة، عقود طويلة المدى، تقييم التثبيتات المادية والمعنوية، وصعوبات في التقييس كصعوبة تطبيق القيمة العادلة في تقييم الأسهم نظرا لغياب سوق مالي فاعل.
- يعالج المعيار الخاص بالضرائب المؤجلة الفروقات المؤقتة والتي تتضمن الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، والفرق بين القيمة المحاسبية للأصول والخصوم والقيمة الجبائية.
- **توصيات الدراسة** : أهم التوصيات التي تم اقتراحها في الدراسة تتمثل في:
- العمل على توحيد صيغ الاجتهادات التطبيقية بتجميعها وتنظيمها وإصدارها، لترشد المحاسب في تطبيق النظام المحاسبي المالي، والعمل على إصدار موسوعة متكاملة للنظام المحاسبي ومتابعة تطويرها وفقا لتطور المعايير الدولية، والاستفادة من تجارب الدول العربية والأجنبية في تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية وتبادل الخبرات.
- في إطار تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي، على المشرع الجزائري إصدار نصوص جبائية لمعالجة المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي كمعالجة القيمة العادلة، فارق الاقتناء، الإهتلاك حسب المركبات، لأجل إزالة الغموض في تطبيق هذه التقنيات، مع وجوب تكييف النظام المحاسبي المالي مع مختلف القوانين الأخرى كالقانون التجاري.

7- محمد قبايلي، **آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل " IAS12 " في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري – دراسة حالة الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء GCB**-، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2013.

- **اشكالية الدراسة :** فيما تتمثل انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على التشريع الجبائي الجزائري في ظل التباين الحاصل بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي ؟ وما دور المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر " الضرائب على النتيجة " في الحد من هذه الاختلافات ؟
- **محتوى الدراسة :** تضمنت الدراسة أسباب وكيفية الاصلاح المحاسبي في الجزائر باعتماد المعايير المحاسبية الدولية، كما تم دراسة الضرائب المؤجلة من جانب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر وكذا القانون الجبائي الجزائري، وعرض الجهود المبذولة لتعديل القوانين الجبائية منذ دخول النظام المحاسبي حيز التطبيق.
- **نتائج الدراسة :** أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة تتمثل في :

- أهم ما يميز المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو أنها مستمدة من نموذج التوحيد المحاسبي الأنجلوسكسوني، تفضيلها لمصلحة المستثمرين، إعطائها نظرة اقتصادية للمؤسسة ومساعدتها في اتخاذ القرارات.
- تطبيق النظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات الجزائرية بالولوج إلى الأسواق المالية الدولية، والتي من بين شروطها تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة، وذلك ما يمكنها من إدراج أسهمها في الأسواق المالية الدولية والبحث عن موارد مالية جديدة.
- ينعكس تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، بشكل أساسي على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، لاسيما المنظومة الجبائية، من خلال التغيير الجذري للثقافة والممارسة المحاسبية نتيجة القطيعة مع جيل كامل من الممارسة المستندة إلى القواعد الجبائية بالدرجة الأولى، مما يجعل من تكييف هذه الجوانب وتعديلها من المتطلبات الضرورية لتوفير البيئة الملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

- **توصيات الدراسة :** أهم التوصيات التي تم اقتراحها في الدراسة تتمثل في :

- ضرورة تكييف الإطار القانوني الجبائي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
- ضرورة التواصل مع التطورات والمستجدات التي تأتي بها المعايير والتفسيرات الجديدة التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتكييف النظام المحاسبي المالي معها.
- الاستفادة من تجارب الدول الأوروبية والعربية (فرنسا، تونس) في تكييف وتحضير البيئة المواتية لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

8- تسعديت بوسبعين، **تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري**، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم العلوم التجارية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010.

- **اشكالية الدراسة :** ما هي آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي وما مدى ضرورة الإصلاحات الجبائية للتكيف مع متطلباته ؟
- **محتوى الدراسة :** تناولت الطالبة في هذه الرسالة المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة والجباية وكذا دراسة التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، كما تطرقت إلى عرض النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي والى تبيان نقاط التباعد بينهما.
- **نتائج الدراسة:** أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة تتمثل في :
- توجد العديد من الاختلاف والفروقات في القواعد والأسس بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ضرورة لتحقيق التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي.
- **توصيات الدراسة :** أهم التوصيات التي تم اقتراحها في الدراسة تتمثل في :
- ضرورة تكثيف الجهود المبذولة من طرف الدولة الجزائرية لدراسة وحل مختلف المشاكل التي يطرحها التباعد المتواجد بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي لأجل التوصل لحلول وسطية وموضوعية ليس من شأنها تغليب الأهداف الجبائية على الأهداف المحاسبية.

- **الدراسات باللغة الأجنبية**

09- Dan Dacian Cuzdriorean, Dumitru Matiş," **the Relationship between Accounting and Taxation Insight the European Union: The Influence of the International Accounting Regulation ", Annals Universities Apuleius Series Economic**,Vol.14, No.01, 2012, PP: 226-248.

- **اشكالية الدراسة :** ما تأثير المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS على المحاسبة في المحيط الأوروبي ؟
- **محتوى الدراسة :** تم دراسة العلاقة بين المحاسبة والجباية وهذا بالاعتماد على الدراسات السابقة والتي تظهر هذه العلاقة في القوائم المالية الفردية وهذا في كل من فرنسا واسبانيا وايطاليا وألمانيا ورومانيا.
- **نتائج الدراسة :** أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة تتمثل في :
- الاعتماد على المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS عملت على تقليص العلاقة بين المحاسبة والضريبة في البلدان التي تعتبر فيها العلاقة قوية كفرنسا وإسبانيا وإيطاليا، أما في ألمانيا فالعلاقة تعتمد على مبدأ المطابقة، أي أن المنشآت تختار بصفة خاصة المعالجة المحاسبية بالترتيب مع

اختيار المعالجة الجبائية، أما رومانيا فإن المعايير كانت لها تأثير مهم وتم الاعتماد عليها في توحيد القوائم المالية.

- **توصيات الدراسة :** أهم التوصيات التي تم اقتراحها في الدراسة تتمثل في:
- يجب الالتزام الكلي من طرف الاتحاد الأوربي بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS.

10- Simona Jiraskova, **The Relationship between Tax and Book Income after Adoption IFRS in the Czech Republic in Comparison with Other European Countries**, **Journal of Economics**, Business and Management, Vol. 03, No. 12, 2015, PP: 105-128.

- **اشكالية الدراسة :** ما تأثير تبني المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS على أهداف كل من المحاسبة والجباية في جمهورية تشيكوسلوفانيا وفي جميع البلدان الأوروبية ؟
- **محتوى الدراسة :** تم التطرق إلى الاختلاف بين المحاسبة والضريبة، كما اهتمت الدراسة بأثر المعايير الدولية للتقارير المالية على الدخل الخاضع للضريبة، مع مقارنة تطبيق الدول الأوروبية لمعايير IFRS على التقارير المحاسبية والمالية لهذه الدول والقانون التشريعي الضريبي لها، وإعطاء ملخص لمختلف الدراسات السابقة التي ركزت على دراسة العلاقة بين المحاسبة والجباية.
- **نتائج الدراسة :** أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة تتمثل في:
- جمهورية تشيكوسلوفانيا تبنت المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS ليس من أجل إعداد التقارير المالية الموحدة قط ولكن أيضا لإعداد التقارير المالية الفردية (لغرض المحاسبة ولغرض الضريبية)، وللمنشآت امكانية واحدة لكيفية حل المشكل القائم بين المحاسبة والجباية، وهو السماح لها بالضريبة على الربح أو الخسارة وفقا لمعايير التقارير المالية دون أي تعديلات.
- **توصيات الدراسة :** أهم التوصيات التي تم اقتراحها في الدراسة تتمثل في :
- يجب ايجاد حل وصياغة للاختلاف القائم بين المحاسبة والنظام الضريبي.

11- Izolda Chiladze, **" International Accounting Standard 12 –" Income Tax " and Aspects for Discussion "**, **Applied Finance and Accounting**, Vo.04, No.01, 2018, PP: 75-96.

- **اشكالية الدراسة :** انعكاسات محاسبة الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.
- **محتوى الدراسة :** تم التطرق إلى محتوى المعيار المحاسبي الدولية وتأثيره على القوائم المالية ومؤشرات الربحية والسيولة والخسارة.
- **نتائج الدراسة :** أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة تتمثل في :
- محاسبة أصل الضريبة المؤجلة والمطلوبات الضريبية المؤجلة تثير العديد من المشاكل للمنشآت والمستثمرون.

- تعتبر محاسبة الضريبة المؤجلة (الأصل– التزام) إجراءات غير ضرورية، لأن هذه المؤشرات ليس لها تأثير على مبلغ الضريبة والتدفقات النقدية في الميزانية لأنه يتم احتساب الضريبة على أساس الربح الضريبي للفترة الحالية.
- **توصيات الدراسة :** أهم التوصيات التي تم اقتراحها في الدراسة تتمثل في :
- ضرورة ادخال تغييرات وتبسيط المعيار المحاسبي الدولي IAS12.
- يجب أن يتضمن المعيار IAS12 المعالجة الضريبية فقط وليس المعالجة المحاسبية، ويتم التصريح بالضريبة المؤجلة في التصريحات الضريبية دون محاسبتها.
- في حالة الخسارة فإنه يجب تحميلها على قاعدة الربح الضريبي وليس المحاسبي.
- يجب ألا تتدخل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في السياسة الضريبية للبلدان، بينما تتطلب معايير المحاسبة الدولية – "ضرائب الدخل" اجبارية حساب التكاليف المؤجلة من الربح المحاسبي، ونتيجة لذلك، فإنها تتدخل في السياسة الضريبية للبلدان.

12- Yapa Prem W.S, Kraal Diane, and Joshi Mahesh, **" The adoption of 'International Accounting Standard (IAS) 12 Income Taxes : Convergence or divergence with local accounting standards in selected ASEAN countries?. Australasian Accounting, Business and Finance Journal**, Vo.l9, No.01, 2015, PP: 3-24.

- **اشكالية الدراسة :** ما تأثير التقارب بين المعايير الدولية للتقارير المالية بشكل عام، ومعيار المحاسبة الدولي IAS12 بشكل خاص مع المعايير المحلية للدول المختارة في الدراسة ؟
- **محتوى الدراسة :** تناولت الدراسة البحث في تأثيرات المعايير الدولية للتقارير المالية في كل من دولة سنغافورة وماليزيا، كما تناولت المعيار المحاسبي الدولي IAS12 وتأثيره على كل من الدخل المحاسبي والضريبي مقارنة مع المعايير المحاسبية المحلية المطبقة.
- **نتائج الدراسة :** أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة تتمثل في :
- يوجد تحفظ حول مزايا اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المذكورة، بما في ذلك زيادة الاستثمار الأجنبي وخفض تكلفة حقوق الملكية.
- يعتبر الدخل مسألة قومية للدول تمس السياسة الضريبية والتي تعتبر من أعمال السيادة.
- **توصيات الدراسة :** أهم التوصيات التي تم اقتراحها في الدراسة تتمثل في :
- ضرورة اشراك كل الدول في صياغة المعايير الدولية للتقارير المالية.
- يجب صياغة بدائل في تطبيقات المعيار المحاسبي الدولي IAS12 يمكن للدول الأخذ به، مع عدم المساس بسيادتها المالية.

الإضافة التي تقدمها هذه الدراسة

بعد استعراضنا لأهم الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع، يتجلى بوضوح أن هذه الدراسة تنفرد عن باقي الدراسات التي تناولت في معظمها الضرائب المؤجلة وأسسها النظرية ومدى تطبيقها من طرف المؤسسات الجزائرية، كون هذه الدراسة تناولت متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية ضمن بيئة الأعمال الجزائرية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " وتأثير هذا التكييف على جودة القوائم المالية وكذا فعالية النظام الضريبي الجزائري.

عاشرا: محتوى الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة وكذا اختبار صحة الفرضيات قيد الدراسة والتطرق لمختلف جوانبه تتطلب منا التطرق إلى أربعة فصول، بحيث :

- **الفصل الأول :** ندرس فيه الأسس النظرية لكل من المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، وكذا النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري ؛
- **الفصل الثاني :** دراسة الأبعاد المحاسبية والجبائية للضرائب المستحقة والمؤجلة طبقا للنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، والوقوف على آلية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، والتطرق لأسباب نشوء الضرائب المؤجلة ومزايا وسلبيات تطبيقها في البيئة الجزائرية، وكذا نقاط التوافق والاختلاف فيما يخص الضرائب المؤجلة بين المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " والنظام المحاسبي المالي ؛
- **الفصل الثالث :** دراسة واقع وخصائص بيئة الأعمال الجزائرية، بالإضافة إلى وضع أرضية لتكييف التشريع الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، وكذا دراسة آثار التطبيق على جودة القوائم المالية وكذا فعالية النظام الجبائي الجزائري ؛
- **الفصل الرابع :** دراسة ميدانية للمؤسسات المدرجة ضمن بورصة الجزائر ومدى التزامهم بمتطلبات المعيار لضرائب الدخل " IAS12 "، وكذا دراسة وتحليل آراء عينة من مهني المحاسبة وإطارات إدارة الضرائب وأساتذة جامعيين وطلبة ماستر محاسبة وجباية معمقة، حول مدى التوافق بين المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " والنظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي، وكذا متطلبات التكييف وآثاره على جودة القوائم المالية وفعالية النظام الجبائي الجزائري.

الفصل الأول

مدخل نظري للأسس القانونية لضرائب الدخل

تمهيد

أدى التوسع الاقتصادي على المستوى الدولي والتطور في مستوى التجارة العالمية وانتشار الشركات متعددة الجنسيات في تزايد الحاجة إلى تبسيط وتسهيل القواعد والإجراءات ومقاربتها بين دول العالم لغرض المساهمة في دفع عجلة التنمية وحركة الأموال المُدخرة وتشجيع المستثمرين.

وباعتبار أن من أهم موارد الدول هي الضرائب، فقد أصدر مجلس المحاسبة معيارا خاصا به وهو المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، مُحاولا بذلك وضع الأسس والقواعد التي من خلالها تكرس استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية وتضع قنوات الربط بينها.

وفي هذا الإطار سعت الجزائر من خلال إصدارها للنظام المحاسبي الجزائري، إلى مواكبة هذه التطورات المحاسبية والاقتصادية، ومحاولة التناغم مع المرجعية الدولية للمحاسبة والمُتمثلة في المعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS، كما سهر المشرع الجزائري لإحداث بعض التوافق بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، مع إعطاء الأولوية للتشريع الجبائي باعتباره يمثل قضية سيادية للدولة، ويخضع للأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المرتبطة ببيئة الجزائر.

وسنعالج في هذا الفصل المدخل النظري لمحددات الدراسة من خلال التطرق لما يلي :

- المبحث الأول : مدخل نظري للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "؛
- المبحث الثاني : مدخل نظري للنظام المحاسبي المالي؛
- المبحث الثالث : مدخل نظري للنظام الجبائي الجزائري.

المبحث الأول : مدخل نظري للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

تُشكل الضرائب أهمية بالغة وقضية سيادية للدول كونها الداعم الأساسي للخزينة العمومية، وعليه زادت أهمية الاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " من طرف مختلف الدول، باعتباره أداة للقياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية، وكيفية التعامل مع الفروقات التي تنشأ نتيجة اختلاف صافي الربح المحاسبي عن صافي الربح الضريبي مما يرفع من جودة المعلومات المالية لتساهم في اتخاذ قرارات رشيدة من طرف مستخدمي القوائم المالية.

نتطرق في هذا المبحث الى ماهية المعايير الدولية للتقارير المالية والإطار النظري المتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

المطلب الأول : مدخل حول المعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS)

كثير من الدول في العالم تحولت إلى تبني المعايير الدولية للتقارير المالية، أو أصدرت معايير محاسبة وطنية متوافقة معها، ونظرا لهذه الأهمية البالغة نتطرق إلى ماهية المعايير الدولية للتقارير المالية من خلال الإطار المفاهيمي لها وكذا إجراءات اصدارها والأبعاد الحديثة لها.

أولا: الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS)

1- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية (IAS)

عرفتها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) بأنها " قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبدا، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما، وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التغيير أو الممارسة في الظروف المشابهة، وتعتمد على إطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية[1].

2- مفهوم المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)

إن مصطلح المعايير الدولية للتقارير المالية يمكن أن يؤخذ بمفهومه الضيق وبمفهومه الواسع، وكمفهوم ضيق تُعتبر المعايير الدولية للتقارير المالية ترقيماً جديدا لمعايير المحاسبة الدولية لتمييزها عن بعضها البعض، أما بالمفهوم الواسع والشامل، فإن المعايير الدولية للتقارير المالية تُعتبر تطورا وامتدادا طبيعيا لمضمون ومحتوى ما صدر ويصدر من معايير المحاسبة وتفسيراتها الصادرة والمصادق عليها من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية، ويعتبر هذا

[1] حامد داود الطلحة، **المعايير المحاسبية الدولية النشأة والأهداف**، نقلا عن http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/2249 تاريخ التصفح ،2019/11/10.

استمرارا للتطوير والتحديث لوضع معالجات محاسبية مواكبة ومستجيبة للتطورات التكنولوجية والاقتصادية والمعلوماتية لتحقيق أهداف مستخدمي التقارير المالية[1].

3- أهداف المعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS)

كانت لمعايير المحاسبة الدولية عند بدايات ظهورها عدة أهداف تمثلت أهمها في ما يلي[2] :

- تحقيق الشفافية وإمكانية المقارنة بين القوائم المالية المُعدة من قبل الشركات في مختلف البلدان.
- تسهيل إدراج الشركات في الأسواق والبورصات في جميع أنحاء العالم.
- الحصول على ثقة المستثمرين واستعادتها.
- توفير مرجع محاسبي دولي في البلدان التي تفتقر للمعايير المحاسبية المقبولة عموماً.
- تحسين أساليب القياس المحاسبي، وتضييق نطاق الاختبارات بين بدائل القياس وذلك حتى تكون قابلة للمقارنة.
- ضمان الإفصاح العادل عن المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية.
- ضمان تحقيق نوع من التناسق العالمي لضمان كفاءة تدفقات الأموال عبر الأسواق المالية.

وقد جاءت معايير IFRS وهي في تطور مستمر لتحقيق أهداف أساسية تتمثل في الآتي[3] :

- **إدخال مفهوم الشفافية** : عن طريق تحسين قابلية المقارنة الدولية للمعلومات المالية وتحسين جودتها، مما يسمح للمستثمرين والمشاركين الآخرين في السوق باتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة ومستنيرة تساعدهم في تحسين مركز التنافسية.
- **تقوية مفهوم المساءلة** : عن طريق تضييق فجوة المعلومات بين مُقدمي رأس المال والأشخاص الذين عهدوا إليهم بأموالهم وتوفير المعلومات اللازمة لمساءلة الإدارة، ونظرا لكونها مصدرا للمعلومات القابلة للمقارنة عالمياً فهي تعد أيضاً ذات أهمية كبيرة للجهات الرقابية في جميع أنحاء العالم وتساهم في التقليل من الفساد المؤسسي.
- **المساهمة في الفاعلية الاقتصادية** : عن طريق مساعدة المستثمرين في التعرف على الفرص والمخاطر في جميع أنحاء العالم، فهي تحسن من توزيع رأس المال بالنسبة للأعمال التجارية، ويؤدي استخدام لغة محاسبية واحدة موثوقة إلى خفض تكلفة رأس المال وتقليل تكاليف إعداد التقارير المالية.

---

[1] خالد جمال الجعارات، **مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015** ، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، الجزائر ،2014، ص 06.

[2] تخنوني أمال، **الممارسات المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة1، الجزائر، 2019، ص ص 57-58.

[3] IFRS Foundation **, Who we are and what we do**, United Kingdom, London,2017, P 01.

4- خصائص المعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS)

تتمثل الخصائص الأساسية للمعايير الدولية للتقارير المالية **(IAS/IFRS)** فيما يلي[1] :

- تتميز المعايير المحاسبية الدولية بإطار مرجعي مستمد من نموذج التوحيد المحاسبي الأنجلوسكسوني، ومُعد من طرف الممارسين المختصين لمهنة المحاسبة.
- إعداد هذه المعايير يتم بالاعتماد على مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات المالية وذلك بتغليب جوهر هذه العمليات على شكلها القانوني.
- تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة أي وفق إطار تصوري، وتوحيد شامل للقواعد المحاسبية وعناصر القوائم المالية وأهمية الملاحق.
- تفضيل مصلحة المستثمرين والمساهمين والدائنين في المؤسسة.
- تأخذ المعايير المحاسبية الدولية بعين الاعتبار قياس الخسارة والتدهور الفعلي في قيمة الأصول.
- إدخال مفهوم القيمة العادلة للتمكن من التقدير الجيد للوضعية الحقيقية للمؤسسة.
- إدخال مفهوم التحيين أو ما يعرف بالقيمة الحالية بهدف معرفة أثر مرور الزمن على عملية تقييم الأصول والخصوم.

ثانيا: إجراءات إصدار وتطوير المعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS)

تتم عملية إصدار المعايير الدولية للتقارير المالية من خلال عملية تشاور دولية والمعروفة باسم **Due Process** " العملية المقررة أو القانونية " مع أمناء مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية وتنطوي على الأفراد والمنظمات المهتمين من جميع أنحاء العالم.

1- إجراءات إصدار المعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS)

يمكن توضيح مختلف مراحل إضافة معيار جديد أو تعديل معيار قائم بشكل مختصر فيما يلي[2] :

- يحدد موظفو مجلس معايير المحاسبة الدولية القضايا المحاسبية المطروحة بعد التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير الدولية للتقارير المالية والتي تحدد أولوياتها في برنامج العمل.
- بعد إضافة القضايا المطروحة ضمن برنامج العمل يتخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية قرار لتنفيذ المشروع بمفرده أو بالمشاركة مع واضعي المعايير في بعض دول العالم.
- بعد تحديد طبيعة القضايا ودرجة أهميتها يقوم المجلس بتعيين مجموعة عمل لمناقشة الموضوع.

---

[1] محمد قبايلي، **أفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل " " IAS12 في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2013، ص ص 36-37.

[2] تخنوني أمال، **مرجع سابق**، ص ص 113-114.

- ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية ورقة مناقشة غير إلزامية يعرض فيها شرحاً مفصلا للموضوع لاطلاع الجمهور عليها وإبداء الملاحظات حولها.
- بعد أخذ تعليقات وآراء الأطراف ذات العلاقة بما في ذلك الآراء المعارضة لأعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، يتم نشر مسودة للمعيار (مسودة العرض) والتي تمت الموافقة عليها من قبل أكثر من 60 % من الأعضاء الذين يحق لهم التصويت في مجلس معايير المحاسبة الدولية لإطلاع الجمهور عليها وإبداء الملاحظات حولها خلال الفترة المحددة في المسودة.
- نشر أساس القرارات النهائية في مسودة العرض.
- الأخذ بالاعتبار كافة الملاحظات التي تم تلقيها خلال مهلة إبداء الملاحظات حول وثائق النقاشات ومسودات العرض.
- الأخذ بالاعتبار الحاجة لعقد جلسة مناقشة علنية وإجراء اختبار عملي للمسودة.
- الموافقة على المعيار بموافقة 10 أعضاء من أصل 16 عضو من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية واعتماده ونشره، أو بموافقة 09 أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية من أصل 14عضو، وبعد نشر المعيار يقدم المجلس ملحق معلومات إضافي حول المعيار وشرح كيفية تطبيقه.

وبمجرد إصدار المعيار، يتابع مجلس معايير المحاسبة الدولية عملية تطبيقه ومعرفة سلبياته ونقائصه والمشاكل التي قد يواجهها لمراجعته وتعديله مستقبلا وإذا لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية أن المعيار مُبهم، فإنه يطلب من لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية بإعداد التفسير المناسب لذلك المعيار قصد إيضاح وتفسير النقاط المبهمة.

وعموما تمتاز عملية إصدار وتطوير المعايير بالشفافية العالية، وتتضمن كل مرحلة منها باستشارة العامة، ويُمكن للعامة أيضا الحصول على جميع وثائق المجلس ومتابعة جميع اجتماعات المجلس عن طريق الموقع الإلكتروني الخاص أو عن طريق حضور الاجتماعات.

وتتم وفق المخطط الآتي:

الشكل رقم (01-01) : مراحل إصدار وتطوير المعايير الدولية للتقارير المالية

Source : IFRS Foundation, **Who we are and what we do**, United Kingdom, London, 2017,P 04.

2- طرق وأساليب تطوير وتعديل المعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS)

لا يمكن للمحاسبة مواكبة التغييرات والتطورات والمتطلبات الدولية الحديثة دون وجود معايير محاسبية دولية ضمن إطار موحد ليصبح بمقدورها مواكبة هذه التغييرات والمتطلبات، ويأخذ هذا التطور المستمر في معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية أشكالا عديدة يمكن إدراجها في الآتي[1] :

2-1- تعديل المعايير : حيث يتم التعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين، ويأتي التعديل لتوضيح جوانب معينة من المعيار، وقد تم تعديل معظم المعايير المحاسبية الدولية اعتبارا من 2005، كما ظهرت تعديلات أخرى بعد ذلك ويأخذ التعديل أشكال مختلفة منها :

2-1-1- إلغاء بعض البدائل المحاسبية : يعتبر تعدد البدائل المحاسبية من الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة والمعايير الدولية للتقارير المالية، حيث يؤدي ذلك إلى اختلاف في الأرقام والنتائج المحاسبية ولهذا يسعى واضعو المعايير إلى تقليل هذه البدائل لتوحيد طرق المعالجة من ناحية وزيادة

[1] أنظر :
- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الرابع، الدار الجامعية، مصر، 2016، ص 119.
- خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص 24 - 25.

وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية من ناحية أخرى.

2-1-2- الأخذ بمسميات أدق وأوضح لبعض المصطلحات وتعديل التعريفات : أي الأخذ بمسميات أدق وأوضح لبعض المصطلحات مثل قائمة المركز المالي بدلاً من الميزانية، التحكم بدلًا من السيطرة، الحصص غير المسيطرة بدلاً من حقوق الأقلية، والأخذ بمفهوم الدخل الشامل وإعداد قائمة الدخل الشامل ويأتي هذا الأمر في ضوء التقارب مع المعايير الأمريكية.

2-1-3- إلغاء بعض الممارسات المحاسبية: كما حدث في تعديل المعيار IAS36 من خلال إلغاء الممارسات الواجب إتباعها لإجراء فحص من أسفل لأعلى وفحص من أعلى لأسفل في تحديد الانخفاض في قيمة الشهرة.

2-2- دمج التفسيرات في المعايير : تختص لجنة تفسيرات المحاسبة الدولية (SIC) التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في تقديم تفسيرات لتوضيح كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وقد يتم التطرق في التفسيرات إلى ما يوجب دمجها في المعيار كون المعيار أقوى من التفسير وأمثلة ذلك :

- التفسير SIC18 الذي تم دمجه في المعيار IAS1 .
- التفسير SIC1 حيث تم دمجه في المعيار IAS2 .
- التفسيرات SIC6 ، SIC14 ,SIC23 التي تم دمجها في المعيار IAS16 .

2-3- دمج بعض المعايير ببعضها البعض : لوجود عوامل مشتركة بينها وأمثلة عن ذلك :

- دمج المعيار IAS31 في المعيار IAS28.
- دمج المعيار IAS4 في المعيار IAS1.
- دمج المعيار IAS9 في المعيار IAS38.

2-4- سحب بعض المعايير: ويتم ذلك لعدم الاتفاق على صيغة عالمية موحدة.

2-5- إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة : أي إدخال تحسينات جوهرية على بعض المعايير المحاسبية بمعايير جديدة وإلغاء المعايير القديمة المناظرة واستبدالها وأهمها :

- المعيار IFRS3 المتعلق باندماج الأعمال، حيث حل محل المعيار IAS22 بنفس الاسم.
- المعيار المحاسبي الدولي IAS14 بعنوان التقارير القطاعية وتم استبداله بالمعيار الدولي للتقرير المالي IFRS8 بعنوان القطاعات التشغيلية للتوافق مع معيار المحاسبة الأمريكي المناظر.
- تم إدخال تحسينات واسعة على المعيار المحاسبي الدولي IAS31 بعنوان حصص الملكية في المشروعات المشتركة وتم إلغاؤه واستبداله بالمعيار المحاسبي IFRS11 بعنوان الترتيبات المشتركة حيث تم إلغاء طريقة التجميع التناسبي في المعيار الجديد والاكتفاء فقط بطريقة حقوق الملكية.

2-6- إصدار معايير جديدة : أي إصدار معايير محاسبية جديدة تهدف إلى تحسين أساليب القياس والعرض والإفصاح المحاسبي و تعالج قضايا مستجدة و من أهمها (IFRS14- IFRS15- IFRS16- IFRS12- IFRS13-IFRS17).

ثالثا: الأبعاد الحديثة للمعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS)

خضعت معايير التقارير المالية الدولية لعدة تعديلات طبقا للتحديات والرهانات الموجودة على الواقع والتي تتمثل في :

1- تحديث الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقارير المالية

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية في جويلية 1989 بإصدار أول إطار مفاهيمي تحت عنوان " إطار العمل لإعداد وعرض القوائم المالية "، والذي كان يمكن اعتباره آنذاك كدستور عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية والذي لا يمكن المساس به، وبتغيير لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، قام هذا الأخير بإدخال تغيرات طفيفة وغير مهمة نسبياً في سنة 2001.

ومع توالي اجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية ومؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية بدأت عملية التحديث في سبتمبر 2010 أين تم إصدار" الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية " يحتوي جميع مكونات التقرير المالي عكس الإطار المفاهيمي السابق الذي كان يركز على إعداد وعرض القوائم المالية، إن الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد القوائم المالية لم تكتمل جميع أجزائه لغاية الآن، ويتكون من أربعة فصول وهي[1] :

- **الفصل الأول :** أُصدر في عام 2010 ويغطي أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام.
- **الفصل الثاني :** فارغ لغاية اللحظة، وسيتم تعبئته لاحقاً، وهو مخصص لتغطية الأمور المتعلقة بمفهوم المنشأة معدة التقرير.
- **الفصل الثالث :** أُصدر في عام 2010 يتعلق بالخصائص النوعية للمعلومات المالية.
- **الفصل الرابع :** يضم باقي محتويات إطار إعداد وعرض القوائم المالية والذي وضع في عام 1989 من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية وسيتم تعديل بعض أجزائه عند استكمال الإطار المفاهيمي.

وقد توقف المشروع بعد إصداره للمرحلة الأولى منه في عام 2010، بعدها اتجه مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو العمل على مشروعات أكثر إلحاحاً، وفي سنة 2011 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء مشاورات عامة لتحديد أولويات جدول أعمالها، والذي أسفر على ضرورة تحديث الإطار المفاهيمي كأولوية قصوى، حيث تم تصميم مذكرة للحصول على آراء أولية بشأن المسائل الهامة التي

[1] محمد أبو نصار، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2016، ص 72.

سينظر فيها مجلس معايير المحاسبة الدولية، بجانب إنشاء مسودة مشروع الإطار المفاهيمي مُعدل وفق متطلبات الفكر المحاسبي الحديث وما وصلت إليه أبحاث المهنيين وهيئات التوحيد المحاسبي، وتم استئناف العمل في المشروع في سبتمبر 2012، ولكن كمشروع يقوم به مجلس معايير المحاسبة الدولية بصورة منفردة، وفي جويلية 2013 تم إصدار ورقة نقاش تتناول الفصول المتبقية من إطار العمل، حيث نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة المشروع للمناقشة كخطوة أولى نحو إصدار إطار مفاهيمي مُعدل يحدد المفاهيم التي يستند إليها في إعداد وعرض القوائم المالية، ويشرح مبادئ التطوير التي يرتكز عليها في تعديل المعايير الدولية للتقارير المالية، علما أن الإطار المفاهيمي السابق مكن من وضع معايير محاسبية مالية دولية عالية الجودة والتي قامت بتحسين القوائم المالية، ومع ذلك فإنه لا يشمل بعض المجالات الهامة والتوجهات التي تحتاج إلى تحديث[1].

وتم التوصل إلى مسودة مشروع لإطار مفاهيمي معدل، هذه المسودة تم تمديد آجال استقبال التعليقات عليها حتى تاريخ 25 نوفمبر 2015، وكان من المتوقع صدور النسخة المنقحة من الإطار المفاهيمي في الربع الأول من عام 2018 إلا أنها تأخرت عن الصدور.

2- انعكاسات الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 على المعايير الدولية للتقارير المالية

حيث لم تمر الأزمة المالية العالمية على مجلس معايير المحاسبة الدولية دون أن تترك آثارها على توجهاته، بسبب الارتباط بين إعداد التقارير المالية وتأثيرها على المعلومة في الأسواق المالية، والتي أدت إلى الإخفاق في اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة، خاصة قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة.

لذا تجدر الإشارة إلى أنه وكنتيجة للأزمة المالية العالمية 2008 ومن بين انعكاساتها على جهات إصدار المعايير الدولية للتقارير المالية، اتهام معايير المحاسبة بأن القيمة العادلة تعد من أهم أسباب نشوء الأزمة المالية العالمية، إذ صرحت العديد من الجهات وخصوصاً عددا من أعضاء مجلس الشيوخ الأمريكي، والعديد من رؤساء مجلس إدارات بنوك وشركات عملاقة إلى وقف تطبيق جميع المعايير المحاسبية المتعلقة بالقيمة العادلة، وكرد فعل لهذه الاتهامات قامت مجالس معايير المحاسبة بالوقوف جنباً إلى جنب للدفاع عن معايير القيمة العادلة، وخير دليل على ذلك، تكاثف كلا المجلسين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ، للدفاع عن معايير القيمة العادلة وتبرير صحتها، ومباشرة إنشاء لجان أنيط بها مهام تحليل الأزمة وبيان براءة معايير القيمة العادلة، لذا قاما المجلسين باتخاذ خطوات مكثفة وإصدار عدد ضخم من الإجراءات والتصريحات، فضلاً عن الاجتماعات واللقاءات لاستقاء آراء كل من له اهتمام بالقضايا المالية في ظل الأزمة وبناء عليها تم

[1] تخنوني أمال، **مرجع سابق**، ص ص 135-136.

إصدار كل ما هو ضروري، ومن أهم تلك الأمور الدليل الاسترشادي في كيفية تطبيق القيمة العادلة في ظل الأسواق غير النشطة[1].

إن الأزمة وما خلفته من آثار قد تحدث تغيير جوهري على جهات تشريع معايير المحاسبة، ذلك أنها قد تؤدي ومما يظهر جلياً إلى[2] :

- ظهور جهة تشريع معايير موحدة باندماج كلا المجلسين تحت مسمى مجلس عالمي موحد.
- إلزام جميع العالم بمعايير المحاسبة الدولية دون استثناء.
- تقوية دور مجلس تشريع معايير المحاسبة بشكل أكبر مما هي عليه حالياً.

إن الإصدارات الجديدة في المعايير الدولية للتقارير المالية جاءت نتيجة لما يفرضه التطور المستمر في البيئة المحاسبية الدولية والدخول في عمق المشكلات المحاسبية التي تعانيها الممارسة العملية، حيث تعالج قضايا محاسبية متنوعة (التأمين، الأدوات المالية، الإيجار...إلخ)، وذلك لاستدراك الغياب والنقص الذي كان يسود هذه المجالات سابقاً، و الهدف من هذه التعديلات يكمن في إكمال الدور الذي جاءت لأجله المعايير.

3- انعكاسات الأزمة الصحية العالمية كوفيد-19 على المعايير الدولية للتقارير المالية

إن تأثيرات فيروس كوفيد-19 واسعة النطاق وتأثيرها امتد إلى معظم القطاعات وكان تأثيرها مختلفا على الشركات والمنشآت بحيث كان مباشرا وكبيرا على بعضها بينما كان غير مباشر على البعض الآخر إلا إن كافة المنشآت عمليا تأثرت به، كما كان هناك تأثير على المعايير الدولية للتقارير المالية، هذا ما دعى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى القيام ببعض الإجراءات والمراجعات تماشيا وهذا الإشكال الصحي العالمي لاحتواء الأزمة وتقليل أضرارها، حيث تمثلت هذه الإجراءات فيما يلي :

3-1- اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 16 " عقود الإيجار"، لتسهيل قيام المستأجرين بالمحاسبة عن الامتيازات الإيجارية المتعلقة بفيروس كورونا المستجد (كوفيد – 19) مثل المُهل الإيجارية والتخفيضات المؤقتة في الإيجارات، وتهدف التعديلات إلى منح إعفاءات للمستأجرين، في الوقت المناسب، عند تطبيقهم للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 16 على الامتيازات الإيجارية المتعلقة بفيروس كورونا المستجد (كوفيد – 19) مع الاستمرار في تمكينهم من تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين عن عقود الإيجار الخاصة بهم، والتعديل المقترح يعفي المستأجرين من

[1] شعيب شنوف، زاوي أسماء، **دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية**، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-2009/10/21، ص ص 12-14.

[2] تخنوني أمال، **مرجع سابق**، ص 170.

الاضطرار للنظر فيما إذا كانت الامتيازات الإيجارية المتعلقة بفيروس كورونا المستجد (كوفيد – 19) تعد تعديلات على عقود الإيجار، ويسمح لهم بالمحاسبة عن تلك التغيرات كما لو أنها ليست تعديلات على عقود الإيجار، ويُطبق التعديل على الامتيازات الإيجارية المتعلقة بفيروس كورونا المستجد التي تؤدي إلى تخفيض المدفوعات الإيجارية المستحقة في 2020، وكانت استجابة المجلس سريعة لتقديم الدعم للأطراف المعنية في هذا الوقت العصيب، وبالتالي فإن فترة التعليق على المقترح قصيرة 14 يوماً، ثم تم اعتماد التعديلات بشكل رسمي[1].

3-2- اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية تأجيل تاريخ نفاذ التعديلات بعنوان تصنيف الالتزامات إلى التزامات متداولة والتزامات غير متداولة لسنة واحدة، وهي تعديلات صدرت في يناير 2020 على معيار المحاسبة الدولي 1 " عرض البيانات المالية "، والتي ستصبح سارية للفترات السنوية لإعداد التقارير بداية من 1 يناير 2022 أو بعد ذلك، ومع ذلك، واستجابة لجائحة كورونا، يقترح المجلس منح الشركات مزيداً من الوقت لتنفيذ أي تعديلات في التصنيف ناتجة عن التعديلات من خلال تأجيل تاريخ النفاذ لسنة واحدة إلى الفترات السنوية لإعداد التقارير بداية من 1 يناير 2023 أو بعد ذلك[2].

3-3- اعداد نشرات تذكيرية لعدد من متطلبات تطبيق المعايير في حالات عدم التأكد ووفقا لظروف المنشاة ومن بينها[3] :

- **مصادر عدم التأكد والإفصاح عنها في القوائم المالية :** كوفيد-19 يعد أحد مصادر عدم التأكد بشأن المستقبل ومن ثم يلزم وضع إفصاحات بشأن تأثيراته المتوقعة.
- **مدى مناسبة فرضية الاستمرارية :** كوفيد-19 قلص من نطاق الأعمال وأثر على السيولة، لذا يجب تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة بأخذ في الحسبان كافة المعلومات المتاحة عن المستقبل خلال الاثني عشر شهرا اللاحقة على الأقل.
- **الأحداث بعد فترة التقرير :** الإفصاح مهم عن آثار فيروس كوفيد-19 التي ظهرت بعد تاريخ القوائم المالية وقبل اعتمادها للنشر، هذا الافصاح ضروري حتى مع عدم القدرة على تقدير الأثر المالي لفيروس كوفيد-19.
- **المحاسبة عن الخسائر الائتمانية المتوقعة عملا بالمعيار الدولي للتقرير المالي 9« الأدوات المالية» :** في حالة السماح لجميع المقترضين في فئات معينة من الأدوات المالية بتأجيل السداد، لا

[1] الموقع: **www.ifrs.org** ، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2020/10/20 في الساعة 14.00.

[2] موقع المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين: **www.iascasociety.org** ، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2020/10/20 في الساعة 14.00.

[3] موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: **www.socapa.org**، تم الاطلاع عليه بتاريخ 202/10/18 في الساعة 20.00

ينبغي أن يؤدي ذلك تلقائياً إلى اعتبار أن جميع تلك الأدوات قد حدثت فيها زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية.

- **قياس الهبوط في الأصول طويلة الأجل** : الأخذ في الاعتبار تقديرات لمدى الامتداد الزمني لآثار فيروس كوفيد-19 ومن ثم تأثيره على التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصول، اذ يمكن اعتبار فيروس كوفيد-19 من بين المؤشرات التي تؤدي إلى انخفاض في قيمة الاصول.
- **المخصصات والعقود غير المجدية** : قد تتسبب ظروف فيروس كوفيد-19 في توقع خسائر تشغيلية مستقبلية وهذه الخسائر لا يجوز إثبات مخصص لها، و قد تسبب ظروف فيروس كوفيد-19 في جعل بعض العقود المستقبلية غير مجدية مما يلزم معه تكوين مخصص بقدر الخسارة الناتجة عنها.
- **قياس المخزون:** من المتوقع أن ينخفض مستوى الإنتاج في ظروف فيروس كوفيد-19 ، ويجب على المنشآت التنبه إلى كيفية تخصيص نفقات الإنتاج الإضافية الثابتة ، ومن المتوقع تخفيض قيم المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق.
- **القوائم المالية الأولية** : مبادئ إثبات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات في الفترات الأولية هي نفسها المطبقة في القوائم المالية السنوية، لكن الفترة الأولية الأولى التي تعرض فيها آثار ظروف فيروس كوفيد-19 قد تكون ذات أهمية بالغة لمستخدمي القوائم المالية نظرا للظروف الاستثنائية التي مرت بها المنشآت خلال الأشهر القليلة الأولى لانتشار الفيروس.

المطلب الثاني : الإطار التصوري للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

يتناول هذا المطلب المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " ، والذي جاء أساسا ليعالج الفروقات الموجودة بين المعالجات المحاسبية والمعالجات الجبائية، ويكرس استقلالية كلا من المحاسبة والجباية، وسنتطرق في هذا المطلب إلى الجانب النظري والتصوري الخاص بالنشأة والمفاهيم التي جاء بها.

أولا: نشأة وتطور المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي المرتبط بموضوع محاسبة الضريبة على الأرباح في شهر جويلية من عام 1979م، من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، وبدأ التطبيق الفعلي له ابتداء من 01 جانفي 1980م[1]، كما تمت إعادة صياغة هذا المعيار في أكتوبر 1994م، إلا أنه ونظرا لما ورد فيه من النقائص تم إعادة صياغته للمرة الثانية في أكتوبر 1996م، وأصبح ساري المفعول ابتداء من 01

[1] Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff **, Normes IAS/IFRS : Que faut-il faire ? ,Comment s'y prendre ?** , Éditions d'Organisation, 2004, P:117.

جانفي 1998م، وفي عام 2000م أدخلت بعض التعديلات الطفيفة على بعض فقرات المعيار الدولي رقم 12 المعدل وبدأ التطبيق لهذه التعديلات اعتبارا من 01 جانفي 2001م[1]، كما تم تعديله كذلك في 20 ديسمبر 2010م فيما يخص الضريبة المؤجلة عن استرداد الأصول الأساسية، وبدأ تطبيقها بتاريخ 01 جانفي 2012م، كما عدل في 19 جانفي 2016م بالاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة للخسائر غير المحققة، وبدأ تطبيقها بتاريخ 01 جانفي 2017م، إضافة إلى بعض التعديلات الطفيفة من خلال التحسينات السنوية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2015-2017، وبدأ تطبيقها بتاريخ 01 جانفي 2019م.

أما التفسيرات المتعلقة بالمعيار فقد تم إصدار التفسير SIC-21 ضرائب الدخل – استرداد الأصول المعاد تقييمها غير المستهلكة، وتم سحبه ودمجه ضمن تعديل المعيار IAS12 في 20 ديسمبر 2010م، والتفسير SIC-25 ضرائب الدخل- التغيرات في الوضع الضريبي للمؤسسة أو المساهمين فيها، والتفسير IFRSIC-07 تطبيق منهج إعادة الصياغة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 " التقارير المالية في اقتصاديات التضخم الجامح "، وصدر في نوفمبر 2005 وتطبيقه في مارس 2006، والتفسير IFRSIC-23 عدم اليقين لمعاملات ضريبة الدخل في يونيو 2017 م وبدأ التطبيق بتاريخ 01 جانفي 2019 م[2].

ثانيا: هدف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية نطاق تطبيق المعيار، والأهداف المنتظرة من تطبيقه، والمتمثلة في:

1- هدف المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " يهدف إلى تبيان محاسبة الضرائب على النتيجة وذلك وفق النقاط التالية[3] :

- يبين كيف يتم التسجيل المحاسبي لما ينتج عن القانون الضريبي حالياً ومستقبلًا لـ :
  - استرجاع (أو تسوية) في المستقبل للقيمة المحاسبية للأصول (الخصوم) الضريبية التي تمت محاسبتها في ميزانية المؤسسة.
  - عمليات وأحداث الفترة التي تمت محاسبتها في القوائم المالية للمؤسسة.

[1] يوسف مامش، "**محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبة الدولية في ظل الانفتاح على الاستثمار الاجنبي**"، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 11، العدد 03، 2018، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر ، ص14.

[2] الموقع https://www.ifrs.org/projects/2017/uncertainty-over-income-tax-treatment، تم الاطلاع بتاريخ: 2019/06/21 في الساعة 23.45.

[3] جمعة حميدات، **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، جمعية المحاسبين القانونيين، الأردن، 2014، ص 716.

- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة الناتجة عن الخسائر والقروض الجبائية غير المستخدمة.
- كيفية عرض الضرائب على الدخل في القوائم المالية.
- المعلومات الواجب الإفصاح عنها المتعلقة بالضرائب على النتيجة.

2- نطاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

يطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للضرائب على النتيجة والتي تشمل[1] :

- كل الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة.
- كذلك الضرائب المحتجزة والواجب دفعها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة الأم.

ثالثا : التعريف بالمفاهيم والمصطلحات المتضمنة المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

جاء المعيار بكثير من المفاهيم والتي لا يمكن تطبيق المعيار إلا من خلالها، والتي تتمثل في :

1- **النتيجة الجبائية** : هي صافي الربح (الخسارة) للفترة، والذي تم تحديده وفق متطلبات التشريعات الضريبية المحلية، وسيتم دفع الضريبة على أساسه[2].

2- **النتيجة المحاسبية** : هي صافي الدخل (الربح أو الخسارة)، الناتج عن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية قبل تنزيل مصروف الضريبة[3].

3- **الضريبة المستحقة** : تم تعريفها حسب الفقرة 12 من المعيار IAS12 بأنها مقدار الضرائب على النتيجة الواجبة الدفع (أو الاسترجاع) بالاستناد إلى الربح الجبائي (الخسارة الجبائية) للفترة المالية[4].

4- **الضريبة المؤجلة** : هي الضريبة الناتجة عن الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء والإيرادات والأصول والخصوم خلال الدورة وبين الاعتراف والتقييم الجبائي لها[5].

5- **الضريبة المؤجلة أصول** : هي مبالغ ضرائب الدخل المتوقع استردادها في فترات لاحقة وتتعلق بـ[6]:

- الفروق المؤقتة الواجب خصمها (المعترف بها ضريبيا في المستقبل).
- ترحيل الخسائر الضريبية والتي لم يتم استنفاذها للفترات اللاحقة.
- ترحيل الخصومات الضريبية التي لم يتم استنفاذها للفترات اللاحقة والتي يحق للمنشاة الاستفادة منها.

[1، 2، 3] جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص 717.

[4] محمد قبايلي، **مرجع سابق**، ص 53.

[5] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص288.

[6] جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص ص 717-718.

6- الضريبة المؤجلة خصوم : هي مقدار الضرائب على الأرباح التي يجب دفعها خلال الفترات المستقبلية، بالاستناد إلى الفروقات الزمنية الخاضعة مستقبلا[1]

وبشكل عام تظهر الضرائب المؤجلة أصول عندما يكون

أ- **باعتبار الأساس:** - الأساس المحاسبي للأصل أقل من أساسه الضريبي.

- أو عندما يكون الأساس المحاسبي للالتزام أكبر من أساسه الضريبي.

ب-باعتبار الفروقات المؤقتة

- الفروقات المؤقتة قابلة للخصم مستقبلا، فهي مصدر لتخفيض الخضوع الضريبي مستقبلا.

وتظهر الضرائب مؤجلة خصوم عندما تكون

أ- باعتبار الأساس

- الأساس المحاسبي للأصل أكبر من أساسه الضريبي.
- أو عندما يكون الأساس المحاسبي للالتزام أقل من أساسه الضريبي.

ب-باعتبار الفروقات المؤقتة

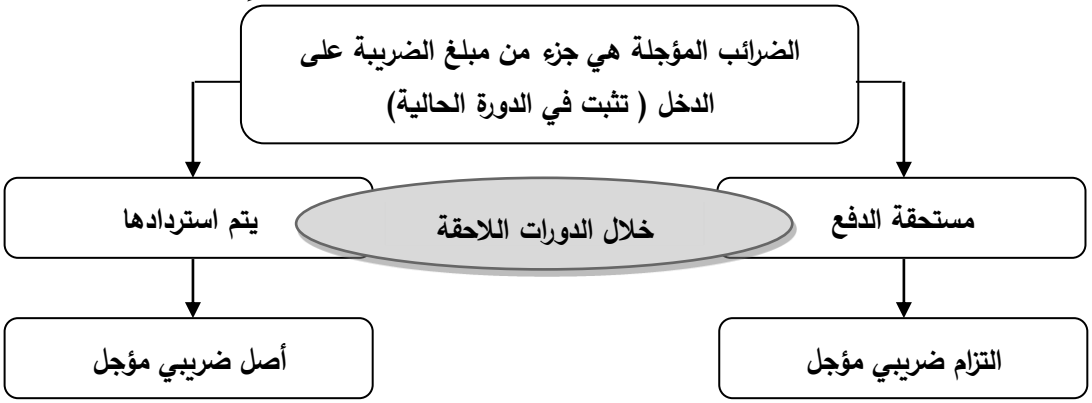
- الفروقات المؤقتة خاضعة للضريبة مستقبلا، فهي مصدر الخضوع الضريبي مستقبلا.

الجدول رقم (01-01): العلاقة بين الفروقات المؤقتة والضرائب المؤجلة

	الأساس المحاسبي **أكبر** من الأساس الجبائي	الأساس المحاسبي **أقل** من الأساس الجبائي
أصول	ضريبة مؤجلة خصوم	ضريبة مؤجلة أصول
خصوم	ضريبة مؤجلة أصول	ضريبة مؤجلة خصوم

المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013، **ص292**.

الشكل رقم(02-01) : تشكل الضريبة المؤجلة على الدخل وإثباتها



المصدر : من اعداد الطالب اعتمادا على ما سبق

[1] محمد قبايلي، **مرجع سابق**، ص 54.

7- **العبء الضريبي (الضريبة الجارية) أو الإيراد الضريبي** : هو القيمة الإجمالية التي يتضمنها ربح أو خسارة الفترة المتضمنة كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة[1].

الضريبة الجارية (الإيراد الضريبي)= الضريبة المستحقة خلال الدورة (+) أو(−) التغيرات في الضرائب المؤجلة خلال الدورة.

8- **الأساس المحاسبي (القاعدة المحاسبية)** : الأساس المحاسبي لأصل أو لخصم هي مقداره (مبلغه) الظاهر بالميزانية المحاسبية[2].

9- **الأساس الجبائي (القاعدة الجبائية)** : تعرف الفقرة 12 من المعيار IAS12 القاعدة الجبائية لأصل أو لخصم على أنها المبلغ المنسوب لهذا الأصل أو الخصم للأغراض الجبائية (المبلغ الظاهر بالميزانية الجبائية)[3].

وعليه تكون القاعدة الجبائية للأصل[4]

- عند استعمال الأصل تكون مساوية للإهتلاكات المستقبلية القابلة للخصم لتحديد النتيجة الجبائية.
- عند التنازل عن الأصل تصبح القيمة المطروحة من سعر التنازل لتحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة.
- إذا كانت إيرادات الاستغلال أو الفائض الناتج عن التنازل غير خاضعة، القاعدة الجبائية تكون مساوية للقيمة المحاسبية.

أما القاعدة الجبائية للخصم[5]

- المبلغ المرحل ناقصا المبلغ الذي سيقتطع للأغراض الضريبية بخصوص هذا الالتزام في الفترات المستقبلية.
- في حالة الإيراد المستلم مقدما تكون القاعدة الضريبية للالتزام الناشئ هي قيمته المرحلة ناقص أي مبلغ للإيراد لن يكون خاضعا للضريبة في الفترات المستقبلية.

ولقد أورد المعيار IAS12 من خلال الفقرة 07 والفقرة 08 عدة أمثلة لتوضيح وفهم كيفية تحديد القاعدة الجبائية نذكر منها:

[1] محمد قبايلي، **مرجع سابق**، ص 54.

[2] Micheline Fiederich et Georges Langlois, **Le meilleur du DCG 10 Comptabilité et Audit**, 2ème éd, sup' Foucher, Paris, 2011.P:65.

[3] Amar Kaddouri et Ahmed Mimeche, **Cours de Comptabilité Financiére Selon les Norms IAS/IFRS et le SCF 2007**, Enageditions, Alger, 2009.P:300.

[4] Micheline Fiederich et Georges Langlois, Op.Cit, P:65.

[5] جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص 719.

جدول رقم(02-01): أمثلة حول تحديد القاعدة الجبائية

المثال	القاعدة الجبائية
معدات تكلفتها 6.000 دينار وتم اقتطاع مبلغ 2.000 دينار كاهتلاك متراكم بما فيه الاهتلاك الحالي.	المبلغ الذي يظهر ضمن الميزانية الجبائية 6.000- 2.000 = 4.000 دينار والذي يمثل القاعدة الجبائية للأصل.
فائدة مستحقة القبض قيمتها بدفاتر المنشاة 8.000 دينار، القانون الجبائي يفرض عليها الضريبة على أساس نقدي (عند القبض).	المبلغ الذي يظهر بالميزانية الجبائية هو 0 وهو القاعدة الجبائية للأصل، لان القانون الجبائي لا يعترف بالمبلغ حاليا.
رصيد حساب القرض على العملاء 100.000 دينار، ولن يكون هناك أي تبعات ضريبية على دفع هذه القروض	القاعدة الجبائية للأصل هي 100.000 دينار
تشمل الخصوم الجارية على إيراد فائدة مقبوضة مقدما بمبلغ مرحل 1.000 دينار، وقد سبق ان خضع للضريبة على الأساس النقدي.	القاعدة الجبائية للخصم =0
تشمل الخصوم الجارية على اعباء مستحقة الدفع بمبلغ 100 دينار، وقد سبق أن اقتطع لأغراض ضريبية.	القاعدة الجبائية للخصم = 100 دينار
تشمل الخصوم الجارية على غرامات مستحقة بمبلغ مرحل 2.000 دينار، والعقوبات والغرامات لا تقتطع لأغراض ضريبية.	القاعدة الجبائية للخصم = 2.000 دينار

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

10- الفروقات المؤقتة : من بين المفاهيم الجديدة التي تبناها المعيار هي الفروقات الزمنية الناتجة عن مقاربة قائمة الدخل من خلال التباين الموجود بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، غير أن هذه المقاربة تم التخلي عنها، وتبني مقاربة تستند على قائمة المركز المالي (الميزانية) والتي تؤدي إلى ظهور فروقات مؤقتة بين القاعدة الضريبية والقاعدة المحاسبية.

10-1-مفهومها : هي الفرق بين القيمة (القاعدة) المحاسبية للأصول والخصوم وبين قيمتها (قاعدتها) الجبائية، ويمكن أن تكون[1] :

- **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة :** أي فروقات مؤقتة تنشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (العجز الضريبي) للفترة المستقبلية لأن القيمة المحاسبية للخصوم أو الأصول سيتم تسويتها أو استردادها، وينتج عنها دفع ضرائب عند إطفائها.
- **فروق مؤقتة مخصومة :** وهي فروقات مؤقتة تنشأ عنها مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (العجز الضريبي) للفترة المستقبلية لأن القيمة المحاسبية للأصول أو الخصوم سيتم استردادها أو تسويتها، وينتج عنها انخفاض الضريبة عند إطفائها.

[1] عزيزة المهري، **اختبار التوافق بين المعيار المحاسبي الدولي ضرائب مؤجلة والتوجهات المحاسبية والجبائية في الجزائر – دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3-،الجزائر، 2013، ص75.

لقد تم اعتماد مصطلح " **الفروق المؤقتة** " في التعديل الأخير للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " بدل مصطلح " **الفروق الزمنية أو الفروق التوقيتية** " السابق، بسبب اعتماد مقاربة جديد في إثبات الضرائب المؤجلة وهي مقاربة قائمة المركز المالي بدل من مقاربة قائمة الدخل.

10-2-أهم الفروق بين الفروقات الزمنية والفروقات المؤقتة

توجد عدة اختلافات بين مصطلحي الفروقات الزمنية والفروقات المؤقتة، يتم التطرق اليها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(03-01) : أوجه التباين بين الفروقات الزمنية والفروقات المؤقتة

الفروقات الزمنية	الفروقات المؤقتة
تصور ناتج عن تبني مقاربة الدخل في اثبات الضريبة المؤجلة	تصور ناتج عن تبني مقاربة الميزانية في اثبات الضريبة المؤجلة
تنتج بين الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والتي تمتد آثارها للسنوات المستقبلية	تنتج بين الفرق بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية والتي تمتد آثارها للسنوات المستقبلية
مبنية على فلسفة أن الدخل عبارة عن الفرق بين الايرادات والنفقات	مبنية على فلسفة أعم للدخل، إذ أنه لا يتم معالجة أثر كل التغيرات في ثروة المؤسسة في حساب النتيجة بل هناك ما يتم معالجتها في بنود الأموال الخاصة كالتثبيتات المعاد تقييمها
جميع الفروق الزمنية هي فروق مؤقتة	ليس بالضرورة أن تكون الفروق المؤقتة فروقا زمنية

المصدر : من اعداد الطالب بناء على ما سبق

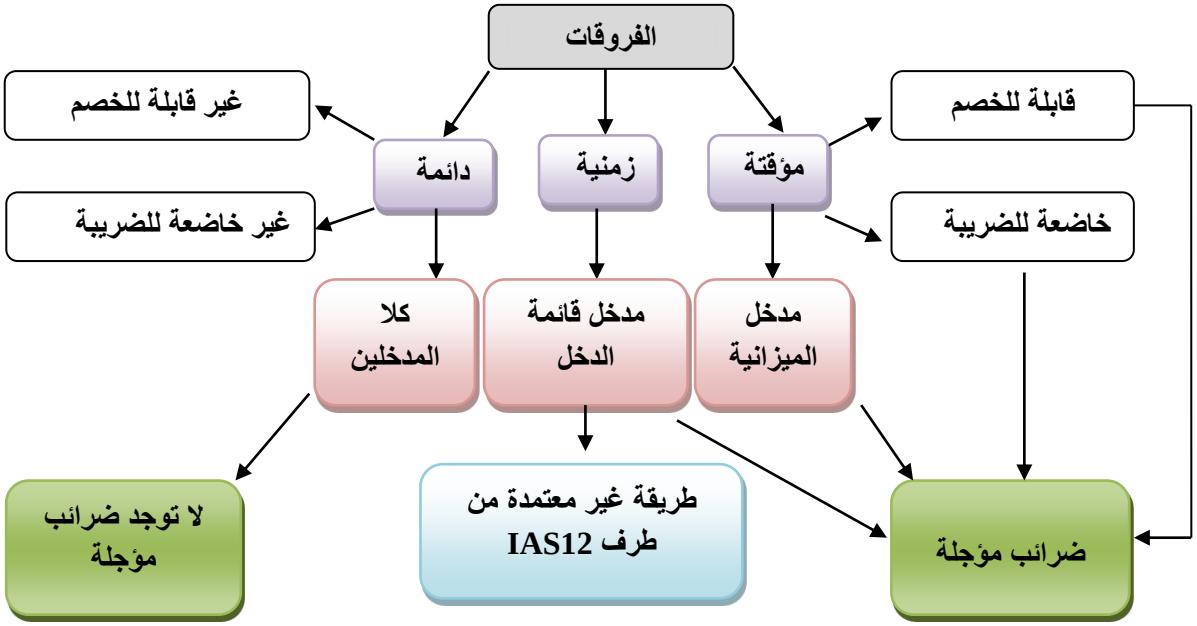
11- **الفروقات الدائمة :** من بين أهم أسباب اختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية، الفروق الدائمة والتي غالبا ما تكون هذه الفروق الدائمة منصوص عليها بموجب التشريع الجبائي.

11-1-مفهومها: فارق محقق نهائيا (عبء أو إيراد) وتكون إما[1] :

- **فروقات دائمة غير قابلة للخصم :** بعض الأعباء المحاسبية يتم استردادها نهائياً عند تحديد النتيجة الجبائية مثل الغرامات والعقوبات، ولا تتيح الفروقات الدائمة مكان للضرائب المؤجلة.
- **فروقات دائمة غير خاضعة :** بعض التخفيضات أو الإيرادات (كالتوزيعات من الفروع الداخلة في نظام الأم- الفرع) هي مكسب نهائي للمؤسسة، وهي لا تتيح مكان للضرائب المؤجلة.

[1] محمد قبايلي، **مرجع سابق**، ص 56.

الشكل رقم (03-01) : أنواع الفروقات



المصدر : من اعداد الطالب بناء على ما سبق

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وفق معيار المحاسبة الدولي " IAS12 "

تعتبر المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل غاية في الأهمية، نظرا لأن قواعد تحديد الدخل الخاضع للضريبة تختلف عن القواعد المحاسبية في كثير من الأحيان، وسوف نتطرق في هذا المطلب للمعالجة المحاسبية لضرائب الدخل من وجهة نظر المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12".

أولا : الإثبات المحاسبي لضرائب الدخل طبقا للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

يعتبر الإثبات المحاسبي أول خطوة في التسجيل المحاسبي، وتتمثل مداخل الاثبات المحاسبي لضرائب الدخل وكذا أسلوب تسجيلها طبقا للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " في :

1- مداخل إثبات الضرائب المستحقة والمؤجلة

من أجل الاعتراف بالضريبة المستحقة والمؤجلة وقياسهما وإثباتهما بالدفاتر وكذا الإفصاح عنهما في القوائم المالية، فإنه يوجد مدخلان للتعامل مع ذلك وهما :

1-1- المدخل التقليـــــدي : هذا المدخل يتجاهل الاعتراف بالآثار الضريبية للفروق المؤقتة وبالتالي يتجاهل الضريبة المؤجلة، ويتم حساب عبء ضريبة الدخل على أساس الربح الخاضع للضريبة من خلال الفترة المالية وفقا لأحكام التشريع الضريبي[1].

1-2- المداخل المعاصرة : وفقا لهذه المداخل يتم المحاسبة عن مصروف ضريبة الدخل بأخذ الآثار

[1] محمد تامر سعيد، **أسلوب مقترح للمحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية- دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 2004، ص 15.

الضريبية للفروق المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

1-2-1- أنواع المداخل المعاصرة : وتشمل المداخل المعاصرة ما يلي[1] :

- **مدخل قائمة الدخل** : تُحسب طريقة التأجيل لنفقة الضريبة بالرجوع إلى الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي، ويعتمد هذا المدخل على مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، حيث يتطلب هذا المدخل ضرورة تخصيص الضريبة المؤجلة في الفترات التي يتم فيها استرداد أو سداد تلك الضرائب المؤجلة، وذلك بهدف تحقيق المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات، وتتم هذه المعالجة باستخدام حساب الضرائب المؤجلة، والذي يكون رصيده دائما دائنا في حالة وجود فروق مؤقتة خاضعة للضريبة، بينما يكون رصيد الحساب مدينا في حال وجود فوارق قابلة للخصم أو وجود خسائر أو خصومات ضريبية يمكن ترحيلها للأمام.
- **مدخل الميزانية** : لا يتم معالجة أثر كل التغيرات في ثروة المؤسسة في حساب النتيجة، بل هناك ما يتم معالجتها في بنود النتيجة الإجمالية أو الأموال الخاصة كما في حالة التثبيتات المُعاد تقييمها، فطبقا لهذا المدخل فإن الضرائب المؤجلة لا تنشأ فقط عن الفروقات الزمنية بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وإنما تنتج عن الفروق المؤقتة بين القاعدة المحاسبية لأصل أو التزام وقاعدته الجبائية.
- **تقيم المدخلين** : إن مدخل الميزانية مدخل أعم وأشمل، حيث إن قائمة الدخل تُعتبر منتجا فرعيا لعناصر قائمة الميزانية، إلا أن هناك العديد من الشركات التي ماتزال تتبع مدخل قائمة الدخل في حساب الضريبة المؤجلة، ويرجع السبب في ذلك إلى سهولة تطبيق مدخل قائمة الدخل عن تطبيق مدخل قائمة المركز المالي، إلا أن تطبيق مدخل قائمة الدخل يؤدي إلى التطبيق غير الكامل للضريبة المؤجلة نظرا لتطبيقه على بنود دون بنود أخرى.

لقد نص المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " المعدل، على إتباع طريقة الميزانية وإلغاء طريقة قائمة الدخل التي كانت معتمدة سابقا في المعيار الأصلي.

2- أساليب تسجيل الضرائب المستحقة والمؤجلة

لا يوجد أسلوب محدد في تسجيل الضرائب المستحقة باعتبار أنه لا توجد أي مشاكل محاسبية في ذلك، بينما يتم تسجيل الضرائب المؤجلة بأسلوبين وهما[2] :

---

[1] متولي محمد موسى، **أثر اختلاف المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على منفعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة مع دراسة تطبيقية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الاسكندرية، مصر، 2011، ص41.

[2] عزيزة المهري، **مرجع سابق**، ص 79-80.

2-1- أسلوب الترحيل الثابت

تعتبر الضرائب المؤجلة نهائية وفق أسلوب الترحيل الثابت، بمعنى أنها تبقى في الميزانية حتى امتصاص الفروقات التي تم إنشاؤها، وانعكاس الفرق يجب أن يكون بمعدل الفرق الذي تم إنشاؤه، ولتسهيل الحساب يسمح بامتصاص الفروقات باستعمال المعدل المتوسط عند إنشاء الفروقات.

هذه الطريقة تحترم مبدأ استقلال الدورات لأن نفقة الضرائب لسنة لا تتأثر بالتغير الذي يحدث في السنة التي تعالج فيها الضرائب المؤجلة المسجلة سابقا، وبالتالي رصيد الضرائب المؤجلة في الميزانية قد يكون له خطر أنه لا يمثل الواقع الاقتصادي، وقد تم التخلي عن هذا الأسلوب من طرف المعيار IAS12

2-2- أسلوب الترحيل المتغير

يجب أن يمثل مبلغ الضرائب المؤجلة الوضعية الحالية أي الشروط الحالية للإخضاع، ورصيد الضرائب المؤجلة يجب أن يسوى للأخذ في الحساب المعدل الخاضع للإخضاع الضريبي.

ويجب قياس الأصول(الالتزامات) الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضرائب المتوقع أن تكون سائدة في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد فيها الالتزام، اعتمادا على معدلات الضريبة وقوانين الضريبة الفعلية السائدة بتاريخ قائمة المركز المالي.

مقاربة الترحيل المتغير والتي يوصي المعيار IAS12 بإتباعها غيرت فلسفة حساب الضرائب المؤجلة من إثبات الضرائب المؤجلة عن طريق مدخل قائمة الدخل إلى مقاربة إثبات الضرائب المؤجلة عن طريق قائمة الميزانية.

ثانيا: محاسبة الضرائب المستحقة والمؤجلة

نص المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل على عدة قواعد للتسجيل المحاسبي لكل من الضرائب المستحقة والمؤجلة، والمتمثلة في :

1- محاسبة الضرائب المستحقة

ضرائب الدورة والدورات السابقة يجب محاسبتها كخصوم عندما تكون غير مدفوعة، أما إذا كان المبلغ قد دفع خلال الفترة أو الفترات السابقة (تسبيقات)، الفائض عن المبلغ الواجب الدفع (الضريبة على الأرباح) لهذه الدورات يجب محاسبتها كأصل[1].

التسجيل المحاسبي للضرائب المستحقة في حساب النتيجة كإيراد أو عبء محاسبي، إلا إذا نشأ عن أحداث أو عمليات تمت محاسبتها خارج النتيجة الصافية، سواء في النتيجة الإجمالية أو مباشرة في

[1] Ahmed Ellech**, Formation sur les Normes IAS/IFRS**, Atelier sur le Cycle d'exploitation(Partie 3), Organisé par ESSEM Alger Business School Benaknoun (Alger), Algerie, 2010,P:23.

الأموال الخاصة لنفس الفترة أو لفترات أخرى أو الناتجة عن تجميع المؤسسات[1].

بالنسبة للمزايا المتعلقة بالخسائر الجبائية نستطيع ترحيلها إلى الوراء لاسترجاع الضرائب المستحقة للفترات السابقة يجب محاسبتها كأصول واجبة التحصيل ولا تدرج كضرائب مؤجلة[2].

2- محاسبة الضرائب المؤجلة

يجب محاسبة الضرائب المؤجلة في إيرادات أو أعباء الدورة ، ضمن النتيجة الصافية للدورة، باستثناء إذا كانت ناتجة عن عمليات أو أحداث تمت محاسبتها خارج النتيجة سواء في عناصر النتيجة الإجمالية أو مباشرة في الجانب المدين أو الدائن من الأموال الخاصة[3].

2-1- محاسبة الضرائب مؤجلة أصول

تتم محاسبة الضرائب المؤجلة أصول حسب المعيار IAS12 في عدة حالات :

- **الحالة العامة :** تسجل محاسبيا ضرائب مؤجلة أصول لكل الفروقات المؤقتة القابلة للخصم، عندما يكون من المحتمل أكثر من غير المحتمل تحقيق ربح خاضع خلال الدورات التي تصبح فيها تلك الفروقات المؤقتة مدرجة، لكي يتاح استخدام مزايا الضرائب المؤجلة أصول عند إنجاز تلك الأصول أو تسوية الخصوم المُتعلقة بالفروقات المؤقتة، ماعدا أصل ضريبي مؤجل ناتج عن التسجيل المحاسبي الأولي لأصل أو لخصم في عملية ليست تجميع مؤسسات، ولا تؤثر العملية على الربح الجبائي ولا على الربح المحاسبي[4].
- **حالة ترحيل الخسائر أو القروض إلى الأمام :** كما يجب التسجيل المحاسبي لأصل ضريبي مؤجل لترحيل الخسائر الجبائية والقروض الجبائية غير المستخدمة إلى الأمام، عندما يكون من المحتمل تحقيق أرباح خاضعة مستقبلا، تكون متاحة لاستخدام مزايا الأصل الضريبي المؤجل[5].
- **الحالة الخاصة بأصل ضريبي مؤجل متعلق بالمساهمات :** المساهمات سواء في الفروع، المؤسسات المشتركة أو الزميلة، يجب على المؤسسة أن تسجل محاسبيا أصول ضريبة مؤجلة لكل الفروقات المؤقتة القابلة للخصم والمتعلقة بهذه المساهمات فقط عند احتمال أن هذه الفروقات الزمنية يتم عكسها في المستقبل المنظور، ويوجد ربح خاضع يمكن أن تنسب إليه هذه الفروقات المؤقتة[6].

---

[1] Odile Barbe et Laurent Didelot, **Maitriser les IFRS**, 5ème éd, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2010,P:318.
[2] Jean-Jacques Julian**, Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, 2ème éd, sup' Foucher, Paris, 2007, P:129.
[3] محمد قبايلي، **مرجع سابق**، ص 57.
[4] Odile Barbe et Laurent Didelot, **Op. Cit**, P: 320.
[5] Bruno Colmunt et autre, **Comptabilité Financier en Normes IAS/IFRS**, Pearson, Paris, 2008, P:217.
[6] Odile Barbe et Laurent Didelot, **Op.Cit**, P:321 .

إن الاحتمالات المذكورة سابقا مرتبطة بالمناخ المفضل وغير المفضل، حيث يجب أن تمتلك المؤسسة مؤشرات تدل على هذه الاحتمالات، وقد أورد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12" أمثلة عن العناصر المفضلة وغير المفضلة للمؤسسة والتي تعتبر كمؤشرات.

ومن بين الأمثلة عن العناصر المفضلة الواردة ضمن المعيار نذكر :

- وجود دفاتر طلبيات مغلقة ومولدة لأرباح مستقبلية.
- وجود تاريخي لأرباح منتظمة تدل على أن الخسائر الحالية بسبب أحداث وظروف استثنائية.

ومن بين الأمثلة عن العناصر غير المفضلة الواردة ضمن المعيار نذكر :

- وجود خسائر في الدورات السابقة، التي يفترض بالاستناد لها احتمال عدم تحقيق أرباح مستقبلا باستثناء توفر أدلة مقنعة عكس ذلك.
- وجود تاريخي لخسائر جبائية مُرحلة غير مستعملة ووصلت إلى نهاية صلاحيتها.
- الحسابات التقديرية خاسرة.
- أحداث أو عمليات جارية الإنجاز لها نهاية غير مفضلة، يمكن أن تأثر بطريقة معبرة على النتائج المستقبلية.

2-2- محاسبة الضرائب مؤجلة خصوم

تتم محاسبة الضرائب مؤجلة خصوم وفق المعيار IAS12 حسب الحالات التالية :

- **الحالة العامة :** يتم محاسبة ضرائب مؤجلة خصوم لكل الفروقات المؤقتة الخاضعة مستقبلا، باستثناء خصم الضريبة المؤجلة الناتج عن المحاسبة الأولية لفارق الاقتناء، والتي لم يرخص المعيار IAS12 بالتسجيل المحاسبي لخصم ضريبي مؤجل في هذه الحالة، لأن فارق الاقتناء (Good Will) عنصر باقي بعد طرح القيمة العادلة لحصة المقتني في الأموال الخاصة (المعاد تقييمها في تاريخ الاقتناء) من تكلفة الاقتناء عند تجميع المؤسسات، وتسجيل ضريبة مؤجلة خصوم تفضي إلى زيادة قيمته المحاسبية، والاستثناء الثاني عملية التسجيل الأولي لأصل أو لخصم التي ليست عملية تجميع مؤسسات، ولا تؤثر في الربح المحاسبي ولا في الربح الجبائي الخاضع في تاريخ العملية[1].
- **الحالة الخاصة بالقوائم المالية الموحدة :** تنتج الفروقات المؤقتة عند اختلاف القيمة الدفترية للاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة أو المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة في دفاتر المنشأة الأم عن القاعدة (الأساس) الضريبية للاستثمار التي غالبا ما تكون التكلفة[2].

[1] Bruno Colmunt et autre, **Op.Cit**, P:218.

[2] جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص 727.

وتنتج هذه الفروق في عدة حالات مثل[1]:

- وجود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الزميلة أو الفروع أو المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.
- فروقات في معدلات صرف العملة الأجنبية نتيجة لعمل المنشأة الأم ومنشآتها التابعة في بلدان مختلفة.
- وجود تدني في قيم الاستثمار في المنشأة الزميلة وتخفيضها إلى القيمة القابلة للاسترداد.

وبموجب المعيار IAS12 يتوجب على المنشأة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالاستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة باستثناء الحالة التي يتحقق فيها الشرطين التاليين :

- تكون المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك في المشروع المشترك قادر على التحكم في توقيت استرجاع الفرق المؤقت.
- من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

3- محاسبة الضرائب المستحقة والمؤجلة ضمن الأموال الخاصة

يجب معالجة الضريبة المستحقة أو المؤجلة مباشرة ضمن حقوق الملكية إذا كانت الضريبة تتعلق ببنود ظهرت ضمن حقوق الملكية مباشرة أو قيدت لصالحها في نفس الفترة أو فترة مختلفة.

ومن أمثلة البنود التي تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة الدولية معالجتها ضمن حقوق الملكية ما يلي[2] :

- فروقات إعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات (بموجب المعيار IAS16) .
- تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة نتيجة تغير في السياسة المحاسبية مطبق بأثر رجعي أو تصحيح خطأ متعلق بسنوات سابقة (بموجب المعيار IAS08) .
- فروق الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة (بموجب المعيار IAS21).

ثالثا: متطلبات القياس والعرض والإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

لقد حدد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل" IAS12 " متطلبات القياس والعرض والافصاح للضرائب المستحقة وكذا المؤجلة، حيث خصص العديد من الفقرات لتوضيح هذه القواعد، وفق مبدأ أساسي يقوم عليه المعيار وهو المحاسبة عن الآثار الضريبية الجارية والمؤجلة عن الحدث نفسه.

[1] جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص 727.

[2] المرجع نفسه ، ص 726.

1- القياس المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

تعتبر وظيفة القياس بمثابة العمل الأساسي في مجال التطبيق المحاسبي، وتزداد أهمية القياس في المحاسبة المالية نتيجة اعتماد عملية التقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عمليات القياس، فإذا كانت عملية القياس قد تم تنفيذها بدقة وكفاءة وفقا للأسس والقواعد المحاسبية أمكن ذلك من إنتاج قوائم وتقارير مالية ذات مصداقية، أما إذا وجدت مشاكل في القياس فإنه غالبا ما تنعكس نتائجها وآثارها على القوائم والتقارير المالية.

1-1- مفهوم القياس المحاسبي

تعددت المفاهيم الخاصة بالقياس المحاسبي، أهمها تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) الصادر في تقريرها لعام 1996 والذي ينص على " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة"[1].

كما تطرقت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) إلى مفهوم القياس في عرضها لإطار إعداد القوائم المالية في الفقرة (99) بأنه: "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في البيانات المالية والتي ستظهر بها في الميزانية العمومية وبيان الدخل، ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس"[2]، وتستخدم عدة بدائل: التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية[3].

1-2- قياس الضرائب المستحقة وفق المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

تقاس قيم الالتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترة الجارية والفترات السابقة بالقيمة المتوقع سدادها إلى (استردادها من) الإدارة الضريبية، باستخدام معدلات الضرائب الجارية من خلال التشريع الضريبي الساري في تاريخ الميزانية.

1-3- قياس الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " : بينما يتم تحديد وقياس الضريبة المؤجلة من خلال عنصرين أساسيين وهما :

1-3-1- تحديد وقياس مبالغ الفروق الضريبية المؤقتة : حيث يتم حساب وقياس مبالغ الفروق المؤقتة من خلال مدخل الميزانية، بتحديد ومقارنة القاعدة المحاسبية لأصل أو التزام معين مع قاعدته الجبائية حيث يكون :

---

[1] مطر محمد عطية، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، مكتبة دار المنار، عمان، الأردن، 2006، ص 137.

[2] أحمد محمود خليل، **أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي (12) وقانون ضريبة الدخل رقم (08) لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية-دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين-**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2015، ص 44.

[3] القاضي حسين، حمدان مأمون، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 67.

الفروق الضريبية للأصل = الأساس المحاسبي للأصل – الأساس الجبائي للأصل

فإذا كان: – الفرق موجب ينشأ عن هذا الفرق المؤقت التزام ضريبي مؤجل.

– الفرق سالب ينشأ عن هذا الفرق المؤقت أصل ضريبي مؤجل.

الفروق الضريبية للالتزام = الأساس المحاسبي للالتزام – الأساس الجبائي للالتزام

فإذا كان: – الفرق موجب ينشأ عن هذا الفرق المؤقت أصل ضريبي مؤجل.

– الفرق سالب ينشأ عن هذا الفرق المؤقت التزام ضريبي مؤجل.

إن تحديد قيمة الخسائر والخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها للأمام لا يمثل مشكلة محاسبية، وإنما التعامل مع الفروق المؤقتة والتي تمثل السبب الرئيس في نشأة الضرائب المؤجلة يمثل مشكلة من حيث تحديد ما الفروق المؤقتة التي يتم الاعتراف بها[1] ؟

حيث يتم هذا التحديد من خلال ما يسمى التخصيص الضريبي والذي يقصد به " الأسلوب المستخدم في توزيع عبء الضريبة بين الفترات المختلفة والذي في ضوئه تتحدد قيمة الفروق المؤقتة، وبالتبعية تتحدد قيمة الضرائب المؤجلة"[2]، إذ أن أسلوب التخصيص يكون له تأثير مباشر في تحديد قيمة الضرائب المؤجلة وقيمة مصروف الضريبة المُحمل لقائمة الدخل، ويوجد مدخلان لتحديد قيمة الفروق المؤقتة التي يتم الاعتراف بها وقياسها، وهما :

- **التخصيص الضريبي الشامل** : وفقا لهذا المفهوم يتم المحاسبة عن التأثيرات الضريبية سواء الحالية أو المؤجلة، وذلك لكل العمليات التي تحدث خلال الفترة، وطبقا لهذا المفهوم وفيما يتعلق بالضرائب المؤجلة فيتم الاعتراف بكافة الفروق المؤقتة ومن ثم بالضريبة المؤجلة بها بغض النظر عن الفترة التي يتم فيها سداد الضريبة أو استردادها، فالضريبة المؤجلة ينبغي الاعتراف بها عند نشأة الفروق المؤقتة حتى إذا تم التأكد بدرجة عالية أن هذه الفروق سوف تتكرر في الفترات التالية، ويستند هذا المدخل بصورة أساسية لفرض عام وهو قابلية كل الفروق المؤقتة للانعكاس في المستقبل[3].
- **التخصيص الضريبي الجزئي** : ويُقصد به المحاسبة عن التأثيرات الضريبية سواء الحالية أو المؤجلة، وذلك لبعض العمليات التي تحدث خلال الفترة، وطبقا لهذا المفهوم وفيما يتعلق بالضريبة المؤجلة لا يعتبر مناسبا الاعتراف بهذه الضرائب إذا كانت بسبب فروق مؤقتة مُتكررة، وذلك لأن مثل هذه الفروق تؤدي إلى تأجيل ضريبي لا نهائي، ومن ثم يقضي هذا المفهوم الاعتراف بالفروق المؤقتة

[1] متولي محمد موسى، **مرجع سابق**، ص92.

[2] أحمد أسامة علي، **القياس والافصاح المحاسبي للوفورات الضريبية للأصول الرأسمالية– دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الصناعية–**، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة عين شمس، مصر،2001، ص 52.

[3] المرجع نفسه، ص67.

غير المتكررة التي تسبب ضريبة المؤجلة يتوقع بدرجة معقولة أن يتم استردادها أو استردادها خلال فترة قصيرة نسبيا، وقد اعتبر المعيار المحاسبي الانجليزي SSAPI15 الفترة من (3 إلى 5) سنوات مقياسا موضوعيا لتحديد فترة الانعكاس المقبولة لظروف كل منشأة[1].

أما الفروق المؤقتة المتكررة فلا يترتب عنها ضريبة مؤجلة، لأن قيمة مصروف ضريبة الدخل الذي يتم التقرير عنه محاسبيا تكون هي نفس قيمة الضريبة الواجبة السداد عن نفس الفترة، ومن ثم فإن الفروق المؤقتة المتكررة يتم معاملتها معاملة الفروق الدائمة، حيث لا تنعكس في المستقبل ولا يتم إجراء تخصيص ضريبي لها[2].

- **المفاضلة بين الأسلوبين :** إن عملية المفاضلة بين الأسلوبين تتمثل في سلبيات وايجابيات كل منهما والتي يمكن تلخيصها كالتالي:

الجدول رقم (04-01) : انعكاسات تطبيق أسلوبي التخصيص الشامل والجزئي

أسلوب التخصيص الشامل	أسلوب التخصيص الجزئي
يؤدي إلى تضخم الالتزامات الضريبية المؤجلة بالميزانية لاشتمالها على الجزء المتكرر غير المنعكس من الفروق المؤقتة.	انخفاض الالتزامات الضريبية المؤجلة بالميزانية
يؤدي إلى ارتفاع نفقة ضريبة الدخل مع خفض صافي الربح مما يؤدي إلى تكوين احتياطات سرية.	انخفاض نفقة الضريبة المحملة إلى قائمة الدخل مما يؤدي لارتفاع صافي الدخل بعد الضريبة.
عدم صحة القياس السليم للتدفقات النقدية المستقبلية.	تحسين دقة التنبؤ بالتدفقات النقدية
ارتفاع المخاطرة على الملكية وكذلك تكلفة رأس المال على غير الحقيقة.	انخفاض المخاطرة على الملكية
يؤدي إلى انخفاض قيم الأرباح المحتجزة وحقوق الملكية والعائد على السهم مما يؤدي إلى آثار سلبية على بورصة الأوراق المالية.	يساهم في إظهار القيمة الحقيقية لقيمة الأرباح المحتجزة وحقوق الملكية والعائد على السهم مما يؤدي إلى آثار ايجابية على السوق المالية.
يتطلب أعباء محاسبية متزايدة نتيجة الحاجة لإعداد جداول وملحقات بالفروق الضريبية الناشئة وما ينعكس عنها.	لا يتطلب وجود أعباء إضافية
يؤدي إلى إظهار معدل الضريبة الفعال- وهو المؤشر الأساسي للإفصاح والمقارنة عن الفروق الضريبية بأنواعها بمرفقات القوائم المالية للتشريعات التي تأخذ بها مثل التشريع الأمريكي- مما يساهم في تقليل تقييم كفاءة الأداء الإداري.	-

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الدراسات السابقة

[1] محمد جمال كامل، **أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والافصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، القاهرة، مصر، 2011، ص 173.

[2] هيبة حمدبي محمد، **مدى الالتزام بمعايير المحاسبة عند إجراء المحاسبة الضريبية للشركات والمنشآت**، المؤتمر الضريبي التاسع، دار الدفاع الجوي، القاهرة ، مصر، 2007، ص 45.

ومما سبق يتضح أن النتائج التي يمكن الحصول عليها من أساليب القياس للفروقات المؤقتة وبالتالي للضرائب المؤجلة تكون أكثر دقة وموضوعية وإفادة لمتخذي القرارات ومستخدمي القوائم المالية في ظل الاستناد إلى أسلوب التخصيص الجزئي، لما ينتج عنه من قياس سليم للفروقات الضريبية والضرائب المؤجلة ومن ثم الإفصاح عن حقيقة العبء الضريبي وأرباح العام والأرباح الموزعة والعائد على السهم والمخاطرة على الملكية والنسب المالية والتحليلية المختلفة.

غير أن المعيار المحاسبي الدولي IAS12 " ضرائب الدخل" يوصي باستعمال أسلوب التخصيص الشامل في الفقرة 57، نظرا لأنه يتوافق مع مبدأ الحيطة والحذر، كما أخذت به المعايير المحاسبية الأمريكية المتعارف عليها GAAP.

1-3-2- معدل أو سعر الضريبة السائد في الفترة الضريبية : يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة كما يلي:

الأصول الضريبية المؤجلة = الفروق المؤقتة القابلة للخصم * معدل الضريبة

الالتزامات الضريبية المؤجلة = الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة * معدل الضريبة

والإشكال الموجود ما هو معدل الضريبة الواجب استخدامه لحساب الضريبة المؤجلة؟.

توجد ثلاث أنواع من معدلات الضريبة التي يمكن استخدامها في قياس الضريبة المؤجلة وهي[1] :

- **معدل الضريبة الجاري :** وفقا لهذا المعدل يتم قياس الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة الساري عند نشأة الفروق المؤقتة وليس عند انعكاسها، وفي حالة تغير معدل الضريبة أو فرض ضريبة جديدة لا يتم إجراء أي تسويات على أرصدة الضريبة المؤجلة الظاهرة في قائمة المركز المالي، وفي هذه الحالة الاعتراف بالضرائب المؤجلة على الفروق المؤقتة التي تظهر من خلال الفترة الجارية، ويُؤجل الاعتراف بالفروق المؤقتة المتوقع نشأتها لحين ظهورها، لذلك يتحدد معدل الضريبة المستخدم في ضوء نوع الفروق وتاريخ ظهورها.
- **معدل الضريبة الجاري مع التسويات :** وفقا لهذا المعدل يتم قياس الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة السارية عند نشأة الفروق المؤقتة مع تعديل قيم أرصدة الضرائب المؤجلة الظاهرة في قائمة المركز المالي، وفقا للتغير في معدلات الضريبة من خلال إجراء التسويات اللازمة.
- **معدل الضريبة المتوقع :** وفقا لهذا المعدل يتم قياس الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة المتوقع سريانه عند انعكاس الفروق المؤقتة وليس عند نشأتها.

[1] أحمد، أسامة علي، **الضريبة على الدخل في ضوء أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية**، بدون نشر، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2008، ص 242.

وبالاستناد لما أجازته الفقرة (46) من المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " فإنه من المستحسن استخدام معدل الضريبة الجاري لحساب الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة وكذلك لتسهيل العمليات الحسابية، وصعوبة تحديد معدلات الضرائب المتوقعة.

ومن خلال ما سبق نلاحظ أن هنالك تضاربا في المعيار فمن جهة يعتمد أسلوب الترحيل المتغير عند إثبات الضرائب المؤجلة والذي ينجم عنه تسوية رصيد الضرائب المؤجلة حسب المعدلات في سنة انعكاس الفروقات المؤقتة لكي يعبر عن الواقع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، ومن جهة أخرى يستحسن استخدام معدل الضريبة الجاري لحساب الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، وكان من المستحسن الارشاد لاستخدام معدل الضريبة الجاري مع التسويات.

2- متطلبات العرض المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

لتُحقق المعلومات المحاسبية الغرض منها وجب عرضها بطريقة تمكن من الاعتماد عليها من طرف كل المستخدمين المهتمين بالمنشأة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

2-1- مفهوم العرض المحاسبي : يعني العرض تبويب وترتيب البنود في القوائم المالية، كتبويب بنود الأصول في قائمة المركز المالي إلى أصول ثابتة وأصول متداولة وكذلك الالتزامات، وعلى نحو مماثل يتم إظهار المصروفات في قائمة الدخل في مجموعات رئيسية حسب طبيعتها أو وظيفتها[1].

وعليه فإنه يشير إلى الطريقة أو الأسلوب أو الشكل أو الترتيب الذي يتم به تنظيم عرض القوائم المالية لكيان، واظهار المعلومات المحاسبية المُتعلقة بنتائج النشاط والمركز المالي للكيان[2].

لذا يمكن القول أن العرض المحاسبي يتمثل في وضع وإعداد التقارير المالية بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، وتراعي ترتيبات وطرق وأساليب في تنظيم وترتيب المعلومات تجعلها قابلة للقراءة والفهم والتحليل ومن ثم اتخاذ القرارات من طرف مستخدمي هذه القوائم[3].

2-2- متطلبات العرض المحاسبي لضرائب الدخل

يتم عرض الضرائب على النتيجة ضمن القوائم المالية وفق الشروط التي تضمنها المعيار IAS12 والتي تتمثل في :

[1] طارق عبد العال حماد، **دليل استخدام معايير المحاسبة**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009، ص11.

[2] فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية-دراسة تطبيقية للقوائم المالية المنشورة للمصارف الفلسطينية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص 77.

[3] التعريف من صياغة الطالب.

2-2-1- عرض الضرائب في قائمة الدخل

- يجب عرض الضرائب الجارية والمؤجلة في قائمة الدخل (الربح والخسارة)، ماعدا تلك الناجمة عن العمليات والأحداث التي تم محاسبتها مباشرة في عناصر النتيجة الإجمالية أو الأموال الخاصة[1].
- العبء(أو الإيراد) الضريبي يجب عرضة بشكل منفصل في حساب النتيجة، أي الفصل بين الأعباء المتعلقة بالضرائب المؤجلة والأعباء(الإيرادات) المتعلقة بالضرائب الجارية[2].

2-2-2- عرض الضرائب في الميزانية

- يجب عرض أصول وخصوم الضريبة بشكل منفصل عن الأصول والخصوم الأخرى، كما أن أصول وخصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تفصل عن أصول وخصوم الضريبة المستحقة[3].
- عندما تقوم المؤسسة بالفصل بين الأصول والخصوم غير الجارية والأصول والخصوم الجارية في قوائمها المالية، لا يجب تصنيف أصول وخصوم الضريبة المؤجلة كأصول أو خصوم جارية[4].

2-2-3- ضوابط إجراء المقاصة عند العرض

يجب القيام بإجراء مقاصة بين الأصول الضريبية الحالية والالتزامات الضريبية الحالية فقط إذا كانت المنشأة[5] :

- لها حق قابل للتطبيق لإجراء مقاصة للمبالغ المعترف بها.
- تنوي السداد على أساس الصافي، أو تجعل الأصل متحققا وتسديد الالتزام معا في نفس الوقت.

كما يجب إجراء مقاصة بين أصول وخصوم الضرائب المؤجلة فقط إذا كان :

- الكيان لديه حق قانوني واجب النفاذ لتعويض أصول وخصوم الضرائب الحالية.
- أصول وخصوم الضرائب المؤجلة المتعلقة بالضريبة على النتيجة لنفس المؤسسة ومفروضة من نفس السلطة الجبائية.

فلا يمكن إجراء عملية المقاصة مثلا في حالة

- مؤسسة (س) لها ضرائب خصوم إلى الإدارة الجبائية الجزائرية، وضرائب مؤجلة أصول متعلقة بنشاطها في دولة مصر.
- ضرائب مؤجلة خصوم للشركة الأم مع ضرائب مؤجلة أصول لفرعها (شركة تابعة)، وكليهما يخضعان للإدارة الجبائية الجزائرية.

---

[1] Mohamed Benkaci, **Les Normes Comptables Internationnales IAS/IFRS**, éditoin Berti, Alger, 2009,P:129.
[2] Jean-Jacques Julian, **Op.Cit**,P:131.
[3] محمد قبايلي، **مرجع سابق**، ص 64.
[4] Jean-Jacques Julian, **Op.Cit**,P:132
[5] جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص 728.

3- متطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

اختلفت وجهات نظر الباحثين حول مفهوم الإفصاح منذ ظهوره بداية الستينات، خاصة فيما يتعلق بمحتوى الإفصاح ومستواه، إذ تطور المفهوم وتوسع، كما لاق اهتماما كبيرا باعتباره الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية في اتخاذ قرارات اقتصادية دقيقة ورشيدة.

3-1- مفهوم الإفصاح المحاسبي

توجد عدة مفاهيم للإفصاح تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها البحث، إذ أن هذه المفاهيم تدرجت وتطورت تبعا لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية ونذكر أهمها:

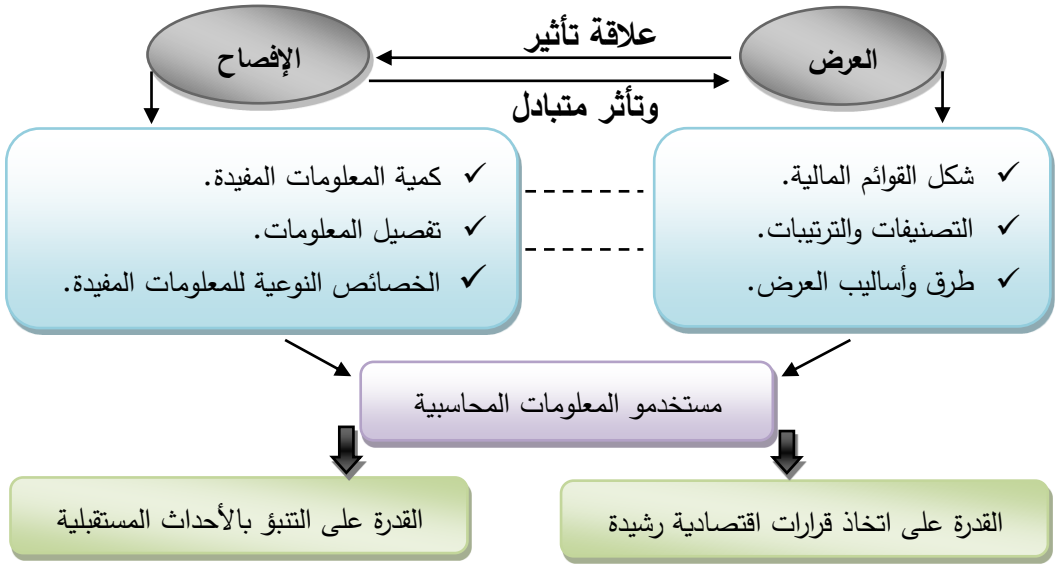
- **الإفصاح المحاسبي حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)** : والذي ينص على أنه " هو عرض للقوائم المالية بكل وضوح طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة، ويتعلق ذلك بشكل المعلومات الواردة بالقوائم المالية وتصنيفها ومعاني المصطلحات الواردة "[1]، فالمفهوم هذا يركز على الجوانب الشكلية التي هي من أساسيات العرض ويعتبرها ماهية الإفصاح.
- **الإفصاح المحاسبي حسب مجلس المبادئ المحاسبية (APB)** : " هو أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها عن مصادر الأموال واستخداماتها بما يفيد في الحكم عليها من وجهة نظر المستثمرين عن حساب معدل العائد على الأسهم، وتهم الدولة لغرض الضرائب، والدائنين لبيان مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على سداد الالتزامات، بالإضافة إلى معلومات تفيد الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية في الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء، وأي معلومات أخرى ملائمة عند اتخاذ قراراتهم الرشيدة"[2]. هذا المفهوم خرج من الجانب الشكلي الذي يمس العرض إلى الجانب الكمي والنوعي للمعلومة المعروضة.
- **الإفصاح المحاسبي حسب مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)** : لم يضع تعريفا محددا ولكنه أكد بضرورة أن تمد التقارير المالية كلا من المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين وغيرهم بالمعلومات عن التدفق النقدي، والعائد المتوقع الحصول عليه نتيجة استثمارهم أو الفوائد على أموالهم التي أقرضوها، كما يجب أن توضح ما يتعلق بحقوق الملكية وحقوق الغير، وأي التزامات أخرى بالإضافة إلى أثر العمليات والأحداث الاقتصادية على هذه الحقوق، وأيضا يجب أن توضح طريقة

[1] المهندي محمد، وليد زكرياء،" **أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم** "، مجلة العلوم الإدارية، المجلد34، العدد02، 2007، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، ص 260.

[2] الرحيلي عوض سلامة فايز،" **دور نظام السوق المالية الجديد في تعزيز الشفافية والإفصاح المحاسبي في البيئة السعودية دراسة تحليلية** "، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، المجلد41، العدد02، 2004، جامعة الإسكندرية، مصر، ص 302.

الحصول على الموارد وكيفية استخدامها في شكل أصول مختلفة، وأي معلومات تفيد في تقييم الأداء بالأرباح في المستقبل[1]. وبالتالي يمكن هنا أن نميز بين العرض والإفصاح كما يلي :

شكل رقم (04-01): العلاقة بين العرض والإفصاح المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

3-2- المعلومات الواجب الإفصاح عنها بموجب المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملحق الخاص بالقوائم المالية حسب الفقرة رقم 30 من المعيار المحاسبي الدولي IAS12 كثيرة يمكن إيجازها فيما يلي[2] :

أ- المكونات الرئيسية للأعباء (الإيرادات) الضريبية، الواجب عرضها بشكل منفصل عن بعضها البعض والمتمثلة في:

- أعباء الضريبة المستحقة (الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر).
- كل تعديلات التي تمت محاسبتها خلال الفترة.
- مبلغ العبء الضريبي المؤجل الناتج عن تغير المعدلات الضريبية.
- مبلغ المزايا المتأتية من الخسارة الجبائية أو القروض الجبائية (ضريبة مؤجلة أصول).
- مبلغ العبء الضريبي المؤجل الناجم عن التغيرات في السياسات المحاسبية.

ب- مجموعة الضرائب المؤجلة والجارية الدائنة والمدينة مباشرة في الأموال الخاصة كفارق إعادة التقييم.

ت- تقديم شرح للعلاقة القائمة بين عبء الضريبة (الإيراد في حالة الخسارة) والربح المحاسبي حسب أحد الشكلين التاليين أو الاثنين معا :

[1] الرحيلي عوض سلامة فايز، **مرجع سابق**، ص 302.

[2] محمد قبايلي، **مرجع سابق**، ص ص 65-66.

- مقاربة بالأرقام بين العبء (الإيراد) الضريبي والربح المحاسبي بالضرب في المعدلات المطبقة، والإشارة إلى قاعدة الحساب بالمعدلات المطبقة، والإشارة إلى أساس الحساب بمعدل الضريبة المطبق.
- مقاربة بالأرقام بين متوسط معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة المطبق، والإشارة إلى أساس الحسابي المعدل الضريبة المطبق.

ث–المبلغ الإجمالي للفروقات المؤقتة المتعلقة بالمساهمات في الفروع والشركات الزميلة والعقود المشتركة التابعة للخصوم الضريبية المؤجلة التي لم يتم تسجيلها محاسبيا.

بالنسبة للعمليات غير المستمرة :

- العبء الضريبي المتعلق بالربح المحقق أو الخسارة المتعلقة بالتوقف.
- النتائج الجارية للعمليات غير المستمرة للدورة، في الفترات السابقة مبالغها المسجلة محاسبيا وأيضا المعروضة.
- مبلغ التأثيرات الجبائية للتوزيعات المقترحة والمعلنة للمساهمين في المؤسسة قبل الترخيص بنشر القوائم المالية، والتي يتم محاسبتها كخصوم في القوائم المالية.

ج– إذا كانت مزايا الضرائب المؤجلة المقتناة عند اندماج الشركات لم تسجل في تاريخ الاقتناء لكن في تاريخ لاحق، وصفا لحدث أو تغير الظروف التي أدت إلى محاسبة هذه المزايا.

ح– مبلغ الضريبة المؤجلة أصول وطبيعة أدلة الإثبات المبررة لمحاسبتها عندما :

- يكون استعمال الضريبة المؤجلة أصول على أساس الأرباح الخاضعة مستقبلا أكبر من الأرباح الناتجة عن تسديد الفروقات المؤقتة الموجودة.
- المؤسسة تحملت خسائر خلال الفترات السابقة ويكون التشريع الجبائي يبدلها بضريبة أصول.

المبحث الثاني : مدخل نظري للنظام المحاسبي المالي

مع توجه الجزائر إلى اقتصاديات السوق المفتوح بفعل تداعيات العولمة، قامت الجزائر بالإصلاح المحاسبي وتبنى نظام محاسبي جديد خلافا للمخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975، والذي كان تطبيقه بداية من سنة 1976 إجباريا بموجب الأمر 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 والذي وُضع أساسا لتلبية احتياجات الاقتصاد الاشتراكي وخصائصه آنذاك.

ولكن هذا النظام لم يتمكن من التجاوب مع التطورات الحاصلة فيما بعد حيث جاء النظام المحاسبي المالي والذي أتى بفلسفة جديدة تعتمد على معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

فرضت عدة أسباب داخلية وخارجية نفسها بقوة على المشرع الجزائري لكي يعيد النظر في المخطط المحاسبي السابق ليتماشى والمتطلبات الحديثة الاقتصادية والمحاسبية، حيث مر اعتماد النظام المحاسبي المالي بعدة مراحل لإقراره بشكل رسمي من خلال مجموعة من القوانين والتعليمات التي وضعت الأطر القانونية والتنظيمية لتطبيقه، وهذا ما سوف نتناوله في هذا المطلب.

أولا : مراحل الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 انطلقت ورشة الاصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مُولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أُوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزير المالية، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي نسخة 75-35 إلى نظام محاسبي جديد يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة وطموحات المتعاملين الاقتصاديين الجدد وقد مرت هاته العملية بثلاث مراحل[1] :

1- **المرحلة الأولى** : تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع مقارنته بالمعايير المحاسبية الدولية.

2- **المرحلة الثانية** : دراسة مشروع استحداث مخطط محاسبي جديد.

3- **المرحلة الثالثة** : إقرار وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث اختيارات تطوير ممكنة[2] :

[1] لخضر لعلاوي، **نظام المحاسبة المالية**، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010، ص 08.

[2] المرجع نفسه، ص 09.

- **الخيار الأول** : الابقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الاصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني– الاقتصادي في الجزائر، والذي بقي ثابتا منذ صدور قانون توجيه الاستثمارات الاقتصادية الوطنية سنة 1988.

هذا الاختيار اتخذ حسب قرار صدر في سنة 1999 من طرف السلطات العمومية ضمن المرسوم الوزاري رقم 42 في أكتوبر 1999 والمتمثل في تكييف المخطط المحاسبي مع نشاطات المؤسسات القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة، وكانت النتيجة ظهور تسميات ومصطلحات جديدة لا تتماشى مع الإطار التصوري المحاسبي المعمول به.

أما بالنسبة للمهنيين والخبراء المحاسبيين خاصة فقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الاطار التصوري المحاسبي المختلف والغريب عن المخطط المحاسبي الوطني.

- **الخيار الثاني** : تمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبيين مختلفين ويعطيان نظاما معقدا، وبالتالي يمكن أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف.
- **الخيار الثالث** : بالنسبة لهذا الخيار، فهو يتضمن إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطار تصوري محاسبي واعتماد مبادئ وقواعد تأخذ بالاعتبار المعايير الدولية للمحاسبة، حيث اعتمد هذا الخيار من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001، بحيث تم اختيار طبيعة المحاسبة المرجعية وهي المعايير المحاسبية الدولية IAS.

ثانيا : أسباب توجه الجزائر إلى الاصلاح المحاسبي

بعد توجه الجزائر لنظام اقتصاد السوق أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يستجيب لمتطلبات المهنيين والمستثمرين، كما ظهرت عدة أسباب دفعت بالجزائر إلى الاسراع في التحول إلى نظام محاسبي جديد، وتتمثل هذه الأسباب في[1] :

1- الأسباب الخارجية

- يُعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوربي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.
- ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص، وذلك بعدما تحولت مهمة الدولة من مهمة دولة راعية لهذا القطاع إلى دولة مشرفة علية.

[1] جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010، ص ص 10-11.

- عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط، بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية.
- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية.
- يُشترط عند الاستفادة من أي خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية.
- يستلزم الانفتاح الاقتصادي، استعمال معلومات صحيحة، وموثقة، وموحدة، ومعدة وفق معايير المحاسبة الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

2- الأسباب الداخلية

- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري، من دور فعال إلى دور منظم.
- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي الحالي للبلاد.
- يستجيب المخطط الوطني المحاسبي بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة.
- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الاقتصادية.
- بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الافلاس، أصبحت المؤسسات عبر المخطط الوطني المحاسبي تستعمل مبدأ " الحيطة والحذر" بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ " الصورة الوفية ".
- يفتقر نظام 1975 للإطار المفاهيمي الذي من شأنه أن يقلل من البدائل المقدمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخص نفس الإشكالية والتساؤل.

ثالثا: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

يتضمن الإطار القانوني المتضمن للنظام المحاسبي المالي ما يلي[1] :

- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والذي يتضمن النظام المحاسبي المالي، ويحتوي على 43 مادة، وقد تضمن هذا القانون لأول مرة موضوع التجميع المحاسبي، وكذا الإطار التصوري للمحاسبة المالية.
- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن هذا المرسوم 44 مادة، ويهدف من خلال مادته الأولى إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد (05-07-08-09-22-25-

[1] تخنوني آمال، **مرجع سابق**، ص ص 201- 206 (بتصرف).

30-36-40) من القانون 07-11، كما تناول هذا المرسوم الكثير من الموضوعات كتلك المتعلقة بالإطار التصوري، القوائم المالية، المبادئ المحاسبية، كما ركز على الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات الواردة في القوائم المالية، كما تضمن هذا المرسوم أيضا ستة عشر (16) إحالة على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية.

- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، ويهدف هذا القرار إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد الستة عشر (16) السابقة من المرسوم التنفيذي السابق 08-156 والتي كانت موضوع إحالات إلى قرارات تصدر من الوزير المكلف بالمالية، كما تضمن هذا القرار معجما لتسع وتسعون (99) مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية الشرح.
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد سقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة، بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.
- المرسوم التنفيذي رقم 09-11 المؤرخ في 07 أكتوبر 2009، جاء هذا المرسوم في 26 مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية والشروط الواجب توفرها عند المعالجة المحاسبية بواسطة الاعلام الآلي.
- التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009، والتي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، وتضمن المبادئ العامة حول الانتقال من المخطط المحاسبي السابق إلى النظام المحاسبي المالي.
- المذكرة المنهجية رقم 01 المؤرخة في 19 أكتوبر 2010، والتي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.
- المذكرة المنهجية رقم 02 المؤرخة في 28 ديسمبر 2010، والمتعلقة بالتثبيتات المعنوية.
- المذكرة المنهجية رقم 03 المؤرخة في 28 ديسمبر 2010، والمتعلقة بالمخزونات.
- المذكرة المنهجية رقم 04 المؤرخة في 20 مارس 2011، والمتعلقة بالتثبيتات العينية.
- المذكرة المنهجية رقم 05 المؤرخة في 26 مارس 2011، والمتعلقة بمنافع الموظفين قصيرة وطويلة الأجل.
- المذكرة المنهجية رقم 06 المؤرخة في 05 ماي 2011، والمتعلقة بالمصاريف والايرادات خارج الاستغلال.
- المذكرة المنهجية رقم 07 المؤرخة في 24 ماي 2011، والمتعلقة بالعقود طويلة الأجل.

- المذكرة المنهجية رقم 08 المؤرخة في 07 جوان 2011، وتضمنت المذكرة بعض الأمثلة المتعلقة بالأصول والخصوم المالية الخاصة بكيفية الانتقال.

المطلب الثاني: أركان النظام المحاسبي المالي

لابد لأي نظام لكي يكون سليما وصالحا للاستخدام من أركان أساسية يقوم عليها، لذا فالنظام المحاسبي المالي يقوم على عدة أركان تتمثل في :

أولا: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

إن الأهمية التي يكتسيها الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية جعلت من المهم جدا تبنيه في النظام المحاسبي المالي، وفي هذا المجال جاء القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مرسخا لضرورة وجود الإطار المفاهيمي في النظام المحاسبي المالي، ويوضح هذا القانون ذلك حيث يشير إلى اعتماد الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة.

ويشير المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 إلى مميزات الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، والتي تتمثل في ما يلي :

- تسهيل فهم العمليات والأحداث غير المنصوص عليها في التنظيم المحاسبي.
- تعريف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية.
- تسهيل تفسير المعايير المحاسبية.

1- مفهوم النظام المحاسبي المالي

لقد عرف القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 03 منه، والذي أدرج في نص هذه المادة تحت تسمية المحاسبة المالية كما يلي: " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة يسمح بتخزين معلومات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ".

2- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

لقد حدد النظام المحاسبي وفقا للمواد 02، 04، 05 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي :

- تُطبيق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي مُلزم 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 الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية :

الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

- التعاونيات .
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

3- المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي

هناك عدة مفاهيم جديدة جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد ومن أهمها[1] :

3-1- الأصول : تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها (مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول)، والتي يسيرها الكيان، من حيث الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية.

من خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة ما يلي :

- الأصول التي يتم استئجارها لهدف ما، تُعتبر من عناصر الأصول (عقود الإيجار، تمويل).
- تُعتبر الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة أصولا غير جارية (أصول غير متداولة) أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسب وجهتها أو طبيعتها تُعتبر أصول جارية (متداولة) وتشمل الأصول التي يتوقع تحقيقها (بيعها) أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية، الأصول التي تم اقتناؤها أساسا للمعاملات قصيرة الأجل والتي يتوقع تحقيقها خلال السنة، بالإضافة إلى السيولة وشبه السيولة التي لا تخضع لقيود من حيث الاستعمال.

3-2- الخصوم: تشمل الخصوم الالتزامات الحالية والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد، وينتظر الحصول على منافع اقتصادية، وتضم الخصوم الجارية التي يتوقع تسويتها أو تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية (12 شهرا)، وتُصنف باقي الخصوم إلى خصوم غير جارية.

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر،2009، ص ص 32-33.

3-3- الأموال الخاصة : تُمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية (الخصوم المتداولة وغير المتداولة).

3-4- الأعباء : نقصان المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل استهلاكات وخروج أو نقصان الأصول أو حدوث خصوم، ويكون من آثارها التقليل من رؤوس الأموال الخاصة بشكل غير عمليات توزيع الأموال على المساهمين.

3-5- الإيرادات : تتمثل الإيرادات في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار نقصان الأصول أو زيادة الخصوم.

3-6- النتيجة الصافية : تتمثل في الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء والإيرادات.

4- الفرضيات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي :

ينص الإطار التصوري على أن القوائم المالية بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي تعد وتعرض على أساس فرضيتين أساسيتين هما:

4-1- فرضية محاسبة الالتزام (محاسبة التعهد) : هي المحاسبة التي تأخذ بعين الاعتبار آثار المعاملات من التكاليف والايرادات المحققة خلال الدورة بغض النظر عن تاريخ تسويتها، بمعنى أن كل العمليات والأحداث يتم تسجيلها عند وقوعها بغض النظر عن أن العملية تم تسديدها أم لا، وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها[1].

4-2- فرضية استمرار الاستغلال : يجب أن تُعد القوائم المالية للمؤسسة على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة المؤسسة لنشاطاتها في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات التي من الممكن أن تتسبب في التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب، وإذا لم يتم إعداد القوائم المالية على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها[2].

[1] Ali Tazdait, **Maitrise Du Système Comptable Financier 2007,** édition ACG, 1 édition, Algérie,2009 , P: 19.
[2] Djelloul Boubir , **Comptabilité Financière SCF et IFRS -Manuel 1 du cadre conceptuel et de quelques autres aspects du SCF**, ITCIS éditions, Algérie, 2013 , PP: 22- 23.

5- المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي عدة مبادئ محاسبة يجب على المؤسسة أن تتبناها في إعدادها لقوائمها المالية والتي من أهمها[1] :

5-1- مبدأ الأهمية النسبية : بمعنى تكون المعلومة ذات معنى، إذا كان غيابها عن القوائم المالية يؤثر في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين.

5-2- مبدأ استقلالية الدورات : تكون نتيجة كل دورة مستقلة عن الدورة التي تسبقها أو تليها، وتنسب الأحداث إلى الدورة الخاصة بها من أعباء وإيرادات ولا تتم أية تسوية لحدث طرأ بعد نهاية الدورة المالية وليس له أي تأثير على أصول وخصوم تلك الدورة، أما إذا كان له تأثير على قدرات مستعملي القوائم المالية يجب أن يكون موضوع إعلام في الملحق بالقوائم المالية.

5-3- مبدأ الحيطة والحذر : هذا المبدأ يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك لتفادي أن تثقل ممتلكات المؤسسة أو نتائجها مع شرط أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

5-4- مبدأ ديمومة الطرق : يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم عناصر القوائم المالية وعرض المعلومات، ولا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم.

5-5- مبدأ التكلفة التاريخية : تُسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بالقيمة العادلة.

5-6- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية : ينص هذا المبدأ على أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة مالية ما مطابقة للميزانية الختامية للدورة المالية السابقة.

5-7- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني : بمعنى معالجة العمليات محاسبيا وعرضها ضمن القوائم المالية طبقا لواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك بالشكل القانوني.

[1] Rabah tafighoult, **le Système Comptable Financier -La Comptabilité Financière Selon les Normes Comptable Algériennes-**, EURL Aurès Moulédiouane, 1 édition, Algérie, 2015 , PP: 22-24.

5-8- مبدأ الصورة الصادقة : يقوم هذا المبدأ على أن القوائم المالية يجب أن تعطى صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة باحترام المبادئ والقواعد المحاسبية، ويكون بمقدورها تقديم معلومات ذات صلة بالوضع المالي، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية.

5-9- مبدأ عدم المقاصة : لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من الإيرادات، إلا إذا كانت هناك معايير تسمح بإجراء هذه المقاصة، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والايرادات بالتتابع أو على أساس صاف وهو ما نصت عليه المادة 15 من القانون 07-11.

5-10- مبدأ الدورة المحاسبية : ينطلق هذا المبدأ من الحاجة إلى تقييم نشاط المؤسسة لفترة ما، وعليه لا بد من عرض القوائم المالية على الأقل مرة في السنة، كما يمكن أن تمتد فترة النشاط لأكثر من سنة أو تقل عن ذلك، وفي هذه الحالة الاستثنائية يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها، وهو ما نصت عليه المادة 30 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

5-11-الاتفاقيات المحاسبية : عند عرض وإعداد القوائم المالية، يقضي النظام المحاسبي المالي باحترام ثلاث اتفاقيات محاسبية، عرفها الإطار التصوري كما يلي[1]:

- **اتفاقية الكيان :** تُعتبر المؤسسة كيان محاسبي مستقل ومنفصل عن أصحابها، فيجب الفصل بين أصول وخصوم ومنتجات وأعباء الكيان وبين أصول وخصوم ومنتجات وأعباء المساهمين.
- **اتفاقية الوحدة النقدية :** وحدة القياس الواحدة لتسجيل معاملات المؤسسة، وعرضها في القوائم المالية هي الدينار الجزائري.
- **اتفاقية الوحدة التاريخية :** تُعبر عن طريق تقييم عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وعرضها في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، ويتم قياس بعض الأصول بالقيمة العادلة، مثل الأصول البيولوجية والأدوات المالية.

ثانيا: تنظيم المحاسبة والقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

يعتبر تنظيم المحاسبة وعرضها من خلال القوائم المالية وسيلة اتصال بين المؤسسة والأطراف ذات الصلة بها، وجاء الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ليوضح ذلك، حيث يشير إلى أن الغاية من إعداد ونشر القوائم المالية هي تزويد مستخدميها بمعلومات تكون مفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، إذ تكتسي القوائم المالية أهمية كبيرة من طرف مختلف الأطراف سواء الداخلية أو الخارجية.

[1] Ould Amer Smail , **La Normalisation Comptable en Algérie : Présentation du Nouveau Système Comptable et Financier**. Revue des Sciences Economiques et de Gestion, N°10, 2010, P: 31.

1- تنظيم المحاسبة

النظام المحاسبي المالي أوجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة واحترام عدة ضوابط وقواعد نصت عليها المواد من المادة 10 إلى المادة 24 من القانون 07 -11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، حيث تتمثل أهم هذه القواعد في[1] :

- ينبغي احترام المبادئ المحاسبية بالإضافة الى الدقة والمصداقية والشفافية والافصاح.
- كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية، وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية الى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية.
- عناصر الأصول والخصوم ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية والقيمة، على أساس مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم.
- كل تسجيل مُحاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج، مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل، كما يجب تحديد مصدر كل تسجيل محاسبي.
- لا يمكن إجراء أية مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم والأعباء والايرادات فيما بينها، إلا في حالة إجراء هذه المقاصة بناء على أسس قانونية وتعاقدية.
- يجب أن تعكس الكشوف المحاسبية الوضعية المالية المحاسبية للمؤسسة ونجاعتها، وكل تغيير يحدث على الحالة المالية، كما يجب أن تعكس هذه الكشوفات كل المعاملات والأحداث المتعلقة بنشاط المؤسسة.
- كما ينص النظام المحاسبي المالي على اجبارية مسك ثلاثة دفاتر محاسبية هي: دفتر اليومية والدفتر الكبير (دفتر الأستاذ) ودفتر الجرد، مع امكانية تفريغ هذه الدفاتر الى دفاتر فرعية حسب حاجة الوحدة أو المؤسسة، تسجل فيها حركات الأصول والخصوم والايرادات والأعباء والأرباح وفق تقنيات التسجيل المعروفة في النظام المركز، ويحتفظ بهذه الدفاتر والوثائق التي تم الاستناد عليها في التسجيل لمدة عشرة سنوات ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية صدرت فيها.

---

[1] أنظر كل من:

- بن حركة غنية، " **التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي** "، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد44، 2015، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة2، الجزائر، ص ص 41-42.
- دراوسي مسعود، وآخرون، " **مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)** "، مداخلة الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في موجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 13 و14 ديسمبر 2011 ، ص05.
- بلعروس أحمد التيجاني، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص ص 22-24.

- لا يجب ترك بياض أو تشطيب أو إحداث أي نوع من أنواع التغيير أو النقل إلى الهامش في الدفاتر المحاسبية إلا في اطار ما يسمح به قانون المحاسبة المالية.
- يتم ترقيم دفتر اليومية ودفتر الجرد والتأشير عليهما من طرف رئيس محكمة مقر المؤسسة.
- تقوم المؤسسات التي تمسك محاسبة مالية مبسطة بضبط يومي للنفقات والايرادات، وتحدد طرق وكيفيات مسك هذا الضبط عن طريق التنظيم، وتحتفظ هذه المؤسسات بالوثائق الثبوتية لمدة عشر سنوات كاملة ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.
- يتم مسك المحاسبة بطريقة يدوية أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، ويجب أن تلبى طريقة الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ والسلامة والأمن والمصداقية والشروط القانونية.

2- القوائم المالية

لقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات التي تندرج ضمن مجال تطبيقه أن تقوم بإعداد قوائم مالية تسمح بإعطاء صورة صادقة عن حالة المؤسسة، حيث تضمنت القوائم المالية[1] :

2-1- الميزانية : تبرز بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، كما يفترض تقديم الميزانية من خلال التمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.

2-2- جدول حسابات النتائج : قد عرفه النظام المحاسبي المالي بأنه بيان ملخص للأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ الدفع، ويظهر نتيجة السنة المالية الصافية ربح أو خسارة، كما أشار النظام المحاسبي المالي الى أنه بإمكان المؤسسات أيضا أن تقدم جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة في الملحق.

2-3- جدول تدفقات الخزينة : يقدم مدخلات ومخرجات الموجودات المالية (السيولة) التي تحصل خلال الدورة حسب مصادرها الى ثلاثة مجموعات رئيسية :

- التدفقات التي تولدها أنشطة الاستغلال.
- التدفقات التي تولدها أنشطة الاستثمار.
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل.

كما حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرضه:

[1] آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي" خلال الفترة 2010-2013** "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2014، ص ص 250-251.

- **جدول تدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة** : ترتكز هذه الطريقة على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الإجمالية (الزبائن، الموردين الضرائب ...الخ) قصد الحصول على تدفق مالي صاف، ثم تقريب ومقارنة هذا التدفق المالي الصافي مع النتيجة قبل الضريبة للفترة المعنية.
- **جدول تدفقات الخزينة بالطريقة غير المباشرة** : تقوم هذه الطريقة على تصحيح وتسوية النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ في الحسبان آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (الاهتلاكات، تغيرات الزبائن....الخ) والضرائب المؤجلة والتدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل.

2-4- جدول تغيرات الأموال الخاصة : يُحدد العناصر التي تفسر ارتفاع أو انخفاض صافي المركز المالي خلال الدورة، وتتمثل المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول: النتيجة الصافية للسنة المالية، تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال، النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة، عمليات الرسملة، توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

2-5- ملحق الكشوف المالية : يتضمن على وجه الخصوص القواعد والطرق المحاسبية، بالإضافة الى عدة معلومات تكميلية تساعد على فهم أحسن للعمليات الواردة في القوائم المالية.

ثالثا: الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة والتغير في الطرق المحاسبية

تعرض النظام المحاسبي المالي لبعض المتطلبات الضرورية التي فرضها التطور والعولمة وعلى رأسها الحسابات المجمعة، إضافة الى بعض المشاكل المحاسبية والمتمثلة في تغير الطرق المحاسبية.

1- الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة :

ظهرت الحاجة إلى تأطير الحسابات المجمعة عند إنشاء صناديق المساهمة بداية التسعينات، وتجسد ذلك بالشركات العمومية القابضة سنة 1996، وتم معالجة الأمر في قرار وزير المالية 1999، بمعنى أن النص الجديد اعتبر الأمر عاديا وجزء من المحاسبة المالية، خاصة وأن من بين أهداف إصدار التشريع المحاسبي الجديد الاستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الاجنبية، أما نقطة الحسابات المدمجة أو المركبة فهو شيء جديد في المحاسبة، وقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى أن " المنشآت الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الاقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينهما روابط قانونية مهيمنة، تنشر حسابات تُدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بمنشاة واحدة"[1].

[1] المادة رقم 34، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، بتاريخ 2017/11/25، **القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، المتضمن أحكام النظام المحاسبي المالي**، ص 06.

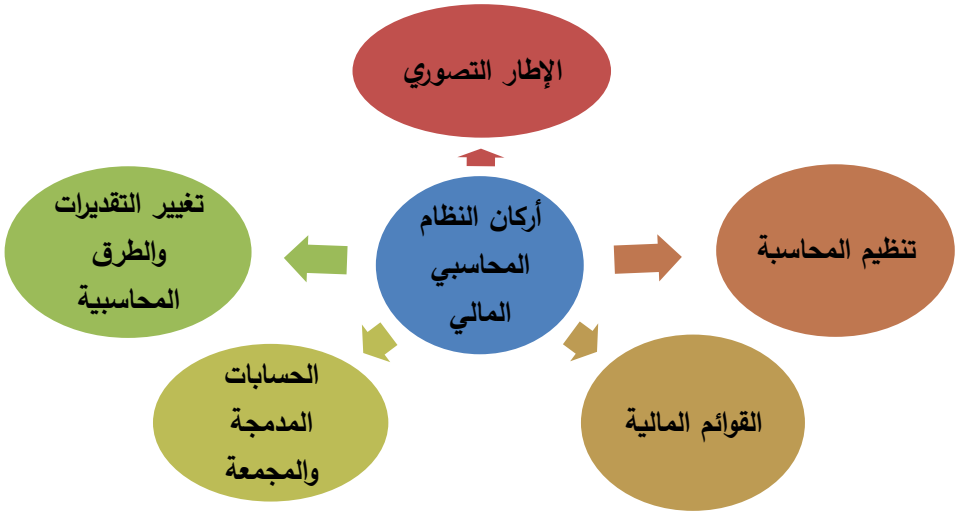
2- تغيرات التقدير والطرق المحاسبية :

طبقا للمادة 38 من القانون 07-11 يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة، أو على معلومات جديدة، ويشترط النظام المحاسبي المالي لتغيير التقديرات المحاسبية أن يضفي هذا التغيير إلى تقديم معلومة موثوقة أكثر.

أما فيما يخص تغير الطرق المحاسبية فيخص تغير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي يطبقها الكيان بهدف إعداد الكشوف المالية، كما نصت على ذلك المادة 39 من القانون 07-11، ويقر النظام المحاسبي المالي من خلال المادة سابقة الذكر بإمكانية تغيير الطرق المحاسبية في حالتين وهما :

- **الحالة الأولى** : في إطار تنظيم جديد(تشريع قانوني جديد).
- **الحالة الثانية** : تحسين عرض الكشوف المالية للكيان المعني.

الشكل رقم(05-01): أركان النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

المطلب الثالث : أبعاد النظام المحاسبي المالي SCF

يُشكل النظام المحاسبي المالي دعامة أساسية لمستخدمي القوائم المالية من خلال الخصائص التي يتميز بها، كونه يوفر معلومات ذات جودة تستجيب لمختلف احتياجات المستخدمين ويساعدهم في ترشيد قراراتهم والتنبؤ بها، لذا فهو يكتسي أهمية بالغة انطلاقا من تبنيه للمعايير المحاسبية الدولية كمرجعية أساسية، كما يساهم في تحقيق عدة أهداف، وهذا ما يمكن توضيحه من خلال الأبعاد التالية.

أولا: أهمية النظام المحاسبي المالي

سعت الجزائر إلى ايجاد نظام محاسبي جديد يتوافق بشكل كبير مع المعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS)، وذلك للأهمية الكبيرة والمتمثلة في[1] :

- تحديث وترقية النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق ومُتطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحو الاقتصاد المعاصر، والاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي لطبيعة الاحتكاك الاقتصادي المتواصل معها.
- يؤدي إلى اقتصاد الجهد والزمن والتكلفة في عملية الاصلاح المحاسبي بالاعتماد على معايير محاسبية معترف بها دوليا.
- النظام المحاسبي متوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وبالتالي فهو قريب من التطبيقات المحاسبية العالمية المتطورة ومتكيف مع الاقتصاد الحديث بإنتاجه لمعلومة مالية ذات جودة، ويؤدي ذلك إلى تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة العالمية، من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ موحدة وأكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر.
- النظام المحاسبي المالي الجديد يأتي لسد الثغرات بوضع أدوات ملائمة لجمع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للقانون التجاري الجزائري، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والاختلاسات ومحاولات الفساد، من خلال تشديد الرقابة على حسابات المؤسسة الخاضعة للقانون الجزائري.
- يعرف النظام المحاسبي المالي بوضوح قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم، بما يسهل من عملية التحقق من الحسابات ومراقبتها، كما يحتوي على إطار تصوري يتضمن المبادئ الفرضيات والاتفاقيات وعلى قواعد واضحة، تضمن المزيد من التناسق وتقلل من عدم الفهم كما كان عليه المخطط الوطني للمحاسبة .
- يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات وكذلك التسيير في المؤسسات، بالارتكاز على قواعد محاسبية متشابهة دوليا، ويؤدي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر للعمل في الأسواق الدولية.

[1] بربري محمد امين، بكيحل عبد القادر، " **تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي** "، الملتقى الوطني الثاني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي SCF في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، 05-2013/05/06، ص ص 03-04.

- سيعزز النظام المحاسبي المالي من مسار اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي، بعد توافق المحاسبة في الجزائر مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، بما يتماشى مع التحولات التي أصبحت تفرضها العولمة واقتصاد السوق.
- يساعد على انشاء وظهور سوق مالية تضمن سيولة الأموال والتمويل للمؤسسات، بما يؤدي إلى زيادة دور الأسواق المالية في الاقتصاد الوطني على حساب احتكار البنوك في تمويل الاقتصاد، ويعمل ذلك على تشجيع الادخار والخوصصة وإنشاء شركات مقيدة في البورصة، لأن إنتاج معلومة مالية موثوق بها عالميا في الأسواق المالية يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين في المؤسسات.
- يشجع الاستثمار من خلال إعطاء المعلومات المطلوبة من المستثمرين تكون سهلة القراءة من قبل المحللين والماليين.

ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي

يسعى النظام المحاسبي المالي لتحقيق الأهداف الآتية[1] :

- سد الثغرات وايجاد الحلول المحاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني.
- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية وأكثر شفافية.
- تقييم عناصر الميزانية وفق مبدأ الصورة الوفية والعادلة.
- توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها دوليا.
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية.
- قابلية المقارنة بين المؤسسات على المستوى المحلي والدولي.
- جذب المستثمر الأجنبي للجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية.
- تمكين المؤسسات من الاستغلال الجيد للمعلومات المتاحة من بيئتها، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى.
- يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية
- يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.
- استفادة الشركات مُتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول.
- الاندماج في الاقتصاد العالمي من خلال تعزيز وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية الدولي.

[1] تخنوني آمال، **مرجع سابق** ، ص ص 189-190.

- تحقيق العقلانية من خلال الوصول الى الشفافية في الافصاح عن المعلومات، مما يؤدي إلى ترسيخ أسس حوكمة الشركات.
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعة وكفاءة التسيير.

ثالثا: خصائص النظام المحاسبي المالي

للنظام المحاسبي المالي عدة مميزات وخصائص تتمثل في النقاط التالية[1] :

- أولوية الحقيقة الاقتصادية عن الحقيقة القانونية.
- طرق جديدة للتقييم : القيمة العادلة.
- مفاهيم جديدة للأعباء والايرادات تغيير طرق الاهتلاكات والمؤونات مثلا.
- إضفاء الصبغة المالية عن المحاسبة فهو نظام للمعلومة المالية يركز على المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي.
- إدراج الاستثمارات المالية ضمن التثبيتات بينما كانت في السابق ضمن الحقوق.

[1] بن ربيع حنيفة، **مرجع سابق** ص ص 23-24.

المبحث الثالث : الإطار النظري للنظام الجبائي الجزائري

يشغل النظام الجبائي الجزائري دورا مميزا وهاما في رسم التوجهات الاقتصادية للدولة من منطلق الأهمية الاستراتيجية التي تمثلها السياسات الجبائية في تحديد الأهداف الكبرى للدولة، وقد تدعمت هذه الأهمية أكبر عندما تم تجاوز التصور التقليدي للاقتطاع الجبائي باعتباره وسيلة للحصول على الموارد المالية تمكن من تمويل النفقات العمومية إلى دور أكبر هو غاية في التعقيد مُتمثل في توجيه الاقتصاد وتقويم انحرافات السياسة الاقتصادية.

المطلب الأول : مراحل تطور النظام الجبائي الجزائري

مر النظام الجبائي الجزائري بعدة مراحل، تتمثل أهمها في :

أولا: مرحلة ما قبل سنة 1962[1]

لعبت هذه المرحلة دورا بارزا في تطور التشريع الجبائي الجزائري بعد الاستقلال، حيث مر خلالها النظام الجبائي بعدة فترات متباينة تتمثل في :

1- فترة أواخر العهد العثماني (1792-1830)

كانت الضرائب المفروضة من قبل الدولة العثمانية تتكون من عدة ضرائب ورسوم وكانت ترجع أصولها الى الشرع الاسلامي على غرار الزكاة والعشور، كما استحدثوا مجموعة من الضرائب لا تستند للشرع الاسلامي وانما لضرورة العصر ولمتطلبات الوجود العثماني وبقاء نظام الحكم قائما.

2- فترة الأمير عبد القادر (1832-1847)

إن النظام الضريبي الذي طبقة الأمير عبد القادر ما يزال لحد الآن غير مدروس بالقدر الكافي، حيث واجه الأمير عبد القادر نفس المشاكل التي واجهها العثمانيون، اذ لم يستطيع التحكم في البلاد ومتطلباتها، إلا بفرض ضرائب على السكان، حيث حافظ تقريبا على نفس النظام الضريبي العثماني مع الحرص أكثر على أن تكون مختلف الضرائب عائدة في أصولها للشريعة الاسلامية، وأهم الضرائب كانت، الزكاة والعشور والمعونة وتدفع إما عينا أو نقدا.

3- الفترة الفرنسية (1830-1962)

النظام الضريبي الذي طبقه العثمانيون والأمير عبد القادر أخذ منه الاحتلال الفرنسي في تشريعهم للضرائب في العقود الأولى، حيث اتسم النظام الضريبي بالازدواجية، وذلك بأن أجبر الجزائريين على

[1] توفيق دحماني، **الضرائب في الجزائر –دراسة مقارنة–**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الانسانية والاجتماعية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2008، ص ص 15-16.

دفع كل أنواع الضرائب التي كان يدفعها الفرنسيون في بلادهم، إضافة إلى دفع الضرائب الخاصة بالجزائريين وهي التي كانت موجودة قبل سنة 1830 والتي كانوا يسمنوها الضرائب العربية.

ثانيا مرحلة من 1962-1990

بعد الاستقلال كان لزاما على الدولة الجزائرية المستقلة أن تبدأ شيئا فشيئا باستكمال الاستقلال في المجال القانوني والتشريعي كذلك، حيث تميزت هذه المرحلة ببروز ملامح التشريع الجبائي وبداية تكونه بصفة مستقلة، واشتملت على عدم مراحل تتمثل في :

1- مرحلة العمل بالتشريعات الضريبية الفرنسية (1962-1969)

تميزت هذه المرحلة بإعطاء الأولوية والدور الكبير للجانب المالي للضريبة دون الأدوار الأخرى الاقتصادية والاجتماعية، وهذا بهدف تغطية النقص في الموارد المالية للخزينة العمومية، وتجسد هذا من خلال الابقاء على العمل بالنظام الضريبي الموروث عن الاستعمار الفرنسي، والقيام بإدخال مجموعة من التعديلات بطريقة تدريجية والتي تمثلت في[1] :

- إحداث الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) بداية من سنة 1963.
- إحداث الرسم التكميلي على الأجور المرتفعة بداية من سنة 1963، والذي يمس الأجور المرتفعة والتي تفوق 2400 دج شهريا.
- اعتماد نظام الاقتطاع من المصدر سنة 1965، حيث أصبحت المرتبات والأجور والمعاشات تخضع لضريبة تصاعدية تقتطع من المصدر من طرف أرباب العمل، وأصبحت تعرف بالضريبة على المرتبات والأجور عوض الرسم التكميلي على الأجور.
- إحداث رسم جديد على العقارات سنة 1968 موجه مباشرة لميزانية البلديات.

2- مرحلة بداية فك الارتباط بالتشريعات الفرنسية (1969-1976)

مع دخول الجزائر في نهج الاشتراكية وسياسة التخطيط المركزي، تم تشكيل لجنة وزارية سنة 1969 كلفت بإصلاح النظام الجبائي وتكييفه مع الخيارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية للبلاد، وفي هذا الصدد تم اتخاذ العديد من الإجراءات التي تهدف في مُجملها إلى استبدال التشريعات الجبائية الموروثة عن الاستعمار الفرنسي بتشريعات جبائيه وطنية، وتمثلت أهم التعديلات في[2] :

[1] وشان أحمد، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري في ظل تحديات التجارة الإلكترونية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، علوم اقتصادية، جامعة شلف، 2017، ص ص 50-51.

[2] يخلف ايمان، **مرجع سابق**، ص ص 75-76.

- تم منح عدة إعفاءات بالنسبة للضريبة الوحيدة الإجمالية على الإنتاج (TUGP) سنة 1969، وهذا للقطاعات الاستراتيجية ذات الأولوية الاقتصادية مثل قطاع الري، الفلاحة، السياحة، وقطاع الانتاج السنيمائي.
- إلغاء نظام الاهتلاك التنازلي سنة 1970، وكذا إلغاء الرسم على الأملاك غير المبنية سنة 1971.
- تعديل في معدلات (TUGP) على السلع الكمالية للحد من الاستهلاك البذخي، وهذا بموجب قوانين المالية لسنة 1971 وقانون المالية لسنة 1972.
- إدماج الفروع المشكلة للمنشأة الأم في وعاء الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية سنة 1975، فأصبحت كل وحدة من وحداتها تخضع لهذه الضريبة وليس المُنشأة الأم ككل كما كان سابقا.
- إعفاء أرباح القطاع الفلاحي من الضريبة سنة 1975.

3- مرحلة فك الارتباط واستقلالية النظام الجبائي الجزائري (1976-1990)

سعى المشرع الجزائري خلال هذه المرحلة إلى تجسيد القطيعة مع النظام الجبائي الموروث عن الاستعمار الفرنسي، وتجسد هذا من خلال إقامة نظام جبائي وطني بحت من خلال إحداث قوانين للضرائب والتي تتمثل في خمس قوانين (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الطابع، قانون التسجيل) وقانون الجمارك لأول مرة في الجزائر المستقلة وهذا بموجب الأوامر 76-101 إلى 76-105 الصادرة في 09 ديسمبر 1976، حيث سميت سنة 1976 بسنة الاستقلال الضريبي في الجزائر.

ثالثا: ما بعد سنة 1991

وتسمى مرحلة إصلاح النظام الجبائي الجزائري، و تعتبر اصلاحات سنة 1991 من أهم الاصلاحات التي قام بها المشرع الجزائري، والتي تتمثل في أهم النقاط التالية[1] :

- **إحداث ضريبة الدخل الإجمالي** : أُحدثت هذه الضريبة بموجب الإصلاح الضريبي لسنة1991 وتتعلق بدخل الأشخاص الطبيعيين وتعتبر تبسيط لنظام الضرائب النوعية والضريبة التكميلية على الدخل، حيث أدمج فيها كافة الضرائب المطبقة على المداخيل المختلفة للشخص الواحد في ضريبة وحيدة هي ضريبة الدخل الإجمالي، وهذا بالانتقال من فروع الدخل إلى نظام إجمالي.
- **إحداث ضريبة أرباح الشركات** : شكل إحداث الضريبة على أرباح الشركات إحدى الركائز الأساسية

[1] سعيدي بن شهرة، براهيم شويحة، **فعالية التحقيق الجبائي في ظل عصرنة الإدارة الجبائية**، مذكرة ماستر غير منشورة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2018، ص ص 67-83.

التي جاء بها الإصلاح الضريبي لسنة 1991 حيث تم التمييز لأول مرة بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين بإخضاع كل فئة لضريبة خاصة بهم، ويهدف المشرع من خلال إحداثه لضريبة الشركات إلى جعل المؤسسة العمومية في نفس موقع المؤسسة الخاصة، وإخضاعها لمنطق وشروط السوق، وذلك في سياق إصلاح المؤسسة العمومية الذي شرع فيه نهاية الثمانينات، حيث كرس المشرع ذلك بإحداثه لهذه الضريبة التي أدمج فيها مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية.

- **إحداث الضريبة على القيمة المضافة :** يُعتبر إحداث ضريبة القيمة المضافة لأول مرة في الجزائر المستقلة تجسيد لمسعى المشرع الجزائري للتحول نحو نظام الضرائب العصرية، فضريبة القيمة المضافة أُحدثت بموجب قانون المالية لسنة 1991، وهي ضريبة على السلع والخدمات، تقوم المشروعات (المؤسسات) بتحصيلها على مراحل، ولكن المشتري النهائي هو الذي يتحمل عبئها الكامل في نهاية الأمر، وشكل إحداث ضريبة القيمة المضافة أحد ركائز الإصلاح الضريبي في الجزائر، ونقلة نوعية في مجال الإصلاح، وجاءت هذه الضريبة لتعويض نقائص وعيوب نظام الرسوم على رقم الأعمال الذي كان معمول به من قبل والمتمثل في الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS) الذي يمتاز بمحدوديته بالنسبة لمجال تطبيقه والحق في الحسم بالإضافة إلى كثرة معدلاته وارتفاع نسبه وكثرة الإعفاءات الممنوحة.

ثم توالت التعديلات سنويا بهدف تحسين وعصرنة النظام الجبائي، والتي حافظت في مجملها على جوهر إصلاح 1991، لكنها عدلت في بعض الجزئيات والإجراءات ونذكر من بين أهم التعديلات إلى يومنا هذا :

- **استحداث قانون الإجراءات الجبائية :** والذي صدر بموجب المادة 40 من قانون المالية لعام 2002 ، حيث تم نقل الكثير من المواد المتعلقة بالإجراءات الجبائية من القوانين الجبائية الخمسة (قانون الضرائب المباشرة – قانون الضرائب غير المباشرة – قانون رقم الأعمال – قانون الطابع – قانون التسجيل)، إضافة إلى كيفية سير عملية التحقيق الجبائي وكذا معالجة بعض الأنشطة الخاصة كالتبغ وغيرها إضافة إلى بعض الإجراءات التي تخص التحصيل، حيث أصبح هذا القانون حجر الأساس في عمل أعوان الإدارة الجبائية بصفة عامة وأعوان التحقيق بصفة خاصة، كما سهل وأطر عملهم.
- **استحداث الضريبة الوحيدة الجزافية :** إن إحداث الضريبة الوحيدة الجزافية يندرج في سياق جهود

المشرع الجبائي لتبسيط وتحديث النظام الضريبي، وإضفاء طابع العصرنة عليه، وقد أحدثت هذه الضريبة بموجب قانون المالية لسنة2007 ، كما تعتبر الضريبة الوحيدة الجزافية ضريبة جاءت لتحل محل النظام الجزافي الذي كان سائدا من قبل، حيث عوضت هذه الضريبة ضريبة الدخل الإجمالي وضريبة القيمة المضافة وكذا الرسم على النشاط المهني، وتفرض على صغار المكلفين والذي تحدد قوانين المالية لكل سنة سقف رقم أعماله وشروطه.

- **استحداث شكل جديد في التحقيق وهو " التحقيق المصوب " :** تم استحداث هذا الشكل الجديد من أشكال التحقيق الجبائي طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتحقيق المصوب في المحاسبة VCP والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.
- **استحداث بنية هيكلية جديدة :** حيث تم التخلي عن نمط التسيير السابق(مفتشيات – قباضات) وإحلال مكانه هيكل جديد يتمثل في مديرية كبريات المؤسسات (DGE) والتي أنشأت بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002، ومركز الضرائب (CDI)، والمركز الجواري للضرائب (CPI) والذين انطلقا سنة 2006.
- **تعديل الأنظمة الجبائية :** تم تعديل الأنظمة الجبائية المعمول بها سنة 2015، حيت تم حذف نظام التصريح المراقب والنظام المبسط ، وجعلهم نظامين فقط ، النظام الجزافي والنظام الحقيقي.
- **الكثير من الإجراءات لمسايرة النظام المحاسبي المالي (SCF) :** خاصة ما تعلق بمعالجة التثبيتات والعقود طويلة الأجل والقرض التأجيري والإعانات وإعادة تقييم التثبيتات الاهتلاكات وغيرها.

المطلب الثاني: بُنية النظام الجبائي الجزائري

بعد اصلاحات سنة 1991 أصبح النظام الجبائي الجزائري يتكون من هيكل جبائي جديد بقي لحد الساعة قائما، إلا في بعض التعديلات البسيطة والتي لا تمس الهيكل ككل وانما تخص بعض الجزئيات والإجراءات، وكذا بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة والتي أقرت سنة 2007، ويتكون النظام الجبائي من:

أولا: الضرائب المباشرة

الضرائب المباشرة هي نوع من الضرائب التي يدفعها الفرد مباشرة داخل الدولة لمصلحة الضرائب. تُفرض الضريبة المباشرة على دخل الأفراد وعلى الأرباح التجارية والصناعية للشركات، وعلى الأصول العقارية والممتلكات، ويفرض هذا النوع من الضرائب مباشرة على الفرد، العائلة أو الشركة، فيتحمل الفرد أو الجهة المكلفة بالضريبة كامل عبئها، ويتضمن النظام الجبائي الجزائري على الضرائب المباشرة الآتية:

1- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

1-1- مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي : عرفتها المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنها " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى " الضريبة على الدخل الاجمالي"، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة ".

1-2- خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي : من خلال التعريف يمكن أن نستنتج خصائصها وهي:

- **ضريبة سنوية** : وذلك لأنها تفرض مرة واحدة في السنة على الدخل الصافي الاجمالي.
- **ضريبة وحيدة** : فهي تفرض على مجمل المداخل للمكلف في شكل ضريبة واحدة.
- **الشخصية الطبيعية** : فهي تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط.
- **تفرض على الدخل الاجمالي الصافي** : أي بعد طرح مختلف الأعباء المحددة قانونا.
- **ضريبة تصاعدية:** أي تفرض وفق جدول تصاعدي بالشرائح.
- **ضريبة تصريحية** : حيث يتم إخضاع الأفراد للضريبة بناء على التصريح المقدم من طرفهم، بالرغم من وجود بعض المداخيل الخاضعة للاقتطاع من المصدر.

1-3- الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الاجمالي يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم :

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر.
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ويتحصلون على عائدات من مصدر جزائري.
- الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية ويتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل (يتم ذلك بموجب اتفاقية جبائية مع البلدان).
- الشركاء في شركات الأشخاص وشركات المساهمة وأعضاء الشركات المدنية الذين لهم مسؤولية تضامنية.

1-4- أصناف الضريبة على الدخل الإجمالي

تحتوى الضريبة على الدخل الاجمالي حسب التشريع الجبائي الجزائري على عدة أصناف، نوجزها في الشكل التالي :

الشكل رقم (06-02) : أصناف الضريبة على الدخل الإجمالي

المصدر: من اعداد الطالب بناء على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021

2- الضريبة على أرباح الشركات

تم تأسيسها بموجب قانون المالية 1991، حيث دخلت حيز التطبيق ابتداء من 01 جانفي 1992.

2-1- مفهوم الضريبة على أرباح الشركات : وهي ضريبة سنوية تصريحية تطبق على أرباح الشركات المنشأة في شكل مؤسسات ذات شخصية معنوية والممارسة للنشاط الصناعي أو التجاري أو الحرفي أو الفلاحي وكذلك الممارسة لنشاط تأدية الخدمات.

2-2- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات : نصت المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 على مجال تطبيق الضريبة على الأرباح على الشركات والتي تتمثل في :

الجدول رقم (05-01): مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

الخاضعون إجباريا	الخاضعون اختياريا
الشركات ذات الأسهم. الشركات ذات المسؤولية المحدودة. الشركات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحددة. المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري. الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشارة إليها في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. الشركات الاجنبية التي لا تملك اقامة دائمة في الجزائر.	شركات الأشخاص. شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري. الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم. هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الاشكال المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

المصدر: من اعداد الطالب بناءا على المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021

2-3- آلية التصريح والتسديد لضريبة أرباح الشركات

- **تحديد القاعدة الحسابية للربح الخاضع للضريبة**

النتيجة المحاسبية = الايرادات المسجلة محاسبيا – الأعباء المسجلة محاسبيا

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات (الأعباء غير قابلة للخصم) – الحسومات (الإعفاءات والتخفيضات) – العجز المرحل في حدود 04 سنوات.

- **معدلات الضريبة على أرباح الشركات**

ضريبة الأرباح IBS = النتيجة الجبائية X معدل الضريبة الموافق لنوع النشاط الممارس

- **19%** : بالنسبة للأنشطة الإنتاج.
- **23%** : بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية.
- **26%** :بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات.
- **تواريخ دفع الضريبة على أرباح الشركات** : طبقا للمادة 356 فقرة 01 و02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يتم دفع ثلاث تسبيقات على الحساب كالتالي :
  - من 20 فيفري الى 20 مارس N.
  - من 20 ماي إلى 20 جوان N.
  - من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر N .
  - تصفية الرصيد المتبقي من الضريبة كأخر أجل 20 ماي1+N.

ويساوي مبلغ كل تسبيقة 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية المختتمة عند تاريخ استحقاقها، أو بالربح المحقق في الفترة الأخيرة لفرض الضريبة إذا لم يحصل ختم لأي سنة مالية.

غير أنه إذا تعلق الأمر بفترة تقل عن سنة أو تفوقها، تحسب التسبيقات على أساس الأرباح المقدرة بالتناسب مع فترة مدتها اثنا عشر (12) شهرا، وإذا تجاوز التسبيقات المدفوعة مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة للسنة المالية، ينتج عن الفرق فائض في الدفع يمكن خصمه من الأقساط المقبلة الخاصة بالتسبيقات.

أما فيما يخص المؤسسات حديثة الإنشاء تساوي كل تسبيقة 30 % من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر بنسبة 05 % من الرأسمال الاجتماعي.

3- الضريبة الجزافية الوحيدة

3-1- مفهوم الضريبة الجزافية الوحيدة : وهي ضريبة سنوية تفرض على رقم أعمال صغار المكلفين، أنشئت بموجب قانون المالية 2007، وهي تغطي الضريبة على الدخل الاجمالي، الرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني[1].

[1] المادة 282 مكرر ، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2021.

3-2- مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة والإعفاءات الخاصة بها

نصت المواد 282 مكرر، 282مكرر6، المادة 69 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020، على الأشخاص الخاضعين، وكذا مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة والإعفاءات الخاصة بها كما يلي:

الجدول رقم (06-01) : مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة

الخاضعون اختيارا	خارج مجال التطبيق	الإعفاءات
الأشخاص الطبيعيون والشركات المدنية ذات الطابع المهني التي تمارس نشاطا صناعيا وتجاريا وحرفيا، وكذا التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية والتي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي أو ايراداتها المهنية السنوية خمسة عشر مليون دينار (15.000.000دج).	أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الاراضي. أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها. أنشطة شراء-إعادة البيع على حالها الممارسة حسب شروط البيع بالجملة. الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء. الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية، وكذا مخابر التحاليل الطبية. أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة. القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة، وصانعي وتجار المصنوعات من الذهب والبلاتين. الأشغال العمومية والري.	**إعفاء دائم:** المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين والمعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها. مبالغ الايرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية. الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحد بنوده عن طريق التنظيم. **إعفاء موقت:** إعفاء لمدة ثلاثة(03) سنوات للمستفيدين من الامتيازات الجبائية في إطار ANADE-CNAC-ANGEM، تمدد هده المدة إلى ست(06) سنوات إذا كانت هذه النشاطات في المناطق التي يجب ترقيتها، تمدد لسنتين(02) عندما يتعد المستثمر بتوظيف 03 عمال على الأقل لمدة غير محدودة. تعفى الشركات الناشئة لمدة 03 سنوات بداية من تاريخ النشاط.

المصدر: من اعداد الطالب بناءا على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021

3-3- آلية تحديد وفرض الضريبة الجزافية والوحيدة

بموجب المادة الأولى من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2021، والتي تُحدد ميكانيزم معالجة وفرض الضريبة الجزافية كالتالي :

الجدول رقم (07-01) : آلية تحديد وفرض الضريبة الجزافية والوحيدة

طبيعة الإخضاع	نظام تصريحي، إذ يجب على المكلف اكتتاب تصريح تقديري ونهائي.
آجال التصريح	**مكلف عادي:** - تصريح تقديري نموذج(G12)، من 01 إلى 30 جوان سنة N. - تصريح نهائي نموذج (G12bis)، قبل 20 جانفي N+1. **مكلف جديد:** تصريح نهائي قبل تاريخ 20 جانفي N+1.
المعدلات المطبقة	**05%:** من رقم الأعمال لأنشطة الإنتاج وبيع السلع. **12%:** من رقم الأعمال لأنشطة تأدية الخدمات.
معالجة التصريحات	**مكلف له نشاط واحد:** إذا تجاوز رقم الأعمال لسنتين متتاليتين مبلغ 15.000.000 دج يدرج مباشرة في النظام الحقيقي وبدون رجعة. **مكلف يمارس أكثر من نشاط:** يعالج كل نشاط بصفة مستقلة ولا يمكن جمع رقم أعمال النشاطين معا، وأي نشاط يتجاوز مبلغ 15.000.000دج لسنتين متتاليتين يدرج ضمن النظام الحقيقي تلقائيا وبصفة نهائية.
الالتزامات القانونية	**نشاطات تجارية:** مسك سجل مرقم ومؤشر للمشتريات والمبيعات ومدعم بالمستندات الثبوتية؛ **نشاطات تأدية الخدمات:** سجل مرقم ومؤشر للإيرادات المهنية.

المصدر: من اعداد الطالب بناءا عن المادة رقم 01 من قانون الاجراءات الجبائية 2021

4- الرسم على النشاط المهني

4-1- مفهوم الرسم على النشاط المهني : وهو ضريبة مباشرة، تفرض على رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف المكلفين الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الاجمالي فئة الأرباح المهنية أو الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات.

4-2- الأساس الخاضع للرسم : يتشكل من رقم الأعمال المحقق خلال السنة خارج الرسم (HT).

4-3- النسب المطبقة : المعدلات المطبقة كالتالي :

الجدول رقم (08-01) : النسب المطبقة للرسم على النشاط المهني

المعدل	النشاط	ملاحظات
01 %	أنشطة الإنتاج	بدون الاستفادة من التخفيضات
02 %	نشاطات البناء والأشغال العمومية والري	مع الاستفادة من تخفيض بنسبة 25 %
	باقي النشاطات	الاستفادة من التخفيضات المقررة بموجب المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة
03 %	نقل المحروقات بواسطة الانابيب	-

المصدر : من اعداد الطالب بناءا على المادة رقم 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

4-4- إعفاءات الرسم على النشاط المهني : طبقا للمادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :

- رقم الأعمال < 80.000 دج بالنسبة للمبيعات أو السلع المستهلكة بعين المكان، بشرط أن يمارس المكلفون أنشطتهم بأنفسهم دون مساعدة آخرين
- رقم الأعمال < 50.000 دج بالنسبة لنشاط الخدمات.
- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض.
- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدي.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الاستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 96-31 المؤرخ في 1996/01/15 المتضمن كيفيات تحديد أسعار بعض المواد والخدمات الاستراتيجية عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة نسبة 10 %.
- الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الايجاري.
- العمليات المنجزة بين الشركات الاعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.

5- رسم التطهير[1]

5-1- مجال التطبيق : يطبق رسم التطهير في البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية، ويتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم بصفة تضامنية.

[1] المديرية العامة للضرائب، **النظام الجبائي الجزائري لسنة 2021**، مديرية العلاقات العمومية والإعلام، الجزائر، ص 19.

5-2- معدلات فرض الرسم : يحدد مبلغ الرسم على النحو التالي :

- ما بين 1.500 دج-2.000 دج على محل ذي استعمال سكني.
- ما بين 4.000 دج – 14.000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي.
- ما بين 10.000 دج – 25.000 دج على كل أرض مهيأة للتخييم والمقطورات.
- ما بين 22.000 دج – 132.000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي، أو تجاري، أو حرفي أو ما شابهه، ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.

تحدد التعريفات المطبقة في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي، بناء على مداولة المجلس الشعبي البلدي وبعد أخذ رأي السلطة الوصية.

6- الضريبة على الثروة[1]

6-1- مجال التطبيق

- **الملكيات المبنيـــــة:** المقر الرئيسي أو الثانوي.
- **الملكيات غير المبنية:** الأراضي، الحدائق...الخ.
- **الحقوق العينية العقارية:** السيارات، اليخت، سفن النزهة، الطائرات السياحية.. الخ.

ثانيا: الضرائب غير المباشرة

الضريبة غير المباشرة هي تلك التي يتم تحصيلها وجمعها لمصلحة الخزينة من خلال وسيط وهي ما يترتب عليها عائد مادي مثل السلع التي تضاف إليها زيادة أسعار يتحملها المستهلك مثل الضرائب على المبيعات والضرائب على الواردات والصادرات والإنتاج الرسوم الجمركية ورسوم المصالح والهيئات الحكومية ورسوم الاستهلاك والمبيعات، وتتمثل في:

1-رسم المرور[2] : يطبق على المنتوجات الخاصة بالكحول والخمور، بالنسبة لتجار الجملة وكذا المودع المحتكر، ويحسب على أساس:

- **الكحول** : كمية الكحول المعبر عنها بالهيكتولتر الموجهة للاستهلاك.
- **الخمور** : الكمية المعبر عنها بالحجم (هيكتولتر) الموجهة للاستهلاك.

2-رسم الضمان والتعيير : يطبق على مصوغات الذهب والفضة والبلاتين وتحسب طبقا للمادة 340 – 342 من قانون الضرائب غير المباشرة.

[1] المرجع نفسه، ص 39.

[2] المرجع نفسه، ص 20.

ثالثا: الرسوم على رقم الأعمال

تعتبر الرسوم على رقم الأعمال من أهم الرسوم التي تبناها التشريع الجبائي بعد الاصلاحات الجذرية التي قام بها سنة 1991، والتي تتمثل في :

1- الرسم على القيمة المضافة

1-1- مفهوم الرسم على القيمة المضافة : يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر، وتم إقرارها بموجب قانون المالية لسنة 1991 ودخلت حيز التطبيق فعليا في أفريل 1992، كما تم ادراجها في 1995/01/01 بالنسبة لعمليات البنوك والتأمين[1].

1-2- خصائصها الرسم على القيمة المضافة[2]

- **ضريبة حقيقية:** لأنها تمس استخدام الدخل أي الإنفاق أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.
- **ضريبة غير مباشرة:** يتم دفعها إلى الخزينة العمومية، ليس مباشرة من طرف المستهلك النهائي والذي يعتبر المكلف الفعلي، وإنما من قبل المكلف القانوني(الشرعي) والذي يمارس عمليات خاضعة لمجال الرسم على القيمة المضافة ومعروفة لدى الادارة الجبائية.
- **ضريبة قيمية:** ينظر إليها كنسبة من القيمة النقدية للمنتجات بغض النظر عن النوعية المادية للمنتوج.
- **ضريبة محايدة:** محايدة بالنسبة لمداخيل المكلفين القانونيين، إذ يعتبرون وسطاء، وإنما يتحملها المستهلك النهائي (المكلف الفعلي).
- **ضريبة مؤسسة حسب آلية الدفعات المجزأة:** في كل مرحلة توزيع، فإن الرسم على القيمة المضافة يخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج بحيث أن في نهاية الحلقة التي اتبعها المنتوج، فإن التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك .
- **ضريبة تتوقف على آلية الخصم:** إذ أن آلية حساب الرسم على القيمة المضافة تكون كالتالي :
- يجب على المدين أن يحسب الرسم المستحق في المبيعات أو في تقديم الخدمات.
- يخصم من هذه الضريبة ، الرسم المثقل للعناصر المشكلة لسعر الكلفة.
- يدفع للخزينة الفارق بين الرسم المحصل والرسم المخصوم، اذا كان الفارق موجبا، أو يرحل باعتباره قرض ضريبي للعمليات اللاحقة ، أو يسترجع حسب الحالة.

[1] المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، مديرية العلاقات العمومية والإعلام، الجزائر، 2021، ص 04.

[2] المرجع نفسه، ص 05.

1-3- المعدلات المطبقة الرسم على القيمة المضافة

طبقا للمادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2021، يحدد المعدل المخفض بنسبة 09 % على المنتوجات والمواد والأشغال والعمليات التي تشكل فائدة حسب المخطط الاقتصادي والاجتماعي والثقافي. وطبقا للمادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2021، يحدد المعدل العادي بنسبة 19 %، يطبق على المنتوجات والمواد والأشغال والعمليات التي لا تخضع للمعدل المخفض.

1-4- العمليات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة

وضع المشرع الجبائي الجزائري عدة عمليات ضمن دائرة العمليات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة ، تقوم فلسفة وضعها على عدة اعتبارات اقتصادية وثقافية واجتماعية، هذه العمليات تنص عليها المواد 09-10-11-12-13 من قانون الرسم على رقم الأعمال، وتعدل هذه المواد بموجب قوانين المالية كل سنة من التوسع إلى التقلص، لذا يجب الاطلاع دائما على التعديلات المُحدثة ، ونذكر بعض الاعفاءات المذكورة ضمن المادة 09 وهي :

- عمليات البيع الخاصة بالخبز ودقيق الاختبار المستعمل في صنع هذا الخبز والحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق، وكذا العمليات الخاصة بالسميد.
- عمليات البيع المتعلقة بالحليب، بما في ذلك حليب الأطفال.
- عمليات البيع الخاصة بالمنتوجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية.
- العمليات المحققة في إطار خدمات هدفها تنظيم مطاعم لتقديم وجبات بالمجان أو بأسعار معتدلة مخصصة للمحتاجين والطلبة، بشرط أن لا يحقق استغلال هذه المطاعم أي ربح.
- العمليات التي يكون هدفها الوحيد إقامة نصب تذكارية لشهداء ثورة التحرير ، المبرمة مع جماعة عمومية او مؤسسة بصفة قانونية.
- المقاعد المتحركة، والعربات المماثلة الخاصة بالعاجزين.
- السلع المرسلة على سبيل التبرعات للهلال الاحمر الجزائري والجمعيات ومصالح الخدمات ذات الطابع الانساني، إذا كانت موجهة للتوزيع مجانا على المنكوبين أو المحتاجين، وكذا التبرعات الموجهة على أي شكل للمؤسسات العمومية.
- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصنعة والموجهة للتصدير.

2- الرسم الداخلي على الاستهلاك

أنشئ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1991، ويشمل مجال تطبيقه أساسا على بعض السلع والمنتوجات المصنعة المضرة بالصحة وعليه فإن لفرض هذه الضريبة هدفا اجتماعيا أكثر منه مالي، ويطبق هذا الرسم على كل من الجعة، السيجار، التبغ، السجائر، التبغ، السجائر، تبغ التدخين والكبريت، ويتم حسابه على الأساس المعبر عنه بالحجم (هيكتولتر) بالنسبة للجهة، وبالوزن (الكيلوغرام) بالنسبة للمنتوجات التبغية، كما يحتوي هذا الرسم على حصة ثابتة (تستند الحصة الثابتة إلى الوزن الصافي للتبغ المحتوى في المنتوج النهائي)، ومعدل نسبي (يستند إلى سعر البيع دون احتساب الرسوم)، أما بخصوص المواد المشكلة جزئيا من التبغ، فيطبق الرسم الداخلي على المنتوج بأكمله[1]، ويلتزم المكلفون بهذا الرسم بتقديم تصريح شهري في نفس الوقت مع الرسم على القيمة المضافة، يتضمن كمية المنتجات الخاضعة للضريبة والمروجة للاستهلاك، ويتبع هذا التصريح بدفع المبلغ المستحق للرسم الداخلي على الاستهلاك[2].

3- الرسم على المنتوجات البترولية

أنشأ هذا الرسم بموجب المادة 82 من قانون المالية لسنـــة 1996، بحيث يؤسس لصالح ميزانية الدولة رسم على المنتجات البترولية والمماثلة لها، مستوردة أو محصل عليها من الجزائر، لاسيما في مصنع تحت المراقبة الجمركية[3].

ويطبق هذا الرسم أساسا على البنزين العادي، الممتاز، والخالي من الرصاص، غاز أويل، وغاز البترول المميع(الوقود).

رابعا: حقوق التسجيل والطابع

خصص النظام الجبائي الجزائري قانونا خاصا بالتسجيل وآخرا خاصا بالطابع لما لهما من أهمية خاصة في التعاملات اليومية وزيادة الايرادات الضريبية.

1-حقوق التسجيل: طبقا للمادة 213 من قانون التسجيل تشمل حقوق التسجيل العقود الرسمية الصادرة، ويؤسس هذا الرسم النسبي أو التصاعدي بالنسبة لنقل الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال المنقولة أو العقارية، ويدفع بنسبة 05 من الثمن الوارد في العقد او القيمة التجارية الحقيقية للملك، كما أن رفع الدعاوى امام العدالة يستلزم دفع رسم قضائية للتسجيل.

---

[1] شعبان لطفي، **حماية المؤسسة**، دار الصفحات الزرقاء، 2017، ص224.

[2] المادة 28، المديرية العامة للضرائب، **قانون الرسم على رقم الأعمال**، الجزائر، 2021، ص 20.

[3] المرجع نفسه، المادة 28 مكرر، ص 20.

2- حقوق الطابع : هو ضريبة مفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية، وكذا المحررات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل، وجميع العقود بين الدولة والمواطنين[1]، والوثائق الثبوتية للشخصية كبطاقة التعريف، ورخصة السياقة، وجواز السفر، وبطاقة الاقامة بالنسبة للأجانب[2].

المطلب الثالث: مصادر وخصائص النظام الجبائي الجزائري

يستمد النظام الجبائي الجزائري شرعيته من عدة مصادر كما انه يتميز بعدة خصائص ويمكن أن نوجزهما في النقاط التالية:

أولا: مصادر النظام الجبائي الجزائري: توجد عدة مصادر للنظام الجبائي الجزائري وهي:

1- المصادر الداخلية: وتتمثل في:

1-1- القانون

كما هو الحال بالنسبة لفروع القانون الأخرى، يُعد القانون هو المصدر الأساسي للتشريع الجبائي، حيث تجد الضريبة مجالها في إطار القانون طبقا للمادة 78 من الدستور، ولا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع جبائي من خارج قانون المالية إلا في حالات استثنائية، حيث يمكن أن يتم تحديد كيفيات وضع وتحصيل ضريبة، رسم أو أي حق ذو طابع جبائي من خلال مرسوم تنفيذي أو قرار وزاري، ويتم الأخذ بعين الاعتبار بهذه النصوص القانونية عند إعداد الأحكام الجبائية التي يتم دمجها في قانون المالية[3] أو قانون المالية التكميلي، والنظام الجبائي الجزائري مصدره ستة (06) قوانين أساسية: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الإجراءات الجبائية.

1-2- الأحكام القضائية:

لما يتدخل القاضي إثر تسجيل منازعات بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ويقوم عندها باتخاذ قرارات وأحكام لتغيير وتحوير التفسير المقدم من طرف إدارة الضرائب لنص جبائي، تدعى هذه الأحكام " أحكام قضائية "، وهي ملزمة بشكل اجباري من قبل الإدارة الضريبية حيث ترغم هذه الأخيرة على إدخال التعديلات الضرورية على التفسير موضوع النزاع، لكن يمكن أن تقوم السلطات المعنية بتطبيق الحكم على المكلف بالضريبة دون أن تعممه للمكلفين الآخرين.

---

[1] قليمي عمر، **الدليل العلمي في التسجيل والطابع**، المعهد الاقتصادي الجمركي والجبائي الجزائري التونسي، 1999، ص 83.

[2] أنظر المادتين 141-142، المديرية العامة للضرائب، **قانون الطابع**، الجزائر، 2021، ص 24.

[3] محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة، الجزائر، 2004، ص ص 49-50.

1-3- الفقه

ويعتبر الفقة الإداري أكثر صرامة في تفسير النصوص التشريعية وهذا راجع لأن التفسير يأخذ شكل قرارات، أوامر ونشريات صادرة عن إدارة الضرائب نفسها، في هذا الصدد تمثل تعليقات هذه الإدارة أداة تطبيق صارمة اتجاه المصالح المكلفة بتطبيق وتسيير الضريبة[1].

2- **المصادر الخارجية:** تعتبر هذه المصادر نتيجة للتطور الحاصل في العلاقات الاقتصادية الدولية، ويكتسي دورها أهمية بالغة مادام أنها تفرض أحكامها على التشريع الداخلي ويمكن أن تغير بشكل عميق أحكامه، وتتمثل المصادر الخارجية أساسا في الاتفاقيات الجبائية الدولية[2].

ثانيا: خصائص النظام الجبائي الجزائري: يتميز النظام الجبائي بعدة خصائص نذكر أهمها:

1- **نظام تصريحي** : حيث يجب على المكلف التصريح بالنشاط وكذا رقم الأعمال والربح وجميع الالتزامات الضريبة المفروضة عليه ودفع الضرائب المترتبة وذلك من تلقاء نفسه.

2- **نظام يخض للرقابة البعدية** : فبعد تصريح المكلف، يخضع للرقابة على مختلف أشكالها من طرف الإدارة الجبائية للتدقيق في مدى صحة التصريحات الجبائية.

3- **نظام مستقل عن المحاسبة** : فالتشريع الجبائي غير تابع للنظام المحاسبي، فهو مستقل في قواعده ومبادئه وأهدافه، غير أنه يعترف بالنظام المحاسبي ويفرض تطبيقه وفي حالة تعارضه مع القواعد الجبائية فالأولوية تكون للتشريع الجبائي في التطبيق كما نصت على ذلك المادة 141 مكرر02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثالثا: فجوات النظام الجبائي الجزائري: تمثل في مجملها الفجوات التي يعاني منها النظام الجبائي للدول النامية، والتي نوجز أهمها فيما يلي[3]:

1- **غموض النصوص الجبائية وعدم استقرارها** : عدم استقرار النصوص الجبائية وغموضها وتضاربها في بعض الأحيان يدفع بالمكلفين بالضريبة إلى التهرب والغش الجبائي، ويصعب من عمل المؤسسات من بناء رؤية واضحة.

2- **تعدد المعدلات الضريبية** : يمثل تعدد المعدلات الضريبة أحد التحديات التي تواجه السياسة الجبائية بالجزائر، حيث يؤدي ذلك إلى تعقيد عملية التحصيل مع ما يترتب عنها من عبء إداري يتطلب المزيد من الكوادر والتكوين المستمر لرفع الكفاءة.

---

[1] محمد عباس محرزي، **مرجع سابق**، ص ص 50-51.

[2] المرجع نفسه، ص 51.

[3] يخلف ايمان، **مرجع سابق**، ص ص 94-95.(بتصرف).

3- **غياب نظام معلوماتي فعال** : عمليا فإن مردودية المنظومة الجبائية تبدأ أولا بتوفير المعلومات الجبائية، التي تعد العمود الفقري لمصلحتي الوعاء والتحصيل، ذلك أنه في غياب قاعدة بيانات صحيحة عن النشاط الاقتصادي لا يمكن تحقيق ايرادات جبائية عالية.

4- **توسع الاقتصاد الموازي** : يمثل الاقتصاد غير الرسمي مجالا كبيرا في الاقتصاد الوطني، حيث توجد الكثير من الأنشطة الاقتصادية بعيدة عن أعين الحكومات وأجهزتها الرقابية، ومن مظاهر ذلك من منظور ضريبي نجد البيع والشراء دون فواتير، تقديم تصريحات خاطئة لأرقام الاعمال المحقق، النشاط بدون سجل تجاري.

5- **اتساع نطاق الاعفاءات الجبائية وعدم فاعلية بعضها** : تعد كثرة الاعفاءات الجبائية أحد أهم الأسباب الأساسية في ضعف الطاقة الضريبية للنظام الجبائي الجزائري، خصوصا تلك الإعفاءات التي غالبا ما تذهب في شكل مداخيل وأرباح يتم تحويلها للخارج.

6- **ضعف مردودية الجباية العادية** : تبقى مساهمة الجباية العادية في الايرادات الضريبية ضئيلة جدا وغير قادرة على تغطية نفقات التسيير، رغم المجهودات الكبيرة التي تبذلها السلطات للرفع منها وهو ما يطمح اليه رهان ضرورة إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، ويفسر هذا الضعف في مردودية الجباية العادية إلى عدة عوامل منها ضعف تحصيل بعض أصناف الضرائب.

خلاصة الفصل:

تحضى المعايير الدولية للتقارير المالية بشبه إجماع على مدى جودتها وإسهامها في توحيد المعرفة المحاسبية، وهذا بفضل الديناميكية المستمرة والتي تتماشى مع المتغيرات العالمية (الأزمة العالمية2008، الأزمة الصحية كوفيد19...)، من خلال الإسهامات المقدمة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير وتحسين المعايير طبقا لما يفرضه التطور المستمر في البيئة المحاسبية الدولية والدخول في عمق المشكلات التي تعانيها الممارسة العملية.

ومن بين المشكلات المطروحة هو القواعد الضريبية وعلاقتها بالقواعد المحاسبية، وكذا الدخل والآثار الضريبية المترتبة عنه وكيفية محاسبتها والافصاح عنها في القوائم المالية، إذ تم تخصيص معيار لمعالجة هذه المشكلة، والمتمثل في المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر(12)، إلا أنه مازال يعاني من بعض الالتباس والغموض والتعقيد في مفاهيمه ومصطلحاته وتطبيقاته التي يُرشد إليها، خاصة وأنه يعالج قضية بالغة الحساسية لدى كل الدول وهي الضرائب كعنصر سيادي لدى الدول ويخضع لاعتبارات وتوازنات تتعلق بالبيئة الداخلية للدولة.

إلا أنه وبالرغم من ذلك فقد سعت الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد أن تتماشى مع الإطار التصوري، والقواعد الخاصة بالقياس والعرض والإفصاح التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية، لتحقيق التقارب والتوافق الدولي في مجال الممارسات المحاسبية، لكن لا يزال النظام المحاسبي المالي يحتاج إلى ديناميكية وحركية دورية تتماشى مع التطورات الحديثة للمعايير الدولية للتقارير المالية.

كما أن الاشكال الجبائي ما يزال قائما، فالنظام الجبائي الجزائري ما يزال يعاني من عدة مشكلات جوهرية كبيرة، وعلى رأسها البعد التام عن مستجدات المعايير الدولية للتقارير المالية، وعدم مسايرة النظام المحاسبي المالي في كثير من القضايا المحاسبية الجوهرية، مما يضيف مشكلات محاسبية للممارسين والمستثمرين تعيقهم من التفكير في جلب استثماراتهم للسوق الجزائرية.

الفصل الثاني

الأبعاد المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل وفق التشريع الجزائري

تمهيد

إن طبيعة العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية والتي هي مبنية على ترابط وانفصال في نفس الوقت، ليس شأنا جزائريا فقط بل هو موجود في كل دول العالم، لذا جاء المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل" IAS12 " ليحاول توحيد وايجاد تقارب دولي في المعالجة المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل.

وتُعتبر المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب في الجزائر جانبا مهما جدا بالنسبة للمؤسسة خاصة فيما يتعلق بالضريبة على الدخل كونها تمثل الحجم الأكبر في الضرائب التي تتكبدها المؤسسة، ولسنوات طويلة خلت ما تزال الفجوة قائمة بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية لضرائب الدخل، وكيفية تأسيس الربح الخاضع للضريبة والانتقال من النتيجة المحاسبية التي تُعد وفق قواعد وأسس المحاسبة إلى النتيجة الجبائية والتي تُعد وفق قواعد وأسس التشريع الجبائي، هذا كون القانون الجبائي يتغير باستمرار تبعا لأهداف مالية واقتصادية واجتماعية وثقافية وفي بعض الأحيان حتى سياسية، وكذا للنظرة القانونية الصرفة بالنسبة للتشريع الجبائي.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول إظهار كيفية المعالجة المحاسبية وكذا الجبائية لضرائب الدخل من وجهة نظر النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وهذا من خلال التطرق لـ :

- المبحث الأول : محددات العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؛
- المبحث الثاني : الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي؛
- المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة على الدخل.

المبحث الأول: محددات العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

قامت الجزائر بعدة اصلاحات في المجال المحاسبي والتي مست طبيعة الممارسة المحاسبية وهذا من خلال تبني نظام محاسبي مالي جديد مُستمد من المعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS، بدلا من النظام المحاسبي السابق والذي يعتمد أساسا على المقاربة الضريبية، مما أدى إلى وجود استقلالية بين القواعد المحاسبية للنظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية، غير أنه لا غنى للجباية عن المحاسبة ولا للمحاسبة عن الجباية.

نعالج في هذا المبحث طبيعة ومحددات العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وكذا كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية.

المطلب الأول: أبعاد العلاقة بين المحاسبة والجباية

تطورت الضريبة بتطور مفهوم الدولة وتطور الحياة الاقتصادية والسياسية للمجتمعات، فلم يعد للضريبة ذلك المفهوم الضيق والمتمثل في تمويل الخزينة العمومية لتغطية النفقات، وانما أصبحت الضريبة اضافة لذلك وسيلة وأداة ضابطة للسياسات الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية، ولأن المُخرجات التي تبنى عليها الضريبة هي التقارير المالية المحاسبية، تشكلت علاقة وطيدة بين الضريبة والمحاسبة، وزاد اهتمام الدول بالمحاسبة وتطويرها لتحقيق أغراض محاسبية وجبائية.

وسوف نتطرق في هذا المطلب إلى أبعاد العلاقة التي تربط بين المحاسبة والجباية.

أولا: نشأة العلاقة بين المحاسبة والجباية

إن دراسة الأحداث التاريخية أظهرت وجود علاقة بين المحاسبة والضريبة بالنسبة للكثيرين ترجع إلى الحرب العالمية الأولى، في حين أنه يمكن أن تكون العلاقة أبعد تاريخيا حيث يُرجعها البعض إلى العصور السومرية، فكانت الضريبة المفروضة في كثير من الأحيان ضريبة عينية، فقبل عام 1917 لم تكن العلاقة بين المحاسبة والضريبة وثيقة نظرا لطبيعة الضرائب المفروضة في تلك الأوقات، حيث أجبرت الحرب العالمية الأولى الدول بوضع قواعد جديدة تمكنها من تجاوز العجز الذي أصاب موازناتها عن طريق تغيير بعض أحكام المحاسبة والضريبة ذات الطابع الرسمي، ومع مرور الوقت استولت المحاسبة على زمام الأمور تدريجيا حيث أصبحت أداة لقياس وعاء الضريبة، وأصبح فرض الضرائب على الأشخاص والشركات أحد أهم الأسباب التي ساهمت في تطور واتساع مهنة المحاسبة خلال القرن الماضي، إذ زاد الطلب على خدماتها باعتبارها الأساس الأول لحساب الربح الضريبي في العديد من الدول، وما يزال هذا ملاحظا إلى يومنا هذا من تزايد الاقبال على مكاتب المحاسبة والمراجعة لما تحين

موعد التصريحات الضريبية، ويمكن القول أيضا أنها صارت تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على التشريعات الضريبية لأنها المنطلق الأساسي لتحديد الربح الضريبي[1].

وتظهر درجة الترابط والتفاعل بين المحاسبة والجباية من خلال استفادة هذه الأخيرة من مخرجات النظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في المعلومات المحاسبية والنتائج المعروضة في القوائم المالية في عملية تحديد النتيجة الجبائية، كما تظهر أيضا درجة الاختلاف بين النظامين من جهة أخرى من حيث أن النظام الجبائي لا يستخدم هذه النتائج مباشرة، إلا بعد أن يجري عليها التسويات والتعديلات الضرورية بهدف الوصول إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة أو ما يعرف بالوعاء الضريبي[2].

ويمكن القول أن هناك علاقة بين المحاسبة والضريبة مترابطة ومنفصلة في نفس الوقت، ولكن هناك أيضا تباعد فيما يخص التقارير المالية التي تهدف إلى خدمة مصالح المستثمرين، في حين أن الضريبة تُعنى بفرض الضرائب على أرباح الشركات المحققة وفقا للقانون الضريبي، وأقر البعض أملهم في أن يجدوا التقارب بين المحاسبة التي تعتمد على معايير المحاسبة الدولية وتحقيقها لأرباح ضريبية مناسبة (خاضعة للضريبة) وبين الضريبة، وعلى أي حال فإن إعداد التقارير المالية يرجع أساسا إلى تلبية احتياجات المستثمرين والتجار والمضاربين وفي المقابل تعتبر الضرائب مسألة قانونية[3].

ثانيا: العوامل المسببة في نشأة الاختلاف بين المحاسبة والجباية

توجد العديد من العوامل المُسببة لنشأة الاختلاف بين المحاسبة والضريبة ونذكر أهمها[4] :

1- اختلاف التوقيت الخاص بإصدار كل من القوانين الضريبية والمحاسبية

يُعد هذا العامل مهم نسبيا ولا يمكن تجاهله، فقد تصدر معايير محاسبية قبل صدور القانون الضريبي والعكس صحيح، وقد يكون هناك بعض المتغيرات الاقتصادية المهمة التي قد تقع في الفترة بين صدور معايير المحاسبة وصدور القانون الضريبي، وبالتالي فقد يؤخذ في الاعتبار هذه المتغيرات محاسبيا دون الأخذ بها ضريبيا أو العكس حيث يؤخذ بها ضريبيا دون الأخذ بها محاسبيا، وعلى ضوء ذلك نجد اختلاف التوقيت الخاص بهما قد يعمل على الأخذ ببعض المتغيرات الاقتصادية من جانب أحدهما وعدم الأخذ بها من الجانب الآخر مما يؤدي إلى وجود هذا الاختلاف.

---

[1] مراد آيت محمد، مشيد محمد، **معالجة الاختلافات الظاهرة بين القواعد المحاسبية والضريبية في الجزائر**، الملتقى العلمي الوطني الأول حول موضوع الجباية والمحاسبة بين التقارب والاختلاف، جامعة البليدة2، الجزائر، أفريل 2017، ص ص 06-07.

[2] محمد طرشي، وآخرون، **النتيجة الجبائية(فروقات وتعديلات)**،الملتقى العلمي الوطني الأول حول موضوع الجباية والمحاسبة بين التقارب والاختلاف، جامعة البليدة2، الجزائر، أفريل 2017، ص 02.

[3] PremSikka, **Accounting and taxation: Conjoined twins or separate siblings?** , Journal of Accounting Forum, Decembre 2016, P:13.

[4] يخلف إيمان، **مرجع سابق**، ص ص 35-36.

2- اختلاف الأهداف الضريبية عن الأهداف المحاسبية

تختلف القوانين الضريبية عن المفاهيم المحاسبية وقواعدها من حيث الأهداف، حيث توجد بعض القواعد الضريبية التي تسعى لتعظيم الايرادات ضريبيا، كما أنها تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فهي تعد وسيلة للاقتصاد السياسي والاجتماعي للدولة (تحفيز الاستثمار، تحسين الشروط الاجتماعية للعمال ...)، ما يجعل القواعد الضريبية تتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة ومساعدة مصلحة الضرائب على تحديد الوعاء الضريبي، في حين أن المحاسبة تسعى إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية مع اتباع حيادية تامة والافصاح عن المعلومات المالية للمنشأة، فوجود مثل هذا الاختلاف في الأهداف يؤدي في النهاية إلى إصدار القوانين الضريبية والمحاسبية في ضوء الأهداف المرجوة لكل منهما مما يجعل وجود تضارب بينهما يؤدي الى اختلاف بين النظام الضريبي والمحاسبي.

3- السياسات المحاسبية الناتجة عن ممارسة إدارة الأرباح

تعمل إدارة الأرباح دائما على محاولة تعظيم الإيرادات وتضخيم الربح المحاسبي وذلك في محاولة لتحسين الوضع المالي للمنشأة التي تعمل بها، وفي ضوء ذلك قد تلجأ إلى تطبيق بعض السياسات المحاسبية التي تخفض من الربح الضريبي، وبهذا ستنتهج سياسات محاسبية متعارضة مع ما جاء به القانون الضريبي، وهذا سيؤدي إلى اختلاف أو ظهور فجوة بين الربحين(المحاسبي والضريبي).

4- اختلاف توقيت الاعتراف ببعض عناصر المصروفات والايرادات

قد يتطلب في كثير من الأحيان الاعتراف ببعض عناصر الايرادات محاسبيا في توقيت يختلف عن توقيت الاعتراف به ضريبيا وكذلك عناصر المصروفات، وبالتالي فإن توقيت الاعتراف في هذه الحالة يؤدي إلى حدوث اختلاف بين المحاسبة والضريبة.

5- وجود الإعفاءات الضريبية

المقصود بالإعفاءات الضريبية هو الإعفاء من الاقتطاع الجبري من الربح المحاسبي للمكلف بالضريبة، وهي تمثل تنازل الدولة عن بعض حقوقها في الخزينة العامة كأداة من أدوات الحوافز الضريبية التي لها أهداف اقتصادية.

6- صعوبة اشتراك الدول النامية في وضع معايير المحاسبة الدولية

نلاحظ أن عدم اشتراك الدول النامية في وضع معايير المحاسبة الدولية لأنها تفتقد للبيئة المحاسبية السليمة، قد يؤدي إلى وضع معايير محاسبية لا تتلاءم مع بيئة هذه الدول وبالتالي عدم أخذ النظام الضريبي لهذه المعايير.

ثالثا: أنواع العلاقة بين المحاسبة والجباية

تختلف حالات العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية بحيث يمكن أن نوجزها فيما يلي[1]:

1- حالة الانفصال: أي هناك اختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وكذا اختلاف أهداف كل منهما.

2- حالة التطابق : في هاته الحالة تكون فيها القواعد المحاسبية هي نفسها القواعد الضريبية.

3- القيادة المحاسبية مع انعدام تأثير الضرائب : حيث يتم التقيد بالقاعدة المحاسبية بهدف إعداد التقارير المالية وكذا إعداد التقارير الضريبية، وهذا ممكن بسبب عدم وجود قاعدة ضريبية محددة.

4- حالة القيادة المحاسبية مع احتمال تأثير الضرائب : بمعنى أن القواعد المحاسبية تتضمن خيارات أو تقديرات والتي قد تؤدي إلى تدنئة أو تأجيل الربح، وهذه الخيارات تستخدم أيضا لأغراض الضريبة، في غياب قاعدة ضريبية محددة.

5- حالة القيادة الضريبية : أي لا توجد قاعدة محاسبية دقيقة، لذلك يتم إتباع القاعدة الضريبية سواء لإعداد التقارير المالية أو التقارير الضريبية، وهذا ممكن بسبب عدم وجود قاعدة محاسبية محددة أو غير واضحة بما فيه الكفاية.

6- الهيمنة الضريبية : في هاته الحالة تكون القاعدة الضريبية مفروضة سواء بالنسبة لإعداد التقارير المالية أو التقارير الضريبية، بالرغم من اختلاف بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية، بمعنى آخر يتم تجاوز القواعد المحاسبية.

ورغم تعدد تصنيفات النظم المحاسبية، إلا أنه يمكن حصرها في مدخلين أساسيين، ومن خلالهما تبنى العلاقة مع الجباية[2] :

- **مدخل التنظيم الذاتي للمحاسبة (المدخل الأنجلوسكسوني)**

وُفق هذا المدخل يتولى الممارسون لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة عملية وضع وتطوير المبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية دون تدخل القوانين والحكومة، حيث يتميز هذا المدخل بمرونة الاختيار بين مجموعة مختلفة من الطرق والإجراءات لنفس الأحداث الاقتصادية، ويتم تبني هذا المدخل أكثر من قبل الدول التي يسود بها نظام اقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا، حيث تُدار الأنظمة المحاسبية على أساس أن توزيع الموارد الاقتصادية

[1] خبيطي خضير، **تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي و القواعد الجبائية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2016، ص29.

[2] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 62-72.

يتم من خلال اليد الظاهرة والخفية لنظام السوق الحر، وتتجه نحو تلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين من المعلومات المحاسبية، ومن خلال هذا المدخل لا توجد أي علاقة مع الجباية وكل من المحاسبة والجباية تتميز بالاستقلالية التامة.

- **مدخل التنظيم القانوني للمحاسبة (المدخل الأوروبي)**

يتم تبني هذا المدخل من قبل الدول التي لها نظام اقتصادي مركزي وسوق رأسمالي غير نشط، والتي توجد بها سلطة واحدة تتمثل في الجهات الحكومية التي تُقيم وتُقرر السياسات المحاسبية وتأثيراتها الاقتصادية والاجتماعية في ظل الأهداف الوطنية العامة، وكنتيجة لذلك فإن القوائم المالية تكون محددة بالقوانين، مما يجعل الممارسات المحاسبية أكثر توحيدا (نظام محاسبي مُوحد)، وتوفر مرجعية يُمكن من خلالها الحكم على كفاءة أي طريقة من الطرق المحاسبية المُتبعة، ومن الدول المُتبعة لهذا المدخل نجد فرنسا وألمانيا، ويتميز هذا المدخل بتوجيه المعلومات المحاسبية أساسا لتلبية متطلبات الحكومة مثلا في فرض الضرائب والتأكد من مدى الامتثال للخطط الوطنية، فالعلاقة مع الجباية علاقة قوية.

ويمكن تلخيص العلاقة بين المحاسبة والجباية من خلال النموذجين السابقين في الجدول التالي:

الجول رقم (09-02): العلاقة بين المحاسبة والجباية من خلال النموذج الأنجلوسكسوني والنموذج الأوربي

	النموذج الأنجلوسكسوني	النموذج الأوروبي
النظام القانوني والجبائي	يتم إعداد القواعد والمعايير المحاسبية من طرف المنظمات الخاصة بغرض خدمة احتياجات المستثمرين، وتكتفي الدولة بمهمة الإشراف.	القواعد والمعايير المحاسبية يتم إعدادها من طرف الدولة (المخطط المحاسبي والقانون التجاري)، بما يخدم احتياجات الاقتصاد الكلي.
فلسفة العلاقة	نظرة اقتصادية	نظرة قانونية
العلاقة بين المحاسبة والجباية	تعالج القضايا الجبائية خارج القوائم المالية (القواعد المحاسبية والجبائية مستقلة تماما).	هناك علاقة قوية بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية (الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ببساطة).

المصدر: من اعداد الطالب بناءا على ما سبق

المطلب الثاني: طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

يُعتبر تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي كضرورة حتمية فرضتها التوجهات الاقتصادية في إطار محاولة ربط المؤسسة الجزائرية بمختلف التغيرات الاقتصادية الدولية، هذا ما أدى إلى إحداث انعكاسات وآثار مُعتبرة على عدة جهات تربطها علاقة بالمحاسبة، ومن أهم تلك الجهات النظام الجبائي، وباعتبار أن النظام المحاسبي المالي يعتمد بالدرجة الأولى على تلبية احتياجات المستثمر من خلال

تزويده بصورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسات، ولا يضع ضمن أولوياته الاعتبارات الجبائية، ما أدى هذا نوعا ما إلى إحداث اختلاف وتباعد بين القواعد والمفاهيم المحاسبية المالية الجديدة والقواعد الجبائية الجزائرية الحالية.

أولا: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري

العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري علاقة قوية وهذا من خلال تبنى المشرع الجزائري النموذج الأوروبي القاري، فبالرغم من أن النظام المحاسبي المالي مُستمد من معايير المحاسبة الدولية، ويختلف كثيرا في قواعده ومبادئه وأهدافه عن القانون الجبائي الجزائري، إلا أنه توجد بينهما علاقة قوية والتي تتجلى مظاهرها في النقاط التالية:

1- فرض القانون الجبائي على كل المكلفين بالضريبة سواء أشخاص معنويين أو طبيعيين خاضعين للنظام الحقيقي، أن يمسكوا محاسبة قانونية ومنتظمة طبقا للمواد 09-10-11 من القانون التجاري وطبقا للنظام المحاسبي المالي، والالتزام بالتعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وهذا طبقا للمادة 141 مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- قيام المشرع الجبائي بفرض نوعين من الرقابة والتحقيق على محاسبة المكلف ومدى تطابقها مع النظام المحاسبي المالي ومقاربتها بالتصريحات الجبائية والمعلومات المتوفرة لدى إدارة الضرائب، وهذا من خلال التحقيق في المحاسبة، والتحقيق المصوب في المحاسبة.

3- فرض الضريبة على النتيجة الجبائية، والتي لا يمكن الحصول عليها إلا من خلال النتيجة المحاسبية الناتجة عن مخرجات النظام المحاسبي المالي ضمن التقارير المالية.

4- فرض تقديم الميزانية المحاسبية السنوية من طرف النظام الجبائي الجزائري، مع إعداد جدول خاص بالانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية يقدم معها.

5- تطرق النظام المحاسبي المالي للمعالجة المحاسبية لجميع الضرائب، وإعطاء حسابات لها ضمن حافظة الحسابات.

ثانيا: أسباب الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

يرجع الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري إلى عدة أسباب يمكن أن نوجزها في النقاط التالية:

1- الاختلاف في القواعد:

الجدول رقم(10-02): الاختلاف في القواعد بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
إن القواعد المحاسبية وإعداد التقارير المالية تُبنى على أساس مبادئ الإفصاح للمعلومات والذي يعتمد بالدرجة الأولى خدمة المستثمرين، تلك المعايير يجب أن تطبق بثبات لكل مستخدمي المعلومات المالية بشكل تام، وفي بعض الأحيان قد تعطى الوحدات الاقتصادية حق الاختيار مع الأخذ بعين الاعتبار التطبيقات الموحدة التي يتم اختبارها وفحصها من قبل المدققين الخارجيين، حتى تكون قابلة للتنفيذ من قبل سلطات الأسواق المالية أو الجهات الأخرى.	تبنى على أساس تحديد الربح الخاضع للضريبة، وتحديد المسؤولية الضريبية للوحدات الاقتصادية. إن قواعد حساب الضريبة يجب أن تكون قابلة للاذعان وخضوع المكلفين بدفع الضريبة، وفي الوقت نفسه قابلة للتنفيذ والرقابة من قبل السلطات الجبائية، كما أن للقوانين الجبائية قواعد خاصة كالموضوعية واليقين كما أن الجباية لا يمكنها أن تتنازل عن العقوبات التي تفرضها على المكلفين بالضريبة.
إثبات العمليات المالية واستخلاص نتائج ربح وخسارة المشروع وذلك حسب الأصول والأعراف المحاسبية.	تحديد الربح الخاضع للضريبة وفقا للتشريعات الجبائية المقررة.
تعتمد أساس الالتزام.	تعتمد الأساس النقدي أحيانا وأساس الالتزام أحيانا أخرى.
تسمح بتكوين احتياطات أو مخصصات لمقابلة الخسائر.	لا تسمح بذلك أحيانا.
لا ترتبط بالقانون الجبائي ومستقلة عنه.	ترتبط بالقانون ارتباطا شديدا.
تقبل بالنفقات والمصاريف لغاية الوصول إلى الربح الصافي.	لا تقبل بعض المصاريف لتخصم من الدخل مثل مخصصات الأصول التي تستجيب إلى مبدأ الحيطة والحذر.
تستخرج نتيجة أعمال المشروع داخل وخارج حدود البلد.	تأخذ بمبدأ إقليمية الضريبة أي ضمن حدود الدولة فهي تستخرج الربح الصافي للمؤسسة في البلد.
تأخذ بالإيرادات جميعها.	تستبعد بعض تلك الإيرادات نظرا لإعفائها بموجب القانون مثل دخل الأوراق المالية.
ليس لها إعفاءات شخصية وعائلية تخفض من الدخل للوصول إلى صافي الربح.	هناك إعفاءات عائلية شخصية نص عليها القانون ليتم خصمها من الربح الخاضع للضريبة.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الدراسات والأبحاث السابقة

2- الاختلاف في المبادئ :

الجدول رقم(11-02): الاختلاف في المبادئ بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

المبادئ المحاسبية	المبادئ الجبائية
محاسبة التعهد : تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق (الحقوق المحققة) في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي. **استمرارية الاستغلال** : تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار و لمدة أطول. **قابلية الفهم** : قابلية فهم البيانات من حيث المستخدمين بحيث يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم. **المصداقية** : يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة وأن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأداءات الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس وأسس الاعتراف المعمول بها. **التكلفة التاريخية** : تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي اعتمادًا على تكلفة الحصول عليها، إلا أنه يتم الاعتماد على القيمة العادلة في اعادة تقييم التثبيتات. **أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني** : يعتبر هدا المبدأ جديد في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، فمثلا من خلال هدا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية. **إضافة إلى عدة مبادئ أخرى أهمها:** السنوية- استقلالية الدورات- الأهمية النسبية – الحيطة والحذر .	**مبدأ العدالة** : يقتضي مفهوم العدالة الضريبية أن تفرض على أساس القدرة التكليفية والتي تساوي الطاقة الضريبة، القدرة على الدفع للأفراد. **مبدأ اليقين** : ويعني أن تكون الضريبة الملزم بدفعها المكلف محددة على سبيل اليقين دون غموض، بحيث يكون ميعاد الدفع، طريقته، المبلغ الواجب دفعه واضحا ومعلوما للمكلف ولأي شخص، والهدف من ذلك هو حماية المكلف بالضريبة من التعسف وتعريفه بحجم التزاماته. **مبدأ الملاءمة في التحصيل** : ويعني ذلك أن تجبى الضرائب في الأوقات وبحسب الطرق الأكثر ملاءمة للممول، وهذا بتسهيل الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة، واختيار الأوقات الملائمة، تسهيل إجراءات التصريح والأساليب التي لا يتضرر منها الممول عند الدفع. **مبدأ الاقتصاد في النفقة** : ويكون ذلك بتطبيق الضريبة وتحصيلها بطريقة تخرج من الممول أقل مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل الخزينة العمومية، وهذا بتفضيل الضرائب التي لا تتطلب أعباء كبيرة لتحصيلها، لأن أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يتحملها الممول و/أو تقلل من دخول الخزينة العمومية. **أسبقية الوقع القانوني على الواقع الاقتصادي** : فالمشرع الجبائي يأخذ بالواقعة القانونية والتي تترتب عنها آثار جبائية. **التكلفة التاريخية** : لا يأخذ المشرع بالقيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات وانما يرجعها دائما لأصل التثبيت.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الدراسات والأبحاث السابقة

3- الاختلاف في الأهداف :

الجدول رقم (12-02): الاختلاف في الأهداف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

الأهداف المحاسبية	الاهداف الجبائية
- إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمنشأة، بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها دون استثناء. - السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد داخل الوحدة وفي مكان محدد على المستوى الوطني والدولي للوحدات. - المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وفعالية تسييره. - السماح بالتحكم في الحسابات معطية كل الضمانات للمسيرين المساهمين والشركاء إلى الدولة والمستعملين الآخرين المعنيين بالأمر. - السماح بالتسجيل بطريقة شاملة وموثوق فيها لكل المعاملات والحقوق الاقتصادية للمؤسسة، حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق فيها، مضمونة منتظمة، حيث أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب المعايير الدولية للتقارير المالية. - تستفيد الشركات متعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول. - يتأقلم النظام الجديد تماما مع أدوات الإعلام الآلي الموجودة التي تسمح بتسجيل المعطيات المحاسبية. - إعداد القوائم المالية وتقديم مستندات التسيير حسب النشاط.	**الهدف المالي** - توفير الموارد العمومية وتغطية النفقات العمومية. **الأهداف الاقتصادية** - تصحيح إخفاقات السوق. - توجيه قرارات أرباب العمل. - زيادة تنافسية مؤسسات قطاع الأعمال. - التأثير على هيكل وحجم الاستهلاك. - المساهمة في تحقيق الاندماج الاقتصادي. - ترشيد القرارات على مستوى مؤسسات الأعمال. **الأهداف الاجتماعية** - إعادة توزيع الدخل. - توجيه سياسة السكان في الدول. - مكافحة الفقر. **الأهداف الثقافية** - إعفاء الدخول الناجمة عن أتعاب الأعمال الفنية، عوائد التأليف والعروض الفنية والمسرحية من الضرائب على الدخل. - إعفاء المنجزات والأشغال الفنية والمواد الداخلة في الصناعة الثقافية من الضريبة على القيمة المضافة بغرض زيادة المقروئية والاهتمام بالفن. - فرض الضريبة على القيمة المضافة على الصادرات من مواد التراث والصناعات التقليدية حماية لها من الهروب نحو الخارج.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الدراسات والأبحاث السابقة

ثالثا: أهم مظاهر الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

تختلف المعالجة المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي لبعض العناصر، عن المعالجة الجبائية لنفس الحالة ومدى تأثير ذلك على النتيجة المحاسبية.

1- التثبيتات

تشمل التثبيتات الموجودات المادية الملموسة وغير الملموسة التي يحوزها الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى أكثر من سنة مالية، وهي تتمثل خصوصا في الممتلكات والتجهيزات والمعدات.

1-1- المعالجة المحاسبية

لقد جاء النظام المحاسبي المالي بمفهوم جديد في معالجة التثبيتات وهو التقييم بالقيمة العادلة للأصل بعدما كان يعتمد على التكلفة التاريخية.

حيث تُدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة[1]، كما تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مُدد الانتفاع بها مختلفة أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة[2]، غير أنه يرخص للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المُعاد تقييمه[3]، وترتكز طريقة إعادة التقييم وفقا لهذا النظام على مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة مرجعية ويعدل هذا التقييم عند اكتمال الشروط المنصوص عليها حسب القيمة الحقيقية أو النفعية، فإذا ظهرت إشارات في نهاية الدورة المحاسبية على أن القيمة المحاسبية لبعض التثبيتات تختلف بكثير عن القيمة القابلة للتحصيل (أقصى قيمة بين القيمة الحقيقية وقيمة المنفعة)، تشرع المؤسسة بإجراء اختبار تدني القيمة والذي يليه حساب القيمة القابلة للتحصيل[4].

- **الحالة الأولى : القيمة المحاسبية تفوق القيمة القابلة للتحصيل**

يتطلب الأمر تسجيل مؤونات وخسائر القيمة على الأصول غير الجارية المعنية.

- **الحالة الثانية: القيمة المحاسبية أقل من القيمة القابلة للتحصيل**

يتطلب الأمر تسجيل فارق اعادة التقييم على الأصول غير الجارية المعنية، والذي يعني تعديل بالزيادة لقيمة الأصل والرفع من الأموال الخاصة للمؤسسة بواسطة الحساب 105"فارق إعادة التقييم"،

---

[1] المادة 5.121 الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009، **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، والمتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجزائر، ص 08.

[2] المادة 4.121، الجريدة الرسمية الجزائرية، **المرجع نفسه** ، ص 08.

[3] المادة 20.121، الجريدة الرسمية الجزائرية، **المرجع نفسه**، ص 10.

[4] جمال لعشيشي، **مرجع سابق**، ص 89.

وتُعتبر إعادة التقييم حسب النظام المحاسبي المالي الجديد إجراء حر بخلاف ما كان قائما قبل، أين كان إعادة التقييم قانوني حيث يؤسس وفقا لمراسيم تنفيذية تهدف لتصحيح القيم التاريخية للموجودات الواردة في الميزانية كي تقترب من القيم السوقية، وتؤدي عملية إعادة التقييم إلى الزيادة في القيمة الدفترية للأصل وبالتالي إلى ارتفاع حصص الاهتلاكات المستقبلية حيث ينتج عن هذا الاجراء انخفاض في نتائج الدورات المحاسبية اللاحقة[1].

كما أن ناقص أو فائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصل تحسب على أساس المبلغ المعاد تقييمه أي القيمة العادلة للأصل.

1-2- المعالجة الجبائية

لم ينص القانون الجبائي صراحة على كيفية تسجيل التثبيتات وإنما أشار إلى ذلك من خلال نصه على الأساس المعتمد في حساب الإهتلاك حيث أن التثبيتات التي تمنح الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة والتي تُستعمل في نشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة، تسجل على أساس سعر الشراء أو التكلفة بدون الرسم على القيمة المضافة، أما التثبيتات المخصصة لنشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فيتم تسجيلها على أساس سعر الشراء أو التكلفة مضاف إليه الرسم على القيمة المضافة[2].

وفيما يخص إمكانية فصل مكونات التثبيتات، فلم يُشر المشرع الجبائي إليها إطلاقا، غير أنه يتبناها انطلاقا من نص المادة 141 مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص " يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة"، وعليه لا توجد أي مادة تعارض ذلك.

وأما المعالجة الجبائية لإعادة تقييم التثبيتات من وجهة نظر النظام الجبائي الجزائري كالتالي[3]:

أ- المعالجة الجبائية الأولية لإعادة تقييم التثبيتات عند التحول من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي:

طبقا للمادة 10 من قانون المالية التكميلي 2009 والتي عدلت المادة 185 و 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تم من خلالهما معالجة فوائض القيمة بالنسبة للتثبيتات بصفة عامة عند التحول من المخطط المحاسبي الى النظام المحاسبي المالي كالتالي:

---

[1] جمال لعشيشي، **مرجع سابق**، ص 88.

[2] المادة 141، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، الجزائر، 2021، ص33.

[3] التعليمة رقم 02 بتاريخ 2019/03/20 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بالجزائر، **المتضمنة المعالجة الجبائية لإعادة تقييم التثبيتات**.

- يُقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات.
- يُقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم من نتيجة السنة.

غير أن هذه المادة تم إلغاؤها بموجب قانون المالية لسنة 2021.

ب- **المعالجة الجبائية لإعادة تقييم التثبيتات بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق**

ب-1- إعادة تقييم التثبيتات غير قابلة الاهتلاك : طبقا للمادة 186 مكرر والمحدثة بموجب المادة 04 من قانون المالية 2019، فإنه لا يدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للاهتلاك مع احترام الشروط التالية :

- يجب إدراج فارق إعادة التقييم في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم حسب مدونة النظام المحاسبي المالي.
- مبلغ فائض إعادة التقييم لا يمكن توزيعه كليا أو جزئيا .
- إذا تم إعادة التقييم ونتج عنه ناقص قيمة فإن ذلك لا يؤثر على النتيجة الجبائية، لعدم اعتباره عبء قابل للخصم جبائيا.

وإذا تم إدراج فارق إعادة التقييم ضمن حساب آخر فإنه يتم دمجه في النتيجة الجبائية مباشرة لا سيما إذا تم :

- تضمين المبلغ كليا أو جزئيا مباشرة في رأسمال المؤسسة.
- التخصيص الكلي أو الجزئي لمبلغ فائض إعادة التقييم ضمن حساب الترحيل من جديد .

كما أنه اذا تم توزيع فائض إعادة التقييم فسيتم دمج الفائض مباشرة ضمن النتيجة الجبائية للمؤسسة

أما في حالة التنازل عن التثبيت فإن فائض أو ناقص القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات غير القابلة للإهتلاك والمُعاد تقييمها تُحسب طبقا للمادة 186 مكرر 1 على أساس القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم كالتالي :

فائض(ناقص) القيمة للتنازل = مبلغ التنازل – القيمة الأصلية للتثبيت قبل إعادة التقييم

وتكون القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم وفق الحالات التالية :

- **الحالة الأولى:** على أساس التكلفة التاريخية لاقتناء التثبيت إذا لم تقم المؤسسة بأي إعادة تقييم.
- **الحالة الثانية :** على أساس القيمة المحاسبية الجديدة بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للقانون التجاري والتي قامت بإعادة تقييم التثبيتات المسجلة في أصول المؤسسة حتى تاريخ 2006/12/31 طبقا

للمرسوم التنفيذي رقم 07-210 بتاريخ 04 جويلية 2007 والذي يعدل المادة 71 من قانون المالية 2003 والمتضمن شروط اعادة تقييم التثبيتات العينية والمعنوية.

- **الحالة الثالثة :** على أساس القيمة المحاسبية الجديدة بالنسبة للمؤسسات التي قامت بإعادة تقييم التثبيتات غير قابلة للاهتلاك والمسجلة ضمن الأصول بتاريخ 2009/12/31 بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، حيث تم اخضاع فائض القيمة للضريبة طبقا للأحكام المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب-2- إعادة تقييم التثبيتات القابلة الاهتلاك: طبقا للمادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه يُقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة.

أما في حالة التنازل عن التثبيت فإن فائض أو ناقص القيمة الناتج عن التنازل للتثبيتات القابلة للإهتلاك والمعاد تقييمها تحسب طبقا للمادة 186 مكرر 1 على أساس القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم كالتالي :

فائض(ناقص) القيمة للتنازل = مبلغ التنازل – القيمة الاصلية للتثبيت قبل إعادة التقييم

وتكون القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم وفق الحالات التالية:

- **الحالة الاولى:** سعر الشراء أو سعر التكلفة بدون الرسم على القيمة المضافة (HT)، إذا كان التثبيت يمنح الحق في الخصم والتي تستعمل في نشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة.
- **الحالة الثانية:** سعر الشراء أو سعر التكلفة متضمن الرسم على القيمة المضافة (TTC)، إذا كان التثبيت لا يمنح الحق في الخصم والتي لا تستعمل في نشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة.
- **الحالة الثالثة :** على أساس القيمة المحاسبية الجديدة بالنسبة للمؤسسات التي قامت بإعادة تقييم التثبيتات القابلة للاهتلاك والمسجلة ضمن الأصول بتاريخ 2009/12/31 بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق حيث تم اخضاع فائض القيمة للضريبة طبقا للأحكام المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- الاهتلاكـــــــات

تختلف نظرة النظام الجبائي الجزائري للاهتلاكات عن النظام المحاسبي المالي، وتبعا لذلك تختلف المعالجة لكل منهما.

2-1- المعالجة المحاسبية

الإهتلاك محاسبيا هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء، إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه[1]، وتحكم الإهتلاك القواعد التالية[2]:

- طرق الإهتلاك المعتمدة : الإهتلاك الخطي، المتناقص، المتزايد، طريقة وحدات الانتاج.
- يُوزع المبلغ القابل للإهتلاك على مدة دوام نفعية الأصل.
- المبلغ القابل للإهتلاك = تكلفة الأصل – القيمة المتبقية – تكاليف الخروج المنتظرة.
- يجب أن تدرس دوريا طريقة الإهتلاك، المدة النفعية، القيمة المتبقية
- يتم تجزئة الأصول عند حساب الإهتلاك إذا اختلفت المدة النفعية لكل عنصر.
- المدة النفعية للتثبيتات المعنوية لا تتجاوز 20 سنة.

2-2- المعالجة الجبائية

الإهتلاك جبائيا هو المعاينة المحاسبية للخسارة التي تتحملها قيمة الأصول الثابتة التي تتناقص مع مرور الوقت، فهي معاينة تناقص قيمتها الناتج عن الاستعمال، الوقت، التغير التقني أو أي شيء آخر[3]، وتحكم الاهتلاكات من الناحية الجبائية عدة شروط وقواعد نصت عليها المادة 141 و174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 والتي تتمثل في:

- الإهتلاك مرتبط بمدة حياة الأصل وليس مدة منفعته.
- طرق الإهتلاك المعتمدة : الإهتلاك الخطي، المتناقص، المتزايد.
- يطبق الإهتلاك الخطي وجوبا، إلا في حالة تقديم طلب للمدير الولائي للضرائب من طرف المكلف بالضريبة لاختيار الإهتلاك المتناقص أو المتزايد، ويكون هذا الطلب لا رجعة فيه.
- المبلغ القابل للإهتلاك هو مبلغ التثبيت بسعر الشراء أو التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة إذا كان التثبيت يمنح الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة ويستعمل في عملية خاضعة للرسم، وبكل الرسوم إذا كان التثبيت لا يدخل في عملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولا يمنح الحق في الخصم، كما أنه عند حساب الإهتلاك لا يتم الأخذ بالقيمة المتبقية، ولا مصاريف الخروج المنتظرة.

[1] المادة 7.121، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، **مرجع سابق**، ص 09.

[2] المادة 7.121 الى 13.121، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، **مرجع سابق**، ص 09.

[3] المديرية العامة للضرائب، **دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب**، مديرية العلاقات العمومية والاعلام، 2021، ص 13.

- تسقيف حساب الإهتلاك بالنسبة للسيارات السياحية عند مبلغ قابل للإهتلاك 1.000.000 دج.
- التثبيتات المنخفضة القيمة والتي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج خارج الرسم لا تُعتبر تثبيت ولا يحسب لها الإهتلاك، وانما تعتبر أعباء قابلة للخصم.

اضافة إلى عدة شروط جبائية أخرى ليكون الإهتلاك عبء مقبول، نتطرق إليها في المبحث الثاني.

3- المؤونات :

المؤونة عبارة عن تكلفة تقيد في الدفاتر المحاسبية مهما كانت النتيجة المحققة ربحا أو خسارة، وتهدف لإعطاء صورة صادقة عن نشاط المؤسسة، وتشكل هذه المؤونات أساسا حتى تتمكن المؤسسة من مواجهة إما مخاطر محتملة أو أعباء محتملة.

3-1- المعالجة المحاسبية

تُعرف مؤونات المخاطر والأعباء بأنها خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، ويمكن إدراجها في الحسابات في الحالات التالية[1]:

- عندما يكون للمنشأة التزام راهن قانوني أو ضمني ناتج عن حادث مضى.
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام.
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

ولا يمكن أن تكون الخسائر العملياتية المستقبلية (خسائر التشغيل) محلا لمؤونات الأعباء[2]، ولا تستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات[3]، وقد صنف النظام المحاسبي المالي مؤونات الأعباء إلى صنفين وهما: مؤونات للأعباء-خصوم غير جارية (حـ/15)، ومؤونات للأعباء- خصوم جارية (حـ/481).

3-2- المعالجة الجبائية

إضافة إلى الشروط الجبائية الشكلية والموضوعية (نتطرق إليها ضمن المبحث الثاني، المطلب الأول) يجب توفر شروط خاصة وهي:

- يجب أن تكون المؤونة مشكلة لمواجهة أعباء أو خسائر محتملة الوقوع.
- يجب أن يكون احتمال وقوع الخسارة مرتبط بحدث وقع خلال الدورة.
- يجب أن تكون المؤونة محددة بدقة ووضوح.

[1] المادة رقم 1.125، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، **مرجع سابق**، ص 14.
[2] المادة رقم 3.125، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، **مرجع سابق**، ص 14.
[3] المادة رقم 4.125، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، **مرجع سابق**، ص 14..

- يجب أن تكون المؤونة تخص عبء قابل للخصم من الناحية الجبائية.

وعليه وحسب نص المادة 141-05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تعتبر المؤونات غير المستوفية للشروط المنصوص عليها جبائيا غير قابلة للخصم، وكذلك المؤونات التي خصصت جزئيا أو كليا في مجال غير مطابق لمجال تخصيصها، أو التي أصبحت بدون غرض خلال السنة الموالية التي تشكلت فيها.

كما نص التشريع الجبائي ضمن نفس المادة سابقة الذكر أن المؤونات المقبولة هي ما تعلق بالمخزونات والحقوق المرتبطة بمؤسسات القرض فقط، كما أن خسائر القيمة غير معترف بها جبائيا إلا خسارة القيمة الخاصة بالمخزونات.

4- عقد التمويل الايجاري

يعتبر التمويل الايجاري من ابداعات الهندسة المالية، والتي من خلاله قدمت حلا لإشكالية تمويل الاستثمارات والتقليل من خروج السيولة لدى المستثمر، غير أن المشرع الجبائي لم يأخذ بهذه النظرة وغلب البعد القانوني عن البعد الاقتصادي مما خلق ازدواجية لدى المؤسسات في معالجته.

4-1- المعالجة المحاسبية

اعتمد النظام المحاسبي المالي على مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، حيث اعتبر عقد ايجار التمويل عقد تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل إلى المستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها[1]، وعليه فيترتب عن ذلك:

- **بالنسبة للمؤجر:** هو المالك القانوني وأقساط الايجار تعتبر ايرادات.
- **بالنسبة للمستأجر:** هو المالك الفعلي(الاقتصادي)، وتعتبر أقساط الايجار أعباء، كما أنه يستفيد من خصم الإهتلاك الخاص بالعين المؤجرة.

4-2- المعالجة الجبائية

طبقا للمادة 53 من قانون المالية لسنة 2014 تم الإبقاء على المعالجة الجبائية للاهتلاكات على الأملاك المُقتناة في إطار عقود القروض الإيجارية، المطبقة قبل دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ حيث:

- **المؤجر:** تنص هذه المادة أنه في إطار عمليات القروض الإيجارية المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية وشركات القرض الإيجاري، يُعَد المؤجر جبائيا مالكا للعين المؤجرة، لهذا يتم

[1] المادة 1.135، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، **مرجع سابق**، ص19.

تسجيله كأصل ثابت ويطبق عليه الاهتلاك الجبائي وهذا على أساس الاهتلاك المالي للقرض الإيجاري، تُسجَل مبالغ الإيجار المقبوضة كنتائج.

- **المستأجر:** يُعَد المستأجر جبائيا مستأجر للعين المؤجرة، وتُسجل المبالغ التي يسددها المستأجر لصالح المؤجر كتكلفة.

5- الإعانات

وهي عملية تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تَحَمَلَهَا أو سيتحملها المستفيد من الإعانة، بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته في الماضي أو في المستقبل[1].

5-1- المعالجة المحاسبية

تدرج الإعانات العمومية في الحسابات كإيرادات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها، وفيما يخص التثبيتات القابلة للاهتلاك تكون التكلفة في الاهتلاك، وهكذا فإن الاعانات العمومية المرتبطة بالأصول القابلة للاهتلاك تدرج في الحسابات كإيرادات حسب تناسب الاهتلاك المحتسب، وفي عرض الميزانية تشكل الاعانات المرتبطة بالأصول ايرادات مؤجلة، كما تدرج في الحسابات الإعانات العمومية الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها أو التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للمنشأة دون الحاق بتكاليف مستقبلية تدرج كإيرادات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه، ويتم الأخذ من جديد بالإعانة التي تمول تثبيتا غير قابل للاهتلاك وتنشر على مدى المدة التي يكون فيه التثبيت غير قابل للتصرف، وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف فإن الإعانة تسجل من جديد في شكل نتيجة على مدى عشرة (10) أعوام حسب طريقة خطية، ولا تدرج في حسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل، إلا إذا توفر ضمان معقول بأن المنشأة تتمثل للشروط الملحقة بالإعانات وبما أن الإعانات سيتم استلامها، وفي الحالة الاستثنائية التي تلجأ فيها المنشأة إلى تسديد إعانة فإن هذا التسديد يدرج في الحسابات باعتباره تغييرا لتقدير حسابي، ويرجع التسديد في المقام الأول إلى كل ايراد مؤجل غير مهتلك مرتبط بالإعانة ويتم إدراج الفائض في الحسابات كعبء من الأعباء[2].

5-2- المعالجة الجبائية

تعالج الإعانات حسب التشريع الجبائي الجزائري كما يلي[3] :

[1] المادة 1.124، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، **مرجع سابق.** ص 13.

[2] المادة 6.5.4.3.2.124، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، **مرجع سابق**، ص ص 13-14.

[3] المادة 144، المديرية العامة للضرائب الجزائرية، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2021، ص34.

5-2-1- إعانة التجهيز : تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمنشآت ضمن نتائج السنة المالية كما يلي :

- فيما يخص الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهتلاك، يتم حسب مدة الإهتلاك.
- فيما يخص الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات غير قابلة للاهتلاك، يتم على امتداد خمس (05) سنوات بأجزاء متساوية.

في حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طريق هذه الإعانات، ومن أجل تحديد فائض أو ناقص القيمة، يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة حسب الحالة :

- من القيمة المحاسبية الصافية بالنسبة للأصول القابلة للإهتلاك
- من سعر الاقتناء للأصول الثابتة، بالنسبة للأصول غير قابلة للإهتلاك.

5-2-2- إعانة التوازن : تدخل إعانة التوازن والاستغلال ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم تحصيلها فيها.

6- تكاليف البحث والتطوير:

تمثل تكلفة البحث تكلفة البحث عن منتجات جديدة ومحسّنة كتطبيق جديد للمواد، أو طرق جديدة أو محسّنة، أما تكلفة التطوير فهي تكلفة العملية التي تبدأ بتنفيذ قرار إنتاج منتج جديد أو محسّن أو استخدام طريقة جديدة أو محسنة.

6-1-المعالجة المحاسبية: قسم النظام المحاسبي المالي نفقات البحث والتطوير إلى مرحلتين :

6-1-1- مرحلة البحث: تُعتبر النفقات الناجمة عن البحث لمشروع داخلي أعباء يتم إدراجها في الحسابات عندما تتحملها المؤسسة ولا يمكن تثبيتها.

6-1-2- مرحلة التطوير: تُصنف نفقات التطوير ضمن التثبيتات المعنوية وعليه يمكن توزيعها على عدة سنوات حسب قسط الاهتلاك السنوي، إذا توفرت فيها الشروط التالية[1] :

- إذا كانت ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية وينتظر منها تحقيق مردودية مستقبلية.
- إذا كان الكيان ينوي ويملك القدرة على إتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التطوير أو استعمالها أو بيعها.
- إمكانية تقييم تلك المصاريف بصورة صادقة.

[1] هوام جمعة، **محاسبة معمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 68.

6-2- المعالجة الجبائية

يَعتبر النظام الجبائي نفقات البحث والتطوير مرحلة واحدة ويعالجها كأعباء قابلة للخصم بمجرد تحملها وهذا في حدود مبلغ لا يتعدى 10% من الدخل، ولا يتعدى 000 000 100 دج سنويا، مع ضرورة أن يعاد استثمار المبلغ المسموح بتخفيضه في إطار هذا البحث كما يجب التصريح به للإدارة الجبائية وكذلك للهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، وإذا لم يتم الاستجابة لهذه الشروط يعاد دمج مصاريف البحث والتطوير في الربح الخاضع للضريبة، وهذا طبقا لنص المادة 170-171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

المطلب الثالث: الجهود المبذولة لتكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي

عَمَد المشرع الجبائي إلى اتخاذ جملة من التدابير الجبائية والتي صدرت بموجب قوانين المالية السنوية والتكميلية، وتضمنت عدة تعديلات لبعض الأحكام الجبائية أو استحداث لقوانين جديدة، وهذا بغية الوصول إلى انسجام مقبول بين المحاسبة والجباية وتقليص الفجوة بينهما، وتتمثل فيما يلي:

أولا: الإجراءات المتخذة في الجانب التشريعي

لا يكاد يخلو قانون مالية عادي أو تكميلي لأي سنة من السنوات من عدة إجراءات تشريعية تهدف الى محاولة مسايرة النظام المحاسبي المالي، وتقليص الفجوة بينهما، ونعرج على أهم التدابير المتخذة في هذا الشأن من طرف المشرع الجبائي والمتمثلة في :

1- التدابير الجبائية المتخذة في قانون المالية لسنة 2009

نص قانون المالية لسنة 2009 على عدة تدابير تشريعية تتمثل في الآتي :

1-1- اكتتاب تصريح تصحيحي

يمكن للمنشآت ذات الجمعية العامة التي يجب أن تثبت بشأن الحسابات، اكتتاب تصريح تصحيحي على الأكثر خلال الواحد والعشرون (21) يوما التي تلي انقضاء الأجل القانوني المنصوص عليه في القانون التجاري لانعقاد الجمعية العامة*، ويجب أن ترفق تحت طائلة عدم قبول التصريح ضمن نفس الأجل، الوثائق في شكلها القانوني التي تؤسس التصحيح لا سيما محضر الجمعية وتقرير محافظ الحسابات[1].

* حسب نص المادة رقم 584 من القانون التجاري الجزائري، يحدد بتاريخ 30 جوان من سنة (ن+1) وعليه يعتبر آخر أجل لإيداع التصريح التصحيحي هو 21 جويلية من السنة (ن+1).

[1] المادة 14، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، بتاريخ 31 ديسمبر 2008، **قانون رقم 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009**، ص 06.

وجاءت أحكام هذا الإجراء في محاولة للتوافق مع متطلبات النظام المحاسبي بخصوص المبدأ المتعلق بالأحداث اللاحقة لتاريخ غلق الميزانية المالية*، الذي يقضي بتعريف الأحداث اللاحقة للميزانية وأنواعها وكيفية التعامل معها محاسبيا وأثرها على القوائم المالية التي تم اعدادها ولكن لم يتم التصريح بصدورها بعد، والمعلومات التي يتطلب الافصاح عنها وخاصة اذا كانت الأحداث المالية غير معدلة[1]، ويعني هذا أن كل حدث معلوم له علاقة مباشرة بالقوائم المالية عند تاريخ غلق حسابات السنة المالية وتاريخ المصادقة على حسابات هذه السنة يجب ارفاقه بالسنة المالية المغلقة، أما اذا طرأ حدث بعد تاريخ غلق السنة المالية وكان بدون تأثير على وضعية الأصول والخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات فإنه لا يتم اجراء أي تسوية[2].

2- التدابير الجبائية المتخذة في قانون المالية التكميلي لسنة 2009

يعتبر قانون المالية التكميلي لسنة 2009 من أهم القوانين في مجال تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتضمنه احكاما جبائيا هامة وهي:

2-1- العقود طويلة الأجل

إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة المدة المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين(2) محاسبيتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، وذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية أو عقود مسيرة، ويقبل بهذه الصفة وجود أدوات التسيير ونظام حساب التكلفة والرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المئوية للتسبيق وبمراجعة تقديرات الأعباء والحواصل والنتائج، تماشيا مع التسبيق، ويتم حساب ربح مؤسسات الترقية العقارية تبعا لطريقة محاسبة الأعباء و حواصل العمليات بالتسبيق[3].

حيث بموجب هذا النص اعتمد النظام الجبائي طريقة التقدم في الأشغال في تسجيل العقود طويلة الأجل، إذ تعتبر الطريقة الأنسب في تحديد الربح الخاضع للضريبة، ويأتي هذا النص تماشيا مع المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي المالي للعقود طويلة الأجل والتي تنص على اعتماد طريقة التقدم

* المحدد بتاريخ 30 أفريل (ن+1) وهو آخر اجل لإقفال الحسابات التي تخص السنة (ن).

[1] خالد الجعرات، **مرجع سابق**، 2008، ص 167.

[2] المادة 14، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، بتاريخ 28 ماي 2008، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي**، ص 08.

[3] المادة 04، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 44، بتاريخ 26 جويلية 2009، **أمر رقم 09-01 المؤرخ في 26 جوان 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009**، ص 04.

وفي حالة عدم إمكانية تطبيقها تطبق طريقة التمام، كما يشجع على مسك محاسبة التكاليف من طرف مؤسسات الترقية العقارية.

2-2- الاهتلاكات والمؤونات:

حيث تم تعديل المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، من خلال إضافة عدة نقاط جديدة تتمثل في[1] :

- يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها
- تسجل المواد المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية.
- الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في المخزونات أو الغير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وجاء هذا التعديل الجبائي تماشيا مع النظام المحاسبي المالي والذي ينص على:

- يمكن أن تُعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيت[2]، فقد أخذ المشرع الجبائي بها، غير أنه قام بتحديد مبلغها كي يتم تفادي أي تأويلات أو تقديرات من طرف مسيري المؤسسات من شأنها أن تؤثر على وعاء الضريبة الخاضع.
- تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند ادراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة بالنسبة إلى السلع المكتسبة مجانا، من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها[3]،وهو ما تبناه النظام الجبائي الجزائري.
- اعتماد مصطلح خسائر القيمة المُتعلقة بالمخزونات والحقوق ضمن محتوى النظام المحاسبي المالي، وهو ما تم اعتماده من طرف النظام الجبائي الجزائري.

[1] المادة 05، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 44، **مرجع سابق**، ص 05.

[2] المادة 4.121، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، **مرجع سابق**، ص 08.

[3] المادة 2.112، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، **مرجع سابق**، ص 07.

2-3- تبني النظام المحاسبي المالي

حيث تم احداث مادة جديدة ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة رقم 141 مكرر2 وتنص "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة "[1].

ويعتبر هذا تعديل لتحقيق التوافق، فقد تم التبني الكامل لكل ما جاء به النظام المحاسبي المالي في حالة عدم وجود نص جبائي، أما في حالة وجود نص جبائي يعارض أو يقيد النص المحاسبي فالأولوية للنص الجبائي.

2-4- خصم المصاريف الأولية

تُخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي[2]، فلم يتوافق هنا النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي والذي يقضي بإطفاء هذه المصاريف فورا في سنة حدوثها، وتم الإبقاء من طرف المشرع الجبائي نفس مخطط الإطفاء الأصلي حتى لا تتحمل سنة 2010 عبء يؤثر سلبا على الوعاء الضريبي.

2-5- إعادة تقييم الأصول:

يُقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس (05) سنوات، ويقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات التقييم في نتيجة السنة[3]، حيث اعترف المشرع الجبائي بعملية إعادة التقييم وقام بتوزيعها على مدة خمس سنوات بهدف تفادي العبء الضريبي، في حين يدرج فائض الاهتلاك الناتج عن إعادة التقييم في الأعباء القابلة للخصم في السنة التي تم فيها إعادة التقييم.

3- التدابير الجبائية المتخذة في قانون المالية لسنة 2010

نص قانون المالية لسنة 2010 على عدة تدابير تشريعية تتمثل في الآتي :

3-1- إعانة الاستغلال والتوازن

تدخل إعانة الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها[4]، فتم إضافة هذا النوع من الإعانات والذي جاء به النظام المحاسبي المالي إذ تدرج في الحسابات الإعانة

[1] المادة 06، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 44، **مرجع سابق**، ص 05.

[2] المادة 08، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 44، **مرجع سابق**، ص 05.

[3] المادة 10، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 44، **مرجع سابق**، ص 06.

[4] المادة 09، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 78، بتاريخ 31 ديسمبر 2009، **أمر رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010**، ص 06.

الموجهة لتغطية أعباء وخسائر سبق الحصول عليها أو التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للكيان دون إلحاق بتكاليف مستقبلية تدرج كمنتوجات في التاريخ الذي تم فيه اكتسابها فيه[1].

4- التدابير الجبائية المتخذة في قانون المالية التكميلي لسنة 2010

نص قانون المالية التكميلي لسنة 2010 على عدة تدابير تشريعية تتمثل في الآتي :

4-1- القرض الايجاري

يستمر تطبيق الأحكام السابقة على قانون المالية لسنة 2010 والمتعلقة بقواعد الإهتلاك في إطار عقود القرض الإيجاري بصفة انتقالية إلى غاية 31 ديسمبر سنة 2012[2]، بمعنى المقرض المؤجر هو المالك القانوني وبالتالي هو صاحب الحق في الاهتلاك، والمقرض المستأجر هو المالك الاقتصادي وليس من حقه خصم الاهتلاك وانما خصم أقساط الايجار كعبء، وبعد 31 ديسمبر 2012 يتم تبني النظرة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

ويُعتبر هذا الإجراء الجبائي من أهم الإجراءات النوعية التي جاء بها النظام الجبائي الجزائري لتحقيق التوافق والانسجام مع النظام المحاسبي المالي، غير أنه لم يلبث طويلا حتى تم إلغاؤه بموجب المادة 53 من قانون المالية لسنة 2014 لتعود للحالة التي كانت عليها سابقا.

5- التدابير الجبائية المتخذة في قانون المالية لسنة 2012

نص قانون المالية لسنة 2012 على عدة تدابير تشريعية تتمثل في الآتي :

5-1- إعانة التجهيز(الاستثمار)

يتم ربط الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهتلاك في مدة تتجاوز خمس(05) سنوات، بسنوات مدة الإهتلاك[3]، حيث تم إضافة هذا النوع من إعانات التجهيز الخاصة بالتجهيزات القابلة للاهتلاك تماشيا مع النظام المحاسبي المالي والذي ينص أن الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للاهتلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الاهتلاك المحتسب[4]، غير أنه تم تحديد مدة الإهتلاك القصوى بخمس سنوات(05) من طرف المشرع الجبائي طبقا للمادة 06 من قانون المالية لسنة 2014.

---

[1] المادة 3.124، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، **مرجع سابق**، ص 13.

[2] المادة 27، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 49، بتاريخ 29 أوت 2010، **أمر رقم 10-01 المؤرخ في 26 أوت 2010 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010**، ص 11.

[3] المادة 07، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 72، بتاريخ 29 ديسمبر 2011، **قانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012**، ص 05.

[4] المادة 2.124، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، **مرجع سابق**، ص 13.

6- التدابير الجبائية المتخذة في قانون المالية لسنة 2018

نص قانون المالية لسنة 2018 على عدة تدابير تشريعية تتمثل في الآتي :

6-1- الخضوع لأحكام النظام المحاسبي المالي

تخضع الإمكانية المتاحة أمام المنشآت لاختتام سنتها المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر، لأحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي[1]، ويهدف هذا التدبير التنظيمي إلى استبدال الإحالة إلى القرار المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني بالإحالة على القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي[2].

7- التدابير الجبائية المتخذة في قانون المالية لسنة 2019

نص قانون المالية لسنة 2019 على عدة تدابير تشريعية تتمثل في الآتي :

7-1- إعادة تقييم التثبيتات

حيث تم إدراج مادتين جديدتين 186 مكرر-186 مكرر 1 ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لمعالجة إعادة تقييم التثبيتات كالتالي[3]:

- لا يدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للاهتلاك، ويسجل فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم، ويكون هذا الأخير غير قابل للتوزيع.
- يحسب فائض أو ناقص القيمة للتنازل عن التثبيتات القابلة وغير القابلة للاهتلاك انطلاقا من القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم.

حيث تم اعتماد المعالجة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي من خلال إدراج فارق إعادة التقييم في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم حسب مدونة النظام المحاسبي المالي، غير أنه اختلف معه في حالة التنازل باعتماده على التكلفة التاريخية للأصل وليس القيمة العادلة التي تم اعتمادها بعد إعادة التقييم.

8- التدابير الجبائية المتخذة في قانون المالية لسنة 2021

نص قانون المالية لسنة 2021 على عدة تدابير تشريعية تتمثل في الآتي :

---

[1] المادة 07، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 76، بتاريخ 28 ديسمبر 2017، **قانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018**، ص 06.

[2] وزارة المالية، **مشروع قانون المالية لسنة 2018**، 10 أكتوبر 2017، ص 13.

[3] المادة 04، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 79، بتاريخ 30 ديسمبر 2018، **قانون رقم 18-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019**، ص 04.

8-1- إعانة التجهيز(الاستثمار):

تم اعتماد المعالجة حسب النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإعانة الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للإهتلاك حسب مدة الإهتلاك، وتم تسقيف الإعانات غير قابلة للإهتلاك بمدة خمس(05) سنوات.

ثانيا: الاجراءات المتخذة في الجانب التكويني

قامت المديرية العامة للضرائب بالقيام بعدة إجراءات تكوينية تماشيا مع المستجدات المحاسبية والجبائية، والتي تمثلت في :

1- ادراج النظام المحاسبي المالي كمقياس يدرس في التكوين المتخصص للالتحاق برتبة مفتش مركزي (تكوين مدة سنة)، وكذا رتبة مفتش قسم (تكوين لمدة سنتين) بالمدرسة الوطنية للضرائب، وهذا ابتداء من دفعة 2010.

2- تسطير برنامج تكويني قاعدي ممتد من سنة 2008-2015 تمثل في:

- **تكوين للإطارات المركزية**

تشكل هذه الفئة من الموظفين التي تشغل مناصب ووظائف عليا دورا هاما في تنفيذ ونجاح الإصلاحات إذ تقع على عاتقهم مهمة وضع حيز تنفيذ سياسة الدولة الهادفة إلى تحسين وترقية الخدمة العمومية، لاسيما في ظل التوجه الجديد الرامي إلى عصرنة الإدارة الجبائية، وعليه فتكوين هذه الإطارات يُعد محورا أساسيا ضمن استراتيجية تكوين القطاع، إذ تم تكوين هذه الإطارات في الجانب المحاسبي من خلال:

- بعثات دراسية إلى بعض الدول الأجنبية لدراسة معايير المحاسبة الدولية للتقارير المالية.
- ندوات بالمدرسة الوطنية للضرائب لدراسة معايير المحاسبة الدولية للتقارير المالية من تنشيط خبراء من فرنسا وتونس ودكاترة من الجامعة الجزائرية.
- جلسات تكوينية بالاشتراك مع الجامعة الجزائرية والمجلس الوطني للمحاسبة للتكوين في مجال النظام المحاسبي المالي.

- **تكوين للإطارات المحلية**

حيث قامت الإطارات المركزية التي تم تكوينها بإجراء برامج تكوينية على مستوى المديريات الجهوية لرؤساء المراكز الضريبية وكذا رؤساء المفتشيات ورؤساء المصالح الخاصة بجباية المؤسسات والمهن الحرة، بالإضافة الى فرق التحقيق المحاسبي، حيث يهدف هذا التكوين لاكتساب معارف وخبرات تسمح لهم بالتأقلم السريع مع مهامهم ومع المحيط المهني في تعاملاتهم مع المكلفين في تطبيقهم للنظام المحاسبي المالي وآثاره الجبائية.

كما تم السماح للموظفين من ترقية معارفهم عن طريق استكمال الدراسة للحصول على شهادة جامعية ومهنية من خلال مؤسسات التعليم العالي والتكوين المهني، للاستفادة من نتائج الخبرات والبحوث والدراسات التي تقوم بها هذه القطاعات والتي من شأنها إثراء وتعزيز معارف وخبرات الموظفين والإطارات.

ثالثا: الاجراءات المتخذة في الجانب التنظيمي

1- ابتداء من سنة 2010 تم الغاء النموذج القديم من الميزانية المحاسبية والتي تخضع للمخطط الوطني المحاسبي، وتم إنجاز نموذج جديد من الميزانية المحاسبية من طرف الإدارة الجبائية مع جميع الملاحق (13 ملحق) وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي يتوجب على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي التصريح به قبل 30 أفريل من كل سنة.

2- تم إقرار هيكل إداري جديد يتماشى وعصرنة الادارة الجبائية من جهة وكذا تسهيل عمل موظفي الإدارة والمكلفين والمحاسبين من جهة أخرى، وهذا من خلال :

2-1- هيكل إداري يضم المكلفين الخاضعين للضريبة والمفروض عليهم مسك محاسبة قانونية ومنتظمة وفق القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي، وهما[1] :

- **مديرية كبريات المؤسسات** : والتي تضم المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي يفوق رقم أعمالها 200 مليون دج، وكذا الشركات البترولية ومجمع الشركات والشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية بالجزائر.
- **مركز الضرائب** : والذي يضم المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي والملزمين بمسك محاسبة وفق النظام المحاسبي المالي ولا ينتمون لكبريات المؤسسات.

2-2- وهيكل إداري يضم المكلفين الخاضعين للضريبة غير مفروض عليهم مسك محاسبة قانونية ومنتظمة وفق القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وهو:

- **مركز جواري للضرائب:** والذي يضم صغار المكلفين وينتمون للنظام الجزافي والذين لا يتوجب عليهم مسك محاسبة وفق النظام المحاسبي المالي.

3- إنشاء نظام معلوماتي جديد عن طريق إدخال التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال على مستوى الإدارة الضريبية، وهي مرحلة هامة في برنامج التحديث والعصرنة وفي تكييف التشريع الضريبي من أجل التوجه نحو التقنيات غير المادية وتأطير الدخول الالكتروني للنظام المركزي، حيث تم

[1] سعيدي بن شهرة، ابراهيم شويحة، **مرجع سابق**، ص89.

الأخذ بعين الاعتبار النظام المحاسبي المالي من حيث حافظة الحسابات الخاصة به والتعامل مع الميزانية المحاسبية وإجراء عمليات المقاربة اللازمة مع المعلومات التي تحوزها الإدارة الجبائية[1].

4- إنشاء نظام مرجعية الخدمة وهذا طبقا للتعليمة العامة رقم 01 المؤرخة في 07 جوان 2004 الصادرة عن السيد المدير العام للضرائب، ويعتبر مرجع نوعية الخدمة وسيلة ترقية ثقافة الاستقبال ونوعية الخدمة، فهو يضم مجموع معايير داخلية وخارجية التي يجب أن يلتزم باحترامها أعوان الهياكل الجديدة، ويتمثل هذا المسعى في اكتتاب 20 التزام لنوعية الخدمة التي تلتزم الإدارة الجبائية باحترامها بغية ضمان تكفل بالمكلفين بالضريبة، وبعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق سنة 2010 تم تكوين أعوان الاستقبال بكل أنواعهم (الجسماني، الهاتفي، البريد الالكتروني) بكل ما يتعلق بالنظام المحاسبي المالي لكي يتمكنوا من الرد على جميع استفسارات واحتياجات المكلفين بالضريبة وكذا الممارسين لمهنة المحاسبة[2].

[1] موقع المديرية العامة للضرائب، **www.mfdgi.gov.dz**، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2020/10/31 في الساعة 14:40.

[2] المديرية العامة للضرائب، **الدليل المنهجي لمرجع نوعية الخدمة**، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، 2012، ص 08.

المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي

تُعتبر الضريبة المؤجلة من بين المستجدات المحاسبية التي انفرد بها النظام المحاسبي المالي دون المخطط المحاسبي القديم، وتعتبر مفهوم جديد استحدثه هذا النظام والناتج عن تبنيه للمرجعية الدولية IAS/IFRS، ومنذ اعتماده في البيئة الجزائرية ظهرت عدة اختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية نشأت عنها ما يسمى بالضرائب المؤجلة.

نتناول في هذا المبحث كل الحالات التي تؤدي إلى ظهور ضرائب مؤجلة بسب الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وكيف تمت معالجتها لكل منهما، وكذا مزايا وعيوب تطبيق الضرائب المؤجلة في الجزائر.

المطلب الأول: نقاط التوافق والاختلاف بين المعيار المحاسبي الدولي IAS12 والنظام المحاسبي المالي

باعتبار أن النظام المحاسبي المالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية المُعدة قبل سنة 2004، فإنه توجد عدة اختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS12 ناتجة عن عدم التبني الكامل لمتطلبات المعيار أو عدم الأخذ ببعض التحديثات والتحسينات للمعيار، حيث تتمثل النقاط المتوافق عليها والمختلف فيها فيما يلي :

أولا: نقاط التوافق والاختلاف من حيث الجانب المفاهيمي

نقاط التوافق والاختلاف فيما يخص الجانب المفاهيمي بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " موضحة في الجدول الآتي :

الجدول رقم (13-2): نقاط التوافق والاختلاف من حيث الجانب المفاهيمي

النظام المحاسبي المالي	المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "
مفهوم الضرائب المؤجلة	
الضرائب المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصميه) أو قابل للتحصيل(ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية، فالضريبة المؤجلة هي طريقة محاسبية لإدراج أعباء ضريبية في القوائم المالية المتعلقة بتلك السنة[1].	الضرائب المؤجلة هي الضريبة الناتجة عن الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء والإيرادات والأصول والخصوم خلال الدورة وبين الاعتراف والتقييم الجبائي لها[2].
التعليق: بالنسبة للمعيار تم التركيز على فلسفة الضريبة المؤجلة من خلال ابراز الحدث المنشئ للضريبة المؤجلة وسبب نشوئها.	

[1] المادة 2.134، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 44، **مرجع سابق**، ص 18.

[2] بن ربيع حنيفة وآخرون، **مرجع سابق**، ص 212.

أما النظام المحاسبي المالي فركز على الجانب المفاهيمي من خلال إبرازه لنوعي الضريبة المؤجلة (أصول – خصوم)، كما تم الإشارة بأن الضريبة المؤجلة والمحاسبة عنها تعتبر مشكلة محاسبية وليست ضريبية.

أنواع الضرائب المؤجلة

ضريبة مؤجلة أصول: عبارة عن مبلغ ضريبة قابل للتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية[1].	**أصول ضريبية مؤجلة:** هي مبلغ ضرائب الدخل المتوقع استردادها في فترات لاحقة[3].
ضريبة مؤجلة خصوم: عبارة عن مبلغ ضريبة قابل للدفع خلال سنوات مالية مستقبلية[2].	**التزامات ضريبية مؤجلة:** هي مبالغ ضرائب الدخل واجبة التسديد في الفترات المستقبلية والمتعقلة بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة[4].

التعليق: يتطابق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي IAS12 في تقسم الضرائب المؤجلة غير أن المصطلح المعتمد لكل منهما يختلف.

أسباب نشوء الضرائب المؤجلة

تنجم الضرائب المؤجلة عن[5] :	**تنجم الضرائب المؤجلة عن[6] :**
- اختلال زمني بين الاثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع. - عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور. - ترتيبات، واقصاء، وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة. - عند اقفال سنة مالية، يدرج أصل أو خصم لضريبة مؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو منتوج ضريبي.	- الفروق المؤقتة الواجب خصمها(المعترف بها ضريبيا في المستقبل). - ترحيل الخسائر الضريبية والتي لم يتم استنفاذها للفترات اللاحقة. - ترحيل الخصومات الضريبية التي لم يتم استنفاذها للفترات اللاحقة. - ضرائب الدخل واجبة التسديد في الفترات المستقبلية والمتعلقة بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة. - الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالاستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.

التعليق: يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي IAS12 في أسباب نشوء الضرائب المؤجلة، غير أن النظام المحاسبي المالي يعتمد على الفروقات الزمنية أي تنشأ الضريبة المؤجلة بالاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، من خلال الاعتماد على مدخل قائمة الدخل في اثبات الضرائب المؤجلة، غير أن هذا المدخل تخلى

[1]Mohamed Zaatri, **Initiation aux Impôts différés**, Edition Berti, Alger, 2021, P:34.
[2]Ibid, P:34.

[3] جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص ص 717. 718.

[4] جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص 717.

[5] Mohamed Zaatri, **Op.Cit**, P:36.

[6] جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص ص 719.

عنه المعيار وتبنى مدخل قائمة المركز المالي (الميزانية) والذي يتمحور على الفروقات المؤقتة وليست الزمنية.	
مراجعة وتحيين الضرائب المؤجلة	
تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين[1].	تطبيق المعدل الضريبي الجاري، ومنع تحديث الضرائب المؤجلة
التعليق: تتعدد بدائل مراجعة الضرائب المؤجلة بالنسبة للنظام المحاسبي المالي، فإما يتم مراجعتها بتطبيق المعدل الضريبي الجاري عند اقفال السنة المالية، أو من خلال معدل الضريبة المتوقع سنة انعكاس هذه الفروقات، كما نص على تسوية الخصوم دون تحيينها، لكنه لم يضع أي شروط عند تطبيق المعدل المتوقع يتعلق بمدى موثوقية ومصداقية المؤشرات التي تم البناء عليها، كما لم يلزم المؤسسة بتطبيق أحد هذه الاختيارات. غير أن المعيار المحاسبي الدولي IAS12 يرشد ويستحسن تطبيق المعدل الضريبي الجاري، كما أنه يعتمد تسوية الخصم الجبائي بدون تحيين، ذلك لأن التحديث الموثوق فيه لأصول وخصوم الضرائب المؤجلة على أساس التحيين يفرض إعداد جدول مفصل يظهر فيه التاريخ الذي يعكس فيه كل فرق مؤقت، لذا يستحيل إعداد هذا الجدول أو يكون إعداده معقد للغاية.	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المراجع المشار إليها ضمن التهميش

ثانيا: نقاط التوافق والاختلاف من حيث الإثبات والقياس

نقاط التوافق والاختلاف فيما يخص الاثبات والقياس بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " موضحة في الجدول الآتي :

الجدول رقم (14-02): نقاط التوافق والاختلاف من حيث الإثبات والقياس

النظام المحاسبي المالي	المعيار المحاسبي الدولي IAS12 "ضرائب الدخل"
الاثبات	
لم يُشر القانون 07 -11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ولا القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم ومدونة الحسابات وطريقة سيرها صراحة إلى طريقة إثبات الضرائب المؤجلة، وانما تكلم عن أسباب نشوء الضرائب المؤجلة والمتمثلة في الفوارق الزمنية، لكن تكلمت التعليمة الصادرة سنة 2011 وكذا كتاب Manual Scf Final الصادر سنة 2013 عن	استخدام طريقة الالتزام الضريبي والتي من خلالها تم تبني منهاج قائمة المركز المالي، في حين منع المعيار استخدام طريقة التأجيل التي تقوم عن فروقات التوقيت بين المتطلبات المحاسبية والضريبية للإيرادات والمصاريف أي تبني منهج قائمة الدخل[2].

[1] صديق حسوس، **مرجع سابق**، ص 71.

[2] المرجع نفسه، ص 73.

المجلس الوطني للمحاسبة عن القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية، وهو ما يتوافق مع مدخل قائمة المركز المالي.	
التعليق: أشار النظام المحاسبي المالي الى الفوارق الزمنية في نشوء الضرائب المؤجلة، مما يدل اعتماده ضمنيا على مدخل قائمة الدخل، غير أن التعليمة المحاسبية وكذا الكتاب الصادرين عن المجلس الوطني للمحاسبة تكلما عن القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية كمعيار لتحديد نوع الضرائب المؤجلة، مما يدل ضمنيا اعتماد مدخل قائمة المركز المالي، وهذا ما يعتبر ثغرة وجب على المشرع الجزائري تداركها وتعديل القانون 07-11 من خلال تبني مدخل قائمة الميزانية ليتم التوافق مع المعيار المحاسبي الدولي IAS12 في طريقة إثبات الضرائب المؤجلة.	
القياس	
لم يشر القانون 07 -11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ولا القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم ومدونة الحسابات وطريقة سيرها للنظام المحاسبي المالي صراحة إلى طريقة معدل قياس الضرائب المؤجلة، لكن تكلمت التعليمة الصادرة سنة 2011 وكذا كتاب Manual Scf Final الصادر سنة 2013 عن المجلس الوطني للمحاسبة عن استخدام المعدل الساري بتاريخ قائمة الميزانية.	يجب قياس الأصول(الالتزامات) الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضرائب المتوقع ان تكون سائدة في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الالتزام اعتمادا على معدلات الضريبة وقوانين الضريبة الفعلية السائدة بتاريخ قائمة المركز المالي[1].
التعليق: يتم قياس الضريبة المؤجلة في النظام المحاسبي المالي عن طريق استخدام المعدل الساري بتاريخ قائمة الميزانية. لكن المعيار المحاسبي الدولي IAS12 في طريقته لقياس الضرائب المؤجلة يعتمد معدلات الضرائب المتوقعة في سنة تحققها وانعكاسها، غير أنه يرشد ويستحسن كذلك تطبيق المعدلات الحالية لصعوبة تحديد التوقعات للمعدلات المستقبلية	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على المراجع المشار إليها ضمن التهميش

ثالثا: نقاط التوافق والاختلاف من حيث العرض والإفصاح

نقاط التوافق والاختلاف فيما يخص العرض والإفصاح بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " موضحة في الجدول الآتي :

الجدول رقم (15-02): نقاط التوافق والاختلاف من حيث العرض والافصاح

العرض	
في مستوى تقديم الحسابات، تمييز الضرائب المؤجلة للأصول عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية، ويميز ما	- يجب عرض الضرائب الجارية والمؤجلة في قائمة الدخل (الربح والخسارة)، ماعدا تلك الناجمة عن العمليات والأحداث التي تم محاسبتها مباشرة في

[1] جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص ص 725.

بين الضرائب الخصمية المؤجلة عن ديون الضريبة الجارية[1].	عناصر النتيجة الإجمالية أو الأموال الخاصة[2]. - العبء (أو الإيراد) الضريبي يجب عرضة بشكل منفصل في حساب النتيجة، أي الفصل بين الأعباء المتعلقة بالضرائب المؤجلة والأعباء (الإيرادات) المتعلقة بالضرائب الجارية[3]. - يجب عرض أصول وخصوم الضريبة بشكل منفصل عن الأصول والخصوم الأخرى، كما أن أصول وخصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تفصل عن أصول وخصوم الضريبة المستحقة[4]. - عندما تقوم المؤسسة بالفصل بين الأصول والخصوم غير الجارية والأصول والخصوم الجارية في قوائمها المالية، لا يجب تصنيف أصول وخصوم الضريبة المؤجلة كأصول أو خصوم جارية[5].
التعليق: النظام المحاسبي المالي تكلم فقط عن عرض الضرائب ضمن قائمة الميزانية (أصول – خصوم)، وأهمل عرض الضرائب المؤجلة ضمن جدول حسابات النتائج، وكذا عرضها ضمن الأموال الخاصة، كما نص عليه المعيار IAS12.	
الإفصاح	
هناك معلومات تخص هذه الضرائب المؤجلة تظهر في الملحق(المنشأ، والمبلغ، وتاريخ انقضاء الأجل، وطريقة الحساب، والإدراج في الحسابات).	ذكرت الفقرات من 79 الى 88 من المعيار المحاسبي الدولي IAS12 الكثير من المتطلبات الواجب الإفصاح عنها تم ذكر أهمها في الفصل الأول.
التعليق: المتطلبات الواجب الإفصاح عنها بموجب النظام المحاسبي المالي مقتضبة جدا وغير مفصلة مقارنة بالمتطلبات التي يطالب المعيار بالإفصاح عنها.	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المراجع المشار إليها ضمن التهميش

المطلب الثاني : حالات نشوء الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة من خلال لجنة تنظيم الممارسات المحاسبية والعناية المهنية مرجعا خاص بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة سنة 2011، تحت عنوان– الضرائب المؤجلة–، وعدد فيها أربعة عشر حالة (14) من حالات نشوء الضرائب المؤجلة، غير أنه لم يوردها بتوسع وتفصيل كاف، نتطرق في هذا المطلب لأسباب نشوء الضرائب المؤجلة كما نص عليها النظام المحاسبي المالي.

[1] المادة 2.134، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 44، **مرجع سابق**، ص 19.
[2] محمد قبايلي، **مرجع سابق**، ص 64.
[3] **المرجع نفسه**، ص 64.
[4] **المرجع نفسه**، ص 64.
[5] **المرجع نفسه**، ص 65.

أولا: الحالات الناشئة بسبب الفروقات المؤقتة

وهي الفروق الناشئة عن اختلاف زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج وعبء ما وأخذه في الحسبان بالنسبة للنتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع[1]، وهذا ناتج بسبب اعتماد المحاسبة على مبدأ التعهد والالتزام، واعتماد الجباية على مبدأ الاستحقاق، وكذا الاختلاف في مفهوم الإيرادات والأعباء ووقت الاعتراف بهما من وجهة نظر كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

1- الحالات الناشئة والتي تخص الأعباء

يمكن حصر الحالات الناشئة للضرائب المؤجلة بسبب الاختلافات في القواعد المحاسبية والجبائية للأعباء في الآتي :

1-1- الاهتلاكـــات

تختلف نظرة النظام المحاسبي المالي للاهتلاك وكذا أنواعه عنه في النظام الجبائي الجزائري، مما ينتج عنه ضرائب مؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم حسب الحالة، ويتم امتصاصها على مدى فترة الاهتلاكات المحاسبية للتثبيتات وهي كالتالي :

1-1-1- طريقة الاهتلاك

يستخدم النظام المحاسبي المالي طريقة الاهتلاك التي تعكس وتيرة استهلاك المؤسسة للمزايا الاقتصادية للأصل، في حين يفرض النظام الجبائي استخدام طريقة الإهتلاك الخطي واستثناءا طريقة الاهتلاك المتناقص أو المتزايد ويكون كما يلي :

الجدول رقم (16-02): الفروقات المؤقتة الناتجة عن الاختلاف في استخدام طريقة الاهتلاك

النظام المحاسبي المالي	النظام الجبائي الجزائري	طبيعة الضرائب المؤجلة
استخدام طريقة الاهتلاك المتناقص	استخدام طريقة الاهتلاك الثابت أو المتزايد	القاعدة المحاسبية أقل من القاعدة الجبائية وعليه ضريبة مؤجلة أصول
استخدام طريقة الاهتلاك المتزايد	استخدام طريقة الاهتلاك الثابت أو المتناقص	القاعدة المحاسبية أكبر من القاعدة الجبائية وعليه ضريبة مؤجلة خصوم
استخدام طريقة الاهتلاك الثابت	استخدام طريقة الاهتلاك المتناقص	القاعدة المحاسبية أكبر من القاعدة الجبائية وعليه ضريبة مؤجلة خصوم
استخدام طريقة الاهتلاك الثابت	استخدام طريقة الاهتلاك المتزايد	القاعدة المحاسبية أقل من القاعدة الجبائية وعليه ضريبة مؤجلة أصول

المصدر: من اعداد الطالب بناء على ما سبق

[1] المادة 2.134، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 44، **مرجع سابق**، ص 19.

أما بالنسبة لطريقة الإهتلاك عن طريق وحدات الانتاج فلا يمكن تقنينها، فقد يزيد الاهتلاك في الفترات التي يتم استخدام الأصل فيها بشكل كبير، ويقل في الفترات التي يكون فيها استخدام الأصل أقل، وعليه نقارن دائما بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية للأصل.

1-1-2- فترة الاهتلاك : طبقا للنظام المحاسبي المالي فإن مبلغ الاهتلاك يوزع بصورة مطردة على مُدة دوام نفعية الأصل[1]، أما جبائيا فالمدة مرتبطة بطبيعة وحياة الأصل، حيث تكون كالآتي:

الجدول رقم (17-02): الفروقات المؤقتة الناتجة عن الاختلاف في مدة الاهتلاك

معدل الاهتلاك المطبق	طبيعة الضرائب المؤجلة
الاهتلاك المحاسبي أسرع من الاهتلاك الجبائي	ضرائب مؤجلة أصول
الاهتلاك المحاسبي أبطأ من الاهتلاك الجبائي	ضرائب مؤجلة خصوم

المصدر: من اعداد الطالب بناء على ما سبق

1-1-3- القيمة المتبقية : كما رأينا سابقا أن النظام المحاسبي المالي يأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية عند حساب المبلغ القابل للإهتلاك، أما جبائيا فلا تأخذ بها، هذا ما ينتج عنه اختلاف بين المبلغ القابل للإهتلاك محاسبيا وجبائيا، ويؤدي إلى نشوء فروقات مؤقتة، وعليه نقارن دائما بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية للأصل تبعا لطريقة الإهتلاك المستخدمة وكذا مدة الاهتلاك المعتمدة لكل من النظام المحاسبي والجبائي.

وبصفة عامة

- إذا كان الاهتلاك الجبائي **أكبر** من الاهتلاك المحاسبي ينتج عنه أن القيمة المحاسبية للأصل **أكبر** من القيمة الجبائية للأصل وبالتالي **ضرائب مؤجلة خصوم**.
- إذا كان الاهتلاك الجبائي **أقل** من الاهتلاك المحاسبي ينتج عنه أن القيمة المحاسبية للأصل **أقل** من القيمة الجبائية للأصل وبالتالي **ضرائب مؤجلة أصول**.

1-2- المؤونات

طبقا للنظام المحاسبي المالي فإن مؤونات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، وتدرج في الحسابات في الحالات التالية[2]:

- عندما يكون لكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حدث مضى.
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام.
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا فيه.

[1] المادة 7.121، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 44، **مرجع سابق**، ص 09.

[2] المادة 1.125، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 44، **مرجع سابق**، ص 14.

وتكون المؤونات محلا لتقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية[1]، بينما النظام الجبائي الجزائري لا يعترف سوى بالمؤونات المترتبة عن المخزونات أو الحقوق المتعلقة بمؤسسات القرض طبقا للمادة 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعليه فإن :

- مؤونة مزايا المستخدمين (مؤونة التقاعد، مؤونة مكملات التقاعد، مؤونة منح التعويضات والمخصصة بسبب خروج المستخدمين إلى التقاعد).
- مؤونة حقوق العطل المدفوعة.
- مؤونة الضمان.

وغيرها من المؤونات المُشَكلة محاسبيا غير مقبولة جبائيا للخصم إلا إذا تحققت فعلا في السنوات اللاحقة، هذا ما ينتج عنه فروق مؤقتة بين القاعدة المحاسبية للخصم والقاعدة الجبائية للخصم تنشئ ضرائبا مؤجلة أصول، نظرا لأن القاعدة المحاسبية للخصم سنة تشكل المؤونة أكبر من قاعدته الجبائية.

1-3- الأعباء غير المدفوعة

محاسبيا يتم تسجيل جميع الأعباء المتعلقة بالدورة انطلاقا من مبدأ ربط التكاليف بالإيرادات وكذا مبدأ الفصل بين الدورات المحاسبية، ولأن النظام المحاسبي يأخذ بمبدأ محاسبة التعهد (الالتزام) فيتم التسجيل بمجرد الفوترة، غير أن النظام الجبائي الجزائري يشترط جملة من الشروط (تم ذكرها سابقا) لقبول خصم الأعباء منها يجب أن تكون مدفوعة (مُسددة)، ومنه تنشأ فوارق مؤقتة بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية تؤدي الى تسجيل أصول ضريبية قابلة للخصم في السنوات المستقبلية عندما يتم تسديد هذه الأعباء فعليا، ومن بين هذه الأعباء نذكر :

- مصاريف الكراء غير المسددة.
- الضرائب القابلة للخصم جبائيا وغير مدفوعة(الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، رسم التطهير....).
- الأتعاب غير المسددة والخاصة بالمحاسبين والمحامين والخبراء وغيرها.
- الفوائد المستحقة على المؤسسة ويتم دفعها مستقبلا عند تسديد دفعة القرض.

1-4- الأعباء المدفوعة سلفا

بالنسبة للأعباء التي لم يتم فوترتها وبالتالي لم يتم تسجيلها محاسبيا إلا كتسبيقات يتم ترصيدها مستقبلا عند الفوترة، فإنه إن تم دفعها مسبقا يتم قبول خصمها جبائيا، وفي نهاية الدورة تُسترد من

[1] المادة 3.125، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 44، **مرجع سابق**، ص 14.

الميزانية الجبائية وتدرج في الميزانية المحاسبية كضريبة مؤجلة خصوم لهذه الفروق المؤقتة ومن بينها نذكر :

- ايجارات مدفوعة مسبقا (تخص سنوات مستقبلية).
- دفع الرسم على النشاط المهني عن تسبيقات مُستلمة من الزبائن لنشاطات الأشغال العمومية والخدمات.

2- الحالات الناشئة والتي تخص الايرادات

2-1- أرباح تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية : محاسبيا يتم تسجيل الربح والخسارة الناتج عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة ضمن الأعباء المالية(حـ 666)، أو الإيرادات المالية (حـ 766)[1]، بينما النظام الجبائي يسمح فقط بخصم الخسائر، وأما أرباح الصرف فلا تخضع جبائيا إلا عند تحصيل مبالغ الحقوق أو تسديد الديون بسعر الصرف الجاري في ذلك التاريخ.

2-2- إعانة الاستغلال والتوازن : يتم التسجيل المحاسبي لإعانات الاستغلال والتوازن في تاريخ الوعد بالاستفادة منها، ولكن يتم إخضاعها جبائيا عند تحصيلها، أي عند قبض مبلغ الإعانة، لذا يتم تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم لهذه الفروقات الزمنية بين القيمة المحاسبية (الاعانة) والقاعدة الجبائية (المعدومة)[2] في نهاية الدورة التي تم فيها الوعد بالإعانة.

2-3- الفوائد المالية المنتظرة: يتم محاسبة الفوائد التي لم تحصل بعد في نهاية الدورة كفوائد منتظرة (ايرادات)، أما جبائيا فهي تدرج عندما يتم قبضها[3]، وبالتالي تتشكل ضرائب مؤجلة خصوم عن الفوارق المؤقتة الناشئة بين القاعدة المحاسبية (قيمة الفوائد) والقاعدة الجبائية (معدومة).

2-4- ايرادات الايجار المستلمة مسبقا : جبائيا يتم اخضاع الايرادات المستلمة حتى وان كانت تخص دورات مستقبلية مادام تم قبضها، أما من الناحية المحاسبية فبموجب استقلالية الدورات فيسجل كل ايراد بالدورة السنوية الخاصة به، وعليه تنشأ ضرائب مؤجلة أصول قابلة للخصم في السنوات المستقبلية.

[1] Eric Dumalanede, **Comptabilité Générale Conforme au SCF et aux Normes Comptables Internationals IAS/IFRS**, Berti editions, Alger, 2009,P:204.
[2] Mourad El Besseghi, **Formations sur Les Impôts Différés Selon Les Normes IAS/ IFRS et le SCF**, 2010,P: 130.
[3] Rabah Boussaid, EldjemaBelai et Brahim Tiguemounine, Dossier Pedagogique de Seminaire Portant sur Les Impôts Diffères, Institut Superieur de Gestion et de Planification, 29 et 30 Septembre 2012, P:37.

3- الحالات الناشئة والتي تخص الأموال الخاصة

3-1- إعادة تقييم التثبيتات : كما تم تفصيله سابقا في المطلب الأول فيما يخص مظاهر الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي فيما يخص معالجة التثبيتات، وعليه تظهر الضرائب المؤجلة عند إعادة التقييم في الحالات التالية[1]:

- **حالة الزيادة في قيمة التثبيتات :** مبلغ إعادة التقييم أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت قبل إعادة تقييمه، وعليه تنتج ضرائب مؤجلة خصوم تساوي فارق إعادة التقييم الموجب ضرب معدل الضريبة على أرباح الشركات.
- **حالة انخفاض القيمة المحاسبية للتثبيت :** يكون رصيد حـ/105 مدين، ونثبت ضرائب مؤجلة خصوم بالنسبة لفارق التقييم وتكون ضرائب مؤجلة خصوم مدينة.

3-2- تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء : عند تغير الطرق المحاسبية أو تصحيح أخطاء فإن هذا التعديل يسجل في الأموال الخاصة ضمن "حـ/11 الترحيل من جديد" ويكون له أثر بنشوء ضرائب مؤجلة أصول أو خصوم حسب الحالة إن كانت بإثبات وجود فروقات زمنية قابلة للخصم مستقبلا أو خاضعة للضريبة مستقبلا[2].

4- حالات ناشئة أخرى

4-1- مصاريف البحث والتطوير : يعالج النظام المحاسبي المالي هذه الأعباء على مرحلتين، مرحلة البحث التي يعتبرها كأعباء غير قابلة للتثبيت أما مرحلة التطوير (عند الوصول إلى منتوج جديد) يجب إدراجها كتثبيتات معنوية، وهذا بتوفر ثلاث شروط هي وجود نية وقدرة المؤسسة على إكمال البحث، واحتمال تدفق منافع نقدية من هذا البحث والقدرة على قياس مصاريف التطوير بكل موثوقية[3]، فمصاريف البحث تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة، ومصاريف التطوير تؤثر على الوعاء من خلال مخصصات الاهتلاك والخسائر في القيمة السنوية، أما النظام الجبائي الذي لا يفرق بين المرحلتين وينص على إدراجها كأعباء قابلة للخصم في حدود مبلغ لا يتعدى 10 % من الربح الخاضع ولا يتعدى 100.000.000 دج سنويا، هذه الاختلافات في معالجة مصاريف البحث والتطوير تنجم عنها فروقات زمنية تستلزم محاسبة ضرائب مؤجلة خصوم، فالقيمة المحاسبية للأصل (حساب 203) أكبر من قاعدته

[1] محمد قبايلي، **مرجع سابق**، ص ص 128-129.

[2] **المرجع نفسه**، ص 134- بتصرف-.

[4] Athman Ihaddadene, **la Comptabilité Financière Selon IAS/IFRS et le SCF**, Mémoire pour l'obtention d'un Magister, non publier, ESC, 2009, P:14.

الجبائية ويتم استخدام الضريبة المؤجلة خصوم خلال مدة اهتلاك مصاريف البحث والتطوير المسجلة كتثبيتات معنوية[1].

4-2- تثبيت تكاليف الاقتراض : إذا كانت تكاليف الاقتراض تؤدي إلى توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ويمكن تقييمها بطريقة موثوقة، يمكن إضافتها لقيمة الأصل ولا يتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية[2]، في حين أن القانون الجبائي لا يأخذها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل، ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة مُباشرة في نفس السنة، هذه الاختلافات تؤدي إلى وجود فروقات زمنية قابلة للإخضاع تنتج عنها محاسبة ضرائب مؤجلة خصوم، حيث أن القيمة المحاسبية للأصل أكبر من قاعدته الجبائية بسبب رفض مصلحة الجباية لرسملة تكاليف الاقتراض، هذه الضرائب المؤجلة يتم إلغائها تدريجيا في كل نهاية سنة مالية بالاستناد إلى قسط الاهتلاك المتضمن للمصاريف المالية التي تم رسملتها[3].

4-3- التحيين : يُعتبر التحيين قاعدة تقييم مطبقة في كل مرة تكون قيمة من القيم معبرة، عند تقييم الإيرادات، الأعباء، المؤونات (مزايا المستخدمين ومصاريف التفكيك)، الأصول(تكلفة دخول أصل تم شرائه على الحساب)، وهي محاسبة تستند على الواقع الاقتصادي بتحيين القيم استنادا إلى تدني قيمة النقود بمرور الزمن، في حين أن القواعد الجبائية المطبقة حاليا تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة الإسمية في التقييم، وهذا ما ينجم عنه فروقات زمنية، كمثال على ذلك اقتناء تثبيت على الحساب، حيث يتم التسديد بعد أكثر من دورة، لذا يجب تحيين قيمة الأصل وإدراجها بالقيمة الحالية وأما مصاريف التحيين فتدرج كأعباء مالية[4]، هذا ما يشكل اختلاف في أقساط الاهتلاك المأخوذة جبائيا حيث تحسب على أساس القيمة الأصلية، أما محاسبياً على أساس القيمة المُحينة وتكون هناك ضرائب مؤجلة أصول وذلك نتيجة إدراج جزء من القيمة الإسمية كأعباء مالية، ويتم تسجيل ضرائب مؤجلة أصول في الفترات التي تسجل فيها مصاريف التحيين بمقارنة القيمة المحاسبية مع القاعدة الجبائية[5].

4-4- التقييم في نهاية الدورة : تحدد القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي بالفرق بين القيمة الأصلية والاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المحتملة إن وجدت، أما القواعد الجبائية فتعتبرها كاستردادات فهي غير مقبولة للخصم، حيث تعتمد على التكلفة التاريخية في حساب

[1] محمد قبايلي، **مرجع سابق**، ص ص 103-104.

[2] Stéphan Brun, **Guide d'applicotion des Normes IAS/IFRS**, Berti éditions, Alger, 2011, P:214.

[3] محمد قبايلي، **مرجع سابق**، ص 105.

[4] Mokrani, **Le Bilan Financier et La Liasse Fiscale avec Etude de Cas sur Pc-Compta (DLG)** , Hotel Hylton, 22 et 23 Mai 2011, P:36.

[5] Rabah Boussaid, EldjemaBelai et Brahim Tiguemounine, **op-cit**, P:31.

الاهتلاكات المتعلقة بهذه التثبيتات، إلا إذا كانت هذه الخسائر متعلقة باهتلاك تكميلي للتثبيتات كاحتراقها مثلا، فالمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة تورد قائمة للأعباء المقبولة، التي لم تذكر فيها خسائر القيمة، أما خسائر القيمة على المخزونات والحقوق هي مقبولة جبائيا بتوفر مجموعة من الشروط، لذا يتم تسجيل ضرائب مؤجلة أصول لهذه الفروقات الزمنية نتيجة أن القيمة المحاسبية للأصل أصغر من قاعدته الجبائية الظاهرة بالميزانية الجبائية والتي لا تحتوي على خسارة قيمة[1].

4-5- ترجمة القوائم المالية : يتم تحويل القوائم المالية لاستثمار صافي بعملة أجنبية إلى عملة العرض (الدينار) حسب النظام المحاسبي المالي الفقرة 8.132 من القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 كما يلي:

- يتم تحويل الأصول والخصوم المعروضة (بما في ذلك المعلومات المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ إعداد الميزانية.
- يتم تحويل الايرادات والأعباء في حساب النتيجة (بما في ذلك المعلومات المقارنة) بأسعار الصرف السائدة في تاريخ العمليات، وإذا تعذر يمكن استعمال معدل متوسط لسعر الصرف أسبوعي أو شهري أو كل ثلاثي.
- يتم الاعتراف بجميع فروقات أسعار الصرف كجزء منفصل في الأموال الخاصة تحت بند خاص يسمى" حـ/ فارق التحويل".

ونص المعيار المحاسبي IAS12 على ضرورة إدراج ضرائب مؤجلة للتغيير الحاصل فيه، والذي يتيح لنا فروقات مؤقتة بين القيمة المحاسبية لفارق التحويل والقاعدة الجبائية المعدومة، لأن هذه الفوائض غير خاضعة للضرائب على الأرباح حتى تاريخ التنازل عن الاستثمار الصافي، وبالتالي يتم تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم للتغيير في حساب 104 فارق التحويل ويجب عكسه في حالة انخفاضه.

[1] محمد قبايلي، **مرجع سابق**، ص 109.

ثانيا: الحالات الناشئة بسب العجز والقروض الضريبية

يعتبر العجز الحاصل للمؤسسة وكذا القروض الضريبية حالات استثنائية، تؤدي إلى معالجتها بصفة خاصة، تختلف هذه المعالجة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، مما تؤدي الى تشكل ضرائب مؤجلة.

1- العجز المرحل : التزاما بمبدأ استقلالية الدورات، تكون كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها والتي تليها، ويسجل الحساب 12 " نتيجة السنة المالية " كرصيد حسابات أعباء وحسابات منتوجات السنة المالية، حيث يمثل رصيده ربحا أو فائضا إذا كانت المنتوجات بمبلغ يفوق الأعباء(رصيد دائن) أو خسارة أو عجز في حالة العكس (رصيد مدين)، ويصفى الحساب 12 في الشركات حسب القرار القانوني لتخصيص النتيجة الذي يتخذه الجهاز المختص، أما المنشآت الفردية فإن الحساب 12 يحول إلى الحساب 10 " رأس المال الفردي" في اليوم الأول من افتتاح السنة المالية التي تلي سنة إنجازه[1].

أما من الناحية الجبائية فإن المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئاً يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة العجز.

هذا يؤدي إلى نشأة فروق مؤقتة قابلة للخصم يترتب عنها أصل ضريبي مؤجل في السنة التي حدثت فيها هذه الخسارة، والذي يتم الاعتراف به إلى المدى الذي يتحقق ربح جبائي في المستقبل يكون كافيا لتغطية الخسائر المرحلة.

2- القروض الضريبية : يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لقاء القروض والخصومات الضريبية غير المستخدمة والتي يتم ترحيلها إلى السنوات المستقبلية حتى يتم امتصاصها.

[1] يخلف ايمان، **مرجع سابق**، ص 144.

ثالثا: الحالات الناشئة في إطار كشوف مالية مدمجة

نصت المعالجة المحاسبية للكشوف المالية المجمعة أو المدمجة على كثير من الحالات الخاصة والتي تؤدي الى ظهور ضرائب مؤجلة، بسبب اختلاف القاعدة المحاسبية عن القاعدة الجبائية.

1- مفاهيم خاصة بالكشوف المالية المجمعة

يمكن تعريف أهم المصطلحات الخاصة بالكشوف المالية المجمعة كما يلي :

- **الفرع :** كل مؤسسة مراقبة بصفة حصرية من طرف شركة أخرى هي الشركة الأم[1].
- **الشركة الأم :** هي مؤسسة يتبعها فرع أو أكثر[2].
- **الشركة الزميلة :** هي الشركة التي يمارس فيها نفوذا معتبرا وليست فرعا تابعا أو شركة مشتركة[3].
- **الكشوف المالية المجمعة :** هي القوائم المالية لمجمع، معروضة كأنه كيان اقتصادي واحد[4].
- **المراقبة الحصرية :** تتحقق المراقبة الحصرية من طرف شركة عندما[5] :
- تمتلك الشركة الأم بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة أغلبية حقوق التصويت (أكثر من 50% لشركة أخرى.
- امتلاك أكثر من نصف حقوق التصويت بموجب اتفاقية مع المستثمرين الآخرين.
- التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية لشركة أخرى بموجب تشريع أو اتفاقية.
- تعيين أنهاء خدمات معظم أعضاء مجلس الإدارة.
- اكتساح معظم الأصوات في اجتماع مجلس الإدارة.
- **المراقبة المشتركة :** هي تقاسم مراقبة شركة مستقلة بصفة مشتركة من طرف عدد محدود من الشركاء أو المساهمين، والقرارات تتخذ بموافقتهم[6].
- **التأثير البارز :** هو قدرة المستثمر على المساهمة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية في الشركة الزميلة، ولكن ليس التحكم في هذه القرارات، ويعتبر تحكم المستثمر لما نسبته 20% إلى 50 %من حقوق التصويت في الشركة الزميلة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، يعتبر مؤشر على وجود التأثير البارز إلا إذا ثبت العكس، وإذا كانت نسبة السيطرة المشار إليها أقل من 20 % يفترض عدم وجود التأثر البارز إلا إذا تم إثبات التأثير البارز من خلال[7] :

[1] Bernard Roffournier, **Les Normes Comptabilité Internationales IFRS**, 4eme Edition, Paris, 2010, P:249 .
[2] Mohamed Benkaci,**Les Normes Comptabilité Internationales IAS/IFRS**, édition Berti, Alger, 2009, P: 132
[3] Jean-Jacques Julian, **Les Normes Comptabilité Internationales IAS/IFRS**, 2emeédition, Paris, 2007, P:250.
[4] Bernard Roffournier, **Op.Cit**, P:250.
[5] خالد جمال جعرات، 2008، **مرجع سابق**، ص 254.
[6] Robert Obert, **DECF Comptabilité Approfondie et Révision**,6eme éd, Paris, 2005,P:447.
[7] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 44، **مرجع سابق**، ص 16

- تمثيل المستثمر في مجلس الإدارة أو أي هيئة تحكم الشركة الزميلة.
- مشاركة المستثمر في رسم استراتيجيات الشركة الزميلة.
- العمليات والتبادلات الهامة بين المستثمر والشركة الزميلة.
- تبادل الإطارات والتقنيين بين المستثمر والشركة الزميلة.
- حقوق التصويت المحتملة.

2- القواعد الخاصة بإعداد الكشوف المالية المجمعة

2-1- القواعد المحاسبية طبقا للنظام المحاسبي المالي

2-1-1- طرق إعداد كشوف مالية مجمعة

- **طريقة الاندماج الكلي :** تُطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة، مما يسمح لهذه الأخيرة على الاستحواذ على كل الملكية من الناحية المالية، وعلى نتيجة الدورة لمجموعة الشركات وكأنها تمثل كيانا واحدا[1]، وتهدف هذه الطريقة إلى تجميع حسابات الميزانية، وحسابات النتائج للشركات المكونة للمجمع في حسابات الشركة الأم المجمعة[2]، ويتم التجميع من خلال إتباع خطوات منهجية[3].

هذه الطريقة نص عليها المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS10، وكذا المادة 7.132 من القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، والمتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها.

- **طريقة الاندماج النسبي :** تطبق طريقة الدمج النسبي على الشركات التي تخضع للرقابة المزدوجة من طرف الشركة الأم، وهذه الطريقة تقوم على أساس استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة للشركة التي تخضع للتجميع بجزء فقط، والذي يتمثل في فوائد الشركة الأم أو الشركات التي تملك عناصر الأصول والخصوم المكونة للأموال الخاصة بهذه الشركات والمحددة وفقا لقواعد التجميع[4]، وهو لا يختلف كثيرا عن مبدأ الاندماج الكلي إلا في بعض النقاط التي تخص نسبة فوائد الأقلية التي يتم اقصاؤها تماما.
- **طريقة الوضع بالمعادلة :** تستعمل هذه الطريقة على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا، فهي تقوم بإعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها،

[1] Friedrich Micheline et autres**, Financement Trésorerie, Externe, Consolidation Corrigé**, Edition Foucher, 2006, P:143.
[2] Robert Maeso**, Comptabilité Approfondie en 32 fiches**, 3eme Edition, Paris, 2013, P:144.
[3] Elisabeth Bertin et autre, **Comptabilité et Audit**, Edition 2013, Alger, P:206.
[4] Obert Robert, **Comptabilité et Audit Manuel et Application,** 3eme Edition, Paris, 2010, P: 225.

وهي عبارة عن سندات مساهمة للشركات التابعة (الفروع) تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية وذلك باستبدال قيمتها الشرائية (قيمة الحيازة) بقيمة الحصة التي تكافئ الحالة الصافية لهذا الفرع في تاريخ إعداد الميزانية المجمعة[1].

2-1-2- خطوات إعداد كشوف مالية مجمعة:

يمر إعداد الكشوف المالية الموحدة بثلاث مراحل أساسية وتتمثل في ما يلي:

أ- المرحلة الأولى : عمليات ما قبل التوحيد

تتم عمليات ما قبل التوحيد في دفاتر الشركات الفرعية، فبعد إقفال الحسابات الخاصة بهذه الشركات يتم القيام بتعديلات عليها وذلك حسب تعليمات الشركة الأم، ولا يحدث هذا إلا في الحسابات التي تؤثر على الذمة، والوضعية المالية، والنتيجة الموحدة، وتنقسم هذه التعديلات إلى :

- **تعديلات إجبارية** : يتم اعداد الحسابات المجمعة انطلاقا من القوائم المالية الفردية لشركات المجمع، لذا من الضروري توحيد كل من تاريخ إقفال الدورة والطرق المحاسبية المستخدمة قبل البدء في عمليات التجميع[2]، وتهدف هذه التعديلات إلى مجانسة طرق تقييم وعرض الحسابات قبل تجميعها.
- **تعديلات اختيارية** : وتهتم هذه التعديلات بتحويل حسابات الشركات الأجنبية، حيث عند القيام بعمليات التوحيد يجب اعتماد عملة واحدة تعد مرجعية وهي المستخدمة من قبل الشركة الأم، وقد أظهر مجلس المحاسبة الدولي (CNC) طريقتين وهما: طريقة سعر الإقفال وتطبق على الشركات التي تتمتع باستقلالية اقتصادية ومالية وتملك عملة كثيرة التداول وتكون تابعة للشركة الأم، وطريقة السعر التاريخي وتطبق على الشركات غير المستقلة والتي تكون عملتها ضعيفة.

ب- المرحلة الثانية: عمليات التوحيد

- **تجميع الحسابات** : لا تمثل هذه الخطوة أي صعوبة بل يكفي جمع سطر بسطر كل بند من بنود الميزانيات وحسابات النتائج المعاد معالجتها للشركة الأم وفروعها، أو نسبتها في الشركة المشتركة، أو حصتها في الشركة الزميلة في ميزان مراجعة المجمع[3].
- **إلغاء الحسابات والعمليات الداخلية للتجميع** : من أجل عرض القوائم المالية المجمعة للوضعية المالية للمجمع وعمليات المجمع اتجاه الخارج، يجب إلغاء العمليات والحسابات والأرباح الداخلية والايرادات والمصاريف داخل المجمع كليا، أو جزئيا حسب طريقة التجميع، ومثال ذلك المبيعات بين شركات المجمع للمخزونات أو التثبيتات، حيث أن مثل هذه العمليات قد تؤدي إلى تحقيق أرباح أو

[1] Elisabeth Bertin et autre**, Op.Cit**, P:145.
[2] Bernard Roffournier, **Op.Cit**, P:253.
[3] Ibid, P:253.

خسائر أو ايراد أو مصاريف في حقيقتها غير محققة إذا تم النظر إلى هذه الشركات كوحدة واحدة، حيث لم تحدث هذه الأرباح والخسائر نتيجة للتعامل مع أطراف خارجية عن المجمع[1]، ومن شأن هذا الإجراء أن لا يؤدي إلى تضخيم الأصول والأعباء والإيرادات والأرباح بما لم يتحقق، ويمكن تصنيف العمليات التي لها تأثير على الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة والعمليات التي ليس لها تأثير[2].

- **معالجة فارق الإدماج الأول :** عند شراء الشركة لشركة أخرى سواء كانت عملية الشراء كلية أو جزئية وسواء كانت على مستوى سوق الإصدار أو سوق التداول، عملية الشراء تطرح بعض المشاكل منها السعر المدفوع مقابل شراء تلك الأسهم، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور حساب فارق التقييم، وبعد إعادة تقييم الأصول يبقى مشكل ما هو السعر الذي يتم به بيع تلك الأسهم، فإذا فاق السعر القيمة العادلة يسمى بفارق الحيازة الايجابي، والعكس يسمى فارق الحيازة السلبي، وكل من فارق التقييم وفارق الحيازة المرجح بنسبة المساهمة يعطينا فارق الإدماج الأول[3].

وطبقا للنظام المحاسبي المالي فإن المادة 13.132 من القرار رقم 71 الصادر بتاريخ 26 جويلية 2008، تكلمت عن فارق الإدماج الأول، ونصت أنه يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الإدماج، ويمكن استنتاج العلاقة التالية من نص المادة :

فرق التجميع الأول= تكلفة الحيازة على السندات – حصة الشركة الحائزة من رؤوس الأموال الخاصة

ج – المرحلة الثالثة: عمليات ما بعد التوحيد

- **إعداد القوائم المالية المدمجة :** وهي عرض شامل للوضعية المالية ونتيجة عمليات المجموعة، وتشمل كلا من الميزانية، جدول حسابات النتائج، والملاحق وهذا بشكل إلزامي، وممكن أن تكمل بجدول تمويلي موحد، وجدول تغير الأموال الخاصة، وهذا غير إلزامي.

2-2- القواعد الجبائية طبقا للتشريع الجبائي الجزائري

2-2-1- المفهوم الجبائي لتجمعات الشركات

يُقصد بمجمع الشركات حسب المفهوم الجبائي طبقا للمادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021، كل كيان اقتصادي مشكل من شركتين أو عدة شركات ذات أسهم مستقلة قانونيا تضم الواحدة منها المسماة الشركة الأم الشركات الأخرى المسماة أعضاء تحت تبعيتها من خلال امتلاكها المباشر لنسبة 90 % أو أكثر من رأسمال الشركة والتي لا يمكن أن يملك رأسمالها كليا أو

[1] خالد جمال الجعرات، 2008، **مرجع سابق**، ص 255

[2] Bernard Roffournier, **Op.Cit**, P:256.

[3] عريوة رشيد، **إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS-دراسة حالة مجمع صيدال-**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018، ص 170.

جزئيا من طرف هذه الشركات أو بنسبة 90 % أو أكثر من طرف شركة أخرى باعتبار هذه الشركة الأخرى الشركة الأم.

2-2-2- شروط الاستفادة من نظام مجمعات الشركات

نص التشريع الجبائي الجزائري على عدة شروط للاستفادة من الامتيازات الجبائية للمجمعات، والتي تتمثل في الآتي :

- تستفيد الشركات ذات الأسهم لوحدها من نظام مجمعات الشركات وعليه، تستثنى من ذلك الشركات ذات المسؤولية المحدودة، والشركات غير التجارية والشركات ذات الشخص الوحيد ..إلخ.
- يجب أن يكون رأسمال الشركة العضو مملوكا بشكل مباشر (وليس بواسطة شركات أخرى) بنسبة 90 % على الأقل، من طرف الشركة الأم.
- لا يمكن امتلاك رأسمال الشركة الأم بشكل مباشر بنسبة 90 ٪ أو أكثر من طرف شركة ثالثة مؤهلة لتكون شركة أم.
- لا يمكن للشركات الأعضاء أن تملك رأسمال الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كليا أو جزئيا.
- يجب أن لا يتعلق العمل الرئيسي للشركة بمجال استغلال أو نقل أو تسويق المحروقات ومشتقاتها وعليه تستثنى الشركات البترولية والشركات الأخرى التي يرتبط نشاطها بالنشاط المذكور.
- يجب أن تكون علاقات الشركة مسيرة فقط من طرف القانون التجاري.
- يجب أن يكون الاختيار من طرف الشركة الأم، ويكون مقبولا من طرف جميع الأعضاء، وهو غير قابل للرجعة لمدة 04 سنوات.
- يخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد للضريبة بمعدل 19 % في حالة ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق، وفي الحالة العكسية يُسمح بتوحيد الأرباح تبعا لصنف رقم الأعمال.

3- حالات نشوء الضرائب المؤجلة عند إعداد الكشوف المالية المجمعة

3-1- هامش الربح على المخزونات : عندما تكون المبيعات متبادلة داخل الشركة المجمعة مقيمة بسعر يتضمن هامش ربح، هذا يدعو إلى إقصاء الهامش المتضمن في قيم المخزنات، فيتم إظهار ضريبة سابقة لأوانها والتي يجب تسجيلها في حسابات الضرائب المؤجلة أصول، والتي سوف تمتص في السنة الموالية.

3-2- فائض القيم عن التنازلات الداخلية : وفقا للمبادئ العامة باستثناء إعادة التقييم المنتظمة، عناصر الأصول مقيمة بتكلفة الاقتناء من طرف المجمع، وفي حالة التنازل الداخلي فإن القيمة

الأصلية المحتمل إعادة تقييمها هي التي يجب أن تظهر في القوائم المالية المجمعة، لذا فإن فائض القيمة المحقق يجب إلغاؤه والاهتلاكات المسجلة من طرف المؤسسة المتنازل لها يعاد حسابها على أساس تكلفة الاقتناء المجمعة أي الأصلية.

وهنا تبرز ضريبة مؤجلة أصول عند معالجة فائض القيمة، كما تبرز ضرائب مؤجلة خصوم عن الضريبة المدفوعة مسبقا عن الربح الداخلي، هذه الضرائب المؤجلة متعلقة كليا بالشركة المتنازل لها.

المطلب الثالث: مزايا وعيوب تطبيق الضرائب المؤجلة في الجزائر

طبقا لعدة دراسات قام بها باحثون، وكذا من خلال تجارب الدول التي تتبنى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، وبالنظر لطبيعة بيئة الأعمال الجزائرية، فإن تطبيق الضرائب المؤجلة لا يخلو من عدة إيجابيات وسلبيات نذكر أهمها :

1- مزايا تطبيق الضرائب المؤجلة في الجزائر

1-1- تقليص الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

تعتبر كل من المحاسبة والجباية خطان متوازيان، غير أن الجباية تعتمد على المحاسبة بصفة مباشرة لحساب النتيجة الجبائية، ولأمور جبائية تتعلق بقوانين الجباية تخلق فجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، وكنتيجة لهذا الاختلاف ظهرت ما يسمى بالفروق الدائمة وهي تلك الفروق التي تضاف أو تُطرح من النتيجة، أي هي عمليات خارج المحاسبة، وفروق مؤقتة تعالج باستخدام ما يسمى بالضرائب المؤجلة وهي تقنية دقيقة التطبيق تربط بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية باستخدام التسجيلات المحاسبية للضرائب المؤجلة، وتعديلات تتوافق مع ما تم تسجيله محاسبيا في الجدول رقم 09 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية ،الأمر الذ يقلل حجم الفجوة بين المحاسبة والجباية ويجعل من القيود المحاسبية للضرائب المؤجلة وسيلة للإفصاح عن الالتزامات والحقوق الضريبية المستقبلية[1].

1-2- إعطاء الصورة الصادقة للقوائم المالية

ولمعرفة مدى تأثير الإفصاح عن الضرائب المؤجلة في إبراز الصورة الصادقة للقوائم المالية، والذي يعتبر من بين أهم الأهداف التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نقوم بمعالجة مثال وفق حالتين :

- **الحالة الأولى : بدون استعمال تقنية الضريبة المؤجلة**

[1] رشيد عريوة، **دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 01، 2020، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص 623.

نفترض أن شركة انتاجية حققت نتيجة محاسبية قبل الضريبة للسنة N تقدر بـ 100.000.000 دج، ومن بين الأعباء المسجلة محاسبيا نجد أتعاب غير مسددة لمكتب دراسات بمبلغ 500.000 دج، وعليه تظهر النتيجة الصافية للشركة كما يلي :

- النتيجة العادية قبل الضريبة = 100.000.000 دج
- الضريبة المستحقة على النتيجة العادية (19%) = 19.000.000 دج
- النتيجة الصافية المحققة = 81.000.000 دج

غير أن النظام الجبائي الجزائري لا يقبل خصم الأتعاب إلا إذا كانت مسددة، وعليه يتم إعادة دمج الأعباء ضمن النتيجة لكي نتحصل على النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة ونجد:

- النتيجة العادية قبل الضريبة = 100.000.000 دج....A
- أعباء مُعاد دجها ضمن النتيجة = 500.000 دج.....B
- النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة = 100.500.000 دج ..... C=A+B
- الضريبة المستحقة على النتيجة الجباية (19%) = 19.095.000 دج .....D=C*19%
- النتيجة الصافية المحققة = 80.905.000 دج ..... F=A-D

نلاحظ في البداية وقبل دمج الأعباء المرفوضة جبائيا، النتيجة المحاسبية الصافية تظهر بقيمتها الاقتصادية الحقيقية والتي تساوي مبلغ 81.000.000 دج، ومع تحمل تكلفة ضريبية بقيمة 19.000.000 دج، لكن وبعد تطبيق شروط خصم الأعباء حسب النظام الجبائي الجزائري نلاحظ أن تكلفة الضريبة ارتفعت إلى مبلغ 19.095.000 دج أي بفارق إضافي يقدر بـ 95.000 دج مما أدى إلى تغيير في النتيجة الصافية وأصبحت تساوي مبلغ 80.905.000 دج.

هذا ما يجعل النتيجة مضللة لمستخدمي القوائم المالية وبالتالي الإخلال بمصداقية وشفافية القوائم المالية، مما تنبني عنها قرارات اقتصادية غير رشيدة.

- **الحالة الثانية: مع استعمال تقنية الضريبة المؤجلة:**

عند تطبيق تقنية الضريبة المؤجلة نجد :

- النتيجة العادية قبل الضريبة = 100.000.000 دج ....A
- أعباء مُعاد دجها ضمن النتيجة = 500.000 دج .....B
- النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة = 100.500.000 دج ..... C=A+B
- الضريبة المستحقة على النتيجة الجباية (19%) = 19.095.000 دج ....D=C*19%
- الضريبة المؤجلة أصول على الفوارق المؤقتة (500.000 X 19%)= 95.000 دج .....E

- النتيجة الصافية المحققة = 81.000.000 دج ..... F=A-D+E

نلاحظ أنه عند تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة تم الحفاظ على التكلفة الضريبية واجبة السداد وُفق النظام الجبائي الجزائري، وفي نفس الوقت تم المحافظة على القيمة الاقتصادية للنتيجة المحاسبية، وذلك من خلال إثبات قسط الضريبة المؤجلة على الفروق المؤقتة ضمن حـ/133 مدين إلى حـ/692 داين بمبلغ 95.000 دج، هذا ما يعطي القوائم المالية المصداقية والشفافية التي تساهم في جودتها وتنعكس ايجابا في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

2- عيوب تطبيق الضرائب المؤجلة في الجزائر

تُعاني الضرائب المؤجلة من عدة مشاكل محاسبية سواءا في القياس أو الإفصاح عنها، والتي تعتبر ثغرات يجب تداركها، ونذكر من أهما[1] :

2-1- مشكلات القياس المتعلقة بالضرائب المؤجلة

2-1-1- مشكلة المفاضلة بين التخصيص الشامل والجزئي

إن عملية المفاضلة بين الأسلوبين تتمثل في سلبيات وايجابيات كل منهما (تم التطرق إليها ضمن الفصل الأول) ويتضح أن النتائج التي يمكن الحصول عليها من أساليب القياس للفروقات المؤقتة وبالتالي للضرائب المؤجلة تكون أكثر دقة وموضوعية وإفادة لمتخذي القرارات ومستخدمي القوائم المالية في ظل الاستناد إلى أسلوب التخصيص الجزئي، لما ينتج عنه من قياس سليم للفروقات الضريبية والضرائب المؤجلة ومن ثم الإفصاح عن حقيقة العبء الضريبي وأرباح السنة والأرباح الموزعة والعائد على السهم والمخاطرة على الملكية والنسب المالية والتحليلية المختلفة.

غير أن المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل " IAS12 " يوصي باستعمال أسلوب التخصيص الشامل في الفقرة 57، نظرا لأنه يتوافق مع مبدأ الحيطة والحذر، كما أخذ ت به المعايير المحاسبية الأمريكية المتعارف عليها GAAP. ومن هنا تقع المؤسسة في إشكالية المفاضلة، أيهما تُطبق.

2-1-2- مشكلة تحديد المعدل الأمثل الواجب استخدامه لقياس الأصول والالتزامات المؤجلة

ثلاث أنواع من المعدلات الضريبية والتي يمكن استخدامها في قياس الضريبة المؤجلة وهي :

- معدل الضريبة الجاري.
- معدل الضريبة الجاري مع التسويات.

[1] سعيدي بن شهرة، عمر قمان، **أثر تفادي مشكلات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية – دراسة ميدانية-** ، مجلة مجامع المعرفة، جامعة تندوف، 2021، ص 762.

- معدل الضريبة المتوقع.

ومن هنا تقع المؤسسة في إشكالية المفاضلة، أيهما تُطبق.

2-1-3- المشكلة المتعلقة بتحديد الفروق المؤقتة

إن قياس الضرائب المؤقتة طبقا لمدخل الميزانية والذي يعتبر حاليا أفضل مدخل للمحاسبة عن ضرائب الدخل، غير أنه يثير بعض المشكلات المرتبطة بتحديد الفروق المؤقتة التي نشأت عن هذه الضرائب، ومن أهمها:

- تعدد الفروق المؤقتة.
- الفروق الضريبية المتعلقة بصافي خسائر التشغيل.

2-1-4- مشكلة تحيز القياس المحاسبي

تعد ظاهرة تحيز القياس من الظواهر العامة المرافقة لأي عملية قياس وتؤثر في جودة المعلومات المحاسبية المتضمنة القوائم المالية، وسواء كان هذا التحيز بسبب تحيز قواعد القياس المحاسبي أو بسبب تحيز القائم بعملية القياس.

2-2- مشكلات العرض والإفصاح المتعلقة بالضرائب المؤجلة

تتمثل المشكلات المتعلقة بالعرض والإفصاح في الآتي :

- مشكلة توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبي.
- صعوبة فهم وتطبيق متطلبات الإفصاح عن الضرائب المؤجلة.
- عدم القدرة على تحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية بدقة.
- عدم قدرة مستخدمي القوائم المالية على فهم واستيعاب الكثير من المعلومات والبيانات المحاسبية المتعلقة بالضرائب المؤجلة المفصح عنها.
- الإفصاح يؤدي الى تقديم المعلومات الخاصة بالمنشأة إلى المنافسين، الأمر الذي يضر بمصلحتها
- الإفصاح يؤدي إلى تحسين الموقع التفاوضي مع الاتحادات العمالية، مما يزيد من تكاليف المنشأة
- الإفصاح عن المزيد من المعلومات يعد أمرا مكلفا مما يجعل الادارة ترفض التوسع في الافصاح.

2-3- مشكلة عدم نص القانون الجبائي على المعالجة الخاصة بالضرائب المؤجلة

المشرع الجبائي يعتمد أساسا على النتيجة المحاسبية للمؤسسة والظاهرة في جدول حسابات النتائج، بعد القيام بتعديلات عليها لتصبح نتيجة جبائية تفرض عليها الضريبة على أرباح الشركات، وهو ما يسهل عمل إدارة الضرائب، بينما النظام المحاسبي المالي يفترض عدم وجود ترابط بين الجباية والمحاسبة

أي استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، وهو ما تظهره الضرائب المؤجلة التي تعني وجود الضرائب مسجلة محاسبيا وجبائيا على فترات متباينة، وهو ما يجعل من الضروري على إدارة الضرائب التكيف معها وأخذها بعين الاعتبار، فالتشريع الجبائي الحالي لم ينص اطلاقا على الضرائب المؤجلة ولم يشر اليها.

2-4- تشجيع ممارسة المحاسبة الإبداعية

تقوم إدارة الشركات باستخدام المتغيرات المتاحة وتستغل بعض مشاكل القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة المشار إليها سابقا، بهدف :

- **زيادة الربح المحاسبي من جهة** : لغرض تحسين المركز المالي للشركة وبالتالي رفع ربحية وقيمة أسهمها مما ينتج عنه تحسين صورتها لدى المستثمرين الحاليين والمحتملين وجلب سيولة مالية من خلال قروض بنكية أو مستثمرين جدد، وبالتالي التوسع في استثماراتها أكثر والسيطرة على الأسواق الداخلية والخارجية.
- **ومن جهة أخرى تخفيض الربح الجبائي** : لأدنى مستوى ممكن لتخفيض التكلفة الضريبة المترتبة عنه.

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة على الدخل

قسَّم التشريع الجبائي الجزائري الضرائب المستحقة الى نوعين حسب شخصية الخاضعين لها وهما الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي، اللتان ينظمهما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

غير أنه ومنذ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي برزت عدة صعوبات وتساؤلات محاسبية وجبائية فيما يخص المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة على الدخل، وذلك راجع للتغيرات المستمرة للقانون الجبائي والتي صعبت من تطبيق النظام المحاسبي المالي، وفي هذا الإطار سنتعرف على المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة على الدخل، وهذا انطلاقا من النتيجة الجبائية التي بُنيت مُخرجاتها على النتيجة المحاسبية.

المطلب الأول: آلية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

تُعتبر النتيجة المحاسبية الدعامة الرئيسية التي يستند عليها التشريع الجبائي لتحديد النتيجة الجبائية وهذا بعد القيام بعدة تعديلات عليها فرضها القانوني الجبائي لأهداف مالية واقتصادية واجتماعية وغيرها، هذه النتيجة الجبائية تعتبر موضوع الإخضاع الضريبي، وهذا راجع لاختلاف قواعد تحديد النتيجة المحاسبية عن قواعد تحديد النتيجة الجبائية.

نتناول في هذا المطلب كيفية وشروط الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية كما حددها التشريع الجبائي الجزائري.

أولا: مفهوم النتيجة المحاسبية

النتيجة المحاسبية هي الربح الصافي الناتج عن ممارسة المؤسسة نشاطا يهدف إلى تحقيق الربح، بعد مقابلة الإيرادات بالأعباء التي أدت للوصول إلى ذلك الربح، ويتم حسابها بطريقتين :

1- تحديد النتيجة المحاسبية من الميزانية

حيث تُعد الميزانية في تاريخ معين في نهاية الدورة، وذلك بالفرق بين صافي الأصول في نهاية الدورة وصافي قيمتها في بداية هذه الدورة، مع الأخذ في الحسبان أي إضافات أو مسحوبات خلال الدورة[1]، أما النظام المحاسبي الجزائري فيُحدد النتيجة انطلاقا من الميزانية من خلال" تغير الأموال

[1] عبد الناصر نور، **الضرائب ومحاسبتها**، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، 2008، ص 30.

الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات".

2- تحديد النتيجة المحاسبية من حساب النتيجة

وذلك بالفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء الخاصة بالدورة، فتكون ربح إذا كانت الإيرادات أكبر من الأعباء وتكون خسارة في حالة العكس[1].

وتتشكل النتيجة المحاسبية انطلاقا من العلاقة[2] :

النتيجة المحاسبية = إيرادات النشاط – أعباء النشاط ± تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية ± تغيرات المخزون ± التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة ± التصحيحات الخاصة بالقروض.

ثانيا: مفهوم النتيجة الجبائية

حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكن استنتاج تعريفين للنتيجة الجبائية، الأول متعلق بالوضعية المالية والتي ترتبط مباشرة بالميزانية المحاسبية والخاصة بالسنة المالية والثاني متعلق بحسابات التسيير والاستغلال.

1- تحديد النتيجة الجبائية من جدول حسابات النتائج

تُمثل الربح الخاضع للضريبة والذي يمثل الربح الصافي المحدد حسب مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف المؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته[3].

2- تحديد النتيجة الجبائية من الميزانية

وهي الربح المتكون من الفرق بين قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسوبة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول عن مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير والاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة[4].

ثالثا: آلية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

عمليا النتيجة الجبائية تحدد انطلاقا من النتيجة المحاسبية كالتالي :

---

[1] **المرجع نفسه**، ص 31.

[2] بن ربيع حنيفة، **مرجع سابق**، ص 278.

[3] المادة 140-1، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2021، ص 32.

[4] المادة 140-2، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2021، ص 32.

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية +الاسترددات- الحسومات- الخسائر في حدود 04 سنوات

1-الاستردادات : وهي عبارة عن تلك الأعباء التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف عادية، أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من طرف المشرع الجبائي، والإطار القانوني أو التنظيمي للاستردادات بشكل عام نجده في المواد 141، 169، 168، 171، 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1-1- الاستردادات الكلية : وهي إما أعباء لا تتوفر على الشروط القانونية للخصم، أو أعباء محددة بعينها استثناها القانون الجبائي من الخصم، وتتمثل في الآتي :

1-1-1- أعباء لا تتوفر على الشروط القانونية للخصم: تنقسم الشروط القانونية للخصم إلى قسمين[1]:

- **الشروط الشكلية:** والتي تتمثل في:
  - أن يكون العبء مؤكد وحقيقي.
  - أن يكون العبء مدعم ومؤيد بمبررات ووثائق ثبوتية.
  - أن يكون العبء مدرج ومقيد في المحاسبة.
  - إعداد الكشوف الخاصة ببعض الأعباء حسب نص المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- **الشروط الموضوعية:** والتي تتمثل في:
  - أن يؤدي العبء إلى تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة.
  - أن يدرج ضمن أعباء السنة المالية التي خصصت لها.
  - أن يكون العبء مخصص مباشرة للاستغلال أو مرتبط بالتسيير العادي للمؤسسة .
  - وأن يكون مدفوعا في سنة تحديد الربح .

فلكي يتم خصم الأعباء جبائيا يجب أن تستوفي هذه الأخيرة الشروط الشكلية والموضوعية مجتمعة وإلا يرفض العبء ويتم استرداده ودمجه في النتيجة الجبائية.

كما توجد شروط أخرى خاصة بكل من المؤونات والاهتلاكات وهي:

- **الشروط الخاصة بالمؤونات :** إضافة إلى الشروط الشكلية والموضوعية الخاصة بالأعباء فهناك شروط خاصة بالمؤونات والمتمثلة في[2]:

---

[1] أنظر:

- المديرية العامة للضرائب، **دليل المكلف بالضريبة**، مديرية العلاقات العمومية والاعلام، 2021، ص 10.
- المديرية العامة للضرائب، **دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب**، مديرية العلاقات العمومية والاعلام، 2021، ص 12.

[2] المادة 141-5، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2021، ص 33.

- يجب أن تكون المؤونة مشكلة لمواجهة أعباء أو خسائر محتملة الوقوع.
- يجب أن يكون احتمال وقوع الخسارة مرتبط بحدث وقع خلال الدورة.
- يجب أن تكون المؤونة محددة بدقة ووضوح.
- يجب أن تكون المؤونة تخص عبء قابل للخصم من الناحية الجبائية.
- أن يتم تبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152 من ق ض م و م.

وعليه وحسب نص المادة 141-05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تعتبر المؤونات غير المستوفية للشروط المنصوص عليها جبائيا غير قابلة للخصم، وكذلك المؤونات التي خصصت جزئيا أو كليا في مجال غير مطابق لمجال تخصيصها، أو التي أصبحت بدون غرض خلال السنة الموالية التي تشكلت فيها.

كما نص التشريع الجبائي من خلال المادة 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كذلك أن المؤونات المقبولة هي ما تعلق بالمخزونات والحقوق المرتبطة بمؤسسات القرض فقط، كما أن خسائر القيمة غير معترف بها جبائيا إلا خسارة القيمة الخاصة بالمخزونات.

- **الشروط الخاصة بالاهتلاكات** : إضافة إلى الشروط الشكلية والموضوعية الخاصة بالأعباء فهناك شروط خاصة بالاهتلاكات والمتمثلة في[1]:

- يجب أن يطبق الاهتلاك على الأصول القابلة للتدهور أو الانخفاض.
- يطبق الاهتلاك فقط على التثبيتات الواردة في أصول الميزانية.
- يجب أن يكون الاهتلاك مطابق للتدهور الفعلي الذي تكبده التثبيت.
- يجب خصم الاهتلاك من نتائج الدورات التي ترتبط بها.
- يتم حساب الاهتلاك للتثبيتات التي تمنح الحق في خصم TVA والتي تستعمل في نشاط خاضع لـ TVA على أساس تكلفة الاقتناء خارج الرسم، أما التثبيتات المخصصة لنشاط غير خاضع لـ TVA فتحسب على أساس تكلفة الاقتناء بكل الرسوم.
- يجب تطبيق الاهتلاك الخطي وجوبا، إلا في حالة تقديم طلب إلى المدير الولائي للضرائب التابع اقليميا والموافقة عليه.
- يجب أن تتجاوز قيمة التثبيت 30.000 دج.
- الاهتلاك بالنسبة لعمليات القرض الايجاري من جهة المستأجر والذي يعتبر جبائيا ليس المالك القانوني للعين المؤجرة وبالتالي ليس من حقه تطبيق الاهتلاك على العين المؤجرة.

[1] المادة 141-3، **المرجع نفسه**، ص 33.

- الاهتلاك بالنسبة للسيارة السياحية يحسب في حدود 1.000.000 دج.

وعليه وحسب المواد 141 و174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن الاهتلاكات المخصومة والتي لا تستجيب للشروط المنصوص عليها جبائيا يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

1-1-2- أعباء مرفوضة حسب طبيعتها: والتي تتمثل في[1] :

- الضريبة المستحقة (IRG- IBS).
- الغرامات والمصادرات الواقعة بسبب مخالفة الأحكام القانونية.
- الإيجارات ونفقات الصيانة وتصليح السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط.
- الهدايا غير الاشهارية.
- مصاريف التكفل المدفوعة من قبل مؤسسة بدل طرف ثالث، دون أن يكون هذا التكفل له علاقة بالنشاط الممارس.
- الرسم على السيارات السياحية.
- رسم التكوين والتمهين.

1-2- **الاستردادات الجزئية** : وهي أعباء غير قابلة للخصم جزئيا نصت عليها أحكام المواد 168، 169، 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتتمثل في :

- أُجرة زوج المستغل عندما تكون الأجرة ليست مثل عامل يشغل نفس المنصب، أو له نفس التأهيل المهني.
- اهتلاك السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط عندما تتجاوز 1.000.000 دج.
- الهدايا ذات الطابع الاشهاري والتي تجاوزت 500 دج للهدية الواحدة.
- الإعانات والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، والتي تجاوزت مبلغ سنوي 2.000.000 دج.
- الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا، عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة 300.000 دج بكل الرسوم.
- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، عندما تتجاوز نسبة 10% من رقم الأعمال للسنة، أو تتجاوز الحد الأقصى المقدر بـ 30.000.000 دج.

[1] المادة 141، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2021، ص 33.

- النفقات المتعلقة بالترويج الطبي للمواد الصيدلانية وشبه الصيدلانية عندما تتجاوز 01% من رقم الأعمال السنوي.
- النفقات المصروفة في إطار البحث والتطوير داخل المؤسسة في حالة عدم تطبيقها للشروط التالية:
- تجاوز الخصم المسموح به قانونا وهو في حدود 10% من الدخل.
- تجاوز السقف المسموح به 100.000.000 دج عند تطبيق نسبة الخصم 10%.
- عدم إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه.

2- الحسومات : وهي ايرادات مدرجة ضمن الربح المحاسبي، إلا أن المشرع الجبائي استثناها من قاعدة الربح الجبائي في شكل إعفاءات دائمة أو مؤقتة أو منحها تخفيضات.

2-1- الإعفاءات الدائمة: وهي تتمثل في ما يلي :

2-1-1- الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

طبقا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 تعفى:

- الأرباح التي يقل أو يساوي مبلغها الحد الأدنى للإخضاع الضريبي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الاجمالي والمتمثل في 120.000 دج.

2-1-2- الإعفاءات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات (IBS)

طبقا للمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 تعفى بشكل دائم من الضريبة على أرباح الشركات كل من:

- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية.
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة من شركائها فقط.
- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء، وكذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد الذي تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة، باستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء.
- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتوجات الفلاحية؛ وكذا اتحاداتها المستفيدة من الاعتماد الذي تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة .

2-1-3- الإعفاءات المشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات

طبقا للمواد 13 و138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 تعفى بشكل دائم من الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات كل من:

- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- أرباح المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها.

- الأرباح المحققة من فرق ممارسة نشاط مسرحي.
- عمليات تصدير السلع وتلك التي تتضمن الخدمات المدرة للعملة الصعبة، حسب نسبة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة.
- فائض القيمة الناتجة عن[1]:
- التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الايجاري من نوع ليزباك (Lease-back).
- فائض القيمة الناتج عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير.
- فائض القيمة الناتج عن التنازل أثناء الاستغلال عن عناصر الأصول المثبتة، بالنسبة للسنة التي تحقق فيها إذا تعهد المكلف بالضريبة بإعادة استثماره وفق الشروط التالية[2]:
- التصريح بالالتزام بإعادة الاستثمار مع التصريح السنوي المودع قبل 30 أفريل.
- إعادة استثمار مبلغ يساوي مبلغ فائض القيمة على شكل تثبيتات في مؤسسته، مع إضافته إلى سعر تكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها.
- الاستثمار يكون قبل انقضاء مدة 03 سنوات.

2-2- الإعفاءات المؤقتة: وهي تتمثل في ما يلي :

2-2-1- الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

لا توجد إعفاءات مؤقتة خاصة فقط بالضريبة على الدخل الاجمالي.

2-2-2- الإعفاءات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات (IBS)

طبقا للمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تعفى من الضريبة على أرباح الشركات لمدة :

- عشرة (10) سنوات، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار، وكذا شركات الاقتصاد المختلطة والناشئة في القطاع السياحي.
- ثلاث (03) سنوات، وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية، حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

2-2-3- الإعفاءات المشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات

[1] المادة 173-4-5، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2021، ص 41.

[2] المادة 173-2، **المرجع نفسه**، ص 40.

طبقا للمادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، تعفى مؤقتا كل من:

- الإعفاء لمدة 10 سنوات: الحرفيون التقليديون وكذا الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا.
- الإعفاء لمدة 03 سنوات: المستثمرون المستفيدون من الامتيازات الجبائية في إطار ANAD –CNAC ANGEM –ويمدد الاعفاء إلى 06 سنوات إذا كانت الانشطة ممارسة في مناطق يجب ترقيتها، وتمدد هاتين الفترتين لسنتين (02) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 03 أشخاص، وإذا تواجدت هذه الأنشطة في منطقة تستفيد من " الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب" تمدد مدد الاعفاء لمدة 10 سنوات.

كما نصت المادة 63 من قانون المالية 2019، على إعفاء المداخيل التالية ابتداء من أول جانفي 2019 ولمدة 05 سنوات ما يلي:

- مداخيل الأسهم والأوراق المماثلة لها، أو مداخيل السندات والأوراق المماثلة ذات أقدمية تساوي أو تفوق 05 سنوات، والمسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة، وكذا نواتج الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة.
- نواتج وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن سندات الخزينة والسندات والأوراق المماثلة المسعرة في البورصة أو المتداولة في سوق منظمة لأجل أدنى يقدر بخمس سنوات والصادرة خلال فترة خمس سنوات ابتداء من أول جانفي 2019.
- ودائع البنوك لأجل لمدة خمس سنوات فأكثر.
- كما تستفيد مداخيل السندات المالية التي تستحق خلال 3 إلى 5 سنوات والتي تندرج في إطار القروض الوطنية الصادرة من طرف الخزينة العمومية.
- طبقا للمادة 32 من قانون المالية التكميلي 2020 تستفيد من تخفيض بنسبة 50 % لمدة 05 سنوات المداخيل العائدة من النشاطات التي يمارسها الأشخاص الطبيعيون والمعنويون في الولايات الجنوبية، وهذا بشرطين يجب أن يتوفرا معا وهما :
- الإقامة الدائمة في إحدى الولايات : تندوف، أدرار، تمنراست، إليزي، عين صالح، برج باجي مختار، تيميمون، عين قزام، جانت.
- تحقيق مداخيل متأتية من نشاط ممارس في هذه الولايات.
- طبقا للمادة 86 من قانون المالية لسنة 2021، تعفى المؤسسات التي تحمل علامة " مؤسسة ناشئة " لمدة أربع (04) سنوات، ابتداء من تاريخ الحصول على العلامة، مع سنة إضافية في حالة التجديد.

- طبقا للمادة 87 من قانون المالية لسنة 2021، تعفى المؤسسات التي تحمل علامة " مؤسسة حاضنة" لمدة سنتين (02)، ابتداء من تاريخ الحصول على العلامة.

2-3- التخفيضات

2-3-1- التخفيضات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

نصت المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة2021 بتطبيق تخفيضات تتمثل في:

- نسبة 35 % على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواه.
- نسبة 25% على الربح المحقق خلال السنتين الأولتين من طرف أشخاص لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني أو أرامل الشهداء.
- نسبة 30% على الأرباح المُعاد استثمارها وفق الشروط التالية :
- الاستثمار يكون في التثبيتات الاهتلاكية (منقولات أو عقارات).
- لا يجب الاستثمار في السيارات السياحية، إلا إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية للنشاط.
- يجب الاستثمار خلال سنة تحقيق النتائج أو السنة الموالية
- يجب اكتتاب التزام بإعادة الاستثمار مع التصريحات السنوية، في حالة الاستثمار في السنة الموالية.
- يجب مسك محاسبة منتظمة.
- تبيان بوضوح في التصريح السنوي بالنتائج الأرباح التي يمكنها الاستفادة من التخفيض، وإلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وكذا سعر تكلفتها.
- يجب الاحتفاظ بالاستمارات الجديدة لمدة لا تقل عن 05 سنوات.

2-3-2- التخفيضات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات (IBS)

طبقا للمادة 133 من قانون المالية لسنة 2021، تستفيد الشركات التي تسعر أسهمها العادية في البورصة من تخفيض في الضريبة على أرباح الشركات يساوي معدل فتح رأسمالها في البورصة، لمدة ثلاث (03) سنوات.

2-3-3- التخفيضات المشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات

- فائض القيمة للتنازل عن عناصر الأصول المثبتة طبقا للمادة 172-173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021 وهذا في حدود:
- فائض القيمة قصير الأجل(أقل من 03 سنوات) تخفيض بنسبة 30 %.
- فائض القيمة طويل الأجل(أكثر من 03 سنوات) تخفيض بنسبة 65 %.

طبقا للمادة 18 من قانون المالية التكميلي 2001، تستفيد مبالغ الهبات والمدفوعات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة المقيمين بالجزائر من تخفيض في الضريبة على الدخل بنسبة 40 % دون أن يتجاوز ذلك 5 % من الدخل الخاضع للضريبة، بشرط توفر ما يلي :

- الإقامة في الجزائر.
- منح هذه الهبات إلى المؤسسات أو الجمعيات المعترف بمنفعتها العمومية، أو الأعمال التي لها طابع تربوي أو علمي أو إنساني أو رياضي أو بيداغوجي أو ثقافي أو تساهم في ترقية وتثمين التراث الفني أو في حماية الوسط أو البيئة الطبيعية أو في نشر الثقافة.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة المستحقة

أولا: المعالجة المحاسبية للضريبة المستحقة

يتم التسجيل المحاسبي للضرائب على الأرباح المحققة خلال السنة المالية والتي تعالج محاسبيا عبر ثلاث مراحل وهي[1] :

1- مرحلة تسديد التسبيقات : ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب		البيـــــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
444		من حـ/ الدولة، ضرائب على النتائج (تسبيقات)	XXX	
	512	إلى حـ/ البنك		XXX

2- مرحلة تسديد الربح المستحق: ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب		البيـــــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
695		من حـ/ ضرائب على أرباح النتيجة	XXX	
	444	إلى حـ/ الدولة، ضرائب على النتائج		XXX

3- مرحلة تسوية رصيد التصفية: ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب		البيـــــــــان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
444		من حـ/ الدولة، ضرائب على النتائج(تسبيقات)	XXX	
	444	إلى حـ/ الدولة، ضرائب على النتائج(تسبيقات)		XXX

[1] بن ربيع حنيفة، وآخرون، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF و المعايير الدولية**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص268.

	512	حـ/ البنك		XXX

ثانيا: المعالجة الجبائية للضريبة المستحقة

بعد تحديد الربح الجبائي يتم حساب الضريبة المستحقة، وذلك طبقا لجدول الشرائح التي نصت عليه المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021 بالنسبة للشخص الطبيعي، أو معدل الضريبة الذي نصت عليه المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021 بالنسبة للشخص المعنوي، وهذا وفق آلية نصت عليها المادة 355 – 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021 كما يلي :

1- قاعدة حساب التسبيقات

يتم دفع الضريبة على النتيجة وفق ما يسمى بنظام تسديد التسبيقات المؤقتة (Les acomptes)، ومبلغ كل تسبيق يساوي 30% من ضريبة السنة السابقة المقفلة في تاريخ استحقاق التسبيق، وعندما تكون الدورة السابقة لم يتم اغلاقها بعد خلال السنة يستعمل ربح الدورة الأخيرة الخاضعة (N-2)، وفي حالة أن المؤسسة بدأت نشاطها حديثا، تحسب الأقساط بافتراض أن 05% من رأس المال هو الربح، ثم تحسب التسبيقات 30% من الضريبة الناتجة عن هذا الربح الافتراضي.

وفي الأخير يتم حساب رصيد التصفية والذي يتم حسابه كالتالي:

رصيد التصفية = الضريبة على النتيجة للسنة N– مجموع التسبيقات المدفوعة

ومن خلال ما سبق نستنتج ثلاث حالات وهي:

- حالة مجموع التسبيقات مساوية لمبلغ الضريبة المستحقة، وهي حالة نادرة وفي هذه الحالة لا يوجد رصيد تصفية.
- حالة مجموع التسبيقات أصغر من مبلغ الضريبة المستحقة، وفي هذه الحالة يكون رصيد التصفية موجب، ويجب على المؤسسة دفع الفرق بين قيمة الضريبة وما دفع كتسبيق.
- حالة مجموع التسبيقات أكبر من مبلغ الضريبة المستحقة، وفي هذه الحالة يكون رصيد التصفية سالب، وبالتالي يسترجع ذلك الرصيد من التسبيق الثاني للسنة المقبلة.

2- آجال دفع التسبيقات

2-1- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي يوجد تسبيقين ورصيد التصفية

- **التسبيق الأول:** من 20 فيفري إلى 20 مارس N.

- **التسبيق الثاني:** من 20 أفريل إلى 20 ماي N.
- **رصيد التصفية:** قبل 20 ماي N+1.

2-2- بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات يوجد ثلاث تسبيقات ورصيد التصفية

- **التسبيق الأول:** من 20 فيفري إلى 20 مارس N.
- **التسبيق الثاني:** من 20 أفريل إلى 20 ماي N.
- **التسبيق الثالث:** من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر N.
- **رصيد التصفية:** قبل 20 ماي N+1.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة

تعتبر الضرائب المجلة من بين القضايا المستجدة والتي تناولها النظام المحاسبي المالي، مستمدا ذلك من المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، نتطرق في هذا المطلب الى كيفية معالجتها من الناحية المحاسبية وكذا الجبائية.

أولا : المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

تتم المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي:

1- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة أصول

ويتم تسجيل أصول ضريبة مؤجلة محاسبيا وفق حسابات النظام المحاسبي المالي في الجانب المدين حـ/133 " ضرائب مؤجلة على أصول " كأصل في الميزانية والجانب الدائن كإيراد حـ/692" فرض ضريبة مؤجلة عن أصول " بالنسبة إلى مبالغ الضريبة على النتائج القابلة للخصم في الدورات المستقبلية ويتم إعادة تقويمه عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم المعني بالفروقات الزمنية بين القيمة المحاسبية والقاعدة الجبائية بعكس القيد السابق[1].

2- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة خصوم

ويكون التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم حسب النظام المحاسبي المالي في الجانب الدائن لـ حـ/ 134" ضرائب مؤجلة على الخصوم " كخصم إلى حـ/ 693" فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم " كعبء أو إلى حساب الأموال الخاصة المعني حسب الحالة، بالاستناد إلى مبالغ الضرائب المطلوب

[1] بن ربيع حنيفة، وأخرون، **مرجع سابق**، ص289.

دفعها خلال الدورات اللاحقة، وفي نهاية كل سنة مالية يتم إعادة تقويم الضرائب المؤجلة خصوم، عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم الذي تنسب إليه الفروقات الزمنية مقابل الحسابات نفسها بعكسه[1].

ثانيا: المعالجة الجبائية للضرائب المؤجلة

تعتبر الضرائب المؤجلة من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظرا لإمكانية وجود فارق مؤقت بين تاريخ أخذ بعين الاعتبار محاسبيا لعبء ما أو إيراد ما وتاريخ أخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية، كما ينتج عنها كذلك تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية، فإدارة الضرائب تعتمد أساسا على النتيجة المحاسبية للمؤسسة والظاهرة في جدول حسابات النتائج، بعد القيام بتعديلات عليها لتصبح نتيجة جبائية تفرض عليها الضريبة على أرباح الشركات، وهو ما يسهل عمل إدارة الضرائب، بينما النظام المحاسبي المالي يفترض عدم وجود ترابط بين الجباية والمحاسبة أي استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، وهو ما تظهره الضرائب المؤجلة التي تعني وجود الضرائب مسجلة محاسبيا وجبائيا على فترات متباينة.

وبالرجوع للتشريع الجبائي الحالي نجد أنه لم ينص إطلاقا على الضرائب المؤجلة ولو يشر إليها بصورة صريحة، وكذا الإدارة الجبائية لا تعمل بها، وإنما أشار لها ضمنيا من خلال نص المادة 141 مكرر2 والمحدثة بموجب المادة 06 من قانون المالية لسنة 2009 والتي تنص " يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة"، وكذا من خلال القوائم المالية المعتمدة والصادرة عن المديرية العامة للضرائب لسنة 2011 والتي تتضمن الالتزام بمتطلبات العرض والإفصاح التي نص عليها النظام المحاسبي المالي بالنسبة للضرائب المؤجلة.

ويرجع السبب الرئيس في عدم أخذ الضرائب المؤجلة من طرف المشرع الجبائي الجزائري بعين الاعتبار في :

- أن الضرائب المؤجلة تعتبر في أصلها مشكلة محاسبية وليست مشكلة ضريبية.
- أن الضرائب المؤجلة تعتبر تقنية محاسبية فقط للمحافظة على النتيجة المحاسبية الصافية بقيمتها الاقتصادية، ولا تؤثر في الوعاء الخاضع للضريبة.

[1] **المرجع نفسه**، ص 290.

غير أن هذا يعتبر قصور من طرف المشرع يجب تداركه، ذلك لأن الضرائب المؤجلة لها آثار على الوعاء الضريبي، فلو فرضنا أن كيان معين سجل أعباء غير مسددة تخص أتعاب محاسب، فمن الناحية الجبائية يجب إعادة دمجها ضمن النتيجة وإخضاعها للضريبة لأنه من ضمن شروط خصم الأعباء جبائيا أن تكون مدفوعة.

لكن عندما يتم دفعها خلال السنة الموالية فهل يتم قبولها جبائيا؟ نحن نعلم أنه من بين شروط خصم الأعباء جبائيا كذلك أن يكون العبء متعلق بالدورة أو سنة النشاط، لكن هذا العبء متعلق بدورة سابقة لذا لا يمكن قبوله من الناحية الجبائية.

تأتي هنا تقنية الضرائب المؤجلة لتعالج هذا الإشكال، باعتبار أن العبء تم إثبات تسجيله محاسبيا وكذا اثبات تسجيل عبء ضريبي لا بخص السنة الحالية وإنما يخص السنة المستقبلية من المنظور الجبائي، أي أنه من الناحية المحاسبية تم دفع ضريبة أكبر من الضريبة التي من المفروض يدفعها الكيان، وعليه يتم خصمها من السنة المقبلة باعتباره دين يقع على عاتق الإدارة الجبائية، وهذا عند تحقق الشرط الخاص بتسديد العبء.

فلو فرضنا أنه لم يتم استعمال تقنية الضرائب المؤجلة، لن يكون هناك اثبات للعبء الضريبي الذي لا يخص الدورة الحالية محاسبيا وبالتالي لا يمكن خصمه مستقبلا لانعدام شرط من شروط الخصم الجبائي وهو عدم التسجيل والاثبات المحاسبي للعبء.

لذا يتوجب على المشرع الجبائي الجزائري مسايرة النظام المحاسبي من خلال إبراز الضرائب المؤجلة وكيفية التعامل معها بنص قانوني ضمن القانوني الجبائي، وحتى كذلك لا يتهرب منها المكلفون بالضريبة لكونها تصبح إلزامية.

خلاصة الفصل

إن درجة الترابط بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري قوية جدا، نظرا لتبنيه النموذج الفرنكفوني الذي يعتمد النظرة القانونية، فلا يمكن فرض الضريبة على النتيجة الجبائية إلا بالاعتماد على النتيجة المحاسبية بعد القيام عليها بعدة تعديلات، هذه التعديلات ناجمة عن الاختلافات الموجودة بينهما، والتي ترجع إلى الاختلاف في القواعد والأهداف والمبادئ، وتتجسد في عدة مظاهر تُبرز اختلاف المعالجة المحاسبية والجبائية لبعض العناصر، غير أن الإدارة الجبائية تسعى جاهدة لتقليص حجم فجوة الاختلافات في ظل التوازن والانسجام مع النظام المحاسبي المالي وبين أهداف السياسة الضريبية.

ونجد من بين أهم مظاهر الاختلاف بين النظام المحاسبي والجبائي مسألة الضرائب المؤجلة، والتي جاء بها النظام المحاسبي المالي من خلال تبنيه للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، حيث يوجد تطابق شبه تام في المفاهيم الخاصة بالضرائب المؤجلة، وأسباب نشوئها، وكذا العرض والإفصاح المتعلق بها، بين المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل" IAS12 " والنظام المحاسبي المالي، غير أن المعيار توسع أكثر في ذلك، ويعتبر تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة له عدة مزايا أهمها المحافظة على الصورة الصادقة للقوائم المالية وزيادة جودتها، مما يساهم في ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية، كما توجد عدة عيوب أهما عدة مشاكل تتعلق بالقياس والعرض والإفصاح الخاص بالضرائب المؤجلة.

كما أن النظام المحاسبي قد تطرق إلى المعالجة المحاسبية للضرائب المستحقة وكذا الضرائب المؤجلة، على غرار النظام الجبائي والذي تتطرق فقط إلى معالجة الضرائب المُستحقة، ووضع القواعد الجبائية للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، ولم يتطرق بتاتا إلى معالجة الضرائب المؤجلة.

الفصل الثالث

آلية مقترحة لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

تمهيد

لقد أظهر الاصلاح المحاسبي دورا بارزا في نقل الممارسات المحاسبية في الجزائر وتقريبها من نظيراتها الدولية، كما لعب الاصلاح الجبائي والذي كان تشريعيا سنة 1991 وهيكليا سنة 2006 دورا بارزا هو الآخر في تحسين وعصرنة المنظومة الجبائية الجزائرية.

لكن عملية الإصلاح المحاسبي والجبائي تواجه اليوم تحديات عديدة، تَرهن مقومات نجاحها، وبالتالي الإخفاق في تحقيق أهداف المشرع الجزائري من وراء عمليات الإصلاح، ولعل أهم تلك العراقيل والصعوبات، هو التغير الذي تشهده تلك المعايير الدولية باستمرار، هذا ما يجعل المهن المحاسبية والجبائية تتأخر في كل مرة عن نظيرتها الدولية بخطوة أو عدة خطوات، كونها مقننة ومقيدة بجملة من التشريعات والمراسيم والقرارات الإدارية، وهذا من شأنه جعل الممارسة المحاسبية والجبائية في البيئة الجزائرية بعيدة كل البعد عن مستجدات المرجعيات المحاسبية الدولية.

لذا كان لزاما على المشرع الجزائري وضع خطة استراتيجية تأخذ بعين الاعتبار المستجدات والمتغيرات ضمن المرجعية الدولية وضرورة مسايرتها من جهة، وكذا خصوصية البيئة الجزائرية ونموذجها الاقتصادي من جهة أخرى.

نعالج في هذا الفصل متطلبات وآثار تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، وهذا من خلال التطرق لما يلي :

- **المبحث الأول :** تشخيص واقع البيئة المحاسبية والجبائية في الجزائر؛
- **المبحث الثاني :** الآلية المقترحة لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس قواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "؛
- **المبحث الثالث :** الآثار المتوقعة لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس قواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

المبحث الأول : تشخيص واقع البيئة المحاسبية والجبائية في الجزائر

مما لا شك فيه أن نجاح الإصلاح المحاسبي والجبائي الجديد وفق متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية وبخاصة المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، يبقى مرهوناً بمدى تهيئة الأرضية والبيئة المحاسبية والجبائية، ففي حال ما أقدمنا على إصلاح محاسبي وجبائي جاد وعميق مساير للمرجعية الدولية الحديثة، لا بد له من بيئة محاسبية وجبائيه ملائمة حتى تتمكن المؤسسات الاقتصادية من تطبيقه فعلا، فبعد تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة إلى يومنا هذا، يمكن استخلاص أهم النتائج المترتبة عن تطبيقه كاستحالة تطبيق القيمة العادلة مثلا، وكذا صعوبة تطبيق نسبة الهامش الضمني المتعلقة بعقود الايجار التمويلي، فأصبحت بعض القواعد والأحكام التي تناولها النظام المحاسبي المالي في طياته حتى ولو إنها موافقة للمرجعية الدولية إلا أنها تبقى نظريا غير قابلة للتطبيق، نظرا لعدم تجاوب البيئة المحاسبية لها، وسوف نتطرف في هذا المبحث إلى أهم معالم البيئة المحاسبية والجبائية الوطنية، وكذا أهم العوائق التي تواجه النظام المحاسبي والجبائي في الجزائر.

المطلب الأول : تشخيص واقع البيئة المحاسبية في الجزائر

تلعب بيئة الأعمال للدولة الدور الأساسي في نجاح أو فشل الأنظمة الاقتصادية والمحاسبية والجبائية، لذا قبل اعتماد أي نموذج اقتصادي أو محاسبي أو جبائي يجب أولا تشخيص البيئة التي يتم فيها التطبيق، ومن ثم اعتماد ما يتناسب مع البيئة وتكييف مالا يتناسب مع البيئة، كما أنه يجب في بعض الأحيان تحسين بيئة الأعمال لكي تساير هي المتغيرات الجديدة.

نتطرق في هذا المطلب لخصائص البيئة المحاسبية الجزائرية والتي تشمل عدة محاور وهي كالتالي :

أولا : تشخيص البيئة الاقتصادية للمؤسسات

إن المحيط الاقتصادي للجزائر يتكون من قسمين أساسيين انعكسا بصفة مباشرة على البيئة المحاسبية وشروط تطبيق النظام المحاسبي المالي وهما :

1- الاقتصاد الرسمي

تتمثل خصائص النسيج الاقتصادي خلال الفترة الممتدة من (1989-2019) بتوجه أكثر صراحة نحو تحرير الاقتصاد، ساعد فيه توقيع الجزائر لاتفاقيات عديدة خاصة مع الاتحاد الأوروبي وصندوق النقد الدولي والبنك العالمي، الأمر الذي أدى إلى فتح المجال للاستثمار الأجنبي وتشجيع الاستثمار

الخاص، ما أحدث تغييرا في بنية النسيج المؤسساتي، حيث أصبحت نسبة هيمنة القطاع الخاص على حساب القطاع العام بنسبة 98%، ويغلب عليه الأشخاص الطبيعيون بنسبة 95% أي ما يعادل 888.794 مؤسسة، بمقابل أقل من 05% من الأشخاص المعنويين، وهيمنة المؤسسات المصغرة المنتمية أساسا للقطاع التجاري والخدماتي وبنسبة ضعيفة للقطاع الاقتصادي[1].

ويمكن القول أنه بعد هيمنة القطاع الخاص على القطاع العام خلال هذه الفترة تركزت النظرة إلى المحاسبة في الواقع في زاوية تقليص الاقتطاع الضريبي ومواجهة الالتزام الجبائي، إضافة إلى أن أغلب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والتي تمثل الفئة المهيمنة خلال هذه الفترة، تستعين بمكاتب محاسبية مهنية، وهو ما يعكس جلياً مدى حاجة المؤسسة إلى المحاسبة، ومع تطبيق النظام المحاسبي المالي اقتصر التطبيق على قائمة الحسابات وتقديم القوائم المالية المطلوبة من قبل الإدارة الجبائية (الميزانية وجدول حسابات النتائج)، أما القوائم الأخرى فلا يتم إعداداها، وإن تم ذلك فلا يتم استغلالها، وبالتالي فإن المحاسبة في هذه الفترة طغت عليها في الغالب نظرة استعمالها كأداة لتحديد الوعاء الضريبي وكذا للتهرب الضريبي، وبالتالي إنتاج معلومات محاسبية مشوهة لا تمت للواقع بصلة، ولا يعتمد عليها في التسيير واتخاذ القرار خاصة وأن المؤسسات الخاصة غالباً ما تلجأ إلى مسك محاسبة موازية غير مصرح بها، ولا تتوافق والمحاسبة الرسمية، على عكس القطاع العام الذي أضحى يسعى جاهدا لمسك محاسبة موافقة قدر الإمكان للنظم، إضافة إلى أن طبيعة تكوين القطاع الخاص الذي يغلب عليه الأشخاص الطبيعيون والمؤسسات العائلية يعتبر غير محفز على طلب معلومة محاسبية دقيقة باعتبار أن المالك هو المسير[2].

أما القوائم المحاسبية التي تقوم بإعدادها المؤسسات الأجنبية هي قوائم مفروضة قانونا (جبائيا)، خاصة وأن النظام المحاسبي المالي بنسخة 2007 بعيد جدا عن متطلباتها في الأسواق الخارجية وبعيدا جدا عن قوائمها المالية المجمعة ما يزيد من أعباء تحويلها للمؤسسة الأم، كل ذلك جعل ويجعل من الممارسة المحاسبية الحالية في بيئة الأعمال الوطنية مجرد التزام وعبء اتجاه إدارة الضرائب[3].

---

[1] تخنوني أمال، **مرجع سابق**، ص 248.

[2] طاطا ايمان، **أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2017، ص ص88-89.

[3] فريد عوينات، **الممارسات المحاسبية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي" الاحتياجات والتحديات**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد01، العدد02، 2017، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ص 165.

2- الاقتصاد غير الرسمي (الموازي)

يشكل النشاط غير الرسمي في الجزائر نسبة كبيرة من الاقتصاد ويشمل العديد من النشاطات لاسيما الخدمات والصناعات التحويلية والفلاحة والتجارة الخارجية والتوزيع، ووفقاً لوزارة التجارة تم تسجيل منذ 2010 أكثر من 206.5 مليار دينار جزائري قيمة مبادلات تجارية غير مفوترة وهذا إلى غاية نهاية 2014، ويمثل القطاع الفوضوي حوالي 40 % من الدخل الوطني الخام، تكمن المشكلة في هذه الكيانات أنها تمكن شريحة واسعة من البطالين من الحصول على دخل، وأيضاً تمكن العائلات من الحصول على سلع وخدمات تحتاجها غير موجودة أو بأسعار أقل من السوق الرسمية، نتج عن ذلك[1]:

- عدم استخدام الوسائل الحديثة للدفع، بحيث تتم العمليات التجارية على نطاق واسع نقدا.
- السوق الموازية لبيع العملات والتي تشكل نسبة كبيرة من التداول خارج الإطار القانوني.

إن الاقتصاد غير الرسمي بتغييبه للإجراءات والممارسات المحاسبية ألغى دور المحاسبة ودواعي استخدامها بشكل كلي في الاقتصاد الجزائري، وأنشأ ثقافة تسييريه كاملة، وهناك خشية أن ينجذب حتى المتعاملون الناشطون داخل الأطر القانونية في أي لحظة كنتيجة لشعورهم بعدم تمكنهم من الاستمرار بالمنافسة ومنه البقاء، باعتبار أن الأفراد والمؤسسات لو لم تجد سبيل الانخراط بالاقتصاد غير الرسمي للتزمت بكافة الأطر القانونية وكافة الإجراءات المحاسبية من مسك وتصريح، الأمر الذي من شأنه التأثير على استمرار قيام الممارسة المحاسبية وليس فقط إعادة تطورها، حيث أنه من غير المنطقي، أن يعتمد المسير في اتخاذ قراراته على قوائمه المالية المصرح بها، وهو على دراية أنها لا تتضمن كافة العناصر المالية لمؤسسته، نتيجة عدم تصريحه الكامل برقم الأعمال اجتنابا للأعباء الضريبية، ولعل اشتراط البنك في الجزائر من المؤسسة تقديم ضمانات ومعلومات خارجية لترجمة عامل المردودية، لأبرز دليل على عدم ثقته في المعلومة المحاسبية المقدمة[2].

ثانيا: تشخيص مصادر التمويل (البنوك والمؤسسات المالية)

تختلف مصادر التمويل الخارجية للمؤسسات من الاقتراض عن طريق البنوك إلى البورصات ويختلف حجم هذين العنصرين من دولة إلى أخرى، وكل منهما يؤثر و يتأثر بمستوى الممارسة المحاسبية الموجودة، وتتمثل فيما يلي :

[1] فريد عوينات، **مرجع سابق**، ص ص 165-166.

[2] طاطا ايمان، **مرجع سابق**، ص 112.

1- البنوك التجارية

لقد وضع قانون النقد والقرض 90-10،آليات تمويل ووضع هيكل للنظام المصرفي يعتمد على مستويين: بنك مركزي وقطاع أخر من البنوك يتكفل بالنشاط المصرفي التقليدي كجمع المدخرات ومنح الائتمان، بلغ سنة 2017 عدد البنوك والمؤسسات المالية المعتمدة 29 بنك، وتعد البنوك الجزائرية من أضعف البنوك والمؤسسات المصرفية في المنطقة، كما يعد النظام المصرفي الجزائري متأخرا مقارنة بالنظام المصرفي لدول الجوار وذلك وفقاً لتقديرات الهيئات المالية الدولية، منها(البنك الدولي وصندوق النقد الدولي)، ذلك بالرغم من الوفرات المالية التي عرفتها البلاد في السنوات القليلة الماضية جراء انتعاش أسعار النفط، يفترض أن يكون للبنوك دور قوي في تطوير الإنتاج والإفصاح عن المعلومات المحاسبية، فمن الناحية الإجرائية المؤسسات الراغبة في الحصول على قرض استثماري عليها تكوين ملف الضمان (الرهن الذي يكون عقار أو منقول) وتقديم (كشوف الميزانية وجدول حسابات النتائج) خاصة ثلاث سنوات الأخيرة، غير أن دور البنوك الجزائرية في الوقت الحالي في التأثير على الإفصاح المحاسبي محدود جداً [1]، وذلك لسببين:

- أغلبية المؤسسات الموجودة فردية وعائلية وبالتالي تمويلها ذاتي وهي غير مجبرة بإعداد قوائم محاسبية غير جبائية، وذلك لعدم الحاجة إليها.
- الأهمية بالنسبة للبنوك لحصول المؤسسات على القروض هي الضمانات المقدمة ومعلومات خارجية لترجمة عامل المردودية، وذلك لعدم ثقته في المعلومات المحاسبية المقدمة.

2- البورصة الجزائرية

تتكون بورصة الجزائر من (السوق الرسمي، سوق السندات، وسوق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وسوق سندات الخزينة العمومية)، والمؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر لا تتعدى 05 مؤسسات، لذلك تعتبر في مستوى ضعيف جدا من حيث التداول بالرغم من مرور عقدين على تأسيسها وبالرغم من التحفيزات الجبائية الممنوحة للمستثمرين (أرباح الأسهم، عوائد السندات) أو للمؤسسات، وغياب نشاط البورصة يرجع إلى [2] :

[1] فريد عوينات، **مرجع سابق**، ص ص 166-167.

[2] تخنوني آمال، **مرجع سابق**، ص 251.

- **بالنسبة للمؤسسات:** تتمثل أساساً في الخوف من الإفصاح والشفافية وأيضاً إمكانيات الحصول على قروض وتمويل دون اللجوء إلى السوق المالي، هذا فضلًا عن النسيج المؤسساتي الذي يغلب عليه شركات فردية وعائلية تمويلها ذاتي.
- **بالنسبة للمستثمرين:** تتمثل في صعوبة الوصول إلى المعلومة عن المؤسسات ومدى مصداقيتها، وأيضاً تدهور القدرة الشرائية للفرد هذا فضلاً عن التعامل بالسندات التي يعتريها بعض الحرج من الناحية الدينية.

ثالثا : تشخيص بيئة التكوين والتعليم المحاسبي

عرفت مهنة المحاسبة والتعليم الجامعي المتعلق بالمحاسبة مجموعة من التغيرات والتطورات للتوافق مع تطبيق النظام المحاسبي المالي، لكن بالرغم من كل ذلك لا تزال هناك نقائص تستوجب إيجاد الحلول المناسبة[1]، وتتمثل أهم عناصر التكوين المحاسبي في الجزائر ما يلي :

1- المهنة المحاسبية

مهنة المحاسبة القوية لها تأثيرها الكبير على تطور الممارسات المحاسبية بشكل عام، حيث وقبل صدور النظام المحاسبي المالي شهدت مهنة المحاسبة صراعات داخلية بين أصحاب المصالح والتي أضعفت من دورها في التأثير على الممارسة، بحيث أدى هذا الوضع إلى انعكاسات عديدة ربما أهمها أن المسابقة الوطنية للحصول على شهادة خبير في المحاسبة لم تنظم لمدة أكثر من 10 سنوات وهي أعلى الدرجات المهنية في المحاسبة على المستوى الوطني، مما أدى إلى نقص كبير في عدد الخبراء المحاسبين، وفي سنة 2010 قامت وزارة المالية بإعادة تنظيم المهنة وذلك بإصدار القانون رقم 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ووفقاً لهذا أصبح التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية، والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني[2]، علماً أن المهنة عرفت عدة مراحل تتمثل فيما يلي :

- **من سنة 1971- الى سنة1991:** بموجب الأمر 71-82 ، سيطرة هيئة حكومية " المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة ".

[1] فريد عوينات، **مرجع سابق**، ص 167.

[2] فاطيمة حميد، **أثر ثقافة الفاعلين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي والمالي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2018، ص 67.

- **من سنة 1991 الى سنة 2010** : بموجب القانون 91-08 سيطرة منظمة مهنية "المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين".
- **من سنة 2010 إلى يومنا** : وتتميز بسيطرة الهيئات الحكومية على تنظيم المهنة، حيث شهدت المهنة ابتداء من سنة 2013 العودة لتنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة خبير محاسب لكل من(دورة أكتوبر 2013، دورة نوفمبر 2014، دورة نوفمبر 2015، دورة أكتوبر 2016) وبذلك وصل العدد سنة 2017 :295 خبير محاسبي، 2039 محافظ حسابات، 1732 محاسب معتمد، كما تم تنظيم مسابقة في أكتوبر 2019، والملاحظ هو زيادة كبيرة في عدد المهنيين على المستوى الوطني، لكن ما يعاب عن المهنة المحاسبية وأصحابها اتهامهم بأنهم غائبين عن التأثير في الممارسة من خلال[1] :
- غياب الاهتمام والقيام بممارسات خاطئة خاصة في السنوات الأولى للانتقال، حيث اكتفى معظم المحاسبون لضمان الانتقال نحو SCF بالاعتماد على نفس قواعد المخطط المحاسبي السابق مع تحويل حسابات المدونة القديمة وما يقابلها في المدونة الجديدة.
- غياب الوعي الكافي بأهمية التأهيل المهني الدولي، واكتفاء الإطارات المحلية بالتأهيل الأكاديمي المحلي التقليدي، وأحيانا انعدام هذا الأخير.
- غياب سيطرة الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة في تحديد المعرفة المتخصصة التي يجب أن يكتسبها المرشح لممارسة المهنة سواء في المرحلة الجامعية أو بعدها.

2- التعليم المحاسبي

بدأ تدريس المحاسبة وفق المعطيات المحاسبية الدولية في الجامعات الوطنية من خلال التعليمة رقم 02 والتي تتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي في سنة 2010 باللغتين العربية والفرنسية، ويتم حالياً تدريس مجموعة من المقاييس تتعلق بالممارسة المحاسبية الوطنية (محاسبة مالية، محاسبة معمقة، محاسبة الشركات، ...الخ) ومقاييس أخرى تتعلق بالممارسة المحاسبية الدولية (المعايير المحاسبية الدولية، معايير المراجعة الدولية، الأنظمة المحاسبية المقارنة... الخ)، وبالرغم من الإصلاحات التي تمت بقيت المخرجات الجامعية لا ترقى للمطلوب ويرجع ذلك بشكل أساسي إلى[2] :

- ضعف الحجم الساعي للدروس بحيث أن السداسي بالجامعة يمثل على الأكثر شهرين، ما يقابله 13

[1] فريد عوينات، **مرجع سابق**، ص 167.

[2] **المرجع نفسه**، ص168.

حصة بمعدل 40 ساعة مخصصة للمحاسبة المعمقة، مقارنة بفرنسا مدة 190 ساعة وبالتالي لا مجال للمقارنة، فعندما يتم تدريس مقياس مبرمج في سداسي لمدة شهرين يكون ذلك غير كافي حتى لدراسة المحاسبة المبسطة، فبرامج التكوين المقدمة في الجزائر في مجال المحاسبة لا تكاد تصل 25% من البرامج التي تعرضها البلدان الأخرى، ضف إلى ذلك عدم التناسق في المقاييس المدرسة، وضعف مستوى بعض الأساتذة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يجب أن نشير إلى ضعف مستوى أغلبية الطلبة أيضا، فبعد سنة 1981 أصبحت العلوم المالية تقدم كخيار لذوي المعدلات المنخفضة، وأيضا ضعف كفاءة المهنيين في الجزائر لعدم مسايرتهم للتحديثات والتطورات التي تعرفها القوانين نظرا لعدم اتباعهم لدورات تكوينية تهدف لتحسين مستواهم وتغطية النقائص التي يعانون منها بالإضافة لعدم حضورهم للقاءات التي تعقد بين المهنيين.

- عدم وجود طلب اقتصادي واجتماعي حقيقي على منتجات البحث المحاسبي سواء من القطاع العام أو القطاع الخاص.

وأيضاً ما يتوقع منه زيادة الفجوة بين الجانب الأكاديمي والجانب المهني ما حدث سنة 2010 وهو المنع بين ممارسة مهنة المحاسبة والتعليم وذلك بصفة مأجورة والذي يقتضي قيام صلة خضوع، باستثناء القيام بمهام البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية .

إن العناصر السابقة (الاقتصاد الرسمي وغير الرسمي، مصادر التمويل من بورصة وبنوك تجارية، وأخيرا التعليم والتكوين المحاسبي) هي أهم عناصر البيئة المحاسبية في الجزائر والتي تعتبر بشكلها الحالي عوامل أثرت سلباً على التطور المحاسبي بشكل عام وعلى عملية الإصلاح الأخيرة بشكل خاص.

المطلب الثاني : تشخيص واقع البيئة الجبائية في الجزائر

سعت الجزائر إلى تحسين وعصرنة القطاع الجبائي في المجال التشريعي وكذا الهيكلي، وهذا تماشيا مع الانتقال من النظام الاشتراكي إلى نظام اقتصاد السوق، غير أن البيئة الجبائية الجزائرية مازالت غير قادرة على مسايرة التطورات المحاسبية على المستوى الدولي، مما أثر على المردودية والفعالية الجبائية، نتناول في هذا المطلب تشخيص للعوامل التي تدخل في تكوين البيئة الجبائية الجزائرية والتي تتمثل في :

أولا: تشخيص بيئة التشريع الجبائي

يطلق مصطلح التشريع الجبائي على مختلف القوانين ذات الطابع الجبائي، وهو أوسع من مفهوم ومصطلح قانون الضرائب، إذ أن التشريع الجبائي يضم كل القوانين الجبائية والنصوص التنظيمية ذات الطابع الجبائي وكذا الأحكام الجبائية غير المقننة والواردة في قوانين المالية المختلفة ومختلف المناشير والتعليمات.

حيث أن التشريع الجبائي الجزائري الحالي يتميز بما يلي :

1- مقيد بالمبادئ الدستورية

يتقيد التشريع الجبائي بالمبادئ الدستورية والتي يكون سن القوانين ضمن إطارها، حيث نصت المادة 82 من الدستور الجزائري المعدل سنة 2020 على ما يلي" **لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون، كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون الحالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها، الضريبة من واجبات المواطنة، لا تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه، كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية، يعاقب القانون على التهرب والغش الجبائي**".

حيث احتوت المادة سابقة الذكر على جملة من المبادئ تتمثل في :

- **قانونية الضريبة** : فرض الضريبة يكون وجوبا بنص القانون.
- **عدالة الضريبة** : فرض الضريبة يجب أن يشمل جميع المواطنين ووفقا للمركز الاقتصادي والقدرة الضريبية للمكلف بالضريبة.
- **المواطنة الجبائية:** الالتزام بدفع الضريبة من مبادئ المواطنة.
- **عدم رجعية الضريبة:** لا يمكن أن تسري أحكام القانون الجبائي على السنوات السابقة.
- **تجريم عدم دفع الضرائب:** معاقبة كل من يتهرب عن دفع الضريبة أو يمارس طرق تدليسية.

2- متعدد القوانين

حيث يتكون من مجموعة من القوانين تتمثل في :

- **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة** : حيث ينظم هذا القانون على وجه الخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، الرسم على النشاط المهني (TAP)، الرسم العقاري (TF)، الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)، ويتكون من 408 مادة.

- **قانون الضرائب غير المباشرة** : حيث ينظم هذا القانون على وجه الخصوص رسم المرور، ورسم الضمان، ونشاط التبغ، والرسم الصحي للحوم ويتكون من 571 مادة.
- **قانون الرسم على رقم الأعمال** : حيث ينظم هذا القانون على وجه الخصوص الرسم على القيمة المضافة (TVA)، والرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC)، والرسم على المنتوجات البترولية (TPP)، ويتكون من 178 مادة.
- **قانون التسجيل** : حيث ينظم هذا القانون على وجه الخصوص حقوق تسجيل الضريبة لبعض المعاملات التي تخضع لنسب ومعدلات ضريبية إما تكون ثابتة أو تصاعدية تبعا لنوع المعاملة والعقد، ويتكون من 373 مادة.
- **قانون الطابع** : حيث ينظم هذا القانون على وجه الخصوص مختلف الطوابع الجبائية لـ: جوازات السفر، رخصة الصيد، قسيمات السيارات، سفن النزهة، الوثائق القنصلية، السجل التجاري، ويتكون من 309 مادة.
- **قانون الإجراءات الجبائية** : حيث ينظم هذا القانون على وجه الخصوص المنازعات الضريبية، الرقابة الجبائية، حقوق الإدارة، حقوق وضمانات المكلف، وبعض الإجراءات الخاصة ببعض الأنشطة، ويتكون من 179 مادة.

3- فرع من فروع القانون الإداري وهو قانون إذعان

لأنه ينظم العلاقة بين احدى أهم الادارات الحيوية في التنظيم الإداري للدولة الجزائرية، وبين المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، وهذه العلاقة هي علاقة انصياع وامتثال من طرف المكلف بالضريبة لإرادة المشرع الضريبي.

ثانيا: تشخيص بيئة الإدارة الجبائية

تعتبر الادارة الجبائية القلب النابض لوزارة المالية، وهي مقسمة حسب المعيارين التاليين :

- **التقسيم بحسب الوظيفة** : فالإدارة مقسمة حسب الوظيفة المنوطة بها، فهناك إدارة متخصصة في الوعاء، وأخرى في التحصيل، وأخرى بالمنازعات، وأخرى بالرقابة الجبائية.
- **التقسيم بحسب الحجم والأهمية** : وفق هذا المعيار تقسم الإدارة الجبائية بحسب أهمية وقيمة المكلف بالضريبة وذلك وفق تقسيم جديد يدخل ضمن عصرنة الإدارة الجبائية الجزائرية ويتكفل بمهام جديدة تتمثل في التسيير والرقابة والبحث في المنازعات المتعلقة بالفئات الجبائية التي تخضع لها، وفي إطار

تعميم مفهوم الشباك الجبائي الوحيد بهدف توحيد الخدمات المقدمة للمكلف بالضريبة في شباك وحيد، وهي كالتالي[1]:

أ- مديرية كبريات المؤسسات DGE

يندرج مسار مديرية كبريات المؤسسات المنشأة بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002، في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية أو العملية.

حيث تقوم مديرية كبريات المؤسسات، التي تم فتحها للجمهور بتاريخ 02 جانفي 2006، بتسيير أساسًا الملفات الجبائية المذكورة طبقا للمادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021 :

- الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات.
- الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتا في إطار تعاقدي يخضع للنظام الحقيقي عندما يساوي مبلغ العقد أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.
- شركات رؤوس الأموال وكذا شركات الأشخاص الذين اختارت الخضوع للنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي يساوي رقم أعمالها أو يوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.
- تجمعات الشركات عندما يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

ب-مـــراكز الضرائب CDI

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب، تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم الخاضعين للنظام الحقيقي.

ويطمح مركز الضرائب المنشأ لتقديم خدمة نوعية، وتطوير شراكة جديدة تجمعه بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها

[1] من اعداد الطالب بالاعتماد على:

- موقع المديرية العامة للضرائب، **www.mfdgi.gov.dz**، تم الطلاع بتاريخ 2020/12/02.
- المديرية العامة للضرائب ، **نشرة 2017**، مديرية العلاقات العامة والاتصال، 2017.
- المديرية العامة للضرائب ، **دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضريبة**، مديرية العلاقات العامة والاتصال، 2021.

المكلف بالضريبة، ويمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحاور الجبائي الوحيد المكلف بالتسيير العرضي لملفه.

شكل افتتاح مركز الضرائب النموذجي لرويبة في 2009، أول مرحلة رئيسية يتم تخطيها في إطار هذا المشروع الطموح، الهدف الرئيسي من افتتاح هذا المركز هو السماح للإدارة الجبائية بتقييم فعالية التنظيم والأساليب وكذا الأدوات المحددة لعمل المركز.

ت-المركز الجواري للضرائب CPI

يمثل إطلاق المركز الجواري للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنة هياكل الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها، الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006 من خلال افتتاح مديرية كبريات المؤسسات ووضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب.

ويعتبر المركز الجواري للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب، مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وكذا الأشخاص الذين يحققون مداخيل مهنية (الضريبة على الدخل الإجمالي التابعة لمكان وجود مسكنه)، وكذا الأشخاص الذين يحققون مداخيل عقارية، ويهدف إنشاء المركز الجواري للضرائب الذي يحل محل الهياكل المتواجدة حاليا والمتمثلة في المفتشيات والقباضات، إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة، وذلك من خلال تبسيط وتنسيق وعصرنة الإجراءات.

ويمثل المركز الجواري للضرائب المتميز بنفس كيفية التنظيم والتشغيل لهذه الأخيرة، المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة إذ يضع تحت تصرفهم هيكل وحيد مختص، يتولى جميع المهام الجبائية الممارسة من قبل المتفشيات والقباضات لتمكينهم من أداء جميع واجباتهم الجبائية.

ثالثا: بيئة الأطراف ذات العلاقة مع النظام الجبائي

يتعامل النظام الجبائي الجزائري مع كثير من القوانين والإدارات والقطاعات الحيوية، وتربطه معها علاقة تأثير وتأثر متبادل، حيث أنه يشترك مع النظام المحاسبي المالي في نفس البيئة السابقة والتي تم ذكرها فيما يخص البيئة الخارجية والمتمثلة في الاقتصاد الموازي، ضعف السوق المالي الجزائري، البنوك الجزائرية، عدم تحيين القانون التجاري، قانون الاستثمار.

المطلب الثالث: المعوقات التي تواجه النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

مع بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010، ظهرت عدة مشاكل وانشغالات من طرف المهنيين والممارسين وكذا المؤسسات على حد سواء، نتجت أساسا في طبيعة خصائص البيئة المحاسبية الجزائرية ومدى ملاءمتها لتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS، كما يشهد التشريع الجبائي وممارساته عدة صعوبات تعاني منها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والأجنبية على حد سواء.

نتناول في هذا المطلب المعوقات التي يعاني منها النظام المحاسبي المالي وكذا النظام الجبائي الجزائري، والتي تتمثل في ما يلي:

أولا: المعوقات المشتركة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

توجد عدة مشاكل مشتركة يعاني منها النظام المحاسبي المالي وكذا النظام الجبائي الجزائري، ولعل أبرزها ما يلي[1]:

1- سيطرة السوق الموازية

السوق الموازية تمثل نسبة كبيرة من الأموال لا يستفيد منها الاقتصاد(جبائياً، شبه جبائياً)، وهي أيضاً تشكل تهديد للسوق الرسمي على المدى الطويل من خلال عدم قدرته على المنافسة، ما ينعكس حتماً على المحاسبة، خاصة وأن المحاسبة مجال يخدم مصلحة المجتمع وذلك من خلال ما توفره للهيئات الحكومية المسؤولة عن الاقتصاد القومي من معلومات لازمة لاتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بـ :

- تحديد الأرباح الحقيقية للمؤسسات والشركات المعنية بدفع الضرائب من خلال متابعتهم للمسك والتصريح المحاسبي.
- التخطيط ورسم السياسات للفترة الحالية أو للفترات المستقبلية من خلال معلومات تجميع الحسابات القومية (الناتج المحلي الإجمالي، الناتج القومي الإجمالي)، وفي ظل سيطرة السوق الموازية وتنامي

[1] من اعداد الطالب بالاعتماد على:

- آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة" 2010-2013"**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2014، ص ص 261-263.
- بكيحل عبد القادر، كتوش عاشور،" **المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بين مزايا وصعوبات التطبيق- دراسة حالة الجزائر-** "، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، المجلد08، العدد01، 2016، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، ص ص 67-69.
- فريد عوينات، **مرجع سابق**، ص 168.
- تخنوني أمال، **مرجع سابق**، ص ص 245-261.

حجمها تتأثر الممارسة المحاسبية، وحتماً العلاقة عكسية بينهما، فكلما زاد حجم السوق الموازية كلما أثر سلباً على المحاسبة بحيث تفقد دورها وقوتها، وبالتالي تأثيرها في الحفاظ على استمرار تطور الدولة والمجتمع.

2- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة

إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكناً، بينما في الجزائر لا توجد سوق مالية فعالة، وأغلبية المؤسسات فيها صغيرة ومتوسطة، وهو ما يعكس حالة بورصة الجزائر التي تعتبر ضعيفة النشاط ولا تتميز بالحركية المطلوبة التي نشهدها في الأسواق العربية وليس فقط في الأسواق المالية للدول المتقدمة، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد وكذا النظام الجبائي بإجراء إصلاح جاد وعميق على السوق المالية في الجزائر.

3- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية

التقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفير معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضارباً في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية فضلاً عن قلتها.

4- البيئة القانونية

ذلك أن مختلف القوانين والأنظمة (أنظمة البنوك، أنظمة السوق المالي...) في الجزائر تعتبر من أهم المعوقات، ليس من حيث القلة ولكن من حيث كثرتها وعدم تطبيقها.

5- ضعف المؤسسات المالية والمصرفية

والتي تعاني من انحطاط كبير لا يرقى إلى المستوى العالمي نظرا لضعف المنتجات والخدمات المالية الوطنية، وعدم فاعلية البنوك في السوق المالي، وبالتالي فقدان الثقة من قبل المتعاملين سواء المحليين أو الأجانب.

6- انتشار الفساد الاقتصادي والمالي

والذي تعاني منه البيئة الاقتصادية الجزائرية كثيرا، وقلة الشفافية، الأمر الذي يجعلها غير قادرة على احتضان المعايير الدولية للتقارير المالية.

7- غياب أسواق متخصصة تستعمل أسواقها كمرجعية للتقييم

تعرف الجزائر غياب شبه تام للأسواق المتخصصة والتي تعتمد أسعارها كمرجعية للتقييم ولإعادة التقييم لاسيما في مجال الأصول غير الجارية وحتى إن كانت موجودة فهي تتميز باحتكار تام كسوق العقار مثلاً، ولا يمكن بأي حال من الأحوال الوصول إلى تحديد القيمة العادلة في ظروف كهذه، هذا بالإضافة للعوائق الكثيرة التي تواجه القائمين بعملية التقدير والتقييم خاصة في حالة القيمة العادلة والقيمة التقديرية، وفضلا عن التكاليف الناتجة عن المتطلبات من الإمكانيات المالية والمادية التي تتحملها المؤسسات، من أجل جلب الخبراء الماليين والتقنيين للقيام بمختلف الدراسات لتحديد وحساب القيم.

ثانيا: المعوقات التي تواجه النظام المحاسبي المالي SCF

واجه النظام المحاسبي المالي SCF العديد من العوائق والصعوبات في التطبيق نظرا لعدم توفر البيئة المحاسبية المناسبة وعدم نضج الاقتصاد الوطني، حيث تتمثل أهم المشاكل فيما يلي[1] :

1- المدة المستغرقة في عملية تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي وغياب مرحلة انتقالية

لقد امتدت عملية الاصلاح المحاسبي على فترة طويلة نسبيا، حيث يلاحظ المتتبع للإصلاح المحاسبي أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لم يكن بشكل تدريجي، فقد كان عبر إحلال المخطط المحاسبي الوطني بالنظام المحاسبي المالي مباشرة في ظل غياب مرحلة انتقالية.

2- المشاركة المحدودة لأصحاب المهنة في عملية التوحيد وإصدار المعايير المحاسبية

إن المهنة المحاسبية بقيت بعيدة عن وظيفة إصدار المعايير التي احتفظت بها وزارة المالية لنفسها باعتبارها الهيئة الوصية بتنظيم المحاسبة في الجزائر، واقتصر دور المنظمة على تقديم الاستشارة والمساهمة في تنظيم المهنة والتكوين، وهو ما يوضح ضعف تأثير أصحاب المهنة في مسار إعداد واستحداث المعايير المحاسبية والذي يخضع لهيمنة الإدارة الوصية، كما أن عديد من الهيئات الأخرى الهامة والفاعلة في المحاسبة لم يتم استشارتها خلال تحضير النظام المحاسبي المالي، ومنها مصالح الضرائب والمحاسبة التي عليها دور كبير في إنجاح النظام المحاسبي المالي، إذ أن تجاهل إشراك

[1] من اعداد الطالب بالاعتماد على:
- آيت محمد مراد، **مرجع سابق** ، ص ص 261-263.
- بكيحل عبد القادر، **مرجع سابق**، ص ص 67-69.
- فريد عوينات، **مرجع سابق**، ص 168.
- تخنوني أمال، **مرجع سابق**، ص ص 245-261.

الأطراف الفاعلة في عملية الإصلاح، أمر من شأنه أن يعيق عمل الجهات الرسمية المسؤولة عن الإصلاح وتكريسه على أرض الواقع وإدخاله حيز التنفيذ في الوقت المناسب.

3- ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق النظام

تمثلت عملية الإصلاح المحاسبي الجزائري في استبدال نظام محاسبي محل آخر، دون إعطاء الأهمية التي تستحقها البيئة المحاسبية من تكييف، والتي طالما تخبطت في مشاكل ذات صلة بالجباية وعمل البنوك والسوق المالي، حيث تعد معظم المؤسسات الجزائرية مؤسسات مغلقة، وهو النمط الأكثر شيوعاً حيث تتفاعل مع دائرة صغيرة من المستثمرين والشركاء، وتعمل في ظل مستوى متدني من الإفصاح، ولهذا تعددت وجهات النظر حول مستوى الإفصاح المطلوب في القوائم المحاسبية والمالية المنشورة، حيث لا تزال غير قادرة على نشر محاسبتها بشكل دقيق وبشكل شفاف وخاصة عندما يتعلق الأمر بمؤسسات هشة وضعيفة، فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة، وعلى الرغم من كون المؤسسات الاقتصادية المعني الأول بتطبيقات النظام المحاسبي المالي إلا أنه لم يكن لها أي تمثيل أو تدخل للدفاع عن احتياجاتها من المعلومة المالية، وما يجب أن تكون عليه متطلبات التقييم والإفصاح وفقاً لخصوصيتها وخصوصية البيئة التي تعمل فيها.

4- ضعف التأطير والتكوين المحاسبي

نقص التأهيل والتكوين اللازم لتطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث تعاني الجزائر من قلة الموارد البشرية المؤهلة لتطبيق النظام المحاسبي المالي وذلك بسبب ضعف الخبرة والتأطير، وعدم اعتماد هذا النظام على المراكز التدريبية قبل التطبيق، الأمر الذي خلق العديد من المشاكل، فضلاً عن عدم توفر مراكز متخصصة لتدريس هذا النظام، وتكوين خبراء ومحاسبين وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، وأيضاً قلة الخبراء المشرفين على تعليمه، وأخيرا عدم تكوين إطارات المؤسسات وإشراكهم في وضع قواعد تطبيقه، وفيما يخص التكوين والرسكلة، فإن المؤسسات قد تكفلت شخصياً بذلك مع ملاحظة تجميد التربصات التطبيقية للمهنيين نتيجة إعادة تنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد منذ سنة 2010، الأمر الذي خلق فراغاً في الميدان، وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن المجلس الوطني للمحاسبة أصدر مجموعة من النصوص القانونية لتعزيز مستوى المهنية في الجزائر من خلال القانون 10-01 الذي نص على إنشاء معهد التعليم الخاص بمهنة المحاسبة ولضمان التكوين، بدعم من منظمات وهيئات أوروبية وعربية، لكن عدم تحمس الإدارة الوصية لهذا المشروع وعدم ابداء

رغبتها في إتمام المشروع حال دون أن يرى النور على أرض الواقع إلى اليوم، ونظرا لهذا التأخر الذي عرفته عملية التكوين اضطر المجلس الوطني للمحاسبة لاستئناف مسابقة الخبرة المحاسبية ابتداء سنة 2013 لينظم بذلك 5 مسابقات إلى غاية 2019 كما سبق وأن أشرنا إليها، أين سيتكفل المعهد بعملية التكوين، وهنا يتبادر إلى أذهاننا سؤال: إذا كان معهد التكوين لا يزال لم ير النور فماذا عن هيئة تتكفل بمعالجة المسائل المطروحة وحل مشاكل تطبيق النظام المحاسبي المالي؟ وماذا عن هيئة لمتابعة المستجدات في معايير التقارير المالية الدولية؟.

5- تأخر صدور التعليمات التوجيهية لتقديم تفاصيل وشروحات حولSCF

أي بطء في وتيرة إصدار القرارات الإصلاحية التي تميزت بالتأخير، وكذا غياب آلية أو إطار واضح يتكفل بمسايرة عملية الإصلاح المستمرة في المعايير الدولية للتقارير المالية، وذلك من خلال إصدار قوانين، مراسيم، أو تعليمات تابعة توحي بتكييف المستجدات الحاصلة.

6- تحفظ المؤسسات في تقديم المعلومات

تتطلب المعايير الدولية للتقارير المالية مستوى عالي من الإفصاح والشفافية في نشر المعلومات، بحيث أن أي معلومة ضرورية لاتخاذ قرار الاستثمار يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، بينما تتميز المؤسسات الجزائرية بالحرص على عدم تقديم أية معلومات تتعلق بأدائها ووضعها المالي، بحجة السرية المهنية وهو أمر مبالغ فيه في بعض الأحيان، حيث اعتادت على السرية والتحفظ والحساسية في نشر المعلومات.

7- سيطرة القواعد الجبائية

في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر عرف النظام الضريبي بعض التعديلات في النصوص الجبائية حتى تكون مطابقة لأحكام المحاسبة المالية الجديدة، ويمكن القول بأن هذه النصوص التنظيمية تعتبر دليلا على رغبة الدولة ووعيها بضرورة تكييف قواعد النظام الجبائي مع محتوى النظام المحاسبي المالي، إلا أن هذه الجهود تعتبر غير كافية وتبقى بعض القواعد الجبائية الأخرى واجبة التعديل والتوضيح أو طرح قواعد جديدة بالأساس، ومنها ما تعلق بتقييم عناصر الأصول والخصوم بالقيمة العادلة، الضرائب المؤجلة...إلخ.

إن الممارسة المحاسبية ولفترة طويلة من الزمن ارتبطت بالأهداف الضريبية، لكن مع إصدار النظام المحاسبي المالي تفاءل المحاسبون بأن العلاقة بين المحاسبة والضرائب ستكون على الأقل أقل ارتباطاً وذلك لـ :

- أن الجزائر انتقلت من الاقتصاد الموجه أين يكون فيه تدخل الدولة بشكل مباشر إلى مرحلة اقتصاد السوق.
- أن روح النظام المحاسبي المالي جاءت لخدمة مجموعة من المستخدمين حسب ما هو موضح في القوانين المتعلقة به.
- أن أهم المبادئ التي اعتمد عليها SCF مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

ولكن نجد في قانون المالية لسنة 2020 إخضاع الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً أو مهنة غير تجارية، والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي خمسة عشر (15) مليون دينار إلى الضريبة الجزافية الوحيدة، وهو ما كرسه كذلك قانون المالية 2021، مما شجع هذه الفئة على عدم مسك محاسبة منتظمة، إضافة لذلك ووفق قانون المالية التكميلي لسنة 2009 والذي وضع مادة جديد ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أنه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة، أي أنه حتى بالنسبة للفئات المعنية بمسك محاسبة منتظمة فالأولوية دائما تكون للتشريعات الجبائية.

ومن جهة أخرى جمود القانون التجاري، حيث أشار إلى أنه من الجانب القانوني، يجب على كل مؤسسة من نوع SPA و SARL إشهار حساباتها (الميزانية وجدول حسابات النتائج) لدى المركز الوطني في الجزائر وبذلك فإن الإفصاح القانوني (الإشهار) يقتصر على قائمتين فقط، نظرا لعدم مواكبة القانون التجاري للتغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، أما إدارة الضرائب من جهتها فهي تكتفي بفرض إيداع الميزانية الجبائية فقط، وهو ما يدفع بأغلبية الشركات لعدم إعداد القوائم المالية الأخرى(كجدول تدفقات الخزينة) خاصة إذا كان محافظ الحسابات لا يجبرها على ذلك، وهو ما ينجر عنه نقص كبير في المعلومات المفصح عنها، بالإضافة لذلك، فإن القوائم المالية المنشورة في إطار الحسابات الاجتماعية تعطي صورة سطحية عن حالة المؤسسة، فالصيغة التي تنشر فيها كل من الميزانية وجدول حسابات النتائج بدون شرح أو تفسير لمضامينها، يؤدي إلى إفصاح قانوني غير كافي

إلى حد كبير، على عكس المؤسسات في البلدان الأخرى المجبرة على الإفصاح عن قوائم مالية بالإضافة لتقرير التسيير، أما في الجزائر فتقرير محافظ الحسابات يبقى استعماله داخلي فقط، فلا أحد يطالب بمعرفة صحة الحسابات من عدمه، وفي هذا الشأن نجد العديد من الاختلافات الجوهرية، هذه الاختلافات تعني أن مصلحة الضرائب لا تولي أهمية لمخرجات النظام المحاسبي المالي في تحديد وعائها الضريبي، بل هي تتحفظ في استخدام متطلبات التقييم وفق النظام المحاسبي المالي لما قد يهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل واضح.

8- بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين

لم يعرف الوسط الجامعي محاولات جادة لتطويق المشكل المتعلق بمواءمة برامج التعليم مع محتوى المستجدات التي جاءت بها عملية الإصلاح باستثناء بعض التظاهرات العلمية المحدودة في هذا السياق أو بعض الأبحاث الأكاديمية، وهذا مرده إلى عدم وجود خطة أو برنامج مدروس ومسطر في هذا الإطار، إذ ما زال التعليم الجامعي في الجزائر تشوبه بعض النقائص والثغرات في المجال المحاسبي والتي نذكر أهمها فيما يلي:

- الافتقار لبرامج تعليمية موحدة على مستوى الجامعات، وهو ما أدى لاختلاف المقاييس المدرسة من سنة لأخرى ومن جامعة لأخرى، إلى غاية توحيدها بعد اجتماع اللجنة البيداغوجية الوطنية لميدان التكوين في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، والذي تم على إثره تحديد المقاييس التي يتم تدريسها في كل سنة والحجم الساعي الضروري لكل مقياس، وهي المدة التي غالباً ما لا يتم احترامها؛ مما يؤدي إلى قصر مدة التكوين الفعلية وأكبر دليل على ذلك مدة التدريس الفعلية والتي غالباً ما لا تتجاوز 90 أسبوعاً في السنة.

- غياب العلاقة بين الجامعة وبيئتها الاقتصادية، وانحصار التعليم في الجامعات على الجانب النظري في ظل غياب التربصات والدراسات الميدانية التي تسمح للطلبة بمعاينة المسك المحاسبي ميدانياً، فمازالت المقررات المحاسبية لم تتغير وطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد والتي تقوي الاستذكار على حساب الإبداع، وهذا راجع أساساً لغياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علماً قائماً بذاته.

9- صعوبات تقنية في تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية

تجد المؤسسات في الجزائر صعوبة في تطبيق بعض المعايير المحاسبية، خاصة في ظل غياب سوق مالية فعالة ومتخصصة يتم اللجوء إليها كمرجع لتحديد وحساب بعض القيم (القيمة العادلة، إعادة التقييم للتثبيتات، فارق الاقتناء، خسارة القيمة على التثبيتات، تكاليف البحث والتطوير)، هذا بالإضافة إلى الصعوبات والتعقيدات المرتبطة بمعايير أخرى (IFRS16, IAS11, IAS12, IAS19, IAS37) والخاصة بالأدوات المالية (IFRS07, IFRS09, IAS32, IAS39).

10- طريقة تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة

انطلقت مبادرة الإصلاح المحاسبي من إدارة الدولة ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، حيث تميزت باحتكار السلطة الوصية لعملية التوحيد المحاسبي، واعطائها صبغة سياسية نتيجة غياب ثقافة محاسبية تسمح للمهنيين بإتباع هذا الاتجاه والدفاع عليه، حيث أن أحد أهم أسباب انخفاض مستوى المهنية في الجزائر راجع لخضوع مهنة المحاسبة للرقابة القانونية من خلال تدخل الهيئات الحكومية والإدارة في تنظيمها، ، وهو ما يؤكد أن مهنة المحاسبة في الجزائر خاضعة للسيطرة المباشرة للجهات الحكومية عن طريق إصدارها لمختلف النصوص القانونية الهادفة لتنظيمها دونما اعتبار لرأي المهنيين، وبذلك يمكن القول أن سلطة المجلس الوطني للمحاسبة يمارسها بصورة شبه مطلقة بعيدا عن أي تشاور مع المهنيين، وبالتالي فالجزائر تعتمد على ما يسمى بالمدخل السياسي البحت الذي تميز بعدة انتقادات من بينها أنه أقل استجابة للمستجدات.

11- ارتباط النظام المحاسبي المالي بالمخطط المحاسبي العام الفرنسي

الواقع أن النظام المحاسبي المالي هو في الأصل نسخة عن المخطط المحاسبي الفرنسي مع بعض الاختلافات البسيطة والرهان في الجزائر قائم على إسقاط التجربة الفرنسية على واقع الجزائر، والاعتماد بالتالي على كل التفاصيل والإيضاحات والتحديثات التي تصدر عن هيئة التوحيد الفرنسية، إذ أن المحاسبة في فرنسا تتميز بالتحفظ وهي غير متطورة مقارنة بالمحاسبة في الدول الأنجلوسكسونية التي هي امتداد وأرضية بالنسبة لمعايير IAS/IFRS.

ثالثا : المعوقات التي تواجه النظام الجبائي الجزائري

توجد عدة عوامل تعيق نجاعة النظام الجبائي مما ينعكس سلبا على دور الضريبة في المجتمع، لذلك يجب معالجتها وتجنبها قدر الإمكان، وتتمحور هذه العوامل في :

1- المعوقات التشريعية

يعاني النظام الجبائي في الجزائر بالأساس من مشكلات من شأنها أن تعوق تطبيق السياسة الضريبية، ككثرة التعديلات المستمرة والمتعددة من خلال قوانين المالية العادية والتكميلية، كما أن بعض الصياغات القانونية غير واضحة بشكل دقيق لهذه القوانين مع كثرة بنودها، أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى الأطراف الفاعلة في المنظومة الجبائية، وخلق نوعاً من التذبذب في تنفيذ واستمرارية المنظومة التشريعية الجبائية، حيث أظهرت الكثير من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع أن مشكلة عدم نجاعة النظام الجبائي تكمن في عدم قدرته على التخلص من عادة التعديلات المستمرة بمناسبة إعداد قوانين المالية، رغم أن هذه الإجراءات الضريبية تضمنت بعض الاتجاهات الإيجابية للنظام الجبائي كتخفيض نسبة الضريبة على أرباح الشركات، وإلغاء الازدواج الضريبي على المداخيل المتأتية من توزيع الدخول[1]. كما تضمنت اتجاهات سلبية أخرى.

ويوضح الجدول التالي عدد الإجراءات الضريبية التي انتهجتها الجزائر ما بين إلغاء وتعديل وإتمام في القوانين المالية للفترة (2010-2021)

جدول رقم (18-03) : عدد الإجراءات الجبائية في القوانين المالية للفترة (2010-2021)

قانون المالية	الاجراءات الجبائية	قانون المالية	الاجراءات الجبائية
2010	36	**2016**	36
2011	56	**2017**	76
2012	51	**2018**	84
2013	20	**2019**	54
2014	29	**2020**	104
2015	51	**2021**	90

المصدر: من اعداد الطالب بناءا على قوانين المالية (2010-2021)

2- المعوقات المرتبطة بالتحكم في نظم المعلومات

إلى وقت قريب جداً لم تساير الادرة الجبائية في الجزائر التطورات الحاصلة في تكنولوجيا الإعلام الآلي واستخداماتها في عملية معالجة البيانات، مما أثر على الأداء وبالتالي أخر الانطلاق في مشروع

[1] بومدين حسين، وآخرون، " **تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر**"، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد02، العدد01، 2015، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، ص 167.

الإدارة الضريبية الإلكترونية[1]، ولقد شرعت الإدارة الضريبية في عملية العصرنة بداية من تاريخ 21 جويلية 2013، حيث تم تخصيص نافذة للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات تسمح لهم بالقيام بتصريحاتهم الجبائية الشهرية وذلك عبر الموقع الإلكترونيwww.jibayatic.dz، إلا أن هذا الموقع لا يعرف استخداماً واسعاً من قبل المكلفين بالضريبة[2]، كما تم تكليف شركة اسبانية للإدماج "اندرا" قصد اقتناء ووضع نظام معلوماتي، وبالفعل تم إنشاء نظام المعلوماتية الجبائي تحت مسمى " **جبايتك** "، والذي انطلق رسميا في 04 أفريل 2017 على مستوى مديرية الضرائب " جزائر شرق " تطبيق أولي نموذجي، على أساس أن تعمم على كل الهياكل الضريبية مع مطلع 2020، إلا أن هذا لم يحصل نتيجة ظهور عدة مشاكل تقنية في البرنامج، وكذا الضعف الكبير الذي تعاني منه الجزائر في مجال تدفق الانترنت، ولا شك أن هذا التأخر قد فوت الفرصة على الإدارة الجبائية للتأقلم السريع مع التطورات الحاصلة وقد أدى إلى الاختلالات التالية[3] :

- عدم وجود قاعدة بيانات قوية.
- عدم السرعة والدقة وارتفاع تكلفة الاحتفاظ بالمعلومات الجبائية مما يؤثر على الأوعية والتحصيل.
- تعقد الإجراءات الجبائية لعدم توفر المعلومة الجبائية.
- انخفاض الوعي الجبائي لدى المكلف بالضريبة.

3- ارتفاع مستوى الضغط الضريبي

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا تحدث عدة تغيرات في سلوك الأفراد تختلف ايجابا أو سلبا تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية، لذلك يوجد حدود يجب مراعاتها عند زيادة مستوى تلك الاقتطاعات، وفي حالة تجاوز تلك الحدود سيعرقل نشاط الاقتصاد الوطني ويحد من نجاعة النظام الجبائي، لذلك لتحرير القوى الإنتاجية للاقتصاد والمساعدة على الخروج من الأزمة يجب تخفيض مستوى الضغط الضريبي[4]، ويعبر مستوى الضغط الضريبي عن العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والثروة المنتجة المعبر عنها بالناتج المحلي الخام، حيث تستعمل الكثير من المصطلحات لتعريف وفهم هاته العلاقة، فالبعض يطلق

[1] ولهي بوعلام، " **ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية**"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد12، العدد 12، 2012، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، ص 145.

[2] Ministère des finances, la lettre de la DGI, N 69, 2013.

[3] ولهي بوعلام، **مرجع سابق**، ص 145.

[4] ناصر مراد، **مرجع سابق**، ص 149.

عليها الضغط الضريبي كما هو عند منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي* (E.D.C.O)، والبعض مستوى الجباية (المجلس الاقتصادي والاجتماعي بفرنسا)، وعند آخرين معدل الاقتطاع الإجباري، والعبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني[1] .

ويثير حساب معدل الضغط الضريبي مشكلة مزدوجة، فالدولة تسعى من جهة إلى تعظيم مواردها لتغطية التدخلات العمومية، ومن جهة أخرى تسعى إلى تمكين الأفراد من القيام بالإجراءات اللازمة للاستثمار والتوظيف، وضمان مستويات مرتفعة من الطلب، حيث يرتبط المعدل الأمثل للضغط الضريبي بالآثار التي يتركها على الناتج المحلي الخام، فالمعدل الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الناتج المحلي الخام في أعلى مستوياته، هذا من الناحية الاقتصادية، أما من الناحية المالية فإن المعدل الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الحصيلة الضريبية في أعلى مستوياتها، ويتم قياس مستوى الضغط الضريبي بعدة منهجيات مثل منحنى لورنز (Lorenz curve)** لتوزيع العبء الضريبي، وكذلك منحنى لافر(laffer curve)*** أو ما يعرف بمنهجية الضغط الضريبي، وكذلك "مؤشر العبء الضريبي" لمؤسسة هيرتاج (Heritage Foundation) الذي تحتسبه المؤسسة في سياق إصدار مؤشر الحرية الاقتصادية الذي هو عبارة عن المتوسط الترجيحي لثلاثة مؤشرات فرعية تتمثل في معدل ضريبة الدخل على الأفراد، ومعدل ضريبة الدخل على الشركات، بالإضافة إلى العبء الإجمالي للضرائب المباشرة وغير المباشرة كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي، حيث هناك علاقة عكسية بين قيمة المؤشر والعبء الضريبي، فكلما انخفضت قيمة المؤشر دل ذلك على كِبر حجم العبء الضريبي، ويكمن الهدف من استخدام هذا المؤشر كأحد المؤشرات المستخدمة للتعرف على الحرية الاقتصادية للأفراد والشركات[2] .

---

* هي منظمة دولية تهدف إلى التنمية الاقتصادية وإلى إنعاش التبادلات التجارية، تتكون المنظمة من مجموعة من البلدان المتقدمة التي تقبل مبادئ الديمقراطية التمثيلية واقتصاد السوق الحر، أنشأت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في 30 سبتمبر سنة 1961 ، وتضم 36 دولة حتى سنة 2020.

[1] جازية أمير، عاشور يوسفي، **المنظومة الجبائية في الجزائر : المشاكل وضرورة الإصلاح**، مجلة دراسات جبائية، المجلد07، العدد02، 2018، جامعة البليدة 02، البليدة، الجزائر ، ص 82.

** يقيس العبء الضريبي من خلال المقارنة بين منحنيات لورنز المختلفة والتي تمثل التغيرات في توزيع الدخل عند كل ضريبة يتم فرضها، فإذا كان الفرق بين منحنيات توزيع الدخل أكبر من الواحد الصحيح، فإن العبء الضريبي تصاعديا، أما اذا كان التغير أقل من الواحد الصحيح فإن العبء الضريبي يكون تنازليا، ويكون في هذه الحالة التوزيع الجديد لدخل المجموعة نتيجة لفرض ضرائب أقل عدالة، مقارنة بالفترة السابقة.

*** يقيس منحنى لافر الذي طوره الاقتصادي أرثر لافر في العام 1979 مدى تأثر الايرادات الحكومية بالتغيرات في الأعباء، وبالتالي يقيس العلاقة بين العبء الضريبي والايرادات الضريبية، ويشير منحنى لافر إلى أن معدل ضريبة 0 في المئة لا يحقق ايرادات ضريبية، كما أن فرض معدل ضريبة 100 في المئة ليس من المتوقع أن يحقق ايرادات ضريبية متزايدة.

[2] وليد طلحة، **العبء الضريبي**، موجز سياسات، العدد09، صندوق النقد العربي، 2019، ص ص 3-4.

وفيما يلي ترتيب الدول العربية بالاعتماد على بيانات المؤشر العالمي للحرية الاقتصادية للعام 2019، والذي يصدر سنويا عن مؤسسة هيرتاج الأميركية، إذ أن من بين المؤشرات الفرعية التي تعتمد عليها المؤسسة لإنجاز تصنيفها لدول العالم على سلم الحرية الاقتصادية مؤشر العبء الضريبي، أو الضغط الضريبي.

جدول رقم (19-03): نسب الضغط الضريبي للدول العربية لسنة 2019

ضغط مرتفع		ضغط متوسط		ضغط متدني	
الدولة	نسبة الضغط	الدولة	نسبة الضغط	الدولة	نسبة الضغط
جيبوتي	%29.2	مصر	%18	**الإمارات**	%8.9
موريتانيا	%25.9	الأردن	%16.3	**عمان**	%8.5
الجزائر	%24.5	جزر القمر	%14.5	**السودان**	%6.7
المغرب	%20.9	لبنان	%13.8	**قطر**	%5.7
تونس	%20.8	-	-	**البحرين**	%5.6
-	-	-	-	**السعودية**	%3.4
-	-	-	-	**الكويت**	%1.6

المصدر: التقرير السنوي لمؤسسة هيرتاج الأمريكية عن الحرية الاقتصادية لعام 2019.

ومن خلال الجدول أعلاه نجد أن الجزائر تقع ضمن الدول الأكثر ارتفاعا لنسبة الضغط بنسبة 24.5 % مقارنة ببقية الدول العربية.

4-ضعف الثقافة الضريبية

في سنة 1929 تم استخدام العالم الألماني شومبيتر" Schumpeter " لأول مرة لمصطلح الثقافة الضريبية في كتابه الشهير" Economics and Sociology of the Income Tax " حيث تم التأكيد على طابعها التطوري مثل أي مؤسسة اجتماعية، حيث تطور مفهوم الثقافة الضريبية من المفهوم الكلاسيكي كما يراه " Schumpeter " والذي كان يقتصر على سلطة النظام الضريبي، حيث لم يكن يعتبر دافعي الضرائب جزءا من الثقافة الضريبية، وصولا إلى التفسيرات الحديثة والتي تقوم بالربط بين دافعي الضريبة والسلطات الضريبية، حيث وفي دراسة قامت بها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لدراسة تطور مستوى الثقافة الضريبية في سنة 2005 لـ 90 دولة في دول الاتحاد الأوربي، أمريكا اللاتينية، أسيا وافريقيا ومنطقة البحر الكاريبي، بهدف تحديد الجوانب التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على المواقف اتجاه دفع

الضرائب، توصلت إلى أن أهم العوامل المؤثرة في الثقافة الضريبية هي: الديموقراطية في الدولة، العمر، الثقة في الحكومة، الجنس، الأقاليم، المستوى التعليمي[1].

ويعتبر النظام الجبائي الجزائري أهم محدد للثقافة الضريبية في الجزائر، حيث نجده ضعيف في الوصول إلى مستوى معقول إلى الأطراف ذات العلاقة، بسبب الصراع الموجود بين الأعوان الاقتصاديين والحكومة، كما نجد أن طبيعة الاقتصاد الجزائري وعدم انفتاحه بالدرجة الكافية من أجل الاستفادة من التجارب الدولية، خاصة في إنشاء أسواق مالية، أثر بدرجة كبيرة على الثقافة الضريبية والتي انحصرت في إدارة الضرائب فقط، أي أن المحاسبة تكون للأغراض الضريبية فقط، في حين من المفروض أن تكون مسألة تهم العديد من الأطراف كمجلس الإدارة، ادارة الضرائب، مستثمرين، محللين ماليين، موردين، بنوك، عملاء....الخ[2].

5- ضعف روح المواطنة الجبائية

لما كان النظام الجبائي الجزائري نظاما تصريحيا، فإن جزء مهم من المكلفين بالضريبة لا يقدمون تصريحاتهم الضريبية بصفة تلقائية، والبعض اذا قدموها لا تكون صحيحة، حيث أن مؤشر التهرب الضريبي يعتبر من أكبر الدلائل على ضعف روح المواطنة الجبائية لدى المكلفين بالضريبية، إذ نجد أن المسيرين في المؤسسات الاقتصادية همهم الوحيد هو عدم تسديد المؤسسة للضرائب والرفض القطعي لدفعها، باعتبارها تكلفة تدفعها المؤسسة دون مقابل.

كما ان العلاقة بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة لا تزال في الغالب علاقة متوترة، وذلك رغم كل الجهود المهمة التي بذلتها الإدارة الجبائية من أجل تحسينها.

ولعل ذلك راجع لعدم إحساس المكلفين بالضريبة بالآثار القانونية المترتبة على مبدأ المواطنة الجبائية والمتمثلة في العدالة القانونية أمام الضرائب وتبسيطها وتخفيفها وانعكاسها في الواقع إلى خدمات ومشاريع ملموسة ويستفيد منها المجتمع.

6- ضعف تكوين الأعوان الجبائيين

فرغم تدعيم الإدارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الإطارات في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغاربي للجباية والجمارك، إلا أنها لازالت تعاني من نقص الكفاءات المتحكمة في

[1] زنودة ايمان، **أهمية محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي IAS12**، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة محمد خيضر – بسكرة، الجزائر، 2017، ص ص 16-17، (بتصرف).

[2] **المرجع نفسه**، ص ص 22-23، (بتصرف).

الجانب الجبائي وكذا المحاسبي، مما يجعل استيعاب القوانين وتطبيقها على الواقع أمرا في غاية الصعوبة، فضلا على النقص الكبير الذي تعاني منه الإدارة الجبائية في عدد الأعوان والإطارات وكذا الوسائل المادية، مما يزيد الحمل عليهم ويجعل الخدمات المقدمة من طرف الادارة الجبائية لا تتسم بالإتقان والجودة، وهذا ما تؤكده الإحصائيات المتاحة والصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب.

الجدول رقم (20-03): تطور إجراء التكوين للفترة (2010- 2014)

	التكوين بالمدرسة الوطنية للضرائب (مفتش مركزي)	التكوين بالمعهد المغاربي للجباية والجمارك (مفتش فرعي)	التكوين المتواصل	التكوين القانوني
2010	178	27	1 510	-
2011	-	11	2 886	505
2012	-	14	2 181	530
2013	324	12	3 207	819
2014	-	11	2 025	1 355
المجموع	500	75	10 299	3 209

المصدر :الموقع الالكتروني: www.mfdgi.gov.dz، تاريخ الاطلاع 2020/09/18.

فمن خلال الجدول أعلاه نلاحظ نقص التكوين لأعوان واطارات إدارة الضرائب مقارنة بالعدد الكلي للموظفين وكذا بالتغيرات المستمرة للقوانين الجبائية وتعقدها في كثير من الاحيان.

الجدول رقم (21-03): درجة المستوى العلمي لموظفي المديرية العامة للضرائب لغاية 2013/12/31

	الجنس	الدراسات العليا	الجامعي	الثانوي	أخرى
المصالح المركزية	ذكور	11	405	89	84
	إناث	4	184	139	104
المصالح الخارجية	ذكور	118	3 738	5 889	2 331
	إناث	117	3 362	2 891	834
المجموع	-	250	7 689	9 008	3 353

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على المديرية العامة للضرائب ، مديرية إدارة الوسائل المالية

ومن خلال الجدول السابق نجد أن عدد الإطارات التي لها مستوى جامعي فما فوق تشكل نسبة 39.1% فقط من مجموع كل أعوان الإدارة الجبائية، وهي نسبة ضعيفة جدا مقارنة بحساسية القطاع وطابعه التقني المعقد.

المبحث الثاني : الآلية المقترحة لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي IAS12

الإصلاح المحاسبي والجبائي ليس مجرد صياغة إجراءات حيادية، بعيدة عن الاعتبارات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية والثقافية، فالأخذ بالأطر الاقتصادية والمؤسساتية للمحاسبة والجباية يعتبر مرحلة جوهرية للقائمين على الإصلاح، على اعتبار أن المحاسبة الحالية تستمد جذورها من اقتصاد السوق، أين يلعب القطاع الخاص وقوى السوق دورا مهما، والجزائر دولة تعتبر ذات توجه جبائي، مع وجود اقتصاد ممول في غالبيته من طرف القطاع البنكي، يضاف إلى ذلك حضور ضعيف لرؤوس الأموال الأجنبية، ونظام محاسبي يرتكز على القانون المكتوب، غير أن هذا التوجه يبدو متناقضا مع نظام المعايير الدولية للتقارير المالية، التي تعطي الأولوية للمستثمر الخاص، وترتكز المحاسبة في ظلها على المبادئ بدلا من القواعد، ومن هنا تظهر جملة من الاختلافات بين النظامين الوطني والدولي.

نتطرق في هذا المبحث إلى آلية مقترحة لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار الدولي لضرائب الدخل"IAS12"، وتكمن الفكرة الأساسية في آلية التكييف هو محاولة إيجاد توليفات للإجابة عن الطلبات المتضاربة للقوى الثلاث: مهنة المحاسبة، المستثمرين والإدارة الجبائية.

المطلب الأول: آلية تكييف المتغيرات المحاسبية

يعتبر تكييف المتغيرات المحاسبية أمر أساسي، ولا بد منه، إذ يشكل حجر الأساس باعتبار أن المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل هو معيار محاسبي في الأصل، لذا كان لا بد من البدء أولا بالجانب المحاسبي قبل الجوانب الأخرى.

أولا: تكييف الجانب التشريعي

لتكييف أي جانب من الجوانب المحاسبية لا بد من تعديل التشريعات والتقنينات المرتبطة به، فالجزائر تعتمد الفلسفة الأوروبية في المحاسبة والتي تركز على الجانب الحرفي للنص القانوني وليس الاجتهادات المهنية.

1- تحيين النظام المحاسبي المالي مع مستجدات المعايير الدولية للتقارير المالية بصفة عامة والمعيار IAS12 بصفة خاصة:

بما أن المعايير الدولية للتقارير المالية تتصف بالنمطية والمرونة فهي في تتطور مستمر وفقا للمتطلبات الاقتصادية العالمية، من خلال قابليتها للتعديل، التعويض أو الإلغاء وإصدار معايير جديدة،

فمجلس معايير المحاسبية IASB أصدر خلال الفترة 2010-2020 ثمانية (08) معايير IFRS (مرقمة من 09 إلى 17) مع إدخال تعديلات على معايير أخرى، وهذا حسب المتطلبات الاقتصادية العالمية، في حين وفي ظل كل هذه التطورات، نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي اعتمد على المعايير المعدة إلى سنة 2004 فمنذ تبنيه سنة 2007 ووضعه حيز التطبيق سنة 2010 لم يشهد ولا تعديل أو إصدار لقوانين أو مراسيم تنفيذية بما يتماشى مع التطورات في مرجعيته الدولية IAS/IFRS، ففي سنة 2004 كانت درجة التوافق بينه وبين المعايير الدولية للتقارير المالية متقاربة جدا، ثم وبتأثير عاملي الزمن والمرونة في المعايير IAS/IFRS أصبح ذلك التوافق يبتعد تدريجيا ما شكل فجوة اختلاف بينهما، حيث برزت تلك الفجوة ذروتها سنة 2017 وهي في توسع مستمر مالم يتم إصلاح محاسبي جديد يساير IAS/IFRS[1].

لذا نقترح الخطة التالية والتي تتكون من ثلاث مراحل، وهي بمثابة خارطة طريق لتحيين واصلاح النظام المحاسبي المالي كما يلي[2]:

المرحلة الأولى

- تقييم وتشخيص وضعية تطبيق النظام المحاسبي المالي، ومدى تطبيقه في المؤسسات المعنية بتطبيقه.
- تحديد الصعوبات التي تم مواجهتها خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي في مختلف القطاعات والأنشطة.
- تحديد مختلف المعايير الدولية للتقارير المالية التي لم تدرج في النظام المحاسبي المالي، أو تلك التي تعرضت لتعديلات، أو التي تضمنها النظام ولكن تحتاج إلى شروحات.
- الأخذ بعين الاعتبار الاقتراحات التي تم إصدارها من طرف لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- الإعلان عن دعوة للمشاركة في مراجعة النظام المحاسبي المالي، من طرف المهنيين والهيئات والمؤسسات والباحثين الجامعيين، من خلال تنظيم أيام دراسية، حتى تكون المراجعة والاصلاح مبني

[1] معمري أسامة، " **متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مسايرة لتوجهات معايير الإبلاغ المالي الدولية(IFRS) وتهيئة بيئة محاسبية ملائمة** "، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 05، العدد 02، 2018، جامعة أم البواقي، الجزائر، ص 465- بتصرف-

[2] من إعداد الطالب بالاستعانة بـ: مداخلة مسموعة للسيد نور الدين ياحي، رئيس مجموعة العمل لتقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي المعينة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، ندوة بالأوراسي بتاريخ 2019/01/21، ترجمة المحاسب توفيق راجح، سطيف.

على أسس سليمة، تسمح بإصدار معلومة مالية ذات جودة ملائمة تستعمل في المجالات الاقتصادية والجبائية والاجتماعية.

المرحلة الثانية

- إحصاء المعايير الموجودة في النظام المحاسبي المالي التي تم تعديلها أو إلغاؤها.
- إحصاء المعايير التي تم اعتمادها بعد إعداد النظام المحاسبي المالي، أي منذ سنة 2004 إلى يومنا هذا، باعتبار أن النظام المحاسبي المالي تم إعداده وفق المعايير التي كانت سائدة خلال سنة 2004.
- تبني هذه المعايير سوآءا المعدلة أو الجديدة وفق الواقع الجزائري، بشرط عدم مصادمتها للمصالح الوطنية، وأن لا تكون عائق للتنمية الوطنية والقرارات الاقتصادية المتخذة، وذلك بغية اجتناب أي أثر سلبي.
- تحديد الآثار والانعكاسات على التشريع الجبائي، وتقديم مقترحات للإدارة الجبائية لتكييف التشريع الجبائي وتجنب الآثار السلبية، أو تشكيل لجنة مشتركة مع الادارة الجبائية لوضع التحيينات اللازمة والتي تتماشى مع الإصلاح الجديد.

المرحلة الثالثة

- تحيين النصوص التشريعية من القانون وكذا النصوص التطبيقية.
- عرض مشروع النظام المحاسبي الجديد على لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لتقييمه وابداء الرأي.
- إصدار المشروع النهائي للنظام المحاسبي المالي، وعرضه على وزير المالية للمصادقة.

2- إضفاء المزيد من المرونة على إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الجزائرية

من أجل إعداد وإصدار معايير محاسبية أو معايير تخص التدقيق، فإنه تتم حاليا وفق المراحل التالية:

- يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بإعداد مشروع المعايير ويقوم بإرسالها إلى وزير المالية.
- يقوم وزير المالية بتحويلها بعد دراستها على مجلس الوزراء.
- يوافق عليها مجلس الوزراء إن كانت ستصدر في شكل مرسوم تنفيذي أو يحولها إلى المجلس الشعبي الوطني إذا كانت ستصدر في شكل قانون.

- تحول إلى رئيس الجمهورية لقراءة ثانية وإذا لم يكن هناك اعتراض يتم نشرها في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

وكل هذه المراحل يغلب عليها البطء الشديد بسبب طول التعقيدات المصاحبة لإصدارها.

لذا يجب أن تكون عملية إصدار المعايير أكثر مرونة حتى تواكب التغيرات الحاصلة، لذا نقترح الخطوات التالية لإصدار المعايير من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، وتكون كالآتي[1] :

- إنشاء خلية اليقظة القانونية والمحاسبية لأجل متابعة تطورات المعايير الدولية للتقارير المالية، وتكون تابعة للجنة المعايرة التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، ويتم تشكيلها من خبراء في المحاسبة حيث تكمن مهمتها في تحضير تقارير دورية حول كل مستجدات المعايير الدولية للتقارير المالية، مع تقديم وجهات النظر حول إمكانية تطبيقها بما يتناسب مع واقع البيئة المحاسبية والوضع الاقتصادي الجزائري.
- تقوم لجنة المعايرة بدراسة تلك المستجدات وطرح مسودة إعلان (Exposé de Sondage) وإرساله إلى المهنيين(خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين)، والهيئات ذات العلاقة (بنك الجزائر، بورصة الجزائر).
- تقوم لجنة المعايرة بتلقي الردود عن مسودة الإعلان في ظرف ثلاثة(03) أشهر على الأكثر، ثم تقوم بإرسال مسودة المعيار مرفق بتقرير حول مختلف ردود الأفعال للمجلس الوطني للمحاسبة.
- يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بدراسة مسودة المعيار والتقرير المرفق، وفي حالة وجود اعتراض عن المعيار يقوم بإبداء ملاحظته وتعديلاته ويقوم بإرساله إلى اللجنة لأجل إعادة مناقشته مع المهتمين في أجل لا يتجاوز شهرين، أما إذا لم يكن هناك أي اعتراضات فيقوم بإعداد المشروع النهائي للمعيار.
- يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بإرسال مشروع المعيار إلى وزير المالية، والذي يقوم بإصداره في شكل قرار وفقط، يكون ملزم لكل مهني المحاسبة في الجزائر.

3- إصدار أنظمة محاسبية قطاعية وفق معايير محاسبية جزائرية مستوحاة من المرجعية الدولية

يجب تصميم إطار قانوني تشريعي جديد يتضمن أنظمة محاسبية قطاعية موجهة للقطاعات الاقتصادية، مع تحيينها كلما كانت هناك ضرورة للتحيين، حيث كل نظام محاسبي مالي موجه لقطاع

[1] سحنون بونعجة، نبيل بوفليح، " **متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية** "، مجلة الريادة لإقتصاديات المال، المجلد 05، العدد 01، 2019، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، ص 132- بتصرف-.

معين يتناول معايير محاسبية جزائرية (NCA) خاصة، مستوحاة من المعايير الدولية للتقارير المالية بما يتماشى مع البيئة المحاسبية والمالية للجزائر، مع وضع إطار تصوري مفصل، ومعايير محاسبية تقنية تتناول قواعد الاعتراف والقياس الأولي والقياس اللاحق والتقييم، وكيفية عرض عناصر القوائم المالية، ومدونة حسابات كل نظام على حدى[1].

ثانيا: تكييف الجانب المهني

إن تطبيق المعالجات المحاسبية وتنفيذها بجودة يتطلب من القائمين على هذه العملية كفاءة ومهنية عالية، لذا وجب الاهتمام بالجانب المهني وتطويره وتكييفه وفق مقتضيات المستجدات على الساحة الدولية.

1- تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)

المجلس الوطني للمحاسبة باعتباره الهيئة الأولى المسؤولة على مهنتي المحاسبة والتدقيق، لا بد له من لعب الدور المنوط به في سبيل الدفع بمهنة المحاسبة نحو الأمام، ويمكن أن يتجسد ذلك من خلال الالتزام الفعلي بجل المهام التي كلف بها، لا سيما بموجب المرسوم التنفيذي 11-25، حيث نصت المادة 25 منه على أن المجلس يمارس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية :

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي، ومتابعة وضمان تحسين العناية المهنية.
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بالتكوين.
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.

والأكيد أن تفعيل دور هذا المجلس لن يأتي إلا بتوفر الإمكانيات البشرية والمالية، فغيابها سيؤدي إلى نقص فعالية المجلس، ففي بعض الأحيان نلاحظ بأن غياب فعالية بعض المرافق مرتبطة بنقص في الوسائل اللازمة لذلك[2].

[1] معمري أسامة، **مرجع سابق**، ص ص 465-466.

[2] بحيدة أحمد، **مستقبل مهنتي المحاسبة والمراجعة في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، الجزائر، 2017، ص 268.

2- تعزيز دور الجمعيات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة

يقع على عاتق الجمعيات المهنية الجزء الأكبر في نجاح أي اصلاح محاسبي، ذلك أنها تعتبر الحلقة الأساسية في تنفيذه وكذا في التوعية به ونقله للمستثمرين، لذا لتكييف النظام المحاسبي المالي وفق متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية وبخاصة المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل" IAS12 " يجب مراعاة ما يلي :

- إعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر.
- إدماج المهنيين وإشراكهم في أي عملية مراجعة وتقييم وإصلاح للمنظومة المحاسبية.
- تحرير مهنة المحاسبة من جمود وقيود القوانين والتشريعات الصارمة التطبيق وصعبة التعديل من خلال تأسيس مجلس مستقل للمعايير المحاسبية خاضع لإشراف الدولة يتكون من المهنيين والأكاديميين في المستقبل.

3- ضرورة تطوير تقنيات تكنولوجيا المعلومات والاتصال

تمثل تكنولوجيا المعلومات والاتصال الجانب التقني من نظام المعلومات، حيث تعد كالقلب النابض في مختل منظمات الأعمال، إذ تسهم في تسهيل انسيابية القرارات المناسبة وفي توجيه وتنفيذ مختلف عملياتها، فهمي مصدر حيوي لديمومة منظمات الأعمال وبقائها وتميزها التنافسي، فيعتبر الحاسوب وبرامجه ومختلف البرمجيات المحاسبية وسائل أساسية تسهم في معالجة المعلومات وتسجيلها وتبويبها وتقديمها كمخرجات في شكل قوائم تتخذ على أساسها القرارات[1].

وعلى هذا الأساس يجب على السلطات الوصية في الجزائر تسخير كافة الامكانات المادية والبشرية والمالية وتضافر الجهود من أجل تطوير وتحسين تقنيات تكنولوجيا المعلومات والاتصال، وتهيئة بيئة تكنولوجية رقمية ملائمة لتطبيق الأنظمة المحاسبية والمالية القطاعية التي تندرج في متطلبات الاصلاح المحاسبي.

[1] غسان قاسم، وأخرون، **تكنولوجيا المعلومات في منظمات الأعمال-الاستراتيجيات والتطبيقات-**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، العراق، 2010، ص ص 07-10.

ثالثا: تكييف الجانب التعليمي

بما أن كل العلوم مبنية على المعرفة، فكذلك المحاسبة فكلما كانت المعرفة والتعليم المحاسبي يتميز بالجودة انعكس ذلك بالإيجاب على الممارسة المحاسبية.

1- التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين في مجال المعايير الدولية للتقارير المالية

المحاسب هو المعني الأول بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية، لذا لا بد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادرا على تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية بشكلها الصحيح، ولتأهيل المحاسبين يجب:

- عقد الدورات التدريبية وورشات العمل للمحاسبين ومدققي الحسابات.
- تضمين المعايير الدولية للتقارير المالية والمراجعة الدولية في امتحانات المحاسبين القانونيين.

هذا ما يساعد في تعزيز قدرة المحاسبين والاستجابة لمتطلبات المرحلة الحالية والمستقبلية وخلق تواصل ورؤية متكاملة مع ميدان العمل، والبقاء على تواصل مستمر مع أحداث ومستجدات المعايير الدولية للتقارير المالية وكذا مستجدات ساحة المعرفة والفكر.

2- تفعيل دور مؤسسات التعليم المحاسبي

على المؤسسات التعليمية أن تسعى دائما لتطوير برامجها التعليمية لمواكبة متطلبات السوق بما يتماشى مع معطيات العصر لتأهيل الخريجين وإكسابهم المهارات والخبرات اللازمة لسوق العمل، فالتلازم بين التعليم والممارسة المهنية أمر في غاية الأهمية لإنجاح الإصلاح المحاسبي، فالنظم التعليمية ستكون مطالبة بأن تلبي حاجات السوق بكفاءة أعلى وبفعالية تتجاوب مع حركة السوق المتحركة، وهذا الأمر سيفرض نفسه على طبيعة البرامج والأساليب التعليمية المنتهجة من مؤسسات التعليم وعلى الخصوص الجامعات.

ولقد أعد مجلس المعايير الدولي للتعليم المحاسبي IAESB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي يعد من التنظيمات الدولية العريقة المهتمة بتعزيز المهنة منذ عام 2003 ثمان (08) معايير بخصوص التعليم المحاسبي أطلق عليها معايير التعليم الدوليIES وهي كما يلي :

- معيار التعليم الدولي الأول IES1 : متطلبات القبول في برنامج تعليم المحاسبة المهنية.
- معيار التعليم الدولي الثاني IES2 : محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية.
- معيار التعليم الدولي الثالث IES3 : المهارات المهنية والتعليم العام.

- معيار التعليم الدولي الرابع IES4 : القيم والأخلاق والسلوك المهني.
- معيار التعليم الدولي الخامسIES5 : متطلبات الخبرة العملية.
- معيار التعليم الدولي السادسIES6: تقويم القدرات المهنية والكفاءة.
- معيار التعليم الدولي السابع IES7 : التطوير المهني المستمر(التعلم والتطوير مدى الحياة).
- معيار التعليم الدولي الثامن IES8 : متطلبات الكفاءة لمحترفي التدقيق.

وتمثل هذه المعايير خارطة طريق وإطار عمل تسترشد به المؤسسات التعليمية بالتنسيق مع المؤسسات المهنية في وضع منهاج تعليمي لطلبة قسم المحاسبة يساهم في تنمية وتعزيز قدراتهم.

المطلب الثاني : آلية تكييف المتغيرات الجبائية

إن فك شفرة إشكالية العلاقة التي تربط بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي من الناحية الجبائية ليس بالأمر البسيط، كون أن النظام الضريبي يعتبر من أعمال السيادة لدى الدول ويخضع لعدة اعتبارات تتعلق بطبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والديني للدولة، لذلك توجد ثلاث حلول تتمايز في إيجابياتها وسلبياتها، لذا سنعرض ايجابيات وسلبيات كل حل من الحلول المقترحة من خلال الجدول الآتي :

الجدول رقم (22-03) : الحلول المقترحة للمتغيرات الجبائية

الحلول المقترحة	الايجابيات	السلبيات
تكييف القواعد الضريبية الحالية مع محتوى المعايير المحاسبية الدولية	يعد بسيطا، لأنه يتطلب دراسة نقطة الاختلاف للقاعدة الضريبية مع النص المحاسبي ومحاولة تكييف محتواها. تحقق الأمن الجبائي للمؤسسات إذ انها تنقص من أعباء كاهل المؤسسات من خلال الاستغناء عن خدمات المستشار الجبائي، كون وجود توافق تام بين القواعد المحاسبية والجبائية وبالتالي زوال الخطر الجبائي.	تؤدي إلى المساس بسيادة القانون الضريبي بإخضاعه لقواعد محاسبية دولية لا تتلاءم مع البيئة الجزائرية، إضافة إلى نقص الإيرادات الجبائية من خلال نقص الوعاء الجبائي نتيجة قبول بعض التكاليف أو رفض بعض الأعباء حسب المنطق المحاسبي
المحافظة على القواعد الضريبية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتحيد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات.	لا يتطلب طرح نصوص قانونية جديدة من أجل تطبيقه، فهو يطبق مباشرة دون تعديل النص الضريبي	ليست صالحة للتطبيق في جميع الحالات، لأنها قد تؤدي إلى غموض في الحسابات بالنسبة للمؤسسات، لأنها تطرح حسابات ذات بعد ضريبي. توجه خطر الرفض من الادارة الضريبية بسبب عدم مطابقتها الكلية

		للقواعد المحاسبية المتبناة. في بعض الحالات، يكون تحفظ على مصداقية الحسابات
السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد المعايير المحاسبية الدولية وأخرى على حسب القواعد الجبائية	هذا الحل يطرح إمكانية تفادي إعادة المعالجة التي تون ضرورية بسبب الاختلاف بين القاعدتين المحاسبية والضريبية	تؤدي إلى تكلفة عمل اضافية للمؤسسات التي تجد نفسها مجبرة على مسك في كل مرة يظهر تباين بين القاعدتين

المصدر: براق محمد، بوسبعين تسعديت، " **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي** "، مداخلة في إطار ملتقى " النظام المحاسبي المالي في موجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) "، أيام 13-14 ديسمبر 2011، جامعة البليدة2، الجزائر- بتصرف-

ومن خلال المقترحات السابقة نلاحظ أن المقترح الأول هو الذي يستدعي تغير وتكييف النظام الجبائي وفق آلية مدروسة تحافظ على الخاصية السيادية للضرائب، وفي نفس الوقت تحقق توافق مع المعايير الدولية للتقارير المالية.

لذا سنتناول هذا المقترح بالتفصيل من خلال اقتراح آلية لتكييف المتغيرات الجبائية لتتوافق مع المعايير الدولية للتقارير المالية خاصة فيما يتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي IAS12 المتعلق بضرائب الدخل من خلال الجوانب التالية :

أولا: تكييف الجانب التشريعي

لا يزال الجانب التشريعي الجبائي يتسم بعدم الاستقرار وبعده عن مسايرة القضايا والمستجدات المحاسبية ان على الصعيد الوطني أو الدولي، لذا كان لزاما أن يتم تكييفه مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل ليحقق الجودة المطلوبة، وذلك من خلال :

1- اعتماد الإطار التصوري للمعايير الدولية للتقارير المالية

إن من بين أهم الأسباب التي أدت إلى وجود اختلافات بين التشريع الجبائي والمعايير الدولية للتقارير المالية كما ذكرنا سابقا هو الاختلاف في المبادئ والأهداف والقواعد التي تحكم كلا منهما، وبالنظر للإطار التصوري للمعايير الدولية للتقارير المالية نجده ذا جودة عالية واحتوى على آخر ما وصل إليه الفكر العالمي المحاسبي، حيث تميز بالدقة والوضوح والجودة العالية، لذا لكي تنعكس هذه

الآثار المحاسبية على التشريع الجبائي وجب الأخذ بعين الاعتبار الإطار التصوري للمعايير الدولية للتقارير المالية ضمن التشريع الجبائي خاصة فيما تعلق بـ:

- اعتماد المفاهيم الخاصة بالأصول والخصوم والإيرادات والأعباء المنصوص عليها ضمن الإطار التصوري.
- تغليب الجوهر الاقتصادي بدل الشكل القانوني ضمن التشريع الجبائي.
- الأخذ بالخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وتطبيقها على المعلومة الجبائية لكي تكون مفيدة وذات جودة عالية.

فالتشريع الجبائي الحالي يعاني من غموض كبير في مفاهيم كثير من القضايا الأساسية، مما نتج عنها التباس في فهمها وتطبيقها وبالتالي دفع المكلفين بالضريبة إلى استغلال هذه الاختلالات من أجل التهرب الجبائي وعلى رأسها :

- لا يوجد تعريف دقيق وواضح للأصول المادية مما سبب غموض بالنسبة لتصنيف عقود التقاول من الباطن أو عقود التأجير التمويلي وكذا رسملة بعض التكاليف ضمن الأصول.
- لا يوجد أي إشارة من طرف التشريع الجبائي للأصول المعنوية.
- الطابع الخصوصي لبعض الأعباء والتي اعتبرتها المعايير الدولية للتقارير المالية تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، مثل قطع الغيار ومعدات الصيانة والتي يعتبرها التشريع الجبائي أعباء قابلة للخصم وفق الشروط الجبائية المنصوص عليها ضمن القانون الجبائي، وكذا نفقات البحث والتطوير والذي يعتبرها المشرع الجبائي مرحلة واحدة وتمثل عبء، على خلاف المعايير الدولية للتقارير المالية، والذي تميز بين مرحلتين مرحلة البحث والتي تعتبر عبء، ومرحلة التطوير والتي تعتبر تثبيت معنوي إذا توفرت فيها الشروط المنصوص عليها ضمن المعايير.
- طريقة القياس والتقييم المعتمدة من طرف التشريع الجبائي خاصة فيما تعلق بتكلفة الاقتناء، الاهتلاكات، المصاريف اللاحقة المرتبطة بصيانة الأصول المركبة، اهتلاك الأصول المركبة وغيرها.

لذا وجب الأخذ بعين الاعتبار بالإطار التصوري للمعايير الدولية للتقارير المالية ضمن التشريع الجبائي، لتلافي كل هذه الاختلالات والتي تؤثر بصفة مباشرة على نشأة ومعالجة الضرائب المستحقة والمؤجلة.

2- اعتماد التشريع الجبائي على محاسبة الاستحقاق بدل مبدأ الخزينة

يعتبر الاعتماد على مبدأ الخزينة من طرف التشريع الجبائي من أكثر المسببات التي تنشئ فوارق زمنية مؤقتة بين الاعتراف الجبائي للإيرادات والأعباء وكذا الأصول والخصوم، بين التشريع الجبائي والمعايير الدولية للتقارير المالية.

فمحاسبة الاستحقاق أو التعهد تأخذ بجميع الإيرادات في نهاية السنة سواء تم تحصيلها أم لم يتم بعد، وتأخذ بجميع الأعباء سواء تم دفعها أو لم تدفع بعد، وذلك لمقابلة الإيرادات بالأعباء التي تخص السنة فقط وعمل تسويات في نهاية السنة المالية، أما فيما يخص المحاسبة على الأساس النقدي فهي تعترف بما تم تحصيله فعلا وتعتبره ايرادا، وما تم انفاقه فعلا وتعتبره عبئا، وبالتالي فهي لا تقوم بعمل تسويات في نهاية السنة.

بالنسبة للتشريع الجبائي الجزائري فإنه اعتمد الأساسين معا، وهذا ما يبينه الجدول أسفله لأهم الضرائب ضمن القانوني الجبائي:

جدول رقم (23-03) : الأساس المعتمد من طرف التشريع الجبائي الجزائري في المحاسبة

العملية	الأساس المعتمد	الضريبة الناشئة
كل الأنشطة فيما يتعلق CA	الاستحقاق (الفوترة)	IRG - IBS
الفوائد المتحصل عليها	القبض	IRG - IBS
أنشطة الإنتاج – الشراء وإعادة البيع	الاستحقاق (الفوترة)	TVA – TAP
أنشطة تقديم الخدمات- الأشغال	القبض	TVA – TAP
الأعباء	الاستحقاق / القبض يختلف الأساس المعتمد طبقا لما تحدده المواد 141-169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	IRG - IBS

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الرسم على رقم الأعمال2021

إن المبرر المعتمد من طرف المشرع الجبائي في اعتماد المحاسبة على الأساس النقدي لبعض الأنشطة هو تحقيق مبدأ العدالة الجبائية، من خلال مراعاة القدرة التكليفية للخاضع للضريبة، غير أن العدالة الجبائية هذه لا تتماشى مع الحقيقة الاقتصادية في كون أن العملية قد تمت فعلا مثلها مثل باقي الأنشطة الأخرى، والتي تأخذ على أساس الاستحقاق، لذا وجب على المشرع الجبائي أن يعتمد أساس

الاستحقاق في كل العمليات وكذا الايرادات والأعباء لكي يحدث توافق تام مع المعايير الدولية للتقارير المالية، وتتقلص فجوة الاختلاف الكبير بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

3- فرض إلزامية تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة من طرف التشريع الجبائي

ما يزال المستثمر في الجزائر غير واع وغير مدرك لأهمية الإفصاح والجودة في عرض القوائم المالية والآثار المترتبة عليها، ذلك لأن السوق الجزائرية ماتزال منغلقة نوعا ما عن نفسها من كثرة التشريعات والتعقيدات في الاستثمار سوآءا المحلي أو الأجنبي، وكذا الثقافة المحاسبية المحدودة للمستثمر الجزائري، والذهنية التي تفضل العمل الفردي أو في شكل عائلي، لذا يتم إعطاء الأولوية التامة في إعداد الميزانية لمتطلبات الإدارة الضريبية.

وعليه يبقى تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS12 فيما يتعلق بالضرائب المؤجلة مستبعد تماما من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مالم يتم وضع مواد ضمن القانوني الضريبي الجزائري تجبر هذه المؤسسات بالالتزام بذلك.

4- العمل على استقرار التشريع الجبائي والتقليل من التعديلات الجوهرية المتكررة

إن إدراج العديد من المستجدات الضريبية في قوانين المالية المتعاقبة، يُفقد المنظومة الجبائية وضوحها وانسجامها، ومما يزيد من حدة هذه الظاهرة ضغوطات أو مفاوضات ناشئة عن رغبة في الدفاع عن مصالح(فئوية و/أو قطاعية) وهي مصالح قد تكون مشروعة، غير أن مقاربتها لا تكون بالضرورة وفق منطق يرمي إلى تحقيق الانسجام مع مصالح باقي الفاعلين أو مع المصلحة العامة.

لذا يجب أن يكون التشريع الجبائي مكيفا وفق منهجية علمية، أي أن بناء القرارات الجبائية يكون على أساس دراسات مسبقة للفعالية، كما يجب التنسيق الفعال بين المشرع الجبائي والقائمين على تنفيذ تلك القوانين، لكون أهل الميدان أكثر إطلاع ودراية بكل النقائص والثغرات الموجودة في النصوص القانونية.

ولا بد من ضرورة القضاء على مشكلة التشريع بالخلفية الفرنسية داخل المنظومة الجبائية، واعتماد التشريع باللغة العربية والتي تخضع للواقع والبيئة الجزائرية، مع الاعتماد كذلك على اللغة الانجليزية كلغة ثانية من حيث اصدار الوثائق الجبائية، الموقع الالكتروني ، تكوين الأعوان عليها ، إذا تعتبر 98% من البحوث العلمية التي تصدر في شتى العلوم باللغة الانجليزية، إضافة أنها تحتل المرتبة الأولى عالميا من حيث المتكلمين بها بنسبة 25% ما يعادل 1.8 مليار نسمة، أما العربية المرتبة الرابعة أما الفرنسية

المرتبة التاسعة، وهذا حسب تقرير الاستخبارات الأمريكية الصادر في كتاب حقائق العالم لسنة 2019، فضلا على أن المعايير الدولية للتقارير المالية ذات لغة ومرجعية إنجليزية.

5- العمل على إصدار التعديلات الجبائية مع المحاسبية في نفس الوقت

وذلك لأنه من الممكن أثناء صدور أحدهما قبل الآخر أن تظهر بعض الأحداث والمعالجات التي تأخذ بعين الاعتبار من أحدهما دون الآخر، وفي حال حدوث أي تعديل من طرف النظام المحاسبي المالي يجب أن يأخذ بذلك أيضا من قبل التشريع الجبائي الجزائري، حيث يتم تحديد التاريخ الذي من المحتمل أن يصدر فيه أحدهما وعلى الآخر أن يلتزم[1]، ومن الناحية العملية في الجزائر فإن التشريع الجبائي يتم تعديله كل سنة من خلال قانون المالية، وعليه يجب أن تصدر كل التشريعات المحاسبية كذلك في هذا التاريخ أو إذا تعذر ذلك يتم تحديد تاريخ لاحق لدخول الإجراءات الجبائية الجديدة حيز التطبيق، هذا التاريخ هو التاريخ المتوقع والذي يجب أن تصدر فيه التعديلات المحاسبية والتي تساير التعديلات الجبائية من خلال المعالجات المحاسبية لها.

ثانيا: تكييف الجانب المهني

لا يقل الجانب المهني عن الجانب التشريعي، لذا يجب تكييفه والاهتمام به ليتم تحقيق الآثار الايجابية المترتبة عن تكييف الجانب التشريعي.

1- رفع مستوى التكوين والتأهيل العلمي لموظفي الإدارة الجبائية

لايزال موظفو الضرائب في غالبيتهم محدودو المستوى إن لم نقل ضعيفو المستوى خاصة فيما يتعلق بالجانب المحاسبي، وذلك لعدة أسباب أهمها:

- المستوى المعرفي والأكاديمي المحدود إذ نسبة كبية من الموظفين إما متحصلون على شهادة تخصص حقوق أو شهادات تكوين أو مستوى ثانوي وبالتالي لم يدرسوا سابقا المحاسبة.
- الضغط الكبير الذي يعاني منه الموظفون من كثرة الملفات وصعوبة متابعتها، وكذا كثرة المهام الموكلة للموظفين مع قلة الإمكانيات المادية والبشرية، مما لا يسمح بتاتا للموظف من القيام بتحيين مستواه ذاتيا من خلال البحث والمطالعة في القوانين.

[1] يخلف ايمان، **مرجع سابق**، ص 189.

لذا وجب على المشرع الجبائي الجزائري أن يولي أهمية كبيرة للموارد البشرية، والتي تعتبر هي الضامن الحقيقي والحلقة الأهم في تطبيق أي إصلاحات جبائيه، من شأنها أن تنسجم مع المعايير الدولية للتقارير المالية، وهذا من خلال:

- إعادة الاعتبار للمدرسة الوطنية للضرائب، وإشرافها على تكوين متخصص لجميع الموظفين وفق مخطط مدروس ومستمر، يجدد معارف الموظفين ويرفع من مستواهم ويواكب المستجدات الجبائية والمحاسبية.
- تقديم تسهيلات وتحفيزات للموظفين الذين يكملون دراساتهم الجامعية ويتحصلون على شهادات بعد التوظيف.
- فرض مقياس المحاسبة المالية المعمقة ضمن مقاييس مسابقة الالتحاق بإدارة الضرائب من رتبة مفتش وأكثر.
- حسن تسيير الموارد البشرية وتوزيعها حسب الشهادات والكفاءات، إذ يجب توجيه حاملي شهادات الحقوق إما ضمن مصلحة الموارد البشرية أو ضمن مصلحة المنازعات، واستبعادهم من التسيير الجبائي للملفات.

2- ترقية الخبرة المهنية لموظفي الإدارة الجبائية

يجب تحسين وترقية الخبرة المهنية لموظفي الإدارة الجبائية وهذا من خلال :

- القيام بعقد اتفاقيات ثنائية مع بعض الدول الرائدة في مجال التسيير الجبائي والمحاسبي، وإرسال بعثات من الإطارات الجبائية للتكوين والاستفادة من الخبرات الخارجية ونقل كل ما هو مفيد وصالح للبيئة الجزائرية، ثم تكوين جميع موظفي الإدارة الجبائية من طرف الإطارات التي استفادت من التكوين الخارجي.
- القيام بعمليات توأمة ثنائية مع بعض الدول، من خلال زيارات متبادلة لموظفي الدولتين، لغرض الاحتكاك ونقل وتبادل الخبرات.
- تنظيم أيام تكوينية بالاتفاق مع بعض المنظمات المهنية الوطنية والدولية الخاصة بالمعايير الدولية للتقارير المالية، يستفيد منها موظفي الإدارة الجبائية.

ثالثا: تكييف الجانب التعليمي

باعتبار التعليم هو حجر الأساس لأي علم من العلوم، كان لزاما الاهتمام به عند تكييف المتغيرات الجبائية لتحقق الأهداف المرجوة من التكييف.

1- إعطاء أهمية لمقاييس الجباية ضمن التعليم الجامعي وربطها بالواقع المهني

تعتبر الجامعة هي المشتلة والحاضنة الحقيقية لإطارات الإدارة الجبائية المستقبليين، لذا يجب زيادة الاهتمام بمختلف مقاييس الجباية وإعطائها الحجم الساعي المناسب، إذ أن أغلب الجامعات تكتفي بتدريس مقياسين أو ثلاثة على الأغلب ضمن مادة الجباية، بالرغم من وجود تخصص وهو تخصص المحاسبة والجباية المعمقة، في حين توجد الكثير من المقاييس الضرورية والتي يجب أن تدرس ومنها:

- القانون الضريبي.
- جباية المؤسسات الوطنية.
- جباية المؤسسات الأجنبية.
- جباية المؤسسات المصرفية.
- التحقيقات الجبائية.
- المنازعات الجبائية.
- الجباية الخاصة (الامتيازات الجبائية، مجمع الشركات..).
- التسيير الجبائي للمؤسسة.

كما يجب ربط هذه المقاييس وتدريسها بالجانب المهني والواقع العملي، إذ أن التعليم الجيد غالبا هو التعليم الذي يمنح الطلاب المعرفة والمهارات التي يحتاجون إليها في سوق العمل، لذا يجب:

- تنظيم حصة أو حصتين من تنشيط خبير جبائي عامل في الميدان ليقدم جوانب عملية ويجيب على أسئلة الطلبة.
- إعطاء الأولوية التامة في الحصص التطبيقية للجوانب العملية والممارسة التقنية، بدل البحوث والتي أصبحت مضيعة للوقت في ظل تفشي ظاهرة النسخ واللصق فقط، والاعتماد الكلي على البحوث الجاهزة، لذا يجب فرض الصرامة والمنهجية في إعداد هذه البحوث وإلا تكون بدون جدوى.

- فرض إلزامية إجراء تربص محدود المدة ضمن الإدارة الجبائية، يكون شهر بالنسبة للسنة الثالثة قبل منحهم شهادة التخرج، وثلاثة أشهر بالنسبة للسنة الأولى ماستر في الفترة التي تسبق الدخول الجامعي للسنة الجديدة الموالية.

2- تكوين مخابر بحث في الجامعات لتكييف التشريع الجبائي وترقيته وفق احتياجات التنمية

ذكرت اليونسكو*(UNESCO) أن الجامعات لديها ثلاثة أهداف مهمة، وهي التدريس والبحث وخدمة المجتمع، وتبرز هذه الأهداف في العصر الحديث من خلال الأدوار التالية[1]:

- **مستودع المعرفة البشرية:** يجب أن تعمل الجامعات بمثابة" قبو للمعرفة" ، ذلك يعنى الحفاظ على المعرفة وتأمين وصولها للأجيال الحالية والمستقبلية.
- **توليد المعرفة الجديدة:** وهي الأنشطة التي تندرج تحت ما نسميه البحوث والدراسات.
- **نقل المعرفة إلى الجيل التالي:** وهي ما نسميه التعليم.
- **نقل المعرفة إلى المجتمع:** أي ما نسميه النشر.
- **توليد التنمية الاقتصادية:** وهذا يعنى لعب دور أساسي في تعزيز النمو الاقتصادي وبالتالي السعي لتحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع.

لذا يجب أن تؤسس ضمن الجامعات مخابر بحث تهتم بالجباية وسبل ترقيتها وتكييفها مع متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية، كما يتم من خلالها تركيز البحوث على المشكلات المتعلقة بالجباية، واقتراح مشاريع قوانين تقدم للجهات الرسمية من أجل دراستها والأخذ بها من طرف المشرع الجبائي الجزائري.

المطلب الثالث: آلية تكييف المتغيرات المتنوعة ذات العلاقة بالمحاسبة والجباية

ترتبط بالمحاسبة والجباية عدة متغيرات أخرى ضمن البيئة الجزائرية تؤثر فيها وتتأثر بها، لذا لا يمكن أن تتم عملية تكييف للمتغيرات المحاسبية والجبائية دون القيام بتكييف كذلك لتلك المتغيرات، لكي تصبح عملية التكييف بصفة عامة ذات جدوى.

أولا: تكييف المتغيرات السياسية والقانونية

*هي وكالة متخصصة تتبع منظمة الأمم المتحدة تأسست عام1945 ، وتتبع اليونسكو 195 دولة. يقع مقرها الرئيسي في باريس، ولليونسكو أيضاً أكثر من 50 مكتباً وعدة معاهد تدريسية حول العالم، للمنظمة خمسة برامج أساسية هي التربية والتعليم، والعلوم الطبيعية، والعلوم الإنسانية والاجتماعية، والثقافة، والاتصالات والإعلام.

[1] هيام حايك، **دور الجامعات والمؤسسات الأكاديمية في العصر الحديث**، الموقع الإلكتروني أكاديمية النسيج، blog.naseej.com، تم التصفح بتاريخ 2020/12/26، في الساعة 13.00 .

تلعب المتغيرات السياسية والقانونية دورا بارزا وهاما ضمن بيئة الأعمال الجزائرية، لذا وجب تكييفها كما يلي :

1- الاستقرار السياسي

ضرورة خلق بيئة عمل مستقرة من خلال الارتقاء بالممارسة السياسية وتغليب المصالح العامة على الخاصة والفئوية الضيقة، التي بدورها ستنعكس بالإيجاب على الجانب الاقتصادي فضلاً عن الجوانب الأخرى، ومن المعروف أنّ رأس المال جبان، فهو يبحث على الدوام عن بيئة آمنة تحظى بالاستقرار للعمل فيها، فعادةً ما يبحث المستثمرون عن تلك البيئة المستقرة لنقل رؤوس أموالهم هذا من جانب، ومن جانب آخر يُساهم النزاع السياسي باختلاف أوجهه سواءً الداخلي أم الخارجي في خلق العديد من الفرص للأشخاص والمجموعات الانتهازية للفساد والتدخل لحساب مصالحهم دون الشعب ومستقبله، فضلاً عن ذلك أنّ القمع السياسي عادةً ما يصاحبه تضييق لحريات أفراد المجتمع والفكر الابداعي لهم فضلاً عن هجرة العقول، هذا بدوره يُقيّد تطوُّر مهنة المحاسبة وبالتالي تصبح عملية إصدار المعايير ذات طابع سلطوي لتحقيق مصالح فئة معينة (أفراد السلطة)، وبالتالي لا يحقق الأداء الأفضل لوظيفة المحاسبة والجباية تجاه الأنشطة الاقتصادية[1].

2- التوفيق بين النظام المحاسبي المالي والقوانين ذات العلاقة

ما يلاحظ أنه منذ تبني النظام المحاسبي المالي والشروع في تطبيقه سنة 2010، لم يحدث تكييف للقوانين المهمة والتي لها علاقة بالنظام المحاسبي المالي، كالقانون التجاري، وقانون ترقية وتطوير الاستثمار والذي تم تعديلهما سنة 2016 لكن دون مراعاة النظام المحاسبي المالي، إذ يجب إجراء التعديلات اللازمة وإلا سوف تصبح عملية تكييف النظام المحاسبي المالي وفق متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية بدون جدوى كبيرة، خاصة فيما يتعلق بالقانون التجاري لارتباطه الكبيرة بالنظام المحاسبي المالي، كحالات رفع وتخفيض رأس المال، عمليات التصفية والاندماج، إصدار الأوراق المالية للتمويل وغيرها.

ثانيا: تكييف المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية

لا بد من تكييف للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية لما لها من علاقة كبيرة بالأبعاد المحاسبية والجبائية، لذا وجب تكييفها كما يلي :

[1] سلام عادل عباس النصراوي، **آلية مقترحة لتكييف البيئة المحلية باتجاه التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي IAS/IFRS**، مذكرو ماجستير غير منشورة، جامعة القادسية، العراق، ص 100.

1- الارتقاء بالمؤسسة الاقتصادية لمستوى التنافسية الدولية

تعتبر المؤسسة الاقتصادية الجزائرية المعني الأول بتطبيق النظام المحاسبي المالي، لذا من أهم متطلبات نجاح تطبيقه توافقه واحتياجات المؤسسة الجزائرية وقدرتها على تطبيقه، ولتحقيق الارتقاء لمستوى التنافسية لابد من تحضير المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة، من خلال إعادة تأهيل كل الإطارات المحاسبية مع ضرورة التقارب بين التكوين النظري والتطبيقي، وتعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق ومتطلبات تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية، عن طريق اعتماد خطة لتدريب وتكوين المحاسبيين لديها لتستجيب لمتطلبات التطبيق السليم والكفء للمعايير الذي يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة المحاسب في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة والتوقيت المناسب وتقدير بعض القيم المحاسبية، أيضاً تكوين لجنة قيادة تشرف على التطبيق الأولي وعملية التحديث والمتابعة، تتكون هذه الفرقة من اطارات المؤسسة يمثلون حلقة وصل بين المحيط الخارجي والنظام الداخلي للمؤسسة[1].

2- تنشيط وتفعيل دور البورصة

يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي فرصة هامة وضرورية لإنعاش وتفعيل بورصة الجزائر، من خلال توفير قوائم مالية تعكس الصورة الوفية للمؤسسة بهدف الحصول على مصادر تمويل والتي يستعملها المستثمر في ترشيد قراراته، ما يحفز نشاط السوق المالي وينعش الاقتصاد ويوفر بيئة مناسبة لتوسع وتقدم المؤسسات الجزائرية، لذا لابد من إعطائها أهمية بالغة والعمل على تطويرها، كل ذلك تزامناً مع مستجدات المعايير الدولية للتقارير المالية، التي تكون فعاليتها في الأسواق المالية، ذلك أن أهم سبب لظهورها كان تلبية متطلبات الأسواق المالية بمعلومات ذات جودة[2]، ولتفعيل دور البورصة والارتقاء بها يجب التركيز على ما يلي[3]:

- الحد من العراقيل التي تواجه سوق البورصة.
- وضع قواعد وحوافز لتنشيط البورصة.
- تنظيم عمل البورصة.
- التحكم في مؤشرات البورصة.

[1] تخنوني أمال، **مرجع سابق**، ص 327.

[2] **المرجع نفسه**، ص 328.

[3] صافو فتيحة، **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2016، ص ص 218-220.

- السعي لتحقيق كفاءة سوق البورصة.

3- إنشاء أسواق متخصصة في الجزائر

تستعمل أسواقها كمرجعية للتقييم مع محاولة تكوين تقنيين فاعلين قائمين بعملية التقييم واعادة التقييم، لاسيما فيما يخص القيمة العادلة والقيمة التقديرية.

4- ضرورة محاربة ظاهرة السوق الموازية

وهذا عن طريق اتباع إجراءات صارمة لردعها.

ثالثا: تكييف المتغيرات الدينية والثقافية

تكتسي المتغيرات الدينية والثقافية أهمية كبيرة ضمن بيئة الأعمال الجزائرية، لذا وجب الاهتمام بها وتكييفها كما يلي :

1- المحددات الدينية

إن تجسيد أي قانون أو مشروع دون مراعاة الخلفيات الدينية والثقافية للبيئة والمجتمع الذي سوف يطبق فيه لن يكون مصيره سوى الفشل، فالمعايير الدولية للتقارير المالية تسير مع خط لا يضع أهمية للعقيدة والدين، وما يحمله من أحكام تتناول الجوانب الاقتصادية والمالية، وهذا بدوره يخلق تطبيقات وممارسات تتصادم مع الهوية الدينية للمجتمع، لذا يتطلب تكييف وتطويع المعايير الدولية للتقارير المالية لتساير الشريعة الإسلامية خاصة فيما تعلق على سبيل المثال :

- المشتقات المالية بوصفها أداة استثمار مالية.
- القروض الربوية ضمن المعاملات المالية للمؤسسات المصرفية والتأمينية.
- الزكاة باعتبارها ركن من أركان الاسلام، ووضع معايير لها تندرج ضمن منظومة التكييف والانسجام مع المعايير الدولية للتقارير المالية.

2- المحددات الثقافية

كل نظام محاسبي يستمد خصائصه من المحددات الاقتصادية والمالية والسياسية والثقافية...إلخ، والتي تعطيه الخصوصية المحاسبية، مقارنة بين الدول، حيث نلاحظ أن توجه الأنظمة المحاسبية نحو المرجعية المحاسبية الدولية، والمستمدة أصلا من الثقافة المحاسبية الأمريكية والأنجلوسكسونية جعل العديد من الدول يحاولون التكيف معها، لذا يجب على الجزائر تبني المعايير الدولية للتقارير المالية التي تناسب البيئة الجزائرية، وتكييف الأخرى طبقا للمحددات الثقافة المحاسبية والضريبية.

كما يجب من جهة أخرى ترقية الثقافة المحاسبية والضريبية للبيئة الجزائرية، وهذا باتخاذ بعض الإجراءات التي من شأنها تطويع وتطوير الثقافة المحاسبية للمجتمع الجزائري، لكي تساهم في فعالية تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية وهذا من خلال :

- ضرورة توعية ممارسي مهنة المحاسبة والجباية في المؤسسات الاقتصادية بضرورة فهم محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في المؤسسة الاقتصادية والجزائرية ومعرفة نقائصها.
- رفع مستوى الوعي المحاسبي لمستخدمي القوائم المالية بصفة خاصة والمجتمع بصفة عامة.
- ضرورة قيام السلطات الضريبية بتوعية ممارسي مهنة المحاسبة والجباية بأهمية الاطلاع على المستجدات الدولية فيما يخص المحاسبة والضريبة.
- رفع مستوى الوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة بصفة خاصة والمجتمع بصفة عامة من خلال المنشورات والدوريات والأيام الدراسية والمواقع الالكترونية، إضافة إلى التركيز على القنوات التليفزيونية العمومية والخاصة في بث اشهارات جبائية وحصص ونقاشات وشرح قانون المالية وغيرها.

المبحث الثالث: الآثار المتوقعة لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

مما لا شك فيه أن المعايير الدولية للتقارير المالية ذات جودة عالية، سواءا في القياس أو العرض أو الافصاح، وتساهم بشكل كبير في دعائم الحوكمة وترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية، لذا فإن تبنيها والتوافق معها وبخاصة المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل"IAS12" من طرف المشرع الجزائري، أكيد سوف تكون لو آثار سواء على مستوى الممارسات المحاسبية من خلال النظام المحاسبي المالي، أو على مستوى التشريع الجبائي.

نتناول من خلال هذا المبحث الآثار النظرية المتوقعة لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

المطلب الأول: الأثر المتوقع لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية على جودة القوائم المالية

تهدف المعلومات المحاسبية إلى زيادة المعرفة لدى مستخدميها، فهي تُطلب وفقا لجودتها وملاءمتها لعملية صنع القرار، فجودة المعلومات المحاسبية المتاحة لمتخذ القرار تؤثر بدرجة كبيرة على جودة القرار الذي يتخذه، فكلما زادت درجة جودة المعلومات كان اختيار متخذ القرار أفضل والعكس صحيح.

أولا: الأبعاد النظرية لجودة القوائم المالية

جودة القوائم المالية من أهم العوامل التي ينظر إليها عند طلب المعلومات المحاسبية، لذا زاد الاهتمام بها من طرف المؤسسات من خلال تحقيق متطلبات جودتها.

1- ماهية القوائم المالية

للقوائم المالية أهمية كبيرة، فهي تعبر عن قيمة المؤسسة المالية ومركزها المالي من حيث أصولها، أرباحها، الالتزامات التي على الشركة والسيولة.

1-1- مفهوم القوائم المالية: تعد القوائم المالية الجزء الأكثر أهمية في التقارير المالية، حيث تعتبر المنتج النهائي للمحاسبة والوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي، والوجهة الرئيسية لمختلف مستعمليها

للحصول على معلومات مالية يعتمد عليها في تحديد الوضعية المالية للمنشأة وتقييم أدائها المالي، وبالتالي صنع القرارات الاقتصادية الرشيدة[1].

على هذا الأساس جاء المعيار المحاسبي الدولي IAS01 ليبين أنواع القوائم المالية الأساسية ذات الغرض العام والمتمثلة في:

- قائمة المركز المالي (الميزانية).
- قائمة الدخل (حساب النتيجة).
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة).
- الملاحظات (الملحق).

1-2- أهداف القوائم المالية: للقوائم المالية هدفان رئيسيان وهما:

- التزويد بمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ غلق الحسابات وذلك من خلال الميزانية، وتوضيح الكفاءة الاقتصادية من خلال جدول حسابات النتائج، وتحديد تغيرات وضعية الخزينة ومصدر السيولة من خلال جدول تدفقات الخزينة، وذلك تلبية لاحتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية[2].
- ضمان الشفافية من خلال الافصاح الكامل وتقديم عرض عادل عن المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات[3].

2- مفهوم جودة القوائم المالية: هي مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية كي تكون مفيدة لتلبية الاحتياجات الضرورية لمستخدميها، ويرى أخرين أنها تتمثل في تحقيق ثلاثة أنواع من الجودة وهي جودة صياغة التقرير، وجودة محتوى التقرير، وجودة عرض التقرير[4].

---

[1] أمينة حفاصة، عباس فرحات، "**جودة القوائم المالية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS– دراسة ميدانية لمؤسسة الاسمنت عين الكبيرة–**"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد11،العدد2، 2018، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، ص88.

[2] Robert OBERT**, Pratique des normes IFRS, Dunod**, PARIS: Dunod, 2017, P:65.

[3] Sarbeh HAMID**, Gestion comptable par application conforme aux nouveau scf et aux normes comptables ias/ifrs**, page bleu, Algerie, 2012, P:20-21.

[4] حسن الشطلاوي، "**أثر الإفصاح عن المعلومات غير المالية على جودة التقارير المالية والقيمة السوقية للبنوك التجارية الأردنية" دراسة تطبيقية**"، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، غزة، فلسطين، 2014، ص 265.

أما حسب مجلس مؤسسة المعايير الدولية (FASB) فهي انعكاس لمجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بما فيها المصداقية كخاصية أساسية، بالإضافة إلى مجموعة أخرى من الخصائص تضم الملاءمة والحيادية وقابلية المقارنة والتغذية العكسية والتوقيت المناسب، فجودة التقارير المالية ماهي إلا جودة للمعلومات المحاسبية التي تحتويها مقاسة بمدى دقتها من جهة ومدى تأثيرها على قرارات مستخدمي هذه التقارير من جهة أخرى[1].

3- مداخل جودة القوائم المالية: تنوعت مداخل جودة القوائم المالية والتي يمكن ايجازها فيما يلي:

- **مدخل جودة المحاسبة:** وهو مفهوم جد واسع حيث اعتبرت جودة القوائم المالية من جودة المحاسبة[2].
- **مدخل الخصائص النوعية:** طبقا لهذا المدخل تعتبر القوائم المالية ذات جودة عالية إذا كانت المعلومات المحاسبية الموجودة فيها تتصف بالخصائص النوعية التي تجعل منها مفيدة ومساعدة لمستخدميها في ترشيد قراراتهم الاقتصادية المختلفة[3].
- **مدخل جودة المعايير المحاسبية:** إذ أن جودة المعلومة المحاسبية تختلف باختلاف جودة المعايير المحاسبية المطبقة[4].

ومن خلال ما سبق يتضح عدم وجود اتفاق على مقياس لجودة القوائم المالية، لذا يرى الطالب أن المدخل الأكثر شيوعا واعتمادا هو مدخل الخصائص النوعية، والذي سوف نعتمده في دراستنا الميدانية.

ثانيا: العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية

توجد عدة عوامل متشابكة ومتداخلة فيما بينها من شأنها التأثير على جودة القوائم المالية، حيث يمكن حصرها فيما يلي :

1- العوامل البيئية (بيئة المحاسبة)

إن للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تعيش فيها المؤسسة تأثير على جودة المعلومات المحاسبية والمالية، والتي يجب تقديمها في التقارير المالية، وتختلف المعلومات التي يجب

---

[1] عبدلي يمينة، درحمون هلال، " **أثر جودة التقارير المالية على كفاءة القرار الاستثماري في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية**"، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد06، العدد03، 2020، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، ص 101.

[2] مدثر أبو الخيثر، " **أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية-دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول-** "، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد05، العدد 01، 2007، جامعة بغداد، العراق، ص57.

[3] حسين جميل البديري، " **أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها** "، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد14، العدد 01، 2017، جامعة الأردن، ص369.

[4] محمد الهادي ضيف الله، **أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، البليدة، الجزائر، 2014 ، ص 174.

عرضها في التقارير المالية المنشورة من دولة لأخرى، والسبب هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى أخر، حيث أجريت دراسات حول العوامل البيئية ومتطلبات الإفصاح لدى أسواق البورصة،

وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها هو أن اختلاف مستوى الإفصاح في الأسواق مرتبط بالعوامل البيئية[1].

وتعتبر المحاسبة نتاج بيئتها، حيث تتكون بيئة المحاسبة من الظروف والقيود والمؤثرات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية التي تختلف من وقت لآخر[2]، وهي موضحة فيما يلي :

- **العوامل الاقتصادية** : يجب أن يكون لكل القرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبية والمالية نتائج اقتصادية صحيحة تتمثل في تخفيض التكاليف التي يتحملها المستثمرون ومستخدمو المعلومات لجمع المعلومات، وتختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد، ففي ظل الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، حيث يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية، وفي المقابل نجد في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية والمالية الموجهة للتخطيط في الدولة[3].

وبما أن الأحداث الاقتصادية هي المادة الأولية التي يقوم المحاسب بتسجيلها وتحليلها، فمن الأهمية توضيح طبيعة تلك الأحداث الاقتصادية التي تؤثر بصورة أو بأخرى في الظروف الاقتصادية للمؤسسة[4]، وتعتبر ظاهرة التضخم من أهم العوامل الاقتصادية التي تؤثر في خصائص المعلومات المحاسبية والمالية، فتزايد معدلات التضخم تؤدي إلى عدم ملاءمة المعلومات المحاسبية والمالية التي تعد وفق التكلفة التاريخية، ولهذا كان من الضروري تطوير البدائل المحاسبية الأخرى لأغراض القياس والإفصاح المحاسبي التي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في الأسعار[5].

- **العوامل السياسية:** إن العوامل السياسية لبيئة المحاسبة لها تأثير على الهياكل والعمليات المحاسبية،

[1] حسين جميل البديري، **مرجع سابق**، ص 371.

[2] ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات – دراسة حالة مؤسسة اقتصادية–**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر "باتنة"، الجزائر، 2009، ص65.

[3] محمد الهادي ضيف الله، **مرجع سابق**، ص 175.

[4] ناصر محمد علي المجهلي، **مرجع سابق**، ص 65.

[5] محمد الهادي ضيف الله، **مرجع سابق**، ص 175.

لأنها تلزم تحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية والمالية لمستخدمي التقارير المالية التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية لكل بلد[1]، وعلى المؤسسات تطوير إمكانياتها وقدراتها نحو تحقيق هذه الاحتياجات، وعند وضع وإنشاء المعايير المحاسبية والمالية يأخذ بعين الاعتبار المصالح السياسية.

وتنظر الجهات الحكومية إلى السياسة المحاسبية من حيث مدى توافقها مع الأهداف الوطنية أو مع الأهداف المعنية لهذه الجهات، وهذا هو سبب التدخل السياسي في إعداد السياسات المحاسبية[2].

- **العوامل الاجتماعية :** تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية والوقت في القوائم المالية، فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع ونشر المعلومات المحاسبية والمالية، أما قيمة الوقت فنجد الدولة التي تعطي قيمة كبيرة للوقت تهتم بقائمة الدخل، وتعد البيانات خلال فترات مالية متقاربة (ربع سنوية مثلا)، والعكس بالنسبة للدول التي لا تعطي للوقت أهمية تهتم بقائمة المركز المالي فقط.

وعلى الرغم أن المحاسبة بقيت وقتا طويلا تهتم بالجوانب الفنية، إلا أن العوامل الاجتماعية في الوقت الحاضر صار لها صداها على التطبيقات المحاسبية والمالية، حيث يحتم البعد الاجتماعي للمحاسبة على المحاسب الإفصاح الشامل عن المعلومات المحاسبية والمالية التي تفي باحتياجات كافة الفئات في المجتمع، وعدم التحيز إلى فئة من المستخدمين على حساب فئة أخرى، كما تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطوير المحاسبي، والتي تتطلب نموذجا محاسبيا مبنيا على أسس من القيم الاجتماعية السائدة في الزمان والمكان، ويتطلب نموذج المحاسبة الاجتماعية التوسع في القياس المحاسبي، بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية، وتتمثل هذه الآثار الخارجية فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية أو العائد الاجتماعي[3].

- **العوامل القانونية :** إن الممارسات المحاسبية تتأثر سواء في منهجيتها أو تطبيقاتها المحاسبية، بقوانين المؤسسات والتشريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى، ولا يعتبر غياب القوانين والتشريعات أو التمسك والالتزام بها أمر مرغوبا فيه، ولكن يعتمد على مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي.

[1] ناصر محمد علي المجهلي، **مرجع سابق**، ص 66.

[2] محمد الهادي ضيف الله، **مرجع سابق**، ص 175.

[3] ناصر محمد علي المجهلي، **مرجع سابق**، ص 67-68.

كما أن العوامل القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها، خاصة مع ظهور شركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الادارة، حيث تخضع للتشريعات القانونية والضريبية منذ بداية تكوينها حتى تصفيتها، مما ينعكس على الطريقة التي يتم بها إعداد المعلومات وطريقة عرضها في التقارير المالية بهدف توفير الثقة لمستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية، والقواعد الملزمة بتوفير المعلومات وقانون المحاسبين القانونيين وقواعد وشروط سوق البورصة والنظام الضريبي، هي قوعد قانونية تتأثر بها جودة المعلومات المحاسبية والمالية، وبالتالي تؤثر على إعداد وعرض التقارير المالية[1].

- **العوامل الثقافية :** إن للمستوى الثقافي لأي بلد أثره على النظم والعمليات المحاسبية والمالية، ومن أهم هذه العوامل الثقافية المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، إذ يعد المستوى التعليمي أحد العوامل البيئية التي تؤثر على الممارسة المحاسبية والتدقيق شكل عام، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية في التقارير المالية بشكل خاص، فالبلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي فيها يصبح من الصعب على الأغلبية من الناس فهم واستيعاب محتويات التقارير المالية(وأحيانا حتى المحاسبين أنفسهم) واستخدامها في اتخاذ القرارات، وعلى العكس في البلدان التي تحظى بمستوى تعليمي أفضل، وكذلك بالنسبة لوضع المنظمات المهنية، ففي الدول التي لها السبق في إنشاء اتحادات وجمعيات مهنية تتولى تطوير وتنظيم الممارسة المحاسبية فيها، تولي هذه المنظمات اهتماما متزايد في الوقت الحاضر، ونجد أن لهذه المنظمات دور كبير في التأثير على جودة المعلومات المحاسبية والمالية[2].

2- العوامل المتعلقة بالمعلومات

تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار، ومن العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر استخدام الحاسوب في إدخال وتحليل ومعالجة عرض المعلومات، وكذلك الانتشار الواسع والسريع للأنترنيت واللذان كان لهما الأثر الكبير في[3]:

- الانخفاض الكبير والمستمر في كلفة الإنتاج والحصول على المعلومات.

[1] محمد الهادي ضيف الله، **مرجع سابق**، ص 176.

[2] ناصر محمد علي المجهلي، **مرجع سابق**، ص 69.

[3] أسماء سلمان، زيدان الجبوري، **مدى كفاءة التقارير المالية في الإبلاغ عن أداء الوحدات الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بغداد، العراق، 2002، ص 88.

- زيادة كمية المعلومات الملبية لاحتياجات المؤسسة والمستخدمين.
- إتاحة تلك المعلومات لعدد كبير من المستخدمين لها في العالم في الوقت المناسب.
- إعداد بيانات أعمق للمستخدمين ولعدد من السنوات.

إن استخدام التكنولوجيا الحديثة في إعداد وعرض المعلومات يعد من العوامل المهمة المؤثرة على كمية ونوع المعلومات المحاسبية، التي يعتمد عليها المستخدمون في اتخاذ القرارات، وذلك يعني معلومات أكثر مصداقية وأكثر إتاحة لعدد كبير من الناس في العالم في الوقت المناسب.

3- تقرير مدقق الحسابات

يعد تقرير مدقق الحسابات الركيزة الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية والمالية للتقارير المالية من خلال تدقيق التقارير المالية المنشورة، وزيادة الثقة في المعلومات المتوفرة فيها، ولا تكمن أهمية دور المدقق في تدقيق المعلومات المحاسبية والمالية الواردة في التقارير المالية فحسب بل تمتد إلى تقريره، حيث أن تقرير المدقق ذو أثر كبير على القرارات المتخذة على أساس تلك المعلومات، كما يحتل مرتبة متقدمة لدى المحللين الماليين وغيرهم[1].

ثالثا: التأثير المحتمل لتكييف المعالجة المحاسبية على جودة القوائم المالية

نتناول هذا التأثير من خلال عرض متطلبات القياس والعرض والافصاح للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12 " وتأثيرهم على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وهذا من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (24-03): التأثير المحتمل لتكييف المعالجة المحاسبية على جودة القوائم المالية

متطلبات القياس والعرض والإفصاح للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "	التأثير المحتمل على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة باستخدام **معدلات الضرائب الجارية** من خلال التشريع الضريبي الساري في تاريخ الميزانية.	- تقدم معلومات محاسبية **خالية من الأخطاء الجوهرية**، من خلال أن معدلات الضريبة الجارية تكون معلومة بموجب التشريع الضريبي، وبالتالي استبعاد المعدلات الضريبية المتوقعة للسنوات المستقبلية لعدم القدرة على التنبؤ بها بصفة دقيقة. - توفر تغذية عكسية حول تأكيد الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة عند تحققها في السنوات المستقبلية،

[1] ناصر محمد علي المجهلي، **مرجع سابق**، ص 72.

	وبالتالي تعزز **القيمة التأكيدية** للمعلومات.
يوصي المعيار IAS12 في الفقرة 57 باستعمال أسلوب **التخصيص الشامل** في توزيع عبء الضريبة بين الفترات المختلفة والذي في ضوئه تتحدد قيمة الفروق المؤقتة، وبالتبعية تتحدد قيمة الضرائب المؤجلة.	بالرغم من الايجابيات العديدة لأسلوب **التخصيص الجزئي** غير أن المعيار المحاسبي الدولي IAS12" ضرائب الدخل" يوصي باستعمال أسلوب **التخصيص الشامل** في الفقرة 57، نظرا لأنه يتوافق مع **مبدأ الحيطة والحذر** وبالتالي يقدم قوائم مالية تتسم **بالمصداقية** خاصة في ظروف عدم التأكد.
العبء (أو الإيراد) الضريبي يجب عرضة بشكل منفصل في حساب النتيجة، أي الفصل بين الأعباء المتعلقة بالضرائب المؤجلة والأعباء (الإيرادات) المتعلقة بالضرائب الجارية	يوفر **القابلية للفهم** إذ أن تصنيف وعرض المعلومات المتعلقة بالضرائب المستحقة والمؤجلة بشكل واضح ودقيق، يساهم في فهم القوائم المالية، بشرط أن يكون لدي مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة بمجال المحاسبة وفي أعمال المنشأة ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة.
يجب عرض أصول وخصوم الضريبة بشكل منفصل عن الأصول والخصوم الأخرى، كما أن أصول وخصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تفصل عن أصول وخصوم الضريبة المستحقة.	– يعزز خاصية **قابلية الفهم**. – يوفر معلومات **ذات قيمة تنبؤيه** عالية، من خلال معرفة مقدار الأصول الضريبية والتي تعتبر فوارق للمؤسسة يمكن استردادها مستقبلا وبالتالي تخفض من عبء الضريبة، وكذا الخصوم الضريبية والتي تعتبر خاضعة للضريبة وبالتالي عبء إضافي سوف تتحمله المؤسسة، تساعد هذه المعلومات بالتنبؤ بالأداء المتوقع للمؤسسة وبالتالي اتخاذ قرارات رشيدة.
عندما تقوم المؤسسة بالفصل بين الأصول والخصوم غير الجارية والأصول والخصوم الجارية في قوائمها المالية، لا يجب تصنيف أصول وخصوم الضريبة المؤجلة كأصول أو خصوم جارية.	يقدم **معلومات صادقة في تمثيلها للظواهر الاقتصادية والأحداث** مما يؤثر في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
لا يجب القيام بإجراء مقاصة بين الأصول الضريبية الحالية والالتزامات الضريبية الحالية، كما لا يجب إجراء مقاصة بين أصول وخصوم الضرائب المؤجلة، إلا في حالات خاصة نص عليها المعيار.	– إجراء عملية المقاصة بدون الضوابط المنصوص عليها ضمن المعيار تؤدي إلى إخفاء بعض المعلومات والتي من شأنها أن تؤثر على اتخاذ القرارات الاقتصادية، إن عدم القيام بالمقاصة يضفي على المعلومات **أهمية**

	نسبية - كما يقدم **معلومات صادقة في تمثيلها للظواهر الاقتصادية والأحداث** مما يؤثر في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
يجب الافصاح عن المكونات الرئيسية للأعباء(الإيرادات) الضريبية، بشكل منفصل عن بعضها البعض: - أعباء الضريبة المستحقة (الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر). - كل التعديلات التي تمت محاسبتها خلال الفترة. - مبلغ العبء الضريبي المؤجل الناتج عن تغير المعدلات الضريبية. - مبلغ المزايا المتأتية من الخسارة الجبائية أو القروض الجبائية (ضريبة مؤجلة أصول). - مبلغ العبء الضريبي المؤجل الناجم عن التغيرات في السياسات المحاسبية.	توفر **كافة المعلومات** المهمة لحاجة المستخدمين، وبالتالي تقدم معلومات متصفة **بالكمال** مما تعزز في خاصية **التمثيل الصادق**، وترفع من جودة القوائم المالية.
يجب تقديم شرح للعلاقة القائمة بين عبئ الضريبة (الإيراد في حالة الخسارة) والربح المحاسبي حسب أحد الشكلين التاليين أو الاثنين معا: - مقاربة بالأرقام بين العبء (الإيراد)الضريبي والربح المحاسبي بالضرب في المعدلات المطبقة، والإشارة إلى قاعدة الحساب بالمعدلات المطبقة؛ والإشارة إلى أساس الحساب بمعدل الضريبة المطبق. - مقاربة بالأرقام بين متوسط معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة المطبق، والإشارة إلى أساس الحسابي المعدل الضريبة المطبق.	- يعزز خاصية **قابلية الفهم**. - هذا الشرح يبين مدى علاقة الضريبة بالربح، وبالتالي إثبات أنه لم يتم رفع الربح المحاسبي أو خفضه خدمة لطرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز، فالإفصاح عنه يساهم في إضفاء صفة **عدم التحيز** أي **الحيادية** مما يعزز صفة **التمثيل الصادق** ويرفع من جدوة القوائم المالية.
الافصاح عن المبلغ الإجمالي للفروقات المؤقتة المتعلقة بالمساهمات في الفروع والشركات الزميلة والعقود المشتركة التابعة للخصوم الضريبية المؤجلة التي لم يتم تسجيلها محاسبيا؛	توفر **كافة المعلومات** المهمة لحاجة المستخدمين، وبالتالي تقدم معلومات متصفة **بالكمال** مما تعزز في خاصية **التمثيل الصادق**، وترفع من جودة القوائم المالية.

بالنسبة للعمليات غير المستمرة: – العبء الضريبي المتعلق بالربح المحقق أو الخسارة المتعلقة بالتوقف. – النتائج الجارية للعمليات غير المستمرة للدورة، في الفترات السابقة مبالغها المسجلة محاسبيا وأيضا المعروضة. – مبلغ التأثيرات الجبائية للتوزيعات المقترحة والمعلنة للمساهمين في المؤسسة قبل الترخيص بنشر القوائم المالية، والتي يتم محاسبتها كخصوم في القوائم المالية.	توفر **كافة المعلومات** المهمة لحاجة المستخدمين، وبالتالي تقدم معلومات متصفة **بالكمال** مما تعزز في خاصية **التمثيل الصادق**، وترفع من جودة القوائم المالية.
مبلغ الضريبة المؤجلة أصول وطبيعة أدلة الإثبات المبررة لمحاسبتها عندما: – يكون استعمال الضريبة المؤجلة أصول على أساس الأرباح الخاضعة مستقبلا أكبر من الأرباح الناتجة عن تسديد الفروقات المؤقتة الموجودة. – المؤسسة تحملت خسائر خلال الفترات السابقة ويكون التشريع الجبائي يبدلها بضريبة أصول.	توفر **كافة المعلومات** المهمة لحاجة المستخدمين، وبالتالي تقدم معلومات متصفة **بالكمال** مما تعزز في خاصية **التمثيل الصادق**، وترفع من جودة القوائم المالية.
كما أن التكيف مع متطلبات **القياس والعرض والإفصاح للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "** بصفة عامة يؤثر على جودة القوائم المالية من خلال: – تجسد **استقلالية الدورات المالية** وتعطي الصورة الصادقة للمركز المالي للمؤسسة. – تحقق خاصية **التوقيت المناسب** كونها تركز على الفوارق الزمنية للاعتراف والقياس المحاسبي والجبائي. – تمكن من إجراء **المقارنات الزمنية** من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء.	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

المطلب الثاني: الأثر المتوقع لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية على فعالية النظام الجبائي

تشكل فعالية النظام الجبائي إحدى الاهتمامات الرئيسية لدى صانعي القرار في السياسة الاقتصادية حيث بقدر ما يكون النظام الجبائي فعّالا بقدر ما تكون الانعكاسات إيجابية على الاقتصاد الوطني، وتعتبر فعالية النظام الجبائي إحدى المحددات الأساسية لمعرفة مدى قدرته على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والمالية.

أولا: ماهية ومحددات فعالية النظام الجبائي

لتحقيق تلك الفعالية يجب توفر عدة شروط واعتبارات ترتبط بالجانب التنظيمي والفني والمادي والبشري والإداري.

1- مفهوم الفعالية الضريبية

يقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كليا أو جزئيا من الضريبة، كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي[1].

ونتيجة لتعارض الأهداف التي يسعى النظام الضريبي لتحقيقها يتعين على المشرع الضريبي مراعات ثلاثة مصالح أساسية هي[2]:

- **مصلحة الدولة** : تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية.
- **مصلحة المكلف** : تتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقا أمام طموحاته والعوائد التي يحققها من استثماراته كما أنه بالإضافة إلى ذلك فرض الضريبة على المكلف من شأنه أن يحقق مصلحته فهو يساعده على تأدية أعماله نظرا لما توفره من حماية المكلف بالضريبة من المنافسة الخارجية.
- **مصلحة المجتمع** : تتحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الآثار الايجابية التي تترتب على فرض الضريبة مثل استخدام الحصيلة الضريبية في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة، كتوفير البنية التحتية من طرق وكهرباء وجودة التعليم ووسائل الرعاية الصحية من أجل تحقيق الرفاهية الاجتماعية.

2- مؤشرات قياس فعالية النظام الجبائي

هناك العديد من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الجبائي الجيد.

---

[1] أحمد وشان، **متطلبات تكييف النظام الضريبي الجزائري في ظل تحديات التجارة الالكترونية** ،أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2017، ص 42.

[2] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2002، ص 111.

2-1- مؤشرات فيتو تانزي (Fitotanzi) للنظام الجبائي الجيد وهي :

- **مؤشرا التركيز :** يتعلق بمصدر حصيلة الضرائب بالاعتماد على عدد قليل من الضرائب، والذي يعتبر

أفضل من توزيع الحصيلة على عدد كبير من الضرائب مما يزيد في أعباء التحصيل ويخلق الإزعاج والجهد الزائد دون فائدة.

- **مؤشر التشتت :** وجود الضرائب ذات المردود الضعيف، هو بمثابة عبء على مصلحة الضرائب، وبالتالي فان إلغائها يشكل إزاحة لمشكلة، ومساهمة في تخفيف العبء وبالتالي تبسيط النظام الضريبي.
- **مؤشر التآكل:** ويتعلق الأمر بالوعاء الضريبي، وإلى أي مدى ثم استيعاب الوعاء الممكن أو المتوفر، ذلك أن الوعاء الضريبي يمكن تقليصه بتضييق نطاق الإخضاع عبر الاستثناءات والإعفاءات والتي تعرض الوعاء الضريبي للتآكل والتقليص مما يؤثر على حصيلة الضرائب.
- **مؤشر متأخرات التحصيل:** الكثير من إدارات الضرائب تعاني من نقص الفعالية في تحصيل مستحقات الضرائب، سواء لنقص الوسائل أو لعدم القدرة بفعل المقاومة الشديدة لبعض المكلفين بالضريبة والتي تصل إلى درجة التحدي، في غياب أدوات ردعية صارمة، فإن نسبة المتأخرات تبقى مرتفعة وتضر حصيلة الضرائب.
- **مؤشر التحديد:** يتعلق الأمر بالتحديد الدقيق للأوعية، إن كانت على رأسمالها أو دخل رأس المال، إذ كانت على الأرباح المحققة أو الأرباح الموزعة، كل ذلك يمكن إدراجه ضمن اليقين والوضوح والتي تفتقد إليها الكثير من التشريعات الضريبية في الدول النامية.
- **مؤشر الموضوعية:** يتعلق الأمر بطرق تحديد وقياس الأوعية الضريبية ومدى شفافيتها ودقتها ومصداقيتها، ويقترب هذا المؤشر بقاعدة اليقين والملائمة لأدم سميث عندما يشترط أن تكون الضريبة واضحة ومعلومة دون غموض أو تحكم، وتحصل بالطرق التي لا تزعج وترهق المكلف والابتعاد عن التقدير الجزافي، أي أن الموضوعية تعني مدى التزام النظام الضريبي بتطبيق قاعدتي اليقين والملائمة.
- **مؤشر التنفيذ:** يتعلق الأمر بقدرة الإدارة الضريبية على التنفيذ الكامل والكلي والشامل للنصوص والتشريعات الضريبية.

- **مؤشر تكلفة التحصيل:** وهذا المؤشر لا يختلف تماما عن قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية لأدم سميث، أو مبدأ تكلفة التوافق الضريبي، فالضريبة يجب أن تكون منتجة أي لا تكلف خزينة الدولة، مصاريف كبيرة للتحصيل لدرجة أن حصيلتها يمكن أن تنفق على جبايتها.

2-2- مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة

كما أن تصميم الأنظمة الضريبية وفق مقتضيات الفعالية، يمكن أن يتم وفق أسلوبين:

- **الأسلوب الأول:** وذلك بوضع معايير محددة يجب توفرها في النظام الضريبي، وهذه المعايير هي: العدالة، الوضوح، الملائمة في الدفع، الاقتصاد في نفقة التحصيل، المحافظة على كفاءة جهاز السوق، عدم التعارض بين الضرائب وأهداف النظام المالي.
- **الأسلوب الثاني:** من خلال الربط بين النظام الضريبي والرفاهية العامة للمجتمع، حتى وإن كان تطبيق هذا الأسلوب صعبا بالنظر إلى كون نظرية الرفاهية لم تتطور وتتبين بالشكل الكافي، إلا أنه بالرغم من ذلك يمكن استنتاج ذلك من الإشارة إلى مجموعة الأهداف الضرورية لتحقيق الحجم الأمثل للرفاهية، هذه الأهداف هي :
- توفير الحد الأدنى من حرية الاختيار.
- تحقيق أعلى مستوى معيشة.
- توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل.
- النمو الاقتصادي.

ثانيا: مبادئ فعالية النظام الجبائي

يوجد عدة مبادئ تستخدم لتقييم النظام الضريبي، وسوف نتعرض لمجموعة من المبادئ التي تستخدم في تقييم فعالية النظام الضريبي[1]:

1- العدالــة: وتعتبر من بين أهم الركائز الأساسية في تحديد فعالية النظام الضريبي، والتي تقوم على أساس أن كل أفراد المجتمع يساهمون في تحمل الأعباء العامة للدولة حسب القدرة التكليفية لكل فرد، إذ أن إحدى أهم الأسباب للتهرب من الضريبة هو إحساس المكلف بأنه لا يعامل بعدالة، ويرى آدم سميث أن العدالة الضريبية تتمثل في الضريبة النسبية، في حين ذهب آخرون مثل توماس ناجل أن العدالة تتجسد في الضريبية التصاعدية.

[1] حسن محمود عبد الله، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي- دراسة تطبيقية في سوريا-**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015، ص ص 49-58 - بتصرف-

وتنقسم العدالة الضريبية إلى قسمين:

- **عدالـة ضـريبية أفقيـة:** تعنـي أن المكلفين الذين يملكون نفس القدرة على الدفع تفرض عليهم نفس الضريبة؛
- **عدالة ضريبية عمودية:** تعني بأن عبء الضريبة يجب أن يكون مستند على الاختلافات في القدرة في الدفع، فالمكلف الذي يملك القدرة الأكبر على الدفع يجب أن يدفع ضريبة أكبر.

2- الشفافيـــة والوضوح: النظام الجبائي الشفاف والواضح هو النظام الذي يتيح للمكلف بالضريبة ما يلي :

- يمكن للمكلف بالضريبة حساب التزاماته الضريبية بسهولة.
- يدرك المكلف الضريبي الغاية من القوانين الضريبية.
- يدرك المكلف بالضريبة مدى الالتزام من قبل الآخرين.
- يزيد من الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي، فهو يساعد المكلف في اتخاذ قرارات اقتصادية.
- يخفض من نسب التهرب والغش الضريبي.

3- اليقين: إذ يجب أن تكون الضريبة معلومة ومحددة بشكل واضح ودقيق بدون غموض في النصوص القانونية يدعو للتأويل، بحيث يستطيع المكلف تحديد نوع الضريبة الخاضع لها ووعاؤها وكذا كل الالتزامات المترتبة عن القانون الضريبي السائد.

4- البساطة: والبساطة تعني أن يكون خال من التعقيدات، مع الأخذ بعين الاعتبار عدم الاخلال بالمبادئ التي وضع من أجلها، ووفقا للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين*(AICPA) لابد من توفر جملة من المبادئ التوجيهية لجعل النظام الضريبي مبسط تتمثل في[1]: جعل البساطة أولوية، اعتماد مداخل أبسط، تخفيض أعباء الالتزام، عدم تغيير القانون الضريبي، استخدام مفاهيم واضحة، الأعباء الادارية يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار.

5- زيادة إيرادات الدولة: هدف أي نظام ضريبي هو الحصول على الأموال اللازمة لتغطية النفقات

* المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين حسب موقع ويكيبيديا هي أكبر جمعية في العالم تمثل مهنة المحاسبة، مع ما يقرب من431,000 عضو في 130 بلداً، ويمثل الأعضاء المعتمدون العديد من مجالات الممارسة، بما في ذلك المؤسسات التجارية والصناعية والعامة، والحكومية والتعليمية، والخدمات الاستشارية؛ ويضع المعهد مجموعة من المعايير الأخلاقية للمهنة، ومعايير لمراجعة حسابات الشركات الخاصة والمنظمات غير الربحية، والمنظمات الفدرالية والحكومات المحلية، وهو المطوّر والمصحّح لامتحان الـ CPA الشامل الموحد.

العامة للدولة، واستنادا لهذا الهدف فإن النظام الضريبي الفعال هو الذي يساعد الدولة في زيادة الايرادات الضريبية، ويمكن تحقيق هذا الهدف من ناحيتين:

- **الناحية التنظيم الفني للضريبة:** من خلال اعتماد مزيج من الضرائب يقدم وعاء ضريبي أكثر استقرار وتنوعا، خاصة في ظل عدم الاستقرار الاقتصادي.
- **الناحية المحاسبية:** مقياس الدخل يجب أن يأخذ في الحسبان الطبيعة المتكررة للضريبة، من خلال محاسبة ضريبية تستبعد الاختلافات الكبيرة في تحديد الأرباح والخسائر، بحيث تنتج ايرادات يمكن التحقق منها وواجبة الدفع للدولة على فترات منتظمة، وعدم التوسع في البدائل المحاسبية للقياس.

6- **الاقتصاد في التكاليف:** جميع النظم الضريبية لديها تكاليف إدارية، والنظام الضريبي الفعال هو النظام الذي يقوم بجمع أكبر كمية من الضرائب المطلوبة بأقل تكلفة ممكنة، فالنظام الضريبي الفعال هو الذي يقوم بتخفيض التكاليف الضريبية إلى الحد الأدنى لكل من الادارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

7- **الملاءمة:** يجب أن تنظم القوانين الضريبية بما يتلاءم مع أحوال المكلفين، فيجب أن تكون الضريبة مستحقة في الوقت الذي تكون فيه سهلة الدفع بالنسبة للمكلف بالضريبة، كما يجب أن تفرض في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله والذي يعتبر من افضل الأوقات ملاءمة لدفع الضريبة.

8- **الحياد:** ويشير هذا المبدأ إلى أن النظام الضريبي يجب أن يعالج الدخل المولد من جميع الصفقات الاقتصادية المتماثلة والتي تشمل في القاعدة الضريبية بشكل مماثل، بحيث تفرض عليها ضريبة موحدة، وإن الاختيار بين الصفقات سوف يؤدي إلى عدم الكفاءة الاقتصادية، فمن المحتمل ان تكون بعض أهداف النظام الضريبي غير محايدة بشكل واضح، حيث تعمل الضريبة على تشجيع وإعاقة بعض الأنشطة، بهدف تحريف القرارات الاقتصادية، وفي مثل هذه الحالات فإن الحياد يتبع الأهداف السياسية.

ثالثا: الأثر المتوقع لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية على فعالية النظام الجبائي

التكيف مع قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل " IAS12 " بصفة عامة يؤثر على **محددات فعالية النظام الضريبي** من خلال:

1- يحقق قاعدة الاقتصاد في التكاليف

والتي تعتبر ركن من أركان فعالية النظام الجبائي، فتحقيق التقارب بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي يمكن أن يقود إلى مكاسب كبيرة، لأن المكلف يمكن أن يعتمد على الحسابات المالية ويجري عليها بعض التعديلات البسيطة للوصول للربح الخاضع للضريبة، وبهذا تتفادى المؤسسة عدة تكاليف ناجمة عن خدمات المستشار الجبائي، أو الوقوع في الخطر الجبائي نتيجة جهل المحاسب ببعض القواعد والقوانين الضريبية، أو إعداد ميزانيتين محاسبية وأخرى جبائية.

2- يحقق الشفافية والإفصاح

وهذا من خلال صحة التصريحات الجبائية المقدمة، إذ تعتبر التصريحات الجبائية الوسيلة التي تحدد الإيرادات الخاضعة للضريبة والتي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في فحص وربط الضريبة المستحقة، واذا تم التلاعب بهذه التصريحات فإن هذا سيؤدي إلى ضياع إيرادات الدولة، وتتمثل مظاهر هذه الشفافية والافصاح في النقاط التالية:

- تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق المعايير الدولية للتقارير المالية وبخاصة مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 سيعمل على المساهمة في صحة ودقة التصريحات الجبائية.
- زيادات الإيرادات الجبائية والتقليل من ظاهرة الغش والتهرب الجبائي.
- الالتزام بمتطلبات العرض والإفصاح للمعيار المحاسبي الدولي IAS12 يعزز بشكل كبير من الشفافية والإفصاح للتصريحات الشهرية والسنوية الجبائية.
- الشفافية الجبائية هي الاتجاه السائد لتنظيم الإفصاح الجبائي، حيث يتطلب مبدأ الإفصاح والشفافية التعرف على كيفية تحديد الوعاء الضريبي من قبل مصلحة الضرائب، والأسس والمبادئ التي تم بناء ووضع القانون الجبائي عليها، والتوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري على أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي IAS12 من شأنه أن يعمل على تدعيم هذا المبدأ الذي يعد أكثر أهمية، لأن المكلفين سيكونون على دراية تامة بأن صياغة هذا القانون كانت بناء على ما جاء بالنظام المحاسبي المالي المكيف، مما يعين زيادة وضوح المبادئ والأسس التي يقوم عليها النظام الجبائي الجزائري.

3- يؤثر على الوعاء الضريبي

أثبتت العديد من الدراسات أن الفضائح المالية تتم اعتمادا على كل من التقرير الجبائي والتقرير المالي، وكذلك على الفجوة الموجودة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، حيث يتم التضليل في التقرير الجبائي عن طريق التضليل في الأرقام الحقيقية لبعض الإيرادات، وكذلك التضليل في قيمة المصروفات أو الخسائر التي يجوز خصمها في قانون الضرائب، وبالتالي تخفيض الوعاء الضريبي باعتباره المادة التي تستخدم أساسا لفرض الضريبة، والذي على أساسه تحسب قيمة الضرائب الواجبة الدفع أو عدم دفع الضرائب نهائيا، والقصد من هدا كله هو التهرب الجبائي.

وكشفت الدراسات أن هناك علاقة طردية بين الغش في التقارير المحاسبية والتقارير الجبائية من جهة، والإيرادات الجبائية من جهة أخرى، وهو الأمر الذي نتج عنه زيادة الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، ولهذا فإن الوصول إلى التوافق بين الربح المحاسبي والربح الجبائي والتكيف مع المعايير الدولية للتقارير المالية وبخاصة المعيار المحاسبي لضرائب الدخل " IAS12 "، من شأنه أن يعمل على محاولة إخفاء هذه الفجوة والتقليل من نية التهرب الجبائي، وبالتالي زيادة الوعاء الضريبي والذي يترتب عليه زيادة الإيرادات الضريبية للدولة.

4- يعزز قاعدة اليقين

عند تكييف التشريع الجبائي وفق المتطلبات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي والذي بدوره يكون منسجم ومتوافق مع المعايير الدولية للتقارير المالية وبخاصة المعيار المحاسبي الدولي IAS12، سوف يعمل على وضع أساس واضح عند تحديد الربح الخاضع للضريبة، مما سيقلل من حالة عدم الفهم التي تؤدي إلى التأويلات الشخصية وفقدان الموضوعية في النتائج، وبالتالي إمكانية دخول المكلف بالضريبة في منازعات جبائية مع الإدارة الضريبية، إذ يجعل هذا الانسجام والتكييف الضريبة معلومة ومحددة بشكل واضح ودقيق بدون غموض في النصوص القانونية يدعو للتأويل، بحيث يستطيع المكلف تحديد نوع الضريبة الخاضع لها ووعاؤها وكذا كل الالتزامات المترتبة عن القانون الضريبي السائد.

5- يحقق قاعدة الملاءمة

لقد جاء المعيار المحاسبي الدولي IAS12"ضرائب الدخل" بعدة مفاهيم من بينها الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة، وتطبيقهما من شأنه أن يحقق الملاءمة في الدفع، إذ أن الكثير من الإيرادات لا تنبني عنها ضرائب مستحقة إلا بعد تحققها واستفادة المكلف منها، ومنه تنشأ عنها ضرائب مؤجلة تسدد عند

الحصول الفعلي على هذه الإيرادات مما يساعد المكلف على الوفاء بالتزاماته الجبائية وتجعله قادرا على دفع الضريبة الواجبة عليه.

6- تعزيز العدالة الجبائية وقيم المواطنة

إن العدالة الجبائية من أهم ركائز النظام الجبائي الفعال، كما أنها تغرس في المكلف بالضريبة روح المواطنة الجبائية وتنمي الوعي الضريبي له، ويظهر جليا أن تكييف التشريع الجبائي مع القواعد المحاسبية الوطنية والدولية من شأنه أن يعزز ويرسخ مبدأ العدالة الجبائية، إذ تتجلى مظاهر هذه العدالة الجبائية في:

- تصبح القواعد الجبائية أكثر وضوحا، وبالتالي يشعر المكلف بأنها سوف تطبق على الجميع بدون استثناء لعدم وجود تناقضات بين القانون الجبائي والمحاسبي يمكن أن تستغل من طرف المكلف أو الإدارة الجبائية لصالح فئة معينة على حساب الفئات الأخرى.
- استخدام المعدلات الجارية في حساب الضرائب المستحقة والمؤجلة، يكرس العدالة والحفاظ على مبدأ المساواة بين المكلفين من الخطر الجبائي المتوقع في تغير المعدلات مستقبلا لصالح فئة دون أخرى.
- عدم تضخيم الأرباح الجبائية أو تخفيضها، وبالتالي الالتزام بالمعايير المحاسبية وبخاصة المعيار الدولي IAS12 يقدم الصورة الصادقة للتقارير والأرباح الجبائية لكل المكلفين، مما يجعل كل فرد يدفع الضرائب حسب أرباحه الحقيقية وقدرته التكليفية، ولا يكون هناك تساوي في الضريبة مع اختلاف الأرباح بين المكلفين، بين الأرباح الحقيقية والوهمية.

المطلب الثالث: آثار أخرى متوقعة لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية

توجد عدة آثار أخرى ناتجة عن تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية، وتتمثل في الآتي :

أولا: الأثر على جودة الافصاح المحاسبي

يضفى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المزيد من الشفافية والمصداقية فيجعلها تتميز بدرجة كبيرة من الموثوقية يعتمد عليها الكثير من مستخدميها في تقييم الوضعية المالية للمؤسسات.

1- مفهوم الإفصاح المحاسبي

لقد تم التطرق في الفصل الأول لعدت تعاريف للإفصاح المحاسبي، يضاف لها تعريفين وهما:

- الإفصاح المحاسبي هو: " اتباع سياسة الوضوح الكامل واظهار جميع الحقائق المالية الجوهرية التي

تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمؤسسة "[1].

- ويعرف كذلك بأنه : " نشر المعلومات الضرورية لمختلف الفئات التي تحتاجها وذلك لزيادة فاعلية العمليات التي يقوم بها السوق المالي، ولتقييم درجة المخاطرة التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسات وكذلك للوصول إلى القرار الذي يحقق أهداف هذه الفئات و التي تتناسب مع درجة المخاطرة التي ترغب فيها"[2].

2- أنواع الإفصاح المحاسبي: توجد عدة أنواع للإفصاح المحاسبي وتتمثل في[3]:

- **الإفصاح الكامل:** يتطلب الإفصاح الكامل التعبير عن الأحداث الاقتصادية بدقة حتى لا يتم إخفاء أي معلومة جوهرية ذات أثر على المستخدم أو على قراراته، فالإفصاح لا يقتصر على الحقائق المتعلقة بنهاية الفترة المحاسبية فقط بل يمتد إلى بعض الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.
- **الإفصاح الكافي:** يضمن الإفصاح الكافي الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية حتى تكون غير مضللة لمستخدميها، ويختلف حجم المعلومات المفصح عنها حسب احتياجات مختلف المستخدمين ومصالحهم.
- **الإفصاح العادل:** يتطلب الإفصاح العادل عرض القوائم والتقارير المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصالح الفئات الأخرى، من خلال مراعاة احتياجات جميع الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية بشكل متوازن.
- **الإفصاح التفاضلي:** يعتمد مدخل "الإفصاح التفاضلي" على التقارير السنوية المختصرة بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا، ولكن الكثير منهم يحتاج إلى معلومات ملخصة وذات تحليل فني مختصر، تركز على التفاضل أو التفاوت بين البنود وذلك بعقد مقارنات توضح التغيرات الجوهرية وتحدد الاتجاه العام لتلك التغيرات، إلا أن هذا النوع من الإفصاح مازال محل خلاف ويعتبر

[1] طارق عبد العال حماد، **دليل المستثمر إلى بورصة الأوراق المالية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر،2000، ص 530.

[2] سعادة علي العبد خليل، " **الإفصاح في التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (05)** "، مجلة المدقق الأردنية، العدد 76/75، مارس 2008، الأردن، ص ص 20-23.

[3] قسوم حنان، **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية- دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف-**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016، ص ص 63-65.

إجراء غير مقبول عموما، ذلك لأن مؤيدي هذا الاتجاه يفترضون مستثمرا أقل دراية واستيعابا من المستثمر العادي الذي تفترضه مهنة المحاسبة.

- **الإفصاح الوقائي:** يهتم الإفصاح الوقائي بتبسيط المعلومات المنشورة حتى تصبح مفهومة لمستثمر محدود المعرفة، بمعنى أنه يتم التركيز على المعلومات الموضوعية التي لا تعكس درجة كبيرة من حالة عدم التأكد، ويعبر هذا النوع من الإفصاح عن الاتجاه التقليدي الذي يهدف إلى حماية المستثمر العادي ذي المعرفة المحدودة.
- **الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي:** يعتبر هذا النوع من الإفصاح اتجاها معاصرا يهتم بالمعلومات المالية وغير المالية، الكمية والوصفية الملائمة لاتخاذ القرارات كالإفصاح عن التنبؤات المالية، الإنفاق الرأسمالي والمخطط ومصادر تمويله، ويفترض هذا الاتجاه مستثمرا حصيفا ذا دراية واطلاع واسعين، ويمتلك القدرة على التحليل، وعقد المقارنات واجراء التنبؤات بطريقة مهنية.

3- الأثر المتوقع على الإفصاح المحاسبي

يتضح الأثر على الإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية من خلال مقارنة النتيجة المحاسبية في حال تطبيق المؤسسة متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS12 خاصة في شق الإفصاح عن الضريبة المؤجلة، وفي حال عدم الإفصاح عن الضريبة المؤجلة.

- **الحالة الأولى: في حال عدم استعمال تقنية الضرائب المؤجلة**

بافتراض أن مؤسسة X حققت نتيجة محاسبية عادية قبل الضريبة للسنة المالية N تقدر بـ 50.000.000 دج، وكان من ضمن الأعباء المقيدة محاسبيا ما يلي:

- مبلغ أتعاب خدمات استشارية بمبلغ 500.000 دج تسدد خلال السنة N+1 .

وخلال السنة N+1 حققت نتيجة محاسبية عادية قبل الضريبة تقدر بـ 40.000.000 دج، وكانت كل الأعباء المدرجة خلال السنة N+1 متوافقة مع شروط الخصم الجبائي.

إذا كانت المؤسسة تخضع لمعدل الضريبة على أرباح الشركات يساوي 26% تكون النتيجة المحاسبية الصافية كما يلي:

الميزانية المحاسبية			
عناصر الميزانية		N	N+1
النتيجة المحاسبة العادية قبل الضريبة	A	50.000.000 دج	40.000.000
الضريبة المستحقة على النتيجة المحاسبية		13.000.000 دج	10.400.000

النتيجة المحاسبية الصافية		**37.000.000 دج**	**29.600.000 دج**
الميزانية الجبائية			
الأعباء المرفوضة من الناحية الجبائية والمعاد إدماجها ضمن الربح المحاسبي	B	500.000	00
أعباء قابلة للخصم من السنوات السابقة		00	500.000
النتيجة الجبائية	A+B	50.500.000	39.500.000
الضريبة المستحقة	C	13.130.000	10.270.000
النتيجة المحاسبية الصافية	A-C	**36.870.000 دج**	**29.730.000 دج**

- **الحالة الثانية: في حال استعمال تقنية الضرائب المؤجلة**

عناصر الميزانية		**N**	**N+1**
النتيجة المحاسبة العادية قبل الضريبة	A	50.000.000 دج	40.000.000 دج
الأعباء المرفوضة من الناحية الجبائية والمعاد إدماجها ضمن الربح المحاسبي	B	500.000	00
أعباء قابلة للخصم من السنوات السابقة	-	00	500.000
النتيجة الجبائية	A+B	50.500.000	39.500.000
الضريبة المستحقة	C	13.130.000	10.270.000
الضريبة المؤجلة	D	+130.000	−130.000
النتيجة المحاسبية الصافية	A -C+D	**37.000.000 دج**	**29.600.000 دج**

من خلال الميزانية المحاسبية للسنة N فإن النتيجة تظهر بقيمتها الاقتصادية الحقيقية بمبلغ 37.000.000 دج، متماشية في ذلك مع مبدأ استقلالية الدورات المالية، وربط الأعباء بالإيرادات، غير أن التشريع الجبائي يرفض بعض الأعباء التي لا تتوافق مع القانون الضريبي، وعليه تتحمل المؤسسة عبء ضريبي إضافي وتصبح النتيجة المحاسبية الصافية للمؤسسة للسنة N تقدر بـ 13.130.000 دج.

لكن في حال طبقت المؤسسة تقنية الضرائب المؤجلة فإن المؤسسة تثبت ضرائب مؤجلة أصول بمبلغ 130.000 دج، وعليه تحافظ على النتيجة الاقتصادية الحقيقية للمؤسسة بمبلغ 37.000.000 دج، كما تحافظ على العبء الضريبي المستحق اتجاه الإدارة الضريبية بمبلغ 13.130.000 دج.

هذا التأثير يمتد إلى السنة القادمة، فيتم خصم تلك الضرائب المؤجلة من النتيجة، مما يؤدي إلى ظهور النتيجة المحاسبية الصافية بقيمتها الحقيقية للسنة N+1 بمبلغ 29.600.000 دج.

فتطبيق تقنية الضرائب المؤجلة المتضمنة في المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " يؤثر على الإفصاح المحاسبي ولا يقدم معلومات محاسبية ومالية مضللة، وبالتالي يؤثر في اتخاذ قرارات رشيدة من طرف مستخدمي القوائم المالية، وكذا توزيع الأرباح، والمركز المالي والتنافسي للمؤسسة، والتي تعتبر من ايجابيات تطبيق الضرائب المؤجلة كما تم التطرق اليها ضمن الفصل السابق.

ثانيا: الأثر على التخطيط الجبائي

يعمل التخطيط الضريبي على الاستفادة المثلى من جميع الامتيازات الجبائية، وما إلى ذلك على النحو الذي يسمح به التشريع الجبائي ، ويساعد في إدارة التدفق النقدي والسيولة الفعالة لدافعي الضرائب وتحسين فرص الاستثمار.

1- مفهوم التخطيط الجبائي

تعددت تعاريف التخطيط الضريبي، حيث عرفه كلا من:

- Weinstein على أنه:" تحليل منطقي لوضع خطة مالية من منظور تحقيق منافع ضريبية لمواءمة الأهداف المالية، ويعتبر الغرض منه هو اكتشاف كيفية تحقيق مكاسب مالية من تخفيض الالتزامات الضريبية"[1].
- W.Hoffman على أنه:" قدرة المكلفين بالضريبة على ترتيب انشطتهم المالية بطريقة تجعلهم يسددون الحد الأدنى من الضرائب"[2].

فهو إذن عملية هيكلة وترتيب الشؤون المالية للمكلف بالضريبة قصد الاستفادة من المزايا الضريبية وخفض الالتزامات قدر الإمكان دون خرق القوانين والتشريعات الضريبية".

2- استراتيجيات التخطيط الجبائي

لغرض الاستفادة مما تتيحه القوانين الضريبية من حوافز وإعفاءات ومزايا ضريبية، تتبع المؤسسات العديد من الاستراتيجيات ضمن خططها الضريبية، يمكن إبراز أهمها كالآتي[3]:

- استراتيجيات من أجل الحصول على تخفيضات ضريبية.
- استراتيجيات من أجل الحصول على خصومات ضريبية.

[1] Weinstein, Mark, **PPC Individual & Business Tax Planning (Tax Planning)**, The CPA Technology Advisor (Vol 15, N°7), November 2005, P: 37.

[2] William H.Hoffman, Jr, **The Theory of Tax Planning**, The Accounting Review (Vol 36, Issue 2), published by American accounting association, April 1961, P: 274

[3] نبيل عبد الرؤوف ابراهيم، " **نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري- دراسة تطبيقية-** "، بحث مقدم إلى جمعية الضرائب المصرية، مؤتمر يومي 17/16 سبتمبر 2012، ص 08.

- استراتيجيات لنقل الدخل بعيدا عن خضوعه لمعدلات مرتفعة من الضريبة.
- استراتيجيات لنقل الأرباح والخسائر بين السنوات الضريبية، أو لتأجيل الضريبة والاستفادة من معدلات ضريبية أكثر مواءمة.
- استراتيجيات لتخفيض الأرباح.

ويتم تطبيق هذه الاستراتيجيات وفق آليات محددة يمكن حصرها في النقاط التالية[1]:

- تأجيل الاعتراف بالإيراد والخضوع لمعدل منخفض.
- زيادة الاستقطاعات(التكاليف واجبة الخصم والإعفاءات) من خلال الصيغ القانونية والثغرات المتاحة بالتشريع أو مرونة معايير المحاسبة.
- تخفيض الاستقطاعات خلال فترة الإعفاء الضريبي، والاستفادة من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي؛
- مبادلة الأصول بدل من بيعها وخاصة للشركات المرتبطة.
- الدخول لأسواق خارجية بمكاتب تمثيل بدلا من إنشاء فروع.
- تكوين استثمارات بالخارج واستخدام آليات التسعير التحويلي لتبادل السلع والخدمات.

3- الأثر المتوقع لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية على التخطيط الجبائي

3-1- طبيعة العلاقة بين التخطيط الجبائي والضرائب المؤجلة

ترتبط ممارسات التخطيط الضريبي والضريبة المؤجلة في المؤسسة بعلاقة ارتباط نتيجة تأثير كل منهما على الآخر، والمتمعن في طبيعة علاقة الارتباط بينهما يجد أنها ذات طبيعة خاصة، وذلك لأن كل منهما يؤثر ويتأثر في العنصر الثاني في نفس الوقت، لذلك يمكن القول بأن كلا العنصرين يعد متغيرا ومستقلا في آن واحد.

وبالرغم من أن التخطيط الضريبي يعتبر أحد صور السياسات الضريبية والمحاسبية في آن واحد ، فإن نتائجهما يمكن ترجمتها والتوصل إليها من خلال أثرها على عناصر القوائم المالية ومنها الضرائب المؤجلة، وكذلك مؤشراتها وعلى الأخص السيولة ومن ثم وضع قيم رقمية لها يمكن بناء عليها التعامل معها كأحد المتغيرات الاحصائية في علاقة الارتباط، ومن ناحية أخرى نجد أن عناصر الضريبة المؤجلة

[4] Bashar H. Malkawi, Haitham A. Haloush, **The Case of Income Tax Evasion In Jordan: Symptoms and Solutions**, Journal of Financial Crime (Vol 15, N °3), 2008, PP:285-286.

تتأثر رقميا وزمنيا بما يتبعه مجلس الإدارة من تخطيط ضريبي وما يتوصل إليه من نتائج يمثل حافزا مؤثرا على مواصلة عملية التخطيط الضريبي[1].

3-2- أثر الضرائب المؤجلة في استراتيجيات التخطيط الجبائي

تؤثر الضرائب المؤجلة في الاختيارات المتاحة أمام المؤسسات ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي، وذلك كما يلي:

- **تدفع المؤسسة إلى اختيار استراتيجية تحويل الدخل من فترة زمنية إلى أخرى:** فمن المنطقي أنه إذا كانت معدلات الضرائب على الدخل ثابتة أو تتجه نحو الانخفاض بمرور الوقت، فإن المؤسسات ستفضل تأجيل الاعتراف بالإيرادات إلى أن يفرض عليها أدنى معدل ممكن، خصوصا وأنه لن يتم تحميل الفائدة على الالتزامات الضريبية، في حين لو تحركت معدلات الضرائب نحو الارتفاع بمرور الوقت، فمن المستحسن تسريع الاعتراف بالإيرادات ودفع الالتزامات الضريبية.
- **تفادي التأثير السلبي للتضخم:** عن طريق اعتماد تأجيل الالتزامات الضريبية للمؤسسة ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي لغرض الاستفادة من القيمة الزمنية للنقود خاصة في حالات التضخم.
- **الفروقات الزمنية والتأثير على إدارة الأرباح:** إن حجم التأثيرات الضريبية للفروق الزمنية يختلف باختلاف طريقة التأجيل، وما إذا كانت قوائم الدخل تظهر فروق زمنية مدينة أو دائنة معترف بها بالنسبة لتأثيراتها الضريبية، فالتخطيط الضريبي لا يتضمن إلغاء هذه الفروق الزمنية، بل يجب أخذها في الحسبان.

وقد أثبتت بعض الدراسات هذه التأثيرات، فدراسة (إبراهيم العدوي و حسين عبد الله)[2] والذي هدفت إلى دراسة أثر الضرائب المؤجلة في إدارة الأرباح في سوريا، من خلال دراسة أثر كل من الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، وتحديد الطرق التي تتيحها الضرائب المؤجلة للإدارة بهدف الوصول إلى الأرباح المستهدفة، ومن خلال الدراسة الميدانية والتي تمت على عشرين (20) شركة من الشركات المدرجة ضمن بورصة سوريا، تم التوصل إلى أن إدارة المنشأة تقوم باستخدام المتغيرات المتاحة من

[1] جير ابراهيم الداعور، جميل حسن النجار، **أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة غزة، فلسطين، 2017، ص ص 52-53.

[2] إبراهيم العدوي، حسين عبد الله، " **أثر الضرائب المؤجلة في إدارة الأرباح** "، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 34، العدد01، جامعة دمشق، سوريا، 2012.

خلال الحرية المتاحة للمديرين في اختيار الطرق المحاسبية المختلفة للمحاسبة عن الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة، بهدف زيادة أرباحها أو تخفيضها أو الحفاظ على سلسة مستقرة من الأرباح خلال فترة زمنية معينة، وتوصل البحث إلى وجود علاقة إيجابية بين الالتزامات الضريبية المؤجلة وممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى وجود علاقة إيجابية بين الأصول الضريبية المؤجلة وممارسات إدارة الأرباح.

خلاصة الفصل:

قمنا من خلال هذا الفصل بتشخيص واقع البيئة المحاسبية والجبائية في الجزائر، والذي يتسم في مجمله بعدة خصائص سلبية وبعيدة عن البيئة المثالية والتي من شأنها أن تساهم في نجاح التوافق والانسجام مع المعايير الدولية للتقارير المالية المعدة وفق البيئة الاقتصادية للدول المتقدمة، هذا ما نتج عنه عدة عوائق وسلبيات يعاني منها النظام المحاسبي المالي وكذا النظام الجبائي الجزائري، تم إحصاؤها والوقوف عليها.

هذا التشخيص من خلاله تم اقتراح آلية لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدوالي IAS12 "ضرائب الدخل" بشكل خاص والمعايير الدولية للتقارير المالية بشكل عام، حيث تتكون هذه الآلية من عدة متطلبات محاسبية وجبائية وكذا متطلبات لها علاقة بالبيئة المحاسبية والجبائية يجب تطبيقها على واقع البيئة الجزائرية، حيث تم تقديم وعرض عدة مقترحات عملية يمكن من خلالها تحقيق هذا الهدف.

كما قمنا بدراسة الآثار المتوقعة من هذا التكييف، على كل من جودة القوائم المالية، وكذا فعالية النظام الجبائي، والإفصاح المحاسبي، و التخطيط الضريبي، إذ تم التوصل أن عملية التكييف هذه تحتوي على عدة ايجابيات وآثار من شأنها أن تساهم في تحسين البيئة المحاسبية والجبائية، وبالتالي تجلب مستثمرين أجانب ومحليين، وتجعل البيئة الجزائرية منسجمة مع البيئة الدولية إلى مستوى مقبول جدا، مع مراعاة بعض الخصوصيات التي تتميز بها البيئة الجزائرية.

الفصل الرابع

دراســـة ميدانيـــة للشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر ولآراء عينة من المختصين

تمهيد

بعد التطرق إلى الجوانب النظرية من البحث وتجلية المفاهيم وتشخيص البيئة الجبائية والمحاسبية وكذا بيئة الأعمال الجزائرية ككل للوقوف على واقع إيفاء البيئة الجزائرية لمتطلبات تطبيق قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " ومن ثم اقتراح آلية ناجعة لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية، ولتكون هذه الآلية ذات جدوى وقابلة للتطبيق نستكمل تجريبها ودراستها ميدانيا من خلال هذا الفصل.

ونهدف من خلال هذا الفصل إلى دراسة واقع التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات العرض والافصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، وهذا من خلال دراسة حالة المؤسسات المدرجة ضمن بورصة الجزائر أنموذجا، إضافة إلى دراسة آراء عينة من المهنيين والأكاديميين فيما يخص مدى التوافق بين النظام المحاسبي والجبائي مع المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، والسبل الضرورية للتقليل من الفجوات الموجودة بينهم، وتأثيرات هذا التوافق على كل من جودة القوائم المالية وكذا فعالية النظام الجبائية، ولإعطاء عرض كاف ومفصل قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى :

- المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛
- المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية؛
- البحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

بعد أن تطرقنا لهيكل ومنهج الدراسة في مقدمة البحث، سنتناول الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية الذي يتضمن أهداف الدراسة، التعريف بميدان الدراسة، أدوات جمع البيانات والمعلومات اللازمة، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات المتعلقة بالمؤسسات محل الدراسة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية

إن منهجية الدراسة الميدانية التي تم اعتمادها ضمن هذه الأطروحة تشتمل على النقاط الآتية :

أولا: أهداف الدراسة الميدانية

الهدف من الدراسة الميدانية هو الإجابة على إشكالية البحث والتأكد من صحة الفرضيات التي تم طرحها في المقدمة، وذلك من خلال تحقيق ما يلي:

- دراسة مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة.
- دراسة تقييمية لآراء المستجوبين وذلك بالاعتماد على استبانة توزع على عينة عشوائية من المحاسبين المهنيين وإطارات الإدارة الجبائية وأساتذة جامعيين وطلبة في التخصص، حول :
- مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري من جهة والمعيار المحاسبي الدولي 12 من جهة أخرى.
- المتطلبات المحاسبية والجبائية والأخرى الضرورية للتكيف مع قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".
- أثر التكيف مع قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " على جودة القوائم المالية بالاعتماد على الخصائص النوعية للمعلومة المالية.
- أثر التكيف مع قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "على فعالية النظام الجبائي الجزائري.

ثانيا: منهجية الدراسة الميدانية

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، إضافة إلى المنهج الإحصائي، وذلك بغرض توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع الدراسة لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، حيث اعتمد الباحث عن مصدرين أساسيين في الحصول على البيانات والمعلومات التالية :

1- المصادر الأولية

- القوائم المالية، تقارير مجلس الإدارة، تقارير محافظي الحسابات، تقارير التسيير والتقارير السنوية الصادرة عن شركات المساهمة الجزائرية المدرجة في بورصة الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2017-2020، وقد تم الحصول على هذه البيانات بالاطلاع على المواقع الالكترونية للشركات محل الدراسة وكذا موقع بورصة الجزائر.
- مقابلات شخصية مع مجموعة من العينة محل الدراسة، إلا أن هذه المقابلات تمحورت أساسا حول شرح فقرات الاستبيان بغرض التأكد من فهم المستجوبين للأسئلة وكذا ملاحظة ردود أفعالهم مما يساعد في تحليل وتفسير فقرات الاستبيان، وبهذا فإن الاستبيان تم تصميمه وتوزيعه على عينة الدراسة، ومن ثم تجميعه وتفريغ بياناته، تم تحليل النتائج وتفسيرها اعتمادا على مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية(SPSS).

2- المصادر الثانوية

بالإضافة إلى استخدام المصادر الثانوية في الجانب النظري من الدراسة، تم استخدامها كذلك في الجانب الميداني خاصة فيما يتعلق بإعطاء لمحة عن بورصة الجزائر، وتصميم مؤشر الإفصاح، وتتمثل المصادر الثانوية فيما يلي:

- الكتب المتعلقة بموضوع الدراسة باللغة العربية والأجنبية.
- المواقع الإلكترونية للشركات محل الدراسة وكذا الموقع الإلكتروني لبورصة الجزائر.

ثالثا: حدود الدراسة الميدانية

تم إجراء هذه الدراسة ضمن حدود تم تقسيمها كما يلي :

1- الحدود القانونية : حيث تخص هذه الدراسة :

- من جهة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فقط والتي تطبق التشريع الجبائي الجزائري، وكذا القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي والمدرجة ضمن بورصة الجزائر.
- ومن جهة آراء عينة من المختصين لها علاقة بموضوع الدراسة ومتواجدة على مستوى ولايات القطر الجزائري.

2- الحدود الزمانية : وتتمثل في :

- بالنسبة لدراسة مؤشر الإفصاح لدى شركات المساهمة المدرجة ضمن بورصة الجزائر، امتدت هذه الدراسة من سنة 2017 إلى سنة 2020، أي على مدى أربع سنوات.
- بالنسبة للاستبانة امتدت الدراسة من جوان 2020 إلى سبتمبر 2021.

3- الحدود الموضوعية : وتتمثل فيما يلي :

- عالجت الدراسة الإفصاح عن الضرائب المؤجلة طبقا للمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"، ومدى الالتزام بمتطلبات المعيار من طرف شركات المساهمة المدرجة ضمن بورصة الجزائر.
- متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".
- آثار تكييف المعالجة والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل"IAS12" على جودة القوائم المالية، وكذا فعالية النظام الجبائي.

رابعا : أدوات جمع البيانات والمعلومات

نظرا للظرف الصحي العالمي بسبب جائحة كوفيد-19، فقد صعب من مهمة الطالب في الحصول على البيانات والمعلومات من خلال التنقل للشركات محل الدراسة أو لمحاسبي الشركات والمحاسبين الخواص وكذا للإدارات الجبائية والجامعات، وتم الاعتماد بشكل كبير على الأساليب الالكترونية، والأدوات المستخدمة تتمثل في:

1- أسلوب المقابلة الشخصية

بالنظر لأهمية هذا الأسلوب في التواصل الشخصي المباشر مع أفراد عينة الدراسة، خاصة مع صعوبة فهم محتوى الاستبانة لصعوبة الموضوع الذي نحن بصدد دراسته نسبيا، فقد تم التنقل داخل تراب ولاية المسيلة ضمن أوقات عدم الحجر الصحي ومع اتخاذ احترازات الوقاية اللازمة، لأعوان الادارة الجبائية المتوزعين في الدوائر المختلة، وكذا المحاسبين المعتمدين، أما بعض الولايات الأخرى تم الاستعانة ببعض الأصدقاء والزملاء للقيام بهذه العملية.

2- الأساليب الالكترونية

اتبع الطالب هذا الأسلوب للوصول والتواصل مع أكبر عدد ممكن من أفراد عينة الدراسة، حيث تم استغلال كل الطرق المتاحة ضمن الشبكة العنكبوتية(الأنترنت)، بغرض الحصول على البيانات

والمعلومات وكذا آراء العينة حول موضوع البحث في صورة إجابات على الاستبانة المُصممة لغرض الدراسة، وتتمثل النماذج والأساليب الالكترونية التي اتبعها الباحث في ما يلي:

- **المواقع الالكترونية**

وخاصة المواقع الالكترونية للشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر، وكذا موقع بورصة الجزائر، بالإضافة الى بعض المواقع المتخصصة في الأساليب الإحصائية للاستعانة بها.

- **البريد الالكتروني(Email)**

تم الاستعانة بهذه الوسيلة الالكترونية في ارسال استبيان الدراسة إلى العينة المعنية وفق صيغتين، الصيغة الأولى في شكل ملف (Word) يتم تحميلة ثم الاجابة عليه وإعادة ارساله إلى الباحث، أما الصيغة الثانية فكانت على شكل استبانة موجودة على شبكة الانترنت تم اعدادها بالاستعانة بتطبيق (Google Drive)، حيث تم ارسال رابطها الالكتروني إلى أفراد العينة عبر البريد الالكتروني لكل فرد.

- **شبكة التواصل الاجتماعي(Facebook)**

نظرا للانتشار الواسع لهذه الشبكة وعدد مستخدميها الكبير جدا مع سهولة في الوصول إلى أفراد العينة والتواصل معهم، فقد استغل الطالب هده الخصائص والمميزات التي تمتاز بها شبكة التواصل الاجتماعي، وقام بإرسال الصيغتين السابقتين للاستبانة عبر خدمتي الرسائل والمشاركة ضمن المجموعات الخاصة بدكاترة المحاسبة والجباية وبطلبة الدكتوراه وطلبة المحاسبة والجباية المعمقة وكذا مجموعات المحاسبين، ومجموعة عمال الضرائب.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة، المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الطالب أن تعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة[1]، ويتكون مجتمع الدراسة في هذا البحث من مجموعتين:

أولا : المجموعة الأولى

شركات المساهمة المدرجة ضمن بورصة الجزائر، حيث تم تأسيس بورصة الجزائر في 09 ديسمبر سنة 1990 برأسمال إجمالي قدره 32.000.000 دج تحت اسم " شركة القيم المنقولة " وهذا استنادا للمادة 01 من القانون رقم 88/03 الصادر بتاريخ 02 جانفي 1988، وسميت شركة القيم المنقولة تحاشيا لكلمة بورصة التي لها دلالة إيديولوجية، هذا من جهة ومن جهة أخرى انعدام النص القانوني الذي ينظم عمليات البورصة لأن التشريع الساري المفعول لم يتطرق لهذه النشاطات.

1 حيدر أحمد صالح، هلال يوسف صالح، " **كفاءة الإفصاح في القوائم المالية وأثره في صنع القرار**"، **مجلة العلوم الاقتصادية**، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا، السودان، المجلد13، العدد01، 2014، ص 20.

ثم بدأت نشاطها تحت اسم " بورصة" بموجب المرسوم التأسيسي للجنة تنظيم مراقبة عمليات البورصة رقم 93-10 المؤرخ في 23 ماي 1993 والمعدل والمتمم بالقانون رقم 04-03 الصادر بتاريخ 17 فيفري 2000 برأس مال قدره 485.200.000 دينار جزائري، حيث تعرفها المادة 01 منه كما يلي: " تعد بورصة القيم المنقولة إطار لتنظيم وسير العمليات فيما يخص القيم المنقولة التي تصدرها الدولة والأشخاص للآخرين من القانون العام والشركات ذات الأسهم ".

وتتكفل شركة تسيير بورصة القيم المنقولة بالأنشطة التالية :

- التنظيم الفعلي لعملية الإدراج في بورصة القيم المنقولة.
- التنظيم المادي لحصص التداول في البورصة وإدارة نظام التداول والتسعير.
- نشر المعلومات المتعلقة بالمعاملات في البورصة وإصدار النشرة الرسمية للتسعيرة.

ويتم تنفيذ مهام الشركة تحت اشراف لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها (COSOB)، وكان الافتتاح الرسمي والفعلي لبورصة الجزائر يوم الأربعاء 17 ديسمبر 1997 ولها مكان مادي " مقر " 27 شارع العقيد عميروش، الجزائر العاصمة.

ويوجد حاليا خمسة (05) شركات مدرجة في بورصة الجزائر، لكن خلال فترة الدراسة كانت هناك ستة (06) شركات وهي مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم(25-04): الشركات المدرجة في بورصة الجزائر

الرقم	اسم الشركة	الرمز	القطاع الناشطة فيه	القيمة الاسمية دج	عدد الأسهم	ملاحظات
01	مجمع صيدال	SAI	الصناعة الصيدلانية	250	10.000.000	-
02	الأوراسي	AUR	السياحة	250	6.000.000	-
03	أليانس	ALL	التأمينات	200	9.287.217	-
04	أن سي أ رويبة	ROUI	الصناعة الغذائية	100	8.491.950	انسحبت بتاريخ 26 جويلية 2020
05	بيوفورم	BOI	الصناعة الصيدلانية	200	25.521.875	-
06	أوم انفست	AOM	سياحة	100	1.159.300	انضمت بتاريخ 12 ديسمبر 2018

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على التقارير السنوية لنشاط بورصة الجزائر (2017-2020)

ثانيا : المجموعة الثانية

عينة من المختصين لها علاقة بموضوع الدراسة والتي تتكون من:

- **فئة مهني المحاسبة**

ويقصد بفئة مهني المحاسبة، أصحاب مكاتب المحاسبة الذين يزاولون مهنة المحاسبة عبر تراب الجمهورية الجزائرية ووفق أحكام القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010، وهو يصنفون إلى ثلاثة (03) أصناف على النحو التالي:

- **المحاسب المعتمد**

يعد محاسبا معتمدا، المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.

- **محافظ الحسابات**

يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

- **الخبير المحاسبي**

يعد خبيرا محاسبيا كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية.

- **فئة محاسبي المؤسسات الاقتصادية**

وهم موظفو قسم المحاسبة والمالية في المؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر سواء منها العامة أو الخاصة، والذين يقومون بتسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية ومن ثم اعداد القوائم المالية.

- **فئة اطارات إدارة الضرائب**

وهم موظفي الإدارة الجبائية في الجزائر ممن لهم رتبة مفتش على الأقل، ولقد تم التركيز على رؤساء المصالح ضمن مفتشيات الضرائب والأعوان ضمن مصلحة التسيير الجبائي وكذا الرقابة بمراكز الضرائب وكذا المحققين لأنهم الأكثر دراية بالموضوع.

- **فئة الأساتذة الجامعيين**

تضم هذه الفئة الأكاديميين المتمثلين في الأساتذة الجامعيين العاملين في الجامعات الجزائرية والمتخصصين في تدريس مقاييس المحاسبة والجباية.

- **فئة الطلبة**

تضم هذه الفئة الطلبة الذين يدرسون مستوى ماستر 1-2 وكذا الذين تخرجوا وتحصلوا على شهاداتهم، وهذا في تخصصات المحاسبة والجباية.

المطلب الثالث: أدوات الدراسة الميدانية

تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على أداتين تتمثلان في مؤشر الإفصاح المحاسبي والاستبانة، وذلك لجعل النتائج المتحصل عليها أكثر موثوقية.

أولا: أداة الدراسة الأولى (مؤشر الافصاح المحاسبي)

يعتبر مؤشر الإفصاح المحاسبي أداة بحثية لقياس مدى توفر بنود معينة قد تكون اختيارية أو إلزامية في مؤسسة معينة وفقا لقائمة من العناصر المحددة من المعلومات[1] .

في هذا المجال، اعتمدنا في دراسة مؤشر الإفصاح المحاسبي للمؤسسات محل الدراسة على القوائم المالية المتعلقة بالسنوات 2017 ،2018 ،2019 و2020، وتم استبعاد سنة 2021 نظرا لعدم توفر القوائم المالية للمؤسسات خلال فترة الدراسة، ومن ثم تم إعداد مؤشر مقترح لقياس مستوى الإفصاح المحاسبي بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات طورها باحثون ومؤسسات وهيئات عالمية معروفة مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة البنود التي تتناسب والمؤسسات محل الدراسة.

تجدر الإشارة، إلى أنه لم يُسمح لنا بإجراء المقابلة الشخصية مع معدي القوائم المالية للتأكد من الإفصاح على بعض البنود، وذلك بسب إجراءات الوقاية ضد فيروس كوفيد -19.

1- أسلوب تصميم مؤشر الإفصاح المستخدم في الدراسة

عملية تصميم مؤشر الإفصاح المحاسبي المستخدم في الدراسة تمت على خطوتين أساسيتين هما:

- **الخطوة الأولى**

إعداد قائمة تتضمن 22 بندا (معلومة) مطلوب التعرف على ما إذا تم الإفصاح عنها في القوائم المالية السنوية المعدة من طرف المؤسسات محل الدراسة خلال فترة الدراسة، وتم اشتقاق مؤشر الإفصاح بناء على المعلومات الواجب الإفصاح عنها وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"، أما الهدف من اختيار بنود تلك القائمة هو أن الطالب ركز على أهم المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية، بالإضافة إلى أن تلك القائمة تحتوى على مجموعة من البنود الهامة لقياس الإفصاح المحاسبي، مما يجعلها شاملة وتحتوي على جميع العناصر التي يهدف البحث إلى قياسها.

[1]Omaima HASSAN & Claire MARSTON**, Disclosure measurement in the empirical accounting literature** : A review article, Working paper, Economics and finance working paper series, N°10-18, London, September 2010,P10.

يوضح الجدول الموالي عدد البنود التي يتضمنها كل محور من محاور مؤشر الإفصاح المحاسبي، بالإضافة إلى نسبتها من إجمالي البنود كما يلي:

جدول رقم (26-04) : عدد ونسبة بنود مؤشر الافصاح

المحاور	عدد البنود	النسبة
المحور الأول: متطلبات العرض والإفصاح ضمن الميزانية	09	% 40.90
المحور الثاني: متطلبات العرض والإفصاح ضمن جدول حسابات النتائج	05	% 22.73
المحور الرابع: متطلبات العرض والإفصاح ضمن الملحق	08	% 36.37
المجمـــــــــوع	22	% 100

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى بيانات الملحق رقم 1 ص 295، والملحق رقم 02 ص 296.

- **الخطوة الثانية**

بعد تصميم مؤشر الإفصاح في شكل قائمة تتضمن مجموعة من البنود، سيتم مقابلة هذه البنود بالقوائم المالية لكل مؤسسة على حدة، أين يتم إعطاء درجة (1) للبند الذي أفصح عنه ودرجة (0) للبند الذي لم يفصح عنه في سنة معينة.

تجدر الإشارة إلى أن **لاينز** وآخرون قاموا بحساب مؤشر الإفصاح المحاسبي خلال سنة ما بتطبيق المعادلة الآتية[1]:

$$DIND = \frac{ACD}{APD}$$

$$1 \geq DIND \geq 0$$

حيث:

- **DIND:** مؤشر الافصاح المحاسبي.
- **ACD:** عدد البنود الفعلية (عدد البنود التي تم الافصاح عنها).
- **APD:** عدد البنود القابلة للتطبيق على المؤسسة والتي يجب الافصاح عنها.

بما أن الدراسة أجريت على القوائم المالية للشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر وعددها ستة (06)، وهذا للسنوات (2017-2018-2019-2020)، فتم الحصول على 23 قائمة*، ويتم حساب مؤشر الافصاح لكل محور على حدى، ثم يتم حساب المؤشر الكلي للإفصاح عن طريق المعادلة:

[1]Abdullah Al MUTAWAA and Aly M HEWAIDY, **Disclosure Level And Compliance With IFRSs: An Empirical Investigation Of Kuwaiti Companies** , International Business & Economics Research Journal, Vol.9, No.5, 2010, P41.

* 23 = (5 شركات X 04 سنوات)+(3X1)

$$DIND = \sum_{I=1}^{T} \frac{ACD}{APD}$$

بناء على النسبة ميز الباحثون بين أربعة مستويات مختلفة للإفصاح كما يلي[1]:

- مستوى مرتفع (امتثال مرتفع) للإفصاح إذا كانت نسبة مؤشر الافصاح 80% فأكثر.
- مستوى متوسط (امتثال متوسط) للإفصاح إذا كانت نسبة مؤشر الافصاح بين 60% و 79%.
- مستوى منخفض (امتثال منخفض) للإفصاح إذا كانت نسبة مؤشر الافصاح بين40% و59%.
- مستوى منخفض جدا للإفصاح مع وجود فجوة في متطلبات الإفصاح بين الإفصاح الفعلي والإفصاح المطلوب إذا كانت نسبة الإفصاح أقل من 40%.

2- اختبار صدق وثبات مؤشر الإفصاح

يقصد بصدق المؤشر قدرته على القياس الفعلي لما أعد لقياسه، أي أنه يسمح بجمع المعلومات حول الموضوع ويشتمل على العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل ووضوح فقراته، وعلى هذا الأساس، تم التأكد من صدق وثبات المؤشر بعرضه على المشرف أولا، ثم على مجموعة من أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة زيان عاشور بالجلفة، وبعد تحكيمه تم اختباره على عينة عشوائية مكونة من مؤسستين (02) ومن ثم تم تطبيقه على جميع المؤسسات محل الدراسة.

ثانيا : أداة الدراسة الثانية (الاستبانة)

تم استخدام طريقة الاستبانة كأحد أدوات البحث، وهو عبارة عن مجموعة من الأسئلة مرتبطة بأهداف البحث، وتم تصميمها كالتالي:

1- إجراءات تصميم الاستبانة

تم تصميم الاستمارة بالاعتماد على الأجزاء التالية :

- **الجزء الأول** : يتضمن بيانات عامة عن أفراد العينة تشمل: المؤهل العلمي، الوظيفة المهنية والخبرة.
- **الجزء الثاني** : يتضمن أسئلة الاستبانة، وهي تشمل أربعة (04) محاور موضحة في الجدول الموالي

[1] Idem, P42

جدول رقم (27-04): محاور الاستبيان مع عدد فقرات كل محور

رقم المحور	عنوان المحور	أرقام الفقرات	عدد الفقرات	النسبة المئوية
01	مدى التوافق بين التشريع الجبائي والنظام المحاسبي المالي وبين المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"	12-1	12	%21.82
02	متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"	37-13	25	%45.45
	متطلبات محاسبية	20-13	08	%14.54
	متطلبات جبائية	29-21	09	%16.37
	متطلبات أخرى	37-30	08	%14.54
03	أثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12" على جودة القوائم المالية والإفصاح عنها	47-38	10	%18.19
04	أثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12" في فعالية النظام الجبائي	55-48	08	%14.54

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات الاستبيان(انظر الملحق رقم 05 ص 318)

من خلال الجدول رقم (27-04) أعلاه نلاحظ أن هناك توازن نسبي بين فقرات محاور الاستبانة للمحور الأول والذي تحت عنوان" مدى التوافق بين التشريع الجبائي والنظام المحاسبي المالي وبين المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"، إذ يحتوي على 12 فقرة بنسبة 21.82%، والمحور الثالث تحت عنوان" أثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12" على جودة القوائم المالية والإفصاح عنها "، إذ يحتوي على 10 فقرة بنسبة 18.19%، والمحور الرابع تحت عنوان" أثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12" في فعالية النظام الجبائي "، إذ يحتوي على 08 فقرات بنسبة 14.54%، أما المحور الثاني شكل الحصة الأكبر باعتباره يعالج صلب الموضوع، وهو تحت عنوان متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"، ويحتوي على 25 فقرة بنسبة 45.45%، موزعة على ثلاثة أجزاء وهي: متطلبات محاسبية بعدد فقرات 08 ونسبة 14.54%، ومتطلبات جبائية بعدد فقرات 09 ونسبة 16.37%،ومتطلبات أخرى بعدد فقرات 08 ونسبة 14.54 %.

2-حجم عينة الدراسة الخاصة بالاستبيان

تم تحديد حجم العينة بالاستناد إلى العلاقة التالية[1]:

$$\mathbf{N = Z^2 * P(1 - P)/e^2}$$

حيث أن:

N: حجم العينة.

Z: القيمة الجدولية تحت المنحنى المعتدل الطبيعي حسب قانون التوزيع الطبيعي، والذي عادة ما يساوي 1.96 عند مستوى ثقة 95%.

P:عبارة عن النسبة في مجتمع الدراسة الذين يتميزون بالخاصية المعنية بالدراسة، وفي حالة ما إذا كانت مجهولة فإنها تقدر بـ 0.5.

e:هامش الخطأ المسموح به في المعاينة الاحصائية والذي عادة ما يساوي 05%.

وبالتطبيق نجد حجم العينة الواجب الحصول عليها:

$$N = z^2 + \frac{p(1-p)}{e^2} = (1.96)^2 * 0.5 * \frac{(1-0.5)}{(0.05)^2} = 384.16$$

وعليه تم توزيع استمارة الاستبانة (385 استمارة موزعة، منها 291 مرسلة عن طريق البريد الإلكتروني) على أفراد العينة بصورة عشوائية، والنتائج مبينة في الجدول رقم

الجدول رقم (28-04): الاحصائيات الخاصة باستمارة الدراسة

البيان	العدد	النسبة
الاستمارات الموزعة	385	%100
الاستمارات المسترجعة	336	% 87.27
الاستمارات غير المسترجعة	49	% 12.73
الاستمارات الملغاة من بين الاستمارات المسترجعة	28	% 7.27
الاستمارات الملغاة من المجموع الكلي	77	% 20
الاستمارات المعتمدة والصالحة للتحليل	308	% 80
نسبة الاستمارات المعتمدة والصالحة للتحليل من مجموع الاستمارات المسترجعة	308	%86.27

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على استمارات الاستبانة

[1] Claire Durand, **Méthodes de sondage : notes de cours , Département de Sociologie**, Université de Montréal, Canada, 2002, P:10.

3- مقياس الدراسة (الاستبانة)

لقياس درجة الموافقة على عبارات الاستمارة تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي والذي يعتبر من أهم المقاييس المستخدمة لقياس اتجاهات وأراء ومواقف الأفراد، الجدول التالي يوضح لنا مقياس درجة الموافقة ما يلي:

جدول رقم (29-04) : درجات مقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	1	2	3	4	5
سلم القياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: مقياس ليكرت

وأما بالنسبة لقاعدة اتخاذ القرار في مقياس ليكرت فهي تحسب كالآتي:

- المتوسط الحسابي = 1+2+3+4+5/5=3.
- المدى = 5-1=4 (الفرق بين أعلى نقطة في سلم ليكرت وأدنى نقطة فيه).
- طول المدى = 4/5=0.8 (المدى على عدد الدرجات).
- إضافة العدد 0.8 إلى أقل درجة في المقياس (أي 1)، من أجل وضع الحد الأعلى.

حيث نتحصل على المجالات كما يلي:

جدول رقم (30-04): مجالات الاستجابة لفقرات الاستبانة

المتوسط	الفئة	درجة الموافقة
[1-1.80[	غير موافق بشدة	ضعيفة جدا
[1.80-2.60]	غير موفق	ضعيفة
[2.60-3.40]	محايد	متوسطة
[3.40-4.20]	موافق	مرتفعة
[4.20-5]	موافق بشدة	مرتفعة جدا

المصدر: من اعداد الطالب بناءا على الدراسات السابقة

4- الأدوات الإحصائية المستخدمة

تم تفريغ الاستبيان ومن ثم القيام بعملية التحليل والتفسير اعتمادا على برنامج SPSS الإصدار 24، حيث استخدم الباحث الأساليب الاحصائية التالية :

- اختبار كولومنجروف-سميرنوف لمعرفة اعتدالية التوزيع أي اتباعها للتوزيع الطبيعي أو لا.
- معامل الارتباط لقياس صدق فقرات الاستبيان.
- اختبار ألفاكرونباخ لمعرفة ثبات فقرات استمارة الاستبيان.

- المتوسط الحسابي لمعرفة مدى موافقة إجابات مفردات العينة عن كل فقرة من فقرات الدراسة.
- الانحراف المعياري للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة لكل فقرة من فقرات محاور الدراسة، ولكل محور من المحاور الرئيسية عن المتوسط الحسابي.
- اختبار T لمتوسط عينة واحدة من جهة واحدة لاختبار فرضيات الدراسة.

5- اختبار اعتدالية التوزيع:

لابد من اختبار اعتدالية التوزيع للتأكد من اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي أم لا، وذلك باستخدام اختبار كولومنجروف–سميرنوف Kolmogorov- Smirnov كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (31-04) : اختبار اعتدالية التوزيع

رقم المحور	عنوان المحور	Kolmogorov-Smirnov	
		(K-S)	مستوى الدلالة
01	مدى التوافق بين التشريع الجبائي والنظام المحاسبي المالي وبين المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"	0.351	0.098
02	متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"	0.122	0.091
03	أثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وف وأسوس قواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل على جودة القوائم المالية	0.617	0.066
04	أثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12" في فعالية النظام الجبائي	0.144	0.096

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS اصدار24 (الملحق رقم 06 ص 323).

ويكون شكل الفروض الإحصائية في حالة اختبار اعتدالية التوزيع (مستوى معنوية 5%) كما يلي:

- **الفرضية الصفرية (H_0):** بيانات العينة المسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي؛
- **الفرضية البديلة (H1):** بيانات العينة المسحوبة من مجتمع لا تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

من خلال الجدول رقم (31) أعلاه والذي يبين التحليل الإحصائي لاختبار كولومنجروف–سيميرنوف، نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع محاور الدراسة أكبر من مستوى المعنوية 0.05، كما أن قيمة الاختبار (K-S) أقل من الواحد الصحيح، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأن بيانات العينة المسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

6- صدق الاستبانة

تكون الاستبانة صادقة إذا كانت فقراتها قادرة على قياس ما وضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق الأداة من خلال الصدق الظاهري للاستبانة(صدق المحكمين)، وصدق الاتساق الداخلي لمحاور الاستبانة.

6-1- الصدق الظاهري للاستبانة

تم إعداد نسخة أولية للاستبانة مع ما يتناسب مع طبيعة واشكالية وفرضيات الدراسة وتم عرضها على المشرف أولا وبعد موافقته تم عرضها على مجموعة من المحكمين (الملحق رقم 30 ص 338) والذين قاموا بإبداء آرائهم وملاحظاتهم التي ارتكزت على جملة من الجوانب :

- مدى مناسبة الفقرة للمحور التي تندرج تحته، وكذا دقة وسلامة الصياغة اللغوية لفقرات الاستبانة.
- اقتراح إضافة أو تعديل أو حذف بعض الفقرات لقياس محاور الاستبانة.
- الوقوف على مدى ارتباط فقرات الاستبانة بموضوع الدراسة.

وبناء على ملاحظات المحكمين تم إجراء التعديلات اللازمة والتي اتفق عليها أغلب المحكمين.

6-2- صدق الاتساق الداخلي لعبارات الدراسة

تم التأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة من خلال حساب معامل الارتباط لكل فقرة من فقرات الاستبانة مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه، وهذا بالاعتماد على عينة استطلاعية والتي بلغ عددها أربعين (40) مفردة حيث تم الاعتماد على معامل الارتباط لبيرسون.

6-2-1- الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الأول

يوضح الجدول التالي صدق الاتساق الداخلي لفقرات الجزء الأول المتعلق مدى التوافق بين التشريع الجبائي والنظام المحاسبي المالي وبين المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"، وهذا بالاعتماد على معامل الارتباط لبيرسون والموضح في الجدول كما يلي:

جدول رقم (33-04) : الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الأول

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	يعتمد التشريع الجبائي على مبدأ الخزينة، بينما تعتمد المعايير الدولية للتقارير المالية على محاسبة الاستحقاق.	0.504	0.00
02	يتبنى التشريع الجبائي ضمنيا قواعد وأسس جميع المعايير المحاسبية الدولية من خلال المادة 141 مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي الآلي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية بالنسبة لوعاء الضريبة".	0.163	0.004
03	الإدارة الجبائية تعترف بوجود فوارق زمنية من خلال الجدول رقم 09 للانتقال من النتيجة المحاسبية للنتيجة الجبائية، وكذا التعليمات والمنشورات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، والتي تبين طريقة التعامل مع هذه الفوارق الزمنية الناشئة.	0.548	0.00
04	القواعد المطبقة للاعتراف والقياس بالنسبة للإيرادات والأعباء وكذا الأصول والخصوم لا تتوافق أحيانا مع المعايير المحاسبية الدولية.	0.684	0.00
05	تقوم المؤسسات بإعداد قوائم مالية خاصة للأغراض الجبائية تختلف عن تلك المعدة وفق المبادئ والمعايير المحاسبية.	0.546	0.00
06	هدف إعداد الميزانية الجبائية لأغراض ضريبية بحتة، بينما الميزانية المحاسبية هدفها توفير المعلومة المالية المفيدة لجميع الأطراف ذات العلاقة، سبب هذا في وجود فروقات.	0.644	0.00
07	يتم تغليب الشكل القانوني ضمن التشريع الجبائي عن الجوهر الاقتصادي.	0.350	0.00
08	تضع الإدارة الجبائية عدة اعفاءات وتسقيفات وشروط للأعباء بشكل قد لا يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.	0.464	0.00

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS اصدار24(الملحق رقم 07 ص323)

6-2-2- الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الأول

يوضح الجدول التالي صدق الاتساق الداخلي لفقرات الجزء الأول المتعلق مدى التوافق بين التشريع الجبائي والنظام المحاسبي المالي وبين المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"، وهذا بالاعتماد على معامل الارتباط لبيرسون والموضح في الجدول كما يلي:

جدول رقم (34-04) : الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الأول

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
09	أسباب نشوء الضريبة المؤجلة ضمن النظام المحاسبي المالي هي نفسها ضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS12.	0.631	0.00
10	اعتمد النظام المحاسبي المالي مدخل الميزانية في تحديد الفروقات الزمنية الناشئة.	0.760	0.00
11	محاسبة الضرائب المستحقة والمؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي متوافقة تماما مع المعيار المحاسبي الدولي IAS12 غير أنها تفتقر للتفصيل .	0.705	0.00
12	متطلبات العرض والإفصاح وفق SCF تتوافق مع المتطلبات المنصوص عليها بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS12 لكنها مقتضبة جدا.	0.716	0.00

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS اصدار24(الملحق رقم 08 ص 325)

يتضح من خلال الجدول رقم (33-04) ، والجدول رقم (34-04)، أعلاه، أن معاملات الارتباط لبيرسون لجميع فقرات الجزء الأول والجزء الثاني للمحور الأول ذات ارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة (0.05)، كما أن كل الفقرات تجاوز الارتباط فيها (0.5) ماعدا فقرتين، الفقرة رقم 02 كان الارتباط فيها ضعيف (0.163)، وكذا الفقرة رقم 07 كان الارتباط دون الوسط (0.35).

ومنه تعتبر فقرات المحور الأول " **مدى التوافق بين التشريع الجبائي والنظام المحاسبي المالي وبين المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12**" متسقة داخليا، وصادقة لما وضعت لقياسه.

6-2-3- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني المتعلق بمتطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"، والذي ينقسم إلى ثلاثة أجزاء، لذا تم قياس الاتساق الداخلي كل جزء على حدى.

- **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الثاني**

يوضح الجدول التالي صدق الاتساق الداخلي لفقرات الجزء الأول المتعلق بمتطلبات محاسبية، وهذا بالاعتماد على معامل الارتباط لبيرسون والموضح في الجدول كما يلي:

جدول رقم (35-04) : الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الثاني

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
13	تحيين النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير المحاسبة الدولية بصفة عامة والمعيار IAS12 بصفة خاصة.	0.484	0.00
14	يجب التفصيل والتوسع أكثر في المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ضمن النظام المحاسبي المالي.	0.314	0.00
15	تعزيز دور الجمعيات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة بالتوعية وبأهمية وفوائد تطبيق المعيار، وتفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة.	0.650	0.00
16	إضفاء المزيد من المرونة على إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الجزائرية.	0.398	0.00
17	تحرير مهنة المحاسبة من جمود وقيود القوانين والتشريعات الصارمة التطبيق وصعبة التعديل من خلال تأسيس مجلس مستقل للمعايير المحاسبية خاضع لإشراف الدولة يتكون من المهنيين والأكاديميين	0.369	0.00
18	. التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين في مجال معايير المحاسبة الدولية.	0.630	0.00
19	تفعيل دور مؤسسات التعليم المحاسبي	0.721	0.00
20	تطوير تقنيات تكنولوجيا المعلومات و الاتصال	0.645	0.00

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS اصدار24 (الملحق 09 رقم ص 325)

يتضح من خلال الجدول أعلاه (رقم35-04)، أن معاملات الارتباط لبيرسون لجميع فقرات الجزء الأول للمحور الثاني ذات ارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة (0.05)، كما أن أربعة فقرات تجاوز الارتباط فيها (0.5) حيث كان قويا، والأربع الباقية تراوح الارتباط بين (0.314) و (0.484) حيث كان الارتباط فيها دون الوسط.

- **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الثاني**

يوضح الجدول التالي صدق الاتساق الداخلي لفقرات الجزء الأول المتعلق بمتطلبات جبائية، وهذا بالاعتماد على معامل الارتباط لبيرسون والموضح في الجدول كما يلي:

جدول رقم (36-04) : الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الثاني

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
21	اعتماد الإطار التصوري للمعايير الدولية للتقارير المالية	0.477	0.00
22	يجب أن يعتمد التشريع الجبائي على محاسبة الاستحقاق المطبقة من طرف المعايير المحاسبية الدولية بدل مبدأ الخزينة،	0.537	0.00
23	يجب تغليب الجوهر الاقتصادي بدل .الشكل القانوني ضمن التشريع الجبائي.	0.697	0.00
24	فرض إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة .	0.345	0.00
25	العمل على استقرار التشريع الجبائي والتقليل من التعديلات الجوهرية المتكررة	0.533	0.00
26	العمل على اصدار التعديلات الجبائية مع المحاسبية في نفس الوقت.	0.158	0.00
27	رفع مستوى التكوين والتأهيل العلمي والمهني لإطارات الضرائب .	0.691	0.00
28	إعطاء أهمية لمقاييس الجباية ضمن التعليم الجامعي وربطها بالواقع المهني.	0.746	0.00
29	تكوين مخابر بحث في الجامعات لتكييف التشريع الجبائي وترقيته وفق احتياجات التنمية	0.648	0.00

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS اصدار24(الملحق رقم 10 ص 326).

يتضح من خلال الجدول أعلاه (رقم36-04)، أن معاملات الارتباط لبيرسون لجميع فقرات الجزء الثاني للمحور الثاني ذات ارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن الفقرات رقم (22، 23، 25، 27، 28، 29) تجاوز الارتباط فيها (0.5) حيث كان قويا، والفقرتين رقم (21، 24) كان الارتباط فيها دون الوسط، أما الفقرة رقم (26) مان الارتباط فيها ضعيفا، حيث بلغ (0.158) فقط.

- **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الثاني**

يوضح الجدول التالي صدق الاتساق الداخلي لفقرات الجزء الأول المتعلق بمتطلبات أخرى، وهذا بالاعتماد على معامل الارتباط لبيرسون والموضح في الجدول كما يلي:

جدول رقم (37-04) : الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الثاني

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
30	ضرورة التوفيق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري مع القوانين الأخرى ذات العلاقة.	0.526	0.00
31	ضرورة تبني نموذج اقتصادي وسياسي واضح المعالم، مع العمل على استقرارهما.	0.425	0.00
32	الارتقاء بالمؤسسة الاقتصادية لمستوى التنافسية الدولية	0.533	0.00
33	تنشيط وتفعيل دور البورصة	0.616	0.00
34	ضرورة اصلاح وعصرنة المنظومة البنكية في الجزائر.	0.669	0.00
35	ضرورة محاربة السوق الموازية، وانشاء أسواق متخصصة.	0.478	0.00

36	ضرورة ترقية الثقافة المحاسبية والجبائية في الجزائر	0.635	0.00
37	ضرورة الأخذ بالبعد الديني للمجتمع الجزائري عند تبني وتكييف النظام المحاسبي المالي وكذا التشريع الجبائي	0.303	0.00

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS اصدار24 (الملحق رقم 11 ص 327)

يتضح من خلال الجدول أعلاه (رقم37-04)، أن معاملات الارتباط لبيرسون لجميع فقرات الجزء الثالث للمحور الثاني ذات ارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة (0.05)، كما كل الفقرات تجاوز الارتباط فيها (0.5) حيث كان قويا، ماعدا الفقرات رقم (31، 35، 37) حيث كان الارتباط فيها دون الوسط، وتراوح الارتباط بين (0.303) و (0.478).

وعليه يتضح من خلال الجداول الثلاثة أعلاه (رقم35-04 ، رقم36-04، رقم 37-04)، أن معاملات الارتباط لبيرسون لجميع فقرات الجزء الأول والثاني والثالث للمحور الثاني ذات ارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة (0.05)، كما أن كل الفقرات تجاوز الارتباط فيها (0.5) ماعدا الفقرة رقم 26 كان الارتباط فيها ضعيف (0.158)، وسبعة فقرات (13، 14، 16،17، 21، 24، 31،35، 37) كان الارتباط دون الوسط.

ومنه تعتبر فقرات المحور الثاني" **متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12** " متسقة داخليا، وصادقة لما وضعت لقياسه.

6-2-4- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

يوضح الجدول التالي صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث المتعلق بأثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "على جودة القوائم المالية والإفصاح عنها، بالاعتماد على معامل الارتباط لبيرسون والموضح في الجدول كما يلي:

جدول رقم (38-04) : الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
38	عرض القوائم المالية والإفصاح عنها وفق متطلبات IAS12 يوفر معلومات **ذات قيمة تنبؤية** عالية تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة.	0.567	0.00
39	الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المستحقة والمؤجلة يقدم معلومات **ذات قيمة تأكيدية** تمكن متخذ القرار من تأكيد صحة القرارات الماضية من عدمها.	0.362	0.00
40	الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المستحقة والمؤجلة يقدم معلومات **ذات أهمية نسبية** يؤدي إغفالها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية غير رشيدة	0.804	0.00
41	إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها وفق متطلبات IAS12 يؤثر في القرارات	0.711	0.00

	الاقتصادية كونه يقدم **معلومات صادقة في تمثيلها للظواهر الاقتصادية والأحداث**.		
42	الإفصاح عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة يقدم معلومات تمتلك **صفة الاكتمال** الى جانب المعلومات الأخرى.	0.590	0.00
43	الالتزام أثناء عرض القوائم المالية بمتطلبات IAS12 يقدم معلومات محاسبية **خالية من الأخطاء الجوهرية.**	0.735	0.00
44	تحقق المعلومات المحاسبية المعدة على أساس IAS12 خاصية **التوقيت المناسب** كونها تركز على الفوارق الزمنية للاعتراف والقياس المحاسبي والجبائي.	0.516	0.00
45	تمكن المعلومات المعدة على أساس المعيار IAS12 من إجراء **المقارنات الزمنية** من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء.	0.662	0.00
46	تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة وفق متطلبات المعيار IAS12 تجسد **استقلالية الدورات المالية** وتعطي الصورة الصادقة للمركز المالي للمؤسسة.	0.749	0.00
47	القوائم المعدة وفق متطلبات IAS12 توفر **كافة المعلومات** المهمة لحاجة المستخدمين.	0.701	0.00

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS اصدار24(الملحق 12 رقم ص 328)

يتضح من خلال الجدول رقم (38-04) أعلاه، أن معاملات الارتباط لبيرسون لجميع فقرات المحور ذات ارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة (0.05)، كما أن كل الفقرات تجاوز الارتباط فيها (0.5) ماعدا الفقرة رقم (39) والتي كان الارتباط دون الوسط.

ومنه تعتبر فقرات المحور الثالث " **أثر تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12" على جودة القوائم المالية والإفصاح عنها** " متسقة داخليا، وصادقة لما وضعت لقياسه.

6-2-5- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع

يوضح الجدول التالي صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع المتعلق بأثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " في فعالية النظام الجبائي، بالاعتماد على معامل الارتباط لبيرسون والموضح في الجدول كما يلي :

جدول رقم (39-04) : الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
48	يساهم تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 في **تحقيق العدالة الضريبية** لكونه يأخذ جميع الآثار المستقبلية للضرائب.	0.835	0.00
49	تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 يضفي **الشفافية الضريبية** من خلال عرض جميع الأصول والخصوم الضريبية الجارية والمؤجلة بشكل منفصل.	0.835	0.00
50	تطبيق IAS12 يجعل الأحداث الخاضعة للضريبة وقيمة الضريبة غير غامضة وبالتالي تعزز **مبدأ اليقين.**	0.886	0.00
51	الضريبة المؤجلة التي يستند عليها المعيار IAS12 معقدة وتفتقد **للبساطة والسهولة.**	0.851	0.00
52	اعتماد IAS12 من النظام الجبائي الجزائري يؤدي إلى **زيادة في الإيرادات الضريبية.**	0.589	0.00
53	تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 يساهم في **الاقتصاد في التكاليف** للمكلف والإدارة الجبائية على حد سواء.	0.835	0.00
54	تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 يؤدي إلى **تقليص الفجوة الضريبية** بين الضرائب المدينة والضرائب التي تدفع طوعا.	0.886	0.00
55	تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق IAS12 يكرس **مبدأ الحياد** في النظام الجبائي باعتباره لا يفاضل بين الاستثمارات والأعمال والخيارات الاقتصادية وبين النتائج الضريبية لهذا الاختيار .	0.851	0.00

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS اصدار24 (الملحق رقم 13 ص 330)

يتضح من خلال الجدول رقم (39-04) أعلاه، أن معاملات الارتباط لبيرسون لجميع فقرات المحور ذات ارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة (0.05)، كما أن كل الفقرات كان الارتباط فيها قويا، حيث تجاوز الارتباط فيها (0.5).

ومنه تعتبر فقرات المحور الرابع " **أثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " في فعالية النظام الجبائي** " متسقة داخليا، وصادقة لما وضعت لقياسه.

6-2-6- صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها، ويبين صدق الاتساق البنائي مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لعبارات الاستبيان مجتمعة، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (40-04) : صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

رقم المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	مدى التوافق بين التشريع الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي وبين المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"	12	0.838	0.00
02	متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"	25	0.788	0.00
03	أثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12" على جودة القوائم المالية والإفصاح عنه	10	0.610	0.00
04	أثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"على فعالية النظام الجبائي	08	0.705	0.00

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS اصدار24 (الملحق رقم 14 ص 331)

يتضح من خلال الجدول رقم (40-04) أعلاه، أن معاملات الارتباط لبيرسون لجميع المحاور ذات ارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة (0.05)، كما أن كل الفقرات كان الارتباط فيها قويا ، حيث تجاوز الارتباط فيها (0.6)، **ومنه تعتبر أداة الدراسة متسقة وصادقة لما وضعت لقياسه.**

7- ثبات الاستبانة

تم قياس ثبات الاستبانة استنادا إلى معامل ألفا كرونباخ (Alpha-Cronbachs)، ويعني ثبات الاستبانة استقرار نتائجها وعدم تغيرها بشكل كبير في حالة إعادة توزيع الاستبانة على نفس العينة وفقا لنفس الظروف، وتكون قيمة ألفا كرونباخ محصورة بين 0 و1 وحتى تكون قيمته مقبولة إحصائيا يجب أن تفوق 0.6 (60%) وكلما اقتربت من 1 دلت على وجود ثبات عالي في الدراسة، والجدول الموالي يبين معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة:

جدول رقم (41-04) : معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبانة

رقم المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل الفاكرونباخ	الثبات
01	مدى التوافق بين التشريع الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي وبين المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"	**12**	**0.792**	**0.889**
02	متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"	**25**	**0.886**	**0.941**
03	أثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"على جودة القوائم المالية	**10**	**0.839**	**0.916**

	والإفصاح عنه			
04	أثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12" على فعالية النظام الجبائي	**08**	**0.933**	**0.966**
جميع فقرات الاستبيان		**55**	**0.923**	**0.960**

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS اصدار24 (الملحق رقم 15 ص 332)

من خلال الجدول رقم (41-04) نلاحظ أن معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان يتراوح ما بين 0.792 و0.933، كما بلغ معامل ألفا كرونباخ لجميع المحاور0.923، وهو ما يدل على أن قيمة الثبات جيدة، أما بالنسبة لمقياس الثبات والذي يمثل الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان فقيمته تتراوح ما بين 0.899 و 0.960، وهي قيمة مرتفعة تعكس ثبات كبير لأداة الدراسة مما يدل على أن محاور الاستبيان صالحة لقياس ما وضعت لقياسه.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

فيما يلي سيتم عرض وتحليل النتائج المتوصل إليها من خلال تقسيمها إلى جزأين: جزء خاص بتحليل نتائج مؤشر الإفصاح، والجزء الآخر خاص بتحليل نتائج الاستبانة.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج دراسة الحالة (عينة الشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر)

وسيتم تحليل نتائج القائمة المعيارية والتي تتضمن 22 بند والتي تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور (محور متطلبات العرض والإفصاح ضمن الميزانية، محور متطلبات العرض والإفصاح ضمن جدول حسابات النتائج، محور متطلبات العرض والإفصاح ضمن الملحق)، طبقا لمتطلبات العرض والإفصاح للمعيار" IAS12 "، ليتم بعدها تحديد البنود التي تم الإفصاح عنها خلال فترة الدراسة من 2017 الى 2020 للمؤسسات محل الدراسة، من البنود التي لم يتم الإفصاح عنها.

أولا: عرض وتحليل نتائج مؤشر الإفصاح المحاسبي الخاص بالميزانية

1- عرض وتحليل نتائج

يتضمن المحور الأول تسعة (09) بنود خاصة بمتطلبات العرض والإفصاح ضمن الميزانية، وبعد الاطلاع على قوائم الميزانية للشركات محل الدراسة والتأكد من توفر البنود من عدمها، تم الحصول على الجدول التالي:

جدول رقم (42-04): عدد ونسبة بنود الإفصاح الخاص بالميزانية

رقم البنود	0	1	عدد البنود التي تم الإفصاح عنها ACD	عدد البنود التي لم تم الإفصاح عنها	العدد الإجمالي للبنود APD	نسبة البنود التي تم الإفصاح عنها
01	-	23	23	00	23	%100
02	02	21	21	02	23	%91.30
03	02	21	21	02	23	%91.30
04	-	23	23	00	23	%100
05	8	15	15	08	23	%65.21
06	8	15	15	08	23	%65.21
07	8	15	15	08	23	%65.21
08	19	4	4	19	23	%17.39
09	-	-	-	-	-	-
المجمـــــوع			**137**	**47**	**184**	**%74.45**

المصدر: إعداد الطالب بناء على تحليل قوائم الميزانية (2017 – 2020) للشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر (الملحق رقم 01 ص 295، والملحق رقم 02 ص 296)

من خلال الجدول رقم(42-04)، يتضح أن إجمالي عدد البنود المفصح عنها بلغ 137 بند من أصل 184 بند خلال فترة الدراسة، وعليه فإن نسبة امتثال الشركات محل الدراسة (مع استبعاد سنة 2017 بالنسبة لشركة أوم فاست لأنها لم تكن مدرجة ضمن بورصة الجزائر خلال هذه السنة) لمتطلبات العرض والإفصاح وفقا لهذا المحور بلغت 74.45% وهذا طبقا لقانون لاينز:

$$\mathbf{DIND} = \sum_{I=1}^{T} \frac{ACD}{APD} = \frac{137}{184} = 0.7445$$

$$\mathbf{DIND = 75\%}$$

وبما أن مؤشر الإفصاح ما بين 60% و 79% فهو يعبر عن **مستوى متوسط** من الإفصاح.

كما يبين الجدول السابق، أن الشركات تقوم بالإفصاح ضمن الميزانية على النحو التالي:

- تقوم كل الشركات بالإفصاح بنسبة 100% عن بند الإفصاح رقم 01 والمتعلق بعرض أصول وخصوم الضريبة بشكل منفصل عن الأصول والخصوم الأخرى، والبند رقم04 المتعلق بعدم إجراء المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والخصوم الضريبية الجارية، ويرجع السبب في ذلك إلى سببين رئيسيين وهما:
  - إلزام النظام المحاسبي المالي بعرض تلك البنود والإفصاح عنها ضمن قائمة الميزانية.

- نموذج قائمة الميزانية المصرح به إلزامي من طرف الإدارة الجبائية، ومعد من طرفها بالشكل الذي يتوافق مع النظام المحاسبي المالي في عرض الضرائب المستحقة والمؤجلة والإفصاح عنها.

- بالنسبة للبند رقم 02 والمتعلق بأن خصوم وأصول الضريبة المؤجلة مفصولة عن خصوم وأصول الضريبة المستحقة، والبند 03 والمتعلق بعدم تصنيف أصول وخصوم الضريبة المؤجلة كأصول وخصوم جارية، تم الإفصاح عنها بنسبة 91.30%، كنسبة كلية لمجموع الشركات محل الدراسة، طيلة مدة الدراسة وهذا راجع إلى:

- أن شركة " أوم فاست" لم تقم باحترام النموذج القانوني لعرض قائمة الأصول والخصوم لسنة 2018، وقامت بعرض الضرائب المستحقة فقط ولم تذكر خانة الضرائب المؤجلة.

- بالنسبة للبند رقم05 و06 و07، تم الإفصاح عنها بنسبة 65.21%، كنسبة كلية لمجموع الشركات محل الدراسة، طيلة مدة الدراسة وهذا راجع إلى:

- يتعلق البند 05 بعدم إجراء المقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة والخصوم الضريبية المؤجلة، والبند 06 يتعلق بقياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة للفترات المستقبلية بمعدلات الضرائب المتوقع أن تكون سائدة في تلك الفترة، أما البند 07 فيتعلق في حالة تغير المعدلات الضريبية في المستقبل فيتم القياس باستخدام المعدلات التي تكون سائدة عند تحقق الأصل ويسدد فيها الالتزام، ومن خلال قائمة الأصول والخصوم للشركات محل الدراسة، نلاحظ أن كل من شركة " أليانس" وشركة " أوم فاست" لم تفصحا إطلاقا عن الضرائب المؤجلة، على غرار باقي الشركات محل الدراسة، مما أثر على النسبة الكلية للإفصاح عن البنود من رقم 05 إلى رقم 07.

- بالنسبة للبند رقم 08 فتم الإفصاح عنه بنسبة 17.39% كنسبة كلية لمجموع الشركات محل الدراسة، طيلة مدة الدراسة أما البند 09 تم استبعاده عند حساب المؤشر، وهذا راجع إلى:

- يتعلق البند 08 بمجموع الضرائب المؤجلة والمستحقة الدائنة أو المدينة الناتجة عن فارق إعادة التقييم، والشركات فيما يبدو لم تقم بإعادة التقييم ماعدا شركة " مجمع صيدال"، فلا يوجد أي أثر للحساب رقم 105 على مستوى الميزانية، بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي أعطى الحرية للمؤسسة لكي تقوم بهذا الإجراء كلما دعت الحاجة لذلك وتوفرت الشروط اللازمة، مع أن السوق يشهد تضخم مما يجعل الأرقام الموجودة ضمن الميزانية مضللة ولا تعبر عن الواقع الحقيقي، عكس النظام المحاسبي السابق والذي قيد إجراء إعادة التقييم إلا عن طريق القانون، بواسطة مراسيم تنفيذية، كما أن النظام الجبائي الجزائري قدم المعالجة الجبائية لإعادة التقييم من خلال المادة 186 مكرر

و186 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمحدثتان بموجب قانون المالية 2019، إضافة إلى المادة 185 و المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- ويتعلق البند 09 بمجموع الضرائب المؤجلة والمستحقة الدائنة والمدينة لتغير السياسات وتصحيح الأخطاء، ومن خلال الملحق وتقرير محافظي الحسابات وتقرير مجلس الإدارة لكل الشركات محل الدراسة، لا يوجد أي تغيير في السياسات أو تصحيح أخطاء مفصح عنها، ومنه تم استبعاد هذا البند من مؤشر الإفصاح.

ثانيا : عرض وتحليل نتائج مؤشر الإفصاح المحاسبي الخاص بجدول حسابات النتائج

يتضمن المحور الثاني خمسة (05) بنود خاصة بمتطلبات العرض والإفصاح ضمن جدول حسابات النتائج، وبعد الاطلاع على جداول حسابات النتائج للشركات محل الدراسة والتأكد من توفر البنود من عدمها، تم الحصول على الجدول التالي:

جدول رقم (43-04): عدد ونسبة بنود الإفصاح ضمن جدول حسابات النتائج

رقم البنود	0	1	عدد البنود التي تم الافصاح عنها ACD	عدد البنود التي لم تم الافصاح عنها	العدد الاجمالي للبنود APD	نسبة البنود التي تم الافصاح عنها
10	01	22	22	01	23	%95.65
11	23	-	00	23	23	%00
12	23	-	00	23	23	%00
13	-	-	-	-	-	-
14	-	-	-	-	-	-
المجمـــــــــوع			**22**	**47**	**69**	**% 31.88**

المصدر: إعداد الطالب بناء على تحليل قوائم جدول حسابات النتائج (2017 – 2020) للشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر(الملحق رقم 01 ص 295، والملحق رقم 02 ص 296)

من خلال الجدول رقم(43-04)، يتضح أن إجمالي عدد البنود المفصح عنها بلغ 22 بند من أصل 69 بند خلال فترة الدراسة، وعليه فإن نسبة امتثال الشركات محل الدراسة (مع استبعاد سنة 2017 بالنسبة لشركة أوم فاست لأنها لم تكن مدرجة ضمن بورصة الجزائر خلال هذه السنة) لمتطلبات العرض والإفصاح وفقا لهذا المحور بلغت 31.88% وفقا لقانون لاينز:

$$\mathbf{DIND} = \sum_{I=1}^{T} \frac{ACD}{APD} = \frac{22}{69} = 0.3188 = \mathbf{31.88\%}$$

وبما أن مؤشر الإفصاح أقل من 40% فهذا يدل على أن الإفصاح منخفض جدا مع وجود فجوة في متطلبات الإفصاح بين الإفصاح الفعلي والإفصاح المطلوب.

ويبين الجدول السابق، أن الشركات تقوم بالإفصاح ضمن جدول حسابات النتائج على النحو التالي

- تم الإفصاح عن البند رقم 10 والذي يتعلق بمعالجة الضرائب المستحقة والمؤجلة ضمن حساب النتيجة بنسبة 95.65%، لمجموع الشركات محل الدراسة، طيلة مدة الدراسة، وهذا لسببين وهما:
  - إلزام النظام المحاسبي المالي بعرض تلك البنود والإفصاح عنها ضمن جدول حساب النتائج.
  - نموذج حساب جدول النتائج المصرح به إلزامي من طرف الإدارة الجبائية، ومُعد من طرفها بالشكل الذي يتوافق مع النظام المحاسبي المالي في عرض الضرائب المستحقة والمؤجلة كعبء.

غير أن شركة " أوم فاست" لم تقم باحترام النموذج القانوني لعرض قائمة جدول حسابات النتائج لسنة 2018، وقامت بعرض الضرائب المستحقة فقط ولم تذكر خانة تغيرات الضرائب المؤجلة، مما أدى تخفيض نسبة الإفصاح جزئيا.

- لم تقم كل الشركات محل الدراسة بالإفصاح عن باقي البنود والمتمثلة في:

- البند رقم 11 والمتعلق بعرض الضريبة المستحقة والمؤجلة بشكل منفصل عن العبء الضريبي للضريبة المستحقة، والبند رقم 12 والمتعلق بعرض الإيراد للضريبة المؤجلة بشكل منفصل عن الإيراد الضريبي للضريبة المستحقة، وهذا راجع لسبب:

- عدم إلزام النظام المحاسبي المالي بعرض تلك البنود والإفصاح عنها ضمن جدول حساب النتائج.
- النموذج المُعد من طرف الإدارة الجبائية لا يتضمن تلك البنود.

- البند رقم 13 والمتعلق بالإفصاح عن مبلغ العبء الضريبي المؤجل الناتج عن تغير المعدلات الضريبية، والبند رقم 14 والمتعلق بالإفصاح عن مبلغ العبء الضريبي الناجد عن التغيرات في السياسات المحاسبية، تم استبعادهما من مؤشر الإفصاح وهذا راجع لسبب:

- لم تتغير معدلات الضريبة منذ سنة 2015، إذ بموجب قانون المالية التكميلي تم إقرار ثلاث معدلات للضريبة على أرباح الشركات، فهي ثابتة طيلة سنوات الدراسة.
- لم تتغير السياسات المحاسبية للشركات محل الدراسة.

ثالثا : عرض وتحليل نتائج مؤشر الإفصاح المحاسبي الخاص بالملحق

يتضمن المحور الثالث ثمانية (08) بنود خاصة بمتطلبات العرض والإفصاح ضمن الملحق، وبعد الاطلاع على الملحق للشركات محل الدراسة والتأكد من توفر البنود من عدمها، تم الحصول على الجدول التالي:

جدول رقم (44-04) : عدد ونسبة بنود الإفصاح ضمن الملحق

رقم البنود	0	1	عدد البنود التي تم الافصاح عنها ACD	عدد البنود التي لم تم الافصاح عنها	العدد الاجمالي للبنود APD	نسبة البنود التي تم الافصاح عنها
15	23	-	00	23	23	%00
16	23	-	00	23	23	%00
17	23	-	00	23	23	%00
18	23	-	00	23	23	%00
19	23	-	00	23	23	%00
20	23	-	00	23	23	%00
21	15	08	08	15	23	%34.78
22	23	-	00	23	23	%00
المجمـــوع			**08**	**176**	**184**	**%4.34**

المصدر: إعداد الطالب بناء على تحليل الملحق(2017 – 2020) للشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر (الملحق رقم 01 ص 295، والملحق رقم 02 ص 296)

من خلال الجدول رقم(44-04)، يتضح أن إجمالي عدد البنود المفصح عنها بلغ 08 بند من أصل 192 بند خلال فترة الدراسة، وعليه فإن نسبة امتثال الشركات محل الدراسة لمتطلبات العرض والإفصاح وفقا لهذا المحور بلغت4.16% وفقا لقانون لاينز:

$$\mathbf{DIND} = \sum_{I=1}^{T} \frac{ACD}{APD} = \frac{08}{184} = 0.0434 = \mathbf{4.34\%}$$

وبما أن مؤشر الإفصاح أقل من 40% فهذا يدل على أن الإفصاح منخفض جدا مع وجود فجوة في متطلبات الإفصاح بين الإفصاح الفعلي والإفصاح المطلوب.

كما يبين الجدول السابق، أن الشركات تقوم بالإفصاح ضمن جدول حسابات النتائج على النحو التالي:

- الإفصاح عن البند رقم 21 والمتعلق بالإشارة إلى قاعدة وأساس الحساب بالمعدلات المطبقة بنسبة 34.78%، لمجموع الشركات محل الدراسة، حيث تم الإفصاح ضمن الملحق عن هذا البند من طرف شركة " صيدال" وشركة "بيوفورم" فقط.
- لم تقم كل الشركات محل الدراسة بالإفصاح عن باقي البنود والمتمثلة في:
- البند رقم 15، والمتعلق بتقديم شرح عن العلاقة بين عبء الضريبة والايراد في حالة الربح أو الخسارة، والبند رقم 16، والمتعلق بمبلغ التأثيرات للتوزيعات المفتوحة والمعلقة للمساهمين، والتي لم يتم محاسبتها كخصوم، والبند رقم 17، والمتعلق بالإفصاح عن العبء الضريبي للربح أو الخسارة المتعلقة بالتوقف للعمليات غير المستقرة، والبند رقم 18، والمتعلق بالإفصاح عن النتائج الجارية للعمليات غير المستقرة محاسبيا ي الفترات السابقة المعروضة، والبند رقم 19، والمتعلق بمقارنة بالأرقام بين العبء (الإيراد)الضريبي والربح المحاسبي بالضرب في المعدلات المطبقة، والبند رقم 20، والمتعلق بمقارنة بالأرقام بين متوسط معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة المطبق، والبند رقم 22، والمتعلق بالمبلغ الإجمالي للفروقات المؤقتة المتعلقة بالمساهمات في الفروع والشركات الزميلة والعقود المشتركة التابعة للخصوم الضريبية المؤجلة التي لم يتم تسجيلها محاسبيا، حيث لا توجد أسباب معتبرة لعدم إفصاحها إلا السببين السابقين والمتمثلان في:
  - عدم إلزام النظام المحاسبي المالي بعرض تلك البنود والإفصاح عنها ضمن جدول حساب النتائج.
  - المشرع الجبائي لم يلزم الشركات بالإفصاح عن هذه البنود.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبانة

للتعرف على آراء العينة حول متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل" IAS12 "، وكذا أثر هذا التكييف على جودة القوائم المالية وعلى فعالية النظام الضريبي، تم توزيع استمارة الاستبانة على العينة، وتم تجميع المعلومات اللازمة وبعدها تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS، واستخدام الاختبارات الاحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى نتائج ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

أولا: تحليل خصائص عينة الدراسة

بعد ترتيب وتصنيف الاستمارات المسترجعة والقابلة للدراسة، تمت معالجة وتحليل خصائص ومميزات أفراد عينة الدراسة بالاستعانة ببرنامج (Excel)، بغية إعادة صياغتها ضمن جداول وأشكال بيانية توضيحية يسهل قراءتها واستخلاص معلومات مفيدة ومعبرة عن خصائص أفراد العينة.

1- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

تم عرض خصائص عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، من خلال ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (45-04) : توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
شهادة دكتوراه	88	%28.6
شهادة ماجستير	0	0
شهادة ماستر	143	%46.4
شهادة ليسانس	66	%21.4
أخرى	11	%3.6
المجموع	308	%100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على تحليل نتائج برنامج SPSS الإصدار 24 (الملحق رقم 16 ص 332).

تعتبر شهادة " الماستر" من الشهادات المستحدثة منذ مدة من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، لهذا فعدد حامليها يعتبر كبير (143 فرد) مقارنة بشهادة الماجستير (0 فرد) والتي تم الاستغناء عنها، كما أن عدد حملة الدكتوراه في التخصصات المحاسبية والجبائية معتبر ضمن العينة (88 فرد)، وهذا ما يضفي قيمة علمية للدراسة الميدانية كون الدكاترة متحكمين في البعد النظري والمفاهيمي للدراسة، أما حملة شهادة الليسانس فمتوسط (66 فرد) فغالبية المتحصلين على الليسانس دائما ما يواصلون دراستهم للحصول على شهادة الماستر، أما الشهادة الأخرى والمتمثلة في شهادات التكوين المهني والتكوين المتواصل وكذا شهادات المدرسة الوطنية للضرائب فعددها قليل ولا يتجاوز 11 فرد ضمن العينة

2- توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية

تم عرض خصائص عينة الدراسة حسب الوظيفة، من خلال ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (46-04) : توزيع العينة حسب الوظيفة المهنية

الوظيفة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
محاسب مهني	77	%25
محاسب مؤسسة اقتصادية	33	%10.7
إطار في إدارة الضرائب	44	%14.3
أستاذ في الجامعة	66	%21.4
طالب (يدرس ماستر- متخرج)	88	%28.6
المجموع	308	%100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على تحليل نتائج برنامج SPSS الإصدار 24(الملحق رقم 17 ص 332).

من خلال الجدول أعلاه رقم (46-04) نجد أن مجموع أفراد العينة والذين يمارسون الجوانب الميدانية سواء كانوا محاسبين مهنيين على مستوى مكاتب المحاسبة (خبراء – محافظي حسابات – محاسبين معتمدين) أو محاسبين لمؤسسات اقتصادية أو إطارات في إدارة الضرائب يقدر بـ (154 فرد) وهو ما نسبته 50%، أما الذين لهم دراية بالجوانب النظرية فيقدر عددهم (154 فرد) وهو ما نسبته 50%.

فالعينة متوازنة بين من لهم دراية وخبرة بالممارسة الميدانية، وبين من لهم خبرة ودراية بالجوانب النظرية والمفاهمية للموضوع محل الدراسة، هذا ما يجعل الدراسة شاملة وذات نتائج واقعية.

3- توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

تم عرض خصائص عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة، من خلال ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (47-04) : توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

الوظيفة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
من 01 – 05 سنوات	110	%35.7
من 06 – 10 سنوات	44	%14.3
من 11 – 15 سنة	44	%14.3
أكثر من 16 سنة	110	%35.7
المجموع	308	%100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على تحليل نتائج برنامج SPSS الإصدار 24(الملحق رقم 18 ص 333).

من خلال الجدول أعلاه رقم (47-04) نجد أن (198 فرد) لديهم خبرة تفوق خمس سنوات(05) في مجال عملهم، أو عن تخرجهم (فئة الطلبة) أي ما نسبته 64.3% ، منها (110 فرد) لديهم خبرة

كبيرة تفوق الستة عشر (16) سنة أي ما نسبتهم 35.7 % ، هذا ما يضفي على الدراسة بعدا قويا في كون النتائج المترتبة عن آراء العينة ذات دلالة علمية وعملية قوية نابعة عن خبرة وممارسة معتبرة لمجموع أفراد العينة.

ثانيا: عرض وتحليل النتائج

بعد التطرق إلى الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، تأتي كمرحلة ثانية عملية تقييم آراء وميولات المستجوبين، بواسطة تحليل عبارات كل محور من محاور الاستبانة، من خلال تعبير أفراد العينة عن مدى موافقتهم (اتجاه ورأي ايجابي لأفراد العينة) أو عدم موافقتهم (اتجاه ورأي سلبي لأفراد العينة) لكل عبارة من عبارات الاستبانة، ولتحديد مستويات الموافقة استخدمنا الأدوات الإحصائية التالية:

- المتوسط الحسابي بغية التعرف على متوسط إجابات أفراد العينة حول عبارات الاستبانة ومقارنتها.
- الانحراف المعياري ويوضح التشتت في اجابات أفراد العينة، فكلما اقتربت من الصفر فهذا يعني تركز الإجابات حول درجة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها.
- الأهمية النسبية (الوزن النسبي): والذي يوضح النسبة المئوية لفقرات الاستبانة، من خلال تقسيم المتوسط الحسابي على الحد الأعلى لمقياس ليكرت ضرب 100.
- المدى لتحديد درجة الموافقة.
- ترتيب العبارة من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري بينهما.

1- عرض وتحليل نتائج المحور الأول

يتضمن المحور الأول إثناعشر(12) سؤال، تتعلق بمدى التوافق بين التشريع الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي من جهة وبين المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12" من جهة أخرى، وكانت نتائج الإجابات موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (48-04) : نتائج تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الأول

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الترتيب
01	يعتمد التشريع الجبائي على مبدأ الخزينة، بينما تعتمد المعايير المحاسبية الدولية على محاسبة الاستحقاق.	3.89	0.901	77.8	مرتفعة	05
02	يتبنى التشريع الجبائي ضمنيا قواعد وأسس جميع المعايير المحاسبية الدولية من خلال المادة 141مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي الآلي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية بالنسبة لوعاء الضريبة"	3.61	1.237	72.2	مرتفعة	08
03	الإدارة الجبائية تعترف بوجود فوارق زمنية من خلال الجدول رقم 09 للانتقال من النتيجة المحاسبية للنتيجة الجبائية، وكذا التعليمات والمنشورات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، والتي تبين طريقة التعامل مع هذه الفوارق الزمنية الناشئة.	3.93	1.068	78.6	مرتفعة	04
04	القواعد المطبقة للاعتراف والقياس بالنسبة للإيرادات والأعباء وكذا الأصول والخصوم لا تتوافق أحيانا مع المعايير المحاسبية الدولية.	3.68	1.004	73.6	مرتفعة	07
05	تقوم المؤسسات بإعداد قوائم مالية خاصة للأغراض الجبائية تختلف عن تلك المعدة وفق المبادئ والمعايير المحاسبية.	3.71	1.252	74.2	مرتفعة	06
06	هدف إعداد الميزانية الجبائية لأغراض ضريبية بحتة، بينما الميزانية المحاسبية هدفها توفير المعلومة المالية المفيدة لجميع الأطراف ذات العلاقة وعلى رأسها المستثمر، سبب هذا في وجود فروقات.	4.36	0.737	87.2	مرتفعة جدا	01
07	يتم تغليب الشكل القانوني ضمن التشريع الجبائي عن الجوهر الاقتصادي.	4.14	1.027	82.8	مرتفعة	02
08	تضع الإدارة الجبائية عدة إعفاءات وتسقيفات وشروط للأعباء بشكل قد لا يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.	4.11	0.725	82.2	مرتفعة	03
	المحور الأول	**3.89**	**0.578**	**77.8**	**مرتفعة**	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS الإصدار 24 (الملحق رقم 19 ص ص 333)

من خلال الجدول رقم (48-04) أعلاه نجد:

- **الفقرة الأولى:" يعتمد التشريع الجبائي على مبدأ الخزينة، بينما تعتمد المعايير المحاسبية الدولية على محاسبة الاستحقاق"** احتلت هذه الفقرة المرتبة **الخامسة (05)** بمتوسط حسابي بلغ 3.89 وانحراف معياري 0.901، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن التشريع الجبائي يعتمد فعلا على مبدأ الخزينة، بينما تعتمد المعايير المحاسبية الدولية على محاسبة الاستحقاق، وهذا بنسبة 77.8% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الثانية:"** يتبنى التشريع الجبائي ضمنيا قواعد وأسس جميع المعايير المحاسبية الدولية من خلال المادة 141مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي الآلي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية بالنسبة لوعاء الضريبة" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثامنة(08) والأخيرة**، بمتوسط حسابي بلغ 3.61 وانحراف معياري 1.237، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن التشريع الجبائي ضمنيا يتبنى قواعد وأسس جميع المعايير المحاسبية الدولية وهذا انطلاقا من تبنيه النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية لكن بشرط أسبقية القواعد الجبائية عن القواعد المحاسبية في حال تعارضهما، وهذا بنسبة 72.2% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الثالثة:"** الإدارة الجبائية تعترف بوجود فوارق زمنية من خلال الجدول رقم 09 للانتقال من النتيجة المحاسبية للنتيجة الجبائية، وكذا التعليمات والمنشورات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، والتي تبين طريقة التعامل مع هذه الفوارق الزمنية الناشئة" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الرابعة(04)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.93 وانحراف معياري 1.068، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن الإدارة الجبائية تعترف بوجود فوارق زمنية من خلال الجدول رقم 09 للانتقال من النتيجة المحاسبية للنتيجة الجبائية، وكذا التعليمات والمنشورات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، والتي تبين طريقة التعامل مع هذه الفوارق الزمنية الناشئة، وهذا بنسبة 78.6% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الرابعة:"** القواعد المطبقة للاعتراف والقياس بالنسبة للإيرادات والأعباء وكذا الأصول والخصوم لا تتوافق أحيانا مع المعايير المحاسبية الدولية" احتلت هذه الفقرة المرتبة **السابعة(07)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.68 وانحراف معياري 1.004، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم)
- أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن القواعد المطبقة للاعتراف والقياس بالنسبة للإيرادات والأعباء وكذا الأصول والخصوم لا تتوافق أحيانا مع المعايير المحاسبية الدولية، وهذا بنسبة 73.6% حسب وجهة نظرهم.

- **الفقرة الخامسة:**" تقوم المؤسسات بإعداد قوائم مالية خاصة للأغراض الجبائية تختلف عن تلك المعدة وفق المبادئ والمعايير المحاسبية" احتلت هذه الفقرة المرتبة **السادسة (06)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.71 وانحراف معياري 1.252، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن المؤسسات تقوم بإعداد قوائم مالية خاصة للأغراض الجبائية تختلف عن تلك المعدة وفق المبادئ والمعايير المحاسبية، وهذا بنسبة 74.2% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة السادسة:**" هدف إعداد الميزانية الجبائية لأغراض ضريبية بحتة، بينما الميزانية المحاسبية هدفها توفير المعلومة المالية المفيدة لجميع الأطراف ذات العلاقة وعلى رأسها المستثمر، سبب هذا في وجود فروقات" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الأولى (01)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.36 وانحراف معياري 0.737، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أي أن الاختلاف بين هدف إعداد الميزانية الجبائية والذي هو لأغراض ضريبية بحتة، بينما القوائم المالية المحاسبية هدفها توفير المعلومة المالية المفيدة لجميع الأطراف ذات العلاقة وعلى رأسها المستثمر، سبب هذا في وجود فروقات، وهذا بنسبة 87.2% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة السابعة:**" يتم تغليب الشكل القانوني ضمن التشريع الجبائي عن الجوهر الاقتصادي" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثانية(02)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.93 وانحراف معياري 1.027، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أنه يتم فعلا تغليب الشكل القانوني ضمن التشريع الجبائي عن الجوهر الاقتصادي ، وهذا بنسبة 82.8% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الثامنة:**" تضع الإدارة الجبائية عدة إعفاءات وتسقيفات وشروط للأعباء بشكل قد لا يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثالثة(03)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.11 وانحراف معياري 0.725، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن الإدارة الجبائية تضع عدة إعفاءات وتسقيفات وشروط للأعباء بشكل قد لا يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ، وهذا بنسبة 82.2% حسب وجهة نظرهم.
- **وعليه نجد:**

المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات الجزء الأول والمتعلق بـ "**مدى التوافق بين التشريع الجبائي الجزائري والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12**" من المحور الأول بلغ 3.96 أي أنهم موافقون على عبارات المحور اجمالا بدرجة مرتفعة، وبنسبة 79.2% وهذا حسب وجهة نظرهم.

الجدول رقم (49-04) : نتائج تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الأول

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الترتيب
01	أسباب نشوء الضريبة المؤجلة ضمن النظام المحاسبي المالي هي نفسها ضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS12.	3.96	1.053	79.2	مرتفعة	01
02	اعتمد النظام المحاسبي المالي مدخل الميزانية في تحديد الفروقات الزمنية الناشئة.	3.64	1.173	72.8	مرتفعة	04
03	محاسبة الضرائب المستحقة والمؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي متوافقة تماما مع المعيار المحاسبي الدولي IAS12 غير أنها تفتقر للتفصيل.	3.89	1.115	77.8	مرتفعة	02
04	متطلبات العرض والإفصاح وفق SCF تتوافق مع المتطلبات المنصوص عليها بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS12 لكنها مقتضبة جدا.	3.71	1.099	74.2	مرتفعة	03

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS الإصدار 24 (الملحق رقم 19 ص ص 333)

من خلال الجدول رقم (49-04) أعلاه نجد:

- **<u>الفقرة الأولى</u>:**" أسباب نشوء الضريبة المؤجلة ضمن النظام المحاسبي المالي هي نفسها ضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS12" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الأولى (01)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.96 وانحراف معياري 1.053، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **<u>وبدرجة مرتفعة</u>**، أي أن أسباب نشوء الضريبة المؤجلة ضمن النظام المحاسبي المالي هي نفسها ضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS12، وهذا بنسبة 79.2% حسب وجهة نظرهم.
- **<u>الفقرة الثانية</u>:**" اعتمد النظام المحاسبي المالي مدخل الميزانية في تحديد الفروقات الزمنية الناشئة" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الرابعة (04)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.64 وانحراف معياري 1.173، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **<u>وبدرجة مرتفعة</u>**، أي أن النظام المحاسبي المالي اعتمد على مدخل الميزانية في تحديد الفروقات الزمنية الناشئة ، وهذا بنسبة 72.8% حسب وجهة نظرهم.
- **<u>الفقرة الثالثة</u>:**" محاسبة الضرائب المستحقة والمؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي متوافقة تماما مع المعيار المحاسبي الدولي IAS12 غير أنها تفتقر للتفصيل" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثانية(02)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.89 وانحراف معياري 1.115، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم)

أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن محاسبة الضرائب المستحقة والمؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي متوافقة تماما مع المعيار المحاسبي الدولي IAS12 غير أنها تفتقر للتفصيل، وهذا بنسبة 77.8% حسب وجهة نظرهم.

- **الفقرة الرابعة:**" متطلبات العرض والإفصاح وفق SCF تتوافق مع المتطلبات المنصوص علبها بموجب المعيار المحاسبي الدولي **IAS12** لكنها مقتضبة جدا" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثالثة(03)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.71 وانحراف معياري 1.099، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن متطلبات العرض والإفصاح وفق **SCF** تتوافق مع المتطلبات المنصوص علبها بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS12 لكنها مقتضبة جدا، وهذا بنسبة 74.2% حسب وجهة نظرهم.

- **وعليه نجد:**

المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات الجزء الأول والمتعلق بـ "**مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12** " من المحور الأول بلغ 3.80 أي أنهم موافقون على عبارات المحور اجمالا بدرجة مرتفعة، وبنسبة 76% وهذا حسب وجهة نظرهم.

- **وبصفة عامة نجد:**

المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول والمتعلق بـ" **مدى التوافق بين التشريع الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي وبين المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"** بلغ 3.89 أي أنهم موافقون على عبارات المحور اجمالا بدرجة مرتفعة، وبنسبة 77.8% وهذا حسب وجهة نظرهم.

2- عرض وتحليل نتائج المحور الثاني

يتضمن المحور الثاني خمسة وعشرون(25) سؤال، ويتعلق بمتطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"، وينقسم إلى ثلاثة أجزاء.

2-1- عرض وتحليل نتائج الجزء الأول من المحور الثاني

هذا الجزء خاص بالمتطلبات المحاسبية ويحتوي على ثمانية (08) أسئلة، وكانت نتائج الإجابات موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (50-04) : نتائج تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الترتيب
01	تحيين النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير المحاسبة الدولية بصفة عامة والمعيار IAS12 بصفة خاصة.	4.14	0.790	82.8	مرتفعة	07
02	يجب التفصيل والتوسع أكثر في المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ضمن النظام المحاسبي المالي.	4.43	0.730	88.6	مرتفعة جدا	02
03	تعزيز دور الجمعيات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة بالتوعية وبأهمية وفوائد تطبيق المعيار، وتفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة.	4.29	0.750	85.8	مرتفعة جدا	05
04	إضفاء المزيد من المرونة على إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الجزائرية.	4.21	0.675	84.2	مرتفعة جدا	06
05	تحرير مهنة المحاسبة من جمود وقيود القوانين والتشريعات الصارمة التطبيق وصعبة التعديل من خلال تأسيس مجلس مستقل للمعايير المحاسبية خاضع لإشراف الدولة يتكون من المهنيين والأكاديميين	4.07	1.133	81.4	مرتفعة	08
06	التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين في مجال معايير المحاسبة الدولية.	4.429	0.7772	88.58	مرتفعة جدا	04
07	تفعيل دور مؤسسات التعليم المحاسبي	4.43	0.822	88.6	مرتفعة جدا	02
08	تطوير تقنيات تكنولوجيا المعلومات والاتصال	4.46	0.682	89.2	مرتفعة جدا	01

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS الإصدار 24 (الملحق رقم 20 ص 333)

من خلال الجدول رقم (50-04) أعلاه نجد:

- **<u>الفقرة الأولى</u>:" تحيين النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير المحاسبة الدولية بصفة عامة والمعيار IAS12 بصفة خاصة"** احتلت هذه الفقرة المرتبة **السابعة (07)** بمتوسط حسابي بلغ 4.14 وانحراف معياري 0.790، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **<u>وبدرجة مرتفعة</u>**، أي أن من بين المتطلبات المحاسبية الضرورية للتكييف هي تحيين النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير المحاسبة الدولية بصفة عامة والمعيار IAS12 بصفة خاصة، وهذا بنسبة 82.8% حسب وجهة نظرهم.

- **الفقرة الثانية:" يجب التفصيل والتوسع أكثر في المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ضمن النظام المحاسبي المالي"** احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثانية (02)** ، بمتوسط حسابي بلغ 4.43 وانحراف معياري 0.730، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أي أن من بين المتطلبات المحاسبية الضرورية للتكييف هي أنه يجب التفصيل والتوسع أكثر في المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ضمن النظام المحاسبي المالي، وهذا بنسبة 88.6% حسبهم
- **الفقرة الثالثة:" تعزيز دور الجمعيات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة بالتوعية وبأهمية وفوائد تطبيق المعيار، وتفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة"** احتلت هذه الفقرة المرتبة **الخامسة (05)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.29 وانحراف معياري 0.750، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أي أن من بين المتطلبات المحاسبية الضرورية للتكييف هي تعزيز دور الجمعيات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة بالتوعية وبأهمية وفوائد تطبيق المعيار، وتفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة، وهذا بنسبة 85.8% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الرابعة:" إضفاء المزيد من المرونة على إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الجزائرية"** احتلت هذه الفقرة المرتبة **السادسة (06)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.21 وانحراف معياري 0.675، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أي أن من بين المتطلبات المحاسبية الضرورية للتكييف هي إضفاء المزيد من المرونة على إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الجزائرية، وهذا بنسبة 84.2% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الخامسة:" تحرير مهنة المحاسبة من جمود وقيود القوانين والتشريعات الصارمة التطبيق وصعبة التعديل من خلال تأسيس مجلس مستقل للمعايير المحاسبية خاضع لإشراف الدولة يتكون من المهنيين والأكاديميين"** احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثامنة (08)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.07 وانحراف معياري 1.133، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن من بين المتطلبات المحاسبية الضرورية للتكييف تحرير مهنة المحاسبة من جمود وقيود القوانين والتشريعات الصارمة التطبيق وصعبة التعديل من خلال تأسيس مجلس مستقل للمعايير المحاسبية خاضع لإشراف الدولة يتكون من المهنيين والأكاديميين، وهذا بنسبة 81.4% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة السادسة:" التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين في مجال معايير المحاسبة الدولية"** احتلت هذه الفقرة المرتبة **الرابعة (04)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.429 وانحراف معياري 0.7772، حيث

تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أي أن من بين المتطلبات المحاسبية الضرورية للتكييف هو التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين في مجال معايير المحاسبة الدولية، وهذا بنسبة 88.5% حسب وجهة نظرهم.

- **الفقرة السابعة:**" **تفعيل دور مؤسسات التعليم المحاسبي**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثانية(02)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.43 وانحراف معياري 0.822، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أين من بين المتطلبات المحاسبية الضرورية للتكييف هو تفعيل دور مؤسسات التعليم المحاسبي، وهذا بنسبة 88.6% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الثامنة:**" **تطوير تقنيات تكنولوجيا المعلومات و الاتصال**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثالثة(03)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.46 وانحراف معياري 0.682، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أي أنه بين المتطلبات المحاسبية الضرورية للتكييف هو تطوير تقنيات تكنولوجيا المعلومات و الاتصال، وهذا بنسبة 89.2% حسبهم
- **وعليه نجد:**

المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات الجزء الأول والمتعلق بـ"**متطلبات محاسبية**" من المحور الثاني بلغ 4.31 أي أنهم موافقون على عبارات الجزء الأول من المحور الثاني اجمالا بدرجة مرتفعة، وبنسبة 86.2% وهذا حسب وجهة نظرهم.

2-2- عرض وتحليل نتائج الجزء الثاني من المحور الثاني

وهو جزء خاص بالمتطلبات الجبائية ويحتوي على تسعة (09) أسئلة، وكانت نتائج الإجابات موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (51-04) : نتائج تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الترتيب
01	اعتماد الإطار التصوري لـ IAS/IFRS	3.75	1.024	75	مرتفعة	07
02	يجب أن يعتمد التشريع الجبائي على محاسبة الاستحقاق المطبقة من طرف المعايير المحاسبية الدولية بدل مبدأ الخزينة.	4.04	1.019	80.8	مرتفعة	06
03	يجب تغليب الجوهر الاقتصادي بدل الشكل القانوني ضمن التشريع الجبائي.	4.11	0.901	82.2	مرتفعة	04
04	فرض إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة.	4.21	0.819	84.2	مرتفعة جدا	03

05	العمل على استقرار التشريع الجبائي والتقليل من التعديلات الجوهرية المتكررة.	4.04	1.019	80.8	مرتفعة	05
06	العمل على إصدار التعديلات الجبائية مع المحاسبية في نفس الوقت.	4.43	0.624	88.6	مرتفعة جدا	02
07	رفع مستوى التكوين والتأهيل العلمي والمهني لإطارات الضرائب.	4.5	0.628	90	مرتفعة جدا	01
08	إعطاء أهمية لمقاييس الجباية ضمن التعليم الجامعي وربطها بالواقع المهني.	4.43	0.624	88.6	مرتفعة جدا	02
09	تكوين مخابر بحث في الجامعات لتكييف التشريع الجبائي وترقيته وفق احتياجات التنمية	4.5	0.628	90	مرتفعة جدا	01

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS الإصدار 24 (الملحق رقم 20 ص 333)

من خلال الجدول رقم (51-04) أعلاه نجد:

- **<u>الفقرة الأولى</u>:" اعتماد الإطار التصوري للمعايير الدولية للتقارير المالية."** احتلت هذه الفقرة المرتبة **السابعة (07)** بمتوسط حسابي بلغ 3.75 وانحراف معياري 1.024، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **<u>وبدرجة مرتفعة</u>**، أي أنه من بين المتطلبات الجبائية الضرورية للتكييف هي اعتماد الإطار التصوري للمعايير الدولية للتقارير المالية.، وهذا بنسبة 75% حسب وجهة نظرهم.
- **<u>الفقرة الثانية</u>:" يجب أن يعتمد التشريع الجبائي على محاسبة الاستحقاق المطبقة من طرف المعايير المحاسبية الدولية بدل مبدأ الخزينة"** احتلت هذه الفقرة المرتبة **السادسة (06)** ، بمتوسط حسابي بلغ 4.04 وانحراف معياري 1.019، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **<u>وبدرجة مرتفعة</u>**، أي أنه من بين المتطلبات الجبائية الضرورية للتكييف هي أنه يجب أن يعتمد التشريع الجبائي على محاسبة الاستحقاق المطبقة من طرف المعايير المحاسبية الدولية بدل مبدأ الخزينة، وهذا بنسبة 88.8% حسب وجهة نظرهم.
- **<u>الفقرة الثالثة</u>:" يجب تغليب الجوهر الاقتصادي بدل الشكل القانوني ضمن التشريع الجبائي"** احتلت هذه الفقرة المرتبة **الرابعة (04)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.11 وانحراف معياري 0.901، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **<u>وبدرجة مرتفعة</u>**، أي أن من بين المتطلبات الجبائية الضرورية للتكييف هي أنه يجب تغليب الجوهر الاقتصادي بدل الشكل القانوني ضمن التشريع الجبائي، وهذا بنسبة 82.2% حسب وجهة نظرهم.

- **الفقرة الرابعة:**" **فرض إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثالثة (03)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.21 وانحراف معياري 0.819، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أي أن من بين المتطلبات الجبائية الضرورية للتكييف هي فرض إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة، وهذا بنسبة 84.2% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الخامسة:**" **العمل على استقرار التشريع الجبائي والتقليل من التعديلات الجوهرية المتكررة**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الخامسة (05)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.04 وانحراف معياري 1.019، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن من بين المتطلبات الجبائية الضرورية للتكييف هي العمل على استقرار التشريع الجبائي والتقليل من التعديلات الجوهرية المتكررة، وهذا بنسبة 80.8% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة السادسة:**" **العمل على إصدار التعديلات الجبائية مع المحاسبية في نفس الوقت**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثانية (02)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.43 وانحراف معياري 0.624، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أي أن من بين المتطلبات الجبائية الضرورية للتكييف هو العمل على إصدار التعديلات الجبائية مع الجبائية في نفس الوقت، وهذا بنسبة 88.6% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة السابعة:**" **رفع مستوى التكوين والتأهيل العلمي والمهني لإطارات الضرائب**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الأولى (01)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.5 وانحراف معياري 0.628، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أين من بين المتطلبات الجبائية الضرورية للتكييف هو رفع مستوى التكوين والتأهيل العلمي والمهني لإطارات الضرائب، وهذا بنسبة 90% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الثامنة:**" **إعطاء أهمية لمقاييس الجباية ضمن التعليم الجامعي وربطها بالواقع المهني**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثانية (02)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.43 وانحراف معياري 0.624، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أي أنه بين المتطلبات الجبائية الضرورية للتكييف هو إعطاء أهمية لمقاييس الجباية ضمن التعليم الجامعي وربطها بالواقع المهني، وهذا بنسبة 88.6% حسب وجهة نظرهم.

- **الفقرة التاسعة:**" **تكوين مخابر بحث في الجامعات لتكييف التشريع الجبائي وترقيته وفق احتياجات التنمية**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الأولى (01)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.5 وانحراف معياري 0.628، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أي أنه بين المتطلبات الجبائية الضرورية للتكييف هو تكوين مخابر بحث في الجامعات لتكييف التشريع الجبائي وترقيته وفق احتياجات التنمية، وهذا بنسبة 90% حسب وجهة نظرهم.

- **وعليه نجد:**

المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات الجزء الثاني والمتعلق بـ "**متطلبات جبائية**" من المحور الثاني بلغ 4.22 أي أنهم موافقون على عبارات الجزء الثاني من المحور الثاني اجمالا بدرجة مرتفعة، وبنسبة 84.4% وهذا حسب وجهة نظرهم.

2-3- عرض وتحليل نتائج الجزء الثالث من المحور الثاني

وهو جزء خاص بمتطلبات أخرى ويحتوي على ثمانية (08) أسئلة، وكانت نتائج الإجابات موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(52-04) : نتائج تحليل فقرات الجزء الثالث من المحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الترتيب
01	ضرورة التوفيق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري مع القوانين الأخرى ذات العلاقة.	4.43	0.624	88.6	مرتفعة جدا	04
02	ضرورة تبني نموذج اقتصادي وسياسي واضح المعالم، مع العمل على استقرارهما.	4.14	0.916	82.8	مرتفعة	08
03	الارتقاء بالمؤسسة الاقتصادية لمستوى التنافسية الدولية	4.18	0.819	83.6	مرتفعة	07
04	تنشيط وتفعيل دور البورصة	4.25	1.024	85	مرتفعة جدا	06
05	ضرورة اصلاح وعصرنة المنظومة البنكية في الجزائر.	4.39	0.940	87.8	مرتفعة جدا	05
06	ضرورة محاربة السوق الموازية، وانشاء أسواق متخصصة.	4.61	0.558	92.2	مرتفعة جدا	02
07	ضرورة ترقية الثقافة المحاسبية والجبائية في الجزائر	4.54	0.567	90.8	مرتفعة جدا	03
08	ضرورة الأخذ بالبعد الديني للمجتمع الجزائري عند تبني وتكييف النظام المحاسبي المالي وكذا التشريع الجبائي	4.61	0.619	92.2	مرتفعة جدا	01

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS الإصدار 24 (الملحق رقم 20 ص 333)

من خلال الجدول رقم (52-04) أعلاه نجد:

- **الفقرة الأولى:**" **ضرورة التوفيق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري مع القوانين الأخرى ذات العلاقة**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الرابعة (04)** بمتوسط حسابي بلغ 4.43 وانحراف معياري 0.624، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أنه من بين المتطلبات الأخرى الضرورية للتكييف هي ضرورة التوفيق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري مع القوانين الأخرى ذات العلاقة، وهذا بنسبة 88.6% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الثانية:**" **ضرورة تبني نموذج اقتصادي وسياسي واضح المعالم، مع العمل على استقرارهما**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثامنة (08)** ، بمتوسط حسابي بلغ 4.14 وانحراف معياري 0.916، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أنه من بين المتطلبات الأخرى الضرورية للتكييف هي أنه يجب ضرورة تبني نموذج اقتصادي وسياسي واضح المعالم، مع العمل على استقرارهما.، وهذا بنسبة 82.8% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الثالثة:**" **الارتقاء بالمؤسسة الاقتصادية لمستوى التنافسية الدولية** " احتلت هذه الفقرة المرتبة **السابعة (07)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.18 وانحراف معياري 0.819، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن من بين المتطلبات الأخرى الضرورية للتكييف هي أنه يجب الارتقاء بالمؤسسة الاقتصادية لمستوى التنافسية الدولية، وهذا بنسبة 83.6% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الرابعة:**" **تنشيط وتفعيل دور البورصة** " احتلت هذه الفقرة المرتبة **السادسة (06)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.25 وانحراف معياري 1.024، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أي أن من بين المتطلبات الأخرى الضرورية للتكييف هي تنشيط وتفعيل دور البورصة، وهذا بنسبة 85% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الخامسة:**" **ضرورة اصلاح وعصرنة المنظومة البنكية في الجزائر**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الخامسة (05)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.39 وانحراف معياري 0.940، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أي أن من بين المتطلبات الجبائية الضرورية للتكييف هي ضرورة اصلاح وعصرنة المنظومة البنكية في الجزائر، وهذا بنسبة 87.8% حسب وجهة نظرهم.

- **الفقرة السادسة:**" **ضرورة محاربة السوق الموازية، وانشاء أسواق متخصصة**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثانية (02)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.61 وانحراف معياري 0.558، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أي أن من بين المتطلبات الأخرى الضرورية للتكييف هو ضرورة محاربة السوق الموازية، وانشاء أسواق متخصصة، وهذا بنسبة 92.2% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة السابعة:**" **ضرورة ترقية الثقافة المحاسبية والجبائية في الجزائر**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثالثة (03)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.54 وانحراف معياري 0.567، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أين من بين المتطلبات الأخرى الضرورية للتكييف هو ضرورة ترقية الثقافة المحاسبية والجبائية في الجزائر، وهذا بنسبة 90.8% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الثامنة:**" **ضرورة الأخذ بالبعد الديني للمجتمع الجزائري عند تبني وتكييف النظام المحاسبي المالي وكذا التشريع الجبائي**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الأولى (01)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.61 وانحراف معياري 0.619، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أي أنه بين المتطلبات الجبائية الضرورية للتكييف هو ضرورة الأخذ بالبعد الديني للمجتمع الجزائري عند تبني وتكييف النظام المحاسبي المالي وكذا التشريع الجبائي، وهذا بنسبة 92.2% حسب وجهة نظرهم.
- **وعليه نجد:** المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات الجزء الثالث والمتعلق بـ "**متطلبات أخرى**" من المحور الثاني بلغ 4.39 أي أنهم موافقون على عبارات الجزء الثالث من المحور الثاني اجمالا بدرجة مرتفعة، وبنسبة 87.8% وهذا حسب وجهة نظرهم.
- **وبصفة عامة نجد:**

المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول "**متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12**" بلغ 4.30 فهم موافقون على عبارات المحور بدرجة مرتفعة، وبنسبة 86% وهذا حسب وجهة نظرهم.

3- عرض وتحليل نتائج المحور الثالث

يتضمن المحور الأول عشرة (10) أسئلة، تتعلق بأثر تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12" على جودة القوائم المالية والإفصاح عنها وكانت نتائج الإجابات موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (53-04) : نتائج تحليل فقرات المحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الترتيب
01	عرض القوائم المالية والإفصاح عنها وفق متطلبات IAS12 يوفر معلومات **ذات قيمة تنبؤية** عالية تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة.	4.25	0.635	85	مرتفعة جدا	01
02	الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المستحقة والمؤجلة يقدم معلومات **ذات قيمة تأكيدية** تمكن متخذ القرار من تأكيد صحة القرارات الماضية من عدمها.	4.07	0.754	81.4	مرتفعة	02
03	الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المستحقة والمؤجلة يقدم معلومات **ذات أهمية نسبية** يؤدي إغفالها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية غير رشيدة	3.96	0.780	79.2	مرتفعة	06
04	إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها وفق متطلبات IAS12 يؤثر في القرارات الاقتصادية كونه يقدم **معلومات صادقة في تمثيلها للظواهر الاقتصادية والأحداث.**	3.93	0.800	78.6	مرتفعة	07
05	الإفصاح عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة يقدم معلومات تمتلك **صفة الاكتمال** إلى جانب المعلومات الأخرى.	3.82	0.711	76.4	مرتفعة	09
06	الالتزام أثناء عرض القوائم المالية بمتطلبات IAS12 يقدم معلومات محاسبية **خالية من الأخطاء الجوهرية.**	4.04	0.567	80.8	مرتفعة	03
07	تحقق المعلومات المحاسبية المعدة على أساس IAS12 خاصية **التوقيت المناسب** كونها تركز على الفوارق الزمنية للاعتراف والقياس المحاسبي والجبائي.	4.04	0.824		مرتفعة	04
08	تمكن المعلومات المعدة على أساس المعيار IAS12 من إجراء **المقارنات الزمنية** من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء.	3.96	0.682	79.2	مرتفعة	05
09	تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة وفق متطلبات المعيار IAS12 تجسد **استقلالية الدورات المالية** وتعطي الصورة الصادقة للمركز المالي للمؤسسة.	3.93	0.963	78.6	مرتفعة	08
10	القوائم المعدة وفق متطلبات IAS12 توفر **كافة المعلومات** المهمة لحاجة المستخدمين	3.61	0.940	72.2	مرتفعة	10

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS الإصدار24 (الملحق رقم 21 ص 334)

من خلال الجدول رقم (53-04) أعلاه نجد:

- **الفقرة الأولى:**" **عرض القوائم المالية والإفصاح عنها وفق متطلبات IAS12 يوفر معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الأولى (01)** بمتوسط حسابي بلغ 4.25 وانحراف معياري 0.635، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أي أن عرض القوائم المالية والإفصاح عنها وفق متطلبات IAS12 يوفر معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة، وهذا بنسبة 85% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الثانية:**" **الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المستحقة والمؤجلة يقدم معلومات ذات قيمة تأكيدية تمكن متخذ القرار من تأكيد صحة القرارات الماضية من عدمها**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثانية (02)** ، بمتوسط حسابي بلغ 4.07 وانحراف معياري 0.754، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المستحقة والمؤجلة يقدم معلومات ذات قيمة تأكيدية تمكن متخذ القرار من تأكيد صحة القرارات الماضية من عدمها.، مع العمل على استقرارهما، وهذا بنسبة 81.4% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الثالثة:**" **الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المستحقة والمؤجلة يقدم معلومات ذات أهمية نسبية يؤدي إغفالها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية غير رشيدة**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **السادسة (06)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.96 وانحراف معياري 0.780، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المستحقة والمؤجلة يقدم معلومات ذات أهمية نسبية يؤدي إغفالها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية غير رشيدة، وهذا بنسبة 79.26% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الرابعة:**" **إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها وفق متطلبات IAS12 يؤثر في القرارات الاقتصادية كونه يقدم معلومات صادقة في تمثيلها للظواهر الاقتصادية والأحداث**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **السابعة (07)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.93 وانحراف معياري 0.8، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أي أن إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها وفق متطلبات IAS12 يؤثر في القرارات الاقتصادية كونه يقدم معلومات صادقة في تمثيلها للظواهر الاقتصادية والأحداث، وهذا بنسبة 78.6% حسب وجهة نظرهم.

- **الفقرة الخامسة:" الإفصاح عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة يقدم معلومات تمتلك صفة الاكتمال إلى جانب المعلومات الأخرى"** احتلت هذه الفقرة المرتبة **التاسعة (09)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.82 وانحراف معياري 0.711، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة جدا**، أي أن الإفصاح عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة يقدم معلومات تمتلك صفة الاكتمال إلى جانب المعلومات الأخرى، وهذا بنسبة 76.4% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة السادسة:" الالتزام أثناء عرض القوائم المالية بمتطلبات IAS12 يقدم معلومات محاسبية خالية من الأخطاء الجوهرية"** احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثالثة (03)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.04 وانحراف معياري 0.567، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن الالتزام أثناء عرض القوائم المالية بمتطلبات IAS12 يقدم معلومات محاسبية خالية من الأخطاء الجوهرية، وهذا بنسبة 80.8% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة السابعة:" تحقق المعلومات المحاسبية المعدة على أساس IAS12 خاصية التوقيت المناسب كونها تركز على الفوارق الزمنية للاعتراف والقياس المحاسبي والجبائي"** احتلت هذه الفقرة المرتبة **الرابعة (04)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.04 وانحراف معياري 0.824، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة** ، أين أن المعلومات المحاسبية المعدة على أساس IAS12 تحقق خاصية التوقيت المناسب كونها تركز على الفوارق الزمنية للاعتراف والقياس المحاسبي والجبائي، وهذا بنسبة 80.8% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الثامنة:" تمكن المعلومات المعدة على أساس المعيار IAS12 من إجراء المقارنات الزمنية من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء"** احتلت هذه الفقرة المرتبة **الخامسة (05)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.96 وانحراف معياري 0.682، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن المعلومات المعدة على أساس المعيار IAS12 تمكن من إجراء المقارنات الزمنية من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء.، وهذا بنسبة 79.2% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة التاسعة:" تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة وفق متطلبات المعيار IAS12 تجسد استقلالية الدورات المالية وتعطي الصورة الصادقة للمركز المالي للمؤسسة"** احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثامنة (08)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.93 وانحراف معياري 0.963، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه

(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة وفق متطلبات المعيار IAS12 تجسد استقلالية الدورات المالية وتعطي الصورة الصادقة للمركز المالي للمؤسسة، وهذا بنسبة 78.6% حسب وجهة نظرهم.

- **الفقرة العاشرة:" القوائم المعدة وفق متطلبات IAS12 توفر كافة المعلومات المهمة لحاجة المستخدمين** " احتلت هذه الفقرة المرتبة **العاشرة (10)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.61 وانحراف معياري 0.940، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه (تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن القوائم المعدة وفق متطلبات IAS12 توفر كافة المعلومات المهمة لحاجة المستخدمين ، وهذا بنسبة 72.2% حسب وجهة نظرهم.

- **وبصفة عامة نجد:**

المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول والمتعلق بـ" **أثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12" على جودة القوائم المالية والإفصاح عنها** " بلغ 3.96 أي أنهم موافقون على عبارات المحور اجمالا بدرجة مرتفعة، وبنسبة 79.2% وهذا حسب وجهة نظرهم.

4- عرض وتحليل نتائج المحور الرابع

يتضمن المحور الرابع ثمانية (08) أسئلة، تتعلق بأثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12" على فعالية النظام الجبائي، وكانت نتائج الإجابات موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (54-04): نتائج تحليل فقرات المحور الرابع

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الترتيب
01	يساهم تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 في **تحقيق العدالة الضريبية** لكونه يأخذ جميع الآثار المستقبلية للضرائب.	4.07	0.800	81.4	مرتفعة	02
02	تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 يضفي **الشفافية الضريبية** من خلال عرض جميع الأصول والخصوم الضريبية الجارية والمؤجلة بشكل منفصل.	4.11	0.861	82.2	مرتفعة	01
03	تطبيق IAS12 يجعل الأحداث الخاضعة للضريبة وقيمة الضريبة غير غامضة وبالتالي تعزز **مبدأ اليقين.**	3.93	0.844	78.6	مرتفعة	03

04	تقنيات الضريبة المؤجلة التي يستند عليها المعيار IAS12 معقدة وتفتقد **للبساطة والسهولة.**	3.61	0.940	72.2	مرتفعة	04
05	اعتماد IAS12 من طرف المشرع الجبائي الجزائري يؤدي إلى **زيادة في الإيرادات الضريبية.**	4.07	0.800	81.4	مرتفعة	02
06	تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 يساهم في **الاقتصاد في التكاليف** للمكلف والإدارة الجبائية على حد سواء.	4.11	0.861	82.2	مرتفعة	01
07	تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 يؤدي إلى **تقليص الفجوة الضريبية** بين الضرائب المدينة والضرائب التي تدفع طوعا.	3.93	0.844	78.6	مرتفعة	03
08	اعتماد IAS12 يكرس **مبدأ الحياد** في النظام الجبائي باعتباره لا يفاضل بين الاستثمارات والأعمال والخيارات الاقتصادية وبين النتائج الضريبية لهذا الاختيار .	3.93	0.844	78.6	مرتفعة	03

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS الإصدار 24 (الملحق رقم 22 ص 335)

من خلال الجدول رقم (54-04) أعلاه نجد:

- **الفقرة الأولى:" يساهم تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 في تحقيق العدالة الضريبية لكونه يأخذ جميع الآثار المستقبلية للضرائب"** احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثانية (02)** بمتوسط حسابي بلغ 4.07 وانحراف معياري 0.8، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 يساهم في تحقيق العدالة الضريبية لكونه يأخذ جميع الآثار المستقبلية للضرائب، وهذا بنسبة 81.4% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الثانية:" تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 يضفي الشفافية الضريبية من خلال عرض جميع الأصول والخصوم الضريبية الجارية والمؤجلة بشكل منفصل"** احتلت هذه الفقرة المرتبة **الأولى (01)** ، بمتوسط حسابي بلغ 4.11 وانحراف معياري 0.861، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 يضفي الشفافية الضريبية من خلال عرض جميع الأصول والخصوم الضريبية الجارية والمؤجلة بشكل منفصل، وهذا بنسبة 82.2% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الثالثة:" تطبيق IAS12 يجعل الأحداث الخاضعة للضريبة وقيمة الضريبة غير غامضة وبالتالي تعزز مبدأ اليقين"** احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثالثة (03)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.93

وانحراف معياري 0.844، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن تطبيق IAS12 يجعل الأحداث الخاضعة للضريبة وقيمة الضريبة غير غامضة وبالتالي تعزز مبدأ اليقين، وهذا بنسبة 78.6% حسب وجهة نظرهم.

- **الفقرة الرابعة:**" **تقنيات الضريبة المؤجلة التي يستند عليها المعيار** IAS12**معقدة وتفتقد للبساطة والسهولة**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الرابعة (04)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.61 وانحراف معياري 0.940، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن تقنيات الضريبة المؤجلة التي يستند عليها المعيار IAS12 معقدة وتفتقد للبساطة والسهولة، وهذا بنسبة 72.2% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة الخامسة:**" **اعتماد IAS12 من طرف المشرع الجبائي الجزائري يؤدي إلى زيادة في الإيرادات الضريبية**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثانية (02)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.07 وانحراف معياري 0.8، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن اعتماد IAS12 من طرف المشرع الجبائي الجزائري يؤدي إلى زيادة في الإيرادات الضريبية، وهذا بنسبة 76.4% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة السادسة:**" **تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 يساهم في الاقتصاد في التكاليف للمكلف والإدارة الجبائية على حد سواء**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الأولى (01)**، بمتوسط حسابي بلغ 4.11 وانحراف معياري 0.861، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 يساهم في الاقتصاد في التكاليف للمكلف والإدارة الجبائية على حد سواء، وهذا بنسبة 82.2% حسب وجهة نظرهم.
- **الفقرة السابعة:**" **تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 يؤدي إلى تقليص الفجوة الضريبية بين الضرائب المدينة والضرائب التي تدفع طوعا**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثالثة (03)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.93 وانحراف معياري 0.844، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه (تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة** ، أين أن تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 يؤدي إلى تقليص الفجوة الضريبية بين الضرائب المدينة والضرائب التي تدفع طوعا، وهذا بنسبة 78.6% حسب وجهة نظرهم.

- **الفقرة الثامنة:**" **اعتماد IAS12 يكرس مبدأ الحياد في النظام الجبائي باعتباره لا يفاضل بين الاستثمارات والأعمال والخيارات الاقتصادية وبين النتائج الضريبية لهذا الاختيار**" احتلت هذه الفقرة المرتبة **الثالثة (03)**، بمتوسط حسابي بلغ 3.93 وانحراف معياري 0.844، حيث تشير قيمة المتوسط أن اتجاه(تقييم) أفراد العينة هو بالموافقة **وبدرجة مرتفعة**، أي أن تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق IAS12 يكرس مبدأ الحياد في النظام الجبائي باعتباره لا يفاضل بين الاستثمارات والأعمال والخيارات الاقتصادية وبين النتائج الضريبية لهذا الاختيار، وهذا بنسبة 78.6% حسب وجهة نظرهم.
- **وبصفة عامة نجد:**

المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول والمتعلق بـ" **أثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12" على فعالية النظام الجبائي** " بلغ 4.04 أي أنهم موافقون على عبارات المحور اجمالا بدرجة مرتفعة، وبنسبة 80.8% وهذا حسب وجهة نظرهم.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية

يتم من خلال هذا المبحث اختبار فرضيات الدراسة الميدانية والمتمثلة في فرضية واحدة تخص دراسة الحالة (عينة الشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر)، وسبعة فرضيات تخص الاستبيان.

المطلب الأول: اختبار فرضيات دراسة الحالة (عينة الشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر)

وهي عبارة عن فرضية واحد ونختبرها عن طريق مؤشر الإفصاح

الفرضية 01: مستوى الإفصاح المحاسبي وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " في الشركات الاقتصادية الجزائرية – محل الدراسة– متوسط.

ومن خلال التطبيق العددي لقانون مؤشر الإفصاح المحاسبي نجد:

$$\mathbf{DIND} = \sum_{I=1}^{T} \frac{ACD}{APD} = \frac{144 + 22 + 08}{192 + 72 + 192} = \frac{174}{456} = 0.3815$$

$$\mathbf{DIND} = \mathbf{38.15\%}$$

من خلال المعادلة السابقة يتضح أن إجمالي البنود المفصح عنها فعلا بلغ 174 بند من أصل 456 بند، وعلى هذا الأساس فإن قيمة مؤشر الإفصاح المعتمد لستة(06) شركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر على مدى فترة الدراسة تقدر بـ 38.15%، أي أن 61.85% من اجمالي البنود لم يفصح عنها من قبل الشركات محل الدراسة، وبهذا يتضح لنا أن **الفرضية الأولى خاطئة**، فمستوى الإفصاح في المؤسسات محل الدراسة **ضعيف جدا** فيما يخص متطلبات العرض والإفصاح وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

ولمعرفة أي من الشركات المدرجة حققت أعلى نسبة في الإفصاح، قام الطالب بتطبيق اختبار ثنائي الحد (Binomial Test) لاختبار وجود مؤشرات ذات دلالة معنوية على التزام كل شركة من شركات المساهمة الجزائرية المدرجة ضمن البورصة الجزائرية بمتطلبات العرض والإفصاح وفق IAS12 "ضرائب الدخل "للفترة (2017–2020)، وذلك عن طريق اختبار مدى اختلاف البيانات المتعلقة بالإفصاح، والتي أعطى لها متغيرين وهميين (0،1) عن متوسط افتراضي يساوي (0.5) لكل شركة على حدى.

والجدول التالي يوضح نتائج اختبار ثنائي الحد (Binomial Test) لبرنامج SPSS نسخة 24 للمقارنة بين الشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر من حيث الالتزام بمتطلبات العرض والإفصاح وفق IAS12 خلال الفترة (2017–2020)

الجدول رقم (55-04): المقارنة بين الشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر من حيث الالتزام بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " خلال الفترة (2017-2020)

	الإفصـــــــــاح		عدم الإفصـــــــــاح	
	عدد البنود	النسبة	عدد البنود	النسبة
مجمع صيدال	40	%53	36	%47
أن سي أ رويبة	32	%42	44	%58
بيوفورم	36	%47	40	%53
الأوراسي	32	%42	44	%58
أليانس للتأمينات	32	%42	44	%58
أوم فاست	14	%18	62	%82

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات البرنامج SPSS إصدار 24 (الملحق رقم 03 ص 298)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (55-04)، أن **مجمع صيدال** يلتزم بمتطلبات الافصاح وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " بنسبة 53%، بعدد مشاهدات اجمالي بلغ 40 من أصل 76 مشاهدة وهي أعلى نسبة إفصاح بين الشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر، تأتي في المرتبة الثانية شركة **بيوفارم** إذ تلتزم بمتطلبات الافصاح وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " بنسبة 47%، بعدد مشاهدات اجمالي بلغ 36 من أصل 76، أما كلا من شركة **الأوراسي** وشركة **أن سي أ رويبة**، وشركة **أليانس للتأمينات** فتلتزم بمتطلبات الافصاح وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " بنسبة 42% لكل منهما، بعدد مشاهدات اجمالي بلغ 32 من أصل 76 لكل منهم، ثم تأتي شركة **أوم فاست** إذ تلتزم بمتطلبات الافصاح وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " بنسبة 18%، بعدد مشاهدات اجمالي بلغ 14 من أصل 76، وتعتبر أدنى نسبة إفصاح بين الشركات المدرجة في بورصة الجزائر.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الاستبانة

بعد تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات محور، نقوم باختبار صحة الفرضيات من خلال :

- اختبار (**One Sample Test**) للعينة الواحدة وهذا حول المتوسط الافتراضي = 3 والذي يمثل محايد في مقياس ليكرت الخماسي.

وقاعدة القرار

- إذا كانت قيمة "T" المحسوبة أكبر من قيمة "T" المجدولة عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 307 فإننا نرفض H_0 ونقبل H_1

الفرضية 02: يوجد توافق جزئي بين التشريع الجبائي الجزائري والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

وتكون الفرضيات الإحصائية :

- **الفرضية الصفرية H_0:** لا يوجد توافق جزئي بين التشريع الجبائي الجزائري والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "عند مستوى معنوية 0.05.
- **الفرضية البديلة H_1:** يوجد توافق جزئي بين التشريع الجبائي الجزائري والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " عند مستوى معنوية 0.05.

الجدول رقم (56-04) : نتائج اختبار الفرضية الثانية

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار ت للعينة الواحدة One Sample Test			
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	قيمة T المجدولة	مستوى المعنوية Sig
دلالة إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الجزء الأول من المحور الأول	3.96	0.480	35.035	307	1.6498	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS الإصدار 24 (الملحق رقم 23 ص 335)

يتضح من خلال الجدول رقم (56-04) أعلاه، والمتعلق باختبار (T) للفرضية الثانية، أن قيمة (T) المحسوبة والتي تقدر بـ (35.035) أكبر بكثير من قيمة (T) المجدولة والتي تقدر بـ (1.6498)، كما يظهر أن مستوى الدلالة المتحصل عليه للفرضية الثانية والذي يقدر بـ (0.00) أقل من مستوى الدلالة القياسية والذي يقدر بـ (0.05)، الأمر الذي يؤدي بنا إلى رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والمتمثلة في أنه يوجد توافق جزئي (نسبي) بين التشريع الجبائي الجزائري والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

الفرضية 03: يوجد توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

وتكون الفرضيات الإحصائية:

- **الفرضية الصفرية H_0:** لا يوجد توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "عند مستوى معنوية 0.05.
- **الفرضية البديلة H_1:** يوجد توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " عند مستوى معنوية 0.05.

الجدول رقم (57-04): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار ت للعينة الواحدة One Sample Test			
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	قيمة T المجدولة	مستوى المعنوية Sig
دلالة إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الجزء الثاني من المحور الأول	3.8	0.879	16.051	307	1.6498	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS الإصدار 24 (الملحق رقم 24 ص 336).

يتضح من خلال الجدول رقم (57-04) أعلاه، والمتعلق باختبار (T) للفرضية الثالثة، أن قيمة (T) المحسوبة والتي تقدر بـ (16.051) أكبر من قيمة (T) المجدولة والتي تقدر بـ (1.6498)، كما يظهر أن مستوى الدلالة المتحصل عليه للفرضية الثالثة والذي يقدر بـ (0.00) أقل من مستوى الدلالة القياسية والذي يقدر بـ (0.05)، الأمر الذي يؤدي بنا إلى رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والمتمثلة في أنه يوجد توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

الفرضية 04: تكييف البيئة المحاسبية والجبائية وبيئة الأعمال الجزائرية التي لها علاقة بالمحاسبية والجباية يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

ويمكن تجزئتها الى ثلاث فرضيات كما يلي:

1- تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "

وتكون الفرضيات الإحصائية:

- **الفرضية الصفرية H_0:** تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية لا يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " عند مستوى معنوية 0.05.
- **الفرضية البديلة H_1:** تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " عند مستوى معنوية 0.05.

الجدول رقم (58-04): نتائج اختبار الفرضية الرابعة

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار ت للعينة الواحدة One Sample Test			
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	قيمة T المجدولة	مستوى المعنوية Sig
دلالة إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الجزء الأول من المحور الثاني	4.31	0.576	39.842	307	1.6498	0.00

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS الإصدار 24 (الملحق رقم 25 ص 336)

يتضح من خلال الجدول رقم (58-04) أعلاه، والمتعلق باختبار (T) للفرضية الرابعة، أن قيمة (T) المحسوبة والتي تقدر بـ (39.842) أكبر بكثير من قيمة (T) المجدولة والتي تقدر بـ (1.6498)، كما يظهر أن مستوى الدلالة المتحصل عليه للفرضية الرابعة والذي يقدر بـ (0.00) أقل من مستوى الدلالة القياسية والذي يقدر بـ (0.05)، الأمر الذي يؤدي بنا إلى رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والمتمثلة في أن تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي 12.

2- تكييف البيئة الجبائية الجزائرية يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

وتكون الفرضيات الإحصائية:

- **الفرضية الصفرية H_0:** تكييف البيئة الجبائية الجزائرية لا يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " عند مستوى معنوية 0.05.
- **الفرضية البديلة H_1:** تكييف البيئة الجبائية الجزائرية يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " عند مستوى معنوية 0.05.

الجدول رقم (59-04): نتائج اختبار الفرضية الخامسة

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار ت للعينة الواحدة One Sample Test			
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	قيمة T المجدولة	مستوى المعنوية Sig
دلالة إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الجزء الثاني من المحور الثاني	4.22	0.531	40.377	307	1.6498	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS الإصدار 24 (الملحق رقم 26 ص 336)

يتضح من خلال الجدول رقم (59-04) أعلاه، والمتعلق باختبار (T) للفرضية الخامسة، أن قيمة (T) المحسوبة والتي تقدر بـ (40.377) أكبر بكثير من قيمة (T) المجدولة والتي تقدر بـ (1.6498)، كما يظهر أن مستوى الدلالة المتحصل عليه للفرضية الخامسة والذي يقدر بـ (0.00) أقل من مستوى الدلالة القياسية والذي يقدر بـ (0.05)، الأمر الذي يؤدي بنا إلى رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والمتمثلة في أن تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

3- تكييف بيئة الأعمال الجزائرية ذات العلاقة مع المحاسبة والجباية يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

وتكون الفرضيات الإحصائية:

- **الفرضية الصفرية H_0:** تكييف بيئة الأعمال الجزائرية ذات العلاقة مع المحاسبة والجباية لا يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " عند مستوى معنوية 0.05.
- **الفرضية البديلة H_1:** تكييف بيئة الأعمال الجزائرية ذات العلاقة مع المحاسبة والجباية يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " عند مستوى معنوية 0.05.

الجدول رقم (60-04) : نتائج اختبار الفرضية السادسة

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار ت للعينة الواحدة One Sample Test			
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	قيمة T المجدولة	مستوى المعنوية Sig
دلالة إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الجزء الثالث من المحور الثاني	4.39	0.630	38.787	307	1.6498	0.00

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS الإصدار 24 (الملحق رقم 27 ص 337)

يتضح من خلال الجدول رقم (60-04) أعلاه، والمتعلق باختبار (T) للفرضية السادسة، أن قيمة (T) المحسوبة والتي تقدر بـ (38.787) أكبر بكثير من قيمة (T) المجدولة والتي تقدر بـ (1.6498)، كما يظهر أن مستوى الدلالة المتحصل عليه للفرضية السادسة والذي يقدر بـ (0.00) أقل من مستوى الدلالة القياسية والذي يقدر بـ (0.05)، الأمر الذي يؤدي بنا إلى رفض فرضية العدم وقبول الفرضية

البديلة والمتمثلة في أن تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

وعليه يمكن قبول الفرضية الرابعة والمتمثلة في أن تكييف البيئة المحاسبية والجبائية وبيئة الأعمال الجزائرية التي لها علاقة بالمحاسبية والجباية يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

الفرضية 5: يوجد أثر إجابي لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " على جودة القوائم المالية والإفصاح عنها.

وتكون الفرضيات الإحصائية:

- **الفرضية الصفرية H_0: لا** يوجد أثر إجابي لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " على جودة القوائم المالية والإفصاح عنها عند مستوى معنوية 0.05.
- **الفرضية البديلة H_1:** يوجد أثر إجابي لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " على جودة القوائم المالية والإفصاح عنها عند مستوى معنوية 0.05.

الجدول رقم (61-04) : نتائج اختبار الفرضية السابعة

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار ت للعينة الواحدة One Sample Test			
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	قيمة T المجدولة	مستوى المعنوية Sig
دلالة إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحور الثالث	3.96	0.495	34.041	307	1.6498	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS الإصدار 24 (الملحق رقم 28 ص 337)

يتضح من خلال الجدول رقم (61-04) أعلاه، والمتعلق باختبار (T) للفرضية السابعة، أن قيمة (T) المحسوبة والتي تقدر بـ (34.041) أكبر بكثير من قيمة (T) المجدولة والتي تقدر بـ (1.6498)، كما يظهر أن مستوى الدلالة المتحصل عليه للفرضية السابعة والذي يقدر بـ (0.00) أقل من مستوى الدلالة القياسية والذي يقدر بـ (0.05)، الأمر الذي يؤدي بنا إلى رفض فرضية العدم وقبول الفرضية

البديلة والمتمثلة في أن تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي 12.

الفرضية 06: يوجد أثر إجابي لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " على فعالية النظام الجبائي.

وتكون الفرضيات الإحصائية:

- **الفرضية الصفرية H_0:** لا يوجد أثر إجابي لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " على فعالية النظام الجبائي عند مستوى معنوية 0.05.
- **الفرضية البديلة H_1:** يوجد أثر إجابي لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " على فعالية النظام الجبائي عند مستوى معنوية 0.05.

الجدول رقم (62-04): نتائج اختبار الفرضية الثامنة

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار ت للعينة الواحدة One Sample Test			
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	قيمة T المجدولة	مستوى المعنوية Sig
دلالة إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الأول الرابع	4.04	0.713	25.395	307	1.6498	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS الإصدار 24 (الملحق رقم 29 ص 337)

يتضح من خلال الجدول رقم (62-04) أعلاه، والمتعلق باختبار (T) للفرضية الثامنة، أن قيمة (T) المحسوبة والتي تقدر بـ (25.395) أكبر بكثير من قيمة (T) المجدولة والتي تقدر بـ (1.6498)، كما يظهر أن مستوى الدلالة المتحصل عليه للفرضية الثامنة والذي يقدر بـ (0.00) أقل من مستوى الدلالة القياسية والذي يقدر بـ (0.05)، الأمر الذي يؤدي بنا إلى رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والمتمثلة في أن تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم القيام بدراسة ميدانية عن طريق دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية المدرجة ضمن بورصة الجزائر كنموذج للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الواجب عليها الالتزام بكل متطلبات الافصاح والشفافية، والوقوف على مدى التزامها بمتطلبات العرض والإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " ، وكذا تحليل استبانة لآراء عينة من المحاسبين المهنيين وإطارات الإدارة الجبائية وكذا الأساتذة الجامعيين وبعض الطلبة ضمن التخصص.

وقد تم تحليل النتائج المتوصل إليها واختبار الفرضيات الاحصائية للدراسة، وتم إثبات أن المؤسسات الاقتصادية المدرجة ضمن بورصة الجزائر لا تلتزم بمتطلبات العرض والافصاح وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، اضافة إلى اثبات وجود فجوة بين النظام الجبائي الجزائري والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، عكس النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق مع المعيار، كما بينت الدراسة ضرورة تعديل كثير من المتغيرات المحاسبية والجبائية والتي لها علاقة بهما لكي يتم التكييف مع المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، وينعكس بآثاره الإيجابية على جودة القوائم المالية وفعالية النظام الجبائي .

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

إن تبني المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " وكذا كل المعايير الدولية للتقارير المالية في إطار بيئة أعمال تمت صياغتها وفق المقاربات الاشتراكية سيفرز حتما جملة معقدة من المشاكل الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، ومن وجهة نظر المقاربة المؤسساتية فإن استيراد المعايير الدولية للتقارير المالية سيؤدي إلى احداث شرخ بين الممارسات والذهنيات الموروثة عن المرحلة الاشتراكية والممارسات والفلسفة الجديدة للمعايير.

لذا فتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية ليس مجرد صياغة اجراءات حيادية بعيدة عن الاعتبارات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية والثقافية، فالأخذ بهذه الأطر يعتبر مرحلة جوهرية للقائمين على عملية التكييف المحاسبي والجبائي، على اعتبار أن:

- المحاسبة تستمد جذورها من اقتصاد السوق، أين يلعب القطاع الخاص وقوى السوق دورا هاما في ظل دولة متعاونة تضمن مصالح جميع الأطراف، مع سوق مالية نشطة يتم من خلالها عرض وتبادل المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية من طرف المستثمرين.
- الجزائر يمكن اعتبارها دولة ذات توجه جبائي حسب التصنيف الذي قدمه Nobes سنة 1998، مع وجود اقتصاد ممول في غالبيته من طرف القطاع البنكي، يضاف إلى ذلك حضور ضعيف لرؤوس الأموال الأجنبية، ونظام محاسبي يرتكز على القانون المكتوب، غير أن هذا التوجه يبدو متناقضا مع فلسفة وتصور المعايير الدولية للتقارير المالية، والتي تعطي الأولوية للمستثمر الخاص، وترتكز المحاسبة في ظلها على المبادئ بدلا من القواعد.

ولمعالجة إشكالية البحث واثبات صحة أو عدم صحة الفرضيات تم القيام بدراسة نظرية تناولت الجوانب المفاهيمية والفلسفية والنظرية وتشخيص الواقع والتحديات لمتغيرات الدراسة والمتمثلة في النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وكذا المعايير الدولية للتقارير المالية وخاصة المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، وبحث سبل تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية للمؤسسات الاقتصادية مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل"IAS12"، كما تم القيام بدراسة ميدانية من خلال دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية المدرجة ضمن بورصة الجزائر والوقوف على مدى التزامها بمتطلبات العرض والإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، وكذا تحليل استبانة لآراء عينة من المحاسبين المهنيين وإطارات الإدارة الجبائية وكذا الأساتذة الجامعيين وبعض الطلبة ضمن التخصص، وقد خلصت الدراسة إلى ما يلي:

أولا : مناقشة الفرضيات

1- الفرضية الأولى :

نتيجة اختبار الفرضية الأولى والمتمثلة في أن مستوى الإفصاح في المؤسسات محل الدراسة ضعيف جدا فيما يخص متطلبات العرض والإفصاح وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، راجع لعدة أسباب أهمها:

- الصعوبة التقنية التي يجدها المحاسبون في تطبيق متطلبات المعيار خاصة في جزئه المتعلق بالضرائب المؤجلة.
- عدم إلزامية إدارة الضرائب بتطبيق متطلبات المعيار، وتطبيق تقنية الضرائب المؤجلة.
- عدم إيفاء بيئة الأعمال الجزائرية بمتطلبات تطبيق المعيار بصفة عامة.

2- الفرضية الثانية :

نتيجة اختبار الفرضية الثانية والمتمثل في أنه يوجد توافق جزئي (نسبي) بين التشريع الجبائي الجزائري والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "وليس كلي، راجع من جهة أن التشريع الجبائي الجزائري ينص صراحة على وجوب تطبيق النظام المحاسبي المالي والمستمد من المعايير المحاسبية الدولية، ومن جهة أخرى يعطي الأولوية في التطبيق للقواعد الجبائية في حال تعارضها مع النظام المحاسبي المالي مما ينشأ عنه بعض الاختلافات في الاعتراف والقياس للأصول والخصوم وكذا الايرادات والأعباء.

3- الفرضة الثالثة :

نتيجة اختبار الفرضية الثالثة والمتمثل في أنه يوجد توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، راجع إلى أن النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية، حيث تبنى الإطار التصوري وكذا المعايير ومن ضمنها المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

4- الفرضية الرابعة :

نتيجة اختبار الفرضية الرابعة والمتمثل في أن تكييف البيئة المحاسبية والجبائية وبيئة الأعمال الجزائرية التي لها علاقة بالمحاسبية والجباية يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".راجع إلى:

- الاختلالات الكبيرة التي تعاني منها البيئة المحاسبية في الجزائر والتي أدت إلى عدة مشاكل صعبت من مهمة المحاسبين المهنيين وكذا يدركها الأساتذة الأكاديميون، وهذا ما يؤكده المتوسط الحسابي4.31.
- الارتباط الوثيق بين الجباية والمحاسبة فالتشريع الجبائي الجزائري يعاني من جملة من النقائص جعلته يتميز بالتعقيد وعدم الوضوح وبعض التناقضات التي أضعفت الإدارة الجبائية ويعاني منها إطارات الإدارة الجبائية وكذا مهني المحاسبة ويدركها الأساتذة الأكاديميون، وهذا ما يؤكده المتوسط الحسابي 4.22.
- أن أي إصلاح محاسبي أو جبائي إن لم يرافقه اصلاح لمختلف القطاعات والقوانين ذات العلاقة بالمحاسبة والجباية فلن يكون له الأثر المرغوب فيه، وهذا ما يؤكده المتوسط الحسابي 4.39.

5- الفرضية السابعة :

نتيجة اختبار الفرضية السابعة والمتمثل في أنه يوجد أثر لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " على جودة القوائم المالية والإفصاح عنها، راجع أن جودة القوائم المالية نتيجة حتمية لجودة المعلومات المحاسبية والجبائية باعتبارها مخرجات، فالمعيار المحاسبي الدولي 12 ذا جودة عالية لاتصافه بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية المفيدة من جهة ولإعداده من طرف هيأة عالمية ذات جودة في إعداد وصياغة المعايير، وهذا ما لمسه مهني المحاسبة وإطارات الضرائب عمليا ويدركه الأساتذة الجامعيون كما يؤكده المتوسط الحسابي 3.96.

- الفرضية الثامنة :

نتيجة اختبار الفرضية الثامنة والمتمثل في أنه يوجد أثر لتكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " على فعالية النظام الجبائي، راجع أن تحسين النظام الجبائي وتبسيطه وتطويره تماشيا والمتطلبات العصرية للمجتمع الجبائي المحلي والدولي من شأنه التأثير الإيجابي على المكلفين وبالتالي زيادة ثقتهم فيه واستجابتهم لجميع الالتزامات والتي تترتب عليها بالضرورة التقليل والحد من التهرب وزيادة الإيرادات مما يجعل النظام الجبائي ذا فعالية، وهذا ما لمسه مهني المحاسبة وإطارات الضرائب عمليا ويدركه الأساتذة الجامعيون كمما يؤكده المتوسط الحسابي 4.04.

ثانيا : نتائج الدراسة

- **نتائج الدراسة النظرية**

1- تعتبر المعايير الدولية للتقارير المالية أفضل ما وصل إليه الفكر المحاسبي العالمي المعاصر، نظرا لجودتها وإسهامها في توحيد المعرفة المحاسبية، وهذا بفضل الديناميكية المستمرة والتي تتماشى مع المتغيرات العالمية، وكذا الإسهامات المقدمة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير وتحسين المعايير طبقا لما يفرضه التطور المستمر في البيئة المحاسبية الدولية والدخول في عمق المشكلات التي تعانيها الممارسة العملية.

2- يجسد المعيار المحاسبي الدولي 12 الحلول لمشكلة من بين المشكلات المطروحة وهي القواعد الضريبية وعلاقتها بالقواعد المحاسبية، وكذا الدخل والآثار الضريبية المترتبة عنه وكيفية محاسبتها والافصاح عنها في القوائم المالية.

3- تعتبر القواعد والأسس التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي12 حلولا عملية تعمل على ضمان استقلالية المحاسبة عن الجباية، مع ضمان جودة المعلومة المالية والجبائية في نفس الوقت، غير أنه مازال يعاني من بعض الالتباس والغموض والتعقيد في مفاهيمه ومصطلحاته وتطبيقاته التي يُرشد إليها، خاصة وأنه يعالج قضية بالغة الحساسية لدى كل الدول وهي الضرائب كعنصر سيادي لدى الدول ويخضع لاعتبارات وتوازنات تتعلق بالبيئة الداخلية للدولة.

4- يعتبر النظام المحاسبي المالي ضرورة حتمية فرضتها العولمة، وكذا استجابة لأغراض التوافق الدولي، فتم اعتماد وتبني معايير المحاسبة الدولية في نسختها 2004، وفق البعد الأنجلوسكسوني، غير أن فلسفة النظام المحاسبي المالي حافظت على الخاصية القانونية والعرفية، ويهدف إلى خدمة أغراض المستثمر الحالي والمرتقب وضرورة الفصل بين المحاسبة والجباية.

5- بعد عشر سنوات من التطبيق، اتضح أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لا يتم تطبيقه على وجه كامل، إذ هناك عدة ثغرات في التطبيق والسبب راجع إلى ان البيئة أو الأرضية التي يطبق عليها غير جاهزة ولاسيما القانون الجبائي الذي ينص في المادة 141 مكرر" على انه يجب على المؤسسات احترام تعاريف النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القانون الجبائي في تحديد الضريبة على النتيجة"، حيث أن هذه المادة أثبتت سلطة القانون الجبائي على النظام المحاسبي المالي، أي أن النظام الجبائي يتمتع بقوة قانونية أقوى من القوة التي يتمتع النظام المحاسبي المالي، وهذا يحتم على المحاسبين تطبيق القواعد المحاسبية التي جاء النظام المحاسبي

المالي، ثم تطبيق القوانين الجبائية لتحديد النتيجة الجبائية بغية الوصول إلى الضريبة على الأرباح التي تقوم المؤسسة بدفعها لإدارة الضرائب وهذا يعتبر من نقائص تطبيق النظام المحاسبي المالي، كما أنه لا يتماشى والتحديثات الجديدة.

6- يعتبر النظام الجبائي الجزائري من بين أكبر المؤثرين في توجيه السياسة المالية والاقتصادية والاجتماعية، غير أنه لا يزال يعاني من عدة مشاكل وفجوات حدت من فعاليته.

7- توجد علاقة قوية بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، غير أنه توجد فجوة بينهما في تحديد نتيجة المؤسسة، راجعة إلى الاختلاف بينهما في القواعد والمبادئ والأهداف، وتتمثل أهم مظاهر هذا الاختلاف في معالجة التثبيتات والإهتلاكات والمؤونات وعقد التمويل الايجاري والإعانات وتكاليف البحث والتطوير.

8- لا تفي البيئة الجزائرية الحالية بمتطلبات تطبيق قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي 12، حيث تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عدة صعوبات في تطبيقه.

9- عملية تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية تواجه اليوم تحديات عديدة، تَرهن مقومات نجاحها، وبالتالي الإخفاق في تحقيق أهداف السلطات الجزائرية من وراء عمليات الإصلاح، ولعل أهم تلك العراقيل والصعوبات، هو التغير الذي تشهده تلك المعايير الدولية باستمرار، هذا ما جعل المهن المحاسبية والجبائية تتأخر في كل مرة عن نظيرتها الدولية بخطوة أو عدة خطوات، كونها مقننة ومقيدة بجملة من التشريعات والمراسيم والقرارات الإدارية، وهذا من شأنه جعل الممارسة المحاسبية والجبائية في البيئة الجزائرية بعيدة كل البعد عن مستجدات المرجعيات المحاسبية الدولية.

- **نتائج الدراسة الميدانية**

1- يوجد توافق جزئي بين التشريع الجبائي الجزائري والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل"IAS12 "، فهو يعترف بالمعالجة المحاسبية للضرائب المستحقة والمؤجلة التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " والتي تبناها النظام المحاسبي المالي، وهذا من خلال المادة 141 مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص صراحة على وجوب تطبيق واحترام ما جاء به النظام المحاسبي المالي، ومن خلال النموذج المعتمد للحزمة الجبائية كذلك، لكن من جهة أخرى لا توجد أي إلزامية جبائية في تطبيق الضرائب المؤجلة، مما يجعل جل المؤسسات الاقتصادية لا تقوم بتطبيقها.

2- يوجد توافق كلي بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "، فالنظام المحاسبي المالي يعتمد نفس المقاربة (مقاربة الميزانية)، وكذا نفس أسباب نشوء الضرائب المؤجلة، وكذا نفس المعالجة المحاسبية للضرائب المستحقة والمؤجلة وغيرها من القواعد والأسس التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي 12، ماعدا متطلبات الإفصاح والتي جات مقتضبة جدا ولم يتوسع فيها.

3- تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية، والبيئة الجبائية الجزائرية، وكذا محددات بيئة الأعمال الجزائرية ذات العلاقة، يعتبر ضرورة لازمة للتكيف مع أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 ".

4- تؤثر تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 "على جودة القوائم المالية والإفصاح عنها من خلال ما يلي :

- يوفر معلومات **ذات قيمة تنبؤية** عالية تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة.
- يقدم معلومات **ذات قيمة تأكيدية** تمكن متخذ القرار من تأكيد صحة القرارات الماضية من عدمها.
- يقدم معلومات محاسبية **خالية من الأخطاء الجوهرية.**
- يقدم معلومات **ذات أهمية نسبية** يؤدي إغفالها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية غير رشيدة
- تحقق خاصية **التوقيت المناسب** كونها تركز على الفوارق الزمنية للاعتراف والقياس المحاسبي والجبائي.
- تمكن من إجراء **المقارنات الزمنية** من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء.
- يؤثر في القرارات الاقتصادية كونه يقدم **معلومات صادقة في تمثيلها للظواهر الاقتصادية والأحداث.**
- يقدم معلومات تمتلك **صفة الاكتمال** الى جانب المعلومات الأخرى.
- تجسد **استقلالية الدورات المالية** وتعطي الصورة الصادقة للمركز المالي للمؤسسة.
- القوائم المعدة وفق متطلبات IAS12 توفر **كافة المعلومات** المهمة لحاجة المستخدمين

5- تؤثر تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " على فعالية النظام الجبائي من خلال ما يلي :

- يضفي **الشفافية الضريبية** من خلال عرض جميع الأصول والخصوم الضريبية الجارية والمؤجلة بشكل منفصل.
- يساهم في **الاقتصاد في التكاليف** للمكلف والإدارة الجبائية على حد سواء.

- تحقيق **العدالة الضريبية** لكونه يأخذ جميع الآثار المستقبلية للضرائب.
- **زيادة في الإيرادات الضريبية.**
- يجعل الأحداث الخاضعة للضريبة وقيمة الضريبة غير غامضة وبالتالي تعزز **مبدأ اليقين.**
- يؤدي إلى **تقليص الفجوة الضريبية** بين الضرائب المدينة والضرائب التي تدفع طوعا.
- يكرس **مبـدأ الحيـاد** فـي النظـام الجبـائي باعتبـاره لا يفاضـل بـين الاسـتثمارات والأعمـال والخيـارات الاقتصادية وبين النتائج الضريبية لهذا الاختيار .

ثالثا: توصيات الدراسة

1- ضـرورة تكييـف النظـام المحاسـبي المـالي مـع مسـتجدات المعـايير الدوليـة للتقـارير الماليـة، مـع الأخـذ بعين الاعتبار بعض الخصوصية التي تميز بيئة الأعمال الجزائرية، وهذا من خلال السعي للإنظام لمجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين؛ ويتم هذا التكييف من خلال:

- تحيـين النظـام المحاسـبي المـالي مـع مسـتجدات معـايير المحاسـبة الدوليـة بصـفة عامـة والمعيـار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " بصفة خاصة.
- يجب التفصيل والتوسع أكثر في المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ضمن النظام المحاسبي المالي.
- تعزيز دور الجمعيات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة بالتوعية وبأهمية وفوائد تطبيق المعيار، وتفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة.
- إضفاء المزيد من المرونة على إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الجزائرية.
- تحرير مهنـة المحاسبة من جمود وقيود القوانين والتشريعات الصـارمة التطبيق وصـعبة التعديل من خـلال تأسـيس مجلـس مسـتقل للمعـايير المحاسـبية خاضـع لإشـراف الدولـة يتكـون مـن المهنيـين والأكاديميين.
- التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين في مجال معايير المحاسبة الدولية.
- تفعيل دور مؤسسات التعليم المحاسبي.
- تطوير تقنيات تكنولوجيا المعلومات و الاتصال.

2- ضـرورة تكييـف النظـام الجبـائي الجزائـري مـع النظـام المحاسـبي المـالي، للتقليـل مـن فجـوة الاخـتلاف بينهما، كما يجب أن يكون التشريع الجبائي مكيفا وفق منهجية علمية أي بناء القرارات الجبائية على دراسـات مسـبقة للفعاليـة، كمـا يجـب التنسـيق الفعـال بـين المشـرع الجبـائي والقـائمين علـى تنفيـذ تلـك القـوانين، لكـون أهـل الميـدان أكثـر إطـلاع ودرايـة بكـل النقـائص والثغـرات الموجـودة فـي النصـوص القانونية، ويتم هذا التكييف من خلال:

- اعتماد الإطار التصوري للمعايير الدولية للتقارير المالية.
- الاعتماد على محاسبة الاستحقاق المحاسبية بدل مبدأ الخزينة.
- تغليب الجوهر الاقتصادي بدل الشكل القانوني.
- فرض إلزامية تطبيق طريقة الضرائب المؤجلة، أو إلزام نوع معين من المؤسسات بتطبيقها مراعاة لمبدأ الأهمية النسبية للإفصاح عن العامل الضريبي مع اقتراح آلية للتحفيز الجبائي للمؤسسات التي تلتزم بتطبيقها.
- العمل على استقرار التشريع الجبائي والتقليل من التعديلات الجوهرية المتكررة.
- العمل على اصدار التعديلات الجبائية مع المحاسبية في نفس الوقت.
- رفع مستوى التكوين والتأهيل العلمي والمهني لإطارات الضرائب، كما يجب أن يكون اختيار الأعوان والإطارات الجبائية مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية والعملية في مجال الضرائب والمحاسبة، لكون الإطار الجبائي يتطلب مستوى معين بهدف القدرة على استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة ومكافحة الغش والتهرب الجبائي من جهة أخرى.
- إعطاء أهمية لمقاييس الجباية ضمن التعليم الجامعي وربطها بالواقع المهني.
- تكوين مخابر بحث في الجامعات لتكييف التشريع الجبائي وترقيته وفق احتياجات التنمية.
- الاهتمام الكبير بنشر الوعي المحاسبي والجبائي من خلال المنشورات والدوريات والأيام الدراسية والمواقع الالكترونية، إضافة إلى التركيز على القنوات التليفزيونية العمومية والخاصة في بث اشهارت محاسبية وجبائية وحصص ونقاشات وشرح لقانون المالية وغيرها.

3- ضرورة القضاء على مشكلة التشريع المحاسبي والجبائي بالخلفية الفرنسية، واعتماد التشريع بالخلفية والهوية العربية ويخضع للواقع والبيئة الجزائرية، مع الاعتماد كذلك على اللغة الانجليزية كلغة ثانية من حيث إصدار الوثائق الجبائية، الموقع الالكتروني، تكوين الأعوان عليها، إذا تعتبر 98% من البحوث العلمية التي تصدر في شتى العلوم باللغة الانجليزية، إضافة أنها تحتل المرتبة الأولى عالميا من حيث المتكلمين بها بنسبة 25 % ما يعادل 1.8 مليار نسمة أما العربية المرتبة الرابعة أما الفرنسية المرتبة التاسعة ، وهذا حسب تقرير الاستخبارات الأمريكية الصادر في كتاب حقائق العالم.

4- ضرورة القيام بإصلاح شامل لجميع محددات بيئة الأعمال الجزائرية، وفق نموذج اقتصادي جديد واضح المعالم، فلا قيمة لأي إصلاحات جبائية ومحاسبية مالم ترافقها إصلاحات في عدة مجالات

أخرى أهما القطاع البنكي والبورصة وقطاع الاستثمار والمناجم والقانون التجاري وقانون الصفقات العمومية وغيرها.

5- ضرورة دراسة مختلف التجارب الأوروبية والعربية الناجحة في تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس وقواعد المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " بصفة خاصة والمعايير الدولية للتقارير المالية بصفة عامة والاستفادة منها.

رابعا: الآفاق المستقبلية

- أهمية الضرائب المؤجلة في تحسين جودة القوائم المالية والإفصاح عنها.
- دور الضرائب المؤجلة في تطبيق متطلبات الحوكمة الجبائية.
- أثر تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " على المركز المالي للمؤسسة.
- متطلبات تفادي مشكلات الإفصاح والقياس عن الضرائب المؤجلة ضمن القوائم المالية للمؤسسة.
- أثر تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل " IAS12 " في الحد من التهرب الجبائي.

المراجـــــع

المراجع باللغة العربية

الكتب

1- بلعروس أحمد التيجاني، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.

2- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013.

3- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، 2013.

4- جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010.

5- جمعة حميدات، **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، جمعية المحاسبين القانونيين، الأردن، 2014.

6- خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.

7- خالد جمال الجعارات، **مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015** ، مطبعة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.

8- خالد الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

9- شعبان لطفي، **جباية المؤسسة**، بدون ناشر، الجزائر، 2017.

10- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009.

11- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الرابع، الدار الجامعية، مصر، 2016.

12- طارق عبد العال حماد، **دليل استخدام معايير المحاسبة**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2012.

13- محمد أبو نصار، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2016.

14- غسان قاسم، وآخرون، **تكنولوجيا المعلومات في منظمات الأعمال-الاستراتيجيات والتطبيقات-**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، العراق، 2010.

15- القاضي حسين، حمدان مأمون، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.

16- قليمي عمر، **الدليل العلمي في التسجيل والطابع**، المعهد الاقتصادي الجمركي والجبائي الجزائري التونسي، الجزائر، 1999.

17- لخضر لعلاوي، **نظام المحاسبة المالية**، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010.

18- المديرية العامة للضرائب، **دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب**، مديرية العلاقات العمومية والإعلام، الجزائر، 2021.

19- المديرية العامة للضرائب، **دليل المكلف بالضريبة**، مديرية العلاقات العمومية والإعلام، الجزائر، 2021.

20- المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة** ، مديرية العلاقات العمومية والإعلام، الجزائر، 2021.

21- المديرية العامة للضرائب، **النظام الجبائي الجزائري**، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الجزائر، 2021.

22- المديرية العامة للضرائب، **الدليل المنهجي لمرجع نوعية الخدمة**، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الجزائر، 2012.

23- المديرية العامة للضرائب، **نشرة 2017**، مديرية العلاقات العامة والاتصال، الجزائر، 2021.

24- محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة، الجزائر، 2004.

25- محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008.

26- مطر محمد عطية، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، مكتبة دار المنار، الأردن، 2006.

27- هوام جمعة، **محاسبة معمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.

الرسائل والاطروحات

28- أحمد أسامة علي، **الضريبة على الدخل في ضوء أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 2008.

29- أحمد أسامة علي، **القياس والإفصاح المحاسبي للوفورات الضريبية للأصول الرأسمالية- دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الصناعية-**، أطروحة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 2001.

30- أحمد محمود خليل، **أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي (12) وقانون ضريبة الدخل رقم (08) لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية-دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين-**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة غزة، فلسطين، 2015.

31- أسماء سلمان، زيدان الجبوري، **مدى كفاءة التقارير المالية في الإبلاغ عن أداء الوحدات الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2002.

32- آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة " 2010-2013 "**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2014.

33- بحيدة أحمد، **مستقبل مهنتي المحاسبة والمراجعة في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، الجزائر، 2017.

34- تخنوني أمال، **الممارسات المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة1، الجزائر، 2019.

35- توفيق دحماني، **الضرائب في الجزائر –دراسة مقارنة–**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2008.

36- جير إبراهيم الداعور، جميل حسن النجار، **أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة غزة، فلسطين، 2017.

37- حسن محمود عبد الله، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي– دراسة تطبيقية في سوريا–**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق، سوريا، 2015.

38- خبيطي خضير، **تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية**. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2016.

39- زنودة إيمان، **أهمية محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي IAS12**، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017.

40- سعيدي بن شهرة، براهيم شويحة، **فعالية التحقيق الجبائي في ظل عصرنه الإدارة الجبائية**، مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2018.

41- سلام عادل عباس النصراوي، **آلية مقترحة لتكييف البيئة المحلية باتجاه التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي IAS/IFRS**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2015.

42- صافو فتيحة، **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2016.

43- طاطا إيمان، **أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2017.

44- عريوة رشيد، **إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS–دراسة حالة مجمع صيدال–**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018.

45- عزيزة المهري، **اختبار التوافق بين المعيار المحاسبي الدولي ضرائب مؤجلة والتوجهات المحاسبية والجبائية في الجزائر – دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2013.

46- فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية–دراسة تطبيقية للقوائم المالية المنشورة للمصارف الفلسطينية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.

47- فاطمة حميد، **أثر ثقافة الفاعلين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي والمالي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2017.

48- قسوم حنان، **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية- دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف-**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016.

49- متولي محمد موسى، **أثر اختلاف المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على منفعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة مع دراسة تطبيقية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2011.

50- محمد الهادي ضيف الله، **أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، الجزائر، 2014.

51- محمد تامر سعيد، **أسلوب مقترح للمحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية- دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 2004.

52- محمد جمال كامل، **أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2011.

53- محمد قبايلي، **آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي " ضرائب الدخل " IAS12 في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2013.

54- ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات - دراسة حالة مؤسسة اقتصادية-**. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.

55- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2002.

56- وشان أحمد، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري في ظل تحديات التجارة الإلكترونية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة شلف، الجزائر، 2017.

المجلات والدوريات

57- إبراهيم العدوي، حسين عبد الله، " **أثر الضرائب المؤجلة في إدارة الأرباح** "، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 34، العدد 01، 2012، جامعة دمشق، سوريا، ص ص

58- أمينة حفاصة، عباس فرحات، " **جودة القوائم المالية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS- دراسة ميدانية لمؤسسة الاسمنت عين الكبيرة-** "، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد11، العدد02، 2018، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، ص ص 86-97.

59- بكيحل عبد القادر، كتوش عاشور، " **المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بين مزايا وصعوبات التطبيق" دراسة حالة الجزائر"**، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد08، العدد01، 2016، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف0657468917، الجزائر، ص ص 63-70.

60- بن حركة غنية، " **التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي "**، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 44، 2015، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة2، الجزائر، ص ص 23-54.

61- بومدين حسين، وآخرون " **تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر "**، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد02، العدد01، 2015، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، ص ص 153-178.

62- حسن الشطلاوي، " **أثر الإفصاح عن المعلومات غير المالية على جودة التقارير المالية والقيمة السوقية للبنوك التجارية الأردنية" دراسة تطبيقية** "، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد 33، 2014، جامعة غزة، فلسطين، ص ص

63- حسين جميل البديري، " **أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها** "، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد14، العدد01، 2017، جامعة الأردن، الأردن، ص ص

64- الرحيلي عوض سلامة فايز، " **دور نظام السوق المالية الجديد في تعزيز الشفافية والإفصاح المحاسبي في البيئة السعودية دراسة تحليلية** "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد41، العدد2، 2004، جامعة الإسكندرية، مصر، ص ص

65- رشيد عريوة، " **دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية** "، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد01، 2020، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، ص ص 605-624.

66- سحنون بونعجة، نبيل بوفليح، " **متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية** "، مجلة الريادة لاقتصاديات المال، المجلد 05، العدد01، 2019، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، ص ص 110-137.

67- سعادة علي العبد خليل. " **الإفصاح في التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (05)** "، مجلة المدقق الأردنية، العدد 75، 2008، جامعة الأردن، الأردن، ص ص

68- سعيدي بن شهرة، عمر قمان، " **أثر تفادي مشكلات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية – دراسة ميدانية–** "، مجلة مجامع المعرفة، المجلد7، العدد1، جامعة تندوف، الجزائر، ص ص 757-772.

69- عبدلي يمينة، درحمون هلال، " **أثر جودة التقارير المالية على كفاءة القرار الاستثماري في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية "**، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد06، العدد03، 2020، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، ص ص 97-109.

70- فريد عوينات، " **الممارسات المحاسبية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي" الاحتياجات والتحديات "**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد01، العدد02، 2017، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ص ص 123-131.

71- مدثر أبو الخيثر، " **أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية-دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول-** "، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد05، العدد01، 2007، جامعة بغداد، ص ص

72- معمري أسامة، " **متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مسايرة لتوجهات معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وتهيئة بيئة محاسبية ملائمة** "، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 05، العدد 02، 2018، جامعة أم البواقي، الجزائر، ص ص 449-473.

73- المهندي محمد، وليد زكرياء، " **أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم** " مجلة العلوم الإدارية، المجلد34، العدد2، 2007، الجامعة الأردنية، الأردن، ص ص

74- ولهي بوعلام، " **ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية** "، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير المجلد12، العدد 12، 2012، جامعة فرحات عباس سطيف، ص ص 135-168.

75- يوسف مامش، " **محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبة الدولية في ظل الانفتاح على الاستثمار الأجنبي المباشر** "، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 11، العدد 03، 2018، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، ص ص 11-27.

الملتقيات

76- براق محمد، بوسبعين تسعديت، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي**، ملتقى : النظام المحاسبي المالي في موجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة2، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011.

77- بربري محمد أمين، بكيحل عبد القادر، **تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي**، الملتقى الوطني الثاني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي SCF في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، 05-06 ماي2013.

78- دراوسي مسعود، وآخرون، **مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)**، مداخلة الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في موجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011.

79- شعيب شنوف، زاوي أسماء، **دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية**، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 20-2009/10/21.

80- مراد آيت محمد، مشيد محمد، **معالجة الاختلافات الظاهرة بين القواعد المحاسبية والضريبية في الجزائر**، الملتقى العلمي الوطني الأول حول موضوع الجباية والمحاسبة بين التقارب والاختلاف، جامعة البليدة2، الجزائر، أفريل 2017.

81- محمد طرشي، وآخرون، **النتيجة الجبائية(فروقات وتعديلات)**، الملتقى العلمي الوطني الأول حول موضوع الجباية والمحاسبة بين التقارب والاختلاف، جامعة البليدة2، الجزائر، أفريل 2017.

82- نور الدين ياحي (رئيس مجموعة العمل لتقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي)، ملتقى لتقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي، المجلس الوطني للمحاسبة، الأوراسي، الجزائر، 2019/01/21، ترجمة المحاسب توفيق راجح، سطيف.

83- نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، **نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري- دراسة تطبيقية-**، بحث مقدم إلى جمعية الضرائب المصرية، مؤتمر يومي 17/16 سبتمبر 2012.

84- هيبة حمدبي محمد، **مدى الالتزام بمعايير المحاسبة عند إجراء المحاسبة الضريبية للشركات والمنشآت**، المؤتمر الضريبي التاسع، دار الدفاع الجوي، القاهرة، 2007.

القوانين والنصوص التنظيمية:

85- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 82، بتاريخ 30 ديسمبر 2020، المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020، والمتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020.

86- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي.

87- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، بتاريخ 28 ماي 2008، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

88- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة وقواعد تسييرها.

89- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

90- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 11، بتاريخ 09 فيفري 2005، قانون رقم 05-02 المؤرخ في 06 فيفري 2005 يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري.

91- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، بتاريخ 31 ديسمبر 2008، قانون رقم 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009.

92- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 44، بتاريخ 26 جوان 2009، أمر رقم 09-01 المؤرخ في 26 جوان 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

93- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 78، بتاريخ 31 ديسمبر 2009، قانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.

94- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 49، بتاريخ 29 أوت 2010، أمر رقم 10-01 المؤرخ في 26 أوت 2010 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

95- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 80، بتاريخ 30 ديسمبر 2010، قانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

96- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 40، بتاريخ 20 جوان 2011. أمر رقم 11-11 المؤرخ في 18 جوان 2011 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

97- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 72، بتاريخ 29 ديسمبر 2011. قانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 والمتضمن قانون المالية لسنة 2012.

98- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 72، بتاريخ 30 ديسمبر 2012. قانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2010 والمتضمن قانون المالية لسنة 2013.

99- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 68، بتاريخ 31 ديسمبر 2013. قانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 والمتضمن قانون المالية لسنة 2014.

100- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 78، بتاريخ 31 ديسمبر 2014. قانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014 والمتضمن قانون المالية لسنة 2015.

101- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 40، بتاريخ 23 جويلية 2015. أمر رقم 15-01 المؤرخ في 23 جويلية 2015 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

102- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 72، بتاريخ 31 ديسمبر 2015. قانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 والمتضمن قانون المالية لسنة 2016.

103- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 77، بتاريخ 29 ديسمبر 2016. قانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

104- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 76، بتاريخ 28 ديسمبر 2017، قانون رقم 17-11 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

105- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 79، بتاريخ 30 ديسمبر 2018، قانون رقم 18-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019.

106- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 81، بتاريخ 30 ديسمبر 2019، قانون رقم 19-14 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020.

107- 2020 المتضمن قانون المالية لسنة 2021.

108- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 44، بتاريخ 08 جوان 2021، أمر رقم 21-07 المؤرخ في 26 ماي 2021 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2021.

109- التعليمة رقم 02 بتاريخ 2019/03/20 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بالجزائر، **المتضمنة المعالجة الجبائية لإعادة تقييم التثبيتات**.

110- المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021.

111- المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب غير المباشرة، 2021.

112- المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب الرسم على رقم الأعمال، 2021.

113- المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2021.

114- المديرية العامة للضرائب، قانون الطابع والتسجيل، 2021.

المواقع الالكترونية

115- www.acc4arab.com

116- www.ifrs.org

117- www.iascasociety.org

118- www.socapa.org

119- www.mfdgi.gov.dz

120- blog.naseej.com

المراجع باللغة الأجنبية

121- Abdullah Al Multiwaly, M HEWAIDY, **" Disclosure Level And Compliance With IFRSs: An Empirical Investigation Of Kuwaiti Companies "**, International Business & Economics Research Journal, 2010, Vol9, No5.

122-Ali Tazdait, **Maitrise Du Système Comptable Financier 2007**, 1ere éd, Alger : ACG, 2009.

123-Amar Kaddouri, Ahmed Mimeche, **Cours de Comptabilité Financiére Selon les Norms IAS/IFRS et le SCF 2007**, Alger , 2009.

124- Ahmed Ellech, **" Formation sur les Normes IAS/IFRS "**, Atelier sur le Cycle d'exploitation (Partie 3),2010, Algerie : Organisé par ESSEM Alger Business School

125-Athman Ihaddadene, **la Comptabilité Financière Selon IAS/IFRS et le SCF**, Mémoire pour l'obtention d'un Magister non publier, ESC, 2009.

126-Bashar Malkawi, Haitham Haloush, **" The Case of Income Tax Evasion In Jordan: Symptoms and Solutions"**, Journal of Financial Crime, 2008, Vol15, N°3.

127-Bernard Roffournier, **Les Normes Comptabilité Internationales IFRS**, 4eme Edition, Paris, 2010.

128-Bruno Colmunt et autre, **Comptabilité Financier en Normes IAS/IFRS**, Paris : Pearson, 2008.

129-Claire Durand, **Méthodes de sondage : notes de cours , Département de Sociologie**. Canada : Université de Montréal, 2002.

130-Djelloul Boubir, **Comptabilité Financière SCF et IFRS -Manuel 1 du cadre conceptuel et de quelques autres aspects du SCF**, Alger : ITCIS éditions, 2013.

131-Eric Dumalanede, **Comptabilité Générale Conforme au SCF et aux Normes Comptables Internationals IAS/IFRS**, Alger : Berti editions, 2009.

132-Elisabeth Bertin et autre, **Comptabilité et Audit**, Alger, 2013.

133-Friedrich Micheline et autres**, Financement Trésorerie, Externe, Consolidation Corrigé**, Paris : Edition Foucher, 2006.

134- Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff , **Normes IAS/IFRS : Que faut-il faire ? Comment s'y prendre ?** , London : Éditions d'Organisation, 2004.

135-IFRS Foundation, **Who we are and what we do**, London : United Kingdom**,** 2017.

136- Jean-Jacques Julian, **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, 2ème éd. Paris : sup' Foucher, 2007.

136- Micheline Fiederich et Georges Langlois, **Le meilleur du DCG 10 Comptabilité et Audit**, 2ème éd, Paris : sup' Foucher, 2011.

137-Mohamed Benkaci, **Les Normes Comptables Internationnales IAS/IFRS**, Alger : édition Berti, 2009.
138-Mourad El Besseghi, **Formations sur Les Impôts Différés Selon Les Normes IAS/ IFRS et le SCF**, Alger : Berti éditions, 2010.
139-Mokrani, **" Le Bilan Financier et La Liasse Fiscale avec Etude de Cas sur Pc-Compta (DLG) "**, Alger : Hotel Hylton, 22 et 23 Mai 2011.
140-Mohamed Benkaci, **Les Normes Comptabilité Internationales IAS/IFRS**, Alger : Berti editions, 2009.
141-Mohamed Zaatri, **Initiation aux Impôts différés**, Alger : Berti éditions, 2021.
Ministère des finances. **la lettre de la DGI. N 69**,2013.
142- Odile Barbe et Laurent Didelot, **Maitriser les IFRS**, 5ème éd. Paris : Groupe Revue Fiduciaire, 2010.
143-Obert Robert, **Comptabilité et Audit Manuel et Application,** 3eme éd, Paris, 2010.
144-Omaima HASSAN & Claire MARSTON, **" Disclosure measurement in the empirical accounting literature"**, LONDON : Working paper, Economics and finance working paper ,September 2010, N°10-18.
145-Ould Amer Smail, **" La Normalisation Comptable en Algérie : Présentation du Nouveau Système Comptable et Financier "**, Revue des Sciences Economiques et de Gestion,2010, N°10.
146-PremSikka, **"Accounting and taxation: Conjoined twins or separate siblings? "**, Journal of Accounting Forum, Decembre 2016. N°33
147- Rabah tafighoult, **le Système Comptable Financier -La Comptabilité Financière Selon les Normes Comptable Algériennes-**, 1ere édition. Alger : EURL Aurès Moulédiouane, 2015.
148 - Rabah Boussaid, EldjemaBelai et Brahim Tiguemounine, **"Dossier Pedagogique de Seminaire Portant sur Les Impôts Diffères"**, Institut Supérieur de Gestion et de Planification, 29 et 30 Septembre 2012.
149-Robert Obert. **DECF Comptabilité Approfondie et Révision**.6eme éd. Paris, 2005.
150-Robert Maeso, **Comptabilité Approfondie en 32 fiches**, 3eme éd, Paris, 2013.
151-Robert OBERT, **Pratique des normes IFRS, Dunod**. PARIS: Dunod, 2017.
Sarbeh HAMID, **Gestion comptable par application conforme aux nouveau scf et aux normes comptables ias/ifrs**, Algérie : page bleu, 2012.
152- Stéphan Brun, **Guide d'applicotion des Normes IAS/IFRS**, Alger : Berti éditions, 2011.
153- Weinstein, Mark, **" PPC Individual & Business Tax Planning (Tax Planning) "**. The CPA Technology Advisor, November 2005, Vol 15, N°7.
154- William Hoffman, **" The Theory of Tax Planning "**, The Accounting Review, published by American accounting association, April 1961,Vol 36, Issue 2.

الملاحـــق

الملحق رقم 01 : البنود الخاصة بمؤشر الإفصاح للقوائم المالية(2017 – 2020) للشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر(مجمع صيدال، أن سي أ رويبة، بيوفارم)

متطلبات الافصاح عن الضرائب ضمن	الرقم	بنود الافصاح	تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 12" ضرائب الدخل" على القوائم المالية											
			مجمع صيدال				أن سي أ رويبة				بيوفارم			
			17	18	19	20	17	18	19	20	17	18	19	20
الميزانية	01	عرض أصول وخصوم الضريبة بشكل منفصل عن الأصول والخصوم الأخرى	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	02	خصوم وأصول الضريبة المؤجلة مفصولة عن خصوم وأصول الضريبة المستحقة	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	03	لا يجب تصنيف أصول وخصوم الضريبة المؤجلة كأصول وخصوم جارية	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	04	لا يتم اجراء المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والخصوم الضريبية الجارية	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	05	لا يتم اجراء المقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة والخصوم الضريبية المؤجلة	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	06	يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة للفترات المستقبلية بمعدلات الضرائب المتوقع أن تكون سائدة في تلك الفترة	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	07	في حالة تغير المعدلات الضريبية في المستقبل فيتم القياس باستخدام المعدلات التي تكون سائدة عند تحقق الأصل أو يسدد فيها الالتزام	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	08	الافصاح عن الضرائب المؤجلة عن فارق إعادة التقييم	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0
	09	الافصاح عن الضرائب المؤجلة عن التغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
جدول حسابات النتائج	10	تعالج الضرائب المستحقة والمؤجلة في حساب النتيجة	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	11	عرض العبء للضريبة المؤجلة بشكل منفصل عن العبء للضريبة المستحقة	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	12	عرض الايراد للضريبة المؤجلة بشكل منفصل عن الايراد للضريبة المستحقة	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	13	مبلغ العبء الضريبي المؤجل الناجم عن التغيرات في معدل الضريبة	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–

	14	مبلغ العبء الضريبي المؤجل الناجم عن التغيرات في السياسات المحاسبية	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
الايضاحات المكلمة	15	تقديم شرح عن العلاقة بين عبء الضريبة والايراد في حالة الربح أو الخسارة	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	16	مبلغ التأثيرات للتوزيعات المفتوحة والمعلقة للمساهمين، والتي لم يتم محاسبتها كخصوم	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	17	الافصاح عن العبء الضريبي للربح أو الخسارة المتعلقة بالتوقف للعمليات غير المستقرة	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	18	الافصاح عن النتائج الجارية للعمليات غير المستقرة محاسبيا ي الفترات السابقة المعروضة	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	19	مقاربة بالأرقام بين العبء (الإيراد)الضريبي والربح المحاسبي بالضرب في المعدلات المطبقة.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	20	مقاربة بالأرقام بين متوسط معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة المطبق	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	21	الإشارة إلى قاعدة وأساس الحساب بالمعدلات المطبقة	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
	22	المبلغ الإجمالي للفروقات المؤقتة المتعلقة بالمساهمات في الفروع والشركات الزميلة والعقود المشتركة التابعة للخصوم الضريبية المؤجلة التي لم يتم تسجيلها محاسبيا	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1

الملحق رقم 02 : البنود الخاصة بمؤشر الإفصاح للقوائم المالية(2017 – 2020) للشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر(الأوراسي ، أليانس ، أوم انفست)

متطلبات الافصاح عن الضرائب المؤجلة ضمن	الرقم	بنود الافصاح	تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 12" ضرائب الدخل" على القوائم المالية											
			الأوراسي				أليانس				أوم انفست			
			17	18	19	20	17	18	19	20	17	18	19	20
الميزانية	01	عرض أصول وخصوم الضريبة بشكل منفصل عن الأصول والخصوم الأخرى	1	1	1	1	1	1	1	1	-	1	1	1
	02	خصوم وأصول الضريبة المؤجلة مفصولة عن خصوم وأصول الضريبة المستحقة	1	1	1	1	1	1	1	1	-	0	1	1
	03	لا يجب تصنيف أصول وخصوم الضريبة المؤجلة كأصول وخصوم جارية	1	1	1	1	1	1	1	1	-	0	1	1
	04	لا يتم اجراء المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والخصوم الضريبية الجارية	1	1	1	1	1	1	1	1	-	1	1	1

	05	لا يتم اجراء المقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة والخصوم الضريبية المؤجلة	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	1	-	0	0	0
	06	يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة للفترات المستقبلية بمعدلات الضرائب المتوقع أن تكون سائدة في تلك الفترة	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	1	-	0	0	0
	07	في حالة تغير المعدلات الضريبية في المستقبل فيتم القياس باستخدام المعدلات التي تكون سائدة عند تحقق الأصل أو يسدد فيها الالتزام	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	1	-	0	0	0
	08	الافصاح عن الضرائب المؤجلة عن فارق إعادة التقييم	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-	0	0	0
	09	الافصاح عن الضرائب المؤجلة عن التغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
جدول حسابات النتائج	10	تعالج الضرائب المستحقة والمؤجلة في حساب النتيجة	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	-	0	1	1
	11	عرض العبء للضريبة المؤجلة بشكل منفصل عن العبء للضريبة المستحقة	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	-	1	1	1
	12	عرض الايراد للضريبة المؤجلة بشكل منفصل عن الايراد للضريبة المستحقة	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	-	1	1	1
	13	مبلغ العبء الضريبي المؤجل الناجم عن التغيرات في معدل الضريبة	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	14	مبلغ العبء الضريبي المؤجل الناجم عن التغيرات في السياسات المحاسبية	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
الايضاحات المكلمة	15	تقديم شرح عن العلاقة بين عبء الضريبة والايراد في حالة الربح أو الخسارة	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	16	مبلغ التأثيرات للتوزيعات المفتوحة والمعلقة للمساهمين، والتي لم يتم محاسبتها كخصوم	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	17	الافصاح عن العبء الضريبي للربح أو الخسارة المتعلقة بالتوقف للعمليات غير المستقرة	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	18	الافصاح عن النتائج الجارية للعمليات غير المستقرة محاسبيا ي الفترات السابقة المعروضة	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	19	مقاربة بالأرقام بين العبء (الإيراد	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1

		)الضـريبي والـربح المحاسـبي بالضـرب في المعدلات المطبقة.												
	20	مقاربـة بالأرقـام بـين متوسـط معـدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة المطبق	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	21	الإشـارة إلى قاعـدة وأسـاس الحسـاب بالمعدلات المطبقة	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	22	المبلغ الإجمالي للفروقات المؤقتة المتعلقة بالمساهمات في الفروع والشركات الزميلة والعقود المشتركة التابعة للخصوم الضريبية المؤجلة التي لم يتم تسجيلها محاسبيا	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1

الملحق رقم 03: المقارنة بين الشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر من حيث الالتزام بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي" ضرائب الدخل"IAS12(2017-2020) خلال الفترة

Binomial Test

	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	
SAIDAL	Group 1	افصاح	40	.53	.50	.731
	Group 2	عدم الافصاح	36	.47		
	Total		76	1.00		
ROUIBA	Group 1	افصاح	32	.42	.50	.207
	Group 2	عدم الافصاح	44	.58		
	Total		76	1.00		
BOIPHARM	Group 1	افصاح	36	.47	.50	.731
	Group 2	عدم الافصاح	40	.53		
	Total		76	1.00		
AURASSI	Group 1	افصاح	32	.42	.50	.207
	Group 2	عدم الافصاح	44	.58		
	Total		76	1.00		
ALLIANCE	Group 1	افصاح	32	.42	.50	.207
	Group 2	عدم الافصاح	44	.58		
	Total		76	1.00		
AOM_INVEST	Group 1	افصاح	14	.18	.50	.000
	Group 2	عدم الافصاح	62	.82		
	Total		76	1.00		

الملحق رقم 04: القوائم المالية للشركات المدرجة ضمن بورصة الجزائر

- **القوائم المالية لمجمع صيدال**
- **سنة 2017-2018**

1 . Bilan Exercice 2018 de la Société Mère

1.1.Actif du Bilan (Société mère)

UM : DA

ACTIF	31/12/2018 MONTANTS BRUTS	31/12/2018 AMORTS OU PROVISIONS	31/12/2018 MONTANTS NETS	31/12/2017
ACTIF NON COURANT				
Écart d'acquisition (ou goodwill)	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	115 414 200,00
Immobilisations incorporelles	**375 991 692,60**	**237 242 456,77**	**138 749 235,83**	**12 120 176,05**
Immobilisations corporelles				
Terrains	1 130 848 191,42	0,00	1 130 848 191,42	9 122 499 237,77
Bâtiments	6 325 637 912,96	4 649 825 764,79	1 675 812 148,17	1 080 477 718,20
Autres immobilisations corporelles	17 138 456 154,21	13 585 264 692,41	3 553 191 461,80	1 041 699 916,09
Immobilisations en concession	0,00	0,00	0,00	276 361 487,38
Immobilisations en cours	10 555 198 258,95	0,00	10 555 198 258,95	13 302 394 720,76
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalences - entreprises associées				
Autres participations et créances rattachées	2 939 700 175,00	462 033 246,90	2 477 666 928,10	2 878 719 294,94
Autres titres immobilisés	3 000 000 000,00	0,00	3 000 000 000,00	4 000 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	151 716 852,87	0,00	151 716 852,87	156 010 062,87
Impôts différés actif	318 510 346,41	0,00	318 510 346,41	290 053 362,19
TOTAL ACTIF NON COURANT	**42 051 473 784,42**	**18 934 366 160,87**	**23 117 107 623,55**	**32 275 750 176,25**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	**6 273 308 651,69**	**667 793 354,53**	**5 605 515 297,16**	**4 364 975 309,76**
Créances et emplois assimilés				
Clients	5 290 022 773,75	1 657 277 910,11	3 632 744 863,64	3 105 203 300,94
Autres débiteurs	2 017 384 318,21	7 500,00	2 017 376 818,21	1 709 278 222,98
Impôts	138 792 346,50	11 998 830,46	126 793 516,04	100 851 920,55
Autres actif courant				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	18 559 989,19
Trésorerie	3 114 228 586,22	76 896 881,94	3 037 331 704,28	4 698 936 566,30
TOTAL ACTIF COURANT	**16 852 296 665,56**	**2 413 974 477,04**	**14 438 322 188,52**	**13 997 805 309,72**
TOTAL GENERAL ACTIF	**58 903 770 449,98**	**21 348 340 637,91**	**37 555 429 812,07**	**46 273 555 485,97**

1.2. Passif du Bilan (Société mère)

UM : DA

PASSIF	31/12/2018	31/12/2017
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Dotations de l'Etat	0,00	0,00
Autres fonds propres	411 677 000,00	8 721 856 492,20
Primes et réserves -(réserves consolidées)	13 263 207 027,34	12 792 833 494,93
Écarts de réévaluation	1 265 034 701,67	1 578 555 153,30
Écart d'équivalence	0,00	0,00
Résultat Net	1 292 124 259,29	1 433 341 329,05
Autres capitaux propres -report à nouveau	225 264 110,76	-157 297 796,64
Liaison inter unités	0,00	0,00
TOTAL CAPITAUX PROPRES I	**18 957 307 099,06**	**26 869 288 672,84**
PASSIF NON COURANT		
Emprunts et dettes financières	10 617 741 786,58	10 489 615 502,36
Impôts (différés et provisionnés)	2 377 222,01	0,00
Autres dettes non courantes	593 645 268,24	1 059 992 788,80
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 407 039 675,99	1 321 044 280,68
TOTAL PASSIF NON COURANT II	**12 620 803 952,82**	**12 870 652 571,84**
PASSIF COURANT		
Fournisseurs et comptes rattachés	2 000 103 976,88	1 324 510 088,67
Impôts	179 607 313,70	709 248 220,05
Autres dettes	3 682 456 439,87	4 054 421 969,79
Trésorerie passif	115 151 029,74	445 433 962,78
TOTAL PASSIF COURANT III	**5 977 318 760,19**	**6 533 614 241,29**
TOTAL GENERAL PASSIF	**37 555 429 812,07**	**46 273 555 485,97**

1.3. Tableau de Compte de Résultats (Société mère)

UM : DA

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT	31/12/2018	31/12/2017	R/O	Evol. 2018/2017
Chiffre d'affaires	9 627 669 617,30	9 610 663 720,30	88,81%	0,18%
Variation stocks produits finis et en cours	206 569 542,16	-445 404 405,32	42,66%	146,38%
Production immobilisée	0,00	0,00	/	/
Subvention d'exploitation	0,00	0,00	/	/
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	**9 834 239 159,46**	**9 165 259 314,98**	**86,84%**	**7,30%**
Achats consommés	-4 143 149 298,10	-3 382 283 278,19	111,20%	22,50%
Services extérieurs et autres consommations	-1 012 879 210,65	-952 170 610,90	99,88%	6,38%
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	**-5 156 028 508,75**	**-4 334 453 889,09**	**108,78%**	**18,95%**
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	**4 678 210 650,71**	**4 830 805 425,89**	**71,05%**	**-3,16%**
Charges de personnel	-3 186 097 946,17	-2 709 238 895,90	105,17%	17,60%
Impôts, taxes et versements assimilés	-160 057 490,45	-158 926 511,12	95,25%	0,71%
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**1 332 055 214,09**	**1 962 640 018,87**	**39,33%**	**-32,13%**
Autres produits opérationnels	1 142 352 643,62	114 704 843,76	8101,05%	895,91%
Autres charges opérationnelles	-142 890 390,41	-51 702 530,63	281,60%	176,37%
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-1 287 214 651,31	-735 099 379,24	84,28%	75,11%
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	321 577 514,29	362 742 047,22	473,33%	-11,35%
V - RESULTAT OPERATIONNEL	**1 365 880 330,28**	**1 653 284 999,98**	**72,23%**	**-17,38%**
Produits financiers	191 627 016,37	162 892 992,61	195,69%	17,64%
Charges financières	-159 258 487,69	-101 670 170,27	230,22%	56,64%
VI - RESULTAT FINANCIER	**32 368 528,68**	**61 222 822,34**	**112,59%**	**-47,13%**
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	**1 398 248 858,96**	**1 714 507 822,32**	**72,84%**	**-18,45%**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-127 206 062,00	-277 572 318,00	/	-54,17%
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-21 081 462,33	3 594 175,27	567,39%	-686,55%
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	11 489 796 333,74	9 805 599 198,57	99,87%	17,18%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-10 197 672 074,45	-8 372 257 869,52	106,44%	21,80%
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**1 292 124 259,29**	**1 433 341 329,05**	**67,18%**	**-9,85%**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	0,00	0,00	/	/
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	0,00	0,00	/	/
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	**0,00**	**0,00**	/	/
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**1 292 124 259,29**	**1 433 341 329,05**	**67,18%**	**-9,85%**

سنة 2019-2020:

1. Bilan au 31/12/2020 de la Société mère

1.1. Actif du Bilan (Société mère)

UM : DA

ACTIF	31/12/2020 MONTANTS BRUTS	31/12/2020 AMORTS OU PROVISIONS	31/12/2020 MONTANTS NETS	31/12/2018
ACTIF NON COURANT :				
Écart d'acquisition (ou goodwill)	141 648 564,00	0,00	141 648 564,00	141 648 564,00
Immobilisations incorporelles	462 879 269,66	337 890 377,44	124 988 892,22	173 375 648,35
Immobilisations corporelles				
Terrains	1 130 848 191,42	0,00	1 130 848 191,42	1 130 848 191,42
Bâtiments	11 993 249 852,09	5 105 963 162,08	6 887 286 690,01	6 908 389 495,62
Autres immobilisations corporelles	19 568 978 255,65	14 409 764 064,06	5 159 214 191,59	5 355 078 686,94
Immobilisations en concession	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations en cours	3 370 773 070,44	0,00	3 370 773 070,44	3 419 612 218,21
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence - entreprises associées	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées	3 038 500 175,00	59 416 028,43	2 979 084 146,57	2 985 092 655,87
Autres titres immobiliaés	2 000 000 000,00	0,00	2 000 000 000,00	2 500 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	13 547 349,14	0,00	13 547 349,14	106 741 603,70
Impôts différés actifs	352 717 927,73	0,00	352 717 927,73	324 024 098,53
TOTAL ACTIF NON COURANT	**42 073 142 655,13**	**19 913 033 632,01**	**22 160 109 023,12**	**23044811 162,64**
ACTIF COURANT :				
Stocks et encours	6 711 312 952,23	555 178 981,36	6 156 133 970,87	6 404 784 394,09
Créances et emplois assimilés				
Clients	5 585 231 042,12	1 644 336 713,90	3 940 894 328,22	3 141 134 935,41
Autres débiteurs	2 165 104 062,71	7 500,00	2 165 096 562,71	2 210 530 786,72
Impôts	86 706 368,91	0,00	86 706 368,91	120 424 209,62
Autres actifs courants	0,00	0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	18 559 989,19
Trésorerie	2 842 844 096,04	76 896 881,94	2 765 947 214,10	1 826 155 136,27
TOTAL ACTIF COURANT	**17 409 758 511,20**	**2 276 420 077,20**	**15 133 338 434,00**	**13 721 589 451,30**
TOTAL GENERAL ACTIF	**59 482 901 166,33**	**22 189 453 709,21**	**37 293 447 457,12**	**36 766 400 613,94**

1.2. Passif du Bilan (Société mère) :

UM : DA

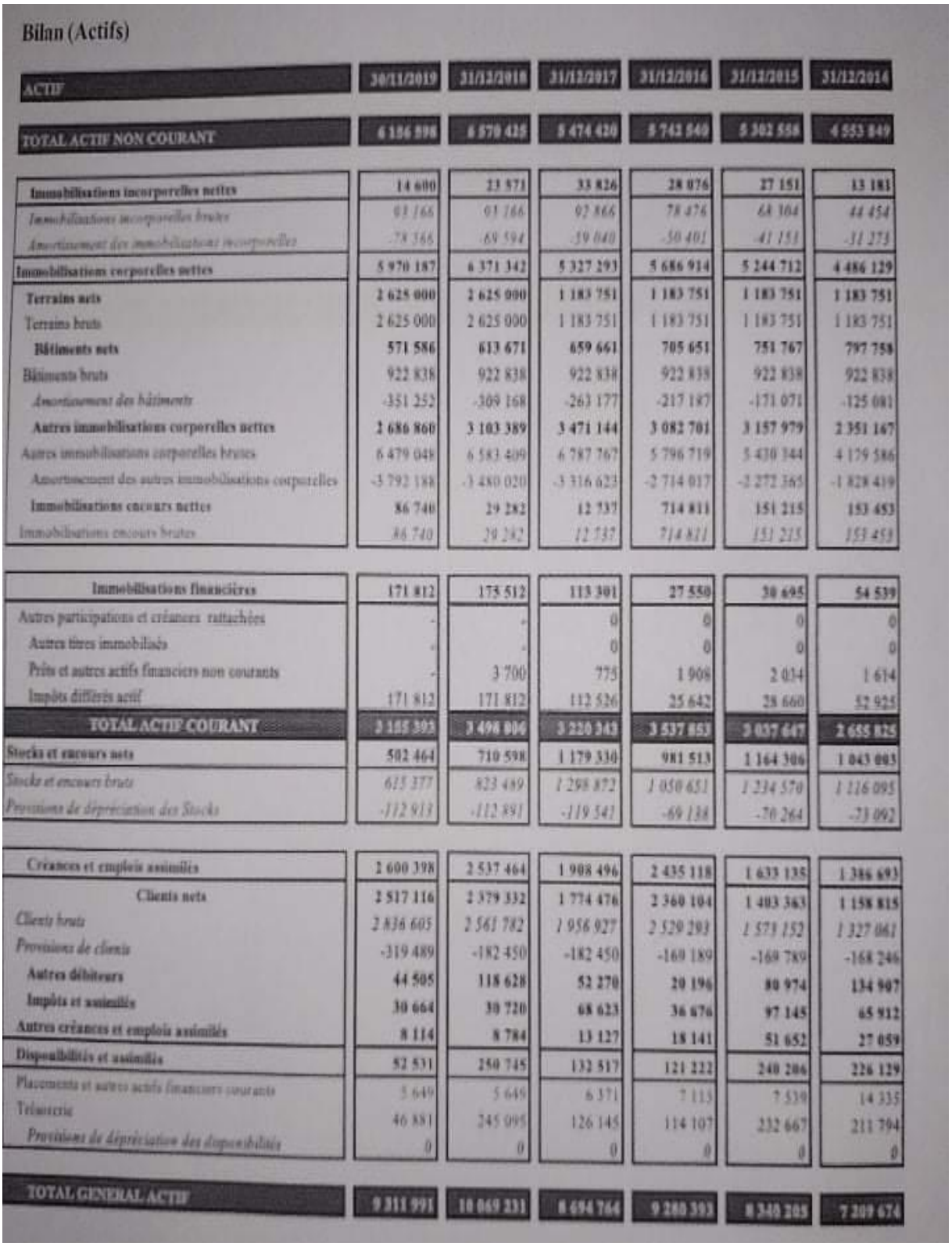
PASSIF	31/12/2020	31/12/2019
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Autres fonds propres	411 677 000,00	411 677 000,00
Primes et réserves - (réserves consolidées)	14 420 679 269,88	13 833 681 286,63
Écarts de réévaluation	1 265 034 701,67	1 265 034 701,67
Écart d'équivalence	0,00	0,00
Résultat net	253 900 683,99	806 029 107,58
Autres capitaux propres - report à nouveau	683 888 702,27	234 568 875,67
Liaison inter-unités	0,00	0,00
TOTAL I	**19 535 180 357,81**	**19 050 990 971,55**
PASSIF NON COURANT :		
Emprunts et dettes financières	10 291 608 114,55	10 098 748 057,99
Impôts (différés et provisionnés)	6 584 675,27	3 501 208,32
Autres dettes non courantes	0,00	593 645 268,24
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 607 122 564,21	1 421 355 889,30
TOTAL PASSIF NON COURANT II	**11 905 315 354,03**	**12 117 250 423,85**
PASSIF COURANT :		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 140 880 085,73	1 334 618 982,29
Impôts	151 668 542,53	95 924 225,85
Autres dettes	4 000 660 071,14	3 658 641 247,14
Trésorerie passive	559 743 045,88	508 974 763,26
TOTAL PASSIF COURANT III	**5 852 951 745,28**	**5 598 159 218,54**
TOTAL GÉNÉRAL PASSIF	**37 293 447 457,12**	**36 766 400 613,94**

1.3. Tableau des Compte de Résultats (Société mère) :

UM : DA

designation	31/12/2020	31/12/2019	Evolution 2020/2019	R/O
Chiffre d'affaires	9 124 250 542,43	8 680 696 449,38	5,11 %	86,87 %
Variation stocks produits finis et en cours	213 382 115,56	1 014 748 376,80	- 78,97 %	25,86 %
Production immobilisée	0,00	0,00	/	/
Subvention d'exploitation	0,00	0,00	/	/
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	**9 337 632 657,99**	**9 695 444 826,18**	**-3,69 %**	**82,42 %**
Achats consommés	- 3 829 527 985,06	- 4 153 002 131,54	- 7,79 %	88,68 %
Services extérieurs et autres consommations	- 882 600 567,82	- 1 060 937 059,85	- 16,81 %	87,05 %
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	**- 4 712 128 552,88**	**- 5 213 939 191,39**	**- 9,62 %**	**88,37 %**
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	**4 625 504 105,11**	**4 481 505 634,79**	**3,21 %**	**77,14 %**
Charges du personnel	- 3 465 726 582,70	- 3 360 530 357,67	3,13 %	104,01 %
Impôts, taxes et versements assimilés	- 190 802 340,63	- 143 359 731,96	33,09 %	120,85 %
IV - EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION	**968 975 181,78**	**977 615 545,16**	**- 0,88 %**	**38,66 %**
Autres produits opérationnels	194 209 513,00	681 825 979,04	- 71,52 %	2 652,11 %
Autres charges opérationnelles	- 96 188 192,11	- 69 832 819,44	37,74 %	787,20 %
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	- 959 993 273,40	- 1 216 487 703,68	- 21,08 %	66,24 %
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	189 633 004,37	636 736 591,48	- 70,22 %	/
V - RESULTAT OPÉRATIONNEL	**296 636 233,64**	**1 009 857 592,56**	**- 70,63 %**	**28,19 %**
Produits financiers	125 789 989,63	151 946 624,00	- 17,21 %	151,52 %
Charges financières	- 99 220 031,26	- 272 784 886,35	- 63,63 %	64,51 %
VI - RÉSULTAT FINANCIER	**26 569 958,37**	**- 120 838 262,35**	**- 121,99 %**	**- 37,53 %**
VII - RÉSULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔT (V + VI)	**323 206 192,01**	**889 019 330,21**	**- 63,64 %**	**32,93 %**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	- 88 374 651,00	- 77 823 533,00	13,56 %	/
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires	- 19 069 142,98	5 166 689,63	- 469,08 %	/
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES	9 847 265 164,99	11 165 954 020,70	- 11,81 %	86,24 %
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITÉS ORDINAIRES	- 9 593 364 481,00	- 10 359 924 913,12	- 7,40 %	91,91 %
VIII - RÉSULTAT NET DES ACTIVITÉS ORDINAIRES	**253 900 683,99**	**806 029 107,58**	**- 68,50 %**	**25,07 %**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	0,00	0,00	/	/
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	0,00	0,00	/	/
IX - RÉSULTAT EXTRAORDINAIRE	**0,00**	**0,00**	/	/
X - RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE	**253 900 683,99**	**806 029 107,58**	**- 68,50 %**	**25,07 %**

- القوائم المالية لشركة أن سي أ رويبة:
- كل السنوات :



Bilan (Actifs)

ACTIF	30/11/2019	31/12/2018	31/12/2017	31/12/2016	31/12/2015	31/12/2014
TOTAL ACTIF NON COURANT	**6 186 896**	**6 570 425**	**5 474 420**	**5 742 540**	**5 302 556**	**4 553 849**
Immobilisations incorporelles nettes	**14 600**	**23 571**	**33 826**	**28 076**	**27 151**	**13 183**
Immobilisations incorporelles brutes	*93 166*	*93 166*	*92 866*	*78 476*	*68 304*	*44 454*
Amortissement des immobilisations incorporelles	*-78 566*	*-69 594*	*-59 040*	*-50 401*	*-41 153*	*-31 273*
Immobilisations corporelles nettes	**5 970 187**	**6 371 342**	**5 327 293**	**5 686 914**	**5 244 712**	**4 486 129**
Terrains nets	**2 625 000**	**2 625 000**	**1 183 751**	**1 183 751**	**1 183 751**	**1 183 751**
Terrains bruts	2 625 000	2 625 000	1 183 751	1 183 751	1 183 751	1 183 751
Bâtiments nets	**571 586**	**613 671**	**659 661**	**705 651**	**751 767**	**797 758**
Bâtiments bruts	922 838	922 838	922 838	922 838	922 838	922 838
Amortissement des bâtiments	-351 252	-309 168	-263 177	-217 187	-171 071	-125 081
Autres immobilisations corporelles nettes	**2 686 860**	**3 103 389**	**3 471 144**	**3 082 701**	**3 157 979**	**2 351 167**
Autres immobilisations corporelles brutes	6 479 048	6 583 409	6 787 767	5 796 719	5 430 344	4 179 586
Amortissement des autres immobilisations corporelles	-3 792 188	-3 480 020	-3 316 623	-2 714 017	-2 272 365	-1 828 419
Immobilisations encours nettes	**86 740**	**29 282**	**12 737**	**714 811**	**151 215**	**153 453**
Immobilisations encours brutes	*86 740*	*29 282*	*12 737*	*714 811*	*151 215*	*153 453*
Immobilisations financières	**171 812**	**175 512**	**113 301**	**27 550**	**30 695**	**54 539**
Autres participations et créances rattachées	-	-	0	0	0	0
Autres titres immobilisés	-	-	0	0	0	0
Prêts et autres actifs financiers non courants	-	3 700	775	1 908	2 034	1 614
Impôts différés actif	171 812	171 812	112 526	25 642	28 660	52 925
TOTAL ACTIF COURANT	**3 125 393**	**3 498 906**	**3 220 343**	**3 537 853**	**3 037 647**	**2 655 825**
Stocks et encours nets	**502 464**	**710 598**	**1 179 330**	**981 513**	**1 164 306**	**1 043 003**
Stocks et encours bruts	*615 377*	*823 489*	*1 298 872*	*1 050 651*	*1 234 570*	*1 116 095*
Provisions de dépréciation des Stocks	*-112 913*	*-112 891*	*-119 541*	*-69 138*	*-70 264*	*-73 092*
Créances et emplois assimilés	**2 600 398**	**2 537 464**	**1 908 496**	**2 435 118**	**1 633 135**	**1 386 693**
Clients nets	**2 517 116**	**2 379 332**	**1 774 476**	**2 360 104**	**1 403 363**	**1 158 815**
Clients bruts	*2 836 605*	*2 561 782*	*1 956 927*	*2 529 293*	*1 573 152*	*1 327 061*
Provisions de clients	-319 489	-182 450	-182 450	-169 189	-169 789	-168 246
Autres débiteurs	**44 505**	**118 628**	**52 270**	**20 196**	**80 974**	**134 907**
Impôts et assimilés	**30 664**	**30 720**	**68 623**	**36 676**	**97 145**	**65 912**
Autres créances et emplois assimilés	**8 114**	**8 784**	**13 127**	**18 141**	**51 652**	**27 059**
Disponibilités et assimilés	**52 531**	**250 745**	**132 517**	**121 222**	**240 206**	**226 129**
Placements et autres actifs financiers courants	5 649	5 649	6 371	7 113	7 539	14 335
Trésorerie	46 881	245 095	126 145	114 107	232 667	211 794
Provisions de dépréciation des disponibilités	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*
TOTAL GENERAL ACTIF	**9 311 991**	**10 069 331**	**8 694 764**	**9 280 393**	**8 340 205**	**7 209 674**

Bilan (Passifs)

PASSIF	30/11/2019	31/12/2018	31/12/2017	31/12/2016	31/12/2015	31/12/2014
CAPITAUX PROPRES	**1 685 784**	**2 535 669**	**1 369 456**	**2 072 866**	**2 068 197**	**1 981 115**
Capital émis	849 195	849 195	849 195	849 195	849 195	849 195
Capital non appelé	0	0	0	0	0	0
Primes et réserves	1 961 510	520 261	1 222 871	1 091 622	1 030 017	820 784
Ecarts de réévaluation	0	1 441 249	0	0	0	0
Résultat net	-849 885	-275 036	-702 610	130 675	188 985	310 854
Autres capitaux propres	-275 036	0	0	573	0	282
PASSIFS NON COURANTS	**2 023 689**	**1 621 088**	**2 515 037**	**2 922 690**	**3 131 159**	**2 682 150**
Emprunts et dettes financières	1 985 340	1 585 340	2 486 786	2 903 996	3 117 402	2 676 781
Impôts (différés et provisionnées)	17 042	17 042	10 995	9 231	5 143	1 729
Autres dettes non courantes	0	0	0	0	0	0
Provisions et produits constatés d'avance	21 227	18 676	15 746	9 563	8 614	3 641
PASSIFS COURANTS	**5 602 598**	**5 912 884**	**4 811 288**	**4 585 636**	**3 140 849**	**2 546 409**
Fournisseurs et comptes rattachés	2 410 246	2 311 196	1 970 597	1 809 080	1 367 058	1 255 301
Impôts	137 752	5 317	3 195	19 202	40 633	163 080
Autres dettes	251 110	281 221	135 486	242 903	1 134 932	718 996
Trésorerie passif et autres passifs financiers	2 823 390	3 314 770	2 702 503	2 214 451	598 226	409 032
Echéances à moins d'un an sur emprunts bancaires à moyen terme	*979 022*	*979 022*	*799 998*	*799 882*	*519 990*	*425 788*
Trésorerie passif	*1 844 368*	*2 335 748*	*2 903 505*	*1 415 569*	*525 952*	*295 208*
TOTAL GENERAL PASSIF	**9 311 991**	**10 069 321**	**8 694 764**	**9 280 393**	**8 340 205**	**7 209 674**

Comptes de résultats

Tableau des Comptes de Résultats	30/11/2019	%Vs CA	31/12/2018	%Vs CA	31/12/2017	%Vs CA	31/12/2016	%Vs CA	31/12/2015	%Vs CA	31/12/2014	%Vs CA
Chiffre d'affaires	3630856	100%	5936615	100%	5659391	100%	7983651	100%	7490167	100%	7053728	100%
Variation stocks produits finis et en-cours	- 55	-2%	- 164688	-3%	260096	5%	30675	0%	66963	1%	- 8788	0%
Subventions d'exploitation	45	0%	-	0%	-		-	0%	-	0%	1252	0%
PRODUCTION DE L'EXERCICE	3575403	99%	5771928	97%	5919487	105%	8014327	100%	7557130	101%	7046191	100%
Achats consommés	- 2282157	-62,9%	- 3618613	-61,0%	- 3607011	-63,7%	- 4831599	-60,5%	- 4520099	-60%	- 4150718	-59%
Services extérieurs et autres consommations	- 526161	-14%	- 926987	-16%	- 1129604	-20%	- 1351523	-17%	- 1157586	-15%	- 1038592	-15%
CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-2808318	-77%	-4545599	-77%	-4736615	-84%	-6183122	-77%	-5677685	-76%	-5189310	-74%
VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	767086	21%	1226328	21%	1182872	21%	1830733	23%	1879445	25%	1856881	
Charges de personnel	- 573247	-16%	- 711631	-12%	- 722932	-13%	- 766196	-10%	- 729350	-10%	- 723916	-10%
Impôts taxes et versements assimilés	- 41706	-1%	- 50733	-1%	- 54754	-1%	- 66748	-1%	- 115656	-2%	- 108207	-2%
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	152133	4%	463964	8%	405187	7%	997789	12%	1034440	14%	1024758	15%
Autres produits opérationnels	26937	1%	95892	2%	47100	1%	11966	0%	12239	0%	11593	0%
Autres charges opérationnelles	- 163541	-5%	- 127735	-	- 138478	-2%	- 102979	-	- 102695	-	- 115601	-
Dotations aux amortissements et aux provisions	- 660647	-18%	- 534683	2%	- 744038	-13%	- 603224	1%	- 516406	1%	- 471394	2%
Reprise sur pertes de valeur et provisions	46097	1%	49029	-	3247	0%	14082	-	12214	-	5041	-
RESULTAT OPERATIONNEL	- 599021	-16%	- 59533	-1%	- 426982	-8%	317634	4%	439791	6%	454398	6%
Produits financiers	16575	0%	21728	0%	15083	0%	64872	1%	33610	0%	27595	0%
Charges financières	- 267439	-	- 290470	-	- 375831	-	- 230917	-	- 221380	-	- 113050	-
RESULTAT FINANCIER	- 250864	-7%	- 268742	-5%	- 360749	-6%	- 166045	-2%	- 187771	-3%	- 85455	-1%
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS	- 849885	-23%	- 328275	-6%	- 787730	-14%	151590	2%	252021	3%	368943	5%
Impôts exigibles sur résultat ordinaires	1	0	-	0	-	0	- 13808	0	- 35357	0	- 75135	-1%
Impôts différés sur résultats ordinaires		%	53239	%	85120	%	- 7106	%	- 27679	%	17046	0%
Total des produits des activités ordinaires	3665013	101%	5985815	101%	6070038	107%	8104775	102%	7615194	102%	7090420	101%
Total des charges des activités ordinaires	-4514	-124%	-6260	-105%	-6772	-120%	-7974	-100%	-7426208	-99%	-6779	-96%
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAI	- 849885	-23%	- 275036	-5%	- 702610	-12%	130675	2%	188985	3%	310854	4%
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	- 849885	-23%	- 275036	-5%	- 702610	-12%	130675	1,6%	188985	3%	310854	4%

- **القوائم المالية لشركة بيوفارم:**
- **سنة 2017-2018:**

COMPTES CONSOLIDÉS AU 31 DÉCEMBRE 2018
États financiers consolidés exercice clos le 31 Décembre 2018

Bilan consolidé
Actif

(en millions de DZD)	Note	31/12/2018	31/12/2017
Actifs non courants			
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif	1	445	-
Immobilisations incorporelles	2.1	170	77
Immobilisations corporelles	2.2		
Terrains		1 508	1 532
Bâtiments		627	672
Autres immobilisations corporelles		2 186	1 755
Immobilisations en concession		-	-
Immobilisations encours	3	945	159
Immobilisations financières	4		
Titres mis en équivalence		-	-
Autres participations et créances rattachées		5	5
Autres titres immobilisés		50	50
Prêts et autres actifs financiers non courants		331	172
Impôts différés actif	5	333	238
Total actifs non courants		6 600	4 661
Actifs courants			
Stocks et encours	6	21 187	17 643
Créances et emplois assimilés			
Clients	7	20 135	17 001
Autres débiteurs	8	3 751	3 265
Impôts et assimilés		531	115
Autres créances et emplois assimilés		-	-
Disponibilités et assimilés			
Placements et autres actifs financiers courants	9	48	147
Trésorerie	10	3 135	5 761
Total actifs courants		48 786	43 932
Total actifs		55 387	48 593

COMPTES CONSOLIDÉS AU 31 DÉCEMBRE 2018
États financiers consolidés exercice clos le 31 Décembre 2018

Bilan consolidé
Actif

(en millions de DZD)	Note	31/12/2018	31/12/2017
Actifs non courants			
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif	1	445	-
Immobilisations incorporelles	2.1	170	77
Immobilisations corporelles	2.2		
Terrains		1 508	1 532
Bâtiments		627	672
Autres immobilisations corporelles		2 186	1 755
Immobilisations en concession		-	-
Immobilisations encours	3	945	159
Immobilisations financières	4		
Titres mis en équivalence		-	-
Autres participations et créances rattachées		5	5
Autres titres immobilisés		50	50
Prêts et autres actifs financiers non courants		331	172
Impôts différés actif	5	333	238
Total actifs non courants		6 600	4 661
Actifs courants			
Stocks et encours	6	21 187	17 643
Créances et emplois assimilés			
Clients	7	20 135	17 001
Autres débiteurs	8	3 751	3 265
Impôts et assimilés		531	115
Autres créances et emplois assimilés		-	-
Disponibilités et assimilés			
Placements et autres actifs financiers courants	9	48	147
Trésorerie	10	3 135	5 761
Total actifs courants		48 786	43 932
Total actifs		55 387	48 593

- سنة 2019-2020:

بيوفارم
Biopharm

Informations financières
Etats financiers semestriels arrêtés au 30 Juin 2020

BIOPHARM SPA COMPTES CONSOLIDÉS AU 30 JUIN 2020

Compte de résultat consolidé de la période

Bilan consolidé Actif

Bilan consolidé Passif

BIOPHARM SPA COMPTES INDIVIDUELS AU 30 JUIN 2020

Compte de résultat - Biopharm SPA

Bilan Actif- Biopharm SPA

Bilan Passif - Biopharm SPA

- القوائم المالية لشركة الأوراسي:

BILAN ACTIF CHAINE EL AURASSI
Du 01-01-2017 Au 31-12-2017

ACTIF	Note	N Montants Bruts	N Amortissement, provisions et pertes de valeurs	N Net	N-1 Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles	1	67 744 654,47	53 456 353,74	14 288 300,73	14 479 546,58
Immobilisations corporelles	2	13 311 729 009,08	6 028 843 356,05	7 282 885 653,03	7 653 618 712,07
Terrains		543 853 597,50		543 853 597,50	543 853 597,50
Bâtiments		7 004 258 392,78	2 650 529 268,46	4 353 729 124,32	4 487 139 005,59
Autres immobilisations corporelles		5 763 617 018,80	3 378 314 087,59	2 385 302 931,21	2 622 626 108,98
Immobilisations en concession		984 059,95		984 059,95	984 059,95
Immobilisations encours	4	798 937 225,10		798 937 225,10	512 868 072,11
Equipements neufs en stocks					63 812 013,61
Immobilisations financières		181 541 290,97	167 519 200,00	14 022 090,97	13 416 495,54
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées	3	22 625 000,00	14 519 200,00	8 105 800,00	8 569 800,00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		158 916 290,97	153 000 000,00	5 916 290,97	4 846 695,54
Impôts différés actif		104 367 180,78		104 367 180,78	96 362 623,77
		14 465 303 420,35	**6 249 818 909,79**	**8 215 484 510,56**	**8 355 541 523,83**
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours	5	874 598 488,75	18 793 820,90	855 804 667,85	861 091 332,71
Créances et emplois assimilés	6	1 422 571 326,93	131 139 285,37	1 291 432 041,56	1 237 792 506,57
Clients		623 581 123,45	130 854 285,37	492 726 838,08	431 373 522,30
Autres débiteurs		603 604 193,60	285 000,00	603 319 193,89	562 514 669,59
Impôts et assimilés		195 386 009,59		195 386 009,59	243 904 314,68
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés	7	1 225 126 544,98	6 257 195,71	1 218 869 349,27	1 275 945 707,33
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		1 225 126 544,98	6 257 195,71	1 218 869 349,27	1 275 945 707,33
		3 522 296 360,66	**156 190 301,98**	**3 366 106 058,68**	**3 374 829 546,61**
		17 987 599 781,01	**6 406 009 211,77**	**11 581 590 569,24**	**11 730 371 070,24**

CHAÎNE EL-AURAS
ÉTATS FINANCIERS 20

- سنة 2017:

BILAN PASSIF CHAINE EL AURASSI
Du 01-01-2017 Au 31-12-2017

PASSIF	Note	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou comptes d'exploitation)		1 500 000 000,00	1 500 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		2 488 602 621,01	2 413 602 621,01
Ecart de réévaluation			
Ecart d'equivalence (1)			
Résultat net -Résultat net part du groupe (1)		549 187 994,67	331 873 991,79
Autres capitaux propores - Report à nouveau		348 292 732,12	355 669 283,32
Part de la société consolidante (1)	8	**4 886 083 348,00**	**4 601 165 896,12**
Parts de minoritaires (1)			
TOTAL I		**4 886 083 348,00**	**4 601 165 896,12**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		4 657 002 156,11	5 005 226 697,31
Impôts (différés et provisionnés)		21 905 526,55	21 905 526,55
Autres dettes non courantes		984 059,95	984 059,95
Provisions et produits constatés d'avance		625 640 482,83	618 250 469,00
Compte de liaison			
TOTAL II	9	**5 305 532 225,44**	**5 646 366 752,81**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		338 675 106,43	342 769 707,77
Impôts		169 656 956,50	107 576 890,84
Autres dettes		881 305 079,19	1 031 987 958,90
Trésorerie passif	11	337 853,68	503 863,80
TOTAL III		**1 389 974 995,80**	**1 482 838 421,31**
TOTAL PASSIF (I+ II + III)	10	**11 581 590 569,24**	**11 730 371 070,24**

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

AÎNE EL-AURASSI
ATS FINANCIERS 2017

COMPTE DE RESULTAT CHAINE EL AURASSI

Du 01-01-2017 Au 31-12-2017

Rubriques	Note	N	N-1
Ventes et produits annexes	13	2 828 910 650,57	2 661 576 668,54
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**2 828 910 650,57**	**2 661 576 668,54**
Achats consommés		-483 867 675,25	-402 906 940,50
Services extérieurs et autres consommations		-132 279 797,59	-131 679 904,44
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-616 147 472,84**	**-594 606 844,94**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**2 212 763 177,73**	**2 066 969 823,60**
Charges de personnel	14	-643 042 603,13	-621 345 503,42
Impôts et taxes et versements assimilés	15	-75 478 892,64	-75 546 773,86
IV-Excédent brut d'exploitation		**1 494 241 481,96**	**1 370 077 546,32**
Autres produits opérationnels		63 473 323,43	33 915 312,85
Autres charges opérationnelles	16	-76 986 357,89	-102 773 326,97
Dotations aux amortissements provision pertes de valeur	17	-785 685 915,77	-827 841 723,80
Reprise sur pertes de valeur et provisions		51 313 616,24	39 039 221,66
V-Résultat opérationnel	**12**	**744 356 147,97**	**512 417 030,26**
Produits financiers		10 723 210,56	7 468 720,46
Charges financières		-88 448 046,22	-115 720 668,40
VI-Résultat financier	**18**	**-77 724 835,56**	**-108 231 947,94**
VII-Résultat ordinaire avant impots (V+VI)		**666 631 312,41**	**404 185 082,32**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-122 556 283,78	-76 912 046,16
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		5 112 966,22	4 400 955,63
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2 954 420 800,90**	**2 742 019 923,51**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-2 405 232 806,03**	**-2 410 145 931,72**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**19**	**549 187 994,87**	**331 873 991,79**
Eléments extraordinaires (produits) (*)			
Eléments extraordinaires (Charges) (*)			
IX-Résultat extraordinaire			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**549 187 994,87**	**331 873 991,79**

9

- سنة 2018-2019:

Du 01/01/2019 Au 31/12/2019

BILAN ACTIF

ACTIF	Note	N		N-1
		Montants Brute	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif		0,00		0,00	0,00
Immobilisations incorporelles	01	70 893 194,47	61 502 410,90	9 390 783,57	10 494 047,34
Immobilisations corporelles	02	13 515 648 792,25	7 207 546 713,11	6 308 102 079,14	6 747 564 093,60
Terrains		543 853 597,50		543 853 597,50	543 853 597,50
Bâtiments		7 117 933 600,20	3 079 966 484,37	4 037 967 115,83	4 196 627 597,08
Autres immobilisations corporelles		5 853 861 594,55	4 127 580 228,74	1 726 281 365,81	2 007 582 898,42
Immobilisations en concession		984 059,95		984 059,95	984 059,95
Immobilisations encours	04	1 650 928 462,96		1 650 928 462,96	1 528 922 952,32
Equipements neufs en stocks		0,00		0,00	0,00
Immobilisations financières		173 894 861,34	145 776 681,19	28 118 180,15	12 459 096,10
Titres mis en équivalence		0,00		0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées	03	22 525 000,00	550 000,00	22 075 000,00	7 348 700,00
Autres titres immobilisés		0,00		0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		151 369 861,34	145 226 681,19	6 043 180,15	5 110 396,10
Impôts différés actif		116 246 933,11		116 246 933,11	110 157 269,81
TOTAL ACTIF NON COURANT		15 528 596 364,08	7 414 825 805,20	8 113 770 498,88	8 410 081 319,12
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours	05	829 971 596,45	17 998 613,26	811 972 983,19	864 765 405,68
Créances et emplois assimilés	06	1 350 880 785,28	131 563 753,73	1 219 317 031,55	1 315 628 140,14
Clients		499 956 045,49	131 563 753,73	368 392 291,76	465 959 077,47
Autres débiteurs		660 301 248,02		660 301 248,02	638 538 006,06
Impôts et assimilés		190 623 491,77		190 623 491,77	213 141 056,61
Autres créances et emplois assimilés		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés	07	995 569 730,63	6 952 423,43	988 617 307,19	772 184 395,38
Placements et autres actifs financiers courants		0,00		0,00	0,00
Trésorerie		995 569 730,63	6 952 423,43	988 617 307,19	772 184 395,38
TOTAL ACTIF COURANT		3 176 422 112,35	156 514 790,42	3 019 907 321,93	2 952 587 941,20
TOTAL GENERAL ACTIF		18 705 018 476,43	7 571 340 595,62	11 133 677 820,81	11 362 669 460,32

Du 01/01/2019 Au 31/12/2019

BILAN PASSIF

PASSIF	Note	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou comptes d'exploitation)		1 500 000 000,00	1 500 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		2 858 602 621,01	2 688 602 621,01
Ecart de réevaluation		0,00	0,00
Ecart d'equivalence (1)			
Résultat net -Résultat net part du groupe (1)		22 512 054,63	439 611 183,43
Autres capitaux propores - Report à nouveau		472 314 437,75	331 811 207,86
Part de la société consolidante (1)		**4 853 429 113,39**	**4 960 025 012,30**
Parts de minoritaires (1)			
TOTAL I	**08**	**4 853 429 113,39**	**4 960 025 012,30**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		4 542 787 721,91	4 267 510 756,91
Impôts (différés et provisionnés)		0,00	21 905 526,55
Autres dettes non courantes		984 059,95	984 059,95
Provisions et produits constatés d'avance		631 528 235,03	633 008 427,25
Compte de liaison		-0,00	0,00
TOTAL II	**09**	**5 175 300 016,89**	**4 923 408 770,66**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		200 000 285,05	350 697 260,64
Impôts		72 999 308,78	166 861 697,92
Autres dettes		831 459 653,21	959 303 694,39
Trésorerie passif	11	489 443,49	2 373 024,41
TOTAL III	**10**	**1 104 948 690,53**	**1 479 235 677,36**
TOTAL PASSIF (I+ II + III)		**11 133 677 820,81**	**11 362 669 460,32**

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Du 01/01/2019 Au 31/12/2019

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	Note	N	N-1
Ventes et produits annexes		2 055 810 623,88	2 721 919 757,17
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	**13**	**2 055 810 623,88**	**2 721 919 757,17**
Achats consomés		-430 364 532,05	-493 518 944,17
Services extérieurs et autres consommations		-145 798 767,72	-137 564 665,95
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-576 163 299,77**	**-631 083 610,12**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I–II)		**1 479 647 324,11**	**2 090 836 147,05**
Charges de personnel	14	-620 422 433,90	-634 300 590,67
Impôts et taxes et versements assimilés	15	-58 403 373,13	-78 843 729,47
IV-Excédent brut d'exploitation		**800 821 517,08**	**1 377 691 826,91**
Autres produits opérationnels		38 653 129,11	37 059 631,13
Autres charges opérationnelles	16	-95 271 592,19	-88 608 168,11
Dotations aux amortissements provision pertes de valeur	17	-693 198 826,89	-688 249 122,51
Reprise sur pertes de valeur et provisions		36 882 662,94	60 893 984,18
V-Résultat opérationnel	12	**87 886 890,05**	**698 788 151,60**
Produits financiers		13 178 331,76	15 711 741,42
Charges financières		-97 184 043,55	-169 212 870,06
VI-Résultat financier	18	**-84 005 711,79**	**-153 501 128,64**
VII-Résultat ordinaire avant impots (V+VI)		**3 881 178,26**	**545 287 022,96**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-853 706,00	-105 420 502,05
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		19 484 582,37	-255 337,48
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 144 524 747,69	2 835 585 113,90
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-2 122 012 693,06	-2 396 973 930,47
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**22 512 054,63**	**439 611 183,43**
Eléments extraordinaires (produits) (*)			
Eléments extraordinaires (Charges) (*)			
IX-Résultat extraordinaire			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**19**	**22 512 054,63**	**439 611 183,43**

- سنة 2020:

Raison Sociale	EGH SPA CHAINE EL AURASSI
Activité	Hôtellerie,bars,réstaurants
Adresse	2 Bd Frantz Fanon les Tagarins 160000 ALGER

Du 01/01/2020 Au 30/06/2020

BILAN ACTIF

ACTIF	Note	N			N-1
		Montants Brute	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif		0,00		0,00	0,00
Immobilisations incorporelles	01	70 893 194,47	63 299 561,53	7 593 632,94	11 951 431,23
Immobilisations corporelles	02	13 522 071 235,43	7 531 827 054,76	5 990 244 180,67	6 545 965 145,36
Terrains		543 853 597,50		543 853 597,50	543 853 597,50
Bâtiments		7 119 005 156,88	3 187 598 382,19	3 931 406 774,69	4 092 075 710,12
Autres immobilisations corporelles		5 859 212 481,05	4 344 228 672,57	1 514 983 808,48	1 910 035 837,74
Immobilisations en concession		984 059,95		984 059,95	984 059,95
Immobilisations encours	04	1 655 667 843,34		1 655 667 843,34	1 653 740 950,82
Equipements neufs en stocks		0,00		0,00	0,00
Immobilisations financières	03	175 054 711,34	145 914 181,19	30 140 530,15	28 218 180,15
Titres mis en équivalence		0,00		0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		22 625 000,00	687 500,00	21 937 500,00	22 175 000,00
Autres titres immobilisés		0,00		0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		153 429 711,34	145 226 681,19	8 203 030,15	6 043 180,15
Impôts différés actif		115 418 538,28		115 418 538,28	111 617 420,32
TOTAL ACTIF NON COURANT		15 541 089 582,81	7 741 040 797,48	7 800 048 785,33	8 352 477 187,83
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours	05	822 103 713,33	18 074 136,86	804 029 576,47	864 756 840,13
Créances et emplois assimilés	06	1 291 366 851,84	131 435 438,73	1 129 931 413,11	1 265 333 454,10
Clients		378 018 560,02	131 435 438,73	246 583 121,29	456 232 981,85
Autres débiteurs		660 381 776,02		660 381 776,02	625 077 281,03
Impôts et assimilés		222 966 515,80		222 966 515,80	184 023 211,22
Autres créances et emplois assimilés		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés	07	868 222 985,95	6 952 423,43	861 270 562,52	663 273 988,49
Placements et autres actifs financiers courants		0,00		0,00	0,00
Trésorerie		868 222 985,95	6 952 423,43	861 270 562,52	663 273 988,49
TOTAL ACTIF COURANT		2 951 693 551,12	156 461 998,02	2 795 231 552,10	2 793 366 082,72
TOTAL GENERAL ACTIF		18 492 783 133,93	7 897 502 795,50	10 595 280 337,43	11 145 843 270,35

Raison Social	EGH SPA CHAINE EL AURASSI
Activité	Hôtellerie,bars,réstaurants
Adresse	2 Bd Frantz Fanon les Tagarins 160000 ALGER

Du 01/01/2020 Au 30/06/2020

BILAN PASSIF

PASSIF	Note	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou comptes d'exploitation)		1 500 000 000,00	1 500 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées) (1)		2 858 502 521,01	2 858 502 521,01
Ecart de réévaluation		0,00	0,00
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net -Résultat net part du groupe (1)		-358 076 202,83	51 819 297,31
Autres capitaux propres - Report à nouveau		477 302 101,12	443 812 495,88
Part de la société consolidante (1)		4 447 828 519,30	4 854 234 414,20
Parts de minoritaires (1)			
TOTAL I	08	4 447 828 519,30	4 854 234 414,20
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		4 511 228 433,56	4 137 000 943,79
Impôts (différés et provisionnés)			21 905 526,55
Autres dettes non courantes		984 059,95	984 059,95
Provisions et produits constatés d'avance		630 723 314,04	626 746 698,03
Compte de liaison		0,00	-0,00
TOTAL II	09	5 142 935 807,55	4 786 637 228,32
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		126 425 076,12	375 714 144,96
Impôts		50 391 841,24	87 643 518,71
Autres dettes		827 899 093,22	892 059 345,85
Trésorerie passif		0,00	49 549 620,31
TOTAL III	10	1 004 516 010,58	1 504 971 627,83
TOTAL PASSIF (I+ II + III)		10 595 280 337,43	11 145 843 270,35

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Raison Sociale	EGH SPA CHAINE EL AURASSI
Adresse	Hôtellerie,Bars,Restaurants
Complément Adresse	2 Bd Frants Fanon les Tagarins
Ville	ALGER

Du 01/01/2020 Au 30/06/2020

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	Note	N	N-1
Ventes et produits annexes	12	372 200 502,98	1 047 679 160,39
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**372 200 502,98**	**1 047 679 160,39**
Achats consommés		-91 740 014,34	-197 967 895,16
Services extérieurs et autres consommations		-45 627 591,33	-82 575 530,56
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-137 367 605,67**	**-280 543 425,72**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**234 832 897,31**	**767 035 734,67**
Charges de personnel	13	-287 691 046,83	-306 381 297,53
Impôts et taxes et versements assimilés	14	-7 225 706,24	-30 049 028,70
IV-Excédent brut d'exploitation		**-60 083 855,75**	**430 595 488,44**
Autres produits opérationnels		56 686 994,74	34 270 214,51
Autres charges opérationnelles	15	-41 233 676,77	-44 230 154,31
Dotations aux amortissements provision pertes de valeur	16	-332 646 750,00	-328 748 804,63
Reprises sur pertes de valeur et provisions		11 712 836,40	21 343 251,80
V-Résultat opérationnel	11	**-365 564 451,39**	**113 231 995,21**
Produits financiers		28 711 161,41	3 572 011,78
Charges financières		-43 159 959,58	-62 640 995,79
VI-Résultat financier	17	**-16 448 798,17**	**-59 068 984,00**
VII-Résultat ordinaire avant impots (V+VI)		**-382 013 249,56**	**54 163 011,18**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-6 063 953,27	-2 343 713,87
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		467 313 490,53	1 106 864 627,86
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-855 389 998,36	-1 055 045 330,55
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-388 076 202,83**	**51 819 297,31**
Eléments extraordinaires (produits) (*)			
Eléments extraordinaires (Charges) (*)			
IX-Résultat extraordinaire			
X - RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE	18	**-388 076 202,83**	**51 819 297,31**

- **القوائم المالية لشركة أليانس:**
- **2018-2017:**

ALLIANCE ASSURANCES

BILAN (ACTIF) 2018 VS 2017

LIBELLE	2018			2017		
	BRUT 2018	AMO/PROV	NET 2018	BRUT 2017	AMO/PROV	NET 2017
ACTIFS NON COURANTS						
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif	0	0	0	0	0	0
Immobilisations incorporelles	212 202 802	152 417 853	59 785 000	178 956 264	120 439 652	58 522 612
Immobilisations corporelles						
Terrains	596 161 100	0	596 161 100	497 943 100	0	497 943 100
Bâtiments	695 955 709	116 801 532	579 154 177	695 955 709	192 882 417	503 073 292
Immeubles de Placement	0	0	0	0	0	0
Autres immobilisations corporelles	877 295 764	506 511 511	370 784 253	814 833 131	422 339 677	392 299 454
Immobilisations en concession	153 993 600	0	153 993 600	56 668 400	0	56 668 400
Immobilisations encours	215 167 741	0	215 167 741	90 479 821	0	90 479 821
Immobilisations financières						
Titres mis en équivalence	0	0	0	0	0	0
Autres participations et créances rattachées	420 172 423	0	420 172 423	394 097 583	0	394 097 583
Autres titres immobilisés	1 730 000 000	0	1 730 000 000	1 230 000 000	0	1 230 000 000
Prêts et autres actifs financiers non courants	9 660 283	0	9 660 283	10 827 542	0	10 827 542
Impôts différés actif	0	0	0	0	0	0
Fonds ou valeurs déposés auprès des cédants	0	0	0	0	0	0
TOTAL ACTIF NON COURANT	4 909 609 472	775 730 895	4 133 878 576	3 969 051 550	645 849 747	3 323 201 803
ACTIF COURANT						
Provisions techniques d'assurance:	0		0	0		0
Part de la coassurance cédée	383 921 182		383 921 182	441 946 825		441 946 825
Part de réassurance cédée						
Créances et emplois assimilés:						
Cessionnaires et cédants débiteurs	11 598 860	0	11 598 860	16 659 992	0	16 659 992
Assurés et intermédiaires d'assurance débiteurs	2 642 267 237	98 731 643	2 543 535 594	2 575 811 562	92 290 734	2 483 520 828
Autres débiteurs	196 021 019	0	196 021 019	168 826 918	0	168 826 918
Impôts et assimilés	9 116 328		9 116 328	250 679 117		250 679 117
Autres créances et emplois assimilés	5 289 978		5 289 978	734 420		734 420
Disponibilités et assimilés:						
Placements et autres actifs financiers courants	350 000 000	0	350 000 000	850 000 000	0	850 000 000
Trésorerie	817 055 982	0	817 055 982	647 622 934	0	647 622 934
TOTAL ACTIF COURANT	4 415 270 585	98 731 643	4 316 538 943	4 972 303 568	92 290 734	4 880 062 834
TOTAL GENERAL ACTIF	9 324 880 058	874 462 538	8 450 417 520	8 941 435 118	738 140 461	8 203 294 657

ALLIANCE ASSURANCES + Réassurance + Courtage & Compétence

Direction Générale

Tél : (021) 34 46 46

Fax : (021) 34 42 22

ALLIANCE
ASSURANCES

BILAN (PASSIF) 2018 VS 2017

LIBELLE	2018	2017
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	2 205 714 180	2 205 714 180
Capital non appelé	0	0
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)	262 924 304	219 710 205
Ecart de réévaluation	0	0
Ecart d'équivalence (1)	0	0
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	462 355 811	432 140 992
Autres capitaux propores:	**496 576 138**	**383 852 240**
* Report à nouveau (résultat des exercices antérieurs)	496 576 138	383 852 240
* Régularisations sur exercices antérieurs	0	0
Part de la société consolidante (1)	0	0
Part des minoritaires (1)	0	0
TOTAL I	**3 427 570 433**	**3 241 417 617**
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financieres	0	0
Impôts (différés et provisionnés)	0	0
Autres dettes non courantes	0	0
Provisions réglementées	385 075 836	319 860 719
Provisions et produits constatés d'avance	0	0
TOTAL II	**385 075 836**	**319 860 719**
PASSIFS COURANTS:		
Fonds ou valeurs reçus des réassureurs	332 017 388	347 443 550
Provisions techniques d'assurance		
- Opérations directes	2 281 985 167	2 341 004 462
- Acceptations	0	0
Dettes et comptes rattachés		
- Cessionnaires et Cédants créditeurs	375 662 276	417 398 226
- Assurés et intermédiaires d'assurance créditeurs	468 919 449	354 459 332
Impôts Crédit	621 032 552	811 244 300
Autres dettes	558 154 418	370 466 431
Trésorerie passif	0	0
TOTAL III	**4 637 771 252**	**4 642 016 301**

ALLIANCE ASSURANCES ★ Finances & Comptabilité ★ Direction Générale

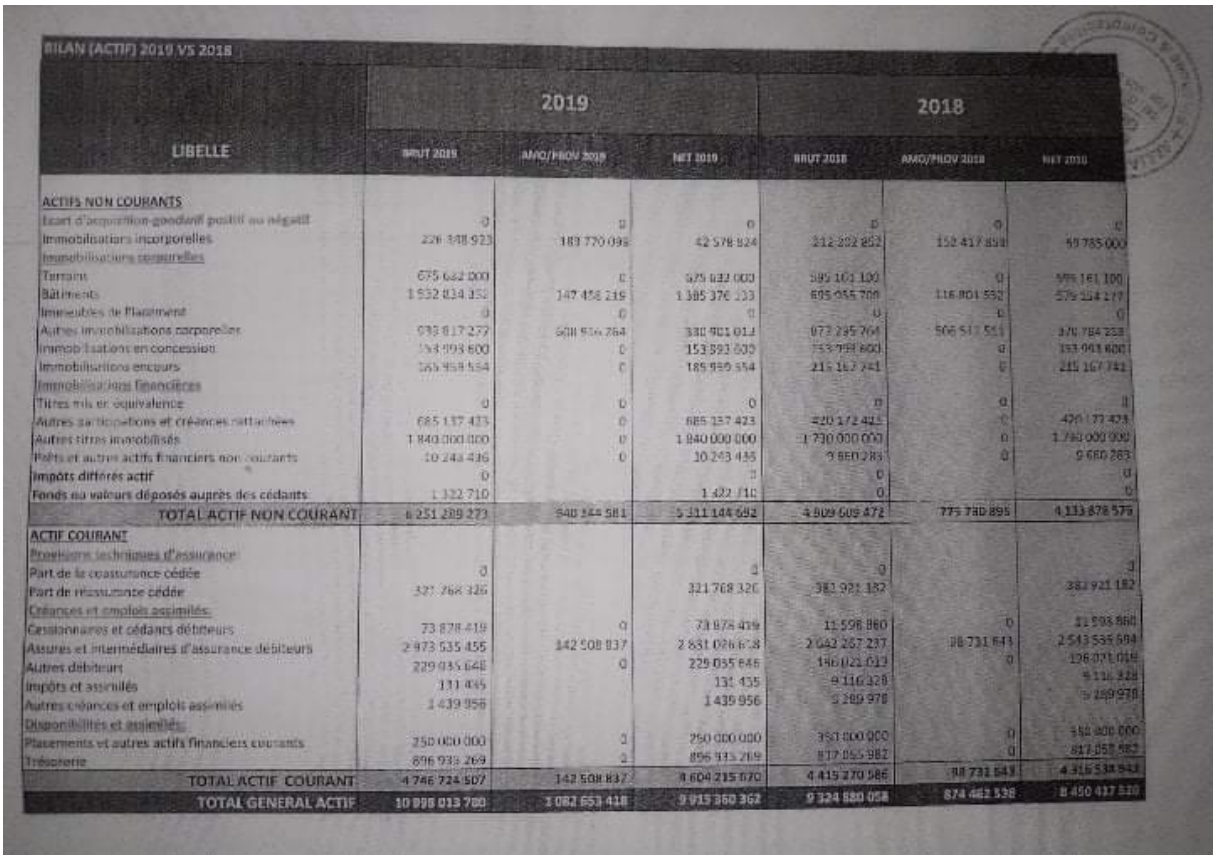
ALLIANCE
ASSURANCES

COMPTE DE RESULTAT /NATURE (2018 VS 2017)

LIBELLE	2018 Opérations Brutes	2018 Cessions et Rétrocessions 2018	2018 Opérations Nettes 2018	2017 Opérations Brutes 2017	2017 Cessions et Rétrocessions 2017	2017 Opérations Nettes 2017
Primes émises sur opérations directes	5 607 372 639	-1 003 449 331	4 603 923 308	4 602 234 777	-1 803 691 965	2 798 542 812
Primes Acceptées	0	0	0	0	0	0
Primes émises reportées	-20 940 180	67 235 693	46 295 513	16 956 713	-66 164 689	-49 207 976
Primes acquises régulières	0	0	0	0	0	0
A-Primes acquises à l'exercice	**5 586 432 459**	**-935 213 638**	**4 650 218 821**	**4 619 191 490**	**-1 869 856 654**	**2 749 334 836**
Prestations sur opérations directes	2 201 331 132	-760 663 000	1 440 668 132	2 715 939 365	-1 041 508 122	1 674 431 243
Prestations sur acceptations	0	0	0	0	0	0
B-Prestations de l'exercice	**2 201 331 132**	**-760 663 000**	**1 440 668 132**	**2 715 939 365**	**-1 041 508 122**	**1 674 431 243**
Commissions reçues en réassurance	240 678 884	0	240 678 884	240 678 884	0	240 678 884
Commissions versées en réassurance	0	0	0	0	0	0
III-Commissions de réassurance	**240 678 884**	**0**	**240 678 884**	**240 678 884**	**0**	**240 678 884**
Charges de personnel	-977 804 780	0	-977 804 780	-677 864 000	0	-677 864 000
Impôts, taxes et versements assimilés	-136 554 658	0	-136 554 658	-118 554 641	0	-118 554 641
Production immobilisée	0	0	0	0	0	0
Autres produits opérationnels	8 687 716	0	8 687 716	8 387 716	0	8 387 716
Autres charges opérationnelles	-15 770 035	0	-15 770 035	-15 770 035	0	-15 770 035
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-229 863 252	0	-229 863 252	-220 863 252	0	-220 863 252
Reprises de provisions (Pour Réglements) & D'ETAT	73 759 414	0	73 759 414	73 759 414	0	73 759 414
Reprise sur pertes de valeur et provisions	186 541 938	0	186 541 938	286 944 938	0	286 944 938
IV-Subventions d'exploitation d'assurance	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
V-MARGE D'ASSURANCE NETTE	**2 776 461 328**	**-424 870 514**	**2 351 590 814**	**2 599 988 265**	**-560 162 841**	**2 038 725 424**
Services extérieurs et autres consommations	-1 195 353 370	0	-1 195 053 370	-1 005 053 370	0	-1 005 053 370
Charges de personnel	-977 804 780	0	-977 804 780	-677 864 000	0	-677 864 000
Impôts, taxes et versements assimilés	-136 554 658	0	-136 554 658	-118 554 641	0	-118 554 641
Production immobilisée	0	0	0	0	0	0
Autres produits opérationnels	8 687 716	0	8 687 716	8 387 716	0	8 387 716
Autres charges opérationnelles	-15 770 035	0	-15 770 035	-15 770 035	0	-15 770 035
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-229 863 252	0	-229 863 252	-220 863 252	0	-220 863 252
Reprises de provisions (Pour Réglements) & D'ETAT	73 759 414	0	73 759 414	73 759 414	0	73 759 414
Reprise sur pertes de valeur et provisions	186 541 938	0	186 541 938	286 944 938	0	286 944 938
V- RESULTAT TECHNIQUE OPERATIONNEL	**787 823 242**	**-424 870 514**	**362 953 228**	**852 454 655**	**-560 162 841**	**302 291 814**
Produits financiers	234 988 940	0	234 988 940	225 503 009	0	225 503 009
Charges financières	-4 185 168	0	-4 185 168	-5 425 019	0	-5 425 019
VI- RESULTAT FINANCIER	**230 803 587**	**0**	**230 803 587**	**219 777 990**	**0**	**219 777 990**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	**978 625 329**	**-424 870 514**	**553 754 815**	**1 072 232 645**	**-560 162 841**	**522 069 804**
Impôts exigibles sur résultat ordinaires	-91 116 760	0	-91 116 760	-90 072 813	0	-90 072 813
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	0	0	0	0	0	0
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	**5 422 606 836**	**-785 533 524**	**4 706 473 325**	**5 206 021 297**	**-760 118 260**	**4 445 903 036**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-4 326 898 276**	**280 663 010**	**-4 244 235 270**	**-4 213 981 526**	**199 955 419**	**-4 013 906 186**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**887 108 569**	**424 870 514**	**462 238 055**	**992 159 772**	**-560 162 841**	**431 996 930**
Eléments extraordinaires (produits) à préciser	142 781		142 781	775 832		775 832
Eléments extraordinaires (charges) à préciser	-26 306		-26 306	-129 831		-129 831
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	**117 756**	**0**	**117 756**	**144 061**	**0**	**144 061**
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE (consolidé)	**887 226 325**	**-424 870 514**	**462 355 811**	**992 303 833**	**-560 162 841**	**432 140 992**

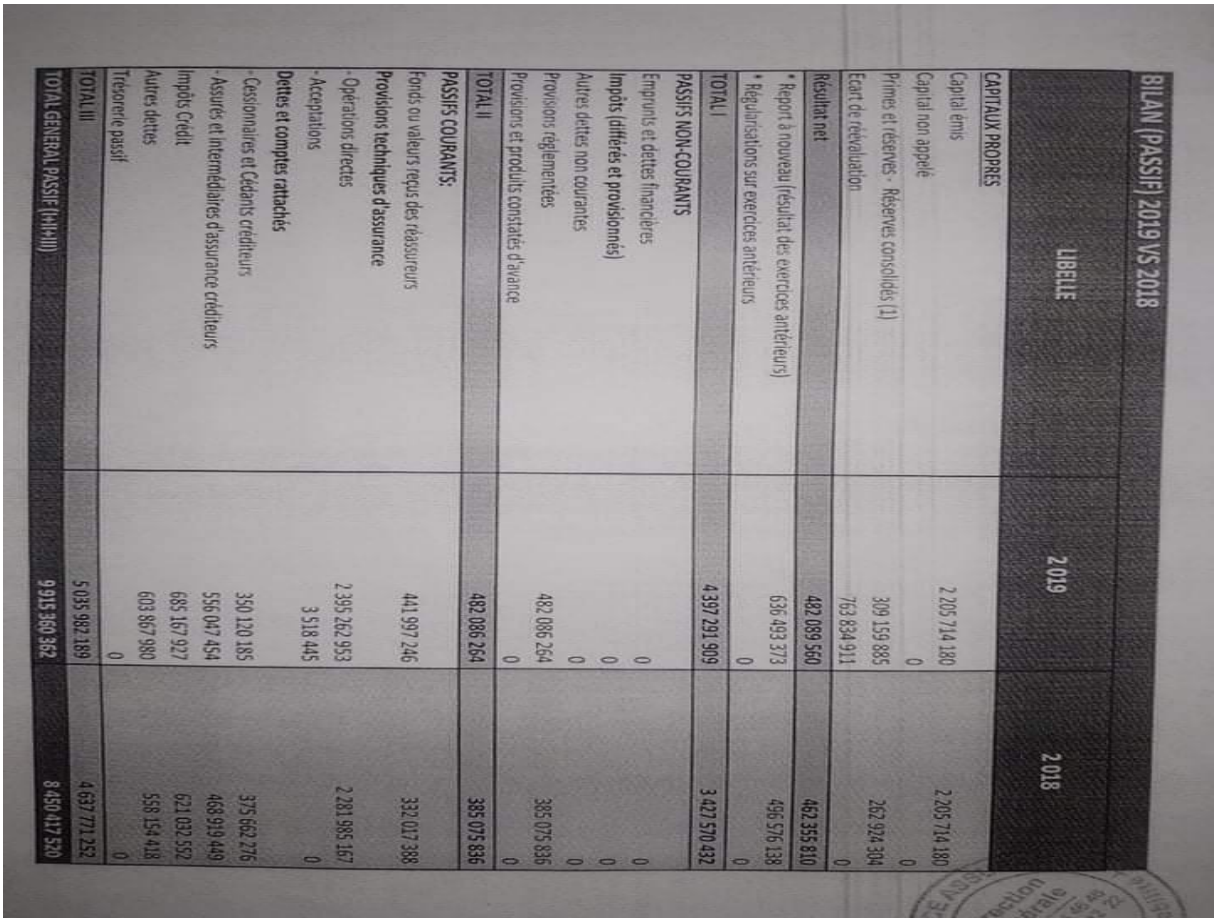
ALLIANCE ASSURANCES ★ Finances & Comptabilité ★ Direction Générale

- سنة 2019-2020:



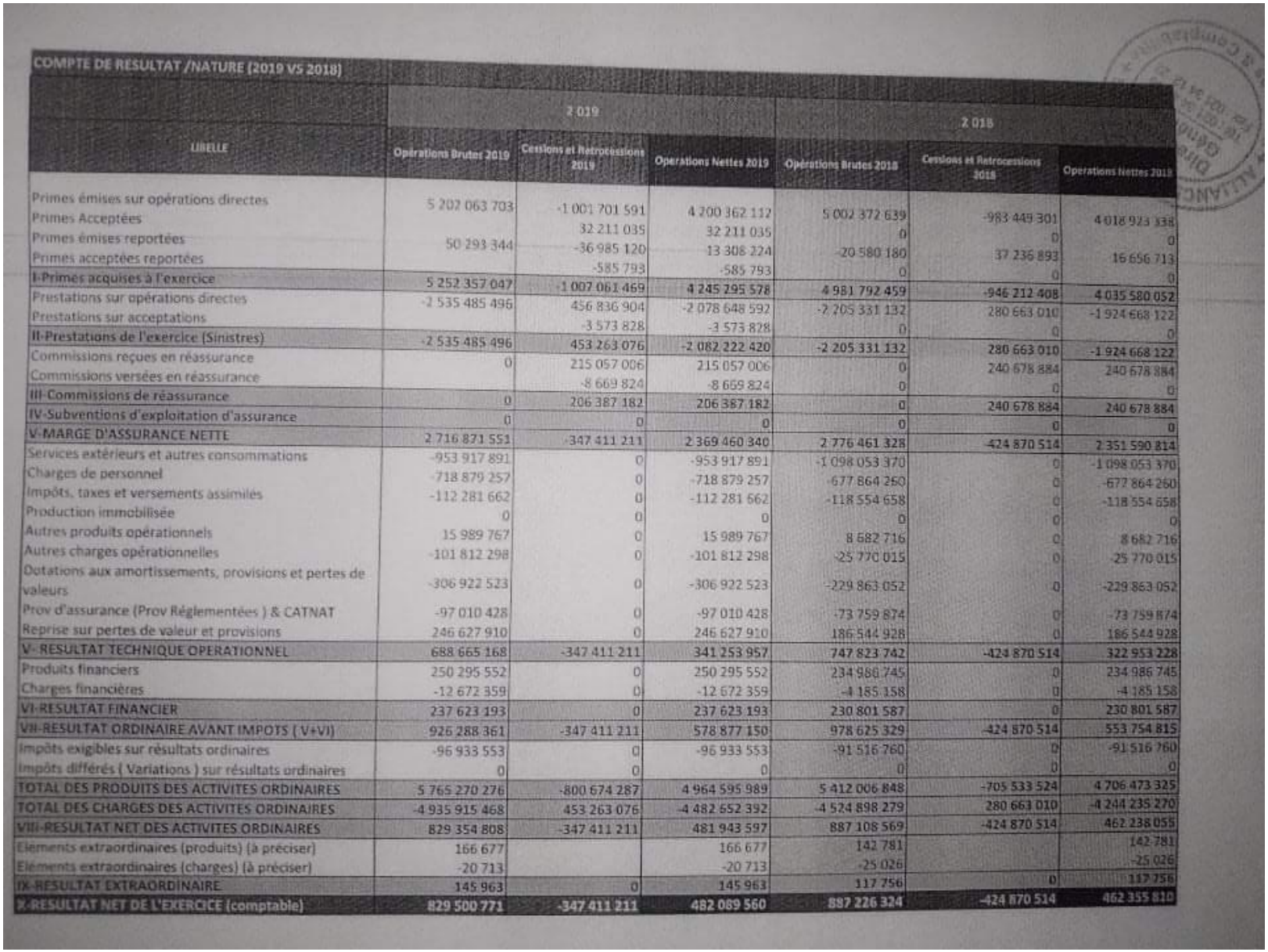
BILAN (ACTIF) 2019 VS 2018

LIBELLE	2019			2018		
	BRUT 2019	AMO/PROV 2019	NET 2019	BRUT 2018	AMO/PROV 2018	NET 2018
ACTIFS NON COURANTS						
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif	0	0	0	0	0	0
Immobilisations incorporelles	226 348 923	183 770 099	42 578 824	212 202 852	152 417 852	59 785 000
Immobilisations corporelles						
Terrains	675 682 000	0	675 682 000	595 161 100	0	595 161 100
Bâtiments	1 532 834 352	147 458 219	1 385 376 133	695 055 709	116 801 552	578 254 157
Immeubles de Placement	0	0	0	0	0	0
Autres immobilisations corporelles	938 817 277	608 916 264	330 901 013	972 295 764	966 511 551	376 784 213
Immobilisations en concession	153 993 600	0	153 993 600	153 993 600	0	153 993 600
Immobilisations encours	185 959 584	0	185 959 584	215 167 741	0	215 167 741
Immobilisations financières						
Titres mis en équivalence	0	0	0	0	0	0
Autres participations et créances rattachées	685 137 423	0	685 137 423	420 172 423	0	420 172 423
Autres titres immobilisés	1 840 000 000	0	1 840 000 000	1 730 000 000	0	1 730 000 000
Prêts et autres actifs financiers non courants	10 244 436	0	10 243 436	9 660 283	0	9 660 283
Impôts différés actif	0		0	0		0
Fonds ou valeurs déposés auprès des cédants	1 322 710		1 422 710	0		0
TOTAL ACTIF NON COURANT	8 251 289 273	940 144 581	5 311 144 692	4 809 609 472	775 780 895	4 133 828 578
ACTIF COURANT						
Provisions techniques d'assurance						
Part de la coassurance cédée	0		0	0		0
Part de réassurance cédée	321 768 326		321 768 326	382 921 182		382 921 182
Créances et emplois assimilés						
Cessionnaires et cédants débiteurs	73 878 419	0	73 878 419	11 598 860	0	11 598 860
Assurés et intermédiaires d'assurance débiteurs	2 973 535 455	142 508 837	2 831 026 618	2 642 267 237	88 731 643	2 553 535 594
Autres débiteurs	229 055 846	0	229 055 846	146 021 013	0	146 021 013
Impôts et assimilés	131 435		131 435	9 116 328		9 116 328
Autres créances et emplois assimilés	1 439 956		1 439 956	5 289 978		5 289 978
Disponibilités et assimilés						
Placements et autres actifs financiers courants	250 000 000	0	250 000 000	350 800 000	0	350 800 000
Trésorerie	896 933 269	0	896 933 269	817 055 982	0	817 055 982
TOTAL ACTIF COURANT	4 746 724 507	142 508 837	4 604 215 670	4 419 270 586	88 731 643	4 315 538 943
TOTAL GENERAL ACTIF	10 998 013 780	1 082 653 418	9 915 360 362	9 324 880 058	874 462 538	8 450 417 520



BILAN (PASSIF) 2019 VS 2018

LIBELLE	2019	2018
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	2 205 714 180	2 205 714 180
Capital non appelé	0	0
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)	309 159 885	262 924 304
Ecart de réévaluation	763 634 911	0
Résultat net	482 089 560	462 355 810
* Report à nouveau (résultat des exercices antérieurs)	636 493 373	496 576 138
* Régularisations sur exercices antérieurs	0	0
TOTAL I	4 397 291 909	3 427 570 432
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	0	0
Impôts (différés et provisionnés)	0	0
Autres dettes non courantes	0	0
Provisions réglementées	482 086 264	385 075 836
Provisions et produits constatés d'avance	0	0
TOTAL II	482 086 264	385 075 836
PASSIFS COURANTS:		
Fonds ou valeurs reçus des réassureurs	441 997 246	332 017 388
Provisions techniques d'assurance		
- Opérations directes	2 395 262 953	2 281 985 167
- Acceptations	3 518 445	0
Dettes et comptes rattachés		
- Cessionnaires et Cédants créditeurs	350 120 185	375 662 276
- Assurés et intermédiaires d'assurance créditeurs	536 047 454	468 919 449
Impôts Crédit	685 167 927	621 032 552
Autres dettes	603 867 980	558 154 418
Trésorerie passif	0	0
TOTAL III	5 035 982 189	4 637 771 252
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	9 915 360 362	8 450 417 520



COMPTE DE RESULTAT /NATURE (2019 VS 2018)

LIBELLE	2 019			2 018		
	Opérations Brutes 2019	Cessions et Retrocessions 2019	Operations Nettes 2019	Opérations Brutes 2018	Cessions et Retrocessions 2018	Operations Nettes 2018
Primes émises sur opérations directes	5 202 063 703	-1 001 701 591	4 200 362 112	5 002 372 639	-983 449 301	4 018 923 338
Primes Acceptées		32 211 035	32 211 035	0	0	0
Primes émises reportées	50 293 344	-36 985 120	13 308 224	-20 580 180	37 236 893	16 656 713
Primes acceptées reportées		-585 793	-585 793	0	0	0
I-Primes acquises à l'exercice	5 252 357 047	-1 007 061 469	4 245 295 578	4 981 792 459	-946 212 408	4 035 580 052
Prestations sur opérations directes	-2 535 485 496	456 836 904	-2 078 648 592	-2 705 331 132	280 663 010	-1 924 668 122
Prestations sur acceptations		-3 573 828	-3 573 828	0	0	0
II-Prestations de l'exercice (Sinistres)	-2 535 485 496	453 263 076	-2 082 222 420	-2 205 331 132	280 663 010	-1 924 668 122
Commissions reçues en réassurance	0	215 057 006	215 057 006	0	240 678 884	240 678 884
Commissions versées en réassurance		-8 669 824	-8 669 824	0	0	0
III-Commissions de réassurance	0	206 387 182	206 387 182	0	240 678 884	240 678 884
IV-Subventions d'exploitation d'assurance	0	0	0	0	0	0
V-MARGE D'ASSURANCE NETTE	2 716 871 551	-347 411 211	2 369 460 340	2 776 461 328	-424 870 514	2 351 590 814
Services extérieurs et autres consommations	-953 917 891	0	-953 917 891	-1 098 053 370	0	-1 098 053 370
Charges de personnel	-718 879 257	0	-718 879 257	-677 864 260	0	-677 864 260
Impôts, taxes et versements assimilés	-112 281 662	0	-112 281 662	-118 554 658	0	-118 554 658
Production immobilisée	0	0	0	0	0	0
Autres produits opérationnels	15 989 767	0	15 989 767	8 682 716	0	8 682 716
Autres charges opérationnelles	-101 812 298	0	-101 812 298	-25 770 015	0	-25 770 015
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-306 922 523	0	-306 922 523	-229 863 052	0	-229 863 052
Prov d'assurance (Prov Réglementées) & CATNAT	-97 010 428	0	-97 010 428	-73 759 874	0	-73 759 874
Reprise sur pertes de valeur et provisions	246 627 910	0	246 627 910	186 544 928	0	186 544 928
V- RESULTAT TECHNIQUE OPERATIONNEL	688 665 168	-347 411 211	341 253 957	747 823 742	-424 870 514	322 953 228
Produits financiers	250 295 552	0	250 295 552	234 986 745	0	234 986 745
Charges financières	-12 672 359	0	-12 672 359	-4 185 158	0	-4 185 158
VI-RESULTAT FINANCIER	237 623 193	0	237 623 193	230 801 587	0	230 801 587
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	926 288 361	-347 411 211	578 877 150	978 625 329	-424 870 514	553 754 815
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-96 933 553	0	-96 933 553	-91 516 760	0	-91 516 760
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	0	0	0	0	0	0
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	5 765 270 276	-800 674 287	4 964 595 989	5 412 006 848	-705 533 524	4 706 473 325
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-4 935 915 468	453 263 076	-4 482 652 392	-4 524 898 279	280 663 010	-4 244 235 270
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	829 354 808	-347 411 211	481 943 597	887 108 569	-424 870 514	462 238 055
Elements extraordinaires (produits) (à préciser)	166 677		166 677	142 781		142 781
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	-20 713		-20 713	-25 026		-25 026
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	145 963	0	145 963	117 756	0	117 756
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE (comptable)	829 500 771	-347 411 211	482 089 560	887 226 324	-424 870 514	462 355 810

- **القوائم المالية لشركة أوم انفست:**
- **سنة 2018:**

AOM INVEST SPA
ÉTATS FINANCIERS
AU 31 DÉCEMBRE 2018

BILAN ACTIF

	Notes	Montants bruts	Amortissements et provisions	Montants Nets 2018	Montants Nets 2017
		DA	DA	DA	DA
ACTIF NON COURANT					
Immobilisations incorporelles		300 000	117 867	182 133	21 800
Immobilisations corporelles	3	69 558 668	2 553 179	67 005 489	67 862 452
Immobilisations en cours		226 372 822	-	226 372 822	137 513 411
Immobilisations financières		1 135 000	-	1 135 000	1 000 000
		297 366 490	2 671 046	294 695 444	206 397 663
ACTIFS COURANTS					
Clients		-	-		-
Autre débiteurs	4	20 146 772	-	20 146 772	3 247 484
Impôts et assimilés	5	17 260 272	-	17 260 272	8 159 481
Disponibilité et assimilés					
Trésorerie		27 559 257	-	27 559 257	49 840 982
		64 966 301	-	65 966 301	61 247 947
TOTAL GENERAL ACTIF		362 332 791	2 671 046	359 661 745	267 645 610

BILAN PASSIF

	Notes	2018	2017
		DA	DA
CAPITAUX PROPRES			
Capital social		115 930 000	112 930 000
Réserves		53 645	16 104
Résultat net		1 247 447	750 803
Report à nouveau		1 583 565	870 303
		118 814 657	114 567 210
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunt CMT BNA		183 525 203	96 000 000
Autres dettes non courantes		56 124 181	56 124 181
		239 649 384	152 124 181
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		65 873	45 000
Impôts	6	672 565	764 097
Autres dettes	7	459 266	145 122
		1 197 704	954 219
TOTAL GENERAL PASSIF		359 661 745	267 645 610

AOM INVEST SPA
TABLEAU DES COMPTES DE RÉSULTATS
AU 31 DÉCEMBRE 2018

	Notes	2018	2017
		DA	DA
Chiffre d'affaire		2 156 032	1 613 210
Production immobilisée		88 859 411	30 452 147
PRODUCTION DE L'EXERCICE		91 015 443	32 065 357
Achats consommés		79 816 351	26 277 730
Services extérieurs et autres consommation	8	3 151 207	3 381 463
CONSOMMATION DE L'EXERCICE		82 967 558	29 659 193
VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION		8 047 885	2 406 164
Frais du personnel	9	4 519 878	940 166
Impôts, taxes et versements assimilés	10	47 731	32 841
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		3 480 276	1 433 157
Autres produits opérationnels		243 312	-
Autres charges opérationnels		112 384	10 308
Dotations aux amortissements	3	896 629	445 080
RÉSULTAT OPÉRATIONNEL		2 714 575	977 769
Charges financières		1 254 980	-
RÉSULTAT FINANCIER		(1 254 980)	-
RÉSULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS		1 459 595	977 769
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		212 148	226 966
RÉSULTAT DE L'EXERCICE		1 247 447	750 803

A.O.M. INVEST SPA
BOUHANIFIA

BILAN
AU 30/06/2020

PASSIF	Note	Net 2020	Net 2019
PASSIF			
CAPITAUX PROPRES			
Capital Social		115 930 000,00	115 930 000,00
Primes et réserves		153 532,36	116 016,76
Ecarts de réévaluation			
Résultat net		-6 311 403,62	750 312,06
Report à nouveau		4 682 734,60	2 768 637,63
TOTAL I	7	114 454 863,34	119 564 966,45
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		341 868 054,83	301 604 881,21
Impôts (différés et provisionnés)		358 830.02	
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d.avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	8	342 226 884,85	301 604 881,21
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		28 245 472,34	5 559 911,37
Impôts		320 952,97	2 003 110,45
Autres dettes		1 759 826,07	1 860 087,87
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III	9	30 326 251,38	9 423 109,69
TOTAL GENERAL PASSIF		487 007 999,57	430 592 957,35

A.O.M. INVEST SPA
BOUHANIFIA

BILAN
AU 30/06/2020

ACTIF	Note	Brut 2020	Amort-Prov 2020	Net 2020	Net 2019
ACTIF					
ACTIFS NON COURANTS					
Immobilisations incorporelles	1	349 000,00	190 866,67	158 133,33	139 133,33
Immobilisations corporelles	2	120 451 552,34	2 147 439,19	118 304 113,15	106 603 631,98
Terrains		64 468 760,00		64 468 760,00	64 468 760,00
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles		55 982 792,34	2 147 439,19	53 835 353,15	42 134 871,98
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours	3	285 926 294,99		285 926 294,99	271 493 157,47
Immobilisations financières					135 000,00
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					135 000,00
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		406 726 847,33	2 338 305,86	404 388 541,47	378 370 922,79
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	4	1 864 002.50		1 864 002.50	
Créances et emplois assimilés	5				
Clients					
Autres débiteurs		51 141 755,56		51 141 755,56	20 281 718,42
Impôts et assimilés		27 134 090,10		27 134 090,10	31 177 823,92
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie	6	2 479 609,94		2 479 609,94	9 762 492,23
TOTAL ACTIF COURANT		82 619 458,10		82 619 458,10	52 222 034,57
TOTAL GENERAL ACTIF		489 346 305,43	2 338 305,86	487 007 999,57	430 592 957,35

A.O.M. INVEST SPA
BOUHANIFIA

Compte de Résultats
AU 30/06/2020

Désignation	Note	2020	2019
Chiffre d'affaires			6 935 504,20
Variation stocks produits finis et en-cours			
Production immobilisée		557 749,54	26 800 206,53
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		557 749,54	33 735 710,73
Achats consommés		573 260,86	13 611 096,92
Services extérieurs et autres consommations		2 057 007,22	8 003 365,20
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		2 630 268,08	21 614 462,12
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		-2 072 518,54	12 121 248,61
Charges de personnel	10	3 514 270,16	8 805 641,66
Impôts, taxes et versements assimilés		6 321,00	203 880,30
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-5 593 109,70	3 111 726,65
Autres produits opérationnels		5 012,21	1 034,68
Autres charges opérationnelles	11	379 006,38	1 291 533,75
Dotations aux amortissements et aux provisions	12	344 299,75	899 962,55
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL	13	-6 311 403,62	921 265,03
Produits financiers			150 000,00
Charges financières			
VI- RESULTAT FINANCIER			150 000,00
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		-6 311 403,62	1 071 265,03
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			320 952,97
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES			
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-6 311 403,62	750 312,06
Eléments extraordinaires (produits)			
Eléments extraordinaires (charges))			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
RESULTAT NET DE L.EXERCICE		-6 311 403,62	750 312,06

الملحق رقم 05: الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التكوين العالي والبحث العلمي

جامعة زيان عاشور – الجلفة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : علوم المحاسبة والمالية

استمارة استبيان

متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية للمؤسسات الاقتصادية

وفق قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي "ضرائب الدخل"IAS12 – دراسة ميدانية –

أطروحة دكتوراه مقدمة ضمن متطلبات التخرج

الباحث : سعيدي بن شهرة

الأستاذ المشرف : الدكتور : عمر قمان

تحية طيبة وبعد :

يمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب الهامة في الأطروحة، حيث يهدف إلى دراسة متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية للمؤسسات الاقتصادية وفق قواعد وأسس IAS12 .

نرجو التكرم بالإجابة على الأسئلة المطروحة وتزويد الباحث بآرائكم القيمة على الإجابة التي ترونها ملائمة . كما يأمل الباحث أن تغني إجاباتكم وترفع من المستوى البحث العلمي لهذه الأطروحة.

كما نحيطكم علما أن جميع الأسئلة المطروحة ضمن هذا الاستبيان ستكون لأغراض البحث العلمي، وأن إجاباتكم ستكون محاطة بالسرية الكاملة والعناية العلمية الفائقة.

شكرا لتعاونكم وحسن استجابتكم

الباحث

الجزء الأول : المعلومات الشخصية

يرجى وضع علامة (X) في الخانة التي تناسب اختيارك :

1. **المؤهل العلمي:**

- شهادة دكتوراه ☐
- شهادة ماجستير ☐
- شهادة ماستر ☐
- شهادة ليسانس ☐
- أخرى ☐

2. الوظيفة المهنية:

- محاسب مؤسسة اقتصادية ☐ - محاسب (خبير- محافظ حسابات – محاسب معتمد) ☐
- أستاذ جامعي ☐ - إطار في إدارة الضرائب ☐

3. سنوات الخبرة :

- من 01 – 05 سنوات ☐ - من 06 – 10 سنوات ☐
- من 11 – 15 سنة ☐ - من 16 سنة فأكثر ☐

الجزء الثاني : الأسئلـــــة:

المحور الأول: مدى التوافق بين التشريع الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي وبين المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12":

الجزء الأول: مدى التوافق بين التشريع الجبائي الجزائري والمعيار المحاسبي الدولي 12 :

الرقم	اسئلة المحور	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يعتمد التشريع الجبائي على مبدأ الخزينة، بينما تعتمد المعايير المحاسبية الدولية على محاسبة الاستحقاق					
02	يتبنى التشريع الجبائي ضمنيا قواعد وأسس جميع المعايير المحاسبية الدولية من خلال المادة 141مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي الآلي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية بالنسبة لوعاء الضريبة"					
03	الإدارة الجبائية تعترف بوجود فوارق زمنية من خلال الجدول رقم 09 للانتقال من النتيجة المحاسبية للنتيجة الجبائية، وكذا التعليمات والمنشورات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، والتي تبين طريقة التعامل مع هذه الفوارق الزمنية الناشئة.					
04	القواعد المطبقة للاعتراف والقياس بالنسبة للإيرادات والأعباء وكذا الأصول والخصوم لا تتوافق أحيانا مع المعايير المحاسبية الدولية.					
05	تقوم المؤسسات بإعداد قوائم مالية خاصة للأغراض الجبائية تختلف عن تلك المعدة وفق المبادئ والمعايير المحاسبية.					
06	هدف إعداد الميزانية الجبائية لأغراض ضريبية بحتة، بينما الميزانية المحاسبية هدفها توفير المعلومة المالية المفيدة لجميع الأطراف ذات العلاقة وعلى رأسها المستثمر، سبب هذا في وجود فروقات.					
07	يتم تغليب الشكل القانوني ضمن التشريع الجبائي عن الجوهر الاقتصادي .					
08	تضع الإدارة الجبائية عدة اعفاءات وتسقيفات وشروط للأعباء بشكل قد لا يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية					

الجزء الثاني: مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 12 :

الرقم	أسئلة المحور	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
09	أسباب نشوء الضريبة المؤجلة ضمن النظام المحاسبي المالي هي نفسها ضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS12					
10	اعتمد النظام المحاسبي المالي مدخل الميزانية في تحديد الفروقات الزمنية الناشئة.					
11	محاسبة الضرائب المستحقة والمؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي متوافقة تماما مع المعيار المحاسبي الدولي IAS12 غير أنها تفتقر للتفصيل .					
12	متطلبات العرض والإفصاح وفق SCF تتوافق مع المتطلبات المنصوص عليها بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS12 لكنها مقتضبة جدا.					

المحور الثاني: متطلبات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق أسس المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12"

الجزء الأول: متطلبات محاسبية:

الرقم	اسئلة المحور	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
13	تحيين النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير المحاسبة الدولية بصفة عامة والمعيار IAS12 بصفة خاصة.					
14	يجب التفصيل والتوسع أكثر في المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ضمن النظام المحاسبي المالي.					
15	تعزيز دور الجمعيات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة بالتوعية وبأهمية وفوائد تطبيق المعيار، وتفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة.					
16	إضفاء المزيد من المرونة على إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الجزائرية.					
17	تحرير مهنة المحاسبة من جمود وقيود القوانين والتشريعات الصارمة التطبيق وصعبة التعديل من خلال تأسيس مجلس مستقل للمعايير المحاسبية خاضع لإشراف الدولة يتكون من المهنيين والأكاديميين					
18	. التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين في مجال معايير المحاسبة الدولية.					
19	تفعيل دور مؤسسات التعليم المحاسبي					
20	تطوير تقنيات تكنولوجيا المعلومات و الاتصال					

الجزء الثاني: متطلبات جبائية:

الرقم	اسئلة المحور	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
21	اعتماد الإطار التصوري للمعايير الدولية للتقارير المالية					

22	يجب أن يعتمد التشريع الجبائي على محاسبة الاستحقاق المطبقة من طرف المعايير المحاسبية الدولية بدل مبدأ الخزينة،					
23	يجب تغليب الجوهر الاقتصادي بدل .الشكل القانوني ضمن التشريع الجبائي.					
24	فرض إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة .					
25	العمل على استقرار التشريع الجبائي والتقليل من التعديلات الجوهرية المتكررة .					
26	العمل على اصدار التعديلات الجبائية مع المحاسبية في نفس الوقت.					
27	رفع مستوى التكوين والتأهيل العلمي والمهني لإطارات الضرائب .					
28	إعطاء أهمية لمقاييس الجباية ضمن التعليم الجامعي وربطها بالواقع المهني.					
29	تكوين مخابر بحث في الجامعات لتكييف التشريع الجبائي وترقيته وفق احتياجات التنمية					

الجزء الثالث: متطلبات أخرى:

الرقم	اسئلة المحور	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
30	ضرورة التوفيق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري مع القوانين الأخرى ذات العلاقة.					
31	ضرورة تبني نموذج اقتصادي وسياسي واضح المعالم، مع العمل على استقرارهما.					
32	الارتقاء بالمؤسسة الاقتصادية لمستوى التنافسية الدولية					
33	تنشيط وتفعيل دور البورصة					
34	ضرورة اصلاح وعصرنة المنظومة البنكية في الجزائر.					
35	ضرورة محاربة السوق الموازية، وانشاء أسواق متخصصة.					
36	ضرورة ترقية الثقافة المحاسبية والجبائية في الجزائر					
37	ضرورة الأخذ بالبعد الديني للمجتمع الجزائري عند تبني وتكييف النظام المحاسبي المالي وكذا التشريع الجبائي					

المحور الثالث: أثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12" على جودة القوائم المالية والإفصاح عنها

الرقم	اسئلة المحور	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
38	عرض القوائم المالية والإفصاح عنها وفق متطلبات IAS12					

	يوفر معلومات **ذات قيمة تنبؤية** عالية تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة.					
39	الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المستحقة والمؤجلة يقدم معلومات **ذات قيمة تأكيدية**تمكن متخذ القرار من تأكيد صحة القرارات الماضية من عدمها.					
40	الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المستحقة والمؤجلة يقدم معلومات **ذات أهمية نسبية** يؤدي إغفالها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية غير رشيدة					
41	إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها وفق متطلبات IAS12 يؤثر في القرارات الاقتصادية كونه يقدم **معلومات صادقة في تمثيلها للظواهر الاقتصادية والأحداث**.					
42	الإفصاح عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة يقدم معلومات تمتلك **صفة الاكتمال** الى جانب المعلومات الأخرى.					
43	الالتزام أثناء عرض القوائم المالية بمتطلبات IAS12 يقدم معلومات محاسبية **خالية من الأخطاء الجوهرية**.					
44	تحقق المعلومات المحاسبية المعدة على أساس IAS12 خاصية **التوقيت المناسب** كونها تركز على الفوارق الزمنية للاعتراف والقياس المحاسبي والجبائي.					
45	تمكن المعلومات المعدة على أساس المعيار IAS12 من إجراء **المقارنات الزمنية** من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء.					
46	تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة وفق متطلبات المعيار IAS12 تجسد **استقلالية الدورات المالية** وتعطي الصورة الصادقة للمركز المالي للمؤسسة.					
47	القوائم المعدة وفق متطلبات IAS12 توفر **كافة المعلومات** المهمة لحاجة المستخدمين.					

المحور الرابع: أثر تكييف المعالجة المحاسبية و الجبائية وفق قواعد وأسس المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل "IAS12" على فعالية النظام الجبائي

الرقم	اسئلة المحور	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
48	يساهم تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 في **تحقيق العدالة الضريبية** لكونه يأخذ جميع الآثار المستقبلية للضرائب.					
49	تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 يضفي **الشفافية الضريبية** من خلال عرض جميع الأصول والخصوم الضريبية الجارية والمؤجلة بشكل منفصل.					
50	تطبيق IAS12 يجعل الأحداث الخاضعة للضريبة وقيمة الضريبة غير غامضة وبالتالي تعزز **مبدأ اليقين**.					
51	تقنيات الضريبة المؤجلة التي يستند عليها المعيار IAS12معقدة وتفتقد **للبساطة والسهولة**.					
52	اعتماد IAS12 من طرف المشرع الجبائي الجزائري يؤدي إلى **زيادة في الإيرادات الضريبية**.					
53	تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12					

	يساهم في **الاقتصاد في التكاليف** للمكلف والإدارة الجبائية على حد سواء.					
54	تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 يؤدي إلى **تقليص الفجوة الضريبية** بين الضرائب المدينة والضرائب التي تدفع طوعا.					
55	تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق IAS12 يكرس **مبدأ الحياد** في النظام الجبائي باعتباره لا يفاضل بين الاستثمارات والأعمال والخيارات الاقتصادية وبين النتائج الضريبية لهذا الاختيار .					

الملحق رقم 06: اختبار اعتدالية التوزيع

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		التوافق_محور	التكييف_متطلبات_محور	القوائم_جودة_أثر	الجبائي_النظام_فعالية_أثر
N		308	308	308	308
Normal Parameters[a,b]	Mean	3.8869	4.3043	3.9607	4.0357
	Std. Deviation	.57752	.41779	.49530	.71575
Most Extreme Differences	Absolute	.133	.120	.111	.127
	Positive	.079	.077	.111	.127
	Negative	-.133-	-.120-	-.089-	-.125-
Test Statistic		.351	.122	.617	.144
Asymp. Sig. (2-tailed)		.096	.066	.091	.098

الملحق رقم 07: الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الأول

Correlations

يعتمد التشريع الجبائي على مبدأ الخزينة، بينما تعتمد المعايير المحاسبية الدولية على محاسبة الاستحقاق	Pearson Correlation	1	.187**	-.008-	.239**	.036	.470**	-.177-**	.018	.504**
	Sig. (2-tailed)		.001	.889	.000	.526	.000	.002	.758	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
يتبنى التشريع الجبائي ضمنيا قواعد وأسس جميع المعايير المحاسبية الدولية من خلال المادة 141مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي الآلي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية بالنسبة لوعاء الضريبة"	Pearson Correlation	.187**	1	.277**	-.044-	-.096-	-.116-*	-.435-**	-.233-**	.163**
	Sig. (2-tailed)	.001		.000	.438	.093	.042	.000	.000	.004
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
الإدارة الجبائية تعترف بوجود فوارق زمنية من خلال الجدول رقم 09 للانتقال من النتيجة المحاسبية للنتيجة	Pearson Correlation	-.008-	.277**	1	.246**	.360**	.075	.042	.056	.548**

الجبائية، وكذا التعليمات والمنشورات الصادرة عن المديرية العامة	Sig. (2-tailed)	.889	.000		.000	.000	.190	.463	.326	.000
للضرائب، والتي تبين طريقة التعامل مع هذه الفوارق الزمنية الناشئة.	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
القواعد المطبقة للاعتراف والقياس بالنسبة للإيرادات والأعباء وكذا الأصول والخصوم لا تتوافق أحيانا مع المعايير المحاسبية الدولية.	Pearson Correlation	.239**	-.044-	.246**	1	.412**	.522**	.288**	.441**	.684**
	Sig. (2-tailed)	.000	.438	.000		.000	.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
تقوم المؤسسات بإعداد قوائم مالية خاصة للأغراض الجبائية تختلف عن تلك المعدة وفق المبادئ والمعايير المحاسبية.	Pearson Correlation	.036	-.096-	.360**	.412**	1	.592**	.283**	.271**	.546**
	Sig. (2-tailed)	.526	.093	.000	.000		.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
هدف إعداد الميزانية الجبائية لأغراض ضريبية بحتة، بينما الميزانية المحاسبية هدفها توفير المعلومة المالية المفيدة لجميع الأطراف ذات العلاقة وعلى رأسها المستثمر، سبب هذا في وجود فروقات.	Pearson Correlation	.470**	-.116-*	.075	.522**	.592**	1	.435**	.446**	.644**
	Sig. (2-tailed)	.000	.042	.190	.000	.000		.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
يتم تغليب الشكل القانوني ضمن التشريع الجبائي عن الجوهر الاقتصادي .	Pearson Correlation	-.177-**	-.435-**	.042	.288**	.283**	.435**	1	.364**	.350**
	Sig. (2-tailed)	.002	.000	.463	.000	.000	.000		.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
تضع الإدارة الجبائية عدة اعفاءات وتسقيفات وشروط للأعباء بشكل قد لا يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية	Pearson Correlation	.018	-.233-**	.056	.441**	.271**	.446**	.364**	1	.464**
	Sig. (2-tailed)	.758	.000	.326	.000	.000	.000	.000		.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
التوافق_محور	Pearson Correlation	.504**	.163**	.548**	.684**	.546**	.644**	.350**	.464**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.004	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق رقم 08: الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الأول

Correlations

أسباب نشوء الضريبة المؤجلة ضمن النظام المحاسبي المالي هي نفسها ضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS12	Pearson Correlation	1	.424**	.424**	.455**	.631**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308
اعتمد النظام المحاسبي المالي مدخل الميزانية في تحديد الفروقات الزمنية الناشئة.	Pearson Correlation	.424**	1	.464**	.448**	.760**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308
محاسبة الضرائب المستحقة والمؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي متوافقة تماما مع المعيار المحاسبي الدولي IAS12 غير أنها تفتقر للتفصيل .	Pearson Correlation	.424**	.464**	1	.794**	.705**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000
	N	308	308	308	308	308
تتوافق SCF متطلبات العرض والإفصاح وفق مع المتطلبات المنصوص عليها بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS12 لكنها مقتضبة جدا.	Pearson Correlation	.455**	.448**	.794**	1	.716**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000
	N	308	308	308	308	308
التوافق_محور	Pearson Correlation	.631**	.760**	.705**	.716**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
	N	308	308	308	308	308

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم 09: الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الثاني

Correlations

تحيين النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير المحاسبة الدولية بصفة عامة والمعيار IAS12 بصفة خاصة.	Pearson Correlation	1	.515**	.716**	.547**	.549**	.542**	.512**	.409**	.484**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
يجب التفصيل والتوسع أكثر في المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ضمن النظام المحاسبي المالي.	Pearson Correlation	.515**	1	.234**	.395**	.439**	.307**	.051	.247**	.314**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000	.370	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
تعزيز دور الجمعيات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة بالتوعية وبأهمية وفوائد تطبيق المعيار، وتفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة.	Pearson Correlation	.716**	.234**	1	.515**	.397**	.588**	.672**	.440**	.650**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
إضفاء المزيد من المرونة على إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الجزائرية.	Pearson Correlation	.547**	.395**	.515**	1	.214**	.303**	.221**	.328**	.398**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308

تحرير مهنة المحاسبة من جمود وقيود القوانين والتشريعات الصارمة التطبيق وصعبة التعديل من خلال تأسيس مجلس مستقل للمعايير المحاسبية خاضع لإشراف الدولة يتكون من المهنيين والأكاديميين	Pearson Correlation	.549**	.439**	.397**	.214**	1	.535**	.352**	.374**	.369**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين في مجال معايير المحاسبة الدولية.	Pearson Correlation	.542**	.307**	.588**	.303**	.535**	1	.777**	.773**	.630**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
تفعيل دور مؤسسات التعليم المحاسبي	Pearson Correlation	.512**	.051	.672**	.221**	.352**	.777**	1	.795**	.721**
	Sig. (2-tailed)	.000	.370	.000	.000	.000	.000		.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
تطوير تقنيات تكنولوجيا المعلومات و الاتصال	Pearson Correlation	.409**	.247**	.440**	.328**	.374**	.773**	.795**	1	.645**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
التكييف_متطلبات_محور	Pearson Correlation	.484**	.314**	.650**	.398**	.369**	.630**	.721**	.645**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم10: الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الثاني

Correlations

اعتماد الإطار التصوري للمعايير الدولية للتقارير المالية	Pearson Correlation	1	.180**	.223**	-.150-**	.421**	-.168-**	.362**	.393**	.362**	.477**
	Sig. (2-tailed)		.001	.000	.009	.000	.003	.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308
يجب أن يعتمد التشريع الجبائي على محاسبة الاستحقاق المطبقة من طرف المعايير المحاسبية الدولية بدل مبدأ الخزينة،	Pearson Correlation	.180**	1	.776**	.506**	.102	.201**	.364**	.371**	.364**	.537**
	Sig. (2-tailed)	.001		.000	.000	.073	.000	.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308
يجب تغليب الجوهر الاقتصادي بدل الشكل القانوني ضمن التشريع الجبائي.	Pearson Correlation	.223**	.776**	1	.454**	.347**	.173**	.538**	.555**	.475**	.697**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.002	.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308

فرض إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة .	Pearson Correlation	-.150-**	.506**	.454**	1	.120*	.451**	.279**	.381**	.279**	.345**
	Sig. (2-tailed)	.009	.000	.000		.036	.000	.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308
العمل على استقرار التشريع الجبائي والتقليل من التعديلات الجوهرية المتكررة .	Pearson Correlation	.421**	.102	.347**	.120*	1	.145*	.420**	.427**	.420**	.533**
	Sig. (2-tailed)	.000	.073	.000	.036		.011	.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308
العمل على اصدار التعديلات الجبائية مع المحاسبية في نفس الوقت.	Pearson Correlation	-.168-**	.201**	.173**	.451**	.145*	1	.549**	.355**	.641**	.158**
	Sig. (2-tailed)	.003	.000	.002	.000	.011		.000	.000	.000	.005
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308
رفع مستوى التكوين والتأهيل العلمي والمهني لإطارات الضرائب.	Pearson Correlation	.362**	.364**	.538**	.279**	.420**	.549**	1	.824**	.909**	.691**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308
إعطاء أهمية لمقاييس الجباية ضمن التعليم الجامعي وربطها بالواقع المهني.	Pearson Correlation	.393**	.371**	.555**	.381**	.427**	.355**	.824**	1	.824**	.746**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308
تكوين مخابر بحث في الجامعات لتكييف التشريع الجبائي وترقيته وفق احتياجات التنمية	Pearson Correlation	.362**	.364**	.475**	.279**	.420**	.641**	.909**	.824**	1	.648**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308
_متطلبات_محور التكييف	Pearson Correlation	.477**	.537**	.697**	.345**	.533**	.158**	.691**	.746**	.648**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.005	.000	.000	.000	
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق رقم 11: الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الثاني

Correlations

ضرورة التوفيق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري مع القوانين الأخرى ذات العلاقة.	Pearson Correlation	1	.708**	.667**	.673**	.751**	.692**	.565**	.252**	.526**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
ضرورة تبني نموذج اقتصادي وسياسي واضح المعالم، مع العمل على استقرارهما.	Pearson Correlation	.708**	1	.796**	.649**	.683**	.671**	.542**	.415**	.425**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308

الارتقاء بالمؤسسة	Pearson Correlation	.667**	.796**	1	.856**	.855**	.679**	.545**	.339**	.533**
الاقتصادية لمستوى	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000
التنافسية الدولية	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
تنشيط وتفعيل دور	Pearson Correlation	.673**	.649**	.856**	1	.903**	.675**	.571**	.325**	.616**
البورصة	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
ضرورة اصلاح	Pearson Correlation	.751**	.683**	.855**	.903**	1	.774**	.612**	.266**	.669**
وعصرنة المنظومة	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000
البنكية في الجزائر.	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
ضرورة محاربة السوق	Pearson Correlation	.692**	.671**	.679**	.675**	.774**	1	.555**	.382**	.478**
الموازية، وانشاء أسواق	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000
متخصصة.	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
ضرورة ترقية الثقافة	Pearson Correlation	.565**	.542**	.545**	.571**	.612**	.555**	1	.705**	.635**
المحاسبية والجبائية في	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000
الجزائر	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
ضرورة الأخذ بالبعد	Pearson Correlation	.252**	.415**	.339**	.325**	.266**	.382**	.705**	1	.303**
الديني للمجتمع	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000
الجزائري عند تبني	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
وتكييف النظام										
المحاسبي المالي وكذا										
التشريع الجبائي										
_متطلبات_محور	Pearson Correlation	.526**	.425**	.533**	.616**	.669**	.478**	.635**	.303**	1
التكييف	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم 12: الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

Correlations

عرض القوائم المالية	Pearson Correlation	1	-.015-	.292**	.372**	.105	.270**	.295**	.203**	.258**	.602**	.567*
والإفصاح عنها وفق	Sig. (2-tailed)		.793	.000	.000	.064	.000	.000	.000	.000	.000	.000
يوفر IAS12 متطلبات	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308
معلومات ذات قيمة تنبؤية												
عالية تساعد في اتخاذ												
قرارات رشيدة.												
الإبلاغ المالي عن أصول	Pearson Correlation	-.015-	1	.262**	.380**	.176**	.337**	.473**	-.017-	.104	-.029-	.362**
والتزامات ضريبة الدخل	Sig. (2-tailed)	.793		.000	.000	.002	.000	.000	.765	.070	.608	.000
المستحقة والمؤجلة يقدم	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308
معلومات ذات قيمة												
تأكيدية تمكن متخذ القرار												
من تأكيد صحة القرارات												
الماضية من عدمها.												
الإبلاغ المالي عن أصول	Pearson Correlation	.292**	.262**	1	.431**	.365**	.692**	.413**	.573**	.563**	.600**	.804**
والتزامات ضريبة الدخل												

المستحقة والمؤجلة يقدم	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
معلومات ذات أهمية نسبية يؤدي إغفالها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية غير رشيدة	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308
إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها وفق	Pearson Correlation	.372**	.380**	.431**	1	.456**	.441**	.408**	.225**	.470**	.426**	.711**
يؤثر IAS12 متطلبات	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
في القرارات الاقتصادية كونه يقدم معلومات صادقة في تمثيلها للظواهر الاقتصادية والأحداث.	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308
الإفصاح عن التزامات وأصول ضريبة الدخل	Pearson Correlation	.105	.176**	.365**	.456**	1	.419**	.085	.547**	.455**	.180**	.590**
المؤجلة يقدم معلومات	Sig. (2-tailed)	.064	.002	.000	.000		.000	.138	.000	.000	.002	.000
تمتلك صفة الاكتمال الى جانب المعلومات الأخرى.	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308
الالتزام أثناء عرض القوائم المالية بمتطلبات	Pearson Correlation	.270**	.337**	.692**	.441**	.419**	1	.461**	.378**	.504**	.453**	.753**
يقدم معلومات IAS12	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000
محاسبية خالية من الأخطاء الجوهرية.	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308
تحقق المعلومات المحاسبية المعدة على	Pearson Correlation	.295**	.473**	.413**	.408**	.085	.461**	1	.074	.282**	.136*	.516**
خاصية IAS12 أساس	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.138	.000		.196	.000	.017	.000
التوقيت المناسب كونها تركز على الفوارق الزمنية للاعتراف والقياس المحاسبي والجبائي.	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308
تمكن المعلومات المعدة	Pearson Correlation	.203**	-.017-	.573**	.225**	.547**	.378**	.074	1	.768**	.410**	.662**
على أساس المعيار	Sig. (2-tailed)	.000	.765	.000	.000	.000	.000	.196		.000	.000	.000
من إجراء IAS12 المقارنات الزمنية من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء.	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308
تطبيق تقنية الضرائب	Pearson Correlation	.258**	.104	.563**	.470**	.455**	.504**	.282**	.768**	1	.433**	.749**
المؤجلة وفق متطلبات	Sig. (2-tailed)	.000	.070	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000
تجسد IAS12 المعيار استقلالية الدورات المالية وتعطي الصورة الصادقة للمركز المالي للمؤسسة.	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308

القوائم المعدة وفق متطلبات IAS12 توفر كافة المعلومات المهمة لحاجة المستخدمين.	Pearson Correlation	.602**	-.029-	.600**	.426**	.180**	.453**	.136*	.410**	.433**	1	.701**
	Sig. (2-tailed)	.000	.608	.000	.000	.002	.000	.017	.000	.000		.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308
القوائم_جودة_أثر	Pearson Correlation	.567**	.362**	.804**	.711**	.590**	.753**	.516**	.662**	.749**	.701**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308	308

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق رقم 13: الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع

Correlations

يساهم تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 في تحقيق العدالة الضريبية لكونه يأخذ جميع الآثار المستقبلية للضرائب.	Pearson Correlation	1	1.000**	.603**	.539**	.416**	1.000**	.603**	.539**	.835**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق متطلبات IAS12 يضفي الشفافية الضريبية من خلال عرض جميع الأصول والخصوم الضريبية الجارية والمؤجلة بشكل منفصل.	Pearson Correlation	1.000**	1	.603**	.539**	.416**	1.000**	.603**	.539**	.835**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
IAS12 يجعل الأحداث تطبيق الخاضعة للضريبة وقيمة الضريبة غير غامضة وبالتالي تعزز مبدأ اليقين	Pearson Correlation	.603**	.603**	1	.665**	.495**	.603**	1.000**	.665**	.886**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
من IAS12 اعتماد الجبائي المشرع طرف إلى يؤدي الجزائري الإيرادات في زيادة الضريبية.	Pearson Correlation	.539**	.539**	.665**	1	.609**	.539**	.665**	1.000**	.851**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
تقنيات الضريبة المؤجلة التي يستند عليها المعيار IAS12 معقدة وتفتقد للبساطة والسهولة.	Pearson Correlation	.416**	.416**	.495**	.609**	1	.416**	.495**	.609**	.589**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
من IAS12 اعتماد طرف المشرع الجبائي الجزائري يؤدي إلى	Pearson Correlation	1.000**	1.000**	.603**	.539**	.416**	1	.603**	.539**	.835**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000

زيادة في الإيرادات الضريبية.	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق IAS12 يساهم متطلبات في الاقتصاد في التكاليف للمكلف والإدارة الجبائية على حد سواء.	Pearson Correlation	.603**	.603**	1.000**	.665**	.495**	.603**	1	.665**	.886**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية IAS12 يكرس وفق مبدأ الحياد في النظام الجبائي باعتباره لا يفاضل بين الاستثمارات والأعمال والخيارات الاقتصادية وبين النتائج الضريبية لهذا الاختيار .	Pearson Correlation	.539**	.539**	.665**	1.000**	.609**	.539**	.665**	1	.851**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308
_النظام_فعالية_أثر الجبائي	Pearson Correlation	.835**	.835**	.886**	.851**	.589**	.835**	.886**	.851**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	308	308	308	308	308	308	308	308	308

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم 14: الصدق الداخلي لمحاور الدراسة

Correlations

محور_التوافق	Pearson Correlation	1	.522**	.492**	.523**	.838**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000
	N	308	308	308	308	308
محور_متطلبات_التكييف	Pearson Correlation	.522**	1	.160**	.318**	.788**
	Sig. (2-tailed)	.000		.005	.000	.000
	N	308	308	308	308	308
أثر_جودة_ القوائم	Pearson Correlation	.492**	.160**	1	.459**	.610**
	Sig. (2-tailed)	.000	.005		.000	.000
	N	308	308	308	308	308
أثر_ فعالية _ النظام _ الجبائي	Pearson Correlation	.523**	.318**	.459**	1	.705**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000
	N	308	308	308	308	308
الدراسة	Pearson Correlation	.838**	.788**	.610**	.705**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
	N	308	308	308	308	308

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم 15: معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

المحور الأول

Cronbach's Alpha	N of Items
.792	12

المحور الثاني

Cronbach's Alpha	N of Items
.886	25

المحور الرابع

Cronbach's Alpha	N of Items
.933	8

المحور الثالث

Cronbach's Alpha	N of Items
.839	10

الدراسة ككل

Cronbach's Alpha	N of Items
.923	55

الملحق رقم 16: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	شهادة دكتوراه	88	28.6	28.6	28.6
	شهادة ماستر	143	46.4	46.4	75.0
	شهادة ليسانس	66	21.4	21.4	96.4
	أخرى	11	3.6	3.6	100.0
	Total	308	100.0	100.0	

الملحق رقم 17:توزيع العينة حسب الوظيفة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب مؤسسة اقتصادية	33	10.7	10.7	10.7
	مهني المحاسبة	77	25.0	25.0	35.7
	أستاذ جامعي	66	21.4	21.4	57.1
	إطار في إدارة الضرائب	44	14.3	14.3	71.4
	طالب جامعي	88	28.6	28.6	100.0
	Total	308	100.0	100.0	

الملحق رقم 18: توزيع العينة حسب الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات 05 – 01 من	110	35.7	35.7	35.7
	سنوات 10 – 06 من	44	14.3	14.3	50.0
	سنة 15 – 11 من	44	14.3	14.3	64.3
	سنة 15 من أكبر	110	35.7	35.7	100.0
	Total	308	100.0	100.0	

الملحق رقم 19: الخصائص الوصفية لفقرات المحور الأول

	N	Mean	Std. Deviation
الاستحقاق محاسبة على الدولية المحاسبية المعايير تعتمد بينما الخزينة، مبدأ على الجبائي التشريع يعتمد	308	3.89	.901
الضرائب قانون من 2مكرر141 المادة خلال من الدولية المحاسبية المعايير جميع وأسس قواعد ضمنيا الجبائي التشريع يتبنى عدم مراعاة الآلي ،مع المحاسبي النظام في عليها المنصوص التعاريف احترام المؤسسات على يجب"تنص والتي المباشرة لو بالنسبة الجبائية القواعد مع تعارضها	308	3.61	1.237
09 رقم الجدول خلال من به تعترف الجبائية الإدارة ولكن المؤجلة، الضرائب على صراحة الجزائري الجبائي التشريع ينص لم تبين والتي للضرائب، العامة المديرية عن الصادرة والمنشورات التعليمات الجبائية، وكذا للنتيجة المحاسبية النتيجة من للانتقال الفوار مع التعامل طريقة	308	3.93	1.068
المحاسبية المعايير مع أحيانا تتوافق لا والخصوم الأصول وكذا والأعباء للإيرادات بالنسبة والقياس للاعتراف المطبقة القواعد الدولية.	308	3.68	1.004
المحاسبية والمعايير المبادئ وفق المعدة تلك عن تختلف الجبائية للأغراض خاصة مالية قوائم بإعداد المؤسسات تقوم.	308	3.71	1.252
المفيد المالية المعلومة توفير هدفها المحاسبية الميزانية بينما بحتة، ضريبية لأغراض الجبائية الميزانية إعداد هدف	308	4.36	.767
الاقتصادي الجوهر عن الجبائي التشريع ضمن القانوني الشكل تغليب يتم .	308	4.14	1.027
الدولية المحاسبية المعايير مع يتوافق لا قد بشكل للأعباء وشروط تسقيفات عدة الجبائية الإدارة تضع.	308	4.11	.725
الدولي المحاسبي المعيار ضمن نفسها هي المالي المحاسبي النظام ضمن المؤجلة الضريبة نشوء أسباب IAS12	308	3.96	1.053
الناشئة الزمنية الفروقات تحديد في الميزانية مدخل المالي المحاسبي النظام اعتمد.	308	3.64	1.173
غير IAS12 الدولي المحاسبي المعيار مع تماما متوافقة المالي المحاسبي النظام حسب والمؤجلة المستحقة الضرائب محاسبة للتفصيل تفتقر أنها .	308	3.89	1.115
لكنها IAS12 الدولي المحاسبي المعيار بموجب عليها المنصوص المتطلبات مع تتوافق SCF وفق والإفصاح العرض متطلبات جدا مقتضبة.	308	3.71	1.099
Valid N (listwise)	308		

الملحق رقم 20: الخصائص الوصفية لفقرات المحور الثاني

	N	Mean	Std. Deviation
خاصة بصفة IAS12 والمعيار عامة بصفة الدولية المحاسبة معايير مستجدات مع المالي المحاسبي النظام تحيين.	308	4.14	.790
المحاسبي المالي المحاسبي النظام ضمن الدخل لضرائب المحاسبية المعالجة في أكثر والتوسع التفصيل يجب.	308	4.43	.730
المجلس دور وتفعيل المعيار، تطبيق وفوائد وبأهمية بالتوعية المحاسبة مهنة عن المسؤولة المهنية الجمعيات دور تعزيز للمحاسبة الوطني.	308	4.29	.750

الجزائرية المحاسبية المعايير إصدار إجراءات على المرونة من المزيد إضفاء.	308	4.21	.675
التعديل وصعبة التطبيق الصارمة والتشريعات القوانين وقيود جمود من المحاسبة مهنة تحرير	308	4.07	1.133
. الدولية المحاسبة معايير مجال في للمحاسبين والعملي العلمي التأهيل.	308	4.429	.7772
المحاسبي التعليم مؤسسات دور تفعيل	308	4.43	.822
الاتصال و المعلومات تكنولوجيا تقنيات تطوير	308	4.46	.682
المالية للتقارير الدولية للمعايير التصوري الإطار اعتماد	308	3.75	1.024
الخزينة، مبدأ بدل الدولية المحاسبية المعايير طرف من المطبقة الاستحقاق محاسبة على الجبائي التشريع يعتمد أن يجب	308	4.04	1.019
الجبائي التشريع ضمن القانوني الشكل. بدل الاقتصادي الجوهر تغليب يجب.	308	4.11	.901
. المؤجلة الضرائب طريقة بتطبيق الجبائي التشريع إلزامية فرض	308	4.21	.819
. المتكررة الجوهرية التعديلات من والتقليل الجبائي التشريع استقرار على العمل	308	4.04	1.019
الوقت نفس في المحاسبية مع الجبائية التعديلات اصدار على العمل.	308	4.43	.624
. الضرائب لإطارات والمهني العلمي والتأهيل التكوين مستوى رفع	308	4.50	.628
المهني بالواقع وربطها الجامعي التعليم ضمن الجباية لمقاييس أهمية إعطاء.	308	4.43	.624
التنمية احتياجات وفق وترقيته الجبائي التشريع لتكييف الجامعات في بحث مخابر تكوين	308	4.50	.628
العلاقة ذات الأخرى القوانين مع الجزائري الجبائي والنظام المالي المحاسبي النظام بين التوفيق ضرورة.	308	4.43	.624
استقرارهما على العمل مع المعالم، واضح وسياسي اقتصادي نموذج تبني ضرورة.	308	4.14	.916
الدولية التنافسية لمستوى الاقتصادية بالمؤسسة الارتقاء	308	4.18	.849
البورصة دور وتفعيل تنشيط	308	4.25	1.024
الجزائر في البنكية المنظومة وعصرنة اصلاح ضرورة.	308	4.39	.940
متخصصة أسواق وانشاء الموازية، السوق محاربة ضرورة.	308	4.61	.558
الجزائر في والجبائية المحاسبية الثقافة ترقية ضرورة	308	4.54	.567
الجبائي التشريع وكذا المالي المحاسبي النظام وتكييف تبني عند الجزائري للمجتمع الديني بالبعد الأخذ ضرورة	308	4.61	.619
Valid N (listwise)	308		

الملحق رقم 21: الخصائص الوصفية لفقرات المحور الثالث

	N	Mean	Std. Deviation
رشيدة قرارات اتخاذ في تساعد عالية تنبؤية قيمة ذات معلومات يوفر IAS12 متطلبات وفق عنها والإفصاح المالية القوائم عرض.	308	4.25	.635
تأكيدية قيمة ذات معلومات يقدم والمؤجلة المستحقة الدخل ضريبة والتزامات أصول عن المالي الابلاغ	308	4.07	.754
نسبية أهمية ذات معلومات يقدم والمؤجلة المستحقة الدخل ضريبة والتزامات أصول عن المالي الإبلاغ	308	3.96	.780
والأحداث الاقتصادية للظواهر تمثيلها في صادقة معلومات يقدم IAS12 متطلبات وفق المالية القوائم اعداد.	308	3.93	.800
الأخرى المعلومات جانب الى الاكتمال صفة تمتلك معلومات يقدم المؤجلة الدخل ضريبة وأصول التزامات عن الإفصاح.	308	3.82	.711
الجوهرية الأخطاء من خالية محاسبية معلومات يقدم IAS12 بمتطلبات المالية القوائم عرض أثناء الالتزام.	308	4.04	.567

والقياس للاعتراف الزمنية الفوارق على تركز كونها المناسب التوقيت خاصية IAS12 أساس على المعدة المحاسبية المعلومات تحقق والجبائي المحاسبي.	308	4.04	.824
والأداء المالي للمركز النسبي التقييم أجل من الزمنية المقارنات إجراء من IAS12 المعيار أساس على المعدة المعلومات تمكن.	308	3.96	.682
المالي للمركز الصادقة الصورة وتعطي المالية الدورات استقلالية تجسد IAS12 المعيار متطلبات وفق المؤجلة الضرائب تقنية تطبيق للمؤسسة.	308	3.93	.963
المستخدمين لحاجة المهمة المعلومات كافة توفر IAS12 متطلبات وفق المعدة القوائم.	308	3.61	.940
Valid N (listwise)	308		

الملحق رقم 22: الخصائص الوصفية لفقرات المحور الرابع

	N	Mean	Std. Deviation
للضرائب المستقبلية الآثار جميع يأخذ لكونه الضريبية العدالة تحقيق في IAS12 متطلبات وفق والجبائية المحاسبية المعالجة تكييف يساهم.	308	4.07	.800
الضريبية الشفافية يضفي IAS12 متطلبات وفق والجبائية المحاسبية المعالجة تكييف	308	4.11	.861
اليقين مبدأ تعزز وبالتالي غامضة غير الضريبة وقيمة للضريبة الخاضعة الأحداث يجعل IAS12 تطبيق.	308	3.93	.844
والسهولة للبساطة وتفتقد معقدةIAS12 المعيار عليها يستند التي المؤجلة الضريبة تقنيات.	308	3.61	.940
الضريبية الإيرادات في زيادة إلى يؤدي الجزائري الجبائي المشرع طرف من IAS12 اعتماد.	308	4.07	.800
سواء حد على الجبائية والإدارة للمكلف التكاليف في الاقتصاد في يساهم IAS12 متطلبات وفق والجبائية المحاسبية المعالجة تكييف.	308	4.11	.861
تدفع التي والضرائب المدينة الضرائب بين الضريبية الفجوة تقليص إلى يؤدي IAS12 متطلبات وفق والجبائية المحاسبية المعالجة تكييف طوعا.	308	3.93	.844
الجبائي النظام في الحياد مبدأ يكرس IAS12 وفق والجبائية المحاسبية المعالجة تكييف	308	3.93	.844
Valid N (listwise)	308		

الملحق رقم 23: اختبار الفرضية الثانية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الجبائي_التوافق	308	3.96	.480	.027

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
الجبائي_التوافق	35.035	307	.000	.959	.91	1.01

الملحق رقم 24: اختبار الفرضية الثالثة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحاسبي_التوافق	308	3.80	.879	.050

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
المحاسبي_التوافق	16.051	307	.000	.804	.71	.90

الملحق رقم 25: اختبار الفرضية الرابعة -1-

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
محاسبية_متطلبات	308	4.31	.576	.033

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
محاسبية_متطلبات	39.842	307	.000	1.308	1.24	1.37

الملحق رقم 26: اختبار الفرضية الرابعة -2-

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
جبائية_متطلبات	308	4.22	.531	.030

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
جبائية_متطلبات	40.377	307	.000	1.222	1.16	1.28

الملحق رقم 27: اختبار الفرضية الرابعة – 3 –

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
أخرى_متطلبات	308	4.39	.630	.036

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
أخرى_متطلبات	38.787	307	.000	1.393	1.32	1.46

الملحق رقم 28: اختبار الفرضية الخامسة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
القوائم_جودة_أثر	308	3.96	.495	.028

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
القوائم_جودة_أثر	34.041	307	.000	.961	.91	1.02

الملحق رقم 29: اختبار الفرضية السادسة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الجبائي_النظام_فعالية_أثر	308	4.04	.716	.041

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
الجبائي_النظام_فعالية_أثر	25.395	307	.000	1.036	.96	1.12

الملحق رقم 30: قائمة المحكمين وتخصصاتهم

الرقم	الأستاذ	مجال تخصصه	الجامعة
01	**الدكتور عبد الكريم خيري**	المحاسبة والجباية	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور – الجلفة
02	**الدكتور محمد السعيد سعيداني**	المحاسبة والجباية	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط
03	**الدكتور ولهي بوعلام**	المحاسبة والجباية	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة
04	**الدكتور كمال بن دقفل**	الإحصاء	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة
05	**الدكتور دروم أحمد**	منهجية البحث العلمي	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور الجلفة
06	**الدكتور محمد لعلاوي**	مدير فرعي للرقابة الجبائية	المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة
07	**الأستاذ خالد بن عبد الرحمان**	خبير محاسبي	حيدرة ولاية الجزائر

المصدر: من اعداد الطالب

ملخص

الجزائر على غرار العديد من الدول شرعت في عملية إصلاح نظامها المحاسبي بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية.

تعالج هذه الأطروحة إشكالية التوافق في الممارسات المحاسبية والجبائية من طرف المؤسسات الاقتصادية وبخاصة الجزائرية منها مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل "IAS12"، من خلال التطرق للأسس النظرية للمعيار وكذا النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وعرض المعالجة المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل لكل منهم، بالإضافة إلى التطرق إلى أهم التحديات التي تواجه المؤسسات في البيئة الجزائرية، حيث تم التوصل إلى عدم التزام المؤسسات الاقتصادية بمتطلبات القياس والعرض والافصاح للمعيار IAS12، كما تم التوصل الى وجود اختلاف بين التشريع الجزائري والمعيار، على العكس من النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق معه، إضافة إلى وجود أثر إجابي إذا تم تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية وفق قواعد وأسس المعيار IAS12، كما تم وضع أرضية لمستلزمات التكيف مع متطلبات المعيار IAS12.

الكلمات المفتاحية : IAS12– المعالجة المحاسبية والجبائية – المؤسسات الاقتصادية– متطلبات التكيف

ABSTRACT

Algeria, like many countries, has embarked on the process of reforming its accounting system with the aim of bringing the accounting practice in Algeria closer to international practice.

This thesis addresses the problem of compatibility in accounting and tax practices on the part of economic institutions, especially Algerian ones, with the requirements of the International Accounting Standard Income Taxes "IAS12", by addressing the theoretical foundations of the standard as well as the financial accounting system and the Algerian tax system, and presenting the accounting and fiscal treatment of income taxes for each of them. In addition to addressing the most important challenges facing institutions in the Algerian environment, where it was found that economic institutions did not comply with the requirements of measurement, presentation and disclosure of the IAS12 standard, and a difference was found between the Algerian legislation and the standard, in contrast to the financial accounting system that complies with it, in addition. This indicates that there is a positive effect if the accounting and tax treatment is adapted according to the rules and principles of IAS12 standard, and a ground has been laid for the requirements of adaptation with the requirements of IAS12 standard.

Keywords: IAS12 - accounting and tax treatment - economic institutions - adaptation requirements

تم بحمد الله