وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 08 ماي 1945 قالمة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

فرع علوم مالية

تخصص مالية المؤسسات

الموضوع

مدى إلتزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بأحكام الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي

–دراسة ميدانية لعيّنة من المؤسسات الإقتصادية الناشطة في ولاية قالمة–

من إعداد الطلبة
– عبد القادر لونيسة
– محمد حرود

تحت إشراف الأستاذ
ياسين لعكيكزة

السنة الجامعية: 2014–2015

إهـــــداء

« اللهم اغفرلي خطيئتي وجهلي وإسرافي في أمري وما أنت أعلم به مني، اللهم اغفرلي جدي وهزلي وخطئي وعمدي وكل ذلك عندي، اللهم اغفرلي ما قدمت وما أخرت وما أسررت وما أعلنت وما أنت أعلم به مني أنت المقدم وأنت المؤخر وأنت على كل شيء قدير »

الحمد لله الذي هدانا وسدد خُطانا ووفقنا لبلوغ هذه الدرجة من العلم وأعاننا على إنجاز هذا العمل المتواضع.

فالحمد لله أولاً وآخرًا ودائمًا وأبدًا

و الصلاة والسلام على خير خلق الله سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم الذي أدى الأمانة وبلغ الرسالة ونصح الأمة ونحن على ذلك من الشاهدين

أما بعد

أتشرف أن أهدي ثمرة النجاح هذه إلى مدرستي الأولى أمي حفظها الله. إلى أستاذ الأساتذة الأول أبي أطال الله في عمره. إلى جدتي رحمها الله. إلى إخوتي: وليد ويوسف. وإلى أخواتي. أخوالي وخالاتي، أعمامي وعمتي.

وإلى كل من ارتبط نسبه بلقب "لونيسة" أو "ورزالدين"

إلى كل أصدقائي أدامهم الله لي جميعًا وجعلهم لي عونًا في الشدائد والمحن

خاصة أصدقائي في الجمعية الرياضية "نسور الشرق"

عبد القادر

KADARBAVARI

تشكـــــرات

الحمد لله على نعمه التي أنعمها علينا وأخصها نعمة العقل التي كرمنا بها على سائر المخلوقات وعلى ما وهبه لنا من سمع وبصر وعافية على إكمال وإنجاز هذا العمل

نتقدم بتحية شكر وإخلاص وامتنان إلى الأستاذ المشرف "ياسين لعكيكزة"
على متابعته لنا طوال مدة التحضير لهذه المذكرة ونخص بالشكر أيضًا الأستاذ "خمقاني بدر الزمان" الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة. ونشكر كل من وقف معنا وساعدنا ولو بكلمة طيبة في إعداد هذه المذكرة ومد لنا يد العون سواء من قريب أو بعيد ونكن له كل الاحترام والتقدير.

وفي الأخير نسأل الله أن يجعلنا ممن يكثر ذكره فينال فضله ويحفظ أمره وأن يغمر قلوبنا بمحبته ويرضى عنا.

فهرس المحتويات

تشكرات

الإهداءات

الفهرس ..... **IV-I**

فهرس الجداول I

فهرس الأشكال ..... **VI**

قائمة المختصرات ..... **VII**

المقدمة ..... أ-و

الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي الجزائري

تمهيـــد **02**

المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي **03**

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي **03**

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي 03

الفرع الثاني: النظامان المحاسبيان المكونان للنظام المحاسبي المالي 04

المطلب الثاني: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي وأسباب الانتقال إليه **05**

الفرع الأول: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي 05

الفرع الثاني: أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي 06

المطلب الثالث: أهداف ومزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي **07**

الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي 07

الفرع الثاني: مزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي 08

المبحث الثاني: هيكل النظام المحاسبي المالي **09**

المطلب الأول: الإطار التصوري والمعايير المحاسبية **09**

الفرع الأول: الإطار التصوري 09

الفرع الثاني: المعايير المحاسبية 13

المطلب الثاني: تنظيم المحاسبة والحسابات المدمجة والمجمعة **13**

الفرع الأول: تنظيم المحاسبة 13

الفرع الثاني: الحسابات المجمعة والمدمجة 14
المطلب الثالث: الكشوفات المالية ومدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي 14
الفرع الأول: تقديم الكشوفات المالية 14
الفرع الثاني: مدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي 19
المبحث الثالث: الجديد في النظام المحاسبي المالي وتحديات تطبيقه 21
المطلب الأول: الجديد في النظام المحاسبي المالي 21
الفرع الأول: بعض العناصر الجديدة المدرجة ضمن القوائم المالية 21
الفرع الثاني: تغيير الطرق المحاسبية والجديد في القياس والتقييم المحاسبي 22
المطلب الثاني: تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي 23
الفرع الأول: على مستوى التشريعات الخاصة بهذا النظام 23
الفرع الثاني: على مستوى المؤسسات الاقتصادية 25
الفرع الثالث: على مستوى التأهيل العلمي والعملي 25
الفرع الرابع: على مستوى الإعلام 26
المطلب الثالث: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي 27
خلاصة 28

الفصل الثاني: الضرائب والضرائب المؤجلة

تمهيد 30
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضرائب 31
المطلب الأول: تعريف الضرائب خصائصها وأهميتها 31
الفرع الأول: تعريف الضريبة 31
الفرع الثاني: خصائص الضرائب 32
الفرع الثالث: أهداف الضريبة 33
المطلب الثاني: القواعد القانونية والمبادئ العامة التي تنظم فرض الضرائب 35
الفرع الأول: قاعدة المساواة أو العدالة 35
الفرع الثاني: قاعدة اليقين 35
الفرع الثالث: قاعدة الملاءمة 36
الفرع الرابع: قاعدة الاقتصاد في التحصيل 36
الفرع الخامس: مبدأ التدخل 36

المطلب الثالث: أنواع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية 37
الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) 37
الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات (IBS) 38
الفرع الثالث: الرسم على القيمة المضافة (TVA) 38
الفرع الرابع: ضرائب ورسوم أخرى 40
المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي (12) 43
المطلب الأول: تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) 43
الفرع الأول: نشأة ومراحل تطور المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل 43
الفرع الثاني: الهدف من المعيار المحاسبي الدولي (12) ونطاق تطبيقه 43
الفرع الثالث: المصطلحات الأساسية الواردة في المعيار المحاسبي (12) 45
المطلب الثاني: تعريف الضرائب المؤجلة وأنواعها 46
الفرع الأول: تعريف الضرائب المؤجلة 46
الفرع الثاني: أنواع الضرائب المؤجلة 46
المطلب الثالث: أحكام الضرائب المؤجلة 48
الفرع الأول: أحكام الخصوم الضريبية المؤجلة 48
الفرع الثاني: أحكام الأصول الضريبية المؤجلة 50
المبحث الثالث: العمليات والتسويات على الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري 52
المطلب الأول: الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري 52
المطلب الثاني: الإعتراف والإفصاح عن الضرائب المؤجلة ومتطلبات القياس اللاحق 54
الفرع الأول: الإعتراف والإفصاح عن الضرائب المؤجلة 54
الفرع الثاني: متطلبات القياس اللاحق للضرائب المؤجلة 56
المطلب الثالث: حالات إثبات، تسوية وتسجيل الضرائب المؤجلة 57
الفرع الأول: حالات إثبات الضرائب المؤجلة 57
الفرع الثاني: تسوية وتسجيل الضرائب المؤجلة 58

خلاصة **67**

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

تمهيد **69**

المبحث الأول: دراسة ميدانية بالإعتماد على أداة الإستبيان **70**

المطلب الأول: أداة الدراسة **70**

الفرع الأول: مراحل إعداد الإستبيان 70

الفرع الثاني: منهجية الدراسة 71

المطلب الثاني: وصف خصائص وإجابات عينة الدراسة **73**

الفرع الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة 73

الفرع الثاني: وصف إجابات عينة الدراسة 79

المطلب الثالث: إختبار وتحليل نتائج الفرضيات **90**

الفرع الأول: إختبار وتحليل نتائج الفرضية الأولى 90

الفرع الثاني: إختبار وتحليل نتائج الفرضية الثانية 91

الفرع الثالث: إختبار وتحليل نتائج الفرضية الثالثة 91

المبحث الثاني: دراسة ميدانية في مؤسسة مطاحن مرمورة **92**

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة (وحدة مطاحن مرمورة) **92**

الفرع الأول: نشأة الوحدة وتعريفها 92

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للوحدة مع شرح مكوناته 94

الفرع الثالث: أهداف المؤسسة 95

المطلب الثاني: ظهور حساب الضرائب المؤجلة في قوائم المؤسسة **96**

خلاصة **100**

الخاتمة **102**

قائمة المراجع **106**

الملاحق

المقدمة

المقدمة

إن التطور السريع لبيئة الأعمال الدولية وزيادة نشاط الشركات العالمية وفسخ الحدود الجغرافية أمامها أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية عديدة مما استوجب توفير قواعد وأسس محاسبية تتماشى والتطورات الجديدة لتوحيد اللغة المحاسبية بين الدول، والجزائر كغيرها من بعض الدول النامية قامت بإصلاح منظومتها المحاسبية لتتماشى مع معايير المحاسبة الدولية كتمهيد لبدأ التواصل مع الأسواق العالمية.

ولكن الصعوبات لا تتلاشى بمجرد البدأ في تطبيق النظام الجديد في الكيانات الإقتصادية، بل تتواصل الصعوبات لتجد الدولة نفسها محتارة أمام الإختلاف الذي تصادفه بين القواعد المحاسبية التي تسنها المعايير الدولية وبين القواعد الضريبية التي تسنها الدولة بنفسها لتخدم بها غايات محددة تختلف عن غيرها من الدول، هذا الإختلاف يعد حالة استثنائية فيما يخص المحاسبة عن الضرائب ويسمى بالفروقات المؤقتة أو الضرائب المؤجلة، تنقسم بدورها إلى ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم وهذه الحالة الخاصة قد خصصت لها المعايير المحاسبية الدولية معيار رقم 12 لبيان أحكام المعالجة والتسوية لضمان التوافق بين القوائم المالية وشفافيتها.

وفي الجزائر أعربت الكثير من المؤسسات الإقتصادية بجهلها التام عن كيفية التعامل مع هذه الحالة الخاصة، حيث تعرض لها المشرع بشكل مختصر في قانون المالية لسنة 2009، بعد ذلك قام المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية بإصدار إشعاره رقم 10062014 في 10 جوان 2014 يبين الإطار المفاهيمي للضرائب المؤجلة وطرق معالجتها مع تركه لبعض اللبس في هذا المجال، أما قانون المالية لسنة 2015 الذي كان ينتظر أن يمسح كل الغموض الذي يشوب موضوع الضرائب المؤجلة إكتفى ببعض التغييرات منها توحيد معدل IBS والذي أصبح 23%، و في ظل هذا تتبلور معالم الإشكالية الأساسية لهذا البحث، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

"ما مدى فهم وتطبيق أحكام الضرائب المؤجلة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي؟"

وتتفرع هذه الإشكالية إلى إشكاليات جزئية هي:

- ما مدى إلمام القائمين بالمحاسبة في المؤسسات الإقتصادية بمفهوم الضرائب المؤجلة والإطلاع على تطوراتها؟
- ما مدى معرفة القائمين بالمحاسبة في المؤسسات الإقتصادية بأحكام وقواعد الضرائب المؤجلة؟
- ما مدى تطبيق قواعد الضرائب المؤجلة على أرض الواقع؟

I. فرضيات الدراسة

لمعالجة الإشكالية الرئيسية والإجابة على مختلف الأسئلة المتعلقة بها، حددنا الفرضيات التالية كنقطة انطلاقة لهذه الدراسة:

- يوجد إلمام واطلاع لدى القائمين على المحاسبة في المؤسسات الإقتصادية بمفهوم الضرائب المؤجلة وتطوراتها.
- توجد معرفة لدى القائمين على المحاسبة في المؤسسات الإقتصادية بأحكام الضرائب المؤجلة وقواعدها.
- تمتلك المؤسسات الإقتصادية معرفة واسعة وعدة تجارب بخصوص الضرائب المؤجلة.

II. مبررات إختيار الموضوع

تبرز مبررات إختيار الموضوع من خلال عدة إعتبارات أهمها:

- إهتمامنا المنصب على النظام المحاسبي المالي جاء بفكرة التطلع إلى الإيجابيات والتحسينات التي قد يحدثها على مستوى الإقتصاد.
- حداثة الموضوع ووجود إشكالات كبيرة لفهمه.
- صعوبة التعامل مع موضوع الضرائب المؤجلة في الجانب التطبيقي والعملي.
- كون الموضوع مطروح في الساحة المهنية حاليًا والذي يستدعي مزيدًا من الدراسة والتحليل.
- الرغبة الشخصية في دراسة الموضوع.
- إمكانية مواصلة البحث في الموضوع وتطويره في المستقبل إنطلاقا من النتائج المتوصل إليها.

III. أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في كون مرور قرابة الخمس سنوات عن توحيد الجزائر لممارساتها المحاسبية حسب المعايير الدولية، مما يمكننا من معرفة المشاكل التي واجهت هذا التطبيق، وكيفية التعامل مع الضرائب المؤجلة من أهم المشاكل التي تواجه المحاسبين في الجزائر، كما يكتسب الموضوع أهمية بالغة كونه موضوع جديد وحديث ويستوجب منا التحليل والدراسة.

IV. أهداف الدراسة

بالإضافة إلى هدف الإجابة على التساؤلات الواردة في الإشكالية، واختبار مدى صحة الفرضيات المتبناة تهدف هذه الدراسة إلى تقصي وجهات نظر الأطراف الفاعلة في الحقل المحاسبي الجزائري حول تمكن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من التعامل مع الضرائب المؤجلة حسب ما نصت عليه أحكام المعيار المحاسبي الدولي (12).

V. منهج الدراسة

للإلمام بالموضوع من كل جوانبه والإجابة عن التساؤلات المطروحة ولتحقيق أهداف البحث واختبار الفروض التي يتضمنها إعتمدنا في هذه الدراسة على المنهجين الوصفي والتحليلي حيث:

إعتمدنا على المنهج الوصفي عند تطرقنا إلى إستعراض الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري وما يحتويه من الهيكل المكون لهذا النظام وتحديات التطبيق، كما اعتمدنا على هذا المنهج في عرض مفهوم الضرائب بصفة عامة وأحكام الضرائب المؤجلة حسب المعيار المحاسبي الدولي (12) بصفة خاصة.

واعتمدنا على المنهج التحليلي في الدراسة الميدانية، وذلك من خلال تحليل نتائج الإستبيان لاختبار صحة الفرضيات.

VI. الأدوات المستخدمة في الدراسة

سعيًا منّا لإثراء هذه الدراسة اعتمدنا على البحث المكتبي، حيث استخدمنا في الجانب النظري مجموعة من الكتب وكذلك مجموعة من البحوث العلمية والمجلات وبعض الملتقيات الوطنية والدولية، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على تصميم استمارة إستبيان وتوجيهها إلى عينة من الأطراف الفاعلة في الحقل المحاسبي الجزائري في تسعة مؤسسات إقتصادية وتهدف هذه الاستمارة إلى التعرف على مدى فهمهم وتطبيق أحكام الضرائب المؤجلة كما نص عليها النظام المحاسبي المالي، ولإثراء الدراسة بالمزيد من النتائج الواقعية فقد قمنا بدراسة ميدانية أخرى في المؤسسة الاقتصادية مطاحن مرمورة بقالمة لدراسة كيفية معالجتها للضرائب المؤجلة خلال الفترة (2013-2014)، وأخيرًا تحليل البيانات المجمعة من الإستبيان بالإعتماد على:

- برامج إحصائية: MS Excel 2010، spss 20.0.
- الأساليب الإحصائية: النسب المئوية، التكرارات، الإنحراف المعياري.
- إختبار ANOVA لدراسة صحة الفرضيات.

VII. صعوبات الدراسة

تتمثل أهم الصعوبات التي اعترضتنا عند إنجاز هذه الدراسة في:

- نقص المراجع الخاصة بالضرائب المؤجلة مما أوجب الإعتماد على مراجع محدودة.
- قلة الدراسات السابقة التي تكون قد تناولت جانب من موضوع دراستنا.
- القيام بمقابلات شخصية في أغلب المؤسسات وهو الأمر الذي يأخذ الوقت والجهد الكثير، وهو ما كلل بالحصول على إجابات أكثر موثوقية.

- نقص القوائم المتحصل عليها من مؤسسة مطاحن مرمورة ما أوجب علينا الإكتفاء بوصف ما قامت به في معالجة الضرائب المؤجلة، بينما كانت رغبتنا اكتشاف مدى مطابقة التسويات التي قامت بها بما هو منصوص عليه وفق النظام المحاسبي المالي.

VIII. الدراسات السابقة

نظرًا لحداثة الموضوع لم نتمكن من التحصل على دراسات سابقة في مجال قياس مدى فهم وتطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات الإقتصادية، بل كانت لدينا أطروحات ومذكرات تشمل على مواضيع مختلفة تمس جوانب مختلفة لضرائب الدخل والضرائب المؤجلة لكن لا تشمل الربط بين الضرائب المؤجلة وتطبيقها في المؤسسات الإقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي.

1- ذكار عمر، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (12): دراسة ميدانية في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء (EPE ETRACOB SPA)، مذكرة ماستير، تخصص ذراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2011.

من خلال هذه الدراسة تبينت أهمية المؤسسات في الجباية العامة للدولة وذلك من خلال الأنواع العديدة للضرائب والرسوم، والجزائر وبعد إتباعها للمعايير المحاسبية الدولية لا تزال أمامها جهود كبيرة لتغيير نظامها الجبائي وما يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي (12).

2- عمر تركي هزاع لعجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية: دراسة اختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار، ولاختبار فرضيات الدراسة فقد اعتمد الباحث على دراسة القوائم المالية لمصرف الشرق الأوسط العراقي لعام 2011 المعدة وفقًا للمعايير المحاسبية العراقية ومقارنتها بما ورد بمعيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل، وقد أظهرت الدراسة مجموعة من الفروقات الدائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، كذلك أظهرت الدراسات التعديلية أن المركز المالي للمصرف لعام 2011 لم يظهر أي فروقات ضريبية مؤجلة، مما أثر على عدالة عرض القوائم المالية للمصرف.

3- أحلام لموسخ، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل: دراسة تحليلية على النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (12)-دراسة حالة مؤسسة النقل الحضري بولاية ورقلة للفترة ما بين 2010-2013، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2014.

تطرقت هذه الدراسة للمعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل بشقيها الوطنية والدولية، واستخدام أداة الإستبيان لقياس مدى توافق المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (12)، وتوصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعيار 12 متوافقان، لكن الخلل يكمن في النظام الجبائي الجزائري الذي يعرقل هذا التوافق في بعض بنوده.

4- مسعود كسكس، أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية في الجزائر: دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين في الجنوب الشرقي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان مدى أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المحاسبية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية وذلك بهدف تحليل مدى التباين في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية وكذا النظام المحاسبي الجزائري، وتم الإعتماد على أداة الإستبيان لاستجواب مجموعة من المحاسبين في الجنوب الشرقي الجزائري، وقد خلصت الدراسة إلى أن الضرائب المؤجلة تؤثر على القوائم المالية من خلال التأثير على النتيجة المالية للمؤسسة.

موقع الدراسة الحالية بالنسبة للدراسات السابقة: تعد الدراسة التي نحن بصدد إنجازها والمُعَنْونة بـ:"مدى إلتزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بأحكام الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي" تعتبر دراسة مكملة للدراسات السابقة، حيث أنها تتحدث عن كيفية تطبيق المؤسسات الإقتصادية لأحكام الضرائب المؤجلة مقارنة بأحكام المعيار المحاسبي الدولي (12)، بينما الدراسات السابقة المذكورة لم تقم بقياس الفهم والتطبيق لأحكام الضرائب المؤجلة على أرض الواقع بل اكتفت بدراسة المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وأيضًا أثر الضرائب المؤجلة على القوائم المالية، كما أن دراستنا مدعمة بدراستين ميدانيتين حول موضوع الدراسة.

IX. هيكل الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية المتعلقة بها سنقوم بتقسيم هذه الدراسة إلى مقدمة، ثلاثة فصول وخاتمة.

- المقدمة: تتضمن المقدمة العناصر المنهجية التي يفترض أن تحتويها مقدمة كل بحث، سواء فيما يتعلق بالإشكالية، الفرضيات، أهمية وأهداف الدراسة...الخ.
- الفصل الأول"النظام المحاسبي المالي الجزائري" والذي يتكون من ثلاث مباحث رئيسية، حيث خصص الأول كمدخل إلى النظام المحاسبي المالي، والثاني لدراسة هيكل النظام المحاسبي المالي، أما الثالث فخصص للكشف عن التحديات الوصعوبات التي تعيق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

- الفصل الثاني "الضرائب والضرائب المؤجلة" بدوره يتكون من ثلاث مباحث رئيسية، يبرز الأول مفهوم شامل حول الضرائب، والمبحث الثاني يتناول موضوع الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي (12)، والمبحث الثالث يدرس العمليات والتسويات على الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.
- الفصل الثالث "الدراسة الميدانية" يتكون من مبحثين، يحتوي الأول على وصف وتحليل نتائج استمارة الإستبيان الموزعة على عينة من الأطراف الفاعلة في الحقل المحاسبي الجزائري، في تسعة مؤسسات إقتصادية ثم القيام بدراسة صحة الفرضيات للخروج باستنتاجات موثوقة، والمبحث الثاني يبرز العمليات التي قامت بها مؤسسة مطاحن مرمورة فيما يخص الضرائب المؤجلة.
- الخاتمة: تتضمن الخاتمة ملخص للدراسة والإجابة على الإشكالية ونتائج إختبار الفرضيات وكذا أهم النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة.

الفصل الأول

النظام المحاسبي المالي الجزائري

تمهيـــد

كمحصلة للواقع الجديد أصبح إلزاما على جميع الدول وبمن فيها من دول العالم الثالث مواكبة عالم العولمة والدخول في القرية الواحدة، شاءت ذلك أم أبت، من منطلق أنها إذا أبت الدخول ستبقى منبوذة ومعزولة، وإن دخلت ستواجه تحديات فرضتها الدول الصناعية المتقدمة، ورغم أن رغبة دول العالم الثالث بالدخول قد تكون معدومة، إلا أنها ملزمة بذلك وضمن شروط قاسية جدا، كضرورة انضمامها لمعاهدات دولية ضمن شروط وحدود صعبة التنفيذ، ومن إحدى هذه الشروط ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية من قبل الشركات العاملة فيها، كي تتمكن من إدراج شركاتها في الأسواق العالمية والحصول على استثمارات أجنبية، وتسويق سلعها ضمن دول القرية العالمية الواحدة.

انطلاقا من هذه الحقائق، سنسعى للاطلاع على النظام المحاسبي المالي، وذلك بالوقوف على الإطار المفاهيمي لهذا النظام الذي يبين مختلف المبادئ والفروض الضمنية لتحضير وتقديم القوائم المالية.

ونتعرض خلال هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية على النحو التالي:

المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: هيكل النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: الجديد في النظام المحاسبي المالي وتحديات تطبيقه.

المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

يعدّ تطبيق النظام المحاسبي المالي أفضل خيار لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي، حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير الدولية المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية ()، وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى تعريف هذا النظام وخصائصه، نطاق تطبيقه وأسباب الانتقال إليه وفي الأخير إلى أهداف ومزايا العمل بهذا النظام.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي

لقد عرّف القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي على أنه "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتقييمها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية."[1]

ومن خلال التعريف السابق للنظام المحاسبي المالي نستخلص خصائص المحاسبة المالية فيما يلي:

-نظام للمعلومة المالية، حيث يركز على المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي.

- توفير كشوف مالية تعكس بصدق المركز المالي للمؤسسة.
- توفير معلومات يمكن قياسها عدديًا.
- تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفق المعايير الدولية.
- قياس أداء ونجاعة المؤسسة من خلال جدول النتائج.
- قياس وضعية الخزينة من خلال جدول التدفقات النقدية، وذلك من أجل معرفة قدرة الكيان (المؤسسة) على توليد التدفقات النقدية.

[1] قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، **يتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007، ص 3.

الفرع الثاني: النظامان المحاسبيان المكونان للنظام المحاسبي المالي

في الأصل هناك نظامان محاسبيان (مدرستان لوضع المعايير) هما المدرسة الأنجلو سكسونية والمدرسة الفرانكوفونية.[1]

أولاً: المدرسة الأنجلوسكسونية: للبلدان المتأثرة بظاهر أسواق المال.

1-خصائص المدرسة الأنجلوسكسونية:

- توجّه نظرة اقتصادية للمؤسسة.
- غياب النظرة القانونية.
- تفوق الحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني.
- استقلال الجباية على المحاسبة.
- تهدف لتلبية حاجات المستثمرين.
- المحاسبة هي أداة لدعم اتخاذ القرارات ولقياس الثروة المحققة للمساهمين.
- لا يوجد تنظيم بما يتعلق بمسك المحاسبية (لا وجود لتصميم محاسبي أو مدوّنة حسابات).
- تبويب الأعباء حسب وظيفتها وليس حسب نوعها (طبيعتها).

2-البلدان المعنية:

- الولايات المتحدة الأمريكية -المملكة المتحدة (إنجلترا، بلاد الغال، إيرلندا، أسكوتلندا) -كندا -أستراليا
- نيوزيلندا -كافة الدول الأنجلو سكسونية.

والنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) هو مستوحى (منبثق) من هذا النظام[2].

ثانياً: المدرسة الفرانكوفونية: للبلدان ذات التقليد الضريبي.

1-خصائص المدرسة الفرانكوفونية:

- توجّه نظرة قانونية ومالية للمؤسسة (بما يتعلق برأس المال، حقوق الملكية).
- علاقة وثيقة وملاحظة بين المحاسبة والقانون.
- تفوق المظهر القانوني على الحقيقة الاقتصادية.

[1] جوزف رزق، **مفاهيم المعايير الدولية المحاسبية**، ملتقى دولي للمنظمة العربية لخبراء المحاسبة بالتعاون مع الحصن الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الجزائريين حول المعايير المحاسبية الدولية، عنابة، الجزائر، أيام 10-11-12 نوفمبر 2007، ص 8.

[2] المرجع نفسه، ص 9.

- ارتباط الجباية بالمحاسبة.
- الهدف إحصائي (حساب الدخل القومي) وضريبي (حساب الضريبة).

2-البلدان المعنية:

- أوروبا -إفريقيا الفرانكوفونية -بلدان المغرب العربي -بعض دول المشرق -بعض دول آسيا خصوصًا اليابان.

والمخطط الوطني للمحاسبة القديم (PCN) هو مستوحى (منبثق) من هذا النظام.

ما يمكن الإشارة إليه هو أن المدرستان تتجهان نحو التكامل بعد اعتماد الاتحاد الأوروبي للمعايير وقد صدر القرار المؤرخ في 13 جوان 2000 عن الاتحاد الأوروبي، وتم تشكيل لجنة أوروبية خصيصًا للتنظيم المحاسبي وتهدف إلى اعتماد المعايير، وكذا المجموعة الأوروبية للتقرير المالي التي تهدف إلى تحليل وتفسير المعايير والتوسط مع المجلس الدولي للمعايير (الدور تقني وتحفيزي).

المطلب الثاني: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي وأسباب الانتقال إليه

الفرع الأول: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي

ألزم القانون 11/07 حسب المادة 04 الكيانات التالية بمسك محاسبة مالية:[1]

- الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

وحسب المادة رقم 02 يستثنى من مجال تطبيق المحاسبة المالية الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية، وحسب المادة رقم 03 يمكن للكيانات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين خلال سنتين ماليتين متتاليتين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة وهذا حسب مضمون ونوع النشاط[2]، ويمكن توضيحها في الجدول الموالي:

[1] قانون رقم 07-14 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، مرجع سبق ذكره، ص 4.

2 علاوي لخضر، **نظام المحاسبة المالية: سير الحسابات وتطبيقها**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 38.

الجدول رقم (1-1): شروط الخضوع للنظام المحاسبي المالي

قطاع النشاط	رقم الأعمال	عدد العمال
الأنشطة التجارية	10 ملايين دج	09 عمال بصفة دائمة
الأنشطة الإنتاجية والحرفية	6 ملايين دج	09 عمال بصفة دائمة
أنشطة تقديم الخدمات وأخرى	3 ملايين دج	09 عمال بصفة دائمة

المصدر: قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، **يحدد أسقف الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص 91.

الفرع الثاني: أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

أصبح المخطط المحاسبي الوطني في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة لا يستجيب لمتطلبات المهنيين والمستثمرين، وذلك لأسباب خارجية وأخرى داخلية وهي موضحة كالآتي:[1]

أولاً: الأسباب الخارجية

- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمة للتجارة.
- ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية من القطاع الخاص وذلك بعدما تحولت مهمة الدولة، من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه.
- 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.
- اشتراط الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت في الأسواق المالية الدولية.
- يستلزم التفتّح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة وموثّقة وموحّدة ومعدّة وفق معايير محاسبية دولية، وذلك تسهيلاً لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

[1] لعشيشي جمال، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011، ص 29.

ثانيًا: الأسباب الداخلية

- تحول دور الدّول في الميدان الاقتصادية والتجاري من طرف فعّال ومؤثر إلى دور منظِّم.
- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى مع التوجهات الاقتصادية المستقبلية للبلاد.
- يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة.
- عبر المخطط المحاسبي الوطني، أصبحت المؤسسات تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوضًا لمبدأ الصورة الوفية بحثًا على ضمانات أكثر عند وقوعها المحتمل في الإفلاس.

المطلب الثالث: أهداف ومزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي

هناك العديد من الأهداف المزعم تحقيقها من النظام المحاسبي المالي، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:[1]

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية.
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
- جعل الكشوفات المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط كفاءة التسيير.
- المساعدة في استخلاص فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير مخاطر المتعاملين في السوق.
- إعطاء معلومات صحيحة وكافية موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.
- تسجيل تعاملات المؤسسة بطريقة موثوق بها وشاملة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.
- استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول.
- جعل النظام المحاسبي المالي يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.

[1] آيت محمد مراد وأبحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر " تحديات وأهداف"**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، الجزائر، 13-15 أكتوبر2009، ص 7.

الفرع الثاني: مزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي

لا شك أن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد المنبثق من المعايير المحاسبية الدولية سيحقق العديد من المزايا التي يمكن ذكر البعض منها فيما يلي:[1]

- يقترح حلولاً تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات والمعاملات التي يعالجها المخطط المحاسبي الوطني.
- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية.
- إعطاء أولوية للمستثمرين وذلك من خلال تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعبات.
- تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
- جعل القوائم المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم.[2]

[1] سامية فكير، **أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد في تنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2012، ص 30.

[2] ناصر مراد، **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة البليدة، أيام 16-17-18 نوفمبر 2009، ص 8.

المبحث الثاني: هيكل النظام المحاسبي المالي

إن أي نظام مهما كان يرتكز على العديد من الأركان من أجل قيامه، والنظام المحاسبي المالي يرتكز على ستة أركان أساسية سوف نتعرض إليها في هذا المبحث انطلاقا من الإطار التصوري وما يحتويه.

المطلب الأول: الإطار التصوري والمعايير المحاسبية

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية ومعايير المحاسبة، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها.

ويشكل الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون هناك بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير المعالجة بموجب تأويل أو معيار.[1]

كما يتضمن الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية مفاهيم لكل الأصول والخصوم، المنتجات والأعباء ومجالات التطبيق والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية، كما يحدد طرائق تقييم وحساب عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء، بالإضافة إلى أنواع الكشوفات المالية وكيفية عرضها.[2]

الفرع الأول: الإطار التصوري

يمكن اعتبار الإطار التصوري حسب (FASB) أنه عبارة عن "نظام متماسك يتكون من أهداف ومبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض، تولّد معايير فنية وتبين طبيعة ودور وحدود المحاسبة والقوائم المالية، حيث تمثل الأهداف النهائية التي تصبو إليها المحاسبة التي لها الحظ الوافر في الاستفادة من امتيازات كثيرة عند وجود إطار تصوري للمحاسبة ومهيكل بطريقة جيدة".[3]

ومنه يمكن توضيح بعض الخصائص للإطار التصوري:[4]

- يمثّل الإطار التصوري دليلا مهماً للمهنة المحاسبية في وظيفة التوحيد.
- يمثّل الإطار التصوري مرجعاً لحل المشاكل المحاسبية التي لا ترتكز على أية معايير لحلها.

---

[1] قانون رقم 07-14 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، مرجع سبق ذكره، ص 4.

[2] شعيب شنوف، **ضرورة التأهيل الدولي في المحاسبة والتحليل المالي**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، العدد رقم 05، 2008، ص 60.

[3] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 72.

[4] محمد عجيلة ومصطفى بن نوي، **آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي–ارتباطات وسياسات–**، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، ص 7.

- يمكّن من الرفع في إمكانية المقارنة، وذلك بالتقليل من عدد الطرق المحاسبية البديلة.
- يسمح بتحديد حدود الرأي المهني عند إعداد القوائم المالية.
- يمثل الإطار التصوري وسيط في تحسين التدريب المحاسبي، حتى يصبح المحاسب الممارس قادرًا على الجمع بين الجانب النظري والجانب التطبيقي للمحاسبة.
- الإطار التصوري يحمي مهنة المحاسبة من كل أشكال الضغط السياسي والهجمات، لأنه يمدها بتبريرات منطقية تمكنها من تباين عقلانية اختياراتها إذا تعلق الأمر بمعايير جديدة.

تبنّى النظام المحاسبي المالي ضمنياً مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي كالتالي:[1]

1- الدورة المحاسبية (périodicité): عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة بحيث تبدأ من N/01/02 وتنتهي في N/12/31، كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ مخالف لإقفال دورتها المحاسبية إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرًا، كأن تكون المؤسسة في حالة ترميم أو توقف، وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها، ذلك أن الإنفاق الفعلي ليس هو الأساس للقياس الدوري، ولكن الأساس هو ارتباط النفقات والإيرادات بالمدة المحاسبية التي نقوم بقياس نتائجها.

2- استقلالية الدورات (indépendance des exercices): يرتبط هذا المبدأ بفرضية الاستمرار، لكن يستوجب هذا المبدأ تقسيم حياة المؤسسة المستمرة إلى فترات أو دورات محاسبية مستقلة، ثم إن نتيجة كل دورة محاسبية تكون مستقلّة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، ومنه يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بالدورة الحالية فقط.

3- قاعدة الوحدة الاقتصادية (principe de l'entité): تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، أي أن لها شخصية معنوية مستقلة عن الملاك، والفكرة الأساسية لهذا المبدأ تكمن في تحديد وتوضيح بجلاء مسؤولية المؤسسة اتجاه الغير خاصة الملاك، حيث تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول المؤسسة وخصومها وأعبائها ومنتجاتها من جهة، وبين أصول وخصوم وأعباء ومنتجات المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة أو مساهميها من جهة أخرى، بمعنى أن القوائم المالية للمؤسسة لا تأخذ في الحسبان إلا معاملات المؤسسة وتهمل معاملات مالكيها.

4- قاعدة الوحدة النقدية (l'unité monétaire): يَعتبر المحاسبون النقود بأنها وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة وإن كان لا يمكن التعبير عن المعلومات بصورة نقدية، إلا أن ما يصدر في

[1] محمد حولي ومرزوقي مرزوقي، **مداخلة بعنوان: النظام المحاسبي المالي "المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة"**، ملتقى وطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، يومي 05-06 ماي 2013، ص.ص 3-4.

الميزانية والقوائم الأخرى لابد أن يكون قابلاً للقياس النقدي، وفي هذا الصدد نصت المادة 12 من قانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية أما العمليات المدونة بالعملة الأجنبية فيجب ترجمتها إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية بحيث تلتزم كل مؤسسة باحترام مبدأ الوحدة النقدية، ويشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معامَلات المؤسسة، كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها القوائم المالية، ولا تُدرج في الحسابات إلا المعامَلات والأحداث التي يمكن تقويمها نقداً، غير أنه يمكن أن تُذكر في ملحق القوائم المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي.

5- مبدأ الأهمية النسبية (importance relative): تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم[1]، لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها اتجاه المؤسسة، غير أنه يجوز جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الوظيفة أو الطبيعة.

6- مبدأ الحيطة والحذر (principe de prudence): ويقصد به الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم أو إفراط في قيمة الأصول والإيرادات، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف، يجب على المحاسبة المالية أن تستجيب لمبدأ الحيطة والحذر، لأن ذلك يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع والأحداث في ظروف الشك قصد تفادي الأخطار التي من شأنها أن تثقل المؤسسة بالديون، ثم إن تطبيق هذا المبدأ يجب ألا يؤدي إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

7- مبدأ استمرارية الطرق (permanence des méthodes): أي أن المؤسسة ملزمة بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في دورة سابقة قبل الدورة الحالية، ذلك لأن انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات، ثم إن تغيير الطرق المحاسبية ينجرّ عن تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير أو بناء على تجربة أفضل أو معلومة جديدة هذا من جهة، وبهدف تقديمه معلومة موثوقة أكثر لتحسين نوعية القوائم المالية من جهة أخرى.

8- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية(intangibilité du bilan d'ouverture) : يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية معينة مطابقة للميزانية الختامية للدورة السابقة لها، وهذا يتوافق مع فرضية استمرارية الاستغلال.

[1] Jean François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, **Normes (IFRS) et (PME),** Edition DUNOD, 2004, p 20.

9- مبدأ عدم المقاصة (Non Compensation): لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة، والهدف من هذا المبدأ هو منع فقدان المعلومة المالية لقيمتها، خاصة في حالة الإفلاس، غير أنه يمكن إجراء هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع أو على أساس صافٍ.[1]

10 -استمرارية الاستغلال (Continuer en activité): يعني أن القوائم المالية تُسلَّم على أساس فكرة أن المؤسسة ذات نيّة في مواصلة النشاط والاستغلال أو على الأقل في اعتقادها أنها تتوقع مواصلة الاستغلال وليس القصد إنهاء النشاط بانتهاء صفقة معينة، إلا إذا كان التوقف عن النشاط غير متوقع وطارئ لأسباب مالية أو اقتصادية.[2]

11 -التكلفة التاريخية (cout historique): يعني هذا المبدأ التقييمات المتعلقة بالعمليات المالية حيث يجب أن تكون بمبالغ الصفقة تاريخ حدوثها وليس مبالغ مُعاد تقييمها لسبب أو لآخر فهنا تفقد المحاسبة مصداقيتها من الوضوح والدقة.[3]

12 مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني (prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique):بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية المعروفة فإن النظام المحاسبي المالي اعتمد هذا المبدأ الجديد الذي يُقرّ تغليب الواقع المالي على الشكل القانوني، وأنه ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الموقع المالي وليس الظاهر القانوني لأنه في بعض الأحيان توجد تناقضات بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمن خلال هذا المبدأ يمكن اعتبار عقود الإيجار -التمويل- عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية ومن الناحية القانونية تعتبر عملية إيجار نظراً لعدم انتقال الملكية.[4]

[1] A.KADDOURI, A.MIMECHE, Cours de comptabilité financier selon les normes (IAS/IFRS) et le SCF 2007, ENAG édition, Alger 2009, p 89.

[2] نوح لبوز، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية، الجزائر، 2009، ص 19.

[3] حافظ طاهري وياسين منصر، الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي: دراسة تطبيقية بمؤسسة Smoiphos ببئر العاتر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، فرع علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2011-2012، ص 80.

[4] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص.ص 63.62.

الفرع الثاني: المعايير المحاسبية

حيث تحدد المعايير المحاسبية كل مما يلي:[1]

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات.
- محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.

تُشكل المعايير المحاسبية الوسائل التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية والموضحة أدناه:[2]

تتمثل المعايير المتعلقة بالأصول أساساً فيما يأتي:

- التثبيتات العينية والمعنوية –التثبيتات المالية –المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.

تتمثل المعايير المتعلقة بالخصوم أساساً فيما يأتي:

- رؤوس الأموال الخاصة –الإعانات –مؤونات المخاطر–القروض والخصوم المالية الأخرى.

تتمثل المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة فيما يأتي:

- الأعباء –المنتجات.

تتمثل المعايير ذات الصفة الخاصة أساساً فيما يأتي:

تقييم الأعباء والمنتوجات المالية، الأدوات المالية، العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير، العقود طويلة المدى، الضرائب المؤجلة، عقود الإيجار–تمويل، امتيازات المستخدمين، العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية.[3]

المطلب الثاني: تنظيم المحاسبة والحسابات المدمجة والمجمعة

الفرع الأول: تنظيم المحاسبة

حسب ما جاء في مشروع النظام المحاسبي المالي:[4]

- يجب أن تحترم المحاسبة مبدأ الحيطة والحذر، وإضفاء المصداقية والشفافية في عرض وتبادل المعلومات التي تعالجها.

---

[1] قانون رقم 07-14 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، مرجع سبق ذكره، ص 4.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، **يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 28 ماي 2008، ص 14.

[3] المرجع نفسه، ص 14.

[4] حافظ طاهري وياسين منصر، مرجع سابق الذكر، ص.ص 81-82.

- مسك المحاسبة بالعملة الوطنية.
- حسب التشريع الجديد يجب جرد الأصول والخصوم مرة واحدة في السنة على الأقل سواء كان ذلك بواسطة الجرد المادي أو فحص الوثائق المحاسبية.
- التسجيلات المحاسبية تتم وفق طريقة القيد المزدوج، حيث كل عملية تسجيل محاسبي يكون فيها حسابين على الأقل حساب مدين والآخر دائن.
- يجب أن يستند كل قيد محاسبي إلى وثيقة إثباتية مؤرَّخة.
- على كل مؤسسة اقتصادية مسك دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد مع وجود أحكام خاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة، وتستطيع المؤسسة الاقتصادية مسك دفاتر ويوميات مساعدة حسب ما تقتضيه حاجاتها، ويتم تركيز التسجيلات على اليوميات المساعدة شهرياً في دفتر اليومية.
- يجب أن يُحتفظ بالدفاتر اليومية والمستندات المؤيِّدة لها لمدة عشر سنوات.
- يمكن للمؤسسة الاقتصادية مسك المحاسبة يدوياً أو بواسطة نظام معلوماتي.

الفرع الثاني: الحسابات المجمعة والمدمجة

كل مؤسسة يكون مقرها أو نشاطها الرئيسي موجوداً في الإقليم الوطني وتشرف على مؤسسة أو عدة مؤسسات أخرى، تُعدّ وتنشر سنوياً الكشوفات المالية المدمجة للمجمع لعرض الوضعية المالية ونتيجة مجموعة المؤسسات على أنها كيان وحيد، ويكون إعداد ونشر الكشوف المدمجة على عاتق الأجهزة الاجتماعية للمؤسسة أو الكيان المهيمن للمجمع المدمج، والذي يدعى الكيان المدمج، كما تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، وتنشر حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد.[1]

المطلب الثالث: الكشوفات المالية ومدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: تقديم الكشوفات المالية

كل مؤسسة تقع ضمن نطاق تطبيق هذا النظام تتولى سنوياً إعداد قوائم مالية خاصة بالوحدات غير الصغيرة والتي تشتمل على:

الميزانية، جدول النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق تحديد القواعد والطرق المحاسبية المستعملة وتقديم معلومات إضافية تخص الميزانية وجدول النتائج.

[1] المرجع نفسه، ص 85.

تنتج الاعتبارات الواجب أخذها بالحسبان لإعداد وتقديم الكشوفات المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة، ويمكن تقديم مفاهيم مختصرة للكشوفات المالية الواجب تقديمها كالتالي:

أولاً: الميزانية

تعتبر الميزانية بمثابة " تقرير يوضح المعلومات الخاصة بقيمة استثمارات المؤسسة في الأصول ومصادر هذه الاستثمارات المتمثلة في الدائنين وحقوق المؤسسة أو الملكية، وهذه المعلومات التي تقدمها الميزانية تستخدم بواسطة أطراف في أغراض متباينة منها تقييم العائد على الاستثمارات وتحليل العلاقة بين البنود المختلفة، وكذلك تحديد السيولة وقدرة المؤسسة على سداد الالتزامات قصيرة الأجل وما إلى ذلك".[1]

تهدف الميزانية إلى قياس المركز المالي للمؤسسة من خلال معرفة القيمة الحقيقية للموارد المراقَبة من طرف المؤسسة ومعرفة هيكلتها المالية خلال فترة معينة، وحسب النظام المحاسبي المالي فإن عناصر الميزانية من أصول وخصوم يتم عرضها حسب النظرة المالية التي على أساسها تقسم الأصول إلى أصول ثابتة وأخرى متغيرة، كما تقسم الخصوم إلى أموال خاصة وخصوم دائمة وأخرى متداولة، ويمكن توضيح تصنيف عناصر الميزانية كالتالي:[2]

1- الأصول

- التثبيتات العينية –الإهتلاكات –الأصول المالية –الأصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- الزبائن، المدينين الآخرين، الأصول الأخرى المماثلة (أعباء مقيدة سلفاً).

2- الخصوم

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية.
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- المنتجات والأعباء والخصوم المماثلة (منتجات مثبتة مسبقاً).
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الأول، جامعة عين الشمس، مصر، 2003، ص 102.

[2] قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008، **يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص23.

ثانياً: جدول حسابات النتائج

جدول حسابات النتائج "عبارة عن تقرير مالي يقيس نتيجة عمليات المنشأة لفترة زمنية معينة، لذا فهو عبارة عن ملخص لإيرادات ومصروفات المنشأة الاقتصادية خلال فترة مالية واحدة وهناك قابلة لهذه الإيرادات والمصروفات للكشف عن نتيجة الدورة ربحاً كانت أو خسارة"[1]، ولجدول حسابات النتائج أهمية كبيرة في المجالات التالية:[2]

- تمكين المالكين من التعرف على نتائج استثماراتهم.
- تسهيل مهمة الدائنين في الرقابة على سلامة أوضاع المنشأة وضمان أموالهم.
- تسهيل مهمة الإدارة في التخطيط والرقابة وتوزيع الأرباح.
- تمكين المحللين من تقديم بدائل الاستثمار في مختلف المشروعات.

ثالثاً: جدول سيولة الخزينة

جدول سيولة الخزينة "عبارة عن كشف تحليلي لحركة التغيرات النقدية التي حصلت في المنشأة بالزيادة أو النقصان والتعرف على أسباب هذه التغيرات، بمعنى أنه تصوير لمجموع المعامَلات النقدية الداخلة ومجموع المعامَلات النقدية الخارجة، كما أنه يوفر معلومات وبيانات بحيث تساعد على اشتقاق مجموعة من المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها في تقييم نشاطات المؤسسة المختلفة بشكل أفضل من الاعتماد على الميزانية أو جدول حسابات النتائج. وعليه فإن جدول تدفقات الخزينة يعطينا صورة عن مصادر النقد واستخداماته خلال الفترة وأيضاً التغير في رصيده."[3]

وفي ظل النظام المحاسبي المالي الجديد تم استحداث جدول خاص ببيان التدفقات والهدف منه توفير المعلومات بشأن استخدام السيولة في المؤسسة من جهة كما أنه يعتبر أساساً يرجع إليه المستعملين لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال من جهة أخرى.

رابعاً: جدول تغير الأموال الخاصة

"يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية".[4]

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:

---

[1] محمود عزت اللحام وآخرون، **الإدارة المالية المعاصرة**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص 108.

[2] المرجع نفسه، ص 109.

[3] مؤيد عبد الرحمان الدوري وحسين محمد سلامة، **أساسيات الإدارة المالية**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص.66-68.

[4] قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008، مرجع سبق ذكره، ص 26.

- النتيجة الصافية للسنة المالية،
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال،
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة،
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...)،
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

خامساً: ملحق الكشوفات المالية

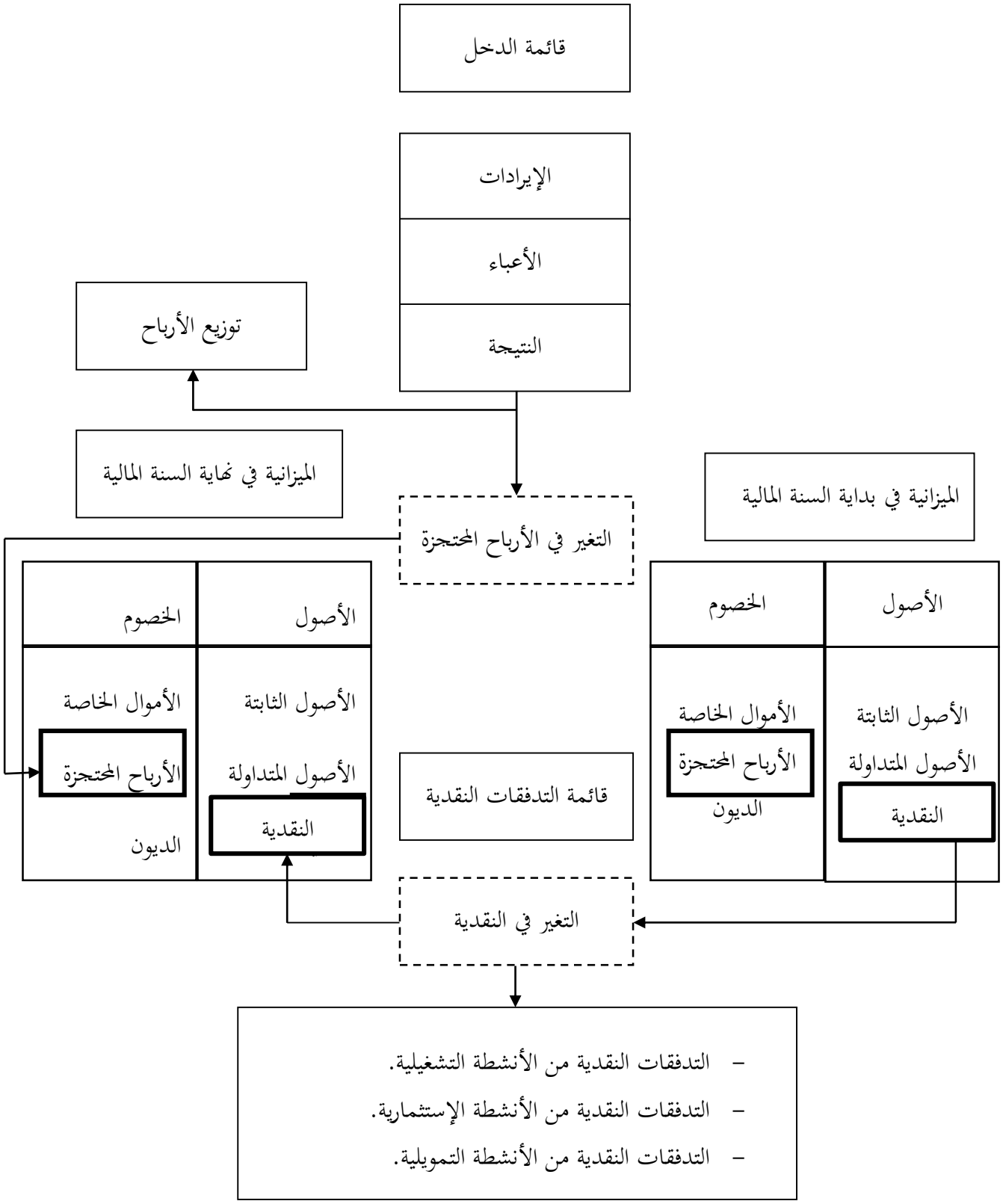
يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة)،
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجداول تغير الأموال الخاصة،
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع او الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات،
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.[1]

ويمكن توضيح العلاقة بين القوائم المالية الأساسية من خلال الشكل التالي:

[1] المرجع نفسه، ص.ص 26-27.

الشكل رقم (1 -1): العلاقة بين القوائم المالية الأساسية



المصدر: طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 41.

الفرع الثاني: مدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي

إن الإطار المحاسبي الجديد يحتوي على سبع مجموعات أساسية وهي كما يلي:[1]

1-حسابات رأس المال 2-حسابات القيم الثابتة 3-حسابات المخزونات، الحسابات الجارية

4-حسابات الغير 5-حسابات مالية 6-حسابات الأعباء 7-حسابات الإيرادات.

أما فيما يخص المجموعتين 8 و9 فيمكن للمؤسسات استعمالها بحرية في التسيير من خلال المحاسبة التحليلية، وفيما يلي عرض لأهم التغييرات التي أحدثها النظام المحاسبي:

- إعادة تصنيف الحسابات والمجموعات.
- الأموال الخاصة والديون تسجلان في الصنف الأول، حيث تسجل الأموال الخاصة في ح/10 وح/11 وما يتفرع عنهما، أما القروض طويلة الأجل تسجل في ح/16 وح/17 وما يتفرع عنهما.
- إعادة تصنيف الاستثمارات مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق أين كانت تصنف إلى قيم معنوية وقيم مادّية وذلك كما يلي:

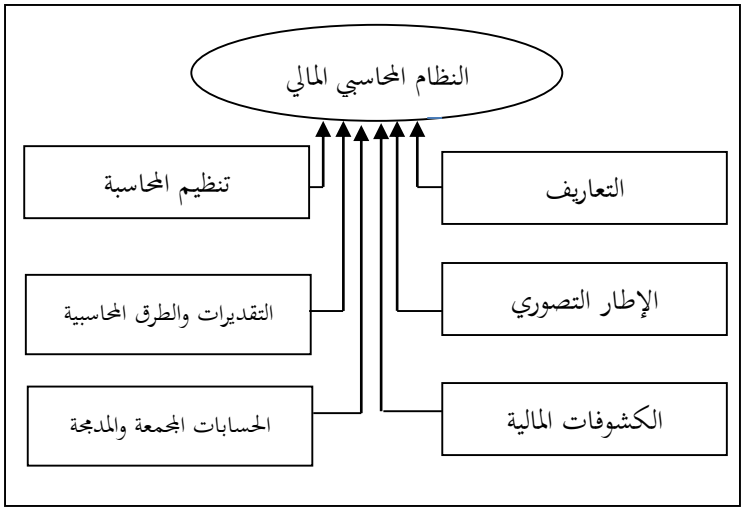
*قيم معنوية * قيم مادّية * قيم ثابتة جارية * أصول ثابتة تحت الامتياز * أسهم وحقوق * أسهم مالية أخرى.

- يسجَّل الموردين والزبائن في حسابات الغير، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق حيث كانت تسجل حسابات الموردين في الصنف الخامس أما حسابات الزبائن فتسجل في الصنف الرابع.
- أما النقديات فتسجل في الحسابات المالية وتوضع في الصنف الخامس، مقابل تسجيلها ضمن عناصر الحقوق في الصنف الرابع من خلال المخطط المحاسبي السابق.
- تصنيف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف وهذا من خلال جدول حسابات النتائج، مقابل تصنيفها حسب طبيعتها فقط وفقاً للمخطط المحاسبي السابق.
- تكييف القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية وإضافة جدول تدفقات الخزينة من خلال المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات لما له من أهمية مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق.
- تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية مقابل تسجيله ضمن عناصر حسابات النتائج في المخطط السابق.

[1] قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008، مرجع سبق ذكره، ص 44.

وفي الختام وللتوضيح أكثر لمكونات النظام المحاسبي المالي نقدم الشكل التالي:

الشكل رقم(1-2): مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 16-17 جانفي 2010، ص12.

المبحث الثالث: الجديد في النظام المحاسبي المالي وتحديات تطبيقه

من خلال هذا المبحث سنقدم توضيحًا للعناصر الجديدة التي تم ذكرها في النظام المحاسبي المالي ومختلف طرق القياس والتقييم المحاسبية الجديدة والتي لم تذكر من قبل ضمن المخطط المحاسبي الوطني، ومدى تماشي هذه المستجدات مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى ندرس العراقيل والصعوبات التي تواجه تطبيق هذا النظام الجديد في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المطلب الأول: الجديد في النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: بعض العناصر الجديدة المدرجة ضمن القوائم المالية

هناك العديد من العناصر الجديدة التي تم إدراجها ضمن الكشوفات (القوائم) المالية، مع أنها لم تُذكر من قبل ضمن المخطط المحاسبي الوطني، ولقد تم إدماج هذه العناصر وتوضيح كيفية معالجتها محاسبياً من أجل تلبية متطلبات البيئة الاقتصادية الحديثة، ويمكن إبراز أهم العناصر الجديدة في النقاط التالية:

أولاً: العقود طويلة الأجل

يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة أو خدمة تقع تواريخ انطلاقها أو الانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر مثلاً بعقود البناء، عقود إصلاح، عقود تقديم خدمات.

وتدرج في حسابات الأعباء والمنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم عملية الإنجاز عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (نسبة الإنجاز)، وهذا ما يتوافق مع المعيار (IAS11) المتعلق بعقود الإنشاء.[1]

ثانياً: الضرائب المؤجلة

هي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج ولقد تطرق النظام المحاسبي المالي للضرائب المؤجلة، مما يعني أن الجزائر تبنت المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) ضرائب الدخل، إلا أنه وبعد ما يقارب الخمس سنوات على بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي إلا أنه يمكن ملاحظة أنه لا يزال يوجد في أوساط المهنيين نقص في فهم هذه الضرائب وكذلك تطبيق أحكامها.

[1] شعيب شنوف، **الممكن وغير الممكن في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الاشكاليات والتحديات**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010، ص4.

ثالثاً: عقود الإيجار

وهو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجِّر للمستأجِر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دُفعة أو عدة دُفعات، ويترتب عن إيجار التمويل عملية تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل المستأجَر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها، ولقد تم التطرق لذلك في المعيار (IAS17) المتعلق بعقود الإيجار، وتم اعتماد معالجة محاسبية جديدة يتم تسجيلها من خلال جدول حسابات النتائج.[1]

رابعاً: الحسابات المدمجة والحسابات المجمعة

وهي كما ذكرنا سابقًا تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة من الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد، بحيث كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني، ويكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق الأجهزة الإدارية للكيان المهيمن على المجمّع المدمج (أو الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته، ولقد عالجها المعيار (IAS 27) المتعلق بالقوائم المالية الموحدة والمنفصلة، كما تطرق لها المعيار (IFRS3) المتعلق باندماج الأعمال.

في المقابل ستجد المؤسسات صعوبة في الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي وصعوبة تكييف القوائم المالية للسنوات السابقة مع القوائم المالية الجديدة، مما يخلق بعض الصعوبات في المقارنة وتقييم الأداء، خاصة مع تغيير محتويات هذه القوائم من أصول وخصوم، وأرقام وحسابات مختلفة ليس للمؤسسة فقط ولكن لكل الجهات المعنية من مدققين، مصلحة الجباية وبنوك.[2]

الفرع الثاني: تغيير الطرق المحاسبية والجديد في القياس والتقييم المحاسبي

بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية الذي اعتمد في تقييم العديد من العناصر، فإنه تم اعتماد في بعض الحالات تقييم بعض العناصر على بدائل أخرى أهمها:3

أولاً: القيمة الحقيقية:

وتعرف بالقيمة العادلة، وهي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصول أو الخصوم المنتهية بين أطراف إدارية موافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة العادية (التامة).

---

[1] المرجع نفسه، ص 4.

[2] كنوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 06، جامعة شلف، الجزائر، ص 299.

[3] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 22.

ثانياً: قيمة الإنجاز الصافية

وتعرف بصافي القيمة القابلة للتحقق، وهي عبارة عن سعر البيع المقدر مطروحاً منه التكاليف المقدرة لإتمام المخزون والتكاليف الضرورية لإتمام عملية البيع.

ثالثاً: القيمة المحيَّنة

وهي التقدير الحالي للقيمة المحيَّنة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

مما سبق نجد أن الأهمية الكبيرة للإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر يتجسد في التوجه نحو مسايرة الاقتصاد الوطني مع الاقتصاد العالمي وخاصة الممارسات المحاسبية، حيث تم وضع إطار مفاهيمي للنظام المحاسبي المالي والاعتماد على المعايير الدولية المحاسبية في هيكلة هذا النظام.

المطلب الثاني: تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الصادر في القانون 11/07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 يعتبر خطوة مهمة وكبيرة لتوفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبة الدولية، غير أن هذه الخطوة غير كافية وقد لا تكون لها آثار إيجابية كبيرة، وذلك لعدة أسباب نذكر منها ما يلي:

الفرع الأول: على مستوى التشريعات الخاصة بهذا النظام

هناك بعض التشريعات والقوانين لا تتماشى مع النظام المحاسبي المالي حيث نجد:[1]

أولاً: القوانين والنصوص المنظِمة للعمل المحاسبي

ينبغي أن ينص القانون المحدد للإطار النظري للمحاسبة في أي بلد يريد تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أن هذا الإطار النظري يتوافق مع ما هو مقرر حسب هذه المعايير، ومن ثم يصبح تطبيق معايير المحاسبة الدولية ممكنا من الناحية العملية لوجود مرجعية نظرية عامة، لكن بالنسبة للجزائر فإن القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي لا ينص صراحة على تبني معايير المحاسبة الدولية وإنما تم اعتماد هذه المعايير ضمنياً فقط.

ثانياً: القانون التجاري

ينبغي أن ينسجم القانون التجاري مع معايير المحاسبة الدولية ولا يتعارض معها، لذا يجب أن يتوافق القانون التجاري الجزائري مع النظام المحاسبي المالي المستمَد أساساً من المعايير الدولية، لكن نجد القانون التجاري الجزائري

[1] نور الدين مزياني، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية –مقومات ومتطلبات التطبيق–**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17 و18 جانفي 2010، ص 11.

ما زال يعتبر أن المؤسسة إذا فقدت ثلاثة أرباع رأس مالها فيعتبرها في حالة إفلاس ويجب تصفيتها، في حين تعتبر المعايير المحاسبية الدولية أن رأس المال مجرد قيمة هامشية ناتج عن الفرق بين قيمة الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي.

ثالثاً: القانون المنظم لسوق الأوراق المالية

ينبغي أن ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية على وجوب التزام الشركات الخاضعة لهيئة مراقبة سوق الأوراق المالية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد قوائمها المالية المنشورة، وهذا ما حصل في أوروبا والعديد من الدول العربية (سوريا، الأردن، الكويت...) لكن في الجزائر تخضع كل المؤسسات للقانون المحاسبي والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي، ومن ثم فلا ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية الحالي على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، في ظل ضعف نشاط بورصة الجزائر منذ نشأتها.

رابعاً: التشريعات الضريبية

إن إدخال التعديلات على النظام المحاسبي وضمان الطريق الصحيح لإكمال المشروع يتطلب إعادة النظر وتعديل التشريعات الضريبية والذي سيكون لها الأثر الواضح على سير عمل المؤسسات وتنظيم الأنشطة الخاصة بها، كما أن العمل على التماشي مع متطلبات الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي يستوجب على المؤسسات أن تقدم في الملحق معلومات متعلقة بالتقارب بين النتيجة المحاسبية والأعباء الجبائية الواردة في جدول حساب النتيجة، وهذا يتطلب تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، والعناصر التي تؤدي إلى الاختلاف في التقييم لتحديد النتيجة بين المعايير المحاسبية والقواعد الجبائية[1]، وأيضًا العناصر التي تميل عموماً إلى التركيز على النقاط التالية:[2]

- تقنيات الإهتلاك وتدهور الأصول أو معاينة الانخفاض في القيمة، باعتبار أن النظام المالي ينتهج مدخلاً اقتصاديا ومالياً.
- التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي، تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة.
- المعالجة المحاسبية للضرائب ولا سيما الضرائب المؤجلة، حيث يمكن وجود انحراف بين تاريخ الأخذ بهذه الأعباء الجبائية على مستوى المحاسبة، وتاريخ الأخذ بهذه الأعباء لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة.

[1] زغدار أحمد وسفير محمد، **خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية**، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 07، 2009، ص 86.

[2] المرجع نفسه، ص 87.

– فائض القيمة في الأجل الطويل والناتج من التنازل على أصول أو أي عمليات استثنائية، كتعويض نزع المكية، الإيرادات أو الأعباء المحسوبة في النتيجة المحاسبية لكن لا يأخذها النظام المحاسبي بعين الاعتبار، وأي نفقات أو أعباء غير مبررة من طرف إدارة الضرائب.

– العمليات غير المسجلة في النتيجة المحاسبية لكن تؤخذ في الحسبان عند تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة.

الفرع الثاني: على مستوى المؤسسات الاقتصادية

سيؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى وجوب تعديل الأنظمة الداخلية للمؤسسات وأيضاً أنظمتها المالية والمحاسبية بما يتوافق مع متطلبات تطبيق هذه المعايير، والكثير من المؤسسات الجزائرية تتم المعالجة المحاسبية فيها باستخدام البرامج الحاسوبية، لذلك يصبح لزامًا عليها تطوير البرامج المحاسبية الحاسوبية المعتمدة فيها، واعتماد خطة لتدريب وتكوين المحاسبين لديها لتستجيب لمتطلبات التطبيق السليم والكفء لمعايير المحاسبة الدولية الذي يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة المحاسب في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة والتوقيت المناسب وتقدير القيم المحاسبية.

وما نلمسه حالياً هو ضعف اهتمام المؤسسات الجزائرية بمعايير المحاسبة الدولية، وهذا لا يُفسر إلا بغياب الوعي المحاسبي لدى المسيرين وسيادة وشمول النظرة الضيقة للمحاسبة التي لا تعترف بأن هذه الأخيرة "نشاط" خدمي له دور في خلق قيمة مضافة لمستعمل المعلومات المحاسبية بواسطة تحليل وتفسير المعلومات وتقديم النصائح حول طرق العمل المناسبة.[1]

كما يلاحظ ضعف أو نقص نظام المحاسبة التحليلية والتقديرية ومختلف نظم المعلومات الأخرى لدى الكثير من المؤسسات الجزائرية، ولا يخفى علينا أهمية ذلك في التطبيق الفعال لمعايير المحاسبة الدولية.

بالإضافة إلى ما سبق، نجد كذلك صعوبة في تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية، وهذا نتيجة لغياب أسواق المنافسة التامة للأصول الثابتة في الجزائر، حيث نجد سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمتها السوقية.

الفرع الثالث: على مستوى التأهيل العلمي والعملي

المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك لا بد من تأهيله علميًا وعملياً ليكون قادرًا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح، ولكن نجد الكثير من المحاسبين في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والممارسات المطلوبة إذ ليس لديهم الدراية الكافية بهذه المعايير، مما يتطلب وقت طويل

[1] نور الدين مزياني، مرجع سبق ذكره، ص 12.

لتكوينهم وتأهيلهم وذلك من خلال عقد دورات تدريبية وورشات عمل للمحاسبين ومدققي الحسابات التي يكون موضوعها معايير المحاسبة الدولية والتي يشارك فيها مختصين ومهنيين في المحاسبة والتدقيق.

ويُعتبر التأهيل العلمي الذي يمكن أن يحصل عليه القائمون على عمل نظام المحاسبة المالية الذي يعمل في ظل إستخدام تقنيات المعلومات الحديثة يمكن أن يساهم في تكوين المعرفة التقنية والعامة في مجال المحاسبة والعلوم التي على علاقة بها، ومن تحقيق أقصى فائدة ممكنة أثناء تأدية الأعمال التي تقع على عاتقهم، بحيث يتطلب إستخدام تقنيات المعلومات الحديثة توفير كوادر فنية متخصصة تمتاز بقدرات ومهارات متميزة لإستيعاب جميع الحقائق والعوامل المتعلقة بالأنظمة والطرق المتبعة في تحليلها وتطويرها بأساليب فنية متخصصة.[1]

الفرع الرابع: على مستوى الإعلام

للإعلام دور كبير في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية ونشر التحقيقات والدراسات، لكي لا يساء فهم المعايير المحاسبية الدولية، والمقصود منها عدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى، فالمستثمر الحالي أو المحتمل لن يكون بالضرورة على دراية بطريقة عمل المعايير، ولكن على الأقل يجب أن يكون على علم بمفهومها والغاية منها وآثار تطبيقها في الشركة التي يوظف أمواله فيها.

ولا شك أن هذا الدور شبه غائب في الجزائر، فليس هناك اهتمام إعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام، باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أو يوم دراسي) من دون منح المجال للمختصين لتوضيح أهمية معايير المحاسبة الدولية من خلال تقديم التحاليل والنقاش حول النظام المحاسبي المالي.[2]

[1] قورين حاج قويدر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 10، 2012، ص 273.

[2] نور الدين مزياني، مرجع سبق ذكره، ص 13.

المطلب الثالث: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن المؤسسات الجزائرية بوجه خاص والاقتصاد الوطني بوجه عام يعيش واقعاً ربما يكون عائقاً أمام النظام المحاسبي المالي ومن الصعوبات التي ستواجه تطبيق هذا النظام نجد على العموم:[1]

- أن النظام القديم تأصل وتجذر في المؤسسات الاقتصادية ولدى المحاسبين والخبراء والأكاديميين لأكثر من ثلاث عقود من الزمن، كما أن الأهداف المحاسبية للمخطط القديم راسخة في ذهنيات وعادات المحاسبين مما يحتاج إلى الكثير من الوقت لأجل تغييرها وبالتالي يصعب عليهم التخلي عنه، وهذا ما لمسناه من خلال مقابلاتنا الشخصية مع عينة من محاسبي المؤسسات الاقتصادية في دراستنا الميدانية.
- العديد من الخبراء والمحاسبين والطلاب والأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الأشياء الضرورية للتكيف معه.
- إن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جداً وغير متنوعة، والعمود الفقري للتسيير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة.
- النظام المحاسبي المالي هو نظام يهدف كما سبق الإشارة إليه إلى تحقيق المصداقية والشفافية في مختلف الكشوف والقوائم المالية، وهو تطبيق من تطبيقات ما يصطلح عليه بحوكمة الشركات، وهذا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية والمؤسسات الجزائرية، وذلك ظاهر جليًا بعد ما يقارب الخمس سنوات من بداية تطبيق هذا النظام.
- عدم تحمل المؤسسات الجزائرية نفقات التحول والانتقال إلى النظام المحاسبي، حيث صرّح بعض المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية من خلال دراستنا الميدانية أن مؤسساتهم لم تتحمل تكاليف جلب خبراء محاسبيين ما أجبرهم على القيام بعملية الانتقال بأنفسهم رغم أنهم غير مكوَّنين.
- غياب الرابط بين المحاسبة والجباية، فهذا الاتصال يبرر الرغبة في مراقبة المؤسسة وتفادي التهرب وأهميته الجبائية كمصدر للتمويل، كما أن القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هذا النظام مثل القوانين الجبائية غائبة.
- غياب الرؤية الاستراتيجية والتخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي سوف ينجم عنه مشاكل كبيرة في التسيير.

[1] آيت محمد مراد وأبحري سفيان، مرجع سبق ذكره، ص.ص 8-9.

خلاصة

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقترضين وغيرهم، حيث يشكل هذا النظام تغيرًا حقيقيًا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي (IAS/ IFRS).

حيث أن هذا النظام الجديد يتناول المبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها معايير المحاسبة الدولية، ومن أهداف هذا النظام الجديد جلب المستثمرين الأجانب وبالطبع لن يتحقق ذلك إلا من خلال توحيد اللغة المحاسبية وإثراء القوائم المالية بالمعلومات ذات الجودة التي تفيد هؤلاء المستثمرين والتي تدعمهم لتتبع أموالهم ولاتخاذ القرارات لتوظيفها بالشكل الصحيح.

إلا أنه وبعد ما يقارب الخمس سنوات منذ بداية تطبيق هذا النظام في الجزائر فإن أغلب المؤسسات الاقتصادية لا تزال تواجه مشاكل في اكتساب خبرة أو حتى فهم بعض المعاملات أو المعايير الجديدة عليها، وذلك بالطبع راجع إلى عدم إتمام مهمة الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي بالشكل المناسب، إذ لا يزال هناك اختلاف في أوساط المهنيين في كثير من التسويات الخاصة ببعض الحالات العملية، فلو كان هناك تكوين منظم ومعمق في التعامل بالنظام المحاسبي المالي لما وقع هناك اختلاف وجهل بمعنى الكلمة لبعض الأمور كما سوف نوضحه في دراستنا الميدانية.

الفصل الثاني

الضرائب والضرائب المؤجلة

تمهيد

تعتبر الضريبة من أقدم وأهم المصادر المالية للدولة نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العامة للدولة، وقد تزايدت أهميتها بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة وكذا الدور الكبير الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة، وللضريبة عدة أنواع وأشكال تتماشى مع سياسة وأهداف الدولة.

كما توجد حالات خاصة للضرائب يختلف التعامل معها عن باقي الحالات، وهي حالة ظهور فروق مؤقتة ناجمة عن الاختلاف بين القواعد المحاسبية المتبعة والقواعد الضريبية، وقد تنشأ مثلا نتيجة اختلاف معدل الإهتلاك الذي تستخدمه المؤسسة ومعدلات الإهتلاك الضريبة فينشأ فرق مؤقت بين الربح الضريبي والربح المحاسبي، وقد خصصنا هذا الفصل لمعرفة الأحكام التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 لمعالجة الضرائب المؤجلة، بالإضافة إلى ما نص عليه المجلس الوطني للمحاسبة في الإشعار رقم 10062014 بتاريخ 10جوان 2014 بهذا الخصوص.

وقد قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

- **المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضرائب.**
- **المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.**
- **المبحث الثالث: العمليات والتسويات على الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.**

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضرائب

تلعب الضريبية دورًا هامًا في تغطية أعباء الدولة مما جعلها المورد الرئيسي الذي يعتمد عليه من أجل تحقيق أهداف عديدة، فهي لا تقتصر على هدف تمويل الخزينة العمومية فقط بل تتعدى ذلك لتصبح أداة ضبط اقتصادية وسياسية واجتماعية.

المطلب الأول: تعريف الضرائب خصائصها وأهميتها

يعتبر فرض الضرائب عمل من أعمال السيادة الوطنية وحق أصيل للدولة لتمويل برامجها التي تصممها لتحقيق أهدافها، وسوف نتطرق لمعرفة مفهوم الضرائب وأهم خصائصها والأهمية التي تلعبها لتحقيق الغاية منها.

الفرع الأول: تعريف الضريبة

توجد تعريفات عديدة للضرائب تتفق معًا في ضرورة توافر شروط معينة في الضريبة وأهمها الإجبار أو الإلزام، وعدم وجود مقابل لها، وأنها تقرر من خلال الدولة وبموجب القانون وذلك لتحقيق أهداف معينة، ونعرض فيما يلي بعض هذه التعريفات:

تعريف1: "هي اقتطاع من المال من ثروة الأشخاص تقوم به الدولة عن طريق الجبر ودون مقابل خاص يحققه دافعها، وذلك بهدف تحقيق غرض عام[1]".

تعريف2: "يمكن تعريف الضريبة بأنها " فريضة إلزامية وليست عقابية يلزم الأفراد على أساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبرا وبدون مقابل لتحقيق ما تسعى إليه الدولة من أهداف طبقا لقواعد ومعايير محددة".[2]

تعريف3: "هي مبالغ نقدية تدفع بصورة دورية لتمويل النفقات العامة للدولة وفقا للقوانين واللوائح والتعليمات التي تصدر بهذا الشأن وبشكل نهائي وبدون مقابل مباشر متوقع".[3]

تعريف4: " فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا للدولة بناء على قواعد ومبادئ بصفة نهائية ودون أن يحصل على نفع خاص مقابل دفعها، وذلك مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة وتحقيقا لأهداف السياسة المالية".[4]

---

[1] خليل عواد أبو حشيش، **المحاسبة الضريبية**، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 17.

[2] عزمي أحمد يوسف خطاب، **الضرائب ومحاسبتها**، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 27.

[3] سيد عطا الله السيد، **التدريب المحاسبي والمالي**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 65.

[4] عاطف وليم أندراوس، **الاقتصاد المالي العام في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2010، ص 163.

تعريف5: " الضريبة اقتطاع إلزامي ونهائي من المال محدد سلفا ودون مقابل يقع على كاهل الذمة المالية لبعض الجماعات والأفراد من أجل تحقيق نفعا عاما وتغطية النفقات العامة".[1]

وهكذا يتضح من التعريفات السابقة اتفاقها شبه الكامل حول مفهوم الضريبة، وبناء عليه نرى أن الضريبة هي فريضة إجبارية تقررها الدولة بقانون ويلتزم الممولون بسدادها بدون مقابل لتمويل برامج الإنفاق العام لتحقيق أهداف المجتمع.

وينجم عن فرض الضريبة عدة عوامل أهمها:[2]

- انخفاض القوة الشرائية للمستهلك التي توافرت له بمقدار الضريبة التي دفعها، سواء على دخله الشخصي أو على شراء السلع والخدمات.
- توجه المنتج إلى أنشطة اقتصادية معينة تجنبه العبء الضريبي، الأمر الذي يؤدي إلى خفض الكفاءة الاقتصادية.
- زيادة كلفة الإنتاج، مما يؤدي إلى زيادة سعر البيع، مما سيؤثر في حجم الطلب على المنتج عند طرحه في الأسواق.
- يمكن للضريبة أن تزيد الإنتاج بشرط أن تقوم الحكومة بإنفاقها على المشاريع الإنتاجية.

الفرع الثاني: خصائص الضرائب

من التعاريف المتعددة السابقة يمكن استنتاج بعض الخصائص التي تتميز بها الضرائب كما يلي:

أولاً: الضريبة اقتطاع مبلغ من المال

حيث تفرض الضريبة في العصر الحديث بصفة أساسية في صورة نقدية وذلك خلافا للنظم الجبائية القديمة التي كانت فيها الضريبة تدفع بصفة عينية وعيبها راجع إلى تكليف الدولة نفقات باهضة لجمع المحاصيل مثلاً ونقلها وتخزينها من جهة، وأيضا كونها تتنافى مع مبدأ العدالة في الضريبة من جهة أخرى حيث يكون هناك سوء في تقدير التكاليف بين ممول وآخر.[3]

[1] بن عمارة منصور، **الضرائب على الدخل الإجمالي حسب تعديلات قانون المالية 2010**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 17.

[2] سعود موسى الطيب، **أثر الضرائب المباشرة على الناتج المحلي الإجمالي**، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، تصدر عن عمادة البحث العلمي للجامعة الأردنية، المجلد 40، العدد 02، 2013، ص 175.

[3] بن عمارة منصور، **الضرائب على الدخل الإجمالي حسب تعديلات قانون المالية 2010**، مرجع سبق ذكره، ص.ص 17-18.

ثانياً: الضريبة تدفع جبراً

فهي تفرض على دافعيها وليس لهم حق التهرب منها بأي شكل من الأشكال، فهي تحويل جبري من القطاع الخاص (الأفراد) إلى القطاع العام (الدولة)، وهذه الخاصية تميزها عما يدفعه الفرد طوعًا واختيارًا للدولة مثل الهبات والتبرعات[1]، وتنفرد الدولة بوضع نظام قانوني للضريبة عن طريق تحديد وعائها وسعرها والمكلف بأدائها وكيفية تحصيلها دون أن يكون محل اتفاق مسبق بين الدولة والممولين.[2]

ثالثاً: ليس لها مقابل مباشر

فالضرائب تدفع لتحقيق ما تسعى إليه الدولة للوصول إليه من أهداف وغالبًا ما يكون إنفاق حصيلة الضرائب على الخدمات التي لن يستثمر فيها لو تركت للقطاع الخاص لعدم جدواها الاقتصادية ولعجزه عن تقديم مثل هذه الخدمات والتي هي خدمات عامة والاستفادة منها غير مقتصرة على فئة دون الأخرى في أغلب الأحوال مثل خدمات الأمن والتعليم والصحة.[3]

رابعاً: تفرض لتحقيق أهداف اقتصادية، سياسية واجتماعية

فالضريبة ليست هدفًا في حد ذاتها وإنما هي أداة متاحة للدولة تستخدمها لإحداث ما تشاء من تغييرات[4]، فالدولة تسعى إلى تحقيق العدالة الاجتماعية ومحو الفرق الشاسع بين طبقات المجتمع من خلال إعادة توزيع الضرائب، والضريبة أداة في يد الدولة تستعملها لتوجيه سياستها المعنية، كما تمكنها من الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي بعيدًا عن التضخم أو الانكماش.[5]

الفرع الثالث: أهداف الضريبة

تلعب الضريبة دورًا لا يستهان به على جميع المستويات، فهي تفرض من طرف الدولة بموجب قوانين وذلك من أجل تغطية أعبائها ونفقاتها في جميع الميادين الاقتصادية والاجتماعية، السياسية والمالية، ويظهر ذلك من خلال الأهداف التي ترمي إليها، ويمكن توضيح أهداف الدولة من خلال فرض الضرائب فيما يلي:

أولاً: الهدف المالي

للهدف المالي دور كبير في تحقيق أهداف الدولة حيث تسيطر على جميع العمليات المالية من خلال الضرائب وذلك لتحقيق توازن الميزانية وتغطية النفقات العامة كما تسعى إلى القضاء على اختلالات عجز

[1] عزمي أحمد يوسف خطاب، مرجع سبق ذكره، ص27.

[2] بن عمارة منصور، **الضرائب على الدخل الإجمالي حسب تعديلات قانون المالية 2010**، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[3] عزمي أحمد يوسف خطاب، مرجع سبق ذكره، ص 28.

[4] المرجع نفسه، ص 29.

[5] بن عمارة منصور، **الضرائب على الدخل الإجمالي حسب تعديلات قانون المالية 2010**، مرجع سبق ذكره، ص.ص 24-25.

الميزانية[1]، فلا يمكن تحقيق الأهداف المسطرة من الدولة إلا بوجود إيرادات مالية كبيرة والتي تساهم فيها الضريبة بحصة كبيرة، فإذا كان لدى الدولة إيرادات مالية ضخمة فإنها ترسم أهداف طموحة لتبليغها بواسطة المال الموجود لديها فهي دائما تجد مقابلا لذلك المال الذي بحوزتها وبذلك يتحقق لها التوازن المالي بين الإيرادات والنفقات.[2]

ثانياً: الهدف الاقتصادي

إن نقص الموارد المالية لأي دولة حتما يعيق تمويل المشاريع ويؤدي إلى نقص وضعف الاستثمارات التي تؤدي إلى انعدام التنمية الشاملة، ومن أجل تمويل تلك المشاريع وسيرها تلجأ الدولة إلى الاقتراض الأجنبي الذي ينجر عنه عواقب وخيمة خاصة فيما يتعلق بالتبعية الاقتصادية، وباعتبار الضريبة مورد مالي يتميز بصفة الجبر فذلك يؤهلها بأن تكون وسيلة مفضلة تستعملها الدولة للحصول على الموارد المالية من أجل تغطية وتمويل مختلف الاستثمارات والهياكل التي تسعى الدولة إلى إنجازها[3]، كما يمكن للضريبة أن تحقق أهداف اقتصادية غير تمويل الاستثمارات، كحماية المنتجات المحلية بفرض ضرائب أعلى على المنتجات المستوردة مقابل تخفيضها أو إلغائها على المنتجات المحلية، وأيضا منح الإعفاءات أو الحوافز على قطاعات اقتصادية معينة من شأنه أن يساهم في تطوير القطاعات التي تتميز بالخمول.[4]

ثالثاً: الهدف السياسي

تستطيع الدولة عن طريق الضرائب أن توجه السياسة العامة للبلاد وذلك حسب المنهج السياسي والسياسة الاقتصادية والمالية العامة للبلاد التي ترسمها، وهكذا فإن الضرائب أداة في يد الدولة تستعملها لتوجيه سياستها المعنية فإذا كانت سياسة الدولة اشتراكية تهدف إلى التقليل من الفوارق الاجتماعية فتستعمل الضريبة التصاعدية وفرض رسومات جمركية على منتجات الدول الأخرى، أما الدول الرأسمالية فهي كذلك تستعمل الضرائب كأداة للدفاع عن سياستها سواء كانت داخلية أو خارجية وحسب القوانين الرأسمالية فهي تتحكم في زيادة أو نقصان نسب الضرائب أو معدلاتها حسب المنهج السياسي أو السياسة الاقتصادية التي ترسمها.[5]

---

[1] عاطف وليم أندراوس، مرجع سبق ذكره، ص 169.

[2] ثابتي خديجة، **دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص "دراسة حالة ولاية تلمسان"**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، تخصص المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبوبكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012، ص 11.

[3] المرجع نفسه، ص 14.

[4] سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص 71.

[5] بن عمارة منصور، **الضرائب على الدخل الإجمالي حسب تعديلات قانون المالية 2010**، مرجع سبق ذكره، ص 25.

رابعاً: الهدف الاجتماعي

تسمح الضريبة بإعادة توزيع الدخل بما يتفق والعدالة الاجتماعية وهذا من خلال الضرائب على الدخل المحصلة من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والتي لها دور إيجابي في تحقيق توزيع أكثر عدالة بين مختلف طبقات وشرائح المجتمع، وتحقق هدف منع أو تقليل الأنشطة غير المرغوب فيها بفرض ضريبة عالية على هذا النوع من الأنشطة، وأيضًا الضرائب على رأس المال التي تفرض بأسعار تصاعدية تمكن من الحد من تمركز الثروات والوصول إلى استخدام أمثل للثروات والأموال، وهكذا تسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال إعادة توزيع الضرائب.[1]

المطلب الثاني: القواعد القانونية والمبادئ العامة التي تنظم فرض الضرائب

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة كما تعتبر في الوقت نفسه أهم الأعباء المالية للممولين وبالتالي فمن الضروري أن تكون هناك قواعد ومبادئ تراعي التنظيم الفني للضريبة للتوفيق بين مصلحة الخزينة العمومية ومصلحة الممولين أي بين الحصيلة والعدالة، ويمكن توضيحها كما يلي:

الفرع الأول: قاعدة المساواة أو العدالة

تعني هذه القاعدة مساهمة أفراد المجتمع جميعا في أداء الضريبة بما يتناسب وقدراتهم المالية، فعلى جميع الخاضعين للضريبة أن يتحملوا عبئها ويخضعوا لها دون محاباة أو تفضيل[2]، وتعرف أيضا بالضريبة النسبية أو بالمساواة على التضحية أي أن يساهم الممولين في الأعباء العامة بالتناسب مع دخولهم وذلك لأن الخدمة التي يتحصل عليها الممول تزداد مع ازدياد الدخل، فيما يرى الفكر المالي الحديث أن الضريبة النسبية هي التي تحقق العدالة الضريبية لأنها تسمح بأن يساهم الممولون مع الأعباء العامة حسب مقدرتهم التكليفية.[3]

الفرع الثاني: قاعدة اليقين

تلزم هذه القاعدة أن تكون الضريبة المفروضة واضحة ومحددة ومؤكدة في جميع جوانبها من حيث تعريف الدخل الخاضع وغير الخاضع والمعفي، والمعدلات الضريبية وتواريخ استحقاقها وتواريخ الدفع والإعفاءات والتنزيلات من الدخل والعقوبات والغرامات وإجراءات التقسيط أو التأجيل، وتتطلب هذه

[1] المرجع نفسه، ص 24.
[2] المرجع نفسه، ص 26.
[3] ثابتي خديجة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

القاعدة ضرورة نشر القوانين وإبلاغها للمكلفين، وضرورة وجود استقرار في القوانين واللوائح والأنظمة، وضرورة وضوحها لموظفي الضريبة.[1]

الفرع الثالث: قاعدة الملاءمة

بمعنى أن تكون الضرائب المفروضة ملائمة للممولين بأن تفرض بشكل يراعي ظروفهم وأحوالهم مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة، فعلاقة هذه القاعدة بطريقة تقويم الوعاء واضحة من حيث وجوب اختيار الأوعية الممكن تقويمها بشكل يسير وكذلك بتوقيت التحصيل وطريقته كخصم الضرائب من الدخل مباشرة والمطالبة بدفع الضرائب في الوقت المناسب لدفعها وبدون زيادة أعباء المكلفين، ولا شك أن هذه القاعدة يؤدي إلى تسهيل مهمة جهات التحصيل وعدم التهرب من الضرائب بشكل يؤثر على الحصيلة من هذه الضرائب.[2]

الفرع الرابع: قاعدة الاقتصاد في التحصيل

ويراد بها أن ما يصرف من النفقات يجب أن يكون ضئيلاً ومتدنيًا إلى أقصى حد ممكن مقارنة بحصيلتها، فلا خير في ضريبة تكلف جبايتها نسبة عالية أو جزء كبير من حصيلتها[3]، فمن المعروف أن مراحل تحصيل التي تمر بها الضريبة تتميز بالكثرة والتعقيد من الإقرار المقدم من طرف الممول ثم فحص هذا الإقرار ثم ربط الضريبة نهائياً ثم تبدأ عملية التحصيل وما يتبعها من إجراءات جبرية إذا لزم الأمر، وما يوافق ذلك كثرة الموظفين المسؤولين بهذه المهام قد يصل إلى حد تزيد فيه قيمة الأعباء الملبية عن مقدار الضريبة المحصلة.[4]

الفرع الخامس: مبدأ التدخل

لقد أضاف الاقتصاديون المعاصرون إلى المبادئ السابقة مبدأ التدخل، وهذا تماشيًا مع تطور مفهوم الدولة المعاصرة، فبعد أن كان واجب الدولة يقتصر على حفظ الأمن والقضاء أو ما يسمى "بالدولة الحارسة" أصبحت الدولة تدخل في جل أنشطة الأفراد، وبذلك تعقدت وتنوعت مهامها، ويهدف تدخل الدولة للحد من تجاوز الأفراد لحرياتهم، وكذا توجيههم لاستغلال جانب من الاقتصاد الوطني في تدخلها في عملية الاستيراد والتصدير.[5]

---

[1] سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص 69.

[2] عزمي أحمد يوسف خطاب، مرجع سبق ذكره، ص 38.

[3] بن عمارة منصور، **الضرائب على الدخل الإجمالي حسب تعديلات قانون المالية 2010**، مرجع سبق ذكره، ص 27.

[4] ثابتي خديجة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

[5] أمال قريني ونادية معلالة، مرجع سابق الذكر، ص 14.

المطلب الثالث: أنواع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

هناك عدة تصنيفات تقسم حسبها الضرائب، ولقد ارتأينا إلى إعطاء أنواع الضرائب كما تعرفها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وهي: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، وضرائب أخرى منها الرسم على النشاط المهني والضريبة الجزافية الوحيدة، وفيما يلي شرح مختصر لكل منها.

الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

تعرف الضريبة على الدخل الإجمالي وفق المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة كما يلي: " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".[1]

ويخضع للضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل الصافية للأصناف التالية:[2]

1- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.
2- أرباح المهن غير التجارية.
3- المداخيل الفلاحية.
4- مداخيل إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.
5- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.
6- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.
7- فوائض قيم التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.

[1] المادة 01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015، ص 17.

[2] حنان شلغوم، **أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة الشركة الجزائرية للمياه منطقة قسنطينة**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011-2012، ص 98.

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

" تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136من قانون الضرائب المباشرة"[1]، ويمكن توضيحهم كما يلي:[2]

- شركات الأموال: شركات الأسهم، شركات التوصية بالأسهم، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الأسهم.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء المعفاة بواسطة قوانين المالية.
- الشركات التي تحقق العمليات والإيرادات المبينة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في عمليات شراء العقارات من أجل بيعها وعمليات تأجير المؤسسات التجارية والصناعية بما فيها الأثاث أو العتاد اللازم لاستغلالها.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138من قانون الضرائب المباشرة.
- الشركات التي تختار طوعيًا إخضاعها لهذه الضريبة بدلاً من الضريبة على الدخل الإجمالي.

وفي قانون المالية لسنة 2015 رقم 14-10، تم توحيد نسبة الضريبة على أرباح الشركات حيث تنص المادة 12 "تعدل أحكام المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحرر كما يأتي: -يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات بـ 23%"[3] لجميع الشركات سواء كانت منتجة أو خدماتية. وذلك عوض 19% للشركات الناشطة في إنتاج السلع والمباني والأشغال العمومية والسياحة و25% للشركات الناشطة في التجارة والخدمات.

الفرع الثالث: الرسم على القيمة المضافة (TVA)

وجب علينا أولاً أن نعرج على تعريف الرسم والتفريق بينه وبين الضريبة قبل التحدث عن الرسم على القيمة المضافة، فالرسم هو مبلغ مالي إلزامي يدفعه المستفيدون إلى الدولة أو الولاية أو البلدية مقابل خدمة معينة ذات نفع عام أو خاص[4]، ويتشابه مع الضريبة في كون كلاهما عبارة عن اقتطاع نقدي مفروض من قبل الدولة يدفع

---

[1] المادة 135، قانون الضرائب والمباشرة والرسوم المماثلة، ص 60.

[2] حنان شلغوم، مرجع سبق ذكره، ص.107-108.

[3] قانون رقم 14-10 مؤرخ في 30 ديسمبر، **يتضمن قانون المالية لسنة 2015**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 78، 31 ديسمبر 2014، ص 5.

[4] بن عمارة منصور، **الرسم على القيمة المضافة حسب تعديلات قانون المالية 2010**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 19.

بصفة نهائية، ويختلفان في كون الضريبة ليس لها مقابل وتفرض سنويا بينما الرسم يكون بمقابل خدمة ويدفع آنيًا بمجرد الاستفادة منها.[1]

وتعرّف القيمة المضافة بأنها "الفرق بين عوائد المبيعات ومشتريات السلع والخدمات الوسيطة على مدى فترة زمنية معينة".[2]

ويعرّف الرسم على القيمة المضافة على أنه ضريبة تفرض على القيمة المضافة المحققة من السلع والخدمات في كل شركة في سلسلة الإنتاج والتوزيع، وكل شركة تدفع ضريبة القيمة المضافة التي أضافتها للسلع والخدمات، وتظهر قيمة الضريبة المحسوبة في كل مستوى في السعر النهائي للمستهلك، وبالتالي فإن الضريبة على القيمة المضافة تعتبر ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك[3]، ويمكن توضيح العمليات التي تخضع وجوبًا للرسم على القيمة المضافة كما يلي:[4]

1- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون، كما جاء تعريفهم في المادة رقم 4.

2- الأشغال العقارية.

3- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقًا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.

4- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة، والتسليمات لأنفسهم.

5- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.

6- تخضع كذلك للرسم على القيمة المضافة كل من:

أ- بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية، قصد إعادة بيعها.

ب- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك المشار إليها في الفقرة السابقة.

ت- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية، وفقاً للشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

ث- عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية، كما هو محدد في التشريع المعمول به.

---

[1] المرجع نفسه، ص 21.

[2] حنان شلغوم، مرجع سبق ذكره، ص 121.

[3] المرجع نفسه، ص 121.

[4] المرجع نفسه، ص 123.

7- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، والمكونة كليًا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من الأحجار الكريمة الطبيعية أو الأشياء المقيدة تحت الرقمين 01-71 و02-71 من التعريفة الجمركية، وكذا التحف الفنية الأصلية، والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات المقيدة تحت الرقمين 06-99 و07-99 من التعريفة الجمركية.

8- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات، باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي وشبه الطبي والبيطري.

9- الحفلات الفنية والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري العمل به.

10- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيليكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.

11- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.

12- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

الفرع الرابع: ضرائب ورسوم أخرى

تخضع المؤسسة بالإضافة إلى الضرائب السابقة إلى ورسوم أخرى عديدة نذكر منها الرسم على النشاط المهني والضريبة الجزافية الوحيدة، وفيما يلي شرح موجز عن أهم مجالات تطبيق كليهما.

أولاً: الرسم على النشاط المهني (TAP)

1-تعريفه

هو ضريبة تفرض شهرياً أو فصليًا على رقم الأعمال المحقق من النشاطات الصناعية والتجارية والخدمية خارج الرسم على القيمة المضافة، ويحدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ2%، توزع حصيلته على الجماعات المحلية، حصة الولاية 0.59% وحصة البلدية 1.3% وحصة الصندوق المشترك للجماعات المحلية 0.11 %.[1]

2- مجالات تطبيق الرسم على النشاط المهني

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محل مهني دائم ويمارسون نشاطًا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية، ماعدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم على بموجب هذه المادة.

[1] المرجع نفسه، ص 139.

- رقم الأعمال الذي يحققه المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطاً تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية وكذلك الضريبة على أرباح الشركات.
- وحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء التي يتكون رقم أعمالها من مبلغ مقبوضات السنة المالية، يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية.

ثانيًا: الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)

1- تعريفها

" تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات. وتغطي، زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني".[1]

2- مجالات تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا او حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30 000 000 دج).

يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من أجل تأسيس الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام. ويتم تأسيس هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات.[2]

كما يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة، المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة".

يحدد معدل الضريبة الجزافية كما يأتي: 5 % بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى.

[1] قانون رقم 14-10 مؤرخ في 30 ديسمبر 2014، مرجع سبق ذكره، ص 6.
[2] المرجع نفسه، ص 6.

ويوزع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة كما يأتي:

- ميزانية الدولة 49 %.
- غرف التجارة والصناعة 0.5 %.
- الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية 0.01 %.
- غرف الصناعة التقليدية والمهن 0.24 %.
- البلديات 40 %.
- الولاية 5 %.[1]

[1] المرجع نفسه، ص 6.

المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي (12)

لأن كل دولة تسعى إلى فرض ضرائبها بما يحقق سياستها المالية، فلا شك أن يحدث اختلاف بين القوانين الضريبية و المبادئ المحاسبية المتبعة مما يؤدي إلى حدوث فروقات بين الربح الخاضع للضريبة والربح وفق الإطار المحاسبي المعمول به، هذه الفروقات تسمى بالضرائب المؤجلة، وقد عمد مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلى إصدار المعيار الدولي (12) "ضرائب الدخل" الذي من مهامه معالجة الفروقات التي تحدث نتيجة هذا الاختلاف، بحيث لا تترك هذه الفروقات خارج الدفاتر المحاسبية دون بيان تأثيرها في القوائم المالية على مدى فترات عديدة.

المطلب الأول: تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)

الفرع الأول: نشأة ومراحل تطور المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل

لقد صدرت العديد من المعايير المحاسبية والتي كان فيها الحل الكثير من المشاكل التي تواجه المكلف بالضريبة، وكان من بين أهم هذه المعايير المحاسبية المعيار الدولي رقم (12)، الذي صودق عليه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في مارس 1979م، والذي أعيد صياغته بحيث أن المعيار المحاسبي الدولي المعاد صياغته يلغي المعيار الأصلي، ولم تنجز تعديلات جوهرية في صيغته الأصلية، فيما عدا تغيير بعض المصطلحات من أجل توفير الاتساق بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية والأخرى المطبقة حاليا. وظل يعمل بهذا المعيار المعاد من عام 1981م، وأعيد صياغته في عام 1994 م، وفي عام 1996م أجري تعديل المعيار الأصلي حيث حل المعيار المحاسبي الدولي (12) المعدل محل المعيار المحاسبي الدولي (12) الأصلي "المحاسبة عن ضرائب الدخل" ويعتبر المعيار المحاسبي الدولي (12) المعدل نافذ المفعول على الفترات التي تبدأ في 1 جانفي 1998 م أو بعد ذلك التاريخ.

الفرع الثاني: الهدف من المعيار المحاسبي الدولي (12) ونطاق تطبيقه

يهدف المعيار المحاسبي الدولي (12) إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة لما يلي:[1]

1- الاسترداد (السداد) المستقبلي المسجل كأصول (التزامات) معترف بها في الميزانية العمومية للمشروع.
2- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمشروع.

إن الأمر الملازم للاعتراف بأصل أو التزام هو توقع قيام المنشأة باسترداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام. فإذا كان من المحتمل أن استرداد أو سداد ذلك المبلغ المرحل سيجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر أو

[1] سمير الريشاني، **معيار المحاسبة الدولي (12): المحاسبة عن ضرائب الدخل**، متوفر على الموقع
ttp://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture 2011-1-8.pdf، تاريخ الاطلاع 06 أفريل 2015، على الساعة 12:24.

(أصغر) مما لو لم يكن لذلك الاسترداد تبعات ضريبية، فإن هذا المعيار يتطلب من المشروع الاعتراف بالتام ضريبي مؤجل (أصل ضريبي مؤجل) باستثناءات قليلة محددة.

يتطلب هذا المعيار من المشروع المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها العمليات والأحداث الأخرى نفسها.

وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في الربح أو الخسارة يجب أن يعترف بأثارها الضريبية في الربح أو الخسارة كذلك.[1]

ويمكن توضيح مجالات تطبيق هذا المعيار كما يلي:[2]

- يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.
- من غايات هذا المعيار، دراسة اندماج ضرائب الدخل المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمشروع معد التقرير.
- لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهبات الحكومية، أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار، ولكن هذا المعيار يعني المحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن مثل هذه الهبات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.

كما يعالج المعيار المحاسبي الدولي (12) في المحاسبة عن ضرائب الدخل الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والافصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.[3]

---

[1] عمر تركي هزاع العجيلي، **أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية**، رسالة مقدمة لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012-2013، ص.ص 12-13.

[2] سمير الريشاني، مرجع سبق ذكره، ص 2.

[3] عمر تركي هزاع العجيلي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

الفرع الثالث: المصطلحات الأساسية الواردة في المعيار المحاسبي (12)

يمكن إيجاز بعض المفاهيم التي جاء بها المعيار المحاسبي (12) كما يلي:

- الربح المحاسبي (Accounting Profit):هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل اقتطاع مصروف الضريبة.
- الربح الخاضع للضريبة (الخسارة) (Taxable Profit) (Loss):هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها لسلطات الضريبية والذي تتحدد على ضوئه ضرائب الدخل المستحقة (قابلة للاسترداد).
- المصروف الضريبي (Tax Expense):هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصومات الضريبية المؤجلة[1].
- التزامات ضريبية مؤجلة (Liabilities Deferred Tax):هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية نتيجة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.
- أصول ضريبية مؤجلة (Assets Deferred Tax):هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية[2].
- الفروق المؤقتة (Temporary Differences):هي الفروق بين المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام في بيان المركز المالي وقاعدته الضريبية.
- فروق مؤقتة خاضعة للضريبة (Taxable Temporary Differences): وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام.
- فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع (Deductible Temporary Differences) : هي فروق مؤقتة سوف تنشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام.
- الفروق الدائمة (Permanent Diffrences): هي الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي والتي تنتج من اختلاف معالجة بعض العمليات بين قوانين ضرائب الدخل والمعالجة المحاسبية، ولا تنعكس هذه الفروق على الفترات اللاحقة[3].

[1] سمير الريشاني، مرجع سبق ذكره، ص 2.

[2] عمر تركي هزاع العجيلي، مرجع سبق ذكره، ص 7.

[3] سمير الريشاني، مرجع سبق ذكره، ص 3.

المطلب الثاني: تعريف الضرائب المؤجلة وأنواعها

الفرع الأول: تعريف الضرائب المؤجلة

كما أوضحنا سابقًا أن الفروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي تقسم وفق معيار المحاسبة الدولي إلى فروق مؤقتة وفروق دائمة، ويعتمد فهم طبيعة كل منها على نوعية الاختلاف بين القانون الضريبي وإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، بحيث تنشأ الفروقات المؤقتة للاعتراف بالإيرادات والمصاريف في حساب الربح المحاسبي لفترة من الفترات بينما يعترف بها في حساب الربح الضريبي في فترة أخرى، أما الفروقات الدائمة فتنشأ للاعتراف بالمصاريف في حساب الربح المحاسبي أو الربح الضريبي لفترة من الفترات دون دخولها في حساب الآخر مطلقاً.[1]

والنوع محل دراستنا هو الفروقات المؤقتة أي الضرائب المؤجلة، وهي التي تنشأ نتيجة لاختلاف الفترة التي تدخل فيها بعض مبالغ أو بنود الإيرادات والمصروفات في الدخل الضريبي، عن الفترة التي تدخل تلك المبالغ والبنود في الدخل المحاسبي أو العكس وتنشأ في فترة ما وتنعكس آثارها في فترة أو فترات لاحقة.[2]

وإذا كان الأساس الضريبي لأصل أو لخصم هو المبلغ المخصص لهذا الأصل أو لهذا الخصم لأغراض ضريبية، فالضريبة المؤجلة هي عبارة عن فروق بين القيمة المحاسبية لأصل أو لخصم في الميزانية وأساسه الضريبي.[3]

فعلى سبيل المثال تتطلب المعايير الدولية الاعتراف بقيمة المخزون لأغراض التقارير المالية بالقيمة القابلة للتحقق أو التكلفة أيهما أقل بينما تتطلب القوانين الضريبية عدم الاعتراف بأي خسارة إلا في حال تحققها من بيع المخزون، وباعتراف المؤسسة بخسارة انخفاض القيمة دون عمل تعديل مماثل للأغراض الضريبية، ينشأ الفرق المؤقت والضريبة المؤجلة، وعند تحقق الخسارة ببيع المخزون في السنة التالية يعترف بالخسارة للأغراض الضريبية لينعكس بانعكاس الفرق المؤقت وتحقق الضريبة المؤجلة.

الفرع الثاني: أنواع الضرائب المؤجلة

ويمكن تقسيم الضريبة المؤجلة إلى مبلغ الضريبة المستحقة على الفوائد الواجبة الدفع وهي الضريبة المؤجلة على الخصوم، أو الواجبة التحصيل وهي الضرائب المؤجلة على الأصول.[4]

وفيما يلي توضيح لأنواع الضرائب المؤجلة:

---

[1] عمر تركي هزاع العجيلي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[2] المرجع نفسه، ص 18.

[3] جمعة هوام، **المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 173.

[4] أحمد التيجاني بلعروسي، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 200.

أولاً: الخصوم الضريبية المؤجلة (الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة)

وهي فروقات مؤقتة ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي/الخسارة الضريبية للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية المبلغ المسجل (القيمة المحاسبية) للأصل أو الالتزام.[1]

ويعرف الالتزام الضريبي المؤجل بأنه التبعات الضريبية المؤجلة والمرتبطة بفروقات مؤقتة خاضعة للضريبة، وبعبارة أخرى يمثل الالتزام الضريبي المؤجل الزيادة في الضريبة المستحقة للفترات المستقبلية نتيجة الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة الموجودة في نهاية السنة الجارية.[2]

يؤدي الاختلاف بين القانون الضريبي والإطار المحاسبي للمنشأة لنشوء فروقات مؤقتة بحيث تجعل الربح المحاسبي أقل من الربح الضريبي لفترة مالية وبعبارة أخرى تأجيل خضوع جزء من الربح المحاسبي للضريبة إلى فترة مالية قادمة، وتسمى هذه الفروقات بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية، ويؤدي ظهورها في غياب الفروق المؤقتة الأخرى لأن يكون مصروف الضريبة أكبر من مبلغ الضريبة المستحقة للدوائر الضريبة (الضريبة الجارية).

ثانياً: الأصول الضريبية المؤجلة (الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع)

تعرف الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع بأنها فروق مؤقتة ينتج عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبة) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام.[3]

ويعرف الأصل الضريبي المؤجل بأنه التبعات الضريبية المؤجلة المرتبطة بالفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع، وبعبارة أخرى يمثل الأصل الضريبي المؤجل المردودات الضريبية (التوفير الضريبي) للسنوات المستقبلية نتيجة الفروقات الضريبية المؤقتة القابلة للاقتطاع التي تنشأ في نهاية السنة الجارية.[4]

والشكل التالي يوضح الضرائب المؤجلة وأنواعها:

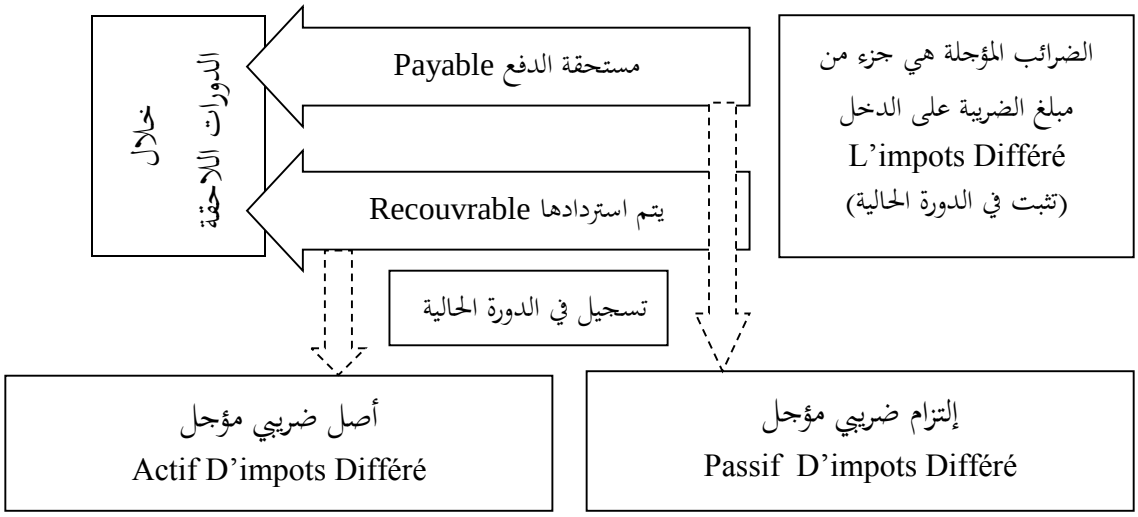
[1] جمعة هوام، مرجع سبق ذكره، ص 174.

[2] عمر تركي هزاع العجيلي، مرجع سبق ذكره، ص 22.

[3] جمعة هوام، مرجع سبق ذكره، ص 174.

[4] عمر تركي هزاع العجيلي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

الشكل رقم(2-1): أنواع الضرائب المؤجلة



المصدر: الحاج حلقوم، **محاسبة الضرائب المؤجلة IAS/SCF-IFRS**، جامعة فرحات عباس، سطيف، ديسمبر 2011، ص 3.

المطلب الثالث: أحكام الضرائب المؤجلة

الفرع الأول: أحكام الخصوم الضريبية المؤجلة

يفرض مبدأ استقلال السنوات المالية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات الاعتراف بمصروف الضريبة المقابل للالتزام الضريبي المؤجل، وبالمثل إن معايير الاعتراف بالالتزامات التي تواجه الشركة بنهاية فترة إعداد التقارير المالية تفرض أيضًا ضرورة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل طالما أنه يحقق شروط الاعتراف بالالتزام وهي:[1]

أولاً: أن يكون على المشروع التزام حالي (قانوني أو استنتاجي) نتيجة لحدث سابق.

ثانياً: من المحتمل أنه سيتطلب تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية لتسديد الالتزام حيث تعبر الالتزامات الضريبية المؤجلة عن تضحيات مستقبلية بالمنافع الاقتصادية المسيطر عليها أو المملوكة من قبل المنشأة وإن تسوية الالتزامات الضريبية المؤجلة سيدفع نحو التضحية بهذه المنافع في الفترات المستقبلية.

ثالثاً: يمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام، حيث يعد من العناصر الهامة للاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل قدرة المنشأة بنهاية الفترة المالية على تحديد مبلغ الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة ومعدل الضريبة القابل للتطبيق في الفترات المستقبلية وبالتالي مبلغ الالتزام الضريبي المؤجل الواجب الاعتراف به.

[1] المرجع نفسه، ص 22.

وتوضح الأمثلة التالية نماذج عن الاختلاف بين قواعد بعض القوانين الضريبية ومتطلبات الإطار المحاسبي المتبنى من قبل المنشأة في سبيل إعادة بياناتها المالية بحث تنتج الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة والالتزامات الضريبية المؤجلة:[1]

1- إيرادات ومكاسب خاضعة للضريبة في فترة لاحقة لفترة الاعتراف بها نهاية البيانات المالية، وقد يقابل الاعتراف بمثل هذه الإيرادات أو المكاسب الاعتراف بأصول كما هو الحال بالاعتراف بذمم مدينة مقابل إيرادات مبيعات بالدين سيؤدي استردادها مستقبلاً لانعكاس الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة وبالتالي تحقق الالتزام المؤجل ومن أمثلة ذلك:

أ- إيراد مبيعات يعترف به وفق مبدأ الاستحقاق لأغراض إعداد البيانات المالية بينما يؤجل خضوعه للضريبة وفقاً للأساس النقدي لأغراض حساب الضريبة.

ب- المحاسبة عن عقود الإنشاء وفقًا لطريقة الإنجاز لأغراض إعداد التقارير المالية بينما جزء من مجمل ربح العقد يؤجل خضوعه للضريبة لفترة لاحقة.

ج- الأرباح غير المحققة المعترف بها لفئة من الأصول التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر، بينما لا يؤجل الاعتراف بهذه الأرباح لأغراض حساب الضريبة.

2- مصاريف أو خسائر تقتطع للأغراض الضريبية قبل الاعتراف بها في البيانات المالية، قبل أن تستهلك قيمة أحد الأصول للأغراض الضريبية بمعدل أسرع عنه لأغراض إعداد البيانات المالية وبالتالي فإن المبلغ المرحل للأصل الذي سوف يسترد في الفترات المستقبلية من خلال البيع أو الاستخدام سوف يزيد عن المبلغ القابل للاقتطاع للأغراض الضريبية لتلك الفترات مما يؤدي ظهور فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية، ومن ذلك:

أ- الممتلكات القابلة للاستهلاك، الموارد القابلة للنضوب، الأصول غير الملموسة.

ب- منافع التقاعد القابلة للاقتطاع ضريبيًا تزيد عن تلك المحتجزة لأغراض البيانات المالية.

ج- المصاريف المدفوعة مقدمًا التي تقتطع لأغراض الضريبة في فترة دفعها.

[1] المرجع نفسه، ص 23.

الفرع الثاني: أحكام الأصول الضريبية المؤجلة

ويعتبر الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل قضية أساسية في المحاسبة عن ضرائب الدخل فيما إذا كان على المنشأة الاعتراف بالأصول الضريبية في قوائمها المالية أم لا، وبالاستناد إلى مفهوم الأصل نجد أن الأصل الضريبي المؤجل يحقق معايير الاعتراف التي يتضمنها تعريف الأصل وهي:[1]

أولاً: ينشأ الأصل نتيجة أحداث سابقة، ومثال ذلك انخفاض في قيمة مخزون المنشأة بنهاية الفترة المالية مسببًا ظهور فروقات مؤقتة قابلة للاقتطاع في الفترات المستقبلية نتيجة عدم قبول القانون الضريبي الاعتراف بخسارة غير محققة.

ثانياً: ينجم عن الأصل منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع، عند نشوء الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع يكون مبلغ الضريبة المستحق (الضريبة الجارية) أكبر من مصروف الضريبة للفترة الجارية، وفي السنوات اللاحقة يساهم انعكاس هذه الفروقات بتخفيض مبلغ الضريبة المستحق (الضريبة الجارية) ليصبح أقل من مصروف الضريبة، وهذا يمثل منفعة اقتصادية محتملة في نهاية الفترة الجارية.

ثالثا: تسيطر المنشأة على المنافع الاقتصادية المتجسدة في الأصل، وتتمثل هذه المنافع بتخفيض مبلغ الضريبة المستحق للسنوات اللاحقة بحيث يكون ذلك من حق المنشأة وحدها دون غيرها.

رابعاً: إمكانية القيام بتقدير موثوق لقيمة الأصل ويعتبر من المتطلبات الهامة قدرة المنشأة على تقدير قيمة الأصل القابلة للاسترداد مستقبلاً.

وتوضح الأمثلة التالية نماذج عن الاختلاف بين قواعد القوانين الضريبية ومتطلبات الإطار المحاسبي المتبنى من قبل المنشأة في سبيل إعداد بياناتها المالية بحيث تنتج الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع والأصول الضريبية المؤجلة:[2]

- إيرادات أو مكاسب خاضعة للضريبة قبل الاعتراف بها في قائمة الدخل:

أ- قد ينشأ الالتزام (إيراد غير محقق) نتيجة استلام دفعات مقدمة لقاء بضائع أو خدمات ستقوم المنشأة بتزويدها لعملائها في الفترات المستقبلية، وتعتبر بعض القوانين الضريبة هذه الدفعات المقدمة جزءًا الدخل الخاضع للضريبة كون تلك القوانين تعتمد الأساس النقدي، إن تزويد العملاء بالبضائع والخدمات في الفترات المستقبلية وتحقق الإيراد سوف يؤدي إلى نشوء مبالغ قابلة للاقتطاع، ومن أمثلة ذلك إيراد رسوم الاشتراك المستلمة مقدمًا وإيراد الإيجار المستلم مقدمًا.

[1] المرجع نفسه، ص 26.

[2] المرجع نفسه، ص.ص 27-28.

ب- مصاريف أو خسائر قابلة للاقتطاع ضريبيًا في فترة لاحقة لفترة الاعتراف بها في البيانات المالية.

وقد يقابل الاعتراف بمثل هذه المصاريف أو الخسائر الاعتراف بالالتزامات (أو تخفيض للأصول) بحيث تؤدي تسوية هذه الالتزامات إلى انعكاس الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، وبالتالي تحقق الالتزام المؤجل: ومن أمثلة ذلك:

- الاعتراف بمصاريف التزامات الضمان المقدرة.
- الاعتراف بأعباء الدعاوي القضائية المحتملة.
- الاعتراف بمخصصات الديون المشكوك في تحصيلها.
- الخسائر غير المحققة المعترف بها لفئة من الأصول التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بينما يؤجل الاعتراف بهذه الخسائر لأغراض حساب الضريبة.

تعترف المنشأة بمنفعة ضريبية مؤجلة للفرق المؤقت القابل للاقتطاع مستقبلاً، وتعد المنفعة الضريبية المؤجلة مكونًا (سالباً) من مكونات مصروف الضريبة يقابلها الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل تستحق (تسترد) قيمته في فترة انعكاس تلك الفروق.

المبحث الثالث: العمليات والتسويات على الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

في هذا المبحث سوف نستعرض أهم ما جاء به المشرع الجزائري بخصوص مفهوم الضرائب المؤجلة وأحكام تطبيقها من خلال الجريدة الرسمية الجزائرية وأيضًا من خلال الإشعار رقم 10062014 للمجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، ونتعرض أيضًا للعمليات اللاحقة لظهور حساب الضرائب المؤجلة في حسابات المؤسسة من إعتراف وتعديلات وتسويات.

المطلب الأول: الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري الضريبة المؤجلة على أنها: "عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية. تسجل في الميزانية وحساب النتائج."[1] الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبئ ما وأخذه في الحسبان عند تحديد 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، ترصيد وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

وعند إقفال السنة المالية، يدرج أصل أو خصم للضريبة المؤجلة في الحسابات بالنسبة لكل الفروق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل أن يترتب عليها لاحقًا عبئ أو منتوج ضريبي.

في مستوى تقديم الحسابات، تميز الضرائب المؤجلة للأصول عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية، ويميز ما بين الضرائب الخصمية المؤجلة عن ديون الضريبية الجارية.

تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوي الخصم الجبائي دون حساب التحيين.

هناك معلومات تخص هذه الضرائب المؤجلة تظهر في الملحق (المنشأ، المبلغ، وتاريخ انقضاء الأجل، وطريقة الحساب، والإدراج في الحسابات).[2]

---

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 19.

[2] المرجع نفسه، ص 19.

حاليًا وبعد ما يقارب الخمس سنوات أي منذ سنة 2010 عند بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، وبالرغم من إعطاء المؤسسات الاقتصادية مهلة للتعرف على آليات هذا النظام منذ 2007، فإن المشرع الجزائري لم يتعرض إلى شرح مفصل للضرائب المؤجلة، ولم يقدم أي توضيحات نظرًا للنقص الذي ينتاب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في التعامل مع الضرائب المؤجلة ومعالجتها، سواء في فهمها تفصيليًا أو تطبيق أحكامها.

ويعتبر الإشعار رقم 10062014 الذي نشره المجلس الوطني للمحاسبة في 10جوان 2014 الإشعار الوحيد الذي تم نشره لبيان الضرائب المؤجلة، حالاتها وتطبيق أحكامها والمفاهيم المرتبطة بها.

حيث عرف المجلس الوطني للمحاسبة الضرائب المؤجلة على أنها:" إقتصاد في الضريبة (إيراد ضريبي) في النتيجة المستقبلية أو مصروف ضريبي على النتائج التي سوف تدفع في السنوات المقبلة. تنتج الضرائب المؤجلة من فروقات مؤقتة بين النتيجة المحاسبية بما في ذلك نتيجة العمليات المباشرة في الأموال الخاصة في الدورة الحالية والنتيجة الجبائية. بالإضافة إلى بعض عمليات الميزانية والتسيير التي تكسب الحق في الاسترجاع أو الدفع وذلك في الإطار المحدد من التشريع الضريبي". [1]

والهدف من الضرائب المؤجلة هي أنها: "تحسب وتثبت للسماح بتحمل نتيجة الدورة للضريبة الواجب تحملها فقط في حالة عدم وجود فروقات مؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية. ولا يجب إثباتها إلا في حالة كون النتائج المتوقعة للسنوات القادمة تسمح باسترجاعها أو دفعها".

تطبق الضرائب المؤجلة على جميع الكيانات الاقتصادية الخاضعة للضرائب على أرباح الشركات ضمن النظام الحقيقي. وبالتالي الكيانات الغير خاضعة للضرائب على أرباح الشركات وتلك الخاضعة للنظام الجزافي غير معنية بالضرائب المؤجلة.[2]

وعليه فقد قدّم هذا الإشعار شرح جدّ مختصر لمفهوم الضرائب المؤجلة أوجزه في تعريفها والهدف منها ونطاق تطبيقها، وهذا ما يبرر أن حتى المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) لم يقدم الشرح الوافي لموضوع الضرائب المؤجلة وذلك استنادا من مقدمة الإشعار وأيضًا عدم شرح كل الحالات التي قام بتقديمها، حيث قدم 14 حالة ولم يتعرض إلا لشرح قصير جدًا لثلاث حالات فقط.

ولتوضيح هذا النقص والقصور في القوانين والتعليمات والإطار النظري والتطبيقي للضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية أكثر، فإنه وبعدما قامت الجزائر بتبني المعايير المحاسبية الدولية وتطبيق النظام المحاسبي المالي ونختص في هذه النقطة بالأساس المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، الذي لم يتم تطبيقه بعد على مستوى النظام الجبائي الجزائري حيث مست الإصلاحات قانون الضرائب على مستوى العدد 19 وتحدث على الضرائب المؤجلة في الفصل الثالث القسم الرابع.

[1] Avis N°10062014, **les Impôts Différés**, Conseil National de la Comptabilité, Commission de Normalisation des pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles, Algérie, le 10 juin 2014, p3.
[2] Ibid.

ولا ننسى مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي معظمها عمومية وإن وجدت بعض الخواص فإنها لم ترتقي بعد إلى مستوى المؤسسات الدولية العملاقة لكي يتم تطبيق هذا المعيار ولكن سوف يتم بدون شك وضع تحسينات عديدة على مستوى هذا المعيار ليساير مستوى المؤسسات الاقتصادية الوطنية.

في الأخير وكما هو ملاحظ مما قدمه المجلس الوطني للمحاسبة في إشعاره من شرح غير وافٍ للضرائب المؤجلة وعدم قدرة المؤسسات الاقتصادية الوطنية على مسايرة الاقتصاد العالمي، فكيف يمكن أن تطبّق أحكام هذه الضرائب إذا التقى التقصير من المشرع الجزائري في شرحها من جهة ولا مبالات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من جهة أخرى.

المطلب الثاني: الإعتراف والإفصاح عن الضرائب المؤجلة ومتطلبات القياس اللاحق

الفرع الأول: الإعتراف والإفصاح عن الضرائب المؤجلة

لقد حدد المعيار المحاسبي الدولي (12) متطلبات الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة حيث خصص العديد من الفقرات لتوضيح قواعد الاعتراف، وبالمقابل يتجسد المبدأ الأساسي الذي يقوم عليه المعيار بالمحاسبة عن الآثار الضريبية الجارية والمؤجلة عن عملية أو حدث بما يماثل المحاسبة عن العملية أو الحدث نفسه، ويصرح المعيار المحاسبي الدولي (12) في فقرته رقم 58 " الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصروف وشمولها بصافي الربح أو الخسارة للفترة[1]"، ماعدا إلى الحد الذي تنشأ فيه من:

- العملية أو الحدث الذي يعترف به بنفس الفترة أو فترات مختلفة خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل الشامل الآخر وإنما مباشرة في حقوق المالكين.
- اندماج أعمال بطريقة التملك.

أما فيما يتعلق بمتطلبات الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة وفقاً للفروقات المؤقتة، فإن المعيار المحاسبي الدولي (12) يستوجب الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة الناجمة عن الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة والقابلة للاقتطاع، فعلى سبيل المثال الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة عن الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي (12) في الفقرة 15 منه وجوب الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة ما لم ينشأ الالتزام الضريبي عن:[2]

[1] عمر تركي هزاع العجيلي، مرجع سبق ذكره، ص.ص 34-35.

[2] المرجع نفسه، ص 36.

- الإعتراف الأولي بالضريبة.
- الإعتراف الأولي بأصل والتزام في عملية لا تتصف بكونها اندماج للأعمال وأيضاً لم تؤثر في وقت حدوثها على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية).

وبشكل مماثل ولأغراض الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناجمة عن الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع فإن المعيار المحاسبي الدولي (12) يتطلب في فقرته رقم 24 وجوب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع، إلا أن المعيار يضع محددات يجب توفرها في سبيل الاعتراف بتلك الأصول الضريبية المؤجلة كما تبين الفقرة 24 ذلك "يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفروق المؤقتة منه، ما لم يكن الأصل الضريبي المؤجل ناشئ عن الاعتراف المبدئي بالأصل أو الالتزام في عملية لا تتصف بكونها اندماج للأعمال وأيضاً في وقت حدوث العملية لم تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة".

وبالمقابل يتجسد المبدأ الأساسي الذي يقوم عليه المعيار، وهو المحاسبة عن الآثار المحاسبية للضريبة الجارية والمؤجلة الناتجة عن عملية أو حدث بما يماثل المحاسبة عن العملية أو الحدث نفسه من خلال فرضية الاعتراف بالضريبة المؤجلة في الربح والخسارة طالما تنتج عن بنود تم الاعتراف بها في الربح أو الخسارة حيث بينت الفقرة 58 أنه يجب الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصروف وشمولها بصافي الربح أو الخسارة للفترة، ماعدا إلى الحد الذي تنشأ فيه من:[1]

- العملية أو الحدث الذي يعترف به في نفس الفترة أو فترة مختلفة خارج الربح أو الخسارة إما في بيان الدخل الشامل الآخر أو مباشرة في حقوق المالكين.
- اندماج أعمال بطريقة التملك.

فعلى سبيل المثال يعترف في الربح أو الخسارة بالالتزام الضريبي المؤجل الذي ينجم عن اقتطاع تكاليف التطوير للأغراض الضريبية في الفترة التي تم فيها الاتفاق، بينما يتم رسملة تلك التكاليف لأغراض إعداد البيانات المالية، وتطفئ تدريجياً من خلال البيان الشامل، أي يعترف بالالتزام الضريبي المؤجل بما يماثل طريقة المحاسبة عن العملية أو الحدث المسبب لنشوئه.

[1] المرجع نفسه، ص 37.

الفرع الثاني: متطلبات القياس اللاحق للضرائب المؤجلة

ينص المعيار المحاسبي الدولي (12) في فقرته 53 أن لا تخصم الالتزامات الضريبية والأصول الضريبية المؤجلة، ويقدم في الفقرة 54 التفسير لذلك مبيناً " يتطلب التحديد المعتمد للالتزامات والأصول الضريبة المؤجلة على أساس جدولة لتوقيت انعكاس كل فرق مؤقت، وفي كثير من الحالات تكون هذه الجدولة غير عملية أو كثيرة التعقيد، ولذلك فإنه من غير اللائق أن تخصم الضرائب المؤجلة لأن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى عدم قابلية المعلومات للمقارنة مع باقي الكيانات".

وفيما يتعلق بمتطلبات القياس اللاحق للضرائب المؤجلة فإنه بنهاية كل فترة إعداد تقارير يتطلب المعيار المحاسبي الدولي (12) من المشروع القيام بإعادة تقييم المبالغ المرحلة للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة والتي يمكن أن تتغير نتيجة ما يلي:[1]

أولاً: التغير في معدلات الضريبة أو قوانينها

توجب الفقرة 47 قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بموجب معدلات الضرائب السارية في الفترة التي سيتحقق فيها الأصل (أو سيسدد فيها الالتزام) المرتبط بالفرق المؤقت القابل للاقتطاع (أو الخاضع للضريبة) الذي نشأة الضريبة المؤجلة وفقاً له.

ثانياً: إعادة تقييم قابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة

توجب الفقرة 56 من المعيار المحاسبي الدولي (12) إعادة النظر بالمبلغ المرحل للأصل الضريبي المؤجل في نهاية كل فترة إعداد التقارير، وذلك في ضوء إمكانية توفر أرباح ضريبية كافية في الفترات المستقبلية بما يحقق قابلية انعكاس الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع.

ثالثاً: التغير في الأسلوب المتوقع لإسترداد الأصل

على سبيل المثال قد تقرر المنشأة في نهاية الفترة المالية بيع أحد الممتلكات من معدات أو مباني، وبالتالي استرداد المبلغ المرحل من خلال بيع الأصل وليس من خلال استخدامه الأمر الذي يترتب عليه تغير في معدل الضريبة لدى بعض دوائر الضريبة نتيجة تغيير طريقة استرداد المبلغ المرحل للأصل.

وبهدف معالجة الآثار الناجمة عن التغيير في المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام الضريبي المؤجل فإن المعيار المحاسبي الدولي (12) في فقرته 60 أوضح ما يلي: " قد يتغير المبلغ المرحل للالتزامات أو الأصول الضريبية المؤجلة

[1] المرجع نفسه، ص.ص 41-43.

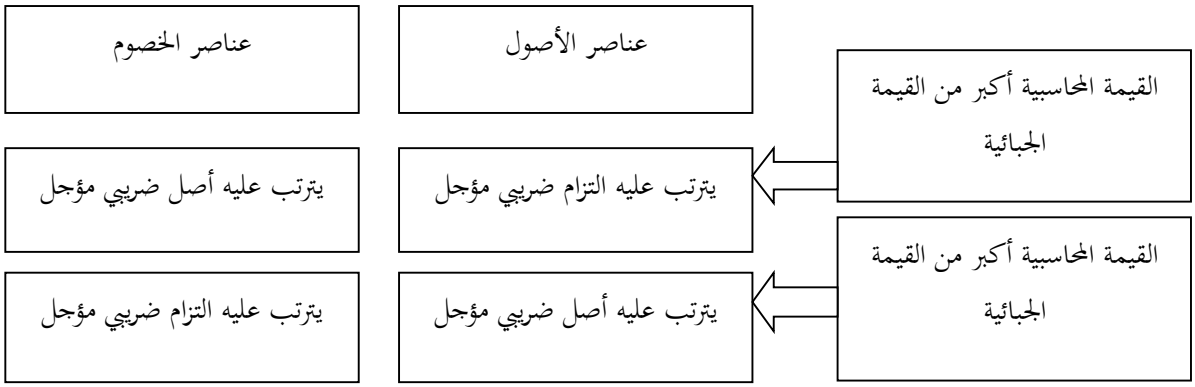
حتى لو لم يكن هناك تغيير بمبلغ الفروق المتعلقة بها، ويتم الاعتراف بالضريبة المؤجلة الناتجة عن ذلك في الربح أو الخسارة، ماعدا إلى الحد الدي يرتبط فيه ببنود تم الاعتراف بها سابقاً خارج الربح أو الخسارة".

المطلب الثالث: حالات إثبات، تسوية وتسجيل الضرائب المؤجلة

الفرع الأول: حالات إثبات الضرائب المؤجلة

أولاً: التحليل حسب أسلوب الميزانية

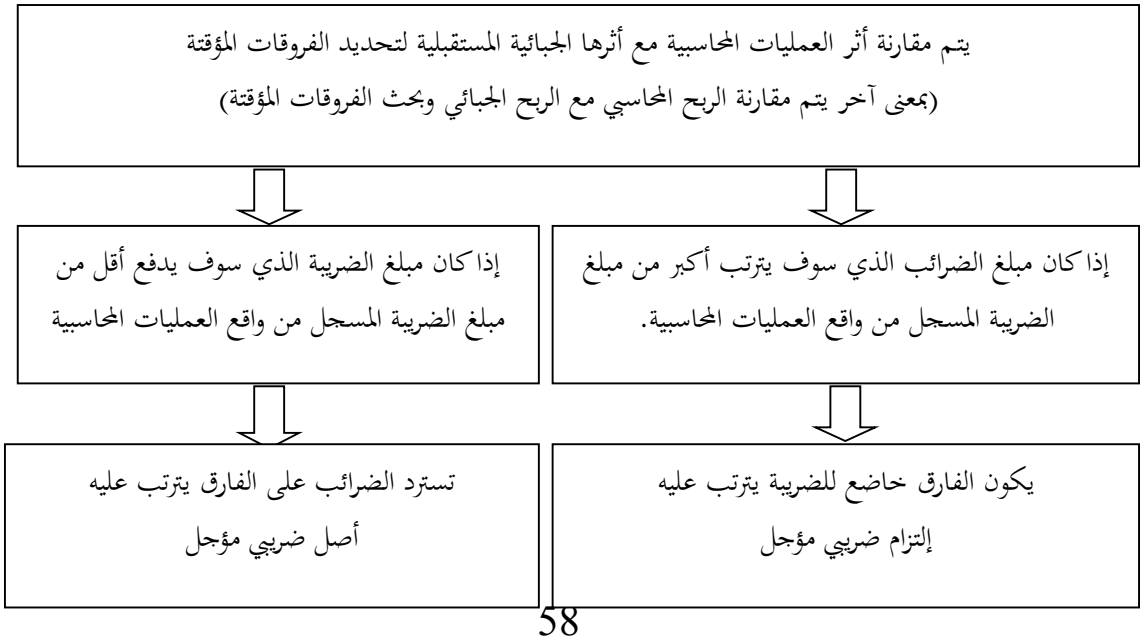
الشكل رقم (2-2): تحليل الضرائب المؤجلة حسب أسلوب الميزانية



المصدر: الحاج حلقوم، **محاسبة الضرائب المؤجلة IAS/SCF-IFRS**، جامعة فرحات عباس، سطيف، ديسمبر 2011، ص5.

ثانياً: التحليل حسب جدول حسابات النتائج (الأثر المنتظر من العمليات)

الشكل رقم (2-3): تحليل الضرائب المؤجلة حسب أسلوب حسابات النتائج



المصدر: الحاج حلقوم، **محاسبة الضرائب المؤجلة IAS/SCF-IFRS**، جامعة فرحات عباس، سطيف، ديسمبر 2011، ص 5.

ثالثاً: بعض حالات الضرائب المؤجلة:

سوى تم الاعتماد في تحديد الضرائب المؤجلة على أسلوب الميزانية المتضمن مقارنة القيمة المحاسبية لعناصر الميزانية مع القيمة الجبائية لنفس العناصر، أو على أسلوب جدول حسابات النتائج الذي يعتمد على مقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي فإن الفروقات تكون متطابقة في كلتا الأسلوبين، وبصفة عامة فإن تحليل هذه الفروقات تعطي حالات متعلقة بالضرائب المؤجلة نذكر منها:

- المصاريف الإعدادية المسجلة في الأموال الخاصة،
- فارق إعادة التقييم،
- الخسائر الجبائية والقروض الضريبية،
- الاختلاف بين الإهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي،
- عقود التمويل الايجاري،
- النتائج، الأعباء، الأرباح، الخسائر المسجلة في الأموال الخاصة،
- مصاريف التطوير،
- الأعباء القابلة للتخفيض وفق شروط،
- النتائج الخاضعة للضريبة وفق شروط،
- المؤونات القابلة للتخفيض حتى التحقق تدني القيمة،
- تحيين الحقوق، الديون، حسابات العملة الصعبة.

الفرع الثاني: تسوية وتسجيل الضرائب المؤجلة

يتم تسجيل الضرائب المؤجلة على مرحلتين، الأولى عند نشوء الفرق المؤقت، والثانية عند تسديد أو استرجاع قيمة الفرق.

أولاً: تسوية وتسجيل الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم

- يجعل الحساب 133 الضرائب المؤجلة على الأصول مدينا وبجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة عن أصول دائنا بمبلغ الضرائب عن النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة.

133		الضرائب المؤجلة أصول	xxxxxx	
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول		xxxxxx

- يجعل الحساب 134 الضرائب المؤجلة خصوم دائناً ويجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم أو أحد حساب رؤوس الأموال الخاصة حسب الحالة بالنسبة إلى مبالغ ضرائب مطلوب دفعها خلال السنوات المالية المقبلة.

693		فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم	xxxxxx	
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		xxxxxx

تتم في كل نهاية سنة مالية إعادة تقويم الضرائب المؤجلة كأصول وخصوم في مقابل الحسابات نفسها، تعكس تماما القيدين المذكرين أعلاه 692/133- 134/693.

ثانياً: أمثلة عن الضرائب المؤجلة

ارتأينا إلى تقديم الأمثلة التالية لتوضيح الأكثر لبعض حالات الضرائب المؤجلة وكيفية تسجيلها محاسبيا

❖ مثال رقم 01: الاختلاف بين الإهتلاك المحاسبي والإهتلاك الجبائي

الحالة 01:

لنفترض أحد المعدات المكتسبة في بداية السنة N مع البيانات التالية:

- قيمة الاستحواذ هي 3 000 000 دج.
- مدة الاهتلاك هي 5 سنوات.
- الإهتلاك المحاسبي المطبق هو الإهتلاك الخطي.
- الإهتلاك الضريبي المطبق هو الإهتلاك المتناقص.
- معدل الضريبة على أرباح الشركات 23 %.

لتسليط الضوء على الضريبة المؤجلة الناتجة عن تطبيق طريقتين للإهتلاك، يمكن عرض الجدول التالي:

السنوات (1)	قيمة الاستحواذ (2)	الإهتلاك الضريبي (3)	القيمة الضريبية الصافية (4)	الإهتلاك المحاسبي (5)	الفارق (6)=(3)-(5)	**التزام ضريبي مؤجل (7)= (6)*23%**
1	3 000 000	1200000	1 800 000	600 000	600 000	138 000
2	1 800 000	720 000	1 080 000	600 000	120 000	27 600
3	1 080 000	432 000	648 000	600 000	-168 000	-38 640
4	648 000	324 000	324 000	600 000	-276 000	-63 480
5	324 00	324 000	0	600 000	-276 000	-63 480
المجموع		3 000 000		3 000 000		0

ونلاحظ من الجدول أعلاه أنه في العمود رقم (6) خانة الفروقات توجد التزامات ضريبية مؤجلة، في السنتين الأوليتين سوف يتم تعديلهما في الثلاث سنوات القادمة.

إجراء التسويات المحاسبية الخاصة الضرائب المؤجلة:

في نهاية السنة 1 و2 نسجل القيدين على التوالي:

693		-نهاية السنة 1-	138 000	
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		138 000
693		-نهاية السنة 2-	27 600	
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		27 600

وفي نهاية السنوات 3، 4 و5 نسجل القيود على التوالي:

134		-نهاية السنة 3-	38 640	
	693	الضرائب المؤجلة على الخصوم		38 640

134		-نهاية السنة 4-	63 480	
		الضرائب المؤجلة على الخصوم		
	693	فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم		63 480
134		-نهاية السنة 5-	63 480	
		الضرائب المؤجلة على الخصوم		
	693	فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم		63 480

في نهاية حياة الأصل (الآلة) يكون الحساب 134 مرصداً

البيان	المدين	الدائن
31/12/2010	-	138 000
31/12/2011	-	27 600
31/12/2012	38 640	-
31/12/2013	63 480	-
31/12/2014	63 480	-
المجاميع	165 600	165 600

الحالة 02:

عكس الحالة 01:

نفترض:

- اقتناء معدات إعلام آلي في بداية السنة n بـ 000 000 6 دج.
- الإهتلاك الضريبي المطبق هو اهتلاك خطي.
- الإهتلاك المحاسبي المطبق هو الإهتلاك المتناقص.
- مدة الإهتلاك هي 4 سنوات للنوعين.
- معدل الضريبة على أرباح الشركات 23 %.

يتم اختيار طريقة الإهتلاك المتناقص من قبل الكيان، لأنه يعتقد أن ذلك أكثر ملاءمة لإظهار المنافع الاقتصادية للأصل، فيجب أن يتم تقييم تخصيص سنوي بناءا على تقديراتها الخاصة استنادا على القيمة السوقية في نهاية كل سنة مالية أو بناء على الدراسات الفنية والاقتصادية.

في هذا المثال اختار الكيان طريقة تسمى "SOFTY" (sum of the years) أو مجموع السنوات. ويحسب وفق المعادلة: [n x (n+1)/2] حيث n هي مدة الإهتلاك.

ويكون جدول الإهتلاك كالتالي:

السنوات (1)	قيمة الاستحواذ (2)	الاهتلاك المحاسبي (3)	القيمة المحاسبية الصافية (4)	الاهتلاك الضريبي (5)	الفارق (6)=(3)-(5)	أصل ضريبي مؤجل (7)= (6)*23%
01	6 000 000	2 400 000	-	1.500.000	900.000	207 000
02	6 000 000	1 800 000	-	1.500.000	300.000	69 000
03	6 000 000	1 200 000	-	1.500.000	-300.000	-69 000
04	6 000 000	600 000	-	1.500.000	-900.000	-207 000

بعد تطبيق طريقة "SOFTY" نجد:

- مجموع أرقام السنين في هذه الحالة هو 10.
- بعد عكس الأرقام في عمود "السنة"، يتم احتساب المخصص السنوي بقسمة تكلفة الشراء على مجموع عدد السنوات (10) وضرب الحاصل في رقم السنة المعكوس.

السنة الأولى: 2 400 000 = 4 x (6 000 000 /10)

السنة الثانية: 1 800 000 = 3 x (6 000 000/10)

نفس الطريقة مع السنتين الباقيتين.

ويبين الجدول السابق أنه خلال السنتين الأوليتين، ينبغي الاعتراف بضريبة مؤجلة على الأصول وتعديلها إبتداءًا من السنة الثالثة.

اعتمادا على معطيات السنتين الأوليتين، حساب "133 الضرائب المؤجلة أصول" يوضع في رصيد حساب " 692 فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول ". أما في نهاية السنة الرابعة سيكون حساب 133 قد تم ترصيده.

الحالة 03:

في بداية جانفي 2014 تم اكتساب آلة بتكلفة 30 000 دج. قررت المؤسسة اهتلاكها خلال 03 سنوات. لكن وفق قانون الضرائب يجب ان لا تقل فترة الإهتلاك عن 05 سنوات. معدل الضريبة على الأرباح 23 %.

تحليل الفروقات من خلال الميزانية: (يتم مقارنة القيمة الدفترية مع القيمة الجبائية)

السنوات	2014	2015	2016	2017	2018
القيمة المحاسبية الصافية للأصل	20 000	10 000	0	0	0
القيمة الجبائية للأصل	24 000	18 000	12 000	6 000	0
الفارق المؤقت	4 000	8 000	12 000	6 000	0
تغيرات الفارق	4 000	4 000	4 000	-6 000	- 6 000
أصل ضريبي مؤجل	920	920	920	-1380	-1380

تحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج: (يتم مقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي المؤقت)

السنوات	2014	2015	2016	2017	2018
مخصص الإهتلاك المحاسبي	10 000	10 000	10 000	0	0
مخصص الإهتلاك الجبائي	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000
الفارق المؤقت	4 000	4 000	4 000	-6 000	-6 000
تغيرات الفارق	4 000	8 000	12 000	6 000	0
أصل ضريبي مؤجل	920	920	920	-1380	-1380

في نهاية سنة 2014، 2015 و2016 نسجل القيد نفسه:

		-نهاية السنة 2014-		
133		الضرائب المؤجلة أصول	920	
	692	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		920
		-نهاية السنة 2015-		
133		الضرائب المؤجلة أصول	920	
	692	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		920
		-نهاية السنة 2016-		
133		الضرائب المؤجلة أصول	920	
	692	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		920

في نهاية 2017، 2018 نسجل القيد نفسه:

		-نهاية السنة 2017-		
692		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	1380	
	133	الضرائب المؤجلة أصول		1380
		-نهاية السنة 2018-		
692		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	1380	
	133	الضرائب المؤجلة أصول		1380

في نهاية حياة الأصل يكون الحساب 133 مرصداً

البيان	المدين	الدائن
31/12/2014	920	-
31/12/2015	920	-
31/12/2016	920	-
31/12/2017	-	1380
31/12/2018	-	1380
المجاميع	2760	2760

❖ مثال رقم 02: (الفروقات الناتجة عن مؤونات التكاليف)

في نهاية سنة 2015 قامت المؤسسة بتكوين مؤونة بمبلغ 000 7 دج لمواجهة بعض التكاليف التي سوف تتحقق في سنة 2016، مع افتراض ثبات رقم الأعمال 000 10 دج. معدل الضريبة على الأرباح 23%.

التحليل من خلال الميزانية:

البيان	سنة 2015	سنة 2016
القيمة المحاسبية الصافية للالتزام ح/158	7 000	0
القيمة الجبائية للالتزام	0	7 000
الفارق المؤقت	7 000	-7 000
أصل ضريبي مؤجل	1 610	-1 610

التحليل من خلال جدول حسابات النتائج:

رقم الأعمال	10 000	10 000
المؤونة المكونة	7 000	0
الربح الجبائي	0	7 000
الربح المحاسبي	7 000	-7 000
مبلغ الضريبة المستحقة 23 %	2 300	690
الفارق المؤقت	7 000	-7 000
أصل ضريبي مؤجل	1 610	-1 610

إجراء التسويات الخاصة للضرائب المؤجلة:

في نهاية سنة 2015:

695		الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية	2 500	
	444	الدولة–الضرائب على النتائج		2 500
133		الضرائب المؤجلة أصول	1 610	
	692	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		1 610

في نهاية 2016:

695		الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية	690	
	444	الدولة–الضرائب على النتائج		690
692		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	1 610	
	133	الضرائب المؤجلة أصول		1 610

الخلاصة

من خلال هذا الفصل والذي تناولنا فيه الضرائب المؤجلة وفق المعيار الدولي (12)، الذي يعالج الضرائب المؤجلة بشكل يتوافق ومتطلبات معالجة الضرائب على الدخل، وكذلك تناولنا المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، الذي خصها بمدونة حسابات في المجموعة الاولى، وعالجها بشكل مبسط مقارنة بما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية.

وواجهت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية سواء العامة أو الخاصة صعوبات في تطبيق الضرائب المؤجلة وهذا راجع إلى النقص وعدم معرفة القائمين على المحاسبة داخل هذه المؤسسات للضرائب المؤجلة وكذلك لنقص التشريعات الخاصة بها، وحتى الاشعار 10062014 الذي نشره المجلس الوطني للمحاسبة في 10 جوان 2014 كان متأخر نوعا ما ولم يشمل جميع الجوانب الخاصة بالضرائب المؤجلة من مفهوم وأحكام، ولم يعالج جميع الحالات التي تطرق لها.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

مقدمة الفصل

بعد استيفائنا للجزء الأول من الدراسة والمتمثل في الجانب النظري، حيث تطرقنا فيه إلى الخلفية النظرية للدراسة من عرض الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي والضرائب المؤجلة، وحتى تكون دراستنا واقعية ارتأينا أن ندعمها بدراسة ميدانية، سوف نحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على عينة من المهنيين في الحقل المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، وهذا لتقصي مدى اطلاعهم على مفهوم الضرائب المؤجلة ومعرفة أحكامها وأيضًا مدى تطبيقها في مؤسساتهم.

ولتحقيق هدف هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن محاورها مجموعة أسئلة والتي على ضوئها نقوم بالحكم على مدى فهم المؤسسات الاقتصادية وأيضًا مدى تطبيقها لأحكام الضرائب المؤجلة، كما قمنا بدراسة ميدانية لمؤسسة مطاحن مرمورة في ولاية قالمة للإطلاع على مدى وكيفية تطبيقها لأحكام الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي.

وفي خضم هذه المتغيرات، لجئنا إلى العديد من المصادر أهمها القوانين والتنظيمات المتعلقة بالضرائب المؤجلة وأيضًا الإشعار الذي نشره المجلس الوطني للمحاسبة في 10 جوان 2014، وكذا القيام بعملية التحكيم بتوزيع عينات من الاستمارة على بعض الأساتذة المتخصصين في مجال المنهجية والمحاسبة والجباية، ثم قمنا بمختلف الإجراءات المناسبة لإتمام الدراسة، ونقسم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول نوضح فيه مختلف المراحل التي مرت باستمارة الاستبيان من تصميم وتوزيع واسترجاع...، بالإضافة إلى دراسة العينة محل الدراسة ومختلف الخصائص التي تتصف بها، وكذا وصف اتجاه إجاباتهم بخصوص محاور الإستبيان والتحليل الإحصائي للاستبيان واختبار الفرضيات باستخدام إختبار ANOVA.، فيما خصص المبحث الثاني للدراسة الميدانية في مؤسسة مطاحن مرمورة.

المبحث الأول: دراسة ميدانية بالإعتماد على أداة الإستبيان

سوف نقوم من خلال هذا المبحث بتقديم وصف لأداة الدراسة والمتمثلة في أداة الإستبيان وما مرت عليه من مراحل من تصميم وتوزيع وتحليل، وفي الأخير نقوم باختبار نتائج الفرضيات المستخلصة من التحليل.

المطلب الأول: أداة الدراسة

سعيًا منّا لمعرفة مدى فهم وتطبيق أحكام الضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية، اعتمدنا في هذا الفصل على أسلوب التحري المباشر باستخدام أداة الاستبيان والتي تعد من بين أهم الأدوات المتعلقة بالتقدير الشخصي للظواهر والأحداث، وهذا لمعرفة مدى تطابق وجهة نظر العينة المختارة من مجتمع الدراسة.

ومن خلال هذا المبحث سنقوم بعرض استمارة الاستبيان التي تمثل قاعدة المعطيات التي تم الاعتماد عليها في الدراسة الإحصائية، وهذا بتوضيح مراحل إعدادها ومختلف الظروف المحيطة بها والمنهجية المتبعة في هذه الدراسة.

الفرع الأول: مراحل إعداد الإستبيان

تمر استمارة الاستبيان بالعديد من المراحل، بدءًا بتصميمها إلى غاية معالجتها، وفي هذا البند نحاول توضيح أهم المراحل التي مرت بها هذه الأداة، وذلك فيما يلي:

أولاً: تصميم إستمارة الإستبيان

من خلال هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة، بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين والذين من المفترض أن يكونوا على إطلاع واسع بموضوع الدراسة، بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث، وقد استعنا بالنصوص القانونية والتنظيمية وأيضًا إشعار المجلس الوطني للمحاسبة الذي نشر في 10 جوان 2014 لإعداد هذا الاستبيان، وهذا للإحاطة بكل الجوانب والتعرض لآخر التطورات في مجال الضرائب المؤجلة ولرفع نسبة الإجابة والقبول لدى العينة المدروسة.

تمت طباعة الإستبيان على أوراق عادية، حيث تضمن أربعون (40) سؤالًا، وتمت صياغتها باللغة العربية.

ثانيًا: نشر إستمارة الإستبيان على أفراد العينة

بهدف نشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان وضمان الحصول على إجابات صادقة اعتمدنا على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي:

– المقابلة الشخصية: هذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة إلى المستجوب ومحاولة شرح الهدف من توزيعها وإبعاد الغموض الذي قد يكتنفها، كما حرصنا على ضرورة ملء الاستمارة في أسرع وقت ممكن.

– التسليم غير المباشر: هذا من خلال إيداع استمارة الاستبيان في عدد قليل فقط من المؤسسات الاقتصادية ثم العودة من أجل استعادتها لغياب المدير أو القائمين على المحاسبة.

ثالثًا: معالجة الإستمارة

قمنا خلال هذه المرحلة بفرز وتحليل الإجابات المتضمنة في الإستمارة، قصد بناء قاعدة معطيات والتي يتم إعدادها بالاعتماد على برنامج Excel 2010 وبعد استبعاد الاستمارات الملغاة تم تفريغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول مصفوفي يتضمن 41 عمودًا و 36 سطرًا، حيث تم تخصيص خانة لكل جواب في الإستمارة، وبهذا وبعدم إحتساب الأسئلة المفتوحة والتي ستستعمل للتحليل فقد حصلنا على قاعد معطيات للاستبيان تتكون من (30*35) والتي تساوي 1050 معطيات. تم تكميم هذه المعطيات بالإعتماد على الأسلوبين التاليين:

بالنسبة للأسئلة الستة الأولى، يرمز للخيار الأول بالعدد 1، والخيار الثاني بالعدد 2 والخيار الثالث بالعدد3...

بالنسبة لباقي الأسئلة يرمز للإجابة بـ "نعم" بالعدد 1، وللإجابة بـ "لا" بالعدد 0، و الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-1): المقياس المعتمد في الدراسة

البيان	نعم	لا
الدرجة	1	0

المصدر: من إعداد الطلبة

أما فيما يخص الأسئلة المفتوحة فسوف تستعمل في التحليل.

الفرع الثاني: منهجية الدراسة

أولاً: هيكل الإستبيان

تضمنت استمارة الإستبيان أربعون (40) سؤالاً، بُوِّبت في أربع محاور رئيسية، ولقد تم صياغة الأسئلة وفق النوع المغلق أي ذات البدائل المحددة ("نعم" أو "لا") بالإضافة إلى أسئلة أخرى مفتوحة نستعين بها في التحليل، وهذا للوصول بدقة إلى أراء المستجوبين حول المحاور المحددة.

ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي:

– المحور الأول: تضمّن هذا المحور الأسئلة المتعلقة بالخصائص الديموغرافية للمستجوب من خبرة ومنصب العمل والمستوى التعليمي...الخ، ويحتوي على 6 أسئلة، من السؤال الأول إلى السؤال السادس.

– المحور الثاني: تضمن هذا المحور الأسئلة المحددة لمعرفة مدى الإلمام بمفهوم الضرائب المؤجلة والاطلاع على تطوراتها، ويحتوي على سبعة أسئلة، من السؤال السابع إلى السؤال الثالث عشر.

– المحور الثالث: تضمن هذا المحور الأسئلة المحددة لقياس مدى المعرفة بأحكام وقواعد الضرائب المؤجلة، ويحتوي على ثمانية أسئلة، من السؤال الرابع عشر إلى السؤال الواحد والعشرون.

– المحور الرابع: تضمن هذا المحور الأسئلة المحددة لمعرفة مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لقواعد الضرائب المؤجلة على أرض الواقع، ويحتوي على سبع عشر سؤالاً، من السؤال الثاني والعشرين إلى السؤال الأربعين.

ثانيًا: عينة الدراسة

يتكون مجتمع هذه الدراسة الميدانية من مهنيين في الحقل المحاسبي والمالي في المؤسسات الإقتصادية العامة والخاصة، حيث شمل مجتمع الدراسة المناصب التالية:

- مدراء ورؤساء أقسام المحاسبة والمالية.
- محاسبين.
- مكلفين بالدراسات المحاسبية والمالية.
- إطارات في المحاسبة.

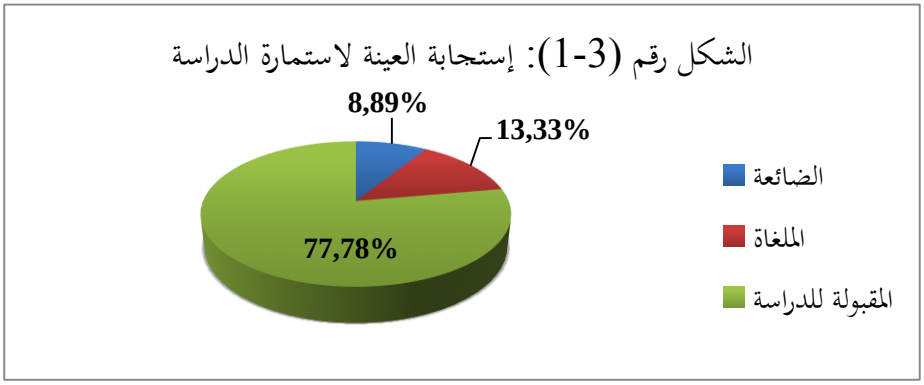
ولغرض إتمام دراستنا، قمنا باختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، بحيث لم يتم تحديدها بشكل مسبق، إذ قمنا بتوزيع 45 إستمارة إستبيان، وقد تم بعد عملية الفرز والتنظيم الإبقاء على 35 إستمارة، وتم إستبعاد 10 إستمارات إما لخلوها من الإجابة، أو للنقص أو التضارب الموجود في الإجابات، وأيضًا لكثرة التشطيب أو لضياعها.

الجدول رقم (3-2): عينة الدراسة

عدد الاستمارات	الموزعة	الضائعة	الملغاة	المقبولة للدراسة
التكرار	45	4	6	35
النسبة	100,00 %	8,89 %	13,33 %	77,78 %

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على فرز استمارات الاستبيان

الشكل رقم (3-1): إستجابة العينة لاستمارة الدراسة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج Excel 2010

المطلب الثاني: وصف خصائص وإجابات عينة الدراسة

الفرع الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

أولاً: توزيع عينة الدراسة حسب نوع الجنس

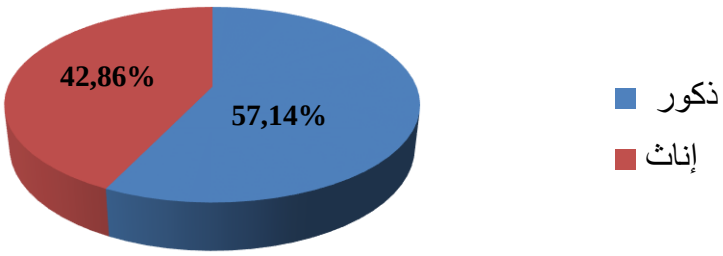
من خلال تحليل نوع الجنس الخاص بالمستجوبين (ذكر أو أنثى) تحصلنا على نسب متقاربة حيث بلغ عدد المستجوبين الذكور 20 أي بنسبة 57,14%، أما عدد المستجوبين الإناث 15 أي بنسبة 42,86%، ويمكن توضيح هذه النسب كما يلي:

الجدول رقم (3-3): توزيع عينة الدراسة حسب نوع الجنس

الفئة	التكرار	النسبة %
ذكر	20	57,14
أنثى	15	42,86
المجموع	**35**	**100%**

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على فرز إستمارات الاستبيان

الشكل رقم (3-2): توزيع عينة الدراسة حسب نوع الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على برنامج Excel 2010

ثانيًا: توزيع عينة الدراسة حسب العمر

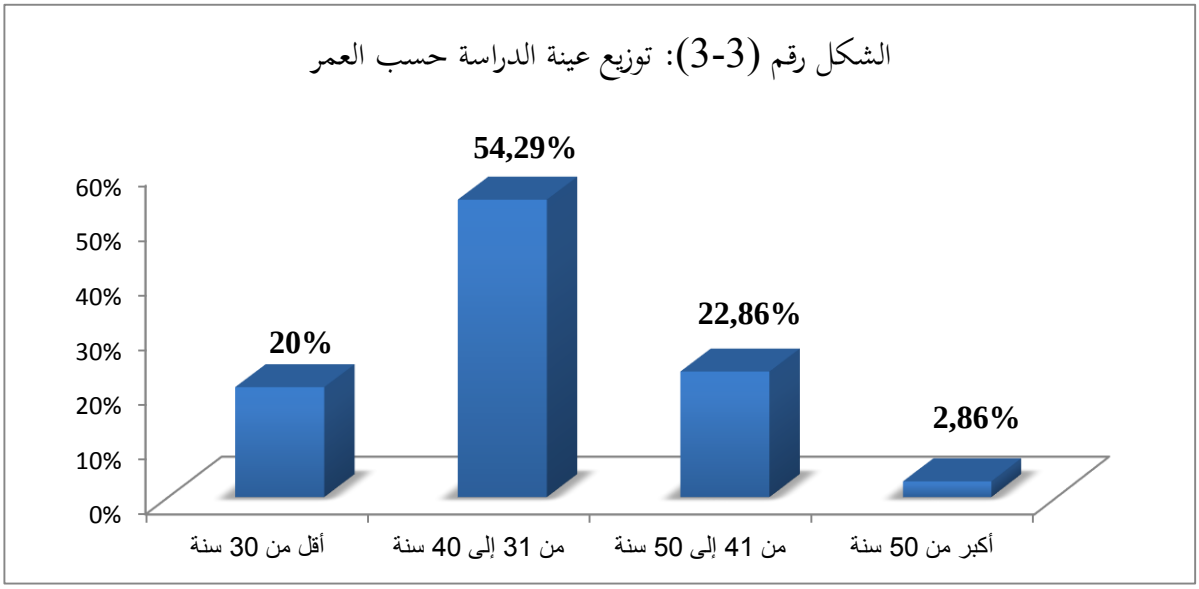
لقد قمنا بتحديد فئات الأعمار إلى أربع فئات، وبعد أن قمنا بتحليلها توصلنا إلى أن الفئة الأكثر تكرارًا هي الفئة الثانية التي حدودها بين 31-40 سنة وأصغر فئة هي الفئة الرابعة أي أكبر من 50 سنة، ويمكن إعطاء توضيح أكثر فيما يلي:

الجدول رقم (3-4): توزيع عينة الدراسة حسب العمر

الفئة	أقل من 30 سنة	من 31 إلى 40 سنة	من 41 إلى 50 سنة	أكبر من 50 سنة	المجموع
التكرار	07	19	08	01	35
النسبة %	20	54,29	22,86	2,86	100 %

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على فرز استمارات الاستبيان

الشكل رقم (3-3): توزيع عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج Excel 2010

ثالثًا: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

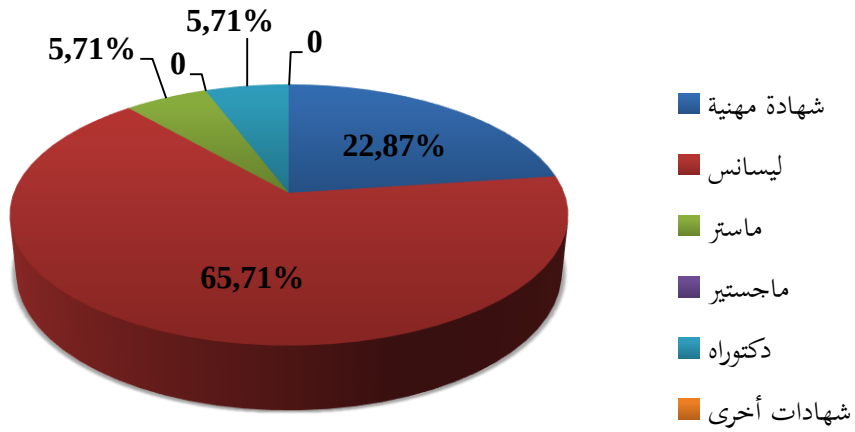
من خلال تحليلنا للمؤهل العلمي للمستجوبين ومن خلال توسيعنا للمجال المطلوب 5 أنواع من الشهادات وأيضًا ترك خيار آخر مفتوح لشهادات أخرى، فقد حصلنا على أربع أنواع من الشهادات، ووجدت أكبر نسبة من المستجوبين الحاملين لشهادة الليسانس 65,71%، بينما بلغت أصغر نسبة لحاملي شهادة الدكتوراه نسبة 5,71%، أما شهادة الماجستير والشهادات الأخرى فمعدومة، ويمكن توضيح كل النسب من خلال الأشكال التالية:

الجدول رقم (3-5): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المستوى	التكرار	النسبة
شهادة مهنية	08	22,87
ليسانس	23	65,71
ماستر	02	5,71
ماجستير	00	00
دكتوراه	02	5,71
شهادات أخرى	00	00
المجموع	**35**	**100%**

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على فرز إستمارات الاستبيان

الشكل (3-4): نوزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج Excel 2010

رابعًا: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

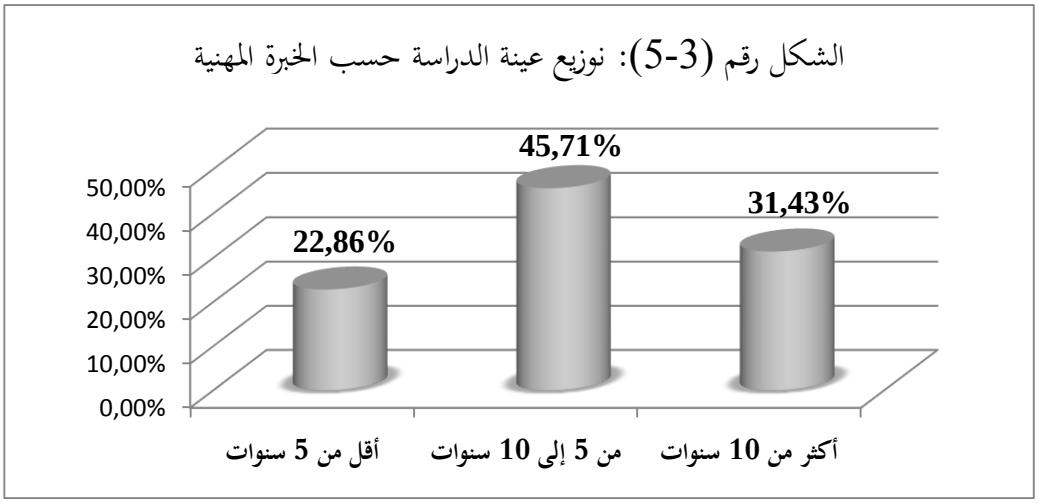
تم تقسيم خبرة المستجوبين في ميدان العمل إلى ثلاث فئات، الفئة الأولى تضم المستجوبين الذين لهم خبرة أقل من خمس سنوات، حيث بلغت نسبتهم 22,86 %، أما الفئة الثانية فضمت المستجوبين الذين يملكون خبرة مهنية تتراوح بين خمس وعشرة سنوات وبلغت نسبة مشاركتهم في الاستقصاء 45,71%، وضمت الفئة الثالثة المستجوبين الذين يملكون خبرة مهنية لأكثر من عشرة سنوات وبلغت نسبتهم 31,43%. ويمكن توضيح هذه النسب من خلال الأشكال التالية:

الجدول رقم(3-6): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الفئة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	08	22,86
من 5 إلى 10 سنوات	16	45,71
أكثر من 10 سنوات	11	31,43
المجموع	**35**	**100%**

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على فرز استمارات الاستبيان

الشكل رقم (3-5): نوزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج Excel 2010

خامسًا: توزيع عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي في المؤسسة

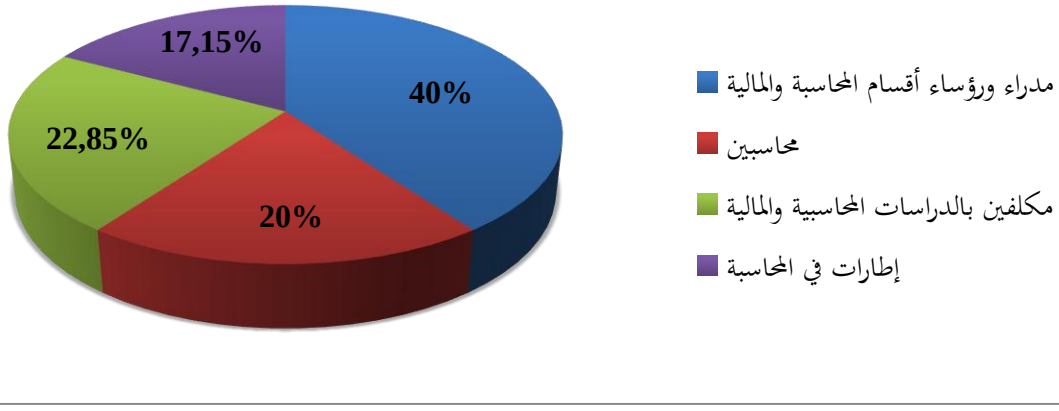
يبين الجدول رقم (3-7) توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة، وبتوزيعنا لاستمارة الاستبيان على كافة المهنيين في قسم المحاسبة والمالية في المؤسسات الاقتصادية وبعد عملية الفرز صنفنا الوظائف إلى أربع أنواع، حيث بلغت أكبر نسبة في وظيفة رئيس قسم المحاسبة والمالية 40%، وأصغر نسبة هي وظيفة إطار محاسبي 17,14%، ويمكن توضيح هذه النسب من خلال الأشكال التالية:

الجدول رقم (3-7): توزيع عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي في المؤسسة

الوظيفة	التكرار	النسبة
مدراء ورؤساء أقسام المحاسبة والمالية	14	40
محاسبين	07	20
مكلفين بالدراسات المحاسبية والمالية	08	22,85
إطارات في المحاسبة	06	17,15
المجموع	**35**	**% 100**

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على فرز استمارات الاستبيان

الشكل رقم (3-6): توزيع عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي في المؤسسة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج Excel 2010

سادسًا: توزيع عينة الدراسة حسب نوع المؤسسة

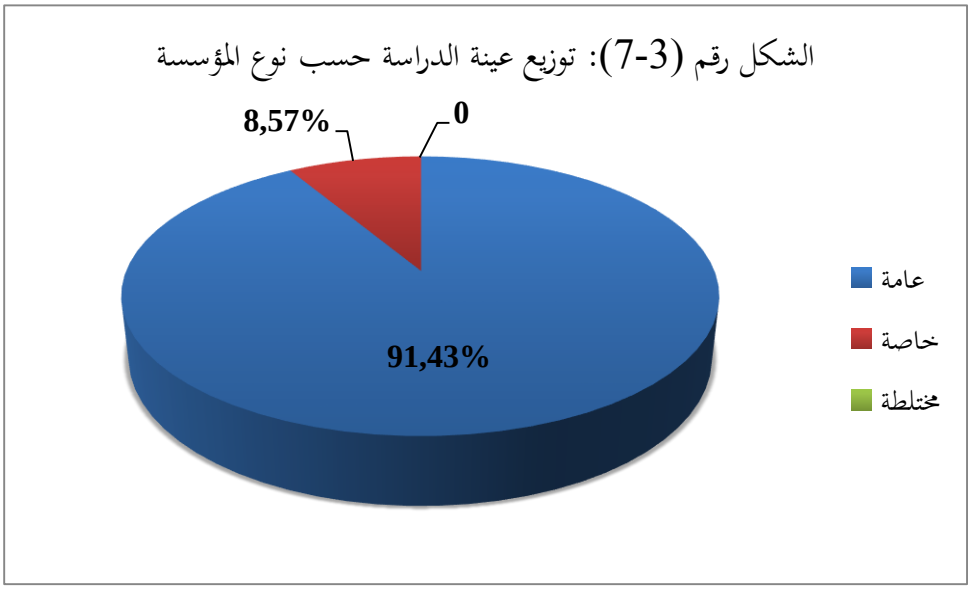
قمنا بتحديد ثلاث أنواع من المؤسسات حيث بلغت نسبة المؤسسات العامة 91,43% والخاصة 8,57 أما المختلطة 00%، مما يعني أن ثلاث استمارات وزعت في مؤسسة خاصة واحدة فقط، والأشكال التالية توضح هذه النسب:

الجدول رقم (3-8): توزيع عينة الدراسة حسب نوع المؤسسة

نوع المؤسسة	التكرار	النسبة
عامة	32	91,43
خاصة	03	8,57
مختلطة	00	00
المجموع	**35**	**% 100**

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على فرز استمارات الاستبيان

الشكل رقم (3-7): توزيع عينة الدراسة حسب نوع المؤسسة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج Excel 2010

الفرع الثاني: وصف إجابات عينة الدراسة

من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من المحاور المدروسة، ثم إستنتاج إتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة.

أولاً: حول الإلمام بمفهوم الضرائب المؤجلة والإطلاع على تطوراتها

الجدول رقم (3-9): إجابات العينة على أسئلة المحور المحور الثاني

رقم السؤال	التكرارات		النسبة %		الإنحراف المعياري	الإجابة المرجحة	الإجابة المطلوبة	إتجاه العينة
	نعم	لا	نعم	لا				
07	20	15	57,14	42,86	0,5020	نعم	نعم	مقبول
08	06	29	17,14	82,86	0,3823	لا	نعم	مرفوض
09	سؤال مفتوح يستعمل في التحليل							
10	21	14	60	40	0,4970	نعم	نعم	مقبول
11	17	18	48,57	51,43	0,5070	لا	نعم	مرفوض
12	22	13	62,86	37,85	0,4902	نعم	لا	مرفوض
13	07	28	20	80	0,4058	لا	نعم	مرفوض

الإجابة المرجحة للمحور الثاني: مدى الإلمام بمفهوم الضرائب المؤجلة والإطلاع على تطوراتها

الإجابات الممكنة على المحور	التكرار		النسبة%		الإنحراف المعياري للمحور	إتجاه المحور
	الأجوبة الصحيحة	الأجوبة الخاطئة	الأجوبة الصحيحة	الأجوبة الخاطئة		
210	84	126	40	60	0,4862	مرفوض

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على برنامج spss 20.0

- السؤال 07: "الضرائب المؤجلة هي الفروقات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي":

بلغت نسبة الإجابات الصحيحة 57,14% والإجابات الخاطئة 42,86% وهذا يدل على أن 20 من أصل 35 مستجوب يعلم بأن الضرائب المؤجلة هي الفروقات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

- السؤال 08: "هل اطلعت على الإشعار الذي نشره المجلس الوطني للمحاسبة في 14 جوان 2014 الخاص بالضرائب المؤجلة ؟":

بلغت نسبة الإجابة بالنفي 82,86% والإجابة بنعم 17,14%، وهذا يشير إلى أن فقط 06 من أصل 35 مستجوب إطلع على الإشعار، مما يدل على عدم إتباع التطورات الحاصلة على مستوى الضرائب المؤجلة وما صدر فيها من تشريعات.

- السؤال 09: "إذا كانت الإجابة نعم، ما هو رأيك بالمرسوم":

أمّا من اطلع على الإشعار فكان رأيهم أنه ترك بعض اللبس في مجال الضرائب المؤجلة والبعض منهم أضاف رأيه الخاص:

- هناك نقص في النصوص التطبيقية على مستوى إدارة الضرائب.

- دائمًا تكون هناك بعض الثغرات القانونية والتي دائمًا ما تخلق بعض الهشاشة في النظام الضريبي عامة.

- السؤال 10: "كل المؤسسات الإقتصادية مهما كان نوعها تصادف في حساباتها حالة من الضرائب المؤجلة كل سنة":

بلغت نسبة الإجابة الصحيحة 60% والإجابة الخاطئة 40%، وهذا يدل على أن 21 مستجوب من أصل 35 على علم بأن المؤسسات الإقتصادية مهما كان نوعها تصادف في حساباتها على الأقل حالة من الضرائب المؤجلة كل سنة.

- السؤال 11: "تواجه المؤسسات الاقتصادية حالة سداد للضرائب المؤجلة أو تستفيد من حالة استرداد":

بلغت نسبة الإجابات الصحيحة 48,57% والإجابات الخاطئة 51,43%، أي أن 17 مستجوب فقط من أصل 35 على علم بأن للضرائب المؤجلة نوعان إما ضرائب مؤجلة أصول للإسترداد وإما ضرائب مؤجلة خصوم للسداد.

- السؤال 12" يمكن لحساب الضرائب المؤجلة أن يظهر في الحسابات ويرصد في نهاية نفس السنة":

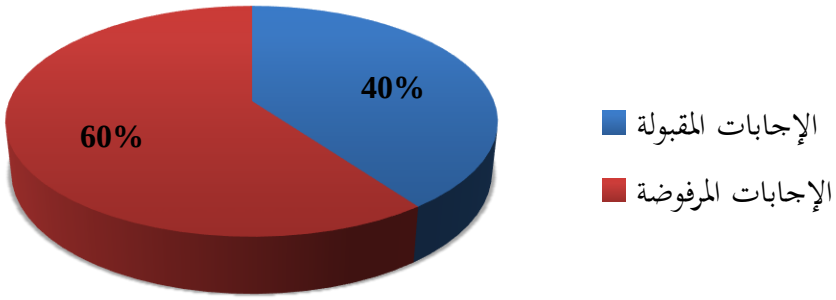
لقد أجاب 22 مستجوب من أصل 35 بالإجابة "نعم" وهي إجابة خاطئة، أي أن نسبة 37,85% فقط من المستجوبين على علم أن الضرائب المؤجلة إذا نشأت فهي لاترصد في نفس السنة.

- السؤال 13" قمت بدراسات تكوينية في مجال الضرائب المؤجلة ":

بلغت نسبة الحاصلين على تكوين في مجال الضرائب المؤجلة 20% أما نسبة غير المكونين بلغت 80%، ويمكن القول أن النسبة الصغيرة من المكونين تحتوي فقط على فئة رؤساء الأقسام.

ويمكن تمثيل النسب العامة في هذا المحور من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(3-8): إجابات عينة الدراسة على أسئلة المحور الثاني



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج Excel 2010

وما هو ملاحظ فإن معظم الأجوبة في هذا المحور والمتعلق بمدى الإلمام بمفهوم الضرائب المؤجلة والاطلاع على تطوراتها كانت إما مرفوضة بنسبة 60% وإما مقبولة بنسبة 40% وهي نسبة قليلة مقارنة بالنسبة المرفوضة، مما لا يمنع من القول أن نسبة كبيرة من المستجوبين ليسوا ملمين بمفهوم الضرائب المؤجلة، كما ننوه إلى أن صنف رؤساء أقسام المالية والمحاسبة وصنف المحاسبين كان لهم الأثر الكبير في اكتساب نسبة 40% من القبول.

ثانيًا: حول المعرفة بأحكام الضرائب المؤجلة وقواعدها

الجدول رقم (3-10): إجابات عينة الدراسة على أسئلة المحور الثالث

رقم السؤال	التكرارات		النسبة%		الإنحراف المعياري	الإجابة المرجحة	الإجابة المطلوبة	إتجاه العينة
	نعم	لا	نعم	لا				
14	19	16	54,29	45,71	0,5054	نعم	نعم	مقبول
15	12	23	34,29	65,71	0,4815	لا	نعم	مرفوض
16	18	17	51,43	48,57	0,5070	نعم	نعم	مقبول
17	09	26	25,71	74,29	0,4434	لا	نعم	مرفوض
18	23	12	65,71	34,29	0,4815	نعم	نعم	مقبول
19	13	22	37,14	62,86	0,4902	لا	نعم	مرفوض
20	20	15	57,14	42,86	0,5020	نعم	نعم	مقبول
21	16	19	45,71	54,29	0,5054	لا	نعم	مرفوض
الإجابة المرجحة للمحور الثالث: مدى المعرفة بأحكام وقواعد الضرائب المؤجلة								
الإجابات الممكنة في المحور	**التكرار**		**النسبة%**		**الإنحراف المعياري للمحور**			**إتجاه المحور**
	الأجوبة الصحيحة	**الأجوبة الخاطئة**	**الأجوبة الصحيحة**	**الأجوبة الخاطئة**				
280	130	150	46,43	53,57	0,49962			مرفوض

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على برنامج spss 20.0

- السؤال 14 "إن إختلاف قيمة الإهتلاك المحسوب في المؤسسة عن قيمة الإهتلاك المعترف به ضريبيا له أثر على ظهور حساب الضرائب المؤجلة":

بلغت نسبة الإجابات الصحيحة 54,29% والإجابات الخاطئة 45,71%، ما يعني أن 19 مستجوب من أصل 35 على علم بأن إختلاف قيمة الإهتلاك المحاسبي عن قيمة الإهتلاك الضريبي له أثر على ظهور حساب الضرائب المؤجلة.

- السؤال 15 "يوجد أثر للإيرادات أو المصاريف المثبتة محاسبيا في السنة الحالية والمقدمة لسنوات القادمة على الضرائب المؤجلة".

من الملاحظ أن نسبة الأجوبة الخاطئة على هذا السؤال بلغت 65,71% وهي نسبة كبيرة مقارنة بنسبة الإجابات الصحيحة التي بلغت 34,29%، وهذا ما يدل على 23 مستجوب من أصل 35 لا يعلمون هذا الحكم الخاص بالضرائب المؤجلة.

- السؤال16 "تنشأ الضرائب المؤجلة في فترة محاسبية ثم تنعكس بالسداد أو الإسترداد في فترات محاسبية أخرى":

بلغت نسبة المستجوبين الذين أجابوا إجابات صحيحة على هذا السؤال 51,43% ونسبة الذين أجابوا بالخطأ 45,57%، وهو ما يدل على أن 18 مستجوب من بين 35 على علم بأن الضرائب المؤجلة ترصد في غير السنة التي نشأة فيها، وهذه الإجابة لا تلغي إجابة السؤال 12 لأن النسب متقاربة.

- السؤال 17 "يمكن أن تتغير قيمة الضرائب المؤجلة مع مرور الوقت":

تعتبر نسبة الخطأ في هذا السؤال 74,29% كبيرة مقارنة بنسبة الصحة 25,71%، ويمكن إرجاع إما لعدم الفهم الجيد للسؤال وإما للجهل التام بأن الضرائب المؤجلة يمكن أن تتغير في السنوات اللاحقة لسنة نشوئها، مثلاً بتغير معدل الضرائب على الأرباح المطبق.

- السؤال18 "توجد آثار مستقبلية للضرائب المؤجلة على حساب الضريبة":

كانت نسبة 65,71% من المستجوبين واضح لها أن قيمة الضرائب المؤجلة تؤثر على قيمة الضريبة مستقبلاً فإما أن تزيدها أو تنقصها، ونسبة 34,29% جهلوا ذلك.

- السؤال19 "يمكن لحساب الضرائب المؤجلة أن يظهر في جانب الأصول كما يمكن أن يظهر في جانب الخصوم":

مع أن السؤال كان مبسطًا للغاية فإن نسبة 62,86% من المستجوبين أجابوا إجابات خاطئة، ونسبة 37,14% فقط أصابوا في الإجابة، ما يؤكد النسب الموجودة في السؤال 11، أي أن النسبة المخطأة في الإجابة لا تعلم أن للضرائب المؤجلة نوعان (أصول أو خصوم).

- السؤال 20"يتم ترصيد حساب الضرائب المؤجلة متى تمت عملية الاسترداد أو السداد (حسب النوع)":

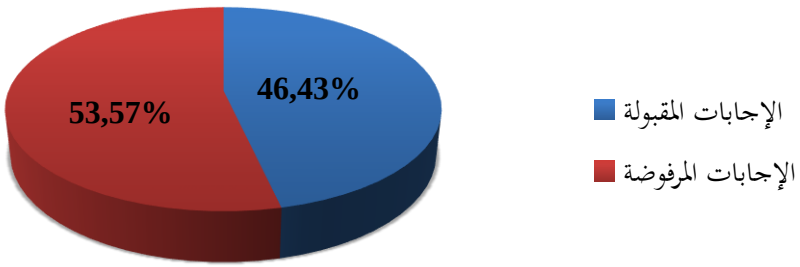
كان نص السؤال مبسطًا ومفهومًا لذا تحصل على نسبة إجابة صحيحة بلغت 57,14% ونسبة 42,86% من الإجابات الخاطئة، ويمكن أن يكون ذلك إلى عدم فهم السؤال.

- السؤال 21 "هل تغير معدل IBS يمكن أن يؤثر على قيمة الضرائب المؤجلة المسجلة مسبقاً":

بلغت نسبة الصواب 45,71% ونسبة الخطأ 54,29%، ما يؤكد على صحة نسب السؤال 17، وهو أن النسبة التي أخطأت من المستجوبين تجهل أن الضرائب المؤجلة المسجلة مسبقًا يمكن أن تتغير قيمتها، حيث أوجب المعيار 12 من المشروع القيام بإعادة تقييم المبالغ المرحلة للأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة والتي يمكن أن تتغير نتيجة التغير في معدّلات الضريبة أو قوانينها أو التغير في الأسلوب المتوقع لاسترداد الأصل.

ويمكن تمثيل النسب العامة في هذا المحور من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(3-9): إجابات عينة الدراسة على أسئلة المحور الثالث



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج Excel 2010

كما هو ملاحظ فإن الأجوبة في هذا المحور والمتعلق بمدى المعرفة بأحكام وقواعد الضرائب المؤجلة تكاد تكون متوازنة بين الصواب والخطأ، إلا أن نسب الخطأ كانت أكبر بقليل ما يدفعنا إلى القول أن نسبة 46,43% فقط لهم معرفة وفهم بالأحكام والقواعد الخاصة بالضرائب المؤجلة، ونسبة 53,57% ليست لديهم المعرفة الكافية.

ثالثًا: حول تطبيق قواعد الضرائب المؤجلة على أرض الواقع

من خلال توزيعنا لإستمارة الإستبيان فقد صنفنا 8 مؤسسات عمومية ومؤسسة وحيدة خاصة، ومن هذا المنطلق سوف نحلل أسئلة المحور الرابع بطريقة مختلفة، حيث سيكون مجموع التكرارات مساوي لمجموع المؤسسات أي المجموع هو تسعة (9)، وسوف تصنف الأجوبة على أساس حالات واقعية حسب إحتمالين إما أن تكون المؤسسة قد مرت بالحالات المذكور"يوجد تطبيق" أم لم تمر بالحالات المذكورة "لا يوجد تطبيق" وأيضًا لكل مؤسسة تعليقها الخاص على الحالة التي مرت بها، وننوه إلى أن الجدول الموالي عبارة عن إستخلاص فقط لما مرت عليه المؤسسات وسوف نقوم فيما بعد بتقديم شرح مفصل عن الحالات التي ثبت تطبيقها.

الجدول رقم (3-11): إجابات العينة على أسئلة المحور الرابع

رقم السؤال	التكرارات		النسبة%		الإنحراف المعياري	الإجابة المرجحة
	نعم	لا	نعم	لا		
22	3	6	33,33	66,67	0,5	لايوجد تطبيق
23	سؤال مفتوح يستعمل في التحليل					
24	4	5	44,44	55,56	0,5270	لايوجد تطبيق
25	سؤال مفتوح يستعمل في التحليل					
26	2	7	22,22	77,78	0,4409	لايوجد تطبيق
27	سؤال مفتوح يستعمل في التحليل					
28	6	3	66,67	33,33	0,5	الجواب معكوس "لا يوجد تطبيق"
29	3	6	33,33	66,67	0,5	لايوجد تطبيق
30	سؤال مفتوح يستعمل في التحليل					
31	2	7	22,22	77,78	0,4409	لايوجد تطبيق
32	سؤال مفتوح يستعمل في التحليل					

33	5	4	55,56	44,44	0,5270	يوجد تطبيق
34	سؤال مفتوح يستعمل في التحليل					
35	4	5	44,44	55,56	0,5270	لايوجد تطبيق
36	سؤال مفتوح يستعمل في التحليل					
37	4	5	44,44	55,56	0,5270	لايوجد تطبيق
38	سؤال مفتوح يستعمل في التحليل					

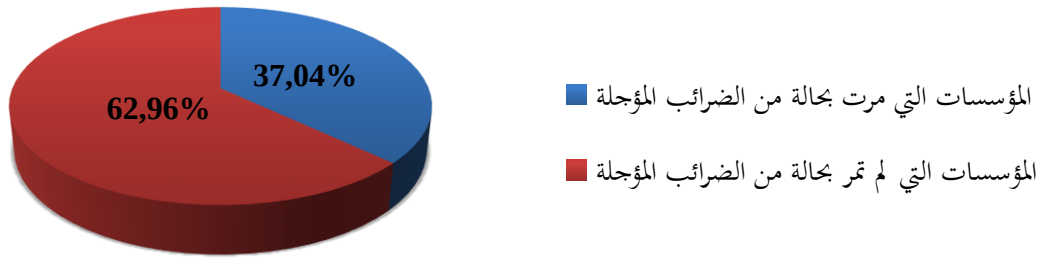
الإجابة المرجحة للمحور الرابع: مدى تطبيق قواعد الضرائب المؤجلة على أرض الواقع

الإجابات الممكنة على المحور	التكرار		النسبة%		الإنحراف المعياري للمحور	إتجاه المحور
	يوجد تطبيق	لا يوجد تطبيق	يوجد تطبيق	لا يوجد تطبيق		
81	30	51	37,04	62,96	0,421764	لا يوجد تطبيق

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على برنامج spss 20.0

إذا أردنا أن نحكم على معطيات الجدول 3-11 فسوف نقول أن أغلب المؤسسات لم تمر أو لم تعالج حالة واحدة على الأقل للضرائب المؤجلة وأن نسبة صغيرة منها فقط فعلت ذلك، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (3-10): إجابات عينة الدراسة على أسئلة المحور الرابع



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج Excel 2010

والمثير للجدل أن أغلب المؤسسات أجابت بالنفي عن الأسئلة المباشرة عن ما إذا مرت المؤسسة بحالة للضرائب المؤجلة، أي الأسئلة رقم 24 و 28، وفي المقابل نجد هذه المؤسسات توافق أو تؤكد على معالجتها لحالات شرحها المجلس الوطني للمحاسبة CNC بأنها تولد حالة من الضرائب المؤجلة كالإختلاف بين الإهتلاك المحاسبي والإهتلاك الضريبي وأيضًا الفارق في إعادة التقييم، ورغم ذلك تؤكد الأسئلة المفتوحة إلى أن هذه المؤسسات لم تعالج هذه الحالات بالشكل الصحيح، وهو مايزيد في التأكيد على نقص فهم أحكام الضرائب المؤجلة في المؤسسات الإقتصادية.

ومن هذا الشرح نقول أن بعض المؤسسات مرت بحالة للضرائب المؤجلة حتى دون أن تعلم بذلك، وذلك راجع إلى نقص الخبرة والتكوين في هذا المجال من جهة ونقص إشراف مصلحة الضرائب على الرقابة.

أما فيما يخص الأسئلة المفتوحة فهي تخص المؤسسات التي مرت بحالات للضرائب المؤجلة، وقد إستخلصنا منها بعض النقاط فيما يلي:

- السؤال 23: حول تطبيق معدل IBS الجديد (23%)، حيث صرحت بعض المؤسسات:
  - إعادة تقييم نسبة الضرائب المؤجلة وفق قيمة النتيجة الصافية.
  - تحويل بعض التصريحات من سنوية إلى سداسية وأخرى ثلاثية.
  - المعالجة تتم مركزيًا (المؤسسة عبارة عن فرع).
  - تغيير قيمة الضريبة على الأرباح لتصبح 23% بزيادة نسبة الفارق 4% للنسبة السابقة 19%.
- السؤال 25: في حال ظهور الضرائب المؤجلة ما هي الحالات التي أدت إلى ذلك، حيث صرحت بعض المؤسسات:
  - حالة حساب قيمة مكافأة نهاية الخدمة بالنسبة للعمال والتي يحسب صافي قيمتها الحالية كل سنة بالنسبة لكل عامل.
  - حالة تسجيل أعباء السنة الماضية.
  - حالة تسجيل مؤونة الإحالة على التقاعد لسنة 2009.
  - حالة التسجيل المحاسبي للنتيجة السلبية للسنة المالية.
  - منحة التقاعد IDR والعطل السنوية مدفوعة الأجر ICA.
  - تغيير طرق حساب الإهتلاك (تغيير النسب).
  - إهتلاك معدات النقل.
  - عدم الإلتزام بالتاريخ المحدد لعملية الشراء المنعقدة بين نهاية سنة وبداية السنة الأخرى.
  - بعد الإنتقال من PCN إلى SCF ظهرت بعض الفروقات في إعادة تقييم الأصول والخصوم الأمر الذي أثر على النتيجة المحاسبية خلال السنوات 2010 و 2011.

- السؤال 27: توضيح الإشكالية في فيما يخص تسوية الضرائب المؤجلة:
  - كيفية إعادة تقييم الأصول في حالة الإيجار التمويلي وكيفية إخضاعه إلى الضريبة في ظل عدم تعديل النظام الضريبي المصاحب لـ SCF.
  - عند صدور مرسوم مكافأة نهاية الخدمة لم يتم شرحه كفاية حيث أن هذه المكافأة لم يتم التعرض لحسابها بالشرح المفصل.
  - الإختلاف في عملية تصنيف العمليات الخاضعة للضريبة المؤجلة دون غيرها.
- السؤال 30: معالجة المؤسسة للمصاريف الإعدادية عند الإنتقال من PCN إلى SCF.
  - معظم المؤسسات قامت بعملية الإنتقال لوحدها.
  - والبعض الآخر إستعان بخبير محاسبي للقيام بالإنتقال، حيث قامت إحدى المؤسسات بوضعها في حساب 20 وإطفائها لمدة سنتين.
- السؤال 32: التعامل مع حالة الضرائب المؤجلة بسبب الإختلاف بين الإهتلاك المحاسبي والضريبي.
  - صرحت إحدى المؤسسات بأن الفرق بين الإهتلاكين أمر محتوم في ظل غياب سوق محدد لقيمة الأصل الحالية بالنسبة لقيمة شرائه لذلك يتم إحتساب قيمة الإهتلاك الأعلى وإخضاعه للضريبة.
  - تم تطبيق الضرائب المؤجلة أصول لمدة خمس سنوات على سيارة سياحية فاقت قيمتها الحد الأعلى.
- السؤال 34: حول كيفية معالجة المؤسسة لحالة وجود فارق في إعادة تقييم ممتلكاتها.
  - تم تطبيق الضرائب المؤجلة حسب ما هو منصوص عليه قانونًا (إجابة ليست تامة).
  - إشراف فرق على إعادة تقييم الأصول وترسيم حالة الفارق بالإعتماد على النسبة القريبة للتقييم الصحيح.
  - عينة مؤسسة خبير محاسبي لإعادة تقيم ممتلكاتها، حيث قامت المؤسسة بترصيد الفائض في النواتج والناقص في المصاريف.
- السؤال 36: كيفية معالجة المؤسسات لحالة مؤونة العطل السنوية مدفوعة الأجر ICA.
  - تسجيل قيد المؤونة بطريقة عادية من ح/631 إلى ح/421، ثم حساب الضرائب المؤجلة بمعدل 23% من ح/133 إلى ح/692.
  - تحسب نصف المؤونة كل سنة لأن هذه العطل تنتمي لسنتين (06/N+1-07/N)، فإذا كانت زيادة تضاف إلى المصاريف وحساب الضرائب المؤجلة والعكس بالعكس.
  - تسجيل مؤونة العطل السنوية في نهاية كل سداسي من ح/631 إلى ح/421.
  - تقوم المؤسسة بدفع أقساط شهرية لمدة 11 شهرًا لصندوق "العطل المدفوعة الأجر" و" البطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية" CACOBATPH، حيث تحسب هذه الأقساط على أساس مجموع أجور كافة العمال في المؤسسة بنسبة 12.21% للعطل مدفوعة الأجر وبنسبة 0,75% بالنسبة للتوقف عن العمل

لسوء الأحوال الجوية، ثم يقوم الصندوق بعمل حسابات لاستخراج قسط شهر جوان ثم يقود بدفعه للعمال مباشرة.

- تقوم مديرية الموارد البشرية بحسابها ثم ترسل إلى مديرية المحاسبة وتعالج وفق ثلاث حالات إما زيادة أو ثبات أو نقصان.

- السؤال 38: عن كيفية معالجة المؤسسات لحالة مؤونة الإحالة على التقاعد.

- تعالج بطريقة عادية من ح/681 و ح/133 إلى ح/153 وتحسب الضرائب المؤجلة بمعدل 23%.
- الإنقاص من الضرائب المؤجلة بتسديدها وتخفيض المؤونة بترصيدها.
- تقوم مصلحة الموارد البشرية بوضع جدول يحتوي على قائمة كافة العمال في المؤسسة، ووضع تفصيل حول راتب كل عامل، وتاريخ دخوله، والتاريخ المتوقع فيه خروجه من المؤسسة، وعلى هذا الأساس يتم احتساب المؤونة ومعالجتها سنويا بطريقة عادية.

- أما السؤال 39 فقد خصص لاستقصاء آراء المستجوبين حول ما إذا كان هناك قصور في القوانين والتعليمات والإطار النظري والتطبيقي للضرائب المؤجلة في المؤسسات الإقتصادية.

بلغت الإجابة بنعم نسبة 77,14% ونسبة الإجابة بالنفي 22,86%، ما يدل على أن 27 مستجوب يوافقون على وجود قصور في القوانين والتعليمات والإطار النظري والتطبيقي للضرائب المؤجلة في المؤسسات الإقتصادية، بينما 08 مستجوبين لا يرون أي قصور.

- السؤال 40: إستقصاء رأي العينة التي أجابت "نعم" على السؤال 39 حول سبب القصور في القوانين والتعليمات والإطار النظري والتطبيقي للضرائب المؤجلة في المؤسسات الإقتصادية، حيث جمعنا آراء مختلفة حول ذلك وسنوضحها فيما يلي:

- إن إقدام الجزائر على إعتماد قانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي وإعتمادها لقانون 01-10 المنظم لمهنة محافظ الحسابات يعتبر خطوة جيدة، غير أن تقصير الجزائر في جانب إصدار التشريعات الجديدة المصاحبة لهذه التغيرات واكتفائها بنشر مراسيم وأوامر معدلة ليست بالشافية ولا بالكافية لِما تتخبط فيه المؤسسات الإقتصادية من مشاكل.
- تتلخص أهم أسباب القصور إلى الإعتماد على نظام محاسبي بقواعد وأحكام موحدة عالميًا في ظل نظام ضريبي قديم، وعدم تحيين السياسة الضريبية، وبطئ المؤسسات في تطبيق القوانين.
- غياب مصالح متخصصة في الضرائب على مستوى المؤسسات لمساعدة المحاسبين.
- يرجع عدم فهم معظم المؤسسات الإقتصادية للضرائب المؤجلة إلى نقص تكوين المحاسبين في هذا المجال.
- نقص التأطير والأعمال التطبيقية المباشرة والميدانية.

- نقص الإتصال بين المديرية العامة وإدارة الوحدات التابعة لها من خلال الإرسلات غير المفهومة وغير الواضحة أحيانًا، والمتأخرة أحيانًا أخرى.
- عدم الإستقرار في الإتجاهات الضريبية وكثرة تغيير المسؤولين.
- الإعتماد على قوانين المالية المعدلة والمصدرة كل سنة في تحديد السياسة الضريبية.

المطلب الثالث: إختبار وتحليل نتائج الفرضيات

سوف نقوم من خلال هذا العنصر بإجراء إختبارًا أخيرًا لصحة الفرضيات باستعمال إختبار ANOVA، والتي تم رفض ثلاثتهم بعد القيام بتحليل إجابات العينة.

الفرع الأول: إختبار وتحليل نتائج الفرضية الأولى

الفرضيات الممكنة:

H0: لا يوجد إلمام واطلاع لدى القائمين على المحاسبة في المؤسسات الإقتصادية بمفهوم الضرائب المؤجلة وتطوراتها.

H1: يوجد إلمام واطلاع لدى القائمين على المحاسبة في المؤسسات الإقتصادية بمفهوم الضرائب المؤجلة وتطوراتها.

يبين الجدول التالي إختبار ANOVA للفرضية الأولى، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لاختبار F بلغ 0,455 وهي أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة 0,05 وهذا يعني قبول الفرضية العدمية H0.

جدول 3-12: إختبار ANOVA للفرضية الأولى

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	0,221	3	0,074	0,894	0,455
Intra-groupes	2,554	31	0,082		
Total	2,775	34			

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على برنامج spss 20.0

الفرع الثاني: إختبار وتحليل نتائج الفرضية الثانية

الفرضيات الممكنة:

H0: لا توجد معرفة لدى القائمين على المحاسبة في المؤسسات الإقتصادية بأحكام الضرائب المؤجلة وقواعدها.

H1: توجد معرفة لدى القائمين على المحاسبة في المؤسسات الإقتصادية بأحكام الضرائب المؤجلة وقواعدها.

يبين الجدول التالي إختبار ANOVA للفرضية الثانية، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لاختبار F بلغ 0,612 وهي أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة 0,05 وهذا يعني قبول الفرضية العدمية H0.

جدول 3-13: إختبار ANOVA للفرضية الثانية

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	0,260	3	0,087	0,612	0,612
Intra-groupes	4,383	31	0,141		
Total	4,643	34			

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على برنامج spss 20.0

الفرع الثالث: إختبار وتحليل نتائج الفرضية الثالثة

الفرضيات الممكنة:

H0: لا تمتلك المؤسسة معرفة واسعة وعدة تجارب بخصوص الضرائب المؤجلة.

H1: تمتلك المؤسسة معرفة واسعة وعدة تجارب بخصوص الضرائب المؤجلة.

يبين الجدول التالي إختبار ANOVA للفرضية الثانية، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لاختبار F بلغ 0,697 وهي أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة 0,05 وهذا يعني قبول الفرضية العدمية H0.

جدول 3-14: إختبار ANOVA للفرضية الثالثة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	0,050	2	0,025	0,384	0,697
Intra-groupes	0,394	6	0,066		
Total	0,444	8			

المبحث الثالث: دراسة ميدانية في مؤسسة مطاحن مرمورة

من خلال هذا المبحث سنقوم بتقديم وعرض نتائج الدراسة الميدانية في مؤسسة مطاحن مرمورة لولاية قالمة، حيث يشمل تقديم لهذه المؤسسة وعرض لحالات توافق نشوء حساب الضرائب المؤجلة في حساباتها وكيفية قيامها بمعالجتها وفق الظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة (وحدة مطاحن مرمورة)

تختص مؤسسة مطاحن مرمورة بإنتاج منتوج أساسي وهو السميد وتحتل مكانة بارزة على المستوى المحلي، وهو ما يدفعها إلى أن تكون دائما في حسن ظن زبائنها والمحافظة على مكانتها في السوق واستقطاب أكبر قدر من العملاء والتعامل مع أكبر عدد من الموردين، وعندما قمنا بزيارة لهذه المؤسسة وجدنا أنها واجهت حالات من الضرائب المؤجلة منذ إعتماد النظام المحاسبي المالي.

لذا رغبنا في إجراء دراسة تطبيقية على هذه المؤسسة لزيادة درجة التأكد من نتائج الإستبيان حول كيفية تطبيق أحكام الضرائب المؤجلة في المؤسسات الإقتصادية.

ومنه سنتناول في هذا المطلب بشكل مبسط نشأة وتعريف المؤسسة محل الدراسة والهيكل التنظيمي الخاص بها وأهدافها المرجوة.

الفرع الأول: نشأة الوحدة وتعريفها

1- **مجمع الرياض**: نشأت مطاحن مرمورة من مجمع الرياض قسنطينة التي كان لها 18 وحدة تابعة لها، وتعرف بمؤسسة الصناعات الغذائية ومشتقاتها، وهي مؤسسة انبثقت عن شركة "سمباك"

Société Nationale Semoulerie Minoterie Pattes Alimentaire- Couscous

وفي إطار القانون 01/82 المؤرخ في 22 جانفي 1982 أصبحت هذه المؤسسة عمومية ومستقلة ذات رأس مال خاص، وفي 22 نوفمبر 1982 نتجت عن عملية الهيكلة في شركة "سمباك" عدة مؤسسات تتمثل في: الرياض قسنطينة، الرياض سطيف، الرياض الجزائر، الرياض تيارت، الرياض بلعباس.

وفي 01 جانفي 1998 عرفت المؤسسة إعادة هيكلة أخرى والتي أعطت(09) ورشات إنتاجية فرعية للحبوب، وإنتاج وتسويق السميد والعجائن الغذائية، والكسكس، وتكعيب النخالة.

وفي عام 2000 عرفت مؤسسة الرياض تسمية أخرى SMIDE: مطاحن السميد والدقيق الصناعية ومشتقاتها.

2- **مجمع سميد**: يقع هذا المجمع في المنطقة الصناعية "بالمار" حي 20 أوت 1955 ص ب رقم 45، الوكالة البريدية قسنطينة، وهو ذو رأس مال اجتماعي يقدر بـ 1.700.000.000دج، وهو قطاع عام تابع لوزارة الفلاحة، ذو وضعية تجارية وصناعية، واهم الوحدات التابعة للمجمع نذكرها على التوالي: مطاحن سيدي أرغيس (أم البواقي)، مطاحن الأوراس (باتنة)، مطاحن الليطوال (سكيكدة)، مطاحن الحروش (سكيكدة)، مطاحن سيدي راشد (قسنطينة)، مطاحن سيبوس (عنابة)، مطاحن هارون (ميلة)، المطاحن الكبرى للعوينات (تبسة)، المخبر المركزي (قسنطينة)، خمائر الشرق (بوشقوف)، بالإضافة إلى الفرع محل دراستنا:

مطاحن مرمورة (قالمة): تأسست في نوفمبر 1989 في إطار تجديد المؤسسات ونشأت عن مؤسسة "سمباك" سابقا واستقلت في شهر ماي 1990، تقع في دائرة هيليوبوليس في الجهة الشرقية "أحمد زمولي" على الطريق الوطني رقم 21، تتربع على مساحة تقدر ب 12500متر مكعب مقسمة إلى عدة هياكل منها: الإدارة، ورشة الصيانة، ورشة الإنتاج، مركز الصيانة، وهي شركة مساهمة ذات رأس مال اجتماعي يقدر ب 135.000.000دج يعمل بها حاليا 52 عاملا موزعين إلى إطارات، تقنيين وعمال.

يتركز النشاط الإنتاجي للوحدة في إنتاج نوعين من السميد: سميد عادي وسميد ممتاز، وهذا انطلاقا من استخدام مادة أولية أساسية وهي القمح الصلب، وتبلغ القدرة الإنتاجية للوحدة 65 قنطار في اليوم وحوالي 18000 قنطار في الشهر.

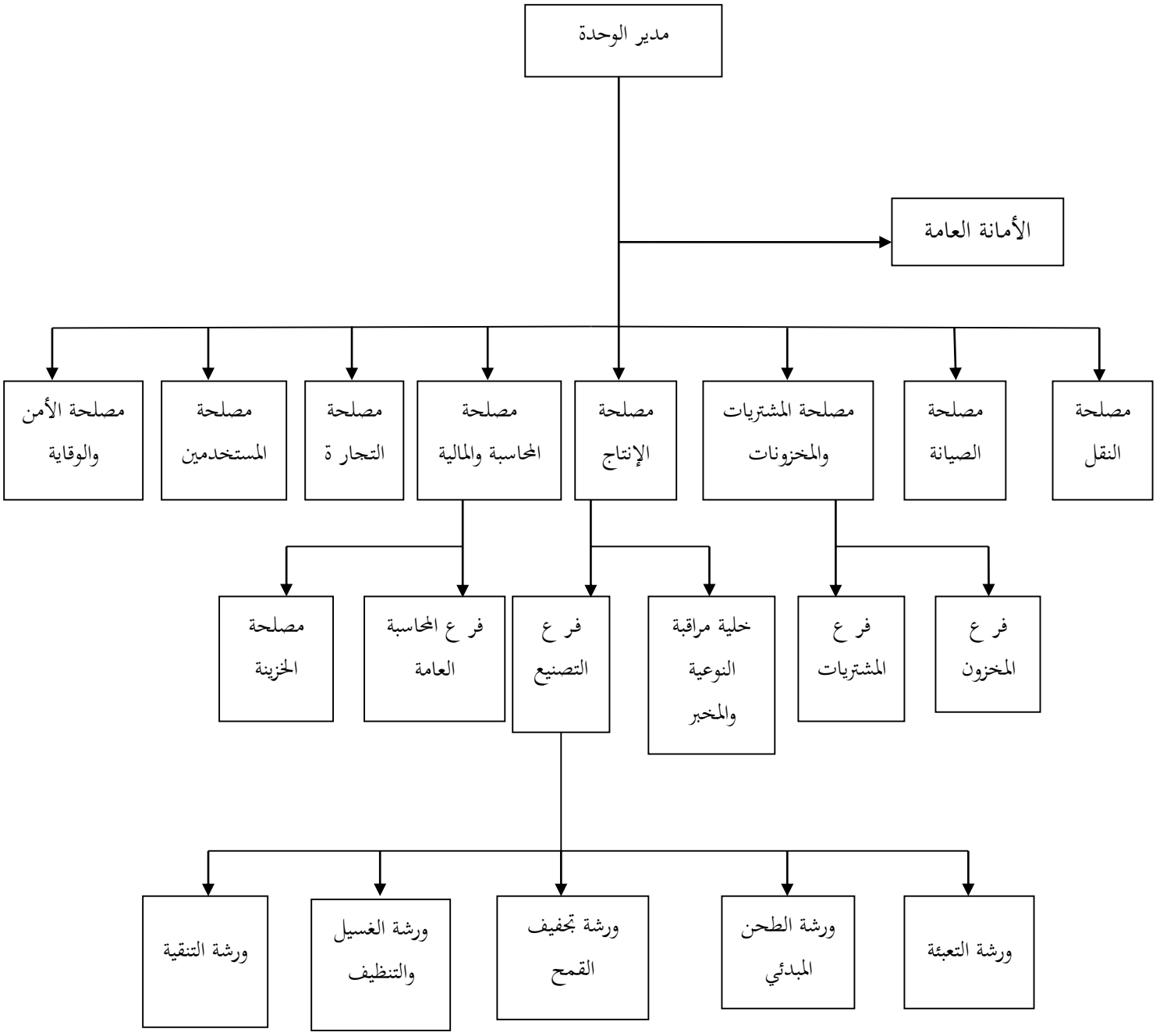
وتنقسم مطاحن مرمورة إلى:

- الوحدة الإنتاجية والتجارية هيليوبوليس لوحدة المقر.
- الوحدة الإنتاجية والتجارية بوشقوف.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للوحدة مع شرح مكوناته

سنقوم في هذا العنصر بعرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن مرمورة وهو كالتالي:

الشكل رقم (3-11): الهيكل التنظيمي لمطاحن مرمورة



المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

يتمثل محتوى هذا الشكل في:

- **مدير الوحدة:** يعتبر أعلى هيئة بها وهو المسؤول الأول والأخير عن متابعة سير الوحدة يوميا ووضع القرارات وتحويلها إلى المصالح المعنية.
- **السكريتاريا (الأمانة العامة):** تعمل على الربط بين رؤساء المصالح والمدير، وبينه وبين العملاء.
- **مصلحة النقل:** تتكفل بنقل المواد الأولية من مراكز الشراء إلى الوحدة باستخدام وسائل نقل خاصة بالوحدة نفسها أو بوسائل الممون (مركز الشراء)، كما تهتم بنقل المنتوج النهائي إلى العملاء، كما تتولى أيضا هذه المصلحة تحديد التكاليف الخاصة بالنقل والمتابعة والمراقبة المستمرة لوسائل النقل وكذا تسديد فواتير النقل.
- **مصلحة الصيانة:** تعتبر أهم مصلحة في الوحدة، فعمال الصيانة قائمون على صيانة الأجهزة والآلات.
- **مصلحة المشتريات والمخزونات:** يشرف على هذه المصلحة رئيس فرع المشتريات ورئيس فرع المخازن، من أهم مهامها:
  - توفير الآلات وقطع الغيار للماكينات الشغالة مع مراعاة النوعية والكمية ومدى صلاحية الآلة.
  - شراء وتوفير كافة المستلزمات من مواد أولية ومواد تعبئة وتغليف.
  - القيام بعملية تخزين المواد المشترات وكذلك عملية صرفها من المخازن.
- **مصلحة الإنتاج:** وتضم هذه المصلحة فرعين فرع المخبر ومراقبة النوعية وفرع التصنيع.
- **فرع المخبر ومراقبة النوعية:** مهمة هذا الفرع تتمثل في الفحوصات والتحاليل التي تجرى على السلعة أو المنتوج أو على المادة الولية.
- **فرع التصنيع:** يمر التصنيع بمراحل متسلسلة وهي كالآتي: التنقية، الغسل والتنظيف، التصفية والتجفيف، الطحن (الطحن المبدئي يتم من خلاله تفتيت القمح إلى أجزاء صغيرة والغربلة)، التعبئة والتغليف تتم في أكياس ذات 25 و10 كلغ.
- **مصلحة المحاسبة والمالية:** تتولى إعداد الميزانية الختامية وتنقسم إلى فرع المحاسبة العامة ومصلحة الخزينة ويتوليان تسجيل مختلف العمليات التي تجري داخل الوحدة.
- **مصلحة المستخدمين:** تهتم بشؤون العمال وكافة الإجراءات التي تتعلق بالأجور والعلاوات.

الفرع الثالث: أهداف المؤسسة

تهدف مؤسسة مطاحن مرمورة كأي مؤسسة أخرى إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها:

- توجيه الإنتاج نحو منتجات ذات نوعية جيدة يكون السوق بحاجة إليها وإتباع سياسة توزيع مناسبة.
- التحكم في السوق بالمادة المنتجة من خلال الاهتمام بالتسويق.
- التقليص من التكاليف.
- عقلنة استعمال الموارد البشرية وإعادة التركيز على المهام الرئيسية.

- التوفيق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة.
- استثمار الموارد المالية المتاحة بشكل جيد للحصول على أكبر عائد وتقليل الاحتياجات المالية.
- المحافظة على قدر كافي من السيولة لمواجهة الظروف الطارئة.

المطلب الثاني: ظهور حساب الضرائب المؤجلة في قوائم المؤسسة

جانب الأصول من الميزانية

البيان	الإجمالي	الإهتلاك/مؤونة	صافي N	صافي N-1
أصول غير جارية				
تثبيتات معنوية	185916,67	55775,01	130141,66	148733,33
تثبيتات عينية	199294748,3	96779996,78	102514751,5	96905859,13
تثبيتات يجري إنجازها	18,395445,05	-	18,395445,05	-
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	144404,09	-	144404,09	144404,09
ضرائب مؤجلة أصول	**4721907,77**	**-**	**4721907,77**	**4693317,14**
مجموع الأصول غير الجارية	222742421,9	9683577197	103185981,2	101892313,7
الأصول الجارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	32930300,6	-	32930300,6	30929547,11
الزبائن	10917460,03	4884948,71	6032511,32	7077965,93
مدينون آخرين	4082439	-	4082439	3921561,62
الضرائب وماشابهها	2168711,09	-	2168711,09	1227054,54
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة	857972,75	-	857972,75	-
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى	-	-	-	40000000
الخزينة	51899177,38	-	51899177,38	3247240,61
مجموع الأصول الجارية	102856060,85	4884948,71	97971112,14	86403369,81
المجموع الإجمالي للأصول	**325598482,73**	**101720720,50**	**223877762,23**	**188295683,5**

البيان	السنة N	السنة N-1
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر	135000000	135000000
علاوات واحتياطات/إحتياطات مدمجة	21118097,07	7718317,97
نتيجة صافية/نتيجة صافية حصة المجمع	-11376821,11	-7655913,09
رؤوس أموال خاصة أخرى/ترحيل من جديد	-7655913,09	13399779,1
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	137085362,87	148462183,98
خصوم غير جارية		
ديون وقروض مالية	23724445,05	
قروض الإستثمار	23724445,05	
ضرائب مؤجلة خصوم	1069060,28	1458558,47
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقًا	13835172,30	13455685,91
مجموع الخصوم غير الجارية	38628677,63	14914244,38
موردون وحسابات ملحقة	26884335,88	2474990,81
عمليات المجمع	15936332,16	15936332,16
ضرائب	121137,66	1403764,67
ديون أخرى	5221916,03	5104167,5
مجموع الخصوم الجارية	48163721,73	24919255,14

المجموع الإجمالي للخصوم	223877762,23	188295683,5

خلاصة

من خلال الدراسة التي أجريناها بالإعتماد على إستقصاء للرأي بواسطة إستمارة وزعت على فئة المهنيين في الحقل المحاسبي بالمؤسسات الإقتصادية، وسعيًا منا إلى تحقيق هدف هذه الدراسة وبعد التركيز على ثلاث فرضيات لمعرفة مدى فهم وتطبيق أحكام الضرائب المؤجلة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، أظهرت الدراسة ومن خلال التحاليل التي قمنا بها واختبار ANOVA لدراسة صحة الفرضيات، تَبين أن الفرضيات الثلاثة التي وضعناها رُفضت، وهو ما يؤكد دون شك على نقص فهم القائمين على المحاسبة في المؤسسات الإقتصادية لأحكام الضرائب المؤجلة وأيضًا نقص تطبيقها.

الخاتمة

الخاتمة

الخاتمة

تدور إشكالية هذه المذكرة حول مدى فهم وتطبيق أحكام الضرائب المؤجلة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي، ولقد اقتضى الأمر بنا إلى معالجة هذه الإشكالية عبر ثلاثة فصول، وهذا باستخدام المناهج والأدوات المناسبة والمشار إليها في المقدمة، انطلاقا من الفرضيات الثلاثة المقترحة.

ولقد شملت هذه الدراسة على جانبين، جانب نظري وجانب تطبيقي، حاولنا من خلال الجانب النظري عرض الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري و أهم ما يعترضه من تحديات في البيئة الإقتصادية الجزائرية، بالإضافة إلى عرض الإطار النظري والتقني للضرائب المؤجلة حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، أما في الجانب التطبيقي، فقد شمل دراسة ميدانية من خلال استقصاء لمهنيي الحقل المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية حول الإشكالية المطروحة بالإضافة إلى دراسة ميدانية في مؤسسة إقتصادية.

1. عرض نتائج الدراسة

من خلال الجمع بين الجانب النظري والجانب التطبيقي في دراستنا هاته توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ بالنسبة للفرضية الأولى والمتعلقة بإلمام القائمين بالمحاسبة في المؤسسات الإقتصادية بمفهوم الضرائب المؤجلة والإطلاع على تطوراتها فقد رفضت، وذلك من خلال تحليل إجابات عينة الدراسة عن أسئلة المحور الثاني الذي يحتوي على أسئلة مرتبطة بمفهوم الضرائب المؤجلة، وأيضًا إخضاع الفرضية لاختبار ANOVA الذي أكد لنا على وجوب رفض الفرضية الأولى.

- ✓ بالنسبة للفرضية الثانية والمتعلقة بمعرفة القائمين بالمحاسبة في المؤسسات الإقتصادية بأحكام وقواعد الضرائب المؤجلة فقد رفضت، وذلك من خلال نسبة الخطأ العالية في الإجابة على أسئلة المحور الثالث والذي يحتوي على أسئلة متغلقة بفهم أحكام وقواعد الضرائب المؤجلة، وبعد إخضاع الفرضية لاختبار ANOVA تم رفضها.

- ✓ بالنسبة للفرضية الثالثة والمتعلقة بتطبيق قواعد الضرائب المؤجلة على أرض الواقع فقد رفضت، وذلك بعد تحليل ما مرت به مختلف المؤسسات في هذا المجال، ورغم أن بعض المؤسسات طبقت أحكام الضرائب المؤجلة على أرض الواقع إلا أن أغلبها إما لم يطبقها وإما لا يعرفها أصلاً، هذه الفرضية من خلال اتفاق مهني وأكاديمي الحقل المحاسبي في الجزائر على توفير الإجراءات المحققة لذ لك، وبعد إخضاع الفرضية لاختبار ANOVA تم رفضها.

- ✓ تعتبر مؤسسة مطاحن مرمورة من المؤسسات القلائل التي وافقت في حساباتها ضرائب مؤجلة، ولكن لم يثبت أنها طبقت حالات متعددة كالتي جاء بها المجلس الوطني للمحاسبة.
- ✓ لم تكلل الجهود الجزائرية الرامية إلى توحيد ممارساتها المحاسبية مع دول العالم بالمردود الكبير، فبعد قرابة الخمس سنوات من تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي لا يزال هناك نقص وتناقض بين التوجهات المحاسبية لهذا النظام والتوجهات الضريبية للدولة.
- ✓ لم يتم إعتماد وتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 في الجزائر بالشكل المطلوب، وذلك راجع إلى خمول المشرع في إجراء تغييرات في القوانين الضريبية بما يتماشى وهذا المعيار.
- ✓ يعتبر مفهوم الضرائب المؤجلة موضوع غامض لأغلب المؤسسات الإقتصادية، فيما توجد فئة صغيرة جدًا من القائمين على المحاسبة في هذه المؤسسات يدركون ماهية هذه الضرائب.
- ✓ معظم القائمين على المحاسبة في المؤسسات الإقتصادية يجهلون أحكام الضرائب المؤجلة وكيفية التعامل مع هذا العنصر الضريبي الخاص، فقط الفئة الخبيرة في مجال المحاسبة يدركون قوانينها وأحكامها.
- ✓ إن تطبيق أحكام الضرائب المؤجلة بالشكل الصحيح عند ثبوتها في حسابات المؤسسات الإقتصادية يعتبر أمرًا نادرًا، إذ كثيرًا ماتتجاهل المؤسسات العمليات المنشأة لهذه الضريبة مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية، وذلك راجع إلى غياب المشرع عن الساحة كمُسنّ للقوانين ومراقب للأداء.
- ✓ هناك قصور في القوانين والتعليمات والإطار النظري والتطبيقي للضرائب المؤجلة في المؤسسات الإقتصادية، وذلك راجع إلى تقصير الجزائر في إصدار التشريعات الجديدة المصاحبة لتبنيها معايير المحاسبة الدولية واكتفائها بنشر مراسيم وأوامر معدلة ليست بالشافية ولا بالكافية لِما تتخبط فيه المؤسسات الإقتصادية من مشاكل.

2. التوصيات

بعدما تحققنا من نقص فهم وتطبيق أحكام الضرائب المؤجلة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي من خلال الدراسة الميدانية، ، فإننا نوصي بما يلي:

- ✓ على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية إنجاز دورات تكوينية تدريبية لقائميها على المحاسبة في جميع جوانب الضرائب المؤجلة.
- ✓ و القائمين بالمحاسبة أيضًا من جهتهم يجب عليهم الإطلاع على التطورات الخاصة بالضرائب المؤجلة أي ما يصدر عنها من تشريعات وتوضيحات.
- ✓ وللمشرع أيضًا دور كبير في تدارك النقص الحالي، بحيث يجب على الهيآت المعنية إصدار التفسيرات والتوضيحات للأمور الغامضة.
- ✓ توزيع مصالح متخصصة في الضرائب على مستوى المؤسسات لمساعدة المحاسبين في تجاوز العراقيل.
- ✓ يجب أن يعمل المشرع الجزائري على تطوير النظام الضريبي ليتماشى مع الإتجاهات الجديدة نحو التوحيد المحاسبي.
- ✓ لا يمكن الصعود في سلم الإقتصاد العالمي المتطور محاسبيًا دون أن يتكامل عمل المشرع الجزائري والمؤسسات الإقتصادية، بحيث يجب على المشرع القيام بكل الإصلاحات اللازمة وتقديم التوضيحات في كل المجالات الغامضة من جهة، وعلى المؤسسات الإقتصادية تتبع التطورات الحاصلة وتطبيق القوانين السارية وأن تسعى إلى التطور من جهة أخرى.

قائمة المراجع

1- قائمة المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب:

1- أحمد التيجاني بلعروسي، النظام المحاسبي المالي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

2- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011.

3- جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

4- حمود عزت اللحام وآخرون، الإدارة المالية المعاصرة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.

5- خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الضريبية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

6- سيد عطا الله السيد، التدريب المحاسبي والمالي، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.

7- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 41.

8- عاطف وليم أندراوس، الاقتصاد المالي العام في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2010.

9- عزمي أحمد يوسف خطاب، الضرائب ومحاسبتها، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

10- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية: سير الحسابات وتطبيقها، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.

11- منصور بن عمارة، الرسم على القيمة المضافة حسب تعديلات قانون المالية 2010، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

12- منصور بن عمارة، الضرائب على الدخل الإجمالي حسب تعديلات قانون المالية 2010، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

13- مؤيد عبد الرحمان الدوري وحسين محمد سلامة، أساسيات الإدارة المالية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.

14- نوح لبوز، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية، الجزائر، 2009.

ثانياً: الرسائل والأطروحات:

1- خديجة ثابتي، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص "دراسة حالة ولاية تلمسان"، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، تخصص المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبوبكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012.

2- حافظ طاهري وياسين منصر، الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي: دراسة تطبيقية بمؤسسة Smoiphosببئر العاتر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، فرع علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2011-2012.

3- حنان شلغوم، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة الشركة الجزائرية للمياه منطقة قسنطينة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011-2012.

4- سامية فكير، أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد في تنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2012.

5- عمر تركي هزاع العجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية، رسالة مقدمة لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012-2013.

6- مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

ثالثاً: المجلات

1- أحمد زغدار ومحمد سفير، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 07، 2009.

2- مسعود موسى الطيب، أثر الضرائب المباشرة على الناتج المحلي الإجمالي، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، تصدر عن عمادة البحث العلمي للجامعة الأردنية، المجلد 40، العدد 02، 2013.

3- شعيب شنوف، ضرورة التأهيل الدولي في المحاسبة والتحليل المالي، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، العدد رقم 05، 2008.

4- قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 10، 2012.

5- كنوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 06، جامعة شلف، الجزائر، 2009.

رابعا: الملتقيات، المؤتمرات والمحاضرات

1- آيت محمد مراد وأبحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر " تحديات وأهداف"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، الجزائر، 13-15 أكتوبر2009.

2- جوزف رزق، مفاهيم المعايير الدولية المحاسبية، ملتقى دولي للمنظمة العربية لخبراء المحاسبة بالتعاون مع الحصن الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الجزائريين حول المعايير المحاسبية الدولية، عنابة، الجزائر، أيام 10-11-12 نوفمبر 2007.

3- شعيب شنوف، الممكن وغير الممكن في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الإشكاليات والتحديات، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010.

4- محمد حولي ومرزوقي مرزوقي، مداخلة بعنوان: النظام المحاسبي المالي "المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة"، ملتقى وطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، يومي 05-06 ماي 2013.

5- ناصر مراد، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة البليدة، أيام 16 17 18 نوفمبر 2009.
6- نور الدين مزياني، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية -مقومات ومتطلبات التطبيق-، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17 و18 جانفي 2010.
7- حمد عجيلة ومصطفى بن نوي، آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي-ارتباطات وسياسات-، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011.
8- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، جامعة عين الشمس، مصر، 2003.
9- مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 16-17 جانفي 2010.

خامساً: القوانين، المراسيم والقرارات

1- قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007.
2- قانون رقم 14-10 مؤرخ في 30 ديسمبر، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 78، 31 ديسمبر 2014.
3- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015.
4- مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 28 ماي 2008.
5- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد أسقف الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.
6- قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.

2- قائمة المراجع باللغة الفرنسية

أولاً: الكتب

1- A.KADDOURI, A.MIMECHE, Cours de comptabilité financier selon les normes (IAS/IFRS) et le SCF 2007, ENAG édition, Alger 2009, p 89.
2- Jean François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, **Normes (IFRS) et (PME),** Edition DUNOD, 2004.

ثانياً: الاشعارات

1- Avis 10062014,**les Impôts Différés**, Conseil National de la Comptabilité, Commission de Normalisation des pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles, Algérie, le 10 juin 2014.

ثالثاً: مواقع أنترنيت

1- سمير الريشاني، معيار المحاسبة الدولي(12): المحاسبة عن ضرائب الدخل، متوفر على الموقع:

ttp://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-1-8.pdf

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	العلاقة بين القوائم المالية الأساسية	18
2-1	مكونات النظام المحاسبي المالي	20
1-2	أنواع الضرائب المؤجلة	48
2-2	تحليل الضرائب المؤجلة حسب أسلوب الميزانية	57
3-2	تحليل الضرائب المؤجلة حسب أسلوب حسابات النتائج	57
1-3	إستجابة العينة لاستمارة الدراسة	71
2-3	توزيع عينة الدراسة حسب نوع الجنس	72
3-3	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	73
4-3	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	74
5-3	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	75
6-3	توزيع عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي في المؤسسة	76
7-3	توزيع عينة الدراسة حسب نوع المؤسسة	77
8-3	إجابات العينة على أسئلة المحور الثاني	80
9-3	إجابات العينة على أسئلة المحور الثالث	83
10-3	إجابات العينة على أسئلة المحور الرابع	85
11-3	الهيكل التنظيمي لمطاحن مرمورة	94

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	شروط الخضوع للنظام المحاسبي المالي	06
1-3	المقياس المعتمد في الدراسة	70
2-3	عينة الدراسة	71
3-3	توزيع عينة الدراسة حسب نوع الجنس	72
4-3	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	73
5-3	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	74
6-3	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	75
7-3	توزيع عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي في المؤسسة	76
8-3	توزيع عينة الدراسة حسب نوع المؤسسة	77
9-3	إجابات العينة على أسئلة المحور الثاني	78
10-3	إجابات العينة على أسئلة المحور الثالث	81
11-3	إجابات العينة على أسئلة المحور الرابع	84
12-3	إختبار AONVA للفرضية الأولى	89
13-3	إختبار AONVA للفرضية الثانية	90
14-3	إختبار AONVA للفرضية الثالثة	90

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 8 ماي 1945 – قالمة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

تخصص: مالية المؤسسات

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، تحية طيبة وبعد...

سيدي، سيدتي:

في إطار تحضير مذكرة تخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر بعنوان:

"مدى إلتزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بأحكام الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي"

نرجو منكم المشاركة والمساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، حيث يهدف هذا البحث إلى معرفة وجهة نظركم كمهنيين حول موقفكم من تطبيق الضرائب المؤجلة في مؤسستكم والتأثيرات المتوقعة داخل المؤسسة.

وننوه سيادتكم أن الإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة وموضوعية سيكون لها الأثر الكبير في إنجاز وإنجاح هذه الدراسة والوصول إلى نتائج مفيدة وواقعية، وكما نؤكد لكم بأن جميع الإجابات التي سيتم الحصول عليها من قبلكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. ونؤكد استعدادنا لتزويدكم بنتائج هذه الدراسة إذا رغبتم في ذلك.

وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

الباحثين:

– عبد القادر لونيسة.

– محمد حرود.

ملاحظة: يرجى وضع علامة (X) أمام الخانة المناسبة لكل سؤال.

المحور الأول: الخصائص الديموغرافية للمستجوبين.

1- **الجنس:** ذكر☐ أنثى☐

2- **العمر:** أقل من 30 سنة☐ من 31 إلى 40 سنة☐ من 41 إلى 50 سنة☐ أكبر من 50 سنة☐

3- **المستوى:** شهادة مهنية☐ ليسانس☐ ماستر☐ ماجستير☐ دكتوراه☐ أخرى حدد....

4- **الخبرة:** أقل من 5سنوات☐ من 5 – 10 سنوات☐ أكثر من 10 سنوات☐

5- **ما هو المنصب الوظيفي الذي تشغله:** .....

6- **نوع المؤسسة:** عمومية☐ خاصة☐ مختلطة☐

المحور الثاني: مدى الإلمام بمفهوم الضرائب المؤجلة والإطلاع على تطوراتها.

الرقم	نص السؤال	نعم	لا
07	الضرائب المؤجلة هي الفروقات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.		
08	هل اطلعت على الإشعار الذي نشره المجلس الوطني للمحاسبة في 14 جوان 2014 الخاص بالضرائب المؤجلة؟		
09	إذا كانت الإجابة نعم، ما هو رأيك بالمرسوم: - شمل جميع الجوانب من مفهوم وتطبيق الأحكام الخاصة بالضرائب المؤجلة. ☐ - ترك بعض اللبس في هذا المجال. ☐ - رأيك الخاص:		
10	كل المؤسسات الاقتصادية مهما كان نوعها تصادف في حساباتها حالة من الضرائب المؤجلة كل سنة.		
11	تواجه المؤسسات الاقتصادية حالة سداد للضرائب المؤجلة أو تستفيد من حالة استرداد.		
12	يمكن لحساب الضرائب المؤجلة أن يظهر في الحسابات ويرصد في نهاية نفس السنة.		
13	هل قمت بدراسات تكوينية في مجال الضرائب المؤجلة.		

المحور الثالث: مدى المعرفة بأحكام وقواعد الضرائب المؤجلة.

الرقم	نص السؤال	نعم	لا
14	إختلاف قيمة الإهتلاك المحسوب في المؤسسة عن قيمة الإهتلاك المعترف به ضريبيا له أثر على ظهور حساب الضرائب المؤجلة.		
15	هل يوجد أثر للإيرادات أو المصاريف المثبتة محاسبيا في السنة الحالية والمقدمة لسنوات القادمة على الضرائب المؤجلة.		
16	تنشأ الضرائب المؤجلة في فترة محاسبية ثم تنعكس بالسداد أو الاسترداد في فترات محاسبية أخرى.		
17	يمكن أن تتغير قيمة الضرائب المؤجلة مع مرور الوقت.		
18	هل توجد آثار مستقبلية للضرائب المؤجلة على حساب الضريبة.		
19	يمكن لحساب الضرائب المؤجلة أن يظهر في جانب الأصول كما يمكن أن يظهر في جانب الخصوم.		
20	يتم ترصيد حساب الضرائب المؤجلة متى تمت عملية الاسترداد أو السداد (حسب النوع).		
21	هل تغير معدل IBS يمكن أن يؤثر على قيمة الضرائب المؤجلة المسجلة مسبقاً؟		

المحور الرابع: مدى تطبيق قواعد الضرائب المؤجلة على أرض الواقع.

الرقم	نص السؤال	نعم	لا
22	هل قمتم بالتعديلات المناسبة عند صدور قانون المالية لسنة 2015 والمتعلقة بتغير معدل IBS إلى 23%؟		
23	إذا كانت الإجابة نعم، كيف تم ذلك:		
24	هل مرت على المؤسسة حالة واحدة على الأقل للضرائب المؤجلة منذ اعتماد النظام المحاسبي المالي؟		
25	في حال إجابة بنعم، ما هي الحالات التي أدت إلى ظهور الضرائب المؤجلة:		
26	في حال وجود حالات للضرائب المؤجلة، هل واجهت المؤسسة أي إشكالية في التعامل مع خطوات حساب، تسجيل، تسديد أو تحصيل هذه الضرائب.		
27	في حال وجود إشكالية هل من الممكن توضيحها:		
28	لم تواجه المؤسسة أي فروقات مؤقتة بين الربح الخاضع للضريبة والربح المحاسبي.		
29	هل صادفت المؤسسة مصاريف إعدادية عند الانتقال من PCN إلى SCF.		
30	إذا كانت الإجابة نعم، كيف تعاملت معها المؤسسة.....		
31	هل قامت المؤسسة بمعالجة حالة للضرائب المؤجلة وفقًا للفرق بين الإهتلاك المحاسبي و الإهتلاك الضريبي ؟		
32	إذا كانت الإجابة نعم، كيف تم التعامل معها:		
33	هل سبق وصادفت المؤسسة فارق في إعادة تقييم ممتلكاتها؟		

34	إذا كانت الإجابة نعم، كيف تمت معالجتها:		
35	هل مرت على المؤسسة حالة مؤونة العطل السنوية مدفوعة الأجر(ICA)؟		
36	إذا كانت الإجابة نعم، كيف تمت معالجتها:		
37	هل مرت على المؤسسة حالة مؤونة الإحالة على التقاعد(IDR)؟		
38	إذا كانت الإجابة نعم، كيف تمت معالجتها:		

39- حسب رأيك الخاص: هل هناك قصور في القوانين والتعليمات والإطار النظري والتطبيقي للضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية؟ نعم ☐ لا ☐

40- إذا كانت الإجابة نعم: حدد أوجه وأسباب القصور

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ملحق رقم 05: نتائج التحاليل الإحصائية لاستمارات الاستبيان باستخدام برنامج SPSS 20.0.

1- النتائج الخاصة بالمحور الثاني: مدى الإلمام بمفهوم الضرائب المؤجلة والاطلاع على تطوراتها.

VAR00001

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	15	42,9	42,9	42,9
	1,00	20	57,1	57,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

VAR00002

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	29	82,9	82,9	82,9
	1,00	6	17,1	17,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

VAR00003

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	14	40,0	40,0	40,0
	1,00	21	60,0	60,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

VAR00004

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	18	51,4	51,4	51,4
	1,00	17	48,6	48,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

VAR00005

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	13	37,1	37,1	37,1
	1,00	22	62,9	62,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

VAR00006

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	28	80,0	80,0	80,0
	1,00	7	20,0	20,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

2-النتائج الخاصة بالمحور الثالث: مدى المعرفة بأحكام وقواعد الضرائب المؤجلة.

VAR00007

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	16	45,7	45,7	45,7
	1,00	19	54,3	54,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

VAR00008

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	23	65,7	65,7	65,7
	1,00	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

VAR00009

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	17	48,6	48,6	48,6
	1,00	18	51,4	51,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

VAR00010

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	26	74,3	74,3	74,3
	1,00	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

VAR00011

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	12	34,3	34,3	34,3
	1,00	23	65,7	65,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

VAR00012

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	22	62,9	62,9	62,9
	1,00	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

VAR00013

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	15	42,9	42,9	42,9
	1,00	20	57,1	57,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

VAR00014

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	19	54,3	54,3	54,3
	1,00	16	45,7	45,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

3-النتائج الخاصة بالمحور الرابع: تطبيق قواعد الضرائب المؤجلة على أرض الواقع.

VAR00015

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	6	17,1	66,7	66,7
	1,00	3	8,6	33,3	100,0
	Total	9	25,7	100,0	
Manquante	Système manquant	26	74,3		
Total		35	100,0		

VAR00016

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	5	14,3	55,6	55,6
	1,00	4	11,4	44,4	100,0
	Total	9	25,7	100,0	
Manquante	Système manquant	26	74,3		
Total		35	100,0		

VAR00017

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	7	20,0	77,8	77,8
	1,00	2	5,7	22,2	100,0
	Total	9	25,7	100,0	
Manquante	Système manquant	26	74,3		
Total		35	100,0		

VAR00018

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	3	8,6	33,3	33,3
	1,00	6	17,1	66,7	100,0
	Total	9	25,7	100,0	
Manquante	Système manquant	26	74,3		
Total		35	100,0		

VAR00019

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	6	17,1	66,7	66,7
	1,00	3	8,6	33,3	100,0
	Total	9	25,7	100,0	
Manquante	Système manquant	26	74,3		
Total		35	100,0		

VAR00020

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	7	20,0	77,8	77,8
	1,00	2	5,7	22,2	100,0
	Total	9	25,7	100,0	
Manquante	Système manquant	26	74,3		
Total		35	100,0		

VAR00021

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	4	11,4	44,4	44,4
	1,00	5	14,3	55,6	100,0
	Total	9	25,7	100,0	
Manquante	Système manquant	26	74,3		
Total		35	100,0		

VAR00022

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	5	14,3	55,6	55,6
	1,00	4	11,4	44,4	100,0
	Total	9	25,7	100,0	
Manquante	Système manquant	26	74,3		
Total		35	100,0		

VAR00023

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	,00	5	14,3	55,6	55,6
	1,00	4	11,4	44,4	100,0
	Total	9	25,7	100,0	
Manquante	Système manquant	26	74,3		
Total		35	100,0		

4-النتائج الخاصة باختبار ANOVA للفرضيات.

ANOVA à 1 facteur

الفرضية الأولى

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,221	3	,074	,894	,455
Intra-groupes	2,554	31	,082		
Total	2,775	34			

ANOVA à 1 facteur

الفرضية الثانية

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,260	3	,087	,612	,612
Intra-groupes	4,383	31	,141		
Total	4,643	34			

ANOVA à 1 facteur

الفرضية الثالثة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,050	2	,025	,384	,697
Intra-groupes	,394	6	,066		
Total	,444	8			

قائمة المختصرات

المختصر	الدلالة	الترجمة
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
FASB	Financial Accounting Standards board	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IBS	Impôts sur le Bénéfice des Sociétés	الضرائب على أرباح الشركات
IFRS	International Financial Reporting Statemment	معايير التقارير المالية الدولية
IRG	Impôt sur le Revenu Global	الضريبة الدخل الإجمالي
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	System Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة