جامعة محمد بوضياف ـ المسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

الرقم التسلسلي: .....

رقم التسجيل: D.BFC / 3C / 06/ 12

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية.

التخصص: بنوك، مالية ومحاسبة.

العنـــــــــوان

تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري

ـ دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ـ

إعداد الطالب: صديق حسوس

تاريخ المناقشة: 01 / 03 / 2018

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

أ. د/ عبد الله خبابـــــــة	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد بوضياف / المسيلة	رئيسـا
د/ صـلاح الديـن شريـط	أستاذ محاضر -أ-	جامعة محمد بوضياف / المسيلة	مشرفًا ومُقرِرًا
أ. د/ يـحيـى سعيـــدي	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد بوضياف / المسيلة	مناقشـا
د/ محـاد عريـــــــوة	أستاذ محاضر -أ-	جامعة محمد بوضياف / المسيلة	مناقشـا
د/ حكيـــــم بوجطـــو	أستاذ محاضر -أ-	جامعة المدية	مناقشـا
د/ لحســـــــن دردوري	أستاذ محاضر -أ-	جامعة بسكرة	مناقشـا

السنة الجامعية: 2018/2017


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

أشكر الله تبارك وتعالى كما يحبه ويرضاه، على أن وفقني في إنجاز هذا العمل، على ما فيه من ضعف البشر وقصر النظر فما كنت فيه من صواب فهو من محض فضله سبحانه وتعالى ومنّه علي، فله الحمد والشكر ونسأل الله التوفيق في الدنيا والاخرة.

قال رسول الله (صلى الله عليه وسلم):

"لا يشكر الله من لا يشكر الناس"

من منطلق هذا الحديث أتقدم بالشكر إلى كل من:

المشرف الأستاذ الدكتور "**شريط صلاح الدين**" الذي أتقدم إليه بأسمى آيات الشكر والامتنان، والعرفان والتقدير والمحبة على ما أسداه لي من توجيهات قيمة، وإرشاداته النيرة، التي ذللت لي الصعاب وأنارت لي الدرب، ودفعتني قدما لإتمام هذا العمل، وصبره علي بأخلاقه الكريمة فجزاه الله عني خير الجزاء.

كما أتقدم بالشكر لكل الأساتذة الذين قدموا لي مساعدتهم ومهدوا لي طريق العلم والمعرفة، وإلى كل من ساعدني في إتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة وابتسامة صادقة إليكم كلكم أخلص التشكرات. دون أن أنسى تشكراتي الخالصة للأصدقاء الذين ساعدوني لإتمام هذا العمل.

كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى جميع الأساتذة الأفاضل الذين حملوا على عاتقهم مناقشة هذا العمل.

الإهداء

إلى

أبي وأمي حفضهما الله،

إخوتي، أختي، زوجتي وجميع الأهل والأقارب،

جميع زملاء الدراسة،

جميع الأصدقاء،

أهدي هذا العمل.

الفهرس

فهرس المحتويات

شكر وتقدير

الإهداء

الصفحة

الفهرس ..... I-IV

قائمة الجداول، الاشكال والمختصرات ..... VII-X

مقدمة ..... أ-و

الفصل الأول: مدخل مفاهيمي حول IAS12، النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري

تمهيد 2

المبحث الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 12 (ضرائب الدخل) 3

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية وأهدافها 3

المطلب الثاني: الإطار التصوري للمعيار المحاسبي رقم 12 6

المطلب الثالث: بعض الحالات المشكلة للضريبة المؤجلة حسب IAS 12 10

المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي 12

المطلب الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي 12

المطلب الثاني: قواعد التقييم والتسجيل وفق النظام المحاسبي المالي 16

المطلب الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي ومميزاته 22

المبحث الثالث: مدخل للنظام الجبائي الجزائري 23

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة، السياسة الضريبية، النظام الضريبي، التشريع الضريبي 23

المطلب الثاني: الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 28

المطلب الثالث: الرسوم على رقم الاعمال والضرائب غير المباشرة 54

خلاصة الفصل الأول 63

الفصل الثاني: الضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري

تمهيد 66

المبحث الأول: تحديد الربح حسب كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري 66
المطلب الأول: الربح المحاسبي والربح الضريبي 66
المطلب الثاني: فارق التوقيت وطبيعة الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي 68
المطلب الثالث: حالات اثبات الضريبة المؤجلة 70
المبحث الثاني: ضرائب مؤجلة ناتجة عن الفروقات الموقتة 75
المطلب الأول: الضريبة المؤجلة عن الإهتلاكات 75
المطلب الثاني: الضريبة المؤجلة عن مؤونات الأعباء 84
المطلب الثالث: الخسائر الجبائية القابلة للترحيل 85
المطلب الرابع: حالات أخرى للضريبة المؤجلة عن الفروقات المؤقتة 88
المبحث الثالث: الضريبة المؤجلة عن عمليات التجميع والاندماج 93
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التجميع 93
المطلب الثاني: اندماج الأعمال 98
المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة الناتجة عن عمليات تجميع الحسابات 100
خلاصة الفصل الثاني 108

الفصل الثالث: الإفصاح عن الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد 110
المبحث الأول: ماهية الافصاح المحاسبي 111
المطلب الأول: مفهوم الافصاح المحاسبي 111
المطلب الثاني: مقومات الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه 115
المطلب الثالث: الإفصاح عن القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية 120
المبحث الثاني: الإفصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي 126
المطلب الأول: قواعد إعداد وتقديم القوائم المالية 126
المطلب الثاني: الميزانية 128
المطلب الثالث: حساب النتيجة 134
المطلب الرابع: جدول سيولة الخزينة 141
المطلب الخامس: قائمة تغيرات الأموال الخاصة 144
المطلب السادس: الملاحق 147
المبحث الثالث: الإفصاح عن الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي 148
المطلب الأول: عرض الضرائب المؤجلة 148
المطلب الثاني: تأثير الضرائب المؤجلة على الإفصاح في القوائم المالية 150

خلاصة الفصل الثالث 153

الفصل الرابع: دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تمهيد 155
المبحث الأول: دراسة حالة مجمع الرياض سطيف 156
المطلب الأول: تعريف بمجموعة الرياض سطيف 156
المطلب الثاني: معلومات عامة عن مجموعة الرياض سطيف 158
المطلب الثالث: عرض أهم الإحصائيات والتطورات في مجموعة الرياض سطيف 164
المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة للفترة المالية محل الدراسة 168
المطلب الخامس: تحديد النتيجة الجبائية وتحليل القوائم المالية 195
المبحث الثاني: الدراسة الاستبيانية 206
المطلب الأول: مقدمة الدراسة الاستبيانية 206
المطلب الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة 216
المطلب الثالث: التحليل الاحصائي للمتغيرات البحثية 224
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات 244
المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى 244
المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية 246
المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة 248
المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرابعة 249
خلاصة الفصل الرابع 253
الخاتمة 256
قائمة المصادر والمراجع 263
الملاحق 271

قائمة الجداول والأشكال

أولا: قائمة الجداول

الرقم	العنـــــــــــوان	الصفحة
1	مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي	29
2	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي	30
3	تمديدات الاعفاء المؤقتة	33
4	توزيع الرسم على النشاط المهني لأنشطة الانتاج	47
5	توزيع الرسم على النشاط المهني للمعدل العام والمعدل العام المخفض	47
6	توزيع الرسم على النشاط المهني لأنشطة توزيع المحروقات بواسطة الانابيب	47
7	نسبة الضريبة على الأملاك	53
8	الرسم الداخلي للاستهلاك للمنتجات التبغية والكبريت	60
9	الرسم الداخلي على الاستهلاك على غير المنتجات التبغية وغير الكبريت	61
10	التعريفات المطبقة للرسم على المنتجات البترولية	63
11	اثبات الضريبة المؤجلة حسب طريقة الميزانية	74
12	تحليل الفروقات من خلال الميزانية	76
13	تحليل الفروقات من خلال جدول حساب النتيجة	77
14	تحليل الفروقات حسب أسلوب الميزانية	79
15	تحليل الفروقات من خلال جدول حساب النتيجة	79
16	الضريبة المؤجلة الناشئة عن استعمال الاهتلاك المتناقص محاسبيا والثابت جبائيا	81
17	الضريبة المؤجلة الناشئة عن استعمال الاهتلاك المتناقص جبائيا والثابت محاسبيا	82
18	تحليل المؤونات حسب طريقة الميزانية.	84
19	الضرائب المؤجلة الناتجة عن خسائر جبائيه قابلة للترحيل	86
20	حساب فارق إعادة التقييم	89
21	المنتوجات والأعباء المالية	138
22	أنشطة زراعة الحبوب ونشاط فلاحة الجنوب بولاية ورقلة	160
23	الإمكانيات المتوفرة في تحويل الحبوب	161
24	الإمكانيات المتوفرة بتحويلات الإنتاجية الأخرى	161

25	القدرات الإنتاجية الموجودة فعلا في اليوم	164
26	تطور الإنتاج بين سنة 2014 و2015	165
27	رقم الأعمال المحقق حسب الزبائن	166
28	عدد المستخدمين في مجموعة الرياض سطيف	167
29	مخطط الاهتلاك لآلة اثبات الحضور بالبصمة في الحالة الاولى	186
30	مخصصات الاهتلاك للآلة بعد إعادة التقييم (الحالة الثانية)	187
31	الضريبة المؤجلة الناشئة عن الاختلاف في مدة الاستغلال للآلة	188
32	وضعية مؤونة الإحالة على المعاشات في 2015/12/31	190
33	الضريبة المؤجلة أصول عن مصاريف المستخدمين للسنة المالية 2015	194
34	جدول حساب النتيجة المحاسبية 2015	196
35	جدول حساب النتيجة الجبائية 2015	199
36	النتيجة الجبائية 2015 قبل تخفيض العجز المرحل للسنوات السابقة	201
37	الميزانية الوظيفية للسنة 2015	204
38	الصدق الداخلي لفقرات المحور 1أ	211
39	الصدق الداخلي لفقرات المحور 1ب	212
40	الصدق الداخلي لفقرات المحور 2ب	213
41	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع	214
42	معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات	215
43	توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الوظيفة	216
44	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	218
45	توزيع مفردات عينة الدراسة حسب السن.	219
46	توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	221
47	توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة النشاط	222
48	توزيع عينة الدراسة حسب نوع القاع	223
49	توزيع عينة الدراسة حسب الشكل القانوني	223
50	مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	224
51	نتائج تحليل المحور 1أ المتعلق دوافع ومبررات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني النظام المحاسبي المالي	225
52	نتائج تحليل المحور 1ب: المزايا التي يمكن ان تتحقق من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي	228

53	مدى اعتماد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على طريقة الأصل/الالتزام لقياس الضريبة المؤجلة	230
54	مدى اعتماد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على طريقة التأجيل لقياس الضريبة المؤجلة	230
55	مدى اعتماد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على طريقة الضريبة واجبة السداد لقياس الضريبة المؤجلة	231
56	نتائج تحليل المحور 2ب: أهمية تحديد الفروقات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي عند تحديد النتيجة الجبائية	232
57	اتفاق طريقة الأصل/ الالتزام مع المعايير والقواعد المتعارف عليها في اعداد القوائم المالية	234
58	حساب الضريبة المؤجلة بطريقة الأصل/ الالتزام يكون أسهل من الطرق الأخرى	235
59	قيم الضرائب المؤجلة التي يتم التوصل اليها وفقا لطريقة الأصل/ الالتزام، والتي يتم اظهارها بقائمة المركز المالي في شكل أصل أو التزام ضرائب مؤجلة تتفق مع المفاهيم المحاسبية للأصول والالتزامات الواردة بقائمة مفاهيم المحاسبة المالية	235
60	طريقة الأصل/ الالتزام تهتم بقائمة المركز المالي حيث تركز على منفعة القوائم المالية في تقييم المركز المالي للشركة والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية والسيولة والمرونة المالية	236
61	طريقة الأصل/ الالتزام تعتمد في حساب مقدار الضريبة المؤجلة على معدلات الضريبة التي يتوقع سريانها خلال الفترات التي ستنعكس فيها الفروقات المؤقتة ومن ثم فلا يمثل نوع معدل الضريبة (نسبي أو تصاعدي) مشكلة في هذا الصدد.	237
62	طريقة الأصل/ الالتزام تنظر الى الضرائب المؤجلة على انها التزامات اقتصادية مستقبلية محتملة (ضرائب مستحقة السداد في المستقبل) أو أصول أو منافع اقتصادية مستقبلية (تخفيض في الضرائب مستقبلا)	238
63	علاقة حجم الضرائب المؤجلة بالأعباء الدفترية للممولين	239
64	العلاقة بين نصوص التشريع الضريبي والافصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة بالقوائم المالية	241
65	مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإفصاح عن الضرائب المؤجلة بالقوائم المالية	242
66	نتائج اختبار الفرضية الأولى.	245
67	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	248

ثانيا: قائمة الاشكال

الرقم	العنـــــــــــوان	الصفحة
01	عملية إصدار وتطوير المعايير	05
02	تشكل الاختلافات المؤقتة	70
03	تشكل الضريبة المؤجلة واثباتها المحاسبي	72
04	اثبات الضرائب المؤجلة حسب طريقة جدول حساب النتيجة	74
05	المعاملات التي تحدث خلال الفترة على ارصدة حسابات الأموال الخاصة	147
06	الهيكل التنظيمي لشركة الرياض	163
07	توزيع افراد العينة حسب الوظيفة	218
08	توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	219
09	توزيع افراد العينة حسب السن	220
10	توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	221
11	العلاقة الطردية بين حجم الضرائب المؤجلة والاعباء الدفترية للممولين	240
12	العلاقة بين نصوص التشريع الضريبي والافصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة بالقوائم المالية	242
13	مدى استجابة النظام المحاسبي لمتطلبات الافصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية	243
14	العلاقة بين حجم الضرائب المؤجلة الناشئة والمنعكسة وحجم الأعباء الدفترية للممولين	251

قائمة المختصرات

الاختصار	اللغة الأجنبية	اللغة العربية
IAS 12	International Accounting Standards. Number 12	معيار المحاسبة الدولي رقم 12
TVA	La taxe sur la valeur ajoutée.	الرسم على القيمة المضافة.
IASC	Commette. International Accounting Standards	لجنة معايير المحاسبة الدولية.
IASB	International Accounting Standards Board.	مجلس معايير المحاسبة الدولية.
FIFO	First in first out method	طريقة الداخل أولا الصادر أولا
IDTA	Impôts Directe et Taxe Assimilées	الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
IRG	Impôts sur le Revenu Globale	الضريبة على الدخل الاجمالي
FASB	Financial Accounting Standards Board.	مجلس معايير المحاسبة المالية.
RCM	Revenu des Capitaux Mobilier	ريوع رؤوس الأموال المنقولة
AARE	The Australian Association for Research in Education.	لجنة البحوث التعليمية الأسترالية.
ANSEJ	Agence Nationale de soutien à l'emploi des Jeunes.	الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب.
CNAC	Caisse Nationale d'assurance-chômage	الصندوق الوطني للتامين على البطالة
TR	Traitements et Salaires	مرتبات وأجور
RF	Revenus fanciers	مداخيل عقارية
SCF	Système Comptable Financière	النظام المحاسبي المالي
IAS27	International Accounting standard 27	معيار المحاسبة الدولي رقم 27
IAS28	International Accounting standard 28	معيار المحاسبة الدولي رقم 28
IAS31	International Accounting standard 31	معيار المحاسبة الدولي رقم 31
CNPCDP	Commission de Normalisation des Pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles	لجنة تنظيم الممارسات المحاسبية والعناية المهنية
ID	LES IMPOTS DIFFERES	الضرائب المؤجلة
IDA	LES IMPOTS DIFFERES ACTIF	الضرائب المؤجلة أصول
IDP	LES IMPOTS DIFFERES PASSIF	الضرائب المؤجلة

المقدمة

العامة

أولا: صياغة الإشكالية

تظهر من الوهلة الأولى أن المعالجة المحاسبية للضرائب سهلة باعتبارها مصاريف تحمل على الفترة المالية وفقا لما تقتضيه المبادئ المحاسبية، إلا أن هذه المعالجة ظلت محل جدل كبير في المحاسبة المالية ولفترة طويلة من الزمن، حيث يرتكز هذا الجدل حول عدد من مشاكل القياس والإفصاح، وقد أصبحت المعالجة المحاسبية للضرائب موضوعا مهما وأن الضريبة هي مصروفات يجب توزيعها متى كان ذلك ممكنا وضروريا بين الدخل والحسابات الأخرى، كما يتم توزيع المصروفات، وما يجب أن تظهره قائمة حساب النتيجة هو المصروف الذي يمكن تحميله على الدخل المدرج في قائمة حساب النتيجة عن السنة.

التغيرات المستمرة التي يشهدها النظام الجبائي الجزائري نتيجة لتأثره بمختلف الأحداث الاقتصادية والسياسية وغيرها يدفعه إلى الخضوع للعديد من التعديلات وبشكل مستمر، وإقراره لتواريخ فرض واستحقاق للضريبة تتعارض مع مضمون بعض المبادئ المحاسبية، هذا ما يؤدي إلى وجود اختلاف بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي قبل الضرائب في شكل فروق دائمة تنشأ عن الفترة المالية ولا تنعكس آثارها في الفترات المالية التالية، وكذلك في شكل فروق مؤقتة تنعكس آثارها على الفترات المالية اللاحقة، وهذه الفروق المؤقتة ينشأ عنها آثار ضريبية مؤجلة في شكل زيادة أو تخفيض في مقدار الضرائب المستحقة في المستقبل حيث أن تأثير هذه الفروق لا ينحصر فقط في قائمة حساب النتيجة بل يمتد أيضا إلى قائمة الميزانية في شكل ضرائب مؤجلة قد تكون دائنة (التزامات) أو مدينة (أصول).

من هنا وبعد مرور عدة سنوات على تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر أردنا معرفة أثر تطبيق هذا النظام على الضرائب المؤجلة وكيفية الافصاح عنها في القوائم المالية في ضل التشريع الضريبي الجزائري وذلك بطرح الاشكالية التالية:

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

لمعالجة هذه الاشكالية نطرح الاسئلة الفرعية التالية:

1. هل هناك وعي من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي ام هو مجرد إلزام قانوني؟
2. ماهي اهم الطرق المحاسبية المستخدمة في قياس الضريبة المؤجلة؟ وما هي الطريقة المتبعة من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟ وما اهم مميزاتها؟
3. هل هناك تأثير للفروقات المؤقتة الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري على تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة؟ وهل تعتبر هذه الفروقات حدث منشئ للضريبة المؤجلة؟
4. ما مدى تأثير الافصاح عن الضرائب المؤجلة في قائمتي الميزانية وجدول حساب النتيجة في ضل التشريع الضريبي الجزائري، وامتثال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأحكام النظام المحاسبي المالي فيما يخص المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، والافصاح عنها في القوائم المالية؟

للإجابة على هذه الأسئلة سنحاول الانطلاق من الفرضيات التالية:

1. هناك وعي من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي لمواكبة التغيرات المستمرة في كل من المعايير المحاسبية الدولية، والتشريعات الجبائية الجزائرية.
2. تعتبر طريقة الأصل/الالتزام هي أهم الطرق والأنسب لقياس الضريبة المؤجلة، ولذلك فالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتبنى هذه الطريقة.
3. الفروقات المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري تؤثر بشكل كبير على تحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، وهي الحدث منشئ للضريبة المؤجلة.
4. يؤثر الافصاح عن الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية وخاصة قائمتي الميزانية وجدول حساب النتيجة.

أهداف البحث:

نسعى من خلال هذا البحث الى تحقيق الأهداف التالية:

- بيان أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على كل من الضرائب المؤجلة الواجب تحميلها ضمن المصاريف والايرادات في قائمة حساب النتائج، وكذلك الاصول والالتزامات الناشئة من الضرائب المؤجلة التي تنتج عن الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

- التعرف على مدى توافق هذا التطبيق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 فيما يخص المعالجة المحاسبية، القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية.
- معرفة مدى امتثال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأحكام النظام المحاسبي المالي فيما يخص المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، وأثرها على تحديد الوعاء الضريبي للضرائب المؤجلة من طرف إدارة الضرائب.

أهمية البحث:

يكتسي هذا البحث أهميته من كونه يعالج إحدى المشاكل التي تواجه كل من المحاسبين الجزائريين وإدارة الضرائب على حد سواء منذ اعتماد وتطبيق النظام المحاسبي المالي المبني على أساس المعايير المحاسبية الدولية، خاصة أن آخر إصلاح للمنظومة الضريبية الجزائرية كان من خلال التشريع الضريبي لسنة 1991 ما يبعث إلى التساؤل حول مدى نجاعة ومواكبة هذا النظام للتطورات والقفزات الهائلة في نظم الإدارة والتكنولوجيا التي يشهدها العالم الان.

حدود البحث:

تتمثل الحدود النظرية للبحث في الجانب المتعلق بالمحاسبة المالية عن الضرائب المؤجلة وليس بالمحاسبة الضريبية التي تهدف إلى قياس الربح الضريبي بهدف تحديد وعاء الضريبة إلا بما يخدم الهدف الأساسي للبحث.

أما من حيث الحدود المكانية فيهدف هذا البحث إلى دراسة البيئة الجزائرية من خلال دراسة ميدانية لإحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ودراسة إحصائية باستخدام برنامج SPSS لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

منهج البحث:

جاءت مناهج الدراسة كما يلي:

بالنسبة للجانب النظري تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي الاستنباطي، أما في الجانب التطبيقي فسيتم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة لإحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإضافة إلى الأسلوب الاحصائي من خلال الاعتماد على برنامج SPSS.

خطة البحث:

الفصل الأول: مدخل مفاهيمي حول IAS12، النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري.

الفصل الثاني: الضرائب المؤجلة بين SCF والنظام الضريبي الجزائري.

الفصل الثالث: الإفصاح عن الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية، والتي من خلالها نقوم بإجراء دراسة حالة على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للوصول إلى مدى امتثال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأحكام النظام المحاسبي المالي فيما يخص المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، بالإضافة إلى دراسة احصائية بالاعتماد على برنامج SPSS على مجموعة من المؤسسات الناشطة في البيئية الجزائرية واسقاط نتائج الدراسة الاحصائية على الدراسة الميدانية في شكل محاكات لتبيان الأثر.

الدراسات السابقة:

جاءت عدة دراسات لتتناول النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري إلا أن المتعلقة بالضريبة المؤجلة على وجه الخصوص تبقى قليلة جدا ومن أهم هذه الدراسات نذكر:

1. اختبار التوافق بين المعيار المحاسبي الدولي ضرائب مؤجلة والتوجهات المحاسبية والجبائية في الجزائر (دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر)، عزيزة المهري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2012/2013.

كانت إشكالية هذه الدراسة كما يلي: "الى أي مدى يتوافق المعيار المحاسبي الدولي الذي يعالج الضرائب المؤجلة مع التوجهات المحاسبية والجبائية في الجزائر؟"

تطرقت الطالبة في هذه الدراسة الى القواعد الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي من خلال عرض التوجه العام للتوحيد المحاسبي بشكل عام، والنظام المحاسبي المالي بشكل خاص وعلاقته بالجباية. ثم حاولت الطالبة عرض دور الضرائب المؤجلة في ابراز الصورة الصادقة للقوائم المالية مع اسقاط كل ذلك في دراسة حالة لمؤسسة ميناء الجزائر.

الدراسات الاجنبية

- Abdeslam OUKHELOU, Problématique Et Démarche De Révision Des Impôts Différés (Cas Des Filiales Marocaines Des Sociétés Etrangères)

عبد السلام أوكحلو، إشكالية ومنهجية مراجعة الضرائب المؤجلة (حالة الفروع المغربية للشركات الأجنبية)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل الشهادة الوطنية لخبير محاسبي، المغرب، ماي 2006. تناولت

هذه المذكرة الإشكالية التالية: ما هي إشكالية تطبيق ومتابعة الضرائب المؤجلة على المستوى القانوني والجبائي والمعايير المحاسبية في الفروع الأجنبية؟

تطرقت الدراسة لعرض مختلف المفاهيم والمبادئ والأسس الخاصة بعملية الإخضاع المؤجل ودراسة تقنية الضرائب المؤجلة وكذا تحليل مختلف مصادر الإخضاع المؤجل، كما تناولت الدراسة إلى تقييم وعرض وتسجيل في الفروع المغربية التابعة للشركات الأجنبية، وكذا التطرق إلى كيفية مراجعة الضرائب المؤجلة:

وعنوانها: المحتوى المعلوماتي لمخصص تقييم الضرائب المؤجلة.

أوضحت هذه الدراسة ضرورة الافصاح عن التغيرات التي تحدث في مخصص تقييم الضرائب المؤجلة لتوفير المعلومات أكثر عن ربحية المنشأة، وقد دعمت هذه الدراسة موقف المديرين الذين يطالبون بالإفصاح عن مخصص تقييم الضرائب المؤجلة لمعرفة توقعات الادارة عن الأصول الضريبية المؤجلة ومدى الاعتراف بها، وإمكانية تحقق دخل خاضع للضريبة في المستقبل، وهذه النتائج تكون ملائمة أكثر عند تقييم آثار معايير الافصاح التي تسمح بالحكم الشخصي للإدارة خاصة حول النتائج المستقبلية وبعابرة أخرى فهي تدعم وجهة النظر التي ترى أن حرية التصرف قد تساعد الإدارة في زيادة المنافع المتوقعة للمستثمرين.

- **دراسة Gordon and Peter:**

عبارة عن مقال علمي وعنوانها: الضرائب المؤجلة غير المعترف بها–شواهد من المملكة المتحدة.

تطرقت هذه الدراسة إلى اختبار مدى استفادة المديرين في المملكة المتحدة من المرونة التي أتاحتها طريقة المخصص الجزئي للضرائب المؤجلة في قياس الضرائب المؤجلة غير المعترف بها، وفي سبيل ذلك قامت تلك الدراسة بإجراء اختبار للتعرف على مدى ارتباط العوامل النفعية والتشغيلية في المنشأة بمستوى الضرائب المؤجلة غير المعترف بها، وقد انتهت الدراسة إلى وجود شواهد معينة تدل على أن المديرين في المملكة المتحدة يهتمون بقياس الضرائب المؤجلة لإدارة الرافعة المالية، وهو ما يتفق مع ما ذهب اليه البعض من أن الضرائب المؤجلة تعد من العوامل المؤثرة في مؤشرات الرافعة المالية، والتي تلعب دورا رئيسيا في في المملكة المتحدة.

- **دراسة تامر عبد المنعم:**

وعنوانها: أسلوب مقترح للمحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية – دراسة ميدانية بمصر.

ويهدف فذا البحث الى ما يلي:

1. التعرف على طبيعة الفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي وآثار الضريبية المترتبة عليها.
2. بيان الطرق المتبعة في قياس ضرائب الدخل المؤجلة، وأهم المشكلات المرتبطة بها.

3. إيضاح متطلبات الافصاح عن ضرائب الدخل (المستحقة والمؤجلة) في القوائم المالية.
4. إجراء دراسة تحليلية مقارنة لمعايير المحاسبة عن ضرائب الدخل الصادرة عن الهيئات الدولية أو المحلية أو الإقليمية.
5. إجراء دراسة اختباريه للتعرف على مبررات عدم الالتزام في مصر بتطبيق ما جاء بالمعايير المحاسبية بشأن المحاسبة عن ضرائب الدخل، وكيفية تذليل هذه المبررات.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أنه يمكن تقسيم الفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي–بحسب تأثيرها على النتائج–إلى فروق دائمة والتي يقتصر تأثيرها على نتائج الفترة التي حدثت فيها فقط، كما هذه الفروق لا تثير أية مشكلات في المحاسبة الضريبية لإمكان التخلص من آثارها في السنة التي حدثت فيها، وفروق مؤقتة يمتد أيضا على نتائج الفترات التالية لحدوثها.

الفصل الأول:

مدخل مفاهيمي حول IAS12، النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي

تمهيد:

بالرغم من القبول العام الذي تتميز به معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية لدى عدد كبير جدا من دول العالم وتكييف معاييرها وأنظمتها المحاسبية المحلية وفقا لها من حيث المعالجة المحاسبية للعمليات المالية والقياس والافصاح المحاسبي عنها، جعل من القوائم المالية ذات مقروئية واسعة وشفافية أكبر، إلا أن ذلك لم يحصل في الجانب الجبائي، حيث ان الأنظمة الضريبية للدول لا تزال تتسم بالخصوصية المحلية، ولكل دولة قانونها الجبائي الخاص بها والذي يختلف لحد ما عن باقي الدول.

ولم يقتصر هذا الاختلاف على الانظمة الضريبة للدول فقط بل يوجد حتى داخل الدولة الواحدة، حيث تختلف طرق المعالجة والتقييم وحتى الإفصاح بين النظام الضريبي من جهة والنظام المحاسبي او المعايير المحاسبية المتبعة داخل هذه الدولة من جهة أخرى، هذا ما جعل من معالجة هذه الاختلافات أولوية قصوى يجب التعامل معها.

لذلك تم تخصيص معيار محاسبي مستقل يعنى بمعالجة هذه الاختلافات ومختلف الاثار المحاسبية التي تنتج عنها وهو "المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل(IAS12)" والذي من خلاله يتم طرح معالجة محاسبية لمختلف الإشكاليات المتعلقة بالدخل وآثاره الضريبية وكيفية معالجتها محاسبيا والافصاح عنها في القوائم المالية.

لذلك سيتم في هذا الفصل عرض عام لكل من للمعيار المحاسبي الدولي "ضرائب الدخل"، النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائريين وذلك في شكل مدخل مفاهيمي.

المبحث الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل)

بعد النمو الكبير للتجارة الدولية وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات بالإضافة إلى تزايد الطلب العالمي على السلع والخدمات ومع اختلاف الممارسات المحاسبية المطبقة في كل دولة وبالتالي اختلاف شكل ومضمون القوائم المالية الصادرة عن كل دولة هذا ما طرح اشكال كبيرة لمستخدمي هذه القوائم والتقارير المالية من حيث القراءة والفهم والتحليل. الأمر الذي أدى إلى ضرورة إعداد معايير محاسبية تتعامل بها كافة الشركات الدولية عند إعداد قوائمها المالية.

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية وأهدافها

نظرا للأهمية والمكانة التي اكتسبتها معايير المحاسبة الدولية كمرجع أساسي لمختلف الانظمة والمعايير المحاسبة للدول وجب التطرق ماهية هذه المعايير الدولية وأهدافها من خلال عرض مفهومها وخصائصها وكيفية اصدار هذه المعايير.

الفرع الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية IAS

لقد وردت عدة تعاريف لمعايير المحاسبة الدولية من بينها:

"... بأنها نماذج أو ارشادات عامة تؤدي إلى توحيد وترشيد الممارسة المحاسبية والتدقيق ومراجعة الحسابات، وعليه نجد اختلاف بين المعايير والإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام والتوجيه، بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة."[1]

كما عرفت بأنها "مقاييس أو نماذج أو مبادئ أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات."[2]

ومن خلال ما سبق يمكن تحديد تعريف مفيد وشامل للمعايير المحاسبية الدولية كما جاء عن لجنة القواعد الدولية للمعايير المحاسبية بأنها "قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبدا، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التغيير أو الممارسة في الظروف

[1] حسين قاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية، دار الثقافة، عمان، 2000، ص33.

[2] مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، نقلا عن: www.kantakji.com، تاريخ التصفح 2014/11/10.

المشابهة وتعتمد على الإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية."[1]

الفرع الثاني: الشكل العام للمعيار المحاسبي الدولي IAS

المعيار المحاسبي الدولي غالبا ما يتضمن الفقرات الرئيسية التالية: مقدمة المعيار، التعريف بالمصطلحات المحاسبية المستخدمة في المعيار، شرح المعيار، موضوع المعيار، الإفصاح، أحكام انتقالية (وذلك للمعايير التي تحتاج إلى فترة زمنية لتطبيقها وتحديد الاحكام الانتقالية في تلك الحالة وما يجب على الشركات أن تقوم به خلال تلك الفترة لحين تطبيق المعيار) كما يجب أن يتضمن تاريخ بدء سريان المعيار.[2]

الفرع الثالث: خصائص معايير المحاسبة الدولية IAS

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص بالغة الأهمية من بينها قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي نتج عنها استشارة كل الأطراف المهتمة بها وإعداد المعايير بناءا على ذلك، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية المؤهلة؛ كذلك تتمتع هذه المعايير بقوة ونوعية عالية الجودة اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير؛ ومرونة تجاه ما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، كما أنها غير إجبارية التطبيق أي خيار يمكن الأخذ به كما يمكن تركه.[3]

الفرع الرابع: عملية إصدار المعايير

حسب إجراءات العمل المتفق عليها من قبل المجموعة الاستشارية داخل لجنة المعايير المحاسبية الدولية **(IASC)**، فانه ولا يتم أي عمل حتى يتم الأخذ بوجهة نظرها في كل مرحلة من مراحل صنع القرار. وبناء على ذلك يتم إعداد مسودة عرض لموضوع أي مشكلة معينة، وإذا لم يتم إقرارها من طرف ثلثي أعضاء المجلس، يتم إرسالها إلى الهيئات المحاسبية والحكومات وأسواق الأوراق المالية وغير ذلك من الهيئات والمنظمات المهتمة للتعليق على كل عرض أو مسودة.

---

[1] حامد داود الطلحة، المعايير المحاسبية الدولية: النشأة والأهداف، نقلا عن:
http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/2249-، 2014/11/10.

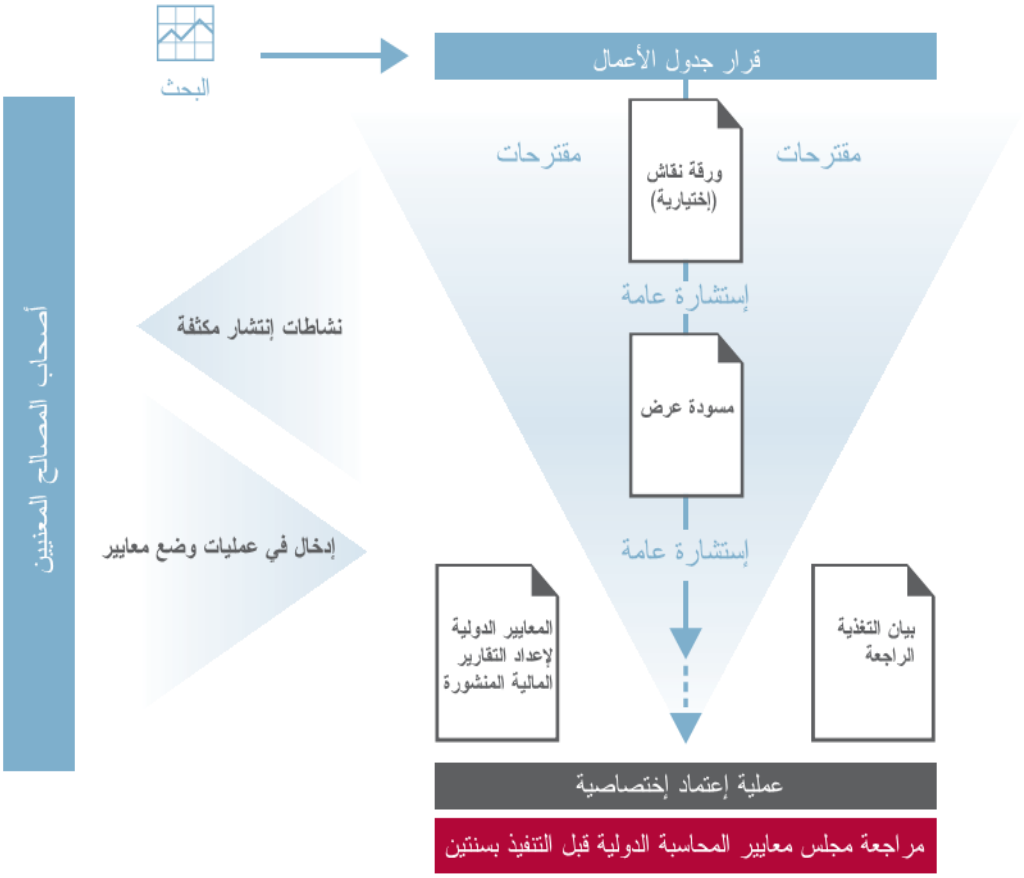
[2] يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2002، ص23.

[3] مدني بن بالغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، الجزائر، 2004، ص44.

ليقوم المجلس بعد ذلك بفحص الاقتراحات والتعليقات التي ترد حول مسودة العرض ثم يتم تعديلها حسب الضرورة، وإذا ما وافق ما لا يقل عن ثلاثة أرباع من أعضاء المجلس على مسودة العرض المعدلة يجري إصدارها كمعيار محاسبي دولي، ليصبح ساري المفعول ويصدر باللغة الإنجليزية ليتم ترجمة المسودات والمعايير المحاسبية بلغات عالمية أخرى.[1]

والشكل التالي يوضح كيفية ومراحل سير هذه العملية:

الشكل رقم1: عملية إصدار وتطوير المعايير



المصدر: http://www.cpaireland.ie/docs/default-source/ ، تاريخ التصفح: 2014/11/10.

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدول يهIAS|IFRS، ج1، مرجع سابق، ص132.

الفرع الخامس: أهداف المعايير المحاسبية الدولية

إن معايير المحاسبة الدولية جاءت لتحقيق جملة من الأهداف من أهمها ضمان درجة عالية من الشفافية في القوائم المالية؛ بالإضافة إلى تأمين إمكانية مقارنة المعلومات المالية التي تتضمنها هذه القوائم والتقارير المالية (في الزمان والمكان)، فليس هناك أي مقارنة ممكنة إذا كانت المعايير المحاسبية غير متطابقة، فهي ضرورة مطلقة للمقارنة خصوصا بالنسبة للمستثمرين في الأسواق المالية.

كذلك تهدف هذه المعايير إلى العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية، وبالتالي تسمح بأن تكون البيانات المالية المقدمة للمستثمرين تعكس الواقع الاقتصادي بصورة دقيقة، وفهم أفضل للمحاسبة وتسهيل مراجعتها، مع تسهيل توحيد الحسابات وتطوير الإحصاءات.[1]

المطلب الثاني: الإطار التصوري للمعيار المحاسبي رقم 12

الفرع الأول: الهدف

يهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة لـ:[2]

1. الاسترداد (السداد) المستقبلي للقيمة المسجلة كأصول (التزامات) معترف بها في الميزانية العمومية للمشروع.
2. العمليات والاحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمشروع.

وهكذا فان العمليات والاحداث التي يعترف بها في الربح او الخسارة يجب ان يعترف بآثارها الضريبية في الربح او الخسارة كذلك.

الفرع الثاني: النطاق

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل لغايات هذا المعيار، وتضم ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة كما تشمل أيضا ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركات عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة معدة التقرير[3].

[1] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق المعايير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص-ص: 11-12.
[2] محمد خالد المهياني، المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، 2009، ص 06، عن http://www.kantakji.com/accounting، تاريخ التصفح: 2015/05/26.
[3] محمد خالد المهياني، المعيار المحاسبي الدولي لثاني عشر (المعدل عام 1996)، 2009، ص 06، عن http://www.kantakji.com/accounting، تاريخ التصفح: 2015/05/26.

الفرع الثالث: تعاريف

- **الربح المحاسبي:** هو صافي الربح أو الخسارة للفترة وذلك قبل طرح مصروف الضريبة.
- **الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية)** هو ربح (خسارة) الفترة المحدد وفقاً للأنظمة والقواعد الصادرة من السلطات الضريبية، والذي يتوجب عنه سداد ضرائب الدخل (أو استردادها).
- **مصروف الضريبة (دخل الضريبة):** هو إجمالي المبلغ الذي يتم اعتباره في تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة والمتعلق بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.
- **الضريبة الجارية:** هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة الدفع (أو القابلة للاسترداد) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسائر الضريبية) للفترة.
- **المطاليب الضريبية المؤجلة:** هي مبالغ ضرائب الدخل مستحقة الدفع في الفترات المستقبلية والمتعلقة بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.
- **الموجودات الضريبية المؤجلة:** هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية والمتعلقة بما يلي:
  - الفروقات المؤقتة القابلة للاستقطاع.
  - تدوير الخسائر الضريبية غير المستخدمة،
  - تدوير مردودات الضريبية غير المستخدمة.
- **الفروقات المؤقتة:** هي الفروقات بين القيمة المدرجة للموجودات أو المطاليب في الميزانية العمومية وأساسها الضريبي. ويمكن للفروقات المؤقتة أن تكون إما:

أ- فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي الفروقات المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية وذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للموجودات أو الالتزامات،

ب-فروقات مؤقتة قابلة للاستقطاع وهي الفروقات المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية وذلك عند القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للموجودات أو المطاليب.

الفرع الرابع: القياس

يتطرق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 IAS في الأساس الى قياس ضرائب الدخل من خلال[1]:

1. يجب قياس المطاليب (الموجودات) الضريبية الجارية للفترة الحالية والفترات السابقة بالمبلغ المتوقع سداده إلى (استرداده من) السلطات الضريبية وذلك باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية التطبيق (أو على وشك التشريع) كما بتاريخ الميزانية العمومية.
2. يجب قياس الالتزامات والموجودات الضريبية المؤجلة بمعدلات الضريبة التي يتوقع أن تطبق على الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يتم فيها سداد الالتزام، وذلك على أساس معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية التطبيق (أو على وشك التشريع) كما بتاريخ الميزانية العمومية.
3. إن قياس المطاليب الضريبية المؤجلة والموجودات الضريبية المؤجلة، يجب أن تعكس النتائج الضريبية التي ستترتب تبعاً للأسلوب الذي تتوقعه المنشأة لاسترداد أو تسديد القيمة المدرجة لموجوداتها والتزاماتها كما بتاريخ الميزانية العمومية.

ملاحظة:(إن الضريبة المؤجلة الإضافية التي تنشأ من إعادة التقييم يتم تحميلها مباشرة إلى حقوق الملكية).

4. يجب مراجعة القيمة المدرجة لأصل ضريبي مؤجل في تاريخ كل ميزانية عمومية. ويجب على المنشأة تخفيض القيمة المدرجة لأصل ضريبي مؤجل إلى الحد الذي يكون عنده من غير المحتمل أن يتوافر فيه ربح خاضع للضريبة كاف للسماح بالانتفاع من استخدام جزء من أو جميع ذلك الأصل الضريبي المؤجل. هذا ويجب عكس تلك التخفيضات إلى الحد الذي يصبح عنده من المحتمل توافر ربح كاف خاضع للضريبة.

الفرع الخامس: الإفصاح

يجب الإفصاح عن عناصر مصروف (دخل) الضريبة بصورة منفصلة ويمكن أن تتضمن عناصر مصروف (دخل) الضريبة ما يلي:

1. مصروف (دخل) الضريبة الجارية.
2. أية تعديلات تم الاعتراف بها خلال الفترة عن ضرائب الدخل لفترات سابقة.
3. مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة المتعلق بنشوء وعكس الفروقات المؤقتة.

[1] غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IAS|IFRS، نوميديا للطباعة، الجزائر، 2009، ص75.

4. مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة المتعلق بالتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.
5. مبلغ المنفعة الناتجة من خسارة ضريبة سابقة لم يتم الاعتراف بها.
6. مبلغ المنفعة من خسارة ضريبية سابقة لم يتم الاعتراف بها، مردودات الضريبة، أو فرق مؤقت لفترة سابقة يستخدم لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل.
7. مصروف الضريبة المؤجل الناتج من تخفيض أو من عكس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل.
8. مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالتغييرات في السياسات والأخطاء الأساسية التي تدخل في تحديد صافي الربح أو صافي الخسارة للفترة وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي رقم (8)" صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية والتغييرات في السياسات المحاسبية".

يجب أيضاً الإفصاح عما يلي وبصورة منفصلة:

1. إجمالي الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة بالبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة.
2. مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة.
3. إيضاحاً للعلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في شكل أحد أو كلا النموذجين التاليين:

أ- تسوية بالمبالغ بين مصروف (دخل) الضريبة وحاصل ضرب الربح المحاسبي بمعدل (بمعدلات) الضريبة المطبق، مع الإفصاح أيضاً عن الأساس الذي تم بموجبه احتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبق.

ب- تسوية بالمبالغ بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق، مع الإفصاح أيضاً عن الأساس الذي تم بموجبه احتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبق.

4. إيضاحاً بالتغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبق مقارنة مع الفترة المحاسبية الماضية.
5. مبلغ (وتاريخ انقضاء، إن وجد) الفروقات المؤقتة القابلة للاستقطاع والخسائر الضريبية غير المستعملة والخصومات الضريبية غير المستعملة والتي لم يتم الاعتراف بأي أصل ضريبي مؤجل عنها في الميزانية العمومية.
6. المبلغ الإجمالي للفروقات المؤقتة المرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الزميلة والمصالح في المشاريع المشتركة والتي لم يتم الاعتراف بأية مطاليب ضريبية مؤجلة عنها.

7. وفيما يتعلق بكل نوع من الفروقات المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والمردودات الضريبية غير المستخدمة:

أ- مبلغ الموجودات والمطاليب الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية العمومية لكل فترة تم عرضها.

ب- مبلغ الدخل (المصروف) الضريبي المؤجل المعترف به في بيان الدخل، إذا لم يكن ذلك واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية،

8. فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة يجب الإفصاح عن مصروف الضريبة العائد إلى:

أ- المكسب أو الخسارة من عدم الاستمرار، و

ب- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية للعمليات غير المستمرة للفترة مع المبالغ المقابلة لكل فترة سابقة تم عرضها.

يجب على المنشأة الإفصاح عن مبلغ الأصل الضريبي المؤجل وطبيعة الدليل المؤيد للاعتراف به، عندما:

1. يعتمد استخدام الأصل الضريبي المؤجل على الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة والتي تزيد عن الأرباح المستقبلية الناشئة من عكس الفروقات المؤقتة القائمة والخاضعة للضريبة.
2. تكون المنشأة قد تكبدت خسارة إما في الفترة الحالية أو الفترة السابقة في دوائر الاختصاص الضريبية التي يتعلق بها الأصل الضريبي المؤجل.

المطلب الثالث: بعض الحالات المشكلة للضريبة المؤجلة حسب IAS 12

يوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 حالات تشكل الضريبة المؤجلة بصورة دقيقة وسنحاول عرض بعض منها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر.

الفرع الأول: اندماج الأعمال

عندما يتم اندماج الأعمال عن طريق الاقتناء، يتم توزيع تكلفة الاقتناء على الموجودات والمطاليب المحددة والمقتنات وذلك بالرجوع إلى قيمتها العادلة بتاريخ المعاملة. وتنشأ الفروقات المؤقتة عندما لا تتأثر الأسس الضريبية للموجودات والمطاليب المحددة والمقتنات نتيجة لاندماج الأعمال أو تتأثر بشكل مغاير. على سبيل المثال، عندما يتم زيادة القيمة المدرجة لأصل ما إلى قيمته العادلة مع الإبقاء على

الأساس الضريبي للأصل معادلاً لذات التكلفة لمالكه السابق، تنشأ فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة ينتج عنها مطاليب ضريبية مؤجلة. هذا وتؤثر تلك المطاليب الضريبية المؤجلة على الشهرة[1].

الفرع الثاني: الموجودات المدرجة بالقيمة العادلة

تسمح معايير المحاسبة الدولية بأن تدرج بعض الموجودات بالقيمة العادلة أو أن يتم إعادة تقييمها. ويؤثر إعادة التقييم أو إعادة بيان مبلغ الأصل بقيمته العادلة على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة الحالية. ونتيجة لذلك، يتم تعديل الأساس الضريبي للأصل وبالتالي لا ينشأ فرق مؤقت.[2]

الفرع الثالث: الشهرة

تمثل الشهرة قيمة الزيادة في تكلفة الشراء عن حصة المشتري من القيم العادلة للموجودات والالتزامات المحددة المقتناة. ولا يسمح هذا المعيار بالاعتراف الناتج من الالتزامات الضريبية المؤجلة نظراً لأن الشهرة تعتبر قيمة متبقية وبخلاف ذلك فإن الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة سوف يؤدي إلى زيادة القيمة المدرجة للشهرة.[3]

الفرع الرابع: الاعتراف الأولي بأصل أو التزام

قد ينشأ فرق مؤقت لدى الاعتراف الأول بأصل أو التزام على سبيل المثال، إذا كان جزءاً من تكلفة الأصل أو جميعها غير قابلة للاستقطاع للأغراض الضريبية. إن طريقة المحاسبة عن هذا الفرق المؤقت تعتمد على طبيعة المعاملة التي كان من شأنها الاعتراف الأولي بالأصل:[4]

أولا: في حالة اندماج الأعمال تعترف المنشأة بأية مطاليب أو موجودات ضريبية مؤجلة مما يؤثر على قيمة الشهرة أو الشهرة السالبة.

ثانيا: إذا كان من جراء المعاملة التأثير على أي من الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة، فإن المنشأة تعترف بأي مطاليب أو موجودات ضريبية مؤجلة كما تعترف أيضاً بالناتج من مصروف أو دخل الضريبة المؤجلة في بيان الدخل.

ثالثا: إذا لم تكن المعاملة تمثل اندماجاً للأعمال، ولا تؤثر على أي من الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة، فإن المنشأة تعترف بالناتج من المطاليب أو الموجودات الضريبية المؤجلة وتعدل القيمة المدرجة للموجودات أو المطاليب بنفس المبلغ، كما لا تعترف المنشأة بالتغيرات

---

[1] سمير الرياشي، معيار المحاسبة الدولي IAS 12: المحاسبة عن ضرائب الدخل، ص 5، عن http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-1-8.pdf تاريخ التصفح 2015/05/28.

[2] المرجع نفس، ص5.

[3] المرجع نفسه، ص6.

[4] محمد خالد المهياني، مرجع سبق ذكره، ص8.

اللاحقة في المطاليب أو الموجودات الضريبية المؤجلة غير المعترف بها خلال القيام باهتلاك الأصل.

المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي

يعد النظام المحاسبي المالي المرجعية المحاسبية الجديدة في الجزائر وذلك منذ احلاله محل المخطط المحاسبي الوطني والمتبع منذ سنة 1975 إلى غاية 2007 تاريخ تبني النظام المحاسبي المالي الجديد، لذلك نرى أنه من الضروري التعرف على الأقل على مفهوم هذا النظام وإطاره التصوري وكذلك بعض القواعد والمبادئ الأساسية التي جاء بها.

المطلب الاول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي

يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الاحداث الاخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

يعرف الإطار التصوري[1]:

- التّعاريف ومجال التطبيق؛
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛
- الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات الأعباء.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي

لقد عرّف القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 03 منه، والذي أدرج في نص هذه المادة تحت تسمية المحاسبة المالية كما يلي:

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

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، الصادر في 2007/11/25 القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ص 3.
[2] لجنة م.ص.ز.ع، النظام المحاسبي المالي SCF، المادة 03، دار النشر Pages Blues، البويرة، الجزائر، 2010، ص 10.

الفرع الثاني: مجال التطبيق

لقد حدد النظام المحاسبي وفقا للمواد 02، 04، 05 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:[1]

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

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

تلزم الكيانات الاتية بمسك محاسبة مالية:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الاشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
- يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم اعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين ان تمسك محاسبة مالية مبسطة.

الفرع الثالث: المبادئ المحاسبية

حددت المادة 6 من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجب مراعاتها لدى اعداد الكشوف المالية كما يلي:[2]

- **محاسبة التعهّد:** أي تسجيل العمليات بتاريخ حدوثها وحتى إذا لم تتم تسويتها المالية.
- **استمرارية الاستغلال:** تعد الكشوف المالية على افتراض أن المؤسسة مستمرة نشاطها خلال السنوات القادمة.
- **قابلية الفهم:** أي انه بإمكان المطلع الذي له مبادئ عامة حول المحاسبة فهم محتوى الكشوف المالية.
- **الدلالة:** يجب ان تظهر الكشوف المالية كل البيانات الهامة والتي قد تؤثر على قرارات مستخدمي هذه الكشوف.

[1] لجنة م.ص.ز.ع، مرجع سبق ذكره، ص9.
[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2013، ص 7.

- **المصداقية:** لا تظهر الكشوف المالية الا البيانات التي يراها المسير صحيحة.
- **قابلية المقارنة:** على المؤسسة تطبيق نفس الطرق واساليب تقييم الاصول حتى تكون بيانات الكشوف المالية للسنوات المختلفة منسجمة وقابلة للمقارنة.
- **التكلفة التاريخية:** تسجل العمليات عند حدوثها على اساس قيمتها (أو تكلفتها) بذلك التاريخ.
- **أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** إظهار الكشوف المالية لكل الاصول المراقبة من قبل المؤسسة حتى ولو لم تكن مالكة لها قانونا.

إن شرح بعض المبادئ أعلاه قد جاء في المواد من 5 إلى 15 من المرسوم التنفيذي لقانون النظام المحاسبي المالي، هذا المرسوم الذي أضاف بعض المبادئ منها:

- استقلالية الذمة المالية للمؤسسة عن الذمة المالية للمالكين لها؛
- احترام اتفاقية الوحدة النقدية، اي أن تعاملات المؤسسة الخاضعة للقوانين الجزائرية تسجل بالدينار الجزائري؛
- مبدأ الاهمية النسبية: أي أن الكشوف المالية يجب ان تبرز كل معلومة مهمة، وأن المعايير المحاسبية يمكن ألا تطبق على العناصر الاقل اهمية؛
- مبدأ الحيطة: لإعداد الكشوف المالية وحساب نتيجة الدورة، يجب ألا نبالغ في تقدير قيمة الاصول والنواتج كما يجب ألا نقلل من قيمة الخصوم والاعباء.

الفرع الرابع: بعض التعريفات حسب النظام المحاسبي المالي:

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

الأصول:

تشمل عناصر الاصول الموارد التي يمكن مراقبتها (مراقبة الاصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الاصول)، والتي يسيرها الكيان، من حيث الحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية.

من خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة ما يلي:

- الأصول التي يتم استئجارها لهدف ما تعتبر من عناصر الاصول (عقود الاجور، تمويل)

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS|IFRS، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009، ص-ص: 32-33.

- تعتبر الاصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة أصولا غير جارية (اصول غير متداولة) أما الاصول التي ليست لها هذه الصفة بسب وجهتها أو طبيعتها تعتبر أصول جارية (متداولة) وتشمل الاصول التي يتوقع تحقيقها (بيعها) أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية، الاصول التي تم اقتناؤها أساسا للمعاملات قصيرة الاجل والتي يتوقع تحقيقها خلال السنة، بالإضافة إلى السيولة وشبه السيولة التي لا تخضع لقيود من حيث الاستعمال.

الخصوم:

تشمل الخصوم الالتزامات الحالية والناتجة عن الاحداث الاقتصادية الماضية، ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد، وينتظر الحصول على منافع اقتصادية. وتظم الخصوم الصوم الجارية التي يتوقع تسويتها او تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية (12 شهرا)، وتصنف باقي الخصوم إلى خصوم غير جارية.

يمكن ملاحظة من خلال هذا التعريف أن مؤونات الأخطار والمؤونات القانونية وكذلك الإهتلاكات لا تعتبر من عناصر الخصوم.

- **الأموال الخاصة:** تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية (الخصوم المتداولة وغير المتداولة).
- **الأعباء:** نقصان المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل استهلاكات وخروج أو نقصان الاصول أو حدوث خصوم، ويكون من اثارها التقليل من رؤوس الاموال الخاصة بشكل غير عمليات توزيع الأموال على المساهمين (الجريدة الرسمية)
- **الإيرادات:** تتمثل الايرادات في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار نقصان الاصول أو زيادة الخصوم.
- **النتيجة الصافية:** تتمثل في الفرق بين مجموع الايرادات ومجموع الاعباء للدورة المحاسبية، ويكون مطابقا لتغيير الاموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء والإيرادات.[1]

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، المادة 28، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 مايو 2008 يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27، الصادر في 28 مايو 2008، ص14.

كما يمكن الاشارة إلى أنه لا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر الاعباء والايرادات للدورات السابقة. وتعتبر الايرادات والاعباء بالنسبة للدورات السابقة غير قابلة الدمج او التخفيض من النتيجة للدورة الحالية وتعالج مباشرة من الاموال الخاصة.

المطلب الثاني: قواعد التقييم والتسجيل وفق النظام المحاسبي المالي

تتشكل قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي في النظام المحاسبي المالي من نوعين، قواعد عامة للتقييم وقواعد خاصة للتقييم والادراج في الحسابات.

الفرع الاول: المبادئ والقواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي

أولا: القواعد العامة للتقييم:

ترتكز طريقة التقييم للعناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية، إلا أنه يمكن تقييم بعض العناصر حسب شروط معينة استنادا إلى:[1]

- القيمة العادلة (La Juste Valeur)؛
- قيمة الانجاز (Valeur de Réalisation)؛
- القيمة المحينة (او قيمة المنفعة)، (Valeur actualise ou Valeur d'utilite).

1. **التكلفة التاريخية:** تسجل عناصر الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات محاسبيا وتعرض في القوائم المالية بكلفتها التاريخية، أي على اساس الكلفة حيازتها دون اعتبار اثار تغير او تطور القدرة الشرائية لوحدة النقد.

تتألف الكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في اصول الميزانية عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، التخفيضات التجارية والتّنزيلات مما يلي:

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل؛
- قيمة الاسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية؛
- القيمة العادلة بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا.

تسجل السلع المكتسبة عن كريق التبادل بالقيمة العادلة إذا كانت لبلع المتبادلة غير متماثلة، وبالقيمة المحاسبية الضافية للسلع المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الاخيرة متماثلة.

تكلفة الانتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.

[1] لجنة م، ص، ز، ع، مرجع سابق، ص20.

2. **القيمة العادلة أو القيمة الحالية:** تعرف القيمة العادلة بأنها القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة.[1]
3. **قيمة الإنجاز:** تتمثل في المبالغ الممكن الحصول عليها حالي من خلال بيع أصل أثناء خروج أرادي[2].
4. **القيمة المحينة:** تتمثل في التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية ضمن المسار العادي للنشاط.[3]

- في نهاية كل دورة محاسبية تقدر و تفحص المؤسسة ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على نقصان قيمة أصل معين، و إذا ثبت وجود هذا المؤشر، فان المؤسسة تقوم بتقدير القيمة التي الممكن تحصيلها من الاصل و التي تعرف على أنها أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي الذي يمثل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل عند إبرام أي معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية مطروحا منه تكاليف الخروج، و قيمة المنفعة للأصل التي تمثل القيمة المحينة للتدفقات المستقبلية المنتظرة من استعمال الاصل بشكل متواصل و التنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به.[4]

عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية، فان هذه الاخيرة إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة يتم إثباتها بانخفاض الاصل المعني وبإدراج العبء في الحسابات.

- كما تقوم المؤسسة كذلك في نهاية كل دورة محاسبية بتقدير ما إذا كان هناك مؤشر يدل على خسارة القيمة لأصل معين والمسجلة خلال السنوات السابقة لم تعد موجودة أو انخفضت، وإذا كان هذا المؤشر موجودا، فان المؤسسة تقدر قيمة الاصل القابلة للتحصيل.
- تسجل خسارة القيمة المثبتة على أصل معين خلال السنوات السابقة، ضمن الإيرادات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية، وحينئذ يعمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون أن تتجاوز القيمة

[1] هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، ورقة في الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحابية الدولية، جامعة عنابة، عنابة، الجزائر، 2007، ص 3.
[2] النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص192.
[3] النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص191
[4] لجنة م، ص. ز. ع، مرجع سابق، ص22.

المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها إذا لم يتم تجيل أي خسارة قيمة لهذا الاصل خلال السنوات السباقة[1].

ثانيا: إدراج الاصول والخصوم والاعباء والايرادات في الحسابات[2]

يدرج عنصر الاصول والخصوم والاعباء والايرادات في الحسابات عندما يكون من المحتم أن تعود هذه العناصر بمنفعة اقتصادية مستقبلية، ويكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة؛

تدرج ايرادات الانشطة العادية الناتجة عن بيع السلع في الحسابات عند توفر الشروط التالية:

- أن تكون المؤسسة قد حولت إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع؛
- ألا تتدخل المؤسسة في التسيير ولا المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها؛
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملتها أو ستتحملها المؤسسة المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق.

الفرع الثاني: بعض القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي

القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي هي قواعد مكملة للقواعد العامة السابقة، وتتعلق بالعناصر التالية:

أولا: الاصول الثابتة المادية والمعنوية

(Immobilisations corporelles et incorporelles)

الأصول الثابتة المادية هي تلك الاصول التي تحوزها المؤسسة من أجل استخدامها في الانتاج أو لغرض تقديم الخدمات أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض ادارية، ويتوقع أن تستخدم لفترة تتجاوز السنة، ومن أمثلتها نذكر: الأراضي، المباني، الآلات، السفن، الطائرات، الاثاث، المعدات المكتبية، الخ[3].

أما الأصول الثابتة المعنوية فهي أصول غير نقدية وغير قابلة للتحديد، تراقبها المؤسسة وتستعملها في إطار أنشطتها العادية، ومنها العلامات التجارية، برامج الاعلام الالي، رخص الاستغلال، شهرة المحل، مصاريف البحث والتطوير، الخ.[4] وتحسب تكلفة الاصول الثابتة كما يلي:

---

[1] المرجع نفسه، ص23.

[2] صالحي بوعلام، أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر وافاق تبني وتطبيق النظام الحاسبي المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة ال جزائر3، الجزائر،2010/2009، ص84، نقلا عن: النظام المحاسبي المالي، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، ENAG éditions، المادة 121، الفقرة 6، ص53.

[3] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدول يهIAS|IFRS، ج2، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009، ص92.

[4] صالحي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص84، نقلا عن: النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص53.

تسجل الاصول الثابتة في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتضمن مجموعة تكاليف الحيازة ووضعها في اماكنها والرسوم المدفوعة والاعباء المباسرة الاخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الادارية ومصاريف انطلاق النشاط ضمن هذه التكاليف.

أما تكلفة الاصول الثابتة التي أنتجتها المؤسسة بنفسها فتتكون من تكلفة العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الاخرى. هذا وتضاف تكلفة تفكيك العتاد عند انقضاء مدة منفعته أو تكلفة تجديد الموقع إلى كلفة إنتاج أو حيازة الأصل الثابت المعني إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزاميا على المؤسسة.

- تسجل النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة أو المعنوية المسجلة محاسبيا كأصول ثابتة ضمن الاعباء إذا كانت تحسن من نجاعة الاصل، أما إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الاصول فإنها تسجل ضمن الاصول الثابتة وتضاف إلى القيمة المحاسبية للأصل.[1]

1. **إهتلاك الاصول الثابتة (amortissements des immobilisations):** الاهتلاك هو انخفاض قيمة الاستثمار نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم، ولقد عرفه النظام المحاسبي المالي في المادة 121، الفقرة 7 كما يلي " الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه". حيث يتم توزيع مبلغ الأصل القابل للإهتلاك على مدة منفعة هذا الأصل، وسيتم التطرق إلى طرق الاهتلاك المعتمدة في النظام المحاسبي والمعالجة المحاسبية لها بالتفصيل في الفصل الثاني.
2. **حالة عقارات التوظيف:** عقار التوظيف هو أرض أو مبنى (أو الاثنين معا) تم الحصول عليه بهدف تحقيق توظيف مالي من طرف المؤسسة، أي تأجيره مقابل مداخيل وتحقيق فائض قيمة محتمل إذا بيع فيما بعد.[2] لذلك عقار التوظيف غير مرصود لكي يستعمل في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو لأغراض إدارية، وغير مرصود كذلك ليباع في إطار النشاط العادي[3].

أ. وبعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا ماديا، يمكن القيام بتقديمها إما بكلفة منقوصة من تجميع الإهتلاكات وتجميع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات المادية، وإما استنادا إلى قيمتها الحقة.

[1] صالحي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص85.
[2] بوتين محمد، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص140.
[3] لجنة م. ص. ز. ع، مرجع سابق، المادة 16.121، ص28.

ب. يتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة العادلة لعقارات التوظيف ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها.

3. **حالة الأصل البيولوجي:** يتم تقييم الأصل البيولوجي عند تسجيله الأولي بقيمته العادلة مطروحا منه المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وفي حالة عدم القدرة على تقدير قيمته العادلة (الحقة) بصورة صادقة، فيتم تقييمه بتكلفته منقوصا منه مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة، وكذلك يتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغيير القيمة العادلة للأصل البيولوجي (منقوصا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع) ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها[1].

4. **المعالجة البديلة المرخص بها لتقييم الاصول الثابتة:** في إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها، وبالإضافة إلى المعالجة المرجعية في تقييم الاصول الثابتة والتي تقضي بتقييمها بتكلفتها منقوصا منها مجموع الإهتلاكات، ومجموع خسائر القيمة عند تسجيلها الأولي يدرج في الحسابات كل تثبيت بمبلغه المعاد تقييمه أي بالقيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة اللاحقة.

إذا ارتفعت القيمة المحاسبية عقب إعادة تقييمه فإن هذه الزيادة تقيد مباشرة في الأموال الخاصة تحت حساب فرق إعادة التقييم (ح/105)، على أن تسجل إعادة التقييم الإيجابية كإيرادات إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق تسجيلها كعبء. أما إعادة التقييم السلبية (خسارة في القيمة) فإنها تنسب إلى فارق إعادة التقييم لنفس الأصل المسجل ضمن الأموال الخاصة سابقا ويقيّد فارق إعادة التقييم السلبي الصافي كعبء من الأعباء.

ثانيا: الأصول المالية غير الجارية (Actifs financiers non courants)

تسجل الأصول المالية التي تملكها المؤسسة من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى الجارية، تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير وجهتها، في سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها، السندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية، السندات المرتبطة بأقساط راس المال والتوظيفات المحتفظ بها في تاريخ استحقاقها أو القروض والحقوق التي أصدرتها المؤسسة والتي ليس لها نية أو إمكانية لبيعها في الأجل القصير.

وتسجل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة العادلة لمقابل معين. وتقيم المساهمات في الفروع والمؤسسات المشتركة التي لم تتم حيازتها بغرض التنازل عنها في

[1] المرجع نفسه، المادة 121، ص-ص:29-37.

المستقبل القريب والحقوق المرتبطة بهذه المساهمات بتكلفتها المهتلكة؛ أما المساهمات والحقوق المرتبطة بها والسندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية المحازة لغرض وحيد وهو التنازل عنها فتعتبر كما لو كانت أدوات مالة متاحة للبيع ويتم تقييمها بالقيمة العادلة.

ثالثا: المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

تمثل المخزونات أصولا تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو أصول قيد الإنجاز أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات. وتشمل تكلفة المخزونات جمع التكاليف المقتضات لإيصال المخزونات إلى المكان أو الحالة التي توجد عليها، أما في حالة عدم القدرة على تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فيتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها، تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة. وعملا بمبدأ الحيطة والحذر تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية.

وتقيم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) وإما بمتوسط كلفة شرائها وإنتاجها المرجحة.

أما بالنسبة للمنتجات الزراعية فتقيم عند تسجيلها الأولي وفي نهاية كل دورة بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع. وتثبت الخسارة أو الربح الناتج عن تغير القيمة العادلة للمنتوج الزراعي ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها.

المطلب الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي ومميزاته

الفرع الاول: أهداف النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي ينشأ القواعد العامة لمسك المحاسبة، من أجل تحقيق الأهداف التالية[1]:

- إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وأداء وتغييرات الوضعية المالية للمؤسسة، بمراعاة الالتزامات القانونية الصادرة في الجزائر بموجب القانون رقم 11/07المتضمن العناصر الأساسية لهذا النظام ويجب على الوحدات احترامها، دون استثناء تنظيمها، حسب حجم وطبيعة نشاطها.
- المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها.
- سهولة التواصل والمقارنة بكل بساطة بين الوحدات في ظرف زمني محدد وهذا بسبب التوحد.

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

- نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق فيها، ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين والضمان لهم متابعة مرضية لأموالهم.
- تضمن الترقية وتعلم المحاسبة وأصولها والسير الحسن وكذا فهم القيم المتفق عليها لضمان التطور المحاسبي لكافة المتخصصين (المحاسبين، المهنيين، المتكونين، الموظفين، الجامعيين، .....) وكذا ضمان عدم توقف حركة الشغل
- المساهمة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية للقطاع (المؤسسات) على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات معنوية، مراقبة ومجمعة ضمن شروط الموثوقية والسرعة المرضية.
- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول.
- السماح بتسجيل بطريقة شاملة وموثق فيها لكل المعاملات والعقود الاقتصادية للمؤسسة حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائيه موثوق فيها مضمونة، منتظمة.
- تسهيل حركة رؤوس الأموال
- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول.

الفرع الثاني: مميزات النظام المحاسبي المالي:

يمتاز النظام المحاسبي المالي بمميزات منها:

- يوفر معلومات مالية واضحة، ومتوافقة وقابلة للمقارنة، وهذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم أو المستقبليين ولهذا فإن النظام المحاسبي المالي يحتوي على الإطار التصوري أو المفاهيمي، وهو نفسه الإطار التصوري الذي يقدم مفاهيم متمثلة في:
  - الاتفاقيات المحاسبية.
  - الخواص النوعية للمعلومة المالية.
  - المبادئ المحاسبية الأساسية.
- لذا فإن هذا النظام يسهل ويساعد على شرح قواعد المعالجة لبعض الأحداث غير المدرجة في المخطط الوطني المحاسبي.
- إعطاء نماذج في القوائم المالية: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول حركة التغير في الأموال الخاصة والملاحق.

- تقديم قائمة الحسابات.
- قواعد سير الحسابات.
- النظام المحاسبي الواجب تطبيقه في الكيانات الصغيرة جدا

المبحث الثالث: مدخل للنظام الضريبي الجزائري

يعتبر النظام الضريبي أحد الركائز الأساسية لقيام واستمرارية أي مجتمع، وأحد رموز سيادة الدولة، لذلك قمنا بتحديد المفاهيم العامة للنظام الضريبي، ثم عرض التركيب الفني للضرائب المشكلة له وأنظمة الاخضاع.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة

من خلال هذا المطلب يتم تحديد اهم المصطلحات والمفاهيم التي تدخل ضمن نطاق مفهوم الضريبة والسياسة الضريبية، والنظام الضريبي وذلك بما يخدم الفصل ككل.

الفرع الأول: مفهوم الضريبة

أولا: تعريف الضريبة

اكتست الضريبة عدة تعاريف عبر التطور التاريخي لمفهوم الضريبة والذي كان ولايزال له علاقة مباشرة بتطور مفهوم الدولة حيث نجد عدت تعاريف للضريبة منها

1. عرفها العالم الفرنسي jese "اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الافراد بطريقة نهائية وبدون مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة"[1]
2. تعرف الضريبة أيضا على انها "فريضة مالية نقدية تقتطعها الدولة جبرا من الافراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية".[2]
3. كما تم تعريفها "اقتطاع نقدي اجباري لصلح السلطات العمومية، بصفة نهائية ومن دون مقابل مباشر ومحدد، وذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة، الجماعات المحلية و/أو الإقليمية والإدارات العمومية"[3]

[1] ياسر صلاح الفريحات، المحاسبة في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار المنهاج، الأردن، 2009، ص15.

[2] عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2007، ص91.

[3] عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير، عمان، 2011، ص22.

4. اما المشرع الجزائري فيعرف الضريبة على انها مساهمة نقدية يدفعها المكلف بصفة نهائية وبدون مقابل لتغطية النفقات العامة. وذلك حرصا منه على ابراز حس المواطنة لدى الفرد فهي مساهمة وليست اقتطاع مع الاحتفاظ بصفة الإلزامية في الدفع.

مما سبق نجد ان الضريبة تتكون من العناصر التالية:

- **اقتطاع نقدي:** حيث ان الضريبة تؤدى بصفة نقدية ولا يقبل سدادها بالصيغة العينية.
- **فريضة اجبارية:** حيث تبرز سلطة الدولة من خلال فرض وجباية الضريبة بصفة اجبارية على كل مواطن يتحصل على دخل او يقوم بعمل تتوفر فيه الحوادث المنشئة للضريبة.
- **للضريبة اهداف معينة:** تؤدى هذه الضريبة قصد تحقيق اهداف مالية، والمتمثلة في تغطية النفقات العامة، فالضريبة تعتبر من المصادر الأساسية لتمويل الخزينة العمومية؛ بالإضافة الى اهداف اقتصادية حيث تستخدم كوسيلة ضغط وتوجيه من طرف الدولة لتطبيق سياسة اقتصادية معينة.
- **الضريبة فريضة تؤدى بدون مقابل:** حيث ان المكلف بدفعه للضريبة لا يكون بدافع الحصول على عائد مباشر له وانما حرصا منه على المساهمة في المجتمع الذي يعيش فيه.

ثانيا: الفرق بين الضريبة والرسم

1. **تعريف الرسم:** هناك العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم الرسم وعناصره الا ان كلها يتفق بان "الرسم هو مبلغ من المال تجبيه الدولة او أحد الشخصيات العامة الأخرى جبرا من الافراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم او مقابل نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمة"[1]

2. **عناصر الرسم:**

- **الصفة النقدية للرسم:** حيث يدفع الرسم نقدا لا عينا وذلك تماشيا مع التطور الحديث لمالية الدولة من حيث اتخاذ إيراداتها ونفقاتها الصيغة النقدية.
- **الصفة الجبرية للرسم:** اذ يلتزم الافراد بدفعه عند طلب الخدمة ويأتي عنصر الاجبار من منطلق استقرار الدولة والهيئات العامة الأخرى في وضع نظامه القانوني من حيث تحديد مقداره وطرق تحصيله.
- **الرسم مقابل خدمة خاصة:** يعد عنصر المقابل من العناصر الأساسية في تحديد طبيعة الرسم، إذ يتحقق الرسم بمناسبة طلب الفرد لخدمة معينة من الدولة ومن ثم تعد تلك الخدمة مقابلا للرسم الذي هو ثمنها، تتخذ الخدمة مقابل الرسم صورا مختلفة هي:

[1] عادل فليح العلي، مرجع سبق ذكره، ص84.

- نشاط يبذله الموظف العامة لمصلحة الفرد كالحكم في قضية، اختبار الموازين والمكاييل او التصديق على الشهادات والتواقيع.
- امتياز خاص يحصل بموجبه الفرد على مركز قانوني كالترخيص بالصيد او التصريح بأشغال الطريق.
- تكون الخدمة عبارة عن مصروف تتكبده الدولة لتسهيل نشاط الفرد كرسوم الأرضية بالجمارك.

إلا انه يشترط في تحصيل تلك الخدمة ان تكون من الخدمات العامة أي لا يقصد بها مجرد تحصيل الرسوم التي تجبى من أجلها بل ترمي الى تحقيق مصلحة عامة كالمحاكم، الشرطة، التعليم والصحة...

3. الفرق بين الرسم والضريبة:

يصعب التمييز بشكل دقيق بين الضريبة والرسم باعتبار ان الخطوط المشتركة بينهما كثيرة، بالإضافة الى الخلط في التسمية الذي يقع فيه المشرع الضريبي بعدم إعطائه تسميات علمية دقيقة، فأحيانا يطلق اسم رسم على بعض الضرائب كالرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني وأحيانا أخرى العكس فيطلق على الرسم تسمية ضريبة الا انه هناك بعض الاختلافات الجوهرية بين كل من الضريبة والرسم واهمها:[1]

- عنصر المقابل والمنفعة المباشرة للمكلف موجود في الرسم دون الضريبة التي تعتبر فريضة مالية بدون مقابل مباشر.
- القرار الأول والأخير فيما يتعلق هو لطالب الخدمة فإذا أراد الخدمة فعليه أن يدفع المقابل(الرسم) بينما الضريبة الزامية جبرية يدفعها سواء استفاد من الخدمات لعامة او لم يستفد منها.
- تهدف الضريبة الى تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية فضلا عن هدفها التقليدي المتمثل في تمويل الخزينة العامة للدولة أما الرسم فيهدف الى تغطية فقط تكلفة الخدمة محل الرسم.

ثالثا: القواعد الأساسية للضريبة

يقصد بالمبادئ العامة التي تحكم الضريبة مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشرع اتباعها ومراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة حيث ان هذه القواعد تعمل على تحقيق

[1] عادل فليح العلي، مرجع سبق ذكره، ص94.

مصالح وضمان حقوق كل من الدولة والمكلف على حد سواء واهم هذه القواعد المبادئ الأربعة التي جاء بها آدم سميث في كتابه "بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم" الصادر سنة 1776 وهي:[1]

1. **قاعدة العدالة:** على كل مواطني الدولة ان يساهموا في نفقات الحكومة ولكن كل حسب قدرته التكليفية، بمعنى تناسبا مع الدخل الذي يتمتعون به تحت حماية الدولة.
2. **قاعدة اليقين:** على الضريبة التي يُلزَم كل مكلف بدفعها ان تكون يقينية وليست عشوائية، فالفترة والطريقة الفرض او التحصيل وحجم الدفع، كل ذلك يجب ان يكون واضحا ودقيقا سواء للمكلف بالضريبة او بالنسبة لأي دفع آخر.
3. **قاعدة الملائمة:** يجب ان تحصل كل ضريبة في الفترة وحسب الطريقة التي يمكن ان نراها الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة.
4. **قاعدة الاقتصاد في النفقة:** بحيث ان الموارد المالية التي تجنيها لدولة من الضريبة لا تكون اقل من التكاليف التي تصرفها في سبيل تأسيسها وتحصيلها، ومن جهة أخرى يجب تجنب المغالاة في فرض الضرائب واثقال كاهل المكلف بالأعباء الضريبة حتى لا يكون للضريبة تأثير سلبي على استمرارية تدفق الدخل الخاضع للضريبة للمكلف.

الفرع الثاني: النظام الضريبي

خلال البحث في مفهوم النظام الضريبي نجد ان هناك من يتناوله بمفهومه البسيط باعتباره التنظيم الفني للضريبة والذي يقصد به "تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة"[2]

كما نجد أيضا من يتناول النظام الضريبي بمفهومه الواسع والمرتبط أساسا بمجموعة العناصر الاقتصادية، الأيديولوجية والفنية. حيث يعرف حامد عبد المجيد دراز النظام الضريبي على أنه "مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع"[3].

أما المرسي السيد حجازي فيعرفه على انه "مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم والواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيطلا ضريبيا متكاملا

[1] المرجع نفسه، ص-ص: 96-97.
[2] عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الطبعة الثانية، دار اثراء، عمان، 2011، ص 132.
[3] حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص21.

يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية ة اللوائح التنفيذية بغرض تحقيق أهداف المجتمع"[1].

من خلال التعريفات السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي للنظام الضريبي حيث هو مجموعة الضرائب المحددة والمختارة بما يتلاءم والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع عن طريق النصوص، القوانين والتشريعات واللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية وذلك لترشيد تطبيق السياسة الضريبية وتحقيق أهدافها.

من خلال هذه التعاريف نجد ان النظام الضريبي يرتكز على ركنين أساسيين هما الهدف والوسيلة.

الفرع الثالث: السياسة الضريبية

لقد تطرق لمفهوم السياسة الضريبية العديد من المفكرين في المالية العامة حيث عرفها G.TOURNIER على انها "مجموعة القرارات والإجراءات والتدابير المنتهجة بقصد تأسيس وتنظيم الاقتطاعات الضريبية تبعا لأهداف السلطات العمومية".[2]

وتعرف أيضا بانها "تغطي مجموعة الاختيارات التي تساهم في تحديد الخصائص المميزة للنظام الضريبي".[3]

كما يتم تعريفها على انها "مجموع التدابير والإجراءات ذات الطابع الضريبي التي تنتهجها الحكومات الوطنية و/او تحت الوطنية قصد إحداث آثار مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة، سعيا لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية"[4] حيث يرتكز هذا التعريف في الأساس على اهداف السلطات العمومية المرجوة من السياسة الضريبية من حيث إحداث او تجنب مجموعة من الآثار الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

من خلال التعاريف السبقة نجد ان "السياسة الضريبية هي جميع التدابير والقرارات التي تتخذها الحكومة والسلطات العامة بخصوص وضع وانشاء او تعديل الخصائص المميزة للنظام الضريبي قصد تحقيق أهدافها العادية (جمع الإيرادات لتمويل النفقات العامة) والاستراتيجية من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية".

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارن)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص17.

[2] عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير، عمان، 2011، ص109.

[3] Bernard Ccastagnede, Que sais-ie : La politique fiscal, PUF, édition N° :1 Année 2008, consulte le 29|07|2015 de http://www.puf.com/Que_sais-je:La_politique_fiscale.

[4] عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص109.

المطلب الثاني: الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (IDTA)

قام المشرع الجزائري بوضع بعض الرسوم في خانة الضرائب المباشرة وجعلها ملازمة لها باعتبارها تتمتع بنفس خصائص الضرائب المباشرة مع انها تتخذ تسمية "الرسم".

الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

عرف المشرع الجزائري في المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ضريبة الدخل كما يلي:

"تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"

أولا: مجال التطبيق

من خلال الجدول الموالي نحدد مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي وذلك حسب:

- الأشخاص الخاضعون للضريبة.
- المداخيل الخاضعة للضريبة.
- الأساس الخاضع.

الجدول رقم 1:

مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

الأشخاص الخاضعون للضريبة[1]	المداخيل الخاضعة للضريبة[2]	الأساس الخاضع للضريبة
– الأشخاص الطبيعيون – أعضاء شركات الأشخاص. – الشركاء في الشركات المدنية المهنية. – أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها. – أعضاء الشركات المدنية الخضعة لنفس النظام الذي تخضع له شركات التضامن.	– الأرباح المهنية. – المداخيل الفلاحية. – المداخيل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات. – ربوع رؤوس الاموال المنقولة. – الرواتب والأجور.	المبلغ الإجمالي للمداخيل الصافية الفئوية باستثناء المداخيل الإيجارية وأرباح الاسهم الموزعة ناقص الأعباء القابلة للخصم التالية: – فوائد القروض والديون المبرمة لأغراض مهنية وكذا تلك التي تم ابرامها قصد اقتناء او بناء مسكن. – اشتراكات التأمين على الشيخوخة والتأمينات الاجتماعية المكتتبة شخصيا. – نفقات الإطعام. – بوليصة التأمين المبرمة من طرف المالك المؤجر.
التخفيضات: – يستفيد الزوجان اللذان يختاران نظام فرض الضريبة المشترك من تخفيض بنسبة 10% يطبق على دخلهما الإجمالي الخاضع للضريبة، – يستفيد الأشخاص الذين يكتتبون طواعية عقد تأمين الأشخاص (فردي أو جماعي) لمدة أدناها ثماني (08) سنوات بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي، من تخفيض 2% من مبلغ المنحة الصافية المدفوعة سنويا في حدود 20.000دج.		

المصدر: النظام الضريبي الجزائري، عن

www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/guides_ar/systeme_fiscal_ar_lfc_2015.pdf، تاريخ الاطلاع: 2015/07/28، بتصرف من الباحث.

ثانيا: معدلات فرض الضريبة

تطبيقا لمبدأ العدالة الضريبة فان المشرع الجبائي الجزائري يحرص على مراعات القدرة الاقتصادية للمكلف التي تمكنه من المساهمة في الحصيلة الضريبية دون اثقال كاهله بالعبء الضريبي، لذلك عمد المشرع الى اتباع طرق ومعدلات اخضاع تتماشى مع هذا المبدأ.

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 3، ص15.
[2] المرجع نفسه، المادة 2، ص15.

1. الجدول التصاعدي: يخضع لهذا الجدول الأشخاص الطبيعيون ذوي المداخيل المندرجة ضمن الأرباح المهنية والخاضعون للنظام الحقيقي وهو كما يلي:

جدول رقم2:

الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 120.000	%0
من 120.001 الى 360.000	%20
من 360.001 الى 1.440.000	%30
يفوق 1.440.000	%35

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص45.

2. معدلات الاقتطاع من المصدر:

أ. ريوع رؤوس الأموال المنقولة:[1] (RCM)

- تخضع المداخيل الموزعة على الأشخاص الطبيعيين لاقتطاع من المصدر محرر من الضريبة بنسبة 10%.
- تخضع إيرادات سندات الصندوق غير الاسمية لاقتطاع من المصدر بنسبة 50%، يكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحريريا.
- تخضع إيرادات الديون والودائع والكفالات لاقتطاع من المصدر بنسبة 10%.
- تخضع الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر اتو حسابات الادخار التي يملكها الخواص لاقتطاع من المصدر بنسبة:

  - 1% محررة من الضريبة على الدخل الإجمالي، تطبق على قسط الفوائد التي تساوي أو تقل عن 50.000 دج.
  - 10% تطبق على قسط الدخل الذي يتجاوز 50.000 دج.
- تخضع الأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المقيمين بالجزائر لاقتطاع من المصدر بنسبة 15%، محررة من الضريبة.

[1] المادة 104، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص45.

- تخضع المداخيل الناتجة عن أسهم الصندوق دعم الاستثمار للتشغيل لاقتطاع من المصدر بنسبة:
  - 1% محررة تطبق على المداخيل التي لا تتجاوز 50.000دج.
  - 10% غير محررة لما فوق المبلغ.
- 20% محررة من الضريبة، يتم تطبيقها على فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الاسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين، ومن أجل تطبيق هذا الإخضاع الضريبي تتم تبرئة نصف مبلغ التنازل بين يدي الموثق.
- 15% محررة من الضريبة، يتم تطبيقها على فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الاسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين المقيمين، غير أنه تعفى فوائض هذه القيم من الضريبة عندما يعاد استثمار مبالغها.

ويقصد بإعادة الاستثمار، اكتتاب المبالغ المعادلة لفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية في رأس مال مؤسسة أو عدة مؤسسات والذي يتحقق عن طريق شراء الأسهم أو الحصص الاجتماعية.

ب. الرواتب والأجور:[1] (TR)

- تخضع الرواتب والاجور المدفوعة من قبل المستخدمين، لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا.
- علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها وكذا استدراكات الرواتب، التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين بنسبة 10% من دون تطبيق تخفيض.
- المبالغ المدفوعة لأشخاص يمارسون بالإضافة الى نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاط التدريس الو البحث أو المراقبة أ كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذو طابع فكري تخضع لاقتطاع من المصدر بنسبة 15%، دون تطبيق تخفيض يكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحريريا من الضريبة على الدخل الإجمالي، إلا في حالة المكافآت الناتجة عن الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري عندما يتجاوز مبلغها 2.000.000 دج.

[1] المادة 104، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص45.

- تخضع أجور الموظفين التقنيين والمؤطرين ذوي الجنسية الأجنبية المشغلين من طرف المؤسسات الأجنبية العاملة بالجزائر لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا.

ج. المداخيل الإيجارية:[1] (RF)

- تخضع المداخيل المتأتية من تأجير الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني بصفة مدنية للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 7% محررة من الضريبة.
- تعفى المداخيل المتأتية من التأجير لفائدة الطلبة ابتداء من 1 جانفي 2005.
- تعفى المداخيل المتأتية من تأجير السكنات الجماعية التي لا تتجاوز مساحتها 80 م^2 من الضريبة على الدخل الإجمالي.
- تخضع المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني للضريبة عل الدخل الإجمالي بنسبة 15% دون الحق في تطبيق التخفيض(محررة)
- تخضع إيرادات كراء الحفلات وحفلات الأسواق والسيرك الى دفع تلقائي بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15% محررة من الضريبة.

يسدد مبلغ الدفع التلقائي من طرف المستفيدين من الإيرادات لدى قابض الضرائب المختص إقليميا قبل العشرين (20) يوما من الشهر الموالي للشهر الذي تم اثناءه تحصيل المبالغ.

ثالثا: الإعفاءات

1.الأشخاص المعفيون:

- الأشخاص الدين لا يتجاوز دخلهم الصافي الإجمالي السنوي 120.000 دج
- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية، عندما تمنح البلدان التي يمثلونها مزايا مماثلة للأعوان الدبلوماسيين والقنصلين الجزائريين.

2.المداخيل المعفاة:

أ. الأرباح الصناعية والتجارية

- تستفيد من إعفاء دائم[2]:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها
- الإيرادات المحققة من طرف القرق المسرحية

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 42، ص19.

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 13، ص19.

- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- الأرباح الخاضعة للضريبة والناتجة عن الأنشطة الخاصة بإنجاز السكنات الاجتماعية والترقوية والريفية ضمن الشروط المحددة في دفتر الأعباء.

- **يستفيد من اعفاء لمدة عشر (10) سنوات:** الحرفيون التقليديون وكذا أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني.[1]
- **تستفيد من اعفاء كلي خلال مدة ثلاث (3) سنوات**[2]**:** اعتبارا من تاريخ بداية الاستغلال الأنشطة او الاستثمارات الممارسة او المنجزة من طرف:

- الشباب المستثمر المستفيد من اعانة "**الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب**"**(ANSEJ)**.
- الأشخاص الخاضعين لنظام دعم إنشاء نشاطات إنتاج السلع والخدمات المسيرة من طرف "**الصندوق الوطني للتأمين على البطالة**" **(CNAC)**.
- المستثمرون في النشاطات أو المشاريع المؤهلة للإستفادة من إعانة "**الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر**"**(ANGMC)**.

ملاحظة: تستفيد هذه الأنشطة من تمديد في مدة الاعفاء وذلك من تاريخ بداية الاستغلال كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم3:

تمديدات الاعفاء المؤقتة

نوع الدخل المعفى	شرط تمديد الاعفاء	مدة التمديد
المداخيل الناتجة عن الأنشطة او الاستثمارات الممارسة او المنجزة من طرف الشباب المستفيد من دعم "**ANSEJ**" أو "**CNAC**" أو "**ANGMC** "	ممارسة هذه الأنشطة في منطقية يجب ترقيتها	ست (6) سنوات
	التعهد بتوظيف ثلاث(3) عمال على الأقل لفترة غير محدودة	سنتين (2)
	تواجدت هذه الأنشطة في منطقة تستفيد من دعم "**الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب**"	عشر (10) سنوات

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 13، ص 19.

[1] المرجع نفسه، ص19

[2] المرجع نفسه، ص19.

عند نهاية فترة الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الضريبي المعمول به، تستفيد هذه النشاطات من التخفيض من الضريبة على الدخل الإجمالي وذلك خلال الثلاث سنوات الأولى من الاخضاع الضريبي ويكون هذا التخفيض كما يلي:

- السنة الأولى من الاخضاع الضريبي: تخفيض قدره 70%.
- السنة الثانية من الاخضاع الضريبي: تخفيض قدره 50%.
- السنة الثالثة من الاخضاع الضريبي: تخفيض قدره 25%.

يستثنى من وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي، المبالغ المحصلة على شكل أتعاب وحقوق المؤلف والمخترعين بعنوان الأعمال الأدبية أ، العلمية أو الفنية أو السينمائية، لصالح الفنانين والموسيقيين والمخترعين.

ب. المداخيل الفلاحية[1]

- تستفيد من اعفاء كلي وبصفة دائمة المداخيل الناتجة عن الزراعة الحبوب الجافة والخضر والتمور.
- كما تستفيد أيضا المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي والموجهة للاستهلاك على حالته من اعفاء دائم
- تستفيد من اعفاء لمدة عشر 10سنوات:

- المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية الماشية الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا.
- المداخيل المتأتية من الأنشطة الفلاحية وتربية الماشية الممارسة في المناطق الجبلية.

ج. ريوع رؤوس الأموال المنقولة:[2]

- يستفيد من الاعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة خمس(05) سنوات ابتداء من 1 جانفي 2013:

- نواتج وفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة المسجلة في تسعيرة البورصة وكذا نواتج الأسهم أو الحصص هيئات التوظيف الجامعية للقيم المنقولة.

[1] المادة 36، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016، مرجع سبق ذكره، ص 22.
[2] النظام الضريبي الجزائري 2015، مرجع سبق ذكره، عن
www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/guides_ar/systeme_fiscal_ar_lfc_2015.pdf، تاريخ الاطلاع: 2015/07/28.

- نواتج وفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الالتزامات والسندات المماثلة والأوراق المماثلة لها للخزينة المسجلة في تسعيرة البورصة المتداولة في سوق منظمة من لأجل اقل من خمس(5) سنوات الصادرة خلال فترة خمس (50) سنوات. يشمل هذا الاعفاء كل فترة صلاحية السند الصادرة خلال هذه المرحلة.
- نواتج أسهم صندوق دعم الاستثمار والتشغيل.
- تستفيد من الاعفاء ابتداء من 1 جوان 2010 الحواصل وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والأوراق المماثلة المحققة في إطار الدخول للبورصة.
- عمليات توزيع المداخيل لفائدة المساهمين أو أصحاب الحصص الاجتماعية في شركات خاضعة لنذام الضريبة الجزافية الوحيدة

د. الرواتب والأجور والمعاشات والريوع العمرية:

يستفيد من الاعفاء الدائم:[1]

- الأشخاص من جنسية اجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة تطوعية منصوص عليها ي اتفاق دولي.
- الأشخاص من جنسية اجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين التي انشا نظامها الجمركي بمقتضى قانون الجمارك.
- الأجور والمكافئات الأخرى المدفوعة في إطار برامج تشغيل الشباب وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم.
- العمال المعوقون عقيلا او حركيا او بصريا او الصم البكم الذين تقل اجورهم او معاشاتهم عن عشرين ألف دينار (20.000دج) شهريا وكذلك العمال المتقاعدون الدين تقل معاشات تقاعدهم في النظام العام عن هدا المبلغ.
- التعويضات الممنوحة مقابل مصاريف التنقل او المهمة او المنطقة الجغرافية.
- المنح ذات الطابع العائلي المنصوص عليها في التشريع الاجتماعي، وهي على وجه الخصوص الأجرة الوحيدة والمنح العائلية ومنح الأمومة،
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم.

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 137، ص 28.

- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة تحت أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين.
- التعويضات العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضاي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية، عجز دائم كلي الزمه اللجوء الى الاستعانة بالغير قصد الممارسة العادية للحياة.
- معاشات المجاهدين والارامل والاصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية.
- المعاشات المدفوعة بصفة الزامية جراء حكم قضاي؛ وتعويضات التسريح.

ملاحظة: لا يمكن أن يقل مقدار الضريبة على الدخل الإجمالي عن الحد الأدنى المقدر بـ 10.000دج مهما كانت النتيجة الجبائية للسنة المالية ابتداء من 01 جانفي 2015، كما تستفيد مداخيل الأشخاص الطبعيين والأنشطة – لا يمس أنشطة المحروقات وقطاع المناجم باستثناء توزيع وتسويق المنتجات النفطية والغازية–الممارسة والتي يكون مقرها الجبائي بولايات اليزي، تندوف، أدرار وتمنراست من تخفيض بنسبة 50% لمدة 05 سنوات.

الفرع الثاني: الضريبة على ارباح الشركات

أولا: مجال التطبيق:

هناك شركات تكون ضمن مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات وجوبا، بينما توجد شركات اخرى تخضع لها اختياريا، كما ان هناك نشاطات تجعل المداخيل المتأتية عنها خاضعة لهذا النوع من الضريبة وهذا ما سنفصله كما يلي:[1]

1. **الشركات الخاضعة وجوبا:** التي تخضع إجباريا إلى الضريبة على أرباح الشركات هي:
   - شركات الأسهم؛
   - شركات التوصية بالأسهم؛
   - شركات ذات المسؤولية المحدودة (ش.ذ.م.م)، وشركات الشخص الوحيد ذات المسئولية المحدودة(ش.ذ.ش.و.م.م)؛
   - المؤسسات العمومية الاقتصادية؛
   - المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 137، ص-ص: 53-54.

2.الشركات الخاضعة حسب الاختيار هي:

- شركات التضامن؛
- شركات التوصية البسيطة؛
- شركات المساهمة؛
- الشركات المدنية.

يجب أن يرفق طلب الاختيار بتصريح الضريبة على أرباح الشركات. ولا يمكن التراجع عن هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

3.النشاطات المكيفة تجاريا:

تخضع للضريبة على الأرباح، أرباح بعض العمليات التي لا تتميز بطابع تجاري من الناحية القانونية مشابهة للأرباح الصناعية والتجارية وكذا الشركات التي تحقق هذه العمليات. ويتعلق الأمر بما يلي:

- أرباح تجار الأملاك وما شابههم وكذا الفرازين؛
- الأرباح التي يحققها الأشخاص الذين يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها؛
- الأرباح التي يحققها ممارسو نشاط الراسي عليه المناقصة وصاحب الامتياز ومستأجر الحقوق البلدية؛
- أرباح أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا؛
- الأرباح المتأتية من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو الممالح؛
- المداخيل المحققة من قبل التجار الصيادين، الربابنة الصيادين، مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد.

كما تفرض الضريبة المذكورة أيضا على الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها، ماعدا الشركات المستثناة بموجب القانون الجبائي.

ثانيا: معدلات فرض الضريبة على أرباح الشركات:[1]

1. **معدلات الاخضاع حسب النشاط:** بعد تعديل أحكام المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمتعلقة بمعدلات فرض الضريبة على أرباح الشركات، أصبحت هذه المعدلات كما يلي:

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار.
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات (معنويين او طبيعيين) الممارسين لنشاطين او أكثر في نفس الوقت تخضع لمعدلات مختلفة، تقديم محاسبة منفصلة لكل نشاط، وفي حالة توحيد المحاسبة لهذه الأنشطة يطبق تلقائيا المعدل الأعلى (26%).

2. **معدلات الاقتطاع من المصدر:**

10%: مداخيل الديون والوداع والكفالات؛ مداخيل الأجنبية العاملة في النقل البحري عندما تخضع بلدانهم المؤسسات الجزائرية المماثلة لها للضريبة عملا بمبدأ المعاملة بالمثل.

20%: الإيرادات المحصلة في إطار عقد إدارة الاعمال (محررة من الضريبة)؛ فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم او الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص المعنويين غير المقيمين.

24%: العائدات الممنوحة لمخترعين متواجدين بالخارج مقابل منح رخص استغلال براءات اختراعهم أو البيع والتنازل عن علامات صنع او طرق او صيغ؛ وفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص المعنويين غير المقيمين.

ثالثا: الإعفاءات الدائمة الممنوحة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات:

1. **القطاع الفلاحي:**[2]

– صناديق التعاضدية الفلاحية، فيما يتعلق بالعمليات المصرفية والتأمينات المنجزة فقط مع مشتركيها،

[1] قانون المالية التكميلي 2015 الصادر بالجريدة الرسمية العدد 40 المؤرخة في 23 جويلية 2015، المادة 2، ص6.
[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 138، ص-ص: 54-56.

- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد تسلمه المصالح المؤهلة، باستثناء العمليات مع المستعملين غير الشركاء.
- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة، باستثناء العمليات التالية:
  - مبيعات محققة في محلات التجزئة المنفصلة عن المحل الرئيسي.
  - عمليات التحويل التي تخص المنتوجات أو شبه المنتوجات باستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان والحيوانات أو يمكن استعمالها كمواد أولوية في الفلاحة أو الصناعة؛
  - عمليات محققة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أو اضطرت لقبولها؛
  - العمليات المحقق من طرف تعاونيات الحبوب واتحاداتها مع الديوان الجزائري المهني للحبوب (د.ج.م.ح) بالنسبة لشراء، بيع أو تحويل أو نقل الحبوب؛ كما يطبق هذا الإعفاء بنفس الشيء بالنسبة للعمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب مع تعاونيات أخرى للحبوب في إطار برامج يعدها الديوان أو يرخص بإعدادها؛
  - المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات الهيئات العمومية.
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها.
- الأرباح الخاضعة للضريبة المتأتية من أنشطة انجاز السكنات الاجتماعية والترقوية والريفية ضمن الشروط المحددة في دفتر الشروط والأعباء

2. العمليات المدرة للعملة الصعبة:

تستفيد من إعفاء دائم، العمليات المدرة للعملة الصعبة ولاسيما:[1]

- عمليات البيع الموجهة للتصدير.
- تأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

لا يمكن أن تستفيد من هذا الإعفاء، قطاعات النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك. يمنح الإعفاء المذكور حسب نسبة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة؛ وتتوقف الاستفادة من هذه الأحكام على تقديم المعني إلى المصالح الجبائية المختصة وثيقة تثبت دفعه لهذه الإيرادات لدى بنك متوطن بالجزائر.

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 55.

3. القطاع الثقافي:

مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والمنظمات الممارسة للنشاط المسرحي[1].

رابعا: الإعفاءات المؤقتة الممنوحة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات:

تستفيد حسب النظام الضريبي الجزائري من إعفاءات مؤقتة من الضريبة على أرباح الشركات، النشاطات الآتية:[2]

أ. النشاطات المؤهلة بأحكام "**الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب**" أو "**الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر**" أو "**الصندوق الوطني للتأمين على البطالة**"

1. تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال. تمدد مدة الإعفاء الى (6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها. وتمدد هذه الفترة بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة. ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

إن كانت الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" متواجدة في منطقة تستفيد من "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"، يتم تمديد مدة الإعفاء بعشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

2. الاستثمارات المسيرة من طرف "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" تستفيد الاستثمارات المنجزة من طرف الأشخاص المؤهلون لنظام الدعم على خلق أنشطة منتجة للسلع والخدمات المنظم من طرف الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء بثلاث (03) سنوات ابتداء من السنة المالية التي انطلق فيها النشاط.

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 54.
[2] المرجع نفسه، ص 54.

3. الاستثمارات المنظمة بموجب الأمر 06-08 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المعدِّل والمتمِّم للأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001:

أ- تستفيد الاستثمارات المنظمة بموجب النظام العام الوارد في الأمر رقم 06-08 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المعدِّل والمتمِّم للأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار، بعنوان مرحلة الاستغلال من الإعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات، بعد معاينة الشروع في النشاط الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر بالنسبة للاستثمارات التي تنشئ إلى غاية مائة (100) منصب شغل.

ويمكن رفع هذه المدة من ثلاث (3) سنوات إلى خمس (5) سنوات بالنسبة للاستثمارات التي تنشئ أكثر من مائة (100) منصب شغل عند انطلاق النشاط.

كما تطبق هذه الأحكام على الاستثمارات المصرح بها لدى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ابتداء من 26 جويلية 2009.

ب- لا يطبق هذا الشرط المتعلق بإنشاء مناصب الشغل على الاستثمارات المتواجدة في المناطق المستفيدة من إعانة الصندوق الخاص للجنوب والهضاب العليا.

ج- تستفيد الاستثمارات المنظمة بموجب النظام الاستثنائي الوارد في الأمر رقم 06-08 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المعدِّل والمتمِّم للأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار، بعنوان مرحلة الاستغلال من الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات، بعد معاينة الشروع في النشاط الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر.

4. سوق البورصة:

تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة خمس (5) سنوات ابتداء من أول جانفي 2003، مداخيل وفوائض قيم الأسهم والأوراق المماثلة لها المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة وكذا نواتج الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة. كما يمنح هذا الإعفاء كذلك لمداخيل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأوراق والسندات والأوراق المماثلة لها للخزينة والمسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أو تم تداولها في سوق منظم. كما يتم إعفاء مداخيل وفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة لها المحققة في إطار عملية الإدراج في البورصة.

5. القطاع السياحي:[1]

- تستفيد من إعفاء لمدة عشر (10) سنوات، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي. لا يمنح هذا الإعفاء إلا للمؤسسات التي تتعهد بإعادة استثمار الأرباح المحققة بعنوان هذه العمليات.
- تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

6. شركات رأسمال المخاطرة:

تستفيد شركات رأسمال المخاطرة من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس (5) سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط. [2]

7. تعفى بشكل مؤقت من الضريبة على أرباح الشركات، العمليات المتضمنة أسهم وحصص الأندية المحترفة في كرة القدم المشكلة في شكل شركة. يمنح هذا الإعفاء ابتداء من تاريخ صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2010 إلى غاية 31 ديسمبر 2015.

8. الشركات المعفاة من مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة التي لم تختار نظام فرض الضريبة على أرباح الشركات؛
- الشركات المدنية التي لم تتأسس تحت شكل شركات ذات أسهم؛
- هيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة؛
- صندوق دعم الاستثمار من أجل الشغل.

الفرع الثالث: الضريبة الجزافية الوحيدة:

أولا: مجال التطبيق:

يخضع لمجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة:[3]

- الاشخاص الطبيعيون أو المعنويون، الشركات والتعاونيات التي تمارس نشاط صناعي، أو تجاري، أو حرفي، او مهني غير تجارية والتي يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثون مليون دينار 30.000.000 دج.

[1] المادة 138-4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 56.
[2] المرجع نفسه، ص 56.
[3] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 282 مكرر1، ص 126.

- المستثمرون الذين التي يمارسون المشاريع الاستثمارية أو الانشطة المؤهلة للاستفادة من دعم " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الوكالة الوطنية لدعم القرض ا لمصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة"
- ملاحظة: يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من أجل تأسيس الضريبة المستحقة بعنوان السنة الاولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الاعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام. ويتم تأسيس هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات.

ثانيا: طرق الاخضاع:[1]

- يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة الذين اكتتبوا التصريح الخاص برقم الاعمال (GN°12)، الشروع في حساب الضريبة المستحقة وإعادة تسديدها للإدارة الجبائية حسب الدوريات التالية:
- **الدفع الفصلي:** تدفع الضريبة الجزافية الوحيدة بالربع (1/4) كل ثلاثة (03) أشهر من المبلغ الاجمالي من الضريبة المستحقة .يجب أن يتم الدفع في فترة أقصاها اليوم الأخير من الفصل المدني. عندما ينتهي الفصل في يوم عطلة قانونية يتم تأجيل الدفع إلى أول يوم عمل يليه.
- **الدفع السنوي:** يمكن لما كلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اختيار الدفع السنوي للضريبة. وفي هذه الحالة يمكنهم تسديد المبلغ الاجمالي السنوي، ابتداء من اول من شهر سبتمبر وإلى غاية 30 من نفس الشهر.
- **التصريح التكميلي:** في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك مال صرح به بعنوان السنة، ن يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين اكتتاب تصريح تكميلي بين 15 و30 يناير من السنة ن+1 ودفع الضريبة ا لمتعلقة به.
- **تصحيح الأسس المصرح بها:** يمكن للإدارة الجبائية أن تصحح الاسس المصرح بها، عن طريق جدول شخصي، في حالة امتلاك عناصر تكشف عن تصريح غير مكتمل ولا يمكن إجراء هذا التصحيح إلا بعد انقضاء الاجل الضروري لاكتتاب التصريح التصحيحي، وفي حالة التشكيك في الاسس المعتمدة، يمكن للمكلف بالضريبة أن يوجه طعنا حسب الشروط المحددة بموجب ا لمادة 70 وما يليها من قانون الاجراءات الجبائية.

[1] الضريبة الجزافية الوحيدة –دفع الضريبة الجزافية الوحيدة والتزامات المكلفين بالضريبة، نشرة 2016، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية الجزائر، ص3، نقلا عن:
.http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_fiscales/paiement_et_obligations_IFU2016.pdf

ثالثا: النسب المطبقة:[1]

- **5%** بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع
- **12%** بالنسبة للأنشطة الأخرى.

رابعا: الإعفاءات:

1. يستفيد من إعفاء دائم:[2]

- الحرفيون التقليديون وكذا اشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق التنظيم؛
- المؤسسات التابعة لجمعيات اشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك المصالح الملحقة بها؛
- مبالغ الايرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

ب. الإعفاءات المؤقتة:[3]

- تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة المؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "أو "الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر "أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة "من إعفاء كامل من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة ثلاث (03) سنوات، ابتداء من تاريخ بداية الاستغلال. تمدد هذه المدة إلى ست (6) سنوات، ابتداء من تاريخ بداية الاستغلال، عندما تتواجد هذه الأنشطة في منطقة يراد ترقيتها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.
- تمدد هذه المدة بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) مستخدمين على الأقل لمدة غير محدودة. كما يترتب على عدم احترام الالتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة، سحب الاعتماد واسترداد الحقوق والرسوم التي كان ا من لمفروض تسديها.
- تستفيد من الاعفاء المؤقت بعنوان السنتين الأوليتين من النشاط:
  - النشاطات التجارية الصغيرة المقامة حديثا في أماكن مهيأة من طرف الجماعات المحلية.
  - أنشطة جمع الورق المستعمل والنفايات المنزلية وكذا النفايات اخرى القابلة للاسترجاع، كما تستفيد هذه النشاطات عند نهاية مرحلة الاعفاء من تخفيض من الضريبة الجزافية الوحيدة

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 282 مكرر4، ص127.
[2] المرجع نفسه، المادة 282 مكرر 6، ص 128.
[3] المرجع نفسه، المادة 282 مكرر 6، ص 128.

المستحقة وذلك خلال الثلاث سنوات اولى من الاخضاع الضريبي ويكون هذا التخفيض كما يأتي:

- السنة الأولى من الاخضاع الضريبي: تخفيض قدره 70%.
- السنة الثانية من الاخضاع الضريبي: تخفيض قدره 50%.
- السنة الثالثة من الاخضاع الضريبي: تخفيض قدره 25%.

يستثنى من وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي، المبالغ المحصلة على شكل أتعاب وحقوق المؤلف والمخترعين بعنوان الأعمال الأدبية أ، العلمية أو الفنية أو السينمائية، لصالح الفنانين والموسيقيين والمخترعين.

الفرع الرابع: الرسم على النشاط المهني:

أولا: مجال التطبيق

يستحق الرسم على النشاط المهني بصدد:[1]

1. الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلاّ مهنيًا دائمًا ويمارسون نشاطًا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، ما عدا مداخيل المسيرين الحائزين على الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة؛
2. رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطًا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

ثانيا: الحدث المنشئ

يشتمل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:[2]

- **بالنسبة للمبيعات:** من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة؛
- **بالنسبة للأشغال العقارية:** من القبض الكلي أو الجزئي للثمن؛
- **بالنسبة لتأدية الخدمات:** من القبض الكلي أو الجزئي للثمن

ثالثا: التخفيضات المطبقة:

يحدد رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع الأخذ بعين الاعتبار لما يلي:[3]

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 217، ص 97.
[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 221، ص 97.
[3] المرجع نفسه، المادة 219، ص-ص:98-99.

1. تخفيض قدره 30%:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة؛
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة؛
- عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.

2. تخفيض قدره 50%:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90 –31 المؤرخ في 15 جانفي 1996 وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و30%.

3. تخفيض قدره 75%:

مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغازوال.

إن امتياز التخفيضات المنصوص عليه أعلاه غير تراكمي.

رابعا: العناصر المستثناة من رقم أعمال المؤسسات:

يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم:[1]

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز ثمانون ألف دينار جزائري (80.000 د.ج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع، المواد واللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، وخمسون ألف (50.000 د.ج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات. وللاستفادة من هذا الامتياز، ينبغي على الأشخاص الطبيعيين أن يمارسوا بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر.
- مبلغ عمليات البيع، الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض؛
- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير؛

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016، مرجع سبق ذكره، المادة 220، ص 99.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الاستراتيجية، عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة نسبة 10%؛
- الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الإيجاري المالي؛
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.

خامسا: معدلات فرض الضريبة:

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني كما يلي:[1]

- 1 % بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج؛

جدول رقم4:

توزيع الرسم على النشاط المهني لأنشطة الانتاج

الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
% 0,29	% 0,66	% 0,05	% 1

المصدر: المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016، ص 101.

- 2 % فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري، مع تخفيض بنسبة 25 %؛

جدول رقم5:

توزيع الرسم على النشاط المهني للمعدل العام والمعدل العام المخفض

الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
%0,59	% 1,30	% 0,11	%2

المصدر: المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016، ص 101.

- 3 % بالنسبة للنشاطات الخاصة بالنقل عن طريق الأنابيب للمحروقات.

جدول رقم6:

توزيع الرسم على النشاط المهني لأنشطة توزيع المحروقات بواسطة الانابيب

الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
% 0,88	% 1,96	% 0,16	% 3

المصدر: المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016، ص 101.

- 2 % بالنسبة للنشاطات الأخرى.

[1] المرجع نفسه، المادة 222، ص107.

الفرع الخامس: رسوم أخرى مماثلة

أولا: الرسم العقاري

1. مجال التطبيق[1]

أ. الملكيات المبنية:

- الملكيات المبنية؛
- المنشآت المخصصة لإيواء الاشخاص والمواد أو لتخزين المنتوجات؛
- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات والموانئ ومحطات السكك الحديدية والمحطات البرية؛
- أرضيات البنايات؛
- الاراضي غير المزروعة والمستخدمة لأغراض تجارية أو صناعية.

ب.الملكيات غير المبنية:

- الملكيات غير المبنية؛
- الأراضي الفلاحية؛
- الأراضي المتواجدة في مناطق عمرانية أو قابلة للتعمير، بما فيذلك الأراضي قيد التعمير غير الخاضعة لحد الآن للرسم العقاري للملكيات المبنية.
- مناجم الملح والسبخات؛
- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم المكشوفة.

– الأساس الخاضع للرسم:

أ. الملكيات المبنية:

ينتج الأساس الخاضع للرسم من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية المعبر عنها بالمتر المربع للملكية المبنية، في المساحة الخاضعة للضريبة مع تطبيق تخفيض بنسبة 2%سنويا، مراعاة لقدم البناية لكن دون أن يتجاوز هذا التخفيض حدا أقصى قدره 25%.

ب.الملكيات الغير مبنية:

ينتج أساس فرض الضريبة من حاصل ضرب القيمة الإيجارية للملكيات غير المبنية المعبر عنها بالمتر المربع أو الهكتار الواحد في المساحة الخاضعة للضريبة.

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016، مرجع سبق ذكره، المادة 248 و 249، ص 106.

- **معدلات فرض الضريبـة:**[1]

أ. الملكيات المبنية:

- الملكيات المبنية فعلا 3%.
- الملكيات المبنية ذات الاستعمال السكني التي يملكها أشخاص طبيعيون والواقعة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم وغير مشغولة سواء بصفة شخصية وعائلية، أو عن طريق الكراء أولايجار :10%.
- الأراضي التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية:
  - 5% : عندما تساوي مساحتها أو تقل عن 500م2.
  - 7% : عندما تتجاوز مساحتها 500م^2 وتساوي أو تقل عن1000م^2.
  - 10%: عندما تفوق مساحتها 1000م.

ب.لملكيات غير المبنية:

- ملكيات غير مبنية متواجدة في مناطق غير عمرانية: 5%.
- أراضي عمرانية:

- 5% عندما تساوي مساحتها أو تقل عن 500م^2،
- 7% عندما تتجاوز مساحتها500م^2 وتساوي أو تقل عن1000م^2.
- 10% عندما تفوق مساحتها 1000م^2؛
- 3% بالنسبة للأراضي الفلاحية.

- **الإعــفاءات:**[2]

أ. الرسم العقاري على الملكيات المبنية :

– إعفـاءات دائـمة:

- تعفى من الرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية، بشرط أن تكون مخصصة لمرفق عام أو ذي منفعة عامة وألا تدر دخلا، العقارات التابعة للدولة والولايات والبلديات وكذا تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري التي تمارس نشاطا في الميدان التعليمي والبحث العلمي والحماية الصحية والاجتماعية أو في مجال الثقافة والرياضة.

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016، مرجع سبق ذكره، المادة 261، ص-ص: 110-115
[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016، مرجع سبق ذكره، المادة 250، 251، 252 و253، ص-ص: 107-108.

- كما تعفى أيضا من الرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية:

➢ البنايات المخصصة للقيام بالشعائر الدينية.

➢ أملاك الوقف العمومية المتكونة من ملكيات مبنية.

➢ العقارات التابعة للدول الأجنبية والمخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة لدى الحكومة الجزائرية، وكذلك العقارات التابعة للممثّليّات الدولية المعتمدة بالجزائر، وذلك مع مراعاة قاعدة المعاملة بالمثل.

➢ منشآت المستثمرات الفلاحية لاسيما منها الحظائر والمرابط والمطامير.

- إعفـاءات مؤقـتة:

- تعفى من الرسم العقاري المطبق على الأملاك المبنية:

➢ العقارات أو أجزاء العقارات المصرح بأنها غير صحية أو التي هي على وشك الانهيار والتي أبطل تخصيصها.

➢ الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة والسكن الرئيسي لمالكيها، شريطة توفر الشرطين التاليين:

✓ ألا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 1400دج.

✓ ألا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة المعنيين، مرتين الأجر الادنى الوطني المضمون.

غير أنه يتعين على الأشخاص المعنيين دفع مساهمة سنوية قدرها 500دج.

➢ البنايات الجديدة وإعادة البناءات وإضافات البنايات. وينتهي هذا الاعفاء ابتداء من أول يناير من السنة التي تلي سنة إنجازها غير أنه في حالة الشغل الجزئي للأملاك قيد الانجاز، يستحق الرسم على المساحة المنجزة، ابتداء من أول يناير من السنة التي تلي سنة شغل الأملاك.

➢ البنايات وإضافة البنايات المستعملة في الانشطة الممارسة من قبل الشباب المستثمر المستفيد من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر"، وهذا لمدة ثلاث (03) سنوات اعتبارا من تاريخ إنجازها.

- تمتد مدة الاعفاءات بست (06) سنوات عندما تكون هذه البنايات وإضافات البنايات مقامة في مناطق يجب ترقيتها.
- تمدد مدة الاعفاء إلى عشر (10) سنوات عندما تكون هذه البنايات وإضافات البنايات المستعملة في إطار الانشطة الممارسة من طرف الشباب ذوي المشاريع المؤهلين للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" مقامة في مناطق تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب".
- تمدد مدة الاعفاء إلى ست (06) سنوات عندما تكون هذه البنايات وإضافات البنايات المستعملة في إطار الأنشطة الممارسة من طرف الشباب ذوي المشاريع المؤهلين للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة " أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" مقامة في مناطق تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير الهضاب العليا".
- السكن العمومي الايجاري التابع للقطاع العام، شريطة توفر الشرطين التاليين:

✓ ألا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 1400دج.

✓ ألا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة المعنيين، مرتين الاجر الادنى الوطني المضمون.

غير أنه يتعين على الاشخاص المعنيين دفع مساهمة سنوية قرها 500دج.

ب. الرسم العقاري على الملكيات غير المبنيـة:

- تعفى من الرسم العقاري المطبق على الملكيات غير المبنية:

➢ الأملاك التابعة للدولة والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية، العلمية أو التعليمية أو الإسعافية. عندما تكون مخصصة لنشاط ذي منفعة عامة وغير مدرة للأرباح.

➢ يطبق هذا الاعفاء على الأملاك التابعة لهيئات الدولة والولايات والبلديات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا.

➢ الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية.

➢ أملاك الوقف العمومية، المشكلة من ملكيات غير مبنية.

➢ الأراضي والقطع الارضية الخاضعة للرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية.

ثانيا: رسم التطهير

1.مجال التطبيق:

يطبق رسم التطهير في البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية. ويتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم بصفة تضامنية[1].

2.معدلات فــرض الضريبة: يحدد مبلغ الرسم على النحـو الآتـي:

- ما بين 1000دج و1500دج على كل محل ذي استعمال سكني.
- ما بين 3.000دج و12.000دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه.
- ما بين 8.000دج و23.000دج على كل أرض مهيئة للتخييم والمقطورات.
- ما بين 20.000دج و130.000دج على كل محل ذي استعمال صناعي أو تجاري أو حرفي أو ما شابههم، ينتج كمية من النفايات تفوق الاصناف المذكورة أعلاه.

تحدد التعريفات المطبقة في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي، بناء على مداولة المجلس الشعبي البلدي وبعد أخذ رأي السلطة الوصية. بالنسبة للبلديات التي تمارس عملية الفرز، سيتم تعويض كل منزل في حدود 15% من مبلغ الرسم المطبق على رفع القمامات المنزلية.

3.الإعــفاءات:

تعفى الملكيات غير المستفيدة من خدمات رفع القمامات المنزلية من دفع رسم التطهير[2].

ثالثا: الضريبة على الأملاك

1.مجال التطبيق:

- الأشخاص الخاضعون للضريبـة:[3]
  - الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر،
  - الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لديهم مقرا جبائيا بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر.
- الأملاك الخاضعة للضريبة:[4]

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016، مرجع سبق ذكره، المادة 263، ص-ص: 117-118.
[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016، مرجع سبق ذكره، المادة 265، ص 118.
[3] المرجع نفسه، المادة 274، ص 121.
[4] المرجع نفسه، المادة 274، ص 121.

- الأملاك العقارية من الملكيات المبنية (المقر الرئيسي أو الثانوي) والملكيات غير المبنية (اراضي، الحدائق ...الخ)؛
- الحقوق العينية العقارية؛
- الأموال المنقولة (السيارات، اليخت، سفن النزهة، الطائرات السياحية، خيول السباق، التحف واللوحات الفنية الثمينة المقدرة قيمتها بأكثر من 500.000دج.

2.الأساس الخاضع للضريبة:[1]

تستحق الضريبة على الأملاك، فقط على اشخاص الطبيعيين وتفرض على أملاكهم الخاضعة للضريبة والتي تتعدى قيمتها الصافية الخاضعة للضريبة 100.000.000دج، في أول جانفي من سنة الإخضاع الضريبي. وتتضمن جميع الأملاك الخاضعة للضريبة التابعة للأشخاص الطبيعيين وأولادهم القصر.

3. نسبة الضريبة:

تحدد نسبة الضريبة على الأملاك كما يلي:

الجدول رقم07:

نسبة الضريبة على الأملاك.

قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة بالدينار	النسبة (%)
– يقل عن 100.000.000 دج	% 0
– من 100.000.000 الى 150.000.000 دج	% 0,5
– من 150.000.001 الى 250.000.000 دج	% 0,75
– من 250.000.001 الى 350.000.000 دج	% 1
– من 350.000.001 الى 450.000.000 دج	% 1,25
– يفوق 450.000.000 دج	% 1,75

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016، المادة 81 مكرر 8، ص 124.

[1] النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 28.

المطلب الثالث: الرسوم على رقم الأعمال والضراب غير المباشرة

نقوم من خلال هذا المطلب بالتطرق لكل من الرسم علة القيمة المضافة، الرسم الداخلي للاستهلاك والرسم على المنتجات البترولية.

الفرع الأول: الرسم على القيمة المضافة (TVA)

أولا: مجال التطبيق:

1. العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:[1]

- العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم،
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين،
- العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر،
- المبيعات الخاصة بالكحول أو الخمور ومشروبات أخرى مماثلة لها،
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية،
- المبيعات حسب شروط البيع بالجملة،
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي يقوم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة؛
- عمليات الايجار، وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات واشغال العقارية؛
- الحفلات الفنية والالعاب والتسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الاشخاص.

2. العمليات الخاضعة للرسم اختياريا[2]:

- العمليات الموجهة للتصدير،
- العمليات المحققة لفائدة:

–الشركات البترولية،

–المكلفين بالرسم الاخرين،

–مؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء

3. الخاضعون للرسم:

[1] قانون الرسوم على رقم الاعمال 2016، المادة 1، ص390.
[2] قانون الرسوم على رقم الاعمال 2016، مرجع سبق ذكره، المادة 03، ص-ص:391-392.

- المنتجون
- البائعون
- المستوردون
- البائعون بالتجزئة

4. الاساس الخاضع للرسم:

يشمل رقم اعمال الخاضع للرسم: ثمن البضائع أو اشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته والغرامات.

ثانيا: معدلات الرسم على القيمة المضافة

- **معدل مخفض 9%:**[1] يطبق هذا المعدل على المنتجات والمواد والعمليات والأشغال والخدمات المحددة والمذكورة في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الاعمال
- **معدل عادي 19%:**[2] يطبق على باقي المنتجات والمواد والعمليات والأشغال والخدمات غير المحددة وغير المذكورة في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

ثالثا: الاعـفاءات

1. العمليات التي تتم في الداخل:

نستثني من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:[3]

- عمليات البيع المتعلقة بـ:

أ. المنتوجات التي تخضع للرسم الصحي على اللحوم، باستثناء اللحوم الحمراء المجمدة؛

ب.مسالخ الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم ولكن فها يخضع البيع الأول بعد الذبح فقط؛

ج. مصوغات الذهب والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان، باستثناء المجوهرات الفاخرة.

- العمليات التي يقوم بها اشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن مبلغ 30.000.000دج أو يساويه. حيث أن رقم الاعمال الاجمالي الذي يعتمد كل سنة هو ذلك الذي تحقق خلال السنة

[1] Note-circulaire N° 16/MF/DGI/DLRF/SD1/2017, ministère des finances algérienne, direction générale des impôts, du 12/01/2017 sur http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/espace-informations/1133-modalites-de-mise-en-oeuvre-des-nouveaux-taux-de-la-tva, le 15/01/2017.

[2] Idem

[3] قانون الرسوم على رقم الاعمال 2016، مرجع سبق ذكره، الواد 8 و9، ص-ص: 393-398.

السابقة. وإذا لم يمارس المعني نشاطه طيلة السنة كلها، يقدر المبلغ السنوي لرقم أعماله تناسبيا مع رقم الاعمال المحقق طيلة فترة الاستغلال.

- العمليات المنجزة بين الشركات اعضاء المنتمية لنفس مجموعة الشركات.
- عمليات البيع الخاصة بالخبز ودقيق الإختباز المستعمل في صنع هذا الخبز والحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق، وكذا العمليات الخاصة بالسميد.
- عمليات البيع الخاصة بـ:
  - الحليب وقشدة الحليب غير المركزين وغير الممزوجين بالسكر أو محلين بمواد أخرى.
  - حليب وقشدة الحليب المركزين أو الممزوجين بالسكر أو محلين بمواد أخرى؛ بما في ذلك حليب الأطفال.
- عمليات البيع الخاصة بالمواد الصيدلية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية.
- العمليات المحققة في إطار خدمات هدفها تنظيم مطاعم لتقديم وجبات بالمجان أو بأسعار معتدلة مخصصة للمحتاجين والطلبة، بشرط ألا يحقق استغلال هذه المطاعم أي ربح.
- العمليات التي يكون هدفها الوحيد إقامة نصب تذكارية لشهداء ثورة التحرير الوطنية، أو لشرف جيش التحرير الوطني المبرمة مع جماعة عمومية أو مجموعة مؤسسة بصفة قانونية.
- السيارات السياحية الجديدة أو التي لها أقدمية ثلاث (03) سنوات على الاكثر التي لا تفوق سعة أسطواناتها 2000 سم^3 بالنسبة للسيارات ذات محرك بمكبس و إيقاد شرارة (بنزين)، و2500 سم^3 بالنسبة للسيارات ذات محرك بمكبس و إيقاد مكبس (الديزل)؛ وكذا السيارات النفعية الجديدة أو ذات أقدمية ثلاث (03) سنوات على الاكثر التي يقل وزن حمولتها عن 3500 كغ أو يساويها المقتناة كل خمس (05) سنوات من طرف معطوبي حرب التحرير الوطنية الذين تتعدى نسبة عطبهم 60 % أو تساويها، و كذا السيارات السياحية الصالحة لكل أرضية (4×4) التي لا تفوق سعة اسطواناتها 2500 سم^3، المقتناة من طر المجاهدين ومعطوبي حرب التحرير الوطني المقيمين في ولايات الجنوب الكبير الذين تساوي أو تفوق نسبة عطبهم 60%.

ويستفيد المعطوبون الآخرون الذين تقل نسبة عطبهم عن 60% من تخفيض في الرسوم المستحقة يساوي نسبة عطبهم.

- السيارات السياحية الجديدة أو التي لها أقدمية ثلاث (03) سنوات على الاكثر، التي لا تفوق سعة أسطواناتها 2000سم^3، بالنسبة للسيارات ذات محرك بمكبس وإيقاد شرارة (بنزين) و2500 سم^3،

بالنسبة لسيارات ذات محرك بمكبس وإيقاد بمكبس (الديزل)، المقتناة كل خمس (05) سنوات من طرف أبناء الشهداء المعوقين المصابين بمرض مزمن الحائزين على منحة.

يمكن التنازل عن السيارات المذكورة أعلاه، بعد إعادة دفع الامتياز الجبائي الممنوح لهذه الفئة من المستفيدين ضمن الشروط التالية:

أ- إعادة دفع كل الامتياز الجبائي الممنوح، في حالة التنازل عن السيارة في أجل يقل عن سنتين (2) ابتداء من تاريخ اقتنائها.

ب- إعادة دفع نصف الامتياز الجبائي الممنوح، في حالة التنازل عن السيارة في أجل يزيد عن سنتين (2) ويقل عن ثلاث (3) سنوات أو يساويه؛

ج- لا يعاد دفع أي مبلغ بعد ثلاث (3) سنوات.

غير أنه، في حالة وفاة المالك خلال المدة التي لا يجوز فيها التنازل المشروط عن السيارة المذكور أعلاه، ويمكن أن تكون السيارات المشار إليها أعلاه، محل إرث أو تنازل بعد الإرث بدون دفع الرسوم.

لا يحتج بشرط الخمس (5) سنوات المشار إليه أعلاه، بعد حادث أو بسبب آخر، بعد إثبات عدم صلاحية السيارة من طرف المصالح التقنية المختصة.

– السيارات المهيئة خصيصا، وذات أقدمية أقصاها (3) سنوات وذات قوة لا تفوق سعة أسطواناتها 2000 سم^3، بالنسبة للسيارات ذات محرك بمكبس وإيقاد شرارة (بنزين) و2500 سم^3، بالنسبة للسيارات ذات محرك بمكبس وإيقاد بمكبس (ديزل) المقتناة كل خمس (5) سنوات من طرف أشخاص مدنيين مصابين بالشلل أو بُترت أطرافهم السفلى، وكذا المعوقين حركيا الحائزين على رخصة سياقة من صنف" و" ومهما كان الطرف أو الاطراف المعوقة.

– المقاعد المتحركة والعربات المماثلة الخاصة بالعاجزين، بما فيها تلك المجهزة بمحرك أو آليات أخرى للدفع. والدراجات النارية والدراجات ذات محرك إضافي، المهيئة خصيصا للعاجزين.

– المواد والخدمات وكذا الاشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاطات البحث و/ أو الاستغلال أو النقل عن طريق أنابيب المحروقات وتمييع الغاز وعزل غازات البترول المميع والموجهة لتحويلها ولاستغلالها بصورة حصرية للأنشطة المذكورة أعلاه وكذا المواد والخدمات والاشغال الموجهة لبناء منشآت التكرير، التي تقتنيها أو تنجزها مؤسسة "سوناطراك"

وكذلك تلك المقتناة أو المنجزة لحسابها وكذا الشركات البترولية المشتركة معها ومقاولوها من الباطن الذين يعملون في هذا القطاع.

- بعض النظر عن كل تشريع مخالف، العمليات المحقق من طرف بنك الجزائر والمرتبطة مباشرة بمهنته في اصدار النقود وكذا المهام التي يختص بها. ويتم تحديد هذه العمليات كلما اقتضت الضرورة ذلك عن طريق التنظيم.
- السلع المرسلة كهبات للهلال الأحمر الجزائري وللجمعيات أو الخدمات ذات الطابع الانساني، إذا كانت موجهة للتوزيع مجانا على المنكوبين أو المحتاجين أو لفئة أخرى من الأشخاص الذين يستحقون المساعدة أو المستعملة لغايات إنسانية وكذا التبرعات الموجهة تحت أي شكل كان للمؤسسات العمومية. وتحدد كيفيات تطبيق التدبير عن طريق التنظيم.
- التظاهرات الرياضية أو الثقافية أو الفنية، وبصفة عامة كل العروض المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون يمنح الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بموجب قرار يصدره المدير العام للضرائب.
- مع مراعاة مبدأ المعاملة بالمثل، عمليات الأشغال العقارية والخدمات المتعلقة بالاتصالات السلكية واللاسلكية وبالمياه والغاز والكهرباء وتأجير المحلات المؤثثة أو غير المؤثثة المنجزة لحساب البعثات الديبلوماسية أو القنصلية المعتمدة بالجزائر أو لصالح أعوانها الدبلوماسيين أو القنصليين وكذا مصاريف الاستقبال والحفلات المدفوعة من قبل هذه البعثات بمناسبة الاحتفال بأعيادها الوطنية. كما تستفيد كذلك من هذا الإعفاء مع مراعاة مبدأ المعاملة بالمثل، المواد المقتناة محليا من طرف البعثات الدبلوماسية أو القنصلية أو أعوانها الدبلوماسيين أو القنصليين.
- على أساس المعاملة بالمثل:

أ. تسليم المواد المخصصة لتموين السفن الوطنية والاجنبية المجهزة للملاحة ما بين موانئ دولية محددة وطائرات شركات الملاحة الجوية عن أدائها لخدماتها المنجزة على خطوط دولية.

ب. أداء الخدمات المقدمة لسد الحاجات المباشرة للسفن والطائرات المذكورة أعلاه وحمولتها.

- عقود تأمين الاشخاص كما حددها التشريع المتعلق بالتأمينات.
- عمليات القروض البنكية الممنوحة للعائلات من أجل اقتناء أو بناء مساكن فردية.
- العمليات المتعلقة بالبيبرو.

- عمليات البيع المتعلقة بالجيوب الخاصة بأمراض المعدة ذات التعريفة الجمركية الفرعية رقم 90.21.90.00
- عمليات إعادة التأمين.
- عقود التأمين المتعلقة بأخطار الكوارث الطبيعية.
- الإبل.
- فوائد التأخير الناجمة عن تنفيذ صفقات عمومية مرهونة لصالح صندوق ضمان الصفقات العمومية.
- عمليات الاقتناء المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية في إطار عمليات القرض الإيجاري.
- الحصادات الدراسة المصنوعة في الجزائر.
- الورق الموجه بصورة حصرية لعمليات إنتاج وطبع الكتب طبقا للمواصفات المحددة في القرار المشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالثقافة.
- عمليات الابداع، الإنتاج والنشر الوطني للمؤلفات والأعمال على الحامل الرقمي.
- الجزء المتعلق بتسديد القروض في إطار عقود القروض العقارية على المدى المتوسط والطويل بما فيها تلك المرتبطة بالقرض الايجاري العقاري.
- تعفى من الرسم على القيمة المضافة وإلى غاية 31 ديسمبر 2020، المصاريف والاتاوى المتصلة بخدمات النفاذ الثابت لشبكة الانترنت وكذا التكاليف المتعلقة بتأجير الشريط المار الموجه حصريا لتوفير خدمة الانترنت الثابت، والمصاريف المتصلة بالإيواء في أجهزة الواب على مستوى مراكز المعلومات المتواجدة في الجزائر وبنقطة (DZ) والمصاريف المتصلة بتصميم مواقع الواب وتطويرها، والمصاريف المتصلة بالصيانة والمساعدة التي تخص أنشطة استعمال وإيواء مواقع الواب في الجزائر.

2. العمليات المتعلقة بالاستيراد:[1]

- المنتوجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم على القيمة المضافة.
- البضائع الموضوعة تحت أحد الانظمة المرفقة للحقوق الجمركية التالية: الاستيداع، القبول المؤقت، العبور، المناقلة والايداع.
- البضائع التي تستفيد من قبول استثنائي مع الاعفاء من الحقوق الجمركية وفقا للشرط المنصوص علها في قانون الجمارك.

[1] قانون الرسوم على رقم الاعمال 2016، مرجع سبق ذكره، المواد 10 و11، ص 198.

- المواد والمنتوجات الخام أو المصنعة المعدة لاستخدامها في صناعة، إعداد، تجهيز وإصلاح او التحويلات التي أدخلت على السفن ومدارس الطيران ومراكز التدريب المعتمدة.
- ترميمات السفن والطائرات الجزائرية واصلاحها والتحويلات التي أدخلت عليها في الخارج.
- الذهب للاستعمال النقدي والنقود الذهبية.
- البضائع المستوردة في إطار المقايضة.

3. العمليات المتعلقة بالتصدير:[1]

تعفى من الرسم على القيمة المضافة العمليات التي تتم عند التصدير للمنتجات الوطنية المتعلقة بالبيع والصنع ضمن الشرط المحدد في المادة 13 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

الفرع الثاني: الرسم الداخلي للاستهلاك

أولا: مجال التطبيق

يتم فرض هذا الرسم على منتجات محددة بعينها تم تحديدها في المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الاعمال حيث يتكون هذا الرسم بالنسبة للتبغ والكبريت بأنواعها من حصة ثابتة ومعدل نسبي.[2]

ثانيا: المعدلات والنسب الطبقة

من خلال الجداول التالية نقوم بتوضيح النسب والمعدلات المنصوص عليها المعمول بها في إطار قانون الرسوم على رقم الاعمال الجزائري لسنة 2016.

جدول رقم 08:

الرسم الداخلي للاستهلاك للمنتجات التبغية والكبريت

المنتجات التبغية والكبريت	الحصة الثابتة دج/كلغ	المعدل النسبي على قيمة المنتج
1. السجائر		
أ) التبغ الأسود	1.040	%10
ب) التبغ الأشقر	1.260	%10
2. السيجار	1.470	%10
3. تبغ التدخين	620	%10
4. تبغ للنشق والمضغ	710	%10
5. الكبريت والقداحة	%20	

المصدر: قانون الرسوم على رقم الاعمال 2016، المادة 25، ص 408.

كما تخضع للرسم الداخلي للاستهلاك المنتجات والسلع المبيّنة في الجدول الموالي:

[1] المرجع نفسه، المادة 13، ص-ص: 399-400.
[2] المرجع نفسه، المادة 25، ص-ص: 408-409.

جدول رقم 09:

الرسم الداخلي على الاستهلاك على غير المنتجات التبغية وغير الكبريت

رقم التعريفة الجبائية	بيان المنتجات	النسبة %
مستخلص الفصل الثالث	سلمون	30
08.03.00.10	موز طازج	20
08.04.30.00	أناناس	30
08.10.50.00	كيوي	30
09.01.11.00	غير منزوعة الكافيين	10
09.01.12.00	منزوعة الكافيين	10
09.01.21.00	غير منزوعة الكافيين	10
09.01.22.00	منزوعة الكافيين	10
09.01.90.00	غيرها	10
16.04.30.00	كافيار	50
63.09.00.00	المواد الرثة	20
87.03.23.80	عربات لكل الميادين	20
87.03.23.90	غيرها التي أكبر من 2000سم^3 ولكن لا تتجاوز 3000سم^3	30
87.03.24.20	عربات لكل الميادين ذات أسطوانة تتجاوز 3000سم^3	20
87.03.24.90	غيرها	30
87.03.33.20	عربات لكل الميادين ذات أسطوانة تتجاوز 2500سم^3	20
87.03.33.90	غيرها	30

المصدر: قانون الرسوم على رقم الاعمال 2016، المادة 25، ص 409.

ملاحظة: يسري على الرسم الداخلي على الاستهلاك القواعد الخاصة بالتأسيس والتصفية والتحصيل والمنازعات المطبقة علة الرسم على القيمة المضافة.

الفرع الثالث: الرسم على المنتجات البترولية

أولا: مجال التطبيق

يتم اعتماد قيمة المنتجات الخاضعة للرسم الموجهة للاستهلاك كأساس لفرض الرسم على المنتجات البترولية والذي يشمل المواد التالية:[1]

- البنزين
- غاز ويل
- غاز البترول السائل (الوقود)

ثانيا: التعريفات المطبقة

جدول رقم10:

التعريفات المطبقة للرسم على المنتجات البترولية

تعيين المواد	الرسم(دج/هكتولتر)
البنزين الممتاز	600,00
البنزين العادي	500,00
البنزين الخالي من الرصاص	600,00
غاز وال	100,00
غاز البترول المميع (الوقود)	1,00

المصدر: قانون الرسوم على رقم الاعمال 2016، المادة 28 مكرر، ص401.

ملاحظة[2]: يوسع مجال تطبيق قواعد تأسيس الوعاء والتصفية والتحصيل والمنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة الى الرسم على المنتجات البترولية.

[1] قانون الرسوم على رقم الاعمال 2016، مرجع سبق ذكره، المادة 28 مكرر، ص 410.
[2] المرجع نفسه، المادة 28 مكرر1، ص 410.

خلاصة الفصل

تعتبر معايير المحاسبة الدولية المرجع المحاسبي الأول لمعظم دول العالم ولذلك جاء النظام المحاسبي المالي ليوافق هذه المعايير حتى يساير الحراك المحاسبي المالي العالمي، ولكن هناك عدة نصوص وقواعد محاسبية لا تتوافق تماما مع القوانين والتشريعات الأخرى المعمول بها في الجزائر خاصة القانون الجبائي، مما فرض على المشرع الجزائري ضرورة التكيف مع هذا الوضع.

هذا التكيف كان بإيجاد طرق وأساليب تساعد على معالجة هذه الاختلافات بين نصوص ومبادئ النظام المحاسبي والنصوص التشريعية الضريبية. من خلال التعديلات والإصلاحات المتكررة على النظام المحاسبي المالي لمسايرة التغيرات الدورية والمتكررة للقوانين الجبائية الجزائرية.

تم في هذا الفصل التطرق الى ماهية كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" (IAS12)، النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، باعتبارها الأطراف ذات العلاقة في حدوث الاختلاف بين الربح المحاسبي الموجه للأغراض المحاسبية والربح الضريبي.

الفصل الثاني:

الفصل الثاني: الضرائب المؤجلة بين SCF والنظام الضريبي الجزائري

تمهيد:

تعتبر الضريبة المؤجلة من بين المشكلات المحاسبية التي انفرد بها النظام المحاسبي المالي دون المخطط المحاسبي القديم، وتعتبر مفهوم جديد استحدثه هذا النظام منذ تبينه في البيئة الجزائرية، ويجد المهنيون وذووا الاختصاص في مجال المحاسبة والاقرار المالي في الجزائر صعوبة في تحديد الممارسات المحاسبية التي تعنى بالضريبة المؤجلة من حيث المعالجة والافصاح عنها في القوائم المالية لحداثة المشكلة.

تعتبر الممارسات المحاسبية المتعلقة بإعداد الميزانية الموحدة او توحيد الحسابات على مستوى الشركة الام في المجمعات، من اهم المشكلات اثارة لموضوع الضريبة المؤجلة، بالإضافة الى العمليات المتعلقة باندماج الشركات والفروق المؤقتة الناتجة عن الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

لذا نستهل هذا الفصل بالتطرق لاهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بالضريبة المؤجلة، ثم نقوم بعرض المعالجة المحاسبية لجل النقاط والاحداث المحاسبية التي يمكن ان تكون او تعتبر حدث منشئ للضريبة المؤجلة، وذلك وفقا لما ينص عليه كل من النظام المحاسبي المالي ونصوص التشريع الضريبي الجزائري.

المبحث الأول: تحديد الربح حسب كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري

ان معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري تعتمد مبادئ وقواعد محاسبية تنظم سير الحسابات، وتحدد الشروط والطرق التي بموجبها يتم التوصل الى النتيجة المحاسبية للمؤسسة، من خلال مختلف العمليات المالية الممارسة من طرفها، والتي تتعلق بنشاطها بصفة مباشرة او غير مباشرة.

الا ان هذه المبادئ والقواعد تكون في كثير من المواطن غير موافقة للنظم والقوانين المتبعة ضمن النظام الجبائي الذي يحكم محيط المؤسسة، والذي يعد المتحكم الرئيسي في وضع وتحديد النتيجة الجبائية، التي يتم تقديمها للمصالح الجبائية والتي على أساسها يتم تحديد مبلغ الضريبة المستحق دفعه عن السنة المالية.

لذا نقوم من خلال هذا المبحث ببحث نقاط الاختلاف الممكنة بن الربح المحاسبي والربح للأغراض الضريبية، مع الآثار المحاسبية والجبائية المترتبة على هذه الاختلافات.

المطلب الأول: الربح المحاسبي والربح الضريبي

نقوم من خلال هذا المطلب بعرض القواعد والطرق المحاسبية المتبعة ضمن النظام المحاسبي المالي في حساب النتيجة المحاسبية، مع تحديد نقاط الاختلاف الممكنة مع نصوص التشريع الضريبي الجزائري، والذي بدوره يتحكم في تحديد الانتقال وتحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة.

الفرع الأول: الربح المحاسبي

يتم تعريف الربح المحاسبي من قبل معايير المحاسبة الدولية على انه " صافي الربح او الخسارة للفترة وذلك قبل طرح مصروف الضريبة"[1]

كما يعرّف أيضا على انه "الربح الصافي الناتج عن ممارسة المشروع لنشاط معين بعد تحميل الإيرادات بكامل المصروفات التي أدت للوصول الى ذلك الربح"[2]، ويمكن قياس الربح المحاسبي بإحدى الطريقتين:

– طريقة الميزانية: حيث يتم تحديد الربح المحاسبي حسب هذه الطريقة بطرح صافي أصول المشروع في بداية السنة المالية من صافي أصول ذلك المشروع في نهاية السنة المالية، فان كان الفارق موجبا فهو ربح، اما ان كان الفارق سالبا فتعتبر خسارة عن السنة المالية. أما إذا تم إضافة أصول جديد للمشروع خلال

[1] محمد خالد لمهياني، المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضمن الفعاليات العلمية لهيئة الأوراق والأسواق المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، 2009، ص 2.

[2] عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، عمان، 2008، ص 30.

نفس السنة المالية بقصد زيادة راس المال، او قيام المساهمين او الشركاء (أصحاب المشروع) بسحب نقديات او سلع لحسابهم الخاص فان صافي ربح او خسارة الدورة يحسب بالعلاقة التالية:

الربح (الخسارة) المحاسبي = (صافي الأصول في نهاية السنة + المسحوبات) – (صافي الأصول في بداية السنة + الزيادة في راس المال)

ويعاب على هذه الطريقة انها تؤدي الى فرض ضريبة على أرباح لم تتحقق سببها الزيادة في راس المال أو إعادة تقييم بعض الأصول.

– طريقة اعداد حسابات الاستغلال: حيث تعتمد هذه الطريقة على تصوير حسابات الإيرادات والتكاليف للوصول الى صافي الربح أو الخسارة مع مراعات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ذات العلاقة.

أما النظام المحاسبي المالي فلا يخرج عن هذا النطاق ويقدر الربح المحاسبي على النحو التالي:

نتيجة الدورة[1] = إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل) – نفقات على التكاليف النشاط +/– تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية +/– تغيرات بين مخزون افتتاح الدورة ومخزون عند إغلاق الدورة +/– التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/– التصحيحات الخاصة بالقروض.

الفرع الثاني: الربح الضريبي

يعرف المشرع الجبائي الجزائري الربح الضريبي من خلال المادة 140-1 وذلك مع مراعاة الاحكام المتعلقة بفوائض قيم التنازل والامتيازات المتعلقة بها على انه " الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته."[2]

كما يعرفه في الفقرة الثانية من نفس المادة عل انه "الفرق لفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة. ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، والإهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة.

[1] جاوحدو رضا، حمدي جليلة ايمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، ملتقى دولي واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، يومي 05 و06 2013، ص.

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 140-1، ص 58.

وبالتالي فان المشرع الجبائي الجزائري عرف النتيجة الجبائية على انها "الربح الصافي الناتج عن: النتائج المحققة من طرف الكيان – مختلف الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط باستثناء غير المقبولة منها جبائيا (تدمج ضمن النتيجة الجبائية). ويمكن التعبير عن الربح الضريبي بالعلاقة التالية:

الربح الضريبي = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة – التخفيضات – العجز المالي السابق

المطلب الثاني: فارق التوقيت وطبيعة الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريب

يترتب عن فارق التوقيت بين الاحداث المحاسبية وآثارها الجبائية المستقبلية، فروق بين كل من الربح المحاسبي والربح الجبائي. لذلك قمنا من خلال هذا المطلب بعرض لهذه الاختلافات حسب كل من النظام المحاسبي المالي وقواعد المحاسبية المعمول بها، والتشريع الجبائي الجزائري.

الفرع الأول: الفروقات الدائمة

تنتج الفروقات الدائمة عن الاختلافات النهائية بين التشريع الجبائي والنظام المحاسبي المالي فيما يخص بعض الإيرادات والتكاليف والتي لا يتعدى تأثيرها على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجباية لسنة الحدث المنشئ لهذه التكاليف والنواتج، أي لا تكون لها تأثيرات على السنوات اللاحقة، ويتخلص الكيان من آثار هذه الفروقات في سنة حدوثها، مع ظهور هذا التأثير في قائمة حساب النتائج (قائمة الدخل) دون الميزانية. ويتم عرض هذه التكاليف والنواتج في القانون الجبائي–على سبيل المثال لا الحصر–كما يلي:

- **نواتج غير خاضعة جبائيا:** حيث تعفى من الضريبة وتستبعد بصفة نهائية بعض النواتج ولا يترتب عنها أي أثر مستقبلي، وفق نص تشريعي كالإعانات المستلمة من طرف الدولة او تلك المقدمة من الكيان الى احدى المؤسسات الخيرية وفق السقف المحددة، وبعض النواتج التي تتم بين فروع الشركة الام حسب تشريع خاص بها.
- **تكاليف غير قابلة للخصم جبائيا:** ينص المشرع الجزائري على عدم قابلية خصم بعض التكاليف المقبولة محاسبيا من النتيجة الجبائية وبالتالي يتم إعادة ادماج هذه التكاليف ضمن وعاء النتيجة الجبائية، وقد حدد هذه التكاليف كما يلي:[1]

➢ مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال؛

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المواد 168،169،170،171، ص-ص: 74-76.

- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري مالم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج،
- الإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، مالم تتجاوز مبلغا سنويا قدره واحد مليون دينار 1.000.000 دج؛
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، التي تتجاوز حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/ أو الطبعيين وتتعدى حد أقصاه 30.000.000دج.
- قسيمات السيارات، الغرامات ومختلف العقوبات.
- النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة التي تتجاوز 10% من مبلغ الدخل أو الربح المحقق خلال السنة المالية، وفي حدود سقف يساوي100.000.000 دج، شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث. ويجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي.

تحدد أنشطة بحث التطوير في المؤسسة بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالبحث العلمي.

الفرع الثاني: الفروقات المؤقتة

يؤدي الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي ونصوص التشريع الضريبي لنشوء فروقات مؤقتة تجعل من الربح الخاضع للضريبة أكبر من الربح المحاسبي (او العكس) لفترة مالية معينة، تسمى هذه الفروقات بالفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع او الاسترداد مستقبلا. حيث تظهر هذه الفروقات المؤقتة "نتيجة لاختلاف التوقيت بين الاحداث المحاسبية والجبائية، والآثار المترتبة عنها في المستقبل مما يترتب عنه تأسيس للضريبة المؤجلة"[1]. وتنقسم الفروق المؤقتة الى قسمين:[2]

[1] Olivier De Broucker, INITIATION AUX IMPOTS DIFFERES, copyright 28 septembre 2013, sur http://www.abaq-rh.com/IMG/pdf/impotsdifferes.pdf, consulter le 30 janvier 2016 a 20 :45.

[2] عامر محمد سلمان، أسماء حسين علي، مدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي 12 الخاص بضرائب الدخل في البيئة العراقية، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية–تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، الكويت، العدد 16، 2014.

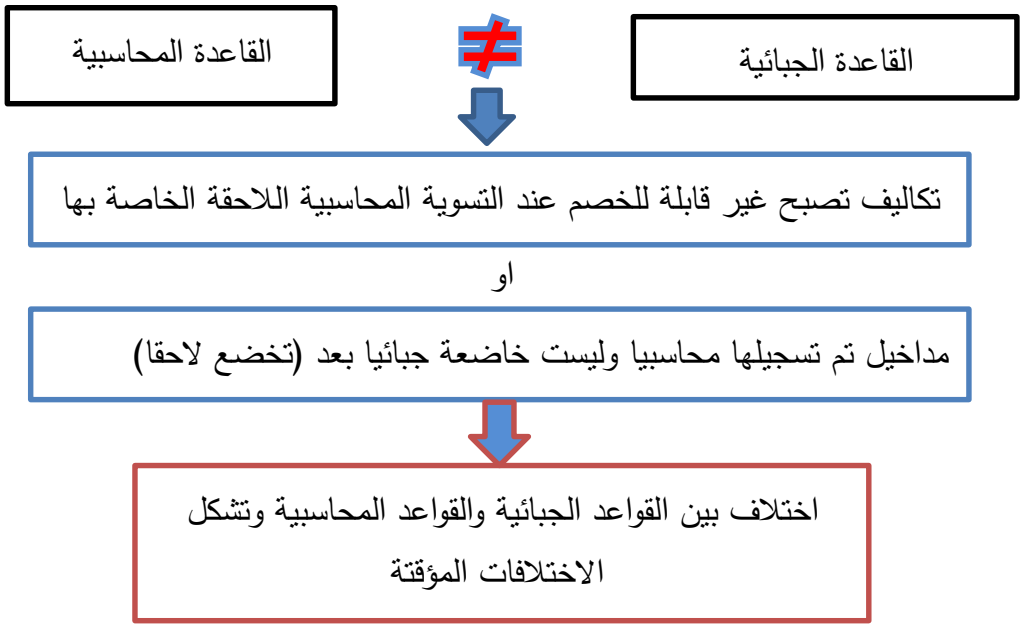
– **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة Taxable Temporary Difference**: وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة في تحديد الربح الضريبي في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل او الالتزام، ان هذه الفروق ينتج عنها عادة التزام ضريبي مؤجل.

– **فروق مؤقتة واجبة الخصم Deductible Temporary Difference**: وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبي في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد او تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام، وبالتالي ينتج هذه الفروق مبالغ واجبة الخصم في السنوات اللاحقة، أي ينشا عنها عادة أصل ضريبي مؤجل.

الشكل الموالي يوضح هذه الفروقات:

الشكل رقم 02:

تشكل الاختلافات المؤقتة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على:

ASSAD Chabane, Élaboration de la liasse fiscale, Conférencier *Consultant dans la commission ad hoc du CNC chargé des normes d'audit externe*

المطلب الثالث: حلات اثبات الضريبة المؤجلة

بعد تحديد نقاط الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، وتحديد النقاط التي تكون وفق النظام المحاسبي المالي هي حدث منشئ للضريبة المؤجلة، نقوم يعرض طرق اثبات ومعالجة هذه الاختلافات محاسبيا، وكيفية معالجة الضرائب المرجلة الضرائب المؤجلة الناشئة بسببها وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

الفرع الأول: مفهوم الضريبة المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

لقد عرف "Jagwani Bhagwan "عملية تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات على أنها: " العملية التي بموجبها يتم تخصيص مصروف ضريبة الدخل بين الفترات بغض النظر عن توقيت سداد هذه الضرائب وهدفها أن تعكس التبعات الضريبية لكل العمليات الاقتصادية والتي تم الاعتراف بها في الفترة الحالية والفترات السابقة"[1]. وهذه المقابلة ينتج عنها رصيد مدين أو دائن للضريبة المؤجلة، حيث يجب تحميل قائمة الدخل بمصروف ضريبة الدخل في نفس الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد والمصروف بغض النظر عن توقيت سداد أو استرداد تلك الضرائب، وذلك طبقاً لمبدأ محاسبي هام وهو مبدأ المقابلة.

وكان هناك خلاف حول مدى الصحة النظرية لمبدأ المقابلة، حيث ذكر البعض أن مبدأ المقابلة يسمح بتأجيل تكاليف معينة ومعالجتها كأصول في الميزانية في حين أن هذه التكاليف قد لا تكون لها منافع في المستقبل. فهذا المبدأ –إذا أسيء استخدامه–يسمح بجعل الميزانية مجمع للتكاليف التي لم تتم مقابلتها بالإيرادات.[2]

كما اعتبر النظام المحاسبي المالي الضرائب المؤجلة على انها طريقة محاسبية تتمثل في ادراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها. وعرفها –وهو التعريف الذي يتطابق مع ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 12–على انها "مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصميه) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة اصليه) خلال سنوات مالية مستقبلية[3]".

بالتالي نجد ان الضريبة المؤجلة تنقسم الى نوعين:[4]

– **ضرائب خصوم مؤجلة "Deferred Tax Assets"**: تتمثل في مبلغ الأعباء الضريبية الناتجة عن الاختلاف الزمني بين الاثبات المحاسبي للأعباء والمنتجات، واجبة السداد خلال الفترة اللاحقة.

[1] Jagwani, B. 2008. Accounting for Deferred Taxes (AS 22): Has The Dust Finally Settled in India? Sur: http://www.ssrn.com , consulter le 30 Javier 2016 a 21:00.

[2] عمر تركي هزاع العجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي 12 ضرائب الدخل على القوائم المالية (دراسة تطبيقية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار)، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل–كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2013، ص 25، عن:
Kieso, D.E Weygandt, JJ&warfield T.D. (2011).Intermediate accounting, IFRS edition, john wiely Sons Inc .

[3] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19 المؤرخ في 25 مارس 2009، المتضمن تحديد كيفيات تطبيق احكام مواد القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجزائر، ص 18.

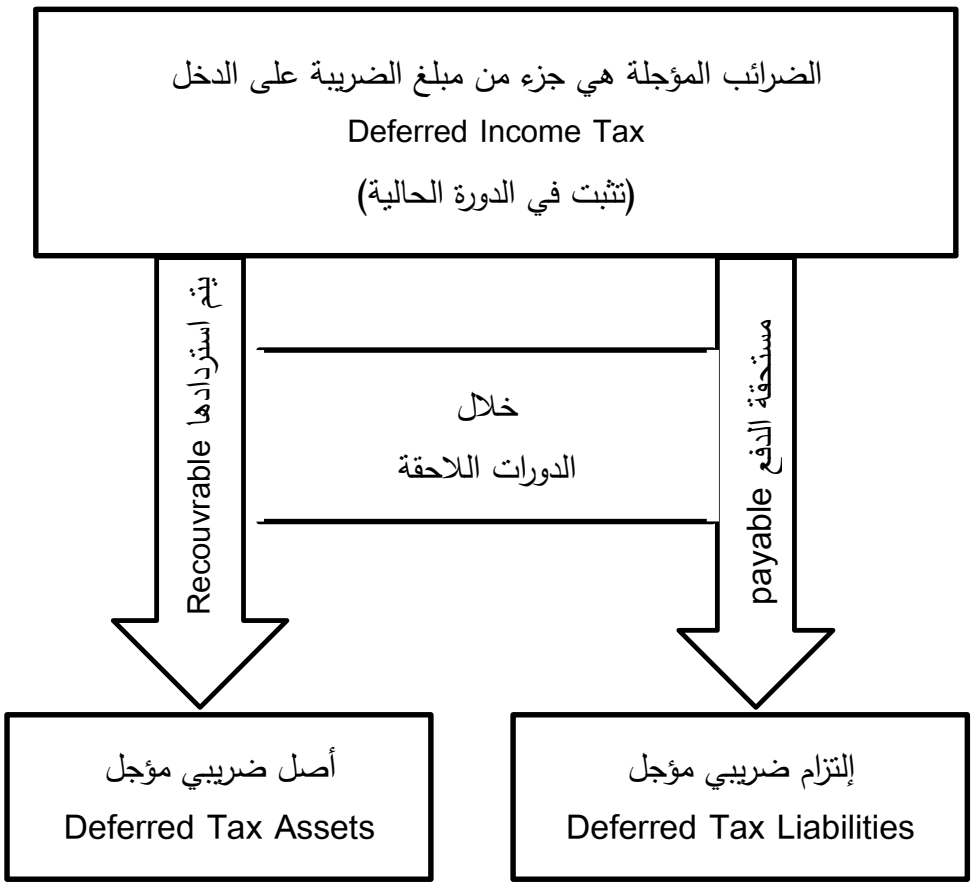
[4] علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية–سير الحسابات وتطبيقها، دار النشر الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011، ص 131.
https://www.ntanet.org/NTJ/64/1/ntj-v64n01p27-57-deferred-tax-positions-incentives.pdf

- **ضرائب أصول مؤجلة** "**Deferred Tax Liabilities**": تتمثل في مبلغ الضرائب المسددة مسبقا (المبلغ المسدد أكبر من المستحق فعلا) على الدورة المالية اللاحقة، والناتجة من الاختلاف الزمني لإثبات الأعباء والمنتجات.

والشكل التالي يلخص ما سبق:

الشكل رقم 03:

تشكل الضريبة المؤجلة واثباتها المحاسبي



المصدر: من اعداد الباحث.

من خلال ما سبق نجد ان:

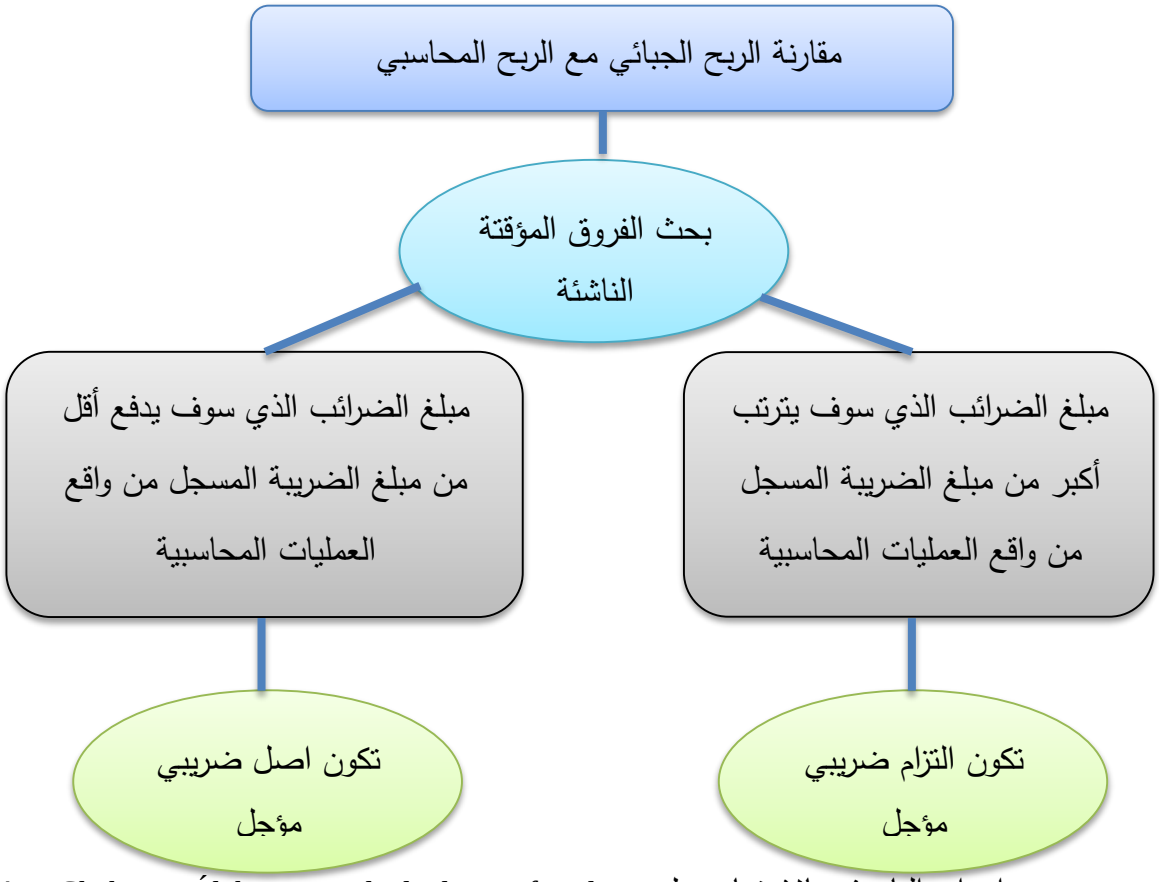
- الضرائب المؤجلة هو مصطلح لا يخص الدورة المالية الحالية وانما يتعلق بدورات مالية مستقبلية.
- الاختلاف المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي هي اهم عنصر يمكن اعتباره حدث منشئ للضريبة المؤجلة.
- الضريبة المؤجلة والمحاسبة عنها مشكلة محاسبية وليست مشكلة ضريبية.

الفرع الثاني: اثبات الضريبة المؤجلة

توجد طريقتان لإثبات نفقة الضريبة المؤجلة هما:[1]

- **طريقة التأجيل (الدخل/ حساب النتائج):** تحسب طريقة التأجيل نفقة الضريبة بالرجوع الى الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي، وبطريقة التأجيل تحدد نفقة ضريبة الدخل عن الفترة بناءً على الدخل المحاسبي، في حين ان الالتزام الجاري مبني على الدخل الخاضع للضريبة، ويعامل الفرق بين الالتزام الجاري الفعلي ونفقة ضريبة الدخل، إما على انه نفقة مؤجلة (Déferré) او مبلغ دائن يستهلك بشكل قابل للتكليف الضريبي مع انعكاس فرق التوقيت، وفروق التوقيت التي تنشأ اثناء المدة يشار لها باسم فروق ناشئة في حين ان انعكاس الاثار الضريبية الناشئة من فروق نشأت في فترات سابقة يشار اليها باسم فروق معكوسة، وبذلك فان طريقة التأجيل كانت موجهة نحو قائمة الدخل غير ان هذه الطريقة لم يعترف بها المعيار الدولي (IAS 12) المعدل، بالرغم من قبولها واعتمادها سابقا في ضل المعيار (IAS12) الأصلي. والشكل التالي يعطي ملخص عن هذه الطريقة:

الشكل رقم04: اثبات الضرائب المؤجلة حسب طريقة جدول حساب النتيجة



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على ASSAD Chabane, Élaboration de la liasse fiscale, Conférencier *Consultant dans la commission ad hoc du CNC chargé des normes d'audit externe*

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

- **طريقة الالتزام (الميزانية):** وفقا لطريقة الالتزام، لا يمكن احتساب القيمة الكلية لضريبة الدخل للفترة الجارية بشكل مباشر، بل يجب ان تحتسب باعتباره حاصل جمع مكونين هما قيمة الضريبة الجارية، وقيمة الضريبة المؤجلة؛ وهذا المجموع لن يساوي–بوجه عام–نسبة الضريبة الجارية X الربح المحاسبي، حيث على المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل بكافة الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع الناشئة عن الاستثمارات في المنشئات التابعة والفروع والمنشأة الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة. والشكل الموالي يوضح الآثار الجبائية والمحاسبية على الضريبة المؤجلة نتيجة تطبيق هده الطريقة بمقابلة عناصر الأصول والخصوم.

الجدول رقم11:

اثبات الضريبة المؤجلة حسب طريقة الميزانية

	عناصر الاصول	عناصر الخصوم
القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	يترتب عليه التزام ضريبي مؤجل	يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل
القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية	يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل	يترتب عليه التزام ضريبي مؤجل

المصدر: Olivier De Broucker, INITIATION AUX IMPOTS DIFFERES, copyright 28 septembre 2013 p 23.

اما النظام المحاسبي المالي فيقر ويعتمد طريقة الميزانية لإثبات الضرائب المؤجلة تماشيا مع معايير المحاسبة الدولية، كما يحدد أسباب الحدث المنشئ للضريبة المؤجلة في ثلاث نقاط رئيسية وهي:[1]

- اختلال زمني بين الاثبات المحاسبي لمنتوج او عبء ما واخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع (وهي ما عرفناه سابقا بالفروقات المؤقتة).
- عجز جبائي او قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها الى أرباح جبائيه او ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منضور.
- ترتيبات واقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

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

المبحث الثاني: ضرائب مؤجلة ناتجة عن الفروقات الموقتة

حاول مجلس المحاسبة الجزائري من خلال "لجنة تنظيم الممارسات المحاسبية والعناية المهنية" (**CNPCDP**) وضع مرجع لمعالجة الضرائب المؤجلة من خلال المقال الصادر عنه سنة 2011 تحت عنوان "الضرائب المؤجلة–(ID)" غير انه اقتصر على بعض النقاط ولم يكن بالتفصيل الكافي.

ونحاول من خلال هذا المبحث وضع المعالجة المحاسبية لأغلب الحالات المشكلة للضريبة المؤجلة، والتي يكون الحدث المنشئ لها هو الفروقات المؤقتة.

المطلب الأول: الضريبة المؤجلة عن الإهتلاكات

يعرف النظام المحاسبي المالي الإهتلاكات على انها استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بأصل معنوي او مادي المدرج ضمن أصول المؤسسة، مالم يتم ادراجه ضمن الموجودات التي تنتجها المؤسسة لنفسها[1].

ويترك النظام المحاسبي المالي للمؤسسة حرية اختيار طريقة الاهتلاك التي تراها انسب لها لاهتلاك الأصول الطويلة الاجل المدرجة ضمن قوائمها المالية، وتحديد العمر الإنتاجي لهذه الأصول بما يتوافق ويخدم سياساتها الاستثمارية، ويمكن مراجعة وإعادة النظر في طريقة الاهتلاك والعمر الإنتاجي بصفة دورية لكن بدون أثر رجعي.

إلا ان حرية الاختيار هذه غير متوفرة في نصوص التشريع الضريبي الجزائري، الذي يفرض على المؤسسة اتباع طريقة اهتلاك واحدة وهي طريقة الاهتلاك الخطي[2]. ولا يعترف نهائيا بطريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج، مع إتاحته لاستثناءات محددة جدا لاستخدام واحد من الأسلوبين: الإهتلاك المتناقص أو الاهتلاك المتزايد لبعض أنواع الأصول المحددة حسب التنظيم، وهذا الاختيار يكون نهائي ولا رجعة فيه إلى غاية انقضاء العمر الإنتاجي للأصل[3].

هذا ما يحدث اختلافات مؤقتة بين معالجة النتيجة للأغراض المحاسبية والمعالجة للأغراض الضريبية في تحديد الربح، وبالتالي ضهور الحدث المنشئ للضريبة المؤجلة خصوم (IDP) أو ضريبة مؤجلة أصول (IDA).

---

[1] Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, LES IMPOTS DIFFERES, sur http://www.cn-onec.dz/recherche-de-telechargements/finish/16-avis-communiques-cnc/115-avis-cnc-impots-differes.html .

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 174-1، ص 78.

[3] المرجع نفسه، المادة 174-2 والمادة 174-3، ص 78.

الفرع الاول: الاختلاف في مدة الاهتلاك

أولا: العمر الإنتاجي المحاسبي للأصل أكبر من مدة الاهتلاك الجبائية

بافتراض ان المؤسسة قامت في بداية السنة 2011 بحيازة تثبيت مادي بقيمة 4.500 دج وقد قدرت عمره الإنتاجي بـ 3 سنوات مع اتباع أسلوب الاهتلاك الخطي، مع ان التشريع الضريبي الجزائري ينص على ان مدة اهتلاك الأصول الثابتة لا يجب ان تقل عن 5 سنوات، ومعدل الضريبة 26%.

- **تحليل الفروقات من خلال الميزانية**

حيث نقوم بتحديد مصروف الضريبة المؤجلة وفق هذه الطريقة من خلال طرح القيمة المحاسبية الصافية للأصل عبر سنوات الاهتلاك من القيمة الجبائية لنفس الأصل، وتحديد الفروقات المؤقتة لكل سنة. بعدها يتم حساب التغير في الفروقات من خلال حاصل طرح الفرق المؤقت للسنة "ن" من الفرق المؤقت للسنة "ن−1"، ليتم في الأخير تحديد مصروف الضريبة المؤجلة بضرب التغير المحصل عليه في الفروقات في معدل الضريبة المطبق.

والجدول الموالي يوضح هذه العملية:

جدول رقم12:

تحليل الفروقات من خلال الميزانية:

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
القيمة المحاسبية الصافية للأصل 1	3.000	1.500	0	0	0
القيمة الجبائية للأصل 2	3.600	2.700	1.800	900	0
الفروقات المؤقتة 2−1	600	1.200	1.800	900	0
تغيرات الفروقات 4	600	600	600	-900	-900
أصل ضريبي مؤجل 4 x 26%	156	156	156	-234	-234

المصدر: Abdesselam Medjoubi, système comptable financier, Algérie, 2010, p148.

- **تحليل الفروقات من خلال جدول حساب النتيجة**

من خلال هذه الطريقة يتم مقارنة مخصصات الاهتلاك المحاسبية للأصل مع المخصصات الاهتلاك الجبائية، نحتفظ بنفس معطيات المثال السابق، والجدول الموالي يوضح طريقة عمل هذا الأسلوب:

جدول رقم13:

تحليل الفروقات من خلال جدول حساب النتيجة

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
مخصص الاهتلاك المحاسبي 1	1.500	1.500	1.500	0	0
مخصص الاهتلاك الجبائي 2	900	900	900	900	900
الفروقات المؤقتة 2−1	600	600	600	-900	-900
تغيرات الفروقات 4	600	1.200	1.800	900	0
أصل ضريبي مؤجل 4 x 26%	156	156	156	-234	-234

المصدر: Abdesselam Medjoubi, système comptable financier, Algérie, 2010, p148.

بالتالي ان كلا الطريقتين تعطي نفس النتيجة لحاصل تكلفة الضريبة المؤجلة. ويتم اثباتها محاسبيا خلال نهاية الدورة كمالي:

بالنسبة للسنوات الثلاث الأولى:

133	692	ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول ضريبة مرجلة أصول للسنة 2011	156	156
133	692	ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول ضريبة مرجلة أصول للسنة 2012	156	156
133	692	ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول ضريبة مرجلة أصول للسنة 2013	156	156

أما التسجيل المحاسبي للسنتين الخيرتين 2014 و2015 فيكون كما يلي:

692	133	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ترصيد ضريبة مرجلة أصول للسنة 2014	234	234
692	133	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ترصيد ضريبة مرجلة أصول للسنة 2015	234	234

ثانيا: مدة العمر الانتاجي للأصل محاسبيا أكبر من مدة الاهتلاك الجبائي

في هذه الحالة نفترض ان المؤسسة قامت بحيازة أصل ثابت بقيمة 3.000 دج وتم تقدير عمره الإنتاجي ب 8 سنوات مع العلم ان مدة الاهتلاك الجبائية حسب النظام الضريبي الجزائري 5 سنوات ومعدل الضريبة المفروض 26%.

نقوم بتحليل الفروقات المؤقتة الناتجة حسب كل من أسلوب الميزانية وأسلوب جدول حساب النتيجة.

- **التحليل حسب أسلوب الميزانية**

مع العلم ان:

ق م ص: القيمة المحاسبية للأصل

ق ج: القيمة الجبائية للأصل

جدول رقم14:

تحليل الفروقات حسب أسلوب الميزانية

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
ق.م.ص 1	2.625	2.250	1.875	1.500	1.125	750	375	0
ق.ج 2	2.400	1.800	1.200	600	0	0	0	0
الفروقات المؤقتة	225	450	675	900	1.125	750	375	0
تغيرات الفروقات	225	225	225	225	-375	-375	-375	-375
أصل ضريبي مؤجل	58,5	58,5	58,5	58,5	58,5	-97,5	-97,5	-97,5

المصدر: Abdesselam Medjoubi, système comptable financier, Algérie, 2010, p148.

- **تحليل الفروقات حسب أسلوب جدول حساب النتيجة**

من خلال نفس معطيات المثال السابق نجد ما يلي:

جدول رقم15:

تحليل الفروقات من خلال جدول حساب النتيجة

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
الاهتلاك المحاسبي	375	375	375	375	375	375	375	375
الاهتلاك الجبائي	600	600	600	600	600	0	0	0
الفروقات المؤقتة	225	225	225	225	225	-375	-375	-375
تغيرات الفروقات	225	450	675	900	1125	750	375	0
أصل ضريبي مؤجل	58,5	58,5	58,5	58,5	58,5	-97,5	-97,5	-97,5

المصدر: Abdesselam Medjoubi, système comptable financier, Algérie, 2010, p149.

نلاحظ من خلال هذا المثال تشكل ضرائب مؤجلة خصوم ناجمة عن فروقات مؤقتة سواء بين القيمة المحاسبية الصافية وقيمته الجبائية عبر فترة الاهتلاك، او بين مخصص الاهتلاك المحاسبي ومخصص الاهتلاك الجبائي ناجمة عن الاختلاف في فترة الاهتلاك، وهذا ما يترتب عليه فارق خاضع للضريبة مستقبلا وبالتالي تشكل التزام ضريبي مؤجل.

وتكون معالجته المحاسبية خلال السنوات 2011، 2012، 2013، 2014، 2015 كما يلي:

693	134	فرض الضريبة المؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2011	**58,5**	**58,5**
693	134	فرض الضريبة المؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2012	58,5	**58,5**
693	134	فرض الضريبة المؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2013	58,5	**58,5**
693	134	فرض الضريبة المؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2014	58,5	**58,5**

693	134	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2015	58,5	**58,5**

اما التسجيل المحاسبي الخاص بالسنوات 2016، 2017، 2018 فيكون كما يلي:

134	693	ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2016	97,5	97,5
134	693	ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2017	97,5	97,5
134	693	ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2018	97,5	97,5

نلاحظ ان الحساب 692 و693 ظهرة في الجانب الدائن عكس الخاصية المميزة للمجموعة السادسة، الا ان هذا لا يطرح أي اشكال في النظام المحاسبي المالي ولا يمكن اعتبارها نواتج كما كان معمول به في المخطط المحاسبي القديم بل هي ضرائب على النواتج وتظهر دائنة من اجل تسويات معينة كما هو الحال عليه في الأمثلة السابقة.

الفرع الثاني: الاختلاف في طريقة الاهتلاك[1]

نتيجة لاختلاف طرق الاهتلاك بين معالجة مخصصات اهتلاك الأصل الثابت للأغراض المحاسبية والمعالجة للأغراض الجبائية، تنشا فروقات مؤقتة تمثل حدث منشئ للضريبة المؤجلة سواء أصول او خصوم، فيما يلي سيكون الأسلوب المعتمد من طرف التشريع الجبائي هو الأسلوب الخطي للإهتلاك، ونعالج الفروقات الناتجة عن اعتماد اسلوبي الاهتلاك المتناقص محاسبيا، ثم العكس.

[1] Ministère des Finances, Op.cit, p5.

أولا: استعمال الاهتلاك المتناقص محاسبيا

بافتراض ان المؤسسة قامت بحيازة الأصل ثابت في بداية السنة 2011 مع المعطيات التالية:

- تكلفة شراء الأصل تقدر بـ 3000 دج.
- مدة اهتلاك الأصل 5 سنوات.
- مبلغ الضريبة المطبق 26%.

الجدول التالي يوضح الفروقات المؤقتة ومصروف الضريبة المؤجلة المتكون.

جدول رقم16:

الضريبة المؤجلة الناشئة عن استعمال الاهتلاك المتناقص محاسبيا والثابت جبائيا

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
القيمة المحاسبية الصافية للأصل 1	1.800	1.080	648	324	0
القيمة الجبائية للأصل 2	2.400	1.800	1.200	600	0
الفروقات المؤقتة 2-1	600	720	552	276	0
تغيرات الفروقات 4	600	120	-168	-276	-276
أصل ضريبي مؤجل 4 x 26%	156	31,2	-43,68	-71,76	-71,76

المصدر: Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, impôts diffères, sur http://www.cn-onec.dz/recherche-de-telechargements/finish/16-avis-communiques-cnc/115-avis-cnc-impots-differes.html.

نجد ان القيمة الجبائية للأصل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية طول سنوات الاهتلاك وبالتالي تشكل اصول ضريبية مؤجلة يتم تقييدها محاسبيا كما يلي:

خلال السنتين 2011 و2012:

133	692	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرجلة أصول للسنة 2011	156	156
133	692	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرجلة أصول للسنة 2012	31,2	31,2

اما خلال الثلاث السنوات التالية 2013، 2014، 2015 فتكون القيود المحاسبية كالآتي:

692	133	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرجلة أصول للسنة 2013	43,68	43,68
692	133	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرجلة أصول للسنة 2014	71,76	71,76
692	133	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرجلة أصول للسنة 2015	71,76	71,76

ثانيا: استعمال الاهتلاك المتناقص جبائيا

نفس معطيات المثال السابق، ولكن في هذه الحالة سوف تتبع المؤسسة الأسلوب الخطي في الاهتلاك، واما جبائيا سنتبع أسلوب الاهتلاك المتناقص.

جدول رقم17:

الضريبة المؤجلة الناشئة عن استعمال الاهتلاك المتناقص جبائيا والثابت محاسبيا

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
القيمة المحاسبية الصافية للأصل 1	2.400	1.800	1.200	600	0
القيمة الجبائية للأصل 2	1.800	1.080	648	324	0
الفروقات المؤقتة 2-1	-600	-720	-552	-276	0
تغيرات الفروقات 4	-600	-120	168	276	276
أصل ضريبي مؤجل 4 x 26%	-156	-31,2	43,68	71,76	71,76

المصدر: Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, impôts diffères, sur http://www.cn-onec.dz/recherche-de-telechargements/finish/16-avis-communiques-cnc/115-avis-cnc-impots-differes.html

من خلال النتائج الظاهرة بالجدول نجد ان المؤسسة يترتب عليها ضرائب مؤجلة خصوم ناتجة عن تحملها تكاليف اهتلاك جبائيا في السنتين 2011 و2012 أكبر مما هو مقيد محاسبيا ويتم اثبات هذه الاحداث محاسبيا في يومية المؤسسة كما يلي:

693	134	فرض الضريبة المؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2011	156	156
693	134	فرض الضريبة المؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2012	31,2	31,2

بينما تظهر تسوية هذه الضرائب المؤجلة خصوم خلال السنوات اللاحقة 2013، 2014، 2015 كما يلي:

134	693	ضرائب مؤجلة خصوم فرض الضريبة المؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2016	43,68	43,68
134	693	ضرائب مؤجلة خصوم فرض الضريبة المؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2017	71,76	71,76
134	693	ضرائب مؤجلة خصوم فرض الضريبة المؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2018	71,76	71,76

المطلب الثاني: الضريبة المؤجلة عن مؤونات الأعباء

يعرف النظام المحاسبي المالي مؤونات الأعباء على انها خصوم يكون استحقاقها او مبلغها غير مؤكد، وتدرج في الحسابات في الحالات التالية[1]:

- عندما يكون للمؤسسة التزام راهن (قانوني او ضمني) ناتج عن حادث مضى؛
- عندما يكون احتمال خروج موارد امرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
- عندما يمكن تقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 14.

كما انها تخضع لإعادة التقدير عند كل اقفال لكل سنة مالية، مع عدم استعمالها الا في النفقات التي من اجلها تم ادراج هذه المؤونات في الحسابات، ولا يتم اعداد مؤونات أعباء للخسائر العملياتية المستقبلية.

الا ان النظام الضريبي الجزائري لا يعترف كتكاليف قابلة للخصم من النتيجة الجبائية الا التكاليف التي تحققت فعلا وتتعلق بالسنة المالية، وهذا يكون حدث منشئ للفروقات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، وبالتالي ظهور الضريبة المؤجلة.

من خلال المثال الموالي سنقوم بعرض المعالجة المحاسبية لهذه المؤونات من خلال المؤونات للمعاشات (على سبيل المثال لا الحصر) اظهرا رصيد الضريبة المؤجلة المتشكلة وتسجيلاتها المحاسبية.

قامت المؤسسة x بتقييد حساب مؤونات المعاشات في سجلاتها المحاسبية بمبلغ 2000 دج كمؤونة لإحالة أحد العمال على التقاعد في السنة اللاحقة، ولا يمكن تخفيضها من النتيجة الجبائية لا عند دفع المصروف فعلا للموظف المتقاعد، مع العلم ان معدل الضريبة 26%، ومقدار الضريبة للسنة N يساوي 1.000دج.

جدول رقم18:

تحليل المؤونات حسب طريقة الميزانية.

السنوات	N	N+1
القيمة المحاسبية الصافية للالتزام 1	2.000	0
القيمة الجبائية للالتزام 2	0	2.000
الفروقات المؤقتة 2-1	2.000	-2.000
أصل ضريبي مؤجل	520	-520

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول نجد انه تشكلت ضرائب مؤجلة أصول خلال السنة N ويتم تسويتها في السنة N+1 سنة تحقق النفقة فعليا، وبالتالي تكون التسجيلات المحاسبية كالتالي:

في نهاية السنة N:

681	153	مخصصات المؤونات للمعاشات المؤونات للمعاشات والخسائر المماثلة تكوين مؤونة علة المعاشات	2.000	2.000
133		فرض الضريبة المؤجلة أصول	520	

	692	ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرجلة أصول		520

في نهاية السنة N+1

153	428	المؤونات للمعاشات والخسائر المماثلة المستخدمون، أعباء واجبة الدفع استخدام مؤونة المعاشات	2.000	2.000
428	512	المستخدمون، أعباء واجبة الدفع البنك تسوية أعباء المستخدمين بسيك	2.000	2.000
692	133	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول	520	520

المطلب الثالث: الخسائر الجبائية القابلة للترحيل

يمكن للمؤسسة ان تحقق عجزا في نتيجة السنة المالية الحالية، في هذه الحالة يمكن للمؤسسة اقتطاع هذا العجز من نتيجة السنة الموالية، وان لم تغطي نتيجة السنة المالية هذا العجز يمكن ترحيله الى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تحقيق العجز (المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)[1]، وهذا ما يؤثر على النتيجة الجبائية للمؤسسة فتظهر خسارة رغم ان النتيجة المحاسبية للسنوات الموالية لسنة العجز كانت قد حققت ربح محاسبي، الا انه غير خاضع جبائيا.

ويعتبر النظام المحاسبي هذه الفروقات الموجودة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي الخاضع للضريبة فروقات مؤقتة منشئة للضريبة المؤجلة ويضع إطار محاسبي يعالج هذه الفروقات كما يلي:

يظهر الجدول التالي النتائج المحاسبي للمؤسسة x خلال السنوات المالية الأخيرة، مع النتيجة الجبائية المترتبة لكل سنة، ونحاول من خلاله اظهار الضريبة المؤجلة المتشكلة خلال هذه السنوات المالية (نستعمل طريقة التحليل حسب جدول حساب النتيجة).

[1] MINISTEREDES FINACES, direction générale des impôts, Impôt sur les bénéfices des sociétés(IBS), sur : http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-11-22-40/2014-05-20-11-57-36, le 13|05|2016 a 12:30.

جدول رقم19:

الضرائب المؤجلة الناتجة عن خسائر جبائيه قابلة للترحيل

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	2016
النتيجة المحاسبية	-2.000	500	300	600	800	400
الخسائر المرحلة	0	500	300	600	600	à
النتيجة الجبائية	-2.000	-1.500	-1.200	-600	200	400
الضريبة على الأرباح 26%	0	0	0	0	52	104
أصل ضريبي مؤجل	520	-130	-78	-156	-156	0

المصدر : Abdesselam Medjoubi, système comptable financier, Algérie, 2010, p142.

اما التسجيلات المحاسبية في يومية المؤسسة فتظهر كما يلي:

في 2011/12/31

133	692	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول للسنة 2011	520	520

في السنوات الموالية:

		2012/12/31		
692	133	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول للسنة 2013	130	130
		2013/12/31		
692	133	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول للسنة 2014	78	78

692	133	2014/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول للسنة 2015	156	156
692	133	2015/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول للسنة 2015	156	156
695	444	2015/12/31 الضرائب على الأرباح المبنية على الأنشطة العادية. الدولة، ضرائب على النتيجة اثبات مصروف الضريبة للسنة 2015	52	52

اما في نهاية السنة 2016 لا يظهر حساب الضرائب المؤجلة لأنه قد تم ترصيدها في السنة لتي قبلها وبالتالي لا يتم اثبات إلا الضريبة الواجبة الدفع:

695	444	2016/12/31 الضرائب على الأرباح المبنية على الأنشطة العادية. الدولة، ضرائب على النتيجة اثبات مصروف الضريبة للسنة 2016	104	104

المطلب الرابع: حالات أخرى للضريبة المؤجلة عن الفروقات المؤقتة

بالإضافة الى ما سبق، هناك حالات أخرى لتشكل الضريبة المؤجلة الناتجة عن الفروقات المؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، نقوم من خلال هذا المطلب بمعالجة البعض منها.

الفرع الأول: الضريبة المؤجلة عن فارق إعادة التقييم

حسب ما جاء في النشرة التوضيحية الصادرة عن مجلس المحاسبة الجزائري تحت عنوان "الضرائب المؤجلة" يوجد هناك نوعان من إعادة التقييم[1]:

- إعادة التقييم النظامي: المنصوص عليه من طرف الهيئات القانونية المتمثلة في مصالح الدولة.
- إعادة التقييم الحر: اختياري تقوم به المؤسسة بصفة مستقلة اختيارية لأغراض اقتصادية، وتماشيا مع الخطط الاستراتيجية للمؤسسة.

إلا ان كلا من هذان النوعين قد يؤدي ان تأسيس للحدث المنشئ للضريبة المؤجلة عند القيام به، وبالتالي وجب الاعتراف بها في القوائم المالية للمنشاة.

وينص النظام الضريبي الجزائري على وجوب تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم الأصول الثابتة– عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي–في النتيجة الجبائية في اجل أقصاه خمس (5) سنوات[2].

كما يقيد فائض مخصصات الإهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة[3].

بافتراض ان الشركة x قد قامت بحيازة أصل ثابت (بناء) منذ السنة N-4 بمبلغ قدره 5.000 ون، ويقدر عمره الإنتاجي ب 20 سنة، قسط الاهتلاك يساوي 250 ون والإهتلاك المجمع لغاية N/12/31 يقدر بـ 1.250 ون، وقد تم إعادة تقييم هذا الأصل بناء على قرار مجلس الإدارة للشركة، لتصبح قيمة الأصل 8.000ون، ليصبح قسط الاهتلاك 400ون والإهتلاك المتراكم لغاية N/12/31 قدر بـ 2.000ون، مع معدل ضريبة مطبق 26%.

الجدول التالي يوضح المعطيات السابقة وفارق إعادة التقييم المتشكل:

[1] Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, Op.cit, p04.

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 185، ص84.

[3] المرجع نفسه، المادة 186، ص84.

جدول رقم20:

حساب فارق إعادة التقييم

البيان	المبلغ قبل إعادة التقييم	المبلغ بعد إعادة التقييم	فارق التقييم
تكلفة الحيازة	5.000	8.000	3.000
الاهتلاك المتراكم	1.250	2.000	750
القيمة المحاسبية الصافية	3.750	6.000	2.250

المصدر: من اعداد الطالب

اما التسجيلات المحاسبية الواجب تقييدها في سجلات المؤسسة، والمترتبة عن إعادة التقييم هاته فتكون كما يلي:

1. القيد المتعلق بإثبات فارق التقييم:

		N/12/31		
213		بنايات	3.000	
	2813	إهتلاك البنايات		750
	105	فارق إعادة التقيين		2.250
		إعادة تقييم البنايات		

2. القيد المتعلق بإثبات الضريبة المؤجلة:

		N/12/31		
105		فارق إعادة التقييم	585	
	134	ضرائب مؤجلة خصوم		585
		تكون ضرائب مؤجلة خصوم عن إعادة تقييم البنايات		

الفرع الثاني: الضريبة المؤجلة عن الفوائد المستحقة

وترتبط أساسا بالعمليات المتعلقة بالحساب 16/ الاقتراضات والديون المماثلة، الذي يعبر عن الاقتراضات والديون المماثلة (راس المال الأجنبي) والتي تدوم لأكثر من دورة مالية (خصوم ثابتة)[1].

[1] لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص227.

للوصول الى فهم كيفية معالجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن الفوائد المستحقة، نفترض ان الشركة X تحصلت على قرض قصير الاجل من مؤسسة الاتمان في 2016/07/01، بمبلغ 10.000 ون مع معدل فائدة سنوية 6%، معدل الضريبة على الأرباح 26%.

ولغرض اعداد النتيجة المحاسبية للسنة المالية، يجب على المؤسسة مقاربة الإيرادات والمصروفات للسنة المالية، وحساب واثبات التكاليف المتعلقة بالفوائد المستحقة الغير مقسطة عند نهاية السنة N/12/31.

بتاريخ 2016/07/01 التكلفة المحاسبية الفوائد المستحقة الدفع عن القرض تكون:

(10.000 x6%)/2 = 300 ون مع أساس ضريبي يساوي صفر (0).

التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

512	164	2016/07/01 حـ/ البنك حـ/الاقتراضات لدى مؤسسات القرض اقتراض على المدى القصير	10.000	10.000
661	518	2016/12/31 حـ/ أعباء الفوائد حـ/ الفوائد المنتظرة اثبات الفوائد المستحقة	300	300

بالتالي على المؤسسة اثبات الضريبة المؤجلة الناتجة عن الاختلاف المؤقت بين التكلفة المحاسبية والتكلفة الضريبية لهذه الفوائد كما يلي:

133	692	2016/12/31 حـ/ فرض الضريبة المؤجلة أصول حـ/ ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول للسنة 2016	78	78

في السنة المالية تقوم المؤسسة بتسديد القرض القير لمؤسسة الاتمان مع دفع الفوائد المترتبة، بالتالي يتم تحقق مصروف الفوائد المستحقة فعلا ويجب ترصيد حساب الضريبة المؤجلة، وتظهر المعالجة المحاسبية كما يلي:

		2017/07/01		
164 518	512	حـ/ الاقتراضات لدى مؤسسات القرض حـ/ الفوائد المنتظرة حـ/ البنك تسديد القرض والفوائد	10.000 300	10.300
		2017/07/01		
692	133	حـ/ ضرائب مؤجلة أصول حـ/ فرض الضريبة المؤجلة أصول اثبات الفوائد المستحقة	78	78

الفرع الثالث: الضرائب المؤجلة عن اعانات الاستغلال

إعانات الاستغلال عبارة عن مبالغ ممنوحة من الطرف الدولة الجماعات المحلية، لتعويض فقدان أحد إيرادات الاستغلال او تغطية بعض تكاليف الاستغلال التي من شأنها اضعاف المؤسسة بشكل كبير وتهدد استمراريتها، حيث تعتبر إعانات الاستغلال إعانات لا تدوم لأكثر من دورة محاسبية واحدة عكس إعانات الاستثمار والتجهيز[1]، كما انه لا يتم ادخال اعانات الاستغلال ضمن النتيجة الجبائية إلا في سنة تحصيلها فعلا[2].

ولتوضيح كيفية اثبات الضرائب المؤجلة الناتجة عن اعانات الاستغلال، نفترض ان الشركة X تحصلت على التزام من الدولة بتاريخ 2014/12/10 يتعلق بمنحها اعانة استغلال بمبلغ 50.000 ون الا ان هذا المبلغ لم يحصل فعلا في حساب البنك للشركة إلا بتاريخ 2015/01/20، مع العلم ان معدل الضريبة على الأرباح يقدر بـ 26%.

التسجيلات والاثبات المحاسبي يكون كما يلي:

[1] علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 398.
[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 144، ص 64.

441		2014/12/10 الدولة	50.000	
	748	اعانات الاستغلال		50.000
		تقديم اعانات استغلال من الدولة		
693		2014/12/31 ضرائب مؤجلة خصوم	13.000	
	134	فرض الضريبة المؤجلة خصوم		13.000
		اثبات الضرائب المؤجلة خصوم		

بعد القبض الفعلي لإعانة الاستغلال تكون التسجيلات المحاسبية في دفاتر الشركة X كما يلي:

512		2015/01/20 البنك	50.000	
	441	الدولة		50.000
		تحصيل اعانات استغلال من الدولة		

وتسوية رصيد الضريبة المؤجلة خصوم يكون في نهاية السنة المالية 2015:

134		2015/12/31 فرض الضريبة المؤجلة خصوم	13.000	
	693	ضرائب مؤجلة خصوم		13.000
		تسوية الضرائب المؤجلة خصوم		

من خلال ما سبق نجد ان الاختلافات الموجودة ما بين مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي المتعلقة بقياس وتحديد النتيجة المحاسبية، وما بين النصوص والقوانين التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، ينتج عنه اختلافات دائمة تؤثر على النتيجة للدورة الحالية، ولا تتكر آثار مستقبلية، وكذلك اختلافات مؤقتة تنتج عنها فروقات مؤقتة ذات آثار مستقبلية، هذه الفروقات تتطلب معالجة محاسبية خاصة ويعبر عنها حسب كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية بالضريبة المؤجلة.

بالنظر للأهمية الكبيرة التي احدثتها هذه المشكلة المحاسبية المتمثلة في قياس واثبات الضرائب المؤجلة، عمد النظام المحاسبي الى وضع اطر وقواعد خاصة تحكم هذه المعالجة، بما يخدم ويتوافق مع نصوص التشريع الضريبي الجزائري، وقد قمنا فيما سبق بعرض مختلف الحالات الممكنة والتي تمثل حدث منشئ للضريبة المؤجلة.

المبحث الثالث: الضريبة المؤجلة عن عمليات التجميع والاندماج

بالإضافة الى ذلك فان اتباع الفروع طرق محاسبية مختلفة عن بعضها او عن الشركة الام في الشركات المدمجة او مجمعات الشريكات والمسموح بها من طرف النظام المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية، يؤدي الى حدوث اختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لهذه الفروع او الشركات والشركة نتيجة تجميع الحسابات لدى الشركة الام او الحسابات المجمعة لمجمع الشركات، التي تظهر في القوائم المالية الخاصة بها.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التجميع

لتحديد رؤية كاملة للوزن المالي، للنتيجة وللوضعة الصافية للمجمع، نجد أن الاطلاع على القوائم المالية للشركة الأم والشركات الأخرى من المجمع هي غير كافية لتوضيح هذه الرؤية، حيث أن ميزانية الشركة الأم لا تعبر إلا جزئيا عن واقع المجمع والشركة التي هي تحت سيطرة الشركة الأم لا تظهر في الواقع إلا كسندات مساهمة تظهر في أصول ميزانية الشركة الأم، وهي لا تسمح بتقييم الذمة المالية لشركات المجمع، ولملء هذه الفجوة تستخدم تقنية تجميع ميزانية الشركة الأم مع ميزانيات الشركات التي تحت سيطرتها من أجل إعداد قوائم مالية وحيدة على مستوى المجمع من أجل توفير المعلومات المحاسبية التي تفسر الذمة المالية للمجمع وأنشطته.

الفرع الاول: محيط التجميع:

يتضمن محيط التجميع كل من الشركة الأم والشركات التي تسيطر عليها سواء كانت فروعا، أو مؤسسات مشاركة أو شركات حليفة.

1. تعريف التجميع:

التجميع يعني عرض صورة صادقة للذمة المالية لأنشطة ونتائج المجمع، من خلال نشر وثائق تركيبية مجمعة: ميزانية، حساب نتائج، ملاحق. وهو عملية تشتمل على تجميع الوضعية المحاسبية والمالية لمجمع

الشركات وتعرض على شكل مجموعة واحدة من القوائم المالية كما لو كانت لمؤسسة واحدة ويتم إعدادها لإعلام القارئ بوضعية المجمع[1]. ويتكون المجمع من:

- الشركة الأم: هي شركة تسيطر على عدة فروع.
- فرع: هو شركة تحت سيطرة شركة أخرى وهي الأم.
- المجمع: يضم المجمع كل من المؤسسة الأم وفروعها.

2. تعريف السيطرة

إن السيطرة هي سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لشركة أخرى لتحقيق منافع من أنشطتها، وتمثل السيطرة نسبة حق التصويت الممتلكة من طرف المؤسسة الأم، وهذا يعكس سلطة الشركة الأم التي تمارسها على الشركة التي تمتلك فيها الأسهم[2]. وتستخدم نسبة السيطرة لاختيار الشركات التي تنتمي لمحيط التجميع، ولاختيار طريقة التجميع الواجب استخدامها.

3. حقوق الأقلية

هو ذلك الجزء من النتائج الصافية وصافي أصول الفرع الذي لا تملكه الشركة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال شركاتها التابعة[3].

4. مختلف أنواع المؤسسات حسب نوع السيطرة

تختلف السيطرة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات التابعة لها حسب نسبة حقوق التصويت التي تملكها في هاته الشركات وهي كما يلي[4]:

– **الفرع:** حسب المعيار IAS 27 يخضع الفرع لسيطرة استثنائية من طرف مؤسسة أخرى تسمى الشركة الأم (الشركة القابضة)، وهذا من خلال تسيير السياسة المالية والتشغيلية للفرع للحصول على المزايا من هذه الأنشطة، ويجب أن تمتلك الأم أكثر من نصف حقوق التصويت.

– **المؤسسة المشاركة:** تكون هذه المؤسسات خاضعة للتأثير البارز من طرف الأم حسب المعيار IAS 28 من خلال هذا النوع من الرقابة يمكن أن تساهم الشركة الأم في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للمؤسسة

[1] Ali Garmilis, Chantal Poty, Comptabilité Financière, 2eédition, Dunod, Paris, 2002, Page : 133

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 723.

[3] المرجع نفسه، ص 426.

[4] Grégory Heem, Lire Les Etats Financiers en IFRS, Edition D'organisation, 2004, Page : 226

المشاركة، دون ممارسة سيطرة على سياستها، يوصي المعيار بممارسة التأثير البارز عندما تمتلك الشركة الأم 20% أو أكثر في حقوق التصويت.

– **المؤسسة الحليفة:** تخضع هاته المؤسسة لسيطرة مشتركة حسب المعيار IAS31 حيث يتم عقد اتفاق تعاقدي بين طرفين أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي.

5. أنواع السيطرة الممارسة:

تختلف أنواع السيطرة الممارسة من طرف الشركة الأم على الشركات التابعة لها وفقا لنسبة الحصة الممتلكة في رأس مال هذه الشركات، وهي كما يلي[1]:

– **السيطرة الاستثنائية:** إن السيطرة الاستثنائية هي سلطة توجيه السياسات المالية والتشغيلية للمؤسسة للحصول على مزايا من هذه الأنشطة وتكون من خلال:

- السلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت بسبب اتفاق مع باقي المستثمرين
- سلطة تسيير السياسة المالية والتشغيلية للمؤسسة بموجب هيكل أو عقد.
- سلطة تعيين أو سحب أغلبية أعضاء مجلس الإدارة.
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في مجلس الإدارة.

– **السيطرة المشتركة:** تعتمد المؤسسة الحليفة على اتفاق تعاقدي بين طرفين أو أكثر، ومن خلاله تتم الموافقة على ممارسة نشاط اقتصادي تحت سيطرة مشتركة، ويجب الأخذ في الاعتبار خاصيتين وهما:

- عدد محدد من المشاركين والمساهمين المرتبطين ببعضهم من خلال هذا الاتفاق، كما يعالج هذا الاتفاق حصص رأس مال المؤسسات الحليفة، وإنشاء مجلس الإدارة وحق تصويت القائم على المشروع.
- اتفاق تعاقدي يعد سيطرة مشتركة، ولا يوجد أي شريك يمارس سيطرة استثنائية.

– **التأثير البارز:** عندما تمتلك المؤسسة الأم 20% من حقوق التصويت في مؤسسة مشاركة فإنها تمارس تأثير بارز، والذي يمكن من خلاله:

- التمثيل أمام مجلس الإدارة.
- المساهمة في عملية إعداد السياسة المالية والتشغيلية.
- تبادل الموظفين المسيرين.
- توفير المعلومات التقنية الهامة.

[1] Sylvie Lépicier et Autres, Pratique Des Normes IFRS Par La Profession Bancaire, Edition Revue Banque, 2005, page : 91-93.

الفرع الثاني: عمليات التجميع

تنقسم عمليات التجميع إلى قسمين وهما عمليات ما قبل التجميع وعمليات التجميع.

1. عمليات ما قبل التجميع:

قبل أن تقوم الشركة الأم بعملية التجميع عليها أن تقوم بما يلي[1]:

- ضرورة تجانس الحسابات الاجتماعية، حيث يجث إعداد الحسابات الاجتماعية لمختلف الشركات المجمعة حسب نفس القواعد المحاسبية حتى تتوافق مع قواعد المجمع.
- تحويل القوائم المالية بالعملة الأجنبية، أي تحويل عملة الفروع الأجنبية المحررة بالعملة المحلية لعملة التجميع وتستعمل في هذا طريقتان:
  - طريقة سعر الصرف التاريخي الذي يؤدي لظهور فرق التحويل على مستوى النتيجة.
  - طريقة سعر الإقفال الذي يؤدي لظهور فرق التحويل على مستوى الوضعية الصافية.

2. عمليات التجميع:

إن الحسابات المجمعة يجب أن تعكس المعاملات المحققة مع الكيانات خارج المجمع، واحدة من مهام التجميع تشمل استبعاد كل العمليات داخل المجمع أو العمليات المتبادلة، حيث أن الاستبعاد هو نوعان[2]:

- **استبعاد العمليات المتبادلة دون أثر على الوضعية الصافة أو على النتيجة:** تتعلق هذه العمليات باستبعاد حسابين من الميزانية أو حسابين من التسيير.
  - ميزانية / ميزانية: وتشمل استبعاد (زبائن / موردين، ديون / إقراض).
  - حساب نتيجة/ حساب نتيجة: وتشمل استبعاد (مشتريات/ مبيعات، نفقات مالية / إرادات مالية).
- **استبعاد العمليات المتبادلة التي لديها أثر على النتيجة أو على الوضعية الصافية:** تطرح هذه العمليات عدة صعوبات تقنية تقود لتعديل النتيجة والى تعديل الوضعية الصافية في بعض الحالات وهي:

  - **استبعاد الهامش ضمن المخزون:** لا تتحقق الأرباح المستخرجة على مستوى المجمع إلا عند بيعها خارج المجمع، حيث أنه عندما تتنازل شركة من مجمع إلى شركة تنتمي لنفس المجمع عن بضائع وتحقق هامش، يجب استبعاد الأرباح التي هي ضمن المخزون لدى الشركة التي تبيع المخزون.

[1] Ali Garmilis, Op.cit, Page : 140.

[2] Ibid, Page : 382-383.

➢**قسائم الأرباح المقبوضة من الفروع:** عندما يستخرج الفرع نتيجة السنة N، يتم تحليل هذه النتيجة على أنها نتيجة مجمع ومساهمي الأقلية، وتوزع هذه النتيجة لدى المجمع في السنة N+1 وتعتبر نواتج مالية مما يؤدي لرفع نتيجة السنةN+1 .

وعند التجميع يتم الجمع بين حسابات الشركة الأم والفروع، والنتيجة الموزعة في السنة N+1 ما هي في الواقع إلا نتيجة السنة N الموجهة إلى الأم وبالتالي يجب استبعاد هذه المعاملة وتسجل في وقت واحد في الميزانية وحساب النتيجة مع إظهارها في الاحتياطات المجمعة.

3. فائض **القيمة الخاص بالتنازل عن الأصول الثابتة:** إذا تنازلت الشركة الأم عن الأصول الثابتة لفروعها ويتم تحقيق فائض قيمة، يظهر هذا التثبيت في ميزانية الفرع بقيمة الحيازة متضمن فائض القيمة.

وعليه يجب استبعاد فائض القيمة الناتج عن هذا التنازل، ومن ناحية أخرى يؤثر على الإهتلاكات المطبقة على التثبيتات فيما يخص الفترة المتبقية للتثبيت.

الفرع الثالث: إبراز فرق التجميع الأول:

عند دخول الشركة في محيط التجميع من الضروري إعداد التجميع الأول على أساس الميزانيات الموقفة في تاريخ الحيازة، حيث أن السعر المدفوع لاكتساب السندات الخاصة بالشركة التابعة يختلف دائما عن الوضعية الصافية المكتسبة، والفرق بين هاتين القيمتين هو فرق التجميع الأول، وينقسم هذا الفرق إلى ثلاثة أقسام:

1. **إعادة تقييم التثبيتات المادية:**

وهي قبول المؤسسة دفع سعر تثبيتات أعلى من قيمتها المحاسبية لأن قيمتها الاقتصادية أكبر من قيمتها المحاسبية، حيث أن السعر المدفوع لممارسة إما تأثير بارز أو سيطرة استثنائية تأخذ في الحساب الذمة المالية للشركة المعنية بقيمتها الاقتصادية وليس بقيمتها المحاسبية والتي يمكن أن تكون أعلى من القيمة المحاسبية للوضعية الصافية المُكتسبة، مما يؤدي إلى وجود فائض قيمة كامن مرتبط التثبيتات المادية.

إن فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات المادية المعنية جزء منه ينتمي للمجمع وجزء ينتمي لمساهمي الأقلية للشركات التابعة.

2. إعادة تأسيس التثبيتات المعنوية:

يؤدي تطبيق المبادئ المحاسبية إلى عدم تقييم بعض التثبيتات المعنوية المطورة من طرف المؤسسة في الحسابات الاجتماعية لهذه الأخيرة كالعلامات التجارية، حصة السوق، الزبائن وغيرهم، وتقبل الشركة الأم دفع مبلغ أعلى من القيمة المحاسبية لأن أصولها الحقيقية تشمل العناصر المعنوية المُنشأة وغير المسجلة، وتستخدم على نطاق واسع من قبل المجمع، حيث لا يكون لديها أي تأثير في البداية لا على النتيجة ولا على الوضعية الصافية.

3. جزء لا يؤثر في فرق التجميع الأول "فارق الاقتناء:

يوجد جزء من فرق التجميع الأول لا يمكن أن يتأثر بإعادة تقييم التثبيتات المادية ولا بإعادة تأسيس التثبيتات المعنوية ويسمى هذا الجزء بفارق الاقتناء، Goodwill حيث يفسر هذا الفرق بأن المؤسسة الأم تقبل بدفع جزء من الربح المستقبلي المنتظر في إطار المعاملة من خلال إدماج الشركة التابعة في المجمع، وهي أيضا العلاوة المدفوعة من أجل سلطة السيطرة وتسيير الشركة المُكتسبة.

وينشأ فارق الاقتناء من الفرق الناتج بين التجميع الأول وفرق التقييم، وهو لا يتأثر مهما كان الشكل القانوني بمساهمي الأقلية.

المطلب الثاني: اندماج الأعمال:

إن عملية اندماج المؤسسات هو قيام شركة بشراء كامل سندات شركة أخرى مما يؤدي لانتقال جميع أصول وخصوم الشركة المشترات للشركة المشترية، ومنه تصفية وزوال الشركة المشترات.

الفرع الأول: طريقة الشراء:

تشترط هذه الطريقة وجود مؤسسة مشتريه ومؤسسة تم الاستحواذ عليها، حيث أن المؤسسة المُستحوِذة تشتري صافي أصول المؤسسة المشترات، وبموجب طريقة الشراء تقوم الشركة المشترية بإثبات انتقال أصول والتزامات الشركة المندمجة وذلك بقيمتها العادلة[1].

الفرع الثاني: فارق الاقتناء (الشهرة):

يعترف المُشتري بالشهرة (Goodwill) كأصل بتاريخ الشراء، وتقاس من خلال الفرق بين المبلغ المدفوع من أجل حيازة المؤسسة المستهدفة والقيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الاقتناء.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 723.

ويخضع فارق الاقتناء لاختبار تدني القيمة سنويا[1].

الفرع الثالث: تاريخ الشراء:

إن تاريخ الحيازة هو التاريخ الذي تتم فيه السيطرة على الأصول الصافية وأنشطة المؤسسة المكتسبة والتي تحوّل فعلا للمشتري، وبالتالي يصبح للمشتري القدرة على تسيير السياسة المالية والتشغيلية للمؤسسة للحصول على مزايا هذه الأنشطة.

ابتداء من تاريخ الحيازة يجب أن يدمج المشتري في حساب النتيجة نتائج المؤسسة عن المشتريات وتسجل في الميزانية: الأصول، الخصوم، المشتريات وكل فارق اقتناء إذا وجد[2].

الفرع الرابع: تكلفة الشراء:

إن تكلفة عملية الشراء هي مجموع القيم العادلة لعناصر ميزانية المؤسسة المعنية وكل تكاليف إعادة الهيكلة المرتبطة بعملية الاندماج، وترتكز عملية الشراء على ما يلي[3]:

- في البداية يتم حساب تكلفة الإقتناء والتي تمثل المبلغ المدفوع من طرف الشركة المشترية في سبيل امتلاك المؤسسة المشتريات.

في حالة تمويل عملية التوحيد كليا أو جزئيا عن طريق إصدار السندات، فإن القيمة السوقية لهاته الأسهم تستخدم لحساب تكلفة الاستثمار.

- المصاريف المباشرة المرتبطة بعملية الاندماج تعتبر جزء من تكاليف الحيازة وتضاف لتكلفة الشراء، أما بالنسبة للمصاريف غير المباشرة المتمثلة في المصاريف الإدارية ومصاريف المهنيين فإنها لا تضاف لتكلفة الاستثمار. وفيما يخص مصاريف الطباعة وتسجيل السندات المُصدرة من طرف الشركة المشترية لتمويل عملية التوحيد فتخصم من القيمة العادلة للسندات المصدرة.
- تقيم أصول وخصوم الشركة المشتريات بالقيمة العادلة.
- في حالة زيادة تكلفة حيازة الشركة المشتريات عن القيمة العادلة الصافية للأصول فإن الفرق يساوي فارق الإقتناء، ويتوجب إثباته وهذا بجعله مدين، كما يتوجب إطفائه من خلال اختبار تدني القيمة.

[1] Sylvie L'épicier, et Autres, Op.Cit, P : 10

[2] Ibid, P : 100

[3] Grégory Heem, Lire Les Etats Financiers en IFRS, Edition D'organisation, 2004, P 243.

المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة الناتجة عن عمليات تجميع الحسابات:

عند قيام الشركة الأم بتجميع ميزانيتها مع ميزانيات الشركات الفرعية والتابعة لها، يتعين عليها الإفصاح عن قوائم مالية تعكس الوضعية الاقتصادية الصادقة بصورة خالية من التشوهات الجبائية لمعرفة المركز المالي الحقيقي للمجموعة.

الفرع الاول: الفروقات المؤقتة الناتجة عن فارق الإقتناء:

يمكن أن تنشأ الفروقات المؤقتة عند اندماج المؤسسات، حيث يسجل الكيان أصول أو خصوم الضرائب المؤجلة الموافقة لأصل أو لخصم معرّف في تاريخ الحيازة، وبالتالي الأصول والخصوم المؤجلة تؤثر على فارق الإقتناء (goodwill)، أو مبلغ كل فائض حصة فوائد المشتري في القيمة العادلة الصافية لأصول وخصوم المؤسسة المشترية في تكلفة الاندماج.

أولا: الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة: عند قيام شركة باكتساب شركة أخرى فإنها تنتج فروقات خاضعة للضريبة كما يلي[1]:

- تتأثر تكلفة اندماج المؤسسات بالتسجيل المحاسبي للأصول والخصوم المكتسبة بقيمتها العادلة في تاريخ الحيازة، وتنشأ الفروقات المؤقتة عندما لا يتأثر الأساس الجبائي للأصول والخصوم المكتسبة من خلال اندماج المؤسسات أو يتأثر بصفة مختلفة.

مثلا: عندما يتم رفع القيمة المحاسبية للحصول على القيمة العادلة، وتبقى القاعدة الضريبية لهذا الأصل تساوي تكلفة المالك السابق، فإنه ينتج فرق مؤقت خاضع للضريبة والذي يعطي ضرائب مؤجلة خصوم، حيث أن الضرائب المؤجلة خصوم الموافقة تؤثر على فارق الإقتناء (goodwill).

- ينشأ فارق الإقتناء عند اندماج المؤسسات ويقيم بفائض تكلفة الاندماج على حصة فائدة المشتري للقيمة العادلة لأصول وخصوم المؤسسة المشترية.

حيث أن العديد من التشريعات الضريبية لا تسمح بتخفيض القيمة المحاسبية لفارق الإقتناء على أنها نفقات مخصومة من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة، وفي بعض التشريعات تكلفة فارق الإقتناء عادة ما تكون غير قابلة للخصم لأن الفرع تنازل عن نشاطه الأساسي، وفي بعض التشريعات الأخرى الأساس الجبائي لفارق الإقتناء هو صفر (0).

[1] http/www.focusifrs.com.Op.Cit. Consulté le 13|05|2016 à 09:45.

كل الفروقات بين القيمة المحاسبية لفارق الإقتناء وأساسه الجبائي المعدوم هو فرق زمني خاضع للضريبة. والمعيار الحالي لا يسمح بالتسجيل المحاسبي لخصوم الضرائب المؤجلة الموافقة لأن فارق الإقتناء يقيم على أنه قيمة متبقية والتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة يرفع قيمته المحاسبية.

- لا تسجل التخفيضات اللاحقة بخصوم الضرائب المؤجلة لأنها تابعة للتسجيل المحاسبي الأولي لفارق الإقتناء، حيث إذا قامت المؤسسة بالتسجيل المحاسبي لخسارة القيمة لفارق الإقتناء فإن مبلغ الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة والموافق لفارق الإقتناء ينخفض، مما ينتج عنه تخفيض لقيمة الضرائب المؤجلة خصوم غير المسجلة.

- خصوم الضرائب المؤجلة الخاصة بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة المتعلقة بفارق الإقتناء تسجل عندما لا تنتج عن التسجيل الأولي لفارق الإقتناء.

مثلا: إذا كان فارق الإقتناء المكتسب عند حيازة المؤسسة بتكلفة 100 ويخصم لأغراض جبائية بنسبة 20% في السنة، وعليه فإن أساس فارق الإقتناء في بداية السنة هو 100هذا عند التسجيل المحاسبي الأولي وقيمته 80 في نهاية سنة الحيازة، فإذا كانت القيمة المحاسبية لفارق الإقتناء في نهاية سنة الحيازة لم تتغير وبقيت 100، فان هناك فرق مؤقت خاضع للضريبة غير مرتبط بالتسجيل المحاسبي الأولي لفارق الإقتناء وعليه فإن خصوم الضرائب المؤجلة الناتج يسجل محاسبيا.

ثانيا: الفروقات المؤقتة المخصومة:

وهي عبارة عن الفروقات المؤقتة التي من شانها خلق ضرائب مؤجلة، وتكون في ظل الظروف التالية[1]:

- تتأثر تكلفة اندماج المؤسسات بالتسجيل المحاسبي للأصول المكتسبة والخصوم المعرّفة بالقيمة العادلة في تاريخ الحيازة، عندما لا يتم خصم التكاليف المرتبطة بتحديد الربح الخاضع للضريبة خلال الفترة اللاحقة، يظهر فرق مؤقت مخصوم ينتج عنه ضرائب مؤجلة أصول، كما تنشأ ضرائب مؤجلة أصول عندما تكون القيمة العادلة لأصل معرّف أقل من أساسها الجبائي وفي كلتا الحالتين أصول الضرائب المؤجلة تؤثر على فارق الإقتناء[2]

بعد اندماج المؤسسات، يمكن استرجاع محتمل من المشتري لأصول الضرائب المؤجلة التي لم تسجل قبل عملية الاندماج.

[1] http/www.focusifrs.com.Op.Cit. Consulté le 13|05|2016 à 09:45.

[2] Ibid, consulté le 13|05|2016 à 10:00.

مثلا: يمكن أن يستعمل المشتري المنافع التي تمثل العجز الضريبي غير المستعمل، حيث تستعمل أرباح خاضعة للضريبة المستقبلية للمؤسسة المُكتسبة (المؤسسة التي اشترت)، في مثل هذه الحالة يسجل المشتري أصول الضرائب المؤجلة والتي لا تكون ضمن التسجيل المحاسبي لاندماج المؤسسات، وبالتالي فهي لا تُأخذ في الحساب عند تحديد فارق الإقتناء أو أي مبلغ فائض حصة فائدة المشتري في القيمة العادلة الصافية للأصول والخصوم للمؤسسة المكتسبة على تكلفة الاندماج.

- إذا كانت المنافع المحتملة لترحيل العجز الضريبي للمؤسسة المكتسبة أو أصول أخرى للضرائب المؤجلة لم تستوف معايير التسجيل المحاسبي وهي منفصلة عن التسجيل الأولي لاندماج المؤسسات ولكنها تنجز فيما بعد، يجب أن يسجل المشتري إيراد الضرائب المؤجلة الناتج في حساب النتيجة، أكثر من هذا على المشتري:

- تخفيض القيمة المحاسبية لفارق الإقتناء بالمبلغ المسجل إذا سجلت الضرائب المؤجلة أصول على أنها أصول معرّفة ابتداء من تاريخ الحيازة.
- تسجيل تخفيض القيمة المحاسبية لفارق الإقتناء كنفقات.

ومع هذا، لا يجب أن يؤدي هذا الإجراء إلى إنشاء فائض حصة فوائد المشتري في القيمة العادلة الصافية للأصول والخصوم المحتملة المعرفة للمؤسسة المكتسبة في تكلفة الاندماج، ولا ينبغي أن تزيد عن المبلغ السابق المسجل لهذا الفائض.

الفرع الثاني: المساهمة في الفروع، المؤسسات المشاركة، المؤسسات الحليفة والاستثمارات في الشركات التابعة:

تظهر الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة والفروقات المؤقتة القابلة للخصم من جراء مساهمة الشركة الأم في الفروع، المؤسسات المشاركة، المؤسسات الحليفة والاستثمار في الشركات التابعة.

1. الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة:

تنشأ الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة في الحالات التالية[1]:

- عندما تكون القيمة المحاسبية في الفروع، المؤسسات المشاركة والمؤسسات الحليفة والاستثمارات في الشركات التابعة (بمعنى الحصة الممتلكة من طرف المؤسسة الأم أو المستثمر في الأصول الصافية في

[1] http/www.focusifrs.com.Op.Cit, consulté le 07|06|2016 à 21:00.

الفروع، المؤسسات التابعة تتضمن القيمة المحاسبية لفارق الإقتناء) مختلفة عن الأساس الضريبي والذي يكون غالبا تكلفة الاستثمار أو المساهمات، يمكن أن تنشأ مثل هذه الفروق في عدد من الظروف المختلفة مثل:

- وجود ربح غير موزع من طرف الفروع، الشركات التابعة، المؤسسات المشاركة والمؤسسات الحليفة.
- تغير سعر الصرف عندما تستقر المؤسسة الأم وفروعها في بلدان مختلفة.

– يجب على المؤسسة أن تسجل خصوم ضرائب مؤجلة بالنسبة لكل الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالمساهمات في الفروع، المؤسسات المشاركة والاستثمار في المؤسسات التابعة، إذا تحقق الشرطان التاليان:

- الأم، المستثمر أو صاحب المشروع مستعد لمراقبة تاريخ انعكاس الفروقات المؤقتة.
- من المحتمل أن لا يتم عكس الفروقات المؤقتة.

– تراقب المؤسسة الأم سياسة الفروع بالنسبة لقسائم الأرباح، التي تعتبر مقياس مراقبة أجل استحقاق انعكاس الفروقات المؤقتة المرتبطة بهذه المساهمات، (ليس فقط تلك المتولدة عن طريق الأرباح غير الموزعة ولكن تلك المتولدة عن طريق فروقات التحويل) والذي غالبا ما يكون فيه من المستحيل تحديد مبلغ الضرائب على النتيجة التي ستُدفع، لأن الفروقات المؤقتة ستنعكس. إذن، عندما تقرر المؤسسة الأم عدم توزيع هذه الأرباح في مستقبل منتظر، لا تسجل ضرائب مؤجلة خصوم، ونفس المنطق يطبق على الاستثمار في الفروع والشركات التابعة.

– الأصول والخصوم غير النقدية للمؤسسة تقيم بالعملة الوظيفية لذا إذا كان الربح الخاضع للضريبة أو العجز الضريبي للمؤسسة (حيث أن الأساس الجبائي لهذه الأصول والخصوم غير النقدية يحدد بعملة أخرى) الناتج عن تغيرات سعر الصرف تولد فروقات مؤقتة والتي تؤدي للتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول.

– عندما لا يراقب مستثمر في مؤسسة مشاركة هذه المؤسسة، وهو في وضع لا يسمح بتحديد سياسته بالنسبة لتوزيع الأرباح، نظرا لغياب اتفاق يقضي بأن أرباح المؤسسة المشاركة لا يمكن أن توزع في مستقبل متوقع، يسجل المستثمر خصوم ضرائب مؤجلة الناشئة من خلال الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبط بمساهمته في المؤسسات المشاركة.

– عادة ما يكون الاتفاق بين أطراف المؤسسة الحليفة حول تقسيم الأرباح، ويحدد ما إذا كانت هذه القرارات في هذا الموضوع تتطلب الموافقة لكل قائم على المشروع أو لأغلبتهم، عندما يمكن أن تراقب تقسيم

الأرباح ومن المحتمل أن تكون هذه الأرباح غير موزعة في مستقبل متوقع ليس هناك حاجة إلى تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم.

2. الفروقات المؤقتة المخصومة:

تنشأ الفروقات المؤقتة القابلة للخصم في الحالات التالية[1]:

- عند تسجيل المؤسسة ضرائب مؤجلة أصول بالنسبة لكل الفروقات المؤقتة المخصومة التي تنشأ عن طريق المساهمة في الفروع، المؤسسات الحليفة والاستثمارات في المؤسسات المشاركة، فقط عندما تكون محتملة:
  - انعكاس الفروقات المؤقتة في مستقبل منتظر.
  - وجود ربح خاضع للضريبة لغاية تسجيل الفروقات المؤقتة.
- تسجيل ضرائب مؤجلة أصول على أساس فروقات مؤقتة مخصومة ناتجة عن المساهمات في الفروع، المؤسسات الحليفة، المؤسسات المشاركة، والاستثمار في المؤسسات التابعة، في حالة توفر الاعتبارات التالية:
  - فترات توقع انعكاس الفروقات المؤقتة.
  - فترات توقع انعكاس الفروقات المؤقتة.
  - فترات توقع ترحيل العجز الجبائي للأمام أو للخلف.
  - عندما يكون للكيان خسائر حديثة لا تسجل أصول ضرائب مؤجلة على أساس العجز الضريبي أو القرض الضريبي غير المستخدم إلا إذا كان لديه فرق مؤقت خاضع للضريبة كاف أو مؤشرات أخرى قوية تحتوي على ربح خاضع للضريبة كاف والذي على أساسه يمكن استخدام العجز الجبائي والقرض الضريبي غير المستخدم.

الفرع الثالث: الضرائب المؤجلة الناتجة عن عمليات التجميع:

إن الضريبة لا تحسب ولا تستحق على أساس النتيجة المجمّعة، حيث أنه أثناء عمليات التجميع تظهر ضرائب مؤجلة لبعض العمليات والتي هي مرتبطة بوقوع الحدث المنشأ للضريبة الخاصة بها، ويكون إعفاء أو إخضاع العناصر الخاصة بالضريبة المؤجلة سيحدث في تاريخ مؤكد.

[1] http/www.focusifrs.com.Op.Cit, consulté le 07|06|2016 à 22:00

والقواعد المتعلقة بعمليات التجميع تفرض تعريف وإثبات كل وضعيات الضرائب المؤجلة، وهذا من أجل إعطاء أكبر قدر ممكن من الشفافية والمصداقية للنتيجة، وهي مرتبطة في الأساس بما يلي[1]:

- إعادة المعالجة المتصلة بعمليات ما قبل التجميع.
- إعادة المعالجة المتعلقة بالعمليات المتبادلة.
- إعادة المعالجة الخاصة بالتفاوت المؤقت بين المحاسبة والجباية.

1. إعادة المعالجة المتصلة بعمليات ما قبل التجميع:

تنشأ الضريبة المؤجلة أثناء عمليات التجميع عند القيام باستبعاد العمليات المتبادلة التي لديها أثر على النتيجة، حيث يجب أن تأخذ هاته الإستبعادات في الحساب الضريبة المؤجلة:

– الهامش المتواجد ضمن المخزون يؤدي لظهور حقوق الضرائب المؤجلة (ضرائب مدفوعة مسبقا على فائض القيمة الناتج) وبالتالي ظهور ضرائب مؤجلة أصول.

– الهامش المدرج ضمن فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات المادية الذي يؤدي إلى ضرائب مؤجلة أصول.

– قسائم الأرباح المقبوضة من طرف الفرع إذا كانت غير معفاة من الضريبة.

2. إعادة المعالجة المتعلقة باستبعاد العمليات المتبادلة:

تنشأ الضريبة المؤجلة أثناء عمليات التجميع عند القيام باستبعاد العمليات المتبادلة التي لديها أثر على النتيجة، حيث يجب أن تأخذ هاته الإستبعادات في الحساب الضريبة المؤجلة:

– الهامش المتواجد ضمن المخزون يؤدي لظهور حقوق الضرائب المؤجلة (ضرائب مدفوعة مسبقا على فائض القيمة الناتج) وبالتالي ظهور ضرائب مؤجلة أصول.

– الهامش المدرج ضمن فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات المادية الذي يؤدي إلى ضرائب مؤجلة أصول.

– قسائم الأرباح المقبوضة من طرف الفرع إذا كانت غير معفاة من الضريبة.

3. إعادة المعالجة المرتبطة بالتفاوت المؤقت بين المحاسبة والجباية:

قد يؤدي إعادة المعالجة المرتبطة بتجانس طرق التقييم إلى تسوية نفقة الضرائب على الأرباح، فمثلا اختلاف الإهتلاك المطبق على التثبيتات بين الفرع والشركة الأم كاستخدام الفرع طريقة الإهتلاك المتناقص

[1] François Colinet, Simon Paoli, Pratique des Comptes Consolidés, 5eme édition, Paris, P: 221-224.

من طرف الفرع أما المجمع فيستخدم طريقة الإهتلاك الخطي، والاختلاف بين طرق الإهتلاك المستخدمة يؤدي إلى ظهور الضرائب المؤجلة.

كما تظهر ضرائب مؤجلة خصوم عند إلغاء المؤونات النظامية والإهتلاك الاستثنائي الذي ينتج عنه ارتفاع النتيجة.

4. إعادة المعالجة المرتبطة بالتفاوت المؤقت بين المحاسبة والجباية:

إن قواعد تحديد النتيجة الجبائية على مستوى الحسابات الاجتماعية يقود إلى استرجاع مؤقت لبعض النفقات أو تأجيل الإخضاع الضريبي لبعض الإيرادات، هذه النفقات ليست قابلة للخصم سنة تسجيلها محاسبيا، ونفس الشيء بالنسبة للإيرادات التي ليست خاضعة للضريبة سنة التسجيل المحاسبي، ولكن هذه النفقات أو هذه الإيرادات تكون قابلة للخصم أو خاضعة للضريبة في السنوات اللاحقة.

وتم التطرق بالتفصيل للمعالجة التقنية المتعلقة بالتفاوت المؤقت بين القيمة المحاسبية وبين القيمة الجبائية للأصول والخصوم، وكذا بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية في الحسابات الاجتماعية في المبحث السابق.

الفرع الرابع: الضريبة المستحقة والضرائب المؤجلة الناتجة عن معاملات دفع الأسهم[1]:

في بعض التشريعات الجبائية، تستفيد الكيانات من خصم جبائي (بمعنى الربح الذي يخصم عند إعداد الربح الخاضع للضريبة) الخاص بالتعويض المدفوع عن طريق الأسهم، أو أدوات أخرى للأموال الخاصة للكيان. ومبلغ هذا الخصم الجبائي يمكن أن يختلف عن نفقة الأجور المرتبطة، ويمكن أن يحدث خلال فترة محاسبية لاحقة.

فمثلا: في بعض التشريعات يمكن أن يسجل الكيان نفقات لاستهلاك خدمات العمال الأعضاء المقبوضة مقابل تخصيص خيارات الأسهم، وحسب المعيار "IFRS 2" فان المدفوعات التي ترتكز على الأسهم والتي لا تستفيد من الخصم الجبائي قبل ممارسة الخيارات، الخصم الجبائي يجب أن يقيم على أساس سعر سهم الكيان في تاريخ الفترة. إذا:

– الفرق بين الأساس الخاضع للضريبة لخدمات العمال الأعضاء المقبوضة حتى اليوم المعني (المبلغ المقبول للخصم من طرف الإدارة الجبائية للفترات اللاحقة) والقيمة المحاسبية التي تساوي صفر (0)، فروقات

[1] http/www.focusifrs.com.Op.Cit, consulté le 07|06|2016 à 22:00

مؤقتة مخصومة تنتج عنها ضرائب مؤجلة أصول، إذا كان المبلغ المسموح به للخصم من طرف السلطات الجبائية في الفترات المستقبلية هو غير معروف في نهاية الفترة، مثلا إذا كان المبلغ المسموح به للخصم من طرف السلطات الجبائية للفترات المستقبلية تابع لسعر سهم الكيان لتاريخ لاحق، تقييم الفروقات المؤقتة المخصومة يؤسس على سعر سهم الكيان في نهاية الفترة.

– ما سبقت الإشارة إليه أعلاه، فإن مبلغ التخفيض الجبائي (أو الخصم الجبائي المستقبلي المقدر والمقيم حسب الطريقة المذكورة أعلاه) يمكن أن يختلف عن نفقة الأجور المجمعة الموافقة، وكما ذكرنا أن التسجيل المحاسبي للضريبة المستحقة والمؤجلة كإيرادات أو نفقات وإدراجها ضمن نتيجة الفترة، لا يكون إلا إذا نتجت الضريبة عن:

- المعاملات أو الأحداث المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة خلال نفس الفترة أو فترات مختلفة.
- اندماج المؤسسات إذا كان مبلغ الخصم الجبائي أو الخصم الجبائي المستقبلي المقيم، يزيد عن مبلغ نفقات الأجور المجمعة المرتبطة.

هذا يدل على أن الخصم الجبائي مرتبط بنفقة الأجور والأموال الخاصة، وفي هذه الوضعية فائض الضرائب المستحقة أو المؤجلة المشارك يجب أن يسجل مباشرة في الأموال الخاصة.

خلاصة الفصل:

خلال هذا الفصل تم إلى الاختلاف الموجود بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، حيث تناولنا مختلف النقاط التي يمكن ان تكون سببا في حدوث هذه الاختلافات، وكذاك أنواع وطبيعة هذه الاختلافات، في ضل كل من النظام المحاسبي المالي والتشريع الضريبي الجزائري.

تنشا عن هذه الاختلافات نوعين من الفروقات:

– فروقات دائمة تتعلق بالسنة المالية وليس لها آثار مستقبلية (تأثر على النتيجة الحالية فقط)

– فروقات مؤقتة ناتجة عن عمليات مالية تتعلق بالسنة المالية الحالية او السنوات السابقة، ولها آثار على السنة الحالية او السنوات اللاحقة، أي ان الأثر المحاسبي والاثر الضريبي لهذه العمليات لا يظهر في نفس السنة المالية.

ثم قمنا بعرض مختلف الحالات التي يمكن ان تكون مصدر لهذه الاختلافات وفق النظام المحاسبي المالي والتشريع الضريبي الجزائري، والتسويات المحاسبية الممكنة لها، وذلك على مستوي المؤسسات الفردية، او الشركات الكبرى في شكل المجمعات والشركات المدمجة.

الفصل الثالث:

الإفصاح عن الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

تأكيدا على أهمية الإفصاح المحاسبي من قبل أصحاب الفكر والاختصاص من أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة، فقد تم إصدار معايير محاسبية تحكم قواعد العرض والإفصاح في التقارير المالية، لما لها من أثر بالغ الأهمية في تحسين جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية واكتمال محتواها.

لذلك عمد النظام المحاسبي المالي الى وضع قواعد واسس تحكم طبيعة الإفصاح عن المعلومة المالية في القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات الناشطة ضمن البيئة الجزائرية، مع مراعات قواعد ومعايير الإفصاح الصادرة عن الهيئات العالمية التي تعنى بشؤون معايير المحاسبة واعداد التقارير المالية، في ضل التوحيد المحاسبي الدولي، وعلى راسها لجنة معايير التقارير المالية الدولية "IFRS" ولجنة معايير المحاسبة الدولية "IASBs".

وضمن هذا الفصل نقوم بالتطرق لمفهوم الافصاح من وجهة نظر كل من معايير المحاسبة الدولية، والنظام المحاسبي الدولي، ومدى كفاية وشفايه المعلومة المتضمنة في القوائم المالية فيما يخص الاعتراف الافصاح عن الضرائب المؤجلة، وذلك في ضل التشريع الضريبي الجزائري.

المبحث الأول: ماهية الافصاح المحاسبي

اختلفت وجهات نظر الباحثين و المهنيين حول مفهوم الإفصاح خاصة فيما يتعلق بمحتوى الإفصاح و مستواه، فمنهم من لا يحصر نطاق مشكلة الإفصاح في مجرد درجة تفصيل القوائم المالية المنشورة أو في أساليب تبويب و عرض المعلومات في هذه القوائم، و إنما يتعدى هذا النطاق ليجعل منه عنصر دقة و مصداقية للأرقام المعروضة في هذه القوائم هو أساس مشكلة الإفصاح، في حين أن آخرين يرون أن مشكلة الإفصاح تنحصر فقط في نطاق عرض المعلومات في القوائم المالية المنشورة و مجرد كمية المعلومات المعروضة فيها و من ثم الشكل الذي يتم فيه عرض هذه المعلومات، أما مسألة صحة و مصداقية الأرقام المعروضة في تلك القوائم فهي مسألة أخرى تتعدى من وجهة نظرهم حدود مشكلة الإفصاح لتدخل في نطاق مشكلة القياس المحاسبي، و فيما يلي عدد من التعاريف حول مفهوم الإفصاح، و تاريخ نشوئه، و أنواع الإفصاح، و أهميته، و العوامل المؤثرة على الإفصاح، و متطلبات الإفصاح العامة، و توقيت الإفصاح، و التوسع في الإفصاح.

المطلب الأول: ماهية الافصاح المحاسبي

لقد زاد الاهتمام، من بداية الستينات، بموضوع الإفصاح حيث أن هذا الاهتمام لم يأت من فراغ، وذلك باعتبار أن العديد من الجهات تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما تنشره الكيانات من معلومات، كون أن هذه الفئات لا تملك سلطة الحصول على المعلومات التي تحتاجها بصفة مباشرة من الكيان.

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

يرى وصفي عبد الفتاح ان اول استخدام للإفصاح لأول مرة كان في نطاق قانون الشركات في المملكة المتحدة منذ منتصف القرن التاسع عشر، وكان الإسهام كبيرا في تطوير هذا المصطلح محاسبيا في الولايات المتحدة الأمريكية[1].

ويعتبر مطر ان متطلبات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقضي بتوفر عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم المالية، وذلك بشأن جمع الأمور المادية (الجوهرية)، وعنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية وبالمصطلحات المستخدمة

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ط2، 2004، ص 97.

فيها، وأيضا بالملاحظات المرفقة بها، وبمدى ما فيها من تفاصيل تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدميها[1].

ويعرف الافصاح بانه "عملية اظهار المعلومة المالية سواءا كامن ضمنية او وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل من القوائم المالية غير مظللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة[2]".

كما يتطلب الإفصاح "إشهار المعلومات المالية المتعلقة بالسياسات والإجراءات والطرق وكافة المعلومات التي تبعد التقارير المالية عن تضليل المستخدم وتوفر له بيانات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية"[3].

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن الإفصاح هو عملية تقديم المعلومات بمختلف الأساليب وفي الوقت المناسب وهذا لإعطاء صورة واضحة وصحيحة عن الكيان لمختلف المستخدمين الذين يفتقرون إلى سلطة الاطلاع قصد تمكينهم من اتخاذ قراراتهم.

تجدر الإشارة إلى أن مفهوم الإفصاح وفقا لآراء العديد من الباحثين ما هو إلاّ مفهوم نسبي وغير مطلق، وذلك لكونه ينطلق من فكرة عامة تتمثل في التعبير الصادق عن الحقيقة، وأن ترجمة هذه الفكرة على أرض الواقع تختلف باختلاف الزمان والمكان، لاسيما أن الحقيقة تتأرجح دائما بين كفتي التكلفة والمنفعة، الأمر الذي يترتب عليه وجود تفاوت في تحديد المعنى الدقيق لمفهوم الإفصاح من شخص لآخر[4].

---

[1] سعيدي يحيى، اوصيف لخضر، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، ورقة في ملتقى دولي بعنوان "النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 13 و14 ديسمبر 2011، ص 8.

[2] خليل عبد الرزاق، نعيمة عبدي، الإفصاح المحاسبي بي متطلبات الانتقال الى النظام المحاسبي المالي الجديد SCF وتحديات البيئية الجزائرية في ظل الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS. ورقة في الملتقى الدولي " ملتقى دولي بعنوان "النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 13 و14 ديسمبر 2011، ص3. عن DFCG، , (d'organisation 2004/2005) 2ed Norme IAS/IFRS (que fait-il faire comment s'yprendre), p551.

[3] عوض خلف العيساوي، الفرضيات والمبادئ والمحددات المحاسبية من منظور الشريعة الإسلامية، دار دجلة، عمان، 2007، ص 109.

[4] سعيدي يحيى، اوصيف لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 10.

الفرع الثاني: أنواع الإفصاح

يظهر التطور في الفكر المحاسبي اتجاهات متزايدة نحو التوسع في الإفصاح المحاسبي والتعدد في مجالاته، الى درجة أن المحاسبين أخذو يطمحون الى تسجيل أحداث غير مالية لا يمكن التعبير عنها بأرقام في سجلاهم ويحاولون باستمرار تذليل العقبات التي تحول دون هذا الهدف، لكن هناك من يرى انه من الصعب وضع مفهوم موحد للإفصاح المحاسبي يرضي جميع المستخدمين، بل ومن المستحيل ان يتفق المحاسبون على إطار محدد للإفصاح، لذلك لابد من الاخذ بعين الاعتبار الهدف من اعداد البيانات المحاسبية والفئة المستفيدة منها.

لذلك يمكن تصنيف أنواع الإفصاح المحاسبي تبعا للهدف المراد من وراء اعداد البيانات والتقارير المالية كما يلي[1]:

1. **الإفصاح الكامل:** شير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.
2. **الإفصاح العادل:** يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.
3. **الإفصاح الكافي:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المالية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.
4. **الإفصاح الملائم:** هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها. إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

[1] سعيدي يحيى، اوصيف لخضر، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 11-12.

5. **الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):** أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.
6. **الإفصاح الوقائي:** يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن والهدف الأساسي هو حماية المجتمع المالي (المستثمر العادي) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لهذا يجب أ، تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية في الإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لانهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مظللة للمستثمرين الخارجيين.

الفرع الثالث: أهمية الإفصاح المحاسبي[1]

يعتبر الإفصاح المحاسبي وليد انفصال الملكية عن الإدارة، أين تعددت وتنوعت الأطراف التي لها مصالح حالية ومستقبلية بهذه الكيانات والتي تكون بحاجة إلى معلومات تساعدها في اتخاذ مختلف القرارات، بحيث من غير المتوقع أن يتم ذلك من خلال الاطلاع المباشر على السجلات والدفاتر للحصول على المعلومات المطلوبة.

بالتالي فان أهمية الإفصاح تكمن في كونه يوفّر مختلف المعلومات عن الكيان بما يقلل حالة الغموض لدى المستخدمين بغرض المساعدة في اتخاذ قرارات رشيدة؛ إذ يرجع السبب الرئيسي للإفصاح في:

- تقليل مخاطر ممولي رأس المال حتى يتمكنوا من تقييم العائد المتوقع لكل فرص الاستثمار مقابل المخاطر المصاحبة لتلك الفرص.
- إعلام الأفراد والمجموعات والذين تؤثر نشاطات وعمليات الكيان على حياتهم ومستوى معيشتهم وذلك لتمكينهم من التأثير على تصرفات الكيان إذا رغبوا في ذلك بعد استعراض الإفصاح بالقوائم المالية.

ومن جانب آخر فإن الكيانات المسجلة بالأسواق المالية تطمح إلى تحقيق العديد من المزايا، منها تنويع مصادر التمويل والتعريف والترويج لنشاطاتها وزيادة حجم الطلب على منتجاتها.

[1] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعك اساتها على الدول العربية، دار المريخ، الرياض، 2011، ص-ص: 418-483.

إن قبول تسجيل الكيانات بالأسواق المالية مشروط في الغالب بامتثال هذه الكيانات لشروط وضوابط مختلفة تتعلق بالممارسات المحاسبية خاصة فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي، وتهدف في عمومها إلى حماية المستثمر من خلال ضمان حصولها على معلومات موثوقة وكافية لغرض تقييم ومراقبة استثماراتهم.

ويقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بدور كبير في حسم الخلافات حول موضوع العرض والإفصاح، وذلك من خلال معايير المحاسبة التي يقوم بإصدارها، حيث لا تخلو معظم المعايير تلك من جزئية تشمل عدة فقرات تتناول موضوع العرض والإفصاح.

المطلب الثاني: مقومات الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه

الفرع الأول: مقومات الإفصاح المحاسبي

يمكن إجمال مقومات الإفصاح المحاسبي التي تجعل معلوماته ذات ثقة وفائدة سواء في داخل المؤسسة أو خارجها فيما يلي:[1]

1. تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية.

إن تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية من شانه معرفة أو تحديد الخواص التي يجب توفرها في تلك المعلومة من حيث الشكل و المضمون لان المستخدمين للمعلومات المحاسبية لهم مستويات مختلفة في تفسير المعلومات ولهذا كان من الواجب إعداد المعلومات عن طريق إعداد تقرير واحد وفق نماذج متعددة من الاحتياجات أو إصدار تقرير مالي واحد متعدد الأعراض بحيث يلبي احتياجات المستخدمين المحتمل وجودهم وهذين النموذجين من الصعب تحقيقها فلذلك من الأفضل إعداد نموذج يفترض انه يلبي حاجات مستخدم معين من بين تلك الفئات وجعله محورا أساسيا في تحديد أبعاد الإفصاح بتولية العناية للملاك الحاليين والملاك المحتملين والدائنين.

2. تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية[2]

إن تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية من شانه أن يحقق خاصية الملائمة بحيث يستفيد المستخدم من المعلومة وتكسبه قدرة على التنبؤ وتساعد بعضهم في اتخاذ القرارات.

[1] مجدي احمد الجعبرى، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانيه على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) شركة مساهمة سعودية، مجلة الاكاديمية المفتوحة في الدنمارك، عن: http://rooad.net/index.php بتاريخ 2016/06/20، على الساعة 12:30.

[2] سعيدي يحيى، اوصيف لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 13.

وعلى الرغم من أن البيانات المالية لا تفي بكافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات إلا أن هناك احتياجات مشتركة لهؤلاء المستخدمين، فالبيانات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين.

وتقع مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية للمنشاة بصفة أساسية على عاتق إدارتها كما تهتم الإدارة أيضا بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية بالرغم من أنه يتوافر لها الحصول على معلومات مالية وإدارية إضافية تمكنها من أداء وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة. وتعتبر الإدارة قادرة على تحديد شكل ومضمون تلك المعلومات الإضافية بحيث تفي باحتياجاتها الخاصة من المعلومات ويعتبر التقرير عن مثل تلك المعلومات الإضافية خارجا عن نطاق هذا الإطار ومع ذلك فالبيانات المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها الإدارة عن المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشاة.

3. تحديد طبيعة المعلومة الواجب الإفصاح عنها[1]

يتم الإفصاح حاليا بواسطة القوائم المالية التقليدية وهيي

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة الأرباح المحتجزة.
- قائمة التغيرات في المركز المالي.
- معلومات أساسية ترفق في الملاحظات.

من خلال ما تقدم نجد انه يجب التركيز على نوعية المعلومات المفصح عنها بدلا من التركيز على جانب كم المعلومات المفصح عنها.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي

إن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح، ومن أهم المحددات الرئيسة لنوع وحجم الإفصاح ما يلي[1]:

[1] سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص163.

1. **نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:** لابد أن يعطي الكيان اهتماما خاصا في قوائمه المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، حيث يكون من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين في كم بلد.

2. **الجهات المسؤولة عن وضع معايير الافصاح:** وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح، حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد في كل بلد.

3. **المنظمات والمؤسسات لدولية:** بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية، تلعب المنظمات والمؤسسات الدولية دورها في التأثير على عمليات الإفصاح، ومن أهم هذه المنظمات مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي يحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي، من خلال إصدارها لمجموعة من المعايير المحاسبية.

الفرع الثالث: الأساليب العامة للإفصاح المحاسبي

يوجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها للإفصاح عن المعلومات. وفي العموم، تعتبر هذه الأساليب مكملة لبعضها البعض، حيث هناك معلومات تعتبر أساسية وينبغي إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وأخرى ثانوية، يتطلب الإفصاح عنها، ولكن في ملحقات القوائم المالية أو في الهوامش.

وهناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح التي تتمتع بدرجة عالية من القبول بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية، منها[2]:

1. **اعداد القوائم المالية وترتيب بنودها:** إن جزءاً مهماً من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفقاً للمعايير المحاسبية بما يسهل عملية قراءتها وفهما وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين لها.
2. **الملاحظات الهامشية:** وتستخدم لتوضيح أو تفسير أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلّقة بعناصر القوائم المالية.

---

[1] زغدار أحمد، سفير محمد، "خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الباحث، مجلة الباحث، العدد 07، 2010/2009، ص 84.

[2] محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، والإفصاح، دار وائل، عمان، ط2، 2008، ص 330.

3. **الملاحق:** وتشتمل على قوائم إضافية، تُرفق مع القوائم المالية الأصلية، لإعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية.
4. **المعلومات الموجودة من خلال الاقواس:** تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بتلك القوائم والتي يصعب فهم طرق احتسابها من قبل المستخدمين لها غير الملمين بالمحاسبة.

الفرع الرابع: الخصائص النوعية لجودة المعلومة المحاسبية

تعتمد الجودة في هذا الإطار على مجموعة من الخصائص التي تسعي لتحقيق الغاية الأساسية ومنها:[1]

1. **الملاءمة:** لكي تكون المعلومات ذات فائدة ولها قيمة يتعين عليها أن توجد علاقة وثيقة بينها وبين الغرض الذي أعدت من لأجله، وتعتبر المعلومات ذات جودة عالية عند ارتباطها بهدف معين يساعد متخذ القرار على تقييم محصلة هذا القرار وملاءمته في اختيار بديل من بين البدائل واعتباره ذا أهمية إذا كان الإفصاح عنه له تأثير في قرار المستخدمين للمعلومات بين البدائل المتاحة وقد وصف مجمع المحاسبيين الأمريكيين معيار الملاءمة أنه المعيار الأساس للاختيار بين بدائل المعلومات المحاسبية.

2. **المصداقية:** تعبر مصداقية التقارير المالية المستندة إلى أدلة إثبات كافية وخالية من التحيز مصدرا لمستخدمي التقارير المالية في الحصول على المعلومات المحاسبية، خاصة إذا كانت تتمتع بدرجة عالية من الأمانة وبما يمكن من الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

3. **الدقة:** يتوقف تأثير المعلومات المحاسبية على دقتها، وقد يتسبب عدم توافر الدقة في المعلومات إلى حالة عدم التأكد، وتؤدي إلى عدم القدرة على التنبؤ بمصير الشركة وإلى عدم اتخاذ القرار المناسب، فإذا كانت المعلومات التي توصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس المحاسبي واستطاع شخص آخر بإعطاء نفس النتيجة باستخدام أسلوب آخر فإن قابلية المعلومات للمراجعة والتحقيق تتميز بالدقة وتصبح أمينه ويمكن الاعتماد عليها.

4. **التوقيت المناسب:** يعتبر التوقيت عنصرا مهما من عناصر النجاح في عمليه اتخاذ القرار، فلهذا يجب ان تصل المعلومات لمستخدميها في الوقت المناسب فلا فائدة من وصول المعلومات في وقت

[1] مجدي احمد الجعبري، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانيه على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) شركة مساهمة سعودية، مرجع سبق ذكره، ص 15.

متأخر لمن يستخدمها لأنها تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة. ويرتبط التوقيت الملائم بالقوائم المالية حيث يمكن إتاحة هذه المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية لفترات دورية متقاربة.

5. **الفهم والاستيعاب:** يتوقف تأثير المعلومات المحاسبية على مدي استيعاب متخذ القرارات لهذه المعلومات، ولا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومه لمن يستخدمها، وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها، وكذلك تتوقف على قدرات من يستخدمها وثقافته. فلهذا يتعين على من يقومون بأعداد القوائم المالية أن يكونوا على بينه من قدرات مستخدميها لهذه القوائم وحدود تلك القدرات، حتى يتسنى تحقيق الاتصال الذي يكفل إبلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم.

6. **الأهمية والإفصاح الأمثل للمعلومات:** تأخذ المعلومات المحاسبية دورها إذا توافرت الأهمية النسبية فيها، أي أن تكون المعلومات مصدرا مهما في صياغة اتخاذ القرار حيث يؤدي إهمالها إلى خلل في عملية اتخاذ القرار، لذلك فإن الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل يرتبط بأمانه المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها ولهذا يجب أن يتم الإفصاح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية، والتعرف على ما يحتاجه المستخدم من معلومات، بحيث إذا أدى حذف أي معلومة أو عدم الإفصاح عنها أو عرضها بصورة غير صحيحة إلى التأثير على تقييم المستفيد من تلك المعلومات في اتخاذ القرار فأنها تعتبر في هذه الحالة ذات أهميه.

7. **الكفاية:** تتوقف خاصية الكفاية في التقارير المالية على كمية المعلومات ونوعيتها ومدي استيعابها، بحيث تشبع هذه المعلومات مستخدميها وتعطي مردوداً عالي الجودة للمستفيدين منها.

ومما سبق يتضح بأن جودة التقارير المالية الجيدة تتميز بخصائص معينه تعمل على تحقيق الغرض المرجو منها، على أن تكون هذه المعلومات قابلة للقياس والمقارنة وتتلاءم مع مستخدمي المعلومات في حالة إدخال تغيرات جوهرية على الأنشطة القائمة وتحقق السرعة في نقل المعلومة وتوقيتها وأهميتها ودرجة مصداقيتها والوثوق بها.

المطلب الثالث: الإفصاح عن القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

تعتبر القوائم المالية مجموعة من البيانات المالية الأساسية التي تصدرها المؤسسة وذلك بموجب مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية، وعلى أساس منطقي بصورة منسقة[1].

وتشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين، الأول قوائم مالية أساسية والثاني قوائم مكملة للقوائم الأساسية، أما الأساسية فهي القوائم التي يتعين على الكيانات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين وهي:[2]

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة التغير في حقوق الملكية.
- قائمة التدفقات النقدية.

الفرع الأول: قائمة المركز المالي (الميزانية)

تعرف الميزانية من الزاوية المحاسبية التقليدية على انها حصيلة الأرصدة لمجموعة من الحسابات المسجلة دفتريا على أساس القيد المزدوج، أو أنها ملخص مبوب لأرصدة الحسابات التي لا زالت مفتوحة بدفاتر الأستاذ وذلك بعد ترحيل أرصدة الحسابات الإسمية إلى حساب الأرباح والخسائر ولكنها تحتوي رصيد هذا الحساب.

ويمكن تعريف الميزانية من الزاوية الاقتصادية على انها توازن لأصول معينة تمثل موارد اقتصادية موضوعة تحت تصرف وحدة اقتصادية معينة وخصوم تمثل طريقة تمويل هذه الأصول.

1. تصنيفات الأصول:[3]

وفقا للمعيار المحاسبي الأول فانه يجب تصنيف الأصل على انه متداول في حالة ما:

- إذا كان من المتوقع بيعه او الاحتفاظ بع للبيع او الاستهلاك أثناء دورة التشغيل العادية.

---

[1] أحمد مخلوف، دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة مشتركة، ورقة في ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13و 14و 15 أكتوبر 2009، ص 3.

[2] غسان فلاح المطارنة، خنفر مؤيد راضي، تحليل القوائم المالية نظري وتطبيقي، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص 28.

[3] طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الامريكية والبريطانية والعربية عرض القوائم المالية، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004، ص-ص: 122-129.

- عندما يتم الاحتفاظ به لأغراض المتاجرة لأجل قصير ويتوقع أن يتم بيعة خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية.

-عندما يكون الأصل نقديا أو معادلا للنقدية ولا توجد قيود على استعماله.

وتشمل هذه الأصول: النقدية، التثبيتات قصيرة الاجل، الحسابات المدينة، المخزون، المصاريف المدفوعة مسبقا، ...

أما الأصول غير المتداولة فهي الأصول المادية والمعنوية والمالية والتشغيلية طويلة الاجل مثل التثبيتات طويلة الاجل كشهرة المحل التدفقات طويلة الاجل المدفوعة مقدما.

2. تصنيفات الخصوم:

وفقا لنفس المعيار يتم تصنيف الخصوم على انها متداولة إذا كان من المتوقع تسويتها خلال الدورة التشغيلية العادية للكيان، او إذا كان من المتوقع تصريفها خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية العامة، أما باقي الخصوم الأخرى فيجب تبويبها على اسا خصوم طويلة الأجل.

3. المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العامة

يجب ان تحتوي الميزانية في صلبها كحد أدنى البنود التالية:[1]

– الممتلكات والمصانع والمعدات، الأصول غير الملموسة، الأصول المالية، المخزون، الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى، النقد والنقد المعادل، الذمم التجارية الدائنة، والذمم الدائنة الأخرى، المخصصات بأنواعها، الخصوم غير المتداولة المنتجة للفائدة، حصة الأقلية، راس المال المصدر والاحتياطات.

– ان هذا المعيار لا يصف الترتيب او الشكل الذي تقدم به البنود؛

– الأصول والخصوم التي تختلف في طبيعتها أو وظيفتها والتي تكون خاضعة لأسس قياس مختلفة للبنود المعروضة إذا كان مناسبا حسب طبيعة البند.

– يجب ان تفصح المؤسسة في صلب ميزانيتها أو في ايضاحاتها المقدمة على ما يلي:

- نسبة مساهمة كل فئة في راس المال وهذا عن طريق الإفصاح عن:

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الامريكية والبريطانية والعربية عرض القوائم المالية، مرجع سبق ذكره، ص 136.

- عدد الأسهم المصرح بها الصادرة والمدفوعة أو الصادرة وغير المدفوعة بالكامل؛
- القيمة الاسمية لكل سهم مع مطابقة عدد الأسهم المسددة في بداية وفي نهاية السنة؛
- أسهم المؤسسة التي تملكها المؤسسة ذاتها أو فروعها أو مؤسسات زميلة؛
- الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب الخيارات؛

➢ مبلغ التوزيعات المقترحة او المعلنة بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية؛

➢ وصف طبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق المالكين.

الفرع الثاني: قائمة الدخل

يجب ان يشتمل مضمون قائمة الدخل كحد أدني البنود والعناصر التالية:[1]

- الايراد/تكاليف التمويل؛
- نصيب الأرباح والخسائر من الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها باستعمال طريقة حقوق الملكية؛
- المصروف الضريبي –الأرباح والخسائر–نتائج الأنشطة التشغيلية؛
- الربح او لخسارة من الأنشطة العادية.

كما يمكن إضافة بنود أخرى إذا رات المؤسسة أنها مفيدة لتحسين جودة الإفصاح عن نتائج المؤسسة. وحسب المعيار المحاسبي الأول (IAS1) يجب أيضا على المؤسسة أن:

– تقديم تحليل للمصروفات باستخدام تصنيف يعتمد إما على طبيعة المصروفات أو وظيفتها مع تشجيع عرضها في قائمة الدخل بدلا من الإيضاحات، بالإضافة الى اجراء تصنيف جزئي لبنود المصروفات وتقديمها بإحدى الطريقتين:[2]

➢ **طريقة طبيعة المصروف:** حيث يتم تجميع المصروفات في قامة الدخل حسب طبيعتها مثل المرتبات والإهتلاكات، مواد مستهلكة، مصاريف نقل، ... ولا يتم توزيعها بين مختلف وظائف المؤسسة.

[1] عقاري مصطفي، المعيار المحاسبي الدولي 1: عرض القوائم المالية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر بسكرة، جوان 2007. ص

[2] قصابي إلياس، عرض القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، ملتقى وطني تحث عنوان: معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، المركز الجامعي سوق أهراس، ماي 2010، ص 10.

➢ **طريقة وظيفة المصروف:** تصنف المصروفات حسب وظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات أو التوزيعات أو الأنشطة الإدارية وهو ما يقدم معلومات أكثر ملائمة من تصنيف المصروفات حسب طبيعتها.

– تفصح عن مبلغ ربحية السهم المعلن أو المقترح للفترة التي تغطيها القوائم المالية إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات.

الفرع الثالث: قائمة التغير في حقوق الملكية

تقدم قائمة التغيرات في حقوق الملكية كمكون مستقل في القوائم المالية وتحتوي هذه القائمة على[1]:

- الربح او الخسارة الصافية عن الفترة.
- بنود الإيرادات والمصاريف المعترف بها ضمن حقوق الملكية.
- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الجوهرية.
- معاملات راس المال والتوزيعات الرأسمالية مع والى المؤسسة.
- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في أول المدة وفي تاريخ الميزانية والحركات خلال الفترة.
- المطابقة بين القيمة المرحلة لكل فئة من الفئات راس المال المملوك وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية المدة مع الافصاح عن كل حركة بشكل منفصل.

أما قائمة الأرباح والخسائر المعترف بها فهي تعتبر كبديل لقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وتبرز هذه القائمة بنود الإيرادات والنفقات التي لا يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل كما تبين أيضا كافة التغيرات في حقوق الملكية، وأثر التغيرات في السياسات المحاسبية.

الفرع الرابع: قائمة التدفقات النقدية

يهدف المعيار المحاسبي الدوري رقم 7 (IAS7) إلى الإفصاح وتوفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية حول التغيرات الحاصلة في النقدية وما يعادلها للمؤسسة بواسطة جدول التدفقات النقدية الذي يصنفها بدوره إلى ثلاث دورات رئيسية وهي.

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الامريكية والبريطانية والعربية عرض القوائم المالية، مرجع سبق ذكره، ص–ص: 159–160.

- **التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**[1]: تفصح عن مقدرة المنشاة على تحقيق تدفقات نقدية داخلة كافية لتغطية التدفقات النقدية الخارجة والازمة للتشغيل، وكلما زادت التدفقات النقدية الداخلة من الانشطة التشغيلية على التدفقات النقدية الخارجة كان ذلك مؤشرا على أن المنشاة تعمل بربحية وسيولة جيدة.

وتتعلق بالبنود الخاصة بقائمة الدخل، الا أن هناك بعض الإيرادات والمصروفات التي تنتج من تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة لا يترتب عليها تدفقات نقدية، وهذا يؤثر على جودة الأرباح التي تظهرها قائمة المركز المالي.

تتمثل التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية في:

- مقبوضات من العملاء مقابل بيع سلع أو تقديم خدمات.
- تحصيل فوائد، وتوزيعات أرباح مقابل العائد على الاستثمار في الاسهم أو السندات أو إقراض الغير.
- مقبوضات نقدية أخرى متعلقة بالعمليات التشغيلية.

اما التدفقات النقدية الصادرة من التشغيلية تتمثل في:

- مدفوعات للموردين مقابل البضائع.
- مدفوعات للعاملين مقابل الخدمات.
- مدفوعات للمقرضين مقابل فوائد على القروض.
- مدفوعات للحكومة مقابل ضرائب على الدخل.
- مدفوعات أخرى متعلقة بالعمليات التشغيلية

- **التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:**[2] وتعتبر التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية مؤشرا مباشرا عن درجة نمو المنشأة أو انكماشها، وتتعلق بالبنود الخاصة بالأصول طويلة الأجل بصفة عامة، حيث كلما زادت التدفقات النقدية الصادرة عن التدفقات النقدية الواردة دل على منو المنشأة وتوسعها.

التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية تتمثل في:

- بيع أصول ثابتة المنتجة.

[1] المعيار المحاسبي الدولي السابع، قائمة التدفقات النقدية، ص-ص: 5-8. عن www.infotechaccountants.com، تاريخ التصفح 2016/04/12، على الساعة 11:00.

[2] المرجع نفسه، ص 8.

- بيع استثمارات في شكل أسهم وسندات المنشآت الأخرى.
- تحصيل قروض سبق منحها للغير.

التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة الاستثمارية تتمثل في:

- شراء أصول ثابتة المنتجة.
- شراء استثمارات.
- منح قروض للغير.

- **التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:**[1] تفصح عن الأنشطة التي تتعلق بالتمويل طويل الأجل والسداد بحيث تعطي صورة كاملة لمستخدمي القوائم عن سياسات النشأة في تدويل عملياتها، وتتعلق بالبنود الخاصة بالالتزامات طويلة الأجل وحقوق الملكية.

التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التمويلية تتمثل في:

- إصدار أسهم ملكية.
- إصدار سندات أو أوراق دفع طويلة الأجل للحصول على قروض.

التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التمويلية تتمثل في:

- سداد توزيعات أرباح للمساهمين.
- اقتناء الشركة أسهمها.
- سداد قروض طويلة الأجل والسندات.

كما تظهر أهمية هذه القائمة كما حددها مجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكي في المعيار المحاسبي رقم (95) أهمية قائمة التدفقات النقدية فيما يلي[2]:

- تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية للكيان خلال الفترة.
- تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات عن الآثار النقدية للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتحويلية.

[1] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بيان التدفقات النقدية، مادة تدريبية للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، نسخة أكتوبر 2011، ص13.

[2] عبد الناصر نور وآخرون، أصول المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار المسيرة، الطبعة الثالثة، عمان، 2005، ص 20.

كما أوضح المعيار الأمريكي رقم (95) بأنه إذا ما تم استخدام المعلومات الواردة بقائمة التدفقات النقدية فإنها ستساعد المستثمرين والدائنين والمقرضين وغيرهم في[1]:

- في تقييم قدرة المنشأة في خلق تدفقات نقدية مستقبلية إيجابية.
- تقييم قدرة المنشأة في مواجهة التزاماتها، وقدرتها على دفع توزيعات الأرباح، وحاجتها إلى التمويل الخارجي.
- تقييم أسباب الاختلاف بين صافي الربح والنقد المقبوض والمدفوع والمتعلق بذلك الربح.

المبحث الثاني: الإفصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، ورغم وجود تشابه في طبيعة المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة، إلا أن هناك بعض الاختلافات في احتياجات الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، مما يستدعي إعداد مجموعة من القوائم المالية المختلفة حتى تلبي كل منها احتياجات جهة معنية من مستخدمي القوائم المالية.

بالتالي تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين: القوائم المالية الأساسية، وأخرى مكملة أو ملحقة. ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية، وهي: الميزانية، حساب النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن القوائم المالية السابقة.

المطلب الأول: قواعد إعداد وتقديم القوائم المالية

فرض النظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد والتعليمات التي يتعين على المؤسسات الأخذ بها أثناء إعداد وتقديم القوائم المالية[2]:

[1] عبد الناصر نور، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المواد رقم، 1.210-2.210-3.210-4.210-5.210، ص 23.

– القوائم المالية هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بتقديم صورة عادلة عن الوضعية المالية، الأداء، خزينة المؤسسة في نهاية الدورة. والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسات غير الصغيرة تشتمل على:

- الميزانية،
- حساب النتائج،
- قائمة تدفقات الخزينة،
- جدول تغيرات الأموال الخاصة،
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحسابات النتائج.

– تنتج الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم القوائم المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة، فالقوائم المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلة، وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في القوائم المالية في شكل فصول ومجاميع. ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن بين:

- المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل،
- التكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله.

– تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية. وتقدم القوائم المالية إجباريا بالوحدة الوطنية، ويمكن القيام بتقريب المبالغ إلى آلاف الوحدات.

– كل عنصر من مكونات القوائم المالية لا بد أن يكون معرف بصورة واضحة وأن تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة:

- تسمية المؤسسة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للمؤسسة المقدمة للقوائم المالية،
- طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة)،
- تاريخ الإقفال،
- العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور.

وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية المؤسسة:

- عنوان مقر المؤسسة،
- الشكل القانوني،
- مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه،
- الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة،
- اسم المؤسسة الأم وتسمية الÐمع الذي تلحق به المؤسسة عند الاقتضاء،
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة،

– توفر القوائم المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة من ذلك أن:

- كل فصل من فصول الميزانية، حسابات النتائج، قائمة تدفقات الحزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة،
- يشتمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي.

وفي حالة تعذر إجراء مقارنة بسبب اختلاف المدة أو لأي سبب آخر، فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب وتغيير المعلومات التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

المطلب الثاني: الميزانية

تعتبر الميزانية مرآة عاكسة للوضعية المالية للكيان حيث أنها تحتوي على ملخص لنشاط الكيان، بالإضافة الى موجودات وحقوق هذا الكيان من جهة ومطالب والتزاماته من جهة أخرى، فهي قائمة تبين موارد المشروع "الأصول" والالتزامات المترتبة على هذه الموارد "الخصوم" وكذلك حقوق الملكية "حقوق أصحاب المشروع" في لحظة زمنية معينة، وهناك اصطلاحات مختلفة تستخدم للدلالة على الميزانية منها قائمة المركز المالي أو قائمة الوضع المالي.

1. المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية:

فرض النظام المحاسبي المالي عرض عناصر محددة كحد أدنى يجب إدراجها في الميزانية وهي[1]:

الأصول:

- التثبيتات غير المادية،

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم، 220-1، ص23.

- التثبيتات المادية،
- الإهتلاكات،
- المساهمات،
- الأصول المالية،
- المخزونات،
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)،
- الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)،
- خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة مؤسسات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى،
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة،
- الموردون والدائنون الآخرون،
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)،
- المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)،
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.
- بالإضافة إلى معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق[1]:
- وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات،
- حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة،
- مبالغ للدفع والاستلام،
- المؤسسة الأم،
- الفروع،
- المؤسسات المساهمة في المجتمع،
- جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين، ...)،

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره ، المادة رقم 220-3، ص-ص: 23-24.

- في إطار مؤسسات رؤوس الأموال، ومن أجل كل فئة أسهم،
- عدد الأسهم المرخصة، الصادرة، غير محررة كليا،
- القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية،
- تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية،
- عدد الأسهم التي تملكها المؤسسة، فروعها والمؤسسات المشتركة،
- الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع،
- حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم.

بالإضافة الى مبلغ توزيعات الحصص المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية وفي المجموع) وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستلام.

2. عرض الميزانية المحاسبية:

يتم تبويب حسابات الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي ضمن ثلاثة مجموعات رئيسية، حيث تصنف البنود المختلفة ضمن: الأصول، الخصوم والأموال الخاصة. ويتم تنظيم الأصول والخصوم في الميزانية ضمن عناصر جارية وعناصر غير جارية وفقا لشروط أبرزها معيار المدة الزمنية ويتم ترتيبها وفقا للبنية الهيكلية التالية[1]:

أ. الأصول:

تتكون الأصول من الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية، والموجهة لأن توفر لها منافع اقتصادية مستقبلية. وتشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها فإنها تشكل أصولا جارية.

- **الأصول غير الجارية:** وهي الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال، أو تلك الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية[2]. وتتمثل أهم هذه الأصول فيما يلي:

[1] المرسوم التنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادتين رقم 20 و21، ص 13.

[2] المرجع نفسه، المادة 21، ص 13.

➢ **التثبيتات غير المادية:** وهي أصل قابلة للتحديد غير نقدي وغير مادية، مراقبة ومستعملة من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية. ويقصد به تلك التثبيتات المعنوية (غير الملموسة) التي تحتوي على العموم تراخيص أو إجازات الاستعمال، المحلات التجارية المكتسبة، العلامات التجارية، البرامج المعلوماتية، براءات الاختراع، حقوق التأليف، مصاريف التطوير الخاصة بالقيم الثابتة، فارق الاقتناء (goodwill)، ...[1]

➢ **التثبيتات المادية:** وهو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يعد مدة السنة المالية[2]. وتشمل كل من: الأراضي، تهييئات الأراضي، المباني، التركيبات التقنية المعدات والأدوات الصناعية بالإضافة إلى القيم الثابتة المادية الأخرى.

➢ **التثبيتات في شكل امتياز:** وهي كل التثبيتات المادية أو غير المادية الموضوعة موضع الامتياز من قبل مانح الامتياز أو من طرف صاحب الامتياز (الممنوح له)، ويعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية تحت مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية[3].

➢ **التثبيتات الجاري إنجازها:** هي التثبيتات المادية أو غير المادية التي لا زالت لم تكتمل بعد في إنجازها، أي أنها في الواقع إنجازات الهدف منها أن تكون في النهاية تثبيتات. فهي إذن تثبيتات غير قابلة للاستعمال النهائي[4].

➢ **التثبيتات المالية:** ويقصد بها أساسا تلك السندات المثبتة، فهي عبارة عن أصول طويلة الأجل تتعدى مدة بقائها داخل المحفظة المالية للمؤسسة لاثني عشر شهرا، ونميز بين[5]:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة، خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على المؤسسة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها: المشاركة في المؤسسات الفرعية، المؤسسات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة.

[1] عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 94.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم، 220-1، ص8.

[3] عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 102.

[4] المرجع نفسه، ص 104.

[5] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 122-1، ص11.

- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها،
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك،
- القروض والديون التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي أو لا يسعها القيام ببيعها في الأجل القصير: الديون لدى الزبائن، وغيرها من ديون الاستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد على اثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.

- الأصول الجارية:

تضم الأصول الجارية الأصول التي تتوقع المؤسسة تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وإنجازها في شكل سيولة الخزينة، والأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي تتوقع المؤسسة تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا، بالإضافة إلى السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود[1]. وتتمثل أهم هذه الأصول فيما يلي:

- **لمحزونات:** تمثل المخزونات أصولا عندما تكون[2]:
  - تملكها المؤسسة وتكون معدة للبيع في إطار الاستغلال الجاري،
  - هي قيد الإنتاج بقصد إنجاز هذا البيع،
  - هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.
- **الديون الدائنة والاستخدامات المماثلة:** وهي ما للمؤسسة على الغير سواء كان ذلك من خلال النشاط الرئيسي أو كان نتيجة لأنشطة أخرى، وفي الحالة الأولى تعرف هذه الديون بالذمم المدينة التجارية، وتتكون من المدينون وأوراق القبض، أما الذمم المدينة غير التجارية فيمكن أن نسوق أمثلة عليها مثل سلف

[1] المرسوم التنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، المادتان رقم 21، ص 13.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 123-1، ص12.

الموظفين أو القروض الممنوحة للمؤسسات التابعة، ... ويجب عند تقويم تلك الأصول عمل مخصصات احتياطية في حالة وجود خسارة محتملة أو انخفاض في القيمة[1].

- **الموجودات وما يماثلها:** وهي تخص القيم القابلة للتوظيف والنقدية بالخزينة والودائع تحت الطلب، بالإضافة إلى أشباه الخزينة التي تتمثل في الاستثمارات قصيرة الأجل التي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد ومعروف من النقدية والتي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغير في قيمتها.[2]
- **رؤوس الأموال الخاصة:** وهو ما تبقى من أصول المؤسسة بعد طرح كل خصومها، فهي تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية. وتضم كل من رأس المال الصادر، العلاوات والاحتياطات، فارق التقييم، فارق إعادة التقييم، فارق المعادلة، الترحيل من جديد ونتيجة السنة المالية[3].

ب.الخصوم:

وهي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، والتي تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تملكها المؤسسة وتمثل منافع اقتصادية[4]. وتنقسم الخصوم إلى:

- **الخصوم غير الجارية:** وهي الالتزامات التي لا يتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمؤسسة، أو التي لا تستحق خلال اثني عشر شهرا، أو تلك التي قد يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من اثني عشر شهرا، وكذلك الالتزام الذي يتوقع أن سيتم إعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى لو استحق خلال الاثني عشر شهرا.
- **المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا:** وتتمثل فيما يلي:

- إعانات الاستثمار (أو التجهيز): وهي الأموال المخصصة من طرف الدولة والجماعات المحلية من أجل اقتناء أصل جديد، أو تمويل عملياتها على المدى الطويل،
- المؤونات: تتمثل مؤونات الأخطار والتكاليف في زيادة الخصوم المستحقة لآجال قصيرة أو طويلة، فإنها تعكس وجود مخاطر وخسائر متوقعة عند نهاية الدورة إلا أنها تتضمن عنصر عدم التأكد بشأن مبالغها وتحققها.

---

[1] مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص43.

[2] Ali Tazdait, Op.cit, p65.

[3] Ibid, p-p : 66-67.

[4] لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص171.

- **الضرائب:** وتتمثل في كل من الضرائب المؤجلة أصول، الضرائب المؤجلة خصوم ومؤونات الضرائب. والضرائب المؤجلة على الأصول هي مبالغ الضرائب على النتيجة المتوقع استرجاعها في الفترات المقبلة والمتعلقة بفروقات زمنية قابلة للخصم، أما الضرائب المؤجلة على الخصوم هي مبالغ الضرائب على النتيجة الواجب دفعها في السنوات المقبلة والمتعلقة بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة[1].

- **الاقتراضات والديون:** هي الموارد المالية الخارجية التي تحصلت عليها المؤسسة من المؤسسات المالية والبنوك، أو من الجمهور من أجل تمويل عملياتها التشغيلية والاستثمارية بصفة دائمة، وتساهم مع الأموال الخاصة في تغطية الاحتياجات الدائمة للمؤسسة، وتشمل: السندات، القروض البنكية طويلة الأجل وأوراق الدفع طويلة الأجل[2].

- **الخصوم الجارية:** هي الالتزامات التي يتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال أو خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال5. وتتضمن العناصر التالية:

➢ **الذمم الدائنة:** وهو ما على المؤسسة من التزامات تجاه الغير نتيجة لحصولها على البضائع بالأجل، أو حصولها على الخدمات بالأجل أيضا، وتتكون من الموردون، العاملون، ضرائب الدخل المستحقة،

➢ **القروض قصيرة الأجل:** وهي القروض التي حصلت عليها المؤسسات أو الأفراد ويتطلب تسديدها خلال فترة مالية واحدة.

المطلب الثالث: حساب النتيجة

وسوف نتطرق فيه هو الآخر لمفهوم حساب النتائج، المعلومات الدنيا وأخيرا طريقتي عرض هذه القائمة.

الفرع الأول: مفهوم حسابات النتائج

حساب النتائج هو كشف يلخص الأعباء والمنتجات المنجزة من طرف المنشأة خلال دورة مالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو السحب. ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية مع إبرازها إن كانت ربحا أو خسارة. كما بين النظام المحاسبي المالي أهم النتائج والنواتج والأعباء التي يجب أن تظهر في حساب

[1] Ali Tazdait, Op.cit, p-p : 70-71.

[2] Ibid, p72.

النتائج وشكل هذا الحساب الذي يجب إعداده تبعا لطبيعة الأعباء والنواتج، غير أنه بإمكان المؤسسات (وإضافة الى حساب النتيجة حسب الطبيعة) إعداد هذا الكشف حسب الوظيفة[1].

ولقد عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه: "بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)[2].

الفرع الثاني: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في حسابات النتائج

يتكون حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما المنتوجات والأعباء، ولقد عرفهما النظام المحاسبي المالي كما يلي:[3]

1. **المنتوجات:** تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل، أو زيادة في الأصول، أو انخفاض في الخصوم. كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

2. **الأعباء** :تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم. وتشمل الأعباء مخصصات الإهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

كما فرض النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يستوجب إظهارها في حسابات النتائج وهي:[4]

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال،
- منتجات الأنشطة العادية،
- المنتوجات المالية والأعباء المالية،
- أعباء المستخدمين،
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة،

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 85.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 130-1، ص24.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 156-08، مرجع سابق، المادتان رقم 25،26، ص 13.

[4] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 130-2، ص24.

- المخصصات للإهتلاك ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية،
- المخصصات للإهتلاك ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية،
- نتيجة الأنشطة العادية،
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)،
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع،
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

بالإضافة إلى المعلومات الأخرى المقدمة إما في حسابات النتائج، وإما في الملحق المكمل لحسابات النتائج[1]:

- تحليل منتجات الأنشطة العادية،
- مبلغ حصص الأرباح لكل سهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة،

وللمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق. فتستعمل إذن زيادة على مدونة حساب الأعباء والمنتوجات حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجاتها.

الفرع الثالث: عرض حسابات النتائج:

يمثل حسابات النتائج أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في بداية كل فترة مالية، حيث يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية وصولاً إلى تحديد نتيجة تلك العمليات والأنشطة (من ربح أو خسارة) من خلال طرح مجموع الأعباء من مجموع المنتوجات.

لقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض حسابات النتائج يجب مواءمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم، وهما:

- حسابات النتائج حسب الطبيعة،
- حسابات النتائج حسب الوظيفة.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 230-3، ص25.

1. **حساب النتائج (حسب الطبيعة):** يقوم على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (حصص الإهتلاكات، مشتريات البضائع، ...) وهو ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال. ومن أجل حساب النتيجة النهائية وفقا لهذه الطريقة، نحتاج إلى المرور عبر كل المراحل التالية:

أ. **النتيجة العملياتية:** وهي تمثل الناتج الصافي من العمليات التشغيلية التي قامت بها المؤسسة من خلال ممارسة الأنشطة الجارية (الأساسية)، أي عمليات التموين، الإنتاج والبيع، وتمثل النتيجة العملياتية مؤشر للربح الاقتصادي، وهي تقيس الأداء الاقتصادي والتجاري للمؤسسة بمعزل عن السياسات المالية والضريبية وتوزيعات رأس المال. ويتم التوصل إلى النتيجة العملياتية عن طريق استبعاد (طرح) كافة الأعباء العملياتية، وإضافة المنتوجات العملياتية.[1]

ومن أجل حساب النتيجة العملياتية حسب هاته الطريقة، نقوم بحساب كل من إنتاج السنة المالية، استهلاك السنة المالية، القيمة المضافة والفائض الإجمالي للاستغلال. وفيما يلي توضيح لكل العناصر السابقة:

– **نتاج السنة المالية:** يخص المؤسسات التي تقوم بإنتاج أو تحويل السلع والخدمات، ويمثل مجموع منتوجات جميع أصناف السلع والخدمات المنتجة من طرف المؤسسة. ويتضمن كل من مبيعات البضائع، المنتجات المصنعة، مبيعات الخدمات والمنتجات الملحقة، تغير المخزونات والمنتجات الجاري إنجازها، الإنتاج المثبت بالإضافة إلى إعانات الاستغلال[2].

– **استهلاك السنة المالية:** يتمثل في مجموع استهلاكات المؤسسة خلال السنة المالية من مشتريات السلع والخدمات، خدمات خارجية واستهلاكات أخرى بهدف ممارسة أنشطتها.

– **القيمة المضافة:** تمثل الثروة الحقيقية التي أضافتها المؤسسة مهما كان نوعها. فالقيمة المضافة تترجم ما أضافته المؤسسة ضمن نشاطها، وتعكس الفعالية التي تم بها دمج عناصر الإنتاج من رأس مال ويد عاملة وغيرها، وهي تمثل الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية، وتعتبر قياسا نقديا لما أضافته المؤسسة بوسائلها الإنتاجية الخاصة.

– **الفائض الإجمالي للاستغلال** :يقيس الفائض الإجمالي للاستغلال الربح الاقتصادي الخام الناجم عن دورة الاستغلال. وهو يمثل الفرق بين القيمة المضافة المنتجة من جهة، وأعباء العمال والضرائب

[1] لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص–ص:176–177.

[2] مبارك لسلوس، التسيير المالي .ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص27.

والرسوم والتسديدات المماثلة (ما عدا الضريبة على الأرباح) من جهة أخرى وبالتالي فهو لا يأخذ بعين الاعتبار القرارات المالية والسياسات الجبائية التي تتخذها المؤسسة، ويعتبر بذلك مؤشر دقيق يسمح بقياس أداء المؤسسة.

– **النتيجة العملياتية:** ويتم التوصل إليها بعد أن يعدل الفائض الإجمالي عن الاستغلال بالمنتجات و الأعباء العملياتية الأخرى، وكذلك بمخصصات الإهتلاكات والمؤونات واسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات.

ب. **النتيجة المالية:**

ويتم التوصل إليها وذلك من خلال طرح الأعباء المالية من المنتوجات المالية. ونقدم في الجدول التالي كلا من المنتوجات والأعباء المالية. والجدول التالي يوضح كلا من المنتجات والاعباء المالية:

الجدول رقم21

المنتوجات والأعباء المالية.

النواتج المالية	الأعباء المالية
• منتوجات المساهمات. • عائدات الأصول المالية. • عائدات الحسابات الدائنة. • فارق التقييم عن الأصول المالية–فوائض القيمة. • أرباح الصرف. • الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية. • المنتوجات المالية الأخرى.	• أعباء الفوائد. • الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات. • فارق التقييم عن أصول مالية–نواقص القيمة. • خسائر الصرف. • الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية. • الأعباء المالية الأخرى.
المجموع	المجموع
النتيجة	

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص–ص 51–52.

ج. **النتيجة الجارية قبل الضرائب:** ويتم الحصول على النتيجة الجارية قبل الضرائب انطلاقا من النتيجة العملياتية، وذلك بإضافة النتيجة المالية، ويمثل النتيجة "العادية" المحققة على إثر الأنشطة الجارية للمؤسسة.

د. **النتيجة الاستثنائية:** النتيجة الاستثنائية هي الفرق الصافي للمنتجات والأعباء الاستثنائية. ويتم حسابها من خلال المنتجات والأعباء الناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التميز عن النشاط العادي للمؤسسة وتمثل طابعا استثنائيا، مثل نزع الملكية، الكارثة الطبيعية وغير المتوقعة.

هـ. **النتيجة الصافية للسنة المالية:** وتساوي الفرق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية. ويتم حساب النتيجة انطلاقا من النتيجة الجارية قبل الضرائب، إذ تطرح منها الضرائب على الأرباح والضرائب المؤجلة، وتضاف إليها النتيجة الاستثنائية. وتشكل النتيجة الصافية القياس المحاسبي للربح الموزع للمساهمين، وأن الجزء من الأرباح الموجه للاحتياطات يشكل تمويل ذاتي لنمو المؤسسة.

2. **حسابات النتائج حسب الوظائف:**

ويقوم على مقاربة تحليلية للمؤسسة بحيث ترتب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، وهذا ما يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية والإدارية، دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية. ومن أجل إعداد هذه القائمة، فإنه يتطلب إعادة ترتيب الأعباء حسب طبيعتها (حصص الإهتلاكات، مشتريات البضائع، ...).

وتختلف هذه الطريقة عن الأولى في كيفية حساب النتيجة العملياتية، وتشترك معها في كيفية حساب كل من النتيجة المالية، النتيجة الجارية قبل الضرائب والنتيجة الاستثنائية. وعليه سوف نكتفي بتقديم كيفية حساب النتيجة العملياتية والتي تكون عبر المراحل التالية:

أ. **هامش الربح الإجمالي:** وهو البند الذي يبين نتائج النشاط الرئيسي في المؤسسات وينتج عن طرح كلفة المبيعات من رقم الأعمال، وتحرص المؤسسات على الحصول على هامش ربح عال حتى تتمكن لاحقا من تغطية مصاريف تشغيلها.

هامش الربح الإجمالي= رقم الأعمال –تكلفة المبيعات.

– **رقم الأعمال:** الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة من عمليات البيع الناجمة عن الأنشطة الأساسية للمؤسسة، وقد تكون هذه المبيعات نقدية أو آجلة، كما أن المقصود بالمبيعات هنا هي صافي المبيعات بعد استبعاد مردودات البيع ومبالغ الخصم المسموح به.

رقم الأعمال= إيرادات المبيعات – (مردودات ومسموحات المبيعات + الخصم المسموح به)

– **تكلفة المبيعات:** وهي تشكل الكلف التي تتحملها المؤسسة في سبيل توفير البضاعة المباعة للزبائن أو الخدمات المقدمة للعملاء، وتحسب هذه الكلف في المؤسسة التجارية من خلال:

تكلفة المبيعات = صافي المشتريات + المصاريف المدفوعة على المشتريات + بضاعة أول الفترة –بضاعة آخر الفترة.

بإنتاج السلعة وتصنيعها بدلا من شرائها.

كلفة البضاعة المباعة = بضاعة أول المدة (مواد خام + مواد تحت التشغيل + بضاعة جاهزة) + صافي مشتريات المواد الخام + أجور صناعية مباشرة + مصاريف صناعية مباشرة + مصاريف صناعية غير مباشرة –بضاعة آخر المدة (مواد خام+ بضاعة تحت التشغيل+ بضاعة جاهزة).

ب. **النتيجة العملياتية:**

وهو يمثل الناتج الصافي من العمليات التشغيلية التي قامت بها المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها الجاري (الأساسي). ويتم التوصل إليه بعد أن يعدل هامش الربح الإجمالي بالمنتوجات العملياتية الأخرى، واستبعاد كل من التكاليف التجارية، الأعباء الادارية والأعباء العملياتية الأخرى.

– **التكاليف التجارية:** فهي الأعباء الناتجة عن جهود المؤسسة المبذولة في بيع البضاعة، مثل: مصاريف الإعلان والدعاية، رواتب رجال البيع وعمولاتهم والعينات المجانية، ...

– **الأعباء الإدارية:** فهي الأعباء التي أنفقتها المؤسسة على أنشطتها الإدارية العامة، وتشمل مصاريف التأمين، الإيجارات، رواتب الإدارة والموظفين واهتلاك الأثاث والمباني المستخدمة في مكاتب المؤسسة.

النتيجة العملياتية = هامش الربح الاجمالي+ المنتوجات العملياتية الأخرى – التكاليف التجارية – الأعباء الإدارية –الأعباء العملياتية الأخرى.

المطلب الرابع: جدول سيولة الخزينة

نتطرق إليه من خلال مفهومه، أهدافه واهميته، وكذلك مكوناته وطريقة إعداد هذا الجدول.

الفرع الأول: مفهومه هدفه ومحتواه:

يعرض جدول سيولة الخزينة بهدف إعطاء مستخدمي الكشوف المالية معلومات حول قدرة المؤسسة على توليد السيولة المالية و كذلك حول طرق استعمالها، و يضم جدول سيولة الخزينة مداخيل و مخرجات الموجودات المالية الحاصلة خلال الدورة المالية حسب مصدرها حيث نجد التدفقات من الأنشطة الإنتاجية (غير مرتبطة بالاستثمار و التمويل)، و التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء، و تحصيل أموال عن بيع أصول طويلة الأجل)، التدفقات من الأنشطة التمويلية (تدفقات و أنشطة من شأنها تغيير حجم و بنية الأموال الخاصة أو القروض)، تدفقات ناشئة من فوائد و حصص الأسهم حيث تعرض منفصلة من دورة مالية الى أخرى خلال الأنشطة العملياتية للاستثمار و التمويل).[1]

والغرض الرئيسي منه هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية، وذلك لمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم للنقدية، وتقرر هذه القائمة عما يلي[2]:

- الآثار النقدية لعمليات المؤسسة خلال الفترة،
- لصفقاتها الاستثمارية،
- لصفقاتها التمويلية،
- صافي الزيادة أو النقصان في النقدية خلال الفترة.

الفرع الثاني: مكونات قائمة تدفقات الخزينة:

ينبغي على كل مؤسسة أن تعرض تدفقاتها النقدية خلال الفترة مبوبة إلى أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل بالطريقة التي تكون ملائمة لأعمالها، حيث يوفر التبويب حسب النشاط المعلومات التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز المالي للمؤسسة وأرصدة النقدية وما في حكمها، وفيما يلي تعريف لكل من الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية:

1. **الأنشطة التشغيلية:** هي الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المؤسسة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية .وتنشأ التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل في المقام الأول عن طريق

[1] لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، 180.

[2] دونالد كيسو جيري ويجانت، مرجع سبق ذكره، ص- ص:247-284.

أنشطة توليد الإيراد الرئيسي للمؤسسة، ولذلك فإنها تنتج بصفة عامة من المعاملات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، وتتضمن التدفقات التالية:[1]

– المتحصلات من بيع السلع والخدمات، أو من تحصيل الحسابات المدينة الخاصة بالعملاء (مدينون وأوراق القبض)، وكذلك المتحصلات من عوائد الاستثمار في الأوراق المالية أو أي نشاط لا يدخل ضمن النشاط الاستثماري أو التمويلي،

– المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة والخدمات المقدمة للعملاء وكذلك مقابل سداد الحسابات الدائنة الخاصة بالموردين (دائنون وأوراق دفع) وكذلك المدفوعات عن فوائد القروض وسداد الضرائب.

2. **الأنشطة الاستثمارية:** وهي عبارة عن الأنشطة التي تتعلق باقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى التي لا تدخل في حكم النقدية، وتتضمن التدفقات التالية:

– المتحصلات والمدفوعات لبيع أو حيازة الأصول المادية، غير المادية والأصول الأخرى طويلة الأجل،

– المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن التنازل أو حيازة أسهم مؤسسات أخرى،

– المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن القروض الممنوحة لأطراف أخرى.

3. **الأنشطة التمويلية:** عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات الأموال الخاصة والقروض الخاصة بالمؤسسة. وتتضمن التدفقات التالية[2]:

– المقبوضات النقدية الناشئة من إصدار الأسهم أو صكوك الملكية الأخرى،

– المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أو استرداد أسهم المؤسسة،

– المقبوضات النقدية من إصدار صكوك المديونية والقروض وأوراق الدفع والسندات والرهونات والسلفيات الأخرى قصيرة وطويلة الأجل.

ومع مراعاة أن المعاملة الواحدة في بعض الحالات قد تتضمن تدفقات نقدية تمكن من تبويب كل منها تبويبا مختلفا. فمثلا السداد النقدي لقرض ما يتضمن كل من فائدة القرض ومبلغ القرض الأصلي، أما فائدة القرض فتبوب على انها نشاط تشغيلي في حين يتم تبويب القرض الأصلي على أنه نشاط تمويلي.

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 347.

[2] أحمد نور، المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 788.

الفرع الثالث: إعداد جدول سيولة الخزينة

قبل الحديث عن طرق الإعداد والخطوات الواجب إتباعها لإعداد قائمة التدفقات النقدية، لا بد من الإشارة إلى المعلومات والبيانات اللازم توافرها لإعداد هذه القائمة، وهي: ميزانيتين مقارنتين، حسابات النتائج للفترة المالية الحالية، ومعلومات إضافية معينة نستخرجها من الملحق. وتعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين: المباشرة وغير المباشرة، وسواء استخدمت الطريقة الأولى أو الثانية فإن النتيجة واحدة، ويكون الاختلاف فقط في طريقة عرض المعلومات المحاسبية ضمن النشاط التشغيلي، وتستخرج صافي التدفقات النقدية في هذا النشاط بشكل مختلف تحت كل من الطريقتين، بينما يكون الجزء الخاص بإيجاد التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية هو نفسه. ويسمح النظام المحاسبي المالي بإتباع أي طريقة ولكنه يشجع على إتباع الطريقة المباشرة، ونوضح فيما يلي خطوات إعداد جدول سيولة الخزينة[1]:

1. **الخطوة الأولى:** تحديد التغير في النقدية كفرق بين رصيد النقدية في أول الفترة وآخرها. وهذا إجراء بسيط يستنتج مباشرة من أرصدة النقدية في الميزانيتين.
2. **الخطوة الثانية:** تحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، وهذا إجراء معقد يتطلب تحليل حسابات النتائج الحالية وتحويل الدخل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي، كما يتطلب أيضا مقارنة الميزانيتين وكذلك يتطلب بيانات عن عمليات منتقاة. وفي هذه الخطوة يمكن تطبيق الطريقة المباشرة أو غير المباشرة.[2]

- **الطريقة المباشرة:** ويطلق على هاته الطريقة أيضا طريقة حسابات النتائج، حيث يتم بموجبها تحديد كل من المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، ويكون الفرق بينهما هو صافي التدفقات النقدية المرتبطة بذلك النشاط، ويتم الإفصاح إما من خلال[3]:
  - السجلات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة،
  - عن طريق تعديل المبيعات، تكلفة المبيعات، وكذلك باقي بنود حسابات النتائج بما يلي:
    - التغيرات خلال الفترة في المخزون والمدينين الزبائن والدائنين من العمليات التشغيلية،
    - البنود غير النقدية الأخرى مثل مصروفات الاهتلاك، المؤونات، وخسائر القيمة،

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص348.

[2] لخضر علاوي، ص176.

[3] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بيان التدفقات النقدية، مرجع سبق ذكره، ص35.

- البنود الأخرى التي يكون أثرها النقدي مرتبط بالتدفقات النقدية للأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

➢ **الطريقة غير المباشرة:** ويشار إليها بطريق التوفيق أو التسويات، حيث تبدأ بصافي نتيجة السنة المالية من واقع حسابات النتائج وتحوله إلى صافي تدفقات نقدية مرتبطة بأنشطة التشغيل، أي أن الطريقة غير المباشرة تنطوي على إجراء تعديلات أو تسويات على النتيجة الصافية بالنسبة للبنود التي أثرت على النتيجة الصافية ولكنها لم تؤثر على النقدية، وتضم هذه البنود:

- التغيرات خلال الفترة في المخزون والمدينين والدائنين من العمليات التشغيلية،
- البنود غير النقدية كاستهلاك الموجودات الثابتة، المخصصات، الضرائب المؤجلة، مكاسب وخسائر تحويل العملة غير المحققة، والأرباح غير الموزعة من مؤسسات زميلة أو حقوق أقلية،
- باقي البنود التي تعتبر آثارها النقدية خاصة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

3. **الخطوة الثالثة**[1]: تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، وذلك عن طريق الإفصاح عن إجمالي المقبوضات والمدفوعات للبنود الرئيسية بطريقة منفصلة أي بإجمالي قيمتها ودون إجراء مقاصة بينهما.
4. **الخطوة الرابعة:** يتم هنا جمع صافي التدفقات النقدية بين مختلف الأنشطة (التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية)، وهو ما يجب أن يتساوى مع التغير في النقدية وما يعادلها. حيث يجمع الرصيد إلى النقدية وما يعادلها ليتطابق مع رصيد النقدية وما يعادلها في آخر المدة[2].

المطلب الخامس: قائمة تغيرات الأموال الخاصة

يهتم هذا المطلب بعرض مفهوم قائمة تغيرات الأموال الخاصة، أهمية هذه القائمة، المعلومات الدنيا الواجب توفرها حسب النظام المحاسبي المالي، وأخيرا كيفية إعداد هذه القائمة.

الفرع الأول: مفهوم قائمة تغيرات الأموال الخاصة

يعرض جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا لحركة مكونات رؤوس الأموال خلال الدورة المالية، وهذا من خلال عرض النتيجة الصافية للسنة المالية، تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المسجل أثرها مباشرة كرؤوس أموال، المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار

[1] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بيان التدفقات النقدية، مرجع سبق ذكره، ص 36.

[2] المرجع نفسه، ص 36.

تصحيح أخطاء هامة، عمليات الرسملة (الرفع، الخفض، التسديد وغيرها)، توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال الدورة المالية.[1]

وتعتبر كذلك قائمة تغير الأموال الخاصة حلقة الربط بين حسابات النتائج وبين الميزانية، ولكن مع تعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره، ولقد تم إصدار هذه القائمة لأول مرة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية سنة 1997.

وقد عرف النظام المحاسبي المالي قائمة تغيرات الأموال الخاصة بأنها "تشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية"[2].

الفرع الثاني: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة تغيرات الأموال الخاصة

لقد قدم النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا مطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي:

- لنتيجة الصافية للسنة المالية،
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال،
- المنتجات 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.

الفرع الثالث: إعداد قائمة تغيرات الأموال الخاصة

من أجل إعداد قائمة تغيرات الأموال الخاصة يجب التأكيد على نقطتين أساسيتين هما:

أ. **البنود الأساسية المكونة لها:** وتتكون حسابات الأموال الخاصة من البنود الأساسية التالية:

- رأسمال المؤسسة،
- علاوة الإصدار،
- فارق التقييم،
- فارق إعادة التقييم،

[1] لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص184.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص23.

- الاحتياطات والنتيجة.

ب.المعاملات المؤثرة في ارصدتها: تتمثل المعاملات التي تحدث خلال الفترة وتؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة فيما يلي:

1. **التغييرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الهامة:** تقوم المؤسسات في بعض الأحيان بإجراء تغيير من طريقة محاسبية إلى أخرى مثل تغيير طريقة الاهتلاك أو تصحيح أخطاء في التقديرات المحاسبية. ووفقا للنظام المحاسبي المالي فإن تغييرات الطرق المحاسبية تخص تغييرات المبادئ، والأسس، والاتفاقيات، والقواعد والممارسات الخصوصية التي تطبقها أي مؤسسة لإعداد وتقديم قوائمها المالية. ولا يعمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم القوائم المالية للمؤسسة المعنية[1].
2. ويتم تعديل أرصدة حسابات الأموال الخاصة في أول خطوة عند إعداد قائمة تغير الأموال الخاصة بأثر التغيرات في السياسات المحاسبية.
3. **مكاسب وخسائر إعادة تقييم التثبيتات:** الخطوة الثانية لإظهار المعاملات التي تؤثر على أرصدة الأموال الخاصة هي المكاسب أو الخسائر عن إعادة تقييم التثبيتات التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي، والتي ترحل مباشرة إلى حسابات الأموال الخاصة (تحت العمود الخاص بإعادة التقييم)، ولا يتم إظهارها في حسابات النتائج.[2]
4. **النتيجة الصافية:** الخطوة الثالثة في بنود المعاملات التي تؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة هي النتيجة الصافية لحسابات النتائج. وتكون موجبة إذا كان صافي ربح وسالبة إذا كانت خسارة.[3]
5. **المعاملات مع الملاك والتحويلات بين حسابات الأموال الخاصة:** وتشمل ما يلي[4]:

❖زيادة رأس المال: (من خلال إصدار أسهم جديدة) وقد تكون الزيادة بدون علاوة فتظهر تحت عمود رأس المال وقد تكون الزيادة بعلاوة إصدار فتظهر قيمة الزيادة تحت عمود رأس المال أما قيمة العلاوة فتظهر تحت عمود (علاوة إصدار).

❖الحصص المدفوعة: وتظهر بالسالب تحت عمود الاحتياطات والنتائج،

❖الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج.

---

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المواد 138-3، 138-2، ص21.

[2] المرجع نفسه، المواد 138-2، 138-3، ص21.

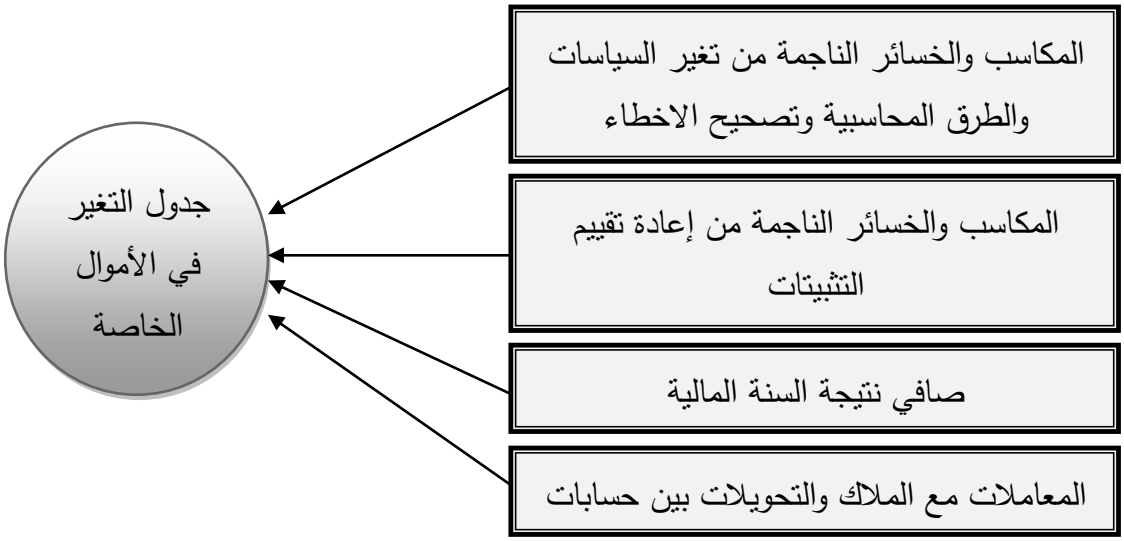
[3] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 251.

[4] المرجع نفسه، ص254.

ويعرض الشكل التوضيحي التالي المعاملات التي تحدث خلال الفترة وتؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة:

الشكل رقم: 05

المعاملات التي تحدث خلال الفترة على ارصدة حسابات الأموال الخاصة



المصدر: طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان نظرة حالية ومستقبلية، مرجع سبق ذكره، ص 250.

المطلب السادس: الملاحق

يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة. ويشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية:[1]

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية،
- مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات أموال الخزينة وقائمة تغيرات الأموال الخاصة،
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة، والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي يحتمل أن تكون حصلت مع تلك المؤسسات أو مسيريها،

[1] لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 158.

- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة لاكتساب صورة وفية.

وتخص المعلومات الموجودة في الملحق أربعة أبعاد للمؤسسة، وهي: اقتصادية، قانونية، جبائيه واجتماعية، وتظهر في عدة نماذج حسب الهدف المنشود منها.

ولقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية، وهذه الجداول هي:

- جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية،
- جدول الإهتلاكات،
- جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية،
- جدول المؤونات،
- جدول المساهمات (فروع ووحدات مشتركة)، بيان استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند إقفال السنة المالية.

المبحث الثالث: الإفصاح عن الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

من خلال هذا المبحث نتطرق الى شروط العرض والافصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية، ومختلف نقاط تأثير الإفصاح عن هذه الضريبة من عدمه على مصداقية وشفافية هذه القوائم.

المطلب الأول: عرض الضرائب المؤجلة:

عند عرض الضرائب المؤجلة في القوائم المالية يلزم النظام المحاسبي المالي على ضرورة توفر الحد الأدنى من المعلومات المالية فيما يخص الإفصاح عن الضريبة المؤجلة، كما يتيح النظام المحاسبي المالي إمكانية المقاصة بين أصول وخصوم الضرائب المؤجلة ولكن في ضروف استثنائية.

1. **معلومات يجب الإفصاح عنها:** من ضمن المعلومات التي يجب أن تظهر في الملحق نجد:

- وجوب عرض وبشكل منفصل المكونات الأساسية لنفقات (إيراد)الضرائب، حيث يمكن أن تتضمن[1]:

- ايراد (نفقات) الضرائب المستحقة.
- كل تسوية تسجل خلال الفترة الخاصة بالضرائب المستحقة لفترات سابقة.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 219.

- مبلغ نفقة (ايراد) الضرائب المؤجلة المتصلة بنشأة وانعكاس الفروقات المؤقتة.
- مبلغ نفقة (أيراد) الضرائب المؤجلة المتصلة بتغير معدل الضريبة أو تسوية الضرائب الجديدة.
- مبلغ المنافع الناتجة عن العجز الضريبي، القرض الضريبي أو الفروقات المؤقتة الخاص بفترة سابقة وغير مسجلة مسبقا والتي تستعمل لتخفيض نفقة الضرائب المستحقة.
- مبلغ المنافع الناتجة عن العجز الضريبي، القرض الضريبي أو الفروقات المؤقتة الخاص بفترة سابقة وغير مسجلة مسبقا والمستعملة لتخفيض نفقة الضرائب المؤجلة.
- مبلغ نفقة (ايراد) الضرائب المتصلة بتغيرات الطرق المحاسبية والأخطاء المدرجة في النتيجة وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS08)، لأنه لا يمكن أن تسجل بأثر رجعي.

– وجوب عرض العناصر التالية بشكل منفصل:

- مجموع الضرائب المستحقة والمؤجلة المتعلقة بالعناصر المدينة أو الدائنة في الأموال الخاصة.
- شرح تعديل معدل الضريبة المطبق مقارنة مع الفترات السابقة.
- مبلغ الفروقات المؤقتة المخصومة، العجز الضريبي والقرض الضريبي، عندما لا يوجد أصل ضريبي مسجل في الميزانية.

2. **المقاصة بين أصول وخصوم الضرائب المؤجلة:** يجب على الكيان أن يعوض أصول وخصوم الضرائب المستحقة، إذا وفقط إذا[1]:

– لدى المؤسسة حق قانوني واجب النفاذ لتعويض المبلغ المسجل.

– الاهتمام إما بتسوية المبلغ الصافي وإما بتحقيق الأصول وتسوية الخصوم في وقت واحد.

– على الرغم من أن الأصول والخصوم المستحقة تقيم بانفصال يتم التعويض في الميزانية، حيث أنه من المفروض أن يكون لديه حق قانوني ملزم من أجل تعويض أصول وخصوم الضرائب المستحقة عندما يتعلق الأمر بالضريبة على النتيجة المفروضة من طرف السلطات الجبائية.

– يجب أن تعوض المؤسسة أصول وخصوم الضرائب المؤجلة إذا وفقط إذا[2]:

- الكيان لديه حق قانوني واجب النفاذ لتعويض أصول وخصوم الضرائب المستحقة.
- أصول وخصوم الضرائب المؤجلة المتعلقة بالضريبة على النتيجة المفروضة من طرف نفس السلطة الجبائية.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص–ص:219–220.

[2] طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص126.

- من أجل تجنب الحاجة إلى جدول مفصل لتواريخ انعكاس الفروقات المؤقتة، يفرض المعيار الحالي على لمؤسسة تعويض أصول وخصوم الضرائب المؤجلة لنفس المؤسسة الخاضع للضريبة، إذا كانت مرتبطة بالضرائب على النتيجة المفروضة من طرف نفس السلطة الجبائية والمؤسسة لديها حق قانوني واجب النفاذ من أجل تعويض أصول وخصوم الضرائب المستحقة.

المطلب الثاني: تأثير الضرائب المؤجلة على الإفصاح في القوائم المالية

من خلال هذا المطلب نحاول طرح تأثير الضرائب المؤجلة على القوائم المالية وذلك من خلال العرض والافصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي مع مراعات احكام التشريع الضريبي الجزائري.

حيث ينص المعيار المحاسبي الدولي "ضرائب الدخل" (IAS12) المعدل على انه عندما تعد منشاة ما ميزانيتها مصنفة (فصل الاصول و الالتزامات المتداولة عن غير المتداولة) لا يتم ابدا إدراج الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة في الفئة الجارية (المتداولة)[1] وهذا ما يتبناه النظام المحاسبي المالي، ولا يعلل المعيار الاساس المنطقي لهذا الحظر ولعل السبب يكمن في اشتراط قيام المنشئات بتقدير مبالغ وانماط انعكاس الفروق المؤقتة ثبت انه امر صعب، والحقيقة ان مدى او نطاق هذه الجدولة سيكون محددا بعض الشيء حيث ان الشغل الشاغل سيكون في تقدير ما اذا كانت الفروق المتوقعة ستحدث قبل هذه السنة المالية او خلالها.

ولمعرفة أثر آلية الضريبة المؤجلة على القوائم المالية للمنشاة نقوم بعرض مثال للمنشاة X حيث قامت هذه الأخيرة بإعداد قوائمها المالية وفق مبادئ النظام المحاسبي المالي ولكن وفق حالتين الأولى تكون بدون استعمال آلية الضريبة المؤجلة والثانية تكون بعد استخدام هذه الآلية.

الحالة الأولى: بدون استعمال آلية الضريبة المؤجلة

بافتراض ان المنشاة قد حققت نتيجة محاسبية عادية للسنة المالية **ن** قدرت بـ 10.000.000دج مع معدل للضريبة على الأرباح يساوي 26%، وقد قامت النشأة في سبيل تحقيق هذه النتيجة بتقييد مبلغ أعباء العطل المدفوعة الخاصة السداسي الثاني والتي تعتبر أعباء مقبولة محاسبيا يجب تخفيضها، فيظهر جدول حساب النتيجة كما يلي:

[1] http/www.focusifrs.com.Op.Cit. Consulté le 13|04|2016 à 09:45.

جدول حساب النتيجة المحاسبية		
النتيجة العادية قبل الضريبة	A	10.000.000,00
الضريبة المستحقة على النتيجة العادية **(26%)**	B	2.600.000,00
الضريبة المؤجلة على النتيجة العادية	C	-
النتيجة الصافية للنشاط	(C+B)-A=	7.400.000,00

من خلال جدول حساب النتيجة المحاسبية تظهر النتيجة بقيمتها الاقتصادية الحقيقية والتي تساوي 7.500.000دج مع تحمل تكلفة ضريبية بقيمة 2.500.000دج، الا ان النظام الضريبي الجزائري لا يقبل بخصم أعباء العطل مدفوعة الاجر للسداسي الثاني باعتبارها أعباء لم تتحقق ويفرض على المنشاء بإعادة دمجها وعدم تخفيضها من النتيجة المحاسبية جدول حساب النتيجة كما يلي:

جدول حساب النتيجة المحاسبية		
البيان		المبلغ
مصاريف المستخدمين		
–أعباء العطل المدفوعة للسداسي الثاني للسنة ن		- 2.000.000,00
النتيجة العادية قبل الضريبة	A	10.000.000,00
إعادة ادماج مؤقت (أعباء العطل مدفوعة للسداسي الثاني)	B	2.000.000,00
النتيجة الخاضعة للضريبة	A+B	12.000.000,00
الضريبة المستحقة على النتيجة العادية **(26%)**		3.120.000,00
الضريبة المؤجلة على النتيجة العادية		
النتيجة الصافية		6.880.000,00

بعد إعادة ادماج أعباء العطل المدفوعة للسداسي الثاني نلاحظ ان مقدار الضريبة قدر ارتفع الى 3.120.000,00دج عوض 2.600.000,00دج أي بفارق 520.000,00دج والتي تمثل الضريبة على الأعباء المدمجة وهذا ما أدى الى تغير القيمة الاقتصادية الحقيقية للنتيجة المحاسبية وانخفاضها وبالتالي الاخلال بمصداقية وشفافية القوائم المالية.

الحالة الثانية: من خلال استعمال آلية الضريبة المؤجلة

تأتي هذه الآلية للحفاظ على كل من التكلفة الضريبة الواجبة السداد وفق نصوص التشريع الضريبي مع المحافظة على القيمة الاقتصادية الحقيقة للنتيجة المحاسبية، وذلك من خلال اثبات قسط الضريبة المستحقة على الأعباء المعاد ادماجها والناتجة علن الفروق المؤقتة ضمن حساب الضريبة المؤجلة من حـ/133 حساب مدين الى ح/ 692 حساب دائن بمقدار 520.000,00دج، ويظهر جدول حساب النتيجة كما يلي:

جدول حساب النتيجة المحاسبية		
النتيجة العادية قبل الضريبة	A	10.000.000,00
الضريبة المستحقة على النتيجة العادية **(26%)**	B	3.120.000,00
الضريبة المؤجلة على النتيجة العادية	C	520.000,00
النتيجة الصافية للنشاط	C+B-A=	7.400.000,00

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان النتيجة المحاسبية حافظت على قيمتها الاقتصادية الحقيقية مع دفع مبلغ الضريبة كاملا ولكن سجلت المنشاء تسبيقا ضريبيا (ضرائب مؤجلة أصول) يتم استرداده في السنة ن+1 سنه تحقق العبء وذلك من خلال عكس القيد السابق في 12/31/ن+1 بجعل حـ/692 مدين وحـ/133 دائن بمبلغ 520.000,00دج

كما يظهر أيضا الحساب حـ/133 ضرائب مؤجلة أصول في ميزانية المنشاة في باب الخصوم غير المتداولة كدين ضريبي مستحق للمنشاة على حساب الإدارة الجبائية.

خلاصـــــة الفصل

تم خلال هذا الفصل التطرق الى ماهية الإفصاح المحاسبي وذلك من خلال عرض ماهيته، مقومات الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه والافصاح عن القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولي IAS ومعايير اعداد التقارير المالية IFRS.

وتشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين، الأول قوائم مالية أساسية والثاني قوائم مكملة للقوائم الأساسية، أما الأساسية فهي القوائم التي يتعين على الكيانات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين وهي:

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة التغير في حقوق الملكية.
- قائمة التدفقات النقدية.

ثم انتقلنا الى خصوصية الافصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي وخاصة الشق الذي يعنى بالإفصاح عن الضرائب المؤجلة، وذلك من خلال عرض قواعد اعداد وتقديم القوائم المالية والتي تتماشى في مبادئها مع ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، ثم عرض القوائم المالية التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في:

- الميزانية؛
- جدول حساب النتيجة؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- قائمة تغيرات الأموال الخاصة؛
- الملاحق.

بالإضافة الى عرض الضرائب المؤجلة من خلال هذه القوائم المالية واهم نقاط تأثير الضرائب المؤجلة في هذه القوائم في قائمتي الميزانية وجدول حساب النتيجة.

الفصل التطبيقي:

دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري من البحث الى إشكالية الضريبة المؤجلة وكيفية اثباتها ومعالجتها محاسبيا وكذلك الافصاح عنها في القوائم المالية، نقوم من خلال هذا الفصل التطبيقي بإسقاط الجانب النظري على الواقع العملي في البيئة الاقتصادية الجزائرية وذلك من خلال مبحثين رئيسيين.

المبحث الأول خصصناه لدراسة الحالة لشركة الأسهم الرياض سطيف وهي عبارة عن مجمع شركات لصناعة وبيع العجائن ومشتقات الجبوب، حيث قمنا اجراء دراسة ميدانية تشمل الفترة الممتدة من 2010 الى 2015 من خلال عرض مختلف الحالات المنشئة للضريبة المؤجلة والتي واجهة الشركة خلال الفترة محل الدراسة بعرض التسجيلات المحاسبية لها وكذلك أثرها على القوائم المالية للسنوات المالية من 2010 الى 2015.

اما المبحث الثاني فخصصناه لدراسة إحصائية عن طريق الاستبيان كمحاكات للدراسة الحالة لشركة الأسهم الرياض سطيف، وذلك لتوسيع مجتمع الدراسة ليشمل مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وليس مؤسسة واحدة فقط، حيث تضمنت هذه الدراسة الاستبيانية قائمة استقصائية يتم الإجابة عليها من طرف مهنيين وأطراف ذات علاقة يعملون بمؤسسات اقتصادية جزائرية تنشط على مستوى عدة ولايات من الوطن، ثم اخضاع هذه الاستبيانة الى معالجة إحصائية باستخدام برنامج SPSS وتعليق على مخرجاته ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة ككل.

المبحث الأول: دراسة حالة مجمع الرياض سطيف

في إطار الثورة التنموية التي شهدتها البلاد بعد الاستقلال في الفترة الممتدة من السبعينات وبداية الثمانينات عمدت الدولة بناء اقتصاد قوي وذلك بدعم وتفعيل القطاع الصناعي في مختلف مجالاته ومنها الفلاحي والغذائي بأنشاء مؤسسات صناعية قادرة على استغلال الإمكانات المادية والبشرية التي تتوفر عليها البلاد وتوجيهها لتحقيق الاكتفاء الذاتي ومن ثم محاولة التصدير الى خارج الوطن.

وتطبيقا للمرسوم التنفيذي 82/376 المؤرخ في 1982/11/27 المتضمن هيكلة الشركات الوطنية، تمت إعادة هيكلة الشركات الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية والكسكسي، وانبثقت عنها خمس شركات كبرى عبر كامل التراب الوطني وهي الرياض الجزائر، الرياض بلعباس، الرياض تيارت، الرياض قسنطينة والرياض سطيف، وتعتبر هذه الأخيرة شركة ذات أسهم برأس مال يقدر 4.054.530.000 دج ، وتحولت إلى شركة ذات أسهم يوم 02 أفريل سنة 1990 وتم تفريعها إلى شركات تابعة في أكتوبر 1997، و يكمن النشاط الصناعي لمجمع الرياض سطيف في تحويل الحبوب (القمح الصلب و اللين) وإنتاج وتسويق المواد المشتقة (سميد، دقيق، عجائن غذائية، كسكسي).

المطلب الأول: تعريف بمجموعة الرياض سطيف

ظهرت الرياض سطيف كشركة اقتصادية عمومية، حيث مرت بمرحلة الاشتراكية والتخطيط المركزي في السبعينيات، والهيكلة العضوية في بداية الثمانينات، ثم الاستقلالية سنة 1988 لينتهي الأمر بها في 01أكتوبر 1997 بتكوين مجموعة.

بعد القيام بعملية اللجوء العلني للادخار ودخول المجموعة الرياض سطيف إلى البورصة، أصبحت ملزمة بموجب المادة 732 مكرر من القانون التجاري الجزائري، بتوحيد حسابات شركاتها التبعة لها ونشرها، من أجل توضيح الوضعية المالية والنتائج الموحدة خاصة اتجاه مساهميها الخواص الذين كانوا يملكون 20% من رأس مالها، هذا الإلزام دفع المجموعة الرياض إلى القيام بعملية توحيد حسابات دقيقة وواضحة، ويعتبر هذا سببا في اختيار مجموعة الرياض سطيف للإجراء الدراسة التطبيقية باعتباره من أولى المجموعات الجزائرية التي قامت بتوحيد حساباتها، وبهذا يكون لها خبرة معتبرة في المجال توحيد الحسابات.

عند صدور قانون استقلال المؤسسات 1988 عرفت شركات الرياض، ومن بينها شركة الرياض سطيف عمليات التطهير المالي كما تم في هذه المرحلة دمج الوحدات الإنتاجية مع وحدات التوزيع وخلق ما يسمى بالوحدة الإنتاجية التجارية، والتخلي عن الوظائف الثانوية والانشغال بالوظائف الأساسية، بسبب هذه الإصلاحات تحولت شركة الرياض سطيف إلى شركة مساهمة تخضع إلى أحكام القانون التجاري ابتداء من 02 أفريل 1990 برأس مال قدر ب 100.000.000 دج أي 1000 سهم بـ 100.000 دج لسهم، حيث يمتلك صندوق المساهمة لصناعات الغذائية 350 سهم، صندوق المساهمات الصناعية المتنوعة 250 سهم، صندوق المساهمات للمناجم والمحروقات والمياه 200 سهم وصندوق المساهمات للخدمات 200 سهم، ومن أهم الأحداث التي مرت على الرياض سطيف ما يلي:

- في سنة 1992 تم رفع رأس مال الاجتماعي لشركة الرياض سطيف من 10.000.000دج إلى 550.000.000دج.
- في 3 مارس 1993 رفع رأس المال الاجتماعي لشركة من 550.000.000 دج إلى 850.000.000 دج عن طريق إصدار أسهم نقدية وإدماج الاحتياطات.
- في 4 ماي 1994 حول رأس المال كليا الى فائدة صندوق المساهمات الصناعية والزراعية والغذائية بموجب الأمر 25/95 المتعلق بتسيير الأموال المنقولة لدولة.
- في 28 أفريل 1997 تحولت أسهم الشركة كليا إلى فائدة الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية الأساسية، حيث تم رفع لرأس المال من 850.000.000 دج إلى 4.000.000.000 دج
- تشكلت المجموعة ابتداء من 1 اكتوبر 1997.
- تم رفع رأس مال المجموعة بعد عرض المذكرة الإعلامية مرفقة بطلب التأشير على لجنة التنظيم ومراقبة عمليات البورصة، وذلك عن طريق اللجوء العلني للادخار وتمت الموافقة والحصول على تأشيرة اللجنة في 27 جوان 1998 تحت رقم 01/98 بعدها مباشرتا قامت الشركة الأم بفتح مليون سهم للاكتتاب.

من خلال قرار المجلس الوطني لمساهمات الدولية في جلسة منعقدة بتاريخ 1998/02/05 المتمثل إدخال الشركة العمومية المسمات الرياض سطيف ببورصة القيم في الجزائر، عن طريق زيادة رأس المال الاجتماعي، ثم بعد انعقاد مداولات الجمعية العامة غير عادية لمجموعة الرياض سطيف في 1998/04/29 التي حددت الإطار العام لرفع رأس المال عن طريق اللجوء العلني لادخار، وقبول الأسهم

في التسعيرة، حيث إن الأسهم موضع الإصدار هي إسمية، عادية، محررة كلية للاكتتاب وقابلة لتنازل بسعر إصدار قدر ب 2300 دج.

تم فعلا رفع رأس مال رياض سطيف الى5000.000.000دج أي 5000.000 سهم بقيمة إسمية 1000دج و قيمة إصدار 2300 دج لسهم الواحد في 14 أفريل 1999 كما تم تعديل القانون الأساسي لشركة الأم في 2006، اتخاذ قرار الخروج من البورصة وتعويض المساهمين بمبلغ 1500دج لسهم، حيث يمثل الفرق بين 2300 دج و150 دج تقريبا عن الأرباح وزعت على المساهمين بين سنة 1997 وسنة 2006، مما أدى بالمساهمين إلى الخروج دون الخسارة أو ربح محقق فاصبح مجموعة رياض سطيف ذات لرأس مال يقدر 4.054.530.000 دج، وعملية الاكتتاب والتسديدات المقدمة دون مصاريف إضافية تتم في الشبابيك البنوك للمصارف المالية التالية:

- بنك الفلاحة والتنمية الريفي.
- بنك الجزائر الخارجي.
- بنك التنمية المحلية.
- البنك المركزي الجزائري.
- الصندوق الوطني لتوفير والاحتياط.
- الصندوق الوطني لتعاون الفلاحي.
- القرض الشعبي الجزائري.

المطلب الثاني: معلومات عامة عن مجموعة الرياض سطيف

يمكن تقديم أهم المعلومات عن مجموعة الرياض سطيف فيما يلي:

الفرع الأول: نشاطاتها

تسمى الشركة الرياض سطيف بالمؤسسة الصناعية الغذائية من الحبوب ومشتقاتها، وهي عبارة عن شركة ذات أسهم برأس مال قدره 000,00 530 054 4 دج، أنشئت بتاريخ 1990/04/02 ويتمثل الموضوع الاجتماعي لمجموعة الرياض سطيف في:

-البحث والتنمية الصناعية، الإنتاج، التحويل، التوضيب، الترقية، التسويق والتويع على كافة المراحل لمواد الصناعية الغذائية.

– التموين وصيانة التجهيزات وعتاد الصناعات الغذائية.

– تطبيق استراتيجية التنمية الصناعية، التكنلوجية، التجارية، وترقية منتجات الصناعات الغذائية بما في ذلك الدخول في **الشراكة مع شركات أخرى و/أو إنشاء شركات تابعة.**

بصفة عامة لعبت المجموعة دورا كبير منذ نشأتها، حيث اهتمت بتحويل قطاع الحبوب الجزائري وكذلك بتوفير خدمات مستمرة ذات جودة عالية للمستهلكين، وتطوير علاقات العمل والتجارة على المستوى الوطني، وأهم الأنشطة التي تمارسها وتعتمد عليها مجموعة الرياض سطيف هي طحن الحبوب وإنتاج وتسويق السميد، الدقيق العجائن الغذائية، الكسكسي، وبقيا الطحين وكل البضائع الأخرى التي تخص الصناعة الغذائية.

الفرع الثاني: إمكانيات مجموعة الرياض سطيف

من خلال ممارسة النشاط التحويلي لمجموعة الرياض سطيف من طرف 08 شركات تابعة ذات أسهم 7 منها تختص في تحويل القمح الصلب واللين، موفرة بذلك للسوق الجزائري كميات معتبرة من الإنتاج كما يلي:

- 3170 طن/ يوم من السميد من القمح الصلب.
- 1130 طن/ يوم من الدقيق من القمح اللين.
- 60 طن/ يوم من العجائن الغذائية.
- 12 طن/ يوم من الكسكسي.
- 6 طن/ يوم من العجائن بدون غلوتين موجهة لمرضى الأمعاء.
- 6 طن/ يوم من الدقيق اللبني للأطفال(farine l'actée infantile) .

حتى تتمكن مجموعة الرياض سطيف من تدعيم وتطوير نشاطاتها، سعت إلى توسيع أسطول النقل من أجل تموين المطاحن بالحبوب وسوق المنتوج التام الصنع، حيث يتكون هذا الأسطول من 412 عربة نقل ذات حمولة تقدر ب 4641 مقسمة كما يلي:

– 87 عربة بحمولة 1324طن مخصصة لنقل الحبوب.

– 331 عربة بحمولة 3317 طن مخصصة لنقل المنتوجات تامة الصنع.

تملك المجموعة قدرات محترمة في السوق الجزائري وذلك بامتلاكها:

- 47 نقطة بيع.
- 18 مركز توزيع.

يتعدد زبائن المجموعة ويتمثلون في:

- الموزعون بالجملة.
- الموزعون بالتجزئة.
- الخبازون.
- المستهلكون والمستعملون الآخرون.

بفضل الشركة التابعة "فلاحة الجنوب " تنمي مجموعة الرياض سطيف نشاط استصلاح واستغلال الأراضي في الجنوب، من خلال امتلاكها لمساحة تقدر مساحتها ب 1284 هكتار قابلة للتوسع إلى 1500هكتار منها 544هكتار مساحة مستغلة، مخصصة لزراعة الحبوب والبقول والنخيل وتربية المواشي كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 22:

أنشطة زراعة الحبوب ونشاط فلاحة الجنوب بولاية ورقلة

البيان	المساحة/ العدد
المحيط الزراعي	**1284 هكتار**
•الاستغلال	**544هكتار.**
العتاد	
•المرشاة المحورية	**33**
•البيوت البلاستيكية	**56**
•النخيل	**1400نخلة**
•أليات ونشاطات أخرى	**متعددة**

المصدر: وثائق شركة الأسهم الرياض سطيف.

كما تملك قدرات تخزين كبيرة للإنتاج الفلاحي والمواد الأولية ومختلف المنتوجات الصناعية تمثل في:

- مطامر الاستغلال بسعة تخزين تقدر ب: 69.380 طن.
- مطامر استراتيجية بسعة تخزين تقدر ب: 125.000 طن.

منذ إنشاء شركة الرياض سطيف إثر إعادة هيكلة الشركة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية والكسكسي(سمباك)، لعبت دورا هاما من خلال المكانة التي احتلتها في قطاع التحويلي للحبوب في الجزائري، وذلك بتوفير خدمات مستمرة ذات جودة عالية إلى المستهلكين والعائلات وتطور علاقات العمل على المستوى الوطني والدولي ويمكن توضيح الإمكانيات التحويلية الإنتاجية لمجموعة الرياض سطيف في الجداول التالية:

الجدول رقم 23:

الإمكانيات المتوفرة في تحويل الحبوب

التعيين	عدد الخطوط	القدرات الجاهزة (القنطار / الساعة)
عجائن غذائية	**05**	**980 ق/24سا**
كسكسي	**02**	**420 ق/24سا**
فرينة أطفال	**01**	**160 ق/24سا**

المصدر: وثائق شركة الأسهم الرياض سطيف.

الجدول رقم 24:

الإمكانيات المتوفرة بتحويلات الإنتاجية الأخرى

القدرات التحويلية الإنتاجية x/24			
التعيين	**عدد المراكز**	**القمح الصلب**	**القمح اللين**
مسامد مطاحن	**06**	**9000**	**9000**
مسامد(1)	**08**	**23200**	
مطاحن (2)	**02**		**2800**
المجموع	**16**	**32200**	**11800**
(1) طحن القمح الصلب وإنتاج السميد. **(2) طحن القمح اللين وإنتاج الدقيق.** **Xالكمية المحولة والمنتجة.**			

المصدر: وثائق شركة الأسهم الرياض سطيف.

يلاحظ من الجدولين السابقين أن مجموعة الرياض تملك قدرات جيد في نشاطها الإنتاجي، حيث تملك 16 مركز لطحن القمح موزعة على كل الشركات التابعة بقدرة إنتاجية إجمالية تقدر ب 44000 طن في اليوم، وتمارس نشاطها أيضا على 8 خطوط إنتاج محققة بذلك 1560 قنطار في اليوم.

الفرع الثالث: الشركات التابعة والهيكل التنظيمي لشركة الرياض سطيف.

1.الشركات التابعة:

في إطار سياستها التنموية ومراعاة للتحولات والتغيرات المستمرة في السوق، اعتمدت الرياض سطيف على جملة من الأساليب التي تسمح بضمان مردودية لرأسمالها ويحتوي هذا الأخير على 8 شركات تابعة موزعة على أقطار الوطن كلها شركات مساهمة حسب شروط القانون التجاري الجزائري وتتمثل في:

- فلاحة الجنوب برأس مالها 70000000دج.
- مطاحن الهضاب العليا برأس مالها 845830000دج.
- مطاحن الصومال بسيدي عيش رأس مالها 891310000دج.
- مطاحن البيبان ببرج بوعريريج رأس مالها 1529460000دج.
- مطاحن الحضنة بالمسيلة شركة مالها 1449460000دج.
- مطاحن بسيدي عيسى مسيلة رأس مالها 711260000دج.
- مطاحن الواحات بتوقرت رأس مالها 761320000دج.
- مطاحن الزيبان ببسكرة رأس مالها 896260000دج.

كما أن شركة الرياض سطيف لها مساهمات بحدود 20% من رأس مالها الاجتماعي لشركة الهندسة الصناعية بولاية البليدة، كما تملك أيضا مساهمات في حدود 7.69 % في شركة الجزائر لتسوية في الجزائر العاصمة.

2.الهيكل التنظيمي للمجموعة:

إن مجموعة الرياض سطيف من أكبر المجموعات الاقتصادية في الجزائر وتتكون من الشركة الأم والشركات التابعة السابقة الذكر، والشركة الأم لمجموعة الرياض سطيف تسمى "المؤسسة الصناعية من الحبوب ومشتقاتها"، وهي شركة مساهمة برأس مال قدره 4054.530.000 دج نشأت في 2 أفريل 1990 لمدة 99 سنة يقع مقرها بمدينة سطيف ولها مكتب الاتصال وتمثيل بالجزائر العاصمة.

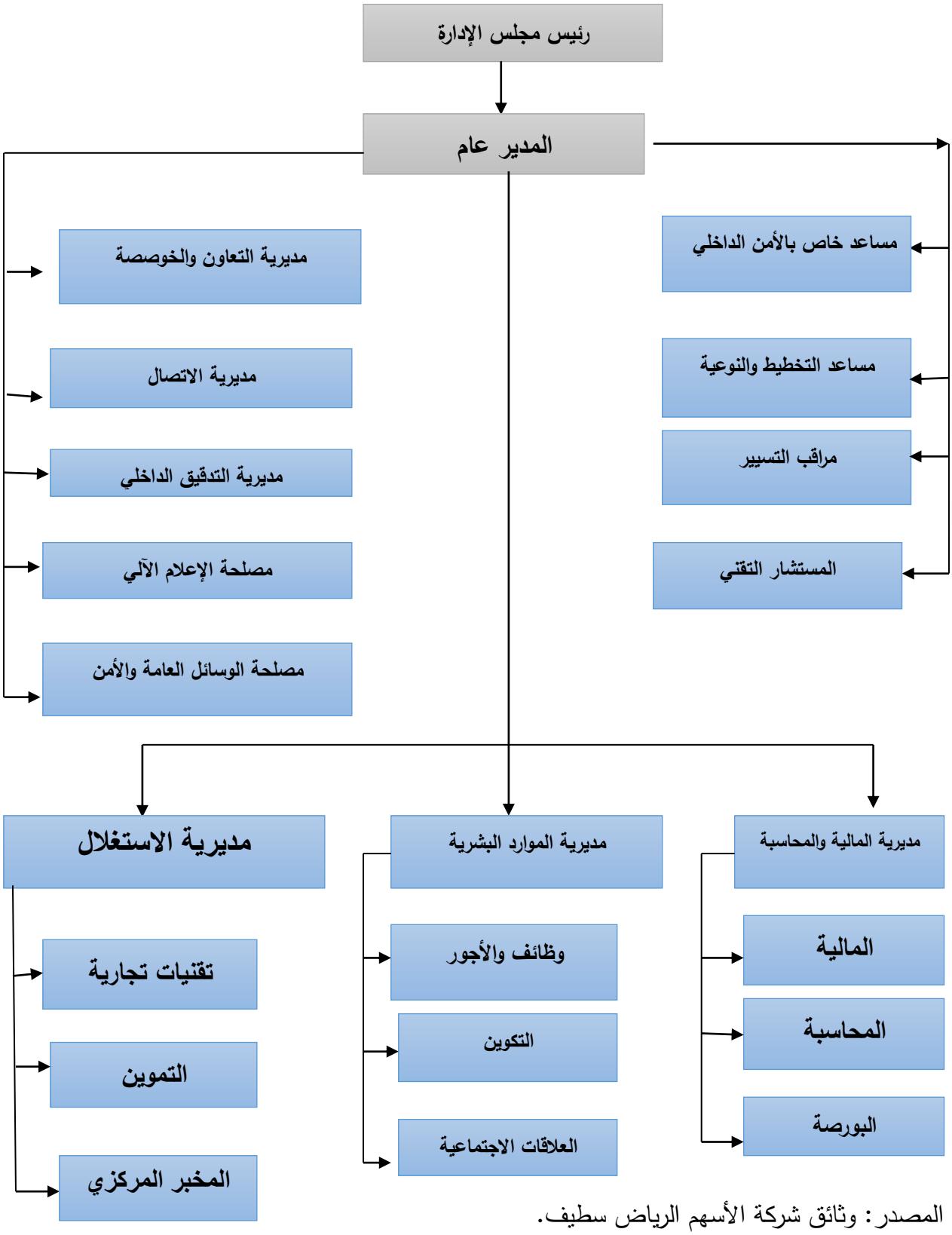
تتمثل مهام الشركة الأم في:

- تسير محفظة الأسهم.
- تطبيق استراتيجية والبرامج المسطرة من طرف الشركة القابضة.

من أجل ممارسة هذه المهام وزعت الوظائف التسيير لشركة حسب الهيكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم 06:

الهيكل التنظيمي لشركة الرياض سطيف



المصدر: وثائق شركة الأسهم الرياض سطيف.

المطلب الثالث: عرض أهم الإحصائيات والتطورات في مجموعة الرياض سطيف

إن اتخاذ أغلب القرارات في الشركات يكون على أساس دراسة التحليلية والإحصائية لأهم النتائج والإمكانيات المتوفرة ثم العمل على مقارنتها الزمانية أو المكانية من أجل ترشيد القرارات المتخذة، ولأن مجموعة الرياض سطيف ترغب في نشر المعلومات المتعلقة بسنة 2015 وسنة 2014 فقط، سوف يتم توضيح أهم التطورات المتعلقة بهتين السنتين.

الفرع الأول: القدرات الإنتاجية الموجودة فعلا في اليوم مقارنة مع المنافسين

يمكن عرض القدرات الإنتاجية لمجموعة الرياض سطيف مقارنة مع المنافسين والتي لم تعرف تغيير يذكر في الجدول التالي:

الجدول رقم 25:

القدرات الإنتاجية الموجودة فعلا في اليوم

النشاط	الرياض سطيف		المنافسون		المجموع	
	القدرات بالقنطار	النسبة	القدرات بالقنطار	النسبة	القدرات بالقنطار	النسبة
معالجة القمح الصلب	31.700	%41.21	45.220	%58.79	76.920	%100
معالجة القمح اللين	11.300	%23.46	36.860	%76.54	48.164	%100
العجائن الغذائية	600	%14.53 "	4000	%85.47	4.680	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق شركة الأسهم الرياض سطيف.

من خلال هذا الجدول يمكن استنتاج أن قدرات المنافسين مهمة جدا، وأن مجموعة الرياض سطيف لها قدرة تنافسية في نشاط معالجة القمح والصلب حيث تصل إلى نسبة 41.22%، وأقل نسبة تعكس ضعف القدرة التنافسية لمجموعة الرياض سطيف 14.53% والمتعلقة بنشاط العجائن الغذائية، ويعود السبب في هذه الأخيرة حسب ادارة المجموعة إلى إتباعها سياسة التركيز على المنتوج الأكثر عائد هذا من جهة، وإلى النشاط الاستيرادية الذي يتبعه المنافسين بالنسبة للعجائن الغذائية من جهة أخرى.

وعليه فان مجموعة الرياض سطيف تخصص مبلغ كبير من الإعانات التي تستفيد منها في السنوات الأخيرة في تحسين النشاط المتعلق بالعجائن الغذائية.

الفرع الثاني: تطور الإنتاج الحاصل بين سنة 2014 و2015

تتمثل كميات مختلف المنتجات المحققة لعام 2014، 2015 وكذلك تنبؤات المتوقعة ل سنة 2014 في الجدول التالي:

الجدول رقم 26:

تطور الإنتاج بين سنة 2014 و2015

النشاط	السميد	الطحين	منتجات أخرى	عجائن والكسكسي
	الكمية بالقنطار	الكمية بالقنطار	الكمية بالقنطار	الكمية بالقنطار
إنتاج 2015	1 120 415,22	1 225 672,83	973 124,15	24947
تنبؤات 2015	1 336 220	1 297 120,16	1 010 137	29 612
النسبة المحققة	83,85%	94,49%	96,34%	84,25%
إنتاج 2014	1 000 620	989 860,62	900 097	21 876
نسبة التطورات	10,70%	19,24%	7,5%	12,3%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق داخلية لشركة الأسهم الرياض سطيف.

بالمقارنة بين كمية المنتجات لسنة 2014 وسنة 2015 يلاحظ أن كل التطورات إيجابية بنسب متفاوتة كما يلي:

- تطور إيجابي ب: 10,70% في السميد.
- زيادة كبيرة ب:19,24% الطحين.
- زيادة في المخرجات الأخرى (المنتوج الغذائي للأطفال والعجائن الغذائية دون بروتين) المقدرة بـ 7,5%.
- زيادة في العجائن الغذائية تقدر بـ 12,3%.

إن هذه الزيادة المعتبر في كمية المنتجات تعكس الزيادة التي حصلت في رقم الأعمال ثم في النتيجة الصافية الموحدة لمجموعة الرياض سطيف، حيث قدرت هذه الأخيرة في سنة 2014 بـ 1655731,20دج أما في سنة 2015 فقدرت بـ :341 058 568,41 دج، أي بزيادة تفوق 339 402 836,9 دج.

لذا فان إدارة المجموعة تريد تخصيص مبلغ أكبر للاحتياطات الموحدة في السنوات القادمة.

الفرع الثالث: حصة الزبائن المكونة لرقم الأعمال

إن رقم الأعمال المحقق لسنة 2015 يقدر ب 9237295611,68 دج، ويقسم حسب نوع الزبائن كما يلي:

الجدول رقم 27:

رقم الأعمال المحقق حسب الزبائن

الزبائن	المبلغ ب مليار دج	%النسبة
البائع بالجملة	**7991148433**	**%86,51**
البائع بالتجزئة	**20 322050,34**	**0.22%**
المستهلك النهائي	**792 820 126,9**	**8,5%**
الخبازون وإيرادات أخرى	**4406190006,6**	**4,77%**
المبلغ الكلي لسنة 2015	**9237295611,68**	**%100**
تنبؤات لـ 2015	**9394278641**	/
النسبة المحققة	**98,41%**	/
المبلغ المحقق 2014	**4445530674,21**	/
نسبة التطورات	**200.11%**	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق داخلية لشركة الأسهم الرياض سطيف.

الحصة السوقية التي تساهم بنسبة كبيرة في تكوين رقم أعمال لشركة الرياض سطيف هي حصة البائعين بالجملة، حيث تصل إلى 86,51 %، وإن زيادة تعامل مجموعة الرياض سطيف مع بائعي الجملة في سنة 2015 يفسر الزيادة المعتبرة في رقم الأعمال ليصل إلى 9237295611,6 دج بعد ما كان 4445530674,2 دج في سنة 2014 بنسبة تطور تصل 200.11%، وأن نسبة التنبؤات المحققة لسنة 2014 هي 98,41%، الأمر الذي يدل على إن مجموعة الرياض سطيف تعمل على زيادة في مستويات أعمالها ومبيعاتها كما هو مخطط له من طرف إدارة المجموعة.

الفرع الرابع: الموارد البشرية في شركات المجموعة

يقدر مستوى المستخدمين لمجموعة رياض سطيف بـ 1222 مستخدم في بداية 2015، وبـ 1217 مستخدم في نهاية 2015 هؤلاء المستخدمين يوزعون حسب كل شركة تابعة كما يظهره الجدول التالي:

الجدول رقم 28:

عدد المستخدمين في مجموعة الرياض سطيف

الشركات التابعة	2015/1/1			2015/12/31		
	الدائمين	المؤقتين	المجموع	الدائمين	المؤقتين	المجموع
مطاحن الهضاب	212	26	238	200	33	233
مطاحن الصومام	158	18	173	137	26	163
مطاحن البيبان	243	19	162	241	12	253
مطاحن الحضنة	122	37	159	122	47	169
مطاحن سيدي عيسى	31	34	65	43	24	67
مطاحن الزيبان	130	10	140	123	18	141
مطاحن الواحات	82	23	105	79	36	115
الفلاحة الصحراوية	11	13	24	8	19	27
الشركة الام	49	4	53	42	7	49
المجموع	**1038**	**184**	**1222**	**995**	**222**	**1217**

المصدر: وثائق شركة الأسهم الرياض سطيف.

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن مجموعة الرياض سطيف في نهاية 2015 تزايد عدد عمالها المؤقتين وانخفض عدد عمالها الدائمين، وهذا راجع إلى سياسة المجموعة التي ترغب في ذلك من جهة، ومن جهة ثانية حصول مجموعة الرياض على إعانات استغلال كبيرة على مستوى كل الشركات التابعة بما في ذلك الشركة الأم تتمثل في العمالة التي تفرضها الدولة عن طريق عقود ما قبل التشغيل لكل شرائح المجتمع من نساء ورجال، خرجي جامعات، التكوين المهني.

إن مجموعة الرياض سطيف من أقدم وأكبر الشركات الجزائرية التي مرت بعدة محطات تاريخية شهدها الاقتصاد الجزائري، حيث حققت تقدم وسيطرة كبيرة في نشاط تحول تحويل الحبوب وصناعة العجائن الغذائية وذلك بفضل كل الشركات التابعة لها والمتوزعة بشكل جيد علي مستوى التراب الوطني

هذا من جهة، ولامتلاكها لقدرات مادية وبشرية كبيرة بالإضافة إلى التسيير الجيد والعمل على تحليل ودراسة أهم التطورات من أجل ترشيد اتخاذ القرارات.

المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة للفترة المالية محل الدراسة

قمنا من خلال هذه الدراسة الميدانية لشركة الأسهم الرياض سطيف بالتركيز على القوائم المالية والتسجيلات المحاسبية المتعلقة بالسنوات المالية 2010، 2011، 2012، 2013، 2014 و2015، دون التطرق للسنة المالية 2016 وذلك لعدم انتهاء المؤسسة من اعداد القوائم المالية لهذه السنة اثناء القيام بالتربص الميداني.

الفرع الأول: الضرائب المؤجلة للسنة المالية 2010

تعتبر السنة المالية 2010 بالنسبة للمهنيين في مجال المحاسبة سنة خاصة جدا باعتبارها اول سنة للتطبيق الاجباري للنظام المحاسبي المالي وبالتالي فهي تحدٍ امام المهنيين لتجاوز صعوبات تطبيقه وفهمه بالشكل المطلوب.

لذلك واجهت المؤسسة محل الدراسة صعوبة في الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي دون الوقوع في الأخطاء الجسيمة التي تؤثر على مصداقية اوراقها المالية مستقبلا، ومن بين الإشكاليات المحاسبية المستحدثة من طرف النظام المحاسبي المالي إشكالية الضريبة المؤجلة التي لم تكن موجودة في المخطط القديم، لذا سنقوم بعرض الحالات التي تم اثباتها محاسبيا في دفاتر المؤسسة خلال السنة المالية 2010 فيما يخص الضرائب المؤجلة.

1. الضرائب المؤجلة أصول:

قامت المؤسسة خلال السنة المالية 2010 اثبات عدة حالات للضريبة المؤجلة أصول وهي (أنظر الملحق رقم 5، ص 277):

- أعباء المستخدمين المتغيرة ويقصد بها منحة التسيير لإطارات المؤسسة التي تحددها الجمعية العامة والتي تختلف حسب نسبة الأرباح عن كل سنة مالية، لذلك يتم تشكيل مؤونة عن هذه المنحة سنة 2010 ويتم تسويتها بعد انعقاد الجمعية العامة وتحديد مبلغها النهائي خلال السنة 2011.
- مؤونة العطلة السنوية للسداسي الثاني للسنة المالية 2010 والتي تتحقق فعلا خلال السداسي الأول من سنة 2011.
- مخلفات العطل المدفوعة خلال سنة 2010 والمتعلقة بالعطل الاستثنائية خارج العطلة السنوية.

- مؤونة التكاليف الناتجة عن إحالة بعض المستخدمين على التقاعد في المستقبل القريب او المتوسط المتعلقة بالسنة المالية 2008
- مخلفات العطل المدفوعة خلال سنة 2010 والمتعلقة بالعطل الاستثنائية خارج العطلة السنوية المكونة خلال السنة المالية 2008.
- مخلفات العطل المدفوعة خلال سنة 2010 والمتعلقة بالعطل الاستثنائية خارج العطلة السنوية المكونة خلال السنة المالية 2009.
- مؤونة التكاليف الناتجة عن إحالة بعض المستخدمين على التقاعد في المستقبل القريب او المتوسط المتعلقة بالسنة المالية 2009
- مؤونة التكاليف الناتجة عن إحالة بعض المستخدمين على التقاعد في المستقبل القريب او المتوسط المتعلقة بالسنة المالية 2010
- مستحقات تدخل ضمن مصاريف المستخدمين للسنة المالية 2010 سيتم دفعها خلال السنة المالية اللاحقة.

وتم اثبات هذه الحالات للضريبة المؤجلة بدفاتر المؤسسة وفق التسجيلات المحاسبية التالية:

مدين	دائن	2010/12/31	مدين	دائن
133000	692000	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن أعباء المستخدمين المتغيرة[1]	513.411,67	513.411,67
133000	692000	2010/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن العطل المدفوعة للسداسي الثاني 2010	178.345,21	178.345,21

[1] أعباء المستخدمين المتغيرة يقصد بها منحة التسيير لإطارات المؤسسة التي تحددها الجمعية العامة والتي تختلف حسب نسبة الأرباح عن كل سنة مالية، لذلك يتم تشكيل مؤونة عن هذه المنحة ويتم تسويتها بعد انعقاد الجمعية العامة وتحديد المبلغ النهائي في السنة المالية اللاحة لسنة صرفها.

133000	692000	2010/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن مخلفات العطل المدفوعة لسنة 2010	69.564,94	69.564,94
133000	692000	2010/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن مؤونة الإحالة على المعاشات لسنة 2008	2.192.376,71	2.192.376,71
133000	692000	2010/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن مخلفات العطل المدفوعة لسنة 2008	63.365,39	63.365,39
133000	692000	2010/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن مؤونة الإحالة على المعاشات لسنة 2009	6.816,46	6.816,46
133000	692000	2010/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن مخلفات العطل المدفوعة لسنة 2009	186.006,01	186.006,01
133000	692000	2010/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن مؤونة الإحالة على المعاشات لسنة 2010	30.391,86	30.391,86

133000	692000	2010/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن التحويلات المسترجعة لسنة 2010	297.535,47	297.535,47

كما قام محاسب الشركة بإلغاء الضريبة المؤجلة على بعض تكاليف السنة المالية 2009 لحلول اجل استحقاقها وتحققها الفعلي وهي (أنظر الملحق رقم 5، ص 275):

- المخلفات عن العطل المدفوعة للعمال والمتعلقة بالسنة المالية 2008.
- المخلفات عن العطل المدفوعة للعمال والمتعلقة بالسنة المالية 2009.

تم تقييدها محاسبيا بدفاتر المؤسسة وذلك عن طريق استعمال أسلوب عكس القيد كما يلي:

692000	133000	2010/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء الضريبة المؤجلة أصول عن مخلفات مدفوعة لسنة 2009	186.006,01	186.006,01
692000	133000	2010/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء الضريبة المؤجلة أصول عن مخلفات العطل المدفوعة لسنة 2008	55.163,04	55.163,04

بالتالي وفي نهاية السنة المالية 2010 يظهر رصيد حـ/133 ضرائب مؤجلة أصول مدين بمبلغ 3.296.644,67 دج وهو الرصيد الذي يظهر على قائمة الميزانية في جزء الأصول غير المتداولة (انظر الملحق رقم 01، ص 271).

2. الضرائب المؤجلة خصوم

قامت المؤسسة أيضا خلال السنة المالية 2010 بتسجيل حالات للضريبة المؤجلة خصوم وتم تقييدها في دفاتر المؤسسة كما يلي (أنظر الملحق رقم 6، ص 278):

مدين	دائن	2010/12/31	مدين	دائن
193000	134000	الضريبة المؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم على الغاء مؤونة المخزون	22.327,89	22.327,89
193000	134000	2010/12/31 الضريبة المؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تكوين ضريبة مؤجلة خصوم	39.811,68	39.811,68
193000	134000	2010/12/31 الضريبة المؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن منتجات مالية	7.100.369,65	7.100.369,65

نلاحظ من التسجيلات المحاسبية أعلاه ان محاسب الشركة قد قام بإثبات ضرائب مؤجلة خصوم عن نواتج مالية بقيمة 7.100.369,65دج ناتجة عن ايداعات الشركة بالبنوك وهي لا تمثل حدث منشئ للضريبة المؤجلة وانما عوائد ثابتة وفق معدلات وآجال استحقاق ومحددة مسبقا وتقع خلال كل سنة مالية وهي عملية خاطئة وجب تصحيحها.

والحالة الثانية لتشكيل الضريبة المؤجلة عن عوائد مالية سيتم تحقيقها والمقدرة بـ 39.811,68دج فقد تفطن محاسب المؤسسة للخطأ في وقته وتم الغاؤها في نفس السنة المالية باستعمال أسلوب عكس القيد (أنظر الملحق رقم 5، ص 275). ليظهر في الأخير رصيد الضرائب المؤجلة في حـ/134 ضرائب مؤجلة خصوم دائن بمبلغ 7.122.697,54دج والذي يظهر في قائمة الميزانية في قسم الخصوم غير الجارية (أنظر الملحق رقم 6، ص 276).

الفرع الثاني: الضرائب المؤجلة لسنة 2011

1. الضرائب المؤجلة أصول:

قامت المؤسسة في بداية السنة المالية 2011 بإثبات الرصيد الافتتاحي للحسابين حـ/133 فرض ضرائب مؤجلة أصول وحـ/692 ضرائب مؤجلة أصول بينما قامت في نهاية السنة المالية بتسوية ارصدة حسابات الضريبة المؤجلة التي وتم تكوينها خلال السنة المالية السابقة واستوفت آجال استحقاقها في السنة المالية الحالية وهي (أنظر الملحق رقم 10، ص 280):

مدين	دائن	2011/01/01	مدين	دائن
133000	692000	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول الرصيد الافتتاحي	3.296.644,67	3.296.644,67
692000	133000	2011/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء الضريبة المؤجلة أصول عن مستحقات سيتم دفعها لاحقا	297.535,47	297.535,47
692000	133000	2011/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء الضريبة المؤجلة أصول عن مخلفات العطل المدفوعة لسنة 2010	69.564,94	69.564,94
692000	133000	2011/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء الضريبة المؤجلة أصول عن العطل المدفوعة للسداسي الثاني 2010	178.345,21	178.345,21

692000	133000	2011/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء الضريبة المؤجلة أصول التكلفة المتغيرة للمستخدمين 2010	513.411,67	513.411,67
692000	133000	2011/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء الرصيد المتبقي للضريبة المؤجلة أصول عن مخلفات العطل المدفوعة لسنة 2008	8.202,35	8.202,35

- أعباء المستخدمين المتغيرة ويقصد بها منحة التسيير لإطارات المؤسسة التي تحددها الجمعية العامة والتي تختلف حسب نسبة الأرباح عن كل سنة مالية، لذلك يتم تشكيل مؤونة عن هذه المنحة سنة 2010 ويتم تسويتها بعد انعقاد الجمعية العامة وتحديد مبلغها النهائي خلال السنة 2011.
- مؤونة العطلة السنوية للسداسي الثاني للسنة المالية 2010 والتي تتحقق فعلا خلال السداسي الأول من سنة 2011.
- مخلفات العطل المدفوعة خلال سنة 2010 والمتعلقة بالعطل الاستثنائية خارج العطلة السنوية.
- مستحقات تدخل ضمن مصاريف المستخدمين للسنة المالية 2010 سيتم دفعها خلال السنة المالية اللاحقة.
- المبلغ المتبقي من مخلفات العطل المدفوعة خلال سنة 2010 والمقدرة بـ 63.365,39دج والمتعلقة بالعطل الاستثنائية خارج العطلة السنوية المكونة خلال السنة المالية 2008 التي تم ترصيد قسط منها خلال 2010 يساوي 55.163,04دج.

وتم تسجيلها محاسبيا كما يلي (بناءا على معطيات الملحق رقم 10، ص 280):

ثم قامت المؤسسة بتكوين ضرائب مؤجلة عن:

- منح المردودية للثلاثي الرابع لسنة 2010 والتي سيتم تحديدها وصرفها خلال الثلاثي الأول من السنة 2011.

– منحة التسيير لإطارات المؤسسة لسنة 2010 ويتم تسويتها بعد انعقاد الجمعية العامة وتحديد مبلغها النهائي خلال السنة 2011.

– مؤونة التكاليف الناتجة عن إحالة بعض المستخدمين على التقاعد في المستقبل القريب او المتوسط المتعلقة بالسنة المالية 2011.

وتم تسجيلها محاسبيا في دفاتر المؤسسة كما يلي:

مدين	دائن	2011/12/31	مدين	دائن
133000		فرض الضريبة المؤجلة أصول	113.700,00	
	692000	ضرائب مؤجلة أصول		113.700,00
		ضريبة مؤجلة أصول عن أعباء المستخدمين المتغيرة[1]		
133000		2011/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول	3.372.837,33	
	692000	ضرائب مؤجلة أصول		3.372.837,33
		ضريبة مؤجلة أصول عن مؤونة الإحالة على المعاشات لسنة 2009		
133000		2011/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول	82.884,25	
	692000	ضرائب مؤجلة أصول		82.884,25
		ضريبة مؤجلة أصول عن منحة المردودية للثلاثي الرابع من السنة المالية 2011		

مع تسجيل تشكيل ضريبة مؤجلة أصول لحالتين لا تعتبر حدث منشئ للضريبة المؤجلة تتعلق بمنح المردودية للثلاثيين الثاني والثالث وهي عبارة عن تكاليف محققة ومسددة خلال نفس السنة المالية وبالتالي ليس لها أي أثر مستقبلي وقد قام محاسب المؤسسة باستدراك الخطاء والغائها خلال نفس السنة المالية باستعمال أسلوب عكس القيد.

[1] أعباء المستخدمين المتغيرة يقصد بها منحة التسيير لإطارات المؤسسة التي تحددها الجمعية العامة والتي تختلف حسب نسبة الأرباح عن كل سنة مالية، لذلك يتم تشكيل مؤونة عن هذه المنحة ويتم تسويتها بعد انعقاد الجمعية العامة وتحديد المبلغ النهائي في السنة المالية اللاحة لسنة صرفها.

في الأخير نجد ان حساب حـ/133 فرض الضرائب المؤجلة أصول يظهر في نهاية السنة المالية برصيد مدين 5.799.006,61دج.

2. الضرائب المؤجلة خصوم:

خلال السنة المالية 2011 قامت المؤسسة بإثبات الرصيد الافتتاحي لحساب حـ/134 فرض ضرائب مؤجلة خصوم وحـ/ 693 ضرائب مؤجلة خصوم مع ترصيد الضرائب المؤجلة خصوم المشكلة خلال السنة المالية 2010 والتي تم استحقاقها وتسديدها خلال السنة المالية 2011، مع اثبات الحالات الجديدة التي شكلت حدث منشئ للضريبة المؤجلة خصوم خلال السنة 2011، وهذا ما تظهره التسجيلات المحاسبية التالية (أنظر الملحق رقم 11، ص 281):

مدين	دائن	2011/01/01	مدين	دائن
193000		ضرائب مؤجلة خصوم	7.122.697,54	
	134000	فرض الضريبة المؤجلة خصوم		7.122.697,54
		الرصيد الافتتاحي		
134000		2011/12/31 فرض الضريبة المؤجلة خصوم	7.100.369,65	
	193000	ضرائب مؤجلة خصوم		7.100.369,65
		ترصيد ضريبة مؤجلة خصوم عن 2010		
193000		2011/12/31 ضرائب مؤجلة خصوم	6.868.750,00	
	134000	فرض الضريبة المؤجلة خصوم		6.868.750,00
		ضريبة مؤجلة خصوم عن منتجات مالية		
193000		2011/12/31 ضرائب مؤجلة خصوم	746.666,67	
	134000	فرض الضريبة المؤجلة خصوم		746.666,67
		ضريبة مؤجلة خصوم عن منتجات مالية		

نجد ان محاسب المؤسسة قد سجل النواتج المالية المحصلة سلفا والتي سيتم حلول اجل استحقاقها في السنة الموالية على مرتين بمبلغ اجمالي يقدر بـ 7.615.416,67دج مع رصيد دائن في نهاية السنة للحساب حـ/134 فرض ضرائب مؤجلة خصوم بـ 7.637.744,56دج.

الفرع الثالث: الضرائب المؤجلة لسنة 2012

1. الضرائب المؤجلة أصول:

سجلت المؤسسة خلال السنة المالية 2012 الحالات التالية للضريبة المؤجلة أصول (أنظر الملحق رقم 16، ص 286):

- مؤونة العطلة السنوية للسداسي الثاني للسنة المالية 2012 والتي تتحقق فعلا خلال السداسي الأول من سنة 2013.
- مخلفات العطل المدفوعة خلال سنة 2012 والمتعلقة بالعطل الاستثنائية خارج العطلة السنوية.

مع اثبات الرصيد الافتتاحي للضريبة المؤجلة أصول والمرحل عن السنة المالية السابقة، بالإضافة الى ترصيد الضرائب المؤجلة عن السنة المالية 2011 والتي تم تحقيقها فعلا خلال 2012، وهذا ما يوضح التسجيل المحاسبي التالي (بناءا على معطيات الملحق رقم 16، ص 286):

مدين	دائن	2012/01/01	مدين	دائن
133000	692000	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول الرصيد الافتتاحي	5.799.006,61	5.799.006,61
692000	133000	2012/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء الضريبة المؤجلة أصول عن منحة المردودية للثلاثي الرابع 2011	297.535,47	297.535,47
692000	133000	2012/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء الضريبة المؤجلة أصول عن المنتجات المالية	94.875,00	94.875,00

692000	133000	2012/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء الضريبة المؤجلة أصول عن المنتجات المالية	18.825,00	18.825,00
692000	133000	2012/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء الضريبة المؤجلة أصول عن مؤونة الإحالة على المعاشات 2011	1.983.957,28	1.983.957,28
133000	692000	2012/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن مخلفات العطل المدفوعة لسنة 2012	183.162,11	183.162,11
133000	692000	2012/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن السداسي الثاني من العطلة السنوية لسنة 2012	445.532,08	445.532,08

2. الضرائب المؤجلة خصوم:

خلال السنة المالية 2012 لم تسجل المؤسسة أي حالة جديدة لتكوين الضريبة المؤجلة خصوم وبالتالي فان محاسب المؤسسة اكتفى بإثبات الحساب الافتتاحي فقط مع ترصيد حسابات الضريبة المؤجلة خصوم للسنة المالية 2011. وهذا ما تثبته التسجيلات المحاسبية التالية (أنظر الملحق رقم 17، ص 287):

مدين	دائن	2012/01/01	مدين	دائن
193000		ضرائب مؤجلة خصوم	7.637.744,56	
	134000	فرض الضريبة المؤجلة خصوم		7.637.744,56
		الرصيد الافتتاحي		
134000		2012/12/31		
		فرض الضريبة المؤجلة خصوم	6.868.750,00	
	193000	ضرائب مؤجلة خصوم		6.868.750,00
		ترصيد ضريبة مؤجلة خصوم عن منتجات مالية 2011		
134000		2012/12/31		
		فرض الضريبة المؤجلة خصوم	746.666,67	
	193000	ضرائب مؤجلة خصوم		746.666,67
		ترصيد ضريبة مؤجلة خصوم عن منتجات مالية 2011		

بالتالي نجد ان الرصيد في نهاية السنة المالية 2012 لحساب الضرائب المؤجلة خصوم قد انخفض بقيمة كبيرة جدا ليصبح 22.327,89دج (أنظر الملحق رقم 13، ص 283). كما نسجل أيضا اختفاء الضرائب المؤجلة خصوم المشكلة عن النواتج المالية والتي لا تعتبر حدث منشئ لها وذلك بعد الملاحظات المسجلة من قبل محافظ الحسابات المشرف على هذه الفترة المالية، والذي أوصى بعدم تشكيل ضرائب مؤجلة خصوم عنها مستقبلا، وهذا ما تم فعلا خلال السنة المالية 2012.

الفرع الرابع: الضرائب المؤجلة للسنة المالية 2013

1. الضرائب المؤجلة أصول:

على خلاف سنة 2012 قامت المؤسسة خلال السنة المالية 2013 بتسجيل عدت حالات منشئة للضريبة المؤجلة وهي (أنظر الملحق رقم 22، ص 293):

- منحة التسيير لإطارات المؤسسة التي تحددها الجمعية العامة والتي تختلف حسب نسبة الأرباح عن كل سنة مالية، لذلك يتم تشكيل مؤونة عن هذه المنحة سنة 2013 ويتم تسويتها بعد انعقاد الجمعية العامة وتحديد مبلغها النهائي خلال السنة 2014.

- مؤونة العطلة السنوية للسداسي الثاني للسنة المالية 2013 والتي تتحقق فعلا خلال السداسي الأول من سنة 2014.
- مخلفات العطل المدفوعة خلال سنة 2013 والمتعلقة بالعطل الاستثنائية خارج العطلة السنوية.
- مؤونة التكاليف الناتجة عن إحالة بعض المستخدمين على التقاعد في المستقبل القريب او المتوسط المتعلقة بالسنة المالية 2013.
- منحة تشجيعية عن السنة المالية 2013 والتي يتم صرفها بعد اغلاق السنة المالية وتحددها الجمعية العامة، أي لن يتم صرفها إلا بعد انعقاد الجمعية العامة أي في سنة 2014.

بالإضافة الى اثبات الضريبة المؤجلة أصول الناتجة عن هذه الحالات قامت المؤسسة بترصيد حسابي الضريبة المؤجلة المسجلة عن السنة المالية 2012 وهذا ما توضحه التسجيلات المحاسبية التالية (بناءا على معطيات الملحق رقم 22، ص 293):

مدين	دائن	2013/01/01	مدين	دائن
133000	692000	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول الرصيد الافتتاحي	4.247.159,27	4.247.159,27
692000	133000	2013/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء ضريبة مؤجلة أصول عن مخلفات العطل المدفوعة لسنة 2012	183.162,11	183.162,11
692000	133000	2913/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء الضريبة المؤجلة أصول عن تكاليف السداسي الثاني من العطلة السنوية لسنة 2012	445.532,08	445.532,08

133000	692000	2012/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن مخلفات العطل المدفوعة لسنة 2013	176006,67	176006,67
133000	692000	2012/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن السداسي الثاني من العطلة السنوية لسنة 2013	253.874,67	253.874,67
133000	692000	2012/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن أعباء المستخدمين المتغيرة 2013	328.026,56	328.026,56
133000	692000	2012/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن المنحة التشجيعية لسنة 2013	269.883,36	269.883,36
133000	692000	2012/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن مؤونة الإحالة على المعاشات لسنة 2013	27.833,19	27.833,19

نلاحظ ان هناك فهم أكثر للحدث المنشئ للضريبة المؤجلة من طرف محاسب المؤسسة مقارنة بالسنوات المالية السابقة حيث لم توجد الأخطاء المرتكبة سابقا بالإضافة الى تسجيل حالات جديدة.

2. الضرائب المؤجلة خصوم:

في السنة المالية 2013 لم تسجل المؤسسة أي حالة للضرائب المجلة خصوم وانما يظهر فقط الرصيد الافتتاحي والمرحل عن السنة المالية 2012 (أنظر الملحق رقم 23، ص 294).

مدين	دائن	2013/01/01	مدين	دائن
193000		ضرائب مؤجلة خصوم	22.327,89	
	134000	فرض الضريبة المؤجلة خصوم		22.327,89
		الرصيد الافتتاحي		

الفرع الخامس: الضرائب المؤجلة للسنة المالية 2014

1. الضرائب المؤجلة أصول:

بالنظر في دفاتر المحاسبية للمؤسسة للسنة المالية 2014 نجد هناك عدت حالات لتشكيل الضريبة المؤجلة أصول، ومنها حالات تسجلها المؤسسة لأول مرة (أنظر الملحق رقم 28، ص 300) وهي:

- تسبيقات للأجور تمنحها المؤسسة للعمال لمواجهة مناسبات معينة حيث ان هذه الأجور يتم استحقاقها الفعلي في السنة الموالية 2015.
- مؤونة عن اتعاب محافظ الحسابات الخارجي.
- منحة التسيير لإطارات المؤسسة التي تحددها الجمعية العامة والتي تختلف حسب نسبة الأرباح عن كل سنة مالية، لذلك يتم تشكيل مؤونة عن هذه المنحة سنة 2014 ويتم تسويتها بعد انعقاد الجمعية العامة وتحديد مبلغها النهائي خلال السنة 2015.
- مؤونة العطلة السنوية للسداسي الثاني للسنة المالية 2014 والتي تتحقق فعلا خلال السداسي الأول من سنة 2015.
- مخلفات العطل المدفوعة خلال سنة 2014 والمتعلقة بالعطل الاستثنائية خارج العطلة السنوية.
- مؤونة التكاليف الناتجة عن إحالة بعض المستخدمين على التقاعد في المستقبل القريب او المتوسط المتعلقة بالسنة المالية 2014.
- منحة المردودية للثلاثي الرابع من السنة 2014 والتي لن يتم صرفها فعلا حتى الثلاثي الأول من السنة 2015.

وقد تم اثبات هذه الحالات محاسبيا في دفاتر المؤسسة مع التسويات اللازمة لأرصدة السنوات السابقة كما يلي (بناءا على معطيات الملحق رقم 28، ص 300):

مدين	دائن	2011/01/01	مدين	دائن
133000	692000	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول الرصيد الافتتاحي	4.674.089,53	4.674.089,53
692000	133000	2014/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء الضريبة المؤجلة أصول عن المنحة التشجيعية 2014	269.883,36	269.883,36
692000	133000	2014/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء الضريبة المؤجلة أصول عن مخلفات العطل المدفوعة لسنة 2013	176.006,67	176.006,67
692000	133000	2014/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء الضريبة المؤجلة أصول عن العطل المدفوعة للسداسي الثاني 2013	253.874,67	253.874,67
692000	133000	2014/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء الضريبة المؤجلة أصول التكلفة المتغيرة للمستخدمين 2010	328.026,56	328.026,56
692000	133000	2014/12/31 ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول إلغاء الضريبة المؤجلة أصول فارق التسوية	291.703,83	291.703,83

133000	692000	2014/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول الضريبة المؤجلة أصول عن مخلفات العطل المدفوعة لسنة 2014	389.618,63	389.618,63
133000	692000	2014/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول الضريبة المؤجلة أصول أجور مسبقة لسنة 2014	183.678,47	183.678,47
133000	692000	2014/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول الضريبة المؤجلة أصول عن مؤونة اتعاب محافظ الحسابات	121.095,00	121.095,00
133000	692000	2014/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول الضريبة المؤجلة أصول عن التكلفة المتغيرة للمستخدمين	806.437,50	806.437,50
133000	692000	2014/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول الضريبة المؤجلة أصول عن العطل المدفوعة للسداسي الثاني	202.947,79	202.947,79

133000	692000	2014/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول الضريبة المؤجلة أصول عن مؤونة الإحالة على المعاشات	627.354,54	627.354,54
133000	692000	2014/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول الضريبة المؤجلة أصول عن مؤونة منحة المردودية للثلاثي الرابع	403.673,68	403.673,68
133000	692000	2014/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول الضريبة المؤجلة أصول عن مؤونة تكاليف التطوير	61.220,25	403.673,68

من خلال ما سبق نجد أن الحساب حـ/133 يظهر برصيد مدين في نهاية السنة المالية بمبلغ 6.150.620,27دج وهو نفس الرصيد الذي ينعكس في قائمة الميزانية في جزء الأصول غير الجارية.

2. الضرائب المؤجلة خصوم:

لم تسجل المؤسسة أي حالة للضرائب المؤجلة خصوم خلال السنة المالية 2014 عدى انها قامت بترصيد الحساب المرحل عن السنة السابقة لاستفائه اجل الاستحقاق وتم تسجيل العملية كما يلي (أنظر الملحق رقم 29، ص 301):

مدين	دائن	2014/01/01	مدين	دائن
134000	193000	فرض الضريبة المؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم للسنة السابقة	22.327,89	22.327,89

وهذا ما يفسر عدم ظهور أي أثر للضريبة المؤجلة خصوم في قائمة الخصوم للميزانية لسنة 2014.

الفرع السادس: الضرائب المؤجلة للسنة المالية 2015

قمنا من خلال هذا الفرع بتناول المعاجلة المحاسبية للضرائب المؤجلة بنوع من التفصيل أكثر من الفروع الأخرى وذلك لتوفر معلومات أكثر يمكن استخدامها في المعاجلة، حيث عمدنا الى تقسيمه حسب الحالات المشكلة للضريبة المؤجلة وليس حسب نوع الضريبة المؤجلة (أصول او خصوم).

1. الضريبة المؤجلة عن الإهتلاكات:

سجلت المؤسسة في نهاية السنة المالية 2015 حالة لتغيير العمر الإنتاجي لأحد التثبيتات المقيدة في دفاترها المحاسبية وذلك بعد القيام بإعادة تقييمه من قبل الدائرة المالية للمؤسسة، والمتمثل في "آلة رقمية لتسجيل الحضور بالبصمة" (POINTEUSE A EMPTEINTE DIGITAL) التي تم اقتناؤها بتاريخ 2014/07/14 بتكلفة حيازة قدرت بـ 265.356,00دج وقدرت مدة الاستغلال بـ 5 سنوات أي بمعدل اهتلاك 20%، وقد تم اعداد مخطط الاهتلاك وفق ما يوضحه الجدول التالي (أنظر الملحق رقم 29، ص-ص: 301):

الجدول رقم 29: مخطط الاهتلاك لآلة اثبات الحضور بالبصمة في الحالة الاولى

السنة	مخصص الاهتلاك	القيمة المحاسبية المتبقية
2014	26.535,60	238.820,40
2015	53.071,20	185.749,20
2016	53.071,20	132.678,00
2017	53.071,20	79.606,80
2018	53.071,20	26.535,60
2019	26.535,60	0,00
المجموع	**265.356,00**	/

المصدر: الملحق رقم 3/29، ص 303.

كما قامت المؤسسة بالتسجيل في دفاترها المحاسبية أقساط مخصصات الاهتلاك كما يلي (أنظر الملحق رقم 4/29، ص 304):

مدين	دائن	2014/12/31	مدين	دائن
6811814		مخصصات الاهتلاك للتثبيتات	26.535,6	
	2818154	اهتلاك آلة اثبات الحضور الرقمية		26.535,6
		تسجيل قسط لاهتلاك لآلة اثبات الحضور الرقمية		

6811814	2818154	2015/12/31 مخصصات الاهتلاك للتثبيتات اهتلاك آلة اثبات الحضور الرقمية اثبات مصروف مخصص الاهتلاك وترصيد حـ/2818154	53.071,20	53.071,20

بعد انتهاء المؤسسة من عملية الجرد المادي للتثبيتات للسنة المالية 2015 لوحظ ان هذه الآلة لم يتم استعمالها كما كان متوقع ولا تزال في حالة ممتازة مما دفع بدائرة المالية بإعادة تقييم العمر الإنتاجي وتمديده بسنتين اضافيتين ليصبح عمرها الإنتاجي 7 سنوات وبالتالي يتغير معدل الاهتلاك الى 15% وذلك قبل اغلاق السنة المالية 2015 واعداد مخطط اهتلاك جديد يتوافق مع التقييم الجديد (أنظر الملحق رقم 2/29، ص 302). والجدول التالي يوضح توزيع مخصصات الاهتلاك الجديدة كما يلي:

الجدول رقم 30:

مخصصات الاهتلاك للآلة بعد إعادة التقييم (الحالة الثانية)

السنة	مخصص الاهتلاك	القيمة المحاسبية المتبقية
2014	26.535,60	238.820,40
2015	34.117,20	204.703,20
2016	34.117,20	170.586,00
2017	34.117,20	136.468,80
2018	34.117,20	102.351,60
2019	34.117,20	68.234,40
2020	34.117,20	34.117,20
المجموع	**265.356,00**	0,00

المصدر: (أنظر الملحق رقم 4/29، ص 304).

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان قيمة قسط الاهتلاك قد تغيرت وانخفضت بمقدار 18.954,00دج لكل سنة مالية مع عدم توافق المدة الإنتاجية الجديدة المعدلة مع نصوص التشريع الضريبي الذي يضع سقف 5 سنوات كحد اقصى لا يجب تخطيه لمثل هذه التثبيتات، مما يشكل فارق في قسط الاهتلاك بين الحالتين وبالتالي فارق في الالتزام الضريبي المترتب مما ينشا عليه ضريبة مؤجلة خصوم.

الجدول الموالي يوضح الفارق في مخصصات الاهتلاك المتكونة وأيضا حجم الضريبة المؤجلة المترتبة.

الجدول رقم: 31

الضريبة المؤجلة الناشئة عن الاختلاف في مدة الاستغلال للآلة

السنوات	2015	2016	2017	2018	2019	2020	30/06/2021
قسط الاهتلاك المحاسبي 1	34.117,2	34.117,2	34.117,2	34.117,2	34.117,2	34.117,2	34.117,2
قسط الاهتلاك الجبائي 2	53.071,2	53.071,2	53.071,2	53.071,2	26.535,6	0	0
الفروقات المؤقتة 3= 2-1	18.954	18.954	18.954	18.954	-7.581,6	-34.117,2	-34.117,2
تغيرات الفروقات 4	18.954	37.908	56.862	75.816	68,234.4	34.117,2	0
أ ض مؤجل 3 x 26%	4.928,04	4.928,04	4.928,04	4.928,04	-1.971,22	-8.870,48	-8.870,48

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد الملحق رقم 3/29، ص 303.

يظهر هذا الجدول التغير في الفروقات الناتجة عن تغير مدة العمر الإنتاجي وكذلك مقدار الضريبة المؤجلة المترتبة على هذا الحدث، وقد قام محاسب المؤسسة بإثبات هذه الفروقات (انظر الملحق رقم 03/29، ص 303) ثم تقييد مقدار الضريبة المؤجلة للسنة المالية 2015 كما يلي:

1- تصحيح قيد قسط الاهتلاك المسجل باعتبار ان السنة المالية 2015 لم تقفل بعد وتسجيل قسط الاهتلاك الجديد (أنظر الملحق رقم 4/29، ص 304):

مدين	دائن	2015/12/31	مدين	دائن
6811814		مخصصات الاهتلاك للتثبيتات	-53.071,20	
	2818154	اهتلاك آلة اثبات الحضور الرقمية		-53.071,20
		الغاء قسط الاهتلاك المسجل حسب الحالة 1		
6811814		2015/12/31 مخصصات الاهتلاك للتثبيتات	34.117,2	
	2818154	اهتلاك آلة اثبات الحضور الرقمية		34.117,2
		تسجيل قسط لاهتلاك لآلة اثبات الحضور الرقمية حسب الحالة 2		

نلاحظ ان محاسب المؤسسة قد اعتمد أسلوب القيد السالب في إلغاء وتصحيح قيد مخصص الاهتلاك وهي طريقة مقبولة في النظام المحاسبي المالي.

2- تسجيل قسط الضريبة المؤجلة خصوم الناتج عن التغير في مدة الإنتاج للآلة انظر (أنظر الملحق رقم 4/29، ص 306):

مدين	دائن	2015/12/31	مدين	دائن
69300		فرض الضريبة المؤجلة خصوم	4.928,04	
	13400	ضرائب مؤجلة خصوم		4.928,04
		اثبات ضرائب مؤجلة خصوم عن اهتلاك الآلة		

من خلال ما سبق نجد ان محاسب المؤسسة في اثباته وتسجيله للتغير في أقساط الاهتلاك عبر مخطط الاهتلاك الجديد وتصحيحه لقسط الاهتلاك القديم وتسجيل قسط الاهتلاك الجديد قد اتبع نصوص قواعد ومبادئ النظام المحاسبي، بالإضافة الى احترامه لهذه المبادئ في الاعتراف بالضريبة المؤجلة الناشئة عن هذه الحالة واثباتها محاسبيا وفق مبادئ النظام المحاسبي المالي.

2. مؤونة الإحالة على المعاشات

تقوم المؤسسة في نهاية كل سنة مالية بإعداد او تعديل مخطط الإحالة للتقاعد لمستخدميها المتوقع خروجهم على المعاش وفق طريقة محددة قانونا–انظر الملحق رقم 1/30،2،3،4–وذلك لوضعهم ملفات طلب الإحالة على المعاش الجزئي او بلوغهم السن القانونية التي تخولهم للخروج التلقائي على المعاش.

لذا يقوم محاسب المؤسسة بتشكيل المؤونة الضرورية لمواجهة مثل هذه التكاليف المتوقع حدوثها مستقبلا وذلك وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي بتشكيل المؤونة على إحالة بعض من مستخدميها على التقاعد وان كان حدوثها الفعلي لن يكون خلال السنة المالية الحالية، وقد تم رصد مبلغ قدره 20.688.362,22دج بناءا على المخطط الموضح في الملحق رقم 1/32 و2/32.

الا ان هذا النوع من المؤونات لا يتوافق مع نصوص التشريع الضريبي الجزائري الذي لا يقر ولا يعترف بخصم التكلفة من الربح المحقق الا إذا تحققت فعلا خلال السنة المالية محل تحقيق الربح، هذا ما يؤدي الى ظهور الضريبة المؤجلة ويتوجب على محاسب المؤسسة اثباتها. ويظهر الجدول الموالي التغير في قيمة المؤونة على الإحالة على المعاشات في نهاية السنة المالية 2015 كما يلي:

الجدول رقم 32:

وضعية مؤونة الإحالة على المعاشات في 2015/12/31

البيان	المبلغ دج
مؤونة الإحالة على المعاشات في 2015/12/31(1)	20.688.362,22
مؤونة الإحالة على المعاشات في 2014/12/31(2)	17.585.193,6
التغير في 2015 (3) =(1) -(2)	3.103.168,32
الضريبة المؤجلة أصول (3) ×26%	806.823,76

المصدر: الملحق رقم 31، ص 311):

نلاحظ من خلال الجدول ان قيمة مؤونة الإحالة على المعاشات قد ارتفعت خلال السنة المالية 2015 بمقدار 3.103.168,32دج وهي تكاليف مقبولة محاسبيا وغير قابلة للخصم جبائيا، بالتالي وجب تشكيل ضريبة مؤجلة على التغير بمعدل الضريبة المطبق على الأرباح وهو 26%. ويظهر التسجيل المحاسبي بدفاتر المؤسسة ما يلي (انظر الملحق رقم 37، ص 316):

مدين	دائن	2015/12/31	مدين	دائن
687153		تعديل منح الإحالة على التقاعد	3.103.168,32	
	153000	مؤونة الإحالة على المعاشات		3.103.168,32
		تشكيل مؤونة الإحالة على المعاشات		
133000		2015/12/31	806.823,76	
	692000	فرض الضريبة المؤجلة أصول		806.823,76
		ضرائب مؤجلة أصول		
		ضريبة مرجلة أصول		

محاسب المؤسسة قام بإثبات وتسجيل كل من قسط المؤونة وكذلك الضريبة المؤجلة أصول الناتجة عنها والمقدرة بـ 806.823,76دج وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي دون ان يخالف نصوص التشريع الضريبي الجزائري.

3. الضريبة المؤجلة عن أعباء المستخدمين

3- سجلت المؤسسة عند نهاية السنة مالية 2015 بدفاترها المحاسبية أعباء عن المستخدمين ومنها (أنظر الملحق رقم 39، ص 318):

- منح المردودية للثلاثي الرابع من السنة المالية والذي يتم صرفه خلال الفصل الأول من السنة المالية الموالية.
- تعويض العطلة السنوية المدفوعة للسداسي الثاني (العطلة تكون بعنوان السنة المالية 2015 ولكن تمتد من 01 جوان 2015 الى 30 ماي 2016).
- مخلفات العطلة المدفوعة.
- الجزء المتغير من أعباء المستخدمين المختلفة.

إلا أن هذه الأعباء يكون تحققها الفعلي خلال السنة المالية 2016 وهذا ما يتعارض مع نصوص التشريع الضريبي الذي يشترط التحقق الفعلي للتكلفة خلال السنة المالية لقبول خصم التكلف من الربح الخاضع للضريبة، مما يشكل للمؤسسة حدث منشاء للضريبة المؤجلة.

التسجيلات المحاسبية التالية تظهر مصدر هذه التكاليف وكيف قامت المؤسسة بمعالجتها محاسبيا في شكل أعباء عن المستخدمين حسب طبيعة كل تكلفة.

بالنسبة للجزء المتغير من أعباء المستخدمين (أنظر الملحق رقم 38، ص 317):

مدين	دائن	2015/12/31	مدين	دائن
631000		حـ/أجور المستخدمين	2.567.250,00	
635000		حـ/الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	641.812,5	
	4210000	حـ/المستخدمون، الأجور المستحقة		2.102.577,75
	4311000	حـ/الضمان الاجتماعي (cnas)		231.052,5
	4312000	حـ/CACOBATPHP		641.812,5
	4423000	حـ/الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من الأطراف الأخرى		233.6619
		الجزء المتغير من أعباء المستخدمين		

من خلال مجموع المدين والدائن نجد ان هناك حدث منشئ للضريبة المؤجلة أصول بوعاء قدره 3.209.062,5دج.

بالنسبة لأعباء العطل المدفوعة للسداسي الثاني للسنة المالية 2015 (أنظر الملحق رقم 34، ص313):

مدين	دائن	2015/12/31	مدين	دائن
631000		ح/أجور المستخدمين	1.114.550,8	
635000		ح/الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	278.637,71	
	4210000	ح/المستخدمون، الأجور		689.684,04
	4311000	المستحقة		100.309,57
	4312000	ح/الضمان الاجتماعي (cnas)		287.637,71
	4423000	ح/CACOBATPHP		324.557,19
		ح/الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من الأطراف الأخرى		
		اثبات عبء العطل المدفوعة للسداسي الثاني من السنة المالية 2015		

بالنسبة مخلفات العطل المدفوعة (أنظر الملحق رقم 35، ص 314):

مدين	دائن	2015/12/31	مدين	دائن
63100		ح/أجور المستخدمين	1.306.706,63	
63500		ح/الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	326.676,66	
		ح/المستخدمون، الأجور المستحقة		
	4210000	ح/الضمان الاجتماعي (cnas)		808.590,00
	4311000	ح/CACOBATPHP		117.603.60
	4312000	ح/الدولة، الضرائب والرسوم القابلة		326676,66
	4423000	للتحصيل من الأطراف الأخرى		380.512,97
		اثبات عبء العطل المدفوعة للسداسي الثاني من السنة المالية 2015		

أما بالنسبة لمنحة المردودية للثلاثي الرابع من السنة المالية فقد تم تسجيله كالآتي (أنظر الملحق رقم 36، ص 315):

مدين	دائن	2015/12/31	مدين	دائن
631000		ح/أجور المستخدمين	1.317.544,44	
635000		ح/الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	329.389,11	
	4210000	ح/المستخدمون، الأجور المستحقة		1.079.068,87
	4311000	ح/الضمان الاجتماعي (cnas)		118.579,03
	4312000	ح/CACOBATPHP		329.389,11
	4423000	ح/الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من الأطراف الأخرى		119.896,54
		اثبات عبء منحة المردودية للثلاثي من السنة المالية 2015		

الجدول الموالي يظهر ملخص للوعاء الخاضع لهذه التكاليف وكذلك قيمة الضريبة المؤجلة الناشئة عنها (أنظر الملحق رقم 39، ص 318):

الجدول رقم: 33

الضريبة المؤجلة أصول عن مصاريف المستخدمين للسنة المالية 2015

البيان	الوعاء الخاضع	ضريبة مؤجلة أصول 26%
الجزء المتغير 2015	3.209.062,5	834.356,25
تعويضات العطل المدفوعة للسداسي 2 للسنة 2015	1.393.188,51	362.229,01
مخلفات العطلة المدفوعة	1.633.383.29	424.679,65
منحة المردودية للثلاثي الرابع من السنة 2015	1.646.930,55	428.201,94
المجموع	/	2.049.466,85

المصدر: الملحق رقم 39، ص 318.

وقد تم اثبات هذه المبالغ للضريبة المؤجلة في دفاتر المؤسسة وتسجيلها محاسبيا وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي الملي كما يلي (أنظر الملحق رقم 44، ص 324):

مدين	دائن	2015/12/31	مدين	دائن
133000	692000	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن أعباء المستخدمين المتغيرة	834.356,25	834.356,25
133000	692000	2015/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن العطل المدفوعة للسداسي الثاني 2015	362.229,01	362.229,01
133000	692000	2015/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن مخلفات العطل المدفوعة	424.679,65	424.679,65

133000	692000	2015/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن منحة المردودية للثلاثي الرابع 2015	428.201,94	428.201,94

من خلال ما سبق نجد ان محاسب المؤسسة قد قام بمراعات قواعد النظام المحاسبي المالي في تسجيل الأعباء والمؤونات المتعلقة بمصاريف المستخدمين دون ان يخالف قواعد النظام الضريبي الجزائري وذلك بلجوئه الى تكوين الضريبة المؤجلة عن التكاليف والمؤونات التي تتشكل عندها فروقات مؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري كالأعباء الناتجة عن العطل المدفوعة عن السداسي الثاني للسنة المالية والتي لن تتحقق الا خلال السداسي الأول من السنة المالية الموالية أي من الفترة الممتدة من 1 جانفي الى 30 ماي من السنة المالية 2016.

من خلال هذا المطلب نكون قد بينا الحالات التي اعترضت المؤسسة خلال السنة المالية 2015 والتي كانت حدثا منشئا للضريبة المؤجلة سواءا أصول او خصوم وقمنا بعرض المعالجة المحاسبية المترتبة عن ذلك.

المطلب الخامس: تحديد النتيجة الجبائية وتحليل القوائم المالية

في هذا المطلب قمنا بعرض كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية وما يترتب عنها من ادماجات وتخفيضات في سبيل تحديد الربح الخاضع للضريبة.

الفرع الأول: تحديد النتيجة المحاسبية

يعتبر جدول حساب النتيجة المحاسبية المصدر الأول لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة للوقوف على نشاط المؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح من خلال قراءة لرقم اعمالها والنتائج المسجلة خلال السنة المالية ومصادر الإيرادات المحققة والنفقات المبذولة في سبيل الوصول الى النتيجة المحاسبية.

وفيما يخص نشاط المؤسسة محل الدراسة للسنة المالية 2015 فقد جاء جدول حساب النتيجة المحاسبية كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم 34:

حساب النتيجة المحاسبية 2015

البيان		2015		2014	
		مدين	دائن	مدين	دائن
مبيعات بضاعة					
منتوجات مباعة	انتاج مصنع				
	تقديم خدمات				
	مبيعات اشغال				
منتجات ملحقة					
منح، تخفيضات، وحسومات ممنوحة					
رقم الاعمال الصافي للمنح والحسومات					
تغيرات المخزون					
منتجات مثبتة					
اعانات الاستغلال			575.545,46		625.363,62
انتاج السنة المالية			**575.545,46**		**625.363,62**
مشتريات بضاعة مستهلكة		1.812.426,31			
مواد أولية					
مؤونات أخرى				1.529.125,78	
تغيرات المخزون					
أعباء الدراسات وتقديم الخدمات					
استهلاكات أخرى				607.183,18	
منح، تخفيضات، وحسومات ممنوحة على المشتريات					
خدمات خارجية	صيانة عامة				
	الايجار	600.000,00		600.000,00	
	صيانة، وتصليحات	345.305,60		875.304,10	
	منح الضمان	452.640.63		493.930,92	
	مستخدمون خارجيون				
	مكافأة الوسطاء والرسوم	3.634.678,54		6.192.285,97	
	الاشهار	2.365.798,32		4.528.225,92	
	التنقل، المهمة والاستقبال	706.902,50		3.541.992,2	

خدمات أخرى			629.789,5	
منح، تخفيضات، وحسومات ممنوحة على الخدمات الخارجية				
استهلاكات السنة المالية	**9.917.751,90**		**19.060.837,57**	
القيمة المضافة للاستغلال	**9.342.206,44**		**18.435.473,95**	
مصاريف المستخدمين	49.143.893,88		44.969.453,51	
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	100.947,00		241.112.00	
إجمالي فائض الاستغلال	**58.587.047,32**		**63.646.039,46**	
المنتجات العملياتية الأخرى		3.477.057,81	3579904690,68	
الأعباء العملياتية الأخرى	32.579.134,69		3057768252,09	
مخصصات الاهتلاك	2.597.541,5		3.259.887,56	
مؤونات وخسائر القيمة	638.415.800,31		1059943575,36	
استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات		1.055.797.877,60	624828439,02	
النتيجة العملياتية		**327.095.411,59**	**20.115.375,23**	
المنتجات المالية		82.225.202,78	39.467.544,70	
مصاريف مالية	383.699.321,14		6.927.087,15	
النتيجة المالية	**301.474.118,36**		**32.540.457,55**	
النتيجة العادية قبل الضرائب		**25.621.293,23**	**52.655.832,78**	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	10.000,00		10.000,00	
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية		1.764.602,11	1.476.530,74	
مساهمة المستخدمين في الربح	4.484.183,77			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**22.891.711,57**	**54.122.363,52**	

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 46، ص 327.

يظهر جدول حساب النتيجة للمؤسسة للسنة المالية 2015 نتيجة محاسبية صافية ربح قابلة للتخصيص تقدر بـ 22.891.711,57دج وهي نتيجة منخفضة بأكبر من النصف مقارنة بالنتيجة المحاسبية الصافية للسنة السابقة والمقدرة بـ 54.122.363,52دج، كما أن القيمة المضافة للاستغلال تظهر بقيمة سالبة تقدر بـ 9.342.206,44دج وهو مؤشر سلبي للغاية حول قدرة المؤسسة على استغلال إمكاناتها المادية في تحقيق الإيرادات وهو ما يعكسه أيضا اجمالي فائض الاستغلال الذي يظهر سالب

بقيمة 58.587.047,32**دج** والذي تتحمل مصاريف المستخدمين القسط الأكبر منه بنسبة 84% بمبلغ اجمالي يقدر بـ 49.143.893,88دج وهي عبارة عن تكاليف ثابتة مستمرة، مما يطرح التساؤل حول مدى نجاعة السياسة الإدارية التي تنتهجها المؤسسة في تسيير الموارد البشرية ومدى فعاليتها في تحقيق القيمة المضافة للاستغلال وقدرة المؤسسة على الاستمرارية.

أما إيرادات المؤسسة فترتكز بالأساس على استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات المشكلة سابقا والمقدرة بـ 1.055.797.877,60دج وهو ما يمثل 93% من مجمل الإيرادات المحقق خلال السنة والمقدرة بـ 1.142.075.683,65دج وهو ما يعبر على ان المؤسسة تعاني من وضعية اقتصادية جد خطيرة تهدد استمراريتها.

أما فيما يتعلق بالضرائب المؤجلة المشكلة خلال السنة فنلاحظ انها تدخل في محددات جدول حساب النتيجة في الجانب المدين رغم أن حساب الضريبة المؤجلة من حسابات المجموعة السادسة وهي حسابات دائنة، أي عكس طبيعة الحساب وذلك يرجع الى ان هذه الضرائب عبارة عن الجزء المفروض على التكاليف المقبولة والمثبتة محاسبيا ولكن مرفوضة مؤقتا من طرف المصالح الجبائية.

ونلاحظ أيضا أن مبلغ الضريبة المسدد والمقدر بـ 10.000دج والذي يمثل الحد الأدنى للإخضاع الضريبي لا يتناسب ابدا مع النتيجة المحاسبية المتحصل عليها، هذا ما يطرح تساؤل حول الوعاء الضريبي المعتمد في حساب الضريبة.

الفرع الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية

لحساب مبلغ الضريبة واجبة الدفع يجب التوصل الى الوعاء الضريبي الخاضع والمقبول من طرف المصالح الجبائية، وذلك بحساب النتيجة الجبائية الخاضعة عبر مجموعة من الادماجات والتخفيضات المحدثة على النتيجة المحاسبية. والجدول الموالي وهو عبارة عن الملحق رقم 9 جدول حساب النتيجة الجبائية (أنظر الملحق رقم 41، ص 320) في القوائم المالية المقدمة للمصالح الجبائية ضمن التصريح السنوي، يوضح كيفية إعادة حساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية والتي يتم من خلاله تبيين هذه التغييرات المحدثة على النتيجة المحاسبية للوصول الى النتيجة الجبائية.

جدول رقم 35:

حساب النتيجة الجبائية 2015

1. النتيجة الصافية للنشاط (حساب النتيجة)	**ربح**	**22.891.712**
	خسارة	
2. الاضافات		
المساهمات والتبرعات غير قابلة للخصم		800.000
ضرائب ورسوم غير قابلة للخصم		100.947
مؤونات غير قابلة للخصم		14.687.473
ضرائب مستحقة على النتيجة		10.000
ضرائب مؤجلة		1.766.942
مجموع الاضافات		**17.365.362**
3. التخفيضات		
إيرادات توزيع أرباح خاضعة للضريبة على الارباح		45.000.000
تخفيضات أخرى		11.203.063
مجموع التخفيضات		**56.203.063**
4. خسائر سنوات سابقة مخفضة		
عجز 2014		
عجز 2013		59.866.424
عجز 2012		49.043.831
عجز 2011		83.788.443
مجموع العجز المخفض		**192.698.699**
النتيجة الجبائية = 1+2-3-4	**ربح**	
	خسارة	**130.969.287**

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم 41، ص 320:

يظهر من الجدول أعلاه ان محاسب المؤسسة قد قام بتحميل أعباء غير قابلة للخصم جبائيا قدر مبلغها الإجمالي بـ 17.365.362دج تعبر عن فروقات بين التسجيل المحاسبي وما هو مقبول جبائيا وقمنا بتصنيفها حسب نوع الفروقات كما يلي:

أ. الفروقات الدائمة:

– منح	200.000دج
– أجرة كراء شقة مسير الشركة	600.000دج
– رسوم التكوين	100.947دج.
– ضرائب على النتيجة	10.000دج.
المجموع =	**910.947دج**

ب. الفروقات المؤقتة:

– مخلفات العطل المدفوعة	1.633.383.29دج.
– العطلة السنوية المدفوعة للسداسي الثاني 2015	1.393.188,51دج.
– الجزء المتغير عن 2015	3.209.062,5دج.
– أعباء مراجع الحسابات 2015	450.000دج.
– منحة المردودية للثلاثي الرابع 2015	1.646.930,55دج.
– أعباء عن هيكلة الأجور لـ 2105	3.251.739,98دج.
– إعادة تقييم مؤونة الإحالة على المعاشات 2015	3.103.168,32دج.
المجموع =	**14.687.473,15دج**

كل هذه الفروقات بنوعيها المؤقتة والدائمة يتم إعادة دمجها (إضافتها) في الربح الجبائي الخاضع ولكن فقط الفروقات المؤقتة سوف يترتب عنها ضرائب مؤجلة.

امل فيما يتعلق بالتخفيضات فقد جاءت كما يلي (أنظر الملحق رقم 42، ص 323):

- مخلفات العطل المدفوعة	2.576.375,72دج.
- منح تشجيعية 2014	1.755.102,95دج.
- الجزء المتغير عن 2014	3.506.250دج
- منحة المردودية للثلاثي الرابع 2014	1.755.102,95دج.
- تسبيقات على الأجور لسنة 2014	798.602,06دج.
- عوائد عن تغيير مدة الاهتلاك 2015	18.945دج.
- إيرادات توزيع أرباح خاضعة للضريبة على الأرباح	45.000.000دج.
المجموع =	**56.203.063دج**

وكملخص لما سبق نجد ان النتيجة الجبائية قبل تخفيض العجز المرحل للسنوات السابقة تظهر كما يلي:

جدول رقم 36:

النتيجة الجبائية 2015 قبل تخفيض العجز المرحل للسنوات السابقة

النتيجة المحاسبية	ربح **1**	**22.891.712**
	خسارة	
مجموع الإضافات **2**		**17.365.362**
مجموع التخفيضات **3**		**-56.203.063**
النتيجة الجبائية قبل تخفيض العجز **1+2-3**		**-15.945.989**

المصدر: من اعداد الباحث

من الجدول أعلاه نجد ان النتيجة الجبائية للمؤسسة هي خسارة وذلك حتى قبل تخفيض العجز المرحل للسنوات السابقة، وذلك راجع الى ان التكاليف المخفضة والمتعلقة بالسنوات السابقة والتي قد حل اجل استحقاقها خلال السنة المالية 2015 تفوق التكاليف المضافة للربح الخاضع (تكاليف مقيدة محاسبيا ولكن غير مقبولة جبائيا) والمتعلقة بالسنة المالية الحالية 2015.

وبما أن النتيجة المحاسبية الظاهرة في جدول حساب النتيجة والمقدرة بـ 22.891.711,57دج تمثل النتيجة الاقتصادية الحقيقية للمؤسسة باعتبار ان كل العمليات المسجلة والمثبتة خلال السنة المالية تمت وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي، فيجب الحفاظ على هذه المعلومة في القوائم المالية لتكون أكثر شفافية وصدق، وعدم اعتماد الأثر الضريبي الناتج عن التكاليف غير المقبولة من طرف المصالح الجبائية وإلغائه تماما من جدول حساب النتيجة المحاسبية يؤثر بشكل كبير على النتيجة الحقيقية للمؤسسة وبالتالي على صدق قوائمها المالية. لأن عدم قبول تخفيض هذه التكاليف جبائيا (رغم انها صحيحة محاسبيا) خلال السنة المالية الحالية وإعادة ادماجها ضمن الربح الخاضع للضريبة يؤدي لزيادة العبء الضريبي على نتيجة السنة المالية بمبلغ الضريبة المفروض على هذه التكاليف والمقدر بـ 1.764.602,11دج (ضرائب مؤجلة أصول 1.769.530,15 – ضرائب مؤجلة خصوم 4.928,04دج).

لتفادي هذه الاختلاف بين نصوص التشريع الضريبي التي يعطيها المشرع الجزائري الأولية في التطبيق مع نصوص النظام المحاسبي المالي وذلك بإعادة ادماج هذه التكاليف في الربح الجبائي الخاضع للضريبة مع إعادة ادماج العبء الضريبي المترتب عليها كعوائد ضريبية يتم استردادها لاحقا في

جدول حساب النتيجة المحاسبية وهذا بتسجيل الحساب حـ/692 ضرائب مؤجلة أصول في الجانب الدائن عكس طبيعة حسابات المجموعة السادسة وترصيد هذا الحساب بإعادته الى طبيعته في الجانب المدين فور حلول آجال الاستحقاق الضريبية لهذه التكاليف. هكذا يتم الحفاظ على النتيجة المحاسبية بمبلغها الاقتصادي الحقيقي بالاعتماد على آلية الضريبة المؤجلة.

في الأخير نجد ان عدم الاعتماد على آلية الضريبة المؤجلة يمس بالأساس بالنتيجة المحاسبية للمؤسسة وليس النتيجة الجبائية، وذلك بانخفاض قيمة النتيجة المحاسبية الصافية بمقدار الضرائب المؤجلة الدائنة، وبالتالي التأثير على قيمة الأرباح الموزعة والاعباء الدفترية للمولين.

أما فيما يخص قائمة الميزانية فتظهر قيمة الضرائب المؤجلة أصول في قائمة الميزانية بقسم الأصول غير المتداولة برصيد الحساب حـ/133 فرض الضرائب المؤجلة أصول في 2015/12/31 والمقدر بـ 7920.150,42دج وعبارة عن الرصيد الافتتاحي لهذا الحساب في 2015/01/01 نفس الرصيد الختامي للسنة 2014 والمقدر بـ 6.150.620,27دج زائد الضرائب المؤجلة أصول المشكلة خلال السنة المالية (3.938.201,47دج) مطروح منها الغاءات السنوات السابقة المحققة خلال هذه السنة (2.168.671,47دج)، كما تظهر أيضا في قائمة الميزانية خصوم برصيد الحساب حـ/134 فرض ضرائب مؤجلة خصوم برصيد 4.928,04دج بقسم الخصوم غير الجارية.

الفرع الثالث: التحليل المالي لقائمتي الميزانية وجدول حساب النتيجة باستعمال النسب المالية

ونقوم فيما يلي بعرض تأثير الضرائب المؤجلة المشكلة خلال السنة على بعض نسب التحليل المالي التي ترتكز في حسابها على المعلومات المالية الواردة في قائمتي الميزانية وجدول حساب النتيجة من خلال شرح طريقة حساب هذه النسب والعناصر المكونة لها ونقاط التأثير.

1. نسبة العائد على حقوق الملكية:

ويطلق عليه أيضا معدل العائد على حقوق المساهمين او نسبة المردودية الصافية للأموال الخاصة، وتعبر هذه النسبة عن العائد الذي يحققه الملاك على استثمار أموالهم بالمؤسسة وهي تعتبر

من اهم نسب الربحية أو المردودية المستخدمة، حيث أنه بناءا على هذه النسبة قد يقرر الملاك الاستمرار في النشاط أو تحويل الأموال الى استثمارات أخرى تحقق عائدا مناسبا، وتحسب من العلاقة:[1]

النتيجة الصافية / حقوق الملكية*

من خلال هذه العلاقة نجد ان هناك علاقة طردية بين التغير في قيمة الضرائب المؤجلة للسنة المالية وقيمة نسبة العائد على حقوق الملكية، حيث إذا كانت قيمة الضرائب المؤجلة أصول أكبر من قيمة الضرائب المؤجلة خصوم سيكون رصيد هذا التغير في قيمة الضرائب المؤجلة موجبة يعني انه يدخل ضمن الإيرادات ويؤدي الى زيادة قيمة النتيجة المحاسبية الصافية وبشكل مباشر يؤدي الى ارتفاع نسبة العائد على حقوق الملكية.

أما إذا كانت قيمة الضرائب المؤجلة خصوم أكبر من قيمة الضرائب المؤجلة أصول فيكون العكس تماما حيث يؤدي هذا الى انخفاض قيمة النتيجة المحاسبية الصافية وبالتالي انخفاض معدل العائد على حقوق الملكية، أي ان التغير في قيمة الضرائب المباشرة يؤثر بشكل مباشر على هذا المعدل وبالتالي على حكم المالكين في الاستمرار في الاستثمار في القطاع محل النشاط او تغيير مجال الاستثمار.

2. معدل العائد على الاستثمار:

تسمى نسبة مردودية الأموال الدائمة التي استثمرتها المؤسسة لمدة تجاوز السنة، كما تعبر هذه النسبة على مدى كفاءة المؤسسة في استخدام وإدارة كل الأموال المتاحة لديها من المساهمين والأموال المقترضة طويلة الأجل في تحقيق عائد على تلك الأموال، حيث أن الفرض الأساسي هو وجود تكلفه لتلك الأموال وهي العائد المطلوب عل حقوق المساهمين والفوائد المدفوعة على القروض، وينتظر تحقيق معدل عائد على الاستثمار يوازي تلك الأموال على أقل تقدير. ويحسب بالعلاقة التالية[2]:

النتيجة الصافية / إجمالي الاستثمار

حيث يتكون اجمالي الاستثمار من رأس المال العامل الدائم بالإضافة الى اجمالي الأصول طويلة الاجل أو من مجموع الأموال الدائمة (حقوق الملكية + القروض طويلة الاجل).

---

[1] شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص 212.

[2] شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS، مرجع سبق ذكره، ص 213.

* حقوق الملكية او حقوق المساهمين تمثل قيمة الأسهم او الحصص المملوكة للمساهمين او المالكين في المؤسسة، وهي تتكون عادة من (راس المال المدفوع+ الأرباح المحتجزة + الاحتياطات) أي ما يسمى بالأموال الخاصة في قائمة الميزانية.

الجدول التالي يعطينا اختصار للميزانية الوظيفية للمؤسسة:

جدول رقم 37:

الميزانية الوظيفية للسنة 2015

الاصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
الأصول الثابتة	885.585.180,42	الأموال الدائمة	7.272.812.691,89
الأصول الجارية	6.434.299.187,17	الأموال الخاصة	7.251.425.230,55
التغير في المخزون	180.020,30	الديون طويلة الأجل	21.387.461,34
المدينون	4.778.134.048,37	الديون قصيرة الأجل	47.071.676,11
الخزينة	1655.985.187,17	النتيجة الصافية	22.891.711,57
المجموع	**7.319.884.368,00**	**المجموع**	**7.319.884.368,00**

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم42-1 ص321.

اذن معدل العائد على الاستثمار = النتيجة الصافية / الأموال الدائمة

= 7.272.812.691,89 / 22.891.711,57

= **0,003147**

وهو معدل منخفض جدا لكن الحكم النهائي من مدى جودته او ضعفه يكون بمقارنته مع معدلات المؤسسات المشابهة للمؤسسة محل الدراسة. الا اننا نلاحظ ان الضريبة المؤجلة تدخل في تكوين كل من عناصر البسط والمقام المحددة لقيمة المعدل، وبالتالي فتأثير قيمة الضراب المؤجلة المشكل خلال السنة المالية يكون بشكل مباشر على قيمة المعدل.

3. نسبة العائد على اجمالي الأصول

وهو نسبة صافي الربح الى اجمالي الأصول وتعبر هذه النسبة عن قدرة المؤسسة على استخدام أصولها في توليد الربح، وكلما ارتفعت هذه النسبة دل ذلك على كفاءة المؤسسة في استغلال أصولها، ويتم استخدام متوسط إجمالي الأصول عند حساب هذه النسبة، كما يجب مقارنتها مع متوسط النسب المحققة في القطاع.

وتحسب هذه النسبة بالعلاقة:

النتيجة الصافية / مجموع الأصول

نلاحظ من خلال هذه العلاقة ان كلا من التغير في قيمة الضرائب المؤجلة (الغير في حـ/692 وحـ/693) والوعاء الضريبي الخاص بالضرائب مؤجلة أصول (حـ/133 فرض ضرائب مؤجلة أصول)

يدخلان كعنصرين من محددات هذه العلاقة في كل من البسط (النتيجة الصافية) والمقام (مجموع الأصول) وبالتالي فإن تأثير الضرائب المشكلة خلال السنة المالية على قيمة هذا العائد تكون مباشرة وتؤثر في قرارات مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة سواء الداخليين او الخارجيين.

4. معدلات دوران الأصول

تقيس هذه المعدلات كفاءة المؤسسة في استثمار وتوظيف مصادر الأموال في تحقيق المبيعات، والنسبة تقاس بعدد المرات، وتشمل المؤشرات التالية:

- مدل دوران الأصول المتداولة: المبيعات / الأصول المتداولة.
- معدل دوران الأصول الثابتة: المبيعات / الأصول الثابتة.
- معدل دوران اجمالي الأصول: المبيعات / متوسط اجمالي الأصول.

توضح هذه المعدلات مدى نشاط الأصول وقدرتها على توليد المبيعات من خلال استخدام إجمالي أصول المؤسسة، وهو حاصل قسمة صافي المبيعات على متوسط إجمالي الأصول المتداولة والثابتة، كلما زادت هذه النسبة كلما كان أفضل، ولكن يجب أن يراعى أن هذه النسب تختلف من قطاع لآخر لأن بعض الأنشطة تحتاج الى أصول ثابتة كبيرة، بينما أنشطة أخرى قد تحتاج أصول متداولة كبيرة.[1]

من خلال هذه العلاقات نلاحظ ان كل من معدل دوران الاصول الثابتة ومعدل دوران اجمالي الأصول يحمل ضمن محدداته قيمة الضرائب المؤجلة أصول تحت الحساب "حـ/133 فرض ضرائب مؤجلة أصول" في تحديد قيمة هاذين المعدلين باعتبارها عنصر من عناصر الأصول الثابتة في قائمة الميزانية، وتدخل قيمة الضرائب مؤجلة أصول بالتحديد في قيمة كل من مجموع الأصول الثابتة وذلك متوسط اجمالي الأصول وهما عنصري المقام في كل من المعدلين، وبالتالي نجد ان العلاقة بن قيمة الضرائب المؤجلة أصول ومعدل دوران الأصول الثابتة وكذلك معدل دران إجمالي الأصول هي علاقة عكسية، أي كلما زادت قيمة الضرائب المؤجلة أصول انخفض معد الدوران وبالتالي انخفاض قدرة المؤسسة على توليد المبيعات من خلال استخدام أصولها.

[1] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 215.

المبحث الثاني: الدراسة الاستبيانية

من خلال هذا المبحث نتطرق الى الجانب الثاني من الدراسة الميدانية التي قمنا بها للحصول على نتائج تشير الى تحقيق اهداف الدراسة، وأخيرا استعراض لأهم النتائج التي تم التوصل اليها في هذا الشأن، وللوصول الى هذا قسمنا هذا المبحث الى مطلبين:

المطلب الأول: مقدمة الدراسة الاستبيانية

المطلب الثاني: التحليل الاحصائي.

المطلب الأول: مقدمة الدراسة الاستبيانية

نهدف من خلال هذا المطلب الى استعراض أهداف الدراسة الميدانية الإحصائية والأسلوب المتبع في الحصول على البيانات، وأهم الأساليب المستخدمة في تحليل هذه البيانات.

الفرع الأول: مقدمة الدراسة الاستبيانية

أولا: أهداف الدراسة الاستبيانية

من خلال الإجابات المتحصل عليها من أسئلة الاستبيان الموزع يتم الخروج بالنتائج التي تحقق الأهداف التالية:

1. تحديد مدى امتثال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق النظام المحاسبي المالي.
2. المزايا التي يمكن ان تتحقق من تطبيق هذا المعيار.
3. معرفة اهم الطرق المستخدمة في القياس الضريبة على الربح.
4. معرفة الآثار الضريبية المترتبة على الاختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة عند تحديد تكلفة الضريبة على الربح، وان كانت ذات أهمية.
5. مدى أهمية الافصاح عن الضريبة المؤجلة بالقوائم المالية.
6. معرفة المزايا المترتبة على قياس الضريبة على الدخل (الربح) في حالة استخدام طريقة الأصل/الالتزام.
7. معرفة العلاقة بين قيمة وحجم الضرائب المؤجلة الناشئة والمنعكسة، وبين الأعباء الدفترية الملقاة على عاتق الممولين.
8. العلاقة بين قيمة وحجم الفروق الضريبية، وبين الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري وعلاقتهم بعبء الافصاح المحاسبي بالقوائم المالية.

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع البحث في المؤسسات الاقتصادية العاملة بالجزائر بمختلف نشاطاتها الصناعية، التجارية، الفلاحية أو الخدمية ذات مكانة اقتصادية جيدة في السوق الجزائرية، وممثلة بمنهييها في مجال

المالية والمحاسبة بالترتيب حسب أهمية المهني لموضوع الدراسة المحاسب، المدقق الداخلي، المدير وعضو من مجلس الإدارة.

ثالثا: أسلوب جمع البيانات

بعد الصعوبات الكبيرة التي واجهت الباحث في الحصول على الوثائق المحاسبية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية واستحالة تطبيق أسلوب دراسة الحالة على عدد من هذه المؤسسات، تم اللجوء الى استخدام أسلوب قوائم الاستقصاء المكتوبة (استبيان)[1] أسلوب ثاني في الدراسة الميدانية حتى يمكننا من معميم النتائج،

هذه القوائم الاستقصائية تم ارسالها الى المستقصين عن طريق المقابلات الشخصية، وقد قمنا بشرح الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء في فقرة المتغيرات البحثية. وتم الحصول على مجموعة من البيانات الأولية الوصفية، والتي تتمثل في آراء مفردات الدراسة حول بعض الأمور التي أردنا معرفة رأيهم بشأنها، والتي ترتكز في الاستفسار وجود اختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، ومدى امتثال المؤسسات الاقتصادية لتطبيق النظام المحاسبي المالي، والمزايا المترتبة والمنعكسة على هذه المؤسسات جراء تطبيقه، بالإضافة الى الاستفسار عن أهم الطرق المستخدمة في قياس الضريبة على الدخل، ومزايا طريقة الأصل/الالتزام، والعلاقة بين قيمة وحجم الضرائب المؤجلة الناشئة والمنعكسة وبين الأعباء الدفترية الملقاة على عاتق الممولين، وهل كلما أدت نصوص التشريع الضريبي الى تعاظم قيمة وحجم الفروق الضريبية، ومن ثم الضرائب المؤجلة الى زيادة عبء الافصاح المحاسبي بالقوائم المالية.

كما نتناول في هذا المطلب كيفية استخدام التحليل الاحصائي والأساليب الإحصائية من أجل تحقيق اهداف البحث، وتحديد مراحل وأساليب التحليل الإحصائي التي اتبعها الباحث في كل من المقاييس الوصفية والطرق التحليلية.

والمقاييس الوصفية هي: المتوسطات الحسابية المرجحة، الانحراف المعياري، معامل الانحراف والترتيب والرسوم البيانية وذلك لتحديد سمات عينة البحث.

بالإضافة الى طرق التحليل الاحصائي والمتمثلة في:

-اختبار الفاكرونباخ لقياس ثبات وصدق محتوى استبيان الدراسة.

-اختبار T) للعينة الواحدة One Sample T-Test لقياس العلاقة بين قيمة وحجم الضرائب المؤجلة الناشئة والمنعكسة، وبين الأعباء الدفترية الملقاة على عاتق الممولين ونصوص التشريع الضريبي.

-مصفوفة معامل ارتباط سيبرمان (Spearman correlation matrix) لقياس قوة واتجاه العلاقة بين الآثار الضريبية المترتبة على الاختلافات المؤقتة (الزمنية) بين الدخل المحاسبي والدخل

[1] قائمة الاستقصاء (الاستبيان)، الملحق رقم 47، ص-ص: 326-331.

الضريبي عند تحديد قيمة الضريبة على الربح ذات أهمية ويتم الإفصاح عن الضرائب المؤجلة بالقوائم المالية.

رابعا: مراحل التحصيل الاحصائي

قمنا خلال هذا البحث باتباع الإجراءات التالية لإتمام التحليل الاحصائي للبحث:

أ. مرحلة جمع البيانات:

تم خلال هذه المرحلة استخدام المصادر الميدانية عن طريق تصميم وإعداد قائمة استقصاء استطلاعية تم توزيعها على عينة محدودة لتطوير قائمة الاستبيان وإعادة صياغته من جديد بما يخدم البحث.

كما تم عرض هذا الاستبيان الأولي على مجموعة من الأساتذة الجامعيين من ذوي الاختصاص قصد تنقيحها وتحكيمها وهم التالية أسماؤهم: الأستاذ المشرف الدكتور شريط صلاح الدين، الأستاذ الدكتور سعيدي يحيى، الأستاذ الدكتور ولهي بوعلام والأستاذ الدكتور بالجيلاني واضح، والذين قدموا افادة كبيرة في تنقيح وتطوير مضمون هذه الاستبيان الاولي ليكون في شكله النهائي الذي اعتمدنا عليه في بحثنا هذا.

ب. مرحلة تصنيف وتبويب البيانات في جداول إحصائية:

تم مراجعة قائمة الاستبيان للتأكد من ملاءمتها وصلاحيتها لبناء قاعدة البيانات وإعداد التحليل الاحصائي، حيث تم استبعاد الاستمارات التي لا تتوفر على الشروط الازمة، وفقا لبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package For Social Sciences (SPSS) وفي إطار ذلك تم تكوين المتغيرات التالية:

1. المتغيرات الديمغرافية وتشمل كل من:

- الوظيفة: مدير مالي، محاسب، مدقق، عضو مجلس الإدارة
- السن: أقل من 30، من 30 إلى 50 سنة، أكبر من 50 سنة.
- الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات، من 05 إلى 15 سنة، أكبر من 15 سنة.

2. المتغيرات البحثية:

قمنا بتقسيم الاستبيان الى ثمانية (8) أسئلة

- ثلاثة أسئلة (الأول والسابع والثامن) مغلقة ذات اجابتين فقط (نعم أو لا) (Close Ended Normal Question).

- ثلاثة أسئلة (الثاني، الثالث والخامس) في شكل عبارات يختار المستقصي منها الاجابة حسب وجهة نظره من بين خمس (5) إجابات على مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale Questions) والذي يعبر كل منها عن درجة من درجات الكفاية أو الأهمية أو التأثير.
- سؤالين في شكل نقاط يقوم المستقصي بترتيب هذه العبارات من وجهة نظره لاختيار الطريقة الأنسب لحساب الضريبة المؤجلة (السؤال الرابع) ومن ثم ترتيب المزايا المتوقعة عن تطبيق طريقة الأصل/الالتزام (السؤال السادس).

ج. مرحلة عرض البيانات في أشكال ورسوم بيانية لتفسير الظواهر والتعبير عنها.

د. مرحلة القياس لتلخيص البيانات وتفسيرها وتحديد العلاقات بينها باستخدام المقاييس والأدوات الإحصائية المختلفة:

قمنا بحساب المقاييس الإحصائية الوصفية للمتغيرات الخاصة بخصائص مفردات عينة البحث ومتغيرات البحث وتشمل هذه المقاييس كل من: المتوسط الحسابي المرجح، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف والترتيب على أساس القيم الأقل تشتتا أو الأكثر تجانسا.

حيث تشير معظم الدراسات الى تقييم فئات المتوسط المرجح وفقا لمعايير الموافقة والموافقة التامة من عدمها، في إطار مقاييس ليكرت الخماسي الاتجاه المستخدم في هذا البحث كما يلي:

الفئة	الاتجاه
1,00 الى 1,79	تميل الإجابات الى (عدم الموافقة بشدة)
1,80 الى 2,59	تميل الإجابات الى (عدم الموافقة)
2,60 الى 3,39	تميل الإجابات الى (محايد)
3,40 الى 4,19	تميل الإجابات الى (الموافقة)
4,20 الى 5,00	تميل الإجابات الى (الموافقة بشدة)

وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1. اختبار الفاكرونباخ: لقياس ثبات وصدق محتوى استبيان الدراسة.
2. المقاييس الإحصائية الوصفية: (Descriptive statistics): المتوسطات الحسابية المرجحة، الانحراف المعياري، معامل الانحراف والرسوم البيانية، وذلك لتحديد سمات عينة الدراسة.
3. اختبار (T) للعينة الواحدة One Sample T-Test لقياس العلاقة بين قيمة وحجم الضرائب المؤجلة وبين الأعباء الدفترية الملقاة على عاتق الممولين ونصوص التشريع الضريبي.

هـ. مصفوفة معامل الارتباط سبيرمان (Spearman Correlation Matrix): وذلك لقياس قوة واتجاه العلاقة بين الآثار الضريبية المترتبة على الاختلافات المؤقتة الزمنية بين الربح المحاسبي والربح الضريبي عند تحديد مقدار الضريبة وان كانت هذه الآثار ذات أهمية، ويتهم الافصاح عن الضريبة المؤجلة بالقوائم المالية.

أولا: قياس صدق الاستبيان: تم اختبار صدق الاستبيان من خلال اختبار كل من صدق المحتوى للاستبيان، وصدق الاتساق الداخلي، بالإضافة إلى الصدق البنائي. وذلك كما يلي:

صدق المحتوى (صدق المحكمين): تم التأكد من صدق الاستبيان وهذا بعرض هذا الاخير على مجموعة من المحكمين من اجل الوقوف على آرائهم حول مدى ملائمة الفقرات للمحاور التي تنتمي اليها، بالإضافة إلى مدى كفايتها لتغطية المحور الذي تنمتني اليه. كذلك الوقوف على مدى فهم معنى فقرات الاستبيان، هذا بالإضافة إلى اقتراح أي تعديلات ضرورية سواء في صياغة الفقرات، أو حذفها، أو إضافة أي فقرات جديدة لأداة الدراسة يرونها ضرورية. وفي ضوء كل الآراء التي تم ابدائها تم الاخذ بها في اعداد هذه الاستبيان.

قياس الثبات وصدق المحتوى:

لصياغة الاستبيان والخروج بصياغة نهائية له قمنا أولا بإعداد استبيانه أولية تم توزيعه على مجموعة من الاساتذة لتحكيمها وافادتنا بملاحظاتهم وهم التالية أسماؤهم:

- أد. سعيدي يحيى
- د. ولهي بوعلام
- د. بالواضح جيلالي
- د. شريط صلاح الدين

بعد الاستفادة من الملاحظات والتعديلات المقدمة من طرف المحكمين تم اعداد الاستبيان وتوزيعه على العينة الاستطلاعية المكونة من 30 مؤسسة وتفريغه في برنامج SPSS ثم أجرينا اختبار الثبات باستعمال معامل الفاكرونباخ على محاور الاستبيان في شكل مجموعتين كل مجموعة تحتوي على المحاور التي تتبع نفس أسلوب القياس الاحصائي حيث ضمت المجموعة الأولى (المحور 1أ، المحور 1ب والمحورب2)، اما المجموعة الثانية فتضم الأسئلة س36، س37 وس38.

أظهرت اختبارات الثبات النتائج التالية:

المجموعة الأولى:

1- صدق الاتساق الداخلي: تم التأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان من خلال حساب معامل الارتباط لكل فقرة من فقرات الاستبيان مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه، وهذا بالاعتماد على عينة استطلاعية والتي بلغ عددها ثلاثين مفردة. حيث تم الاعتماد على معامل الارتباط لبيرسون، والجدول التالي يوضح صدق الاتساق الداخلي:

– **صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول:** ينقسم المحور الأول الى محورين فرعيين لذا تم قياس الاتساق الداخلي لكل محور فرعي على حدة.

يوضح الجدول التالي صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور 1أ المتعلق بمدى قابلية البيئة الجزائرية لتطبيق النظام المحاسبي المالي ووعي المهنيين في المحاسبة بمبادئ وقواعد هذا النظام، بالاعتماد على معامل الارتباط لبيرسون والموضح في الجدول كما يلي:

الجدول رقم 38:

الصدق الداخلي لفقرات المحور 1أ

العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
1. النظام المحاسبي المالي بديل جيد عن المخطط المحاسبي الوطني.	0,754	0,00
2. البيئة الاقتصادية الجزائرية تساعد على التطبيق السهل للنظام المحاسبي المالي.	0,754	0,00
3. النظام المحاسبي المالي حتمية على البيئة الجزائرية فرضتها التغيرات العالمية في المعاملات المالية وليس اختياري.	0,603	0,00
4. تعتمد الشركة على النظام المحاسبي المالي فقط لأنها ملزمة به قانونا.	0,406	0,02
5. يساعد النظام المحاسبي المالي على تطبيق مبادئ المحاسبة الدولية وخاصة المتعلقة بالمعيار رقم 12 "ضرائب الدخل".	0,402	0,02
6. النظام المحاسبي المالي يسهل من مهمة المهنيين في معالجة القضايا المحاسبية الراهنة.	0,514	0,00
7. يساعد النظام المحاسبي المالي على زيادة فاعلية المؤسسة من خلال التحكم أكثر في آثار عملياتها المالية وقدرتها على التنبؤ.	0,430	0,01
8. هناك فهم جيد من قبل المهنيين لمبادئ واحكام النظام المحاسبي المالي ولا توجد أي صعوبات في تطبيقه.	0,556	0,00

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19 (انظر الملحق رقم 46، ص–ص: 326-330).

الجدول رقم 39:

الصدق الداخلي لفقرات المحور 1ب

العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
1. تسهيل مهمة المراجع او المدقق الجبائي عند قيامه بفحص دفاتر وحسابات الشركة.	0,473	0,008
2. تسهيل مهمة الشركة في حساب قيمة الضريبة المؤجلة واثباتها في دفترها.	0,464	0,010
3. تسهيل مهمة الشركة في تحديد نتيجة الدورة بشكل دقيق.	0,451	0,012
4. يساعد محاسب الشركة الانتقال الى النتيجة الجبائية وتحديدها بشكل دقيق.	0,484	0,007
5. توحيد قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل.	0,504	0,005
6. القياس السليم لنتائج الاعمال عن السنة المالية (تحديد الربح بصفة دقيقة وجيدة)	0,413	0,023
7. يمنح النظام المحاسبي المالي قابلية للمقارنة للقوائم المالية	0,504	0,005
8. يسمح النظام المحاسبي المالي بمواكبة التشريعات الضريبية المحينة مع كل سنة ولا يواجه أي مشكلة في مسايرتها من حيث المعالجات والاثباتات المحاسبية.	0,505	0,004

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19 (انظر الملحق رقم 48، ص-ص: 334-336).

يتضح من خلال هذان الجدولان أن معاملات الارتباط بيرسون لجميع فقرات المحورين الفرعيين دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرات المحور الأول أقل من (0.05). وبالتالي كل فقرات المحورين الفرعيين صادقة لما وضعت لقياسه.

- **صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني:** يوضح الجدول التالي صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني ب، المتعلق بمدى أهمية الفروقات المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي عند تحديد النتيجة الجبائية، بالاعتماد على معامل الارتباط لبيرسون الموضح كما يلي:

الجدول رقم 40:

الصدق الداخلي لفقرات المحور 2ب

العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
1. تؤثر الفروقات المؤقتة بشكل كبير على تحديد الربح الخاضع للضريبة.	0,524	0,003
2. يساعد تحديد الفروقات المؤقتة في تحديد وعاء الضريبة بشكل دقيق ويساهم في تحميل مصروف الضريبة على الفترات المالية بشكل عادل.	0,387	0,037
3. تعتبر الآثار الضريبية الناتجة عن الاختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي عند تحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع **ذات أهمية**.	0,666	0,000
4. هناك فهم جيد لإشكالية الفروقات المؤقتة من قبل المهنيين الجزائريين في مجال المحاسبة ولا توجد أي صعوبة في تحديدها واثباتها محاسبيا.	0,429	0,018
5. يعتبر الاختلاف بن النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري في طرق الاهتلاك وكذلك العمر الإنتاجي المعتمدة للتثبيتات المدرجة في أصول المؤسسة من بين المصادر الدائمة لتشكل الضريبة المؤجلة.	0,385	0,036
6. تشكل الفروقات الدائمة بين احكام النظام الضريبي الجزائري وقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي مصدر من مصادر تشكل الضريبة المؤجلة.	0,601	0,000
7. يعتبر فارق الاقتناء من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	0,506	0,004
8. تعتبر المساهمة في كل من الفروع، المؤسسات والمؤسسات الحليفة والاستثمارات في الشركات التابعة من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	0,675	0,000
9. عمليات التجميع من اهم المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	0,747	0,000

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19 (انظر الملحق رقم 49، ص-ص: 337-341).

يتضح من خلال هذا الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة لكل فقرات المحور أقل من (0.05)، مما يدل على أن معاملات الارتباط بيرسون لجميع فقرات المحور الثاني دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبالتالي كل فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

– **صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث ب:** يوضح الجدول التالي صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث ب المتعلق بالإفصاح عن الضريبة المؤجلة وأثرها على القوائم المالية، بالاعتماد على معامل الارتباط لبيرسون الموضح كما يلي:

الجدول رقم 41:

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع

العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
1- هل تعتقد أن هناك علاقة طردية بين قيمة وحجم الضرائب المؤجلة الناشئة والمنعكسة وبين الأعباء الدفترية الملقاة على عاتق الممولين؟	0.877	0.000
2- هل تعتقد انه كلما أدت نصوص التشريع الضريبي الى تعاظم قيمة وحجم الفروق الضريبية، ومن ثم الضرائب المؤجلة، يؤدي ذلك الى زيادة عبء الافصاح المحاسبي بالقوائم المالية؟	0.681	0.000
3. هل النظام المحاسبي المالي يستجيب لمتطلبات القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية	0.802	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن كل معاملات الارتباط بيرسون لجميع فقرات المحور الثالث ب تعتبر دالة وذلك عند مستوى دلالة (0.05)، راجع الى ان أن مستوى الدلالة المتحصل عليه من كل فقرات المحور الثالث ب أقل من (0.05) وبالتالي فإن فقرات المحور الثالث ب صادقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا: قياس ثبات الاستبيان: تم الاعتماد في قياس ثبات الاستبيان على معامل الفاكرونباخ، والذي يعبر عن قدرة أداة الدراسة على إعطاء نفس النتائج إذا تم تكرار توزيع الأداة على مفردات عينة الدراسة، حيث تتراوح قيمته ما بين صفر وواحد، حيث كلما اقتربت هذه القيمة المحسوبة من الواحد فإن ذلك يشير الى وجود ثبات عالي في أداة الدراسة، والعكس صحيح في حالة اقتراب معامل ألفا كرونباخ من الصفر أي يشير الى عدم وجود ثبات في هذه الأداة. ولقياس ثبات أسئلة او محاور الاستبيان يجب ان تكون من نفس الأسلوب، لذلك قمنا بتقسيم أسئلة الاستبيان الى مجموعتين:

- **المجموعة الأولى:** تضم الأسئلة التي صيغت وفق أسلوب ليكارت الخماسي (س2، س3، س4، س5، س6، س7، س8 س9 س10، س11، س12، س13، س14، س15، س16 س17) وكانت قيمت معامل الفاكرونباخ لهذه المجموعة 91,1% وهو معامل ثبات قوي.
- **المجموعة الثانية:** تضم الأسئلة التي تحمل أسلوب السؤال المغلق الذي يحتمل إجابة بنعم او لا فقط (س36، س37، س38) وجاء معامل الثبات لهذه الأسئلة مساويا لـ 90,6% وهو أيضا معامل ثبات قوي جدا

أما فيما يخص الاستبيان ككل فقد جاء معامل الثبات الاسئلة الاستبيان مجتمعة–باستثناء الأسئلة التي تحمل الصيغة الترتيبية–مساويا لـ 0,888 (أي يمثل 88,8%) وهو معامل ارتباط قوي وانعكس بالإيجاب على الصدق الذاتي للاستبيان الذي يساوي 0,9518 (أي 95,18%)

والجدول التالي يوضح قيمة معامل ألفا كرونباخ سواء لكل محور من محاور الاستبيان أو لجميع فقرات الاستبيان:

الجدول رقم 42:

معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات

المحور	اسم المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	مدى اعتماد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على النظام المحاسبي المالي، والمزايا المحقق من تطبيقه.	17	0.916
الثاني ب	مدى أهمية تحديد الفروقات المؤقتة بين الرح المحاسبي والربح الضريبي عند تحديد النتيجة الجبائية	9	0.792
الثالث ب	تأثير الافصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية وخاصة قائمتي الميزانية وجدول حساب النتيجة	3	0.906
جميع المحاور		**29**	**0,888**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19 (انظر الملحق رقم 49، ص 341).

خلال الجدول أعلاه والخاص بمعامل الثبات لكل محور من محاور الاستبيان هذا من جهة، ومعامل الثبات لجميع المحاور من جهة اخرى، يتضح ان هذا المعامل يتراوح بين (0.792–0.916)

وهذا يدل على أن كل محور من محاور الاستبيان يتميز بالثبات المرتفع، في حين بلغ معامل الثبات المتعلق بجميع فقرات الاستبيان 0.888 إذ تعتبر هذه القيمة مرتفعة تدل على أن أداة الدراسة ذات درجة كبيرة من الثبات.

المطلب الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة

تم تخصيص هذا المطلب لتحديد خصائص مفردات عينة الدراسة، وهذا بغرض وصف وتلخيص الخصائص الأساسية للبيانات المتعلقة بهذه المفردات، من خلال تحليل القسم الأول من الاستبيان والمتعلق بالمعلومات الشخصية الخاصة بها، وذلك حسب كل من الوظيفة، الجنس، السن، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي، بالإضافة إلى طبيعة النشاط التي تنشط فيه المؤسسات محل الدراسة، والشكل القانوني التي تتخذه هذه المؤسسات التي تنشط فيها هذه المفردات. تم الاعتماد في تحديد الخصائص على التكرارات الإحصائية.

الفرع الأول: المتغيرات الديموغرافية

تم في هذا المطلب تحليل توزيع مفردات عينة الدراسة، وهذا استنادا على كل من الوظيفة التي تشغلها هذه الأخيرة والمؤهل العلمي الذي لديها، وكذلك عدد سنوات الخبرة المهنية، وذلك بالاعتماد على حساب التكرارات والنسب المئوية لهذه التكرارات.

1- توزيع افراد العينة حسب الوظيفة: تم عرض خصائص عينة الدراسة حسب الوظيفة، من خلال ثلاث وظائف أساسية متمثلة في كل من وظيفة مدير المؤسسة، ووظيفة محاسب، إضافة إلى وظيفة إداري، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 43:

توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الوظيفة

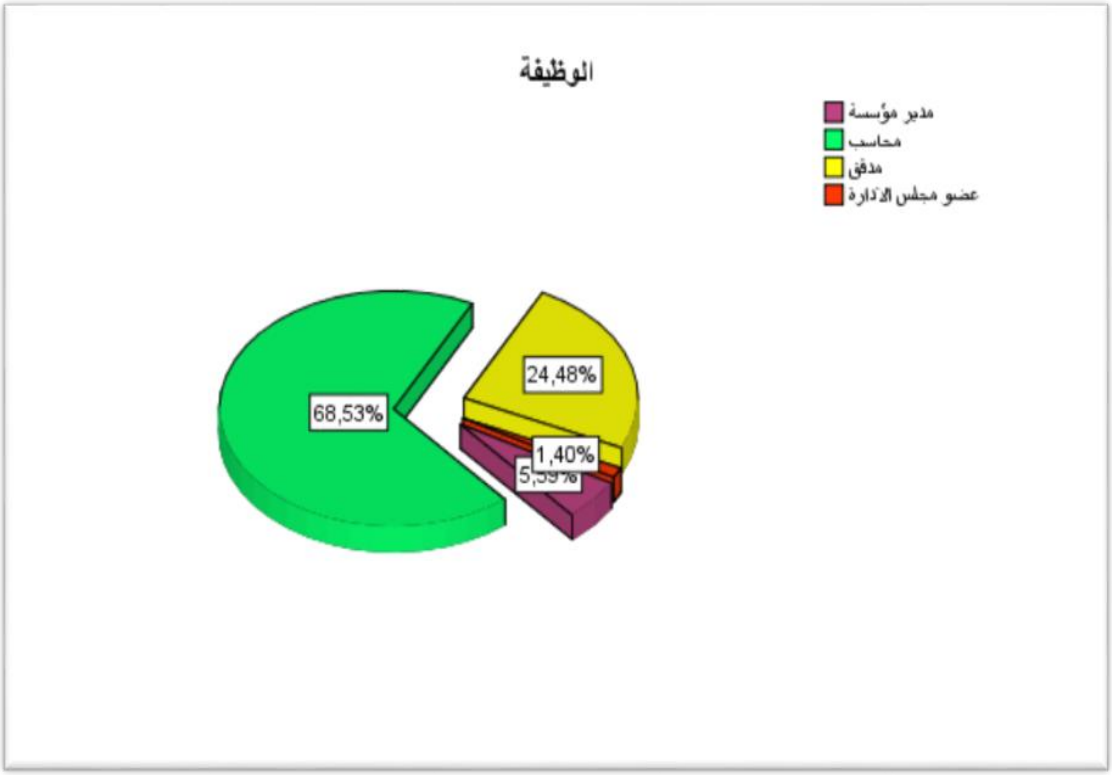
الوظيفة	التكرارات	النسبة
مدير المؤسسة	8	%5,6
محاسب	98	%68,5
مدقق	35	%24,5
عضو مجلس ادارة	2	%1,4
المجموع	**143**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19

يوضح الجدول أعلاه أن 8 من أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة مدير المؤسسة، أي ما يعادل نسبة 5,6% من إجمالي العينة، وهي نسبة منخفضة جدا مقارنة بكل من وظيفة المحاسب، ووظيفة مدقق، التي بلغ عددهما على التوالي 98 فردا، و35 فردا، من إجمالي 143 فرد، ما يعادل على التوالي ما نسبته 68,5% و24,5% اذ يظهر جليا أن أكثر من نصف أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة محاسب تليه وظيفة مدقق في المركز الثاني. بينما جاءت وظيفة عضو مجلس الإدارة في المرتبة الأخيرة بفردين فقط وهي أضعف نسبة بـ 1,4%.

كما تجدر الإشارة إلى أن معظم الأفراد الذين يشغلون وظيفة مدير المؤسسة هم أصحاب هذه المؤسسات.

الشكل رقم 07: توزيع افراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19

2- توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي: تم عرض خصائص مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي من خلال ثلاث أساسية ابتداء من الأفراد الحاصلين على شهادة الليسانس ثم الماستر او الماجستير الى الافراد الذين لديهم دكتوراه، وترك الخيار الاخير ترك للذين لديهم شهادات أخرى خارج هذه الخيارات ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 44:

توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

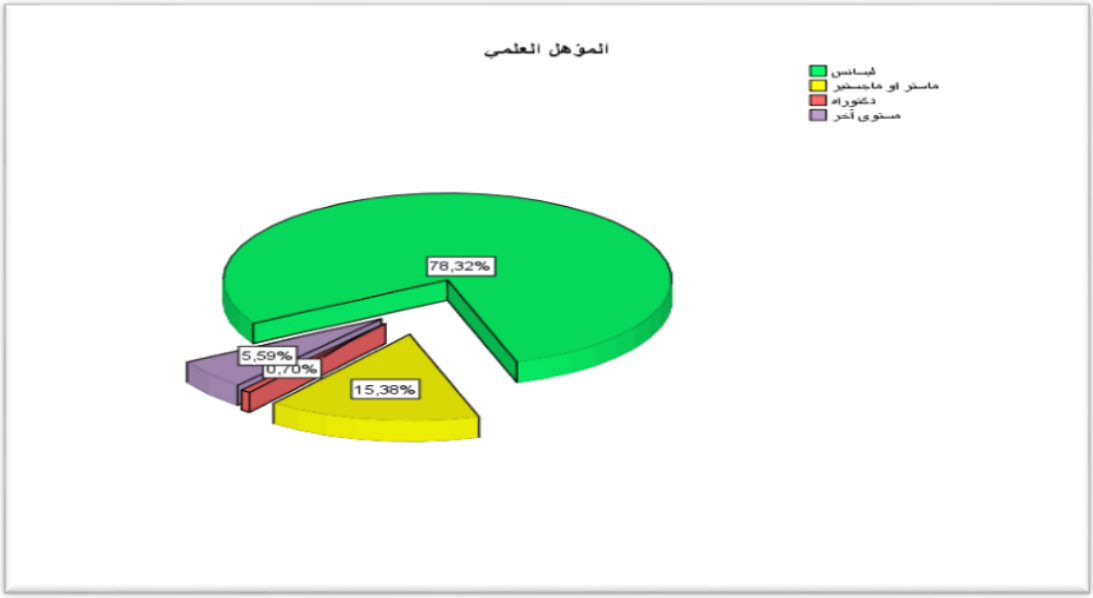
المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة
ليسانس	112	%78,3
ماستر او ماجستير	22	%15,4
دكتوراه	1	%0,7
مستوى آخر	8	%5,6
المجموع	**143**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19

يتضح من خلال الجدول أن معظم أفراد العينة لديهم مستوى جامعي (ليسانس + ماستر وماجيستر)، وهذا ما يعادل نسبة 93,7% من إجمالي أفراد العينة، موزعة على النحو التالي إذ يمثل حاملي شهادة ليسانس النسبة الأكبر بما يعادل نسبة 78,3%، في حين يمثل حاملي شهادة الماستر والماجستير ما نسبته 15,4%. أما الحاصلين على شهادة الدكتوراه فتحصلنا على شخص واحد فقط، والافراد المنتمون الى فئة مستوى آخر فيمثلون 5,6% من افراد العينة كما أظهرت الاستبيانات انهم من الحاصلين على شهادة تقني او تقني سامي في المحاسبة.

الشكل رقم 08:

توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19

3. توزيع افراد العينة حسب السن: تم تقسيم توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن، في ثلاث فئات أساسية المتمثلة في الفئة التي تقل عن 30 سنة، والفئة التي تنتمي للمجال من 30 إلى 50 سنة، وفي الأخير الفئة التي تتجاوز 50 سنة، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 45:

توزيع مفردات عينة الدراسة حسب السن.

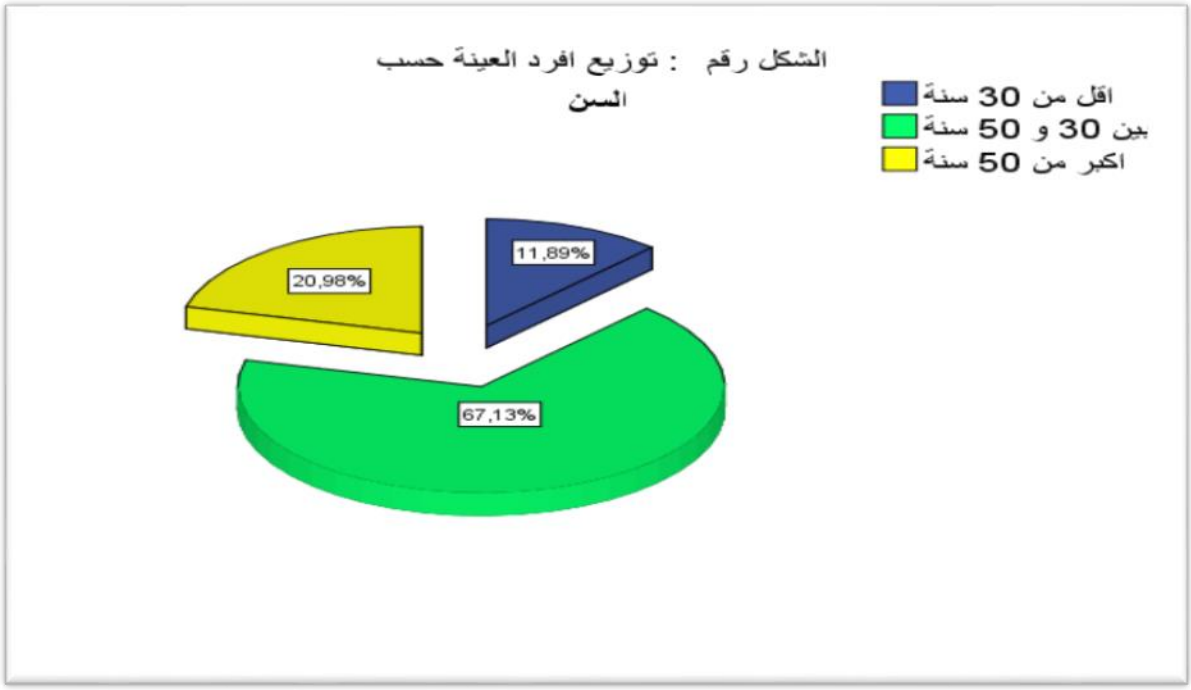
الفئة العمرية	التكرارات	النسبة
أقل من 30 سنة	17	%11,9
من 30 الى 50 سنة	96	%67,1
أكبر من 50 سنة	30	%21,0
المجموع	**143**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19.

يوضح الجدول أعلاه أن أكبر فئة عمرية تتضمنها مفردات عينة الدراسة هي الفئة المحصورة بين 30 سنة إلى غاية 50 سنة، اذ بلغ عدد أفراد عينة الدراسة الذين ينتمون إلى هذه الفئة 96 فردا، وتمثل هذه الفئة ما نسبته 67,1%. في حين يمثل أفراد العينة التي تنتمي إلى الفئة العمرية التي تفوق 50 سنة ما نسبته 21%، وهي تعتبر نسبة منخفضة مقارنة بالفئة السابقة. أما الفئة الشابة التي تعبر عن الفئة الأقل من 30 سنة والتي تمثل ما نسبته 11,9%، فقد بلغ عددها 17 فردا وهي الفئة الأقل تمثيلا بين الفئات الثلاث لمجتمع الدراسة.

الشكل رقم 09:

توزيع افراد العينة حسب السن



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19

4. توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية: تم اظهار خصائص عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية، وهذا من خلال ثلاث فئات وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم 46:

توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

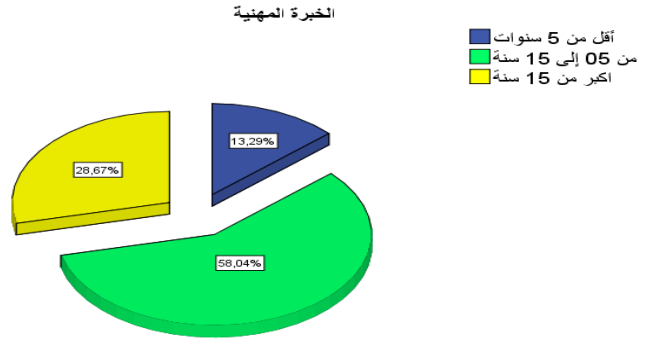
سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة
أقل من 5 سنة	19	%13,3
من 5 الى 15 سنة	83	%58
أكبر من 15 سنة	41	%28,7
المجموع	**143**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19.

من خلال الجدول يتضح أن ما نسبته 86,7% من أفراد عينة الدراسة تفوق خبرتهم الخمس سنوات موزعة على النحو التالي إذ تمثل مفردات العينة التي تتراوح خبرتهم بين خمس سنوات إلى خمسة عشر سنة ما نسبته 58%، بعدد يقدر بـ 83 فردا، في حين تمثل مفردات العينة مما تفوق خبرتهم المهنية الخمسة عشر سنة ما نسبته 28,7%، بعدد يقدر بـ 41 فردا. باقي افراد مجتمع الدراسة الذين لديهم خبرة مهنية أقل من خمس سنوات، فقد بلغ عددهم 19 فردا بنسبة 13,3%، ويدل هذا على أن مفردات عينة الدراسة تمتلك الخبرة المهنية الكافية تمكننا من الاعتماد على إجاباتها، وهذا ما يؤكده أيضا جدول توزيع مفردات عينة الدراسة حسب السن، على اعتبار أن الفئة العمرية التي تتضمنها مفردات الدراسة التي تتراوح بين 30 سنة إلى غاية 50 سنة تمثل نسبة 67,1%.

الشكل رقم 10:

توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19

5. **توزيع افراد العينة حسب طبيعة النشاط:** تم عرض خصائص عينة الدراسة حسب طبيعة النشاط، وهذا من خلال خمس أنشطة أساسية المتمثلة في كل من النشاط التجاري، والصناعي، والخدماتي، والفلاحي، وفي الأخير النشاط المقاولاتي. والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 47:

توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة النشاط

سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة
تجاري	54	%37,8
صناعي	57	%39,9
خدماتي	15	%10,5
فلاحي	5	%3,5
مقاولاتي	12	%8,4
المجموع	**143**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19

يتضح من الجدول أن ما نسبته 39,9% من مفردات عينة الدراسة يعملون في مؤسسات ذات طابع صناعي، في حين أن ما نسبته 37,8% من هذه الأخيرة ينشطون في مؤسسات ذات طابع تجاري. أما في يتعلق بالمؤسسات ذات الطابع المقاولاتي فقد بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة التي تعمل في القاع الخدماتي 10,5%، كما يلاحظ من خلال الجدول أن القطاع المقاولاتي يمثل 8.4% من مجتمع الدراسة، في حين أن 3,5% ينشطون في مؤسسات ذات طابع فلاحي. وبالتالي فإن مفردات عينة الدراسة تتوزع عبر مختلف الأنشطة.

6. **توزيع افراد العينة حسب نوع القطاع:** تم اعتماد ثلاث أنواع هم القطاع العام والقطاع الخاص والقطاع المختلط (عام وخاص)، والجدول التالي يظهر توزيع افراد عينة الدراسة على هذه الطاعات كما يلي:

الجدول رقم 48

توزيع عينة الدراسة حسب نوع القاع

سنوات الخبرة	النسبة	التكرارات
عام	%38,5	55
خاص	%60,1	86
مختلط	%1,4	2
المجموع	**%100**	**143**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19.

نلاحظ ان القطاع الخاص يمثل معظم افراد عينة الدراسة بنسبة 60,1%، ثم يليه القطاع العام بنسبة 38,5%، أما الطاع المختلط فيمثل نسبة ضئيلة جدا من مجتمع الدراسة بنسبة 1,4%.

7. **توزيع افراد العينة حسب نوع المؤسسة:** اعتمدنا في الدراسة على تقسيم مجتمع الدراسة الى نوعين من المؤسسات فرديو ومجمع الشركات، وذلك لتنوع الحالات المشكلة للضريبة المؤجلة حسب نوع كل مؤسسة، وتظهر نتائج الدراسة ان مجتمع العينة مقسم كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 49

توزيع عينة الدراسة حسب الشكل القانوني.

نوع المؤسسة	التكرارات	النسبة
مؤسسة فردية	125	%87,4
مجمع شركات	18	%12,6
المجموع	**143**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19.

يتبين من خلال الجدول أعلاه المتعلق بتوزيع مفردات عينة الدراسة حسب نوع المؤسسة التي تنشط فيها أفراد الدراسة، حيث ما نسبته 87,4% من هذه الأخيرة تنشط في مؤسسات فردية، وما نسبته 12,6% تنشط في مؤسسات تأخذ شكل مجمع شركات.

المطلب الثالث: التحليل الاحصائي للمتغيرات البحثية

نتناول من خلال هذا المطلب المقاييس الإحصائية الوصفية لمحاور الدراسة كل حدة.

الفرع الأول: المحور الأول

تم تقسيم هذا المحور إلى جزأين اساسين، حيث يتفرع الجزء الأول هو كذلك الى قسمين، الأول جاء في صيغة سؤال على النحو التالي: "هل مؤسستكم تقوم بتطبيق النظام المحاسبي المالي؟"، وهذا للتأكد من تطبيق عينة الدراسة للنظام المحاسبي المالي الذي يعتبر متغير مهم جدا في إشكالية الدراسة وذلك بالاعتماد على حساب المتوسط الحسابي للإجابات على هذا السؤال، بالإضافة إلى حساب الانحراف المعياري.

وقد اظهر التحليل الاحصائي باستخدام SPSS النتائج التالية:

الجدول رقم50:

مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

		التكرارات	النسبة المئوية
نعم	**143**	143	%100
لا	**143**	0	%0

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق رقم51، ص345).

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ان كل افراد العينة محل الدراسة يطبقون النظام المحاسبي المالي وهذا ما تفسره نتيجة الإجابات التي كانت 100% ب "نعم" بينما جاءت نتيجة الإجابات بـ "لا" معدومة أي 0%، وهذا ما يسمح لنا بإجراء دراستنا على افراد هذه العينة.

ثم جاء الجزء الثاني ليحدد لنا ماهي مبررات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لاتباع هذا النظام والتخلي عن المخطط المحاسبي القديم وذلك من خلال ثماني (08) عبارات تمثل الدوافع الرئيسية الممكنة لتبني هذا النظام واختبار هذه العبارات بالاعتماد على اختبار (T) للعينة الواحدة One Sample T-Test وهذا لتحقق الشرطين التاليين:[1]

[1] - لعراف فايزة، زيادة الكفاءة وفعالية المصرفية من منظور إدارة الجودة الشاملة –دراسة قياسية لعينة من البنوك الجزائرية–، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015/2014، ص 172.

– يجب أن يتبع توزيع المتغير المراد إجراء الاختبار على وسطه التوزيع الطبيعي وغالبا ما يستعاض عن هذا الشرط بزيادة حجم العينة. فقد وجد من خلال التجربة أن عدم تحقق هذا الشرط لا يؤثر على نتيجة الاختبار بشرط أن يكون حجم العينة كبيرا، وتعتبر العينة من الحجم 30 كبيرة. حيث ان حجم العينة المعتمدة في هذه الدراسة 143 مفردة وبذلك فالشرط الأول محقق؛

– يجب أن تكون العينة عشوائية وقيم مفرداتها لا تعتمد على بعضها البعض. وهذا الشرط محقق أيضا في عينتنا هذه.

1- **تحليل نتائج المحور 1أ:** الجدول التالي يبين نتائج تحليل عبارات الجزء الأول من المحور الأول وذلك كما يلي:

الجدول رقم 51:

نتائج تحليل المحور 1أ المتعلق دوافع ومبررات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني النظام المحاسبي المالي

العبارات	المتوسط الحسابي	الترتيب	الاتجاه
1. النظام المحاسبي المالي بديل جيد عن المخطط المحاسبي الوطني	4,03	7	موافق
2. البيئة الاقتصادية الجزائرية لا تساعد على التطبيق السهل للنظام المحاسبي المالي.	4,07	4	موافق
3. النظام المحاسبي المالي حتمية على البيئة الجزائرية فرضتها التغيرات العالمية في المعاملات المالية وليس اختياري.	4,10	2	موافق
4. تعتمد الشركة على النظام المحاسبي المالي فقط لأنها ملزمة به قانونا.	4,11	1	موافق
5. يساعد النظام المحاسبي المالي على تطبيق مبادئ المحاسبة الدولية وخاصة المتعلقة بالمعيار رقم 12 "ضرائب الدخل".	4,06	5	موافق
6. النظام المحاسبي المالي يسهل من مهمة المهنيين في معالجة القضايا المحاسبية الراهنة.	4,05	6	موافق

7. يساعد النظام المحاسبي المالي على زيادة فاعلية المؤسسة من خلال التحكم أكثر في آثار عملياتها المالية وقدرتها على التنبؤ.	4,02	8	موافق
8. ليس هناك فهم جيد من قبل المهنيين لمبادئ واحكام النظام المحاسبي المالي وتوجد صعوبات في تطبيقه.	4,09	3	موافق

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19 (انظر الملحق رقم 52، ص 345).

يتضح من خلال الجدول أعلاه إجابات مفردات عينة الدراسة على عبارات المحور 1أ الثمانية، والمتعلقة بدوافع ومبررات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني النظام المحاسبي المالي كبديل محاسبي عن المخطط المحاسبي القديم، وكانت الدلالة الاحصائية لإجابات افراد العينة على هذه العبارات كما يلي:

– **الفقرة الأولى:** " النظام المحاسبي المالي بديل جيد عن المخطط المحاسبي الوطني ": احتلت هذه الفقرة المرتبة السابعة (7) وهي مرتبة متأخرة جدا أي ما قبل الأخيرة، ولكن بمتوسط حسابي 4,03 وهذا ما يدل على ان افراد العينة يعتبرون النظام المحاسبي بديل جيد عن المخطط المحاسبي ويلبي احتياجاتهم في معالجة المشكلات المحاسبية الجديد التي أصبح المخطط القديم لا يوفر لها حلول مناسبة.

– **الفقرة الثانية:** " البيئة الاقتصادية الجزائرية لا تساعد على التطبيق السهل للنظام المحاسبي المالي": احتلت هذه الفقرة المرتبة الرابعة (4) وذلك بمتوسط حسابي يقدر بـ (4.07)، الأمر الذي يدل على أن مفردات العينة المدروسة ترى ان البيئة الجزائرية (الاقتصادية على وجه الخصوص) لا تساعد اطلاقا على التطبيق السهل للنظام المحاسبي المالي ويجدون عدة معوقات وصعوبات للوصول الى مستوى اعلى من الكفاءة في استخدامه وبالتالي الوصول الى مستوى اعلى من الشفافية والصدق في عرض القوائم المالية وهو الهدف الذي جاء من اجله هذا النظام.

– **الفقرة الثالثة:** " النظام المحاسبي المالي حتمية على البيئة الجزائرية فرضتها التغيرات العالمية في المعاملات المالية وليس اختياري": احتلت هذه الفقرة المرتبة الثانية وذلك بمتوسط حسابي يقدر بـ (4,10)، وهذا يدل على التغيرات الكبيرة التي طرأت على البيئة الاقتصادية الجزائرية والتي جعلت من تطبيق هذا النظام حتمية في وجهة نظر افراد عينة الدراسة دلالة أيضا على فشل المخطط القديم في معالجة هذه المشاكل.

– **الفقرة الرابعة:** " تعتمد الشركة على النظام المحاسبي المالي فقط لأنها ملزمة به قانونا ": احتلت هذه الفقرة المرتبة الأولى وذلك بمتوسط حسابي يقدر بـ (4,11)، وجاءت هذه العبارة لتحمل الإلزامية القانونية في تطبيق النظام المحاسبي المالي وهذا ما يعزز ما جاء في العبارة السابقة ويؤكد على حتمية التطبيق لهذا النظام وليس مجرد اختيار وارد على البيئة الاقتصادية الجزائرية بل أصبح لزاما عليها اللجوء لهذا النظام لمسايرة التطورات الحاصلة في البيئة المحاسبية والمالية العالمية والمعبر عنها بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الدولية للمحاسبة.

– **الفقرة الخامسة:** "يساعد النظام المحاسبي المالي على تطبيق مبادئ المحاسبة الدولية وخاصة المتعلقة بالمعيار رقم 12 "ضرائب الدخل": احتلت هذه الفقرة المرتبة الخامسة وذلك بمتوسط حسابي يقدر بـ (4,06)، وهذا يؤكد على أن مفردات العينة المدروسة على وعي بأهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية وخاصة المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل والذي عدل في الأساس ليعالج إشكالية الضريبة المؤجلة، وهذا ما اتاحه النظام المحاسبي المالي للبيئة المحاسبية الجزائرية.

– **الفقرة السادسة:** " النظام المحاسبي المالي يسهل من مهمة المهنيين في معالجة القضايا المحاسبية الراهنة": احتلت هذه الفقرة المرتبة السادسة وذلك بمتوسط حسابي يقدر بـ (4,05)، الامر الذي يدل على أن مفردات العينة المدروسة على وعي بأهمية النظام المحاسبي المالي وضرورة تطبيقه لمواجهة التطورات والاشكالات المحاسبية المستحدثة، ويمثل بديل جيد للمهنيين يسهل من مهامهم في مواكبة ومعالجة هذه التطورات والاشكالات.

– **الفقرة السابعة:** "يساعد النظام المحاسبي المالي على زيادة فاعلية المؤسسة من خلال التحكم أكثر في آثار عملياتها المالية وقدرتها على التنبؤ": احتلت هذه الفقرة المرتبة الثامنة وذلك بمتوسط حسابي يقدر بـ (4,02)، الأمر الذي يؤكد على أن مفردات العينة المدروسة على وعي بأهمية النظام المحاسبي المالي وقدرته على زيادة فاعلية وفعالية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في مراقبة عملياتها المالية والقدرة على التنبؤ المستقبلي.

– **الفقرة الثامنة:** "ليس هناك فهم جيد من قبل المهنيين لمبادئ واحكام النظام المحاسبي المالي وصعوبات في تطبيقه. ": جاءت هذه العبارة بصيغة عكسية (صيغة النفي) وقد احتلت المرتبة الثالثة وذلك بمتوسط حسابي يقدر بـ (4,09)، وجاءت لتعزز وجهة نظر افراد عينة الدراسة من حيث المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال عدم تمكن المهنيين الجزائريين في المحاسبة بالإلمام جيدا بمبادئ وقواعد هذا النظام.

2. تحليل نتائج المحور 1ب: الجدول التالي يبين نتائج تحليل عبارات الجزء الثاني من المحور الأول وذلك كما يلي:

الجدول رقم 52

نتائج تحليل المحور 1ب: المزايا التي يمكن ان تتحقق من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

العبارات	المتوسط الحسابي	الترتيب	الاتجاه
1. تسهيل مهمة المراجع او المدقق الجبائي عند قيامه بفحص دفاتر وحسابات الشركة.	4,09	6	موافق
2. تسهيل مهمة الشركة في حساب قيمة الضريبة المؤجلة واثباتها في دفترها.	4,02	8	موافق
3. تسهيل مهمة الشركة في تحديد نتيجة الدورة بشكل دقيق.	4,10	5	موافق
4. يساعد محاسب الشركة الانتقال الى النتيجة الجبائية وتحديدها بشكل دقيق.	4,13	2	موافق
5. توحيد قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل.	4,11	4	موافق
6. القياس السليم لنتائج الاعمال عن السنة المالية (تحديد الربح بصفة دقيقة وجيدة)	4,12	3	موافق
7. يمنح النظام المحاسبي المالي قابلية للمقارنة للقوائم المالية	4,08	7	موافق
8. يسمح النظام المحاسبي المالي بمواكبة التشريعات الضريبية المحينة مع كل سنة ولا يواجه أي مشكلة في مسايرتها من حيث المعالجات والاثباتات المحاسبية.	4,14	1	موافق

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19 (انظر الملحق رقم 53، ص 345).

يوضح الجدول أعلاه إجابات مفردات عينة الدراسة على عبارات المحور 1ب الثمانية، والمتعلقة بالمزايا التي يمكن ان تتحقق من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية، وكانت الدلالة الإحصائية لهذه الإجابات قد بينت أن افراد العينة يرون ان اهم ميزة جاء بها النظام المحاسبي المالي هي أنه "يسمح بمواكبة التشريعات الضريبية المحينة مع كل سنة ولا يواجه أي مشكلة في مسايرتها من حيث المعالجات والاثباتات المحاسبية" وذلك بمتوسط حسابي (4,14)، ثم تليها العبارة "يساعد محاسب الشركة الانتقال الى النتيجة الجبائية وتحديدها بشكل دقيق" بمتوسط حسابي (4,13)، وجاءت ثالثة "العبارة

القياس السليم لنتائج الاعمال عن السنة المالية (تحديد الربح بصفة دقيقة وجيدة)" بمتوسط حسابي (4,12)، حيث يرى افراد عينة الدراسة النظام المحاسبي المالي ساهم بشكل كبير في قدرة المؤسسات على تحديد النتيجة المحاسبية والمالية للمؤسسة بشكل ادق مما كان عليه قبل تطبيقه.

ثم تليها العبارة "توحيد قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل" بمتوسط حسابي (4,11)، فالعبارة "تسهيل مهمة الشركة في تحديد نتيجة الدورة بشكل دقيق" بمتوسط حسابي (4,10)، وهي العبارة التي تعزز ما ورد في العبارة السادسة والتي احتلت المرتبة الثالثة، التي تعنى بطرق تحديد وقياس النتيجة للمؤسسة. أما العبارة "تسهيل مهمة المراجع او المدقق الجبائي عند قيامه بفحص دفاتر وحسابات الشركة" التي جاء متوسطها الحسابي مساويا لـ (4,09) فاحتلت المرتبة السادسة من بين المزايا المستقصات، لتليها العبارة " يمنح النظام المحاسبي المالي قابلية للمقارنة للقوائم المالية" بمتوسط حسابي (4,08)، ثم أخيرا العبارة "تسهيل مهمة الشركة في حساب قيمة الضريبة المؤجلة واثباتها في دفترها" بمتوسط حسابي (4,02).

نلاحظ من النتائج اعلاه ان الفارق بين المتوسط الحسابي للعبارة التي حتلت المرتبة الأولى والعبارة الخيرة يساوي 0,08 وهو ضئيل جدا مما يدل ان العبارات تتمتع بدرجة أهمية متقاربة جدا من وجهة نظر افراد العينة محل الدراسة وفي ماي يلي ترتيب المزايا التي يمكن ان تتحقق من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية وذلك الميزة الأهم الى الأقل أهمية:

1. يسمح النظام المحاسبي المالي بمواكبة التشريعات الضريبية المحينة مع كل سنة ولا يواجه أي مشكلة في مسايرتها من حيث المعالجات والاثباتات المحاسبية.
2. يساعد محاسب الشركة الانتقال الى النتيجة الجبائية وتحديدها بشكل دقيق.
3. القياس السليم لنتائج الاعمال عن السنة المالية (تحديد الربح بصفة دقيقة وجيدة).
4. توحيد قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل.
5. تسهيل مهمة الشركة في تحديد نتيجة الدورة بشكل دقيق.
6. تسهيل مهمة المراجع او المدقق الجبائي عند قيامه بفحص دفاتر وحسابات الشركة.
7. يمنح النظام المحاسبي المالي قابلية للمقارنة للقوائم المالية.
8. تسهيل مهمة الشركة في حساب قيمة الضريبة المؤجلة واثباتها في دفترها.

وهذا يشير الى مدى أهيمه تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية وما هي اهم المزايا التي نجمت عن تطبيقه.

3. تحليل نتائج المحور 2أ: أهم الطرق المحاسبية المستخدمة في قياس الضريبة المؤجلة.

يهتم هذا الجزء من المحور الثاني بعرض الطرق المحاسبية المستخدمة في حساب وتحديد الضريبة المؤجلة، وما هي الطريقة الأكثر اتباعا من طرف المهنيين الجزائريين.

الجدول رقم 53:

مدى اعتماد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على طريقة الأصل/الالتزام لقياس الضريبة المؤجلة

الترتيب	التكرارات	النسبة
الأول	124	%86,7
الثاني	9	%6,3
الثالث	10	%7
المجموع	**143**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19(انظر الملحق رقم 53، ص 345).

من خلال هذا الجدول نجد أن 124 من افراد العينة البالغ عددهم 143 يرون ان طريقة الأصل /الالتزام هي الطريقة الاحسن والأكثر اتباعا في تحديد وقياس الضريبة المؤجلة بين يضعون 9 منهم فقط في المركز الثاني و10 يضعونها في المركز الثالث.

بالتالي تحتل هذه الطريقة المركز الأول كأهم الطرق المحاسبية في قياس واثبات الضريبة المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي ووفق راي افراد عينة الدراسة.

الجدول رقم 54:

مدى اعتماد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على طريقة التأجيل لقياس الضريبة المؤجلة

الترتيب	التكرارات	النسبة
الأول	13	%9,10
الثاني	94	%65,7
الثالث	36	%25,2
المجموع	**143**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19(انظر الملحق رقم 53، ص 345).

يرى 13 فردا من افراد عينة 9,10% الدراسة أي بنسبة ان طريقة التأجيل هي اهم الطرق المحاسبية في حساب وقياس الضريبة المؤجلة، بينما يرى 94 من افراد العينة أي ما نسبته 65,7% انها توضع بالمرتبة الثانية من بين أهم هذه الطرق و36 فردا يضعونها بالمرتبة الثالثة ما يمثل نسبة 25,2%.

أي ان غالبية افراد العينة محل الدراسة يضعون طريقة التأجيل في اثبات وقياس الضريبة المؤجلة في المرتبة الثانية من بين اهم الطرق في حساب الضريبة المؤجلة.

الجدول رقم 55:

مدى اعتماد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على طريقة الضريبة واجبة السداد لقياس الضريبة المؤجلة

الترتيب	التكرارات	النسبة
الأول	06	%4,2
الثاني	40	%28,0
الثالث	97	%67,8
المجموع	**143**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19(انظر الملحق رقم 53، ص 345).

وضع 06 فقط من افراد عينة الدراسة طريقة الضريبة واجبة السداد في المرتبة الأولى بنسبة 4,2% و40 فردا وضعها في المرتبة الثانية بنسبة 28% بينما يرى 97 فردا من افراد عينة الدراسة ان هذه الطريقة تكون في المرتبة الثالثة وبنسبة تقدر بـ 67,8% وهي النسبة الغالبة.

من خلال الجداول الثالث السابقة نجد ان افراد عينة الدراسة يرتبون الطرق الثلاث المستخدمة في قياس واثبات الضريبة المؤجلة من حيث الأهمية كما يلي:

1. طريقة الأصل / الالتزام
2. طريقة التأجيل.
3. طريقة الضريبة واجبة السداد.

4. تحليل نتائج المحور 2ب: مدى أهمية تحديد الفروقات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي عند تحديد النتيجة الجبائية.

الجدول رقم 56:

نتائج تحليل المحور 2ب: أهمية تحديد الفروقات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي عند تحديد النتيجة الجبائية.

العبارات	المتوسط الحسابي	الترتيب	الاتجاه
1. تؤثر الفروقات المؤقتة بشكل كبير على تحديد الربح الخاضع للضريبة.	4,30	1	موافق بشدة
2. يساعد تحديد الفروقات المؤقتة في تحديد وعاء الضريبة بشكل دقيق ويساهم في تحميل مصروف الضريبة على الفترات المالية بشكل عادل.	4,23	4	موافق بشدة
3. تعتبر الآثار الضريبية الناتجة عن الاختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي عند تحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع **ذات أهمية.**	4,21	5	موافق بشدة
4. ليس هناك فهم جيد لإشكالية الفروقات المؤقتة من قبل المهنيين الجزائريين في مجال المحاسبة وتوجد صعوبة في تحديدها واثباتها محاسبيا.	4,24	3	موافق بشدة
5. يعتبر الاختلاف بن النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري في طرق الاهتلاك وكذلك العمر الإنتاجي المعتمدة للتثبيتات المدرجة في أصول المؤسسة من بين المصادر الدائمة لتشكل الضريبة المؤجلة.	4,20	6	موافق بشدة
6. لا تشكل الفروقات الدائمة بين احكام النظام الضريبي الجزائري وقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي مصدر من مصادر تشكل الضريبة المؤجلة.	4,16	9	موافق
7. يعتبر فارق الاقتناء من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	4,18	7	موافق
8. تعتبر المساهمة في كل من الفروع، المؤسسات والمؤسسات الحليفة والاستثمارات في الشركات التابعة من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	4,17	8	موافق
9. عمليات التجميع من اهم المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	4,26	2	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19(انظر الملحق رقم 55، ص 347).

يظهر الجدول أعلاه إجابات مفردات عينة الدراسة على عبارات المحور 1أ التسع، والمتعلقة بمدى أهمية تحديد الفروقات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي عند تحديد النتيجة الجبائية، ومما يلاحظ من خلال هذا الجدول ان إجابات افراد العينة كانت تتوزع بين موافق وموافق بشدة وتميل بدرجة اكبر الى موافق بشدة من خلال العبارات 9،5,4,3,2,1 بمتوسطات حسابية بين 4,30 و4,20 وجاء العبارات 8,7,6 بدرجة موافق وبمتوسطات حسابية على التوالي 4,16، 4,18 و4,17 وهذا مايدل على إقرار افراد عينة الدراسة بمدى تأثير الفروقات المؤقتة (وليس الدائمة فقط) بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري في تحديد الربح الجبائي الخاضع للضريبة وبالتالي على حجم العبء الضريبي بحد ذاته. وجاء ترتيب العبرات حسب راي افراد عينة الدراسة وذلك من الأكثر أهمية الى الأقل أهمية كما يلي:

1. تؤثر الفروقات المؤقتة بشكل كبير على تحديد الربح الخاضع للضريبة.
2. عمليات التجميع من اهم المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.
3. ليس هناك فهم جيد لإشكالية الفروقات المؤقتة من قبل المهنيين الجزائريين في مجال المحاسبة وتوجد صعوبة في تحديدها واثباتها محاسبيا.
4. يساعد تحديد الفروقات المؤقتة في تحديد وعاء الضريبة بشكل دقيق ويساهم في تحميل مصروف الضريبة على الفترات المالية بشكل عادل.
5. تعتبر الآثار الضريبية الناتجة عن الاختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي عند تحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع **ذات أهمية**
6. يعتبر الاختلاف بن النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري في طرق الاهتلاك وكذلك العمر الإنتاجي المعتمدة للتثبيتات المدرجة في أصول المؤسسة من بين المصادر الدائمة لتشكل الضريبة المؤجلة.
7. يعتبر فارق الاقتناء من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.
8. تعتبر المساهمة في كل من الفروع، المؤسسات والمؤسسات الحليفة والاستثمارات في الشركات التابعة من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.
9. لا تشكل الفروقات الدائمة بين احكام النظام الضريبي الجزائري وقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي مصدر من مصادر تشكل الضريبة المؤجلة.

وهذا ما يدل على أهمية الفروق المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري في التأثير على تحديد الربح الخاضع للضريبة.

5. تحليل نتائج المحور 3: الافصاح عن الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي وفي ضل التشريع الضريبي الجزائري.

نظهر من خلال هذا المحور المزايا المترتبة على استخدام طريقة الأصل/الالتزام فيما يخص قياس الضريبة المؤجلة، وفيما نستعرض الجداول التكرارية للمزايا الموضوعة محل استقصاء من طرف افراد العينة وهي ستة مزايا ونحاول ترتيبها من الأكثر أهمية الى الأقل أهمية حسب وجهة نظر افراد العينة.

الجدول رقم 57:

اتفاق طريقة الأصل/ الالتزام مع المعايير والقواعد المتعارف عليها في اعداد القوائم المالية

الترتيب	التكرارات	النسبة
الأول	2	%1,4
الثاني	13	%9,1
الثالث	64	%44,8
الرابع	42	%29,4
الخامس	12	%8,4
السادس	10	%7,0
المجموع	**143**	**%100,0**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19.

من خلال هذا الجدول نجد أن 64 من افراد العينة البالغ عددهم 143 يضعون ميزة "اتفاق طريقة الأصل/الالتزام مع المعايير والقواعد المتعارف عليها في اعداد القوائم المالية" في المرتبة الثالثة من بين اهم المزايا بنسبة 44,8% وهي اعلى نسبة مقارنة بباقي الرتب.

الجدول رقم 58

حساب الضريبة المؤجلة بطريقة الأصل/ الالتزام يكون أسهل من الطرق الأخرى

الترتيب	التكرارات	النسبة
الأول	16	%11,2
الثاني	13	%9,1
الثالث	32	%22,4
الرابع	42	%29,4
الخامس	28	%19,6
السادس	12	%8,4
المجموع	**143**	**%100,0**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19.

يوضح الجدول أعلاه أن 42 من افراد العينة البالغ عددهم 143 يضعون ميزة "حساب الضريبة المؤجلة بهذه الطريقة يكون أسهل من الطرق الأخرى" في المرتبة الربعة من بين اهم المزايا بنسبة 29,4% وهي اعلى نسبة مقارنة بباقي الرتب.

الجدول رقم 59:

قيم الضرائب المؤجلة التي يتم التوصل اليها وفقا لطريقة الأصل/ الالتزام، والتي يتم اظهارها بقائمة المركز المالي في شكل أصل أو التزام ضرائب مؤجلة تتفق مع المفاهيم المحاسبية للأصول والالتزامات الواردة بقائمة مفاهيم المحاسبة المالية.

الترتيب	التكرارات	النسبة
الأول	95	%66,4
الثاني	19	%13,3
الثالث	8	%5,6
الرابع	13	%9,1
الخامس	3	%2,1
السادس	5	%3,5
المجموع	143	%100,0

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19.

يظهر من خلال نتائج هذا الجدول أن 95 من افراد العينة البالغ عددهم 143 وما يعادل 66,4% يرون ان الميزة " قيم الضرائب المؤجلة التي يتم التوصل اليها وفقا لهذه الطريقة، والتي يتم اظهارها بقائمة المركز المالي في شكل أصل أو التزام ضرائب مؤجلة تتفق مع المفاهيم المحاسبية للأصول والالتزامات الواردة بقائمة مفاهيم المحاسبة المالية" هي الميزة الأهم من بين كل الميزات المقترحة ويضعونها في المركز الأول.

الجدول رقم 60:

طريقة الأصل/ الالتزام تهتم بقائمة المركز المالي حيث تركز على منفعة القوائم المالية في تقييم المركز المالي للشركة والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية والسيولة والمرونة المالية.

الترتيب	التكرارات	النسبة
الأول	22	%15,4
الثاني	88	%61,5
الثالث	9	%6,3
الرابع	9	%6,3
الخامس	10	%7,0
السادس	5	%3,5
المجموع	**143**	**%100,0**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19.

يظهر من خلال نتائج هذا الجدول أن 88 من افراد العينة البالغ عددهم 143 وما يعادل 61,5% يرون ان الميزة "أنها تهتم بقائمة المركز المالي حيث تركز على منفعة القوائم المالية في تقييم المركز المالي للشركة والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية والسيولة والمرونة المالية" هي ثاني اهم ميزة من بين كل الميزات المقترحة.

الجدول رقم 61:

أنها تعتمد في حساب مقدار الضريبة المؤجلة على معدلات الضريبة التي يتوقع سريانها خلال الفترات التي ستنعكس فيها الفروقات المؤقتة ومن ثم فلا يمثل نوع معدل الضريبة (نسبي أو تصاعدي) مشكلة في هذا الصدد.

الترتيب	التكرارات	النسبة
الأول	3	%2,1
الثاني	5	%3,5
الثالث	16	%11,2
الرابع	13	%9,1
الخامس	57	%39,9
السادس	49	%34,3
المجموع	**143**	**%100,0**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19.

يظهر الجدول أن 57 من افراد العينة البالغ عددهم 143 وما يعادل 39,9% يرون ان الميزة "أنها تعتمد في حساب مقدار الضريبة المؤجلة على معدلات الضريبة التي يتوقع سريانها خلال الفترات التي ستنعكس فيها الفروقات المؤقتة ومن ثم فلا يمثل نوع معدل الضريبة (نسبي أو تصاعدي) مشكلة في هذا الصدد" هي خامس ميزة من حيث الأهمية الناتجة عن استعمال طريقة الأصل/الالتزام في قياس الضريبة المؤجلة.

الجدول رقم 62:

طريقة الأصل/ الالتزام تنظر الى الضرائب المؤجلة على انها التزامات اقتصادية مستقبلية محتملة (ضرائب مستحقة السداد في المستقبل) أو أصول أو منافع اقتصادية مستقبلية (تخفيض في الضرائب مستقبلا).

الترتيب	التكرارات	النسبة
الأول	5	%3,5
الثاني	5	%3,5
الثالث	14	%9,8
الرابع	25	%17,5
الخامس	31	%21,7
السادس	63	%44,1
المجموع	**143**	**%100,0**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19.

يظهر الجدول أن 63 من افراد العينة البالغ عددهم **143** وما يعادل 44,1% يرون ان الميزة "أنها تنظر الى الضرائب المؤجلة على انها التزامات اقتصادية مستقبلية محتملة (ضرائب مستحقة السداد في المستقبل) أو أصول أو منافع اقتصادية مستقبلية (تخفيض في الضرائب مستقبلا)" هي سادس ميزة من حيث الأهمية الناتجة عن استعمال طريقة الأصل/الالتزام في قياس الضريبة المؤجلة.

مما سبق نجد ان ترتيب هذه المزايا من الأكثر أهمية الى الأقل أهمية يكون كما يلي:

1. قيم الضرائب المؤجلة التي يتم التوصل اليها وفقا لهذه الطريقة، والتي يتم اظهارها بقائمة المركز المالي في شكل أصل أو التزام ضرائب مؤجلة تتفق مع المفاهيم المحاسبية للأصول والالتزامات الواردة بقائمة مفاهيم المحاسبة المالية.
2. أنها تهتم بقائمة المركز المالي حيث تركز على منفعة القوائم المالية في تقييم المركز المالي للشركة والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية والسيولة والمرونة المالية.
3. اتفاقها مع المعايير والقواعد المتعارف عليها في اعداد القوائم المالية.
4. حساب الضريبة المؤجلة بهذه الطريقة يكون أسهل من الطرق الأخرى.

5. أنها تعتمد في حساب مقدار الضريبة المؤجلة على معدلات الضريبة التي يتوقع سريانها خلال الفترات التي ستنعكس فيها الفروقات المؤقتة ومن ثم فلا يمثل نوع معدل الضريبة (نسبي أو تصاعدي) مشكلة في هذا الصدد.
6. أنها تنظر الى الضرائب المؤجلة على انها التزامات اقتصادية مستقبلية محتملة (ضرائب مستحقة السداد في المستقبل) أو أصول أو منافع اقتصادية مستقبلية (تخفيض في الضرائب مستقبلا).

6. تحليل نتائج المحور 4: أثر الافصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية.

نقوم من خلال هذا المحور بدراسة الأثر الناتج على الافصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي وفي ظل التشريع الضريبي الجزائري من خلال المعالجة الإحصائية لثلاث أسئلة مغلقة تحتمل الإجابة ب "نعم" أو "لا" فقط.

السؤال الأول: هل تعتقد هل تعتقد أن هناك علاقة طردية بين قيمة وحجم الضرائب المؤجلة الناشئة والمنعكسة وبين الأعباء الدفترية الملقاة على عاتق الممولين؟

الجدول رقم 63:

علاقة حجم الضرائب المؤجلة بالأعباء الدفترية للممولين

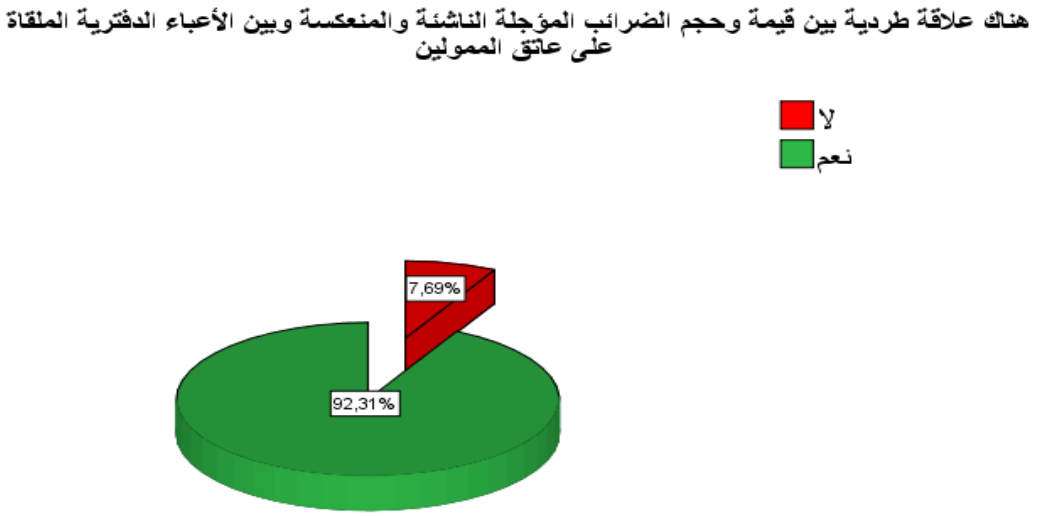
		التكرارات	النسبة المئوية
نعم	**143**	132	%92,3
لا	**143**	11	%7,7
المجموع	**143**	143	%100

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS انظر الملحق رقم 56، ص350.

يظهر من الجدول أعلاه أن توزيع افراد عينة الدراسة وفقا لوجود علاقة طردية بين قيمة وحجم الضرائب المؤجلة الناشئة والمنعكسة وبين الأعباء الدفترية الملقاة على عاتق الممولين، تبين وجود هذه العلاقة بنسبة 92,3% ما يمثل 132 من مجمل افراد العينة، بينما 11 فقط من افراد العينة يرون عدم وجود هذه العلاقة، وهو ما يوضحه أيضا الشكل البياني التالي:

الشكل رقم11:

العلاقة الطردية بين حجم الضرائب المؤجلة والاعباء الدفترية للممولين



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS انظر الملحق رقم 56 ص 350.

مما يدل على وجود علاقة ارتباط طردية بين حجم وطبيعة الضرائب المؤجلة وبين الأعباء الدفترية المتعلقة بها، أي ان تعدد الفروقات المؤقتة بن النظام الضريبي الجزائري والنظام المحاسبي المالي ينشأ عنها تضخم في الفروقات الضريبية الناشئة (او المنعكسة) واختلاف طبيعتها أو نوعها، وبالتالي يترتب عليها ضرورة متابعة هذه الفروقات سواء عند النشاء أو الانعكاس وهذا ما يؤدي الى زيادة الأعباء الدفترية على الممولين.

كما ان ضرورة الحفاض على الصورة الصادقة للمؤسسة تحتم على هذه الأخيرة اظهار الآثار الناجمة عن هذه الفروقات في قوائمها المالية وتسهيل قراءتها لمستخدمي هذه القوائم من داخليين كمجلس الإدارة والممولين او الخارجيين وعلى راسهم المصالح الجبائية.

السؤال الثاني: هل تعتقد انه كلما أدت نصوص التشريع الضريبي الى تعاظم قيمة وحجم الفروق الضريبية، ومن ثم الضرائب المؤجلة، يؤدي ذلك الى زيادة عبء الافصاح المحاسبي بالقوائم المالية؟

الجدول رقم 64:

العلاقة بين نصوص التشريع الضريبي والافصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة بالقوائم المالية

		التكرارات	النسبة المئوية
نعم	**143**	139	%97,2
لا	**143**	4	%2,8
المجموع	**143**	143	%100

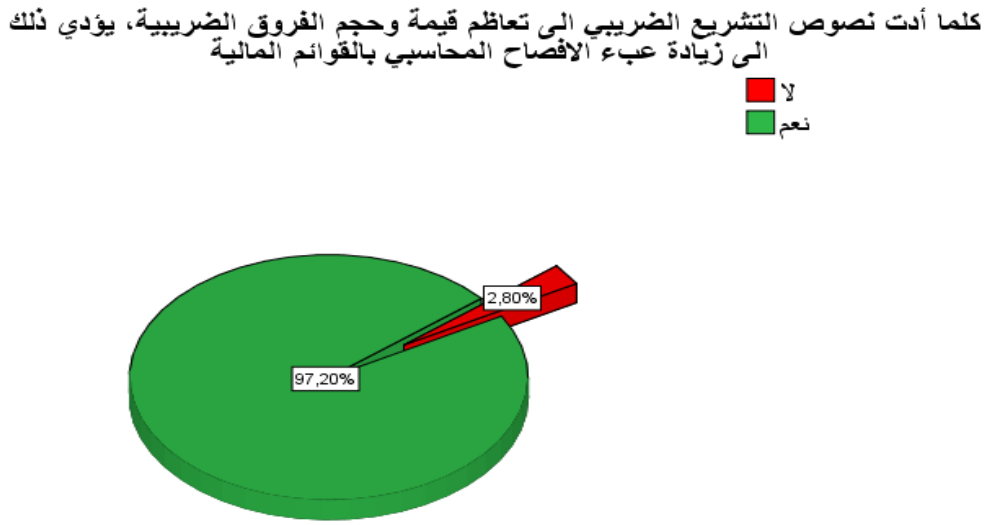
المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS19 انظر الملحق رقم 57، ص 349.

تبين إجابات افراد عينة الدراسة على ان 139 فردا من افراد هذه العينة البالغ عددهم 143 فردا وما يعادل ما نسبته 97,2% يرون ان هناك علاقة بين نصوص التشريع الضريبي وبين الافصاح المحاسبي بالقوائم المالية حيث ان هذه العلاقة تفيد انه كلما أدت نصوص التشريع الضريبي الى تعاظم قيمة وحجم الفروقات الضريبية ومن ثم الضريبة المؤجلة يؤدي ذلك الى زيادة عبء الافصاح المحاسبي بالقوائم المالية، بينما هناك 4 فقط من اجمالي افراد العينة البالغ عددهم 143 فردا يعتقدون بعدم وجود هذه العلاقة أي ما يمثل نسبته 2,8%.

مما يدل على ان الغالبية المطلقة لأفراد عينة الدراسة ترى بوجود هذه العلاقة المتمثلة في انه كلما تعاظمت قيمت وحجم الفروق الضريبية (خاصة المؤقتة منها) بسبب تعارض نصوص التشريع الضريبي مع نصوص النظام المحاسبي المالي، يؤدي الى زيادة الضرائب المؤجلة وبالتالي زياد عبء الافصاح المحاسبي بالقوائم المالية عن هذه الفروقات وآثارها المحاسبية والضريبية.

الشكل رقم 12

العلاقة بين نصوص التشريع الضريبي والافصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة بالقوائم المالية



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS انظر الملحق رقم 57، ص 349.

السؤال الثالث: هل النظام المحاسبي المالي يستجيب لمتطلبات القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية؟

الجدول رقم 65:

مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإفصاح عن الضرائب المؤجلة بالقوائم المالية

		التكرارت	النسبة المئوية
نعم	**143**	135	%94,4
لا	**143**	8	%5,6
المجموع	**143**	143	%100

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS19 انظر الملحق رقم 58، ص 350.

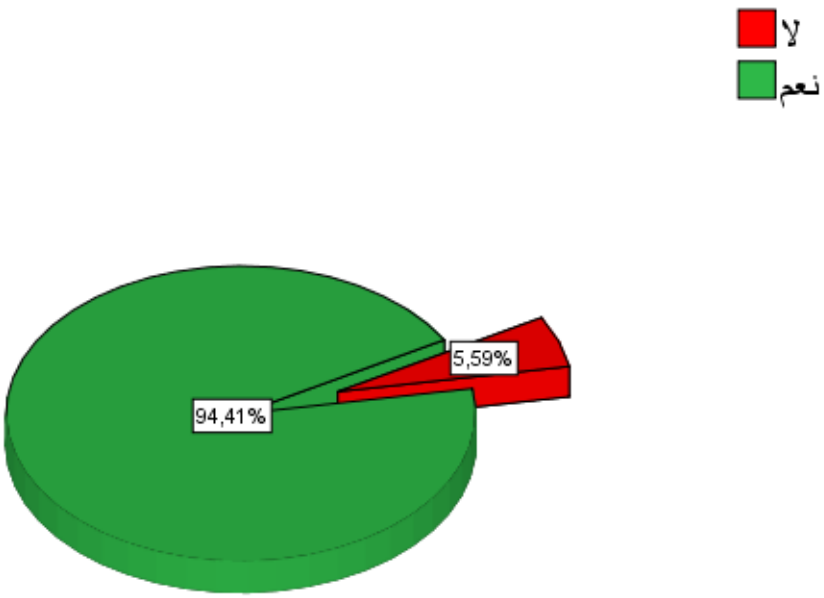
من الجدول أعلاه نجد أن 135 من افراد عينة الدراسة البالغ اجالهم 143 فردا وما يعادل نسبة 94,4% يرون ان النظام المحاسبي المالي يستجيب في نصوصه لمتطلبات الافصاح عن الضرائب المؤجلة بالقوائم المالية ويتواكب مع ما تنص عليه معايير الإقرار المالي الدولية IFRS ومعايير

المحاسبية الدولية IAS، بينما نجد 8 من افراد هذه العينة فقط أي ما نسبته 5,6% يرون بعدم مواكبة نصوص النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الافصاح عن الضرائب المؤجلة بالقوائم المالية.

مما يدل على ان النظام المحاسبي الماي يستجيب لمتطلبات القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة بالقوائم المالية.

الشكل رقم 13:

مدى استجابة النظام المحاسبي لمتطلبات الافصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS انظر الملحق رقم 58، ص 350.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات

نستعرض من خلال هذا المبحث اختبار فرضيات الدراسة التي انطلقنا مناها وكذلك مدى تحقيقنا للأهداف المرجوة من هذه الدراسة ومن ثم عرض للنتائج المتوصل اليها من الدراسة بشكل عام سواء من خلال الجزء النظري بفصوله الثلاث او الجانب التطبيقي، وفي الختام نستعرض التوصيات التي يمكن الخروج بها من هذه الدراسة.

المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على أن "**هناك وعي من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي لمواكبة التغيرات المستمرة في كل من المعايير المحاسبية الدولية، والتشريعات الجبائية الجزائرية**"

- **فرضية العدم:** "لا يوجد وعي من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي لمواكبة التغيرات المستمرة في كل من المعايير المحاسبية الدولية، والتشريعات الجبائية الجزائرية" $H_0: \mu < 3.40$ عند مستوى معنوية 5%.

- **الفرضية البديلة:** "يوجد وعي من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي لمواكبة التغيرات المستمرة في كل من المعايير المحاسبية الدولية، والتشريعات الجبائية الجزائرية"، $H_1: \mu \geq 3.40$ عند مستوى معنوية 5%.

تم عرض نتائج اختبار هذه الفرضية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 66:

نتائج اختبار الفرضية الأولى.

الفرضية الأولى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t المحسوبة	t الجدولية	مستوى الدلالة
– هناك وعي من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي لمواكبة التغيرات المستمرة في كل من المعايير المحاسبية الدولية، والتشريعات الجبائية الجزائرية.	4,0835	0,17107	47,776	1.984	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19(انظر الملحق رقم 58، ص 350.).

يتضح من خلال الجدول أعلاه والمتعلق باختبار **(t)** للفرضية الأولى، أن قيمة **(t)** المحسوبة والتي تقدر بـ (47,776) والتي هي أكبر بكثير من قيمة **(t)** الجدولية والتي تقدر بـ (1.984)، كما يظهر أيضا أن مستوى الدلالة المتحصل عليه للفرضية الأولى والذي يقدر بـ (0.000) هو أقل من مستوى الدلالة القياسية التي تقدر بـ (0.05)، الأمر الذي يؤدي الى رفض فرضية العدم والمتمثلة في لا يوجد وعي من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي لمواكبة التغيرات المستمرة في كل من المعايير المحاسبية الدولية والتشريعات الجبائية الجزائرية، وقبول الفرضية البديلة المتمثلة في وجود وعي من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي لمواكبة التغيرات المستمرة في كل من المعايير المحاسبية الدولية والتشريعات الجبائية الجزائرية، وهذا ما يؤكده أيضا المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول والذي يقدر بـ (4,0835).

بالتالي فإن أفراد عينة الدراسة يوافقون على "**أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي لمواكبة التغيرات المستمرة في كل من المعايير المحاسبية الدولية، والتشريعات الجبائية**"، وهو ما يجيب على السؤال الفرعي الأول.

اما السؤال الفرعي الثاني والمتمثل في ماهي المزايا الممكنة ان تستفيد منها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي؟ فقد تمت الإجابة عليه من خلال الجزء الثاني من المحور الأول وقد رتب افراد عينة الدراسة المزايا المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي ما الأكثر أهمية الى الأقل أهمية كما يلي:

1. يسمح النظام المحاسبي المالي بمواكبة التشريعات الضريبية المحينة مع كل سنة ولا يواجه أي مشكلة في مسايرتها من حيث المعالجات والاثباتات المحاسبية.
2. يساعد محاسب الشركة الانتقال الى النتيجة الجبائية وتحديدها بشكل دقيق.
3. القياس السليم لنتائج الاعمال عن السنة المالية (تحديد الربح بصفة دقيقة وجيدة).
4. توحيد قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل.
5. تسهيل مهمة الشركة في تحديد نتيجة الدورة بشكل دقيق.
6. تسهيل مهمة المراجع او المدقق الجبائي عند قيامه بفحص دفاتر وحسابات الشركة.
7. يمنح النظام المحاسبي المالي قابلية للمقارنة للقوائم المالية.
8. تسهيل مهمة الشركة في حساب قيمة الضريبة المؤجلة واثباتها في دفترها.

من خلال الإجابة المتحصل عليها من الإجابات على السؤال الفرعي الأول وكذلك هذه المزايا التي اجمع عليها افراد عينة الدراسة والمتحصل عليها جراء تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نثبت صحت الفرضية الأولى المتمثلة في "وعي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي لمواكبة التغيرات المستمرة في كل من المعايير المحاسبية الدولية، والتشريعات الجبائية الجزائرية".

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية

"**تعتبر طريقة الأصل/الالتزام هي أهم الطرق والأنسب لقياس الضريبة المؤجلة، ولذلك فالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتبنى هذه الطريقة.**

لاختبار صحة هذه الفرضية قمنا بطرح سؤالين منفصلين على افراد عينة الدراسة، الأول عن أي الطرق المحاسبية استعمالا في قياس الضريبة المؤجلة، والثاني يتمثل في معرفة المزايا المترتبة عن تطبيق هذه الطريقة.

وجاء السؤال الأول كما يلي "ماهي اهم الطرق المحاسبية المستخدمة في قياس الضريبة المؤجلة؟"، وجاءت إيجابيات افراد عينة الدراسة بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي لاستخدام برنامج SPSS للمحور 2أ من الاستبيان كما يلي:

1. طريقة الأصل / الالتزام
2. طريقة التأجيل.

3. طريقة الضريبة واجبة السداد.

كما ان نتائج الدراسة الميدانية تعزز هذه النتائج الإحصائية حيث يتم اعتماد طريقة **الأصل/الالتزام** في قياس الضريبة المؤجلة من طرف مؤسسة مجمع الرياض سطيف.

أما السؤال الثاني والذي جاء عن المزايا المترتبة عن تطبيق طريقة **الأصل/الالتزام** فقد تم اختيار هذه الطريقة لأنها الطريقة التي ينصح بها النظام المحاسبي المالي، وهو ما أكدته نتائج السؤال السابق. وجاءت نتائج التحليل الاحصائي لإجابات افراد عينة الدراسة عن السؤال المطروح في المحور 3 والمتعلق بالمزايا المترتبة عن تطبيق طريقة **الأصل/الالتزام** في قياس الضريبة المؤجلة كما يلي:

1. قيم الضرائب المؤجلة التي يتم التوصل اليها وفقا لهذه الطريقة، والتي يتم اظهارها بقائمة المركز المالي في شكل أصل أو التزام ضرائب مؤجلة تتفق مع المفاهيم المحاسبية للأصول والالتزامات الواردة بقائمة مفاهيم المحاسبة المالية.
2. أنها تهتم بقائمة المركز المالي حيث تركز على منفعة القوائم المالية في تقييم المركز المالي للشركة والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية والسيولة والمرونة المالية.
3. اتفاقها مع المعايير والقواعد المتعارف عليها في اعداد القوائم المالية.
4. حساب الضريبة المؤجلة بهذه الطريقة يكون أسهل من الطرق الأخرى.
5. أنها تعتمد في حساب مقدار الضريبة المؤجلة على معدلات الضريبة التي يتوقع سريانها خلال الفترات التي ستنعكس فيها الفروقات المؤقتة ومن ثم فلا يمثل نوع معدل الضريبة (نسبي أو تصاعدي) مشكلة في هذا الصدد.
6. أنها تنظر الى الضرائب المؤجلة على انها التزامات اقتصادية مستقبلية محتملة (ضرائب مستحقة السداد في المستقبل) أو أصول أو منافع اقتصادية مستقبلية (تخفيض في الضرائب مستقبلا).

مما سبق نجد ان الفرضية الثانية والتي تنص على أن "طريقة الأصل/الالتزام تعتبر هي أهم الطرق والأنسب لقياس الضريبة المؤجلة، ولذلك فالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتبنى هذه الطريقة" في فرضية صحيحة.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

"الفروقات المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري تؤثر بشكل كبير على تحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، وهي الحدث منشئ للضريبة المؤجلة.

تم اختبار صحة هذه الفرضية من خلال أسئلة المحور 2ب من الاستبيان.

- **فرضية العدم:**

"لا تؤثر الفروقات المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري على تحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة ولا تعتبر حدث منشئ للضريبة المؤجلة." $H_0: \mu < 3.40$ عند مستوى معنوية 5%.

- **الفرضية البديلة:**

الفروقات المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري تؤثر بشكل كبير على تحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، وهي الحدث منشئ للضريبة المؤجلة. $H_1: \mu \geq 3.40$ عند مستوى معنوية 5%.

تم عرض نتائج اختبار هذه الفرضية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 67:

نتائج اختبار الفرضية الثالثة.

الفرضية الثالثة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t المحسوبة	t الجدولية	مستوى الدلالة
- الفروقات المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري تؤثر بشكل كبير على تحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، وهي الحدث منشئ للضريبة المؤجلة.	4,2191	0,25397	38,568	1.984	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 19(انظر الملحق رقم 58، ص 350).

يتضح من خلال الجدول أعلاه والمتعلق باختبار **(t)** للفرضية الثالثة، أن قيمة **(t)** المحسوبة والتي تقدر بـ (38,568) والتي هي أكبر بكثير من قيمة **(t)** الجدولية والتي تقدر بـ (1.984)، كما يظهر أيضا

أن مستوى الدلالة المتحصل عليه للفرضية الأولى والذي يقدر بـ (0.000) هو أقل من مستوى الدلالة القياسية التي تقدر بـ (0.05)، الأمر الذي يؤدي الى رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة المتمثلة في كون الفروقات المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري تؤثر بشكل كبير على تحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، وهي الحدث منشئ للضريبة المؤجلة. وهذا ما يؤكده أيضا المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور 2ب والذي يقدر بـ (4,0835).

كما الدراسة الميدانية لمؤسسة الرياض سطيف تعزز هذا الطرح من خلال التأثير الكبير الذي احدثته الفروقات المؤقتة في تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة طيلة السنوات المالية محل الدراسة (2010،2011،2012،2013،2014،2015)، وهذا ما تثبته الحالات المسجلة والمعالجات المحاسبية التي تم عرضها لها سابقا، وتظهر هذه الحالات ايضا كيف ان الفروقات المؤقتة هي الحدث المنشئ للضريبة المؤجلة.

من هذا نجد أن الفرضية "**الفروقات المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري تؤثر بشكل كبير على تحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، وهي الحدث منشئ للضريبة المؤجلة**" هي فرضية صحيحة.

المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرابعة

"**يؤثر الافصاح عن الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية وخاصة قائمتي الميزانية وجدول حساب النتيجة**"

تم اختبار صحة هذه الفرضية من خلال كل من الدراسة الإحصائية عن طريق طرح ثلاث أسئلة مغلقة على افراد عينة الدراسة تحتمل الإجابة بنعم او لا، ودراسة الحالة للمؤسسة الرياض سطيف باختبار القوائم المالية (قائمة الميزانية وقائمة جدول حساب النتيجة) لهذه المؤسسة وذلك عن طريق تحليل هذه القوائم ودراسة بعض النسب المالية ذات العلاقة، وملاحظة مدى تأثير الاثبات المحاسبي للضريبة المؤجلة على هذه النسب ومدى تأثير الإفصاح عن الضريبة المؤجلة في جودة هذه القوائم.

حيث تناولت الدراسة الميدانية في المطلب الثالث من المبحث الثاني تحديد النتيجة الجبائية وتحليل القوائم المالية، وذلك بعرض المعالجة المحاسبية لإثبات وقياس النتيجة المحاسبية للمؤسسة للسنة المالية 2015 وعناصر الإيرادات والنفقات التي تحدد النتيجة المحاسبية، مع اثبات الآثار المترتبة على الاعتراف بالضريبة المؤجلة على كل من الميزانية أو جدول حساب النتيجة.

فتظهر في شكل أعباء ضريبة واجبة التحصيل لاحقا والتي يتم الاعتراف بها عن طريق الحساب حـ/ 194 ضرائب مؤجلة خصوم او عوائد ضريبية سيتم استردادها لاحقا في الحساب حـ/193 ضرائب مؤجلة أصول، وهذان الحسابان يظهران في نهاية السنة المالية في قائمة حساب النتيجة في شكل رصيد إما دائن (حـ/194) او مدين (حـ/193) ولا يظهران معا ابدا، ويؤثران بشكل مباشر بالنسب المالية التالية:

- نسبة العائد على حقوق الملكية.
- معدل العائد على الاستثمار.
- نسبة العائد على اجمالي الأصول.

أما فيما يخص قائمة الميزانية فنلاحظ ظهور الضريبة المؤجلة في كل من الأصول والخصوم، بحيث ان محاسب الشركة قام بإثبات الضريبية المؤجلة في شكل أصول من خلال الحساب حـ/ 133 فرض الضرائب المؤجلة أصول، وكذلك اثبات الضرائب المؤجلة خصوم من خلال الحساب حـ/ 134 فرض الضرائب المؤجلة خصوم، وهذا حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي وما يتوافق مع ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولي (المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل") التي توجب بضرورة الإفصاح عن الشريبة المؤجلة حسب الأثر الناتج عنها اما أصول او خصوم.

كما ان الضريبية المؤجلة تؤثر وبصفة مباشرة في مجموعة من نسب التحليل المالي التي يستخدمها مستعملو القوائم المالية في تحليل هذه القوائم واتخاذ القرارات، واهم هذه النسب المالية:

- معدل العائد على الاستثمار
- نسبة العائد على اجمالي الأصول
- معدلات دوران الأصول

هذا ما يجيب على السؤال الفرعي رقم 7 " ما مدى تأثير الافصاح عن الضرائب المؤجلة في قائمتي الميزانية وجدول حساب النتيجة في ضل التشريع الضريبي الجزائري؟"

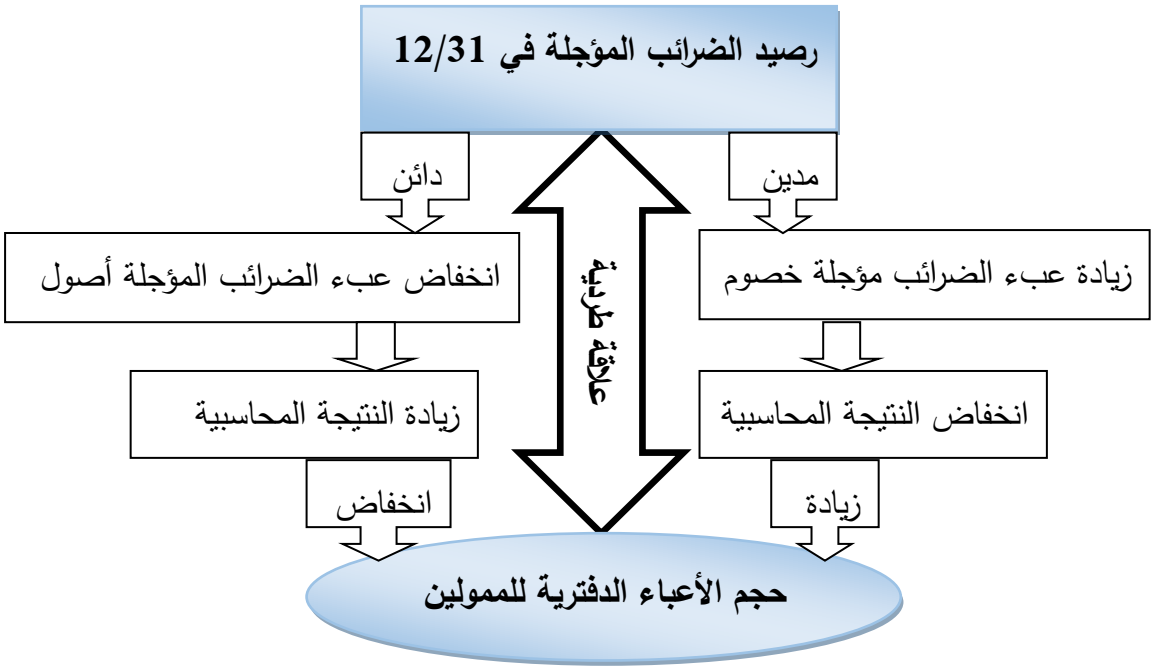
أما الدراسة الإحصائية فقد تم من خلالها طرح الأسئلة التالية:

1. **السؤال الأول:** هل تعتقد أن هناك علاقة طردية بين قيمة وحجم الضرائب المؤجلة الناشئة والمنعكسة وبين والأعباء الدفترية الملقاة على عاتق الممولين؟

تم طرح هذا السؤال للإجابة على السؤال الفرعي 5 "هل لحجم الضرائب المؤجلة الناشئة والمنعكسة تأثير على الأعباء الدفترية للممولين؟" وجاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على هذا السؤال بـ نعم بما نسبته 92,3% وهو ما يدل على وجود تأثير لحجم الضرائب الناشئة والمنعكسة على حجم الأعباء الدفترية للممولين حيث تكون هناك علاقة طردية بين قيمة الضريبة المؤجلة والاعباء الدفترية، بحيث إذا كان رصيد الضريبة المؤجلة الظاهر في جدول حساب النتيجة في نهاية السنة المالية هو رصيد مدين ضرائب مؤجلة خصوم أي ان هناك أعباء واجبة السداد مستقبلا وهو ما يؤدي الى انخفاض النتيجة المحاسبية وبالتالي زيادة الأعباء الدفترية للممولين. بينما إذا كان رصيد الضرائب المؤجلة في نهاية السنة المالية هو رصيد دائن (ضرائب مؤجلة أصول)، حيث سترتفع النتيجة المحاسبية مما يدل على انخفاض قيمة الأعباء الدفترية للمولين. ويمكن توضيح هذه العلاقة أكثر من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم14:

العلاقة بين حجم الضرائب المؤجلة الناشئة والمنعكسة وحجم الأعباء الدفترية للممولين



المصدر: من اعداد الباحث

2. **السؤال الثاني:** هل تعتقد انه كلما أدت نصوص التشريع الضريبي الى تعاظم قيمة وحجم الفروق الضريبية، ومن ثم الضرائب المؤجلة، يؤدي ذلك الى زيادة عبء الافصاح المحاسبي بالقوائم المالية؟

تمت طرح هذا السؤال الفرعي من خلال الاستبيان على افراد عينة الدراسة، وقد جاءت اجاباتهم بنسبة 97,2% "**بنعم**" كاعتراف وإقرار من افراد عينة الدراسة تعقد وزيادة الصعوبة في الافصاح عن الضرائب المؤجلة بالقوائم المالية كلما زاد حجم الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الضريبية الجزائرية.

3. **السؤال الثلث:** هل النظام المحاسبي المالي يستجيب لمتطلبات القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية؟

أجاب أفراد عينة الدراسة بنعم على هذا السؤال بنسبة 94,4% وهي نسبة مرتفعة جدا تؤكد على اعتراف افراد عينة الدراس بقدرة النظام المحاسبي على توفير متطلبات القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة بالقوائم المالية، ولا يجد المهنيين في الجزائر صعوبة مع النظام المحاسبين، بقدر ما يجدون صعوبة في فهم فلسفة وآلية عمل الضرائب المؤجلة (من حيث الاعتراف والقياس والافصاح).

مما سبق نجد ان فرضية لدراسة الرابعة والتي تنص على "**يؤثر الافصاح عن الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية وخاصة قائمتي الميزانية وجدول حساب النتيجة**" محققة وصحيحة وذلك من خلال النتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة الإحصائية وهو ما تؤكده نتائج الدراسة الميدانية لمؤسسة الرياض سطيف.

خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل في مبحثه الأول الى دراسة حالة مؤسسة الرياض سطيف، حيث قمنا في البداية بعرض نبذة عن نشأة المؤسسة، وامكاناتها الاقتصادية التشغيلية (البشرية والمادية)، ثم عرض لهيكلها التنظيمي ومختلف منتجات هذه المؤسسة ومكانتها الاقتصادية في البيئة الجزائرية.

ثم انتقلنا الى عرض المعالجات المحاسبية للضريبة المؤجلة داخل المؤسسة للفترة محل الدراسة الممتدة من 2010 الى غاية 2015، وذلك بعرض مختلف التسجيلات المحاسبية المسجلة من قبل محاسب المؤسسة بدفاتر هذه الأخيرة، ثم عرض الطرق المحاسبية التي تتبعها المؤسسة في تحديد كل من النتيجة المحاسبية ثم الانتقال الى النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، وكيفية معالجة الفروقات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وقياس الضريبة المؤجلة، ثم معاينة أثر الضريبة المؤجلة على القوائم المالية للمؤسسة من خلال دراسة وتحليل قائمتي الميزانية وجدول حساب النتيجة للسنة المالية 2015، من خلال بعض النسب المالية ذات العلاقة.

اما في المبحث الثاني فقد قمنا من خلاله بإجراء دراسة إحصائية من خلال استعمال أسلوب الاستبيان كمحاكات لدراسة حالة مؤسسة الرياض سطيف لنقوم بتوسيع محيط الدراسة ليشمل مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائري وليس فقط مؤسسة الرياض سطيف. حتى تكون للدراسة فعالية أكبر.

حيث تناولنا في المطلب الأول منهجية وإجراءات الدراسة التي اتبعها الباحث، من منهج الدراسة، وطرق جمع البيانات، تحديد مجتمع وعينة الدراسة، الى شرح كيفية إعداد أداة الدراسة والمتمثلة في استمارة استبيان، ثم توزيعها على افراد عينة الدراسة، وقياس ثبات وصدق هذه الاستمارة، من خلال حساب معامل الفا كرونباخ لقياس الثبات وأيضا قمنا بقياس الصدق والاتساق الداخلي للاستبيان وذلك من أجل التأكد من سلامة ووضوح فقرات الاستمارة، كما تطرقنا أيضا في هذا المطلب إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة. بينما خصصنا المطلب الثاني لتحليل خصائص المندرجة في الجزء الأول من استمارة الاستبيان، والمتمثلة في المتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة من وظيفة المهني الذي أجاب على الاستبيان، سنه، الخبرة المهنية المكتسبة، المؤهل العلمي، بالإضافة الى طبيعة نشاط المؤسسة التي يعمل بها والقطاع الذي تنشط به والشكل القانوني لها.

وفي المبحث الثالث ناقشنا وحللنا فقرات أداة الدراسة، من خلال استخدام الأساليب الإحصائية المناسب لتحقيق اهداف الدراسة، ثم قمنا باختبار فرضيات الدراسة الاربعة للتأكد من صحتها او العكس،

وجاءت نتائج كل من الدراسة الميدانية والتحليل الاحصائي للاستبانة لتؤكد صحة هذه الفرضيات وتمكننا من الوصول الى الأهداف المرجوة من هذا البحث.

الخاتمة

العامة

الخاتمة

من خلال هذا العمل العلمي الذي عالجنا فيه **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري** توصلنا الى النتائج التالية:

- النظام المحاسبي المالي يتفق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل في تعريف الضريبة المؤجلة، حيث يعتبر ان الضريبة المؤجلة هي "مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصميه) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة اصليه) خلال سنوات مالية مستقبلية.

– الاختلافات الموجودة ما بين مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي المتعلقة بقياس وتحديد النتيجة المحاسبية، وما بين النصوص والقوانين التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، ينتج عنها نوعين من الفروقات:

- ✓ فروقات دائمة فروقات دائمة تتعلق بالسنة المالية وليس لها آثار مستقبلية (تأثر على النتيجة الحالية فقط)؛
- ✓ فروقات مؤقتة ناتجة عن عمليات مالية تتعلق بالسنة المالية الحالية او السنوات السابقة، ولها آثار على السنة الحالية او السنوات اللاحقة، أي ان الأثر المحاسبي والاثر الضريبي لهذه العمليات لا يظهر في نفس السنة المالية.

– الاختلافات المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي هي اهم عنصر يمكن اعتباره حدث منشئ للضريبة المؤجلة في المنشئات الفردية.

- ينتج عن الفروقات المؤقتة اختلاف بين الوعاء الضريبي المعتمد جبائيا في سداد مصروف الضريبة والوعاء المثبت محاسبيا في سنة السداد او سنوات لاحقة ويتعلق بنفس مصروف الضريبة وهذا ما يعبر عنه بالضريبة المؤجلة.
- الضريبة المؤجلة والمحاسبة عنها مشكلة محاسبية وليست مشكلة ضريبية ولا تؤثر على مصروف الضريبة الواجب الدفع وانما تؤثر على اثبات وتوزيع العبء الضريبي حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية (استقلالية الدورات، عدم المقاصة، ...).
- الضرائب المؤجلة هو مصطلح لا يخص الدورة المالية الحالية وانما يتعلق بدورات مالية مستقبلية.
- تنقسم الضريبة المؤجلة حسب الزامية السداد متقبلا او الحق في الاسترداد مستقبلا الى نوعين:
  - ✓ ضرائب مؤجلة أصوم: تترتب عن أعباء ونواتج مثبتة ومسددة خلال الدورة الحالية وتسترد خلال دورات لاحقة.
  - ✓ ضرائب مؤجلة خصوم: مثبتة خلال الدورة الحالية وواجبة السداد خلال الدورات اللاحقة.
- تعتبر كل الإهتلاكات، مؤونات الأعباء، الخسائر والاعباء الضريبية المرحلة، فارق إعادة التقييم، اعانات الاستغلال والفوائد المستحقة من اهم النقاط المثيرة للاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي وبالتالي من بين النقاط التي تشكل حدث منشئ للضريبة المؤجلة.

- توجد ثلاث طرق لإثبات وقياس الضريبة المؤجلة وهي طريقة الميزانية (الأصل/الالتزام)، طرقة جدول حساب النتيجة (طرقة التأجيل)، وطريقة الضريبة واجبة السداد، الا ان النظام المحاسبي المالي يقر بطريقة الميزانية فقط وهي الطريقة المنصوح باتباعها من قبل معايير المحاسبة الدولية.

- تعتبر عمليات تجميع الحسابات من بين العوامل المنشئة للضريبة المؤجلة وذلك من خلال:

  - ➢ الفروقات المؤقتة الناتجة عن فارق الإقتناء.

- المساهمة في الفروع، المؤسسات المشاركة، المؤسسات الحليفة والاستثمارات في الشركات التابعة وما يترتب عليه من اختلاف في الطرق المحاسبية وقواعد الاثبات.
- إعادة المعالجة المتصلة بعمليات ما قبل التجميع.
- إعادة المعالجة المتعلقة بالعمليات المتبادلة.
- إعادة المعالجة الخاصة بالتفاوت المؤقت بين المحاسبة والجباية.

– الضريبة المستحقة والضرائب المؤجلة الناتجة عن معاملات دفع الأسهم، حيث أن مبلغ التخفيض الجبائي (بمعنى الربح الذي يخصم عند إعداد الربح الخاضع للضريبة) الخاص بالتعويض المدفوع عن طريق الأسهم، يمكن أن يختلف عن نفقة الأجور المجمعة الموافقة، وكما ذكرنا أن التسجيل المحاسبي للضريبة المستحقة والمؤجلة كإيرادات أو نفقات وإدراجها ضمن نتيجة الفترة، لا يكون إلا إذا نتجت الضريبة عن:

- المعاملات أو الأحداث المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة خلال نفس الفترة أو فترات مختلفة.
- اندماج المؤسسات إذا كان مبلغ الخصم الجبائي أو الخصم الجبائي المستقبلي المقيم، يزيد عن مبلغ نفقات الأجور المجمعة المرتبطة.

أما من خلال الدراسة التطبيقية توصلنا الى النتائج التالية:

- تقوم المؤسسات الاقتصادية بتبني النظام المحاسبي المالي في مسك محاسبتها منذ 2010 كبديل عن المخطط المحاسبي القديم، ولكن اتجاه هذه المؤسسات نحو هذا التغيير كان بدرجة كبيرة نتيجة الإلزامية القانونية التي توجب تطبيق هذا النظام في البيئة الاقتصادية الجزائرية، والتي يرى مهنيو المحاسبة في الجزائر انها لا تساعد في تطبيق هذا النظام ويعانون من عدم القدرة على فهمه بالشكل اللازم والمطلوب لتجاوز كل الإشكالات المحاسبية المطروحة.

- يرى مهنيو المحاسبة في الجزائر ان النظام المحاسبي المالي حقق عدة مزايا بعد تطبيق مقارنة بالمخطط المحاسبي القديم وتم ترتيبها حسب درجة الأهمية كما يلي:

- يسمح النظام المحاسبي المالي بمواكبة التشريعات الضريبية المحينة مع كل سنة ولا يواجه أي مشكلة في مسايرتها من حيث المعالجات والاثباتات المحاسبية.
- يساعد محاسب الشركة الانتقال الى النتيجة الجبائية وتحديدها بشكل دقيق.
- القياس السليم لنتائج الاعمال عن السنة المالية (تحديد الربح بصفة دقيقة وجيدة).
- توحيد قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل.
- تسهيل مهمة الشركة في تحديد نتيجة الدورة بشكل دقيق.
- تسهيل مهمة المراجع او المدقق الجبائي عند قيامه بفحص دفاتر وحسابات الشركة.
- يمنح النظام المحاسبي المالي قابلية المقارنة للقوائم المالية.

- تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على طريقة **الأصل/الالتزام** في قياس الضريبة المؤجلة وهذا لما توفره من مزايا مقارنة بالطرق الأخرى، بالإضافة الى انها الطريقة التي ينصح بها النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.
- الفروقات المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري تؤثر بشكل كبير على تحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة وتعتبر الحدث المنشئ للضريبة المؤجلة.
- يؤثر حجم الضرائب الناشئة والمنعكسة على حجم الأعباء الدفترية للممولين بحيث تكون هناك علاقة طردية بين قيمة الضريبة المؤجلة والاعباء الدفترية، اي إذا كان رصيد الضريبة المؤجلة

الظاهر في جدول حساب النتيجة في نهاية السنة المالية هو رصيد مدين ضرائب مؤجلة خصوم أي ان هناك أعباء واجبة السداد مستقبلا وهو ما يؤدي الى انخفاض النتيجة المحاسبية وبالتالي زيادة الأعباء الدفترية للممولين. بينما إذا كان رصيد الضرائب المؤجلة في نهاية السنة المالية هو رصيد دائن (ضرائب مؤجلة أصول)، حيث سترتفع النتيجة المحاسبية مما يدل على انخفاض قيمة الأعباء الدفترية للمولين.

- النظام المحاسبي المالي يستجيب لمتطلبات القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية، ولا يجد المهنيين في الجزائر صعوبة مع النظام المحاسبي المالي، بقدر ما يجدون صعوبة في فهم فلسفة وآلية عمل الضرائب المؤجلة (من حيث الاعتراف والقياس والافصاح).
- هناك امتثال من مهنيي المحاسبة في الجزائر لقواعد واحكام النظام المحاسبي المالي فيما يخص المعالجة المحاسبية لإشكالية الضرائب المؤجلة رغم نقص فهم آلية عمل هذه الأخيرة من حيث الاعتراف والقياس والافصاح.

نلاحظ من خلال هذه النتائج المتوصل اليها ان أهداف البحث قد التم التوصل اليها وتحقيقها.

ثالثا-الاقتراحات

على ضوء النتائج المتوصل اليها من خلال الجانب التطبيقي بشقيه الدراسة الميدانية والدراسة الإحصائية، لتحسين مستوى الممارسة المحاسبية في البيئة الجزائرية على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وكذلك الجهات الوصية عن مهنة المحاسبة في الجزائر على حد سواء بذل مجموعة من الجهود التي ينبغي القيام بها، ونقدمها في شكل توصيات كما يلي:

1. العمل على تكثيف الدورات التكوينية للمهنيين في المحاسبة من طرف الجهات الوصية وعلى راسها مجلس المحاسبة لتمكين المهنيين من فهم النظام المحاسبي بالمستوى المطلوب وتقريبه أكثر من واقع الممارسة المحاسبية في البيئة الجزائرية والربط بينها وبين التشريع الجبائي الجزائري.

2. على المهنيين في المحاسبة العمل على اجراء لقاءات ودورات تشاورية فيما بينهم لتبادل الخبرات والمعارف المكتسبة وطرح مختلف الإشكالات التي تواجه المهني في المحاسبة خاصة في الإشكالات المحاسبية التي استحدثها النظام المحاسبي المالي وعلى راسها إشكالية الضرائب المؤجلة، قصد إيجاد حلول وتذليل العقبات التي تعيق التطبيق الجيد لهذا النظام.
3. ضرورة تقريب الإدارة الجبائية من المهنيين في المحاسبة في الجزائر قصد فهم النظام الجبائي أكثر وفهم مختلف الفروقات الدائمة المؤقتة بين النظام المحاسبي النظام الضريبي الجزائري وبالتالي تمكين المهنيين من فهم المعالجات المحاسبية لهذه الفروقات وعدم الوقوع في ملابسات الخلط بين الفروقات المؤقتة والفروقات الدائمة.
4. ضرورة إلمام مستخدمي القوائم المالية الداخليين من المالكين والمسيرين بالحد الأدنى من المعارف التي تمكنهم من قراءة القوائم المالية واتخاذ القرارات وعدم ترك مسؤولية ذلك محصورة في دائرة مصلحة المالية للمؤسسة.
5. على المشرع الجبائي الجزائري اصدار نصوص جبائيه نشرات توضيحية لمعالجة المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي كمعالجة القيمة العادلة، فارق الاقتناء، الاقتناء المركب، إعادة التقييم، وذلك قصد تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي وإزالة الغموض في تطبيق هذه التقنيات وتمكين المهنيين في المحاسبة من معالجة الآثار الضريبية الناتجة عنها.

رابعا-آفاق الدراسة:

- جباية المجمعات بين النظام الحاسبي المالي والتشريع الضريبي الجزائري.
- مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تفعيل آليات وتقنيات الرقابة الجبائية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا: المصادر والمراجع باللغة العربية

I. الكتب

1. أحمد نور، **المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر، 2003.
2. بوتين محمد، **المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
3. حامد داود الطلحة، **المعايير المحاسبية الدولية: النشأة والأهداف**، نقلا عن: http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/2249، 10/11/2014.
4. حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
5. حسين قاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية**، دار الثقافة، عمان، 2000.
6. سعيد عبد العزيز عثمان، **النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارن)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
7. سمير الرياشي، **معيار المحاسبة الدولي IAS 12: المحاسبة عن ضرائب الدخل**، عن http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars /Lecture2011-1-8.pdf، تاريخ التصفح 2015/05/28.
8. سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
9. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS|IFRS**، ج 1، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009.
10. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS|IFRS**، ج 2، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009.
11. طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق المعايير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

12. طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية**، القياس والتقييم المحاسبي، الجزء الخامس، ط 1، مصر، 2004.
13. طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية**، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الامريكية والبريطانية والعربية عرض القوائم المالية، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004.
14. عادل فليح العلي، **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2007.
15. عادل فليح العلي، **المالية العامة والقانون المالي والضريبي**، الطبعة الثانية، دار اثراء، عمان، 2011.
16. عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
17. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2013.
18. عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، الطبعة الأولى، دار جرير، عمان، 2011.
19. عبد الناصر نور وآخرون، **الضرائب ومحاسبتها**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، عمان، 2008.
20. عبد الناصر نور وصيام وليد والخداش حسام الدين، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، دار المسيرة، الطبعة الثالثة، عمان، 2005.
21. علاوي لخضر، **نظام المحاسبة المالية–سير الحسابات وتطبيقها**، دار النشر الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011.
22. عوض خلف العيساوي، **الفرضيات والمبادئ والمحددات المحاسبية من منظور الشريعة الإسلامية**، دار دجلة، عمان، 2007.
23. غانم شطاط، **المعايير المحاسبية الدولية IAS|IFRS**، نوميديا للطباعة، الجزائر، 2009.
24. غسان فلاح المطارنة خنفر مؤيد راضي، **تحليل القوائم المالية نظري وتطبيقي**، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2006.
25. لجنة م.ص.ز.ع، **النظام المحاسبي المالي SCF**، المادة 03، دار النشر Pages Blues، البويرة، الجزائر، 2010.

26.مأمون حمدان، **مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية**، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، نقلا عن: www.kantakji.com، تاريخ التصفح 2014/11/10.

27.مبارك لسلوس، **التسيير المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

28.محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، دار المريخ، الرياض، 2011.

29.محمد خالد المهياني، **المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل**، 2009، عن http://www.kantakji.com/accounting، تاريخ التصفح: 2015/05/26.

30.محمد خالد لمهياني، **المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل**، دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضمن الفعاليات العلمية لهيئة الأوراق والأسواق المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، 2009.

31.محمد مطر وموسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس**، العرض، والإفصاح، دار وائل، عمان، ط 2، 2008.

32.المعيار المحاسبي الدولي السابع، **قائمة التدفقات النقدية**، عن www.infotechaccountants.com، تاريخ التصفح 2016/04/12، على الساعة 11:00.

33.مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **بيان التدفقات النقدية**، مادة تدريبية للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، نسخة أكتوبر 2011.

34.مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.

35.وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ط 2، 2004.

36.ياسر صلاح الفريحات، **المحاسبة في علم الضرائب**، الطبعة الأولى، دار المنهاج، الأردن، 2009.

37.يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2002.

II. <u>الرسائل والأطروحات</u>

1. صالحي بوعلام، **أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر وافاق تبني وتطبيق النظام الحاسبي المالي**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة ال جزائر3، الجزائر،2010/2009،

نقلا عن: النظام المحاسبي المالي، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، ENAG éditions، المادة 121، الفقرة 6.

2. عمر تركي هزاع العجيلي، **أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي 12 ضرائب الدخل على القوائم المالية (دراسة تطبيقية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار)**، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل–كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2013.
3. مدني بن بالغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، الجزائر.

III. <u>الملتقيات</u>

1. أحمد مخلوف، **دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة مشتركة**، مداخلةّ، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13و 14و 15 أكتوبر 2009.
2. جاوحدو رضا، حمدي جليلة ايمان، **آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه**، ملتقى دولي واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، يومي 05 و06، 2013.
3. خليل عبد الرزاق، نعيمة عبدي، **الإفصاح المحاسبي متطلبات الانتقال الى النظام المحاسبي المالي الجديد SCF وتحديات البيئية الجزائرية في ظل الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية IAS–IFRS.** الملتقى الدولي " ملتقى دولي بعنوان "النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية (IAS–IFRS) والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 13 و14 ديسمبر 2011، عن:

Norme IAS/IFRS, DFCG (que fait–il faire comment s'yprendre), 2ed (d'organisation 2004/2005).

4. سعيدي يحيى اوصيف لخضر، **أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي**، ملتقى دولي بعنوان "النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية (IAS–IFRS) والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 13 و14 ديسمبر 2011.

5. قصابي إلياس، **عرض القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية**، ملتقى وطني تحث عنوان: معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، المركز الجامعي سوق أهراس، ماي 2010.
6. هوام جمعة، **مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي**، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحابية الدولية، جامعة عنابة، عنابة، الجزائر، 2007.

IV. <u>المجلات والجرائد الرسمية والقوانين:</u>

1. الجريدة الرسمية الجزائرية، **العدد 19**، المؤرخ في 25 مارس 2009، المتضمن تحديد كيفيات تطبيق احكام مواد القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجزائر.
2. الجريدة الرسمية الجزائرية، **العدد 27**، المادة 28، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 مايو 2008 يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الصادر في 28 مايو 2008.
3. الجريدة الرسمية الجزائرية، **العدد 74**، الصادر في 2007/11/25 القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
4. زغدار أحمد، سفير محمد، **خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، مجلة الباحث، العدد 07، 2010/2009.
5. **الضريبة الجزافية الوحيدة –دفع الضريبة الجزافية الوحيدة والتزامات المكلفين بالضريبة**، نشرة 2016، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية الجزائر، ص3، نقلا عن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016، المادة 81 مكرر 8.
6. عامر محمد سلمان، أسماء حسين علي، **مدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي 12 الخاص بضرائب الدخل في البيئة العراقية**، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية-تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، الكويت، العدد 16، 2014.
7. عقاري مصطفي، **المعيار المحاسبي الدولي 1: عرض القوائم المالية**، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر بسكرة، جوان 2007.
8. **المادة 104** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

9. مجدي احمد الجعبرى، **الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانيه على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) شركة مساهمة سعودية**، مجلة الاكاديمية المفتوحة في الدنمارك، عن: http://rooad.net/index.php بتاريخ 2016/06/20، على الساعة 12:30.

ثانيا: المصادر والمراجع باللغة الأجنبية

I. Ouvrages:

1. Abdesselam Medjoubi, **système comptable financier**, Algérie, 2010.
2. Ali Garmilis, Chantal Poty, **Comptabilité Financière**, 2eédition, Dunod, Paris, 2002.
3. François Colinet, Simon Paoli, **Pratique des Comptes Consolidés**, 5eme édition, Paris.
4. Grégory Heem, **Lire Les Etats Financiers en IFRS**, Edition D'organisation, 2004.
5. Kieso, D.E Weygandt, JJ&warfield T.D. (2011).**Intermediate accounting**, IFRS edition, john wiely Sons Inc.
6. Sylvie Lépicier, Yann Le Tallec, Jean-Christophe Bernard, Raymond Chheng, **Pratique Des Normes IFRS Par La Profession Bancaire**, Edition Revue Banque, 2005.

II. Articles et thèse :

1. Samir Merouni, **le projet du nouveau system comptable financier algérien «antcipier et preparier les passages du PCN 1975 aux normes IFRS**, mémoire de magistére, ESC, année 2007/2008.

III.Sites internet :

1. https://www.ntanet.org/NTJ/64/1/ntj-v64n01p27-57-deferred-tax-positions-incentives.pdf.
2. Bernard Ccastagnede, Que sais-ie : La politique fiscal, PUF, édition N° :1 Année 2008, consulte le 29|07|2015 de http://www.puf.com/Que_sais-je:La_politique_fiscale.
3. Note-circulaire N° 16/MF/DGI/DLRF/SD1/2017, ministère des finances algérienne, direction générale des impôts, du 12/01/2017 sur http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/espace-informations/1133-modalites-de-mise-en-oeuvre-des-nouveaux-taux-de-la-tva.
4. Olivier De Broucker, INITIATION AUX IMPOTS DIFFERES, copyright 28 septembre 2013, sur http://www.abaq-rh.com/IMG/pdf/impotsdifferes.pdf, le 30 janvier 2016.
5. Jagwani, B. 2008. Accounting for Deferred Taxes (AS 22): Has The Dust Finally Settled in India?, sur http://www.ssrn.com , consulter le 30 janvier 2016 a 21:00.

6. Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, LES IMPOTS DIFFERES, sur http://www.cn-onec.dz/recherche-de-telechargements/finish/16-avis-communiques-cnc/115-avis-cnc-impots-differes.html

7. Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité¸ impôts diffères, sur http://www.cn-onec.dz/recherche-de-telechargements/finish/16-avis-communiques-cnc/115-avis-cnc-impots-differes.html

8. MINISTEREDES FINACES, direction générale des impôts, Impôt sur les bénéfices des sociétés(IBS), sur : http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-11-22-40/2014-05-20-11-57-36, le 13|05|2016 a 12:30.

9. http/www.focusifrs.com.Op.Cit. Consulté le 13|05|2016 à 09:45.

10. Note-circulaire N° 16/MF/DGI/DLRF/SD1/2017, ministère des finances algérienne, direction générale des impôts, du 12/01/2017 sur http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/espace-informations/1133-modalites-de-mise-en-oeuvre-des-nouveaux-taux-de-la-tva, le 15/01/2017.

الملاحق

الملحق رقم 1: قائمة الأصول 2010

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2010

DATE: 31/05/2017
HEURE: 10:10
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal : 098319010014742

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles		**139 725 507,37**	**99 292 915,63**	**40 432 591,74**	**42 981 610,46**
Terrains		*4 631 332,88*		*4 631 332,88*	*4 631 332,88*
Bâtiments		*60 172 216,58*	*31 854 032,31*	*28 318 184,27*	*29 266 981,17*
Instalation technique,materiel et outil.ind.		6 035 925,61	434 073,35	5 601 852,26	5 612 950,00
Autres immobilisations corporelles		*68 886 032,30*	*67 004 809,97*	*1 881 222,33*	*3 470 346,41*
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières		**623 655 000,00**	**401 612 957,81**	**222 042 042,19**	**235 500 779,44**
Titres filiales	01	606 000 000,00	389 012 957,81	216 987 042,19	230 445 779,44
Autres participations et créances rattachées	*02*	*17 600 000,00*	*12 600 000,00*	*5 000 000,00*	*5 000 000,00*
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		*55 000,00*		*55 000,00*	*55 000,00*
Impôts différés actif		**3 296 644,67**		**3 296 644,67**	**2 448 564,57**
TOTAL ACTIF NON COURANT		766 677 152,04	500 905 873,44	**265 771 278,60**	280 930 954,47
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 340 127,64	335 342,67	1 004 784,97	1 500 496,96
Matière premières et fournitures					
Autres approvisionnements		1 340 127,64	335 342,67	1 004 784,97	1 500 496,96
Stocks de produits					
Autres stocks					
Créances et emplois assimilés					
Crèances parfiscalités céréalières	03	3 049 839 926,35		3 049 839 926,35	3 049 839 926,35
Créances intra-groupe		9 186 355 508,70	66 877 105,11	9 119 478 403,59	9 473 388 772,39
Clients		*70 434 106,87*	*13 124 919,95*	*57 309 186,92*	*18 226 120,00*
Autres débiteurs		*33 711 138,03*	*212 800,00*	*33 498 338,03*	*32 578 772,59*
Impôts et assimilés		*131 636 847,20*	*79 769 476,78*	*51 867 370,42*	*51 867 370,42*
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants	*04*	*1 741 964 000,00*		*1 741 964 000,00*	*43 368 000,00*
Trésorerie		*162 812 159,01*		*162 812 159,01*	*1 570 418 872,82*
TOTAL ACTIF COURANT		14 378 093 813,80	160 319 644,51	**14 217 774 169,29**	14 241 188 331,53
TOTAL GENERAL ACTIF		15 144 770 965,84	661 225 517,95	**14 483 545 447,89**	14 522 119 286,00

الملحق رقم 2: قائمة الخصوم 2010

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2010

DATE: 31/05/2017
HEURE: 10:10
PAGE: 2

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal : 098319010014742

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis	05	4 054 530 000,00	4 054 530 000,00
Réserves consolidées			
Autres primes et réserves		3 246 279 506,79	3 246 279 506,79
Ecart de réévaluation			
Résultat net		-127 787 131,17	-121 138 176,39
Ajustement resultant changement de méthodes /correction d'erreurs	06	-9 070 760,69	-9 136 888,35
Autres capitaux propres		-2 879 105 317,92	-2 761 482 059,12
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**4 284 846 297,01**	**4 409 052 382,93**
PASSIFS NON-COURANTS			
Subventions d'equipement et d'investissement			
Obligations Tresor	07	1 296 337 328,03	1 296 337 328,03
Autres Emprunts et dettes assimilés			
Dettes rattachées à des participations			
Autres dettes non courantes			
Autres produits et charges différés			
Provisions pour pensions et obligations similaires		11 734 658,05	11 574 700,91
Provisions pour charges - litiges fiscaux et sociaux		70 000,00	2 516 921,27
Autres provisions pour charges - (impot / renouvelements des immobilisations en			
Provisions et produits constatés d'avance			
Impôts différés passif		7 122 697,54	62 139,57
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**1 315 264 683,62**	**1 310 491 089,78**
PASSIFS COURANTS			
Dettes parafiscalites céréalières	08	3 579 811 746,76	3 579 811 746,76
Dettes intra- Groupe		3 505 701 519,19	3 505 701 519,19
Interets echus des obligations et des titres participatifs		1 753 077 400,89	1 675 297 161,21
Fournisseurs matieres premieres		4 840 564,66	5 121 132,55
Autres fournisseurs at comptes rattachés		16 884 572,14	16 158 245,47
Impôts		736 248,62	182 694,34
Autres dettes passifs courants		22 382 415,00	20 303 313,77
Trésorerie du passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**8 883 434 467,26**	**8 802 575 813,29**
TOTAL GENERAL PASSIF		**14 483 545 447,89**	**14 522 119 286,00**
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

الملحق رقم 3: قائمة جدول حساب النتيجة 2010

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2010

DATE: 31/05/2017
HEURE: 10:10
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal : 098319010014742

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires			
Ventes de marchandises			
Ventes de produits finis			
Ventes autres produits			
Prestations location silos			
Autres prestations			
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE			
Achats consommés		-2 035 681,38	-2 207 896,47
Services extérieurs et autres consommations		-7 782 806,06	-17 358 034,68
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-9 818 487,44**	**-19 565 931,15**
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**-9 818 487,44**	**-19 565 931,15**
Charges de personnel		-33 970 102,66	-41 293 575,72
Impôts, taxes et versements assimilés		-176 712,00	-443 372,00
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**-43 965 302,10**	**-61 302 878,87**
Autres produits opérationnels		3 400 649,81	518 112 661,18
Autres charges opérationnelles		-2 687 548,90	-2 383 423,39
Dotations aux amortissements		-3 137 294,72	-3 287 242,54
Dotations aux provisions et petres de valeur		-562 132 167,60	-527 500 996,99
Reprise sur pertes de valeur et provisions		527 354 422,10	95 187,33
V. RESULTAT OPERATIONNEL		**-81 167 241,41**	**-76 266 693,28**
Produits financiers	09	37 403 219,65	32 919 461,80
Charges financières	10	-77 780 239,68	-77 790 944,91
VI. RESULTAT FINANCIER		**-40 377 020,03**	**-44 871 483,11**
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**-121 544 261,44**	**-121 138 176,39**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-6 242 869,73	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		568 158 291,56	551 127 310,31
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-695 945 422,73	-672 265 486,70
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-127 787 131,17**	**-121 138 176,39**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-127 787 131,17**	**-121 138 176,39**

الملحق رقم 4: ملحق رقم 9 للقوائم المالية (حساب النتيجة الجبائية) 2010

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 8 3 1 9 0 1 0 0 1 4 7 4 2 6 5 5 4 6

Désignation de l'entreprise : ERIAD SETIF/SPA
5654654tytdrtdftdrtdrtdrtdft
Activité : INDUSTRIE ALIMENTAIRE CEREALIERE
Adresse : CITE BIZAN RUE BATIN N°1&3 SETIF

Exercice du	01/01/2010	au	31/12/2010

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	**Bénéfice** / **Perte**	127.787.131,17
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		0,00
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		0,00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		0,00
Frais de réception non déductibles		0,00
Cotisations et dons non déductibles		0,00
Impôts et taxes non déductibles		0,00
Provisions non déductibles		1.886.932,07
Amortissements non déductibles		243.800,00
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		0,00
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0,00
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0,00
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	0,00
	Impôt différé (variation)	6.242.869,73
Pertes de valeurs non déductibles		0,00
Amendes et pénalités		152.032,00
Autres réintégrations (*)		
	Total des réintégrations	8.525.633,80
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		0,00
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		0,00
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		0,00
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0,00
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0,00
Complément d'amortissements		0,00
Autres déductions (*)		0,00
	Total des déductions	0,00
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20 09		118.449.356,00
Déficit de l'année 20 08		24.074.634,00
Déficit de l'année 20 07		-385.309.972,00
Déficit de l'année 20 06		2.054.209.164,00
	Total des déficits à déduire	1.811.423.182,00
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice** / **Déficit**	1.930.684.679,37

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم 5: دفتر الأستاذ للحساب حـ/ 133 في 2010/12/13

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2010

DATE: 30/05/2017
HEURE: 15:06
PAGE: 1

Grand Livre

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Compte : 1330000 Impôts différés actif

Solde de Réouverture : 2 448 564,57 Solde Cumulé : 848 080,10

Solde Mois : 0,00 Solde Global : 3 296 644,67

Mois	Jour	Pièce	Lig	Référence	Tiers	C.Coût	Banque	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Débit	Crédit	Ptn
00	80	000004	002	000004				96A			CONSTATATION I D R2008	2 192 376,71		0
00	80	000005	002	000005				96A			REAJUSTEMENT I D R2009	6 816,46		0
00	80	000008	001	000008				96A			CONSTATATION IDA /RELIQ	63 365,39		0
00	80	000008	003	000008							CONSTATATION IDA /RELIQ	186 006,01		0
13	12	000004	002	000004				96A			CONSTATATION I D R 2010 -	30 391,86		0
13	12	000005	001	000005				96A			IDA SUR RAPPEL CONV 201	297 535,47		0
13	12	000005	003	000005				96A			IDA SUR RELQ CONG 2010	69 564,94		0
13	12	000005	005	000005				96A			IDA SUR CONG 15 J 2010	178 345,21		0
13	12	000005	008	000005							ANNULA IDA REIQ CON C D		55 163,04	0
13	12	000005	010	000005							ANNULA IDA CONG 2009		186 006,01	0
13	12	000006	003	000006				96A			IMPOT DIFFERE P PARTIE	513 411,67		0
											Total Compte	3 537 813,72	241 169,05	
											Total Page	3 537 813,72	241 169,05	

الملحق رقم 6: دفتر الأستاذ للحساب حـ/ 133 في 2010/12/13

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2010

DATE: 30/05/2017
HEURE: 15:06
PAGE: 2

Grand Livre

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Compte : 1340000 Impôts différés passif

Solde de Réouverture : -62 139,57 Solde Cumulé : -7 060 557,97

Solde Mois : 0,00 Solde Global : -7 122 697,54

Mois	Jour	Pièce	Lig	Référence	Tiers	C.Coût	Banque	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Débit	Crédit	Ptn
00	80	000001	003	000001							IDP S ANNUL PROV STOCK		22 327,89	0
00	80	000002	002	000002				96A			CONSTATATION IMPOT DIF		39 811,68	0
13	12	000003	002	000003				96A			IMPOT DIFFERE SUR PROD		7 100 369,65	0
13	12	000007	001	000007				96A			REPRISE IDP PROD A RECE	39 811,68		0
											Total Compte	39 811,68	7 162 509,22	
											Total Général	3 577 625,40	7 403 678,27	
											Total Page	39 811,68	7 162 509,22	

الملحق رقم 7: قائمة الأصول 2011

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2011

DATE: 31/05/2017
HEURE: 10:11
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal : 098319010014742

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Immobilisations incorporelles		**277 530,15**	**39 527,52**	**238 002,63**	
Immobilisations corporelles		**139 685 142,37**	**102 174 658,74**	**37 510 483,63**	**40 432 591,74**
Terrains		*4 631 332,88*		*4 631 332,88*	*4 631 332,88*
Bâtiments		*60 204 557,18*	*33 026 982,34*	*27 177 574,84*	*28 318 184,27*
Instalation technique,materiel et outil.ind.		*6 074 168,23*	*445 024,84*	*5 629 143,39*	*5 601 852,26*
Autres immobilisations corporelles		*68 775 084,08*	*68 702 651,56*	*72 432,52*	*1 881 222,33*
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières		**917 655 000,00**	**383 534 849,61**	**534 120 150,39**	**222 042 042,19**
Titre filiales	*1*	*605 000 000,00*	*370 934 849,61*	*234 065 150,39*	*216 987 042,19*
Autres participations et créances rattachées	*2*	*12 600 000,00*	*12 600 000,00*		*5 000 000,00*
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants	*3*	*300 055 000,00*		*300 055 000,00*	*55 000,00*
Impôts différés actif		**5 799 006,61**		**5 799 006,61**	**3 296 644,67**
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 063 416 679,13	485 749 035,87	**577 667 643,26**	265 771 278,60
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		**1 377 081,76**	**1 149 467,67**	**227 614,09**	**1 004 784,97**
Matière premières et fournitures					
Autres approvisionnements		*1 377 081,76*	*1 149 467,67*	*227 614,09*	*1 340 127,64*
Stocks de produits					
Autres stocks					
Créances et emplois assimilés		**12 369 915 592,05**	**191 251 950,61**	**12 178 663 641,44**	**12 311 993 225,31**
Crèances parfiscalités céréalières	*4*	*3 049 839 926,35*		*3 049 839 926,35*	*3 049 839 926,35*
Créances intra-groupe		*9 086 010 593,30*	*66 877 105,11*	*9 019 133 488,19*	*9 119 478 403,59*
Clients	*5*	*64 435 499,57*	*40 379 834,48*	*24 055 665,09*	*57 304 386,92*
Autres débiteurs		*33 975 191,39*	*208 000,00*	*33 767 191,39*	*33 503 138,03*
Impôts et assimilés		*135 654 381,44*	*83 787 011,02*	*51 867 370,42*	*51 867 370,42*
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés		**1 693 550 163,38**		**1 693 550 163,38**	**1 904 776 159,01**
Placements et autres actifs financiers courants	*6*	*1 443 256 000,00*		*1 443 256 000,00*	*1 741 964 000,00*
Trésorerie		*250 294 163,38*		*250 294 163,38*	*162 812 159,01*
TOTAL ACTIF COURANT		14 064 842 837,19	192 401 418,28	**13 872 441 418,91**	14 217 774 169,29
TOTAL GENERAL ACTIF		15 128 259 516,32	678 150 454,15	**14 450 109 062,17**	14 483 545 447,89

الملحق رقم 8: قائمة الالخصوم 2011

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2011

DATE: 31/05/2017
HEURE: 10:11
PAGE: 2

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal : 098319010014742

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis	*7*	*4 054 530 000,00*	*4 054 530 000,00*
Réserves consolidées			
Autres primes et réserves		*3 246 279 506,79*	*3 246 279 506,79*
Ecart de réévaluation			
Resultat n-1			
Résultat net de l'exercice		*-110 454 575,21*	*-127 787 131,17*
Ajustement resultant changement de méthodes /correction d'erreurs	8	-12 277 979,81	-9 070 760,69
Autres capitaux propres		-3 006 892 449,09	-2 879 105 317,92
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**4 171 184 502,68**	**4 284 846 297,01**
PASSIFS NON-COURANTS			
Subventions d'equipement et d'investissement			
Autres Emprunts et dettes assimilés			
Dettes rattachées à des participations			
Autres dettes non courantes			
Autres produits et charges différés			
Provisions pour pensions et obligations similaires	*9*	*22 409 689,43*	*11 734 658,05*
Provisions pour charges - litiges fiscaux et sociaux		*696 257,00*	*70 000,00*
Autres provisions pour charges - (impot / renouvelements des immobilisations en			
Provisions et produits constatés d'avance			
Impôts différés passif		**7 637 744,56**	**7 122 697,54**
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**30 743 690,99**	**18 927 355,59**
PASSIFS COURANTS			
Obligations tresor	*10*	*1 296 337 328,03*	*1 296 337 328,03*
Dettes parafiscalites céréaliéres	*11*	*3 579 811 746,76*	*3 579 811 746,76*
Dettes intra- Groupe		*3 505 701 519,19*	*3 505 701 519,19*
Interets echus des obligations et des titres participatifs		*1 820 317 146,42*	*1 753 077 400,89*
Fournisseurs matieres premieres		*4 801 033,19*	*4 840 564,66*
Autres fournisseurs at comptes rattachés		*12 924 384,43*	*16 884 572,14*
Impôts		*741 248,62*	*736 248,62*
Autres dettes passifs courants		*27 546 461,86*	*22 382 415,00*
Trésorerie du passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**10 248 180 868,50**	**10 179 771 795,29**
TOTAL GENERAL PASSIF		**14 450 109 062,17**	**14 483 545 447,89**

الملحق رقم 9: الملحق رقم 9 للقائمة المالية 2011

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 8 3 1 9 0 1 0 0 1 4 7 4 2

Désignation de l'entreprise : ERIAD SETIF/SPA
Activité : INDUSTRIE ALIMENTAIRE CEREALIERE
Adresse : CITE RIZAR RUE RAHRI KHIER SETIF

Exercice du 01/01/2011 au 31/12/2011

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	**Bénéfice / Perte**	110.454.575,21
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		0,00
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		0,00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		0,00
Frais de réception non déductibles		0,00
Cotisations et dons non déductibles		0,00
Impôts et taxes non déductibles		379.620,00
Provisions non déductibles		10.996.757,34
Amortissements non déductibles		203.800,00
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		0,00
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0,00
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0,00
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	15.450,00
	Impôt différé (variation)	1.251.575,22
Pertes de valeurs non déductibles		696.257,00
Amendes et pénalités		223.000,00
Autres réintégrations (*)		0,00
Total des réintégrations		13.766.459,56
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		0,00
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		0,00
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		0,00
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0,00
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0,00
Complément d'amortissements		0,00
Autres déductions (*)		33.404.625,49
Total des déductions		40.432.591,74
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20 10		136.112.765,00
Déficit de l'année 20 09		123.959.257,00
Déficit de l'année 20 08		26.963.509,00
Déficit de l'année 20 07		0,00
Total des déficits à déduire		287.035.531,00
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	
	Déficit	424.156.238,39

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم 10: دفتر الأستاذ للحساب حـ/ 133 في 2011/12/13

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2011

DATE: 30/05/2017
HEURE: 15:11
PAGE: 1

Grand Livre

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Compte : 1330000 Impôts différés actif

Solde de Réouverture : 3 296 644,67 Solde Cumulé : 2 502 361,94

Solde Mois : 0,00 Solde Global : 5 799 006,61

Mois	Jour	Pièce	Lig	Référence	Tiers	C.Coût	Banque	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Débit	Crédit	Ptn
											SOLDE A/NOUVEAU	3 296 644,67		0
01	14	000010	002				90A				ANNULATION IDA SUR RAP		297 535,47	0
01	14	000010	004				90A				ANNULATION IDA SUR RELI		69 564,94	0
01	14	000010	006				90A				ANNULATION IDA SUR CON		178 345,21	0
01	14	000010	008				90A				ANNULATION IDA PARTIE V		513 411,67	0
11	14	000002	008	BOR02			90A				IMPOT DIFEERE SUR PRIM	414 421,55		0
12	12	000070	001				90A				IDA SUR PRIMES D'ENCOU	82 884,25		0
12	12	000070	003				90A				IDA SUR PART VARIABLE	94 875,00		0
12	12	000070	005				90A				IDA SUR PART VARIABLE 4	18 825,00		0
12	12	000080	002				90A				ANNULATION COMPL IDA R		8 202,35	0
12	12	000081	003				90A				REAJUSTEMENT IDA DE ID	3 372 837,33		0
12	12	000090	002				90A				ANNULATION IMPOT DIFFE		321 318,15	0
12	12	000090	004				90A				ANNULATION IMPOT DIFFE		414 421,55	0
12	14	000004	008				90A				IMPOT DIFFERE SUR PRIME	321 318,15		0
											Total Compte	7 601 805,95	1 802 799,34	
											Total Page	7 601 805,95	1 802 799,34	

Grand Livre

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Compte : 1340000 Impôts différés passif

Solde de Réouverture : -7 122 697,54 Solde Cumulé : -515 047,02

Solde Mois : 0,00 Solde Global : -7 637 744,56

Mois	Jour	Pièce	Lig	Référence	Tiers	C.Coût	Banque	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Débit	Crédit	Ptn
00	030	000001	012								SOLDE A/NOUVEAU		7 122 697,54	0
01	7	000027	005	BD027				96A			ANNULATION IMPOTS DIFF	7 100 369,65		0
12	12	000001	004	BD0001				96A			IDP PRODUITS A RECEVOIR		6 868 750,00	0
12	12	000002	004	BD00002				96A			IDP PRODUITS A RECEVOIR		746 666,67	0
											Total Compte	7 100 369,65	14 738 114,21	
											Total Général	14 702 175,60	16 540 913,55	

Total Page	7 100 369,65	14 738 114,21

الملحق رقم 11: دفتر الأستاذ للحساب د/ 134 في 2011/12/13

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 098319010014742

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Immobilisations incorporelles		**277 530,15**	**86 960,55**	**190 569,60**	**238 002,63**
Immobilisations corporelles		**138 091 954,11**	**104 170 603,22**	**33 921 350,89**	**37 510 483,63**
Terrains		*4 631 332,88*		*4 631 332,88*	*4 631 332,88*
Bâtiments		*58 592 297,92*	*32 999 646,73*	*25 592 651,19*	*27 177 574,84*
Instalation technique,materiel et outil.ind.	1	*6 074 168,23*	*6 022 472,82*	*51 695,41*	*5 629 143,39*
Autres immobilisations corporelles	2	*68 794 155,08*	*65 148 483,67*	*3 645 671,41*	*72 432,52*
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières		**2 322 846 000,00**	**379 326 710,88**	**1 943 519 289,12**	**534 120 150,39**
Titre filiales		*605 000 000,00*	*366 726 710,88*	*238 273 289,12*	*234 065 150,39*
Autres participations et créances rattachées		*12 600 000,00*	*12 600 000,00*		
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants	3	*1 705 246 000,00*		*1 705 246 000,00*	*300 055 000,00*
Impôts différés actif		**4 247 159,27**		**4 247 159,27**	**5 799 006,61**
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 465 462 643,53	483 584 274,65	**1 981 878 368,88**	577 667 643,26
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		**1 418 474,44**	**1 130 525,66**	**287 948,78**	**227 614,09**
Matière premières et fournitures					
Autres approvisionnements		*1 418 474,44*	*1 130 525,66*	*287 948,78*	*227 614,09*
Stocks de produits					
Autres stocks					
Créances et emplois assimilés		**12 310 549 737,56**	**203 234 988,06**	**12 107 314 749,50**	**12 178 663 641,44**
Crèances parfiscalités céréalières	4	*3 049 839 926,35*		*3 049 839 926,35*	*3 049 839 926,35*
Créances intra-groupe		*9 051 997 683,58*	*54 877 105,11*	*8 997 120 578,47*	*9 019 133 488,19*
Clients		*67 801 865,54*	*40 379 834,38*	*27 422 031,16*	*24 055 665,09*
Autres débiteurs		*34 526 612,60*	*1 594 399,08*	*32 932 213,52*	*33 767 191,39*
Impôts et assimilés	5	*106 383 649,49*	*106 383 649,49*		*51 867 370,42*
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés		**288 420 756,31**		**288 420 756,31**	**1 693 550 163,38**
Placements et autres actifs financiers courants	6	*43 256 000,00*		*43 256 000,00*	*1 443 256 000,00*
Trésorerie		*245 164 756,31*		*245 164 756,31*	*250 294 163,38*
TOTAL ACTIF COURANT		12 600 388 968,31	204 365 513,72	**12 396 023 454,59**	13 872 441 418,91
TOTAL GENERAL ACTIF		15 065 851 611,84	687 949 788,37	**14 377 901 823,47**	14 450 109 062,17

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 098319010014742

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis	*7*	*4 054 530 000,00*	*4 054 530 000,00*
Assainissement financier obligations titres participatifs	8	3 049 309 740,62	
Réserves consolidées			
Autres primes et réserves		*3 246 279 506,79*	*3 246 279 506,79*
Ecart de réévaluation			
Resultat n-1			
Résultat net de l'exercice		*-52 865 290,96*	*-110 454 575,21*
Ajustement resultant changement de méthodes /correction d'erreurs	9	55 014 259,87	-12 277 979,81
Autres capitaux propres		-3 117 347 024,30	-3 006 892 449,09
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**7 234 921 192,02**	**4 171 184 502,68**
PASSIFS NON-COURANTS			
Subventions d'equipement et d'investissement			
Autres Emprunts et dettes assimilés			
Dettes rattachées à des participations			
Autres dettes non courantes			
Autres produits et charges différés			
Provisions pour pensions et obliqations similaires		*14 473 860,31*	*22 409 689,43*
Provisions pour charges - litiges fiscaux et sociaux		*696 257,00*	*696 257,00*
Autres provisions pour charges - (impot / renouvelements des immobilisations en			
Provisions et produits constatés d'avance			
Impôts différés passif		**22 327,89**	**7 637 744,56**
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**15 192 445,20**	**30 743 690,99**
PASSIFS COURANTS			
Obligations tresor	*10*		*1 296 337 328,03*
Dettes parafiscalites céréaliéres		*3 579 811 746,76*	*3 579 811 746,76*
Dettes intra- Groupe		*3 505 701 519,19*	*3 505 701 519,19*
Interets echus des obligations et des titres participatifs	*11*		*1 820 317 146,42*
Fournisseurs matieres premieres		*2 938 851,42*	*4 801 033,19*
Autres fournisseurs at comptes rattachés		*13 012 371,21*	*12 924 384,43*
Impôts		*736 248,62*	*741 248,62*
Autres dettes passifs courants		*25 587 449,05*	*27 546 461,86*
Trésorerie du passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**7 127 788 186,25**	**10 248 180 868,50**
TOTAL GENERAL PASSIF		**14 377 901 823,47**	**14 450 109 062,17**

الملحق رقم 14: جدول حساب النتيجة 2012

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2012

DATE: 31/05/2017
HEURE: 10:13
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 098319010014742

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires			
Ventes de marchandises			
Ventes de produits finis			
Ventes autres produits			
Prestations location silos			
Autres prestations			
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation	12	197 291,99	565 097,26
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		**197 291,99**	**565 097,26**
Achats consommés		-2 072 927,51	-1 809 800,50
Services extérieurs et autres consommations		-7 583 280,06	-7 964 101,05
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-9 656 207,57**	**-9 773 901,55**
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**-9 458 915,58**	**-9 208 804,29**
Charges de personnel	13	-53 250 090,92	-42 788 569,94
Impôts, taxes et versements assimilés	14	-4 119 335,25	-242 020,00
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**-66 828 341,75**	**-52 239 394,23**
Autres produits opérationnels		594 871,83	1 333 652,53
Autres charges opérationnelles		-31 217 837,54	-762 006,10
Dotations aux amortissements		-3 022 743,88	-2 921 270,63
Dotations aux provisions et pertede valeur		-584 388 481,60	-587 964 191,74
Reprise sur pertes de valeur et provisions		584 595 408,57	562 659 237,79
V. RESULTAT OPERATIONNEL		**-100 267 124,37**	**-79 893 972,38**
Produits financiers	15	41 338 264,08	35 538 859,29
Charges financières	16		-67 335 587,34
VI. RESULTAT FINANCIER		**41 338 264,08**	**-31 796 728,05**
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**-58 928 860,29**	**-111 690 700,43**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			-15 450,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		6 063 569,33	1 251 575,22
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		626 725 836,47	600 096 846,87
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-679 591 127,43	-710 551 422,08
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-52 865 290,96**	**-110 454 575,21**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-52 865 290,96**	**-110 454 575,21**

الملحق رقم 15: الملحق رقم 9 للقائمة المالية 2012

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 8 3 1 9 0 1 0 0 1 4 7 4 2

Désignation de l'entreprise : ERIAD SETIF/SPA
Activité : INDUSTRIE ALIMENTAIRE CEREALIERE
Adresse : CITE BIZAR RUE BATNA N°BEK SETIF

Exercice du	01/01/2012	au	31/12/2012

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	**Bénéfice** / **Perte**	52.865.290,96
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		0,00
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		0,00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		0,00
Frais de réception non déductibles		0,00
Cotisations et dons non déductibles		0,00
Impôts et taxes non déductibles		32.976.443,46
Provisions non déductibles		0,00
Amortissements non déductibles		203.800,00
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	0,00
	Impôt différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		746.783,18
Autres réintégrations (*)		0,00
Total des réintégrations		33.927.026,64
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		0,00
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		0,00
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		0,00
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0,00
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0,00
Complément d'amortissements		0,00
Autres déductions (*)		35.840.748,46
Total des déductions		37.748.486,26
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20 11		83.788.443,03
Déficit de l'année 20 10		136.312.765,00
Déficit de l'année 20 09		123.959.257,00
Déficit de l'année 20 08		26.963.509,00
Total des déficits à déduire		371.023.974,03
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice** / **Déficit**	427.710.724,61

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم 16: دفتر الأستاذ للحساب حـ/ 133 في 2012/12/13

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2012

DATE: 30/05/2017
HEURE: 15:09
PAGE: 1

Grand Livre

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Compte : 1330000 Impôts différés actif

Solde de Réouverture : 5 799 006,61 Solde Cumulé : -1 551 847,34

Solde Mois : 0,00 Solde Global : 4 247 159,27

Mois	Jour	Pièce	Lig	Référence	Tiers	C.Coût	Banque	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Débit	Crédit	Ptn
00	030	000001	011								SOLDE A/NOUVEAU	5 799 006,61		0
12	12	000066	002					90A			ANNULATION IDA S/PRIME		82 884,25	0
12	12	000066	004					90A			ANNULATION IDA PARTIE V		94 875,00	0
12	12	000066	006					90A			ANNULATION IDA PARTIE V		18 825,00	0
12	12	000066	007					90A			CONSTATATION IDA RELIQ	183 162,11		0
12	12	000066	009					90A			CONSTATATION IDA CON	445 532,08		0
12	12	000066	012					90A			REAJUSTEMENT IDA IDR 2		1 983 957,28	0
											Total Compte	6 427 700,80	2 180 541,53	
											Total Page	6 427 700,80	2 180 541,53	

الملحق رقم 17: دفتر الأستاذ للحساب حـ/ 134 في 2012/12/13

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2012

DATE: 30/05/2017
HEURE: 15:09
PAGE: 2

Grand Livre

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Compte : 1340000 Impôts différés passif

Solde de Réouverture : -7 637 744,56 Solde Cumulé : 7 615 416,67

Solde Mois : 0,00 Solde Global : -22 327,89

Mois	Jour	Pièce	Lig	Référence	Tiers	C.Coût	Banque	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Débit	Crédit	Ptn
00	030	000001	012								SOLDE A/NOUVEAU		7 637 744,56	0
04	7	000053	005	BD00053				96A			ANNULATION IMPOT DIFFE	6 868 750,00		0
12	12	000070	001	BD00070				96A			ANNULATION IDP PRODUIT	746 666,67		0
											Total Compte	7 615 416,67	7 637 744,56	
											Total Général	14 043 117,47	9 818 286,09	

Total Page	7 615 416,67	7 637 744,56

الملحق رقم 18: قائمة الأصول 2013

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F 0 9 8 3 1 9 0 1 0 0 1 4 7 4 2

Désignation de l'entreprise : ERIAD SETIF/SPA.....
.....
Activité :..INDUSTRIE ALIMENTAIRE CEREALIERE.....
Adresse :..CITE BIZAR RUE BAHRI KHIER SETIF.....
.....

Exercice clos le 31/12/2013

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2011)

ACTIF	N			N - 1
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif			0,00	
Immobilisations incorporelles	277.530,15	140.448,33	137.081,82	190.569,60
Immobilisations corporelles				
Terrains	4.631.332,88	0,00	4.631.332,88	4.631.332,88
Bâtiments	59.597.327,92	34.972.050,48	24.625.277,44	25.592.651,19
Autres immobilisations corporelles	74.256.095,22	72.006.939,23	2.249.155,99	3.697.366,82
Immobilisations en concession	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations encours	0,00	0,00	0,00	
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées	617.600.000,00	370.265.182,30	247.334.817,70	238.273.289,12
Autres titres immobilisés	0,00	0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	105.000,00	0,00	105.000,00	55.000,00
Impôts différés actif	4.674.089,53	0,00	4.674.089,53	4.247.159,27
TOTAL ACTIF NON COURANT	761.141.375,70	477.384.620,34	283.756.755,36	276.687.368,88
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	458.348,18	292.010,23	166.337,95	287.948,78
Créances et emplois assimilés				
Clients	66.102.247,34	11.452.867,60	54.649.379,74	27.422.031,16
Autres débiteurs	62.781.506,03	2.624.776,93	60.156.729,10	32.932.213,52
Impôts et assimilés	106.383.649,49	106.383.649,49	0,00	0,00
Autres créances et emplois assimilés	8.585.249.249,58	132.391.826,63	8.452.857.422,95	12.046.960.504,82
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	1.749.419.000,00	0,00	1.749.419.000,00	1.748.447.000,00
Trésorerie	204.826.555,18	0,00	204.826.555,18	245.164.756,31
TOTAL ACTIF COURANT	10.775.220.555,80	253.145.130,88	10.522.075.424,92	14.101.214.454,59
TOTAL GENERAL ACTIF	11.536.361.931,50	730.529.751,22	10.805.832.180,28	14.377.901.823,47

الملحق رقم 19: قائمة الخصوم 2013

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F 0 9 8 3 1 9 0 1 0 0 1 4 7 4 2

Désignation de l'entreprise : ..ERIAD.SETIF/SPA.....
.....
Activité : ..INDUSTRIE ALIMENTAIRE CEREALIERE.....
Adresse : CITE.BIZAR.RUE.BAHRI KHIER SETIF.....
.....

Exercice clos le	31/12/2013

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES :		
Capital émis	4.054.530.000,00	4.054.530.000,00
Capital non appelé	0,00	0,00
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	6.295.589.247,41	6.295.589.247,41
Ecarts de réévaluation	0,00	0,00
Ecart d'équivalence (1)	0,00	0,00
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	-60.510.036,56	-52.865.290,96
Autres capitaux propres – Report à nouveau	-3.115.198.055,39	-3.062.332.764,43
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	7.174.411.155,46	7.234.921.192,02
PASSIFS NON-COURANTS :		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		22.327,89
Autres dettes non courantes		0,00
Provisions et produits constatés d'avance	14.585.193,06	15.170.117,31
TOTAL II	14.585.193,06	15.192.445,20
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	15.593.219,99	15.951.222,63
Impôts	741.248,62	736.248,62
Autres dettes	3.599.993.097,17	7.111.100.715,00
Trésorerie Passif	508.265,98	0,00
TOTAL III	3.616.835.831,76	7.127.788.186,25
TOTAL PASSIF (I+II+III)	10.805.832.180,28	14.377.901.823,47

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم 20: قائمة جدول حساب النتيجة 2013

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F 0 9 8 3 1 9 0 1 0 0 1 4 7 4 2

Désignation de l'entreprise : ERIAD SETIF/SPA
Activité : INDUSTRIE ALIMENTAIRE CEREALIERE
Adresse : CITE BIZAR RUE BAHKI KHIER SETIF

Exercice du	01/01/2013	au	31/12/2013

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques		N		N-1	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises			2.289,80		
Production vendue	Produits fabriqués				0,00
	Prestations de services		0,00		0,00
	Vente de travaux		0,00		0,00
Produits annexes			0,00		0,00
Rabais, remises, ristournes accordés		0,00		0,00	
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			2.289,80		0,00
Production stockée ou déstockée			2.289,80		0,00
Production immobilisée			0,00		0,00
Subventions d'exploitation			448.363,64		197.291,99
I-Production de l'exercice			450.653,44		197.291,99
Achats de marchandises vendues					
Matières premières					
Autres approvisionnements		3.132.744,39		1.486.125,57	
Variations des stocks		0,00		0,00	
Achats d'études et de prestations de services		0,00		0,00	
Autres consommations		0,00		586.801,94	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats			0,00		0,00
Services extérieurs	Sous-traitance générale	104.693,80		0,00	
	Locations	600.000,00		0,00	
	Entretien, réparations et maintenance	340.591,32		345.138,81	
	Primes d'assurances	680.594,99		477.066,30	
	Personnel extérieur à l'entreprise	0,00		0,00	
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	2.539.486,00		2.798.227,10	
	Publicité	3.415.222,65		660.321,29	
	Déplacements, missions et réceptions	2.790.260,64		2.244.919,68	
Autres services		982.187,17		1.057.606,88	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs			0,00		0,00
II-Consommations de l'exercice		14.585.780,96		9.656.207,57	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I–II)		14.135.127,52		9.458.915,58	
Charges de personnel		42.740.145,48		53.250.090,92	
Impôts et taxes et versements assimilés		4.287.447,46		4.119.335,25	
IV-Excédent brut d'exploitation		61.162.720,46		66.828.341,75	

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F 0 9 8 3 1 9 0 1 0 0 1 4 7 4 2

Désignation de l'entreprise : ERIAD SETIF/SPA
.....
Activité : INDUSTRIE ALIMENTAIRE CEREALIERE
Adresse : CITE BIZAR RUE BAHRI KHIER SETIF
.....

Autres produits opérationnels		52.741,74		594.871,83
Autres charges opérationnelles	1.400.003,87		31.217.837,54	
Dotations aux amortissements	3.712.548,36		3.022.743,88	
Provision				
Pertes de valeur	623.521.645,93		584.388.481,60	
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel	105.355.695,28		100.267.124,37	
Produits financiers		44.406.400,57		41.338.264,08
Charges financières				
VI-Résultat financier				
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	60.949.294,71		58.928.860,29	
Eléments extraordinaires (produits) **(*)**		0,00		0,00
Eléments extraordinaires (Charges) **(*)**	0,00		0,00	
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	10.000,00		0,00	
Impôts différés (variations) sur résultats		449.258,15		6.063.569,33
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	60.510.036,56		52.865.290,96	

(*) À détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم 21: الملحق رقم 9 للقائمة المالية 2013

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F 0 9 8 3 1 9 0 1 0 0 1 4 7 4 2

Désignation de l'entreprise : ERIAD SETIF/SPA

Activité : INDUSTRIE ALIMENTAIRE CEREALIERE

Adresse : ZI LE PLAN RUE DAMIN N°BP SETIF

Exercice du	01/01/2013	au	31/12/2013

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	**Bénéfice / Perte**	60.510.036,56
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		0,00
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		0,00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		0,00
Frais de réception non déductibles		0,00
Cotisations et dons non déductibles		710.000,00
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		5469007.76
Amortissements non déductibles		203.800,00
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	10.000,00
	Impôt différé (variation)	-449258.15
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations (*)		924.615,00
	Total des réintégrations	6.868.164,61
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		0,00
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		0,00
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		0,00
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0,00
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0,00
Complément d'amortissements		0,00
Autres déductions (*)		7514776.79
	Total des déductions	7514776,79
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20 12		49.043.831,34
Déficit de l'année 20 11		83.788.443,03
Déficit de l'année 20 10		136.312.765,00
Déficit de l'année 20 09		123.959.257,00
	Total des déficits à déduire	393.104.296,37
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	
	Déficit	454.260.945,11

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم 22: دفتر الأستاذ للحساب حـ/ 133 في 2013/12/13

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2013

DATE: 30/05/2017
HEURE: 15:10
PAGE: 1

Grand Livre

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Compte : 1330000 Impôts différés actif

Solde de Réouverture : 4 247 159,27 Solde Cumulé : 426 930,26

Solde Mois : 0,00 Solde Global : 4 674 089,53

Mois	Jour	Pièce	Lig	Référence	Tiers	Banque	Projet	VTR	Libellé	Débit	Crédit	Ptn
00	030	000001	013						SOLDE A/NOUVEAU	4 247 159,27		0
12	12	000078	003	BD 00078			96A		PROVISION POUR RETRAITE IDR 2013	27 833,19		0
12	12	000079	002	BD0079			90A		ANNUATION IDA S/RELIQUAT DE CONGE 2012		183 162,11	0
12	12	000079	004	BD0079			90A		ANNUATION IDA S/ CONGE 15 JOURS 2012		445 532,08	0
12	12	000079	005	BD0079			90A		CONSTATATION IDA RELIQUAT CONGE 2013	176 006,67		0
12	12	000079	007	BD0079			90A		CONSTATATION IDA CONGE15JRS 2013/2014	253 874,67		0
12	12	000079	009	BD0079			90A		CONSTATATION IDA PARTIE VARIBLE	328 026,56		0
12	12	000079	011	BD0079			90A		CONSTATATION IDA PRIME ENCOURAGEMENT 2013	269 883,36		0
									Total Compte	5 302 783,72	628 694,19	
									Total Page	5 302 783,72	628 694,19	

Grand Livre

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >

Compte : 1340000 Impôts différés passif

Solde de Réouverture : -22 327,89 Solde Cumulé : 22 327,89

Solde Mois : 0,00 Solde Global : 0,00

Mois	Jour	Pièce	Lig	Référence	Tiers	Banque	Projet	VTR	Libellé	Débit	Crédit	Ptn
00	030	000001	014						SOLDE A/NOUVEAU		22 327,89	0
12	12	000093	001				96A		ANNULATION IMPOT DIFFERE PASSIF COMPTABILISE	22 327,89		0
									Total Compte	22 327,89	22 327,89	
									Total Général	5 325 111,61	651 022,08	

Total Page	22 327,89	22 327,89

الملحق رقم 23: دفتر الأستاذ للحساب د/ 134 في 2013/12/13

الملحق رقم 24: قائمة الأصول 2014

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 8 3 1 9 0 1 0 0 1 4 7 4 2

Désignation de l'entreprise : ERIAD SETIF/SPA
Activité : INDUSTRIE ALIMENTAIRE CEREALIERE
Adresse : CITE BIZAR RUE BAHRI KHIER SETIF

Exercice clos le 31/12/2014

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2011-V2.0)

ACTIF	N			N - 1
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif			0,00	
Immobilisations incorporelles	277.530,15	189.899,61	87.630,54	137.081,82
Immobilisations corporelles				
Terrains	4.631.332,88	0,00	4.631.332,88	4.631.332,88
Bâtiments	66.724.496,15	43.087.471,77	23.637.024,38	24.625.277,44
Autres immobilisations corporelles	68.970.333,79	67.101.954,22	1.868.379,57	2.249.155,99
Immobilisations en concession	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations encours	0,00	0,00	0,00	
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées	867.600.000,00	416.738.702,66	450.861.297,34	247.334.817,70
Autres titres immobilisés		0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	105.000,00	0,00	105.000,00	105.000,00
Impôts différés actif	6.150.620,27	0,00	6.150.620,27	4.674.089,53
TOTAL ACTIF NON COURANT	1.014.459.313,24	527.118.028,26	487.341.284,98	283.756.755,36
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	227.487,13		227.487,13	166.337,95
Créances et emplois assimilés				
Clients	33.063.767,17	30.462.747,04	2.601.020,13	54.649.379,74
Autres débiteurs	63.805.518,67	11.139.073,74	52.666.444,93	60.156.729,10
Impôts et assimilés	106.383.649,49	106.383.649,49	0,00	0,00
Autres créances et emplois assimilés	5.269.802.060,44	117.988.121,29	5.151.813.939,15	8.452.857.422,95
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	347.864.713,50	0,00	347.864.713,50	1.749.419.000,00
Trésorerie	1.618.219.962,67	0,00	1.618.219.962,67	204.826.555,18
TOTAL ACTIF COURANT	7.439.367.159,07	265.973.591,56	7.173.393.567,51	10.522.075.424,92
TOTAL GENERAL ACTIF	8.453.826.472,31	793.091.619,82	7.660.734.852,49	10.805.832.180,28

الملحق رقم 25: قائمة الخصوم 2014

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 8 3 1 9 0 1 0 0 1 4 7 4 2

Désignation de l'entreprise : ERIAD SETIF/SPA.....
.....
Activité : INDUSTRIE ALIMENTAIRE CEREALIERE.....
Adresse : CITE BIZAR RUE BAHRI KHIER SETIF.....

مديرية المالية والمحاسبة

Exercice clos le 31/12/2014

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES :		
Capital émis	4054530000.00	4054530000.00
Capital non appelé	0.00	0.00
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	3119881155.46	6295589247.41
Ecarts de réévaluation		0.00
Ecart d'équivalence (1)	0.00	0.00
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	54122363.52	-60510036.56
Autres capitaux propres – Report à nouveau		-3115198055.39
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	7.228.533.518,98	7.174.411.155,46
PASSIFS NON-COURANTS :		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		0.00
Provisions et produits constatés d'avance	390398348.36	14585193.06
TOTAL II	390.398.348,36	14.585.193,06
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	17894208.85	15593219.99
Impôts	593248.62	741248.62
Autres dettes	23315527.68	3599993097.17
Trésorerie Passif		508265.98
TOTAL III	41.802.985,15	3.616.835.831,76
TOTAL PASSIF (I+II+III)	7.660.734.852,49	10.805.832.180,28

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم 26: جدول حساب النتيجة 2014

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 8 3 1 9 0 1 0 0 1 4 7 4 2

Désignation de l'entreprise : ERIAD SETIF/SPA
Activité : INDUSTRIE ALIMENTAIRE CEREALIERE
Adresse : CITE BIZAR RUE BAHKI KHIER SETIF

Exercice du 01/01/2013 au 31/12/2014



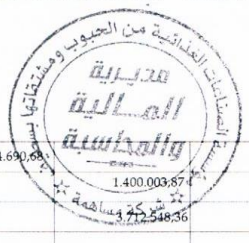
COMPTE DE RESULTAT

Rubriques		N		N-1	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					2.289,80
Production vendue	Produits fabriqués				0,00
	Prestations de services		0,00		0,00
	Vente de travaux		0,00		0,00
Produits annexes			0,00		0,00
Rabais, remises, ristournes accordés		0,00		0,00	
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			0,00		2.289,80
Production stockée ou déstockée					2.289,80
Production immobilisée			0,00		0,00
Subventions d'exploitation			625.363,62		448.363,64
I-Production de l'exercice			625.363,62		450.653,44
Achats de marchandises vendues					
Matières premières					
Autres approvisionnements		1.529.125,78		2.611.811,13	
Variations des stocks		0,00		0,00	
Achats d'études et de prestations de services		0,00		0,00	
Autres consommations		607.183,18		520.933,26	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats			0,00		0,00
Services extérieurs	Sous-traitance générale			104.693,80	
	Locations	600.000,00		600.000,00	
	Entretien, réparations et maintenance	875.304,10		340.591,32	
	Primes d'assurances	493.930,92		680.594,99	
	Personnel extérieur à l'entreprise	0,00		0,00	
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	6.192.285,97		2.539.486,00	
	Publicité	4.528.225,92		3.415.222,65	
	Déplacements, missions et réceptions	3.541.992,20		2.790.260,64	
Autres services		692.789,50		982.187,17	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs			0,00		0,00
II-Consommations de l'exercice		19.060.837,57		14.585.780,96	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		18.435.473,95		14.135.127,52	
	Charges de personnel	44.969.453,51		42.740.145,48	
	Impôts et taxes et versements assimilés	241.112,00		4.287.447,46	
IV-Excédent brut d'exploitation		63.646.039,46		61.162.720,46	

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 8 3 1 9 0 1 0 0 1 4 7 4 2

Désignation de l'entreprise : ERIAD SETIF/SPA
Activité : INDUSTRIE ALIMENTAIRE CEREALIERE
Adresse : CITE BIZAR RUE BAHRI KHIER SETIF



Autres produits opérationnels		3.579.904.690,68		52.741,74
Autres charges opérationnelles	3.057.768.252,09		1.400.003,87	
Dotations aux amortissements	3.259.887,56		3.712.548,36	
Provision				
Pertes de valeur	1.059.943.575,36		623.521.645,93	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		624.828.439,02		584.388.481,60
V-Résultat opérationnel		20.115.375,23	105.355.695,28	
Produits financiers		39.467.544,70		44.406.400,57
Charges financières	6.927.087,15			
VI-Résultat financier		32.540.457,55		44.406.400,57
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		52.655.832,78	60.949.294,71	
Eléments extraordinaires (produits) (*)		0,00		0,00
Eléments extraordinaires (Charges) (*)	0,00		0,00	
VIII-Résultat extraordinaire		0,00		0,00
Impôts exigibles sur résultats	10.000,00		10.000,00	
Impôts différés (variations) sur résultats		1.476.530,74		449.258,15
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		54.122.363,52	60.510.036,56	

(*) À détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم 27: الملحق رقم 9 للقائمة المالية 2014

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 8 3 1 9 0 1 0 0 1 4 7 4 2

Désignation de l'entreprise : ERIAD SETIF/SPA

Activité : INDUSTRIE ALIMENTAIRE CEREALIERE

Adresse : CITE DIZAR KOUDIAT KHIER SETIF

Exercice du 01/01/2014 au 31/12/2014

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	**Bénéfice**	54.122.363,52
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		0,00
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		0,00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		0,00
Cotisations et dons non déductibles		266.564,30
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		12.156.577,65
Amortissements non déductibles		84.916,67
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	10.000,00
	Impôt différé (variation)	1.476.530,74
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations (*)		831.712,00
	Total des réintégrations	14.826.301,36
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		10.000.000,00
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		5.242.729,19
	Total des déductions	15.242.729,19
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20 13		59.866.424,38
Déficit de l'année 20 12		49.043.831,34
Déficit de l'année 20 11		83.788.443,03
Déficit de l'année 20 10		136.312.765,00
	Total des déficits à déduire	329.011.463,75
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	
	Déficit	275.305.528,06

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

Grand Livre

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Compte : 1330000 Impôts différés actif

Solde de Réouverture : 4 674 089,53 Solde Cumulé : 1 476 530,74

Solde Mois : 0,00 Solde Global : 6 150 620,27

Mois	Jour	Pièce	Lig	Référence	Tiers	Banque	Projet	VTR	Libellé	Débit	Crédit	Ptn
00	030	000001	013						SOLDE A/NOUVEAU	4 674 089,53		0
12	12	000064	003	PROV IDR			90A		IMPOT DIFFEREE IDR 2014	627 354,54		0
12	12	000065	002				90A		ANNULATION RELIQUAT DE CONGE 2014		176 006,67	0
12	12	000065	004				90A		ANNULATION RELIQUAT DE CONGE 15 JOURS 2014		253 874,67	0
12	12	000065	006				90A		ANNULATION PARTIE VARIABLE		328 026,56	0
12	12	000065	008				90A		ANNULATION PRIME DENCOURAGEMENT 2014		269 883,36	0
12	12	000065	009				90A		PROVISION 4 EME TRIMESTRE 2014	403 673,68		0
12	12	000065	011				90A		PARTIE VARIABLE	806 437,50		0
12	12	000065	013				90A		CONGE PAYER	389 618,63		0
12	12	000065	015				90A		CONGE PAYER 15 JOURS	202 947,79		0
12	12	000065	018				90A		ECART A REDRESSE		291 703,86	0
12	12	000065	019				90A		IMPOT DIFFERE AVANCEMENT	183 678,47		0
12	12	000066	003	PV CA			90A		IMPOT DIFFERE PROVISION CAC	121 095,00		0
12	12	000080	003	ETAT			96A		IDA HONORAIRE AUDIT PLAN DEVELOPPEMENT DES	61 220,25		0
									Total Compte	7 470 115,39	1 319 495,12	
									Total Général	7 470 115,39	1 319 495,12	

Total Page	7 470 115,39	1 319 495,12

الملحق رقم 28: دفتر الأستاذ للحساب د/ 133 في 2014/12/13

الملحق رقم 1/29: كشف حيازة وتسيير التثبيت

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2015

DATE: 05/03/2016
HEURE 16:01
PAGE. 1

FICHE GESTION DES IMMOBILISATIONS

Code Investissement : 0000002678 POINTEUSE A EMPREINTE DIGITALE
Compte Comptable : 2181530 Matériel et équipement informatique
Caractéristiques Techniques :
Marque :
Modèle :
N° Série :
Matricule :
N° Acte :
Etat : Présent
Projet :
C.Coût :
Affectation :
Utilisateur :

0000002678

Acquisition :

Date : 14/07/2014
Fournisseur :
N° Commande :
N° Facture : 105/14
N° Livraison :
Mt Achat : 265 356,00
Mt T.V.A. :
Mt Assurance :
Mt Douane :
Mt Autres :
Coût Acquisition : 265 356,00

Amortissement :

Date Amort. :	14/07/2014
Taux :	5,00
Valeur Origine :	265 356,00
Amort. Antérieur :	26 535,60
Amort. Reprise :	0,00
Amort. Exercice :	53 071,20
VNC :	185 749,20

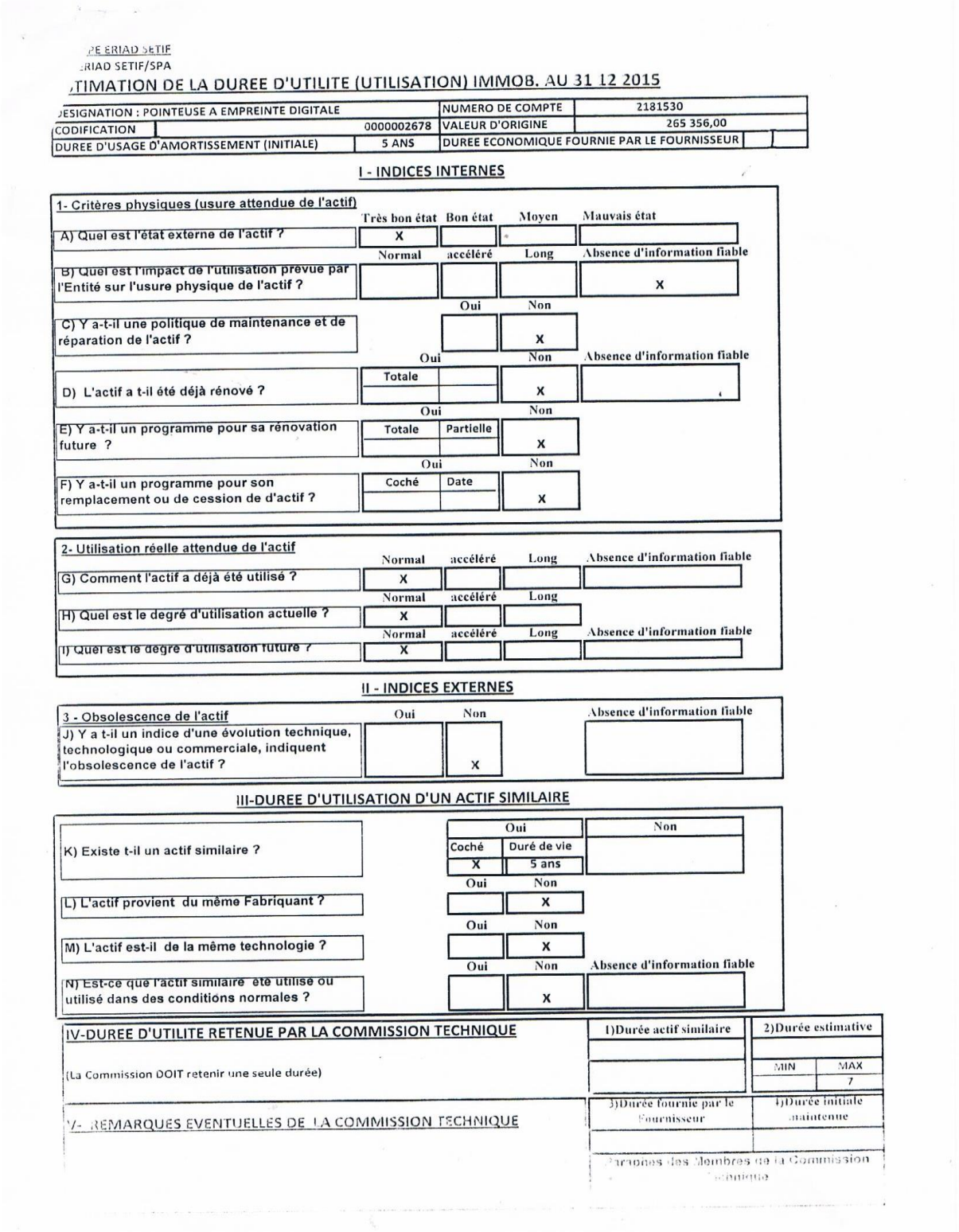
Sortie :

Type :
Date :
Libellé :
Montant :

Historique Amortissement :

Exercice	Valeur Initiale	Antérieur	Exercice	Cumulé	Valeur Finale
2014	265 356,00	0,00	26 535,60	26 535,60	238 820,40
2015	238 820,40	26 535,60	53 071,20	79 606,80	185 749,20

الملحق رقم 2/29: إعادة تقييم العمر الإنتاجي لآلة تسجيل الحضور الرقمية



PE ERIAD SETIF
ERIAD SETIF/SPA

TIMATION DE LA DUREE D'UTILITE (UTILISATION) IMMOB. AU 31 12 2015

ESIGNATION : POINTEUSE A EMPREINTE DIGITALE		NUMERO DE COMPTE	2181530
CODIFICATION	0000002678	VALEUR D'ORIGINE	265 356,00
DUREE D'USAGE D'AMORTISSEMENT (INITIALE)	5 ANS	DUREE ECONOMIQUE FOURNIE PAR LE FOURNISSEUR	

I - INDICES INTERNES

1- Critères physiques (usure attendue de l'actif)

	Très bon état	Bon état	Moyen	Mauvais état
A) Quel est l'état externe de l'actif ?	X			
	Normal	accéléré	Long	Absence d'information fiable
B) Quel est l'impact de l'utilisation prévue par l'Entité sur l'usure physique de l'actif ?				X
		Oui	Non	
C) Y a-t-il une politique de maintenance et de réparation de l'actif ?			X	
		Oui	Non	Absence d'information fiable
D) L'actif a t-il été déjà rénové ?	Totale		X	
		Oui	Non	
E) Y a-t-il un programme pour sa rénovation future ?	Totale	Partielle	X	
		Oui	Non	
F) Y a-t-il un programme pour son remplacement ou de cession de d'actif ?	Coché	Date	X	

2- Utilisation réelle attendue de l'actif

	Normal	accéléré	Long	Absence d'information fiable
G) Comment l'actif a déjà été utilisé ?	X			
	Normal	accéléré	Long	
H) Quel est le degré d'utilisation actuelle ?	X			
	Normal	accéléré	Long	Absence d'information fiable
I) Quel est le degré d'utilisation future ?	X			

II - INDICES EXTERNES

3 - Obsolescence de l'actif	Oui	Non	Absence d'information fiable
J) Y a t-il un indice d'une évolution technique, technologique ou commerciale, indiquent l'obsolescence de l'actif ?		X	

III-DUREE D'UTILISATION D'UN ACTIF SIMILAIRE

	Oui		Non
K) Existe t-il un actif similaire ?	Coché	Duré de vie	
	X	5 ans	
	Oui	Non	
L) L'actif provient du même Fabriquant ?		X	
	Oui	Non	
M) L'actif est-il de la même technologie ?		X	
	Oui	Non	Absence d'information fiable
N) Est-ce que l'actif similaire été utilisé ou utilisé dans des conditions normales ?		X	

IV-DUREE D'UTILITE RETENUE PAR LA COMMISSION TECHNIQUE	1)Durée actif similaire	2)Durée estimative	
(La Commission DOIT retenir une seule durée)		MIN	MAX
			7
V- REMARQUES EVENTUELLES DE LA COMMISSION TECHNIQUE	3)Durée fournie par le Fournisseur	4)Durée initiale maintenue	
	Paraphes des Membres de la Commission technique		

الملحق رقم 3/29: تصحيح مخطط الاهتلاك لآلة تسجيل

الحضور الرقمية

PLAN D'AMORTISSEMENT SUIVANT LA DUREE D'UTILITE

" POINTEUSE A EMPREINTE DIGITALE"

COMPTE	2181530
VALEUR D'ORGINE	265 356,00
DUREE D'USAGE	5 ANS
DUREE D'UTILITE	7 ANS
VNC A REPARTIR SUR 7,5	238 820,40

Exercices	1er cas — Plan d'amortissement initial suivant la durée d'usage (5 ans)		2ème cas — Plan d'amortissement suivant la nouvelle durée d'utilité (7 ans)		Supplément des dotations à réintégrer fiscalement par exercice	Supplément des dotations à déduire fiscalement par exercice
	Dotations (A)	VNC	Nouvelles Dotations bassées sur la VNC au 31/12/14 (B)	VNC	(A)- (B)	(A)- (B)
14/07/2014	26 535,60	238 820,40	26 535,60	238 820,40		
2015	**53 071,20**	185 749,20	**34 117,20**	204 703,20	**18 954,00**	
2016	53 071,20	132 678,00	34 117,20	170 586,00	18 954,00	
2017	53 071,20	79 606,80	34 117,20	136 468,80	18 954,00	
2018	53 071,20	26 535,60	34 117,20	102 351,60	18 954,00	
2019	26 535,60	0,00	34 117,20	**68 234,40**		-7 581,60
2020			34 117,20	**34 117,20**		-34 117,20
30/06/2021			34 117,20	**0,00**		-34 117,20
Total	**265 356,00**		**265 356,00**		**75 816,00**	-75 816,00

الملحق رقم 4/29: تصحيح أقساط الاهتلاك بعد تعديل

مخطط الاهتلاك لآلة تسجيل الحضور الرقمية

ECRITURES COMPABLES A PASSER SUITE A LA DETERMINATION DE LA DUREE D'UTILITE AU 31 12 2015

" POINTEUSE A EMPREINTE DIGITALE"

1) Annulation de la dotation d'amortissement comptabilisée durant l'exercice 2015		
cpte 6811814	-53 071,20	
cpte 2818154		-53 071,20
Annulation de l'écriture de dotation déjà passée		

2) Constatation de la nouvelle dotation d'amortissement exercice 2015		
cpte 6811814	34 117,20	
cpte 2818154		34 117,20
Constatation de la nouvelle dotation		

3) Déduction du supplément de la dotation du résultat fiscal (tableau 09 de la liasse fiscale)		18 954,00

4) Constatation I.D.P :	cpte 6930000 A cpte 1340000	4928,04	(18 954 X 26%)

الملحق رقم 1/30: قواعد تكوين مؤونة الإحالة على المعاشات

CHAPITRE -I - PROVISIONS POUR CHARGES – PASSIFS NON COURANTS-

La procédure de l'EPE SPA ERIAD-Sétif pour le calcul et la détermination des provisions pour charges passifs non courants se présente comme suit

PARTIE THEORIQUE

« Une provision pour charges est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain. Elle est comptabilisée lorsque :

- *une entité à une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;*
- *il est probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cette obligation ;*
- *une estimation fiable du montant de cette obligation peut être faite.*

Les pertes opérationnelles futures ne font pas l'objet d'une provision pour charges.

A) Provisions pour pensions et obligations similaires (compte 153).

L'évaluation des engagements de l'EPE SPA ERIAD-Sétif relative aux allocations de fin de carrière nécessite les étapes suivantes :

$A_{.1}$) Evaluation des sommes à verser à chaque salarié au moment de Son départ en retraite (avant actualisation) :

- *Détermination du salaire moyen des douze derniers mois d'activité du travailleur concerné soumis à sécurité sociale avant actualisation.*

- ***La période de constatation des avantages est du 1/1/2016 au 31/12/2016***

Cette allocation n'est pas due, lorsque le travailleur concerné fait valoir ses droits à la retraite après une suspension de la relation de travail non suivie d'une réintégration et ce quel que soit le motif.

- *Estimation de l'augmentation probable, calculée sur la moyenne de salaire jusqu'à l'âge de départ en retraite.*

L'Entreprise a retenu une augmentation de 5 ,00% pour l'estimation de la provision de l'exercice 2014 (aucun changement par rapport à l'exercice 2015).

- *Fixation du nombre de mois à verser pour chaque agent au titre du départ en retraite de **l'exercice 2016** selon les données de la convention collective en vigueur.*

00 Mois : Ancienneté < 10 ans
05 Mois : Ancienneté =10 ans
07 Mois : 10 ans < Ancienneté ≤ 15 ans
12 Mois : 15 ans < Ancienneté ≤ 20 ans
15 Mois : 20 ans < Ancienneté ≤ 25 ans
18 Mois : Ancienneté >25

- *Déterminer le nombre d'années restant par rapport à l'âge légal d'admission en retraite fixé pour les deux sexes.*

- *Age légal de retraite pour l'estimation des avantages accordés au personnel est :*
  - *60 Ans pour les hommes,*
  - *55 Ans pour les femmes,*

A.2) Estimation de la probabilité de payer cette indemnité (IDR) :

- *Le taux de mortalité fixé par l'office national des statistiques **ONS**).*

- *Taux de mortalité appliqué par l'EPE SPA ERIAD Sétif pour l'estimation des avantages accordés au personnel au titre de l'exercice 2016 à 0,00451%.*

- *Estimation de probabilité que le travailleur termine sa carrière dans l'entreprise.*

A cet effet il ya lieu de déterminer la mobilité du personnel permanent enregistrée durant les cinq dernières années.
(Démission, licenciement, départ volontaire et décès).

- *Taux de présence du personnel dans l'entreprise à l'âge de départ à la retraite appliqué par l'EPE SPA ERIAD Sétif au titre de l'exercice 2016 pour l'estimation des avantages accordés au personnel est de 1.57 %.*

A.3) Actualisation à la date de clôture, du montant de l'indemnité à verser en fonction du taux servi sur obligations appliqué par le trésor.

- *Le taux d'actualisation de l'estimation des avantages accordés au personnel de l'EPE SPA Groupe ERIAD Sétif au titre de l'exercice 2016 est de 6%.*

2. Formule de calcul de la provision pour retraite :

ENGAGEMENT DE RETRAITE = $S.P * M * (1+t)^n * PP * PS * (1+i)^{-n}$

S.P = *Salaire de poste mensuel*
M = *Nombre de mois acquis sur convention collective*
T = *Taux d'accroissement du salaire par an*
N = *Nombre d'années restant jusqu'au départ en retraite*
PP = *La probabilité de présence "Pp" d'un salarié dans l'entreprise*
PS = *La probabilité de survie Ps du salarié jusqu'à l'âge de la retraite est déterminée d'après une table Statistique de mortalité*
I = *le taux d'actualisation.*

CAS PRATIQUE

L'application de la formule précitée, a donné lieu à la constatation d'une provision suivante dont le détail est joint en annexe.

U :DA

Date	Provisions
Solde au 31/12/2015	20 415 933.30
Réajustement exercice 2016	4 202 860.85
Solde au 30/06/2016	16 213 072.45

A.4 Autres provisions pour charges - passifs non courants (compte158).

PARTIE THEORIQUE.

Le compte 158 enregistre les autres provisions des passifs non courants à l'exception des provisions pour des charges déjà spécifiées (litiges sociaux, litiges fiscaux, écarts d'inventaire).

1 - LES LITIGES FISCAUX :

Les litiges fiscaux sont classés de la manière suivante :

N A T U R E
Redressement non comptabilisé et non reconnu
Pénalité sur redressement non reconnu
Pénalité sur redressement reconnu
*Redressement reconnu ou prélevé par A.T.D (*)*

(*)Pour les redressements reconnus ; ils sont à comptabiliser directement dans les comptes de charges appropriés.

***NB** : l'estimation de la provision des litiges fiscaux doit être élaborée- **d'une manière fiable** - par la Direction finances et comptabilité de la Société Mère en collaboration avec le conseiller juridique.*

2 - LES LITIGES SOCIAUX.

Les litiges sociaux concernent les contestations provenant des travailleurs de l'entreprise ou les ayants droits.

Ces litiges sont classés de la manière suivante :

N A T U R E
Affaire en justice
Jugement rendu en faveur des travailleurs
Recours auprès des organes de l'Entreprise

PARTIE PRATIQUE.

U: DA

LIBELLE	MONTANT	PERTE DE VALEUR
Affaires en justice	*966 600.00*	*966 600.00*

RECAP MOUVEMENT PROVISIONS PROBABLES.

Désignation	Solde au 31/12/2015	Reprises	dotations	Solde au 31/12/2016
Provision de retraite compte « 153 »	*20 415 933.30*	*4 202 860.85*		*16 213 072.45*
Litiges sociaux	*966 600.00*			

الملحق رقم 31: الضريبة المؤجلة عن مؤونة الإحالة على المعاشات

ERIAD-SETIF/SPA
Société – mère

SITUATION I.D.R AU 31.12.2015

U : DA

LIBELLE	MONTANT
IDR AU 31.12.2015 (I)	20.688.362,22
IDR AU 31.12.2014 (II)	17.585.193,06
REAJUSTEMENT 2015 (I)-(II)	3.103.168,32
IMPOTS DIFFERES ACTIF 3.103.168,32*26%	806.823,76

مديرية المالية والمحاسبة
رجاح توفيق

الملحق رقم 1/32: جدول المؤونة للمستخدمين المتوقع احالتهم على التقاعد

AVANTAGES AU PERSONNEL (PROVISION POUR RETRAITE) 2015

ANNEXE 1 / 2 VERSION 2.0

MOIS ACQUI 05 mois: MA=10 ans
07 mois (11 à 15 ans) formule dans excel : 10 ans < MA ≤ 15 ans
12 mois (16 à 20 ans) formule dans excel : 15 ans < MA ≤ 20 ans
15 mois (21 à 25 ans) formule dans excel : 20 ans < MA ≤ 25 ans
18 mois (sup à 25 ans)formule dans excel : >25

A REMPLIR PAR L'ENTITE						CALCUL AUTOMATIQUE (A NE PAS MODIFIE)				
N°	MATRICULE	NOM & PRENOM	SEXE	DATE NAISSANCE	DATE ENTREE	SALAIRE DE POSTE ANNUEL	SALAIRE DE POSTE MOYEN	ANNEES RESTANT A COURIR	AGE ACTUEL	ANCIENNTE	MOIS ACQUIS
1	10089525	DEHABA SAMIA	Fémin	24/06/1964	10/08/1985	565,479.58	47,123.30	4	51	30	18
			Fémin	03/09/1960	01/12/1985	804,098.16	67,008.18	0	55	30	18
			Fémin	02/02/1966	26/10/1986	598,599.16	49,883.26	6	49	29	18
			Fémin	06/05/1965	21/11/1987	674,768.59	56,230.72	5	50	28	18
			Mascu	23/02/1969	01/12/1987	465,681.16	38,806.76	14	46	28	18
			Mascu	11/10/1967	04/01/2003	721,139.19	60,094.93	12	48	12	7
			Mascu	11/06/1984	07/01/2007	411,990.68	34,332.56	29	31	8	0
			Mascu	26/01/1960	13/02/1988	1,183,647.21	98,637.27	5	55	27	18
			Fémin	19/09/1961	27/02/1988	648,735.06	54,061.26	1	54	27	18
			Mascu	27/04/1965	25/03/1989	791,652.49	65,971.04	10	50	26	18
			Fémin	24/08/1963	05/11/1989	645,712.07	53,809.34	3	52	26	18
			Mascu	16/02/1959	01/09/1983	889,957.37	74,163.11	4	56	32	18
			Mascu	18/06/1965	03/10/1989	883,293.24	73,607.77	10	50	26	18
			Fémin	20/04/1967	02/11/1991	539,596.10	44,966.34	7	48	24	15
			Mascu	06/05/1964	15/06/1992	573,505.76	47,792.15	9	51	23	15
			Mascu	17/12/1965	12/04/1994	457,293.04	38,107.75	10	50	21	15
			Fémin	03/01/1969	24/07/1994	507,728.37	42,310.70	9	46	21	15
			Mascu	12/01/1966	19/11/1994	519,410.21	43,284.18	11	49	21	15
			Fémin	11/04/1975	20/09/1998	386,193.23	32,182.77	15	40	17	12
			Mascu	14/03/1971	02/11/1999	832,750.63	69,395.89	16	44	16	12
			Fémin	21/07/1957	05/12/2004	349,461.36	29,121.78	-3	58	11	7
			Fémin	31/05/1970	04/12/2004	342,623.25	28,551.94	10	45	11	7
			Fémin	19/07/1966	04/12/2004	340,905.60	28,408.80	6	49	11	7
			Fémin	04/04/1970	08/01/2006	487,239.01	40,603.25	10	45	9	0
			Mascu	01/08/1972	05/08/1996	663,205.44	55,267.12	17	43	19	12
			Mascu	26/05/1980	16/04/2005	405,346.57	33,778.88	25	35	10	5
			Mascu	11/05/1970	02/11/1993	637,460.41	53,121.70	15	45	22	15
			Mascu	17/03/1965	05/05/1990	794,837.08	66,236.42	10	50	25	15
			Mascu	27/04/1977	13/09/2004	408,321.15	34,026.76	22	38	11	7
			Mascu	28/12/1978	07/11/2004	395,315.53	32,942.96	23	37	11	7
			Mascu	15/04/1979	02/10/2004	387,069.13	32,255.76	24	36	11	7
			Mascu	22/08/1959	02/11/2004	394,944.73	32,912.06	4	56	11	7
			Mascu	16/10/1973	01/03/2006	437,171.17	36,430.93	18	42	9	0
			Fémin	27/11/1976	01/07/2003	423,187.65	35,265.64	16	39	12	7
			Mascu	01/03/1964	29/10/1988	892,022.83	74,335.24	9	51	27	18
			Mascu	25/08/1985	01/03/2010	453,066.26	37,755.52	30	30	5	0
			Fémin	09/02/1988	03/06/2012	433,416.00	36,118.00	28	27	3	0
			Mascu	23/03/1985	02/01/2013	394,831.27	32,902.61	30	30	2	0



AVANTAGES AU PERSONNEL (PROVISION POUR RETRAITE) 2015

ANNEXE 2 / 2 VERSION 2.0

FORMULE DE CALCUL= Droits acquis X Prog salaire X Probabilité de présence X Probabilité de servie X actualisation des droits acquis

$SP \times (1+t)^n \times (1-TRN) \times PS \times (1+i)^{-n}$

NOM PRENOM	SALAIRE DE POSTE MOYEN (1)	MOIS ACQUIS (2)	DROITS ACQUIS (SP)=(1)X(2)	PROGRESSION DU SALAIRE			INDEMENITE	ANNEES RESTANT A COURIR (n)	PROBABILITE DE PRESENCE		PROBABILITE DE SURVIE		INDEMENITE PROBABILISEE	ACTUALISATION			PROVISION DEPART EN RETRAITE
				TAUX T	(1+t)	$(1+t)^n$			TURNOVER (TRN)	TP=(1-TRN)	TAUX DE MORTALITE (	PS=(1-TM)		TAUX (i)	(1+i)	$(1+i)^{-n}$	
	47,123.30	18	848,219.37	5.00%	1.05	1.21551	1,031,015.95	4	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	1,010,252.12	6.00%	1.06	0.792094	800,214.30
	67,008.18	18	1,206,147.24	5.00%	1.05	1	1,206,147.24	0	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	1,181,856.41	6.00%	1.06	1.000000	1,181,856.41
	49,883.26	18	897,898.74	5.00%	1.05	1.3401	1,203,270.19	6	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	1,179,037.30	6.00%	1.06	0.704961	831,174.77
	56,230.72	18	1,012,152.89	5.00%	1.05	1.27628	1,291,792.07	5	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	1,265,776.42	6.00%	1.06	0.747258	945,861.77
	38,606.76	18	698,521.74	5.00%	1.05	1.97993	1,383,025.27	14	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	1,355,172.25	6.00%	1.06	0.442301	599,393.99
	60,094.93	7	420,664.53	5.00%	1.05	1.79586	755,453.05	12	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	740,238.84	6.00%	1.06	0.496969	367,876.02
	34,332.56	0	0.00	5.00%	1.05	4.11614	-	29	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	-	6.00%	1.06	0.184557	-
	98,637.27	18	1,775,470.82	5.00%	1.05	1.27628	2,266,000.67	5	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	2,220,365.24	6.00%	1.06	0.747258	1,659,186.07
	54,061.26	18	973,102.59	5.00%	1.05	1.05	1,021,757.72	1	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	1,001,180.34	6.00%	1.06	0.943396	944,509.76
	65,971.04	18	1,187,478.74	5.00%	1.05	1.62889	1,934,277.73	10	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	1,895,322.94	6.00%	1.06	0.558395	1,058,338.43
	53,609.34	18	968,568.11	5.00%	1.05	1.15763	1,121,238.65	3	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	1,098,657.81	6.00%	1.06	0.839619	922,454.28
	74,163.11	18	1,334,936.06	5.00%	1.05	1.21551	1,622,623.12	4	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	1,589,944.80	6.00%	1.06	0.792094	1,259,385.20
	73,607.77	18	1,324,939.86	5.00%	1.05	1.62889	2,158,187.42	10	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	2,114,723.27	6.00%	1.06	0.558395	1,180,850.43
	44,966.34	15	674,495.13	5.00%	1.05	1.4071	949,082.38	7	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	929,968.62	6.00%	1.06	0.665057	618,482.25
	47,792.15	15	716,882.20	5.00%	1.05	1.55133	1,112,119.58	9	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	1,089,722.39	6.00%	1.06	0.591898	645,005.01
	38,107.75	15	571,616.30	5.00%	1.05	1.62889	931,102.72	10	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	912,351.06	6.00%	1.06	0.558395	509,452.07
	42,310.70	15	634,660.46	5.00%	1.05	1.55133	984,566.68	9	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	964,738.30	6.00%	1.06	0.591898	571,077.12
	43,284.18	15	649,262.76	5.00%	1.05	1.71034	1,110,459.66	11	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	1,088,095.90	6.00%	1.06	0.526788	573,195.34
	32,182.77	12	386,193.23	5.00%	1.05	2.07893	802,867.99	15	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	786,658.88	6.00%	1.06	0.417265	328,261.95
	69,395.89	12	832,750.63	5.00%	1.05	2.18287	1,817,790.19	16	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	1,781,181.36	6.00%	1.06	0.393646	701,155.42
	29,121.78	7	203,852.46	5.00%	1.05	0.86384	176,095.42	-3	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	172,549.00	6.00%	1.06	1.191016	205,508.62
	28,551.94	7	199,863.56	5.00%	1.05	1.62889	325,556.68	10	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	319,000.23	6.00%	1.06	0.558395	178,128.06
	28,408.80	7	198,861.60	5.00%	1.05	1.3401	266,493.56	6	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	261,126.60	6.00%	1.06	0.704961	184,083.95
	40,603.25	0	0.00	5.00%	1.05	1.62889	-	10	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	-	6.00%	1.06	0.558395	-
	55,267.12	12	663,205.44	5.00%	1.05	2.29202	1,520,079.02	17	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	1,489,465.85	6.00%	1.06	0.371364	553,134.62
	33,778.88	5	168,894.40	5.00%	1.05	3.38635	571,936.40	25	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	560,418.06	6.00%	1.06	0.232999	130,576.64
	53,121.70	15	796,825.51	5.00%	1.05	2.07893	1,656,543.01	15	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	1,623,181.57	6.00%	1.06	0.417265	677,296.96
	66,236.42	15	993,546.35	5.00%	1.05	1.62889	1,618,382.31	10	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	1,585,789.40	6.00%	1.06	0.558395	885,496.52
	34,026.76	7	238,187.34	5.00%	1.05	2.92526	696,760.06	22	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	682,727.88	6.00%	1.06	0.277505	189,460.47
	32,942.96	7	230,600.73	5.00%	1.05	3.07152	708,295.61	23	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	694,031.11	6.00%	1.06	0.261797	181,695.44
	32,255.76	7	225,790.33	5.00%	1.05	3.2251	728,196.37	24	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	713,531.08	6.00%	1.06	0.246979	176,226.87
	32,912.06	7	230,384.43	5.00%	1.05	1.21551	280,033.71	4	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	274,394.06	6.00%	1.06	0.792094	217,345.79
	36,430.93	0	0.00	5.00%	1.05	2.40662	-	18	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	-	6.00%	1.06	0.350344	-
	35,265.64	7	246,859.46	5.00%	1.05	2.18287	538,863.25	16	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	528,010.98	6.00%	1.06	0.393646	207,849.56
	74,335.24	18	1,338,034.25	5.00%	1.05	1.55133	2,075,730.28	9	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	2,033,926.75	6.00%	1.06	0.591898	1,203,878.12
	37,755.52	0	0.00	5.00%	1.05	4.32194	-	30	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	-	6.00%	1.06	0.174110	-
	36,118.00	0	0.00	5.00%	1.05	3.92013	-	28	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	-	6.00%	1.06	0.195630	-
	32,902.61	0	0.00	5.00%	1.05	4.32194	-	30	1.57%	98.43%	0.004510	0.995	-	6.00%	1.06	0.174110	-
													TOTAL				20,688,362.22

رئيس دائرة الإدارة والوسائل والإعلام

الملحق رقم 33: ضرائب مؤجلة عن منحة التسيير لمجلس إدارة المؤسسة 2015

...IF / SPA
...OCIETE MERE
Exercice 2015

DATE: 07/02/2016
HEURE: 15:22
PAGE: 1

PIECE COMPTABLE

Décembre

N° : 000003

ournal : 14 PAIE
)ate : 31/12/2015
Référence PROV P V
.ibellé : PROVISION PARTIE VARIABLE

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bqe	Projet	VTR	Libellé	Debit	Crédit
001	4315800		90A		PROVISION PARTIE VARIABLE	12 836,25	
002	4315810		90A		PROVISION PARTIE VARIABLE	12 836,25	
003	6310000		90A		PROVISION PARTIE VARIABLE	2 567 250,00	
004	6350000		90A		PROVISION PARTIE VARIABLE	641 812,50	
005	4423000		90A		PROVISION PARTIE VARIABLE		233 619,75
006	4311000		90A		PROVISION PARTIE VARIABLE		231 052,50
007	4210000		90A		PROVISION PARTIE VARIABLE		2 102 577,75
008	4312000		90A		PROVISION PARTIE VARIABLE		667 485,00
					Total Piéce	3 234 735,00	3 234 735,00

Etabli par :
MIHOUBI

Visé par :

834 356,25

133 0000 impôt diffiréé P.V. 2015 836.696,25

6920000 impôt diffiré P.V.2015 834356,25 836.696,25

Impact Différé en charges à payer

	Mont	Tx IBS	IDA
Partie Vari	.	26%	+
C P.			
R.			
.			

الملحق رقم 34: ضرائب مؤجلة عن العطلة المدفوعة

للسداسي الثاني من 2015

SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2015

DATE: 07/02/2016
HEURE: 15:22
PAGE: 1

PIECE COMPTABLE

Décembre

N° : 000004

Journal : 14 PAIE
Date : 31/12/2015
Référence PROVISION DE
Libellé : PROVISION DE CONGE 2 S 2015

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bqe	Projet	VTR	Libellé	Debit	Crédit
001	4315800		90A		PROVISION DE CONGE 2 S 2015	5 572,75	
002	4315810		90A		PROVISION DE CONGE 2 S 2015	5 572,75	
003	6310510		90A		PROVISION DE CONGE 2 S 2015	1 114 550,80	
004	6350000		90A		PROVISION DE CONGE 2 S 2015	278 637,71	
005	4423000		90A		PROVISION DE CONGE 2 S 2015		324 557,19
006	4311000		90A		PROVISION DE CONGE 2 S 2015		100 309,57
007	4210000		90A		PROVISION DE CONGE 2 S 2015		689 684,04
008	4312000		90A		PROVISION DE CONGE 2 S 2015		289 783,21
					Total Piéce	1 404 334,01	1 404 334,01

Etabli par :
MIHOUBI

Visé par :

133 0000 impôt Diffiré provision de congé 2S. 2015 362.229,01

692000 362.229,01

الملحق رقم 35: ضرائب مؤجلة عن مخلفات العطل المدفوعة 2015

GETIF / SPA
IETE MERE
Exercice 2015

DATE: 07/02/2016
HEURE: 15:23
PAGE: 1

PIECE COMPTABLE

Décembre

N° : 000005

Journal : 14 PAIE
Date : 31/12/2015
Référence PROVISION R
Libellé : PROVISION RELIQUAT DE CONGE

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bqe	Projet	VTR	Libellé	Debit	Crédit
001	4315800		90A		PROVISION RELIQUAT DE CONGE	6 533,53	
002	4315810		90A		PROVISION RELIQUAT DE CONGE	6 533,53	
003	6310510		90A		PROVISION RELIQUAT DE CONGE	1 306 706,63	
004	6350000		90A		PROVISION RELIQUAT DE CONGE	326 676,66	
005	4423000		90A		PROVISION RELIQUAT DE CONGE		380 512,97
006	4311000		90A		PROVISION RELIQUAT DE CONGE		117 403,60
007	4210000		90A		PROVISION RELIQUAT DE CONGE		808 590,00
008	4312000		90A		PROVISION RELIQUAT DE CONGE		339 743,72
					Total Piéce	1 646 450,35	1 646 450,35

Etabli par :
MIHOUBI

Visé par :

1330000 Impôt différée provision Reliquat de Congé 424.679,65

6920000 424.679,65

الملحق رقم 36: ضرائب مؤجلة عن منحة المردودية للثلاثي الربع من 2015

SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2015

DATE: 07/02/2016
HEURE: 15:23
PAGE: 1

PIECE COMPTABLE

Décembre

N° : 000008

Journal : 14 PAIE
Date : 31/12/2015
Référence PROVISION PP
Libellé : PROVISION P P 4 TRIMESTRE

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bqe	Projet	VTR	Libellé	Debit	Crédit
001	4315800		90A		PROVISION P P 4 TRIMESTRE	6 587,72	
002	4315810		90A		PROVISION P P 4 TRIMESTRE	6 587,72	
003	6310900		90A		PROVISION P P 4 TRIMESTRE	1 317 544,44	
004	6350000		90A		PROVISION P P 4 TRIMESTRE	329 386,11	
005	4423000		90A		PROVISION P P 4 TRIMESTRE		119 896,54
006	4311000		90A		PROVISION P P 4 TRIMESTRE		118 579,03
007	4210000		90A		PROVISION P P 4 TRIMESTRE		1 079 068,87
008	4312000		90A		PROVISION P P 4 TRIMESTRE		342 561,55
					Total Piéce	1 660 105,99	1 660 105,99

Etabli par :
MIHOUBI

Visé par :

330000 impôt différé pp 4 eT 428.201,94

6920000 428.201,94

الملحق رقم 37: ضرائب مؤجلة عن الإحالة على المعاشات

2015

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2015

DATE: 02/02/2016
JRE: 10:46
GE: 1

PIECE COMPTABLE

Décembre

N° : 000058

Journal : 12 OPERATIONS DIVERSES
Date : 31/12/2015
Référence PROV IDR
Libellé : REAJUSTEMENT INDIMNITE DEPART EN RETRAITE

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bqe	Projet	VTR	Libellé	Debit	Crédit
001	6871530		90A	PR1	REAJUSTEMENT INDIMNITE DEPART EN RETRAITE	3 103 168,32	
002	1530000		90A		REAJUSTEMENT INDIMNITE DEPART EN RETRAITE		3 103 168,32
003	1330000		90A		REAJUSTEMENT INDIMNITE DEPART EN RETRAITE	806 823,76	
004	6920000		90A		REAJUSTEMENT INDIMNITE DEPART EN RETRAITE		806 823,76
					Total Piéce	3 909 992,08	3 909 992,08

Etabli par :
MIHOUBI

Visé par :

الملحق رقم 38: ملخص الضرائب المؤجلة عن مصاريف المستخدمين 2015

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2015

DATE: 07/04/2016
HEURE: 08:41
PAGE: 1

PIECE COMPTABLE

Décembre

N° : 000073

Journal : 12 OPERATIONS DIVERSES
Date : 31/12/2015
Référence CHARGE A PA
Libellé : IMPOTS DIFFEREE CHARGE DE PERSONNEL

l.ig	Compte	Tiers / CC / C.Bqe	Projet	VTR	Libellé	Debit	Crédit
001	1330000		90A		IMPOTS DIFFEREE PARTIE VARIABLE 2015	834 356,25	
002	6920000		90A		IMPOTS DIFFEREE PARTIE VARIABLE 2015		834 356,25
003	1330000		90A		IMPOTS DIFFEREE CONGE 2S	362 229,01	
004	6920000		90A		IMPOTS DIFFEREE CONGE 2S		362 229,01
005	1330000		90A		IMPOTS DIFFEREE RELIQUAT DE CONGE	424 679,65	
006	6920000		90A		IMPOTS DIFFEREE RELIQUAT DE CONGE		424 679,65
007	1330000		90A		IMPOTS DIFFEREE PP 4T 2015	428 201,94	
008	6920000		90A		IMPOTS DIFFEREE PP 4T 2015		428 201,94
					Total Piéce	2 049 466,85	2 049 466,85

Etabli par :
MIHOUBI

Visé par :

الملحق رقم 39: الضرائب المؤجلة أصول عن مصاريف المستخدمين 2015

ERIAD-Sétif/SPA
Société-Mère

IMPOT DIFFEREE ACTIF
CHARGE PERSONNEL EXERCICE 2015

LIBELLE	BASE	IMPOT DIFFEREE ACTIF 26%
Partie variable 2015	3.209.062,50	834.356,25
Indemnité congé 2éme semestre 2015	1.393.188,51	362.229,01
Reliquat de congé	1.633.383 ,29	424.679,65
Prime de rendement 4 éme Trimestre 2015	1.646.930,55	428.201,94
TOTAL		**2.049.466,85**

الملحق رقم 40: حالات التخفيضات للسنة 2015

ERIAD SETIF/SPA

DIRECTION GENERALE

SITUATION DES DEDUCTIONS

EXERCICE 2015

DESIGNATION	MONTANT
CHARGE A PAYER HONORAIRES CAC 2014	792 675,00
PARTIE VARIABLE 2014	3 506 250,00
CONGE PAYER (Relicat ex, 2014)	705 476,33
CONGE PAYER 15 jours 2014	1 693 994,04
PRIME 4EME TRIMESTRE 2014	1 755 102,95
PRIME DENCOURAGEMENT 2014	803 602,06
TOTAL	**9 257 100,38**

الملحق رقم 41: الجدول رقم 9 من الميزانية (جدول حساب النتيجة الجبائية) 2015

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 8 3 1 9 0 1 0 0 1 4 7 4 2

Désignation de l'entreprise : ERIAD SETIF/SPA
Activité : INDUSTRIE ALIMENTATAIRE CEREALIERE.
Adresse : CITE BIZAR RUE BAHRI KHIER SETIF.

Exercice du	01/01/2015	au	31/12/2015

9/Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	**Bénéfice**	**22 891 712**
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		800 000
Impôts et taxes non déductibles		100 947
Provisions non déductibles		14 687 473
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	10 000
	Impôt différé (variation)	1 766 942
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations (*)		
	Total des réintégrations	**17 365 362**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices		45 000 000
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		11 203 063
	Total des déductions	**56 203 063**
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2014		
Déficit de l'année 2013		59 866 424
Déficit de l'année 2012		49 043 831
Déficit de l'année 2011		83 788 443
Total des déficits à déduire		**192 698 699**
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	
	Déficit	**130 969 287**

(*) À détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم 42-1: قائمتي الأصول والخصوم للسنة 2015

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2015

DATE: 02/02/2017
HEURE: 10:53
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 098319010014742

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Immobilisations incorporelles	1	338 253,15	245 429,04	92 824,11	87 630,54
Immobilisations corporelles		141 298 554,72	111 381 142,26	29 917 412,46	30 136 736,83
Terrains		*4 631 332,88*		*4 631 332,88*	*4 631 332,88*
Bâtiments	2	*61 558 462,82*	*37 839 023,48*	*23 719 439,34*	*23 593 153,94*
Installation technique,matériel et outil.ind.		*6 138 425,23*	*6 030 921,13*	*107 504,10*	*43 870,44*
Autres immobilisations corporelles		*68 970 333,79*	*67 511 197,65*	*1 459 136,14*	*1 868 379,57*
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières		1 155 105 000,00	307 450 206,16	847 654 793,84	750 966 297,34
Titres filiales	3	*855 000 000,00*	*307 450 206,16*	*547 549 793,84*	*450 861 297,34*
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants	4	*300 105 000,00*		*300 105 000,00*	*300 105 000,00*
Impôts différés actif		7 920 150,42		7 920 150,42	6 150 620,27
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 304 661 958,29	419 076 777,46	885 585 180,83	787 341 284,98
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		180 020,30		180 020,30	227 487,13
Matière premières et fournitures					
Autres approvisionnements		*180 020,30*		*180 020,30*	*227 487,13*
Autres stocks					
Créances et emplois assimilés		5 105 029 874,20	326 895 825,83	4 778 134 048,37	5 207 081 404,21
Créances intra-groupe	5	*4 908 314 398,66*	*207 847 857,65*	*4 700 466 541,21*	*5 151 873 939,15*
Clients	6	*723 378,95*	*723 378,95*		*1 984 733,40*
Autres débiteurs	7	*89 608 446,90*	*11 940 939,74*	*77 667 507,16*	*53 282 731,66*
Impôts et assimilés	8	*106 383 649,49*	*106 383 649,49*		
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés		1 655 985 118,50		1 655 985 118,50	1 666 084 676,17
Placements et autres actifs financiers courants	9	*1 453 458 213,50*		*1 453 458 213,50*	*47 864 713,50*
Trésorerie		*202 526 905,00*		*202 526 905,00*	*1 618 219 962,67*
TOTAL ACTIF COURANT		6 761 195 013,00	326 895 825,83	6 434 299 187,17	6 873 393 567,51
TOTAL GENERAL ACTIF		8 065 856 971,29	745 972 603,29	7 319 884 368,00	7 660 734 852,49

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2015

DATE: 02/02/2017
HEURE: 10:53
PAGE: 2

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 098319010014742

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		*4 054 530 000,00*	*4 054 530 000,00*
Assainissement financier obligations titres participatifs	10	3 049 309 740,62	3 049 309 740,62
Réserves consolidées			
Autres primes et réserves	11	*124 693 778,36*	*70 571 414,84*
Ecart de réévaluation			
Résultat n-1			
Résultat net de l'exercice		*22 891 711,57*	*54 122 363,52*
Ajustement résultant changement de méthodes /correction d'erreurs			
Autres capitaux propres			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		7 251 425 230,55	7 228 533 518,98
PASSIFS NON-COURANTS			
Subventions d'équipement et d'investissement			
Emprunts et dettes assimilés			
Dettes rattachées à des participations			
Autres dettes non courantes			
Autres produits et charges différés			
Provisions pour pensions et obligations similaires	12	*20 415 933,30*	*17 312 764,98*
Provisions pour charges - litiges fiscaux et sociaux	13	*966 600,00*	*373 085 583,38*
Autres provisions pour charges - (impôt / renouvel. des immobil. en concession			
Provisions et produits constatés d'avance			
Impôts différés passif		4 928,04	
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		21 387 461,34	390 398 348,36
PASSIFS COURANTS			
Dettes intra- Groupe		*88 282,60*	*88 282,60*
Fournisseurs de services		*2 555 140,75*	*4 471 064,72*
Autres fournisseurs et comptes rattachés	14	*14 010 641,68*	*13 334 861,53*
Impôts		*192 694,34*	*593 248,62*
Autres dettes passifs courants	15	*30 224 916,74*	*23 315 527,68*
Trésorerie du passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		47 071 676,11	41 802 985,15
TOTAL GENERAL PASSIF		7 319 884 368,00	7 660 734 852,49

الملحق رقم 42: مجمل التخفيضات والادماجات للسنة

2015

ERIAD SETIF/SPA
DIRECTION GENERALE

RECAP DES REINTEGRATIONS ET DEDUCTIONS

EXERCICE 2015

RUBRIQUE	DEDUCTIONS	REINTEGRATIONS
AUTRE CHARGES NON DEDUCTIBLES		
- Cadeaux		
-Dons		200 000,00
-Sporsoring		
-Penalité		
-taxe de formation et apprentissage		100 947,00
-Loyer de l'appartement du G.S.P		600 000,00
TOTAL AUTRE REINTGRATIONS		**700 947,00**
TOTAL AUTRE CHARGES NON DEDUCTIBLES		**900 947,00**
Amort, non déductibles vehicule		**0,00**
Honoraires commisaire aux compte 2015		450 000,00
Reagustement IDR 2015		3 103 168,32
charge à payer Congé et relicat de congé Payé 2015		3 026 571,80
charge à payer partie variable cadre diregent		3 209 062,50
CHARGE A PAYER HARMONISATION ET GRILLE DES SALAIRES 2015		3 251 739,98
PRIME 4EME TRIMESTRE 2015		1 646 930,55
TOTAL PROVISIONS NON DEDUCTIBLES		**14 687 473,15**
impot exigible sur le resultat		10 000,00
impot différé (variation)		1 766 942,11
TOTAL IMPOT NON DEDUCTIBLES		**1 776 942,11**
Honoraires	792 675,00	
PARTIE VARIABLE 2014	3 506 250,00	
CONGE PAYER	2 576 375,72	
PRIME DENCOURAGEMENT 2014	1 755 102,95	
PROVISION 4 EME TRIMESTRE 2014	1 755 102,95	
SALAIRE AVANCEMENT	798 602,06	
SUPL AMORTISSEMENT DUREE D'UTILITE	18 954,00	
Dividendes Filiales	45 000 000,00	
TOTAL DEDUCTIBLES	**56 203 062,68**	
TOTAL GENERAL	**56 203 062,68**	**17 365 362,26**

مديرية المالية والمحاسبة

الملحق رقم 43: تفصيل حالات إعادة الادماج في النتيجة

الجبائية للسنة 2015

ERIAD SETIF/SPA
DIRECTION GENERALE

مديرية المالية والمحاسبة

SITUATION DES REINTEGRATIONS
EXERCICE 2015

DESIGNATION	*MONTANT*
PARTIE VARIABLE 2015	3 209 062,50
CONGE PAYER	1 633 383,29
CONGE PAYER 15 jours	1 393 188,51
CHARGE A PAYER HARMONISATION ET GRILLE DES SALAIRES 2015	3 251 739,98
PRIME 4EME TRIMESTRE 2015	1 646 930,55
TOTAL	**11 134 304,83**

DESIGNATION	**MONTANTS**
Dons	200 000,00
Loyer de l'appartement du G,S,P	600 000,00
TOTAL	**800 000,00**

DESIGNATION	**MONTANT**
TAXE DE FORMATION	-
TAXE D'APPRENTISSAGE	100 947,00
TOTAL	**100 947,00**

DESIGNATION	**MONTANT**
CHARGE A PAYER CAC 2015	450 000,00
AUDIT EXTERNE	
TOTAL	**450 000,00**

DESIGNATION	**MONTANT**
REAJUSTEMENT PROVISION DEPART A LA RETRAITE 2015	3 103 168,32
TOTAL	**3 103 168,32**

مديرة المالية والمحاسبة

الملحق رقم 44: دفتر الأستاذ للحساب حـ/ 133 في 2015/12/13

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2015

DATE: 02/02/2017
HEURE: 10:57
PAGE: 1

Grand Livre

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Compte : 1330000 Impôts différés actif
Solde de Réouverture : 6 150 620,27 Solde Cumulé : 1 769 530,15
Solde Mois : 0,00 Solde Global : 7 920 150,42

Mois	Jour	Pièce	Lig	Référence	Tiers	Banque	Projet	VTR	Libellé	Débit	Crédit	Ptn
00	030	000001	007						SOLDE A/NOUVEAU	6 150 620,27		0
12	12	000058	003	PROV IDR			90A		REAJUSTEMENT INDIMNITE DEPART EN RETRAITE	806 823,76		0
12	12	000070	002	ETAT					ANNULATION IDA DES CHARGES REGLEE EN 2015		2 168 671,32	0
12	12	000071	001	ETAT			96A		REAJUSTEMENT EN PLUS DE L IMPOTS DIFFERE 3%	119 458,47		0
12	12	000072	003	CHARGE A			90A		PROVISION CAC BENHAMOU	117 000,00		0
12	12	000073	001	CHARGE A			90A		IMPOTS DIFFEREE PARTIE VARIABLE 2015	834 356,25		0
12	12	000073	003	CHARGE A			90A		IMPOTS DIFFEREE CONGE 2S	362 229,01		0
12	12	000073	005	CHARGE A			90A		IMPOTS DIFFEREE RELIQUAT DE CONGE	424 679,65		0
12	12	000073	007	CHARGE A			90A		IMPOTS DIFFEREE PP 4T 2015	428 201,94		0
12	14	000009	017				90A		IMPOS DIFFERE A 26% HARMONISATION ET GRILLE D	845 452,39		0
									Total Compte	10 088 821,74	2 168 671,32	
									Total Page	10 088 821,74	2 168 671,32	

الملحق رقم 45: دفتر الأستاذ للحساب حـ/ 134 في 2015/12/13

ERIAD SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2015

DATE: 02/02/2017
HEURE: 10:57
PAGE: 2

Grand Livre

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Compte : 1340000 Impôts différés passif

Solde de Réouverture : 0,00 Solde Cumulé : -4 928,04

Solde Mois : 0,00 Solde Global : -4 928,04

Mois	Jour	Pièce	Lig	Référence	Tiers	Banque	Projet	VTR	Libellé	Débit	Crédit	Ptn
12	12	000087	006	ETAT			90A		DUREE D'UTILITE POINTEUSE CONST.NOUVL.DOT ID		4 928,04	0
									Total Compte	0,00	4 928,04	
									Total Général	10 088 821,74	2 173 599,36	
									Total Page	0,00	4 928,04	

الملحق رقم 1/46: الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف / المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

1985

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

Université Mohamed Boudiaf - M'sila

في: .....

الولاية: .....

إلى السيّد: .....

سيّدي/ سيدتي المحترم(ة): السلام عليكم ورحمة الله؛

الاستبيان الذي بحوزتكم؛ يتضمن مجموعة من المحاور المتعلقة بموضوع بحث يدخل ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية؛ تخصص بنوك مالية ومحاسبية؛ تحت عنوان:

تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري

– دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية–

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على مدى تأثير تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي عوضا عن المخطط المحاسبي القديم في معالجة المشكلة المحاسبية "الضرائب المؤجلة"، وذلك من حيث الاثبات المحاسبي لقسط الضريبة المؤجلة، وتسجيلها في دفاتر المؤسسات ثم الافصاح عنها في القوائم المالية.

الرجاء منكم سيّدي/ سيدتي؛ تفضلوا بتقديم رأيكم الخاص حول هذا الموضوع؛ من خلال الإجابة على فقرات الاستبيان، رأيكم يهمنا وموضع ثقة لدينا، فكلما كانت إجابتكم دقيقة وموضوعية كلما زاد موضوع البحث جودة وقيمة. كما يسرنا أن نقدم لكم مجموعة التنويهات التالية:

- الاستمارة مخصصة للبحث العلمي واجابتكم تحظى بالسرية التامة؛
- حتى تكون نتائج الدراسة واضحة؛ يسرنا معرفة رأيكم الدقيق عن طريق الإجابة على بديل واحد فقط من البدائل المذكورة في الاستبيان بوضع إشارة (×) في المكان الذي ترونه مناسب؛
- يسرنا التواصل معكم من أجل الإفادة والاستفادة منكم عن طريق البريد الالكتروني التالي: hassous_s@yahoo.fr

الملحق رقم 1/46: الاستبيان

أولا: المعلومات الشخصية.

المؤسسة:

.....

الوظيفة:

☐ مدير مؤسسة ☐ محاسب ☐ مدقق ☐ عضو مجلس الادارة

السن:

☐ أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 50 سنة ☐ أكبر من 50 سنة

الخبرة المهنية:

☐ أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 15 سنة ☐ أكبر من 15 سنة

المؤهل العلمي:

☐ ليسانس ☐ ماستر أو ماجستير ☐ دكتوراه ☐ مستوى آخر (يرجى تسميته)

طبيعة النشاط:

☐ تجاري ☐ صناعي ☐ خدماتي ☐ فلاحي ☐ مقاولاتي

نوع القطاع:

☐ قطاع عام ☐ قطاع خاص ☐ مختلط (جزائري أجنبي)

نوع المؤسسة

☐ شركة فردية ☐ مجمع شركات

الملحق رقم 1/46: الاستبيان

ثانيا: أسئلة الاستبيان.

المحور الأول: مدى اعتماد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على النظام المحاسبي، وما هي المزايا التي يمكن ان تتحقق من تطبيقه

أ. ما مدى قابلية النظام المحاسبي المالي للتطبيق من قبل المؤسسات الاقتصادية؟

هل مؤسستكم تقوم بتطبيق النظام المحاسبي المالي؟

نعم	لا

في حالة تطبيق مؤسستكم للنظام المحاسبي المالي:

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- النظام المحاسبي المالي بديل جيد عن المخطط المحاسبي الوطني.					
2- البيئة الاقتصادية الجزائرية تساعد على التطبيق السهل للنظام المحاسبي المالي.					
3- النظام المحاسبي المالي حتمية على البيئة الجزائرية فرضتها التغيرات العالمية في المعاملات المالية وليس اختياري.					
4- تعتمد الشركة على النظام المحاسبي المالي فقط لأنها ملزمة به قانونا.					
5- يساعد النظام المحاسبي المالي على تطبيق مبادئ المحاسبة الدولية وخاصة المتعلقة بالمعيار رقم 12 "ضرائب الدخل".					
6_ النظام المحاسبي المالي يسهل من مهمة المهنيين في معالجة القضايا المحاسبية الراهنة.					
7_ يساعد النظام المحاسبي المالي على زيادة فاعلية المؤسسة من خلال التحكم أكثر في آثار عملياتها المالية وقدرتها على التنبؤ.					
8_ هناك فهم جيد من قبل المهنيين لمبادئ واحكام النظام المحاسبي المالي ولا توجد أي صعوبات في تطبيقه.					

ب. ما هي المزايا التي يمكن ان تتحقق من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- تسهيل مهمة المراجع او المدقق الجبائي عند قيامه بفحص دفاتر وحسابات الشركة.					
2- تسهيل مهمة الشركة في حساب قيمة الضريبة المؤجلة واثباتها في دفترها.					
3- تسهيل مهمة الشركة في تحديد نتيجة الدورة بشكل دقيق.					
4- يساعد محاسب الشركة الانتقال الى النتيجة الجبائية وتحديدها بشكل دقيق.					
5- توحيد قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل.					
6- القياس السليم لنتائج الاعمال عن السنة المالية (تحديد الربح بصفة دقيقة وجيدة)					
7- يمنح النظام المحاسبي المالي قابلية للمقارنة للقوائم المالية					
8- يسمح النظام المحاسبي المالي بمواكبة التشريعات الضريبية المحينة مع كل سنة ولا يواجه أي مشكلة في مسايرتها من حيث المعالجات والاثباتات المحاسبية.					

الملحق رقم 1/46: الاستبيان

المحور الثاني: الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي واشكالية الضريبة المؤجلة.

- **ما مدى أهمية تحديد الفروقات المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي عند تحديد النتيجة الجبائية؟**

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. تؤثر الفروقات المؤقتة بشكل كبير على تحديد الربح الخاضع للضريبة.					
2. يساعد تحديد الفروقات المؤقتة في تحديد وعاء الضريبة بشكل دقيق ويساهم في تحميل مصروف الضريبة على الفترات المالية بشكل عادل.					
3. تعتبر الآثار الضريبية الناتجة عن الاختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي عند تحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع **ذات أهمية**.					
4. ليس هناك فهم جيد لإشكالية الفروقات المؤقتة من قبل المهنيين الجزائريين في مجال المحاسبة وتوجد صعوبة في تحديدها واثباتها محاسبيا.					
5. يعتبر الاختلاف بن النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري في طرق الاهتلاك وكذلك العمر الإنتاجي المعتمدة للتثبيتات المدرجة في أصول المؤسسة من بين المصادر الدائمة لتشكل الضريبة المؤجلة.					
6. لا تشكل الفروقات الدائمة بين احكام النظام الضريبي الجزائري وقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي مصدر من مصادر تشكل الضريبة المؤجلة.					
7. يعتبر فارق الاقتناء من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.					
8. تعتبر المساهمة في كل من الفروع، المؤسسات والمؤسسات الحليفة والاستثمارات في الشركات التابعة من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.					
9. عمليات التجميع من اهم المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.					

المحور الثالث: الافصاح عن الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي وفي ضل التشريع الضريبي الجزائري .

أ. **ماهي أهم الطرق المحاسبية المستخدمة في قياس الضريبة المؤجلة؟ (يتم ترتيبها حسب الأهمية من 1 الى 3)**

العوامل القانونية	الاختيار
1– طريقة الأصل – الالتزام [1]	
2– طريقة التأجيل[2]	
3– طريقة الضريبة واجبة السداد[3]	

[1] **طريقة الأصل – الالتزام:** طبقا لهذه الطريقة يتم قياس الآثار الضريبية للانعكاسات المستقبلية للاختلافات المؤقتة التي تنشا في الفترة المالية، والناتج إما يمثل التزام ضريبي مؤجل أي ضريبة مؤجلة واجبة السداد مستقبلا أو أصل ضريبي مؤجل يمثل ضرائب مدفوعة مقدما عن فترات مستقبلية.

[2] **طريقة التأجيل:** تعرف هذه الطريقة بالآثار الضريبية للاختلافات المؤقتة بين الرح المحاسبي والربح الضريبي، حيث يتم اثبات هذه الآثار في شكل مصروفات ومكاسب ضرائب مؤجلة، يتم استخدامها في تعديل قيمة الضريبة واجبة السداد بهدف الوصول الى قيمة مصروف الضريبة الواجب تحميله على القوائم المالية للفترة.

[3] **طريقة الضريبة واجبة السداد:** طبقا لهذه الطريقة يتحدد مصروف الضريبة أ, المخصص الواجب تحميله على قائمة الدخل بناءا على الضرائب واجبة السداد خلال الفترة المالية، والتي يتم تحديدها بناءا على الدخل الخاضع للضريبة والمحدد وفقا لأحكام التشريع الضريبي للدولة، ووفقا لمعدلات الضرائب المطبقة، أي ان هذه الطريقة لا تعترف مطلقا بالآثار الضريبية المتعلقة بالاختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، ولا تعترف بإدخال هذه

ب. في حالة استخدام طريقة الأصل – الالتزام رتب من وجهة نظركم المزايا المترتبة عليها في قياس مصروف ضريبة الدخل؟

المزايا	الترتيب
1– اتفاقها مع المعايير والقواعد المتعارف عليها في اعداد القوائم المالية.	
2–حساب الضرائب المؤجلة بواسطة هذه الطريقة يكون أسهل من الطرق الأخرى.	
3–قيم الضرائب المؤجلة التي يتم التوصل اليها وفقا لهذه الطريقة، والتي يتم اظهارها بقائمة المركز المالي في شكل أصل أو التزام ضرائب مؤجلة تتفق مع المفاهيم المحاسبية للأصول والالتزامات الواردة بقائمة مفاهيم المحاسبة المالية.	
4–أنها تهتم بقائمة المركز المالي حيث تركز على منفعة القوائم المالية في تقييم المركز المالي للشركة والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية والسيولة والمرونة المالية.	
5–أنها تعتمد في حساب مقدار الضريبة المؤجلة على معدلات الضريبة التي يتوقع سريانها خلال الفترات التي ستنعكس فيها الفروقات المؤقتة ومن ثم فلا يمثل نوع معدل الضريبة (نسبي أو تصاعدي) مشكلة في هذا الصدد.	
6–أنها تنظر الى الضرائب المؤجلة على انها التزامات اقتصادية مستقبلية محتملة (ضرائب مستحقة السداد في المستقبل) أو أصول أو منافع اقتصادية مستقبلية (تخفيض في الضرائب مستقبلا).	

المحور الرابع: أثر الافصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية

– هل تعتقد أن هناك علاقة طردية بين قيمة وحجم الضرائب المؤجلة الناشئة والمنعكسة وبين والأعباء الدفترية الملقاة على عاتق الممولين؟

نعم	لا

– هل تعتقد انه كلما أدت نصوص التشريع الضريبي الى تعاظم قيمة وحجم الفروق الضريبية، ومن ثم الضرائب المؤجلة، يؤدي ذلك الى زيادة عبء الافصاح المحاسبي بالقوائم المالية؟

نعم	لا

– هل النظام المحاسبي المالي يستجيب لمتطلبات القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية

نعم	لا

من إعداد الطالب:
حسوس صديق

تحت اشراف:
د.شريط صلاح الدين

الآثار ضمن مصروف الضريبة الواجب تحميله على قائمة الدخل، حيث يتساوى دائما وفق هذه الطريقة قيمة مصروف الضريبة للفترة الجارية مع قيمة الضراب الواجبة السداد عن نفس الفترة، وان كان الافصاح عن الفروقات المؤقتة في شكل ملاحظات في القوائم المالية.

الملحق رقم 1/47: التناسق الداخلي لعبارات المحور 1أ

Corrélations

		النظام المحاسبي المالي بديل جيد عن المخطط المحاسبي الوطني	البيئة الاقتصادية الجزائرية لا تساعد على التطبيق السهل للنظام المحاسبي المالي	النظام المحاسبي المالي حتمية على البيئة الجزائرية فرضتها التغيرات العالمية في المعاملات المالية وليس اختياري
النظام المحاسبي المالي بديل جيد عن المخطط المحاسبي الوطني	Pearson Correlation	1	1.000**	.707**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	30	30	30
البيئة الاقتصادية الجزائرية لا تساعد على التطبيق السهل للنظام المحاسبي المالي	Pearson Correlation	1.000**	1	.707**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	30	30	30
النظام المحاسبي المالي حتمية على البيئة الجزائرية فرضتها التغيرات العالمية في المعاملات المالية وليس اختياري	Pearson Correlation	.707**	.707**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	30	30	30
تعتمد المؤسسة النظام المحاسبي المالي فقط لانها ملزمة به قانونا	Pearson Correlation	.274	.274	.323
	Sig. (2-tailed)	.143	.143	.082
	N	30	30	30
يساعد النظام المحاسبي المالي على تطبيق مبادئ المحاسبة الدولية وخاصة المتعلقة بالمعيار رقم 12 ضرائب الدخل.	Pearson Correlation	.471**	.471**	.389*
	Sig. (2-tailed)	.009	.009	.034
	N	30	30	30
النظام المحاسبي المالي يسهل من مهمة المهنيين في معالجة القضايا المحاسبية الراهنة	Pearson Correlation	.449*	.449*	.423*
	Sig. (2-tailed)	.013	.013	.020
	N	30	30	30
يساعد النظام المحاسبي المالي على زيادة فاعلية المؤسسة من خلال التحكم أكثر في آثار عملياتها المالية وقدرتها على التنبؤ	Pearson Correlation	.253	.253	.224
	Sig. (2-tailed)	.177	.177	.235
	N	30	30	30
ليس هناك فهم جيد من قبل المهنيين لمبادئ واحكام النظام المحاسبي المالي ولا توجد أي صعوبات في تطبيقه	Pearson Correlation	.279	.279	.118
	Sig. (2-tailed)	.136	.136	.534
	N	30	30	30
المحور1أ	Pearson Correlation	.754**	.754**	.603**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	30	30	30

الملحق رقم 2/47: التناسق الداخلي لعبارات المحور 1أ

Correlations

		تعتمد المؤسسة النظام المحاسبي المالي فقط لانها ملزمة به قانونا	يساعد النظام المحاسبى المالي على تطبيق مبادئ المحاسبة الدولية وخاصة المتعلقة بالمعيار رقم 12 ضرائب الدخل.	النظام المحاسبي المالي يسهل من مهمة المهنيين في معالجة القضايا المحاسبية الراهنة
النظام المحاسبي المالي بديل جيد عن المخطط المحاسبي الوطني	Pearson Correlation	.274	.471**	.449*
	Sig. (2-tailed)	.143	.009	.013
	N	30	30	30
البيئة الاقتصادية الجزائرية لا تساعد على التطبيق السهل للنظام المحاسبي المالي	Pearson Correlation	.274	.471**	.449*
	Sig. (2-tailed)	.143	.009	.013
	N	30	30	30
النظام المحاسبي المالي حتمية على البيئة الجزائرية فرضتها التغيرات العالمية في المعاملات المالية وليس اختياري	Pearson Correlation	.323	.389*	.423*
	Sig. (2-tailed)	.082	.034	.020
	N	30	30	30
تعتمد المؤسسة النظام المحاسبي المالي فقط لانها ملزمة به قانونا	Pearson Correlation	1	.000	.000
	Sig. (2-tailed)		1.000	1.000
	N	30	30	30
يساعد النظام المحاسبي المالي على تطبيق مبادئ المحاسبة الدولية وخاصة المتعلقة بالمعيار رقم 12 ضرائب الدخل.	Pearson Correlation	.000	1	.400*
	Sig. (2-tailed)	1.000		.029
	N	30	30	30
النظام المحاسبي المالي يسهل من مهمة المهنيين في معالجة القضايا المحاسبية الراهنة	Pearson Correlation	.000	.400*	1
	Sig. (2-tailed)	1.000	.029	
	N	30	30	30
يساعد النظام المحاسبي المالي على زيادة فاعلية المؤسسة من خلال التحكم أكثر في آثار عملياتها المالية وقدرتها على التنبؤ	Pearson Correlation	.000	-.149	.473**
	Sig. (2-tailed)	1.000	.432	.008
	N	30	30	30
ليس هناك فهم جيد من قبل المهنيين لمبادئ واحكام النظام المحاسبي المالي ولا توجد أي صعوبات في تطبيقه	Pearson Correlation	.000	.342	.384*
	Sig. (2-tailed)	1.000	.065	.036
	N	30	30	30
المحور1أ	Pearson Correlation	.406*	.402*	.514**
	Sig. (2-tailed)	.026	.028	.004
	N	30	30	30

Correlations

الملحق رقم 3/47: التناسق الداخلي لعبارات المحور 1أ

Correlations

		يساعد النظام المحاسبي المالي على زيادة فاعلية المؤسسة من خلال التحكم أكثر في آثار عملياتها المالية وقدرتها على التنبؤ	ليس هناك فهم جيد من قبل المهنيين لمبادئ واحكام النظام المحاسبي المالي ولا توجد أي صعوبات في تطبيقه	المحور1أ
النظام المحاسبي المالي بديل جيد عن المخطط المحاسبي الوطني	Pearson Correlation	.253	.279	.754**
	Sig. (2-tailed)	.177	.136	.000
	N	30	30	30
البيئة الاقتصادية الجزائرية لا تساعد على التطبيق السهل للنظام المحاسبي المالي	Pearson Correlation	.253	.279	.754**
	Sig. (2-tailed)	.177	.136	.000
	N	30	30	30
النظام المحاسبي المالي حتمية على البيئة الجزائرية فرضتها التغيرات العالمية في المعاملات المالية وليس اختياري	Pearson Correlation	.224	.118	.603**
	Sig. (2-tailed)	.235	.534	.000
	N	30	30	30
تعتمد المؤسسة النظام المحاسبي المالي فقط لانها ملزمة به قانونا	Pearson Correlation	.000	.000	.406*
	Sig. (2-tailed)	1.000	1.000	.026
	N	30	30	30
يساعد النظام المحاسبي المالي على تطبيق مبادئ المحاسبة الدولية وخاصة المتعلقة بالمعيار رقم 12 ضرائب الدخل.	Pearson Correlation	-.149	.342	.402*
	Sig. (2-tailed)	.432	.065	.028
	N	30	30	30
النظام المحاسبي المالي يسهل من مهمة المهنيين في معالجة القضايا المحاسبية الراهنة	Pearson Correlation	.473**	.384*	.514**
	Sig. (2-tailed)	.008	.036	.004
	N	30	30	30
يساعد النظام المحاسبي المالي على زيادة فاعلية المؤسسة من خلال التحكم أكثر في آثار عملياتها المالية وقدرتها على التنبؤ	Pearson Correlation	1	.388*	.430*
	Sig. (2-tailed)		.034	.018
	N	30	30	30
ليس هناك فهم جيد من قبل المهنيين لمبادئ واحكام النظام المحاسبي المالي ولا توجد أي صعوبات في تطبيقه	Pearson Correlation	.388*	1	.556**
	Sig. (2-tailed)	.034		.001
	N	30	30	30
المحور1أ	Pearson Correlation	.430*	.556**	1
	Sig. (2-tailed)	.018	.001	
	N	30	30	30

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق رقم 1/48: التناسق الداخلي لعبارات المحور 1ب

Correlations

		تسهيل مهمة المراجع أو المدقق الجبائي عند قيامه بفحص دفاتر وحسابات الشركة	تسهيل مهمة الشركة في حساب قيمة الضريبة المؤجلة واثباتها في دفترها.	تسهيل مهمة الشركة في تحديد نتيجة الدورة بشكل دقيق.
تسهيل مهمة المراجع أو المدقق الجبائي عند قيامه بفحص دفاتر وحسابات الشركة	Pearson Correlation	1	.906**	.840**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	30	30	30
تسهيل مهمة الشركة في حساب قيمة الضريبة المؤجلة واثباتها في دفترها.	Pearson Correlation	.906**	1	.919**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	30	30	30
تسهيل مهمة الشركة في تحديد نتيجة الدورة بشكل دقيق.	Pearson Correlation	.840**	.919**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	30	30	30
يساعد محاسب الشركة في الانفقال الى النتيجة الجبائية وتحديدها بشكل دقيق	Pearson Correlation	.751**	.820**	.919**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	30	30	30
توحيد قواعد المحاسبة للضريبة على الارباح	Pearson Correlation	.599**	.671**	.625**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	30	30	30
القياس السليم لنتائج الأعمال عن السنة المالية(تحديد الربح بصفة دقيقة وجيدة	Pearson Correlation	.479**	.539**	.505**
	Sig. (2-tailed)	.007	.002	.004
	N	30	30	30
يمنح النظام المحاسبي المالي قابلية المقارنة للقوائم المالية	Pearson Correlation	.599**	.671**	.625**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	30	30	30
يسمح النظام المحاسبي المالي بمواكبة التشريعات الضريبية المحينة كل سنة ولا واجه أي مشكلة في مسايرتها من حيث المعالجات والاثباتات المحاسبية	Pearson Correlation	.512**	.583**	.551**
	Sig. (2-tailed)	.004	.001	.002
	N	30	30	30
المحور1ب	Pearson Correlation	.473**	.464**	.451*
	Sig. (2-tailed)	.008	.010	.012
	N	30	30	30

الملحق رقم 2/48: التناسق الداخلي لعبارات المحور 1ب

Correlations

		يساعد محاسب الشركة في الانفقال الى النتيجة الجبائية وتحديدها بشكل دقيق	توحيد قواعد المحاسبة للضريبة على الارباح	القياس السليم لنتائج الأعمال عن السنة المالية(تحديد الربح بصفة دقيقة وجيدة
تسهيل مهمة المراجع أو المدقق الجبائي عند قيامه بفحص دفاتر وحسابات الشركة	Pearson Correlation	.751**	.599**	.479**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.007
	N	30	30	30
تسهيل مهمة الشركة في حساب قيمة الضريبة المؤجلة واثباتها في دفترها.	Pearson Correlation	.820**	.671**	.539**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.002
	N	30	30	30
تسهيل مهمة الشركة في تحديد نتيجة الدورة بشكل دقيق.	Pearson Correlation	.919**	.625**	.505**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.004
	N	30	30	30
يساعد محاسب الشركة في الانفقال الى النتيجة الجبائية وتحديدها بشكل دقيق	Pearson Correlation	1	.698**	.567**
	Sig. (2-tailed)		.000	.001
	N	30	30	30
توحيد قواعد المحاسبة للضريبة على الارباح	Pearson Correlation	.698**	1	.877**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	30	30	30
القياس السليم لنتائج الأعمال عن السنة المالية(تحديد الربح بصفة دقيقة وجيدة	Pearson Correlation	.567**	.877**	1
	Sig. (2-tailed)	.001	.000	
	N	30	30	30
يمنح النظام المحاسبي المالي قابلية المقارنة للقوائم المالية	Pearson Correlation	.698**	1.000**	.877**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	30	30	30
يسمح النظام المحاسبي المالي بمواكبة التشريعات الضريبية المحينة كل سنة ولا واجه أي مشكلة في مسايرتها من حيث المعالجات والاثباتات المحاسبية	Pearson Correlation	.625**	.894**	.784**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	30	30	30
المحور 1ب	Pearson Correlation	.484**	.504**	.413*
	Sig. (2-tailed)	.007	.005	.023
	N	30	30	30

الملحق رقم 3/48: التناسق الداخلي لعبارات المحور 1ب

Correlations

		يمنح النظام المحاسبي المالي قابلية المقارنة للقوائم المالية	يسمح النظام المحاسبي المالي بمواكبة التشريعات الضريبية المحينة كل سنة ولا واجه أي مشكلة في مسايرتها من حيث المعالجات والاثباتات المحاسبية	المحور1ب
تسهيل مهمة المراجع أو المدقق الجبائي عند قيامه بفحص دفاتر وحسابات الشركة	Pearson Correlation	.599**	.512**	.473**
	Sig. (2-tailed)	.000	.004	.008
	N	30	30	30
تسهيل مهمة الشركة في حساب قيمة الضريبة المؤجلة واثباتها في دفترها.	Pearson Correlation	.671**	.583**	.464**
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.010
	N	30	30	30
تسهيل مهمة الشركة في تحديد نتيجة الدورة بشكل دقيق.	Pearson Correlation	.625**	.551**	.451*
	Sig. (2-tailed)	.000	.002	.012
	N	30	30	30
يساعد محاسب الشركة في الانفقال الى النتيجة الجبائية وتحديدها بشكل دقيق	Pearson Correlation	.698**	.625**	.484**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.007
	N	30	30	30
توحيد قواعد المحاسبة للضريبة على الارباح	Pearson Correlation	1.000**	.894**	.504**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.005
	N	30	30	30
القياس السليم لنتائج الأعمال عن السنة المالية(تحديد الربح بصفة دقيقة وجيدة	Pearson Correlation	.877**	.784**	.413*
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.023
	N	30	30	30
يمنح النظام المحاسبي المالي قابلية المقارنة للقوائم المالية	Pearson Correlation	1	.894**	.504**
	Sig. (2-tailed)		.000	.005
	N	30	30	30
يسمح النظام المحاسبي المالي بمواكبة التشريعات الضريبية المحينة كل سنة ولا واجه أي مشكلة في مسايرتها من حيث المعالجات والاثباتات المحاسبية	Pearson Correlation	.894**	1	.505**
	Sig. (2-tailed)	.000		.004
	N	30	30	30
المحور1ب	Pearson Correlation	.504**	.505**	1
	Sig. (2-tailed)	.005	.004	
	N	30	30	30

الملحق رقم 49: التناسق الداخلي لعبارات المحور 2ب

Correlations

		تؤثر الفروقات المؤقتة بشكل كبير على تحديد الرح المحاسبي للضريبة	يساعد تحديد الفروقات المؤقتة في تحديد وعاء الضريبة بشكل دقيق ويساهم في تحميل مصروف الضريبة على الفترات المالية بشكل عادل	تعتبر الآثار الضريبية الناتجة عن الاختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي عند تحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع ذات أهمية.
تؤثر الفروقات المؤقتة بشكل كبير على تحديد الرح المحاسبي للضريبة	Pearson Correlation	1	.489**	.063
	Sig. (2-tailed)		.006	.740
	N	30	30	30
يساعد تحديد الفروقات المؤقتة في تحديد وعاء الضريبة بشكل دقيق ويساهم في تحميل مصروف الضريبة على الفترات المالية بشكل عادل	Pearson Correlation	.489**	1	.222
	Sig. (2-tailed)	.006		.239
	N	30	30	30
تعتبر الآثار الضريبية الناتجة عن الاختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي عند تحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع ذات أهمية.	Pearson Correlation	.063	.222	1
	Sig. (2-tailed)	.740	.239	
	N	30	30	30
ليس هناك فهم جيد لإشكالية الفروقات المؤقتة من قبل المهنيين الجزائريين في مجال المحاسبة ولا توجد أي صعوبة في تحديدها واثباتها محاسبيا	Pearson Correlation	.207	-.015	.247
	Sig. (2-tailed)	.272	.938	.188
	N	30	30	30
يعتبر الاختلاف بن النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري في طرق الاهتلاك وكذلك العمر الإنتاجي المعتمدة للتثبيتات المدرجة	Pearson Correlation	.207	-.015	.247
	Sig. (2-tailed)	.272	.938	.188
	N	30	30	30
تشكل الفروقات الدائمة بين احكام النظام الضريبي الجزائري وقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي مصدر من مصادر تشكل الضريبة المؤجلة.	Pearson Correlation	.135	-.067	.564**
	Sig. (2-tailed)	.477	.723	.001
	N	30	30	30
يعتبر فارق الاقتناء من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	Pearson Correlation	.024	.024	.430*
	Sig. (2-tailed)	.901	.901	.018
	N	30	30	30
تعتبر المساهمة في كل من الفروع، المؤسسات والمؤسسات الحليفة والاستثمارات في الشركات التابعة من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	Pearson Correlation	.373*	.229	.293
	Sig. (2-tailed)	.043	.223	.116
	N	30	30	30
عمليات التجميع من اهم المصادر المشكلة	Pearson Correlation	.569**	.275	.328

للضريبة المؤجلة.	Sig. (2-tailed)	.001	.142	.077
	N	30	30	30
المحور2ب	Pearson Correlation	.524**	.387*	.666**
	Sig. (2-tailed)	.003	.035	.000
	N	30	30	30

Correlations

		ليس هناك فهم جيد لإشكالية الفروقات المؤقتة من قبل المهنيين الجزائريين في مجال المحاسبة ولا توجد أي صعوبة في تحديدها واثباتها محاسبيا	يعتبر الاختلاف بن النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري في طرق الاهتلاك وكذلك العمر الإنتاجي المعتمدة للتثبيتات المدرجة	تشكل الفروقات الدائمة بين احكام النظام الضريبي الجزائري وقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي مصدر من مصادر تشكل الضريبة المؤجلة.
تؤثر الفروقات المؤقتة بشكل كبير على تحديد الرح المحاسبي للضريبة	Pearson Correlation	.207	.207	.135
	Sig. (2-tailed)	.272	.272	.477
	N	30	30	30
يساعد تحديد الفروقات المؤقتة في تحديد وعاء الضريبة بشكل دقيق ويساهم في تحميل مصروف الضريبة على الفترات المالية بشكل عادل	Pearson Correlation	-.015	-.015	-.067
	Sig. (2-tailed)	.938	.938	.723
	N	30	30	30
تعتبر الآثار الضريبية الناتجة عن الاختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي عند تحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع ذات أهمية.	Pearson Correlation	.247	.247	.564**
	Sig. (2-tailed)	.188	.188	.001
	N	30	30	30
ليس هناك فهم جيد لإشكالية الفروقات المؤقتة من قبل المهنيين الجزائريين في مجال المحاسبة ولا توجد أي صعوبة في تحديدها واثباتها محاسبيا	Pearson Correlation	1	.712**	.614**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	30	30	30
يعتبر الاختلاف بن النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري في طرق الاهتلاك وكذلك العمر الإنتاجي المعتمدة للتثبيتات المدرجة	Pearson Correlation	.712**	1	.614**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	30	30	30
تشكل الفروقات الدائمة بين احكام النظام الضريبي الجزائري وقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي مصدر من مصادر تشكل الضريبة المؤجلة.	Pearson Correlation	.614**	.614**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	30	30	30
يعتبر فارق الاقتناء من بين المصادر	Pearson Correlation	.247	.247	.599**

المشكلة للضريبة المؤجلة.	Sig. (2-tailed)	.188	.188	.000
	N	30	30	30
تعتبر المساهمة في كل من الفروع، المؤسسات والمؤسسات الحليفة والاستثمارات في الشركات التابعة من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	Pearson Correlation	.149	.149	.425*
	Sig. (2-tailed)	.432	.432	.019
	N	30	30	30
عمليات التجميع من اهم المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	Pearson Correlation	.370*	.370*	.466**
	Sig. (2-tailed)	.044	.044	.009
	N	30	30	30
المحور2ب	Pearson Correlation	.429*	.385*	.601**
	Sig. (2-tailed)	.018	.036	.000
	N	30	30	30

Correlations

		يعتبر فارق الاقتناء من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	تعتبر المساهمة فى كل من الفروع، المؤسسات والمؤسسات الحليفة والاستثمارات فى الشركات التابعة من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.
تؤثر الفروقات المؤقتة بشكل كبير على تحديد الرح المحاسبي للضريبة	Pearson Correlation	.024	.373*
	Sig. (2-tailed)	.901	.043
	N	30	30
يساعد تحديد الفروقات المؤقتة في تحديد وعاء الضريبة بشكل دقيق ويساهم في تحميل مصروف الضريبة على الفترات المالية بشكل عادل	Pearson Correlation	.024	.229
	Sig. (2-tailed)	.901	.223
	N	30	30
تعتبر الآثار الضريبية الناتجة عن الاختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي عند تحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع ذات أهمية.	Pearson Correlation	.430*	.293
	Sig. (2-tailed)	.018	.116
	N	30	30
ليس هناك فهم جيد لإشكالية الفروقات المؤقتة من قبل المهنيين الجزائريين في مجال المحاسبة ولا توجد أي صعوبة في تحديدها واثباتها محاسبيا	Pearson Correlation	.247	.149
	Sig. (2-tailed)	.188	.432
	N	30	30
يعتبر الاختلاف بن النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري في طرق الاهتلاك وكذلك العمر الإنتاجي المعتمدة للتثبيتات المدرجة	Pearson Correlation	.247	.149
	Sig. (2-tailed)	.188	.432
	N	30	30
تشكل الفروقات الدائمة بين احكام النظام الضريبي الجزائري وقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي	Pearson Correlation	.599**	.425*
	Sig. (2-tailed)	.000	.019

مصدر من مصادر تشكل الضريبة المؤجلة.	N	30	30
يعتبر فارق الاقتناء من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	Pearson Correlation	1	.285
	Sig. (2-tailed)		.127
	N	30	30
تعتبر المساهمة في كل من الفروع، المؤسسات والمؤسسات الحليفة والاستثمارات في الشركات التابعة من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	Pearson Correlation	.285	1
	Sig. (2-tailed)	.127	
	N	30	30
عمليات التجميع من اهم المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	Pearson Correlation	.328	.569**
	Sig. (2-tailed)	.076	.001
	N	30	30
المحور2ب	Pearson Correlation	.506**	.675**
	Sig. (2-tailed)	.004	.000
	N	30	30

Correlations

		عمليات التجميع من اهم المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	المحور2ب
تؤثر الفروقات المؤقتة بشكل كبير على تحديد الرح المحاسبي للضريبة	Pearson Correlation	.569**	.524**
	Sig. (2-tailed)	.001	.003
	N	30	30
يساعد تحديد الفروقات المؤقتة في تحديد وعاء الضريبة بشكل دقيق ويساهم في تحميل مصروف الضريبة على الفترات المالية بشكل عادل	Pearson Correlation	.275	.387*
	Sig. (2-tailed)	.142	.035
	N	30	30
تعتبر الآثار الضريبية الناتجة عن الاختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي عند تحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع ذات أهمية.	Pearson Correlation	.328	.666**
	Sig. (2-tailed)	.077	.000
	N	30	30
ليس هناك فهم جيد لإشكالية الفروقات المؤقتة من قبل المهنيين الجزائريين في مجال المحاسبة ولا توجد أي صعوبة في تحديدها واثباتها محاسبيا	Pearson Correlation	.370*	.429*
	Sig. (2-tailed)	.044	.018
	N	30	30
يعتبر الاختلاف بن النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري في طرق الاهتلاك وكذلك العمر الإنتاجي المعتمدة للتثبيتات المدرجة	Pearson Correlation	.370*	.385*
	Sig. (2-tailed)	.044	.036
	N	30	30
تشكل الفروقات الدائمة بين احكام النظام الضريبي الجزائري وقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي مصدر من مصادر تشكل الضريبة المؤجلة.	Pearson Correlation	.466**	.601**
	Sig. (2-tailed)	.009	.000
	N	30	30
يعتبر فارق الاقتناء من بين المصادر المشكلة	Pearson Correlation	.328	.506**

للضريبة المؤجلة.	Sig. (2-tailed)	.076	.004
	N	30	30
تعتبر المساهمة في كل من الفروع، المؤسسات والمؤسسات الحليفة والاستثمارات في الشركات التابعة من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	Pearson Correlation	.569**	.675**
	Sig. (2-tailed)	.001	.000
	N	30	30
عمليات التجميع من اهم المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	Pearson Correlation	1	.747**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	30	30
المحور2ب	Pearson Correlation	.747**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	30	30

الملحق رقم 50: معامل الثبات لكل محور على حدى وللمحاور مجتمعة

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.916	17

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.888	29

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.906	3

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.792	9

الملحق رقم 51: معامل الثبات لكل محور على حدى وللمحاور مجتمعة

هل مؤسستكم تقوم بتطبيق النظام المحاسبي المالي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نعم	143	100,0	100,0	100,0



الملحق رقم 52: اختبار One Sample T-Test على

المحور 1أ

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
النظام المحاسبي المالي بديل جيد عن المخطط المحاسبي الوطني	143	4,03	,451	,038
البيئة الاقتصادية الجزائرية لا تساعد على التطبيق السهل للنظام المحاسبي المالي	143	4,07	,526	,044
النظام المحاسبى المالى حتمية على البيئة الجزائرية فرضتها التغيرات العالمية في المعاملات المالية وليس اختياري	143	4,10	,370	,031
تعتمد المؤسسة النظام المحاسبي المالي فقط لانها ملزمة به قانونا	143	4,11	,316	,026
يساعد النظام المحاسبي المالي على تطبيق مبادئ المحاسبة الدولية وخاصة المتعلقة بالمعيار رقم 12 ضرائب الدخل.	143	4,06	,271	,023
النظام المحاسبي المالي يسهل من مهمة المهنيين في معالجة القضايا المحاسبية الراهنة	143	4,05	,247	,021
يساعد النظام المحاسبي المالي على زيادة فاعلية المؤسسة من خلال التحكم أكثر في آثار عملياتها المالية وقدرتها على التنبؤ	143	4,02	,302	,025
ليس هناك فهم جيد من قبل المهنيين لمبادئ واحكام النظام المحاسبي المالي و توجد صعوبات في تطبيقه	143	4,09	,392	,033
تسهيل مهمة المراجع أو المدقق الجبائي عند قيامه بفحص دفاتر وحسابات الشركة	143	4,09	,312	,026
تسهيل مهمة الشركة في حساب قيمة الضريبة المؤجلة واثباتها في دفترها.	143	4,02	,402	,034
تسهيل مهمة الشركة في تحديد نتيجة الدورة بشكل دقيق.	143	4,10	,449	,038
يساعد محاسب الشركة في الانفقال الى النتيجة الجبائية وتحديدها بشكل دقيق	143	4,13	,391	,033
توحيد قواعد المحاسبة للضريبة على الارباح	143	4,11	,413	,035
القياس السليم لنتائج الأعمال عن السنة المالية(تحديد الربح بصفة دقيقة وجيدة	143	4,12	,366	,031
يمنح النظام المحاسبي المالي قابلية المقارنة للقوائم المالية	143	4,08	,325	,027
يسمح النظام المحاسبي المالي بمواكبة التشريعات الضريبية المحينة كل سنة ولا واجه أي مشكلة في مسايرتها من حيث المعالجات والاثباتات المحاسبية	143	4,14	,348	,029

الملحق رقم 53: اختبار One Sample T-Test على المحور 1ب

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تسهيل مهمة المراجع أو المدقق الجبائي عند قيامه بفحص دفاتر وحسابات الشركة	143	4,09	,312	,026
تسهيل مهمة الشركة في حساب قيمة الضريبة المؤجلة واثباتها في دفترها.	143	4,02	,402	,034
تسهيل مهمة الشركة في تحديد نتيجة الدورة بشكل دقيق.	143	4,10	,449	,038
يساعد محاسب الشركة في الانفقال الى النتيجة الجبائية وتحديدها بشكل دقيق	143	4,13	,391	,033
توحيد قواعد المحاسبة للضريبة على الارباح	143	4,11	,413	,035
القياس السليم لنتائج الأعمال عن السنة المالية(تحديد الربح بصفة دقيقة وجيدة	143	4,12	,366	,031
يمنح النظام المحاسبي المالي قابلية المقارنة للقوائم المالية	143	4,08	,325	,027
يسمح النظام المحاسبي المالي بمواكبة التشريعات الضريبية المحينة كل سنة ولا واجه أي مشكلة في مسايرتها من حيث المعالجات والاثباتات المحاسبية	143	4,14	,348	,029

الملحق رقم 54: اختبار افضل الطرق في قياس الضريبة المؤجلة

طريقة الأصل/الالتزام

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	الاول	124	86,7	86,7	86,7
	الثاني	9	6,3	6,3	93,0
	الثالث	10	7,0	7,0	100,0
	Total	143	100,0	100,0	

طريقة التأجيل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	الاول	13	9,1	9,1	9,1
	الثاني	94	65,7	65,7	74,8
	الثالث	36	25,2	25,2	100,0
	Total	143	100,0	100,0	

طريقة الضريبة واجبة السداد

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	الاول	6	4,2	4,2	4,2
	الثاني	40	28,0	28,0	32,2
	الثالث	97	67,8	67,8	100,0
	Total	143	100,0	100,0	

الملحق رقم 55: اختبار One Sample T-Test على المحور 2ب

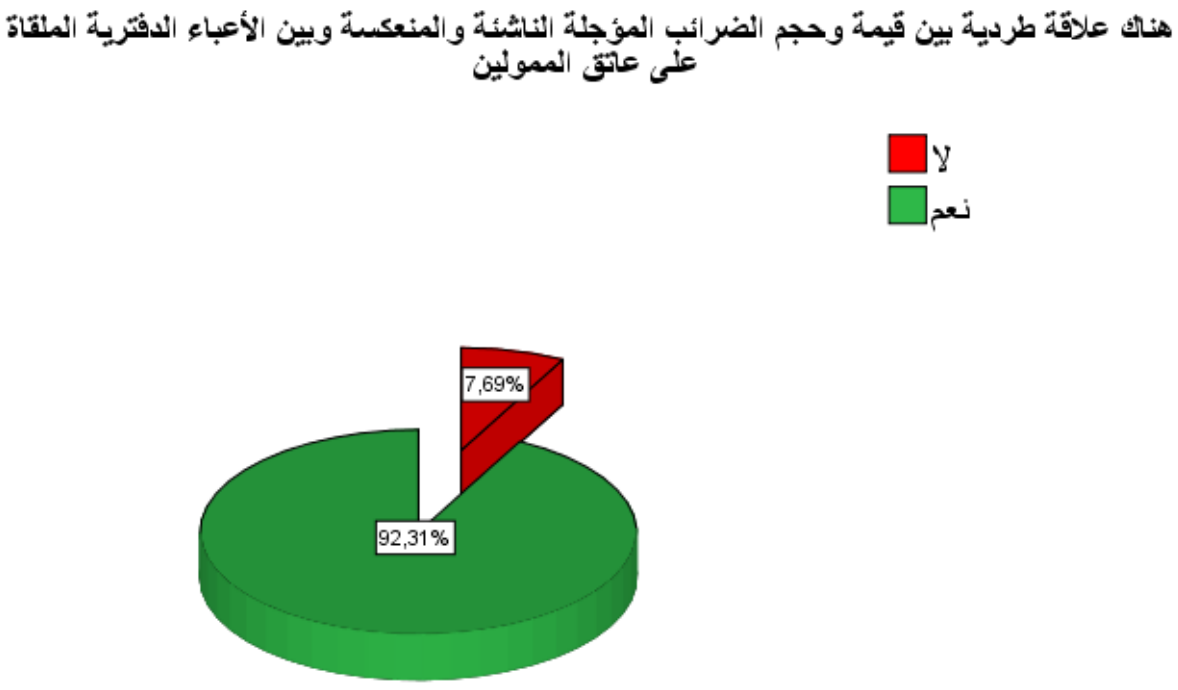
One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تؤثر الفروقات المؤقتة بشكل كبير على تحديد الرح المحاسبي للضريبة	143	4,30	,504	,042
يساعد تحديد الفروقات المؤقتة في تحديد وعاء الضريبة بشكل دقيق ويساهم في تحميل مصروف الضريبة على الفترات المالية بشكل عادل	143	4,23	,423	,035
تعتبر الآثار الضريبية الناتجة عن الاختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي عند تحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع ذات أهمية.	143	4,21	,457	,038
ليس هناك فهم جيد لإشكالية الفروقات المؤقتة من قبل المهنيين الجزائريين في مجال المحاسبة ولا توجد أي صعوبة في تحديدها واثباتها محاسبيا	143	4,24	,489	,041
يعتبر الاختلاف بن النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري في طرق الاهتلاك وكذلك العمر الإنتاجي المعتمدة للتثبيتات المدرجة	143	4,20	,416	,035
لا تشكل الفروقات الدائمة بين احكام النظام الضريبي الجزائري وقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي مصدر من مصادر تشكل الضريبة المؤجلة	143	4,16	,499	,042
يعتبر فارق الاقتناء من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	143	4,18	,422	,035
تعتبر المساهمة في كل من الفروع، المؤسسات والمؤسسات الحليفة والاستثمارات في الشركات التابعة من بين المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	143	4,17	,444	,037
عمليات التجميع من اهم المصادر المشكلة للضريبة المؤجلة.	143	4,26	,499	,042

الملحق رقم 56: اختبار العلاقة بين حجم الضرائب المؤجلة والاعباء الدفترية للمولين

هناك علاقة طردية بين قيمة وحجم الضرائب المؤجلة الناشئة والمنعكسة وبين الأعباء الدفترية الملقاة على عاتق الممولين

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	11	7,7	7,7	7,7
	نعم	132	92,3	92,3	100,0
	Total	143	100,0	100,0	



الملحق رقم 57: اختبار العلاقة بين حجم الفروق الضريبية وعبء الافصاح المحاسبي بالقوائم المالية

كلما أدت نصوص التشريع الضريبي الى تعاظم قيمة وحجم الفروق الضريبية، يؤدي ذلك الى زيادة عبء الافصاح المحاسبي بالقوائم المالية

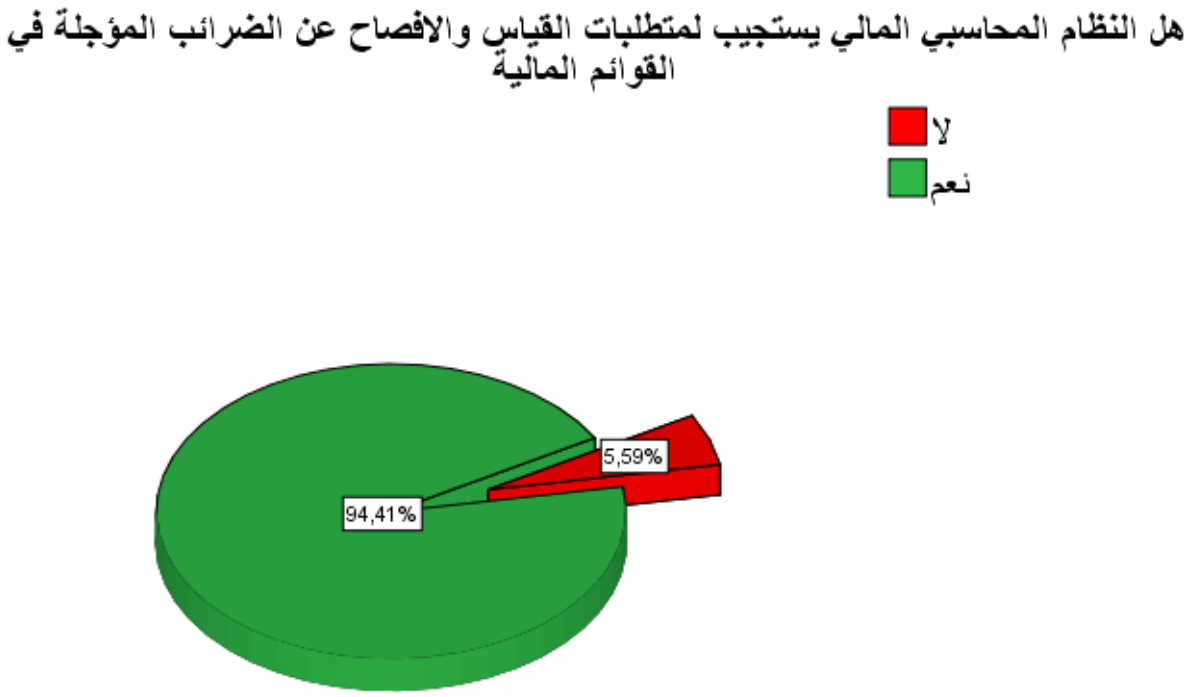
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	4	2,8	2,8	2,8
	نعم	139	97,2	97,2	100,0
	Total	143	100,0	100,0	



الملحق رقم 58: اختبار مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الافصاح عن الضرائب المجلة

هل النظام المحاسبي المالي يستجيب لمتطلبات القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	8	5,6	5,6	5,6
	الاول	135	94,4	94,4	100,0
	Total	143	100,0	100,0	



الملحق رقم 59: اختبار صحة الفرضية الاولى

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحورالاول	143	4,0835	,17107	,01431

One-Sample Test

	Test Value = 3.40					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
المحورالاول	47,776	142	,000	,68348	,6552	,7118

الملحق رقم 60: اختبار صحة الفرضية ثالثة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور2ب	143	4,2191	,25397	,02124

One-Sample Test

	Test Value = 3.40					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
المحور2ب	38,568	142	,000	,81911	,7771	,8611

ملخص:

إن اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي كان بغية إعطاء مصداقية وشفافية أكبر للقوائم المالية والكشف عن القيمة الاقتصادية للمؤسسة، إلا أن الاختلاف بين بعض مبادئ هذا النظام مع نصوص التشريع الضريبي الجزائري (باعتبار القانون الضريبي قانون محلي) يؤدي الى وجود اختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي قبل الضرائب.

هذا الاختلاف يكون في شكل فروق دائمة تنشأ عن الفترة المالية ولا تنعكس آثارها في الفترات المالية التالية ويمكن تداركها خلال نفس السنة المالية عبر الاسترجاعات والاستردادات لبعض الأعباء والنواتج، وكذلك في شكل فروق مؤقتة تنعكس آثارها على الفترات المالية اللاحقة.

هذه الفروق المؤقتة ينشأ عنها آثار ضريبية مؤجلة في شكل زيادة أو تخفيض مقدار الضرائب حيث أن تأثير هذه الفروق لا ينحصر فقط في قائمة حساب النتيجة بل يمتد أيضا الى قائمة الميزانية في شكل ضرائب مؤجلة مستحقة الدفع (التزامات) أو ضرائب مؤجلة يتم استردادها (أصول).

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، النظام الضريبي الجزائري، الاختلافات الزمنية، الضريبة المؤجلة.

Abstract:

Algeria's adoption of the financial accounting system was in order to give greater credibility and transparency to the financial statements and to disclose the economic value of the institution. However, the difference between some of the principles of this system and the provisions of the Algerian tax legislation (as a tax law local law) leads to a difference between the accounting profit and the tax profit before Taxes.

are in the form of permanent differences arising from the financial period and their effects are not reflected in the following financial periods, and can be remedied during the same fiscal year through refunds and refunds of certain burdens and outputs, as well as in the form of temporary differences.

These temporary differences result in deferred tax effects in the form of an increase or reduction for taxes since the effect of these differences is not limited to the outcome calculation but also to the balance sheet in the form of deferred taxes payable (obligations) or deferred taxes to be recovered Assets).

Keywords: Financial Accounting System, Algerian Tax System, Time Differences, Deferred Tax.