وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة بالجزائر

الموضوع:

دراسة تحليلية للضريبة المؤجلة على الأرباح في الجزائر

– الممارسات و الانعكاسات على ضوء النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية –

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه

في علوم التسيير- تخصص: إدارة الأعمال

من تقديم الطالب:

➢ هامش يوسف

إشراف الأستاذ الدكتور:

➢ أ.د. هادي عدون ناصر

السنة الجامعية 2013-2014

إهـــداء

إلى الذي كان سببا في شق درب الحياة لتفتح لي كل دروبها،

إلى الذي عاملني بحسن الخلق مرارا وأنالني من عطفه برا وإحسانا ،

إلى من قاسمني عناء ومشقة ثمرة هذا الجهد و كان لي سندا في الأوقات العصيبة،

إلى من محبته شرحت الصدر وأحيت القلب وأنارت العقل ،

إلى من حبه خالط كل ذرة في كياني،

إلى الذي أمدني بالغالي والنفيس تكرارا ومرارا ، ودعا لي بالتوفيق سرا وجهارا،

خالي الغالي، النفيس و العزيز رحمة الله عليه

–أحمد عبدات–

يوسف

كلمة شكر

لك الحمد ربنا يا من مننت علينا بنعمة العلم ، و يسرت لنا سبله ، و يسرت لنا من يعيننا على تحصيله ، و علمتنا ما لم نكن نعلم

ثم الصلاة و السلام على الحبيب المصطفى ، خاتم الأنبياء و المرسلين ، سيد الخلق أجمعين.

يتنازع في نفوسنا شكر و تقدير لكل من جعلهم الله عونا لنا من قريب أو من بعيد و لو بكلمة ، فغمرونا بكل معاني العون و على رأسهم الأستاذ الدكتور المؤطر :**هادي عدون ناصر** الذي لم يبخل علينا بعطائه و توجيهاته في سبيل إتمام هذه العمل بكل صدق وجدية و صرامة .

كما نتقديم بجزيل الشكر إلى كل أولئك الذين أعانوننا في الحصول على المعلومات خاصة تلك المتعلقة بالجانب الميداني سواء من قريب أو من بعيد.

محتويات البحث

كلمـــــة شـكر

الإهـــــــــداء

قائمـــة الأشكـــال

قائمة الجـــــداول

قائمة الاختصارات

فهرس المحتويات

المقدمة العامة..... I

الفصل الأول: المحيط المحاسبي الجزائري في ظل التوافق الدولي مع المعايير المحاسبية الدولية..... 01

تـمـهـيـــد..... 02

المبحث الأول: ضرورة التوافق المحاسبي الدولي في ظل تباين الأنظمة المحاسبية الدولية..... 04

المطلب الأول: البيئة المحاسبية الدولية في ظل تباين الأنظمة المحاسبية..... 05

المطلب الثاني : التوافق المحاسبي: مفهومه،دوافعه، مزاياه و عوائقه..... 12

المطلب الثالث : المساهمات الدولية و الإقليمية لتعزيز التوافق المحاسبي الدولي..... 19

المبحث الثاني: لجنة المعايير المحاسبية الدولية: نموذج لضمان التوافق المحاسبي الدولي..... 24

المطلب الأول: لجنة المعايير المحاسبية الدولية- نشأتها، أهدافها، تنظيمها و إصداراتها-..... 25

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للجنة المعايير المحاسبية الدولية..... 37

المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية..... 42

المبحث الثالث: النظام المحاسبي الجزائري في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني PCN 48

المطلب الأول: الإطار العام للمخطط المحاسبي الوطني PCN 49

المطلب الثاني : نظرة تقييمية للمخطط المحاسبي الوطني PCN و مدى استجابته لمتطلبات اقتصاد السوق 55

المطلب الثالث : الإصلاحات ذات الصلة بالنظام المحاسبي الجزائري..... 61

المبحث الرابع: النظام المحاسبي الجزائري في ظل التوافق مع المعايير المحاسبة الدولية..... 66
المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي: أهدافه، مميزاته و إطاره القانوني..... 67
المطلب الثاني: الإطار المحاسبي للنظام المحاسبي المالي..... 73
المطلب الثالث: تقييم النظام المحاسبي المالي و مقارنته مع المخطط المحاسبي الوطني..... 79
خلاصة الفصل الأول..... 84

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح على ضوء المعايير المحاسبية الدولية..... 86
تـمـهـيـــد..... 87
المبحث الأول : المراجعة الأدبية لمقاربات التسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح..... 88
المطلب الأول: مقاربة عدم الاعتراف بالضرائب المؤجلة..... 89
المطلب الثاني : مقاربة الاعتراف الجزئي بالضرائب المؤجلة..... 92
المطلب الثالث : مقاربة الاعتراف الشامل بالضرائب المؤجلة..... 98

المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية..... 105
المطلب الأول: الإطار التعريفي و التاريخي للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية..... 106
المطلب الثاني: أهمية الإفصاح على الضريبة على الأرباح في ظل معايير المحاسبة الدولية..... 114
المطلب الثالث: المبادئ المحاسبية: الدعامة الأساسية لنظام الضريبة المؤجلة..... 117

المبحث الثالث: تقييم وعرض الضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية..... 121
المطلب الأول: آلية المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية..... 122
المطلب الثاني: عرض الضريبة على الأرباح في القوائم المالية..... 133
المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة: مقارنة بين النظام المحاسبي الفرنسي، الأمريكي و معايير المحاسبة الدولية..... 135

المبحث الرابع: مراجعة الضرائب المؤجلة..... 141
المطلب الأول : خطر المراجعة المرتبط بالضرائب المؤجلة..... 142
المطلب الثاني : محددات كفاءة المراجع..... 146
المطلب الثالث: منهجية مراجعة الضرائب المؤجلة 150
خلاصة الفصل الثاني..... 156

الفصل الثالث: واقع الممارسات المحاسبية ذات الصلة بالضريبة المؤجلة على الأرباح في البيئة الجزائرية..... 158

تـمـهـيـــد..... 159

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة على أرباح الشركات على ضوء التشريع الجبائي الجزائري..... 160

المطلب الأول: تعريف الضريبة على أرباح الشركات وخصائصها..... 161

المطلب الثاني: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات و الإعفاءات الخاصة بها..... 165

المطلب الثالث: حساب الضريبة على أرباح الشركات و كيفية تحصيلها..... 170

المبحث الثاني: تقييم الضريبة على أرباح الشركات على ضوء التشريع الجبائي الجزائري..... 183

المطلب الأول: الإطار المحاسبي و الجبائي للنتيجة..... 184

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لمخصصات الإهتلاكات و المؤونات..... 197

المطلب الثالث: المعالجة الجبائية لفوائض القيمة و الإعانات..... 210

المبحث الثالث: الإطار المحاسبي للضريبة المؤجلة على الأرباح على ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري..... 216

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الضريبة المؤجلة على الأرباح في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري.... 217

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة على الأرباح على ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري..... 221

المطلب الثالث: مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية..... 233

المبحث الرابع: عرض و تحليل البيانات و اختبار الفرضيات..... 238

المطلب الأول: تقديم الدراسة الميدانية و استمارة الاستبيان..... 239

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة..... 246

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة و تحليل النتائج..... 250

خلاصة الفصل الثالث..... 261

الخاتمة العامة..... 263

المراجـــــــع

الملاحـــــــق

❖ قائمة الأشكـال

رقم الشكل	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	مراحل التوحيد المحاسبي	14
02	كيفية إعداد و تبني المعايير المحاسبية الدولية من طرف IASB	36
03	المحددات الخاصة بالكفاءة في ميدان المراجعة	149
04	كيفية تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية	192
05	كيفية حساب النتيجة الجبائية مع الأخذ بعين الاعتبار للفروقات الدائمة و الفروقات المؤقتة	228
06	تلخيص الدورة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات	231
07	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	247
08	توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية	247
09	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	248
10	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	248
11	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	249
12	توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة المؤسسة	249

❖ قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	مقارنة بين النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني و النموذج المحاسبي الأوروبي	08
02	الهيئات المحاسبية المساهمة في إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC	26
03	الإطار المفاهيمي للجنة المعايير المحاسبية الدولية	42
04	تصنيف المعايير المحاسبية الدولية السارية إلى غاية 2012	43
05	توزيع حسابات الأصناف في شكل مجموعات وفقا لـ PCN	53
06	المواد موضوع إحالات على نصوص تنظيمية – القانون رقم 07-11-	69
07	المواد موضوع إحالات على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية – المرسوم التنفيذي رقم 08-156 –	70
08	توزيع حسابات الأصناف في شكل مجموعات وفقا لـ SCF	76
09	تاريخ نشأة و تطور المعيار المحاسبي الدولي "IAS 12"	109
10	مقارنة المعيار IAS 12 الأصلي و المعيار IAS 12 المعدل	110
11	طبيعة الفرق المؤقت و الضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي و الضريبي – عناصر الأصول –	124
12	طبيعة الفرق المؤقت و الضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي و الضريبي – عناصر الخصوم –	125
13	طبيعة الفرق المؤقت و الضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي و الضريبي – عناصر الأعباء –	125
14	طبيعة الفرق المؤقت و الضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي و الضريبي – عناصر النواتج –	125
15	سنوات الخبرة كمحدد لتقييم مستوى كفاءة المراجع	149
16	نموذج لاستبيان خاص بمراجعة الملاحق الخاصة بالضرائب المؤجلة	155
17	العقوبات الناتجة عن التأخر في تقديم التصريح السنوي	181
18	الغرامات الناتجة عن التأخر في تقديم التصريح السنوي في حالة الإعفاء أو تسجيل نتيجة سالبة	181
19	هيكلة حساب النتائج حسب الطبيعة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري	188
20	هيكلة حساب النتائج حسب الوظيفة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري	190
21	شروط خصم أهم الأعباء الأخرى القابلة للدفع	196
22	النظام الجبائي المطبق على فوائض القيمة غير المعاد استثمارها	212

23	الفرضيات و المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح	218
24	نموذج لجدول حساب و تصنيف الضرائب المجلة	223
25	مصادر الفروقات الدائمة على ضوء التشريع الجبائي الجزائري	224
26	مصادر الفروقات المؤقتة على ضوء التشريع الجبائي الجزائري	225
27	نوع الضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي	226
28	مصادر التخفيض الضريبي على ضوء التشريع الجبائي الجزائري	227
29	قائمة الحسابات الخاصة بالتسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح وفقا للنظام المحاسبي المالي	229
30	قواعد سير الحسابات الخاصة بالضريبة على الأرباح طبقا للنظام المحاسبي المالي	230
31	عدد الاستمارات الموزعة و المستلمة	241
32	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	247
33	توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية	247
34	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	248
35	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	248
36	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	249
37	توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة المؤسسة	249
38	نتائج الاختبار (**T**) للعينة الواحدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بطريقة الضريبة المؤجلة	250
39	نتائج الاختبار (**T**) لدواعي عدم تطبيق المؤسسات الجزائرية لطريقة الضريبة المؤجلة	251
40	نتائج الاختبار (**T**) للعينة الواحدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بمقاربة الميزانية	253
41	نتائج الاختبار (**T**) للعينة الواحدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة	254
42	نتائج الاختبار (**T**) للعينة الواحدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات تقييم الضريبة المؤجلة **– الجزء 1–**	255
43	نتائج الاختبار (**T**) للعينة الواحدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات تقييم الضريبة المؤجلة **– الجزء 1–**	256
44	نتائج الاختبار (**T**) للعينة الواحدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات عرض الضريبة المؤجلة	258
45	نتائج الاختبار (**T**) للعينة الواحدة لمدى مدى التحكم في تحديد الفروقات الضريبية	259
46	نتائج الاختبار (**T**) للعينة الواحدة لمدى إيفاء البيئة الجزائرية بمقومات التوافق و تطبيق الضريبة المؤجلة	260

❖ قائمة الاختصارات المستعملة

الاختصار	الكتابة الكاملة للاختصار باللغة الأجنبية	الكتابة الكاملة للاختصار باللغة العربية
AAB	African Accounting Board	مجلس المحاسبة الإفريقي
ASCA	The International Arab Society Certified Accountants	المجمع العربي للمحاسبين القانونيين
CIDTA	Code des impôts directs et taxes assimilées	قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
DDB	Double Declining balance method of depreciation	الاهتلاك بطريقة الرصيد المتناقص المزدوج
EPIC	Etablissements publics à caractère industriel et commercial	الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري
EURL	Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée	المؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة
FAS	Financial Accounting Standard	معايير المحاسبة المالية
FASB	Financial Accounting Standard Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
FEE	Fédération des Experts-Comptables Européens	الإتحاد إلى فدرالية المحاسبين الأوروبيين
FIFO	First In First Out	طريقة الداخل أولا الخارج أولا
IAS	International accounting standards	المعايير المحاسبية الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IBS	Impôts sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
IFAC	The International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee	لجنة تفسيرات المعايير الدولية للإفصاح المالي
IFRS	International Financial Reporting Statement	المعايير الدولية للتقرير المالي
IOB	Intermédiaires en Opérations	نشاط وسطاء عمليات البورصة
IOSCO	International Organization of Securities Commissions	منظمة البورصات العالمية
IRG	Impôt sur le Revenu Global	ضريبة على الدخل الإجمالي
LIFO	Last In First Out	طريقة الداخل أخيرا الخارج أولا
OAIC	Office Algérien Interprofessionnel des Céréales	الديوان الجزائري المهني للحبوب
PCN	Plan comptable national	المخطط المحاسبي الوطني
PCS	Plan Comptable Sectoriel	مخطط محاسبي قطاعي
SAC	Standard Advisory Council	المجلس الاستشاري للمعايير
SAFA	South Asian Federation of Accountants	إتحاد المحاسبين لجنوب آسيا
SARL	Sociétés à responsabilité limitée	الشركات ذات المسؤولية المحدودة
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SCS	société en commandité simple	الشركات ذات التوصية البسيطة
SEC	Security And Exchanges Commission	هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية
SIC	Standing Interpretation Committee	لجنة التفسيرات
SNC	Sociétés en nom collectif	شركات التضامن
SPA	sociétés par actions	شركات المساهمة
SYD	Sum of the years digits method of depreciation	الاهتلاك بطريقة مجموع أرقام السنوات
UE	Union Européen	الإتحاد الأوروبي
UEC	Union Européen des Comptables	إتحاد المحاسبين الأوروبي
UN	United Nations	الأمم المتحدة
UN	United Nations	الأمم المتحدة

المقدمة العامة

المقدمـــــــة العـــامـــــــة

1. تمهيد

لقد أدى انهيار جدار برلين في سنة 1988 ،و الذي صاحبه تدهور الاقتصاديات الاشتراكية الموالية للقطب السوفيتي،إلى بروز ظاهرة الانتقال إلى اقتصاد السوق- عبارة مجمع عليها من قبل خبراء الانتقال و مقاربة ضمنيا للرأسمالية- في معظم الدول التي كانت منطوية تحت لواء الاشتراكية (بما فيها الجزائر) كنظام اقتصادي جديد بمثابة حل عقلاني للأنظمة الاقتصادية الاشتراكية.

هذا الانتقال من نظام اقتصادي مركزي و مخطط إلى اقتصاد السوق أجبر الدولة الجزائرية على إطلاق حزمة من الإصلاحات الاقتصادية العميقة و الضرورية بغية الاستجابة للأهداف المنبثقة من النظام الاقتصادي الجديد المزمع تبنيه،والتي تمس: سياسات الاستقرار على مستوى الاقتصاد الكلي،التبادل الحر،بروز الأسواق الحرة، تحرير الأسعار،الانسحاب التدريجي للدولة من الفضاء الاقتصادي ،خوصصة المؤسسات العمومية لتصبح مؤسسات ذات رؤوس أموال خاصة بحتة وإعادة النظر في المؤسسة و دور الدولة.

و هكذا فقد ساقت الاختيارات الإستراتيجية الاقتصادية و التوجهات السياسية الجديدة الجزائر إلى الانضمام لميكانزمات العولمة ، التفاعل مع المستجدات البيئية الدولية و تبني المعايير الأكثر انتشارا و تبنيا في الفضاء الاقتصادي العالمي .

و في هذا السياق، فقد اقتضى التوجه الجديد للاقتصاد الوطني نحو اقتصاد السوق إعادة النظر في الجانب المحاسبي و ضرورة تبني المؤسسات الاقتصادية لمحاسبة تتماشى و خصائص النظام الاقتصادي الجديد المتبنى، و في هذا الإطار يؤكد الكاتب Ainsi Andreff في كتابه " La crise des économies socialistes"[1] بأن التسيير الخاص و المنطوي تحت لواء اقتصاد السوق (للمؤسسات العمومية و الخاصة) يرتكز على محاسبة مختلفة كلية و إجمالا على تلك المحاسبة التي كانت مهيمنة في ظل الاقتصاديات ذات الطابع المركزي و المخطط. وعليه فإن الأمر يتعلق بتبني محاسبة تجارية ذات قيد مزدوج مصادق عليها في إطار تنظيمي و مدعمة بمخطط محاسبي ذو طابع غربي، بحيث يعكف على تطبيقها بفضل خبرات مكتسبة عن طريق التكوين و عن طريق التحكم في التقنيات المحاسبية المستعملة في دول الغرب . لقد كانت المحاسبة في عهد النظام الاقتصادي الاشتراكي بمثابة مهمة ذات قانون أساسي هش وغير جذابة ، أما فيما يتعلق بمهنة المحاسبة فلم تحظ بالمكانة المرموقة المناسبة لها.

علاوة على هذا، فقد صرح Jaruga في مقاله المعنون بـ « Accounting issues arising in the context of the transition to market economies: the experiences of Poland »[2] بأن " الانتقال من اقتصاد مركزي و موجه إلى اقتصاد السوق يؤثر أيضا على المفاهيم و المبادئ المحاسبية التي كانت مصممة للتخطيط ،للتسيير وللمراقبة الإدارية

[1] Andreff, W. ; La crise des économies socialistes : la rupture d'un système ; Presses universitaires de Grenoble.;1993 ; P :355.

[2] Jaruga, A. ; Accounting issues arising in the context of the transition to market economies: the experiences of Poland ; Accounting reform in central and eastern Europe ;Paris ;1995 ; P :40.

لصالح للدولة، حيث أن هذا الانتقال يتطلب تغييرات جذرية مناسبة على مستوى النظام المحاسبي. إذ أنه في ظل عمل المؤسسات التجارية الخاصة و المؤسسات المشتركة les joint-ventures وفقا لشروط السوق،ونظرا للمتطلبات الجديدة للمستعملين الجدد فيما يخص المعلومة المرتبطة بالوضعية المالية و الأداء الاقتصادي للمؤسسة، بات من المنطق ومن الضروري اختيار النظام المحاسبي الذي يتلاءم والنظام الاقتصادي الجديد المتبنى".

و من هذا المنطلق، فقد أصبح الإصلاح المحاسبي من بين أكبر ورشات الإصلاح الحتمية و الضرورية لمواكبة مسار الانتقال إلى اقتصاد السوق.

و في هذا الإطار، فإنه حري بنا التذكير بأن المحاسبة هي نظام معلومات تتمثل وظيفته الأساسية في توفير معلومة اقتصادية و مالية حول المؤسسة وفقا لقواعد و معايير متعارف و متفق عليها ،بغية بلوغ أهداف ذات صلة بالمراقبة والمساعدة على اتخاذ القرار في مجالات التسيير . حيث يخضع إنتاج هذه المعلومة إلى جملة من الاتفاقيات المرتبطة بالتفسير و بالعرض الشكلي للواقع الاقتصادي وفقا للنظام الاقتصادي المعتمد.

و في هذا السياق الجديد لانتقال الجزائر إلى اقتصاد السوق وتبنيها لخيار الانضمام إلى آليات العولمة والمواءمة العالمية للقواعد المحاسبية، وأخذا بعين الاعتبار لمقتضيات البنك الدولي ، قرر المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) تأسيس نظام محاسبي وطني جديد للمحاسبة في الجزائر. وهكذا، تم إعداد (في سنة 2001) مشروع نظام محاسبي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS من طرف فرقة عمل متكونة منممثلين عن مجاس المحاسبة الوطني (الجزائري)،خبراء محاسبيين جزائريين،ممثلين عن المجلس الأعلى لمصف الخبراء المحاسبيين – الفرنسي- (Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts comptables en France) و الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes en France) في إطار برنامج بتمويل من قبل البنك الدولي.

و منذ ذلك الحين، فقد كان مشروع النظام المحاسبي عرضة لجملة من التغييرات و التنقيحات و التي من أبرزها تلكم التي كانت بعنوان " مشروع النظام المحاسبي 4 المعدل في مارس 2004" .

و في 12 جويلية 2006 ،عرض مشروع النظام المحاسبي المالي على مجلس الحكومة للدراسة و المصادقة، حيث توجت هذه العملية بسن و نشر القانون رقم 11/07 (المتضمن للنظام المحاسبي المالي الجديد) في الجريدة الرسمية بتاريخ 11/25/ 2007،و الذي علق تاريخ تنفيذه إلى غاية بداية سنة 2010 عن طريق الأمر رقم02/08 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2008.

و قد أعقب القانون المذكور أعلاه نشر القرار 2008/07/26 ،المحدد لقواعد التقييم، المحاسبة و محتوى الكشوف و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد، في الجريدة الرسمية بتاريخ 2009/03/25.

ولقد تم اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد بهدف الاستجابة لبعض الأهداف و التي من أبرزها تعزيز الصورة الصادقة للقوائم المالية في فضاء اقتصادي متميز بالانفتاح الحتمي على الأسواق الخارجية، في سبيل توفير معلومة مالية مستندة إلى معايير محاسبية مقبولة و متعارف عليها عالميا ، ذات جودة عالية، مفهومة ، واضحة و مطلع عليها بصفة كاملة من قبل كل الأطراف المتعاملين و الفاعلين في السوق.

غير أن النظام المحاسبي المالي الجديد لا يمكنه لعب الدور الموعز إليه بصفة كاملة ، و المتمثل في توفير معلومة مالية صادقة تعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة ، إذا علم بأن المحيط المحاسبي الجزائري يتميز بشدة ارتباطه بالتشريع الجبائي (دول ذات نظام محاسبي مرتبط بالجباية) ، الأمر الذي يمكن أن يساهم في تشويه المعلومة "الصادقة" التي تمثل حجر الزاوية ،و التي من المفروض أن توفرها القوائم المالية التي يتم إعدادها طبقا للنظام المحاسبي المالي الجديد .

تعد **الضريبة المؤجلة** (**L'impôt différé**) قضية من القضايا المحاسبية التي تندرج في صميم الإشكالية المتصلة بالعلاقة بين النظام المحاسبي و النظام الجبائي، و يتمثل الإخضاع المؤجل (L'imposition différée) في إرفاق العبء أوالإقتصاد الضريبي على أرباح الشركات إلى حدثه المنشئ (Fait Générateur) طبقا لما ينص عليه مبدأ استقلالية (فصل أو تخصيص) الدورات المحاسبية أو مبدأ إرفاق أعباء و نواتج الدورة المحاسبية المعنية.

إذ أن مصدر هذه الوضعية (الضريبة المؤجلة) يكمن في الاختلافات المؤقتة (différences temporaires) التي تنشأ بين الأعباء و النواتج من الناحيتين المحاسبية و الجبائية و كذا الفروقات الزمنية (différences temporelles) بين القيم المحاسبية و القيم الجبائية التي تخص أصول و خصوم الميزانية جراء اختلاف الأهداف التي تصبوا إليها كل من النظام المحاسبي (الموجه لتوفير معلومة لمختلف الأطراف الفاعلة – les parties prenantes – تصب في إطار إقتصادي محض) و النظام الجبائي (الذي يهدف في المقام الأول إلى ضمان حق الدولة المتعلق بوعاء حساب الضريبة على الأرباح و كذا تحصيلها و هذا من خلال تصور قانوني بحت) .

و استنادا للمعايير المحاسبية الدولية، فإن عبء الضريبة على الأرباح يتركب من عنصرين أساسيين هما :الضريبة الجارية و الضريبة المؤجلة.

حيث تتمثل **الضريبة الجارية** (**l'impôt courant**) في الضريبة على الأرباح التي تجب على المؤسسة تسديدها للإدارة الجبائية، و يتم تقييمها عن طريق تطبيق معدل الضريبة الساري المفعول على النتيجة الجبائية للمؤسسة، هاته الأخيرة يتم تحديدها انطلاقا من النتيجة المحاسبية التي تخضع لبعض التعديلات على مستوى الأعباء و النواتج وفقا لما ينص عليه التشريع الجبائي المطبق في المحيط الاقتصادي الذي تنشط في المؤسسة.

أما **الضريبة المؤجلة** (**l'impôt différé**) فهي تقتضي الاعتراف بجميع التأثيرات الجبائية الناتجة من الفروقات الزمنية (التوقيتية) في الأخذ بعين الاعتبار لقواعد الأصول و الخصوم لأغراض جبائية أو محاسبية، هذا ما يفضي إلى بروز أصول ضريبية مؤجلة أو/ وخصوم ضريبية مؤجلة يكون لها أثرا على التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، أما فيما يتعلق بالفروقات الدائمة فإنه لا يتمخض عنها ضرائب مؤجلة مدينة أو دائنة و هذا نظرا لكون آثارها لا تنعكس خلال الدورة أو الدورات اللاحقة.

و تتمثل **الفروقات** (**الاختلافات**) **الدائمة** (**Différences permanentes**) في تلك الفروقات التي تنشأ في دورة معينة، و لا تنعكس آثارها في دورة أو دورات لاحقة (irréversibles) ، أي أنه لا يوجد لهذه الفروق أي آثار ضريبية مؤجلة تؤدي إلى اقتطاعات ضريبية أو مبالغ خاضعة للضريبة في المستقبل ، نظرا لكون أثرها نهائي،غير رجعي و لا يحدث أي إضافة أو اقتصاد في الضريبة خلال الدورات اللاحقة .

بينما تعتبر **الفروقات (الاختلافات) الزمنية (Différences temporelles)** الحجر الزاوية لطريقة الضريبة المؤجلة،وهي فروقات تنشأ في دورة معينة بين القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم وقاعدته الضريبية ، نتيجة التفاوت الزمني بين الإثبات المحاسبي للأصل أو الخصم من منظور محاسبي و الإثبات الجبائي للأصل أو الخصم وفقا للتشريع الجبائي،والتي تنعكس آثارها على مستوى الدورات المحاسبية اللاحقة من خلال ظهور وضعية جبائية مؤجلة تأخذ شكل أصول ضريبية مؤجلة (اقتصاد ضريبي) أو/وخصوم ضريبية مؤجلة (مستحقات ضريبية)،يكون لها تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة.

و في سبيل معاينة و تحليل الممارسات المحاسبية المرتبطة بالضريبة المؤجلة، فقد خلصت دراسة علمية [1]، انصبت أساسا على المؤسسات الفرنسية المسعرة في سوق البورصة لباريس و المدرجة في مؤشر CAC 40 لسنتي 1998-1999، إلى وجود فقر فاضح للقوائم المالية فيما يتعلق بمسألة الضرائب المؤجلة. و علاوة على هذا، فقد تم ملاحظة عدم تناسق بين ما تنص علية المعايير المحاسبية الدولية و بين الممارسات التقنية المحاسبية ذات الصلة بطريقة حساب الضرائب المؤجلة،هاتان النقطتان تضافان إلى مدى تعقيد و صعوبة الاستيعاب (المفاهيمي و التقني) للقواعد المنصوص عليها من قبل المعايير المحاسبية التي ترتبط بالضرائب المؤجلة.

و في هذا السياق، فإن بحثنا يندرج في الإطار العام للإشكالية الميدانية التي تخص واقع المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح وفقا لما تقتضيه المعايير المحاسبية الدولية و طبقا لما ينص عليه النظام المحاسبي المالي الجزائري، أي بالإستناد إلى طريقة الضرائب المؤجلة، في المحيط الجزائري سواء من الناحية الشكلية (أي مدى ظهورها و إدراجها في القوائم المالية) أو من ناحية المحتوى (ذي الصلة بطرق و قواعد معالجة الضرائب المؤجلة) التي تمثل المخرجات الأساسية العاكسة لدرجة استيعاب المحيط المحاسبي الجزائري لطريقة الضرائب المؤجلة التي تعتبر بمثابة حجر الزاوية بالنسبة للنظام المحاسبي المالي المتبنى في إطار الانتقال إلى اقتصاد السوق الذي يعتمد على الشفافية التامة في المعلومة التي يصدرها الأطراف الفاعلون في السوق.

2. طرح الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية

و في هذا الصدد ، تتبلور معالم **الإشكالية الرئيسية** لبحثنا هذا الموسوم بـ" **دراسة تحليلية للضريبة المؤجلة على الأرباح في الجزائر – الممارسات و الانعكاسات على ضوء النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية–** " على النحو الآتي :

هل متطلبات التزام المؤسسات الجزائرية بالمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة على الأرباح وفقا للنظام المحاسبي المالي ،المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، متوفرة في البيئة الجزائرية في إطار التوجه إلى اقتصاد السوق؟

[1] Eric DELESALLE ; l'impôt différé : des pratiques comptables à améliorer ; Congrès « «Association Francophone de Comptabilité (ACF) » ;2001 ;France ;P :04.

ويمكن أن تتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية **مجموعة من الأسئلة الفرعية** نعرضها كما يلي:

1. فيما تتمثل إسهامات النظام المحاسبي الدولي بغية الحد من إشكالية التشويه الجبائي للمعلومة الاقتصادية للقوائم المالية ؟

2. ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة على الأرباح؟

3. ما مدى التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، على مستوى قوائمها المالية؟

4. ما مدى موافقة الممارسات المحاسبية للمؤسسات الجزائرية ذات الصلة بالمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة على الأرباح للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية ؟

5. هل المتطلبات البيئية الضرورية لضمان تطبيق جيد للمعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالضريبة المؤجلة على الأرباح متوفرة في البيئة الجزائرية ؟

3. صياغة فرضيات البحث

و تنبثق عن هذه الفرضية الرئيسية **زمرة من الفرضيات الفرعية**، و التي يمكن إيرادها على النحو الموالي:

1. تهدف المعايير المحاسبية الدولية إلى إعطاء صورة اقتصادية صادقة لأداء المؤسسة و وضعيتها المالية، غير أن هذا الهدف يمكن أن يكون محدودا إذا علم بأن هناك فوارق بين النظام المحاسبي و النظام الجبائي إزاء قواعد حساب النتيجتين المحاسبية و الجبائية، و من أجل الحد من هذه الإشكالية، فقد تم إدراج طريقة الإخضاع المؤجل أو طريقة الضريبة المؤجلة التي تم تبنيها في النظام المحاسبي المالي الجديد بغية تعزيز صورة المعلومة التي تفرزها القوائم المالية، بيد أن هذه الطريقة الجديدة تبقى محدودة إذا علم بأنها عاجزة عن معالجة بعض الاختلافات الموسومة بالاختلافات الدائمة « divergences (décalages) permanentes ».

2. من أهم مميزات المعايير المحاسبية الدولية هو تأقلمها مع الواقع الاقتصادي، هذا ما يجعلها في تطور مع مرور الزمن،و بما أن النظام المحاسبي المالي الجديد الصادر رسميا بتاريخ 25 مارس 2009 ما هو إلا نسخة مطابقة للأصل لمشروع المجلس الوطني للمحاسبة الذي خضع لآخر تنقيح بتاريخ جويلية 2006 ، فإنه يمكن الاستناد إلى فرضية و جود بعض الفروقات بين النظام المالي المحاسبي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة على الأرباح.

3. على ضوء حداثة التجربة الجزائرية في مجال المعايير المحاسبية الدولية و التي تضاف إلى عدم إلزامية التشريع الجبائي لتطبيق طريقة الإخضاع المؤجل، الصعوبة و التعقيد المفاهيمي و التقني لقضية الضرائب المؤجلة، نقص التعليمات،التوجيهات و المنشورات الرسمية المفسرة لهذا الموضوع ،و كذا العجز الفادح على المستويين الأكاديمي والمهني فيما يتعلق بالتحكم في مسألة معالجة الضرائب المؤجلة، فإنه يمكن صياغة فرضية عدم التزام أغلبية المؤسسات الجزائرية بتطبيق و بمتطلبات الإفصاح على الضريبة على الأرباح وفقا لطريقة الضريبة المؤجلة المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية.

4. نقص المستندات التوضيحية و المفسرة و طبيعة نوعية التأطير الأكاديمي و المهني التي يشهدها المحيط المحاسبي الجزائري تؤدي بنا إلى صياغة الفرضية التي فحواها بأن الممارسات المحاسبية الجزائرية فيما يتعلق بالمعالجة التقنية للضرائب المؤجلة على مستوى المؤسسة الجزائرية لا تتوافق في معظمها مع ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية،بالإضافة إلى الغموض الذي يسود الطريقة المتبناة في الجانب الميداني (تبني الطريقة القديمة التي تعتمد على جدول حسابات النتائج بدلا من تطبيق الطريقة الجديدة التي تستند على عناصر الميزانية المحاسبية).

5. حتى يتسنى تطبيق طريقة الضرائب المؤجلة في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية على أحسن وجه، فإنه ينبغي الأخذ بعين الاعتبار المحاور الموالية ، إذ أنه بتحليلنا المبدئي للمحيط الجزائري، فإنه بإمكاننا معاينة عجز واضح :

- على مستوى التأطير الأكاديمي و العلمي (المعاهد،المدارس،الجامعات..) الذي يعتبر الحجر الزاوية لمهنة المحاسبة بغية ضمان تطبيق جيد للنظام المحاسبي المالي و بالتالي المساهمة في بلوغ الأهداف المنشودة منه في إطار الانتقال إلى اقتصاد السوق.
- على مستوى التأطير المهني(مكاتب المراجعة ، الخبرة المحاسبية و المؤسسات) و الذي لا يمكن أن يعطي ثماره المرغوب فيها في ظل عجز المستوى الأول المذكور أعلاه عن ضمان مخرجات ذات معارف و ومستوى نظري قاعدي يسمح لها إدراكا و استيعابا جيدا و تأقلما سريعا مع الواقع المهني.
- على مستوى الهيئات الرسمية : إذ نشهد غياب الإرادة الفعلية لتطبيق النظام المحاسبي المالي بطريقة سليمة خاصة في شقه المتعلق بمسألة الضرائب المؤجلة. حيث أنه ماعدا النقاط الثلاثة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي التي تنص على تطبيق الإخضاع المؤجل (3-334 ; 2-334 ; 1-334) ، لم يتم إصدار أي مستند توضيحي و تفسيري رسمي على الأقل بالنسبة للإطارات الجبائية التي تلعب دورا هاما في تعزيز تطبيق هذه الطريقة و التي تبق أهميتها و مزاياها غير مدركة بصفة جدية من قبل الأطراف الأكاديمية، المهنية و مسئولي المؤسسات.

4. أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى الوصول إلى **مجموعة من الأهداف**، نوجزها فيما يلي:

- إلقاء الضوء على العلاقة المتصلة بين الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر باتجاه اقتصاد السوق و تأثيرها على المستوى المحاسبي.
- بيان الجوانب المرتبطة بإشكالية الضرائب المؤجلة و إسهامات النظام المحاسبي المالي في هذا الصدد في سبيل تعزيز الصورة الصادقة للمعلومة المدرجة في القوائم المالية .
- الإتاحة بين أيدي الأطراف الفاعلة في الميدان المحاسبي منهجية ميدانية لمعالجة الضرائب المؤجلة طبقا للنظام المحاسبي المالي.
- محاولة تسليط الضوء على واقع الممارسات المحاسبية ذات الصلة بالمعالجة المحاسبية للجانب الجبائي سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون في بلد يتميز بمرحلة الانتقال إلى اقتصاد السوق.
- محاولة تحليل و ترجمة النتائج المتصلة بحقيقة و واقع الممارسات المحاسبية الجزائرية في شقها الخاص بالضرائب المؤجلة، و هذا على ضوء المعطيات المستقاة من المحيط الاقتصادي الجزائري و الأطراف الفاعلة فيه.

5. أهمية البحث:

تتجلى **أهمية هذا البحث** في النقاط التالية :

- أهمية طريقة الإخضاع المؤجل تجد تبريرها في أهمية جودة المعلومة المحاسبية– التي تعززها الأخذ بعين الاعتبار للجزء المتعلق بالضرائب المؤجلة– و التي لا يتوانى طلبها من قبل جميع الأطراف الفاعلين في المحيط الاقتصادي للمؤسسة.

و هكذا، فإن الصيغة " لماذا" المتصلة بمسألة الأخذ بعين الاعتبار للجانب الجبائي تندرج في إطار الهدف المنتظر من النظام المحاسبي المالي الجديد (المستمد من المعايير المحاسبية الدولية)، أي تعزيز الصورة الصادقة للقوائم المالية ، الأمر الذي يفرض على المؤسسة امتثالها للمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف و المقبول بها دوليا خاصة تلك المتعلقة باستقلالية الدورات الحاسبية و ذات الصلة بالحيطة و الحذر.

و تتسع رقعة هذه الأهمية إذا علم بأن المهنيين المحاسبيين يتفقون بشأن الجانب التعقيدي و الصعوبة التقنية التي تميز معالجة الجانب الجبائي من الناحية المحاسبية. الأمر الذي جعل من المعيار رقم 12: "الضريبة على النتيجة" من بين زمرة المعايير التي تتميز بالصعوبة و التعقيد .

و على المستوى الوطني، فإن أهمية أخذ الجانب الجبائي بعين الاعتبار تتجسد من خلال المادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (المكمل و المعدل بقانون المالية التكميلي لسنة 2009) التي تنص على أنه "***يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي الجديد مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة على وعاء الضريبة***"، هذا ما يثبت الارتباط الوثيق الموجود بين المحاسبة كأداة لتسيير المؤسسة و وسيلة لتوفير المعلومة للأطراف الفاعلة في المحيط الاقتصادي، و التشريع الجبائي الذي يحدد من خلال المحاسبة قواعد حساب وعاء الضريبة على الأرباح التي يجب دفعها لخزينة الدولة.

هذا الارتباط بين المحاسبة و الجباية يجب التكفل به من الناحية المحاسبية في سبيل الحيلولة من دون السماح للقوائم المالية بتوفير صورة جزئية، مشوهة و يشوبها الغموض، الأمر الذي يمكن أن يؤثر سلبيا على الغرض الذي قامت من أجله الإصلاحات المحاسبية في الجزائر ، والتي توجت بإصدار النظام المحاسبي المالي الجديد بتاريخ 25 نوفمبر 2009.

- تنبع أهمية المعايير المحاسبية الدولية من توجه العديد من الدول إلى تبنيها (أكثر من 90 دولة) ، و تزداد هذه الأهمية إذا علم بأن الولايات المتحدة الأمريكية سائرة نحو التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ، حيث نشرت سلطة ضبط الأسواق الأمريكية (*Securities Exchange Commission*) بتاريخ 14 نوفمبر 2008 مسودة (165 صفحة) للاستقبال الآراء إلى غاية 2009/02/19 بعنوان : [1] *" RoadMap for the potential use of the financial statements prepared in accordance with international reporting standards by US issuers "*

نتيجة تزايد نبرة العولمة في المعايير المحاسبية وظهور ملامح وأسس كيان دولي متماسك من المعايير المحاسبية الدولية،ووقوع بعض الكوارث المحاسبية في أمريكا في مطلع هذا القرن.

[1] Robert OBERT; Les Etats unis vont-ils abandonner leurs propres normes pour les IFRS ; Revue Française de Comptabilité ; N°418 ; Février 2009;P : 06.

– التوجه الحالي للاقتصاد الوطني نحو اقتصاد السوق و ما يقتضيه من تشجيع استقطاب الاستثمار الأجنبي والمحلي، إذ أن التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من شأنه طمأنة المستثمرين الخارجيين والمحليين من خلال الاعتماد عليها في وإعداد التقارير المالية ، الأمر الذي ينعكس إيجابيا على واقع الاقتصاد المحلي و يسهم في مواكبة العالم في ظل مفهوم العولمة.

6. أسباب اختيار الموضوع:

و من الدواعي التي رغبتنا في الخوض في هذا الموضوع هي قلة إن لم نقل ندرة الدراسات والبحوث الجامعية، حسب اطلاعنا، التي تعرضت للمعايير المحاسبية الدولية من منظور الجانب الجبائي بالإضافة إلى أن هذا موضوع متعلق أساسا بالتطور الاقتصادي الذي تشهده الجزائر والاتجاه نحو اقتصاد السوق وما يتطلبه من مشاركة كافة الفعاليات الاقتصادية والحاجة إلى تطوير كافة النظم الإدارية والمالية المطبقة في الشركات ، ولاسيما السعي نحو تطبيق النظم العالمية في هذا المجال.

7. الدراسات السابقة

من بين أهم الدراسات و البحوث التي كان موضوعها الضرائب المؤجلة يمكن ذكر ما يلي:

❑ **على الصعيد الدولي:**

يمكن تلخيص أبرز و أهم الدراسات التي تعرضت لموضوع الضرائب المؤجلة على الصعيد الدولي على النحو الموالي:

1. دراسة (Lee, B.B ;1998) بعنوان "Better approximation of deferred taxes"[1]

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أخطاء قياس النتيجة المحاسبية الناتجة من المغالاة في تقييم الضرائب المؤجلة، إذ أنه يمكن للطرق المتبناة من قبل المؤسسات في تقييم الضرائب المؤجلة أن تساهم في وجود أخطاء على مستوى قياس النتيجة المحاسبية.

و لقد تم استعمال نموذج انحدار متعدد المتغيرات يربط العلاقة بين القيمة السوقية للسهم ، مع النتيجة قبل الضريبة المؤجلة، الضرائب المؤجلة و العناصر الأخرى غير العادية.و تم اختبار هذا النموذج على عينة من المؤسسات المسعرة في الولايات المتحدة الأمريكية خلال الفترة 1991-1985.

و كانت النتائج المتوصل إليها تبرز بأنه لا توجد علاقة قوية بين الضرائب المؤجلة و القيمة السوقية للسهم، و لكن قوة هذه العلاقة تزداد عندما يتم تقسيم الضرائب المؤجلة إلى عبء الضريبة المؤجلة للدورة و الضرائب المؤجلة المحملة على الدورة الجارية.

2. دراسة (Rick C.Laux ; 2013) بعنوان " The association between Deferred Tax Assets and Liabilities and Future Tax Payments"[2]

كان هدف هذه الدراسة فحص مدى توفير الضرائب المؤجلة لمعلومة ذات مصداقية حول التسديدات الضريبية المستقبلية.

---

[1] Lee, B.B. ;Better approximation of deferred taxes ; American Business Review ; 1998 ;pp. 74-85.

[2] Rick C.Laux ; The association between Deferred Tax Assets and Liabilities and Future Tax Payments ;The Accounting Review ; Vol 88 ;N°04 ;2013 ;PP :1357-1383.

حيث توصل الباحث إلى أن التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة يمكن أن يعطي للمسيرين و المستثمرين نظرة أولية حول التسديدات الضريبية المستقبلية إزاء الإدراة الجبائية.

و تم التوصل إلى هذه النتيجة بالاستعانة بنموذج محاسبي و باعتماد الأسلوب الوصفي التحليلي أيضا.

3. دراسة (Bernard OLIVERO, Nadia SBEI TRABELSI ; 2008) بعنوان " Analyse de l'effet des impôts différés sur le contenu informationnel du résultat: cas des firmes utilisant les normes internationales et les normes américaines"[1]

كان هدف هذه الدراسة تحليل الضرائب المؤجلة على مستوى القوائم المالية لعينتين من المؤسسات المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية و المؤسسات المطبقة لمعايير المحاسبة الأمريكية خلا ل الفترة الممتدة من سنة 1994 إلى غاية سنة 2003، و تم الاعتماد على نموذج التقييم المحاسبي Easton و كذا الأسلوب التحليلي الوصفي،حيث أظهرت النتائج المتوصل إليها أن مراجعة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12: الضرائب المؤجلة ساهم في التقارب مابين المعايير المحاسبة الدولية و المعايير المحاسبة الأمريكية.

4. دراسة (Eric DELESALLE; 2001) بعنوان " l'impôt différé : des pratiques comptables à améliorer"[2]

هدفت هذه الدراسة إلى معاينة و تحليل الممارسات المحاسبية المرتبطة بالضريبة المؤجلة، حيث انصبت أساسا على المؤسسات الفرنسية المسعرة في سوق البورصة لباريس و المدرجة في مؤشر CAC 40 لسنتي 1998-1999، و اعتمد فيها الأسلوب الوصفي التحليلي، وأبرزت النتائج المتوصل إليها إلى وجود فقر فاضح للقوائم المالية فيما يتعلق بمسألة الضرائب المؤجلة.

و علاوة على هذا، فقد تم ملاحظة عدم تناسق بين ما تنص علية المعايير المحاسبية الدولية وبين الممارسات التقنية المحاسبية ذات الصلة بطريقة حساب الضرائب المؤجلة،هاتان النقطتان تضافان إلى مدى تعقيد و صعوبة الاستيعاب (المفاهيمي و التقني) للقواعد المنصوص عليها من قبل المعايير المحاسبية التي ترتبط بالضرائب المؤجلة.

5. دراسة (Miller,Gregory S,and Skinner, Douglas J ; 1998) بعنوان " Determinants of the valuation allowance for deferred tax assets under SFAS 109"[3]

هدفت الدراسة إلى تقييم مدى التزام المؤسسات الأمريكية بتشكيل مخصص للأصول الضريبية المؤجلة و فق متطلبات المعيار الأمريكي رقم 109، الذي يقضي بأن المستوى المناسب لتشكيل المخصص يعتمد على مستوى الاحتمالية لتحقق الأصول الضريبية المؤجلة للمؤسسة.

---

[1] Bernard OLIVERO, Nadia SBEI TRABELSI ;Analyse de l'effet des impôts différés sur le contenu informationnel du résultat : cas des firmes utilisant les normes internationales et les normes américaines ; Revue « la Comptabilité,le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité » ; France ;2008.

[2] Eric DELESALLE ; Op-Cit ; P :01-18.

[3] Miller,Gregory S,and Skinner, Douglas J ;Determinants of the valuation allowance for deferred tax assets under SFAS 109 ;the accounting review ;Vol 73 ;No 2 ;April 1998 ;pp213-233.

حيث تم جمع المعطيات لحوالي مائتي مؤسسة ، و تم استخدام الأسلوب الوصفي التحليلي لدراسة المعطيات التي تم تجميعها،و تبين أن هناك تباين فيما يخص تشكيل المخصصات من قبل المؤسسات ، حيث أن جزءا منها لم يكون مخصصات ، و البعض الآخر لجأ إلى تشكيل مخصصات لكل أو معظم أصوله الضريبية المؤجلة.

و توصلت الدراسة إلى أن 40% من هذه الفروقات في تشكيل المخصصات ترجع لأسباب تعود لتوقعات الإدارة حول إمكانية تحقق هذه الأصول الضريبية المؤجلة مستقبلا .

6. دراسة (Guenther, David and Sansing ; 2000) بعنوان " Valuation of the firm in the presence of temporary book-tax differences :the role of deferred tax assets and liabilities"[1]

هدفت الدراسة إلى تقييم القيمة السوقية للمؤسسة في حال وجود فروقات ضريبية مؤقتة ، و استخدمت الدراسة نموذجا لحساب قيمة العمليات التي تنشأ عنها الفروقات الضريبية المؤقتة في صورة أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة، كما تم استخدام النموذج للتأكد من نتائج تقييم الضرائب المؤجلة و أثر توقيت انعكاس الفروقات الضريبية المؤجلة على قيمة المؤسسة.

و أظهرت الدراسة أنه في بعض الحالات تختلف القيم الدفترية للالتزامات و الأصول الضريبية المؤجلة عن تلك القيم السوقية،كما أظهرت بأنه يتوقف تقييم الالتزامات و الأصول الضريبية المؤجلة على التوقعات السوقية لحسابات الضرائب المؤجلة المنعكسة، و أن سبب ظهور الالتزام الضريبي يرجع إلى استخدام طرق الاهتلاك المختلفة للأغراض المحاسبية والجبائية.

و توصلت الدراسة إلى أن الضرائب المؤجلة لا تمثل قيمة المؤسسة، و إنما تؤثر على الأرباح و تزودنا بمعلومات للتنبؤ بالأرباح المستقبلية و الجارية.

7. دراسة (Gee,Maria and Mano,Tomoko ; 2006) بعنوان " Accounting for deferred tax in japanese banks and the consequences for their international operations"[2]

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى أهمية الأصول الضريبية المؤجلة في قطاع البنوك اليابانية،بالإضافة إلى مدى تطابق المعايير المحاسبية اليابانية مع المعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بالضرائب المؤجلة.، و اعتمدت هذه الدراسة الأسلوب التحليلي ، حيث توصلت نتائج الدراسة التي أجريت على عينة من البنوك اليابانية إلى عدم وجود فروقات معنوية فيما يتعلق بتوافق المعايير المحاسبية اليابانية مع المعايير المحاسبية الدولية في الشق الخاص بالضرائب المؤجلة.

- **على الصعيد المحلي (الوطني)**

معظم البحوث و الدراسات على مستوى الدكتوراه اكتفت بمعالجة المعايير المحاسبية الدولية أو مشروع النظام المحاسبي

[1] Guenther, David and Sansing ;Valuation of the firm in the presence of temporary book-tax differences :the role of deferred tax assets and liabilities ; the accounting review ; Vol 75 ; No1 ;2000 ; pp 1-12.

[2] Gee,Maria and Mano,Tomoko;Accounting for deferred tax in japanese banks and the consequences for their international operations ;ABAUS ;Vol 42 ;No1 ; 2006 ; pp 1-21

المالي الجديد بشكل إجمالي، غير أنه لم نجد بحثا أو دراسة، في حدود علمنا ، تناول جزءا محددا من المعايير المحاسبية الدولية أو النظام المحاسبي المالي الجديد بالتفصيل، مع المقارنة بينهما و استخلاص أهم الفروقات أو استنتاج أهم جوانب القصور و تشخيص جوانب أهلية البيئة الجزائرية و مؤسساتها من عدمها بالاستناد على دراسة ميدانية وبالاستعانة بالطرق الكمية لتحليل النتائج الميدانية ذات الصلة بالموضوع،خاصة موضوع الضرائب المؤجلة على الأرباح في الجزائر .

❑ **ما يميز الدراسة الحالية على الدراسات السابقة**

على ضوء ما سبق ذكره، يرى الباحث بأن الدراسة الحالية تختلف عن الدراسات السابقة في كونها،في حدود علم الباحث، هي الأولى من نوعها التي تختص بتحليل الضريبة المؤجلة على الأرباح في الجزائر ،في سبيل محاولة تسليط الضوء على واقع الممارسات المحاسبية ذات الصلة بالمعالجة المحاسبية للجانب الجبائي للضريبة المؤجلة على الأرباح سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون في بلد يتميز بمرحلة الانتقال إلى اقتصاد السوق، و هذا من خلال تحليل و ترجمة النتائج المتصلة بحقيقة و واقع الممارسات المحاسبية الجزائرية في شقها الخاص بالضرائب المؤجلة على ضوء المعطيات المستقاة من المحيط الاقتصادي الجزائري و الأطراف الفاعلة فيه.

8. المناهج المتبعة

و من أجل معالجة مختلف التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات المذكورة آنفا، فسيتم **انتهاج المنهج الوصفي والمنهج التحليلي** وذلك بالاعتماد على شتى المراجع و المصادر ذات الصلة بالموضوع ، علاوة عن الاستناد إلى الدراسات السالفة المتعلقة بالموضوع، و كذا الاستعانة ببعض المجلات و المقالات المنشورة .

بالإضافة إلى **الاستعانة بالطرق الكمية** لتحليل النتائج الميدانية ذات الصلة بموضوع بحثنا، و هذا من خلال الاعتماد على الأساليب الإحصائية المناسبة و استخدام البرمجيات الإحصائية الملائمة (**SPSS Statistics 20**) و هذا بهدف اختبار الفرضيات و بيان نتائج وتوصيات الدراسة من خلال عرض، معالجة و تحليل البيانات المتحصل عليها من توزيع استمارة الاستبيان المعدة لهذا الغرض على المؤسسات الجزائرية.

و تمثلت أبرز الأساليب الإحصائية المستخدمة فيما يلي:

- **أساليب الاحصاء الوصفي**: والتي تتمحور أساسا حول الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، ومعامل التباين (الاختلاف) الخاصة بعينة الدراسة.
- **اختبار T للعينة الواحدة** (**One Sample T-test**): من أجل التحقق فيما إذا كان الوسط الحسابي لمتغير ما من متغيرات الدراسة يساوي قيمة ثابتة أم لا.
- **معامل ارتباط Pearson** لتحليل الارتباط بين متغيرين.

9. الخطة العامة للبحث

وعلى هذا الأساس اقتضت الدراسة تناول الموضوع من خلال ثلاثة فصول.

حيث يتطرق **الفصل الأول** إلى واقع المحيط المحاسبي الجزائري في ظل التوافق الدولي مع المعايير المحاسبية الدولية ،و هذا من خلال التعرض إلى واقع المحيط المحاسبي الدولي من جهة (عن طريق إلقاء الضوء على ضرورة التوافق المحاسبي الدولي في ظل تباين الأنظمة المحاسبية الدولية و تقديم لجنة المعايير المحاسبية الدولية كنموذج لضمان التوافق المحاسبي الدولي)، و الخوض في واقع المحيط المحاسبي الجزائري و مدى تأثره بموجة التوافق المحاسبي الدولي، الأمر الذي أفضى إلى تبني نظام محاسبي مالي جديد مستمد أساسا من المعايير المحاسبية الدولية .

بينما يتناول **الفصل الثاني** المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح على ضوء المعايير المحاسبية الدولية،و هذا من خلال عرض القراءة الأدبية لأهم المقاربات ذات الصلة بالتسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح، و التي كانت الممهد لتبني المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بالمعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح، وكذا بيان مفهوم ، تاريخ و أهمية طريقة الضرائب المؤجلة باعتبارها السبيل الوحيد التي تمكن من الحد من التأثير الجبائي على الصورة الصادقة القوائم المالية للمؤسسة.

بالإضافة إلى إلقاء الضوء على خطوات التقييم و العرض المحاسبي للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية، و كذا إبراز أهم الاختلافات الجوهرية الموجودة بين معايير المحاسبة الدولية من جهة، و النظامين المحاسبيين الفرنسي و الأمريكي من جهة أخرى. علاوة على التطرق إلى آلية مراجعة الضرائب المؤجلة على مستوى المؤسسة.

في حين يعتني **الفصل الثالث** بدراسة واقع الممارسات المحاسبية ذات الصلة بالضريبة على الأرباح في البيئة الجزائري ، حيث يهدف هذا الفصل إلى بيان و تحليل النتائج المتصلة بحقيقة و واقع الممارسات المحاسبية الجزائرية في شقها الخاص بالضرائب المؤجلة و درجة توافقها مع النظام المحاسبي المالي الجديد ، و هذا على ضوء المعطيات المستقاة من المحيط الاقتصادي الجزائري و الأطراف الفاعلة فيه ، و على هذا الأساس فإن هذا الفصل سيكون موضوع دراسة كمية مستندة على معطيات الاستبيانات و قاعد بيانات بعض المؤسسات لتسليط الضوء على بعض أوجه القصور التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار و دعمها لاستكمال بناء النظام المحاسبي المالي الجزائري خاصة في شقه المتعلق بالضرائب المؤجلة.

الفصل الأول:

المحيط المحاسبي الجزائري في ظل التوافق الدولي مع المعايير المحاسبية الدولية

تمـهـــيـد

أظهر البعد الدولي المتنامي للأنشطة الاقتصادية أن المحاسبة- باعتبارها وسيلة أساسية للاتصال- تختلف بمحتواها وطرق تطبيقها من بلد لآخر، وذلك حتى تعكس وتلبي احتياجات البيئة التي تعمل فيها من المعلومات المطلوبة، والتي بدورها تختلف من دولة إلى أخرى، متأثرة بمجموعة من العوامل البيئية لكل دولة.

حيث أصبح اختلاف التطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول يشكل عائقا كبيرا أمام مسايرة البعد العالمي لأنشطة المؤسسات، الأمر الذي أفرز صعوبات تلاقيها هذه المؤسسات والمستثمرون الدوليون عند الانتقال إلى الأسواق المالية الدولية، وهو ما أدى إلى ضرورة إحداث توافق محاسبي دولي، أفضى إلى إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية، والتي تولت مهمة إصدار معايير محاسبية قابلة للتطبيق على الصعيد الدولي، تسمح بالحصول على معلومات مالية موثوق فيها وتلبي في المقام الأول حاجيات المستثمرين من المعلومات وتساعدهم في اتخاذ قراراتهم ، و تجعل من القوائم المالية المقدمة تعكس صورة حقيقية وصادقة عن الوضعية المالية ونتائج أعمال المؤسسة، كما تمكّن من إجراء المقارنات بين المؤسسات على أسس سليمة وموضوعية.

و على مستوى البيئة المحاسبية الجزائرية، نجد أن المؤسسات الجزائرية و جدت نفسها ، غداة الاستقلال عام 1962،مجبرة على إتباع القواعد المحاسبية الخاصة بالنموذج الفرنسي و الممثلة في المخطط المحاسبي العام (Plan Comptable Génerale PCG) لسنة 1957، والذي يرجع تاريخ إعداده إلى سنة 1947، حيث كان هذا المخطط بمثابة الخيار الوحيد للمحاسبين الجزائريين في تلك الفترة، وهذا لتنظيم المؤسسات الوطنية من الجانب المحاسبي.

غير أنه مع مطلع السبعينات ، أظهر الواقع الاقتصادي للمؤسسة الجزائرية في إطار الاقتصاد الاشتراكي صعوبة مواكبة هذا المخطط و ضرورة تكييفه مع التنظيم الاقتصادي الجديد، الأمر الذي أدى بالسلطات العامة إلى بناء مخطط وطني محاسبي (PCN) يساير أهداف وطموح اقتصاد الدولة، و يغطي نقائص المخطط المحاسبي العام (PCG) الذي أصبح لا يلبي حاجيات البلاد في ظل الاقتصاد الموجه.

بيد أن تخلي الجزائر على الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق فرض عليها القيام بإصلاحات اقتصادية مست عدة جوانب ، و التي من بينها إصلاح النظام المحاسبي ، و هذا من خلال إعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني والمعمول به منذ سنة 1975، والذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات،وهذا ما أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات الأجنبية لوجود مشاكل في التسيير وعدم تطابق قوائمه المالية مع معايير المحاسبة الدولية، لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغيير المخطط المحاسبي الوطني لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستويين الوطني والدولي،وهذا من خلال إعداد نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS.

و في هذا الإطار جاء هذا الفصل لـ:

- إلقاء نظرة على واقع البيئة المحاسبية الدولية و ما ميزها من تباين على مستوى الممارسات المحاسبية الدولية ، بالإضافة إلى بيان مفهوم التوافق المحاسبي الدولي و أهم الحواجز التي تقف عائقا في مساره و كذا أبرز الهيئات و المنظمات المهنية (سواء على المستوى الدولي أو الإقليمي) التي ساهمت في إرساء معالم التوافق المحاسبي الدولي،إلقاء الضوء على لجنة المعايير المحاسبية الدولية من خلال نشأتها، تنظيمها، سيرورة عملها و أهم اصداراتها المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية،
- التطرق إلى المخطط المحاسبي الوطني— من ناحية الإطارين القانوني و المحاسبي – مع بيان النقائص التي يعاني منها خاصة في ظل توجه الجزائر إلى اقتصاد السوق بالإضافة إلى عرض ضرورة و واقع الإصلاحات التي مست النظام المحاسبي الجزائري و التي مهدت لظهور نظام محاسبي مالي جديد يتوافق و المعايير المحاسبية الدولية،
- عرض النظام المحاسبي المالي من خلال التطرق إلى أهدافه ، خصوصياته ، إطاره القانوني ، إطاره المفاهيمي و المحاسبي ، تسليط الضوء على الاختلافات الجوهرية بينه و بين المخطط المحاسبي الوطني، و بيان أبرز الصعوبات التي تواجه تطبيقه على مستوى المؤسسات الجزائرية.

و هذا من خلال المباحث الموالية:

المبحث الأول: ضرورة التوافق المحاسبي الدولي في ظل تباين الأنظمة المحاسبية الدولية

المبحث الثاني: لجنة المعايير المحاسبية الدولية: نموذج لضمان التوافق المحاسبي الدولي

المبحث الثالث: النظام المحاسبي الجزائري في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني PCN

المبحث الرابع: النظام المحاسبي الجزائري في ظل التوافق مع المعايير المحاسبة الدولية

المبحث الأول: ضرورة التوافق المحاسبي الدولي في ظل تباين الأنظمة المحاسبية الدولية

لقد أدى النمو السريع للأنشطة الاقتصادية الدولية التي تقوم بها المؤسسات إلى مشكلة التباين في المعايير و الممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى، و هذا كنتيجة للاختلاف في الخصائص البيئية لكل دولة (سياسية، اقتصادية، ثقافية...الخ)، والتي تنعكس على الأنظمة المحاسبية التي تتبناها، الأمر الذي انجر عنه صعوبة فهم ،قراءة، تحليل و مقارنة القوائم المالية من قبل مستخدميها ، و استدعى السعي إلى إيجاد توافق محاسبي دولي يمكن من زيادة الانسجام و الحد من الاختلافات بين المعايير و الممارسات المحاسبية بخصوص إعداد القوائم المالية على المستوى الدولي، حيث بذلت ، في هذا الإطار، جهود كبيرة من طرف العديد من الهيئات الدولية و المنظمات المهنية في سبيل إرساء معالم التوافق المحاسبي الدولي.

و بناء على ما سبق، جاء هذا المبحث لـ:

- إلقاء نظرة على واقع المحيط المحاسبي الدولي و ما ميزه من تباين على مستوى الممارسات المحاسبية الدولية، من خلال التطرق إلى النموذجين المحاسبيين الأنجلوسكسوني و القاري (الأوروبي) مع إبراز خصائص كل منهما،
- بيان أهم العوامل التي تقف وراء تنوع الأنظمة المحاسبية الدولية،
- التطرق إلى التوافق المحاسبي الدولي من خلال عرض مفهومه، مزاياه و العوائق التي تقف في مساره.
- إلقاء الضوء على أهم الهيئات و المنظمات المهنية (سواء على المستوى الدولي أو الإقليمي) التي ساهمت في إرساء معالم التوافق المحاسبي الدولي.

و هذا من خلال التطرق إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: البيئة المحاسبية الدولية في ظل تباين الأنظمة المحاسبية

المطلب الثاني : التوافق المحاسبي: مفهومه،دوافعه، مزاياه و عوائقه

المطلب الثالث : المساهمات الدولية و الإقليمية لتعزيز التوافق المحاسبي الدولي

المطلب الأول: البيئة المحاسبية الدولية في ظل تباين الأنظمة المحاسبية

تختلف العوامل البيئية من دولة إلى أخرى و في بعض الحالات قد تتشابه، لذلك يكون هناك تشابه في الأنظمة المحاسبية بين الدول ذات العوامل البيئية المتشابهة، و الدول ذات البيئات المختلفة سوف تختلف حتما أنظمتها المحاسبية،[1] كما أن طبيعة التوجهات الاقتصادية للدول تعد محددا هاما في اختيار النظام المحاسبي لبلد ما.

ويمكن أن نميز في هذا الصدد بين اتجاهين بارزين ولّدا نموذجين محاسبيين مختلفين هما: النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني و النموذج المحاسبي الأوروبي (القاري).

و على ضوء التباين الذي يميز الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، فإنه بات من الأهمية بمكان اللجوء إلى التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحد من هذا الإشكال و بغية إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية على مستوى المؤسسات في شتى أنحاء العالم .

1.الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي

بينت الدراسات التي عنيت بتشخيص و تصنيف الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي وجود نموذجين محاسبيين رئيسيين أحدهما أوربي (قاري) و الآخر أنجلو سكسوني.[2]

1.1.النموذج المحاسبي الأوروبي (القاري) Le modèle comptable d'Europe (Continental)

يعد كل من المثال والتجربة الفرنسية صورة لهذا النموذج بكل أبعاده، و تمتد جذور النموذج المحاسبي لأوروبي القاري (أواللاتيني) إلى القرن الرابع عشر[3]، كما أن مجال تطبيقه لا ينحصر فقط على الدول التي تنتمي إلى القارة الأوروبية، بل يتعداه إلى دول أخرى تتشابه أنظمتها المحاسبية في العديد من الخصائص، و من بين الدول التي تندرج تحت هذا النموذج المحاسبي يمكن ذكر: فرنسا، الدانمرك، بلجيكا، النرويج، ألمانيا،اليونان، إيطاليا، المغرب، السويد، الجزائر...الخ.

و تتميز هذه الدول بثقافة محاسبية ذات ارتباط شديد بالجانب القانوني[4]، و تتمثل أهم خصائص هذا النموذج فيما يلي :

- تتميز الدول المطبقة للنموذج المحاسبي الأوربي بأنها ذات توجه قانوني بحت[5]، و في هذا الإطار فإن النظام المحاسبي لهذا النموذج يكون في صورة نظام قانوني محاسبي يتسم بالتفصيل لدرجة عدم ترك أي فرصة للتقديرات و الأحكام المهنية، حيث تحدد كل القواعد ذات الصلة بالتقييم، التسجيل و عرض المعلومة المحاسبية للمؤسسات التي تجد نفسها ملزمة للخضوع لهذه القواعد، هذا ما يفسر تغليب الشكل القانوني على الجوهر الاقتصادي على مستوى البلدان المندرجة تحت هذا النموذج.

---

[1] Cigdem Solas & Sinan Ayhan ; The Historical evolution of accounting in china : the effect of culture ; Revista Española de Historia de la Contabilidad,Spanish Journal of Accounting History ; N°07 ;Decembre 2007 ;Spain ; P :147.

[2] Christian Hoarau & Ahmed Naciri; A comparative analysis of American and French financial reporting philosophies :the case for International Accounting Standards ; Advances in International Accounting ; Volume 14 ; Elsevier Science Ltd; UK ;2001; Page 229.

[3] Peter Walton, La Comptabilité en Grande-Bretagne ;, Encyclopédie de comptabilité de contrôle de gestion et d'audit, Economica ; 2000,P :319.

[2] Barneto Pascal ; Normes IAS/IFRS application aux états financiers ; Editions Dunod ; Paris ; 2004 ; P : 5.

[5] Christian Hoarau & Ahmed Naciri ; Op-Cit ;P :232

- تعتبر الدولة هي الطرف الفاعل الرئيسي بخصوص تنظيم المحاسبة في هذه الدول[1]، حيث تكتفي الطبقة المهنية بلعب دور ثانوي يتمثل في تقديم آرائها حول ما يتم إصداره من قبل الدولة ، هذا ما يفضي إلى تنظيم محاسبة المؤسسة واستخدامها كمصدر معلوماتي في صورة موجهة لخدمة السياسة الاقتصادية التي تنتهجا الدولة .
- يعتمد النموذج المحاسبي الأوروبي على مخطط حسابات موحد يتضمن مبادئ و قواعد تخضع لها جميع المؤسسات على المستوى الوطني ، و يتم من خلاله تصنيف الحسابات في القوائم المالية حسب طبيعتها بصورة تسمح بحساب القيمة المضافة التي تنتجها المؤسسة و إبراز كيفية توزيعها على الأطراف المساهمة فيها (عمال ، مستثمرين،جهات عمومية...) و بالتالي هناك علاقة وطيدة بين محاسبة المؤسسة و المحاسبة الوطنية.[2]
- للتشريعات الجبائية تأثير كبير على الممارسة المحاسبية في النموذج المحاسبي الأوروبي[3]، نتيجة اعتبار المحاسبة كأداة لحساب الوعاء الضريبي و تحصيل الضريبة من طرف الإدارة الجبائية.

و في هذه الحالة تجد المؤسسة نفسها مجبرة على الامتثال للقوانين الجبائية، هذا ما يدفع إلى تشويه الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة عبر قوائمها المالية، فعلى سبيل المثال: يمكن للمؤسسة تسجيل مخصصات إهتلاك لا تمد بأية صلة لحقيقة الواقع الاقتصادي، غير أن سعيها وراء تخفيض الوعاء الضريبي في إطار ما يسمح به التشريع الجبائي،يؤدي بها إلى تسجيل مثل هاته الأعباء الوهمية على مستوى محاسبتها فلا تخصم مصاريف النشاط لأغراض الضريبة إلا إذا كانت مقيدة في السجلات و موضحة .

و بالتالي فإن النظام المحاسبي في النموذج الأوروبي مرتبط ارتباطا وثيقا بالتشريع الجبائي، حيث أن القوائم المالية لا تعتبر ذات موثوقية إلا إذا كانت تتوافق مع قوانين التشريع الجبائي المسنة من قبل الدولة بغض النظر عن مدى تعبيرها عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة.

- لا تهدف المحاسبة، في النموذج الأوروبي، إلى الاستجابة لاحتياجات المستثمرين في السوق من المعلومات ، بل هي موجهة لخدمة متطلبات الدولة [4]فيما يتعلق بالجانب الجبائي و فيما يخص مؤشرات الاقتصاد الكلي ، بالإضافة إلى تلبية متطلبات البنوك، من المعلومات، التي تشكل المصدر الرئيسي لتمويل المؤسسات الفاعلة في المحيط الاقتصادي.
- يعتمد النموذج المحاسبي الأوروبي على مبدأ الحيطة و الحذر [5] في تسجيل الأحداث الاقتصادية، و هذا بغية حماية الدائنين، و على وجه الخصوص البنوك التي تعتبر المصدر الرئيسي لتمويل الاقتصاد، على عكس النموذج الأنجلوسكسوني الذي يرتكز على مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني لكونه موجه أساسا لتلبية احتياجات المستثمرين فيما يخص توفير المعلومة اللازمة لاتخاذ القرار المناسب.

2.1.النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني Le modèle comptable Anglo-Saxon

يعد كل من المثال والتجربة الأمريكية صورة لهذا النموذج بكل أبعاده، و قد برزت أصول المحاسبة الأنجلوسكسونية في

---

[1] Idem ;P :233

[2] Eve Chiapello et autres ; Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier ;la découverte ; paris ;2005 ;P : 143 .

[3] Christian Hoarau & Ahmed Naciri ; Op-Cit ;P :233

[4] Nhu Tuyên Lê ; Evolution des formes comptables en contexte de transition économique : le Cas du Viet Nam ; Thèse de doctorat ; Ecoles des Hautes études commerciales de Paris ;France ;2008;P :73.

[5] Grégoriy, H ; lire les états financiers en IFRS ; édition organisation ; Paris ; 2004;P :33.

القرن التاسع عشر[1] مع ظهور الثورة الصناعية، و يضم هذا النموذج المحاسبي تشكيلة كبيرة من الدول من بينها الدول الأعضاء في الكومنولث (أستراليا، كندا، هونغ كونغ، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، اندونيسيا،نيوزيلندا،هولندا، باكستان، ...)، و تتميز هذه الدول بثقافة محاسبية موجهة من قبل الطبقة المهنية و تتمثل أهم خصائص هذا النموذج فيما يلي :

- تقوم المحاسبة الأنجلوسكسونية على وجود إطار مفاهيمي يتضمن الهدف من عرض القوائم المالية، المفاهيم والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و المبادئ العامة للمعايير المحاسبية المطبقة.[2] و قد تم وضع الإطار المفاهيمي في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ، أما في بريطانيا فقد تم وضعه من طرف مجلس معايير المحاسبة المفاهيمي ASB .

- النظام المحاسبي ليس نظاما شديد الارتباط بالنظام القانوني ، حيث أنه يخضع للقانون العام أين يلعب المحاسبون دورا رئيسيا في تحديد الممارسات و المعايير المحاسبية ، و بعبارة أخرى فإن القانون يكتفي بتحديد الإطار العام أو الخطوط العريضة للمحاسبة (المبادئ المحاسبية، عرض ومحتوى القوائم المالية) و التي يجب أن يأخذها بعين الاعتبار من قبل المهنيين المحاسب ،و يترك التفاصيل ذات الصلة بالمعالجة المحاسبية الخاصة بالأحداث الاقتصادية التي يشهدها المحيط الاقتصادي للمؤسسة للخبراء المهنيين الذين يأخذون على عاتقهم إعداد القواعد المحاسبية المناسبة.[3]

  و بالتالي فإنه على مستوى النموذج الأنجلوسكسوني، يكون باب الاجتهاد مفتوحا على مصرعيه للجمعيات،المنظمات و الخبراء المهنيين في الميدان المحاسبي، هذا ما يفسر هيمنة الطبقة المهنية على النظام المحاسبي و اتسامها بالكفاءة العالية .

- النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني هو نظام موجه أساسا لتلبية احتياجات المستثمرين[4] فيما يخص توفير المعلومة اللازمة لاتخاذ القرار المناسب، و هذا نظرا لاعتماد النظام الاقتصادي بشكل رئيسي على الأسواق المالية في سبيل ضمان تمويل المؤسسات، هذا ما يدفع بهاته الأخيرة إلى السعي وراء ضمان إفصاح مالي يتماشى و اهتمامات المستثمرين في السوق المالية.

- لا يوجد ارتباط وثيق بين النظام المحاسبي و النظام الجبائي[5]، و هذا نظرا لكون النظام المحاسبي غير موجه للاستجابة لمتطلبات الدولة فيما يتعلق بالجانب الجبائي و فيما يخص مؤشرات الاقتصاد الكلي، هذا ما يجعل عرض الحسابات في القوائم المالية ، يتم بالكيفية التي تستجيب لاحتياجات المستثمرين من المعلومات.

- يعتمد هذا النموذج على مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني ، إذ يتم التسجيل والعرض المحاسبي للأحداث وفقا للواقع الاقتصادي الفعلي و ليس على أساس ما يقتضيه الشكل القانوني لهذا الحدث [6]، و هذا راجع راجع إلى الغرض الرئيسي من عرض القوائم المالية و المتمثل في خدمة الأطراف الفاعلة في السوق المالي.

---

[1] Idem; Page 232.
[2] Idem ; P :235.
[3] Jacqueline Longo ; Comptabilité Anglo-Saxonne (normes US GAAP et rapprochements avec les IAS/IFRS) ; 5ème édition ; ECONOMICA ; Paris ; France ; 2002 ; P : 8.
[4] Grégory HEEM ; les Normes Comptables IAS/IFRS : Quel modèle comptable ? Quels utilisateurs privilégiés ?; Revue ouverture, N°53 ; 2003 ;P :34.
[5] Idem ; P : 34.
[6] Christian Hoarau & Ahmed Naciri;Op-Cit ; P : 237.

- نادرا ما يتم فرض مدونة حسابات و قوائم مالية نموذجية على المؤسسات التابعة للبلدان الخاضعة للنموذج الأنجلوسكسوني، حيث يكتفى فقط برسم الخطوط العريضة لكيفية عرض القوائم المالية للمؤسسات و يشترط استجابة محتوى هذه القوائم لمبدأ الصورة الصادقة الذي يمكن من عكس الحقيقة الاقتصادية لواقع المؤسسة خلال دورة معينة بكيفية تسمح لمستعملي هذه القوائم بقراءتها، تحليلها و اتخاذ القرار المناسب.
- استقلال معدي القواعد المحاسبية التقييمية و التنظيمية عن السلطات السياسية، مع الإشارة إلى العلاقة المتينة والتبادلية التي تجمع الطبقة المهنية بمستخدمي المعلومات المحاسبية للوقوف باستمرار على احتياجات المستعملين من المعلومات .

و فيما يلي جدول يلخص أهم الاختلافات التي تكمن بين النموذج المحاسبي الأوروبي و النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني :

جدول رقم (01) : مقارنة بين النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني و النموذج المحاسبي الأوروبي

الخصائص	النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني	النموذج المحاسبي الأوروبي
مصادر التمويل	الأسواق المالية بشكل أساسي	البنوك بشكل رئيسي
مصدر النظام المحاسبي	- سيطرة القوانين الاجتهادية (la jurisprudence) - تتولى المنظمات المهنية الخاصة مهمة إعداد القواعد المحاسبية	- سيطرة القانون المدون - تتولى الدولة (الهيئات الحكومية) إصدار القوانين التي تتضمن جميع التفاصيل المحاسبية (تقييم، تسجيل وعرض القوائم المالية)
النظام الجبائي	استقلالية النظام المحاسبي على النظام الجبائي	الارتباط الوثيق للنظام المحاسبي بالنظام الجبائي
هدف القوائم المالية	موجهة أساسا للمستثمرين	موجهة بشكل خاص للدائنين، السلطات الجبائية والمستثمرين.
المبادئ المحاسبية المهيمنة	مبدأ تغليب الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني	مبدأ الحيطة و الحذر
مجال البدائل المحاسبية	مجال واسع	مجال محدود
مجال عرض القوائم المالية	مجال واسع و غير محدود	مجال ضيق و محدد
موقع الدولة من المحاسبة	تكتفي برسم الخطوط العريضة للإطار المحاسبي	تعتبر الفاعل الرئيسي في تنظيم المحاسبة
رؤية المؤسسة	رؤية اقتصادية	رؤية قانونية
التصميم المحاسبي	لا وجود لدليل فيما يتعلق بمسك الحسابات وجود عدة نصوص وأعراف	وجود دليل و قواعد لمسك الحسابات بالإضافة إلى نماذج محددة للقوائم المالية

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة

2.محددات اختلاف الأنظمة المحاسبية على الصعيد الدولي

انطلاقا من استعراض النموذجين المحاسبيين (الأنجلوسكسوني و الأوروبي) اتضح لنا جليا و جود اختلافات على عدة مستويات . هذه الاختلافات في الممارسات المحاسبية هي نتاج عدة عوامل، أبرزها:النظام الاقتصادي، النظام السياسي ،النظام القانوني، المهنة المحاسبية، الارتباطات الاقتصادية و السياسية بين البلدان، بالإضافة إلى عوامل قيمية وثقافية أخرى.

1.2.النظام الاقتصادي le système économique

للنظام الاقتصادي علاقة بالنظام المحاسبي، على اعتبار أن المحاسبة ما هي إلا ترجمة للأحداث الاقتصادية في بيئة معينة[1].

و هكذا فإن نوع و طبيعة النظام الاقتصادي المطبق يؤثر بشكل كبير على نوع و طبيعة الأنظمة و الممارسات المحاسبية، حيث يختلف دور المحاسبة وفقا للنظام الاقتصادي (اقتصاد السوق، اقتصاد مخطط)، كما يؤثر نوع المصدر التمويلي على توجه النظم المحاسبية سواء إلى تلبية احتياجات المستثمرين أو احتياجات المقرضين.

فعلى مستوى مصادر تمويل المؤسسات، فإن عملية الإفصاح المحاسبي والتقرير المالي، تكون موجهة إلى المقرضين، في حالة ما إذا كانت مصادر التمويل هي القروض، وبالتالي فإن التقارير المحاسبية تكون موجهة بشكل مباشر إلى الدائنين.

أما في حالة ما تكون مصادر التمويل الأساسية ممثلة في حقوق الملكية، فإن التقارير المالية والمحاسبية تكون موجهة إلى اهتمامات حاملي الأسهم [2].

وفي بعض البلدان فإن قوانين الضرائب لها تأثير مباشر على المحاسبة، بحيث في بعض البلدان مثل ألمانيا، فرنسا واليابان،الدخل الذي يخضع للضريبة هو نفسه الموجود في التقارير المالية، إذ ينبغي أن يتوافق النظام المحاسبي مع القوانين الضريبية، وهذا بخلاف ما يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية، وبريطانيا، بحيث يتم حساب الدخل الخاضع للضريبة بشكل مختلف عن الدخل المرتبط بالتقارير المالية، وهذا ما يدل على أن هناك نوع من الاستقلالية للنظام المحاسبي عن القوانين الضريبية [3].

كما تتأثر الممارسات المحاسبية بناء على معدلات التضخم السائدة في كل بلد، فالبلدان التي تشهد حالة تضخم حادة تجد نفسها مجبرة على تبني ممارسات محاسبية تسمح لها باستبعاد أثر التضخم و عرض القوائم المالية بشكل صحيح و ذات مصداقية مثل تبني طريقة إعادة التقييم أو تبني طريقة القيمة العادلة.

في حين أن البلدان التي لا تعاني من تضخم كبير ، تشهد ممارساتها المحاسبية نوعا من الاستقرار على مستوى الطرق المحاسبية المطبقة، كما أنها تجد نفسها ليست مجبرة على تبني طرق محاسبية أخرى نظرا لعدم الحاجة الماسة إليها.

2.2.النظام السياسي le système politique

ينعكس النظام السياسي لدولة ما على نظامها المحاسبي [4]، و هذا من خلال الإيديولوجيات السياسية التي يتبناها

---

[1] Grégory HEEM ; searching for the accounting features of capitalism : an illustration with the economic transition process in China; Revue ouverture, N°53 ; 2003 ;P :34.

[2] أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة و المعايير المحاسبية، المكتبة العصرية ، مصر، 2002 ، ص :25.

[3] Christel Decock ; Comptabilité international, Economica ; France ; Février 2005 ; P: 25.

[4] Nhu Tuyên Lê ;Op-Cit ;P :107.

المسؤولون السياسيون[1]،والتي تنعكس بصورة مباشرة على طبيعة النظام الاقتصادي الذي يؤثر بالدرجة الأولى على النظام المحاسبي المتبنى ،[2] و عليه فإن الممارسات المحاسبية ترتبط ارتباطا وثيقا بالنظام السياسي السائد (الرأسمالي أو الاشتراكي)، حيث أن الخصائص التي تميز كل نظام سياسي تنعكس مباشرة على المفاهيم ، المبادئ و القواعد المحاسبية التي يتضمنها النظام المحاسبي، فعلى سبيل المثال نجد في الدول ذات النظام الرأسمالي حرية نسبية بخصوص عرض القوائم المالية، أما في الدول ذات النظام الاشتراكي فعرض القوائم المالية محدد من حيث الشكل والمحتوى و فقا لما ينص عليه القانون المحاسبي.

3.2.النظام القانوني le système juridique

يؤثر النظام القانوني السائد على طبيعة النظام المحاسبي[3] ، حيث أنه في البلدان ذات الارتباط الشديد بالقانون، نجد قواعد و مبادئ النظام المحاسبي السائد فيها مطبقة بشكل إلزامي و صارم و لا يجوز تجاهلها بأي شكل من الأشكال، بالإضافة إلى هذا، فإن الطبقة المهنية تكون محرومة من صياغة الأحكام المهنية الخاصة بالقواعد المرتبطة بالتقييم، التسجيل و العرض المحاسبي للقوائم المالية، هذا ما يجعل النظام المحاسبي مرتبطا ارتباطا وثيقا بالنظام الجبائي ، فلا يتم تسجيل عملية محاسبية حتى تكون موافقة لنصوص القانون الجبائي.

هذا على عكس النظام المحاسبي الذي يرتكز على القانون العام أو القانون غير التشريعي، إذ تكتفي الدولة بسن الإطار العام للنظام المحاسبي و تترك تفاصيل الأمور (قواعد التقييم، التسجيل و العرض) للمنظمات المهنية ، هذا ما يجعل النظام المحاسبي مستقلا عن النظام الجبائي و موجه نحو احتياجات الأطراف الفاعلة في السوق.

4.2.المهنة المحاسبية la profession comptable

تعتبر الطبقة المهنية المحاسبية بمثابة الرافعة لتغيير و تطوير الأنظمة المحاسبية في بلد ما، و هذا لكونها المسؤول الأول على محتوى الأنظمة المحاسبية و ضمان مدى التطبيق الجيد لها و عرض مخرجاتها للجمهور سواء على المستوى المحلي أو على الصعيد الدولي.

فعلى مستوى الدول التي يرتكز فيها النظام المحاسبي على القانون المدون (le droit écrit)، فإن المنظمات المهنية لا تتمتع بالاستقلالية ، و بالتالي لا تلعب دورا رئيسيا، حيث تكتفي الطبقة المهنية بالسهر على التطبيق الحرفي للقانون المحاسبي المملى من قبل الدولة[4] ،وبالتالي ليس لها تأثير فعال سواء في القطاع الخاص أو القطاع العام.

وهذا ،على عكس الطبقة المهنية التي تنشط في بيئة اقتصاد السوق، و التي تعرف استقلالية نظرا لاعتماد المحاسبة على قوانين غير تشريعية مثل الولايات المتحدة الأمريكية، أين يكون باب الاجتهاد مفتوحا لها بشكل واسع فيما يخص تغيير وتطوير النظام المحاسبي، هذا ما يجعل هذا الأخير أكثر مرونة و تكيفا مع التحولات الاقتصادية.

---

[1] Idem ;P :158.

[2] Nhu Tuyên LÊ ;Liens entre Comptabilité et Système économique ; publié dans "La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit » ; Strasbourg ; France ;2009 ;P :26.

[3] Davide Alexander, Christopher Nobes ; Financial Accounting : an International Introduction ; 4th Edition ; Pearson Education ;Uk ;2010 ;P :29

[4] Nhu Tuyen LE ; Transition économique et transition comptable : revue de la littérature sur la réforme comptable dans les pays en transition d'une économie planifiée et centralisée vers une économie de marché ; Revue "Comptabilité,Contrôle, Audit et Institutions » ;2006 ;Tunisie ;Page :17.

5.2.الارتباطات الاقتصادية و السياسية بين البلدان

تتحدد أوجه الاختلاف من هذا المنظور انطلاقا من علاقات التأثير والتأثر بين البلدان، ومن أهم مظاهر هذا التأثير قيام بعض الدول بتصدير نماذجها وتجاربها المحاسبية، ضمن مناطق نفوذها السياسي التي تبدي تجاوبا وفاء للعلاقات التاريخية أو الاقتصادية أو السياسية التي تربط هذه الدول، مثل تأثير النموذج المحاسبي للدول الأنجلوسكسونية في دول الكومنولث المرتبط تاريخها ببريطانيا وتأثير النموذج الأوروبي في الدول الإفريقية وبعض الدول الأسيوية المرتبطين تاريخيا بفرنسا. [1]

6.2.عوامل قيمية وثقافية أخرى

تتحدد نقاط الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول، انطلاقا من التباين في المحيط الثقافي والقيم اللذان يحكمان الممارسة المحاسبية[2] ، وبالأخص : [3]

- مستوى التعليم والتكوين المحاسبي.
- مستوى ومكانة البحث العلمي والتطبيقي.
- المستوى الثقافي للمجتمع من خلال التحفظ والحرص والنظرة الإيجابية التي يبديها المجتمع تجاه الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة.

3.طرق الحد من الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي

على ضوء التباين الذي يميز الأنظمة المحاسبية في دول مختلفة، فإنه يتم اللجوء إلى بعض الطرق للحد من هذا الإشكال وهذا من خلال : [4]

1.3.الاعتراف المتبادل (Reconnaissance mutuelle)

يتحقق هذا الشكل عندما تقبل سلطة الضبط لدولة ما بالقوائم المالية للشركات الأجنبية التي تعدها وفق مبادئها الوطنية. تعتبر هذه الطريقة حلا لمشكلة الدخول للأسواق المالية الأجنبية، على أساس أن القواعد المحاسبية الوطنية المطبقة من قبل شركات دولة ما عند البحث عن مصادر للتمويل في أسواق دولة أخرى تلقى الاعتراف المتبادل (مبدأ المعاملة بالمثل).

و بالرغم من الآثار الإيجابية لهذا الشكل على الشركات، نتيجة تجنيبها مصاريف و أعباء إضافية تنتج عن إعادة معالجة الحسابات، إلا أن حدودها الأساسية تتمثل في الخلل الذي قد يحدث عند قياس أداء الشركات الوطنية و الأجنبية خصوصا إذا كان التباين في الأنظمة المحاسبية للدولتين قوي الدلالة، كأن يتم القبول بقواعد محاسبية لدولة صغيرة كمكافئ للقواعد المحاسبية المعتمدة في الولايات المتحدة الأمريكية.

2.3.الاعتراف المتبادل المعياري (Reconnaissance Mutuelle Normative)

إضافة إلى مفهوم الاعتراف المتبادل الذي لقي استعماله حدودا فرضتها قوة التباين و الاختلافات بين الأنظمة

---

[1] مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر –، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004، ص: 116

[2] Davide Alexander, Christopher Nobes ; Op-Cit ;P :26.

[3] مداني بن بلغيث ،مرجع سابق، ص: 116

[4] نفس المرجع السابق، ص: 118-119

المحاسبية،أضيف مفهوم جديد هو الاعتراف المتبادل المعياري، والذي يتمثل في تطوير جملة من المعايير المحاسبية الدولية دون خيارات، على أن يترك للمؤسسات في كل دولة إمكانية تقديم أو عرض قوائمها المالية حسب معاييرها الوطنية،شريطة أن تقدم ضمن ملاحقها جداول تحول (Tableaux de passage) تتضمن توفيقا (Réconciliation) بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية المطورة خصيصا لهذا الغرض.

وبالرغم من أن هذه الطريقة قد لا تخل بخاصية المقارنة (La comparabilité) التي يجب أن تتوفر في القوائم المالية التي تعدها المؤسسات طبقا للمعايير الوطنية، إلا أن اعتمادها يطرح عدة تساؤلات حول طبيعة جداول التحول، شكلها ومحتواها ومدى توافقها.

3.3.التوافق المحاسبي الدولي

ويقصد به الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية، تحظى بصفة القبول الدولي، وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية، أي أن التوافق يشمل :

- المعايير المحاسبية التي يجب أن تكون موحدة بين كل الدول ؛
- الممارسة المحاسبية التي يفترض أن تكون متجانسة بين المؤسسات.

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

و في هذا الإطار، سوف يتمحور المطلب الموالي حول مفهوم التوافق المحاسبي،دوافعه، مزاياه و أبرز العوائق التي تحول دون تحققه.

المطلب الثاني : التوافق المحاسبي: مفهومه،دوافعه، مزاياه و عوائقه

أدى النمو الاقتصادي العالمي إلى تداخل الأسواق المالية العالمية، الأمر الذي استدعى ضرورة إذابة التباين الذي تشهده الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي من خلال السعي إلى توافق محاسبي دولي يحسن من قابلية مقارنة القوائم المالية للمؤسسات عبر الزمن و المكان، كما يسهل قراءة و فهم المعلومة المحاسبية من طرف مستخدمي القوائم المالية على المستوى الدولي.

1.مفهوم التوافق المحاسبي

عرف التوافق المحاسبي (Harmonisation Comptable) بأنه "محاولة جمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب، يعطي نتائج متناسقة، فهي تشمل على اختبار

ومقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق ونقاط الاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها". [1]

كما عرف بأنه" مسار مؤسساتي يهدف إلى التقريب بين المعايير والأنظمة المحاسبية الوطنية وبالتالي تسهيل مقارنة القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات في الدول المختلفة"[2]

و عليه، فإنه يمكن القول بأن التوافق المحاسبي يتمثل في عملية زيادة الانسجام و الحد من الاختلافات بين المعايير و الممارسات المحاسبية بخصوص إعداد القوائم المالية على المستوى الدولي[3]، مما يساعد على فهمها من طرف مستخدميها أينما وجدوا في العالم، و يسمح بإمكانية إجراء المقارنة عبر الزمن و عبر المكان.

و **جدير بالإشارة** إلى أن هناك فرق بين التوافق المحاسبي ، المعايرة المحاسبية و التوحيد المحاسبي.

فالمعايرة المحاسبية (Accounting Standardization) تمثل محاولات لوضع توحيد في الطرق المحاسبية[4] .

و هي مشتقة من كلمة المعيار المحاسبي الذي يعرف على أنه" بيان كتابي تصدره هيئة رسمية محاسبية أو مهنية، و يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي و نتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس، العرض، التصرف أو التوصيل المناسب" [5].

و بالتالي، فإن المعايرة المحاسبية تتطلب الالتزام بتطبيق معيار محاسبي واحد من طرف جميع الدول،الأمر الذي يؤدي إلى تبني مصطلحات و قواعد مشتركة ، و إلى إنتاج قوائم مالية متماثلة،[6] و هي تهدف إلى توحيد المعايير و الممارسات المحاسبية على مستوى نفس المحيط الجغرافي[7] ، و من ثمة فهي أكثر صرامة من التوافق.[8]

أما **التوحيد المحاسبي** (Accounting Uniformity) فقد استعمل لأول مرة في سنة 1965 من قبل Wilkinson[9]،حيث عرف على أنه"إعداد قوائم مالية موحدة بالنسبة لكل المستثمرين بغض النظر عن جنسياتهم " [10]

أي أنه يشير إلى "فرض أسس و قواعد محاسبية لدولة ما على دولة أخرى، وهي حالة وجود درجة عالية من التجانس

---

[1] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005 ، ص: 270

[2] Bernard COLASSE ; Harmonisation comptable internationale : Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'Audit ;Economica ; Paris ; 2000 ;P : 757.

[3] Djamel Khouatra; Le système Comptable Malgache entre modèle Anglo_saxon et Modèle Continental ;Revue « Comptabilité & Finance » ;France ;2005 ;P :06.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، . الإسكندرية، 2004، ص 371

[5] توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الادارة العامة، الرياض، السعودية، العدد رقم 5 ،سبتمبر 1987، ص:04

[6] Djamel Khouatra; Op-Cit ;P :06.

[7] Idem ;P :08

[8] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية،2005 ، ص:370

[9] Françoise Pierrot; Les normes comptables internationales Et le reporting de la performance ;Revue « Comptabilité,Contrôle,Audit et Institutions » ; Tunisie ;2006;P :06

[10] Idem ;P :06

والتماثل التي تؤدي إلى تعميم تطبيق مبادئ و ممارسات محاسبية على المستوى الدولي"[1].

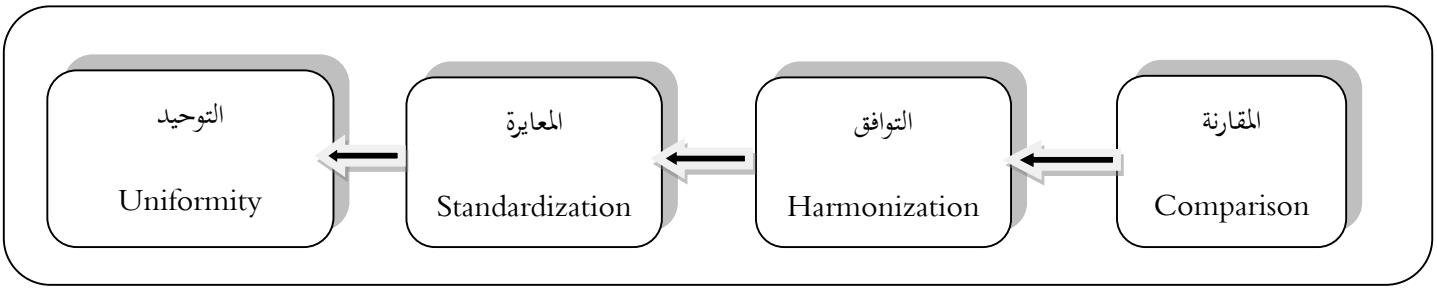
و بالتالي فإن التوحيد المحاسبي يؤدي إلى الثبات في التبويب، المصطلحات و القياس، و كذالك إلى التماثل ، التطابق و الانتظام في تطبيق نفس المبادئ و الممارسات المحاسبية على مستوى نفس المحيط الجغرافي و السياسي.

وبعبارة أخرى، فإن التوحيد المحاسبي يقتضي تطبيق نفس المبادئ و القواعد المحاسبية الخاصة بنظام محاسبي لدولة معينة من طرف مجموعة من الدول الأخرى، هذا ما يفضي إلى عدم واقعية التوحيد حيث أن لكل دولة خصوصيات (قوانين، تشريعات، ...) تؤثر على نظامها المحاسبي و تجعله يختلف عن غيره من الأنظمة المحاسبية الأخرى، فالتوحيد يأخذ بمبدأ "مقياس واحد يناسب الجميع".

هذا على عكس **التوافق المحاسبي** الذي لا يفرض تطبيق قواعد محاسبية متماثلة لدولة أو لمجموعة من الدول على مستوى جميع الدول، و لكن يوضح الإطار الذي يحد من الاختلافات الحساسة على مستوى الممارسات المحاسبية،ويعمل على إيجاد أكبر قدر ممكن من الاتساق بين مبادئ وقواعد إعداد القوائم المالية ،هذا ما يجعل من أكثر واقعية و مرونة من التوحيد المحاسبي نظرا لأن لكل دولة خصوصياتها السياسية، الثقافية، الاقتصادية...الخ.

و يوضح الشكل الموالي العلاقة الموجودة بين المفاهيم الثلاثة (التوافق، التوحيد و المعايرة) ، حيث يعتبر التوافق و المعايرة خطوتين من خطوات مسار التوحيد المحاسبي القابل للتوقف عند أية مرحلة،إذ تبدأ المرحلة الأولى بعملية المقارنة بين الأنظمة المحاسبية للدول لتحديد الاختلافات الجوهرية على مستوى المبادئ، القواعد و الممارسات المحاسبية بين الدول ، ثم تنتقل إلى اتجاه التوافق من خلال القضاء على الاختلافات الجوهرية ، ثم يتم إنتاج مجموعة من المعايير المتفق عليها، و في الأخير يتم التوصل إلى المرحلة الأخيرة المتمثلة في التوحيد المحاسبي.

الشكل رقم (01): مراحل التوحيد المحاسبي



المصدر :أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، . الإسكندرية، 2004، ص: 370

2.مزايا التوافق المحاسبي الدولي

يهدف التوافق المحاسبي أساسا إلى الحد من الاختلافات الجوهرية بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، و تحقيقه يؤدي إلى بروز عدة مزايا سواء على مستوى المؤسسة المعدة للقوائم المالية، أو على صعيد الأطراف الأخرى المستخدمة للقوائم المالية، و يمكن تلخيص أهم مزايا التوافق المحاسبي الدولي في النقاط الموالية:

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: 371.

- يوفر التوافق المحاسبي الدولي للمؤسسات –خاصة الدولية منها– الوقت والمال والجهد الذي يبذل في توحيد قوائمها المالية وذلك لقلة عدد التسويات التي سيتم إجراؤها لحسابات الشركات التابعة[1]،حيث أن اختلاف الممارسات والمبادئ المحاسبية المتبناة من دولة إلى أخرى يعقد من فهم و مقارنة القوائم المالية[2].
- تبسيط قراءة و فهم القوائم المالية بلغة محاسبية متناسقة على المستوى الدولي.[3]
- مساعدة الشركة الأم على تصميم نظم متكاملة للمعلومات تخدم أغراض المجموعة جميعها كوحدة واحدة،و يوفر ذلك للإدارة المركزية معلومات متناسقة عن فروعها تلائم أغراض المتابعة والتخطيط و تقييم الأداء.[4]
- كما أن التوافق المحاسبي الدولي يمكن أن يسهل على المؤسسات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية[5]، وذلك من خلال إعطاء المؤسسة فرصة أخرى للحصول على الأموال من خارج حدود الدولة الموجودة بها، سواء كان ذلك في صورة رأس مال أو في صورة قروض، حيث أن أصحاب رؤوس الأموال في الداخل والخارج يعتمدون على المعلومات المنشورة بالتقارير المالية والتي تكون أكثر ملاءمة وقابلة للمقارنة بالنسبة لهم، بما يسمح بتقييم فرص الاستثمار والإقراض، ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة لهم .[6]
- تحسين عملية اتخاذ القرارات عند مساهمي و مسيري المؤسسة الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلادهم عن طريق زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات المؤسسة في الدول المختلفة .[7]
- يسهل التوافق المحاسبي الدولي أعمال مصالح الضرائب في الدول التي تتواجد فيها الشركات المتعددة الجنسية وكذلك في الدول التي تنتمي إليها، و ذلك بفضل التوحيد في أساليب الاعتراف بالإيرادات و المصاريف.[8]
- يسهل التوافق الدولي عمل شركات المحاسبة و المراجعة الدولية للقيام بأعمالها المتمثلة في مراجعة حسابات الشركات الدولية[9]، و يوفر عليها التكاليف و الجهود المبذولة في سبيل إعداد برامج لكل دولة على حدة،وتأهيل حدة،وتأهيل المحاسبين وتدريبهم على مجموعة كبيرة من الأنظمة المحاسبية.[10]
- تسهيل عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات، مثل الاتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة ، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية والبنك الدولي، لما يتيحه من خفض تكاليف هذه الرقابة، التي تتطلب في حالة العكس (وجود اختلافات) أعباء إضافية[11] أخرى تتعلق أساسا بتكوين

---

[1] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص: 271

[2] Françoise Pierrot; Op-Cit; P :05

[3] Idem; P :05

[4] محمد مطر، أهمية الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مجلة أبحاث اليرموك، العدد، 04 ، المجلد 09 ، عمان، 1993، ص: 319.

[5] Emmanuelle Cordano ;Qualités et défauts des IFRS : petit guide à l'usage des administrateurs ; Revue Française de Comptabilité ; N°463 ;Mars 2013 ;P :16.

[6] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص:272 .

[7] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، مرجع سابق ، ص:373 .

[8] Davide Alexander, Christopher Nobes ;P :76.

[9] Idem ;P :76.

[10] محمد مطر، الالتزام بمعايير المحاسبة و التدقيق الدولية (كشرط لإنظمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية)، دراسات إستراتيجية، العدد 18 ، أبو ظبي، 1998، ص: 17.

[11] مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص: 107.

المراقبين،تكييف برامج المراقبة والاستعانة بمراقبين لا ينتمون لثقافة واحدة.

- تخفيض درجة الاختلاف في الممارسات المحاسبية يفضي إلى إمكانية إجراء المقارنات بين مختلف القوائم المالية للمؤسسات على المستوى الدولي[1]، حيث أن إجراء المقارنات يسهل عملية تقييم الأداء للمؤسسات و من ثم تقييم البدائل الاستثمارية، الأمر الذي يساعد على إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية عند أقل تكلفة ممكنة.[2]
- يساهم التوافق المحاسبي الدولي في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم التي تشهد أنظمة محاسبية بدائية أوضعيفة، حيث يحفز التوافق المحاسبي هذه الدول على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني الأنظمة المحاسبية الدولية التي قد تساهم في رفع مستوى الأنظمة المحاسبية المحلية.[3]
- يضمن التوافق المحاسبي، للمؤسسات التي تعرف توسعا جغرافيا على المستوى الدولي، إمكانية توظيف مهنيين محاسبين يملكون مهارات محاسبية متطابقة مع الممارسات المحاسبية المطبقة على مستوى المؤسسة الأم.[4]

3.عوائق التوافق المحاسبي الدولي

يعتري مسار التوافق المحاسبي الدولي جملة من العوائق أهمها:

1.3.غياب قوة الإلزام بالتطبيق

لاشك أنه بدون وجود قانون دولي يدعم تحقيق التوافق المحاسبي الدولي فإن أي هيئة دولية مصدرة للأنظمة ستواجه صعوبات ضخمة، فلجنة معايير المحاسبة الدولية التي تعتبر المساهم الأقوى في عملية التوافق المحاسبي الدولي تفتقد لمثل هذه القوة القانونية، وليس لها أي سلطة تلزم بها أعضاءها بتبني وتطبيق ما يصدر عنها من معايير وتعليمات، ولهذا فإن وجود سلطة تلزم بتنفيذ تلك المعايير والتعليمات،وكذلك التنسيق والتعاون مع الحكومات والهيئات المهنية، سيساهم بدون شك في تحقيق توافق محاسبي دولي.[5]

2.3.اختلاف نقاط البدء

من بين المشاكل التي تعترض عملية التوافق الدولي في المجال المحاسبي، هو التطور التاريخي للمحاسبة في كل بلد، بحيث أن البلدان التي لدبها تاريخ طويل في استخدام المعايير المحاسبية قد نجد استخدامها لتلك المعايير المحاسبية الدولية ملائما، بينما هناك بعض البلدان التي تستخدم القوانين الصادرة من الحكومة ، تجد صعوبة في تطبيق هذه المعايير، بحيث يتطلب هذا إعداد خطط لتحضير التقارير المالية و التطبيقات المحاسبية التي تتوافق مع تلك البلدان التي تأخذ بمسار المعايير المحاسبية الدولية.[6]

---

[1] Emmanuelle Cordano ;Op-Cit ;P :16.

[2] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص:270 .

[3] نفس المرجع السابق، ص: 272.

[4] Emmanuelle Cordano ;Op-Cit ;P :16.

[5] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: 385

[6] شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP Exploration Limited، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/2006، ص: 106.

3.3.طبيعة و مكانة المنظمات المهنية المحاسبية

يتفاوت دور المنظمات و الجمعيات المهنية المحاسبية في الرقابة و الإشراف على المهنة بين مختلف الدول، و عموما نجد جهتان الأولى رسمية (حكومية) ، و الثانية مهنية كالجمعيات و النقابات المهنية، و تكون عادة الهيمنة على شؤون الرقابة و الإشراف على المهنة – بما في ذلك وضع المعايير– في الدول المتقدمة لجهات مهنية، بينما في الغالب تناط أمور كهذه إلى جهات رسمية في الدول النامية .[1]

حيث أنه غالبا ما تتميز المنظمات المهنية المحاسبية ، التابعة للدول التي يكون مصدر نظامها المحاسبي الهيئات الحكومية، بأنها غير فعالة و مؤثرة ، إذ أن كل مرحلة من مراحل التوافق المحاسبي لا بد أن يصادق عليها من قبل الهيئات الحكومية ، الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى صعوبة في تسريع مسار التوافق المحاسبي.

أما بالنسبة للبلدان التي تضم منظمات مهنية مستقلة ز ذات تأثير و فعالية، فإن هذه الميزة تعتبر كسلاح ذو حدين ،فكما يمكن أن تسرع من مسار التوافق المحاسبي باعتبار الفاعل الرئيسي في الساحة المحاسبية على مستوى البلد، يمكن أن تشكل أيضا مكبحا لمسار التوافق المحاسبي ، فالمنظمات المهنية التي تشهد ممارسات محاسبية متطورة سوف يكون من الصعب عليها التنازل على هذه الممارسات في سبيل التوافق المحاسبي الدولي.

4.3.تعارض أهداف المنظمات الأخرى ذات الصلة بالتوافق المحاسبي الدولي

تتولى عملية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي منظمات عامة و خاصة، تختلف فيما بينها من حيث الأهداف و من حيث الإجراءات المتبعة في سبيل تحقيقها، و من حيث السلطة و القدرة على تحقيقها.

فهيئة الأمم المتحدة على سبيل المثال، تهدف إلى تحقيق زيادة الإفصاح للشركات المتعددة الجنسيات مع الأخذ بعين الاعتبار لمصالح الدول النامية التي تعمل بها تلك الشركات، أما منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية، فإنها تنظر للإفصاح من وجهة نظر الدول المتقدمة والتي توجد بها مقر تلك الشركات المتعددة الجنسيات، وينتج عن هذا اختلاف في وجهة نظر كلتا المنظمتين للمشاكل نفسها.[2]

5.3.إشكالية القومية (أو الوطنية)

تعني الوطنية وجود ثقافات معينة ترفض قبول الممارسات المختلفة السائدة في بلد آخر بدون الأخذ بعين الاعتبار الإيجابيات التي يمكن أن تترتب عن تبني هذه الممارسات.

و هي تشكل عائقا أمام التوافق المحاسبي المحاسبي، فالوطنية تقود إلى عدم الرغبة في قبول تسويات تتضمن تغيير الممارسات المحاسبية تفضيلا لأخرى دولية[3] ، و قد وصل الأمر بالبعض إلى اعتبار أن فرض أو إلزام دولة ما ببعض الممارسات من المعايير المحاسبية الدولية من جهات خارجية بمثابة مساس بسيادتها وليس من السهل الاستجابة له وقبوله.[4] وقبوله.[4]

---

[1] محمد مطر، الالتزام بمعايير المحاسبة و التدقيق الدولية كشرط لإنظمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية، مرجع سابق، ص:23

[2] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، مرجع سابق، ص:383

[3] Davide Alexander, Christopher Nobes ;P :76.

[4] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص:274 .

6.3.طبيعة النظام القانوني

في حالة الدول التي ترتكز على تدخل مباشر للحكومة عن طريق نظام قانوني رسمي مكتوب لإرساء، تعديل أو تغيير النظام المحاسبي للبلد، فإن تحقيق التوافق المحاسبي الدولي يستلزم في هذه الحالة إحداث تغييرات في التشريعات و القوانين المحلية على مستوى هذه الدول، هذا ما قد يعرف بطأ ، تماطلا أو حتى إحجاما من قبل بعض الحكومات ، الأمر الذي يستدعي المؤسسات إلى إعداد نوعين منفصلين من التقارير المالية، أحدها من أجل تلبية المتطلبات القانونية المحلية ، و الأخرى معدة على أساس معايير المحاسبة المتعارف عليها دوليا.

و بما أن المنافع الناتجة من هذا العمل المزدوج ستكون بلا شك أقل من التكاليف الباهظة بالنسبة للمؤسسات التي تنشط على الصعيد المحلي، فإن هذه العمل المزدوج سوف يقتصر فقط على المؤسسات الأجنبية.

7.3.الاختلافات البيئية بين الدول

تعكس المحاسبة إلى حد كبير حاجات البيئة التي تمارس فيها، كما أن أهدافها مرتبطة ارتباطا وثيقا باحتياجات تلك البيئة التي تتميز بالتباين من دولة لأخرى، هذا ما يؤدي إلى اختلاف المستخدمين الرئيسيين للمعلومة المحاسبية (مصلحة الضرائب، المقرضون، المستثمرون...الخ) من دولة لأخرى ، مما ينتج عنه تباين الأنظمة المحاسبية التي تنتج المعلومة المحاسبية التي يجب أن تستجيب لاحتياجات المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية.

و عليه فإن الاختلافات البيئية بين الدول تفضي إلى ظهور نظم محاسبية موجهة نحو فئة رئيسية من مستعملي المعلومة المحاسبية، و هذا ما قد يعمل كعائق أمام التوافق المحاسبي الدولي إذا لم يكن بمقدوره الاستجابة لمتطلعات الأصناف المختلفة من مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة.

و بالتالي، فإن نجاح عملية التوافق المحاسبي الدولي في ظل هذا التباين بين الدول يتطلب الاتفاق على المستوى المطلوب للإفصاح المالي للمؤسسات والمعلومات الملائمة للمستخدمين وكذلك المستوى المطلوب للتقارير واسعة النطاق التي تساعد في التخطيط على المستوى الوطني، و المستوى المطلوب من معايير المحاسبة والمراجعة التي تعطي إمكانية الاعتماد عليها في البيئات التي توجد فيها.[1]

و على الرغم من هذه العوائق ، المذكورة أعلاه، نجد بأن بعض الهيئات و المنظمات سعت حثيثا لتحقيق التوافق المحاسبي ،وهذا ما سيتم التطرق إليه في المطلب الموالي.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص:389.

المطلب الثالث : المساهمات الدولية و الإقليمية لتعزيز التوافق المحاسبي الدولي

بذلت جهود حثيثة من قبل العديد من الهيئات الدولية و المنظمات المهنية في سبيل إرساء معالم التوافق المحاسبي الدولي،حيث يمكن التمييز بين:

- الهيئات و المنظمات (عامة أو خاصة) التي تهتم بالتوافق المحاسبي على المستوى الدولي.
- الهيئات و المنظمات (عامة أو خاصة) التي تهتم بالتوافق المحاسبي على المستوى الاقليمي .

1.مساهمة الهيئات و المنظمات التي تهتم بالتوافق المحاسبي على المستوى الدولي

هناك العديد من الهيئات و المنظمات التي تسعى لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي، قد تكون عامة كما يمكن أن تكون خاصة.

1.1.مساهمة المنظمات العالمية العامة

من أبرز المنظمات العالمية العامة نجد: الأمم المتحدة و منظمة التعاون الاقتصادي.

2.1.1.منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية(Organisation for **E**conomic **C**o-operation and **D**evelopment OECD)

وهي منظمة دولية تأسست في عام 1960 عن طريق حكومات 24 بلدا صناعي، وتهدف إلى تحقيق التوافق الدولي في السياسات المتعلقة بالاقتصاد والطاقة وتشجيع النمو الاقتصادي والتنمية في الدول الأعضاء، أي أنها توفر الآلية المناسبة للتشاور بين الدول الأعضاء حول الأمور الاقتصادية العامة التي تشغلها مثل قضايا ميزان المدفوعات ومعدلات الصرف.[1]

و قد أنشأت سنة 1981 لجنة الاستثمار الدولي و الشركات المتعددة الجنسية التابعة للمنظمة فريق عمل للمعايير المحاسبية، لدراسة محاولات قامت بها هيئات خاصة و مؤسسات دولية من أجل تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية.[2]

و في عام 1985 عقدت المنظمة ندوة حول توافق المعايير المحاسبية على صعيد دولي، حضرها ممثلون من الدول الأوروبية والأمم المتحدة والمنظمة الإفريقية للمحاسبة ومستخدمون متنوعون حضروا الندوة ودعموا فكرة التوافق المحاسبي، وقد تم التأكيد في تلك الندوة على دور لجنة معايير المحاسبة الدولية كمحفز للتوافق الدولي للمحاسبة، وقد أصدرت المنظمة في سنة 1986 دليل عمل للشركات المتعددة الجنسيات (100 صفحة) يتضمن الإفصاح الاختياري للمعلومات المالية.[3]

1.1.1.الأمم المتحدة (**U**nited **N**ations **U N**)

تهتم الأمم المتحدة بالشركات المتعددة الجنسية و بأثرها على الاقتصاد العالمي، و يتجلى ذلك في تكوين فريق من الخبراء في المعايير الدولية للمحاسبة و إعداد التقارير في سنة 1976 ، للنظر في وضع نظام دولي للمحاسبة و التقارير الموحدة،وقد تقدم فريق الخبراء بتقريره سنة 1978 للهيئة الخاصة بالشركات العاملة في عدة دول، بتوصية إقتراح فيها بإنشاء فريق عمل خاص لهذا الغرض من خبراء حكوميين، و تم إنشاء هذا الفريق و يتكون من 34 مندوب ليعمل كهيئة دولية تهتم بدراسة مسائل المحاسبة و إعداد التقارير بالإضافة إلى متابعة المستجدات في هذا الميدان بما في ذلك أعمال

---

[1] نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية، الإطار الفكري والواقع العملي، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، 1998 ، ص: 64

[2] المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دور المحاسبين و مراقبي الحسابات في قرارات الإدارة و تنمية الموارد، الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، 2006، ص: 15

[3] Davide Alexander, Christopher Nobes ;P :90.

الهيئات المعنية بوضع المعايير .[1]

2.1.مساهمة المنظمات العالمية الخاصة

من أهم المنظمات العالمية الخاصة يمكن ذكر: لجنة معايير المحاسبة الدولية، المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة و الإتحاد الدولي للمحاسبين.

1.2.1.لجنة معايير المحاسبة الدولية (**I**nternational **A**ccounting **S**tandards **C**ommittee **IASC**)

تعتبر هيئة خاصة مستقلة لا تخضع لسلطة أي منظمة مهنية معينة، تشكلت سنة 1973 بعضوية منظمات محاسبية فاعلة في الدول التالية:[2] أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية.

ومن بين أهم الأهداف التي تسعى إليها هذه المنظمة نذكر ما يلي:[3]

- اقتراح وإصدار معايير محاسبية تمثل الأساس في إعداد وعرض القوائم المالية، وكذلك العمل على تشجيع الدول والمنظمات على مراعاتهم وقبولهم لهذه المعايير عالميا؛
- العمل بشكل عام على تحسين وتوافق اللوائح والإجراءات المحاسبية المتعلقة بعرض القوائم المالية بما يسمح بالقابلية للمقارنة.

2.2.1.الإتحاد الدولي للمحاسبين (The **I**nternational **F**ederation of **Ac**countants – **IFAC**–)

و هو منظمة عالمية يظم في عضويته 173 منظمة من 129 دولة[4]، و يهدف منذ تأسيسه في 7 أكتوبر1977 بميونخ في ألمانيا، إلى تطوير معايير المراجعة و قواعد السلوك المهني و القيام بالدراسات و البحوث في هذا المجال و التنسيق بين معايير المحاسبة في العالم، كما يقوم بإصدار معايير التدقيق الدولية ISA .

و في سنة 1982 إعترف الإتحاد بأن IASC صاحبة السلطة في إصدار معايير المحاسبة الدولية و بذلك وضع الإتحاد نهاية للغموض و الخلاف بينه و بين اللجنة من حيث اختصاص و أهداف كل منهما .[5]

3.2.1.المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة (**I**nternational **O**rganization of **S**ecurities **C**ommission **IOSC**)

هي منظمة دولية تأسست سنة 1983، تضم الهيئات الوطنية المنظمة للأسواق المالية، موزعين بين الأعضاء العاديين (membres ordinaires)، المتمثلين في الهيئات المنظمة لسوق القيم المتداولة، وأعضاء منتسبين (membres affiliés)، والمتمثلين في البورصات والمؤسسات المالية...، إضافة إلى عدة لجان ومجموعات عمل أخرى.

---

[1] المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دور المحاسبين و مراقبي الحسابات في قرارات الإدارة و تنمية الموارد، مرجع سابق، ص: 15.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص: 106.

[3] Bernard Raffounier et autres ; Comptabilité internationale ; Vuibert édition ; France ; Septembre ;1997 ; p :33.

[4] http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history , consulté le 15/02/2013 à 09h :30

[5] يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير . المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الوراق للنشر و التوزيع، مصر، 2005 ، ص: 54.

و تهدف هذه المنظمة إلى وضع معايير دولية تسمح بزيادة الفعالية والشفافية في أسواق القيم المتداولة وحماية المستثمرين وتسهيل الشراكة بين الهيئات المنظمة للأسواق المالية للحد من جرائم الأموال، و من أبرز مهامها:[1]

- المساهمة في تقليص التباين المحاسبي بين الدول على مستوى الشركات المسعرة، خاصة بين المعايير المحاسبية الأمريكية و المعايير المحاسبية الدولية ،
- الحرص على عدم إلزام الشركات المنتمية إلى البلدان الأعضاء في المنظمة، و التي تعتمد في إعداد و عرض
- قوائمها المالية على معايير المحاسبية الدولية، بإعادة معالجة قوائمها المالية على مستوى الأسواق المالية في العالم.

و نتيجة للتطورات التي شهدتها الأسواق المالية على الصعيد الدولي، و الشروط المنصوص عليها من قبل هيئة مراقبة الأسواق المالية الأمريكية (SEC)،و التي تخضع لها القوائم المالية للشركات الأجنبية الراغبة في الولوج إلى السوق الأمريكية ،توصلت المنظمة في جويلية 1995 إلى إيجاد اتفاق بينها و بين لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ، يقضي بالعمل معا من أجل تحقيق التنسيق بين معايير المحاسبة الدولية، وقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بتعديل بعض معاييرها إرضاء و إستجابة لاحتياجات ومطالب المنظمة فيما يخدم مصلحة الشركات المسعرة في البورصة.

وبتاريخ 17 ماي من سنة 2000 أعلنت المنظمة تبنيها رسميا لمعايير المحاسبة الدولية ، وفي 6 أفريل 2008 نشرت بيانا تدعوا فيه الشركات المدرجة إلى تحديد النظام المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية.

2.مساهمة الهيئات و المنظمات التي تهتم بالتوافق المحاسبي على المستوى الدولي

أدت التكتلات الاقتصادية الإقليمية ،و التي تهدف إلى رفع المستوى الاقتصادي و تطوير النشاطات الاقتصادية فيما بين الدول الأعضاء، إلى ضرورة وجود نوع من الاتساق والتوافق في القوانين ،المعايير والممارسات المحاسبية في سبيل تسهيل قيام تلك النشاطات بين دول التكتل. و في هذا الإطار، ظهرت بعض المنظمات التي تسعى لتحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الإقليمي، قد تكون عامة كما يمكن أن تكون خاصة.

1.2.مساهمة المنظمات الإقليمية العامة

من أهم المنظمات الإقليمية العامة نجد: الاتحاد الأوروبي و مجلس المحاسبة الإفريقي.

1.1.2.الإتحاد الأوروبي (UE)

أوجدت اتفاقية روما الإتحاد الأوروبي عام 1957 بهدف التنسيق بين النظم القانونية والاقتصادية للدول الأعضاء، ولقد اهتم الإتحاد الأوروبي ، و من أهداف الإتحاد الأوربي خلق بيئة تجارية موحدة في الدول الأعضاء، و يعتبر التوافق في المبادئ و الممارسات المحاسبية بين هذه الدول أهم المجالات التي اهتم بها الإتحاد.

و على خلاف لجنة معايير المحاسبة الدولية، التي ليس لها سلطة تلزم تطبيق معاييرها المحاسبية، فإن المفوضية الأوروبية (CE) هي الهيئة التنفيذية للاتحاد الأوروبي– لها كامل القوة الملزمة للدول الأعضاء – لإتباع توجيهاتها الخاصة بميدان المحاسبة.[2]

---

[1] Barneto Pascal; Op-Cit; P:13.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، مرجع سابق، ص:415 .

و لقد تم إصدار سلسلة من التوجيهات التي لها علاقة مباشرة بالتوافق المحاسبي بين الدول الأعضاء، أهمها:[1] التوجيهة الرابعة (la quatrième directive ,N° 78/660 CEE) التي تم اعتمادها بتاريخ 25 جويلية 1978 و تتعلق بالقواعد التي يجب الالتزام بها عند إعداد الحسابات الختامية لشركات الأموال الأوروبية (الحسابات الفردية)، و التوجيهة السابعة (la septième directive ,N° 83/349 CEE) الصادرة بتاريخ 13 جوان 1983 ذات الصلة بالحسابات المجمعة والمبادئ الواجب إتباعها سواء بالنسبة للشركة الأم أو الشركات التابعة، والتوجيه الثامن الصادر بتاريخ 10 أفريل 1984 والخاص بتأهيل المهنيين المكلفين بعملية المراجعة القانونية.

2.1.2.مجلس المحاسبة الإفريقي (AAB)

تأسس سنة 1979 و يضم 27 بلد أفريقي، هدفه إقامة التوافق بين الأنظمة المحاسبية للدول الأفريقية و كذلك تشجيع القيام بالبحوث المتعلقة بالمعايير المحاسبية و التدريب في ميدان المحاسبة.[2]

و تجدر الإشارة إلى أنه من بين أبرز المشاكل التي تواجه جهود التوافق المحاسبي بالدول الإفريقية هو الماضي الاستعماري الذي خلف وراءه نموذجين رئيسيين للمحاسبة الموجودة بالقارة وهما النموذج الفرنسي والنموذج الأنجلوسكسوني.

2.2.مساهمة المنظمات الإقليمية الخاصة

توجد مجموعة من المنظمات الإقليمية الخاصة التي تبذل جهودا متفاوتة في محاولة لإيجاد نوع من التوافق المحاسبي على المستوى الإقليمي، ومن أهم هذه المنظمات الإقليمية الخاصة نجد: إتحاد المحاسبين الأوروبيين، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، إتحاد المحاسبين الأوروبي و إتحاد المحاسبين الآسيويين.

1.2.2.المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)

تأسس المجمع سنة 1983 بقصد تطوير و توحيد مهنة المحاسبة في الوطن العربي، كما أن هناك على مستوى كل بلد عربي تنظيم مشابه، يهدف إلى رفع المستوى العلمي و المهني للعاملين في مهنة المحاسبة.[3]

و يهدف المجمع إلى الارتقاء بعلم المحاسبة والإدارة والمواضيع الأخرى ذات العلاقة على نطاق الدول الأعضاء في جامعة الدول العربية، بالإضافة إلى المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق، وقد عمل المجمع جاهدا وبشكل مستمر على استيفاء كافة المتطلبات المهنية التي تؤهله للحصول على المكانة الدولية اللائقة، وعليه فقد أصبح المجمع عضوا فعالا في الهيئات والمنظمات الدولية كمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و كالإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وبتكليف من هذين الأخيرين شارك المجمع في إعداد المعايير المحاسبية الدولية (IAS) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والمعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق الدولية (ISA) وترجمتها إلى اللغة العربية.[4]

---

[1] Kaddouri. A, A.Mimeche, Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007 ;Enag édition ; Réghaia ;Algérie ; 2009 ; P :23.

[2] المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دور المحاسبين و مراقبي الحسابات في قرارات الإدارة و تنمية الموارد، مرجع سابق، ص: 16-17.

[3] عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، الطبعة الأولى، دار و ائل للنشر، عمان، 2003 ، ص18

[4] www.ascasociety.org, consulté le 20/02/2013.

2.2.2.إتحاد المحاسبين الأوروبي(UEC)

وجدت هذه المنظمة في عام 1951 و من أهم أهدافها تسهيل تبادل الآراء و تسهيل متطلبات دخول المهنة إلى الدول الأعضاء و تسهيل السماح للمراجعين التنقل بين دول الأعضاء، و يجتمع الإتحاد مرة كل ثلاث أو أربع سنوات، حيث عالجت هذه المؤتمرات قضايا التوحيد المحاسبي و التكامل الاقتصادي، كما أصدر الإتحاد "مجلة الإتحاد الأوروبي" بالإضافة إلى إصدارات أخرى ساعدت في تقليص الاختلافات المحاسبية بين الدول الأعضاء.

وقد عقد أول مؤتمر في عام 1953 بعنوان التوحيد المحاسبي والتكامل الاقتصادي، وقد شكل المؤتمر لجنة للتحقيق في إمكانية وضع دليل محاسبي أوروبي، حيث كان ينظر في ذلك الوقت إلى الدليل المحاسبي بأنه وسيلة لتوافق الممارسات المحاسبية، وفي عام 1966 بدأ الإتحاد بإصدار مجلة الإتحاد الأوروبي، وتعتبر الإصدارات أساسا للدول الأوروبية، وقد ساعدت على تقليص الاختلافات المحاسبية بين دول الأعضاء.

وعلى الرغم من أن المنظمة بقيت أكثر من ثلاثين سنة، إلا أن تأثيراتها تبدوا ضعيفة، كما أن المجلة أقفلت سنة 1980 بسبب قلة الدعم، وفي سنة 1986 تغير اسم هذا الإتحاد إلى فدرالية المحاسبين الأوروبيين –FEE–(**F**édération des **E**xperts-Comptables **E**uropéens).[1]

3.2.2.إتحاد المحاسبين لجنوب آسيا (**S**outh **A**sian **F**ederation of **A**ccountants)

تأسس الاتحاد عام 1977 من الهيئات المحاسبية في رابطة دول جنوب شرق آسيا والتي كانت عندئذ اندونيسيا وماليزيا والفلبين وسنغافورة وتايلاند، وقد عقد أول مؤتمر لها في عام 1978، حيث أصدر الاتحاد أول معيار محاسبي في عام 1979 ، في حين أصدر أول معيار للمراجعة سنة 1980 .

[1] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص:286 .

المبحث الثاني: لجنة المعايير المحاسبية الدولية: نموذج لضمان التوافق المحاسبي الدولي

لقد شهدت العقود الأخيرة تطورا كبيرا اقتصاديا هائلا، أدى إلى انتشار المؤسسات الدولية وامتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول، وزادت بذلك حدة المنافسة بين الدول لجذب المزيد من الاستثمارات الدولية، الأمر الذي أدى إلى ظهور بعض المشاكل والقضايا المحاسبية الجديدة، كانعكاس للتطور الاقتصادي، الأمر الذي استلزم من المحاسبة إعادة النظر في تلك القضايا ومحاولة إيجاد حلول لها.

و ترتب عن ظهور هذه الشركات الدولية ازدياد الأهمية النسبية للبيانات المالية المنشورة كمصدر للمعلومات التي تخدم المهتمين بها لاتخاذ القرارات سواء في مجال الاستثمار أو في مجال التمويل، ولكي تفي البيانات المالية المنشورة باحتياجات مستخدميها كان لابد أن يتوفر فيها شرطين أساسيين هما : أن تتسم المعلومات التي توفرها تلك البيانات بقدر معقول من المصداقية، ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها، وكذلك أن تكون تلك المعلومات قابلة للمقارنة يمكن استخدامها لتقييم أداء المؤسسات والوقوف على مركزها المالي، ولتحقيق ذلك بدأت الجهود تنصب على وضع أسس وقواعد لمهنة المحاسبة، وقد تمخض عن تلك الجهود تأسيس منظمات مهنية إقليمية ودولية لعبت أدوارا تتفاوت في الأهمية في مجال التوافق المحاسبي، لكن كان للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) دورا رائدا جعلها تحتل الصدارة في هذا المجال و ذلك لما لاقته المعايير التي تصدرها هذه اللجنة من قبول واسع النطاق.

و من هذا المنطلق سوف نسعى للتطرق إلى هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: لجنة المعايير المحاسبية الدولية- نشأتها، أهدافها، تنظيمها و إصداراتها-

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للجنة المعايير المحاسبية الدولية

المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

المطلب الأول: لجنة المعايير المحاسبية الدولية– نشأتها، أهدافها، تنظيمها و إصداراتها–

أوجدت القضايا التي طرحتها المحاسبة الدولية ضرورة ملحة للفصل فيها من خلال إيجاد معايير محاسبية دولية كفيلة بإقامة توافق محاسبي دولي، و بالرغم أن محاولات تجسيد هذه الفكرة ظهرت قبل سنة 1973 ،على غرار إصدار كتاب "المحاسبة المهنية على مستوى 25 بلد" في سنة 1965 من قبل AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) في محاولة للاجابة على التساؤلات المتكررة خلال الملتقيات بشأن التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي[1]،إلا أن هذا التاريخ يعتبر نقطة تحول رئيسية في مجال التوافق المحاسبي الدولي، تمثلت في تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية، و ذلك بهدف تحقيق قدر من التوافق في الممارسات المحاسبية الدولية بالإضافة إلى تشجيع القبول الدولي لإصداراتها.

و على هذا الأساس، سوف نحاول التعرض إلى هذا المطلب من خلال التطرق إلى الإطار التاريخي و التنظيمي لهذه اللجنة، أهدافها، طريقة عملها و أبرز إصداراتها بخصوص المعايير المحاسبية الدولية.

1.الإطار التاريخي للجنة المعايير المحاسبية الدولية

شهد المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر سنة 1972 بسيدني بأستراليا،الذي جمع أكثر من 3000 مشارك من 55 دولة، إقتراح هنري بونسون – الرئيس السابق لمعهد المحاسبين القانونيين بويلز و انجلترا (ICAWE) وشريك أساسي في مكتب Coopers & Lybrand– إنشاء هيئة دولية تكون مسؤولة عن تكوين و صياغة معايير المحاسبة الدولية، و تجسدت هذه الفكرة في 29 جوان 1973 بلندن بإنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC "**I**nternational **A**ccounting **S**tandards **C**ommittee"، كهيئة خاصة مستقلة، على إثر الإتفاق الذي توصلت إليه هيئات المحاسبة المهنية لعشر دول هي: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تشكل مجلس إدارة اللجنة من ممثلي هيئات المحاسبة لنفس الدول .[2]

و تمثل الهدف الرئيسي للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في صياغة و نشر المعايير المحاسبية الأساسية تحت تسمية "المعايير الدولية للمحاسبة IAS"، و التي من المفترض أن تحقق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي.[3]

و يمكن تلخيص الهيئات المحاسبية التي ساهمت في إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في الجدول التالي على النحو الموالي:[4]

---

[1] Elena Barbu ; 40 ans de recherche en harmonisation comptable internationale ; Normes & Normalisation, France ;2004 ; P : 08.

[2] Spécial IAS/IFRS ; 1973 : LA RFC annonce la création de l'IASC (Extrait de la RFC n° 31 d'octobre 1973); Revue Française de Comptabilité ; N°380 ; Septembre 2005 ;P :16.

[3] Stephen A. Zeff ; The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces ;The Accounting Review ; American Accounting Association ;Vol. 87 ; No. 3 ;2012; P :810.

[4] Spécial IAS/IFRS ; 1973 : LA RFC annonce la création de l'IASC; Op-Cit ;P :16.

الجدول رقم (02): الهيئات المحاسبية المساهمة في إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

البلد	الهيئة المحاسبية للبلد
أستراليا	The Institute of Chartered Accountants in Australia,Australian Society of Accountants.
كندا	The Canadian Institute of Chartered Accountants.
الولايات المتحدة الأمريكية	American Institute of Certified Public Accountants
فرنسا	Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés
اليابان	The Japanese Institute of certified public Accountants
المكسيك	Instituto mexicano de Contadores publicos
هولندا	Netherlands lnstituut van Registeraccountants.
المملكة المتحدة و إيرلندا	The Institute of CharteredAccountants in England and Wales, the Institute of Chartered Accountants of Scotland, the Institute of Chartered Accountants in Ireland, the Association of Certified Accountants, the Institute of Cost and Management Accountants, the Institute of Municipal Treasurers and Accountants.

المصدر Spécial IAS/IFRS ; 1973 : LA RFC annonce la création de l'IASC (Extrait de la RFC n° 31 d'octobre 1973); Revue Française de Comptabilité ; N°380 ; Septembre 2005 ;P :16. .

و قد حدد دستور اللجنة مهامها كما يلي:[1]

- صياغة و نشر للصالح العام المعايير المحاسبة الواجب مراعاتها لدى عرض القوائم المالية و تعزيز قبولها و الترويج للتقيد بها في جميع أنحاء العالم؛
- العمل بشكل عام على تحسين و توافق المعايير و الإجراءات المحاسبية و الأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

و منذ سنة 1982 شمل أعضاء اللجنة (IASC)، كل هيئات المحاسبة المهنية التي كانت أعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).[2]

2.أبرز المحطات التاريخية للجنة معايير المحاسبة الدولية

سوف نتطرق فيما يلي إلى التطورات التاريخية للجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها إلى غاية إعادة هيكلتها سنة 2001 ، وسنقسم هذه الفترة إلى مرحلتين :

1.2.المرحلة الأولى: (من 1973 إلى 1988)

تميزت هذه الفترة بإصدار أول معيار محاسبي دولي تمحور حول الإفصاح عن السياسات المحاسبية في سنة 1975، و قد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) مابين 1975 و1987 ما يزيد عن 25 معيار محاسبي دولي[3].

---

[1] حسين القاضي و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية، عمان،2000، ص: 36.

[2] Joel Osnoss, Veronica Poole ; Guide de référence sur les IFRS ; Deloitte Touche Tohmatsu Limited ;Montréal ; Canada ;2012 ; P :17.

[3] Stephen A. Zeff ; Op-Cit ;P :812.

كما شهدت هذه الفترة بانضمام العديد من البلدان، على غرار بلجيكا، الهند، إسرائيل،نيوزلندا، باكستان و زيمبابوي في سنة 1974 [1]، و كذا انضمام كل من نيجيريا و جنوب إفريقيا لعضوية مجلس إدارة اللجنة الدولية في سنة 1978 [2]،علاوة على التحاق إيطاليا في سنة 1983 [3]، و تايوان في سنة 1984 [4]، و تعويض دول الأردن، كوريا و النرويج لدول المكسيك، نيجيريا و تايوان على مستوى مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) خلال سنة 1988 [5]، أما في سنة 1986 ، فقد انضم ممثل الفدرالية الدولية للمحللين الماليين لعضوية مجلس إدارة اللجنة الدولية،[6]

و شهدت هذه الفترة تضامن عدد كبير من الشركات الكبرى مع لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) من دول شتى،على غرار شركات General Electric، Exxon، FMC Corporation (من الولايات المتحدة الأمريكية)، ومائة شركة من كندا، بالاضافة إلى التحاق شركة يبانية في سنة 1985 بركب الشركات الملتزمة بالمعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC). [7]

من الناحية التمويلية، تمكنت اللجنة (IASC) ، في سنة 1976، من الحصول على أول دعم من قبل فريق مكون من عشرة مدراء للبنوك المركزية، من خلال اتخاذ قرار بتمويل مشروع اللجنة فيما يتعلق بالقوائم المالية للبنوك . [8]

و تم اعتماد تسمية "مجلس : Board" لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) خلال سنة 1977 [9]، بالإضافة إلى تكوين تكوين فوج استشاري « Groupe Consultatif » في سنة 1980، للتكفل بموضوع "الضرائب المؤجلة"، إذ يضم الهيئات المحاسبية للدول التالية: هولندا، بريطانيا و الولايات المتحدة الأمريكية [10]،

و على صعيد العلاقات، تم في سنة 1982، إبرام اتفاق مع الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي أقر بلجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ،و انضم نتيجة لذلك جميع أعضائه لعضوية مجلس إدارة اللجنة الدولية . [11]

كما انضم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في سنة 1988 إلى المجموعة الاستشارية للجنة المعايير المحاسبية كملاحظ على مستوى المجلس معطية دعما جديدا للجنة. [12]

و توجت هذه الفترة بنشر لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في سنة 1988، في عهد الرئيس Georges Barthès ، للمشروع E32 " قابلية المقارنة بين القوائم المالية "، كمحاولة أولى لتقليص الفروقات المحاسبية على المستوى الدولي، وهذا بالتنسيق مع المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة (IOSCO).

و كانت المعايير في هذه الفترة تعتبر بمثابة ملخص للممارسات المحاسبية الموجودة على مستوى أوروبا و الولايات المتحدة الأمريكية، و لم يكن لميزة "قابلية المقارنة بين القوائم المالية" أهمية كبيرة، نظرا لهيمنة المعايير المحاسبية المحلية بالنسبة لأعضاء

---

[1] Spécial IAS/IFRS ; Brève histoire de l'IASB ; Revue Française de Comptabilité ; N°380 ; Septembre 2005 ;P :2.
[2] Idem ;P :2.
[3] Idem ;P :3.
[4] Idem ;P :3.
[5] Idem ;P :3.
[6] Idem ;P :3.
[7] Stephen A. Zeff ; Op-Cit ;P :813.
[8] Spécial IAS/IFRS ; Brève histoire de l'IASB ; Op-Cit ;P :2.
[9] Idem ;P :2.
[10] Idem ;P :3.
[11] Idem ;P :3.
[12] Idem ;P :2.

المجلس، نظرا لسعي كل وفد (Délégation) إلى الحفاظ على الممارسات المحاسبية المحلية الخاصة بكل بلد،حيث كانوا يرون بأنه على المعايير المحاسبية الدولية التوافق مع المعايير المحلية و ليس العكس.

وبالتالي اعتبرت المعايير المحاسبية خلال هاته الحقبة من الزمن بمثابة مرجع للممارسات المحاسبية على المستوى الدولي ولكن لم تحظ بالتطبيق الواسع على المستوى الدولي، بسبب اعتقاد بعض الدول بأن معاييرها المحلية أحسن من معايير اللجنة الدولية (الدول الأنجلوسكسونية) ، و اعتقاد بعض الآخر منها بأن المعايير المحاسبية الصادرة لا تتلاءم مع طبيعة النظام المحاسبي السائد في البلدان ذات الارتباط الشديد بالقانون الجبائي. [1]

و قد نجحت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ، خلال هذه الفترة، في المقاومة بنجاح لمحاولة امتصاصها من قبل هيئة محاسبية دولية هي الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). [2]

و ينبغي التنويه إلى أن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) واجهت خلال هاته الحقبة من الزمن بعض التحديات التي كانت ترتبط أساسا بمدى شرعيتها على المستوى، الأمر الذي حال دون هيمنة المعايير المحاسبية الصادرة عنها على المستوى الدولي،وقد أثير هذا النوع من التساؤلات على مستوى بعض الهيئات الدولية مثل: هيئة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية(OECD) التي كانت قد أبدت اهتمامها بمشاكل الإفصاح المحاسبي لدى الشركات المتعددة الجنسيات. [3]
[3]

و كخاتمة لهاته الفترة، فإنه ما نلاحظه في هذه المرحلة الأولى، من خلال نشاط اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة، أنها حاولت كسب دعم دولي واسع على حساب توحيد المعاملات المحاسبية ، وبعد أن لقيت إقبالا لا بأس به انتقلت إلى البحث عن قابلية للمقارنة دعمت بدخول هيئات كمجلس المحاسبة الأمريكي إلى لجانها، وهو اعتراف بمدى أهمية ونوعية عمل اللجنة، مما سمح لها بالانتقال إلى مرحلة ثانية هي مرحلة تطوير المعايير المصدرة والتطبيق الوحيد لنشر المعلومة المالية.

2.2.المرحلة الثانية: (من 1989 إلى 2001)

تميزت هذه الفترة بمحاولة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) تقليص الخيارات (Options) على مستوى المعايير المحاسبية الصادرة، حيث اعتبرت هذه المبادرة بجد مهمة في سبيل إعطاء المرجع الدولي مصداقية كافية للحصول على دعم المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة (IOSCO) ، من أجل قبول أعضائها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على حساب المعايير المحاسبية المحلية، و على الرغم من أن المبادرة لم تؤت أكلها في الحين، إلا أنه كان لها الأثر الجلي في المستقبل القريب. [4]

كما تجدر الإشارة بأنه كانت هناك مبادرات أخرى ذات طابع استراتيجي خلال سنوات التسعينيات، حيث كان من ضمنها دعوة ملاحظين لا يمتلكون حق التصويت إلى مقر مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، و يتعلق الأمر بممثل عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في سنة 1988 [5]، و ممثل عن اللجنة الأوروبية في سنة 1990 [1]، و اعتبرت هذه المبادرة ضرورية في مسار التوافق المحاسبي على المدى البعيد. [2]

---

[1] Stephen A. Zeff ; Op-Cit ;P :813.
[2] Gilbert GÉLARD (Membre de l'IASB) ; De l'IASC à l'IASB : un témoignage sur l'évolution structurelle de la normalisation comptable internationale ; Revue Française de Comptabilité ; N°380 ; Septembre 2005 ;P :15.
[3] Stephen A. Zeff ; Op-Cit ;P :813-814.
[4] Gilbert GÉLARD (Membre de l'IASB) ; Op-Cit ;P :15.
[5] Stephen A. Zeff ; Op-Cit ;P :815.

خلال هذه الفترة، أبدت الولايات المتحدة الأمريكية تجاهلها للجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) ، أما اللجنة الأوروبية، فبعد تجاهلها لأعمال اللجنة خلال سنوات الثمانينات[3]، أصبح موقفها ،بعد انضمامها، كملاحظ يتميز بالتحفظ في المشاركة في مبادرة للجنة خاصة حول مواضيع تقنية، حيث أنها تعودت على التعامل مع هيئات حكومية وحول مسائل سياسية. [4]

و بدأت المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة (IOSCO) بإرسال وفد ملاحظين عنها لمجلس للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ابتداء من سنة 1996، كما انضم المعهد الصيني للخبراء المحاسبين كملاحظ خلال سنة 1997. [5]

تميزت هذه المرحلة أيضا باستمرار الانقسام بين الدول الأعضاء، عقب نشر لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)للإطار المفاهيمي في سنة 1989 ، و الذي كان مقتبسا في معظمه من نظيره الأمريكي، و هذا بسبب عدم تقبله من قبل الدول المتبنية للنظام المحاسبي الأوروبي (القاري) التي كانت ترى في الإطار المفاهيمي مفهوما جديدا و غريبا عن ممارساتها المحاسبية، و هذا على عكس الدول المتبنية للنظام الأنجلوسكسوني و المعتادة على العمل بالإطار المفاهيمي على مستوى نظامها المحاسبي، حيث كان من البديهي ضرورة تبني الإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) إذا أرادت الدول الأعضاء التواصل في العمل مع اللجنة. [6]

و وطدت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ، ما بين سنة 1990 و 1997، علاقاتها بصفة بارزة مع المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة (IOSCO) ، حيث تم إبرام اتفاق بين الطرفين يقضي بضرورة قبول أعضاء المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة (IOSCO) للقوائم المالية المعدة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، و لكن بشرط إعداد و نشر باقي المعايير المحاسبية الأساسية و الضرورية قبل سنة 1999 [7] ، بالإضافة إلى شروط أخرى: [8]

- حذف البدائل أو الخيارات المحاسبية على مستوى المعايير المحاسبية الدولية،
- ضمان بأن المعايير المحاسبية الدولية كافية و تامة للاستجابة لمتطلبات أعضاء المنظمة،
- ضمان بأن المعايير المحاسبية الدولية تضم العناصر الأساسية للإفصاح المحاسبي على مستوى القوائم المالية.

علاوة على هذا، فقد فتحت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في عام1997 نتائج مداولاتها للجمهور العام،هذا ما كان له الأثر البارز على تطورها في المستقبل،خاصة على مستوى هياكلها التي لم تشهد تغييرا جذريا خلال هذه المرحلة.[9]

من جهة أخرى، من غير المعقول فهم كيفية تطور هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) من دون التطرق إلى مجموعة (G4+1)، هاته الأخيرة التي تأسست بمبادرة من أعضاء الهيئات المحاسبية لأربعة دول هي:أستراليا، المملكة المتحدة، كندا و الولايات المتحدة الأمريكية بالإضافة إلى التحاق أيرلندا الجديدة فيما بعد في سنة 1996،[10] حيث كان

---

[1] Idem ;P :816.
[2] Gilbert GÉLARD (Membre de l'IASB) ; Op-Cit ;P :15.
[3] Stephen A. Zeff ; Op-Cit ;P :815.
[4] Gilbert GÉLARD (Membre de l'IASB) ; Op-Cit ;P :15.
[5] Stephen A. Zeff ; Op-Cit ;P :816.
[6] Gilbert GÉLARD (Membre de l'IASB) ; Op-Cit ;P :15.
[7] Idem ;P :15.
[8] Stephen A. Zeff ; Op-Cit ;P :814.
[9] Gilbert GÉLARD (Membre de l'IASB) ; Op-Cit ;P :15.
[10] Idem ;P :16.

الانضمام لهذه المبادرة مرهونا بتبني الإطار المفاهيمي، الأمر الذي كان مستعصيا على بعض الهيئات المحاسبية ذات التبعية الحكومية و بدون إطار مفاهيمي صريح،هذا ما جعل البعض يصف المجموعة (G4+1) بالمجموعة الأنجلوسكسونية نظرا لتركيبة الدول التي تضمها. [1]

حيث أن تقاسم الهيئات المحاسبية الأربعة لنفس الإطار المفاهيمي و نفس الثقافة المحاسبية سهل عليهم مناقشة و دراسة المسائل المحاسبية، على عكس حالة الاجتماعات التي كانت تحدث على مستوى مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)،[2]وحضرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) اجتماعات المجموعة، مابين سنة 1993 و 1994، الذي ضم الهيئات المحاسبية للدول الأربعة كملاحظ، عن طريق السكرتير العام،[3] حتى لا تتهم بالانغلاق على نفسها، و من هنا برزت التسمية (1+)، حيث وصفت أعمال المجموعة آنذاك بذات الجودة التقنية العالية،[4] و كانت أوراق البحث التي تمخضت عن المجموعة، مابين سنة 1994 و 2000، و التي بلغ عددها 12 ورقة بحثية في مجال المحاسبة،[5] بمثابة القاعدة الأساسية للأعمال المستقبلية لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فيما يتعلق بإعداد و إصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية، وهذا رغم معارضة العديد من الدول الأعضاء،إلا أن نقص الموارد المالية لتحقيق مشاريعها حال دون رضوخ لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) للمشاركة في تلك الأبحاث و المضي فيها قدما.[6]

و على هذا النحو، فقد أدى نقص الدعم المالي للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) إلى التأثير على طريقة عملها،حيث كانت أغلبية مداولاتها مطابقة للحلول المقترحة من طرف المجموعة الأنجلوسكسونية،التي كانت موطنا لأقوى الأسواق المالية العالمية (خاصة المملكة المتحدة و الولايات المتحدة الأمريكية) هذا ما أعطى الطابع الأنجلوسكسوني للمعايير المحاسبية المستقبلية، خاصة و أن أعضاء الهيئات المحاسبية للدول الأربعة شكلوا المفاتيح الأساسية في التنظيم الجديد الذي عرفته لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) فيما بعد خلال سنة 2000. [7]

و نظرا لتزايد المخاوف من تعويض المجموعة (G4+1) للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، والهيمنة الواضحة التي كانت تميز هذه المجموعة، بدأ التفكير في إيجاد صيغة لإعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) تجعل منها أكثر فعالية على مستوى الساحة المحاسبية الدولية، و في هذا الصدد تم في سنة 1997 تكوين فوج عمل استراتيجي (strategic working party) أسندت له مهمة إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ، في ظل تزايد التهديدات الذي كانت تشكلها المجموعة (G4+1) ، و قاد هذه المهمة (Ed Waitzer) ، الرئيس السابق للجنة القيم المنقولة لـ (Ontario). [8]

و قد تم تصور عدة نماذج للهيكلة الجديدة للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، مها نموذج الأمم المتحدة (المزود بجمعية عامة و مجلس للأمن)، نموذج برلماني ثنائي (Bicaméral) بمجلس يضم عددا قليلا من الأعضاء (حصريا معدي المعايير -les normalisateurs - و جمعية عامة تضم عددا كبيرا من الأعضاء.

---

[1] Idem ;P :15.
[2] Stephen A. Zeff ; Op-Cit ;P :816.
[3] Idem ;P :816.
[4] Gilbert GÉLARD (Membre de l'IASB) ; Op-Cit ;P :16.
[5] Stephen A. Zeff ; Op-Cit ;P :816.
[6] Gilbert GÉLARD (Membre de l'IASB) ; Op-Cit ;P :16.
[7] Stephen A. Zeff ; Op-Cit ;P :816.
[8] Gilbert GÉLARD (Membre de l'IASB) ; Op-Cit ;P :16.

و اقترحت المجموعة (G4+1) بأن يضم المجلس (Board) تسعة أعضاء من معدي المعايير (normalisateurs) الذين يملكون موارد و كفاءات تقنية و مهنية، بالإضافة إلى جمعية عامة مفتوحة للدول الأخرى، حيث تم تقديم مناقشة هذه الاقتراحات أثناء اللقاءين الذين جمعا المجموعة (G4+1) بفوج العمل الاستراتيجي يومي 24 و 25 سبتمبر 1997. [1]

و بعد عدة محادثات عرفت هيمنة واضحة من قبل بعض المنظمات التي لها وزن كبير على الساحة الدولية مثل: هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC)، مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) و اللجنة الأوروبية ، تم بتاريخ 19 نوفمبر 1999 بمدينة البندقية تبني ،بإجماع مجلس (Board) لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ، الهيكلة الجديدة لمجلس اللجنة [2] الذي أصبح يضم أربعة عشرة (14) عضوا[3]، هم خمسة (05) ممثلين عن الولايات المتحدة الأمريكية،ممثلين(02) عن المملكة المتحدة، و ممثل واحد(01) عن كل من :أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان،جنوب إفريقيا، سويسرا ،[4] حيث يتجلى بوضوح هيمنة الدول الأنجلوسكسونية على التركيبة الجديدة للمجلس.
علاوة على هذا، فإن الهيكلة الجديدة للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) مشابهة تماما لهيكلة مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، الأمر الذي سهل روابط التعاون بينهما مستقبلا. [5]

وبدأ العمل بالتنظيم الهيكلي الجديد للجنة ابتداء من 01 أفريل 2001[6]، و يمكن تلخيص المحاور الرئيسية للتعديلات التي التي خضعت لها اللجنة في النقاط التالية :[7]

- بتاريخ 6 فيفري 2001، تحولت IASC إلى هيئة دولية مستقلة ذات طابع غير ربحي في إطار قانوني جديد و هو مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC-Foundation مقرها الرئيسي بالولاية الأمريكية DELAWARE،
- تحول اسم لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB ؛
- العنصر الجوهري لهذه الإصلاحات هو إعطاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB دور المعير الدولي خلافا لدوره، السابق المتمثل في التوفيق؛ و بالتالي يتولى مسؤولية إعداد و نشر المعايير مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB،
- لا تحمل المعايير التي سيتم إصدارها مستقبلا اسم "معايير المحاسبة الدولية" IAS ، و إنما اسم "المعايير الدولية للتقارير المالية" IFRS
- تحتفظ معايير المحاسبة الدولية السابقة التي لم تخضع لتعديلات بتسميتها IAS،
- إعادة تسمية لجنة التفسيرات القائمة SIC "**S**tanding **I**nterpretation **C**ommittee" بلجنة تفسيرات المعايير الدولية للإفصاح المالي IFRIC "**I**nternational **F**inancial **R**eporting **I**nterpretation **C**ommittee " تهدف إلى تفسير و توضيح المعايير المحاسبية القائمة إضافة إلى تقديم إرشادات و توجيهات بشكل دائم حول معايير المحاسبة الدولية القائمة و حول معايير التقارير المالية الدولية .

---

[1] Idem ;P :16.
[2] Idem ;P :16.
[3] Joel Osnoss, Veronica Poole ; Op-Cit ; P :17.
[4] Stephen A. Zeff ; Op-Cit ;P :821.
[5] Gilbert GÉLARD (Membre de l'IASB) ; Op-Cit ;P :16.
[6] Spécial IAS/IFRS ; Brève histoire de l'IASB ; Op-Cit ;P :4.
[7] Stéphane brun ; guide d'application des norme ias/ifrs ; Berti éditions ; Alger ; 2011 ; P :30-31.

و في مارس 2010 قرر أمناء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC-Foundation تغيير اسم المنظمة لتصبح مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS-Foundation.[1]

3.أهداف لجنة المعايير المحاسبية الدولية

من بين أهم الأهداف التي تسعى الهيئة لتحقيقها نذكر ما يلي: [2]

- إعداد ونشر للصالح العام مجوعة من المعايير المحاسبية لإعداد القوائم المالية والإفصاح عنها، ذات جودة عالية،قابلة للفهم و المقارنة و تساهم في تعزيز شفافية المعلومة المالية،
- ترقية الاستعمال و التطبيق الصارم للمعايير المحاسبية الدولية ؛
- الأخذ بعين الاعتبار لاحتياجات مجموعة واسعة من الوحدات الاقتصادية ذات أحجام و أنواع مختلفة في سبيل إعداد المعايير المحاسبية،
- ترقية وتسهيل تبني المعايير المحاسبية الدولية من خلال دعم و تعزيز التقارب بين المحاسبة الوطنية لمختلف الدول والمعايير المحاسبية الدولية.

4.الإطار الهيكلي للجنة المعايير المحاسبية الدولية

تمارس مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS-Foundation نشاطها من خلال أربع هيئات هي: [3]

- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB
- الأمناء Trustees
- المجلس الاستشاري للمعايير SAC
- لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC "

1.4.مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB "International Accounting Standards Board"

تم إنشاؤه بتاريخ 6 فيفري 2001، يتكون المجلس من 16 عضوا، 13عضو منهم بدوام كامل حيث 4 من أوروبا، 4 من أمريكا الشمالية، 4 من آسيا و 1 من إفريقيا،1 من أمريكا الجنوبية، و اثنان (2) يعينون من مناطق أخرى للحفاظ على التوازن الجغرافي العام . [4]

حيث يجب أن يتمتع هؤلاء الأعضاء، الذين يتم تعيينهم من قبل الأمناء، بالكفاءة المهنية و التجربة الميدانية من أجل المساهمة في تطوير معايير محاسبية ذات جودة عالية.[5]

و يتمثل دور المجلس، بالإضافة إلى إقامة علاقات مع واضعي المعايير المحاسبية و الهيئات المحاسبية على مستوى مختلف دول العالم بغية تطوير معايير المحاسبة الدولية و دعم التوافق المحاسبي على المستوى الدولي[6]، في: [7]

---

[1] http://www.focusifrs.com ; Consulté le 13/02/2013 à 16 :00 .
[2] IFRS Revised Constitution (Mars 2010) ; IASCF ; London ; United Kingdom ;2010 ; §02 ;P :05
[3] Spécial IAS/IFRS ; Structure & Fonctionnement de l'IASB ; Revue Française de Comptabilité ; N°380 ;France ; Septembre 2005 ;P :9.
[4] IFRS Revised Constitution (Mars 2010) ; Op-Cit ; §26 ;P :12
[5] Idem ; §25 & §27 ;P :11-12
[6] Idem ; §28 ;P :12
[7] Idem ; §37 ;P :14-15

- تحضير، إصدار و تعديل معايير المحاسبة الدولية،
- نشر مسودات العرض حول المشاريع الجارية،
- إرساء إجراءات تسمح بتقديم التعليقات حول مسودات العرض في فترات مناسبة،
- تكوين فرق عمل أو فرق استشارة من أجل تقديم النصائح اللازمة حول موضوع معين،
- استشارة المجلس الاستشاري فيما يخص المشاريع المهمة و تحضير أجندة العمل،
- نشر الملخصات الخاصة بمسودات العرض أو بالمعايير المحاسبية،
- إقامة جلسات مفتوحة للجمهور في سبيل مناقشة المعايير المقترحة،
- إقامة دراسات تجريبية الدول المتطورة و النامية من أجل ضمان قابلية تطبيق المعايير.

2.4.الأمناء Trustees

و عددهم 22 يعينون لمدة 3 سنوات و اختيارهم يكون على أساس التمثيل الجغرافي ، حيث 6 من أمريكا الشمالية، 6 من أوروبا، 6 من آسيا، 1 من إفريقيا، 1 من أمريكا الجنوبية و 2 من باقي دول العالم. [1]

و تتمثل أبرز مهام الإداريين فيما يلي: [2]

- تقع على عاتقهم مسؤولية التمويل،
- نشر التقرير السنوي الخاص بنشاطات مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS-Foundation ،
- فتح الاجتماعات للجمهور باستثناء تلك التي يكون موضوعها خاصا بالأمناء،
- إعداد و تعديل الاجراءات العملياتية الخاصة بالأمناء،
- تعيين أعضاء المجلس، بما فيهم الأعضاء الذين يسهرون على ضمان التنسيق بين المسؤولين على التنظيم المحاسبي على مستوى الدول، بالاضافة إلى إعداد عقود العمل و معايير الأداء مع الأعضاء الذين تم تعيينهم،
- تعيين أعضاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC ، و كذا أعضاء المجلس الاستشاري للمعايير SAC ،
- فحص و متابعة استراتيجية مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS-Foundation و مدى نجاعتها،
- المصادقة سنويا على موازنة مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS-Foundation ،
- إعداد و تعديل القانون الداخلي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC، و للمجلس الاستشاري للمعايير SAC .
- مراجعة المسائل الإستراتيجية التي تؤثر على معايير المحاسبة، وتعزيز مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS-Foundation وعملها بالإضافة إلى تعزيز التطبيق الدقيق لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

3.4.المجلس الاستشاري للمعايير SAC "Standard Advisory Council "

يتشكل المجلس من 30 عضوا على الأقل من جنسيات و كفاءات مختلفة يتم تعيينهم من طرف الأمناء لمدة 3 سنوات

[1] Idem ; §04 & 06 ;P:06
[2] Idem ; §13 & 15 ;P:08-09

قابلة للتجديد[1]، و يرأسه رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ،و هو يشكل فضاء و أداة اتصال رسمية للمنظمات و الأفراد المهتمين بالتقرير المالي الدولي للمشاركة في عملية وضع المعايير.

و يضطلع المجلس الاستشاري بالمهام الرئيسية الموالية: [2]

- تقديم النصح لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حول أولويات عمله ،
- اطلاع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على ردود الفعل التي تثيرها المعايير الصادرة و كذا المشاريع المتعلقة بالمعايرة المحاسبية،
- تقديم النصح لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و الأمناء في مجالات أخرى.

كما يجتمع المجلس عادة ثلاث مرات على الأقل كل عام، ويجب استشارته من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حول كافة المواضيع الرئيسية، كما يجب أن تكون اجتماعاته مفتوحة للعموم .

4.4.لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC

"International Financial Reporting Interpretations Committee"

أنشأ الأمناء هذه اللجنة في شهر مارس من عام 2002 م لتحل محل اللجنة الدائمة للتفسيرات SIC (Standards Interpretatiosn Committee) التي تأسست سنة 1997 ، وتتألف اللجنة من 14 عضوا لهم حق التصويت يعينون من قبل الأمناء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد [3]، بالإضافة إلى رئيس ليس له حق التصويت، كما تتضمن اللجنة مراقبين يمثلون اللجنة الأوربية و المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة (IOSC) ،و تجتمع اللجنة كل شهرين.

و يتم نشر التفسيرات في شكل مسودة للتعليق و إذا صوت أكثر من ثلاثة أعضاء من اللجنة بالقبول يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بالموافقة على التفسير النهائي للمشروع.

ويتلخص دور هذه اللجنة أساسا في:

- تقديم المساعدة و الإرشاد لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بخصوص معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية أو حول القضايا التي أثيرت أو من الأرجح أن تثار بشأنها تفسيرات غير مرضية أو موضع نزاع،
- التنسيق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان حلول عالية الجود.

5.إصدارات لجنة معايير المحاسبة الدولية

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية 41 معيارا محاسبيا دوليا (IAS)، و بواسطة هيكلتها الجديدة (IASB) تم إصدار 13 معيارا دوليا للتقرير المالي (IFRS) .

و ينبغي الإشارة إلى ملاحظة هامة، وهي:

- التسمية القديمة : 1973– 2001 معايير المحاسبة الدولية « IAS »

---

[1] Spécial IAS/IFRS ; Structure & Fonctionnement de l'IASB ; Op-Cit ;P : 10.
[2] IFRS Revised Constitution (Mars 2010) ; Op-Cit ; §44 ;P:16-17
[3] Idem ; §39 ;P:15.

- التسمية الحالية : منذ 2001 المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية « IFRS »

و يعرض **الملحق رقم (01)** قائمة بمعايير المحاسبة الدولية و المعايير الدولية للتقارير المالية السارية إلى غاية سنة 2012.

6.مسار إصدار المعايير المحاسبية الدولية

يمكن تلخيص خطوات إصدار المعايير المحاسبية الدولية من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في النقاط التالية:

1. إجراء مناقشات بين أعضاء مجلس لجنة معايير الدولية و اتفاقهم على طبيعة الموضوع و مدى تطلبه إصدار معيار محاسبي دولي،
2. يقوم الفريق التقني التابع لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بتحديد الصعوبات ذات الصلة بالموضوع المطروح على المستوى الدولي ، كما يجري دراسات مقارنة للتقنيات المحاسبية المتبناة على مستوى مختلف الدول ، بالإضافة إلى تبادل الآراء مع المنظمات المهنية المحاسبية بشأن الموضوع المطروح،
3. استشارة المجلس الاستشاري للمعايير SAC ، للأخذ برأيه بخصوص إدراج الموضوع في برنامج عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB
4. تسجيل المشروع في برنامج عمل المجلس ،
5. تشكيل لجنة توجيه (Steering Commitee ou Advisory Committee) ، تضم عادة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل، ويمكن أن تضم اللجان التوجيهية ممثلين عن منظمات أخرى ممثلة في المجلس أو المجموعات الاستشارية أو خبراء في موضوع معين؛[1]
6. تقوم لجنة التوجيه بدراسة ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالموضوع ، مع الأخذ بعين الاعتبار للإطار التصوري للجنة المعايير المحاسبية الدولية، و إعداد موجز بأهم النقاط التي سيتم معالجتها،
7. تقرأ هذه الوثيقة و تناقش من طرف أعضاء المجلس خلال الاجتماع المفتوح أو من طرف كل عضو على حدى خارج الاجتماع؛
8. بعد تلقي لجنة التوجيه تعليقات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، تقوم بإعداد مشروع مذكرة مبادئ (Draft Statement of Principles) هدفه تقديم الحلول المقترحة والتبريرات المرفقة لها، ويتم توزيع المشروع على نطاق واسع بغرض الحصول على الردود والتعليقات؛
9. تقوم لجنة التوجيه بعد تلقي الردود والتعليقات، بتحرير الوثيقة النهائية تدعى مذكرة المبادئ (Statement of Principles) وتخضع لموافقة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ؛
10. بعد الحصول على موافقة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، تقوم لجنة التوجيه بإعداد مسودة عرض (Exposure Draft ou Exposé-Sondage) والتي بدورها يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها (خلال مدة 06 أشهر) بعد مصادقة ثلثي أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ؛

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص:18.

11. وعقب انتهاء هذه المدة، وعلى ضوء الردود والاقتراحات التي استلمها فوج العمل، يقوم هذا الأخير بعد ذلك بإعداد مشروع نهائي للمعيار، ويتم عرضه على مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، ويعتمد المعيار إذا وافق عليه ثلاثة أرباع المجلس.

و يلخص الشكل الموالي خطوات إصدار معايير المحاسبة الدولية من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

الشكل رقم (02): كيفية إعداد و تبني المعايير المحاسبية الدولية من طرفIASB

المصدر. Brun Stéphane, L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS ; Op-Cit ; P : 27

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للجنة المعايير المحاسبية الدولية

من الناحية التاريخية، ظهر أول إطار مفاهيمي في الولايات المتحدة الأمريكية، كنتيجة للأعمال التي قادها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA * ، كمساهمة منه في خلق مناخ محاسبي مهني يتميز بالشفافية[1]، و بالتالي يعتبر مفهوم "الاطار المفاهيمي" مفهوما محاسبيا أمريكيا بحتا.[2]

و في سنة 1989 تم نشر أول إطار لإعداد وعرض القوائم المالية ، والمعروف بالإطار المفاهيمي (le cadre conceptuel)، من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، ،والذي اعتمد بعدها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB .[3]

1.مفهوم الإطار المفاهيمي

يعتبر الإطار المفاهيمي بمثابة "أداة بين أيدي واضعي المعايير المحاسبية بغية تطوير معايير صحيحة و منسجمة في سبيل الاستجابة للأهداف المتوخاة من القوائم المالية"[4].

و بالتالي فإن الإطار المفاهيمي يشكل الإطار النظري الذي يعرف الأهداف ، المبادئ المحاسبية والمصطلحات التي تعتبر أساس إعداد و عرض القوائم المالية[5] ،و هو يلعب دورين مهمين في آن واحد، إذ يساعد من جهة على توجيه معدي القوائم المالية، و يقف من جهة أخرى أمام محاولات عرض حلول محاسبية غير مطابقة للإطار المفاهيمي .

و تجدر الإشارة إلى أن الإطار المفاهيمي ليس معيارا محاسبيا مستقلا بحد ذاته ، و لكن قراءته وفهمه تعتبر من لوازم فهم المعايير المحاسبية الدولية[6]، هذا إضافة إلى كونه ضروري للتمكين من إعداد معايير في نفس سياق الإطار المفاهيمي[7].

2.أهداف الإطار المفاهيمي

يسعى الإطار المفاهيمي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها:[8]

- مساعدة مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB على تطوير معايير محاسبية دولية جديدة و مراجعة المعايير الموجودة سابقا،وهذا دون الخروج على المفاهيم و الأسس التي تضمنها الإطار المفاهيمي أو الإتيان بما يتعارض معها ،
- مساعدة مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB على التوفيق بين القوانين ، المعايير المحاسبية و الإجراءات المرتبطة بعرض القوائم المالية عن طريق تقديم قاعدة تسمح بتقليص عدد المعالجات المحاسبية التي تسمح بها المعايير المحاسبية الدولية ؛

---

[1] Evelyne LANDE; La réformes des cadres comptables conceptuels de l'IASB et du FASB : quelles évolutions ? quels enjeux ? ; Revue Française de Comptabilité ; N°380 ; Septembre 2005 ;P :36.

* **AICPA** : American Institute of Certified Public Accountant

[2] Robert OBERT; Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB ; Revue Française de Comptabilité ; N°'439 ; Janvier 2011 ;P :02.

[3] Evelyne LANDE; Op-Cit ;P :37.

[4] Gilbert GÉLARD; Du bon usage d'un cadre conceptuel amélioré ; Revue Française de Comptabilité ; N°'437 ; Novembre 2010 ;P :36.

[5] Robert OBERT; Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB ; Op-Cit ; P :02

[6] خالد الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IAS / IFRS، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008 ، ص: 40 .

[7] Kaddouri. A, A.Mimeche ; Op-Cit ; P : 63

[8] Robert OBERT; Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB ; Op-Cit ; P :03

- مساعدة التنظيمات الوطنية على تطوير معايير وطنية،
- مساعدة المراجعين و مدققي الحسابات على الإدلاء بآرائهم حول مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية ؛
- مساعدة المسؤولين على تحضير القوائم المالية على فهم و تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، حيث تتصف المعايير بخصوصية الطرح حسب موضوع المعيار، ولا يمكن التطرق إلى كافة المفاهيم المحاسبية في كل معيار، حيث أن تكرار ذلك يعتبر غير ذي جدوى، وبدلا من ذلك يتم الرجوع إليها في الإطار المفاهيمي؛
- مساعدة المسؤولين على تحضير القوائم المالية على معالجة بعض العمليات المحاسبية التي لم تتطرق إليها المعايير المحاسبية الدولية (أو حتى التفسيرات)، من خلال تقديم اقتراحات تنسجم مع الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB،
- مساعدة المستخدمين الخارجيين على فهم القوائم المالية المعروضة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، من خلال الحصول على رؤية واضحة فيما يتعلق بمبادئ و أسس إنتاج المعلومة المحاسبية.

3.مكونات الإطار المفاهيمي

يتضمن نطاق الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية المواضيع التالية:

- تحديد أهداف القوائم المالية؛
- تحديد مستعملي القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات؛
- تحديد الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية.
- تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛
- تحديد العناصر الرئيسية للقوائم المالية وطرق الاعتراف بها وكيفية قياسها؛
- مفاهيم المحافظة على رأس المال.

1.3.أهداف القوائم المالية

هدف القوائم المالية هو تمكين المستثمرين، المقرضين و الدائنون الآخرين الحاليين و المحتملين، من الحصول على معلومات تساعدهم على اتخاذ مجموعة من القرارات الاقتصادية، [1] و هذا انطلاقا من الوضعية المالية للمؤسسة (من خلال الميزانية) ، الأداء (من خلال جدول حسابات النتائج) ، و تغير الوضعية المالية لها (من خلال جدول تدفقات الخزينة).

2.3.مستعملوا القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات

حدد الإطار المفاهيمي في المادة (09) منه عددا من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية، كما حدد الإطار كذلك طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة وذلك على النحو التالي:[2]

1. المستثمرون : يهتم المستثمرون بمعرفة درجة المخاطرة الناتجة عن الاستثمار في المؤسسة ، و مقدار المردودية التي يمكن الحصول عليها) قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح على الشركاء (، بالتالي المستثمرون بحاجة إلى

[1] Robert OBERT; Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB ; Op-Cit ; P :03

[2] Françoise PLATET – PIERROT ; L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable : Étude du message du Président des sociétés cotées françaises ;Thèse de Doctorat ; Institut des sciences de l'entreprise et du management ;Université Montpellier1 ; Décembre 2009 ; P : 49

المعلومات التي تساعدهم في اتخاذ قرار شراء ، بيع أو المحافظة على حصصهم .

2. العاملون:يهتم العمال بمعرفة مدى استقرار المؤسسة) استمرار مناصب العمل (و مردوديتها أي قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه العمال .
3. المقرضون : يهتم المقرضون بمعرفة مدى قدرة المؤسسة على دفع ديونهم و الفوائد المترتبة عنها عند تاريخ الاستحقاق .
4. الموردون و الدائنون الآخرون : يهتم الموردون بمعرفة مدى قدرة المؤسسة على دفع المبالغ المستحقة تجاههم في تاريخ الاستحقاق .
5. الزبائن (العملاء) : يهتم العملاء بمعرفة مدى استقرار المؤسسة خاصة عندما يكون استمرار نشاط الزبون مرتبطا باستمرار نشاط المؤسسة .
6. الدولة و الهيئات العمومية : تساعد المعلومات التي تتوفر عليها القوائم المالية الدولة و مختلف الهيئات العمومية على :
   - معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه هذه الهيئات ؛
   - تنظيم و توجيه أنشطة المؤسسات؛
   - تحديد السياسات الضريبية و تحديد مقدار الضريبة ؛
   - مصدر مهم للإحصاء .
7. الجمهور : معرفة مدى مساهمة المؤسسة في الاقتصاد المحلي ، مناصب الشغل المعروضة ، تطور رفاهية المؤسسات و توسع أنشطتها .

3.3.الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية

هي الفرضيات التي يتم إعداد القوائم المالية بموجبها، فلتحقيق أهداف القوائم المالية، يجب أن تعد تلك القوائم وفق الفرضيتين التاليتين:

- **محاسبة التعهد** Comptabilité d'engagement

حسب هذا المبدأ فإنه يتم تسجيل الأحداث المحاسبية عند تاريخ حدوثها و ليس عند حدوث التدفق النقدي (أي عند حدوث الدفع أو القبض للمبالغ المقابلة) ،أي عند تاريخ نشوء الحق أو الدين اتجاه المؤسسة حيث تظهر في القوائم المالية للدورات التي وقعت فيها.[1]

- **استمرارية الاستغلال** Continuité d'exploitation

حسب هذا المبدأ فإنه يتم إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها الاستغلالي و ستبقى كذلك في المستقبل المنظور[2] ، أما في حالة وجود شكوك حول استمرارية المؤسسة أو أن لدى إدارتها نية لتصفيتها أو تقليص أعمالها بشكل جوهري، عندها لا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أنها مستمرة بل على أساس آخر كأساس التصفية مثلا.[3]

---

[1] Henni Van Greuning ; international financial reporting standards : A practical guide ; fourth edition ; The World Bank ; Washington, D.C ; 2006 ;P : 04 .

[2] Ibid ; P : 04 .

[3] Walfgang Dick, Franck Missonierpiera ; comptabilité financière en IFRS ; 2ème édition ; Pearson éducation ; Avril 2009 ; P :25.

4.3.الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي صفات تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية حتى تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية، و يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- وضوح المعلومة Intelligibilité : أي مدى قابلية المعلومة للفهم من قبل مستعمليها الذين يملكون حد أدنى من المعارف الأساسية المرتبطة بالتسيير ، المالية ، المحاسبة و الاقتصاد [1]، بحيث تسمح لهم بأخذ صورة واضحة عن المؤسسة و نشاطاتها و حساباتها.
- الملاءمة Pertinence: لكي تكون المعلومات مفيدّة يجّب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية الحالية والمستقبلية، أو تصحيح ما تم تقييمه سابقا واتخاذ القرار بناء على ذلك.[2]

و ترتبط الملائمة بمدى استجابة المعلومة التي تتضمنها القوائم المالية لمبدأ الأهمية النسبية (Importance relative) ، حيث يعني هذا الأخير بأن إهمال المعلومات الجوهرية أو عدم دقتها يؤدي إلى عدم السماح بتقييم أهداف الماضي ، الحاضر و المستقبل ، و عدم السماح بتأكيد أو تصحيح التقييمات السابقة، هذا ما من شأنه التأثير على القرارات المتخذة من طرف مستعملي القوائم المالية .

- الموثوقية (المصداقية) Fiabilité /Fidélité: أي يجب أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله، بعيدة عن أي تحيّز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها[3].

و لكي تكون المعلومات المالية ذات مصداقية لابد أن تتوفر فيها الشروط التالية:

- الصورة الصادقة Image fidèle
- الحياد Neutralité
- الحيطة و الحذر Prudence
- أفضلية الحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني Prééminence de la substance sur la forme
- الشمولية Exhaustivité

و تجدر الإشارة إلى أن الشرطين الأخيرين لم يتم الأخذ بهما بعين الاعتبار غلى مستوى الإطار المفاهيمي الجديد (2010) لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ،و لكنهما اعتبرا بمثابة تحصيل حاصل لشرط الصورة الصادقة .[4]

- القابلية للمقارنة Comparabilité: أي إمكانية مقارنة القوائم المالية في الزمن بالنسبة لنفس المؤسسة، و في المكان بالنسبة لعدة مؤسسات فيما بينها.

5.3.تحديد العناصر الرئيسية للقوائم المالية وطرق الاعتراف بها وكيفية قياسها

تتمثل العناصر الرئيسية للقوائم المالية في : [5]

---

[1] Gilbert GÉLARD; Du bon usage d'un cadre conceptuel amélioré ; Op-Cit ;P :35

[2] Antoine Sard ; Pratique de la Comptabilité Bancaire ; édition AFGES ; Paris ; 2005 ; P: 85.

[3] أمين السيد أحمد لطفي ،إعداد وعرض القوائم الماليةٌ في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 52

[4] Robert OBERT; Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB ; Op-Cit ; P :04

[5] Idem ; P :06

- الأصول: الأصل هو مورد مراقب من طرف المؤسسة ناتج عن أحداث ماضية حيث ينتظر أن يحقق مزايا اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.
- الخصوم: الخصم هو عبارة على التزام حالي للمؤسسة ناتج عن أحداث ماضية و إطفائه يجب أن يترجم بالنسبة للمؤسسة بخروج موارد تتمثل في مزايا اقتصادية.
- الأموال الخاصة: هي الفائدة المتبقية في أموال المؤسسة بعد طرح كل خصومها.
- الإيرادات: هي تزايد المزايا الاقتصادية خلال الدورة ،على شكل دخول أو زيادات في عناصر الأصول أوتناقصات في الخصوم ،التي تؤدي إلى زيادة الأموال الخاصة بشكل مختلف عن الزيادة الناتجة عن الحصص المدفوعة في رأس المال من قبل الشركاء .
- الأعباء : هي تناقصات المزايا الاقتصادية خلال الدورة على شكل خروج أو تناقصات في عناصر الأصول أوزيادات في عناصر الخصوم التي تؤدي إلى انخفاض الأموال الخاصة بشكل مختلف عن توزيع رأس المال على الشركاء .

و فيما يتعلق **بالاعتراف بعناصر القوائم المالية**، فإن الإطار المفاهيمي ينص على توفر الشرطين التاليين : [1]

- هناك احتمال أن الميزة الاقتصادية المستقبلية ، المرتبطة بالعنصر تدخل إلى المؤسسة أو تخرج منها ؛
- للعنصر تكلفة أو قيمة ، يمكن تحديدها بمصداقية .

أما **أساليب و طرق القياس** المستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية فتشمل:

- التكلفة التاريخية (Coût historique): هي القيمة المسجلة بتاريخ الحيازة.
- التكلفة الحالية (Coût actuel) : هو مبلغ الخزينة الواجب دفعه في حال اقتناء نفس الأصل أو أصل مماثل في الوقت الحالي ، أي القيمة المعطاة لعنصر ما بتاريخ التقييم.
- قيمة الإنجاز (Valeur de réalisation) : مبلغ الخزينة الذي يمكن الحصول عليه عند بيع الأصل في الوقت الحالي .
- القيمة الحالية (Valeur actualisée) : القيمة المستحدثة للتدفقات المستقبلية للخزينة عند تاريخ التقييم.

6.3.مفاهيم المحافظة على رأس المال.

يمكن التعبير عن رأس المال وفق الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB برأس المال المالي أو رأس المال المادي .

فبموجب المفهوم المالي لرأس المال فإن رأس المال يمثل صافي الأصول أو حقوق الملكية، أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال فإن رأس المال يمثل الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، وتتبع معظم المؤسسات المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية.[2]

[1] Idem ; P :06
[2] Henni Van Greuning ;Op-Cit ; P :06 .

الجدول رقم (03):الإطار المفاهيمي للجنة المعايير المحاسبية الدولية

الفروض الأساسية (القاعدية)			
محاسبة الالتزام (أساس الاستحقاق)			
الاستمرارية			
الخصائص النوعية للمعلومات	المحددات التي تؤثر على هذه الخصائص	شروط تحقق هذه الخصائص	القيود على تحقق هذه الخصائص
القابلية للفهم			
الملائمة	طبيعة المعلومات الأهمية النسبية		
الموثوقية		الصورة الصادقة الحيادية الشمولية الحذر تغليب المحتوى على الشكل	التوقيت الملائم الموازنة بين الخصائص النوعية المواءة بين التكلفة و العائد
قابلية المقارنة			

المصدر: Grégoriy, H ; lire les états financiers en IFRS ; édition organisation ; Paris ; 2004 ; P: 30.

المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

لقد جاءت المعايير المحاسبية الدولية بقواعد و أسس تضبط الأعمال و الإجراءات المحاسبية و تضع دليلا لكيفية المعالجات المحاسبية على المستوى الدولي، و لبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها، و هذا بغية تحقيق التوافق و التجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية.

و يتبنى مسؤولية إصدار المعايير المحاسبية الدولية مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، حيث أنها تتضمن:

- معايير المحاسبة الدولية « IAS »: و التي كان تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC
- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية « IFRS »: والتي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB
- التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC
- التفسيرات التي صدرت عن اللجنة الدائمة للتفسيرات SIC

و في هذا الإطار، سوف نسعى من خلال هذا المطلب إلى التطرق إلى المعايير المحاسبية الدولية من خلال بيان تصنيفها، أهميتها و مزاياها، بالإضافة إلى التطرق إلى أهم خصائصها و عرض أبرز مقومات و متطلبات التوافق معها.

1.تصنيف المعايير المحاسبية الدولية

يمكن تصنيف المعايير المحاسبية الدولية كما هو ملخص في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04): تصنيف المعايير المحاسبية الدولية السارية إلى غاية 2012

المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية			
المعايير المتعلقة بالقوائم المالية	المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية الإضافية	المعايير القطاعية	تجميع الحسابات
IAS 1 , IAS 7 IAS 10, IAS 8 IFRS 1 , IFRS 13	IFRS 8 , IAS 24 IAS 34, IAS 33	IAS 26, IAS 41 IFRS 4, IFRS 6	IAS 27, IAS 28 IFRS 3, IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12
المعايير الخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي			
تقييم الأصول غير المالية	تقييم الخصوم غير المالية	تقييم الأصول والخصوم المالية	تقييم النتائج	التغير في قيمة العملة وأسعار الصرف
IAS 2, IAS 16 IAS 38, IAS 36 IAS 40, IFRS 5	IAS 17, IAS 19 IAS 23, IAS 37	IAS 32, IAS 39 IFRS 7, IFRS 2, IFRS 9	IAS 11, IAS 12 IAS 18, IAS 20	IAS 21, IAS 29

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قائمة المعايير المحاسبية الدولية

2.أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

تكمن أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ضمان تجانس الممارسات المحاسبية فيما يتعلق بمعالجة الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية قابلة للمقارنة ، سهلة الفهم من قبل مستخدميها الداخليين أو الخارجيين وذات مصداقية عالية، وعليه تتجلى أهمية المعايير المحاسبية من خلال:[1]

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة؛
- توصيل نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس؛
- اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب؛

ولذلك فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى:

- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة؛
- اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسة؛
- صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين والمعنيين.

3.مزايا تبني المعايير المحاسبية الدولية

تسعى العديد من الدول إلى تبني و تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بسبب أنها لا تملك معايير محاسبية أصلا، كما أن هناك بعض الدول – لديها معايير محاسبية محلية – تسعى إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية نظرا للمزايا الإيجابية التي يمكن

[1] حميداتو صالح، زلاسي رياض، بوقفة علاء، دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين المعلومات المحاسبية، الملتقى العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، ص: 3.

تحقيقها من ورائها، و التي نذكر منها:

- الولوج إلى الأسواق المالية الدولية،
- مواكبة متطلبات العولمة،
- تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين،
- قابلية مقارنة القوائم المالية،
- المساهمة في جلب مستثمرين أجانب،
- تحقيق التوافق المحاسبي.

1.3.الولوج إلى الأسواق المالية الدولية

تقوم الشركات حاليا بالمنافسة على الولوج إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي وتداوله بسرعة كبيرة مستفيدة بذلك من وسائل الاتصال الحديثة، ولا يمكن للشركات تحقيق ذلك إلا بالالتزام بشروط معينة يجب التقيد بها حتى يسمح لها بإدراج أسهمها في هذه الأسواق، وإلا ستبقى الشركات غير الملتزمة تعيش بعزلة عن الأسواق المالية الدولية، وبالتالي تضيع فرصا كثيرة كان يمكن اكتسابها من دخول هذه الأسواق، ولا يقتصر الأمر عند هذا الحد فقط، بل أصبح ينظر الآن إلى تكاملية الأسواق المالية على مستوى العالم، والتنسيق بينها حول شروط الإدراج، إضافة إلى زيادة المخاطر المتعلقة بتداول الأسهم والاستثمار بها واحتلالها لجزء كبير من النشاط الاقتصادي العالمي وزيادة الثقافة المتعلقة بالأسهم والأدوات المالية.[1]

2.3.مواكبة متطلبات العولمة

فالعالم الذي نعيش فيه أصبح صغيرا لتطور وسائل الاتصال وازدياد عمليات التبادل بين الدول واتساع حجم التكتلات السياسية الاقتصادية، والاعتماد على الاقتصاديات ذات الحجم الكبير، إضافة إلى انتشار الشركات المتعددة الجنسيات والمنظمات المهنية العالمية التي تعنى بتنسيق الأمور على المستوى الدولي فيما يتعلق بموضوع معين ، كمنظمة التجارة العالمية والمنظمات التي تتبع الأمم المتحدة، لكل ذلك كان لا بد أن تطال العولمة مهنة المحاسبة بإنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة على مستوى دولي، للاستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة والابتعاد عن شبح مخاطرها، الأمر الذي انتبهت له بعض التكتلات السياسية والاقتصادية مثل دول الاتحاد الأوروبي التي ألزمت الشركات المدرجة بوجوب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية اعتبارا من 01 جانفي 2005.[2]

3.3.تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين

تسعى العديد من الشركات إلى طلب تمويل من مؤسسات و جهات معينة ، هذه الأخيرة تعمل على قراءة و مراجعة القوائم المالية لهذه المؤسسات، ذلك أن المؤسسات التمويلية لا يتسنى لها منح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للشركة التي تحتاج إلى تمويل، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء قوائم مالية قد أعدت وفقا لمعايير محاسبية موحدة.[3]

---

[1] خالد الجعارات، مرجع سابق، ص: 26 .

[2] نفس المرجع السابق، ص: 24- 25 .

[3] جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، ديسمبر 2009 ، ص: 9.

4.3.قابلية مقارنة القوائم المالية

حيث أن مستخدم القوائم المالية بإمكانه إجراء عملية المقارنة مباشرة دون إجراء تعديلات أو تغييرات جوهرية على هذه القوائم ، و ذلك راجع لتوافق أو توحيد أسس و طرق المعالجات المحاسبية. هذا ما يسمح بترشيد عملية اتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل على أسس سليمة وواضحة.

5.3.المساهمة في جلب مستثمرين أجانب

و هذا من خلال تدويل الإجراءات و المعاملات المالية و المحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد و عرض القوائم المالية.[1]

6.3.تحقيق التوافق المحاسبي

حيث أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يمكن من تحقيق التناسق في الممارسات المحاسبية الخاصة بالأحداث الاقتصادية للمؤسسات بغض النظر عن جنسيتها، أو حدودها الجغرافية و السياسية. مما يسهل الاتصال بين المتعاملين الاقتصاديين و يساهم في تخفيض التكاليف و تدعيم المرور إلى الأسواق المالية.

4.خصائص المعايير المحاسبية الدولية

نظرا لكون المعايير المحاسبية أهم أدوات التطبيق العملي في المحاسبة فينبغي أن تتصف بالخصائص التالية:[2]

- مراعاة الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية والبيئية المحيطة بالمجتمع عند إعداد المعايير المحاسبية.
- أن تكون المعايير المحاسبية واقعية فلا ينبغي أن تتصف المعايير المحاسبية بالثبات، بل لابد وأن تتغير وفقا للظروف البيئية المتغيرة من وقت لآخر فالمعايير المحاسبية عملية مستمرة.
- أن تمثل المعايير المحاسبية أفضل الممارسات المحاسبية المتاحة عند وجود خلافات متعددة بالنسبة للمعالجة المحاسبية للموضوع الواحد.
- أن لا تؤثر الضغوط السياسية أو ضغوط جهة معينة على إعداد المعايير المحاسبية.
- أن تكون عملية إعداد المعايير المحاسبية علمية وفنية وبيئية وأن تكون الاجتهادات والآراء الشخصية في أقل حدود ممكنة.
- أن تتصف المعايير المحاسبية بالحياد، ويقصد بذلك عدم توقع تحديد نتائج معينة مقدما بقدر الإمكان عند إعداد المعايير المحاسبية.
- أن تتصف المعايير المحاسبية بالتحرر من الانحياز نحو طائفة معينة بمعنى أن تحقق المعايير المحاسبية مفهوم العدالة عند القوائم المالية المقدمة للأطراف الخارجية.
- أن تتصف المعايير المحاسبية بتنمية الأهداف الوطنية العامة دون أن تتأثر بتغيير الحكومات، فليس من المعقول أن تتغير المعايير المحاسبية مع كل تغيير في السياسات الحكومية.

---

[1] نفس المرجع السابق ، ص: 9.

[2] مرزوقي مرزقي، حولي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، الملتقى العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، ص: 8.

- أن تتصف المعايير المحاسبية بالاقتصادية بمعنى ألا يترتب على تطبيق المعيار المحاسبي وفقا لأهميتها النسبية فلا تصدر المعايير المحاسبية إلا للعناصر والبنود والعمليات المؤثرة في إعداد وعرض القوائم المالية.

5.مقومات و متطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية

يتطلب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة معينة مقومات و متطلبات جوهرية ينبغي توافرها.

1.5.مقومات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية

ينبغي لأي بيئة دولية (أي بلد) تريد التوافق مع البيئة الدولية الكلية والاندماج فيها أن تتوافر مقومات فيها ولها كي تندمج بالبيئة الدولية ولكي يتم العمل على توافق بيئة معينة مع المعايير المحاسبية الدولية ينبغي وجود مقومات لهذا التوافق من جهة وتوافر متطلبات في هذه البيئة تلبي هذه المقومات وهي[1]:

1. بيئة معولمة أو في طريقها إلى البيئة المعولمة، ويعني هذا أن تتوافق بيئة العالمية، أي أن تتوافق مع صفات العولمة وبيئتها من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية أو ذات الصبغة الدولية وفي مقدمتها منظمة التجارة العالمية وشروطها واتفاقياتها، منظمة البورصات العالميةIOSCO ، مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وغيرها.
2. تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية وإزالة أي تعارض أو عدم تطابق معها بحيث يسهل تطبيق المعايير الدولية في مجالات الصناعة والتجارة والمحاسبة وغيرها.
3. أن تكون البيئة الاقتصادية للبلد هي بيئة الاقتصاد الجزئي أي بيئة الوحدات الاقتصادية (الشركات) وهنا يتراجع دور الدولة إلى كونه دوراً تنظيمياً وتنسيقياً وليس دوراً قائداً أو موجهاً أو مسيطراً أو مالكاً.
4. التكييف الفني والنفسي لمواطني البلد، والمقصود بالتكييف الفني هو استخدامات التقنية الحديثة في مجال العمل بطرق كفؤة وإمكانيات جيدة، أما التكييف النفسي فيقصد به تقبل مواطني البلد لثقافة العولمة وتوجهاتها.

2.5.متطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية

يقصد بمتطلبات التوافق ما ينبغي القيام به من أجل تهيئة وإعداد البيئة المحلية في جانبها العلمي و العملي ، وهذا من أجل تحقيق الغاية النهائية للاندماج بالبيئة الدولية.

1.2.5.المتطلبات العلمية (الأكاديمية)

و يقصد بها ما ينبغي القيام به من أجل تهيئة وإعداد البيئة المحلية في جانبها الأكاديمي لإعداد الطلبة و الخريجين ليتمكنوا من مواكبة التطبيقات العملية للمعايير المحاسبية الدولية وما يرافق تطبيقها من متطلبات ضرورية بحيث يكون الخريج معداً إعداداً جيداً وكفوءاً وبموجب المواصفات الصحيحة والسليمة وكأنه يعمل في بيئة دولية.

لذا فإن متطلبات التوافق العلمية يمكن أن تتشكل من الآتي:[2]

---

[1] عبد الناصر نور، طلال الحجاوي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية :متطلبات التوافق والتطبيق، http://alqashi.com/rch/rch35.pdf ، تاريخ التصفح : 2013/02/15 (20h :35)، ص: 8-9.

[2] نفس المرجع السابق ص: 9.

- إعادة النظر في المناهج الدراسية (المساقات) بشكل عام بحيث تكون منسجمة مع المناهج الدراسية الدولية ويمكن الاستعانة بهذا المجال بمناهج جامعات عالمية مشهود لها في هذا المجال.
- إعادة النظر في مفردات (مواضيع) المساق الواحد للمادة الدراسية بحيث تكون المواضيع النظرية والتطبيقية متفقة أو بموجب المعايير المحاسبية الدولية وعدم الإبقاء على ما هو عليه الحال.
- ينبغي تهيئة الأساتذة وتعريفهم واطلاعهم بشكل كامل وتفصيلي على المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها كي يقوموا بدورهم بنقل الخبرة والتجربة إلى الطلبة .
- إعادة النظر في الكتب الدراسية وتحديثها بما يتلاءم مع التعديلات الجارية في المعايير المحاسبية الدولية.

2.2.5.المتطلبات العملية (التطبيقية)

إضافة إلى متطلبات التوافق في جانبها العلمي والأكاديمي فإن متطلبات التطبيق تشكل الجانب العملي من أجل تحقيق هدف اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية ويقصد بمتطلبات التطبيق هو ما ينبغي على الجمعيات المهنية والمؤسسات المهتمة بالمهنة المحاسبية ومكاتب التدقيق وتنظيم الحسابات من جهة والشركات والمؤسسات وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وما يرتبط بها بشكل سليم وكفء.

لذا فإن متطلبات التوافق العملية يمكن أن تتمثل فيما يلي:[1]

- تقوم الجمعيات المهنية بإقامة دورات تخصصية في كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكل يتفق مع متطلبات البيئة المحلية ويتكيف معها.
- تقوم المؤسسات المهنية الأخرى بنشر وتوصيل كل ما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية وتطبيقها.
- تقوم مكاتب التدقيق وتنظيم الحسابات بإشراك العاملين لديها في دورات تطويرية تتعلق بكيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وما يرتبط بها.
- تقوم الشركات والمؤسسات الاقتصادية الأخرى التي ينبغي عليها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بإشراك العاملين لديها في الأقسام المالية بدورات تخصصية في هذا المجال.

و في ظل هذه الثورة التي شهدها المحيط المحاسبي على المستوى الدولي، يبقى السؤال الذي يطرح نفسه هو ما موقع المحيط المحاسبي الجزائري في خضم هذه التطورات، خاصة في ظل اعتماد الاتحاد الأوروبي للمعايير المحاسبية الدولية، وقبول هذه الأخيرة من قبل سوق المال الأمريكية؟ هذا ما سيتم الإجابة عنه من خلال المبحثين القادمين من هذا الفصل.

[1] نفس المرجع السابق، ص: 9-10.

المبحث الثالث: النظام المحاسبي الجزائري في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني PCN

يعتبر المخطط المحاسبي الوطني أول خطوة في مجال ضبط و تنظيم الممارسة المحاسبية في الجزائر بعد الاستقلال، جاء بهدف إعطاء الدولة أداة للتخطيط والتسيير، و ليحل محل المخطط المحاسبي الفرنسي السائد منذ سنة 1957 .

وقد تم التحضير لإعداد المخطط المحاسبي الوطني في الفترة الممتدة من 1969 إلى 1973 حيث كلفت السلطات السياسية سنة 1969 وزارة المالية بالانطلاق في هذه المحاولة، و قدمت وزارة المالية حصيلة عملها سنة 1970 ، و لكن بسبب عدم كفاية الفترة المحددة من أجل القيام بهذا العمل (6 أشهر) لم تنجح وزارة المالية في مهمتها، وتم في سنة 1971 إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أوكلت له مهمة إحلال المخطط المحاسبي الفرنسي العام بمخطط محاسبي وطني، و ذلك بالاستعانة بخبراء أجانب من فرنسا وتشيكسلوفاكيا، وقد تمكن الفريق من إرساء نظام محاسبي يتماشى و التوجه الاشتراكي للجزائر في تلك الفترة، وتم تبني سنة 1973 المخطط الجديد من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة، و الذي أعقبه صدور الأمر رقم 35-75 المؤرخ في 29 أفريل 1975 ، والذي أصبح إجباري التطبيق ابتداء من الفاتح جانفي 1976.

بيد أن اتجاه الجزائر لاقتصاد السوق حتم عليها القيام بعدة إصلاحات اقتصادية، مست عدة جوانب، من بينها إصلاح النظام المحاسبي من خلال إعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني ،الذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات،وهذا ما أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات الأجنبية لوجود مشاكل في التسيير وعدم تطابق قوائمه المالية مع معايير المحاسبة الدولية، لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغيير المخطط المحاسبي الوطني لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستويين الوطني والدولي.

و سوف نحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى المخطط المحاسبي الوطني ، من ناحية الإطارين القانوني و المحاسبي ،بيان النقائص التي يعاني منها خاصة في ظل توجه الجزائر إلى اقتصاد السوق بالإضافة إلى عرض ضرورة و واقع الإصلاحات التي مست النظام المحاسبي الجزائري و التي مهدت لظهور نظام محاسبي مالي جديد يتوافق و المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: الإطار العام للمخطط المحاسبي الوطني PCN

المطلب الثاني : نظرة تقييمية للمخطط المحاسبي الوطني PCN و مدى استجابته لمتطلبات اقتصاد السوق

المطلب الثالث : الإصلاحات ذات الصلة بالنظام المحاسبي الجزائري

المطلب الأول: الإطار العام للمخطط المحاسبي الوطني PCN

نشأ المخطط المحاسبي الوطني بموجب الأمر رقم 35-75 كاستقلال محاسبي و كبديل للمخطط المحاسبي العام الفرنسي المعتمد (سنة 1957) من قبل السلطات الجزائرية،نظرا لكون الوضعية الاقتصادية غير مواتية لبناء نظام محاسبي مستقل.

و قد برز المخطط المحاسبي الوطني للوجود في إطار دولي متوتر ميزته الحرب الباردة بين الاتحاد السوفيتي و الولايات المتحدة الأمريكية، و بما أن الجزائر كانت في صف الاتحاد السوفيتي، فقد تأثر نظامها المحاسبي بطبيعة النظام الاقتصادي (المخطط و المركزي) الذي تبنته الجزائر أنذاك، أين كان للدولة دورا مهما و بارزا .[1]

وبالتالي كان الهدف الرئيسي للمخطط المحاسبي الوطني هو تلبية احتياجات الاقتصاد الكلي من خلال تقديم المعلومات إلى جهاز التخطيط المركزي بالإضافة إلى تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من المعلومات .

1.الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني PCN

يمكن تلخيص الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني من خلال النقاط التالية:

- الأمر رقم 35-75،
- المرسوم التنفيذي المتعلق بكيفية التطبيق،
- الإضافات القانونية .

1.1.الأمر رقم 35-75

ينص الأمر رقم 35-75 المؤرخ في 29 أفريل 1975 من خلال المادة الأولى على إجبارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني من طرف:

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري،
- شركات الاقتصاد المختلطة
- المؤسسات الخاضعة لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها.

كما يعالج هذا الأمر من جهة أخرى المخططات المحاسبية القطاعية التي سيتم إعدادها عن طريق تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاعات النشاط المختلفة، حيث تنص المادة الثالثة على أن "أسعار وأثمان التكلفة تسجل في الحسابات عند الحاجة في دائرة أحكام المخططات الحسابية القطاعية أو الخاصة بالمؤسسات والهيئات ولشركات المنصوص عليها في المادة الأولى أعلاه.

وستحدد بقرار من وزير المالية القواعد الخاصة بالمحاسبة أو بتعيين أسعار وأثمان التكلفة المشار إليها أعلاه، وذلك تبعا للشروط والصيغ المنصوص عليها بالنسبة لتطبيق المخططات المحاسبية القطاعية."

وحسب هذا الأمر، فإنه يمكن مد نطاق تطبيق المخطط الحاسبي الوطني على مؤسسات أخرى غير مذكورة أعلاه بعد الأخذ برأي وزير الوصاية المعني، كما تم تحديد كيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة بموجب قرار صادر عن وزير المالية حيث يجب استعمال العملة الوطنية و حسب طريقة القيد المزدوج مع فصل العمليات الحاصلة على المستوى الوطني عن تلك الحاصلة في

[1] Kamel REMMACHE ;réforme et régulation comptable en Algérie : une perspective politico-économique ;Centre de Recherche en Economie pour le Développement (CREAD), Colloque International ; SIDI FREDJ ; 8 & 9 Décembre 2012 ; P :09.

الخارج، إضافة إلى عدم إجراء مقاصة بين الحسابات و الاستناد إلى وثائق تبريرية تستجيب لبعض الشروط.

و في جانفي 1976 أصبح تطبيق المخطط المحاسبي الوطني إجباريا .

2.1.المرسوم التنفيذي المتعلق بكيفية التطبيق

صدر هذا المرسوم التنفيذي من قبل وزارة المالية بتاريخ 23 جوان1975 متعلق بتحديد كيفيات تطبيق المخطط المحاسبي من خلال العناصر التالية:

- التنظيم و التسيير المحاسبي،
- تقييم الاستثمارات و المخزونات،
- القوائم المالية الختامية.

3.1.الإضافات القانونية

لقد عرف المخطط المحاسبي الوطني منذ إنشائه عدة إضافات و تعديلات للاستجابة للتطورات الحاصلة على مستوى البيئة الاقتصادية نوجزها فيما يلي:

1.3.1.المنشور رقم 89/47 المؤرخ في 24ماي 1989

و يتعلق بتسجيل العمليات المرتبطة بالاستقلالية الذاتية للمؤسسات و يعالج ما يلي:

- التمييز بين المساهمات العينية و المساهمات النقدية في حساب الشركاء
- التمييز بين المساهمات المطلوبة والمساهمات غير المطلوبة؛
- إدراج حساب الموثق (ح/ 480) في شكل حساب فرعي على مستوى حسابات النقديات، تسجيل فيه الأموال الموضوعة عند الموثق،
- إدراج القروض السندية (ح/ 520) كحساب ضمن ديون الاستثمارات،
- تجزئة حساب سندات المساهمة (ح/ 421) إلى حسابات فرعية؛
- فتح حسابات فرعية خاصة بعملية توزيع الأرباح منها: حساب قسائم للدفع (ح/ 5561)، حساب حصة أرباح واجبة الدفع (ح/ 5562)؛ حساب حصة أرباح مستحقة للمستخدمين (ح/ 5638)، حساب بدل الحضور (ح/ 668) وحساب حصة الإدارة للدفع (ح/557).

2.3.1.المنشور رقم 90/46 المؤرخ في 11مارس1990

و يعالج التسجيل المحاسبي لمساهمات العمال ضمن أرباح الشركة.

3.3.1.التعليمة رقم 95/01 المؤرخ في 02 أكتوبر 1995

وتتعلق بطرق المحاسبة عن العمليات الخاصة بأموال المساهمة، حيث تعالج ما يلي:

- الأسهم المتحصل عليها من طرف المؤسسات الاقتصادية العمومية؛
- الأموال المتحصل عليها من الدولة والتي تهدف إلى التدخل في المؤسسة؛
- حصة الأرباح المتحصل عليها عن طريق السندات،

- الإيرادات المالية المتحصل عليها عن طريق التوظيفات المالية؛
- الحسابات الجارية للشركاء.

4.3.1.التعليمة رقم 518 المؤرخ في 21 أفريل 1997

وتتعلق هذه التعليمة بالمعالجة المحاسبية لفرق إعادة التقييم، كما حددت الحسابات الفرعية للحساب رقم 15 ، و الناتج عن تطبيق المادة 14 والمادة 107 لقانون المالية لسنة 1996.

5.3.1.القرار الوزاري رقم 99/21 المؤرخ في 09 أكتوبر 1999

و الذي يتضمن توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع، وقد اشتمل القرار على مدونة حسابات، طرق معالجة العمليات فيما بين المجمع، تفسير المصطلحات وقواعد استعمال الحسابات لاسيما المتعلقة بالتجميع، إضافة إلى القوائم المالية الختامية، وتلتزم الشركات القابضة بالخضوع لأحكام هذا المخطط في مسك محاسبتها وإعداد وتقديم قوائمها المالية الختامية

و تجدر الإشارة أنه استجابة لخصوصيات بعض الأنشطة، فإنه تم إصدار مخططات محاسبية قطاعية، و هي بمثابة تكييف للمخطط المحاسبي الوطني مع مجموعات من المؤسسات يجمعها نفس النشاط، و يتم من خلالها مناقشة مشاكل التسيير المتعلقة بطبيعة النشاط و كذلك بنية الذمة، طبيعة و مدة دورة الإستغلال و معالجة العمليات الخاصة من وجهة نظر تقنية للمحاسبة

و علاوة على هذا، فإنه تم إعداد و إصدار مخططات محاسبية قطاعية (PCS)تمثلت في:

- المخطط المحاسبي للقطاع الفلاحي (1987)،
- المخطط المحاسبي لقطاع التأمينات (1987) ،
- المخطط المحاسبي لقطاع البناء والأشغال العمومية (1988 ،
- المخطط المحاسبي لقطاع السياحة (1989) ،
- المخطط المحاسبي للقطاع البنكي (1992) ،
- المخطط المحاسبي الوطني المكيف مع نشاط وسطاء عمليات البورصة (IOB– **I**ntermédiaires en **O**pérations de **B**ourse -) الصادر بتاريخ 29 ماي 1999.

2.أهداف المخطط المحاسبي الوطني PCN

كان المخطط المحاسبي الوطني يهدف أساسا إلى تلبية الاحتياجات و المتطلبات من المعلومات الضرورية لتحقيق الأهداف الاقتصادية الكلية من حلال المخططات الوطنية[1]،و هذا من خلال خلق بنك للمعلومات يسهل القيام بالتقديرات، اتخاذ القرارات، و يساعد على التحليل الديناميكي للمؤسسات العمومية، كما يسمح بتقييم و حساب بعض المؤشرات الاقتصادية، هذا علاوة على مساعدة الإدارة الجبائية في تحديد الوعاء الجبائي ، و تمكين المؤسسات العمومية، من تقييم سعر التكلفة على مستوى المخزونات.

[1] عقاري مصطفى، المعايير المحاسبية: دراسة مقارنة، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،العدد 05،2005 ،الجزائر، ص: 65.

و بعبارة أخرى، فإن المخطط المحاسبي الوطني كان يعتبر أداة في يد الدولة لتوجيه اقتصادها الذي كان يتميز بالتخطيط والمركزية. [1]

3.خصائص المخطط المحاسبي الوطني

يمكن استنتاج خصائص المخطط المحاسبي الوطني في النقاط التالية :

1.3.النموذج المبسط

لقد اعتمد معدوا المخطط المحاسبي الوطني عند تصميمه على النموذج المبسط أي اعتماد المحاسبة العامة دون التحليلية،وبما أن هذا المخطط موجه أساسا للمؤسسات التي تمارس نشاطات تجارية و صناعية فقد تم تكييفه استجابة لخصوصيات بعض النشاطات، لاسيما تلك المتعلقة بنشاطات البنوك، شركات التأمين، مقاولات البناء و الأشغال العمومية و النشاطات السياحية و الفلاحية.[2]

2.3.الصبغة الاختيارية للمحاسبة التحليلية

ترك في هذا الشأن الخيار للمؤسسات لتكييف التنظيم المحاسبي الذي تراه ملائما جدا لطبيعتها واحتياجاتها تسمح بحساب التكاليف وأسعار التكلفة...الخ في الوقت الذي كان فيه من المفروض أن تدرج المحاسبة التحليلية ضمن النموذج المحاسبي في الجزائر على اعتبار ما تقدمه من مساعدة في تسيير المؤسسات لأنها محاسبة تستعمل لأغراض التسيير،حيث أهمل المخطط المحاسبي الوطني هذه الأخيرة بحيث ترك الحرية للمؤسسات بتكييفها في إطار المخططات القطاعية حسب الاحتياجات،على العكس من المحاسبة العامة التي أضفى عليها الصيغة الإجبارية. [3]

3.3.تصنيف الإيرادات و التكاليف حسب طبيعتها

لقد تم اعتماد تصنيف حسابات الإيرادات و التكاليف حسب طبيعتها (Par nature) استجابة لاحتياجات المحاسبة الوطنية، فالمخطط المحاسبي الوطني يمدنا بمؤشرات إجمالية لكافة نشاط المؤسسة (مثل نتيجة الاستغلال، النتيجة خارج الاستغلال، القيمة المضافة،.....)، باعتبار القيمة المضافة على المستوى الكلي هي مجموع القيم المضافة لوحدات الاقتصاد، غير أن اعتماد التنصيف حسب الطبيعة يؤدي إلى إظهار جدول حسابات النتائج بمؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي لمختلف مصالح المؤسسة و أقسامها عكس التصنيف الوظيفي (Par Fonction) أو التصنيف حسب الاتجاه (Par destination)والذي يستعمل خاصة في الدول الأنجلوسكسونية و يسمح بالحصول مباشرة و بدون إعادة معالجة المعلومات على مؤشرات تمكن من الوقوف على التسيير السليم للمؤسسة مثل تكاليف الإنتاج، أسعار تكلفة المبيعات والتكاليف المتعلقة بكل وظيفة (التجارية، المالية، الإدارية.....).[4]

4.3.الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية

يقوم المخطط المحاسبي الوطني على اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية كأساس في القياس المحاسبي، ويتمثل هذا المبدأ في تقييم أصول و التزامات المؤسسة على أساس تكلفة الحيازة مع فرض ثبات القوة الشرائية للوحدة النقدية التي أعدت أساسا لهذا

---

[1] Kamel REMMACHE ;Op-Cit ; P :09.

[2] مداني بلغيث، مرجع سابق، ص: 148.

[3] صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص: 199.

[4] مداني بلغيث، مرجع سابق، ص: 149-150.

القياس، ويستند المحاسب على عناصر مادية كأدلة للإثبات تتمثل في الفواتير و العقود، و تعد هذه الأدلة موضوعية لحد ما، ذلك ما أعطى لهذا المبدأ قوته.

ورغم أن هذا المبدأ معمول به في أغلب الأنظمة المحاسبية في العالم، لكنه لا يعطي الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة وبالتالي تكون عملية اتخاذ القرارات غير عقلانية، لاعتمادها علي أسعار التاريخية، فالعديد من عناصر القوائم المالية ينبغي إعادة تقييمها بطرائق أكثر عقلانية تتماشي مع الاقتصاد التضخمي.[1]

4.الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني PCN

1.4. أقسام المخطط المحاسبي الوطني

قسم المخطط الوطني للمحاسبة إلى ثمانية أصناف هي:

- الصنف الأول (01):الأموال الخاصة : هي وسائل التمويل العينية أو المنقولة الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من طرف المالك أو المالكين.
- الصنف الثاني (02): الاستثمارات: وهي مجموع الأملاك والقيم الدائمة التي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها، من أجل الاستخدام وليس البيع.
- الصنف الثالث (03): المخزونات: هي مجموع الأملاك التي أنشأتها المؤسسة أو اشترتها بهدف إعادة بيعها أوتوريدها أواستهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال.
- الصنف الرابع (04): الحقوق: هي مجموع الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة بمقتضى علاقاتها بالغير.
- الصنف الخامس (05): الديون: هي الالتزامات التي تعاقدت عليها المؤسسة بمقتضى علاقاتها مع الغير.
- الصنف السادس (06): الأعباء : تضم كل الأعباء والنفقات التي تحملتها المؤسسة أثناء دورة الاستغلال.
- الصنف السابع (07): الإيرادات: يضم الإيرادات التي تتحصل عليها المؤسسة خلال دورة الاستغلال.
- الصنف الثامن (08): النتائج: يضم نتائج المؤسسة بكل أنواعها .

ووزعت حسابات هذه الأصناف على ثلاث مجموعات ملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (05): توزيع حسابات الأصناف في شكل مجموعات وفقا لـ PCN

المجموعة الأولى: حسابات الميزانية	المجموعة الثانية: حسابات التسيير	المجموعة الثالثة: حسابات النتائج
الصنف الأول (01):الأموال الخاصة الصنف الثاني (02): الاستثمارات الصنف الثالث (03): المخزونات الصنف الرابع (04): الحقوق الصنف الخامس (05): الديون	الصنف السادس (06): المصاريف الصنف السابع (07): الإيرادات	الصنف الثامن (08): النتائج

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات السابقة

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزء الأول، 2009، ص: 16.

وقد اعتمد المخطط المحاسبي الوطني في تصنيف الحسابات على مبدأ الترتيب العشري، حيث يتألف الصنف من رقم واحد، والحسابات الرئيسية من رقمين والحسابات الجزئية من ثلاثة أرقام والحسابات الفرعية من أربعة أرقام فما فوق بحسب الحاجة.

2.4. القوائم المالية

جاء المخطط المحاسبي بوثائق محاسبية بلغ عددها 17 وثيقة، تجبر المؤسسات على إعدادها نهاية كل سنة، وتنقسم إلى قسمين: قوائم مالية أساسية (شاملة) و قوائم مالية ملحقة (تكميلية).

1.2.4.القوائم المالية الأساسية (الشاملة)

و تتمثل في :الميزانية، جدول حسابات النتائج و جدول حركات الأموال.

2.2.4.القوائم المالية الملحقة

و تشمل 14 جدولا ملحقا، تكمل القوائم المالية الأساسية و تمنح مستعمليها التفاصيل اللازمة ، بحيث أنه يسهل فهم محتوياتها بمجرد الاطلاع عليها، و تتمثل في:

- الجدول رقم4: الاستثمارات
- الجدول رقم5: الاهتلاكات
- الجدول رقم6: المؤونات
- الجدول رقم7: الحقوق
- الجدول رقم8: الأموال الخاصة
- الجدول رقم9: الديون
- الجدول رقم10: المخزونات
- الجدول رقم11: استهلاك البضائع , المواد واللوازم
- الجدول رقم12: مصاريف التسيير
- الجدول رقم13: المبيعات و الخدمات المقدمة
- الجدول رقم14:إيرادات أخرى
- الجدول رقم 15:إيرادات أخرى
- الجدول رقم 16:التعهدات الممنوحة للعمال
- الجدول رقم 17:معلومات مختلفة.

3.4. قواعد التقييم الاساسية

تتمثل أبرز قواعد التقييم المنصوص عليها من قبل المخطط المحاسبي الوطني فيما يلي:

- تقيم كل من الاستثمارات، المخزونات، الحقوق والديون وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية.
- تقيم الاستثمارات المكتسبة بتكلفة الحيازة أما المنجزة من طرف المؤسسة بتكلفتها الحقيقية للانجاز؛

- تقيم المخزونات حسب طبيعتها أما المنتجات فتقيم بتكلفة الإنتاج باستعمال المحاسبة التحليلية ؛
- تقيم الفضلات والمهملات بتكلفة الانجاز بالإضافة إلى مصاريف توزيعها وإتلافها؛
- تخصص مؤونة تدني القيم عندما تفوق التكلفة الحقيقية للمشتريات أو المنتجات القيمة السوقية للمخزون.

من خلال ما سبق، يتضح لنا جليا بأن المخطط المحاسبي الوطني جاء للاستجابة لأهداف محددة في ظل نظام اقتصادي مخطط و مركزي انتهجته الجزائر بصفتها كانت موالية للقطب السوفيتي.

غير أن انهيار جدار برلين في سنة 1988، و ما صاحبه من تدهور للاقتصاديات الاشتراكية التي كانت منطوية تحت لواء الاتحاد السوفيتي، أدى بالعديد من هذه الدول، و التي من بينها الجزائر، إلى الانتقال إلى نظام اقتصادي آخر يتميز بهيمنة السوق و الأطراف الفاعلة فيه ، أين تكتفي الدولة بدور الضبط للأحداث الاقتصادية.

و من هنا، أصبحت الأسئلة تطرح حول مدى فعالية المخطط المحاسبي الوطني في ظل التغيرات التي يشهدها المحيط الاقتصادي الجزائري، و مدى استجابة المخطط المحاسبي للأهداف الجديدة في ظل الإصلاحات التي شهدتها الجزائر للانتقال إلى اقتصاد السوق.

المطلب الثاني : نظرة تقييمية للمخطط المحاسبي الوطني PCN و مدى استجابته لمتطلبات اقتصاد السوق

بعد التطرق إلى الإطار القانوني و الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني PCN، سوف نسعى في هذا المطلب إلى إلقاء نظرة تقييمية لهذا المخطط من خلال بيان النقاط الايجابية التي أتى بها ، و إبراز أهم النقائص التي تعتريه ، خاصة غداة قرار الجزائر بالانتقال من اقتصاد مخطط و مركزي إلى اقتصاد السوق.

1.مزايا المخطط المحاسبي الوطني PCN

يتحلى المخطط المحاسبي الوطني بعدة مزايا نذكر منها ما يلي :

- قضى على ثغرات المخطط المحاسبي العام الفرنسي الذي طبق إلى غاية 1975،
- أوجد تصنيفا جديدا و جيدا للحسابات مقارنة بالمخطط المحاسبي العام، فالحسابات متجانسة و دقيقة كما وجد حلا لحسابات الصنف (4) التي تظهر في جانب الأصول والصنف (5) التي تظهر في جانب الخصوم؛
- تطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون؛
- تحديد عدد من الوثائق الملحقة تكمل الوثائق الشاملة المعروفة؛
- حقق نتائج جزئية ذات أهمية معتبرة من خلال جدول النتائج.

2.النقائص التي تشوب المخطط المحاسبي الوطني PCN

عوض المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 بهدف إعطاء الدولة أداة للتخطيط والتسيير، إلا أن تطبيقه على أرض الواقع من طرف المستعملين نتج عنه عدة ثغرات ونقائص والتي ظهرت

بصورة واضحة بعد توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق و تخليها عن نظام الاقتصاد المخطط ، ولقد تمحورت دراستنا حول نوعين من النقائص:

- نقائص متعلقة بالجانب المفاهيمي للمخطط المحاسبي الوطني؛
- نقائص متعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي الوطني.

1.2.النقائص المفاهيمية Insuffisances Conceptuelles

يتعلق الأمر بالإطار المفاهيمي، الأهداف ومستعملي المعلومة المحاسبية ، وأيضا المبادئ و المصطلحات المحاسبية.

1.1.2.غياب الإطار المفاهيمي

إن إصدار المخطط المحاسبي الوطني دون الاستناد إلى خلفية نظرية تسبب في جمود النظام المحاسبي في الجزائر، حيث أن غياب المرجعية المفاهيمية يترك المشاكل المحاسبية المستجدة و بعض الوضعيات غير المتوقعة دون حل و تسوية، و حتى في حالة اللجوء إلى التقديرات الشخصية فإنها تبقى نسبية و كثير ما تكون محل للجدل و المعارضة.

فالإطار المفاهيمي يسمح بتحديد أهداف القوائم المالية وعناصرها وخصائصها النوعية وكذا مستعملي المعلومات المحاسبية والمالية ويحدد المبادئ والاتفاقيات المحاسبية بالإضافة لكونه دليلا لاختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير معالجة بموجب معيار معين، فعلى سبيل المثال الأصول التي تحصل عليها المؤسسة بواسطة قرض إيجار يتوقف تسجيلها أو عدم تسجيلها في جانب الأصول في الميزانية على التعريف الذي نعطيه للأصول سواء من منظور قانوني أو من منظور اقتصادي.[1]

2.1.2.أهداف و مستعملوا المعلومات المحاسبية

لم يحدد المخطط الوطني المحاسبي صراحة الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية و أهدافها، غير أن طبيعة الأطراف المستفيدة من المعلومة المحاسبية كانت محددة ضمنيا ، و تمثلت في المقام الأول في الدولة بمختلف هيئاتها المختلفة و هذا على حساب المستعملين الآخرين الذين أهملهم المخطط المحاسبي الوطني (المستثمرين، المقرضين و المساهمين...الخ)، و هذا نظرا لأن المخطط كان يهدف أساسا إلى تلبية احتياجات الاقتصاد الكلي من خلال تقديم المعلومات إلى جهاز التخطيط المركزي بالإضافة إلى تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من المعلومات. غير أنه على المستوى الدولي هدف المحاسبة هو تلبية احتياجات العديد من المستعملين للمعلومة المحاسبية كالمستثمرين، المساهمين، الملاك...الخ

3.1.2.المبادئ المحاسبية

لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني بصفة صريحة المبادئ المحاسبية التي تقوم عليها المحاسبة حتى وإن أشار ضمنيا إلى بعض المبادئ، إلا أن ذلك يعتبر غير كافيا، إذ كان لابد أن تحدد بصفة صريحة وواضحة في المخطط حتى تصبح مرجعا رسميا واجبة التطبيق بقوة القانون ولا تبقى مبدأ متعارفا عليه يحبذ تطبيقه ولا يتمتع بإلزامية التطبيق.

4.1.2.تعريف وشرح المصطلحات المحاسبية

لم يقم معدوا المخطط المحاسبي الوطني بشرح المصطلحات التي يستعملها المخطط، وكان من المفروض أن يخصص جزء

[1] Bachagha Saheb ; Pour un référentiel comptable algérien qui réponde aux exigences de l'économie de marché ; Editions El-Houda ;Alger ; 2003 ; P :10-11.

لتوضيح وشرح كل المصطلحات المستعملة في المخطط سواء في جانب تسمية الحسابات والأصناف أو في جانب قواعد سير الحسابات، فغياب تعريف واضح للمصطلحات الواردة في المخطط يؤثر على فهم المصطلح ويخلق التباسا في تطبيقه وحسن استغلاله .

2.2.النقائص التقنية Les insuffisances techniques

تتعلق تتمحور هاته النقائص حول: مدونة الحسابات ، قواعد وطرق التقييم،تصنيف وتبويب الحسابات،مدى تجانس الحسابات على مستوى المجموعات، غياب المعالجة المحاسبية لبعض العمليات المهمة، و الوثائق الشاملة

1.2.2.نقص مدونة الحسابات و عدم شموليتها

لم يتضمن المخطط المحاسبي الوطني بعض الحسابات والتي كان من المفروض وجودها، وعلى سبيل المثال لا الحصر نذكر الحسابات التالية حسب الأصناف:

بالنسبة للصنف 1: نتيجة السنة المالية، الضرائب المؤجلة ،

بالنسبة للصنف 2: قرض إيجار- التمويل، ترتيب وتهيئة الأراضي، الاستثمارات المالية؛

بالنسبة للصنف 4: إعانات للاستلام، الفوائد المنتظرة، عمليات مجمع الشركات؛

بالنسبة للصنف 5: الأدوات المالية المشتقة؛

بالنسبة للصنف 6: المقاولة من الباطن، المزايا المقدمة للمستخدمين؛...الخ

2.2.2.النقائص المتعلقة بقواعد وطرق التقييم

- لقد فرض المخطط المحاسبي الوطني على جميع المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها أن تتبع طريقة الجرد الدائم في متابعة مخزوناتها، ورغم أن هذه الطريقة قد لا تتناسب مع إمكانيات و حجم بعض المؤسسات، الأمر الذي أدى إلى عدول عن هذه الطريقة في أغلب المؤسسات.

اعتماد المخطط المحاسبي الوطني على مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم أصول و التزامات المؤسسة دون وجود بدائل أخرى للتقييم، جعل عملية المقارنة الزمنية بين القوائم المالية تفقد معناها خصوصا في ظل موجة التضخم التي عرفتها الجزائر منذ بداية الإصلاحات الاقتصادية الكبرى سنة 1988 ، إذ يؤدي تقييم عناصر الذمة بالإستاد إلى مبدأ التكلفة التاريخية إلى التقليل من قيمتها، أي التقليل من قيمة عناصر الأصول و كذلك بالنسبة للموارد، كما أن حسابات قائمة الدخل لا تعبر بصدق عن الواقع حيث تم تسجيل الأعباء بأقل من قيمتها لأن مخصصات الإهتلاك تم حسابها على أساس استثمارات مقيمة بأقل من قيمتها، ينجر عن ذلك ظهور الإيرادات بشكل أكبر من حقيقتها كنتيجة للأخذ بتكلفة حيازة الأصول و القيمة الإسمية للديون لا بالقيمة الحقيقة.

- عدم تطرق المخطط المحاسبي الوطني إلى التعريف بمختلف طرق الاهتلاكات ، مجالات تطبيقها، كيفية حسابها،وكذا معدلات الاهتلاك المعتمدة، حيث تكفلت الإدارة الجبائية بتحديد مجال تطبيق طرق الاهتلاك ومعدلات الاهتلاك الواجب تطبيقها.

- فيما يخص تقييم المخزون لم يعطي المخطط المحاسبي الوطني أي طريقة محددة و ترك الحرية للمؤسسات في اختيار الطريقة التي تعتبرها الأكثر تكيفا مع خصوصيات مخزونها.
- لم يتطرق المخطط المحاسبي الوطني بالتفصيل إلى كيفية حساب المؤونات وخاصة الطريقة المعتمدة لحساب القيمة المحتملة للبيع، مؤونة تدني قيمة الأسهم....الخ لذلك فإن عملية تسجيل المؤونات وبسبب عدم تفصيلها بالقدر الكافي أصبحت تأخذ طابع العشوائية من حالة لأخرى حسب قناعات المحاسب نفسه، مما يترع . صبغة الموضوعية عن حسابات المؤسسة.

3.2.2.النقائص المتعلقة بتصنيف وتبويب الحسابات[1]

- لا يوجد أي تمييز أو فصل بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة، وبين الخصوم الجارية وغير الجارية،
- إن تصنيف الديون و الحقوق حسب طبيعتها وليس حسب سيولتها ومدة الوفاء بها جعل عملية التحليل المالي صعبة.
- تعالج مصاريف البحث والتطوير على أنها مصاريف إعدادية، وليس على أساس أنها قيم معنوية، حيث أن القيم المعنوية محددة بشهرة المحل وحقوق الملكية الصناعية والتجارية.
- تم إدراج بعض القيم المنقولة ضمن عناصر حساب حقوق الاستثمارات كسندات المساهمة وسندات التوظيف على أساس أنها قيم قصيرة الأجل في حين تم تعريف استثمارها على أساس قيم دائمة.
- مخصصات المؤونات الخاصة بتدهور قيمة المخزونات والحقوق تعتبر كعناصر خارج الاستغلال، في حين أنها لا تبرز أي خصائص استثنائية في الحياة الجارية للمؤسسة.
- توجد بعض الاستثناءات في مبادئ الترقيم، يتعلق الأمر بحساب 46 تسبيقات الاستغلال وحساب 56 ديون الاستغلال حيث أن الحسابين : 468 و568 لا يمثلان حقوق أو ديون على المؤونات أو الاهتلاكات كما أن حساب 469 لا يمثل حقوق خارج الاستغلال.

هذه النقائص المنهجية ليس لها تأثيرات سلبية على سير الحسابات، لكن هذا دليل على أن تصميم المخطط المحاسبي غير كامل.

4.2.2.نقص تجانس الحسابات على مستوى المجموعات

و يمكن ذكر في هذا السياق ما يلي:

المجموعة الأولى: تحتوي ضمن عناصرها حسابات فرق إعادة التقييم (ح / 15)، الارتباط بين الوحدات (ح / 17) ،نتائج رهن التخصيص (ح / 18) و مؤونات الخسائر والتكاليف (ح / 19) التي لا تشكل وسائل تمويل متاحة أوموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة طبقا لتعريف المخطط المحاسبي الوطني للأموال الخاصة .

المجموعة الثانية: يتضمن هذا الصنف عنصر المصاريف الإعدادية التي صنفت حسب المخطط المحاسبي الوطني من

[1] بن رجم محمد خميسي، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب – البليدة –، 16-17-18 أكتوبر 2009، ص: 06.

الاستثمارات بينما تمثل مصاريف مدفوعة مسبقا قبل بداية أي نشاط.

المجموعة الرابعة: تحتوي على حسابات لا تمثل حقوقا للمؤسسة على الغير مثل: حسابات الخصوم المدينة (ح / 40) ،المصاريف المدفوعة مسبقا (ح / 468)، النفقات في انتظار التحميل (ح / 469) ، سندات المساهمة (ح / 421)،سندات التوظيف (ح / 423).

علاوة على هذا، فإن تصنيف الحسابات داخل صنف الحقوق فيه الكثير من التحفظ فمثلا الحساب 42 "حقوق الاستثمارات" وكما تشير تسميته بأن تقيد فيه الحقوق الناتجة عن العمليات الاستثمارية. إلا انه بفحص مكونات هذا الحساب نجد بأن حسابين فرعيين فقط يتعلقان بعمليات الاستثمارات وهما الحساب 425 "سلفات و تسبيقات على الاستثمارات" والحساب رقم 4290 "أوراق مالية للتحصيل"، أما الحسابات الفرعية الأخرى (الحساب 421 "سندات المساهمة" ، الحساب 424 "القروض"، الحساب 426 "كفالات مدفوعة") فليس لها أي ارتباط بالاستثمارات.

المجموعة الخامسة: تحتوي على حسابات لا تمثل أبدا ديونا مثل: كحسابات الأصول الدائنة (ح / 50) ، النواتج المسجلة مسبقا (ح / 578) ، الإيرادات في انتظار التحميل (ح / 579) .

المجموعة السادسة: لا يعكس صنف الأعباء مجموع الأعباء الحقيقية التي تحملتها الدورة المحاسبية، و هذا بسبب تسجيل المصاريف الإعدادية كمرحلة أولى حسب طبيعتها في المجموعة (6)، ثم تحويلها فيما بعد إلى الحساب 20 "مصاريف إعدادية" بواسطة الحسابين 75 و 78 ، ثم بعد ذلك يتم إطفاؤها تدريجيا خلال مدة أقصاها 5 سنوات، حيث يسجل قيمة الجزء الواجب إطفاؤه في الحساب 699 "مخصصات استثنائية" وبالتالي يكون نفس العبء مسجل مرتين في حسابات التكاليف.

بالإضافة إلى هذا، نجد الحساب 696 "تكاليف السنوات المالية السابقة" يستقبل مبالغ الأعباء ذات الصلة بالسنوات السابقة و التي تم تسجيلها في مرحلة أولية حسب طبيعتها على مستوى المجموعة (6) ، و يقابله في الجانب الدائن الحساب 75 "تحويل تكاليف الإنتاج" أو الحساب 78 "تحويل تكاليف الاستغلال"

المجموعة السابعة: لا يعكس مجموع صنف النواتج قيمة ما حققته المؤسسة من إيرادات ، و هذا لتأثره بالقيم المدرجة على مستوى الحسابين 75 "تحويل تكاليف الإنتاج" و 78 "تحويل تكاليف الاستغلال" ، حيث أنهما لا يمثلان إيرادات حقيقية باعتبارهما حسابين وسيطيين خصصهما المخطط المحاسبي الوطني لتصحيح التكاليف.

5.2.2.غياب المعالجة المحاسبية لبعض العمليات المهمة

- لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالقرض الايجاري (Crédit Bail) سواء من جهة المؤجر أو من جهة المستأجر،
- بقي المخطط الوطني صامتا إزاء العمليات المنجزة في إطار عقود المناولة (La sous-traitance) و ترك التأويلات مفتوحة فيما بين المهنيين: فهل تسجل هاته الخدمة في حساب معين من حسابات الخدمات على

كونها خدمة وكفى؟ وما هو الحساب الذي تسجل فيه في هذه الحالة؟ أم تسجل في حساب خاص حسب طبيعة الخدمة التي تمت مقاولتها من الباطن، حفاظا على مبدأ تصنيف حسابات الأعباء حسب طبيعتها؟

- لم يتطرق المخطط المحاسبي الوطني إلى كيفية المعالجة المحاسبية البنايات المنجزة على أراضي الغير،
- البنايات المنجزة على أراضي الغير: تشكل عملية تسجيل البنايات الموجودة على أراضي الغير مشكلا فهل تسجل ضمن الاستثمارات باعتبارها بنايات دائمة تساهم في العملية الإنتاجية للمؤسسة؟ أم تسجل كمجرد أعباء لأنها بنيت على أراض ليست تابعة للمؤسسة وبالتالي لا يمكن لها التصرف فيها وهي مجبرة على تركها في وقت معين.

6.2.2.النقائص المتعلقة بالوثائق الشاملة

- يبلغ عددها 17 جدولا مهما كان حجم ونشاط المؤسسة، ونظرا لغياب تطبيق مبدأ الأهمية النسبية فان كل المؤسسات حتى الصغيرة منها ملزمة بتقديم كل المعلومات المنصوص عليها من طرف المخطط المحاسبي الوطني.
- شكل الميزانية لا يقدم معطيات عن الدورة السابقة للقيام بعملية المقارنة، فللقيام بعملية المقارنة لابد من الرجوع إلى الجداول التفسيرية.
- لا تظهر في الميزانية المجاميع الجزئية مثل مجموع الأصول الجارية وغير الجارية والخصوم الجارية وغير الجارية، التي تسمح بحساب مؤشرات التحليل المالي كرأس المال العامل وغيرها
- الشكل الذي يقدم فيه جدول حسابات النتائج لا يقدم معطيات عن نشاط الدورة السابقة، كما أن جدول حسابات النتائج لا يسمح بالتمييز بين النتيجة الجارية والنتيجة المالية ولا يقدم بعض الأرصدة الوسيطية المعروفة على المستوى الدولي.
- جدول حركة الأموال ليس بجدول التمويل ولا بجدول تدفقات الخزينة ولا يقدم تمييزا بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار والتدفقات المالية، كما أنه لا يسمح بإجراء المقارنات مع المعلومات ومعطيات الدورات السابقة.
- الجداول التفسيرية لا يبدو لها فائدة للمؤسسة وشركائها لأنها تشكل تحليل مفصل حسب طبيعة عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج، ولا تسمح أيضا بتقدير أحسن لوضعية المؤسسة، حيث تعتبر هذه الجداول أكثر نفعا للمحاسبة الوطنية بتزويدها بالمعلومات لانجاز المجاميع الكلية.
- إهمال المخطط المحاسبي الوطني لقائمة التدفقات النقدية التي تسمح بتفسير و ترتيب التدفقات النقدية حسب ثلاث وظائف أساسية (وظيفة الإستغلال، وظيفة الإستثمار، وظيفة التمويل)، و بيان أسباب التغير في رصيد النقدية،الأمر الذي من شأنه السماح بتحديد مساهمة كل وظيفة منهذه الوظائف في تشكيل النقدية و من ثمة توفير أداة لتقييم هذه الوظائف، حيث لا يمكن الوصول إلى مثل هذه المعلومات عن طريق القوائم المالية المقترحة من طرف المخطط المحاسبي الوطني.

المطلب الثالث : الإصلاحات ذات الصلة بالنظام المحاسبي الجزائري

احتفظت الجزائر بعد الاستقلال بالنظام المحاسبي الفرنسي (المخطط المحاسبي العام) الساري المفعول منذ سنة 1957 ، و كانت رغبة الجزائر في الاستقلال عن هذا النظام منبثقة عن خلفية وجوب تكييف النظام المحاسبي مع الواقع الاقتصادي الجزائري ذو التوجه الاشتراكي، و بذلك تم تصميم المخطط المحاسبي الوطني استجابة لمتطلبات تلك المرحلة ، ورغم أن الجزائر قد تحولت نحو اقتصاد السوق وفتحت الباب على مصرعيه أمام الاستثمار الأجنبي، إلا أنه لم يطرأ على نصوص المخطط المحاسبي الوطني أي تعديل مهم من شأنه مسايرة متطلبات المرحلة الجديدة.

وبغرض القضاء على النقائص التي تشوب المخطط المحاسبي الوطني وتطوير النصوص المحاسبية بما يساير التحولات الاقتصادية والقانونية الراهنة، شرعت وزارة المالية رسميا في 28 مارس 1998 في عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأوكلت هذه المهمة إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة.

و سوف نسعى من خلال هذا المطلب إلى بيان أبرز الدوافع التي حرضت على إصلاح النظام المحاسبي الجزائري بالإضافة إلى عرض فحوى الإصلاحات التي أدت إلى ميلاد النظام المحاسبي المالي الجديد.

1.الدوافع الباعثة لإصلاح المخطط المحاسبي الوطني

هناك العديد من الأسباب التي أدت بالجزائر إلي إصلاح المخطط المحاسبي الوطني و دفعت بها للتوجه إلى النظام المحاسبي المالي الجديد أهمها :

- النقائص و الثغرات التي خلفها المخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح لا يتلاءم و التوجهات الاقتصادية الجديدة للجزائر باتجاه اقتصاد السوق.

  فتخلي الجزائر على النظام الاشتراكي والتوجه نحو اقتصاد السوق، والذي أدى إلى تخلي الدولة عن احتكارها للنشاط الاقتصادي، وفتح المجال أمام رجال الأعمال للاستثمار في شتى القطاعات، وهو ما يتطلب توفر نظام محاسبي فعال، يعبر عن الوضعية المالية للمؤسسات، ويسمح بتوفير المعلومات الملائمة والمساعدة على اتخاذ القرارات الرشيدة،
- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الاقتصادية فهو يستجيب بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية على حساب ما تتطلع إليه الأطراف الأخرى المستعملة للقوائم المالية و في مقدمتهم المستثمرون و المساهمون ؛
- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛
- يستلزم الانفتاح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة وموثوقة وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية،وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات؛
- محاولة جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات و المعاملات المالية والمحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية؛

- إمكانية تطبيق المؤسسات الصغيرة لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة؛
- عند البحث عن موارد مالية جديدة أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية و يشترط فيها الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية.

2.الأعمال المرتبطة بإصلاح المخطط المحاسبي الوطني

شرعت وزارة المالية رسميا في 28 مارس 1998 في عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر بغية الاستجابة لمتطلبات البيئة الاقتصادية الجديدة، حيث أوكلت هذه المهمة إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة.

1.2. أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني

تكفل المجس الوطني للمحاسبة (CNC) رسميا ابتداء من تاريخ 28 مارس 1998 بمهمة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني بما يتلاءم و التحولات التي عرفها الاقتصاد الوطني، حيث شكل المجلس في هذا الصدد لجنة مختصة أوكلت لها مهمة تحديث وتعديل المخطط المحاسبي الوطني، وقد تم توزيع أعمال هذه اللجنة على المراحل التالية:

1. تشخيص و تقييم المخطط المحاسبي الوطني؛
2. إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد؛
3. صياغة نظام محاسبي جديد؛

و في إطار أعمالها، قامت لجنة المخطط المحاسبي الوطني بإعداد استبيانين لتقييم المخطط المحاسبي الوطني ركزتا أساسا على الإطار العام للمخطط والمشاكل التقنية التي اعترضت تطبيقه:

1.1.2. استمارة الاستبيان الأولى

أرسلت هاته الاستمارة في شهر جانفي من سنة 1999 ، و تضمنت جزأين، خصص الجزء الأول منها إلى الاعتبارات العامة التي تمحورت حول المبادئ المحاسبية، المفاهيم و التعاريف، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي وتعديل الحسابات، مستندات العمل المحاسبي، المهام المحاسبية و العمليات التي تحتاج إلى توحيد محاسبي وكذلك مؤشرات التسيير.
في حين اعتنى الجزء الثاني من الاستمارة بأحكام المخطط المحاسبي الوطني من حيث التنظيم ومسك الحسابات ومصطلحات وقواعد سير الحسابات، قواعد التقييم.

2.1.2. استمارة الاستبيان الثانية

لم تلق الاستمارة الأولى تفاعلا جادا نظرا لتزامنها مع انشغال أصحاب المهنة (خبراء المحاسبة) بأعمال نهاية السنة المحاسبية، الأمر الذي انعكس على عدد الردود المستلمة، هذا ما دفع باللجنة إلى إرسال استمارة ثانية في جويلية من سنة 2000 ، وقد شملت هذه الأخيرة عددا أقل سواء من ناحية الأسئلة التي تضمنتها أو من ناحية عدد المستجوبين.
و تضمنت أسئلة مفتوحة ومتعلقة بالمصطلحات، الإطار المحاسبي، عرض الميزانية وجدول حسابات النتائج والملاحق وكذلك بطرق التقييم.

3.1.2.نتائج استمارات الاستبيان

قامت لجنة المخطط المحاسبي الوطني في شهر نوفمبر من سنة 1999 بإعداد تقريرها التقييمي الخاص باستمارة الاستبيان

الأولى ، و هذا على ضوء الردود المتحصل عليها، وقد خلصت اللجنة في هذه التقرير إلى النتائج التالية:

- ضرورة إعادة النظر في المبادئ المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية.
- إعادة النظر في عدد وشكل ومحتوى القوائم المالية الختامية.
- إعادة تنظيم مدونة الحسابات وإثرائها بما يسمح بالإجابة على احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية.

أما فيما يخص نتائج استمارة الاستبيان الأولى، فلم يتم الإفصاح عنها إلى يومنا هذا.

و على ضوء الإجابات التي استلمتها لجنة المخطط المحاسبي الوطني و استنادا إلى تقريرها التقييمي ، اختارت اللجنة مراجعة المخطط دون تغييره و هذا للأسباب التالية:

- عدم التأثير سلبيا على الممارسات المحاسبية في أوساط المهنيين ،
- ارتفاع تكاليف الإصلاح المحاسبي.

4.1.2.الخطوط العريضة الموجهة لمراجعة المخطط المحاسبي الوطني

قامت لجنة المخطط المحاسبي الوطني في فيفري من سنة 2000 بإعداد تقرير أوضحت فيه مختلف الاقتراحات التي خلصت إليها لغرض أخذها بعين الاعتبار في مراجعة المخطط المحاسبي الوطني والتي تمحورت بالخصوص حول :

- ضرورة احتلال المبادئ المحاسبية، قواعد تقييم و سير الحسابات لمكانة مهمة ضمن المخطط المحاسبي المراجع،
- ضرورة إتمام، توضيح و تحسين مدونة الحسابات في سبيل الاستجابة لاحتياجات المستعملين،
- ضرورة تحسين، تبسيط و إتمام القوائم المالية بما يستجيب و المتطلبات القانونية الراهنة و بما يتماشى مع التطورات الحاصلة على مستوى المعالجة المعلوماتية (Traitement informatisé)،
- ضرورة تبسيط و تبسيط الملاحق التي ينبغي أن تلعب دورا تكميليا مقارنة بالميزانية و جدول حسابات النتائج.

2.2.أعمال مجموعة الخبراء الفرنسيين

توقفت أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني في سنة 2001 ، و وضعت مهمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر محل مناقصة دولية اختير على إثرها مجموعة الخبراء الفرنسيين« التابعين للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي (CNCF)، المجلس الأعلى لمصف الخبراء المحاسبين (CSOEC) و الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC) » للقيام بمهمة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، وقد مولَت هذه العملية بهبة من البنك الدولي، كما شكل المجلس الوطني للمحاسبة (الجزائري) لهذا الغرض لجنة قيادة (Comité de pilotage) تتكفل بمهمة التنسيق ومتابعة أعمال مجموعة الخبراء الفرنسيين.

وقد باشرت المجموعة عملها في شهر أفريل من سنة 2001 على أن تنهي أشغالها بعد 12 شهرا حسب مدة الأشغال المحددة، لكن هاته المدة لم تحترم إذ لم تنته الأشغال في وقتها المحدد، وقد تم إعداد برنامج عمل للمجموعة على أربعة مراحل كما يلي:

- المرحلة الأولى: تشخيص لحالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية.
- المرحلة الثانية: إعداد مشروع نظام محاسبي جديد.
- المرحلة الثالثة: إجراء تكوين للمختصين على النظام المحاسبي الجديد وعلى المعايير المحاسبية الدولية.

- المرحلة الرابعة: المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.

بالنسبة إلى تقرير المجموعة عن المرحلة الأولى والمتمثل في تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني فلقد تضمن أساسا:

- نقائص المخطط المحاسبي الوطني؛
- أوجه الاختلاف مقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- مجموعة من التوصيات.

1.2.2.الخيارات المقترحة من طرف مجموعة الخبراء الفرنسيين

بعد إتمام المجموعة للمرحلة الأولى، أفضى تقريرها إلى اقتراح ثلاث خيارات ممكنة لإصلاح المخطط المحاسبي الوطني:

- **الخيار الأول: إدراج تعديلات بسيطة على المخطط المحاسبي الوطني الحالي**

طبقا لهذا الخيار، فإنه يحتفظ بالهيكلة الحالية للمخطط المحاسبي الوطني، و تكون الإصلاحات مقتصرة فقط على تحيين بعض التقنيات المحاسبية للأخذ بعين الاعتبار للتحولات التي يشهدها المحيط الاقتصادي الجزائري.

هذا السيناريو يسمح ببساطته بعدم المراجعة الكلية للممارسات المحاسبية للمهنيين و كذالك المراجعة الكلية للوسائل البيداغوجية الخاصة بالتكوين . غير أنه يعاب عليه استمرارية نفس النقائص التي كانت تعتري المخطط المحاسبي الوطني و التي كانت الدافع وراء بعث الإصلاحات المحاسبية خاصة مع توجه الجزائر إلى اقتصاد السوق.

- **الخيار الثاني: تكييف المخطط المحاسبي الوطني و اعتماد بعض الحلول المحاسبية الدولية**

يتمثل في المحافظة على المخطط القائم ببنيته وهيكله من جهة، واعتماد بعض المعالجات والحلول التقنية التي أدخلتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى.

حيث يسمح هذا الخيار بقابلية فهم الحسابات التي تعرضها المؤسسات من طرف المستثمرين الأجانب كما يسمح بتحسين المعلومات المحاسبية المفصح عنها، إلا أنه مع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين يشكلان نظام مختلطا ومعقدا، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف.[1]

يتمثل هذا الخيار في الاحتفاظ بالتركيبة الحالية للمخطط المحاسبي الوطني مع إدراج بعض الحلول التقنية التي تكون مصدرها المعايير المحاسبية الدولية.

- **الخيار الثالث: بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**

يكمن هذا الخيار في إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني تتوافق مع المفاهيم، المبادئ، القواعد و الحلول المعتمدة من قبل المعايير المحاسبية الدولية

2.2.2.خيار المجلس الوطني للمحاسبة

بعد دراسة الخيارات الثلاثة من قبل هيئات المجلس الوطني للمحاسبة ، تمخض عن الجمعية العامة قرار المصادقة على الخيار الثالث ،أي تبني نظام محاسبي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية و يحل محل المخطط المحاسبي الوطني.

---

[1] شنوف شعيب, مرجع سابق، ص: 15.

ويعد هذا الخيار مختلفا تماما عن الخيار الذي اقترحته لجنة المخطط المحاسبي الوطني ، كما يعتبر تحولا جذريا في منحى واتجاه الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، و الذي يمكن أن يكون للبنك الدولي دورا مهما بشأنه خاصة و أن عملية الإصلاح المحاسبي تمت بتمويل من البنك الدولي، كما أن هذا الأخير يحث مع صندوق النقد الدولي على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من طرف الدول.

و بناء على هذا القرار، جاء التقرير المتعلق بالمرحلة الثانية و الذي تضمن مشروعا لنظام محاسبي جديد يضم ما يلي:

- التعريف بالإطار التصوري؛
- التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإرادات؛
- مدونة الحسابات؛
- قواعد سير الحسابات؛
- نماذج القوائم المالية والمصطلحات التفسيرية.

وبغرض تقييم التقرير، تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، الذين تباينت آراؤهم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين، خاصة فيما يتعلق بالإطار المحاسبي المقترح الذي يعتبر نسخة عن الإطار الفرنسي حيث:[1]

- اعتبر الفريق الأول أنه في ظل غياب معيار دولي يحدد مدونة الحسابات فإنه من الأفضل الاحتفاظ بالمدونة التي يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني، ويضاف إليها فقط بعض التعديلات الضرورية وذلك تجنبا لأي تأثير سلبي على الممارسة المحاسبية الحالية والتعليم المحاسبي.
- أما الفريق الثاني، فقد طلب تأكيد واعتماد المدونة المقترحة من قبل الخبراء الفرنسيين والتي تعكس بشكل جيد الخيار الثالث، وتقترب من المدونة الفرنسية التي تلقى تبنيا واسعا في العديد من الدول الأوروبية و الإفريقية و المغاربية.

تم تحويل ملاحظات أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة إلى مجموعة الخبراء الفرنسيين، ليتم أخذها بعين الاعتبار، بناءا على توصيات الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 27 ماي 2002 ، والتي أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم حول مشروع النظام المحاسبي الجديد باستثناء ما تعلق بالإطار المحاسبي الجديد الذي تقرر تبنيه، على أن يتم إثراؤه وتعزيزه.

وعلى هذا الأساس تقدمت مجموعة الخبراء الفرنسيين بمشروع ثان لنظام محاسبي مرفوقا بالإجابات عن الأسئلة التي طرحت بمناسبة المشروع الأول.

كما كلف فوج العمل السابق بإعداد مقارنة بين المشروعين للتأكد من مدى أخذ الخبراء الفرنسيين فعليا بملاحظات المجلس الوطني للمحاسبة، ومن ثم إعداد حوصلة يتم تبليغها للخبراء الفرنسيين من أجل أخذها بعين الاعتبار ليتسنى لهم تقديم النسخة النهائية لمشروع النظام المحاسبي الجديد.

و ببلوغ المرحلة الثالثة، تمخض عن أشغال اللجنة مشروع برنامج تكوين اشتمل على :[2]

- تنظيم يوم دراسي حول موضوع التوحيد المحاسبي.
- تنظيم أربعة (04) تجمعات جهوية بهدف شرح محتوى برنامج النظام المحاسبي الجديد، وكانت موجهة أساسا للمهنيين والممارسين.

---

[1] مداني بلغيث، مرجع سابق، ص: 173-174.

[2] نفس المرجع السابق، ص: 174.

المبحث الرابع: النظام المحاسبي الجزائري في ظل التوافق مع المعايير المحاسبة الدولية

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة اعتماد نظام محاسبي مالي يتوافق و معايير المحاسبة الدولية، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقترضين وغيرهم، و ذلك في مجال الإفصاح و القياس ، قصد توفير معلومات مالية وافية ، تدعيم شفافية الحسابات ، و تكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة . الأمر الذي جعل هذا النظام يشكل تغيرا جذريا على مستوى الثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية.

و يرجع بروز هذا النظام المحاسبي الجديد إلى إملاءات عدة متغيرات، منها ما تعلق بالتحولات المالية والاقتصادية التي عرفتها الجزائر مع مطلع التسعينات، وأخرى متعلقة بالمحيط الدولي والعولمة الاقتصادية، مما يسمح بإعطاء دفع جديد للمؤسسات لتقديم وضعيتها المالية بكل شفافية، والتكيف مع المعطيات الجديدة، وتقييم وضعها بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى، وإظهار قدرتها التنافسية بكل وضوح.

و على هذا الأساس جاء هذا المبحث لـ:

- عرض أهداف و خصوصيات النظام المحاسبي المالي،
- بيان الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي،
- إلقاء الضوء على الإطار المفاهيمي و البنية المحاسبية لهذا النظام،
- تسليط الضوء على أهم المزايا المتمخضة عن تطبيق هذا النظام و أبر الصعوبات التي تعتريه،
- التطرق إلى الاختلافات الجوهرية بين هذا النظام المحاسبي الجديد و المخطط المحاسبي الوطني.

و هذا من خلال تناول المطالب التالية:

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي: أهدافه، مميزاته و إطاره القانوني

المطلب الثاني: الإطار المحاسبي للنظام المحاسبي المالي

المطلب الثالث: تقييم النظام المحاسبي المالي و مقارنته مع المخطط المحاسبي الوطني

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي: أهدافه، مميزاته و إطاره القانوني

عرف القانون 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 03 منه، وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية، على أنه نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها،وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

و من خلال هذا المطلب، سوف نحاول إلقاء الضوء على الأهداف و الميزات الأساسية لهذا النظام بالإضافة إلى إبراز الإطار التشريعي له.

1.أهداف النظام المحاسبي المالي

هناك العديد من الأهداف المرجوة تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، و يمكن تلخيصها في النقاط التالية[1]:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب و يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- يسهل مختلف المعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية و المؤسسات الأجنبية؛
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- جعل القوائم المحاسبية و المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف المؤسسات الأجنبية؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن و بين المؤسسات على المستويين الوطني و الدولي؛
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية و كفاءة التسيير؛
- يساعد على فهم أحسن لاتخاذ القرارات و تسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛
- إعطاء معلومات صحيحة و كافية، موثوق بها و شفافة تشجع المستثمرين و تسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- يساعد في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية و المصداقية؛

2.مميزات النظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص هي:

- الإعلان بصفة أكثر وضوحا و شفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات و تقييمها و إعداد القوائم المالية ، مما يسمح بالتقليل من التلاعبات و تسهيل مراجعة الحسابات[2].

---

[1] ايت محمد مراد، أبحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر " تحديات و أهداف"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب – البليدة –، 16-17-18 أكتوبر 2009، ص: 07.

[2] ناصر مراد، الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب – البليدة –، 16-17-18 أكتوبر 2009.، ص: 03.

- تكييف القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية.
- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة و مقروءة تمكن من إجراء المقارنات و اتخاذ القرارات. [1]
- يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ، و معايير محاسبية ، و مدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة.[2]
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.
- التقارب في الممارسات المحاسبية المحلية والممارسات العالمية، الأمر الذي يسمح للمحاسبة أن تكون أكثر تلاؤما و الاقتصاد المعاصر، وكذا التمكن من إصدار معلومة دقيقة تساهم في إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة.[3]
- وضع المبادئ والقواعد في نصوص أكثر تفسيرا ووضوحا، والتي من شأنها توجيه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية وبذلك الحد من أخطار الانحرافات الإدارية وغير الإدارية للقواعد وتشجيع تدقيق وفحص الحسابات. [4]
- يجب الإشارة أيضا أن النظام المحاسبي الجديد أعطى أولوية لاحتياجات المستثمرين ، من خلال تزويدهم بكل المعلومات المالية وغير المالية حول المؤسسة ووضعيتها في السوق، من أجل اتخاذ القرارات في الاستمرار أوالانسحاب. [5]
- تثمين مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني .
- إضافة قوائم مالية جديدة تتمثل في قائمتي التدفقات النقدية و تغير الأموال الخاصة ، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة .
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع الاقتصادي.

3.الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

يمكن تلخيص الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني من خلال النقاط التالية:

- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي
- المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي
- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية و طريقة عرضها وكذا

---

[2] نفس المرجع السابق، ص: 03.

[2] نفس المرجع السابق، ص: 03.

[3] صلاح حواس، مرجع سابق، ص: 203.

[4] نفس المرجع السابق ، ص: 203.

[5] نفس المرجع السابق ، ص: 203.

مدونة وقواعد سير الحسابات

- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة
- التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

1.3.القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي

تضمن هذا القانون (الصادر في الجريدة الرسمية رقم 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007) تمحورت حول المواضيع التالية:

- الفصل الأول: تعريف المحاسبة المالية و مجال تطبيقها.
- الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي، المبادئ المحاسبية و المعايير المحاسبية.
- الفصل الثالث: تنظيم المحاسبة.
- الفصل الرابع: القوائم المالية.
- الفصل الخامس: التجميع المحاسبي و الحسابات المركبة.
- الفصل السادس: تغير التقديرات و الطرق المحاسبية.
- الفصل السابع: أحكام ختامية.

وقد تأجل بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد إلى غاية 1جانفي 2010 بعد أن كان مقررا تطبيقه مع بداية سنة 2009 دون أي تبرير أو عرض للأسباب والحيثيات التي كانت وراء عملية التأجيل.

كما تضمن هذا القانون كذلك عشر إحالات على نصوص تنظيمية تكون محل نشر في أوقات لاحقة تتعلق بالنقاط الآتية:

الجدول رقم (06): المواد موضوع إحالات على نصوص تنظيمية
- القانون رقم 07-11-

رقم المادة	موضوع المادة
المادة 05	المحاسبة المالية المبسطة
المادة 07	الإطار التصوري للمحاسبة المالية
المادة 08	المعايير المحاسبية
المادة 09	مدونة الحسابات مضمونها وقواعد الحسابات
المادة 22	مسك الضبط اليومي
المادة 24	مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي
المادة 25	محتوى وطرق إعداد القوائم المالية
المادة 30	الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكبر من اثني عشر(12) شهرا
المادة 36	شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة
المادة 40	كيفيات أخذ تغير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن القوائم المالية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القانون رقم 07-11

2.3.المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم -11 07 المتضمن النظام المحاسبي المالي

يتضمن هذا المرسوم 44 مادة، نصت المادة الأولى على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد(5-7-8-9-22--25-30-36- 40) من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، هذه المواد التي كانت موضوعات إحالات إلى نصوص تنظيمية ماعدا المادة رقم 24 المتعلقة بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي التي كانت محل موضوع مرسوم تنفيذي.

وقد تناول هذا المرسوم العديد من المحاور ذا الصلة بالمحاسبة المالية للمؤسسة نعرضها على النحو الموالي:

- الإطار المفاهيمي الذي تم عرضه من خلال أهدافه.
- طبيعة القوائم المالية الواجب عرضها.
- الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات الواردة في هذه القوائم المالية.
- أهم المبادئ المحاسبية الواجب التقيد بها و احترامها أثناء إعداد القوائم المالية مثل: مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الحيطة، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، مبدأ الصورة الصادقة.
- التعريف المحاسبي للأصول، الخصوم ، الأموال الخاصة، الأعباء ، النواتج و رقم الأعمال .
- معايير التمييز بين العناصر الجارية و العناصر غير الجارية على مستوى الميزانية المحاسبية.
- وفي الأخير الإطار العام للمعايير المحاسبية المرتبطة بالأصول ، الخصوم، قواعد التقييم والمحاسبة، معايير ذات صفة خاصة.

كما تضمن هذا المرسوم ستة عشرة(16) إحالة على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية و هي ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): المواد موضوع إحالات على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية – المرسوم التنفيذي رقم 08-156-

رقم المادة	موضوع المادة	رقم المادة	موضوع المادة
المادة 04	بعض القضايا المتعلقة بالتنظيم المحاسبي	المادة 34	محتوى ونموذج وعرض حساب النتائج
المادة 16	تقييم عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتسجيلها	المادة 35	محتوى ونموذج جدول سيولة الخزينة
المادة 18	تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني	المادة 36	محتوى ونموذج جدول تغير الأموال الخاصة
المادة 25	المنتوجات	المادة 37	محتوى ونموذج الملحق
المادة 26	الأعباء	المادة 38	إقفال السنة المالية في تاريخ آخر غير 12/31
المادة 30	المعايير المحاسبية المنصوص عليها في القانون 11-07	المادة 41	الحسابات المدمجة والحسابات المركبة
المادة 31	مدونة الحسابات	المادة 42	أخذ القوائم المالية بعين الاعتبار تغيرات التقدير والطرق المحاسبية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم **08-156**

3.3.المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي

جاء المرسوم (الصادر في الجريدة الرسمية رقم 21 بتاريخ 8 أفريل 2009) في ست وعشرين (26) مادة تضمنت أساسا تعريفا لأنظمة الإعلام الآلي، الشروط و الخصائص الواجب توفرها في البرمجيات الخاصة بالمسك المحاسبي ،بالإضافة إلى الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي وكذا ى إجراءات الرقابة الداخلية.

4.3.القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية و طريقة عرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات

يهدف هذا القرار (الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 29 مارس2009) بموجب المادة الأولى إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد الستة عشر السابقة من المرسوم التنفيذي 08-156 المذكور أعلاه .

و شمل هذا القرار الأبواب الأربعة التالية:

- الباب الأول: قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات؛
- الباب الثاني: عرض القوائم المالية؛
- الباب الثالث: مدونة الحسابات وآلية سيرها؛
- الباب الرابع: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

كما تضمن هذا القرار في خاتمته معجما لأهم المصطلحات المحاسبية.

5.3.القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة

حيث أنه وفقا للمادة الثانية من هذا القرار (الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 29 مارس2009) ، فإنه يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها ،عدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية وخلال سنتين ماليتين متتاليتين، مسك محاسبة مالية مبسطة، وقد تضمن هذا القرار هذه الأسقف بالتفصيل كما يلي:

- بالنسبة للنشاط التجاري
  - رقم الأعمال: 10 ملايين دينار؛
  - عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل؛
- بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي
  - رقم الأعمال: 6 ملايين دينار؛
  - عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل؛

- بالنسبة لنشاط الخدمات والنشاطات الأخرى
  - رقم الأعمال: 3 ملايين دينار؛
  - عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل؛

و جدير بالملاحظة بأن رقم الأعمال يضم مجموع النشاطات الرئيسية و/ أو الثانوية.

6.3.التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

صدرت هذه التعليمة عن المجلس الوطني للمحاسبة بهدف تقديم الإجراءات والكيفيات الواجب اتخاذها لضمان الانتقال السليم من المخطط المحاسبي الوطني (PC N) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) ، بحيث يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنتي 2009 و 2010 وكأن المؤسسات أوقفت حساباتها استنادا للنظام المحاسبي المالي ، كما نصت على البدء بتطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من تاريخ 01جانفي 2010.

و تمثلت أهم الإجراءات التوجيهية التي جاءت بها هاته التعليمة في النقاط التالية:[1]

- إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 متوافقة مع قواعد التنظيم الجديد؛
- إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009 لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 مع تلك المتعلقة بسنة 2010 والمعدة وفقا لقواعد التنظيم الجديد.
- الإدراج في الملحق لشروحات مفصلة حول أثر الانتقال إلى التنظيم الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض نفقات الخزينة؛
- الأخذ بالاعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السابق والتي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي.
- استبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة في السابق والتي يقضي النظام المحاسبي التالي بعدم قبول تسجيله.
- إعادة ترتيب بعض عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية؛
- إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009
- استثناء تطبيق قواعد التنظيم الجديد بأثر رجعي؛
- التسجيل المحاسبي للفروقات الناتجة عن إعادة المعالجة في الميزانية الإنتاجية؛ حيث يتم تحميل نتائج التعديل والخاصة بأول تطبيق للنظام على الأموال الخاصة وبالتحديد حساب 11 مرحل من جديد؛ ويمكن أن يظهر مبلغ التعديلات في حساب فرعي من حساب 11 كطريقة بديلة.

و من أجل تسهيل عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام لمحاسبي المالي، جاءت هذه التعليمة بجدول مطابقة (Tableau de Correspondance PCN/SCF) يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني من جهة والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي الجديد .

---

[1] وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 /10/ 2009 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي ،الجزائر ، نوفمبر 2009 ، ص: 03-04.

و اختتمت التعليمة بالتأكيد على أن الاحترام الصارم للأحكام والإجراءات التي تضمنتها هذه التعليمة كفيل بضمان الانتقال نحو النظام المحاسبي الجديد؛ مع الإشارة إلى ضرورة إعلام المجلس الوطني للمحاسبة بكل الصعوبات والمشاكل المرتبطة والناجمة عن الانتقال إلى النظام الجديد، حتى تكون موضوع معالجة وإبداء آراء من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.

المطلب الثاني: الإطار المحاسبي للنظام المحاسبي المالي

سوف نحاول استعراض النظام المحاسبي المالي من خلال التطرق إلى العناصر التالية:

- الإطار المفاهيمي،
- عرض القوائم المالية،
- قائمة الحسابات،
- تنظيم المحاسبة،
- القواعد العامة للتقييم.

1.الإطار المفاهيمي

إن أهم ما يميز النظام المحاسبي المالي هو إعداده على أساس إطار تصوري (مفاهيمي) و هو أمر لم تعرفه المحاسبة في الجزائر من قبل، و يشكل هذا الإطار" دليلا لإعداد المعايير المحاسبية و تأويلها، و اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عند عدم وجود معيار يعالج بعض المعاملات و الأحداث" [1].

و يتضمن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي العناصر الآتية: [2]

- مجال التطبيق،
- الفرضيات و المبادئ المحاسبية،
- الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية،
- تعريف عناصر القوائم المالية.

1.1.مجال التطبيق

حسب الإطار التصوري يطبق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات التالية : [3]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية ، إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

---

[1] Journal Officiel n°74 du 25/11/2007 ; Loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier ; Article n°07; P :04 .

[2] Idem ; P :04 .

[3] Art n° 4 & 5 ; Idem ; P :03 .

كما يمكن للمؤسسات الصغيرة جدا التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها حدا معينا أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

2.1.الفرضيات و المبادئ المحاسبية

يمكن تلخيصها على النحو الموالي:

1.2.1.الفرضيات المحاسبية

هناك فرضيتين لاعداد القوائم المالية هما:

- محاسبة الالتزام Comptabilité d'engagement،
- استمرارية الاستغلال Continuité d'exploitation.

2.2.1.المبادئ المحاسبية الأساسية

تبنى النظام المحاسبي المالي ضمنيا مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي[1]:

- الدورة المحاسبية: Périodicité
- استقلالية الدورات: Indépendance des exercices
- قاعدة الوحدة الاقتصادية: Principe de l'entité
- قاعدة الوحدة النقدية: l'unité monétaire
- مبدأ الأهمية النسبية: Importance relative
- مبدأ الحيطة والحذر: Principe de prudence
- مبدأ استمرارية الطرق: Permanence des méthodes
- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: Intangibilité du bilan d'ouverture
- تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique
- مبدأ عدم المقاصة: Non compensation
- مبدأ التكلفة التاريخية: Coût historique
- الصورة الصادقة: Image fidèle
- مبدأ القيد المزدوج: Partie double

3.1.الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، ويجب أن تتوفر المعلومة الواردة في القوائم المالية على الخصائص النوعية للملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح وهي:

- المعلومة واضحة وسهلة الفهم Intelligibilité

[1] OULD AMER Smail ;La normalisation Comptable Algérienne : Présentation du nouveau système comptable et financier ; Revue des Sciences Économiques et de Gestion ;N°10 ;2010 ;P :31.

- الملاءمة Pertinence
- المعلومات ذات المصداقية la fiabilité

و لكي تكون المعلومات المالية ذات مصداقية لابد أن تتوفر فيها الشروط التالية:

- الصورة الصادقة Image fidèle
- أفضلية الحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني Prééminence de la substance sur la forme
- الحياد Neutralité
- الحيطة و الحذر Prudence
- الشمولية Exhaustivité
- القابلية للمقارنة Comparabilité

4.1.تعريف عناصر القوائم المالية

تتكون القوائم المالية ، طبقا للنظام المحاسبي المالي، من العناصر التالية:

- الأصول: عبارة عن موارد مراقبة من طرف المؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، و ينتظر منها تحقيق مزايا اقتصادية مستقبلية.[1]
- الخصوم: و تشمل الالتزامات الحالية و الناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، يتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد، في شكل منافع اقتصادية.[2]
- الأموال الخاصة: هي الحصة المتبقية من أصول المؤسسة بعد طرح كل خصومها. [3]
- الإيرادات: تتمثل في زيادة المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في غطار زيادة الأصول أو النقصان في عناصر الخصوم.[4]
- الأعباء: تتمثل في انخفاض المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار نقصان الأصول او زيادة الخصوم. [5]

2.عرض القوائم المالية

يفرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات التي تندرج ضمن مجال تطبيقه أن تقوم بإعداد القوائم المالية سنويا، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها أربعة أشهر الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية.

و تحتوي القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي على: [6]

- الميزانية،
- حساب النتائج،

---

[1] Journal Officiel n°27 du 28/05/2008 ; Décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier ; Article 20 ; P :10 .

[2] Idem ; Article 22 ; P :10 .

[3] Idem ; Article 24 ; P :11 .

[4] Idem ; Article 25 ; P :11 .

[5] Idem ; Article 26 ; P :11 .

[6] Journal Officiel n°74 du 25/11/2007 ; Loi n° 07-11 ; Op-Cit ; Article 25 ; P : 05 .

- جدول التدفقات النقدية،
- جدول تغير الأموال الخاصة،
- ملحق القوائم المالية يبين القواعد و الطرق المحاسبية، و يوفر معلومات مكملة للميزانية و لحساب النتائج.

و حسب النظام المحاسبي المالي، فإنه يجب أن تتوفر عدة ترتيبات تخص القوائم المالية يمكن إبراز أهمها فيما يلي: [1]

- يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة وافية الوضعية المالية للمؤسسة، نجاعتها و كل تغيير يطرأ على حالتها المالية،و يجب أن تعكس هذه القوائم مجمل العمليات و الأحداث الناجمة عن معاملات المؤسسة و آثار الأحداث المتعلقة بنشاطها.
- تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية المسيرين و تعد في اجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إقفال الدورة المحاسبية،ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد تنشرها المؤسسة.
- تعرض القوائم المالية لزوما بالعملة الوطنية.
- توفر القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، حيث يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية ، حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة إشارة إلى مبلغ السنة الماضية، و يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكلا و صفيا و عدديا.

و في حالة عدم إمكانية مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد القوائم المالية مع الأقسام العددية من القوائم المالية للسنة السابقة (بسبب تغيير طرق التقييم و العرض) يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة.

3.قائمة (مدونة) الحسابات

لقد حدد القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 مدونة الحسابات وكذا قواعد سيرها، حيث تم اقتباس أغلب حساباتها من المخطط المحاسبي الفرنسي نسخة 1983 والمعدل في سنة 1999 حيث تعد كل مؤسسة مخطط حسابات مكيف حسب هيكلها ونشاطها واحتياجاتها من المعلومات الخاصة بالتسيير.

و يتم تجميع الحسابات في فئات متجانسة تدعى مجموعات ملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (08): توزيع حسابات الأصناف في شكل مجموعات وفقا لـ SCF

المجموعة الأولى: حسابات الميزانية	المجموعة الثانية: حسابات التسيير
الصنف الأول (01): رؤوس الأموال	الصنف السادس (06): الأعباء
الصنف الثاني (02): الأصول الثابتة	الصنف السابع (07): النواتج
الصنف الثالث (03): المخزونات و ما هو قيد الانجاز	
الصنف الرابع (04): حسابات الغير	
الصنف الخامس (05): الحسابات المالية	

المصدر: من إعداد الباحث

[1] Idem ; Articles 26-29 ; P : 05 .

و يضم كل صنف من الأصناف المذكورة أعلاه قائمة حسابات ذات رقمين، و تمثل قائمة الحسابات هاته الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع المؤسسات مهما كان حجمها وأيا كان نشاطها إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعنيها، ويمكن للمؤسسات أن تفتح داخل هذا الإطار جميع التقسيمات الضرورية التي تلبي احتياجاتها.

هذا ويمكن للمؤسسات أن تستعمل بحرية الأصناف (0،8،9) غير المستعملة في الإطار المحاسبي، وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية والتزاماتها المالية خارج الميزانية، أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد يكون لها موقعا في حسابات الأصناف من 1 إلى 7.

4.تنظيم المحاسبة

يكون تنظيم المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي على النحو الموالي:[1]

- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية المتمثلة في الدينار الجزائري؛
- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط و الكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية،تكون أصول و خصوم المؤسسة محل جرد من حيث الكم و القيمة مرة في السنة على الأقل، و على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية،
- تحرر القيود المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج و بدون مقاصة؛
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة و مضمونها، و كذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها،
- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة و مثبتة على ورقة أو أي دعامة أخرى تضمن المصداقية،الحفظ و إمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛
- يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني و ضمان عدم المساس بالتسجيلات، كما تمسك المؤسسات دفاتر محاسبية متمثلة في دفتر اليومية، دفتر الأستاذ و دفتر الجرد،
- يرقم رئيس المحكمة التي يتبع لها مقر المؤسسة و يؤشر على دفتر اليومية و دفتر الجرد، و يجب أن تكون الدفاتر المحاسبية المرقمة و المؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش،
- تلتزم المؤسسة بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية،
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق الإعلام الآلي.

5.القواعد العامة للتقييم

يقصد بالتقييم ذلك المسار الهادف لتحديد المبالغ النقدية التي تقيد بها عناصر القوائم المالية في الدفاتر المحاسبة؛ و قد تطرق النظام المحاسبي المالي إلى القواعد العامة للتقييم و نذكر أهمها في ما يلي :

- ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية[2] ،أي على أساس تكلفة حيازتها دون اعتبار أثار تغير أو تطور القوة الشرائية لوحدة النقد.

[1] Journal Officiel n°74 du 25/11/2007 ; Loi n° 07-11 ; Op-Cit ; Articles 12, 13…… 23 ,24 ; P :04 & 05 .

[2] Journal Officiel n°19 du 25/03/2009 ; Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des États financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.; Paragraphe 112-1 ; P :06 .

إلا أنه يمكن تقييم بعض العناصر وحسب شروط معينة استنادا إلى:

- القيمة العادلة la juste valeur: أي القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة .
- قيمة الانجاز la valeur de réalisation: تتمثل في المبالغ الممكن الحصول عليه حاليا من خلال بيع أصل أثناء خروج إرادي.
- القيمة المحَينة (أو قيمة المنفعة) la valeur actualisée ou valeur d'utilité : تتمثل في التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية ضمن المسار العادي للنشاط.

- تقوم المؤسسة في كل تاريخ إقفال الحسابات بفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول السابقة لم يفقد قيمته، و إذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل (la valeur recouvrable)، حيث تقيم هذه الأخير بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي (المبلغ المحصل عليه من بيع أي أصل ضمن ظروف المنافسة العادية مع خصم تكاليف الخروج) و قيمة المنفعة (القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة و قيمة التنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به)،[1]
- عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية، فإن هذه الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة يتم إثباتها بانخفاض الأصل المعني وبإدراج العبء في الحسابات،[2]
- 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 قد انخفضت، وإذا كان هذا المؤشر موجودا، فان المؤسسة تقدر قيمة الأصل 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 المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها إذا لم يتم تسجيل أي خسارة قيمة لهذا الأصل خلال السنوات السابقة . [3]

[1] Idem; Paragraphe 112-5 &112-6 ; P :07 .
[2] Idem.; Paragraphe 112-7 &112-8 ; P :07 .
[3] Idem.; Paragraphe 112-9 & 112-10 ; P :07 .

المطلب الثالث: تقييم النظام المحاسبي المالي و مقارنته مع المخطط المحاسبي الوطني

بعد التطرق إلى الإطار القانوني و الإطار المحاسبي للنظام المحاسبي المالي، سوف نسعى في هذا المطلب إلى إلقاء نظرة تقييميه بخصوص هذا النظام من خلال بيان أبرز المزايا التي يتحلى بها ، و إبراز أهم الصعوبات التي تقف أما التطبيق السليم له، بالإضافة إلى عرض الاختلافات الجوهرية بينه و بين المخطط المحاسبي الوطني .

1.مزايا و عوائق تطبيق النظام المحاسبي المالي

يمكن تلخيص أهم المزايا و العوائق ذات الصلة بالنظام المحاسبي المالي فيما يلي:

1.1.مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي

من بين أهم المزايا التي يمكن أن تعود على المؤسسة الجزائرية جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي :

- تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال زيادة ملاءمتها و مصداقيتها، و ذلك ما ينعكس مباشرة على تحسين صورة المؤسسة لدى المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية؛
- المساهمة في تطوير التنظيم الداخلي للمؤسسة من خلال إعادة النظر في الإجراءات الداخلية الخاصة بإنتاج المعلومات و كذلك إعادة النظر في الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
- تطوير نظام المعلومات المحاسبية و تعزيز أهميته في مجال إتخاذ القرار لما يوفره من معلومات على درجة عالية من الحداثة و الشفافية؛
- تعزيز ثقة المستثمرين من خلال التوسع في متطلبات الإفصاح من حيث كمية المعلومات المفصح عنها و نوعيتها وهو ما يسمح بتدفق الاستمارات الأجنبية المباشرة؛
- تحسين تنافسية المؤسسات خاصة أمام المؤسسات الأجنبية بفضل الاعتماد على معايير موحدة من أجل تقييم نقاط القوة و نقاط الضعف لدى المؤسسات المتنافسة؛
- تحسين فعالية الحسابات من أجل التحديد الدقيق للمركز المالي للمؤسسة و نتائج نشاطها، خاصة فيما يتعلق بالحسابات الواردة في الميزانية و المستخدمة من طرف المحلل المالي؛
- تسهيل مهام مراقب الحسابات الذي أصبح يستند إلى قواعد و مبادئ واضحة و محددة؛

2.1.عوائق تطبيق النظام المحاسبي المالي

من بين الصعوبات التي يمكن أن تكون المؤسسة في مواجهتها عند تطبيق النظام المحاسبي المالي نذكر ما يلي :

- التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة سواء قبل أو بعد التطبيق، و المرتبطة بـ:
  - عملية تدريب وتكوين الإطارات من محاسبين وخبراء وأكاديميين و التي تعتبر مكلفة جدًا، لأنها ليست عملية رسكلة بسيطة بل هي تكوين وتدريب على نظام جديد لم يعرفوه من قبل.
  - عملية استحداث أو تثبيت أنظمة جديدة تتلاءم و متطلبات النظام المحاسبي المالي من الأدوات المتطلبات التقنية والتكنولوجية الحديثة من برمجيات و أنظمة المعلومات الداخلية والخارجية، أنظمة الاتصالات ذات التقنية العالية، هذا كله يتطلب غلافا مالي معتبرا .

- عملية إعادة تكييف، تطوير أو تحديد مختلف الأنظمة الفرعية في سبيل توافقها مع متطلبات النظام الجديد، مثل: نظام الأجور و النظام الجبائي.

- نظرا لواقع البيئة الاقتصادية الجزائرية، يصعب تجسيد بعض المفاهيم، المبادئ والقواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ، و يبرز هذا من خلال:
  - صعوبة القيام بمعالجة مكونات الأصل كما لو كانت منفصلة؛
  - عدم القدرة على تحديد مدة المنفعة لأصل معين؛
  - صعوبة تحديد القيمة المتبقية عند حساب الاهتلاكات، التي تعتمد على معدل الاستحداث ونظرا لعدم كفاءة السوق البنكي؛
  - غياب أسواق متخصصة تستعمل أسعارها كمرجعية للتقييم.
  - صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية لعدم وجود سوق المنافسة التامة؛
  - غياب سوق مالي يتميز بالكفاءة حيث لا يمكن تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها بالقيمة العادلة في بورصة الجزائر؛
  - لا توجد أسواق واضحة للسلع والمواد لمقارنة أسعارها عند نهاية السنة مع سعر التكلفة؛

- ضرورة اللجوء إلى التحكيم الشخصي في بعض المسائل المتعلقة بتفضيل الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني، حيث لا ينطبق هذا المبدأ دائما مع اعتبارات أخرى قانونية تجارية و جبائية.

2.مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المخطط المحاسبي الوطني

إن تبني النظام المحاسبي المالي في إطار التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية يشكل تغيرا جذريا مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني، و يمكن تلخيص أهم الاختلافات فيما يلي :

1.2.الاطار المفاهيمي (التصوري)

لم يتضمن المخطط المحاسبي الوطني على إطار مفاهيمي، في حين يحتوي النظام المحاسبي المالي على إطار مفاهيمي يحدد المبادئ والاتفاقيات المحاسبية وفرضيات إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى الخصائص النوعية للمعلومة المالية وكذا تعريف الأصول ،الخصوم ،الأموال الخاصة ،الأعباء والنواتج.

2.2.المبادئ المحاسبية

هناك مبادئ محاسبية استحدثها النظام المحاسبي المالي والتي لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني، فبالنسبة للنظام المحاسبي المالي نجد مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني الذي كان مغيبا في ظل المخطط المحاسبي الوطني الذي اعتمد على تغليب الجانب القانوني و الإداري على الواقع الاقتصادي .

3.2.المصطلحات و التعاريف

يتضمن النظام المحاسبي المالي العديد من المصطلحات التي لم تكن موجودة في ظل المخطط المحاسبي الوطني مثل القيمة العادلة، الضرائب المؤجلة، الأدوات المالية المشتقة، الخدمات الجاري تقديمها، حقوق مانح الامتياز....الخ، كما يختلف

تعريف النظام المحاسبي المالي للمصطلحات المعهودة في المخطط المحاسبي الوطني كالأصول والخصوم والأعباء وهو ما يؤثر على طريقة التسجيل المحاسبي لهذه العناصر.

4.2.عدد ونوع القوائم المالية

فرض المخطط المحاسبي الوطني على كل المؤسسات مهما كان حجمها أو نوعها والخاضعة لأحكامه ، أن تعد سنويا كل من الميزانية ، جدول حسابات النتائج، جدول حركات الأموال إضافة إلى أربعة عشرة ملحقا.

في حين أوجب أن النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الخاضعة لأحكامه (غير الصغيرة) إعداد كل من الميزانية ،حساب النتائج ، جدول تدفقات الخزينة ، جدول تغيرات للأموال الخاصة بالإضافة إلى ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج.

و على عكس المخطط المحاسبي الوطني ، فإن النظام المحاسبي المالي أخذ بعين الاعتبار حجم و إمكانيات المؤسسة من خلال سماحه للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين أن تمسك محاسبة مبسطة.

5.2.عرض وتقديم القوائم المالية

على صعيد الميزانية ، فإن المخطط المحاسبي الوطني يسمح بعرض عناصر الأصول حسب درجة سيولتها و تقييم عناصر الخصوم حسب درجة استحقاقها.

أما حسب النظام المحاسبي المالي فتصنف عناصر الميزانية إلى عناصر جارية (متداولة) وعناصر غير جارية (غير متداولة)،كما تحتوي الميزانية على معلومات تخص السنة السابقة ، الأمر الذي يسمح بإجراء مقارنات عبر الزمن.

أما على مستوى جدول حسابات النتائج، فإن النظام المحاسبي المالي يمكن من تقديم حساب النتائج بطريقتين، إما حسب الطبيعة وإما حسب الوظيفة، بالإضافة إلى ضرورة تقديم معلومات تخص السنة السابقة ، الأمر الذي يسمح بإجراء مقارنات عبر الزمن.

أما المخطط المحاسبي الوطني، فلا يسمح إلا بتقديم جدول الحسابات حسب الطبيعة و الخاصة بالدورة الجارية.

6.2.تقييم العناصر المقيدة في الحسابات

يقوم المخطط المحاسبي الوطني على اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية كأساس في القياس المحاسبي، ويتمثل هذا المبدأ في تقييم أصول و التزامات المؤسسة على أساس تكلفة الحيازة مع فرض ثبات القوة الشرائية للوحدة النقدية التي أعدت أساسا لهذا القياس.

أما النظام المحاسبي المالي، فإنه يرتكز في تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية،بالإضافة إلى سماحه للمؤسسات باللجوء إلى طرق تقييم أخرى تمكنها من تعديل القيم التاريخية وفقا لمعطيات السوق مثل: القيمة العادلة و القيمة المحَينة (أو قيمة المنفعة) .

7.2.المصاريف الإعدادية

ينص المخطط المحاسبي الوطني على تسجيل كل المصاريف الإعدادية ضمن الاستثمارات بعد أن سبق تسجيل كل منها بحسب طبيعتها في الحسابات المعنية.

أما من وجهة نظر النظام المحاسبي المالي فإن المصاريف الإعدادية تقيد ضمن أعباء الدورة العادية باستثناء الحالات التالية التي تعتبر فيها كأصول ثابتة:

- حالة كونها جزء من تكلفة الاستثمار (تدخل في تكلفة الاستثمار و تهتلك معه)،
- حالة كونها أصول ثابتة معنوية (مصاريف البحث و التطوير في ظل الاستجابة لشروط معينة).

8.2.الخزينة

وفقا للمخطط المحاسبي الوطني ، فإن منصب الخزينة يضم فقط تدخل العناصر السائلة ، بينما حسب النظام المحاسبي المالي فتظهر العناصر السائلة و شبه السائلة (كالتوظيفات المالية قصيرة الأجل ، القيم المنقولة للتوظيف ....إلخ).

9.2.تجميع حسابات الميزانية

تعد الميزانية المحاسبية، وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، على أساس تجميع أرصدة الحسابات الفرعية إلى أن نصل إلى الحسابات الرئيسية، بينما في النظام المحاسبي المالي، فإنه يتم توزيع أرصدة بعض الحسابات بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية و نفس الشيء بالنسبة للخصوم.

10.2.المعايير المحاسبية

على عكس المخطط المحاسبي الوطني، فإن النظام المحاسبي المالي أثار بصراحة إلى ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية في العمل المحاسبي وإن لم يحدد هذه المعايير، هل هي المعايير المحاسبية الدولية بترقيمها وتسميتها، أم عبارة عن معايير جزائرية مستمدة من الدولة، أم معايير محاسبية جزائرية محضة.

11.2.تقييم المخرجات من المخزونات

تقيم المخرجات من المخزونات، حسب النظام المحاسبي المالي، وفقا لطريقة الداخل أولا الخارج أولا (FIFO) أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة، بينما يسمح المخطط المحاسبي الوطني بتطبيق الطريقتين السابقتين بالإضافة إلى طريقة أخرى هي طريقة الداخل أخيرا الخارج أولا (LIFO).

12.2.الأطراف المستخدمة للمعلومة المالية

انطلاقا من القوائم المالية الإجبارية المفروضة من قبل المخطط المحاسبي الوطني، فإنه يمكن استنتاج الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية و المتمثلة أساسا في: المحاسبة الوطنية، مصالح الضرائب، البنوك الأطراف الداخلية و الجمهور في مسيري المؤسسات، إدارة الضرائب، الهيئات المالية، الوزارات الوصية، الاقتصاد الوطني من خلال المحاسبة الوطنية.

أما بخصوص النظام المحاسبي المالي، فإن الأطراف الأساسية المستخدمة للمعلومة المالية تتمثل في: المستثمرون ،العاملون،المقرضون ، الموردون و الدائنون الآخرون ، الزبائن (العملاء) ، الدولة و الهيئات العمومية ،الجمهور .

13.2.النواتج المرتبطة بعملية البيع

حسب النظام المحاسبي المالي، فإن التقييد المحاسبي للنواتج مرهون بتوفر الشروط التالية:[1]

[1] Journal Officiel n°19 du 25/03/2009 ; Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des États financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.; Paragraphe 111-2 ; P :06 .

- تكون المؤسسة قد قامت بتحويل أهم الأخطار و المزايا المتعلقة بملكية السلعة،
- عدم استمرارية المؤسسة في تدخلها في تسيير أو المراقبة الفعلية للسلعة المتنازل عنها،
- يمكن تقييم مبلغ السلعة الممثلة للنواتج بطريقة صحيحة،
- من الممكن جدا أن تكون النافع الاقتصادية المنتظرة من عملية البيع في صالح المؤسسة،
- يمكن تقييم الأعباء المرتبطة بعملية البيع بطريقة صحيحة.

أما حسب المخطط المحاسبي الوطني، فإن عملية البيع تكون محققة إذا كان هناك طلبيات أو عقود بين المؤسسة والغير،أوأي وثيقة تثبت عملية البيع، و بعد إعداد الفواتير حتى و إن لم تتم عملية التحصيل فإن عملية البيع تصبح محققة.

14.2.الإعانات

يعتبر المخطط المحاسبي الوطني الإعانات كنواتج خارج الاستغلال، في حين أن النظام المحاسبي المالي يصنفها في خانة النواتج التي تتعلق بالاستغلال.

15.2.إهتلاك الأصول الثابتة

- حسب النظام المحاسبي المالي فإن طريقة إهتلاك أي أصل ما هي إلا انعكاس لتطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل، ، و هو يسمح باستعمال عدة طرق مثل: طريقة الإهتلاك الخطي، طريقة الإهتلاك المتناقص ، طريقة الإهتلاك المتزايد وطريقة وحدات الإنتاج، و يمكن أن نجد في المؤسسة طريقة أو عدة طرق للإهتلاك مستعملة في آن واحد.

  و على مستوى المخطط المحاسبي الوطني، فإن الطرق المسموح بها هي : طريقة الإهتلاك الخطي، طريقة الإهتلاك المتزايد و طريقة الإهتلاك المتناقص ، غير أن هاته الأخيرة تشير إلى الاهتلاك التنازلي الضريبي الذي يقوم على معاملات تحددها الإدارة الجبائية على عكس النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد على طريقة الاهتلاك المتناقص الاقتصادي التي تستند إلى القيمة الاقتصادية للأصل الثابت.
- ينص النظام المحاسبي المالي على أن المبلغ القابل للإهتلاك يتمثل في تكلفة الحيازة مطروحا منها القيمة المتبقية لهذا الأصل عند نهاية مدة منفعته، على العكس من المخطط المحاسبي الوطني الذي أهمل هذه القيمة عند حساب قسط الإهتلاك.
- ينص النظام المحاسبي المالي المؤسسات على القيام دوريا بإعادة النظر في طريقة الإهتلاك ومدة المنفعة والقيمة المتبقية وإذا تبين ضرورة إجراء تغيير، فيسجل كما لو كان تغيير تقدير محاسبي، ويضبط المبلغ المخصص لإهتلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية ، أما المخطط المحاسبي الوطني فلم ينص على إجراءات تخص إعادة النظر في المدة وطريقة الإهتلاك.
- يعتمد حساب الاهتلاكات، طبقا للنظام المحاسبي المالي، على مدة المنفعة أو مدة الاستعمال للأصل، بينما يتعلق الأمر بمدة حياة الاستثمار من وجهة نظر المخطط المحاسبي الوطني.

خلاصة الفصل الأول

تختلف العوامل البيئية من دولة إلى أخرى و في بعض الحالات قد تتشابه، لذلك يكون هناك تشابه في الأنظمة المحاسبية بين الدول ذات العوامل البيئية المتشابهة، و الدول ذات البيئات المختلفة سوف تختلف حتما أنظمتها المحاسبية، كما أن طبيعة التوجهات الاقتصادية للدول تعد محددا هاما في اختيار النظام المحاسبي لبلد ما.

و هذه الاختلافات في الممارسات المحاسبية ما هي إلا نتاج عدة عوامل أبرزها:النظام الاقتصادي، النظام السياسي ،النظام القانوني، المهنة المحاسبية، الارتباطات الاقتصادية و السياسية بين البلدان، بالإضافة إلى عوامل قيمية وثقافية أخرى.

و بصورة عامة يمكن أن نميز اتجاهين بارزين ولَّدا نموذجين محاسبيين مختلفين هما: النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني والنموذج المحاسبي الأوروبي (القاري).

فالنموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني يتسم بتوفره على إطار مفاهيمي، و ارتكازه على مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني ، بالإضافة إلى استقلالية النظام المحاسبي عن النظام الجبائي كما أنه موجه أساسا لتلبية احتياجات المستثمرين فيما يخص توفير المعلومة اللازمة لاتخاذ القرار المناسب.

أما النموذج المحاسبي الأوروبي (القاري) فيتميز بكون النظام المحاسبي موجه لخدمة متطلبات الدولة فيما يتعلق بالجانب الجبائي و فيما يخص مؤشرات الاقتصاد الكلي ، بالإضافة إلى تلبية متطلبات البنوك، من المعلومات التي تشكل المصدر الرئيسي لتمويل المؤسسات الفاعلة في المحيط الاقتصادي، هذا ما يجعل الدولة هي الطرف الفاعل و الرئيسي بخصوص تنظيم المحاسبة ذات التوجه القانوني البحت، إضافة إلى اعتماده على مخطط حسابات موحد يتضمن مبادئ و قواعد تخضع لها جميع المؤسسات على المستوى المحلي، كما أن هذا النموذج يتسم بالتأثير الكبير للتشريعات الجبائية على الممارسات المحاسبية.

و مع النمو الاقتصادي العالمي و تداخل الأسواق المالية العالمية، استدعى الأمر ضرورة إذابة التباين الذي تشهده الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي من خلال السعي إلى توافق محاسبي دولي يحسن من قابلية مقارنة القوائم المالية للمؤسسات عبر الزمن و المكان، كما يسهل قراءة و فهم المعلومة المحاسبية من طرف مستخدمي القوائم المالية على المستوى الدولي.

وقد تمخض عن هاته الجهود تأسيس منظمات مهنية إقليمية ودولية لعبت أدوارا تتفاوت في الأهمية في مجال التوافق المحاسبي، لكن كان للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) دورا رائدا جعلها تحتل الصدارة في هذا المجال و ذلك لما لاقته المعايير التي تصدرها هذه اللجنة من قبول واسع النطاق.

و لقد جاءت المعايير المحاسبية الدولية بقواعد و أسس تضبط الأعمال و الإجراءات المحاسبية و تضع دليلا لكيفية المعالجات المحاسبية على المستوى الدولي، و لبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها، و هذا بغية تحقيق التوافق و التجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية.

وفي سياق تحول الجزائر إلى نظام اقتصاد السوق وتوقيع اتفاقية الشراكة والتبادل الحر مع دول الاتحاد الأوروبي ، واستمرار المفاوضات بشأن الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، و كنتيجة لتفاعل البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية، باشرت الجزائر إصلاح المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975، الذي يعتبر أول خطوة في مجال ضبط و تنظيم الممارسة المحاسبية، و الذي جاء ليحل محل النموذج المحاسبي الفرنسي الذي كان سائدا، في سبيل تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، حيث توجت جهود هذا الإصلاح بتبني النظام المحاسبي المالي الجديد والمتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية و الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2010.

و يرتقب أن ينجر على تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد بعض الآثار الايجابية على المؤسسات الجزائرية، خاصة من حيث تحسين جودة المعلومة المحاسبية وقابلية مقارنتها عبر الزمن و المكان ، كما يستوجب من جهة أخرى تكييف بعض القوانين و الأنظمة القانونية لتتماشى مع المتطلبات الجديدة، كالنظام الجبائي الذي يرتبط ارتباطا وثيقا بالمحاسبة، هذا علاوة على بعض الصعوبات التي يمكن أن تصحب عملية الانتقال غلى تطبيق مبادئ و قواعد ذات مرجعية دولية.

الفصل الثاني:

المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح على ضوء المعايير المحاسبية الدولية

تمـهـــيـد

يعتبر حصول مستعملي القوائم المالية على معلومة محاسبية خالية من التأثيرات القانونية و الجبائية ، أي معلومة اقتصادية مفصلة ،موثوق فيها تعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة بكل شفافية و مصداقية ، الحجر الزاوية للمعايير المحاسبية الدولية ، مما يمكن مستعمليها من إجراء التحاليل اللازمة و اتخاذ القرارات المناسبة.
غير أن هذا الهدف الذي يدندن حوله مستعملوا القوائم المالية يصبح صعب البلوغ في محيط اقتصادي يتسم بشدة ارتباطه بالتشريع الجبائي، الأمر الذي قد يحول دون توفير معلومة محاسبية ذات مصداقية عالية.

و في هذا السياق، فإن المتفحص للجانب التقني للضريبة على الأرباح، يجد هذه الأخيرة محسوبة على أساس تطبيق معدل الضريبة الساري المفعول على النتيجة الجبائية للمؤسسة ، و إذا علم بأن النتيجة الجبائية يتم تحديدها انطلاقا من النتيجة المحاسبية (قبل الضريبة) التي تخضع لبعض التعديلات على مستوى الأعباء و النواتج وفقا لما ينص عليه التشريع الجبائي المطبق في المحيط الاقتصادي الذي تنشط في المؤسسة، فإنه بإمكاننا استنتاج و جدود فرق بين النتيجة المحاسبية ، المحددة طبقا لما تقتضيه المعايير المحاسبية المتعارف عليها دوليا، و النتيجة الجبائية، المحددة وفقا لما تقتضيه القوانين الجبائية لبلد معين.

و بما أن النتيجة الجبائية لا تعكس الحقيقة الاقتصادية لنشاط المؤسسة خلال الدورة، فإن الأمر يفضي إلى أن الضريبة على الأرباح التي يتم تسديها إلى الإدارة الجبائية لا يمكن الاعتراف بها كمعلومة محاسبية شفافة و ذات مصداقية على مستوى القوائم المالية للمؤسسة، لأنها خضعت لتأثيرات الجانب القانوني الجبائي ، الذي يهدف في المقام الأول إلى ضمان حق الدولة المتعلق بوعاء حساب الضريبة على الأرباح و كذا تحصيلها و هذا من خلال تصور قانوني بحت .

و في هذا الإطار جاء هذا الفصل :

- لعرض القراءة الأدبية لأهم المقاربات ذات الصلة بالتسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح، و التي كانت الممهد لتبني المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بالمعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح.
- لبيان مفهوم ، تاريخ و أهمية طريقة الضرائب المؤجلة باعتبارها السبيل الوحيد التي تمكن من الحد من التأثير الجبائي على الصورة الصادقة القوائم المالية للمؤسسة،
- لإلقاء الضوء على خطوات التقييم و العرض المحاسبي للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية.
- لإبراز أهم الاختلافات الجوهرية الموجودة بين معايير المحاسبة الدولية من جهة، و النظامين المحاسبيين الفرنسي و الأمريكي من جهة أخرى،
- للتطرق إلى آلية مراجعة الضرائب المؤجلة على مستوى المؤسسة.

و هذا من خلال المباحث الموالية:

المبحث الأول : المراجعة الأدبية لمقاربات التسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح.

المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الثالث: تقييم وعرض الضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الرابع: مراجعة الضرائب المؤجلة.

المبحث الأول: المراجعة الأدبية لمقاربات التسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح

سوف نحاول من خلال هذا المبحث التعرض إلى أهم الطرق المحاسبية المرتبطة بالتقييد الحاسبي للضريبة على الأرباح، و هذا من خلال مراجعة أهم الأدبيات في هذا المجال، و التي كانت الممهد لتبني المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بالمعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح.

و في هذا الإطار، فإنه يمكن التمييز ما بين ثلاث مقاربات للتسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح:

- مقاربة عدم الاعتراف بالضرائب المؤجلة: و هي المقاربة التي تكتفي بالتسجيل المحاسبي فقط للضريبة على الأرباح الواجبة الدفع اتجاه الإدارة الجبائية. و ينعكس تطبيقها من خلال طريقة واحدة تسمى " **طريقة الاعتراف الفوري بالضريبة**".

- مقاربة الاعتراف الجزئي بالضرائب المؤجلة: و هي المقاربة التي تسمح بالتقييد المحاسبي للتأثيرات الجبائية الناتجة عن الفروقات مابين الأسس المحاسبية و الجبائية، ولكن على نطاق محدود. و يندرج تحت هذه المقاربة الطريقتين التاليتين:
  - طريقة الاستحقاق
  - طريقة التوزيع الجزئي للضريبة

- مقاربة الاعتراف الشامل بالضرائب المؤجلة: و هي المقاربة التي تعتمد على الاعتراف بجميع التأثيرات الجبائية الناتجة عن الفروقات ما بين الأسس المحاسبية و الجبائية. و تشمل هذه المقاربة على طريقتين هما:
  - طريقة تسوية قيمة الضريبة
  - طريقة الفروقات المؤقتة

و على هذا الأساس فإنه سوف يتم التطرق إلى هذه الطرق من خلال إبراز مبدأ كل طريقة، أهم مبررات مؤيديها و أبرز الانتقادات الموجهة لكل طريقة، و هذا من خلال المطالب الثلاثة الآتية:

المطلب الأول: مقاربة عدم الاعتراف بالضرائب المؤجلة

المطلب الثاني : مقاربة الاعتراف الجزئي بالضرائب المؤجلة

المطلب الثالث : مقاربة الاعتراف الشامل بالضرائب المؤجلة

المطلب الأول: مقاربة عدم الاعتراف بالضرائب المؤجلة

وفقا لهذه المقاربة، فإنه لا بد من الاعتراف محاسبيا فقط بالضريبة على الأرباح الواجبة الدفع إلى الإدراة الجبائية، و تعترض هذه المقاربة على الأخذ في الحسبان محاسبيا للتأثيرات الجبائية التي تنتج من الفوارق بين الجانب الجبائي و المحاسبي ، حيث ينعكس تطبيقها من خلال **طريقة الاعتراف الفوري** (**the flow-through method**) التي سوف نحاول التطرق إليها من خلال هذا المطلب.

حيث ترتكز هذه الطريقة في التسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح على مبدأ تسجيل الضريبة التي سيتم دفعها فعليا للإدارة الجبائية ، وفيما يلي عرض:

- المبدأ الذي تقوم عليه هذه الطريقة،
- مبررات استخدام هذه الطريقة،
- أهم الانتقادات الموجهة لهاته الطريقة.

1.مـــــبـــدأ الـــــطريقـــة

بموجب هذه الطريقة ،التي تسمى أيضا بـ"طريقة الضريبة الجارية الواجبة الدفع"، فإن العبء الضريبي الذي يسجل على مستوى القوائم المالية يتمثل في الضريبة الحالية (Current Tax) الواجبة الدفع للإدارة الجبائية[1].

و عليه فحسب هذه الطريقة المحاسبية لتسجيل الضريبة على الأرباح ، فإن عبء الضريبة المسجل محاسبيا يتمثل أساسا في مبلغ الضريبة الواجب الدفع للدولة خلال الدورة و المحسوب على أساس تطبيق معدل الضريبة على الوعاء الضريبي المحدد طبقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي .

و في هذا الإطار، فإن هذه الطريقة لا تسمح بتسجيل التأثيرات الجبائية، المنبثقة من الفروقات الزمنية أو التي مصدرها الفروقات المؤقتة، على مستوى الميزانية المحاسبية سواء في جانب الأصول أو في جانب الخصوم.

و يمكن تلخيص حساب الضريبة على الأرباح وفقا لهذه الطريقة على النحو الموالي:

الضريبة على الأرباح = النتيجة الجبائية للدورة x معدل الضريبة على الأرباح

النتيجة الجبائية للدورة = النتيجة المحاسبية للدورة +بعض الأعباء غير القابلة للخصم – بعض النواتج غير الخاضعة للضريبة

2.مبررات استخدام الـــــطريقـــة في نظر مؤيديها

- تفرض الضريبة على الأرباح على مبلغ إجمالي، أي على النتيجة الخاضعة للضريبة، و ليس على كل عنصر بمفرده من النواتج أو الأعباء،و بالتالي فإن النتيجة الخاضعة للضريبة هي التي تؤدي بمفردها إلى ظهور الضريبة على

[1] Ron Colley , Joseph Rue, Adrian Valencia, Ara Volkan ; Accounting for deferred taxes : Time for a change ; Journal of Business & Economics Research ; March 2012 ; Volume 10, Number 3 ;P :149.

الأرباح، و بما أن الضريبة على الأرباح تعبر عن الضريبة على مجمل عمليات المؤسسة و ليس على صفقات مفردة[1]، فإن طريقة الاعتراف الفوري عي أحسن طريقة للتعبير المحاسبي عن فلسفة الضريبة على الأرباح، خاصة و أن هذه الأخيرة هي دالة مباشرة للنتيجة الخاضعة للضريبة و ليس لمفردات النتيجة المحاسبية.

- يعتبر الفرق الموجب بين النتيجة الجبائية و النتيجة المحاسبية الناجم من التفاوت الزمني في الأخذ بعين الاعتبار للأعباء أو النواتج في حساب النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية، كعبء يجب أخذه بعين الاعتبار خلال الدورة التي سوف تم فيها إدماج هذه الفروقات في حساب الربح الجبائي (الوعاء الضريبي) ، و هذا تجسيدا لمبدأ الحيطة و الحذر الذي يقضي بالأخذ بعين الاعتبار لمستوى معقول من الحذر في ممارسة الأحكام الضرورية لتحضير التنبؤات في ظروف تعتريها حالات عدم التأكد، بحيث لا تكون الأصول أو النواتج مقيمة بصفة مبالغ فيها ، ولا تكون الخصوم أو الأعباء مقيمة بصورة مبخوسة، أي يتم أخذ الخسارة أو العبء في الحسبان، أثناء التسجيل المحاسبي ، منذ ظهورها بينما يجب أن يتحقق الإيراد فعليا من أجل تقييده محاسبيا.

- يرى بعض مؤيدي هذه الطريقة، بأن الضريبة على الأرباح تعتبر بمثابة توزيع للأرباح،و ليست عبئا،فهي تظهر بعد حساب نتيجة المؤسسة وليس قبلها، وبالتالي يقتضي الأمر طرحها مباشرة من النتيجة المحققة من قبل المؤسسة، هذا ما يبرر تسجيلها في أحد حسابات النتائج و عدم تسجيلها كعبء في حسابات التسيير. و حري بنا الإشارة إلى أن طريقة الاعتراف الفوري بالضريبة هي الطريقة المتبناة من قبل المخطط المحاسبي الوطني (لسنة 1975) للقيام بالتسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات التي تقع على عاتق المؤسسة.

- في الحالة التي يصر فيها المحاسبون على اعتبار الضريبة على الأرباح كعبء تتحمله المؤسسة، فإنه يمكن اعتبارها بمثابة أجر (Fee) يقع على عاتق المؤسسة نتيجة لمزاولتها لنشاطها التجاري في دورة معينة، وعليه فإن هذا الأجر يجب أن يسجل محاسبيا بمبلغه الفعلي على مستوى حسابات المؤسسة.

- لا يمكن مقارنة الضريبة على الأرباح بالضرائب الأخرى التي تتحملها المؤسسة، حيث أن هذه الأخيرة تتحملها المؤسسة و تصبح واجبة الدفع بعد تحديد نتيجة الدورة، في حين أن الضرائب الأخرى تدفع و تحصل قبل تحديد نتيجة الدورة، و انطلاقا من هنا فإن أصبح من العقلانية عدم تطبيق مبدأ مقابلة الأعباء بالنواتج (principe de rattachement des charges aux produits) على الضريبة على الأرباح.

- طريقة الاعتراف الفوري هي الطريقة الأسهل للفهم لمستعملي القوائم المالية، فهي لا تتطلب إجراءات معقدة وهذا ما يتوافق مع ما ينص عليه الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية فيما يخص الخصائص النوعية للمعلومة المالية و التي من بينها "قابلية المعلومة للفهم" من قبل قارئين لديه درجة معقولة من العلم في الميدان المحاسبي.[2]

---

[1] Ron Colley , Joseph Rue, Adrian Valencia, Ara Volkan ; Op-Cit ;P :154.

[2] European Financial Reporting Advisory Group (IFRAG) ; European Financial Reporting Advisory Group (IFRAG) ; Improving the Financial Reporting of Income Tax ; Discussion Paper ;December 2011 ; 1st Version ; Belgium ;P :44

- و فيما يخص التدفقات النقدية المستقبلية، فإن مؤيدي هاته الطريقة يرون بأنه من المفروض أن يكون الإفصاح الملحق كاف لأولئك الذين يرغبون في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية [1]

- الخصوم الضريبية المسجلة على مستوى الميزانية، تتوافق مع ما ينص عليه الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية، و هذا لأن هاته الخصوم تمثل التزامات حالية للمؤسسة اتجاه الإدراة الجبائية أثناء إعداد القوائم المالية.

- تعتبر طريقة الاعتراف الفوري طريقة منطقية لتسجيل الضريبة على الأرباح ، لكون الإخضاع الضريبي يهدف إلى تحويل جزء دوري من حصة الزيادة في ثروة المؤسسة إلى الإدارة الحكومية مقابل ممارسة نشاطها في القطاع الجغرافي الذي تملكه الدولة.[2]

3.الانتقادات الموجهـة للـــــطريقـــة

لقد وجهت لطريقة الاعتراف الفوري بعض الانتقادات،والتي يمكن تلخيص بعضها كما يلي:

- لا تعتبر الضريبة على الأرباح بمثابة توزيع للأرباح، لأن الدولة لا تعد شريكا بالنسبة للمؤسسة، و بالتالي فإن الضريبة تمثل عبئا يتم اقتطاعه إجباريا من قبل الدولة و ليس توزيعا للأرباح.

- طريقة الاعتراف الفوري تناقض مبدأ استقلالية الدورات، الذي ينص على التقييد المحاسبي فقط للأعباء و النواتج الناتجة من العمليات المنجزة خلال الدورة، حيث أنه في حالة وجود فرق بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية ناجم من التفاوت الزمني في الأخذ بعين الاعتبار للأعباء أو النواتج في حساب النتيجة الجبائية ، فهذا يعني أن بعض الأعباء أو النواتج الخاصة بالدورة لم يتم أخذها بعين الاعتبار في حساب النتيجة الجبائية ،أو أن بعض الأعباء أو النواتج التي لا تخص الدورة قد تم أخذها في الحسبان في حساب النتيجة الجبائية.

- تعتبر طريقة الاعتراف الفوري معارضة لمبدأ الحيطة و الحذر ، لأنه في حالة كون النتيجة الجبائية أقل من النتيجة المحاسبية فهذا يعني الأخذ بعين الاعتبار(مؤقتا) لبعض الأعباء التي لا تخص الدورة أو عدم الأخذ بعين الاعتبار لبعض النواتج الخاصة بالدورة في حساب النتيجة الجبائية ، مما يؤدي إلى تقليص مقدار الضريبة الخاص بالدورة ، و بسبب عدم أخذ هذه الطريقة في الحسبان لمقدار الضريبة الخاص بالدورة و الواجب الدفع خلال الدورات اللاحقة ، فإن هذا يؤدي إلى الزيادة في مقدار النتيجة المحاسبية الصافية[3] الخاصة بالدورة و من ثم التأثير على الصورة الصادقة للقوائم المالية للمؤسسة.

- على مستوى الميزانية ، فإن التقييد المحاسبي طبقا لطريقة الاعتراف الفوري يؤثر على قيمة الأصل الصافي بحيث لا يظهر على صورته الحقيقية ، و هذا نتيجة وجود بعض الاحتياطات التي تضم ضرائب يمكن أن تتحملها

---

[1] فيرون كام، النظرية المحاسبية، ترجمة رياض العبد الله، الطبعة الأولى، جامعة الموصل، دار الكتب للطباعة و النشر، 2000، ص: 461

[2] Ron Colley , Joseph Rue , Ara Volkan , Deferred Taxes in the Context of the Unit Problem ; Journal of Finance and Accountancy ; Volume 2 ; January 2010;P : 10

[3] Bertrandon Jack et Collette Christine, Gestion fiscale et finances de l'entreprise, 2ème édition, édition PUF, Paris, 1989 ; p: 83

المؤسسة في حالة عدم استيفائها لبعض الشروط أو اتخاذها لبعض القرارات الموجبة للضريبة ،مثل حالة فوائض القيمة عندما لا يتم إعادة استثمار مبلغها –سواء كليا أو جزئيا – عند انقضاء الأجل المحدد و المقدر بثلاث سنوات، و بالتالي يتم إعادة إخضاع قيمتها للضريبة على أرباح الشركات (IBS) .

- في حالة دفع المؤسسة لضريبة أقل من تلك التي كان يجب عليها أن تدفعها على أساس النتيجة المحاسبية(نظرا للأخذ بعين الاعتبار(مؤقتا) لبعض الأعباء التي لا تخص الدورة أو عدم الأخذ بعين الاعتبار لبعض النواتج الخاصة بالدورة في حساب النتيجة الجبائية) خلال دورة معينة ، فهذا يعني بأن مقدار الضريبة غير المدفوعة خلال هذه الدورة سيتم دفعها خلال الدورات اللاحقة ، وهذا ما يؤدي إلى ارتفاع عبء الضريبة لهذه الدورات، و التأثير يظهر خاصة عندما تكون المؤسسة في وضعية تشهد فيها تدهور نشاطها [1] ، الأمر الذي ينعكس مباشرة على خزينتها و على نتيجتها الصافية باعتبارها سوف تتضاءل بفعل تفاقم عبء الضريبة الواجبة الدفع ، و بالتالي فعدم تقييد هاته الضرائب التي تعتبر بمثابة المؤجلة الاستحقاق قد يلحق تقلبات سلبية بخزينة المؤسسة .
- لا تسمح طريقة الاعتراف الفوري بإجراء مقارنات بين المؤسسات عبر الزمن ،و كذا إجراء مقارنات بين الدورات على مستوى نفس المؤسسة، و هذا لكون النتيجة الصافية تكون تحت تأثير الجانب الجبائي نظرا لعدم الأخذ بعين الاعتبار على مستوى القوائم المالية للتأثيرات الجبائية الناتجة من الاختلاف بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.

- لا تسمح طريقة الاعتراف الفوري للمؤسسة ببناء إستراتيجية ضريبية تمكنها من الحصول على رؤية واضحة بشأن التأثيرات الجبائية المستقبلية، هذا ما لايساعد المؤسسة على التحكم في الديون الضريبية المستقبلية و محاولة تكييفها مع التدفقات النقدية للخزينة.

المطلب الثاني : مـــقاربة الاعتراف الجزئي بالضرائب المؤجلة

و هي المقاربة التي تسمح بالتقييد المحاسبي للتأثيرات الجبائية الناتجة عن الفروقات مابين الأسس المحاسبية و الجبائية، ولكن على نطاق محدود. و يندرج تحت هذه المقاربة الطريقتين التاليتين:

- طريقة الاستحقاق
- طريقة التوزيع الجزئي للضريبة

1.طريقـة الاستحـــقـاق The accruals method

تعد هذه الطريقة تطبيقا لفرضية محاسبة الاستحقاق (أو الالتزام) حيث "يشترط في القوائم المعدة وفقا لهذه الفرضية المحاسبية أن تسجل العمليات و الأحداث دون انتظار وقت التسديد أو القبض النقدي لها"[2].

---

[1] Bertrandon Jack et Collette Christine, Op-Cit ; p: 83

[2] لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي الجديد ، متيجة للطباعة ، الجزائر ، 2010،ص 57

1.1.مـــــبـــدأ الـــــطريقـــة

بموجب هذه المقاربة، فإنه يتم "التسجيل المحاسبي لكل التأثيرات الجبائية الخاصة بكل النواتج (الإيرادات) و الأعباء المرتبطة بالمؤسسة على أساس مبدأ الاستحقاق، حيث يطبق هذا المبدأ بغض النظر عن ما إذا كانت هذه التأثيرات الجبائية ذات صلة بالتقييم الجبائي لضريبة الدورة الحالية أو الدورات اللاحقة. كما أنه لايوجد تمييز رئيسي بين الضريبة الجارية و الضرائب المؤجلة على مستوى القوائم المالية، غير أن توضيحات بهذا الشأن يمكن أن يشار إليها على مستوى الملاحق.

و على هذا الأساس فإن الضريبة على الأرباح التي يتم عرضها على مستوى القوائم المالية تساوي إلى الضريبة على الأرباح المحسوبة على أساس تطبيق معدل الضريبة على النتيجة قبل الضريبة معدلة على أساس التأثيرات الجبائية ذات الأبعاد المستقبلية و كذا التأثيرات الجبائية الناتجة من السنوات السابقة بالإضافة إلى الحسومات الجبائية التي تتوفر عليها المؤسسة"[1].

الضريبة على الأرباح المعروضة في القوائم المالية =

الضريبة على النتيجة قبل الضريبة على الأرباح

+/- التأثيرات الجبائية ذات الأبعاد المستقبلية

+/- التأثيرات الجبائية الناتجة من السنوات السابقة

و في هذا الإطار، فإن هذه المقاربة تقتضي بأن أي جزء من الضريبة على الأرباح للدورة الحالية ذو صلة بإيراد أو عبء للدورة اللاحقة، فإنه يتم تسجيله على مستوى حسابات الميزانية (أصول أو خصوم)، و لا يؤخذ بعين الاعتبار على مستوى جدول حسابات النواتج إلا في غضون الدورة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد أو العبء.

و علاوة على هذا، فإن هذه المقاربة لا تسمح بالتسجيل المحاسبي للتأثيرات الجبائية الناتجة من الفروقات المؤقتة (temporary differences) التي لا تعد فروقات توقيتية أو زمنية (timing differences) . حيث يرى مؤيدوا هذه المقاربة بأن كل مبلغ ليس له تأثيرا على التدفقات النقدية على المدى القصير لا يؤخذ بعين الاعتبار في التسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح.[2]

2.1.مبررات استخدام الـــــطريقـــة في نظر مؤيديها

- يرى مؤيدوا هذه المقاربة بأنه من العقلانية أن يتم التسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح على أساس مبدأ الاستحقاق الذي ترتكز عليه التسجيلات المحاسبية الخاصة بالإيرادات و النواتج. و بالرغم من اعتراف مؤيدي هذه المقاربة من أن هذه الطريقة يعتريها بعض الصعوبات التي يمكن أن تنعكس على التعقيد على مستوى

[1] European Financial Reporting Advisory Group (IFRAG) ; Op-Cit ; P :52
[2] Idem ; P :52

الإفصاح في القوائم المالية، فإنهم يرون بأن تبني هاته المقاربة من شأنه إضفاء مصداقية أكثر على المعلومة المحاسبية و يفيد مستعملي القوائم المالية.

- كما يرى مؤيدوا مقاربـــــــة الاستحقاق، بأنها تساعد على تقييم التدفقات المستقبلية من خلال القدرة على الحصول على تفاصيل القيم الخاصة بالتأثيرات الجبائية المستقبلية سواء تعلق الأمر بجانب الأصول أو بجانب الخصوم فمثلا: إذا تبين بأن العبء الخاص بالدورة الجارية غير قابل للخصم لأغراض جبائية، فإن هذا الأمر سوف يترتب عليه تأثير جبائي يقضي بحيازة المؤسسة لأصل ضريبي يخول لها الحق في تدفق نقدي إيجابي خلال الدورة اللاحقة، وهذه المعلومة إذا ما تم الإشارة إليها على مستوى الملاحق فإنها سوف تفيد مستعملي القوائم المالية في مختلف قراراتهم.

- طريقة الاستحقاق هي تطبيق لمبدأ محاسبة الالتزام (comptabilité d'engagement)، حيث أنها تسمح بالأخذ بعين الاعتبار للتأثيرات الجبائية الخاصة بكل النواتج و الأعباء المسجلة على مستوى محاسبة المؤسسة،وبالخصوص على مستوى جدول حسابات النواتج. و بالتالي فهي ليست ترجمة لمبدأ محاسبة الخزينة (comptabilité de trésorerie).

- طريقة الاستحقاق تسمح باحترام مبدأ ضم الأعباء للنواتج (principe de rattachement des charges aux produits) و هذا لأن كل الأعباء التي ساهمت في تحقيق الربح الخاص بالدورة تم أخذها بعين الاعتبار خلال الدورة المعنية، وهذا ما يدخل في إطار استقلالية الدورات .

- في حالة تأثير ضريبي دائن على دورة لاحقة فإن هذا الأخير سوف يضاف إلى الضريبة الواجبة الدفع إلى مصلحة الجباية مستقبلا، هذا ما يعني بأن النتيجة الصافية للدورة سوف تكون مخفضة مما يفضي إلى انخفاض الأرباح الموزعة بمقدار قيمة الضريبة للتأثير الجبائي الدائن المستقبلي ، هذه الوضعية تسمح للمؤسسة بالحصول على مصدر تمويلي مؤقت يدوم إلى غاية التصفية النهائية للتأثير الجبائي.
- تساعد هذه الطريقة في حالة تأثيرات جبائية ذات رصيد دائن على تخفيض النتيجة القابلة للتوزيع، الأمر الذي يساعد على عدم إصرار الجمهور على فرض ضرائب أخرى على هاته المؤسسات، كما تساعد هذه الوضعية المؤسسات على المصادقة على الزيادة في الأسعار نظرا لأن نتيجتها الصافية متدنية نوعا ما .

- يرى مؤيدوا مقاربة الاستحقاق بأن الأصول و الخصوم المترتبة عن الدفوعات الضريبية المسبقة و الاستحقاقات الضريبية المستقبلية تتلاءم مع تعاريف "الأصول" و "الخصوم" كما هو منصوص عليه من قبل الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، حيث أنهم يرفضون الرأي القائل بأن الخصوم غير مقرر بوجودها قبل انتهاء الدورة محل الإفصاح. بعبارة أخرى ، فإنهم يرون بأن الإقرار بالدين الضريبي يكون عند الاعتراف المحاسبي بالنواتج الخاضعة للضريبة على الأرباح، في حين أن الإقرار بالأصل الضريبي يكون عند الاعتراف المحاسبي بالعبء الذي تتحمله الدورة المعنية.

3.1.الانتقادات الموجهـة للـــــطريقـــة

لقد وجهت لهذه الطريقة مجموعة من الانتقادات، والتي يمكن تلخيص بعضها كما يلي:

- الخصوم الضريبية المسجلة على مستوى الميزانية، لا تتوافق مع ما ينص عليه الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية [1] التي تعرف الخصوم على أنها"التزامات حالية للمؤسسة ، مترتبة عن أحداث سابقة من المتوقع أن تؤدي تسويتها إلى خروج موارد تتجسد في المنافع الاقتصادية المستقبلية"[2]، و هذا للعلة التي مفادها بأن الخصوم الضريبية وفقا لمقاربة الاستحقاق لا تمثل التزامات حالية للمؤسسة، بل تعبر عن التزامات مستقبلية، أي أنه لايوجد أي التزام حالي اتجاه الإدراة الجبائية أثناء إدراج الدين الضريبي في محاسبة المؤسسة على مستوى خصوم الميزانية.
- تشوب هذه المقاربة بعضا من الصعوبة في حساب ضريبة الدورة المعنية، بالإضافة إلى ما يعتريها من تعقيد في متابعة التأثيرات الضريبية المستقبلية سواء تلك المتعلقة بالأصول أو تلك المرتبطة بالخصوم.
- تعتمد هذه المقاربة على الفروقات الزمنية التي تنحصر على الأعباء و النواتج المسجلة على مستوى حسابات جدول حسابات النواتج، و بالتالي فهي لا تسمح بالحصول إلا على رؤية جزئية بخصوص كل التدفقات النقدية الضريبية.

2.طريقة التوزيع الجزئي للضريبة Partial tax allocation method

بموجب هذه الطريقة، فإنه ينبغي تسجيل الضريبة على الأرباح مع الأخذ بعين الاعتبار للتأثيرات الجبائية و لكن على نطاق أو مجال محدود. و يمكن التطرق إلى هذه الطريقة من خلال المبدأ الذي تقوم عليه، مرورا بإبراز أهم مبررات مؤيديها و انتهاء بسرد أهم الانتقادات الموجهة إليها.

1.2.مـــــبـــدأ الـــــطريقـــة

تنص هذه الطريقة على التسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح على أساس عدم الاعتراف الكلي أو الشامل بالتأثيرات الجبائية الناتجة من الفروقات المؤقتة (temporary differences) ، بحيث يؤخذ في الحسبان فقط الفروقات المؤقتة غير المتكررة باستمرار في نشاط المؤسسة (nonrecurring temporary differences) بالإضافة إلى تلك الفروقات المؤقتة التي سوف تدفع أو تسترجع على المدى القصير.

و بعبارة أخرى، فإن هذه الطريقة تستند إلى مبدأ الإخضاع المؤجل الجزئي الذي يعتمد على مراعاة التأثيرات الجبائية المستقبلية بدرجة عقلانية و ملائمة سواء من حيث أهميتها النسبية، درجة تكرارها في المستقبل أو من حيث تاريخ استحقاق الضرائب المؤجلة في المستقبل.

أي أنه وفقا لهذه الطريقة تسجل على مستوى الميزانية المحاسبية في جانب الأصول (الضريبية) أو الخصوم (الضريبية) فقط الفروقات المؤقتة القصيرة ذات الأهمية النسبية ، التي ليس لها طابع التكرار المستمر في المستقبل و التي يتم تغطيتها أوتسديدها خلال فترة زمنية قصيرة نسبيا (مثلا ثلاث سنوات)" [3].

---

[1] European Financial Reporting Advisory Group (IFRAG) ; Op-Cit ; P :55

[2] E. Ducasse ; A.Jallet-Auguste ;S.Ouvrard ;C.Prat Dit Hauret ; Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS ;; 1ère Edition, Les Pages Bleues ; Alger ;2010 ;P :19

[3] Donald E.Kieso, and Jerry J.Weygandt. ; Intermediate Accounting ; 9th edition ;John wiley & sons Inc ; New York 1998, P :1067.

و تستخدم عدد من الدول طريقة الاعتراف الجزئي نذكر منها: جنوب إفريقيا، نيوزيلندا و بريطانيا.[1]

و يمكن تلخيص حساب الضريبة على الأرباح وفقا لهذه الطريقة على النحو الموالي:

الضريبة على الأرباح المعروضة في القوائم المالية =

الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع للإدارة الجبائية

-/+ الضريبة المؤجلة الناتجة من التأثيرات الجبائية ذات الأبعاد المستقبلية (ذات أهمية نسبية ، قصيرة المدى أو غير المتكررة باستمرار)

-/+ الضريبة المؤجلة الناتجة من التأثيرات الجبائية للسنوات السابقة (ذات أهمية نسبية ، قصيرة المدى أو غير المتكررة باستمرار)

2.2.مبررات استخدام الـــــطريقـــة في نظر مؤيديها

يستند مؤيدو هذه الطريقة إلى التبريرات التالية:

- يرى مؤيدو هذه الطريقة بأن المبالغ المعروضة في القوائم المالية نتيجة تطبيق هذه الطريقة، هي أرصدة قابلة للفهم و خالية من التعقيد بالنسبة لمستعملي القوائم المالية، و هذا لكون هذه الطريقة تقتصر فقط على التأثيرات ذات الأهمية النسبية سواء من حيث القيمة، أو من حيث طابع تكرارها أو من حيث زمن دفعها أو تسديدها.[2]

- يؤدي الاعتراف الجزئي إلى حصر نطاق التأثيرات الجبائية المستقبلية و اقتصارها فقط على ما يتميز بالأهمية النسبية التي تميز عرض المعلومة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ، هذا ما من شانه تسهيل مهمة المسؤولين على إعداد القوائم المالية و مهمة المسؤولين على مراجعتها سواء من حيث تكلفة عرض المعلومة أو من حيث تعزيز جودة عرضها.

- يسمح تبني طريقة الاعتراف الجزئي بالحصول على رؤية جد واضحة بشأن أهم التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، هذا ما يساعده على تسيير خزينتها على أساس تقييم مدى قدرة إيفائها بديونها المستقبلية.[3]

- يختلف عبء الضريبة على الأرباح بطبيعته عن باقي الأعباء، هذا ما يصوغ معالجته بطريقة مختلفة سواء من حيث طريقة عرضه في القوائم المالية أو من حيث تحديد نطاق التأثيرات الجبائية المستقبلية.

- تعتبر طريقة الاعتراف الجزئي عقلانية إذا ما قورنت بطريقة الاعتراف الشامل بالضرائب المؤجلة ، حيث أن تطبيق هذه الأخيرة يمكن أن يؤدي بالمؤسسة إلى المبالغة في تخصيص ضرائب مؤجلة دائنة (خصوم ضريبية)، الأمر الذي قد يعرض المؤسسة إلى عرضها لمعلومة مالية غير دقيقة فيما يخص خصوم الضريبة المؤجلة على الأرباح الواجبة الدفع للإدارة الجبائية، وتبرز هذه الحالة جليا على مستوى الاهتلاكات التي تطبقها المؤسسة على تثبيتاتها[4] (عندما تقوم باختيار الاهتلاك المتناقص لأغراض جبائية و الاهتلاك الثابت لأغراض محاسبية)، حيث

---

[1] European Financial Reporting Advisory Group (IFRAG) ; Op-Cit ; P :46

[2] Idem ; P :47

[3] فيرون كام، مرجع سبق ذكره ، ص: 479

[4] European Financial Reporting Advisory Group (IFRAG) ; Op-Cit ; P :46

أنه ما تفتأ أرصدة الخصوم الضريبية تتزايد بنمو استثمارات المؤسسة في قطاع نشاطها. إذ تشهد المؤسسات التي تعرف توسعا في استثماراتها تزايدا في وتيرة الخصوم الجبائية المؤجلة أكبر من وتيرة تسديد هاته الخصوم الجبائية في الدورة التي تستحق فيه. هذا ما يؤدي إلى أن يكون احتمال دفع الضريبة على الأرباح في المستقبل ضعيفا جدا.

- تتوافق طريقة التوزيع الجزئي للضرائب مع فرضية استمرارية الاستغلال [1] و التي على أساسها يتم التقييد المحاسبي لأهم الفروقات المؤقتة الناتجة من التأثيرات الجبائية المستقبلية على أمل أن المؤسسة لا تنوي إيقاف نشاطها .

3.2.الانتقادات الموجهـة للـــــطريقـــة

لقد وجهت لطريقة التوزيع الجزئي للضريبة على الأرباح مجموعة من الانتقادات،والتي يمكن تلخيص بعضها كما يلي:

- تعتبر طريقة التوزيع الجزئي للضريبة على الأرباح صعبة و معقدة التطبيق في الجانب الميداني، لأن الأمر لا يتعلق بتحديد و تقييم الفروقات المؤقتة الناتجة من التأثيرات الجبائية المستقبلية، و إنما علاوة على هذا فإن المؤسسة تجد نفسها مجبرة بتمحيص هذه الفروقات و تصنيفها حسب درجة أهميتها النسبية سواء من حيث قيمتها، أو من حيث درجة تكرارها ، أو حتى من حيث تاريخ استحقاق أو استرجاع الضرائب المؤجلة في المستقبل، كل هذا يتطلب من المؤسسة تحديد معايير مضبوطة للقيام بهذا النوع من التصنيف للتأثيرات الجبائية المستقبلية للضريبة على الأرباح القابلة للتسجيل المحاسبي [2]، و بالتالي فإن هذا العمل الإضافي من شأنه تحميل المؤسسة تكلفة إضافية من حيث الوقت،الكفاءات اللازمة و كذا الجودة المطلوبة لعرض المعلومة في القوائم المالية.
- إن عدم الأخذ بعين الاعتبار لجميع الفروقات المؤقتة الناجمة من كل التأثيرات الجبائية المستقبلية على الضريبة على الأرباح من شأنه المساس بجودة المعلومة المعروضة في القوائم المالية، ذلك لأن هذه المعلومة لا تتسم بالشمولية و إنما هي جزئية، الأمر الذي قد يؤثر على قرارات مستعملي القوائم المالية للمؤسسة. و في هذا الإطار، فإنه يوصى الاعتراف بكل الضرائب المؤجلة النابعة من الفروقات المؤقتة بغض النظر عن الفترة التي سوف يتم فيها استرجاع أو تسديد الضريبة على الأرباح و بصرف النظر عن ما إذا كانت هذه الفروقات متكررة أم لا.
- لا تسمح طريقة التوزيع الجزئي للضريبة على الأرباح بإجراء مقارنات بين المؤسسات عبر الزمن ،و كذا إجراء مقارنات بين الدورات على مستوى نفس المؤسسة، و هذا لكون النتيجة الصافية تكون تحت تأثير الجانب الجبائي نظرا لعدم الأخذ بعين الاعتبار على مستوى القوائم المالية للتأثيرات الجبائية الناتجة من الاختلاف بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية، لأن بعض التأثيرات الجبائية التي تؤخذ بعين الاعتبار خلال دورة معينة قد لا تؤخذ في الحسبان خلال دورة أخرى على مستوى المؤسسة. علاوة على هذا، فإن بعض التأثيرات الجبائية قد يصرف عنها النظر بالنسبة لمؤسسة معينة و لكن تؤخذ بعين الاعتبار في محاسبة مؤسسة أخرى.
- بالرغم من تركيز الطريقة على تحديد مجال التأثيرات الجبائية المستقبلية بالتركيز على مبدأ الأهمية النسبية للفروقات

[1] Ron Colley , Joseph Rue , Ara Volkan ; OP-Cit;P : 05
[2] European Financial Reporting Advisory Group (IFRAG) ; Op-Cit ; P :48

المؤقتة فإنه يطرح التساؤل التالي: ماذا عن الفروقات التي لا تشكل بمفردها أهمية نسبية ، و لكن إذا ما اجتمعت فإن مبدأ الأهمية نسبية يصبح محققا ؟ و في هذه الحالة فإنه يمكن الوقوع في فخ عدم عرض قوائم مالية دقيقة و صحيحة، الأمر الذي يمكن أن يؤثر سلبا على فهم و قرارات مستعملي القوائم المالية للمؤسسة.

- نظرا لكون هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار لكل التأثيرات الجبائية المستقبلية، فإن هذه الطريقة لا تحترم مبدأ استقلالية الدورات، الذي ينص على التقييد المحاسبي فقط للأعباء و النواتج الناتجة من العمليات المنجزة خلال الدورة،و بالتالي فإن الضريبة على الأرباح المقيدة محاسبيا وفقا لهذه الطريقة لا تعكس العبء الحقيقي للدورة المعنية بالإفصاح.
- لا تسمح هذه الطريقة بالحصول إلا على رؤية جزئية بخصوص كل التدفقات النقدية الضريبية المستقبلية ، و هذا نظرا لتحديدها لمجال التأثيرات الضريبية التي تؤخذ بعين الاعتبار في التقييد المحاسبي للضريبة على الأرباح.
- لا تتوافق الخصوم الضريبية المؤجلة المقيدة محاسبيا وفقا لطريقة التوزيع الجزئي للضرائب مع تعريف المعايير المحاسبية الدولية للخصوم التي يجب أن تمثل التزامات حالية للمؤسسة ، مترتبة عن أحداث سابقة من المتوقع أن تؤدي تسويتها إلى خروج موارد تتجسد في المنافع الاقتصادية المستقبلية .
- تعد طريقة التوزيع الجزئي للضريبة خروجا عن فرضية محاسبة الاستحقاق (أو الالتزام) كونها لا تعترف بكل الفروقات المؤقتة الناتجة من التأثيرات الجبائية المستقبلية، و تطالب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حاليا بتطبيق طريقة الاعتراف الشامل لانسجامها مع فرضية محاسبة الاستحقاق.[1]

المطلب الثالث: مـقـاربـــة الاعتراف الشامل بالضرائب المؤجلة

و هي المقاربة التي تعتمد على الاعتراف بجميع التأثيرات الجبائية الناتجة عن الفروقات ما بين الأسس المحاسبية و الجبائية. و تشمل هذه المقاربة على طريقتين هما:

- طريقة تسوية قيمة الضريبة
- طريقة الفروقات المؤقتة

1.طريقة تسوية قيمة الضريبة The Valuation Adjustment method

ينتج عن هذه الطريقة تسجيل الضريبة على الأرباح المتعلقة بالدورة و لكن من دون إبراز اي حساب خاص بالضريبة المؤجلة على مستوى ميزانية المؤسسة، و سوف يتم التطرق إلى هذه الطريقة من خلال العناصر التالية:

1.1.مـــبـدأ الـــطريقـــة

تعتمد طريقة تسوية قيمة الضريبة على مبدأ عدم التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة الناتجة من الفروقات المؤقتة على مستوى حسابات الميزانية المحاسبية. و هذا لا يعني عدم أخذ الضرائب المؤجلة بعين الاعتبار، و إنما تؤخذ بالحسبان من

[1] Donald E.Kieso, and Jerry J.Weygandt. ; Op-Cit, P :1067.

خلال قيود تسوية محاسبية على مستوى حسابات الأصول أو الخصوم المعنية بالضرائب المؤجلة. بعبارة أخرى، فإنه لا تخصص حسابات خاصة بالضرائب المؤجلة على مستوى الميزانية المحاسبية (في جانب الأصول أو الخصوم)، و إنما يتم تسوية أرصدة القيم الحالية لحسابات الأصول أو الخصوم عن طريق فصل أو طرح الضرائب المؤجلة التي تمس هاته الحسابات، بحيث تتم معالجة كل حساب على حدا. [1]

و عليه، فوفقا لهذه الطريقة يجب أن تظهر كل حسابات الأصول و الخصوم في الميزانية صافية من التأثيرات الجبائية المستقبلية، هذا ما دفع بالبعض إلى تسمية هذه الطريقة بطريقة القيمة الصافية من الضريبة Net-of-Tax Method . [2]

و يمكن تلخيص حساب الضريبة على الأرباح وفقا لهذه الطريقة على النحو الموالي:

الضريبة على الأرباح المعروضة في القوائم المالية =

الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع للإدارة الجبائية

-/+ الضريبة المؤجلة (التي يجب تحميلها على رصيد الحساب المعني بالضريبة المؤجلة على مستوى الميزانية)

-/+ الضريبة المؤجلة للسنوات السابقة (التي يجب تحميلها على رصيد الحساب المعني بالضريبة المؤجلة على مستوى الميزانية)

على سبيل المثال، في حالة ما إذا كانت المؤسسة تطبق طريقة الاهتلاك المتناقص لأغراض جبائية و طريقة الاهتلاك الثابت لأغراض محاسبية ، فإنه سوف ينتج عن هذه السياسة الجبائية للمؤسسة فروقات مؤقتة دائنة خلال السنوات الأولى من عمر التثبيتات، هذه الفروقات لا تسجل وفقا لهذه الطريقة في حساب محدد للضرائب المؤجلة في جانب الخصوم، و إنما يتم تقييدها محاسبيا في حساب خاص بالتثبيتات ، بحيث تظهر حسابات التثبيتات بالقيمة المحاسبية الحالية و الصافية من التأثيرات الجبائية.

و لتوضيح هذه الطريقة نصوغ المثال الموالي :[3]

نفرض بأن مؤسسة قامت بالحيازة على تجهيزات:

- قيمتها 1000,00 ون، مدة الاهتلاك 4 سنوات،
- طريقة الاهتلاك المطبقة: الاهتلاك الثابت لأغراض محاسبية ، الاهتلاك المتناقص لأغراض جبائية
- معدل الضريبة على الأرباح : 40%

[1] European Financial Reporting Advisory Group (IFRAG) ; Op-Cit ; P :48
[2] European Financial Reporting Advisory Group (IFRAG) ; Op-Cit ; P :48
[3] Idem ; P :48-49

تقييم التأثيرات الجبائية (الوفورات الضريبية)

السنوات	قسط الاهتلاك الجبائي	التأثير الجبائي (الوفورات الضريبية) 40%
السنة 1	400,00	160,00
السنة 2	300,00	120,00
السنة 3	200,00	80,00
السنة 4	100,00	40,00
المجموع	**1 000,00**	**400,00**

تقييم قسط الاهتلاك المحاسبي و القيمة الحالية بعد الأخذ بعين الاعتبار للتأثيرات الجبائية:

السنوات	قسط الاهتلاك المحاسبي لخدمة التثبيتات	التأثير الجبائي (الوفورات الضريبية)	قسط الاهتلاك الكلي بعد التأثيرات الجبائية	القيمة المحاسبية الحالية للتثبيت
السنة 1	150,00	160,00	310,00	690,00
السنة 2	150,00	120,00	270,00	420,00
السنة 3	150,00	80,00	230,00	190,00
السنة 4	150,00	40,00	190,00	-
المجموع	**600,00**	**400,00**	**1 000,00**	

من خلال المثال الموضح أعلاه فإن المؤسسة تقوم بتسجيل التأثيرات الجبائية على مستوى حسابات الاهتلاكات الخاصة بالأصل الثابت عوضا عن تسجيلها في جانب الخصوم في احد حسابات الخصوم للميزانية المحاسبية.

2.1.مبررات استخدام الـــــطريقـــة في نظر مؤيديها

يستند مؤيدو هذه الطريقة إلى التبريرات التالية:

- في نظر مؤيدي هذه الطريقة، فإن هذه الأخيرة تعكس النتائج الاقتصادية لاستثمارات المؤسسة بصورة أكثر شفافية مقارنة بالطرق الأخرى. حيث أن القرارات العقلانية المرتبطة بالاستثمارات يتم اتخاذها على أساس الإيرادات المتوقعة الصافية من الضريبة على الأرباح (the expected after-tax return) ، وبالتالي فإن إدارة المؤسسة تكون أكثر استعداد لدفع مبلغ معتبر مقابل الحيازة على أصل ثابت يمكن من تحقيق وفورات ضريبية مقارنة بالحيازة على أصل ثابت لا يتيح لها هذه الميزة.[1]
- تستند هذه الطريقة على المبدأ الذي يقضي بأن الأصول الثابتة تتضمن شقا متعلقا بالخدمة المحتملة (service potential) التي يمكن أن يزود بها الأصل الثابت نشاط المؤسسة، و شقا مرتبطا بالمنافع الجبائية المستقبلية (tax

[1] Idem ; P :51

(benefits .حيث أن هذين الشقين يؤخذان بعين الاعتبار في حساب القيمة الحالية المحاسبية للأصول الثابتة و التي تظهر صافية من التأثيرات الجبائية المستقبلية.

3.1.الانتقادات الموجهـة للـــــطريقـــة

لقد وجهت لطريقة تسوية قيمة الضريبة على الأرباح مجموعة من الانتقادات،والتي يمكن تلخيص بعضها كما يلي:

- إن محاولة تحديد التأثير الضريبي لكل عنصر من عناصر أصول أو خصوم الميزانية و تحميله على رصيد الحساب المعني من شأنه جعل هذه الطريقة صعبة، معقدة و مكلفة نوعا ما بالنسبة لإدارة المؤسسة.
- يمكن للأصول الثابتة للمؤسسة أن تخضع لتقييم محاسبي بعدي وفقا لقيمتها العادلة (Faire value) التي يعرفها مجلس المحاسبة الدولية على أنها " المبلغ الذي يتم على أساسه مبادلة أصل بين طرفين مطلعين و متراضيين – المشتري و البائع- يعملان في ظروف منافسة عادية" [1]، و في هذه الحالة فإن التأثيرات الضريبية التي خضعت للتسجيل المحاسبي سوف تكون مختلفة عن تلك التي سوف تظهر نتيجة تطبيق "القيمة العادلة"،هذا ما سوف يعقد من متابعة التأثيرات الجبائية و تحميلها على القيمة الحالية للأصول الثابتة. [2]

2.طريقة الفروقات المؤقتة The temporary difference method

تعد هذه الطريقة متبناة من قبل معايير المحاسبة الدولية (المعيار رقم 12: محاسبة الضريبة على الدخل) ، كما أنه تم تبنيها من قبل في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال المعيار FAS 109، و فيما يلي عرض للمبدأ الذي تقوم عليه هذه الطريقة مع إبداء مبررات طرحها في الميدان المحاسبي و أهم الانتقادات الموجهة إليها.

1.2.مـــــبـــدأ الـــــطريقـــة

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ الاعتراف الشامل بجميع الفروقات المؤقتة الناتجة عن جميع الآثار الضريبية المستقبلية بغض النظر عن درجة تكرارها و عن الدورة التي سوف يتم في خلالها تسديدها أو استرجاعها فعليا. حيث ينتج عن تطبيق هذه الطريقة ما يسمى بأصول الضريبة المؤجلة أو خصوم الضريبة المؤجلة

و تسمح هذه الطريقة للمؤسسة، وفقا لهذا المبدأ، بإبراز عبء الضريبة على الأرباح المرتبط بعمليات الدورة المحاسبية المعنية الإفصاح.

وترتكز نظرية الضرائب المؤجلة (la théorie des impôts différés) على تطبيق ما يسمى بطريقة ترحيل الضريبة (la méthode du report de l'impôt) و التي تنبني على الفكرة التي تقضي بأنه سوف يكون هناك تعادل بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية الخاضعة على مدار حياة المؤسسة ، باستثناء فيما يتعلق بالفروقات الدائمة أو النهائية[3] .

و عليه فإنه عندما يتكلم عن طريقة الفروقات المؤقتة ،فإن الأمر يتعلق فقط بالأخذ بعين الاعتبار للتأثيرات الجبائية الناجمة عن الفروقات المؤقتة، و ليس تلك التأثيرات الجبائية الناجمة عن الفروقات الدائمة أو النهائية، أي أنه لا وجود

---

[1] IFRS 13" Fair Value Measurement", § 9.

[2] European Financial Reporting Advisory Group (IFRAG) ; Op-Cit ; P :51

[3] Yaich. A ; La comptabilisation de l'impôt sur les sociétés, RCF, N°45, 1999, p : 29

للاعتراف بالأثر الضريبي الناشئ عن الفروقات الدائمة.

2.2.مبررات استخدام الـــــطريقـــة في نظر مؤيديها

يستند مؤيدو هذه الطريقة إلى التبريرات التالية:

- تعترف النظرية المحاسبية بالمؤسسة على أنها مؤسسة مستمرة في نشاطها ما لم يكن هناك دليل على عكس ذلك، و عليه يتوقع للضريبة على الأرباح أن تستمر بالنسبة لأي مؤسسة، هذا ما يقتضي بظهور تقديرات أو تأجيلات ضريبية.[1]
- تعتبر الضريبة على أرباح منطقيا كعبء يقع على عاتق المؤسسة، و كما هو الحال مع بقية الأعباء فإنها يجب أن تكون عرضة لمبدأ المقابلة، و بالرغم من كونها تحسب على أساس النتيجة الجبائية ،على عكس بقية الأعباء، إلا أنها تشبه بقية الأعباء في كونها تمثل استنفادا للخدمات ، و يتم توفير هذه الخدمات من قبل الحكومة، و تتضمن منافع مثل: حماية المؤسسة من غزو خارجي، و تطبيق القانون لتحقيق بيئة مستقرة نسبيا لكي تنشط المؤسسة و غيرها، و كما هو الحال مع الأعباء الأخرى، فإنه لابد من التقييد المحاسبي للضريبة على الأرباح في نفس الدورة التي تستفيد فيها الخدمات، و ليس من الضروري أن يتم الدفع النقدي لهذه الضريبة، فإذا لم تؤجل الضريبة على الأرباح فهذا يعتبر خرقا لمبدأ الاستحقاق .[2]
- إذا لم تؤجل الضريبة على الأرباح، فهذا يعني أن عبء الضريبة على الأرباح سيكون عرضة لتقلبات كبيرة، مما يؤدي إلى تذبذب النتيجة الصافية للمؤسسة، و بالتالي فإن هاته النتيجة الصافية لا يمكن أن تعكس الأداء الفعلي للمؤسسة ، و إنما يكون منحازا بقدر التدفق النقدي لمبلغ الضريبة على الأرباح.[3]
- إذا لم تؤجل الضريبة على الأرباح، فقد ينخدع القراء بشأن التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، فقد لا يتم تحذيرهم بشأن الظروف غير المواتية التي يمكن أن تطرأ بسبب الفروقات المؤقتة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.[4]
- طريقة الفروقات المؤقتة هي تطبيق لمبدأ محاسبة الالتزام (comptabilité d'engagement)، حيث أنها تسمح بالأخذ بعين الاعتبار لكل التأثيرات الجبائية الناجمة عن الفروقات بين الأسس المحاسبية و الجبائية لعناصر القوائم المالية للمؤسسة. و بالتالي فهي ليست ترجمة لمبدأ محاسبة الخزينة (comptabilité de trésorerie).
- طريقة الفروقات المؤقتة تسمح باحترام مبدأ ضم الأعباء للنواتج (principe de rattachement des charges aux produits) و هذا لأن كل الأعباء التي ساهمت في تحقيق الربح الخاص بالدورة تم أخذها بعين الاعتبار خلال الدورة المعنية. وهذا ما يدخل في إطار استقلالية الدورات .

---

[1] فيرون كام، مرجع سبق ذكره ، ص: 459

[2] فيرون كام، مرجع سبق ذكره ، ص: 459

[3] فيرون كام، مرجع سبق ذكره ، ص: 459

[4] فيرون كام، مرجع سبق ذكره ، ص: 459

- يؤدي التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة ، إلى ظهور حسابات خاصة على مستوى الميزانية و جدول حسابات النتائج ، و بالتالي في حالة ضريبة مؤجلة دائنة فإن هذه الأخيرة يتم تسجيلها في أحد حسابات النتائج في الجانب المدين(أي في الجانب المدين لجدول حسابات النتائج) ، و مع العلم بأن الضريبة الواجبة الدفع تسجل في الجانب المدين في أحد حسابات الأعباء الخاصة بها في جدول حسابات النتائج، فهذا يعني بأن النتيجة الصافية للدورة سوف تكون مخفضة مما يفضي إلى انخفاض الأرباح الموزعة بمقدار قيمة الضريبة المؤجلة ، هذه الوضعية تسمح للمؤسسة بالحصول على مصدر تمويلي مؤقت يدوم إلى غاية الدفع النهائي للضريبة المؤجلة.
- تسمح طريقة الفروقات المؤقتة بإجراء مقارنات بين المؤسسات عبر الزمن ،و كذا إجراء مقارنات بين الدورات على مستوى نفس المؤسسة، و هذا لكون نتيجة المؤسسة صافية من تأثيرات الجانب الجبائي الناتجة من الاختلاف بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.
- تسمح طريقة الفروقات المؤقتة للمؤسسة ببناء إستراتيجية ضريبية تمكنها من الحصول على رؤية واضحة بشأن التأثيرات الجبائية المستقبلية، هذا ما يساعد المؤسسة على التحكم في الديون الضريبية المستقبلية و محاولة تكييفها مع التدفقات النقدية للخزينة (كالحيازة على أصول ثابتة تسمح لها برفع أقساط الاهتلاكات و بالتالي الوفورات الضريبية المناسبة...الخ).
- في نظر مؤيدي طريقة الفروقات المؤجلة، فإنه من الضروري أن تظهر حسابات على مستوى القوائم المالية في جانب الأصول و الخصوم ناتجة من الفروقات المؤقتة إذا كان الهدف من وراء عرض القوائم المالية هو الوصول إلى الإفصاح عن معلومة تتصف بالشفافية و الشمولية، و هذا ما يصبوا إليه مستعملي القوائم المالية.[1]
- نظرا لكون هذه الطريقة تأخذ بعين الاعتبار لكل التأثيرات الجبائية المستقبلية، فإن هذه الطريقة تحترم مبدأ استقلالية الدورات، الذي ينص على التقييد المحاسبي فقط للأعباء و النواتج الناتجة من العمليات المنجزة خلال الدورة،و بالتالي فإن الضريبة على الأرباح المقيدة محاسبيا وفقا لهذه الطريقة تعكس العبء الحقيقي للدورة المعنية بالإفصاح.

3.2.الانتقادات الموجهـة للـــــطريقـــة

لقد وجهت لطريقة الفروقات المؤقتة الناتجة من التأثيرات الجبائية الخاصة بالضريبة على الأرباح مجموعة من الانتقادات،والتي يمكن تلخيص بعضها كما يلي:

- الخصوم الضريبية المسجلة على مستوى الميزانية، لا تتوافق مع ما ينص عليه الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية التي تعرف الخصوم على أنها"التزامات حالية للمؤسسة ، مترتبة عن أحداث سابقة من المتوقع أن تؤدي تسويتها إلى خروج موارد تتجسد في المنافع الاقتصادية المستقبلية"، و هذا للعلة التي مفادها بأن الخصوم الضريبية وفقا لمقاربة الاستحقاق لا تمثل التزامات حالية للمؤسسة، بل تعبر عن التزامات مستقبلية[2]، أي أنه

[1] European Financial Reporting Advisory Group (IFRAG) ; Op-Cit ; P :38
[2] Idem ; P :39

لايوجد أي التزام حالي اتجاه الإدراة الجبائية أثناء إدراج الدين الضريبي في محاسبة المؤسسة على مستوى خصوم الميزانية.

- تشوب هذه الطريقة بعضا من الصعوبة في حساب الضرائب المؤجلة الناتجة من الفروقات المؤقتة، خاصة و أنه وفقا لهذه الطريقة لابد من تحديد و تقييم الفروقات المؤقتة الخاصة بكل حساب من حسابات الأصول و الخصوم على مستوى الميزانية المحاسبية، بالإضافة إلى ما يعتري هذه الطريقة من تعقيد في متابعة التأثيرات الضريبية المستقبلية سواء تلك المتعلقة بالأصول أو تلك المرتبطة بالخصوم.و بالتالي فإن هذا العمل الإضافي من شأنه تحميل المؤسسة تكلفة إضافية من حيث الوقت،الكفاءات اللازمة و كذا الجودة المطلوبة لعرض المعلومة في القوائم المالية.
- تستند طريقة الفروقات المؤقتة إلى مبدأ الاعتراف الشامل بكل التأثيرات الجبائية، هذا ما يسمح بالضريبة المؤجلة بأن تنمو في بعض الحالات إلى مبلغ ضخم جدا على مستوى الميزانية المحاسبية، من ما يؤدي إلى أن يكون احتمال دفعها الفعلي ضعيفا جدا على المستوى الميداني.[1]
- لا تعتبر هذه الطريقة مؤشرا مفيدا فيما يتعلق بالتدفقات النقدية ، بحيث أنه حتى و إن تم دفع مبلغ الضريبة الدائن في نهاية الدورة ، فإن توقيت الدفع غير متأكد منه بشكل كبير.[2]
- تفرض الضريبة على الأرباح على مبلغ إجمالي، أي على النتيجة الخاضعة للضريبة، و ليس على كل عنصر بمفرده من عناصر القوائم المالية،و بالتالي فإن النتيجة الخاضعة للضريبة هي التي تؤدي بمفردها إلى ظهور الضريبة على الأرباح، و بما أن الضريبة على الأرباح تعبر عن الضريبة على مجمل عمليات المؤسسة و ليس على صفقات مفردة [3]، فإن طريقة الفروقات المؤقتة لا تعكس بكل شفافية الجوهر الاقتصادي للضريبة على الأرباح التي تطبق على المبلغ الإجمالي لنتيجة عمليات الدورة و ليس على كل عنصر بمفرده الاعتراف الفوري ، خاصة و أن هذه الضريبة هي دالة مباشرة للنتيجة الخاضعة للضريبة و ليس لمفردات النتيجة المحاسبية.

---

[1] فيرون كام، مرجع سبق ذكره ، ص: 478

[2] فيرون كام، مرجع سبق ذكره ، ص: 478

[3] Ron Colley , Joseph Rue, Adrian Valencia, Ara Volkan ; Op-Cit ;P :151.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية

تهدف معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي الجزائري أساسا إلى تزويد مستعملي القوائم المالية بمعلومة محاسبية ذات مصداقية و تعبر عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة على كل المستويات بما فيها الجانب الجبائي ، حيث يكتسي هذا المتغير في شقه المتعلق بالضريبة على الأرباح أهمية بالغة خاصة و أن نسبته لا تقل في الجزائر عن % 19 بالنسبة للأشخاص المعنويين.

و في هذا السياق ، فإنه بات من العقلانية الاعتناء بالتسجيل المحاسبي لهذا المتغير بصورة تسمح له بأن يعكس العبء الفعلي المرتبط بالدورة المحاسبية باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و مع الأخذ بين الاعتبار للقواعد الجبائية الخاصة بتحديد التدفق النقدي الضريبي، حتى تتمكن القوائم المالية من تلبية الغرض الذي أعدت لأجله.

غير أن هذا الأمر لا يمكن أن يتحقق غلا في ظل تبني طريقة الضرائب المؤجلة عند التقييد المحاسبي للضريبة على الأرباح وفقا لما تقتضيه معايير المحاسبة الدولية.

و على هذا الأساس، فقد جاء هذا المبحث بغية:

- إعطاء نظرة حول مفهوم الضريبة المؤجلة كدعامة أساسية للتقييد المحاسبي للضريبة على الأرباح، و كطريقة مقترحة على المستوى الدولي لمعالجة الفروقات بين الأسس الجبائية و المحاسبية لعناصر القوائم المالية للمؤسسة،
- بيان تاريخ نشأة و تطور المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 12 "الضريبة على الأرباح/ الضرائب على الدخل) كثمرة للجهد المحاسبي على الصعيد الدولي في سبيل تعزيز شفافية القوائم المالية من الجانب الجبائي،
- إبراز مدى أهمية طريقة الضريبة المؤجلة في مجال الإفصاح عن القوائم المالية للمؤسسة،
- عرض العلاقة بين أهم المبادئ المحاسبية و التقييد المحاسبي للضريبة على الأرباح على ضوء طريقة الضريبة المؤجلة.

و بناء على الأهداف المشار إليها أعلاه، فإنه سوف يتم تناول هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: الإطار التعريفي و التاريخي للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية

المطلب الثاني: أهمية الإفصاح على الضريبة على الأرباح في ظل معايير المحاسبة الدولية

المطلب الثالث: المبادئ المحاسبية: الدعامة الأساسية لنظام الضريبة المؤجلة

المطلب الأول: الإطار التعريفي و التاريخي للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية

سوف نسعى من خلال هذا المطلب إلى التطرق للإطار التعريفي للضريبة المؤجلة (من خلال تعريف الضريبة المؤجلة و بيان أنواع الفروقات بين الجانب الجبائي و المحاسبي) و كذا الإطار التاريخي لهذه الطريقة على مستوى الجهود المحاسبية الدولية في سبيل إصدار معيار محاسبي دولي خاص بالضريبة المؤجلة من خلال عرض تاريخي لنشأة و تطور هذا المعيار المحاسبي الدولي و تقديم مقارنة بين النسخة الأصلية له و النسخة المعدلة

1.تعريف الضريبة المؤجلة

تمثل الضريبة المؤجلة "الاعتراف بجميع الآثار الضريبية للفروق الزمنية سواء تلك التي نشأت في سنوات سابقة و تنعكس في السنة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية أو الآثار الضريبية للفروق الزمنية المتوقع حدوثها مستقبلا ويمكن تقدير قيمتها بموثوقية مناسبة، بمعنى تكون مبنية على تصور للتغيرات الحادثة في المستقبل للفروق الزمنية بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي و تظهر في شكل أصل ضريبي مؤجل أو خصم ضريبي مؤجل، و عليه فهي ترتكز على فكرة تعادل الربح المحاسبي مع الربح الجبائي طوال فترة حياة المؤسسة باستثناء الفروق الدائمة". [1]

كما عرفت الضرائب المؤجلة على أنها "تدفقات الضريبة المستقبلية التي تخضع لها المؤسسة نتيجة الاختلاف بين الأساس المحاسبي و الأساس الجبائي."[2]

و على المستوى التقني المحاسبي، فإن تعريف الضريبة المؤجلة ينحصر أساسا " في الاختلاف المؤقت الذي يبرز عندما تكون القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم مختلفة مقارنة بقيمتها الجبائية"[3]

و هناك من اختصر الضريبة المؤجلة في كونها " الضريبة التي ستصبح مستحقة بتاريخ لاحق" [4]

أما النظام المحاسبي المالي الجزائري فقد عرف الإخضاع المؤجل على أنه "طريقة محاسبية تتمثل في التقييد محاسبيا لأعباء الضريبة على الأرباح، و التي تتعلق فقط بعمليات الدورة. حيث ينتج عن تطبيق هذه الطريقة ما يسمى بالضريبة المؤجلة و التي تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع(payable) أو الواجبة التغطية(recouvrable) خلال الدورات اللاحقة" [5].

ويتضح لنا انطلاقا من التعاريف السابقة بأن التقييد المحاسبي للضريبة على الأرباح يرتكز، في ظل معايير المحاسبة الدولية، على مبدأ الضريبة المؤجلة الذي يقضي بالاعتراف بجميع التأثيرات الجبائية الناتجة من الفروقات الزمنية في الأخذ بعين الاعتبار لقواعد الأصول و الخصوم لأغراض جبائية أو محاسبية، هذا ما يفضي إلى بروز أصول ضريبية مؤجلة أو/ و خصوم ضريبية مؤجلة يكون لها أثرا على التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة.

---

[1] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ،الدار الجامعية،مصر،2006، ص: 569

[2] Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Normes IAS/IFRS : Que faut-il faire ? ,Comment s'y prendre ?; Éditions d'Organisation, 2004 ;P :118 .

[3] E.Ducasse ; A.Jallet-Auguste ;S.Ouvrard ;C.Prat Dit Hauret ; Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS avec d'exercices d'application corrigés;1ère Edition, De boek université ; Bruxelles ;2005 ; P : 178

[4] S.M.H. Collin ; Dictionary of Accounting ; Fourth edition ; A & C Black Publishers Ltd ; London ; 2007 ;P :68 .

[5] Art 13 -1 , Art 134-2 ; Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 Juillet 2008 Fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes ; JO n° 19 du 25 Mars 2009 ; P :16 .

جدير بالتنويه، بأنه عندما يتكلم عن الضريبة المؤجلة ،فإن الأمر يتعلق فقط بالأخذ بعين الاعتبار للفروقات الزمنية، و من هنا و جب في هذا الإطار التمييز بين الفروقات الزمنية (التوقيتية) و الدائمة بين الأسس المحاسبية و الأسس الجبائية لعناصر الأصول و الخصوم.

2.تصنيف الفروقات بين الأسس المحاسبية و الجبائية

تعزى الاختلافات بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية عند تقييم الضريبة على الأرباح للمؤسسة إلى صنفين أساسيين من الفروقات هي: الفروقات (الاختلافات) الدائمة و الفروقات (الاختلافات) الزمنية.

1.2.الفروقات (الاختلافات) الدائمة les différences permanentes

الاختلافات الدائمة هي تلك الاختلافات التي تنشأ في دورة معينة، و لا تنعكس آثارها في دورة أو دورات لاحقة (irréversibles)[1] ، أي أنه لا يوجد لهذه الفروق أي آثار ضريبية مؤجلة تؤدي إلى اقتطاعات ضريبية أو مبالغ خاضعة للضريبة في المستقبل ، نظرا لكون أثرها نهائي،غير رجعي و لا يحدث أي إضافة أو اقتصاد في الضريبة خلال الدورات اللاحقة .

و من بين هذه الفروقات يمكن ذكر ما يلي:

- الأعباء غير القابلة للخصم جبائيا من الوعاء الضريبي مثل : الغرامات الضريبية
- تجاوز السقف المحدد من خلال النصوص الجبائية مثل تلك المتعلقة بالهدايا ذات الطابع الإشهاري ،الإشهار المالي، الرعاية و الكفالة الخاصة بالنشاطات الرياضية أو الثقافية، الإعانات و التبرعات و الهدايا الممنوحة لصالح مؤسسات البحث العلمي أو لصالح الجمعيات ذات الطابع الخيري..الخ .

و عليه فإن هذا النوع من الفروقات يتخذ **الخصائص** التالية:

- تنشأ من التفاوت المستمر و الدائم بين القواعد المحاسبية و الجبائية
- تأثيرها يقتصر على دورة محاسبية واحدة فقط،و هي الدورة التي تبرز فيها هاته الفروقات،
- آثارها لا تمتد إلى الدورات المحاسبية اللاحقة، أي ليس لها أي أثر على الوعاء الضريبي للدورات المقبلة و هذا بسبب الأحكام المنصوص عليها في التشريع الجبائي،
- لا تؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة على مستوى القوائم المالية بالرغم من وجود اختلاف بين الأسس الجبائية و المحاسبية .
- ليس لها تأثير على التدفقات النقدية للدورات المحاسبية اللاحقة للمؤسسة.

2.2.الفروقات (الاختلافات) الزمنية (التوقيتية) les différences temporelles

الفروقات الزمنية هي تلك "الفروقات التي تنشأ في دورة معينة بين القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم وقاعدته الضريبية"[2]،نتيجة التفاوت الزمني بين الإثبات المحاسبي للأصل أو الخصم من منظور محاسبي و الإثبات الجبائي للأصل

---

[1] Henri Koulayom ; Les Etats Financiers Américains : vers une globalisation des US GAAP ; Banque éditeur ; ISBN : 2.86325-275.5 ; (sans année d'édition) ; Paris ;P : 243.

[2] Abbas Ali Mirza, Magnus Orrel,l Graham J. Holt ; I.F.R.S Practical Implementation Guide and Workbook ; Second Edition ; JOHN WILEY & SONS ; 2008 ;P :77 .

أوالخصم وفقا للتشريع الجبائي، و التي تنعكس آثارها على مستوى الدورات المحاسبية اللاحقة من خلال ظهور وضعية جبائية مؤجلة تأخذ شكل أصول ضريبية مؤجلة (اقتصاد ضريبي) أو/ و خصوم ضريبية مؤجلة (مستحقات ضريبية)،يكون لها تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة.

و من أمثلة الفروقات الزمنية، يمكن ذكر الاختلاف في طرق أو معدلات إهتلاك التثبيتات المطبقة من قبل المؤسسة من الناحية المحاسبية و الجبائية .

و يتسم هذا النوع من الفروقات **بالخصائص** الموالية:

- تنشأ من التفاوت الزمني بين القواعد المحاسبية و الجبائية،
- تمتد آثارها إلى الدورات المحاسبية اللاحقة، أي أن لها أثر على الوعاء الضريبي للدورات المقبلة،
- تفضي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة على مستوى القوائم المالية .
- لها تأثير على التدفقات النقدية للدورات المحاسبية اللاحقة للمؤسسة.

كما **تنقسم هذه الفروقات** إلى قسمين:[1]

- فروقات زمنية خاضعة للضريبة Différences temporelles imposables

وهي الفروقات التوقيتية التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية وذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم.

- فروقات زمنية قابلة للخصم (للاقتطاع) Différences temporelles déductibles

وهي الفروقات التوقيتية التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية وذلك عند القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم.

3.الضريبة المؤجلة و معايير المحاسبة الدولية

لقد تم الإلمام بموضوع المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح على مستوى معايير المحاسبة الدولية، من خلال إصدار معيار محاسبي دولي يعتمد على مبدأ الضرائب المؤجلة في تقييم و عرض الضريبة على الأرباح على مستوى القوائم المالية للمؤسسة. و في هذا الاتجاه، سوف نقوم فيما يلي بالتطرق إلى هذا المعيار من خلال إلقاء نظرة على تاريخ ظهوره،تطوره و مع عرض أبرز التعديلات التي أجريت على الطبعة الأصلية له.

3.1.نشأة و تطور المعيار الحاسبي الدولي رقم 12 "الضريبة على الأرباح/ الضرائب على الدخل)

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي المرتبط بموضوع محاسبة الضريبة على الأرباح في شهر جويلية من عام 1979، من قبل اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية (IASC) ، وبدأ التطبيق الفعلي له ابتداء من تاريخ 1 جانفي 1980م. [2]

ولقد تمت إعادة صياغة هذا المعيار في أكتوبر 1994 م ، إلا أنه نظرا لما وردت فيه من نقائص تم إعادة صياغته للمرة الثانية في أكتوبر1996م، و أصبح ساري المفعول ابتداء من 1 جانفي1998 م.

---

[1] Norme Comptable Internationale IAS 12 « Impôts sur le résultat » ; Mise à jour 2012 ; Paragraphe 5

[2] Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Op-Cit ;P :117 .

و في عام 2000 م ، أدخلت بعض التعديلات الطفيفة على بعض فقرات المعيار الدولي رقم 12 المعدل، و بدأ التطبيق لهذه التعديلات اعتبارا من1 جانفي 2001 م.

علاوة على هذا، تعرض هذا المعيار أيضا إلى تنقيحات بتاريخ 20 ديسمبر 2010م دخلت حيز التنفيذ انطلاقا من 1جانفي 2012م.

و فيما يلي عرض لتاريخ نشأة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12:

الجدول رقم (09) : تاريخ نشأة و تطور المعيار المحاسبي الدولي "IAS 12"

التاريخ	التعليق
أفريل 1978م	إصدار مسودة رقم E13 حول مشروع المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح
جويلية 1979م	إصدار المعيار المحاسبي رقم 12 " محاسبة الضرائب على الدخل"
جانفي 1989م	إصدار مسودة رقم E33 حول مشروع المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح
1994م	إعادة صياغة المعيار المحاسبي رقم 12 " محاسبة الضرائب على الدخل"
أكتوبر 1994م	تغيير و إعادة عرض المسودة رقم E49 الخاصة بالمعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح
أكتوبر 1996م	إصدار المعيار المحاسبي رقم 12 المعدل " محاسبة الضرائب على الدخل"
جانفي 1998م	دخول المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المعدل قي سنة 1996م حيز التنفيذ
أكتوبر 2000م	مراجعة محدودة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12
جانفي 2001م	دخول المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المعدل قي سنة 2000م حيز التنفيذ
مارس 2009م	إصدار المسودة الخاصة بمراجعة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12
20 ديسمبر 2010م	تعديل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على مستوى "تغطية الأصول الضمنية" *Recovery of Underlying Assets*
1 جانفي 2012م	دخول تعديلات سنة 2010م حيز التنفيذ

المصدر: http://www.iasplus.com/en/standards/standard53; 17/01/2013 ; 17H30.

2.3.مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 الأصلي و IAS 12 المعدل

بعد إصدار المعيار المحاسبي الدولي الأصلي رقم 12 "الضريبة على الأرباح"، تعرض هذا الأخير إلى عدة تعديلات نظرا للنقائص التي كانت تعتريه، و فيما يلي جدول يلخص أهم التعديلات التي شابت هذا المعيار و التي تم إدراجها في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) المعدل:

الجدول رقم (10) : مقارنة المعيار IAS 12 الأصلي و المعيار IAS 12 المعدل

مجال التعديل	المعيار IAS 12 الأصلي	المعيار IAS 12 المعدل
الاعتراف بالأصول / الخصوم الضريبية المؤجلة	سمح للمؤسسة بعدم الاعتراف بالأصل أو الخصم الضريبي المؤجل عندما يكون هناك دليل معقول على أن فروقات التوقيت لن تنعكس لفترة طويلة في المستقبل.	يتطلب من المؤسسة الاعتراف بجميع الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة المرتبطة بكل الفروقات الزمنية وفقا شروط محددة
	– وجوب الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الفروقات التوقيتية عندما يكون هناك توقعات معقولة بتحققها. – الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر الجبائية كأصل عندما يكون هناك تأكيد بعيد عن الشك أن النتيجة الضريبية المستقبلية ستكون كافية لتحقيق المنفعة من الخسارة. – لقد سمح (و لم يتطلب) من المؤسسة تأجيل الاعتراف بمنفعة الخسائر الجبائية حتى فترة تحققها.	يتطلب الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون من المحتمل أن تحقق الأرباح الضريبية لاستخدام الأصل الضريبي المؤجل، و عندما يكون للمؤسسة تاريخ في تحقيق الخسائر الضريبية ، فإنه يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل فقط إلى الحد الذي تكون للمؤسسة فروقات ضريبية زمنية ، أو يكون هناك إثبات مقنع أن ربحا ضريبيا كافيا سوف يتحقق.

مجال التعديل	المعيار IAS 12 الأصلي	المعيار IAS 12 المعدل
الضرائب المؤجلة الناتجة من التسجيل المحاسبي الأولي. Impôts différés résultant de la comptabilisation initiale		يمنع المعيار الاعتراف بالأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة التي تختلف قيمها المسجلة عند الاعتراف الأولي بها عن قاعدتها الضريبية ، لأن هذه الظروف لا تؤدي إلى فروقات توقيتية، و عليه فإنه لا ينتج عليها أصول أو خصوم ضريبية مؤجلة (الفقرة 22 C من المعيار المحاسبي الدولي IAS 12)
الاعتراف بالخصم (الالتزام) الضريبي المؤجل للفروقات الزمنية الخاضعة للضريبة والمرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الزميلة والمصالح في المشاريع المشتركة. Participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales	يتطلب الاعتراف بالضرائب المستحقة على الأرباح غير الموزعة للمؤسسات التابعة و الزميلة ما لم يكن من المعقول الافتراض بعدم توزيع هذه الأرباح أو أن هذا التوزيع سيؤدي إلى عدم وجود خصم (التزام) ضريبي.	لا يتم الاعتراف بالخصم الضريبي إلا إذا تحقق الشرطان التاليان معا : –أن تكون الشركة الأم، المستثمر أو صاحب المشروع قادرين على التحكم في توقيت عكس الفروقات الزمنية، و – من المحتمل أن لا يتم عكس الفرق المؤقت في المستقبل القريب.
الشهرة الناتجة من عملية اندماج الأعمال Goodwill / Badwill généré par un regroupement d'entreprises	لم يشر بوضوح إلى تعديلات القيمة العادلة بخصوص اندماج الأعمال ، كما أن مثل هذه التعديلات تؤدي إلى ظهور فروقات زمنية.	يمنع الاعتراف بالخصوم الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة نفسها (إذا كان إطفاء الشهرة غير قابل للخصم جبائيا)، و كذا الأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة السالبة (الفقرة 66 من المعيار المحاسبي الدولي المعدل IAS 12) .
حالة إعادة تقييم الأصول	لم يجبر المؤسسة بالاعتراف بالخصم (الالتزام) الضريبي المؤجل بخصوص إعادة تقييم الأصول.	المؤسسة ملزمة بالاعتراف بالضريبة المؤجلة عند إعادة تقييم الأصول و توفر كل الشروط الخاصة بالاعتراف (الفقرة 20 من IAS 12 المعدل)

مجال التعديل	المعيار IAS 12 الأصلي	المعيار IAS 12 المعدل
خصم الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة Actualisation des impôts différés	لم يشر بوضوح إلى إمكانية خصم الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة.	يمنع خصم الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة (الفقرة 53 من المعيار المحاسبي المعدل رقم 12)
تصنيف الضرائب المؤجلة إلى حسابات جارية أو غير جارية على مستوى الميزانية	لم يحدد ما إذا كان على المؤسسة تصنيف أرصدة الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة إلى جارية أو غير جارية.	يلزم المؤسسة التي تقوم بتصنيف عناصر أصولها و خصومها إلى جارية و غير جارية، بعدم تصنيف الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة في الفئة الجارية (المتداولة). (الفقرة 70 من المعيار المحاسبي المعدل رقم 12)
المقاصة بين أرصدة حسابات الضرائب المؤجلة	أوضح إمكانية إجراء المقاصة بين الأرصدة المدينة و الدائنة لحسابات الضرائب المؤجلة.	هناك شروط محددة للمقاصة، بحيث يجب على المؤسسة اللجوء غليها فقط إذا ما: 1. كان للمؤسسة حق قانوني ملزم لإجراء المقاصة بين أصول و خصوم الضريبة على الأرباح، و 2. الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة ذات صلة بالضرائب على الأرباح المفروضة من قبل نفس السلطة الجبائية إما: – على نفس المؤسسة الخاضعة للضريبة، أو – على مؤسسات مختلفة خاضعة للضريبة والتي تنوي إما تسديد الخصوم و الأصول الضريبية المؤجلة على أساس المبلغ الصافي، أو أن تقوم بتحقيق الأصول وتسديد الخصوم في آن واحد في كل فترة مستقبلية يتوقع فيها تسديد أو استرداد مبالغ جوهرية للأصول أو الخصوم الضريبية المؤجلة. (الفقرة 74 من المعيار المحاسبي المعدل رقم 12)

مجال التعديل	المعيار IAS 12 الأصلي	المعيار IAS 12 المعدل
الإفصاح عن العلاقة بين عبء الضريبة و النتيجة المحاسبية	يتطلب الإفصاح عن شرح للعلاقة بين عبء الضريبة المستحقة و النتيجة المحاسبية إذا لم يكن قد شرح بناء على المعدلات الضريبة الفعلية.	يتطلب أن يأخذ هذا الشرح أحد أو كلا الشكلين التاليين: – مطابقة رقمية بين عبء الضريبة و ناتج ضرب النتيجة المحاسبية بمعدل الضريبة المطبقة، – مطابقة رقمية ما بين متوسط معدل الضريبة الفعلي و معدل الضريبة المطبق. كما يتطلب تقديم شرح للتغيرات في معدلات الضريبة المطبقة مقارنة بالدورات المحاسبية السابقة. الفقرة 81 من المعيار المحاسبي المعدل رقم 12)
تقييم الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة	يمكن للمؤسسة تقييم الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة على أساس الطريقة التي تتوقع بها المؤسسة، بتاريخ نهاية الدورة المحاسبية، تغطية (استرداد) أو تسديد القيمة المحاسبية للأصول و الخصوم (الالتزامات) المعنية.	يجب أن يعكس تقييم الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة النتائج الجبائية التي سوف تنجم من الطريقة التي تتوقع بها المؤسسة، بتاريخ نهاية الدورة المحاسبية، تغطية (استرداد) أو تسديد القيمة المحاسبية للأصول و الخصوم (الالتزامات) المعنية.
مصدر الضرائب المؤجلة	تعتمد في تحديد الضرائب المؤجلة على الفروقات المؤقتة	تعتمد في تحديد الضرائب المؤجلة على الفروقات الزمنية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعيار IAS 12 الأصلي و المعيار IAS 12 المعدل

المطلب الثاني : أهمية الإفصاح على الضريبة على الأرباح في ظل معايير المحاسبة الدولية

يقتضي الإفصاح انتهاج سياسة تتسم بالوضوح الكامل و إظهار جميع الحقائق الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمؤسسة[1] ، حيث أولت معايير المحاسبة الدولية اهتماما كبيرا اتجاه الإفصاح عن المعلومة المحاسبية بشتى أنواعها .

و يصبو الإفصاح إلى هدف رئيسي يكمن في توفير المعلومات الملائمة لقارئي القوائم المالية بصورة تخول لهم القدرة على التنبؤ ببعض المتغيرات الرئيسية للمؤسسة، كقدرتها الإيرادية، أو قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة و طويلة الأجل [2].

كما تجدر الإشارة إلى أن الإفصاح لا يقتصر على القوائم المالية فقط، بل يتعداه إلى الملاحظات الهامشية، القوائم الإضافية، الكشوفات الملحقة، تقرير مجلس الإدارة، تقرير المراجع القانوني و غيرها من الإيضاحات الأخرى .

و على الصعيد الجبائي، فإن الإفصاح الضريبي يقتضي بأنه ينبغي على المؤسسة أن تعرض على درجة عالية و بكل دقة و وضوح و من دون أي غموض عن جميع الحقائق و المعلومات ذات الصلة بالجانب الجبائي مع تدعيم ذالك بالأرقام و التعليقات الملائمة ، التي تمكن مستعملي القوائم المالية من اتخاذ القرارات السليمة .

ويمكن حصر أهم العوامل التي جعلت من الإفصاح على الضريبة على الأرباح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية يحظى بأهمية بالغة في العناصر التالية:

- الحصول على رؤية للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة
- أخذ معرفة جلية بشأن وضعية الخطر الجبائي للمؤسسة
- تقييم التدفق النقدي للضريبة المستحقة و التدفقات النقدية الضريبية المستقبلية للمؤسسة
- الحصول على تفسير بشأن الفرق بين مبلغ الضريبة المسدد خلال الدورة و مبلغ الضريبة الجارية للدورة
- الحصول على تفسير بشأن الفرق بين مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة الأداء و عبء الضريبة للدورة الجارية
- تحسين مفهوم المعدل الفعلي للضريبة على الأرباح.

1.الحصول على رؤية للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة

يمكن التقييد المحاسبي للضريبة على الأرباح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية من أخذ معرفة واضحة بشأن الضريبة الواجبة الأداء إلى الإدارة الجبائية و المرتبطة بالسنة الجارية موضوع الإفصاح، بالإضافة إلى التمكن من التمييز ما بين أصول الضرائب المؤجلة (التي تعتبر بمثابة حقوق مستقبلية للمؤسسة)، و كذا خصوم الضرائب المؤجلة (التي تعتبر بمثابة استحقاقات مستقبلية) .

و بالتالي فعرض المعلومة الضريبية بهاته الكيفية و مع شيء من التفصيل من شأنه أن يعكس لمحللي القوائم المالية الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية التي تنتهجها المؤسسة، هذا ما يساعد مستعملي القوائم المالية للمؤسسة على معرفة التركيبة

---

[1] محمد عطية مطر،نظرية المحاسبة و اقتصاد المعلومات – الاطار الفكري و تطبيقاته العملية، الطبعة 1، دار حنين، عمان، الأردن، 1996، ص: 381

[2] محمد مطر،تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المنشورة لشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية،مجلة دراسات الجامعة الأردنية، العدد 2، عمان، الأردن، 1993، ص: 115

الإستراتيجية لطبيعة ضرائب المؤسسة ، كما تمكنهم من فهم المقاربة المنتهجة من قبل إدارة المؤسسة في عرض الضريبة على الأرباح،و كذا أخذ صورة على أهم التأثيرات المستقبلية التي يمكن أن تطرأ بإتباع الإستراتيجية الحالية للمؤسسة [1].

علاوة على هذا، فإن عرض القوائم المالية وفقا لطريقة الضرائب المؤجلة يخول لمستعمليها الحيازة على معلومة واضحة بشأن مدى تأثير ضرائب المؤسسة على أدائها و نشاطها.

2.أخذ معرفة جلية بشأن وضعية الخطر الجبائي للمؤسسة

يفضي نمو نشاطات المؤسسة على المستوى المحلي و الدولي إلى أن تصبح قراراتها العملياتية رهينة عدة جوانب من حالات عدم التأكد في مختلف المجالات ، من بينها الجانب الجبائي في شقه المرتبط بالتدفقات النقدية الضريبية المستقبلية.

حيث أن حالات عدم التأكد الجبائي تتعلق في معظم الأحيان بمدى التطبيق الحسن للتشريع الجبائي خاصة على بعض المستويات التي تشهد نوعا من الغموض[2]، و التي تكون عموما ذات صلة بعمليات غير روتينية أو استثنائية مثل حالات إعادة هيكلة المؤسسة، أو التخلي على جزء من نشاط المؤسسة أين يكون فيها الخطر الجبائي أكبر من الحالات العادية كبيع المنتجات و شراء المواد و اللوازم أو البضائع.

و عليه فمستعملي القوائم المالية يكونون بحاجة ماسة إلى توفر هذه القوائم على تفاصيل دقيقة بشأن الإفصاح على الضريبة على الأرباح ، الأمر الذي من شأنه تزويدهم بإشارات جوهرية عن المخاطر الجبائية التي يمكن أن تحدق بالمؤسسة [3]، سواء أتعلق الأمر بعسر التسديد، أو مدى أهمية أرصدة حسابات الضرائب، أو الخطر المرتبط بالغموض الذي يشوب تطبيق التشريع الضريبي في بلد معين، و منه اتخاذ الإجراءات المناسبة قبل اتخاذ القرار الحاسم .

هذا ما يجعل مستعملي القوائم المالية يبدون أهمية قصوى للمتغير الجبائي و محاولة فهم كيفية انعكاسه في القوائم المالية ، فعلى سبيل المثال انطلاقا من قراءة حسابات الضرائب المؤجلة يمكن للمحللين أخذ رؤية واضحة المعالم عن مدى تأثير العبء الضريبي المستقبلي على نتيجة المؤسسة و بالتالي على أدائها في المستقبل.

3.تقييم التدفق النقدي للضريبة المستحقة و التدفقات النقدية الضريبية المستقبلية للمؤسسة

عند عرض القوائم المالية ، فإن اهتمام بعض مستعمليها يكون منصبا أكثر على تحليل الجانب الخاص بالتدفقات النقدية الضريبية للمؤسسة، و هذا من خلال محاولة دراسة مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بدفع الضريبة المستحقة الواجبة الأداء إلى الإدارة الجبائية و المرتبطة بالدورة محل الإفصاح من جهة، و محاولة استنتاج انعكاسات مختلف التأثيرات الجبائية الناجمة من الفروقات الزمنية على التدفقات النقدية المستقبلية من جهة أخرى، و هذا بغية الحصول على بعض التنبؤات التي يمكن أن تساهم في أخذ نظرة على وضعية الخزينة و اتخاذ القرارات التي من شأنها تعزيز كيفية تسيير خزينة المؤسسة مستقبلا.

4.الحصول على تفسير بشأن الفرق بين مبلغ الضريبة المسدد خلال الدورة و مبلغ الضريبة الجارية للدورة

إن التزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية يلزم المؤسسة بإعداد الملاحق، جدول تغير الأموال الخاصة

---

[1] Susan Symons, Frank Dierckx, Eelco van der Enden ; Tax Transparency Framework : A review of the tax communications of the largest listed companies in Belgium, the Netherlands and UK ; PricewaterhouseCoopers ; Novembre 2008 ; P : 15 .

[2] Susan Symons, Frank Dierckx, Eelco van der Enden ; Op-Cit ; P : 15 .

[3] PricewaterhouseCoopers ; Tax transparency Communicating the tax companies pay; Novembre 2011 ; P : 11 .

جدول التدفقات النقدية بالإضافة إلى الميزانية المحاسبية و جدول حسابات النتائج.

و إذا ما تم التمعن في القوائم المالية ، فإن تحليل الضريبة على الأرباح من زاوية الميزانية المحاسبية و جدول حسابات النتائج من شانه تضليل فهم و قرارات مستعملي القوائم المالية، هذا لأن قيمة عبء الضريبة على الأرباح الواجب الدفع إلى الإدارة الجبائية يكون في أغلب الحالات مختلفا عن قيمة رصيد الضريبة على الأرباح التي تظهر على مستوى الميزانية في جانب الخصوم.

غير أن الاستعانة بجدول التدفقات النقدية من شأنها تزويد مستعملي القوائم المالية بمعلومة إضافية مرتبطة بقيمة الضريبة على الأرباح التي تم تسديدها خلال الدورة الجارية و التي تمثل تسبيقات ضريبية يجب أن تخصم من قيمة عبء الضريبة على الأرباح الواجب الأداء إلى الإدارة الجبائية و الذي يظهر على مستوى جدول حسابات النتائج و الميزانية.

و عليه فإن الإفصاح الضريبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية من شأنه تجنيب قارئي القوائم المالية سوء الفهم و التحليل اللذان يمكنان أن يؤثرا على قراراتهم.

5.الحصول على تفسير بشأن الفرق بين مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة الأداء و عبء الضريبة للدورة الجارية

يتسنى لمستعملي القوائم المالية ،في حالة تبني التقييد المحاسبي للضريبة على الأرباح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الحصول على توضيحات وافية بشأن الفرق في القيمة بين مبلغ عبء الضريبة على الأرباح الخاصة بالدورة الجارية و مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة الأداء للإدارة الجبائية . هذا على عكس عدم احترام معايير المحاسبة الدولية (كما كان الحال على مستوى المخطط المحاسبي الوطني 1975) الذي يفضي إلى عدم الحصول على تفسير الفرق الجوهري بين الضريبة على الأرباح التي تستحقها الإدارة الجبائية و مبلغ الضريبة على الأرباح الذي من المفروض الحصول عليه عند تطبيق معدل الضريبة على النتيجة المحاسبية قبل الضريبة على الأرباح، الأمر الذي من شأنه تعقيد مهمة فهم القوائم المالية للمؤسسة و زرع الغموض و الشكوك لدى مستعمليها. و بالتالي فإن التقيد بمعايير المحاسبة الدولية من شانه تعزيز مصداقية و شفافية المعلومة الضريبية التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة.

6.تحسين مفهوم المعدل الفعلي للضريبة على الأرباح

يكتسي الإفصاح عن المعدل الفعلي للضريبة على الأرباح * (Effective Tax Rate) بكل مصداقية و شفافية مكانة هامة بين أوساط مستعملي القوائم المالية، و ذلك نظرا للجوئهم إلى استخدام هذا المعدل في النماذج التقييمية (Evaluation models) الخاصة بالتنبؤ بالإيرادات أو التدفقات النقدية المستقبلية[1] .

حيث أن ما يشغل بال قارئي القوائم المالية هو مدى قدرتهم على الحصول على تحليل لواقع التغير الحاصل في المعدل الفعلي عبر الدورات المحاسبية ، بالإضافة إلى قدرة الحصول على تفسير عقلاني عند مقارنته بمعدل الضريبة النظري و كذا معدلات الضريبة الفعلية للمؤسسات الأخرى المنافسة للمؤسسة محل الإفصاح، إذ أن القيام بمثل هذه المقارنات من شأنها أن تساعد على تقييم أداء المؤسسة.

و يمكن أن يوعز التغير في المعدل الفعلي مقارنة بالمعدلات الأخرى إلى:[2]

---

* المعدل الفعلي للضريبة على الأرباح = عبء الضريبة الأرباح الواجب الدفع / النتيجة المحاسبية قبل الضريبة على الأرباح

[1] Kurt N. Schacht , Gerald I. White ; comment on the IASB Exposure Draft Income Tax; CFA Institute ; 13 August 2009 ;P : 03.

[2] Idem ;P : 05.

- اختلاف المعدل النظري للضريبة المفروض من قبل مختلف التشريعات الجبائية،
- طبيعة الامتيازات الجبائية الممنوحة من قبل بعض البلدان،
- طبيعة و حجم الفروقات الدائمة ،
- وتيرة التغير في المعدل النظري على مستوى نفس البلد.

المطلب الثالث: المبادئ المحاسبية: الدعامة الأساسية لنظام الضريبة المؤجلة

يهدف أي نظام محاسبي أساسا إلى عرض قوائم مالية تعكس بشفافية الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة، و احترام المبادئ المحاسبية في إعداد هاته القوائم المالية من شأنه تعزيز بلوغ هذا الهدف الذي يصبو إليه النظام المحاسبي للمؤسسة ، و بالتالي فإن كل حسابات القوائم المالية معنية بضرورة خضوعها لهذه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بما في ذلك الحسابات المرتبطة بمتغير الضريبة على الأرباح.

و عليه سوف نحاول فيما يأتي عرض العلاقة بين أهم المبادئ المحاسبية و التقييد المحاسبي للضريبة على الأرباح على ضوء النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية من خلال العناصر التالية:

- مبدأ استقلالية الدورات
- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية
- مبدأ ثبات طرق التقييم و عرض القوائم المالية
- مبدأ عدم المقاصة
- مبدأ الأهمية النسبية
- مبدأ استمرارية النشاط
- مبدأ الحيطة و الحذر
- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني

1.مبدأ استقلالية الدورات Spécialisation ou indépendance des exercices

يؤدي تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات دورية محاسبية متساوية ، لتوفير إمكانية إعداد القوائم المالية من أجل تقديم المعلومات اللازمة لمستعمليها. و يترتب على هذا مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية الذي ينص على" أن نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة تماما عن نتيجة الدورة السابقة لها و نتيجة الدورة اللاحقة لها"[1].

أي أنه استنادا لهذا المبدأ فإنه يتم التقييد المحاسبي فقط للأعباء و النواتج الناتجة من العمليات المنجزة خلال الدورة الجارية فقط .

و في هذا السياق ، فإن احترام المؤسسة لهذا المبدأ المحاسبي يحتم عليها ضرورة أن تعكس الضريبة على الأرباح العبء الحقيقي للدورة المحاسبية، و لا يتسنى لها هذا إلا بإدراج مفهوم الرائب المؤجلة على مستوى قوائمها المالية حتى تتسم

[1] Annexe 3 « Glossaire » ; Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 Juillet 2008 Fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes ; JO n° 19 du 25 Mars 2009 ; P : 72

بالمصداقية التي يحتاج إليها محللوا المعلومة المالية.

2.مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية Intangibilité du bilan d'ouverture

وفقا لهذا المبدأ، فإنه لا بد من تساوي أرصدة حسابات الميزانية الافتتاحية للدورة الجارية مع أرصدة الميزانية الختامية للدورة السابقة من دون إجراء أي تغيير أو تصحيح على أرصدة حسابات الميزانية الختامية، و عليه فإنه يتحتم على المؤسسة احترام هذا المبدأ الذي يفضي إلى القاعدة التي مفادها أن الأرصدة الافتتاحية لحسابات الضريبة على الأرباح (المستحقة و المؤجلة) للدورة الجارية (**ن**) لا بد أن تتساوى مع الأرصدة الختامية لحسابات الضريبة على الأرباح (المستحقة و المؤجلة) للدورة (**ن –1**) .

و في هذا الإطار، فإن تقيد المؤسسة بهذا المبدأ يحتم عليها ضرورة التقييد المحاسبي لكل التغيرات أو التصحيحات التي تطرأ على الضريبة على الأرباح ،سواء على مستوى القيمة أو على مستوى المعدل المطبق، أثناء الدورة التي ظهرت خلالها هذه التغيرات أوالتصحيحات وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي، أي من دون إجراء تغييرات أو تصحيحات مباشرة على مستوى الأرصدة الافتتاحية للدورة الجارية.

3.مبدأ ثبات طرق التقييم و عرض القوائم المالية la permanence des méthodes d'évaluation et de présentation

وفقا لهذا المبدأ فإنه ينبغي على المؤسسة التقيد بنفس الخيارات فيما يتعلق بتطبيق طرق التقييم ، التسجيل و العرض المحاسبي لحسابات الضريبة على الأرباح (الضريبة المستحقة و الضرائب المؤجلة) على مستوى قوائمها المالية لمختلف الدورات المحاسبية، هذا ما سيسمح لها بالقيام بمقارنات عقلانية عبر الزمان و المكان .

غير أن احترام مبدأ الثبات لا يعني بأن المؤسسة ليس بإمكانها تغيير طريقة التقييم، التسجيل أو العرض المحاسبي إذا كانت ترى بأن هناك تبريرا مقنعا في كون الطريقة الجديدة أفضل من الطريقة السابقة من ناحية تحسين جودة المعلومة المرتبطة بالضريبة على الأرباح.

4.مبدأ عدم المقاصة Principe de non compensation

بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 " فإنه لا يمكن إجراء المقاصة بين عناصر الأصول و الخصوم على مستوى الميزانية أوعناصر النواتج و الأعباء على مستوى جدول حسابات النتائج إلا في حالة ما إذا كانت المقاصة مفروضة أو مسموح بها من طرف معيار محاسبي دولي آخر "[1]

و على هذا الأساس ، فإنه لا بد من تقييم ، تسجيل و عرض عناصر الأصول و الخصوم بصفة منفصلة عن بعضها البعض ،وفي حسابات ملائمة من حيث التسمية و التصنيف بدون أية مقاصة فيما بينها.

و كنتيجة لهذا المبدأ ،فإن المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يحظر على المؤسسة إجراء المقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة والخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة، إلا في حالات جد محددة و وفق شروط معينة.[2]

و يعتبر احترام هذا المبدأ جد مهما في عرض حسابات الضريبة على الأرباح، حيث أنه يمكن قارئ القوائم المالية من التمييز بين الضريبة الواجبة الدفع للإدارة الجبائية، و الحصول على رؤية واضحة بشأن أصول و خصوم الضرائب المؤجلة الناتجة من التأثيرات الجبائية.

---

[1] Norme Comptable Internationale : IAS 1 « Présentation des états Financiers » ; Paragraphes 33-37

[2] IAS 12 « Impôts sur le résultat » ; Op-Cit ; Paragraphe 11.

5.مبدأ الأهمية النسبية Principe d'importance relative

تم تثمين هذا المبدأ من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية من خلال الإطار المفاهيمي الذي ينص على أن "دقة المعلومة تتأثر من خلال طبيعتها و تبعا لأهميتها"[1].

و بموجب هذا المبدأ فإن:[2]

- القوائم المالية ملزمة بعرض كل معلومة ذات دلالة، من شأنها أن تؤثر على أحكام قارئي المعلومة المرتبطة بالمؤسسة،
- المبالغ غير الجوهرية يمكن تجميعها مع مبالغ أخرى متناسبة من حيث الطبيعة أو الوظيفة .

و في هذا السياق، فإنه يتوجب على المؤسسة تحديد ما يسمى بعتبة الدلالة (Seuil de signification) الذي يسمح لها بالمقارنة بين مزايا و أهمية المعلومة حول الضريبة على الأرباح و مابين مدة و تكلفة الحصول عليها. و هكذا فإن العناصر الضئيلة القيمة أو الأهمية لا ينبغي أن تستغرق كثيرا من الوقت و الجهد.

و من الناحية الميدانية، فإن المؤسسات تلجأ إلى هذه العتبة لتفادي تضييع الوقت و الجهد في البحث عن ضرائب جبائية ليست ذات دلالة و ليس لها تأثير فعلي على قرارات مستعملي القوائم المالية.

6.مبدأ استمرارية النشاط Principe de continuité d'exploitation

هذه الفرضية مبنية على أن المؤسسة إنما تنشأ بقصد الاستمرار أو البقاء على الأقل خلال فترة طويلة من الزمن ، وذلك لتحقيق الأهداف التي تمارسها المؤسسة من أجلها نشاطها ، كما أن حالات التصفية هي حالات عارضة أو استثنائية[3].

و بموجب هذه الفرضية ، فإن "إعداد القوائم المالية يتم بناء على أن المؤسسة مستمرة في استغلالها، و ستبقى ناشطة في المستقبل المنظور ، و عليه فإنه يفترض بأنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة لإيقاف نشاطاتها، أو تخفيض حجم نشاطاتها بشكل ملحوظ، و إذا وجدت هذه النية أو الحاجة ، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف، وفي هذه الحالة يجب الإشارة إلى الأساس المستخدم."[4]

و في هذا الإطار، فإن عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها يحتم عليها عدم المقدرة على التقييد المحاسبي للضرائب المؤجلة سواء في جانب الأصول أو في جانب الخصوم، لأنه ليس باستطاعة المؤسسة بأن تكون في مستوى التقيد بهذه التأثيرات الجبائية مستقبلا نظرا لكون نشاطها غير قابل لاستمرا في المستقبل القريب.

غير أن تقييم مدى مقدرة المؤسسة على استمرار نشاطها من عدمه يعد أمرا محرجا بالنسبة للمسؤولين على إعداد القوائم المالية للمؤسسة، و قد حاول الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين إصدار توصية تضم بعض العوامل و المؤشرات الدالة على

---

[1] Robert Obert ; Comptabilité approfondie et révision ; 6ème édition ; Dunod ; Paris ; 2005 ;P :40

[2] Art 11 ; Décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier ; JO n° 27 du 28 Mai 2008 ; P :09

[3] Azzouani Nacer, Oualikene Abderrahmane ; Interdépendance et implications entre les nouvelles règles comptables et les règles fiscales ; Réformes Economiques et intégrations en Economie Mondiale ; n°14-2013 ;ESC ;Alger ;2013 ;P :19-20.

[4] Ralph Tiffin ; The complete guide to International Financial Reporting Standars ; 3rd Edtion ; Thorogood Publishing ;London ; 2010 ;P : 35-36.

عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها: [1]

- وضعية مالية صافية سالبة، أو رأس مال عامل سالب،
- ثقل عاتق المؤسسة بالقروض القصيرة الأجل لتمويل بعض الاستثمارات التي مدة انجازها طويلة نوعا ما،
- عدم ظهور إمكانية تحديد مدة القروض من قبل المؤسسة،
- عدم المقدرة على تسديد مستحقات أصحاب الحقوق (les créanciers) عند الآجال المحددة،
- عدم إمكانية المؤسسة الحصول على تمويل ، مثلا لإطلاق منتوج جديد أو إنجاز استثمارات تتسم بالضرورة.
- وقوع المؤسسة تحت طائلة التابعة القضائية التي من شأنها التأثير على استمرا نشاطها، أو تعرضها لنزاع اجتماعي خطير...الخ

7.مبدأ الحيطة و الحذر Principe de prudence

ينص هذا المبدأ على "الأخذ بعين الاعتبار لمستوى معقول من الحذر في ممارسة الأحكام الضرورية لتحضير التنبؤات في ظروف تعتريها حالات عدم التأكد، بحيث لا تكون الأصول أو النواتج مقيمة بصفة مبالغ فيها ، ولا تكون الخصوم أو الأعباء مقيمة بصورة مبخوسة "[2].

أي يتم أخذ الخسارة أو العبء في الحسبان، أثناء التسجيل المحاسبي ، منذ ظهورها بينما يجب أن يتحقق الإيراد فعليا من أجل تقييده محاسبيا.

و استنادا لهذا المبدأ فإن الفروقات الزمنية الناتجة من التأثيرات الجبائية التي تفضي إلى وضعيات جبائية مؤجلة دائنة و جب تسجيلها على مستوى الميزانية المحاسبية في جانب الخصوم، الأمر الذي يتمخض عنه خصوم جبائية مؤجلة.

و تجدر الإشارة إلى أن هذا المبدأ لا يطبق بمفرده من دون الأخذ بعين الاعتبار لمبادئ أخرى، فمثلا إقصاء المبادئ الأخرى و الاعتماد على هذا المبدأ فقط يؤدي إلى عدم تسجيل أصول الضرائب المؤجلة نتيجة عدم تطبيق مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية، الأمر الذي يؤثر سلبيا على مصداقية المعلومة التي تحتويها القوائم المالية للمؤسسة.

8.مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني Principe de prééminence du fond sur la forme

ينص هذا المبدأ على "ضرورة التسجيل و العرض المحاسبي للمعلومة وفقا لما يقتضيه واقعها الاقتصادي الفعلي و ليس على أساس ما يقتضيه الشكل القانوني للمعلومة"[3].

و بإسقاط هذا المبدأ على التقييد المحاسبي للضريبة على الأرباح، فإن المؤسسة تجد نفسها ملزمة بعدم التقيد بالشكل القانوني للضريبة على الأرباح الواجبة الدفع للإدارة الجبائية، لأنه من الناحية الاقتصادية لا تمثل هذه الضريبة المسددة سوى تدفقا نقديا لفائدة الإدارة الجبائية، و لا يمكن الاعتماد عليه وحده لتقييم آداء المؤسسة خلال الدورة المحاسبية المعنية، لأنه لا يمثل العب الضريبي الفعلي لجميع العمليات التي ساهمت في النتيجة المحاسبية للمؤسسة، و انطلاقا من هذا الواقع الاقتصادي فإنه ينبغي على المؤسسة أن تسعى لتسجيل العبء الفعلي للدورة عن طريق تبني طريقة الضرائب المؤجلة التي تسمح للمؤسسة بتوفير المصداقية المطلوبة على مستوى القوائم المالية من جهة، و إبراز الضريبة الواجبة الأداء إلى الإدارة الجبائية من ناحية أخرى.

---

[1] Robert Obert ; Op-Cit ;P : 34

[2] Art 14; Décret exécutif n° 08-156; P :10

[3] Robert Obert ; Op-Cit ;P : 41

المبحث الثالث: تقييم وعرض الضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية

بعد التطرق إلى مفهوم الضريبة المؤجلة، وبيان أهمية أخذها بعين الاعتبار على مستوى القوائم المالية للمؤسسة و التطرق لأهم المقاربات ذات الصلة بالتقييد المحاسبي لهذه الضريبة، سوف نعكف من خلال هذا المبحث إلى التعريج على الجانب التقني لموضوع الضريبة المؤجلة و هذا بالاستناد إلى ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS 12، الذي يعرف عبء الضريبة على الأرباح على أنه إجمالي المبلغ المتعلق بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة ، و الذي يتم أخذه بعين الاعتبار في تحديد النتيجة المحاسبية الصافية للدورة المحاسبية.

و بناء على هذا التعريف لعبء الضريبة على الأرباح الخاصة بالدورة، فإنه يمكن استنتاج بأن عبء الضريبة على الأرباح يتركب من عنصرين أساسيين هما :

- الضريبة الجارية (Impôt exigible): التي تتمثل في الضريبة على الأرباح التي تجب على المؤسسة تسديدها للإدارة الجبائية، و يتم تقييمها عن طريق تطبيق معدل الضريبة الساري المفعول على النتيجة الجبائية للمؤسسة، هاته الأخيرة يتم تحديدها انطلاقا من النتيجة المحاسبية التي تخضع لبعض التعديلات على مستوى الأعباء و النواتج وفقا لما ينص عليه التشريع الجبائي المطبق في المحيط الاقتصادي الذي تنشط في المؤسسة. و بالتالي فتقييم هذه الضريبة يعتمد أساسا على التشريع الجبائي الذي يختلف من بلد لآخر.

- الضريبة المؤجلة (Impôt différé): و التي سبق و أن عرفناها بأنها تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع(payable) أو الواجبة الاسترداد (recouvrable) خلال الدورات اللاحقة.

و في هذا الإطار، فإننا سوف نتطرق في هذا المبحث فقط إلى المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة باعتبارها الحجر الزاوية للتسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح على ضوء معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى إلقاء الضوء على أهم الاختلافات الجوهرية بين معايير المحاسبة الدولية من جهة، و النظامين المحاسبيين الفرنسي و الأمريكي من جهة أخرى، و هذا من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: آلية المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية

المطلب الثاني: عرض الضريبة على الأرباح في القوائم المالية

المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة: مقارنة بين النظام المحاسبي الفرنسي، الأمريكي و معايير المحاسبة الدولية

المطلب الأول: آلية المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية

سوف نسعى من خلال هذا المطلب إلى إلقاء الضوء على آلية المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة وفقا لما تقتضيه معايير المحاسبة الدولية، وخصوصا المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضريبة على الأرباح"، و هذا من خلال عرض أبرز الخطوات الأساسية التي ينبغي انتهاجها للوصول إلى التقييد المحاسبي الصحيح لعبء الضريبة على الأرباح، حتى يتسنى للقوائم المالية المعروضة الرقي إلى المستوى الذي يسمح لها بتقديم معلومة ضريبية تتسم بالشفافية و تسمح لمستعمليها باتخاذ قراراتهم الاقتصادية ، و يمكن تلخيص هذه الخطوات في النقاط الموالية:

1) تحديد الأساس المحاسبي للأصول و الخصوم (الالتزامات) .
2) تحديد الأساس الضريبي للأصول و الخصوم (الالتزامات).
3) حساب و تصنيف الفروقات بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي.
4) حساب الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة و التخفيضات الضريبية غير المستخدمة.
5) الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة.
6) تقييم الضريبة المؤجلة.
7) التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة.

1. تحديد الأساس المحاسبي للأصول و الخصوم (الالتزامات)

يتمثل الأساس المحاسبي للأصل أو الخصم (الالتزام) في" القيمة المحاسبية الحالية لهذا الأصل أو الالتزام المدرجة على مستوى الميزانية المحاسبية للمؤسسة "[1].

و عرفت معايير المحاسبة الدولية القيمة المحاسبية على أنها "المبلغ الذي يسجل به الأصل على مستوى الميزانية المحاسبية بعد تخفيض كل من الاهتلاك المتراكم و خسائر القيمة المرتبطة بالأصل"[2].

و بالتالي فإنه يمكن القول بأن الأساس المحاسبي يتمثل في المبلغ المسند إلى أصول و خصوم (التزامات) المؤسسة لأغراض محاسبية بحتة.

و في هذا الإطار، فإنه يبدو جليا بأن هذه المرحلة لا تطرح أي إشكال، و إنما تستلزم فقط التأكد من أن المبالغ المدرجة على مستوى الميزانية المحاسبية هي مبالغ نهائية غير معرضة لتغيير جوهري في المستقبل القريب.

2. تحديد الأساس الضريبي للأصول و الخصوم (الالتزامات)

بصورة عامة، يتمثل الأساس الضريبي للأصول و الخصوم (الالتزامات) في"المبلغ الذي يتم إسناده لهذا الأصل أو الخصم (الالتزام) لأغراض ضريبية"[3].

---

[1] Grant Thornton ; Deferred tax – A Chief Financial Officer's guide to avoiding the pitfalls ; November 2009 ; P :07
[2] Norme Comptable Internationale n°16 « Immobilisations corporelles » ;§ 6 .
[3] Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 5 .

و على وجه الخصوص، فإن معايير المحاسبة الدولية قدمت تعريفا مفصلا خاصا بالأساس الضريبي للأصول و الأساس الضريبي للخصوم (الالتزامات) من جهة، كما تم الإشارة إلى الحالة الخاصة التي يكون فيها الأساس المحاسبي للأصل أو الخصم منعدما و كذا حالة الفروقات الدائمة من جهة أخرى:

1.2.الأساس الضريبي للأصول Base Fiscale des actifs

يعرف الأساس الضريبي للأصول على أنه " المبلغ القابل للاستقطاع (للخصم) لأغراض ضريبية مقابل أي منافع اقتصادية متأتية للمؤسسة تكون خاضعة للضريبة وذلك عندما يتم استرداد القيمة المحاسبية للأصول . و إذا لم تكن هذه المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة، فإن الأساس الضريبي للأصول يعادل حينئذ قيمتها المحاسبية"[1].

2.2.الأساس الضريبي للخصوم (الالتزامات) Base Fiscale des Passifs

يتمثل الأساس الضريبي للخصوم (الالتزامات) في "القيمة المحاسبية لهذا الالتزام مطروحا منها أي مبلغ يكون قابلاً للاستقطاع (للخصم) لأغراض ضريبية خلال الدورات المستقبلية.

و في حالة الإيرادات المستلمة مسبقا، فإن الأساس الضريبي للالتزام الناتج يتمثل في القيمة المحاسبية مطروحا منها أي مبلغ من الإيراد لن يكون خاضعا للضريبة خلال الدورات المستقبلية (اللاحقة)"[2].

3.2.حالة عناصر ذات أساس ضريبي و لكن من دون أساس محاسبي

في بعض الحالات قد لا يكون لبعض العمليات الاقتصادية انعكاس على مستوى الميزانية المحاسبية للمؤسسة، إما في جانب الأصول أو في جانب الخصوم (الالتزامات)، بل يكون انعكاسها مستوى حسابات جدول حسابات النتائج[3].

و بالتالي فإن القيمة المحاسبية لهذه العناصر تكون منعدمة في هذه الحالة ، أما فيما يتعلق بالأساس الجبائي، فإنه عبارة عن ذلك المبلغ القابل للاستقطاع (للخصم) أو الذي سيتم فرض دفعه من طرف الإدارة الجبائية للعمليات اللاحقة، فعلى سبيل المثال : بينما يتم الاعتراف بتكاليف البحث كعبء عند تحديد النتيجة المحاسبية وذلك خلال الفترة التي يتم تكبدها فيها من قبل المؤسسة، إلا أنه قد لا يسمح باعتبارها استقطاعات لدى تحديد النتيجة الجبائية حتى فترة لاحقة، و على هذا الأساس فإن الفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف البحث، وهو المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كاستقطاع في الفترات المستقبلية، والقيمة المحاسبية المنعدمة يمثل فرقا ضريبيا مؤقتا قابلا للاستقطاع وينتج عنه أصول ضريبية مؤجلة.[4]

4.2.حالة عناصر تمثل فروقات دائمة (مستمرة)

سبق لنا و أن أسلفنا بأن هاته الفروقات تنشأ في دورة معينة و لا تنعكس آثارها في دورة أو دورات لاحقة،كما أنها لا تؤدي إلى ظهور ضرائب مؤجلة.

---

[1] Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 7 .
[2] Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 8 .
[3] Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 59 .
[4] Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 9.

و في هذا الإطار فإن الأساس الضريبي لهاته العناصر يكون مساويا لقيمتها المحاسبية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم بروز أي فرق مؤقت.[1]

3. حساب و تصنيف الفروقات بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي

بعد تحديد الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي لعناصر الأصول و الخصوم التي تؤثر على النتيجة الجبائية للمؤسسة، تأتي مرحلة حساب الفرق بين القيمة المحاسبية و القيمة الضريبية للأصل أو الخصم (الالتزام) و استنتاج نوع الفرق الناتج .

حيث يمكن تصنيف الفروقات التي تنتج من حساب الفرق بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي إلى :[2]

فروقات زمنية خاضعة للضريبة Différences temporelles imposables

وهي الفروقات الزمنية التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية وذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم. و يفضي هذا النوع من الفروقات إلى ظهور **خصوم ضريبية مؤجلة**.

فروقات زمنية قابلة للخصم (للاقتطاع) Différences temporelles déductibles

وهي الفروقات الزمنية التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية وذلك عند القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم. و يفضي هذا النوع من الفروقات إلى ظهور **أصول ضريبية مؤجلة**.

و يمكن إحصاء أهم الحالات التي تنجم عنها وضعيات ضريبية خاضعة للضريبة أو قابلة للاقتطاع من خلال الجداول التالية:

أ.حالة عناصر الميزانية المحاسبية

أ.1.عناصر الأصول

الجدول رقم (11): طبيعة الفرق المؤقت و الضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي و الضريبي – عناصر الأصول –

(الأساس المحاسبي – الأساس الضريبي)	نوع الفرق المؤقت	نوع الضريبة المؤجلة
الأساس المحاسبي > الأساس الضريبي	فرق مؤقت خاضع للضريبة	خصم ضريبي مؤجل
الأساس المحاسبي < الأساس الضريبي	فرق مؤقت قابل للخصم (الاقتطاع)	أصل ضريبي مؤجل
الأساس المحاسبي = الأساس الضريبي	عدم وجود أي فرق مؤقت	عدم وجود أي ضريبة مؤجلة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة

[1] Abbas Ali Mirza, Magnus Orrel,l Graham J. Holt ; Op-Cit; P :78 .

[2] Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 5.

أ.2.عناصر الخصوم

الجدول رقم (12): طبيعة الفرق المؤقت و الضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي و الضريبي – عناصر الخصوم –

(الأساس المحاسبي – الأساس الضريبي)	نوع الفرق المؤقت	نوع الضريبة المؤجلة
الأساس المحاسبي > الأساس الضريبي	فرق مؤقت قابل للخصم (الاقتطاع)	أصل ضريبي مؤجل
الأساس المحاسبي < الأساس الضريبي	فرق مؤقت خاضع للضريبة	خصم ضريبي مؤجل
الأساس المحاسبي = الأساس الضريبي	عدم وجود أي فرق مؤقت	عدم وجود أي ضريبة مؤجلة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة

ب . حالة عناصر جدول حسابات النتائج

ب.1.عناصر الأعباء

الجدول رقم (13): طبيعة الفرق المؤقت و الضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي و الضريبي – عناصر الأعباء –

(الأساس المحاسبي – الأساس الضريبي)	نوع الفرق المؤقت	نوع الضريبة المؤجلة
أعباء مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية و لكن قابلة للخصم جبائيا خلال الدورات اللاحقة	فرق مؤقت قابل للخصم (الاقتطاع)	أصل ضريبي مؤجل
أعباء غير مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية و لكن قابلة للخصم جبائيا خلال الدورة الجارية	فرق مؤقت خاضع للضريبة	خصم ضريبي مؤجل
أعباء مقيدة محاسبيا و قابلة للخصم جبائيا خلال الدورة الجارية	عدم وجود أي فرق مؤقت	عدم وجود أي ضريبة مؤجلة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة

ب.2.عناصر النواتج

الجدول رقم (14): طبيعة الفرق المؤقت و الضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي و الضريبي – عناصر النواتج –

وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي	نوع الفرق المؤقت	نوع الضريبة المؤجلة
نواتج مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية و لكن خاضعة للضريبة خلال الدورات اللاحقة	فرق مؤقت خاضع للضريبة	خصم ضريبي مؤجل
نواتج غير مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية و لكن خاضعة للضريبة خلال الدورة الجارية	فرق مؤقت قابل للخصم (الاقتطاع)	أصل ضريبي مؤجل
نواتج مقيدة محاسبيا و خاضعة للضريبة خلال الدورة الجارية	عدم وجود أي فرق مؤقت	عدم وجود أي ضريبة مؤجلة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة

4. حساب الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة و التخفيضات الضريبية غير المستخدمة

1.4. الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة: Les pertes fiscales non utilisées

نتكلم عن العجز أو الخسارة الضريبية في حالة ما إذا كانت إشارة النتيجة الجبائية ،التي تحسب عن طريق إدراج بعض التعديلات على النتيجة المحاسبية ،و الخاصة بإضافة بعض الأعباء غير القابلة للخصم و تخفيض بعض النواتج غير الخاضعة للضريبة وهذا وفقا لنصوص التشريع الجبائي، سالبة و هذا ما يعفي المؤسسة من تسديد الضريبة على الأرباح.
و يتم تسيير هذه الخسارة الجبائية عبر طريقتين هما:

أ. طريقة الترحيل إلى الخلف : la méthode du report en arrière / loss carryback

هذه الطريقة هي طريقة أجلو سكسونية، و تستعمل لمعالجة العجز الذي تتكبده المؤسسة في دورة ما ،و يمكن اختصار الخصائص المميزة لها في النقاط التالية :[1]

- يتم تحميل عجز الدورة المعنية على أساس الربح الجبائي غير الموزع للدورات الثلاثة السابقة ، وهذا بخصم العجز من أقدم دورة ، و في حالة عدم كفاية الدورات السابقة (عادة ثلاث سنوات) للامتصاص العجز المسجل ، يتم تحميل الفرق على الربح الجبائي للدورات المقبلة.
- يؤدي تحميل العجز على الدورات السابقة إلى ظهور ما يسمى بالحق الجبائي (une créance fiscale) و الذي تستفيد منه المؤسسة ، و يعتبر كدين يقع على عاتق إدارة الجباية ، وهذا باعتبار المؤسسة دفعت أكثر ما عليها من ضرائب ، ويساوي هذا الحق إلى نتيجة ضرب مبلغ العجز المغطى بأرباح الدورات السابقة في المعدل العادي للضريبة على الأرباح .
- يتم استرجاع هذا الحق خلال الدورات التي تلي سنة تسجيل العجز (عادة خمس سنوات) ، و هذا باستعماله في تسديد الضريبة على الأرباح لهذه الدورات ، وفي حالة انقضاء أجل الدورات المعنية بالاستفادة من هذه الميزة وعدم الاستفادة كليا من هذا الحق ، يتم تسديد الفرق من طرف إدارة الجباية لصالح المؤسسة.

ب. طريقة الترحيل إلى الأمام : la méthode du report en avant / loss carryforward

حيث أنه في حالة تسجيل خسارة ضريبية في دورة معينة فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في الدورة الموالية و يخفض من الربح الجبائي المحقق خلال نفس الدورة ، و إذا كان هذا الربح غير كاف لامتصاص كل الخسارة الضريبية فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى الدورات الموالية، غير أن الدورات التي تستفيد من هذه الميزة عادة ما تكون لمدة محدودة، فمثلا في الجزائر يقدر الحد الأقصى لترحيل الخسارة الضريبية بأربع سنوات .

و بناء على ما سبق:

- فإنه في حالة اختيار المؤسسة لطريقة الترحيل إلى الخلف، فإن" الميزة (avantage) ذات الصلة بالخسارة الضريبية لا بد أن تسجل كحق في جانب الأصول لتغطية الضريبة الجارية للدورة أو الدورات السابقة"[2]، و بعبارة أخرى، فإنه يحظر

[1] Morel Gervais ; Fiscalité des entreprises ; 12ème édition ; revue banque édition ; Paris, 2005 ; p: 255-256
[2] Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 13.

على المؤسسة في هذه الوضعية الاعتراف محاسبيا بأصل ضريبي مؤجل، و تكتفي فقط بالتقييد المحاسبي لحقها الضريبي اتجاه الإدارة الجبائية.

- أما في حالة لجوء المؤسسة إلى طريقة الترحيل إلى الأمام ، فإن معايير المحاسبة الدولية تنص على أنه " يجب الاعتراف محاسبيا بأصل ضريبي مؤجل يعادل الجزء من الخسارة الضريبية المرحلة إلى الأمام إذا كان من الممكن جدا توفر فروقات زمنية خاضعة للضريبة ،أو أدلة مقنعة أخرى بأنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لتحميل الخسائر الضريبية غير المستخدمة"[1].

و جدير بالتنويه بأنه من بين المعايير التي يستند إليها لمراعاة مدى إمكانية تحقيق المؤسسة في المستقبل لربح خاضع للضريبة يمكن ذكر ما يلي:[2]

- تحوز المؤسسة على فروقات زمنية خاضعة للضريبة كافية اتجاه نفس السلطة الجبائية و المؤسسة الخاضعة، و التي سينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة يمكن أن تخفض منها الخصومات أو الخسائر الضريبية غير المستعملة قبل انقضاء أجلها،
- من الممكن جد أن تحقق المؤسسة أرباحا خاضعة للضريبة قبل انقضاء أجل استخدام الخصومات أو الخسائر الضريبية،
- الخسائر الضريبية غير المستخدمة كان مصدرها أسبابا محددة من غير المتوقع أن تتكرر،
- الفرص (opportunités) المرتبطة بالتسيير الجبائي للمؤسسة متوفرة و ستمكن من تحقيق ربح خاضع للضريبة خلال الدورات التي سوف تستخدم فيها الخسائر الضريبية أو الخصومات غير المستخدمة.

2.4. الفروقات الناتجة من الخصومات (التخفيضات) الضريبية غير المستخدمة: Les crédits d'impôts non utilisés

يخضع الاعتراف المحاسبي بالأصول الضريبية المؤجلة التي يكون مصدرها الخصومات (التخفيضات) الضريبية إلى نفس الشروط التي يجب أن تتوفر في الاعتراف المحاسبي بالأصول الضريبية الناشئة من الترحيل إلى الأمام للخسائر الضريبية، أي:

- توفر فروقات زمنية خاضعة للضريبة،
- أو،توفر أدلة مقنعة أخرى بأنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لتحميل هذه الخصومات الضريبية غير المستخدمة.

5. الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة

يتم في هذه المرحلة التمييز بين الفروقات الضريبية التي تستجيب لشروط التقييد المحاسبي و بين تلك التي يكتفى بالإشارة إليها على مستوى الملاحق كمعلومة تكميلية، حيث انه وفقا لمعايير المحاسبة الدولية لا يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة كأصول أو خصوم على مستوى الميزانية المحاسبية إلا في ظل شروط محددة ، و هنا يمكن التمييز بين نوعين من الضرائب المؤجلة هما :أصول الضرائب المؤجلة و خصوم الضرائب المؤجلة.

---

[1] Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 34-35.
[2] Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 36.

1.5. الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة

تتمثل الأصول الضريبية المؤجلة في "مبالغ الضرائب على الأرباح المتوقع استردادها في الفترات المقبلة و ذلك نتيجة لـ:

- الفروقات الزمنية القابلة للخصم (للاقتطاع)،
- الترحيل إلى الأمام للخسائر الضريبية غير المستخدمة،
- الترحيل إلى الأمام للخصومات (التخفيضات) الضريبية غير المستخدمة."[1]

حيث أنه ينشأ عن التسجيل المحاسبي للأصل الضريبي المؤجل زيادة في عبء الضريبة على الأرباح للدورة الجارية و انخفاض في الضريبة الواجبة الأداء إلى الإدارة الجبائية خلال الدورة أو الدورات اللاحقة.

و يمكن تلخيص الحالات التي نكون بصددها أمام أصل ضريبي مؤجل فيما يلي:

- الأساس المحاسبي للأصل أقل من الأساس الضريبي للأصل.
- الأساس المحاسبي للخصم أكبر من الأساس الضريبي للخصم.
- أعباء مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية و لكن قابلة للخصم جبائيا خلال الدورات اللاحقة.
- نواتج غير مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية و لكن خاضعة للضريبة خلال الدورة الجارية.

و من ناحية التقييد المحاسبي، فإن الضريبة المؤجلة القابلة للاقتطاع لا يعترف بها على مستوى أصول الميزانية المحاسبية للمؤسسة إلا في ظل الاستجابة للشرط الذي يقضي بأنه " من المحتمل جدا توفر ربح خاضع للضريبة لطرح الفروقات الزمنية القابلة للخصم منه ".[2]

و من وجهة نظر معايير المحاسبة الدولية، فإنه يمكن التكلم عن توفر ربح خاضع للضريبة عندما تكون هناك" فروقات زمنية خاضعة كافية تعود لنفس السلطة الضريبية و تنتمي لنفس المؤسسة الخاضعة للضريبة و التي من المتوقع أن تنعكس:

- خلال نفس الدورة التي يتوقع فيها انعكاس الفروقات الزمنية القابلة للخصم،
- خلال نفس الدورات التي يمكن فيها ترحيل الخسائر الضريبية بأثر رجعي (إلى الخلف) أو مستقبلي (إلى الأمام).

و إذا لم تكن هذه الفروقات الزمنية الخاضعة كافية لامتصاص الفروقات الزمنية القابلة للاقتطاع، فإنه يجب على المؤسسة التحقق من توفر ربح خاضع للضريبة في المستقبل يمكنها من الاستفادة من الفروقات الزمنية القابلة للخصم. "[3]

و عليه فإن ميزة انعكاس الفروقات الزمنية القابلة للاقتطاع التي ينجم عنها تخفيضات في تحديد الأرباح الضريبية لفترات مستقبلية، و منه تخفيضات في التدفقات النقدية الضريبية سوف لن تتسنى للمؤسسة إلا إذا اكتسبت أرباحا ضريبية كافية للامتصاص الفروقات القابلة للخصم.

2.5. الاعتراف بالخصوم الضريبية المؤجلة

تتمثل الخصوم الضريبية المؤجلة في " مبالغ الضرائب على الأرباح الواجبة الدفع خلال الدورات المستقبلية ، و ذلك نتيجة

---

[1] Robert Obert ; Pratique des normes IAS/ IFRS : Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP ; 2ème édition ; Dunod ; Paris ;2005 ; P :397.

[2] Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Op-cit ; P : 121 .

[3] Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 28 & 29.

للفروقات الزمنية الخاضعة للضريبة ."[1]

حيث أنه ينشأ عن التسجيل المحاسبي للخصم (الالتزام) الضريبي المؤجل انخفاض في عبء الضريبة على الأرباح للدورة الجارية و زيادة في الضريبة الواجبة الأداء إلى الإدارة الجبائية خلال الدورة أو الدورات اللاحقة.

و في هذا الإطار فإنه يجب، طبقا لما تقتضيه معايير المحاسبة الدولية، التقييد المحاسبي للخصم (الالتزام) الضريبي المؤجل بالنسبة لكل الفروق الزمنية الخاضعة للضريبة، حيث أنها تمثل ديونا ضريبية مستقبلية.

و يمكن تلخيص الحالات التي نكون بصددها أمام خصم ضريبي مؤجل فيما يلي:

- الأساس المحاسبي للأصل أكبر الأساس الضريبي للأصل.
- الأساس المحاسبي للخصم أقل الأساس الضريبي للخصم.
- أعباء غير مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية و لكن قابلة للخصم جبائيا خلال الدورة الجارية.
- نواتج مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية و لكن خاضعة للضريبة خلال الدورات اللاحقة.

3.5. الاستثناءات الخاصة بالاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة

يحظر المعيار المحاسبي الدولي رقم 12" الضرائب على الأرباح" على المؤسسة الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة،سواء على مستوى أصول أو خصوم الميزانية المحاسبية للمؤسسة، و يتعلق الأمر بالحالات التالية:

- فارق الاقتناء (الشهرة)،
- الاعتراف الأولي بالأصل أو الخصم (التزام)،
- الاستثمارات في الشركات التابعة، الفروع، الشركات الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة.

1.3.5.فارق الاقتناء (الشهرة) : Goodwill / Badwill

تمثل الشهرة قيمة الزيادة (النقصان) في تكلفة الشراء عن حصة المشتري من القيم العادلة للأصول و الخصوم المحددة المقتناة.

لا تسمح معايير المحاسبة الدولية بالاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة (أصول أو خصوم) ذات الصلة بفارق الاقتناء عندما يكون إطفاؤه غير قابل للخصم من الناحية الجبائية، و هذا لأنه يعتبر بمثابة قيمة متبقية (valeur résiduelle)،كما أن الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة (أصول أو خصوم) يؤدي إلى زيادة القيمة المحاسبية لفارق الاقتناء (الموجب أو السالب).[2]

2.3.5.الاعتراف الأولي بالأصل أو الخصم (التزام) Reconnaissance initiale d'un actif ou d'un passif

قد ينشأ فرق مؤقت لدى الاعتراف المحاسبي الأولي لبعض عناصر أصول أو خصوم الميزانية المحاسبية للمؤسسة التي يمكن أن لا تكون قابلة للخصم أو خاضعة للضريبة بشكل جزئي أو كلي و هذا لأغراض ضريبية بحتة، كأن يكون جزء من تكلفة الأصل أو جميعها غير قابلة للخصم للأغراض الضريبية.[3]

---

[1] C. Maillet-Baudrier et A. Le Manh ; Les normes comptables internationales IAS/IFRS ; 4ème édition ; Foucher ; Paris ; 2006 ;P :143.

[2] Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 32 & § 21.

[3] Abbas Ali Mirza, Magnus Orrel,l Graham J. Holt ; Op-Cit; P :81 .

إن طريقة التقييد المحاسبي لهذا الفرق المؤقت تعتمد على طبيعة المعاملة التي أدت إلى الاعتراف المحاسبي الأولي بالأصل (أو الخصم):

- في حالة اندماج الأعمال (regroupement d'entreprises) tفإن المؤسسة تعترف بأي خصم أو أصل ضريبي مؤجل مما يؤثر على قيمة الشهرة أو الشهرة السالبة [1]، غير أنه لا ينبغي تسجيل أي ضريبة مؤجلة يكون مصدرها الشهرة (فارق الاقتناء) في حد ذاتها.[2]

  و عليه، فإنه عندما يتم تعديل القيمة المحاسبية لأصل لتبلغ قيمتها العادلة (la juste valeur) و لكن يبقى الأساس الضريبي لنفس الأصل مساويا لتكلفته عند المالك السابق يظهر فرق مؤقت ضريبي وينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل. [3]

- في حالة تأثير المعاملة على الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة، فإن المؤسسة تعترف بأي أصل أو خصم ضريبي مؤجل، كما تعترف أيضا بالناتج من عبء أو إيراد ضريبي مؤجل على مستوى جدول حسابات النتائج.[4]

- إذا لم تكن المعاملة تمثل اندماجا للأعمال، ولا تؤثر على أي من الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة، فإن معايير المحاسبة الدولية تحظر على المؤسسة الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة. [5]

3.3.5.الاستثمارات في الشركات التابعة، الفروع، الشركات الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة

تنص معايير المحاسبة الدولية على أن الفروقات الزمنية ذات الصلة بالاستثمارات في الشركات التابعة، الفروع، الشركات الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة لا يمكن الاعتراف بها على مستوى القوائم المالية إلا بتوفر شروط محددة.

- **فبالنسبة للأصول الضريبية المؤجلة** الخاصة بالفروقات الزمنية القابلة للاستقطاع والمرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة ،الفروع ،الشركات الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة، فإن الاعتراف بها محاسبيا يقتضي توفر الشرطين التاليين معا:[6]
  - من المحتمل جدا أن يتم عكس الفرق المؤقت في المستقبل القريب،
  - من المحتمل جدا أن توفر الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن من الانتفاع بالفرق المؤقت.

- **أما فيما يخص الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة**، فإن الاعتراف بها محاسبيا يقتضي أيضا توفر الشرطين التاليين معا:[7]
  - أن تكون الشركة الأم، المستثمر أو صاحب المشروع قادرين على التحكم بتاريخ عكس الفروقات الزمنية

---

[1] Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 22.
[2] Idem ;§ 66.
[3] Idem ;§ 19.
[4] Idem ;§ 22.
[5] Idem ;§ 22.
[6] Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 44.
[7] Idem;§ 39

- من المحتمل جدا أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل القريب.

6. تقييم الضريبة المؤجلة

بعد تحديد الضرائب المؤجلة التي تستجيب لشروط الاعتراف بها محاسبيا كأصول أو خصوم ضريبية مؤجلة، تأتي مرحلة التقييم التي تقتضي اختيار المعدل المناسب و مراجعة قيم الضرائب المؤجلة المسجلة خلال الدورات السابقة سواء من ناحية المعدل المطبق أو نطاق قيمتها المعترف بها.

1.6.تطبيق معدل الضريبة المناسب

تنص معايير المحاسبة الدولية على "ضرورة تقييم الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة بالمبلغ الذي يتوقع أن يطبق على الدورة التي يتحقق فيها الأصل أو يتم فيها تسديد الالتزام، وهذا على أساس معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية التطبيق كما بتاريخ إقفال الميزانية المحاسبية ".[1]

و في حالة تطبيق معدلات ضريبة مختلفة على مستويات مختلفة للنتيجة الخاضعة للضريبة، فإنه يتم تقييم الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة بناء على متوسط المعدلات الذي يتوقع أن يطبق على الربح الخاضع (الخسارة الجبائية) للدورات التي من المتوقع أن تنعكس فيها الفروقات الزمنية. [2]

و في هذا الإطار، فإنه يجب أن يعكس تقييم الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة النتائج الضريبية التي ستترتب تبعا للأسلوب الذي تتوقع المؤسسة منه استرداد أو تسديد القيمة المحاسبية لأصولها و خصومها كما بتاريخ إقفال الميزانية المحاسبية.

2.6.إعادة النظر في القيمة المحاسبية للضريبة المؤجلة

يجب مراجعة القيمة المحاسبية للأصل الضريبي المؤجل عند تاريخ إقفال كل ميزانية محاسبية[3]، هذا ما يؤدي إلى :[4]

- إما تخفيض القيمة المحاسبية للأصل الضريبي إلى الحد الذي يكون عنده من غير المحتمل أن يتوفر فيه ربح خاضع للضريبة كاف للسماح بالانتفاع من استخدام الأصل الضريبي المؤجل بشكل جزئي أو كلي.
- إما زيادة القيمة المحاسبية للأصل الضريبي المؤجل عندما يكون من الممكن جدا زيادة الربح المستقبلي الخاضع للضريبة و الذي يسمح باسترداد الأصل الضريبي المؤجل.

و بصورة عامة فإنه يمكن أن تشهد القيمة المحاسبية للأصول الضريبية المؤجلة تغيرا على الرغم من عدم تغير مبلغ الفروقات الزمنية المرتبطة بها، و هذا بسبب: [5]

- التغير الحاصل في معدلات الضريبة أو قوانين الضريبة.
- إعادة تقدير قابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة،

---

[1] Idem ;§ 47
[2] Idem ;§ 49
[3] Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 56.
[4] Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Op-cit ; P : 124 .
[5] Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 60.

- التغير في الأسلوب المتوقع لاسترداد أصل ما.

3.6.خصم الضريبة المؤجلة

لا يسمح المعيار المحاسبي الدولي رقم 12" الضريبة على الأرباح" بخصم قيم الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة[1] ، لأن التحديد الدقيق للأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة على أساس مخصوم (une base actualisée) يتطلب جدولة مفصلة لتوقيت انعكاس كل اختلاف مؤقت، و في كثير من الحالات تكون هذه الجدولة مستحيلة أو معقدة جدا.[2]

7. التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة

طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، فإن الضريبة الجارية و الضريبة المؤجلة تدخلان في تكوين النتيجة الصافية للمؤسسة ، و يتم التقييد المحاسبي للضريبة المؤجلة من جهة على مستوى أصول أو خصوم الميزانية المحاسبية، و من جهة أخرى على مستوى جدول حسابات النتائج يقابلها في الجانب المدين (عندما يتعلق الأمر بعبء ضريبي) أو في الجانب الدائن (عندما يتعلق الأمر باقتصاد ضريبي)، و هذا تجسيدا لمبدأ القيد المزدوج.

غير أن هناك بعض الحالات التي لا يتم فيها تسجيل الضريبة المؤجلة على مستوى حسابات جدول حسابات النتائج و هي:

- إذا كان مصدر الضريبة عملية اندماج بطريقة التملك[3] (regroupement d'entreprises) حيث أن الأصول تقيم على أساس القيمة العادلة ، وعليه فإن القيمة المحاسبية للأصول سوف تكون أكبر من قيمتها الضريبية، مما يؤدي إلى نشوء خصم ضريبي مؤجل يسجل على مستوى حساب فارق الاقتناء طبق لمبدأ التماثل، و هذا بشرط أن يكون في إطفاء فارق الاهتلاك قابلا للخصم جبائيا[4]، و إلا فإن معايير المحاسبة الدولية تحظر التقييد المحاسبي للضريبة المؤجلة التي يكون مصدرها فارق اقتناء غير قابل للخصم جبائيا.

- إذا كان مصدر الضريبة، في نفس الفترة أو في فترة مختلفة، معاملة أو حدثا مقيدا محاسبيا مباشرة في الجانب الدائن أو المدين لحساب يتعلق بعنصر من عناصر حقوق الملكية (الأموال الخاصة).[5] و يمكن ذكر على سبيل المثال لا لا الحصر الحالات الآتية:
  - تغير القيمة المحاسبية نتيجة إعادة تقييم التثبيتات المادية،
  - تعديل الرصيد الافتتاحي للنتائج المحاسبية غير الموزعة نتيجة تغير الطرق المحاسبية مطبق بأثر رجعي أو تصحيح لخطا جوهري،
  - فروق الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لوحدة أجنبية.

---

[1] Sylvie Lépicier, Yann le Tallec ; Pratique des normes IFRS par la profession bancaire ; Revue Banque Edition, Paris ; 2005 ;P : 118.

[2] Abbas Ali Mirza, Magnus Orrel,l Graham J. Holt ; Op-Cit; P :83 .

[3] C. Maillet-Baudrier et A. Le Manh, op.cit, p:148.

[4] Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Op-Cit ; P :123 .

[5] Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 61.

المطلب الثاني: عرض الضريبة على الأرباح في القوائم المالية

يؤدي انتهاج طريقة الضريبة المؤجلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية إلى ظهور حسابات ضريبية على مستوى الميزانية المحاسبية و كذلك حسابات ضريبية على مستوى جدول حسابات النتائج. غير أن عرض هذه الحسابات الضريبية يخضع لشروط معينة منصوص عليها من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضريبة على الأرباح".

بحيث أنه بموجب هذا المعيار المحاسبي الدولي، فإن المؤسسة ملزمة بـ :[1]

- عرض حسابات الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية بصورة مستقلة و منفصلة على مستوى الميزانية،
- عرض حسابات الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة بصورة مستقلة و منفصلة على حسابات الأصول و الخصوم (الالتزامات) للضريبة الجارية.

و علاوة على هذا، فإن المؤسسة التي تقوم **بتصنيف** عناصر أصولها و خصومها إلى جارية و غير جارية، ملزمة أيضا بعدم إدراج الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة في الفئة الجارية (المتداولة).[2]

كما أنه لا يحق للمؤسسة إجراء **عملية المقاصة** بين الأصول و الالتزامات **الضريبية الجارية** إلا في حالة توفر الشرطين المواليين معا:[3]

- للمؤسسة حق قانوني قابل للتطبيق لإجراء المقاصة بين أصول و خصوم المبالغ الضريبية المسجلة محاسبيا،
- تنوي المؤسسة إما تسديد المبلغ الصافي للضريبة، أو تحقيق الأصل و تسديد الالتزام معا في نفس الوقت .

أما فيما يتعلق **بالمقاصة** بين حسابات الأصول و الخصوم **الضريبية المؤجلة**، فهي مشروطة بتلبية العنصرين الآتيين معا:[4]

- للمؤسسة حق قانوني قابل للتطبيق لإجراء المقاصة بين أصول و خصوم الضريبة المسجلة محاسبيا،
- الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة ذات صلة بالضرائب على الأرباح المفروضة من قبل نفس السلطة الجبائية
  - إما على نفس المؤسسة الخاضعة للضريبة،
  - أو على مؤسسات مختلفة خاضعة للضريبة والتي تنوي إما تسديد الخصوم و الأصول الضريبية المؤجلة على أساس المبلغ الصافي، أو أن تقوم بتحقيق الأصول وتسديد الخصوم في آن واحد في كل فترة مستقبلية يتوقع فيها تسديد أو استرداد مبالغ جوهرية للأصول أو الخصوم الضريبية المؤجلة.

و بالإضافة إلى تقديم التأثيرات الجبائية في صورة حسابات على مستوى الميزانية و جدول حسابات النتائج، فإن المعايير المحاسبية الدولية تلزم معدي القوائم المالية على ضرورة إدراج **معلومات تكميلية** في الملحق تخص:

---

[1] IAS 12 « Impôts sur le résultat » ; Op-Cit ; §69.
[2] IAS 12 « Impôts sur le résultat » ; Op-Cit ; §70.
[3] IAS 12 « Impôts sur le résultat » ; Op-Cit ; §71.
[4] IAS 12 « Impôts sur le résultat » ; Op-Cit ; §74.

- الحسابات الضريبية المدرجة على مستوى جدول حسابات النتائج .
- الحسابات الضريبية المدرجة على مستوى الميزانية المحاسبية.

- المعلومات التكميلية الخاصة بالحسابات الضريبية لجدول حسابات النتائج

ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المتعلق بالضريبة على الأرباح بأنه يجب الإفصاح عن كل عناصر عبء الضريبة على الأرباح بصورة منفصلة.

و تتمثل أبرز مكونات الضريبة على الأرباح حسب نفس المعيار في العناصر التالية:[1]

1. عبء الضريبة الجارية.
2. أية تعديلات تم تسجيلها محاسبيا بها خلال الدورة بخصوص الضريبة المستحقة للدورات السابقة.
3. مبلغ عبء الضريبة المؤجلة المتعلق بنشوء وانعكاس الفروقات الزمنية.
4. مبلغ عبء الضريبة المؤجلة المتعلق بالتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.
5. مبلغ المنفعة الناتجة من خسارة ضريبية ، حق ضريبي (crédit d'impôt) أو فروقات زمنية لم تسجل محاسبيا خلال الدورات السابقة ، و استخدمت خلال الدورة الجارية لتخفيض عبء الضريبة الجارية .
6. مبلغ المنفعة الناتجة من خسارة ضريبة ، حق ضريبي (crédit d'impôt) أو فروقات زمنية لم تسجل محاسبيا خلال الدورات السابقة ، و استخدمت خلال الدورة الجارية لتخفيض عبء الضريبة المؤجلة.
7. عبء الضريبة المؤجلة الناتج من تخفيض أو من استرجاع (reprise) تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل.
8. مبلغ عبء الضريبة المتعلق بالتغييرات في الطرق المحاسبية و الأخطاء الأساسية التي تدخل في تحديد النتيجة الصافية للدورة وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي رقم (8) "النتيجة الصافية للدورة، الأخطاء الأساسية والتغييرات في الطرق المحاسبية".

- المعلومات التكميلية الخاصة بالحسابات الضريبية للميزانية المحاسبية

يفرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضريبة على الأرباح" على المؤسسةً الإفصاح عما يلي وبصورة منفصلة:[2]

1. إجمالي الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة بالعناصر الدائنة أو المدينة ذات الصلة بالأموال الخاصة.
2. عبء الضريبة المتعلق بالعناصر غير العادية المعترف بها محاسبيا خلال الفترة.
3. إيضاح للعلاقة بين عبء الضريبة و النتيجة المحاسبية في شكل أحد أو كلا النموذجين التاليين:

- مطابقة رقمية بين عبء الضريبة و ناتج ضرب النتيجة المحاسبية بمعدل الضريبة المطبقة، مع الإفصاح أيضاً عن الأساس الذي تم بموجبه احتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبق،
- مطابقة رقمية ما بين متوسط معدل الضريبة الفعلي و معدل الضريبة المطبق، مع الإفصاح أيضاً عن الأساس الذي تم بموجبه احتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبق.

4. إيضاحً للتغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبق مقارنة مع الدورة المحاسبية الماضية.

---

[1] IAS 12 « Impôts sur le résultat » ; Op-Cit ; §79-80.
[2] IAS 12 « Impôts sur le résultat » ; Op-Cit ; §81-82.

5. مبلغ (وتاريخ الانتهاء، إن وجد) الفروقات الزمنية القابلة للاستقطاع (الخصم) والخسائر الضريبية غير المستعملة والخصومات (الحقوق) الضريبية غير المستعملة والتي لم يتم الاعتراف بأي أصل ضريبي مؤجل عنها في الميزانية.
6. المبلغ الإجمالي للفروقات الزمنية المرتبطة بالمساهمات في الشركات التابعة ، الفروع و المؤسسات الزميلة،و الحصص في المشاريع المشتركة والتي لم يتم الاعتراف بأية خصوم ضريبية مؤجلة عنها.
7. وفيما يتعلق بكل نوع من الفروقات الزمنية، وكل نوع من الخسائر الضريبية والحقوق الضريبية غير المستخدمة:
   - مبلغ الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة المعترف بها محاسبيا في الميزانية لكل دورة تم عرضها.
   - مبلغ العبء الضريبي المؤجل المعترف به محاسبيا في جدول حسابات النتائج، إذا لم يكن ذلك واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية ،
8. فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة (activités abandonnées) يجب الإفصاح عن عبء الضريبة المتعلق بـ:
   - الربح أو الخسارة الناتجة من عدم الاستمرار،
   - نتيجة الأنشطة العادية للعمليات غير المستمرة للدورة و كذا المبالغ المقابلة لكل دورة سابقة تم عرضها.
9. مبلغ النتائج الجبائية للأرباح المقترحة و المصرحة للمساهمين في المؤسسة قبل الإفصاح الرسمي عن القوائم المالية، و لكن غير معترف بها محاسبيا كالتزامات على مستوى القوائم المالية.
10. يجب على المؤسسة الإفصاح عن مبلغ الأصل الضريبي المؤجل و طبيعة الدليل المؤيد للاعتراف به محاسبيا، عندما:
   - يعتمد استخدام الأصل الضريبي المؤجل على الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة والتي تزيد عن الأرباح المستقبلية الناشئة من انعكاس الفروقات الزمنية المتواجدة والخاضعة للضريبة،
   - تكون المؤسسة قد تكبدت خسارة إما في الفترة الحالية أو الفترة السابقة في دوائر الاختصاص الضريبية التي يتعلق بها الأصل الضريبي المؤجل.

المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة: مقارنة بين النظام المحاسبي الفرنسي، الأمريكي و معايير المحاسبة الدولية

بعد التطرق خلال المطلبين السالفين إلى آلية المعالجة المحاسبية و عرض للضريبة على الأرباح على مستوى القوائم المالية للمؤسسة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، سوف نحاول من خلال هذا المطلب أن نسعى لإبراز الاختلافات الجوهرية بين النظام المحاسبي الفرنسي ، النظام المحاسبي الأمريكي و معايير المحاسبة الدولية بخصوص المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة.

1.المقارنة بين معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي الفرنسي

يفرق النظام المحاسبي الفرنسي بين الحسابات الفردية (les comptes individuels) و الحسابات المجمعة (les comptes consolidés)، حيث تخضع محاسبة الحسابات الفردية للقواعد و النصوص المنبثقة من المخطط المحاسبي العام (Plan

(Comptable Général –PCG-، في حين أن محاسبة الحسابات المجمعة تخضع للقواعد و النصوص المملاة من طرف القانون رقم 02-99.

و في هذا الإطار، فإنه على مستوى الحسابات الفردية، ينص المخطط المحاسبي العام الفرنسي على التقييد المحاسبي للضريبة الجارية في شكل عبء[1]، و الخصوم الضريبية المؤجلة فقط في صورة مؤونة[2].

أما على مستوى الحسابات المجمعة، فإن النظام المحاسبي الفرنسي يقر بالضريبة الجارية و الضرائب المؤجلة و فيما يلي أهم الاختلافات الجوهرية بين النظام المحاسبي الفرنسي و معايير المحاسبة الدولية (المعيار المحاسبي الدولي IAS 12).

1.1.تقييم الأرباح الخاضعة المستقبلية

تمنع معايير المحاسبة الدولية (المعيار رقم 12) "الأخذ بعين الاعتبار ، في سبيل تقييم الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة،للمبالغ الخاضعة الناتجة من الفروقات الزمنية القابلة للخصم (للاقتطاع) التي من المتوقع أن تنشأ أثناء الدورات اللاحقة ، لأن الأصل الضريبي المؤجل الناتج من هاته الفروقات يحتاج في حد ذاته إلى توفر أرباح مستقبلية خاضعة بغية تحميله عليها"[3].

غير أن النصوص الفرنسية لم تشر إلى هذا التحفظ المنصوص عليه من قبل معايير المحاسبة الدولية، حيث أنها تسمح بتقييم الأرباح الخاضعة في المستقبل مع الأخذ بعين الاعتبار للفروقات الزمنية الخاضعة للضريبة التي يمكن أن تنشا من الفروقات الزمنية القابلة للخصم في المستقبل (مثلا: حالة استرجاع المؤونات ...الخ).[4]

2.1.الاعتراف بالخصوم (الالتزامات الضريبية المؤجلة)

تشير النصوص الفرنسية إلى وجود استثناءين بخصوص الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة لم يتم ذكرهما من قبل معايير المحاسبة الدولية (المعيار رقم 12) هما:

1.2.1.الضرائب المؤجلة الناتجة عن فروقات التقييم

طبقا للنصوص الفرنسية، فإن الفروقات الزمنية المرتبطة بالتثبيتات غير المادية (Immobilisations incorporelles) التي تمت الحيازة عليها في إطار اندماج الأعمال (regroupement d'entreprises) ، و التي لا يمكن التنازل عليها بصورة منفصلة عن المؤسسة التي تمت الحيازة عليها (مثلا: مصاريف السوق أو العلامات)، لا يمكن أن تخول للمؤسسة الاعتراف بضرائب مؤجلة.[5]

هذا على عكس معايير المحاسبة الدولية التي تسمح بالاعتراف بالضريبة المؤجلة في مثل هذه الحالات، هذا ما يجعل مجال الاعتراف بالخصوم الضريبية المؤجلة واسعا على مستوى معايير المحاسبية الدولية مقارنة بالنصوص المحاسبية الفرنسية.

---

[1] Plan Comptable Général Français (PCG) ; Règlement n°99-03 du 29 avril 1999 Modifié par le règlement n° n°2007-03 du 14 décembre 2007 ; § 446/69 ; P :141

[2] Idem ; § 441/15 ; P :112

[3] IAS 12 « Impôts sur le résultat » ; Op-Cit ; §29 (a).

[4] Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Op-cit ; P : 127 .

[5] Règlement N°99-02 Du 29 Avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques ; France ; § 313

2.2.1.الضرائب المؤجلة الناتجة من إعادة تقييم الأصول غير النقدية الوقعة في بلدان ذات تضخم حاد

حيث تنص النصوص المحاسبية الفرنسية على أنه " يمنع التقييد المحاسبي للضريبة المؤجلة الناشئة من الفروقات الزمنية الناتجة من إعادة تقييم الأصول غير النقدية (Actifs non monétaires) المعروضة في القوائم المالية للوحدات الأجنبية التي تنشط في محيط اقتصادي يتميز بتضخم حاد (une économie hyper-inflationniste) ".[1]

غير أنه على مستوى معايير المحاسبة الدولية، فإنه لا يوجد أي استثناء يحظر الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة الخاصة بهذا النوع من الفروقات الزمنية.

3.1.الفروقات الزمنية ذات الصلة بسندات المساهمة

1.3.1.الفروقات الزمنية الخاضعة

تنص النصوص المحاسبية الفرنسية على أن لا تسجل أية ضريبة مؤجلة ناتجة من الفروقات الزمنية المتعلقة بسندات المساهمة الواقعة تحت الرقابة المشتركة (Contrôle conjoint) أو تحت التأثير البارز (Influence notable) ، باستثناء الضرائب غير المسترجعة المرتبطة بتوزيعات الأرباح المقررة أو الممكن حدوثها"[2].

في حين أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يوجب التقييد المحاسبي للالتزام الضريبي المؤجل عند توفر الشرطين التاليين:[3]

- أن تكون الشركة الأم، المستثمر أو صاحب المشروع قادرين على التحكم بتاريخ عكس الفروقات الزمنية
- من المحتمل جدا أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل القريب.

و يضيف المعيار على أنه في حالة الرقابة المشتركة أو التأثير البارز، فإن الاعتراف المحاسبي بالالتزام الضريبي المؤجل يبقى قائما عندما لا يوجد أي اتفاق بين الشركاء ينص على عدم توزيع الأرباح في المستقبل المنظور.[4]

2.3.1.الفروقات الزمنية القابلة للخصم

تمنع النصوص الفرنسية التقييد المحاسبي للضرائب المؤجلة الناجمة من الفروقات الزمنية القابلة للخصم و المرتبطة بسندات المساهمة[5]، في حين أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ينص على الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة في ظل توفر الشرطين التاليين:

- من المحتمل جدا أن يتم عكس الفرق المؤقت في المستقبل القريب،
- من المحتمل جدا أن توفر الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن من الانتفاع بالفرق المؤقت.

4.1.سندات المساهمة التي من الممكن جدا التنازل عنها

لا تسمح النصوص الفرنسية بالاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة المتعلقة بالفروقات الزمنية الخاصة بسندات المساهمة التي تنوي المؤسسة التنازل عليها ، على عكس المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الذي لم يشر إلى مثل هذا الاستثناء.[6]

---

[1] Idem ; § 313
[2] Idem ; § 313 & 314
[3] Robert Obert ; Op-Cit ; P :402.
[4] IAS 12 « Impôts sur le résultat » ; Op-Cit ; §42.
[5] Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Op-cit ; P : 127.
[6] Idem ; P : 127.

5.1.التنازل الداخلي عن سندات المساهمة المجمعة [1]

تنص النصوص الفرنسية على الاعتراف بالخصوم الضريبية المؤجلة إذا كانت الخسائر الجبائية للمؤسسة المتنازلة (entreprise cédante) قد نتج عنها اعتراف محاسبي بأصل ضريبي مؤجل.

لكن المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يمنع مقابلة الاقتصاد الضريبي الناتج من نقصان قيمة التنازلات الداخلية مادام أن المؤسسة الأم لم تتخذ القرار بشأن التنازل عن الوحدة المعنية.

6.1.خصم الضرائب المؤجلة

تسمح النصوص المحاسبية الفرنسية بخصم الضرائب المؤجلة إذا كان للخصم تأثير جوهري[2] ، أما معايير المحاسبة الدولية فتحظر خصم الضرائب المؤجلة.

7.1.تغير معدلات الضريبة

طبقا للنصوص الفرنسية، فإن أثر تغيرات معدلات الضريبة لا بد أن تقيد محاسبيا على مستوى حسابات جدول حسابات النتائج، حتى و لو كان التسجيل المحاسبي الأولي على مستوى حقوق الملكية (الأموال الخاصة).[3]

على عكس المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الذي يفرض تسجيل مثل هذه التعديلات على مستوى حسابات التسجيل المحاسبي الأولي.

8.1.المقاصة بين الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة

تفرض النصوص المحاسبية الفرنسية على ضرورة إجراء عملية المقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة و الخصوم الضريبية المؤجلة ، بغض النظر عن تاريخ استحقاقها، عندما يتعلق الأمر بنفس الوحدة الجبائية (مؤسسة، مجمع....الخ).[4]

بيد أن معايير المحاسبة الدولية تبدو أكثر تقييدا فيما يخص مسألة المقاصة، حيث أنها مشروطة بتلبية العنصرين الآتيين معا:[5]

- للمؤسسة حق قانوني قابل للتطبيق لإجراء المقاصة بين أصول و خصوم الضريبة المسجلة محاسبيا،
- الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة ذات صلة بالضرائب على الأرباح المفروضة من قبل نفس السلطة الجبائية:
  - إما على نفس المؤسسة الخاضعة للضريبة،
  - أو على مؤسسات مختلفة خاضعة للضريبة والتي تنوي إما تسديد الخصوم و الأصول الضريبية المؤجلة على أساس المبلغ الصافي، أو أن تقوم بتحقيق الأصول وتسديد الخصوم في آن واحد في كل فترة مستقبلية يتوقع فيها تسديد أو استرداد مبالغ جوهرية للأصول أو الخصوم الضريبية المؤجلة.

---

[1] Idem ; P : 128.
[2] Robert Obert ; Op-Cit ; P :408.
[3] Règlement N°99-02 ;Op-Cit ; § 3151
[4] Idem ; § 3152
[5] IAS 12 « Impôts sur le résultat » ; Op-Cit ; §74.

9.1.التمييز بين الضريبة الجارية و الضريبة المؤجلة [1]

تسمح النصوص المحاسبية الفرنسية بعرض القوائم المالية مع التمييز بين الضريبة المؤجلة و الضريبة الجارية سواء على مستوى الميزانية المحاسبية أو على مستوى الملاحق. في حين أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يجبر المؤسسة على القيام بمثل هذا التمييز على مستوى قوائمها المالية.

2. المقارنة بين معايير المحاسبة الدولية و معايير المحاسبة الأمريكية

فيما يتعلق بالنظام المحاسبي الأمريكي، فإن موضوع المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح تم التطرق إليه من خلال المعيار المحاسبي الأمريكي FASB 109 الذي نشر في فيفري 1992، و أصبح ساري المفعول بالنسبة للدورات المحاسبية ابتداء من تاريخ 15 ديسمبر 1992.

و فيما يلي عرض للاختلافات الجوهرية بين المعيار المحاسبي الأمريكي و معايير المحاسبة الدولية بخصوص محاسبة الضريبة المؤجلة.

1.2. الاعتراف بالضريبة المؤجلة [2]

حسب المعيار المحاسبي الأمريكي FAS 109 يتم الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة حتى و لو كان ناشئا عن معاملة لا تعتبر كاندماج للأعمال، و لا تؤثر لا على الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة بتاريخ المعاملة. في حين أن المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 ينص على أنه لا يجب الاعتراف بالضريبة المؤجلة في مثل هذه الحالات.

2.2. الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة

ينص المعيار المحاسبي الأمريكي FAS 109 على الاعتراف المباشر بالأصول الضريبية المؤجلة، و إذا كان احتمال استردادها (أوتغطيتها) أقل أو يساوي 50% ، فإن الأمر يستدعي التسجيل المحاسبي لمؤونة تدني القيمة سواء بشكل جزئي أو كلي[3].

في حين أن المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 ينص على أنه لا يجب الاعتراف بوجود أصل ضريبي مؤجل إلا إذا كان من الممكن جدا استرداده في المستقبل.

3.2. الضريبة المؤجلة الناشئة عن إعادة تقييم الأصول غير النقدية الوقعة في بلدان ذات تضخم حاد

يشير المعيار المحاسبي الأمريكي FAS 109 إلى أنه لا يجب الاعتراف بأية ضريبة مؤجلة بخصوص الفروقات الزمنية الناتجة عن إعادة تقييم الأصول غير النقدية المعروضة في القوائم المالية للوحدات الأجنبية التي تنشط في محيط اقتصادي يتميز بتضخم حاد (une économie hyper-inflationniste) إذا التزم المجمع بطريقة معدل نهاية الدورة (la méthode du taux de clôture).[4]

غير أنه على مستوى معايير المحاسبة الدولية، فإنه لا يوجد أي استثناء يحظر الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة الخاصة بهذا النوع من الفروقات الزمنية.

---

[1] Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Op-cit ; P : 129.
[2] Idem; P : 130.
[3] Robert Obert ; Op-Cit ; P :409.
[4] Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Op-cit ; P : 131.

4.2. معدل الضريبة المطبق على الضرائب المؤجلة [1]

تنص معايير المحاسبة الأمريكية (FAS 109) على تسجيل الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة المطبق بتاريخ إقفال الدورة، في حين أن معايير المحاسبة الدولية تنص على تطبيق معدل الضريبة المتوقع تطبيقه خلال الدورة التي سيسترد فيها الأصل الضريبي المؤجل أو سيسدد فيها الخصم الضريبي المؤجل.

5.2. معدل الضريبة المطبق على النتائج غير الموزعة للشركات التابعة

يسمح المعيار المحاسبي الأمريكي FAS 109 بتطبيق إما معدل الضريبة المطبق على النتائج غير الموزعة، أو معدل الضريبة المطبق على النتائج الموزعة إذا كان أكبر من المعدل المطبق على النتائج غير الموزعة.[2]

غير أن المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 ينص على تطبيق المعدل الذي تخضع له النتائج غير الموزعة. [3]

6.2. التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة [4]

طبقا للمعيار المحاسبي الأمريكي FAS 109 ، فإن التعديلات الخاصة بالضريبة المؤجلة المسجلة خلال الدورات السابقة و المرتبطة بمعاملات تؤثر على حقوق الملكية (الأموال الخاصة) يتم تسجيلها محاسبيا على مستوى حسابات جدول حسابات النتائج. بيد أن المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 يفرض تسجيل هاته التعديلات على مستوى حسابات حقوق الملكية (الأموال الخاصة).

7.2. التمييز بين العناصر الجارية (المتداولة) و العناصر غير الجارية (غير المتداولة) [5]

ينص المعيار المحاسبي الأمريكي FAS 109 على التمييز بين الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة على مستوى الميزانية المحاسبية في صورة عناصر متداولة (جارية) و عناصر غير متداولة (غير جارية)، بينما يعتبر المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 الضرائب المؤجلة مباشرة كعناصر غير متداولة (غير جارية).

---

[1] Robert Obert ; Op-Cit ; P :410.
[2] Idem ; P : 131.
[3] IAS 12 « Impôts sur le résultat » ; Op-Cit ; §52-A.
[4] Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Op-cit ; P : 131.
[5] Idem ; P : 131.

المبحث الرابع: مراجعة الضرائب المؤجلة

تشكل الضرائب المؤجلة حقلا معقدا أثناء تحضير القوائم المالية للمؤسسة، و عليه فإن الأمر يقتضي السهر على معالجة العناصر المرتبطة بالجباية المؤجلة بصورة شاملة و دقيقة، هذا علاوة على ضرورة تطابق الملاحق مع ما هو منصوص عليه من قبل المعيار المحاسبي الدولي أو النظام المحاسبي المالي الجزائري .

و في هذا السياق، أصبح حريا بالمراجع السهر على :

- تحديد الخصائص الجبائية الخاصة بالمؤسسة موضوع المراجعة،
- التأكد من صحة الضريبة المستحقة و الضرائب المؤجلة من حيث الحدث المنشئ لها،تقييمها و عرضها في القوائم المالية،
- التأكد من توافق الملاحق مع ما هو منصوص عليه في المعيار المحاسبي الدولي أو النظام المحاسبي المالي الجزائري

و بالتالي فإنه يتضح جليا بأن التكفل بهاته المهمة يقتضي من المراجع كفاءة معينة من حيث التحكم في تقنيات الجباية، تقنيات المحاسبة و تقنيات المراجعة بالإضافة إلى الخبرة الميدانية الملائمة التي تسمح له بتحليل أهم المخاطر التي يمكن أن تعتري حسابات المؤسسة في شقها المرتبط بالضرائب المؤجلة، و تكييف برنامج المراجعة وفقا لهذه المخاطر حتى يتسنى له القيام بمهمته على أحسن و وجه، و إصدار رأي فني محايد ملائم بشأن مدى صحة و مصداقية حسابات الضرائب المؤجلة.

و في هذا الإطار ، فإننا ارتأينا التطرق إلى هذا المبحث من خلال العناصر التالية:

المطلب الأول : خطر المراجعة المرتبط بالضرائب المؤجلة

المطلب الثاني : محددات كفاءة المراجع

المطلب الثالث: منهجية مراجعة الضرائب المؤجلة

المطلب الأول : خطر المراجعة المرتبط بالضرائب المؤجلة

نظرا لما يتميز به موضوع الضرائب المؤجلة من تعقيد من الناحية التقنية و التنظيمية، فإن الأمر يقتضي من المراجع التحلي بالعناية المهنية الملائمة من أجل الإلمام بأهم المخاطر التي يمكن أن تعتري موضوع الضرائب المؤجلة أثناء آداء مهمته.

1.تعريف خطر المراجعة

يعرف خطر المراجعة على أنها"إمكانية إبداء المراجع لرأي غير متناسب مع الظروف الحقيقية للمؤسسة، على سبيل المثال: إصدار رأي بدون تحفظ في حين أن الحسابات تتضمن أخطاء ذات دلالة" [1]

و يتركب خطر المراجعة من عنصرين:

أ. **خطر عدم اكتشاف الأخطاء ذات الدلالة (الأخطاء الجوهرية) من طرف المراجع**

و هي مخاطرة ذات صلة مباشرة بمهمة المراجع، و تكمن في احتمال عدم وصول المراجع إلى اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

ب. **خطر وجود الأخطاء ذات الدلالة (الأخطاء الجوهرية) في الحسابات**

و هو ذو صلة مباشرة بالمؤسسة و ينقسم إلى:

ب.1.المخاطر الملازمة (الذاتية) « le risque inhérent »

" تتمثل في إمكانية حدوث أخطاء جوهرية على مستوى الحسابات بغض النظر عن وجود أو ضعف نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة "[2]

وهو الأمر الذي يعني أن المخاطر الملازمة تتعلق بطبيعة العنصر أو الحساب المعني و هي مستقلة تماما عن نظام الرقابة الداخلية لها.

ب.2.المخاطر الرقابية « Le risque lié au contrôle »

تتمثل في الأخطاء الجوهرية على مستوى أرصدة الحسابات التي لا يمكن توقعها و اكتشافها من قبل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، و بالتالي عدم إمكانية تصحيحها في الوقت المناسب"[3]

ويتوقف تقدير المراجع لهذا النوع من المخاطر على قيامه باختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة محل المراجعة، وفي حالة عدم ثبوت وجود مثل هذا التقييم فينبغي على المراجع أن يفترض أن المخاطر الرقابية مرتفعة.

مما سبق، يمكن تلخيص خطر المراجعة على النحو الموالي:

خطر المراجعة = المخاطر الذاتية + المخاطر الرقابية + خطر عدم الإكتشاف

[1] Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) ; Normes d'exercice professionnel homologuées et code de déontologie ; 1ère Edition ; Département Edition ; Paris ; Décembre 2008 ;P 25

[2] NEP 200 : Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes ;https://www.cncc.fr/sections/documentation_profes/documentation_de_ref/norme_et_doctrine_pr/table_synthetiques_d/pp; 26/11/2012 à 09 :03 ;

[3] NEP 200 : Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes ;Op-cit ;

2.أهم المخاطر المرتبطة بالضرائب المؤجلة

يمكن تلخيص أهم هذا النوع من المخاطر على النحو الموالي:

1.2.الخطر ذات الصلة بتنوع و تعقيد مصادر الإخضاع المؤجل

Les risques inhérents à la diversité et à la complexité des sources d'impositions différées

حيث أن تنوع و تعقيد مصادر الوضعيات الضريبية المؤجلة يؤدي إلى إمكانية عدم تحديد (la non identification) والكشف عن الضرائب المؤجلة الناتجة عن:

- التفاوت الزمني مابين القيم المحاسبية و الجبائية،
- تفعيل الخسائر المرحلة (l'activation des déficits reportables)
- بعض الحالات المتعلقات ببعض العمليات الاستثنائية

1.1.2.الخطر المرتبط بعدم تحديد الفروقات الناتجة عن التفاوت الزمني مابين القيم المحاسبية و الجبائية

أ. الفروقات القابلة للتحديد مباشرة من التصريح الجبائي

يتعلق الأمر بالأعباء و النواتج المقيدة محاسبيا خلا الدورة المعنية بالتصريح الجبائي، غير أنها غير قابلة للخصم أوللإخضاع من الناحية الجبائية خلال نفس الدورة، بل يتم أخذها بعين الاعتبار جبائيا خلال الدورات المحاسبية الأخرى .

وعليه فإذا كانت هذه الفروقات ناتجة عن تفاوت زمني (مؤقت)، فهي تؤدي إلى إلزامية التقييد المحاسبي لضرائب مؤجلة على الأعباء غير القابلة للخصم مؤقتا (الإستردادات المؤقتة) و النواتج غير القابلة للإخضاع الجبائي مؤقتا (التخفيضات المؤقتة).

أما إذا ارتبط الأمر بفروقات دائمة ،أي فروقات ،مابين الوعاء المحاسبي و الوعاء الضريبي، ليس لها أي أثر جبائي (على النتيجة الجبائية) للدورات المقبلة و هذا بسبب الأحكام المنصوص عليها في التشريع الجبائي،فإنه لا يتم تقييد أي ضريبة مؤجلة في السجلات المحاسبية للمؤسسة (الغرامات الضريبية،تجاوز السقف المحدد من خلال النصوص الجبائية مثل تلك المتعلقة بالهدايا ذات الطابع الإشهاري...الخ).

ب . الفروقات غير القابلة للتحديد مباشرة من التصريح الجبائي

لا يتم استنتاج هاته الفروقات من التصريح الجبائي مباشرة، و إنما يتم استخلاصها انطلاقا من تحليل عناصر الميزانية المحاسبية (الأصول و الخصوم) من أجل تحديد العناصر التي يمكن أن تمثل مصدرا للضرائب المؤجلة . (الفوارق الزمنية المرتبطة بالإهتلاك الجبائي و الاهتلاك المحاسبي المطبق على تثبيتات المؤسسة) .

2.1.2 .الخطر المرتبط بعدم تحديد الفروقات الناتجة عن تفعيل الخسائر المرحلة

استنادا إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، فإن التقييد المحاسبي للضريبة المؤجلة ذات الصلة بالخسائر المكبدة من قبل المؤسسة يرتبط بمدى قدرة هاته الأخيرة على تحقيق نتائج إيجابية مستقبلية، و عليه فإنه لا يحق للمؤسسة تسجيل أصول ضريبية مؤجلة إذا لم يتوفر لديها إثبات مقنع بأن أرباحا ضريبية مستقبلية سوف تتحقق.

و في هذا الإطار، فإن المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ينص، على سبيل المثال، بأنه عندما يكون برصيد المؤسسة خسائر حديثة، فإنه لا يعترف بالأصل الضريبي المؤجل الناتج عن الخسائر الضريبية و الحقوق (الخصومات) الضريبية غير المستخدمة إلا في الحد الذي يكون لدى المؤسسة فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة ،أو يكون بحوزتها أدلة مقنعة أخرى بأنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لتحميل الخسائر الضريبية و الحقوق (الخصومات) الضريبية غير المستخدمة .

و من هنا تتجلى مدى صعوبة مأمورية مراجع الحسابات، إذ يتعين عليه التأكد من مدى صحة الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل المقيد على مستوى محاسبة المؤسسة. هذا ما يدفع به إلى مراجعة الوثائق و القوائم المالية التقديرية التي تبرز النتائج المستقبلية للمؤسسة. علاوة على هذا، فإن المراجع يجد نفسه مجبرا لمراجعة نظام المؤسسة الخاص بتحضير الموازنات و القوائم المالية التقديرية و التأكد من مدى واقعيته و مدى عقلانية الفرضيات التي تم على أساسها الوصول إلى النتائج التقديرية، و من ثم الحكم على مدى صحة الأصول الضريبية المؤجلة أم لا، هذه المسؤولية الملقاة على عاتق المراجع تزداد حدة خاصة عندما يتعلق الأمر بمؤسسة حديثة التأسيس.

3.1.2 .الخطر المرتبط بعدم تحديد الفروقات الناتجة عن بعض الحالات الاستثنائية

أ . حالة الحيازة على شركة في وضعية خسارة

في حالة عملية الحيازة على مؤسسة تعاني خسائر فادحة ،فإن عدم التقييد المحاسبي لأصول الضرائب المؤجلة المتأتية من الخسائر المرحلة للمؤسسة موضوع الحيازة، و التي تكون غالبا مصطحبة بإجراءات إعادة الهيكلة، يشكل بالنسبة لمجموع الحائزين مصدر ربح مهم .و على هذا الأساس، فإن المراجع ملزم بأخذ بعين الاعتبار لمثل هاته الوضعيات ،حيث أن الصعوبة تكمن في تقييم مدى احتمال تحميل هاته الخسائر على الدورات المقبلة، و منه مدى إمكانية تفعيل الضرائب المؤجلة المرتبطة بهاته الخسائر.

ب . حالة عدم تسجيل ضرائب مؤجلة لدورات سابقة

على المراجع أن يتحلى بالفطنة و الحذر إزاء التأكد من أن الضرائب المؤجلة للدورات السابقة قد تم أخذها بعين الاعتبار في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة، خاصة عند عرض المؤسسة لعملية الحيازة (Acquisition) أو أثناء عمليات الاندماج.

و في حالة اكتشاف عدم التقييد المحاسبي لهذا النوع من الضرائب المؤجلة، فإن تسويتها المحاسبية تتم وفقا لقواعد المعالجة المحاسبية لتغيرات التقديرات المحاسبية و تصحيح الأخطاء (changement d'estimations comptables et des correction d'erreurs).

ت . حالات التنازل،الاندماج و الانفصال

في مثل هذه الحالات، فإنه يتم إعادة تقييم الأصول و الخصوم استنادا إلى القيمة السوقية، كما أنه يمكن الاستفادة من بعض المزايا الجبائية التي تمنحها الدولة، و عليه فإنه يتوجب على المراجع التأكد من ضرورة الاعتراف أو عدم الاعتراف بالضرائب المؤجلة، بالإضافة إلى الحرص على أن معدلات الضريبة المطبقة تتطابق مع ما ينص عليه التشريع الجبائي، وهذا في سبيل الاستجابة لما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (في الفقرة 47) و النظام المحاسبي المالي الجزائري (الفقرة

3-134) حيث أنه لابد من تقييم الضرائب المؤجلة على أساس المعدل الذي يتوقع تطبيقه أثناء الدورة التي يتم فيها انجاز الأصل أو إطفاء الخصم.

ث . حالة العمليات المحاسبية الخاصة بأعباء و نواتج الدورات السابقة

يتعلق الأمر في هذه الحالة ببعض الأعباء أو النواتج المرتبطة بالدورات السابقة غير أنه لم يتم تقييده محاسبيا بسبب النسيان،أو عدم وصول الوثائق الإثباتية في الوقت المناسب أو لأسباب أخرى. و بالتالي فإنه ينبغي على المراجع الأخذ بعين الاعتبار هذا النوع من العمليات و التأكد من أنه تم تقييد الضريبة المؤجلة بالقيمة الصحيحة و بتطبيق المعدل المناسب بالإضافة إلى مدى الاعتراف بالضريبية المؤجلة من عدمه.

2.2.الخطر المرتبط بتقييم الضرائب المؤجلة

يتمثل مصدر هذا النوع من المخاطر في الإخلال بالقواعد العامة التي تخص تقييم الضرائب المؤجلة وفقا لما تقتضيه معايير المحاسبة الدولية و بالاستناد إلى القواعد الجبائية السارية المفعول، و على هذا الأساس فعلى المراجع مراعاة :

- مدى شرعية الضرائب المؤجلة المقيدة محاسبيا
- مدى صحة معدل أو معدلات الضريبة المطبقة وفقا لما ينص عليه التشريع الجبائي الساري المفعول
- مدى ترجمة الضرائب المؤجلة المسجلة للسياسة الجبائية الحالية للمؤسسة (الانتقال من مرحلة الإعفاء إلى مرحلة الإخضاع الجزئي أو الكلي)

3.2.الخطر المرتبط بمعالجة المعلومة الضريبية

يكون هذا الخطر جليا في المؤسسات التي تتبنى نظام الإبلاغ أو الإفصاح (le Reporting) ، حيث يكون هناك خطر في تباين المعلومة الضريبية التي تظهر في محاسبة المؤسسة و بين المعلومة الضريبية التي تبرزها قوائم الإبلاغ لنفس المؤسسة. وهذا راجع لاختلاف الأطراف التي تسهر على تحديد، تحليل، تقييم و تسجيل الضرائب المؤجلة و الأطراف التي تعكف على تجميعها و معالجتها لأغراض الإبلاغ أو الإفصاح. و يمكن أن يكون سبب هذا الخطر:

- أخطاء عددية أثناء ملء قائمة الإبلاغ الخاصة بالمعلومة الضريبية (الإبلاغ عن معلومة ضريبية خاطئة)،
- أخطاء تحليلية أثناء ملء قائمة الإبلاغ الخاصة بالمعلومة الضريبية (الإبلاغ عن معلومة ضريبية غير كاملة)،
- قلة معرفة و خبرة المسؤولين فيما يتعلق بالمحاسبة و الضرائب

و على هذا الأساس ينبغي للمراجع أن يبذل العناية الملائمة ،أثناء المراجعة، كالتحقق من :

- تحليل نظام معلومات المؤسسة و كذا نظام الإبلاغ،
- وجود دليل إجراءات مكتوب خاص بكيفيات و مراحل الإبلاغ ،
- التأكد من توفر المعرفة و الخبرة الدنيا في المجال الضريبي لدى الأطراف الساهرة على هذا الملف (من جانب المحاسبة و الإبلاغ) ،
- التحقق من وجود أدوات مراقبة تمكن من التقليل من الأخطاء ذات الدلالة على مستوى قوائم الإبلاغ

و علاوة على هذا، فينبغي على المراجع القيام بتدقيق قائمة الإبلاغ الخاصة بالمعلومة الضريبية ، و إجراء بعض الإختبارات منها:

- التحقق من تساوي قيمة الضريبة المبلغ عليها في قائمة الإبلاغ مع القيمة التي تظهر على مستوى جدول حسابات النتائج (اختبار التناسق Contrôles de cohérence) ،
- التأكد من تساوي قيمة الضريبة المؤجلة في جدول حسابات النتائج مع قيمة التغير الحاصل على مستوى الميزانية المحاسبية (اختبار التوازن المحاسبي Contrôles d'équilibre comptable)،
- التحقق من أن قيمة الضرائب على مستوى قوائم الإبلاغ،القوائم المحاسبية و القوائم الجبائية متساوية.

4.2.الخطر المرتبط المعلومة الضريبية المؤجلة التي تنتجها الملاحق

من المعلوم أن الملاحق تعتبر عنصرا من عناصر القوائم المالية التي يجب على المؤسسة أن تقوم بإعدادها (المادة 25 من القانون 07-11)، الذي يوضح و يكمل المعلومات الكمية المذكورة في الميزانية.

و بما أن الضرائب المؤجلة ما هي إلا قيم عددية ، فإنه لا يكون لها معنى و لا دلالة إلا من خلال سرد أهم و أبرز الوقائع و الأحداث التي كانت مصدرا للضرائب المؤجلة، بالإضافة إلى إلقاء الضوء على مستقبل أهم الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة للمؤسسة ، خاصة وأن الملاحق سوف تكون هدفا لقراءتها من قبل مستعملي القوائم المالية، و بالتالي أي معلومة ناقصة أو خاطئة بشأن الضرائب المؤجلة يمكن أن يكون لها الأثر السلبي على مستعمليها و على مهمة مراجع الحسابات إذا ما تجاهلها أثناء أداء مهمته.

5.2.الخطر المرتبط بمتابعة الانحراف مابين القيم المحاسبية و الجبائية

حيث على المراجع التحقق من أنه توجد إجراءات داخلية على مستوى المؤسسة تسمح بمتابعة هذه الانحرافات عند القيام بالمعالجة البعدية لعناصر الأصول أو الخصوم (التقييم على أساس القيمة العادلة أو إعادة التقييم)، حيث أن عدم متابعة مثل هذه الانحرافات يؤثر على مصداقية القوائم المالية ،على قيمة المؤسسة و على قرارات مستعمليها.

المطلب الثاني : محددات كفاءة المراجع

تؤكد المعايير العامة للمراجعة على مدى أهمية الكفاءة الشخصية للمراجع ، إذ يتطلب في المراجع تحصله على مستوى ملائم من المعرفة ، و على توفره غلى قدر معقول من الخبرة الفنية التي تؤهله في ميدان المراجعة بصفة عامة و في ميدان مراجعة الضرائب بصورة خاصة ، و هذا من دون غض النظر على ضرورة التحلي بالحياد في اتجاهه الذهني و ممارسة العناية المهنية المعتادة أثناء أداء مهمة المراجعة.

وعلى هذا الأساس، فإنه وجب على المراجع المكلف بمراجعة الضرائب المؤجلة التحلي بالكفاءة اللازمة الضرورية لآدء مهمته على أحسن وجه، و فيما يلي عرض لأهم محددات كفاءة المراجع التي تم استخلاصها انطلاقا من بعض الدراسات الميدانية .

1. تعريف الكفاءة

تعرف الكفاءة بصورة عامة على أنها" مجموعة من الطاقات الفردية أو الجماعية المتبلورة من خلال جملة من المعارف،المهارات الميدانية و السلوكيات الأخلاقية التي تضمن فعالية نشاط معين في محيط محدد"[1]

و في ميدان المراجعة ، عرفت كفاءة المراجعة (la compétence d'Audit) على أنها " ميزة شخصية تتبلور من خلال تقاطع المعارف التقنية، المهارات الميدانية، السلوكيات الأخلاقية و التحفيزات التي تطبق في محيط محدد، و هي نتيجة للمسار المتواصل للحيازة على المعارف عن طريق التكوين و التجربة الميدانية "[2]

من خلال التعريفين السابقين، يمكن استنتاج بأن الكفاءة بناء ذاتي (فردي) لميزات فردية مكتسبة من خلال مراكز التعليم و التكوين (المعارف)، الميدان المهني (المهارات الميدانية)،بالإضافة إلى سلوكيات أخلاقية مكتسبة من البيئة الاجتماعية.

2. محددات كفاءة المراجع

يمكن تقسيم محددات كفاءة المراجع إلى قسمين:

- المحددات العامة للكفاءة
- المحددات الخاصة بالكفاءة في ميدان المراجعة

1.2. المحددات العامة للكفاءة

تتمثل المحددات العامة للكفاءة في العناصر التالية:

أ. المعرفة التقنية (الفنية)

و يتم الحيازة عليها من خلال المدارس ، الجامعات و مختلف مراكز التعليم و التكوين ، و هي على ضربين:[3]

أ.1. المعارف التصريحية (connaissances déclaratives)

التي تمكن من الحصول على التعريف ،البيان و الوصف الضروري لفهم و إدراك المعرفة المعنية « savoir que » (مثلا: تعريف المراجعة، الفرق بين المراجع الداخلي و الخارجي، تعريف خطر المراجعة، تعريف الضرائب المؤجلة،...الخ) .

أ.2. المعارف الإجراءاتية (connaissances procédurales)

و هي المعارف التي تمكن من إدراك و فهم القواعد و الخطوات الأساسية للتطبيق الميداني للمعرفة المعنية « savoir comment » (مثلا: خطوات المراجعة، كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية، ...الخ).

و بإسقاط هذا المحدد على مراجع الضرائب المؤجلة، فإنه حري بهذا الأخير التحلي بمستوى ملائم من المعرفة في ميدان الجباية، المعايير المحاسبية و كذا تقنيات المراجعة.

---

[1] Anne Dietrich, Patrick Gilbert, Frédérique Pigeyre ;Management des Compétences ; 3ème édition ;Dunod ;Paris ;2010 ;P : 10.

[2] Sourour Ammar ; La Compétence de l'auditeur comptable vue par les Experts Comptables ; 27ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité ; Tunis, 10-11-12 mai 2006 ; P : 16

[3] Anne Dietrich, Patrick Gilbert, Frédérique Pigeyre; Op-cit ; P : 10

ب. المعرفة الميدانية

و يتم الحيازة عليها من خلال التجارب الميدانية ، و هي صعبة الانتقال و التمرير، مقارنة بالمعارف التقنية، و تقيم في ميدان المراجعة بحسب طبيعة و حجم المهمات المنجزة خلال المسار المهني.

ت . المعرفة السلوكية و الأخلاقية

يعتبر هذا المحدد في نظر الكثير من الخبراء المحاسبيين مهما جدا في تحديد كفاءة المراجع، وقد وصل الحد إلى قولهم "كلما كان الشخص كفؤا في ميدانه كلما كان متفتحا على السلوك الأخلاقي في آداء مهمته"[1].

2.2.المحددات الخاصة بالكفاءة في ميدان المراجعة

يمكن حصر هاته المحددات أساسا في العناصر التالية:[2]

- طبيعة الملفات المعالجة
- مدى تعقيد المهمات المنجزة
- عدد سنوات الخبرة في الميدان

أ. طبيعة الملفات المعالجة

حيث هناك علاقة طردية مابين مدى كفاءة المراجع أثناء آداء مهمته و مابين حجم الملفات التي سبق له و أن عالجها (بسيطة،متوسطة أو جد معقدة).

ب. مدى تعقيد المهمات المنجزة

يعتمد مدى تعقيد مهمة المراجعة على محددين فرعيين أساسيين هما:[3]

ب.1. المؤسسة موضوع المراجعة (L'entreprise auditée)

حيث أنه يمكن أن تسهم المؤسسة موضوع المراجعة في تسهيل أو تعقيد مأمورية مراجع الحسابات،و هذا بناء على:

- نوعية قطاع نشاط المؤسسة
- حجم المؤسسة
- ميزات إطاراتها و مستخدميها
- مدى تنظيمها

ب.2. مكتب المراجعة (Le Cabinet d'Audit)

بالنسبة لمكتب المراجعة، فإن تعقيد المهمة يرتبط أساسا بثلاثة معايير هي:

- مدى احترام المراجع لميزانية الوقت المخصص لمراجعة المؤسسة
- مدى التحكم في معالجة ملف ذو خاصية محددة في أول وهلة
- طبيعة هيكلة مكتب المراجعة

[1] Sourour Ammar ; Op-cit ; P : 14
[2] Sourour Ammar ; Op-cit ; P : 18
[3] Sourour Ammar ; Op-cit ; P : 18

ب.3. عدد سنوات الخبرة في الميدان

يعتبر عدد سنوات الخبرة في ميدان المراجعة من أهم المحددات الأساسية لتقييم مستويات كفاءة المراجع و تخصيص المهام التي تقع على عاتقه كما هو ملخص في الجدول الموالي الذي تم إعداده على أساس دراسة ميدانية انصبت على مجموعة من الخبراء المحاسبيين و المراجعين التونسيين :

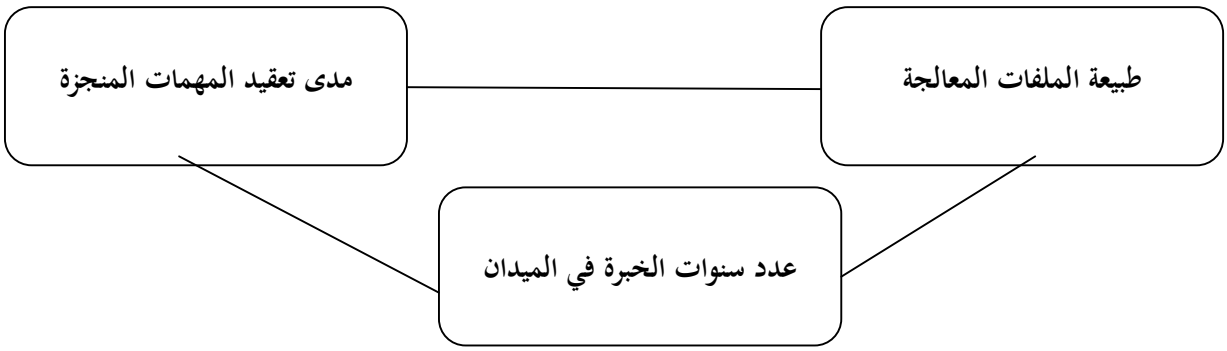
الجدول رقم (15): سنوات الخبرة كمحدد لتقييم مستوى كفاءة المراجع

المكانة على مستوى مكتب المراجعة	مستوى الدراسة	عدد سنوات الخبرة
رئيس مهمة أو مدير (Chef de mission ou manager)	خبير محاسبي / محافظ حسابات	أكثر من 5 سنوات
مشرف (Superviseur)	على الأقل ليسانس	ما بين 3 و 5 سنوات
مراجع Senior	على الأقل ليسانس	ما بين سنة (01) و 3 سنوات
مراجع مساعد (Assistant)	على الأقل ليسانس	بدون خبرة إلى 12 شهرا

المصدر: Sourour Ammar ; Op-cit ; P : 20

و انطلاقا مما سبق، فإنه يمكننا تلخيص أهم محددات المراجعة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (03) : المحددات الخاصة بالكفاءة في ميدان المراجعة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة

المطلب الثالث: منهجية مراجعة الضرائب المؤجلة

إنطلاقا من المبدأ الذي يفرض على المراجع التحقق من مدى سلامة الأرقام و المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة، فإن الأمر يقتضي منه تبني منهجية محددة أثناء أدائه لمهمة مراجعة الضرائب المؤجلة بغية:

- مراقبة مدى مصداقية الحسابات الخاصة بالضرائب المؤجلة،
- التأكد من مدى احترام الإجراءات الجبائية، المحاسبية و القانونية التي تخضع لها المؤسسة موضوع المراجعة،

و في هذا الإطار، فإن المراجع مقيد أثناء مهمته بإتباع المراحل الآتية:

1. أخذ معرفة عامة على المؤسسة و تحليل المخاطر المحتملة،
2. تقييم نظام الرقابة الداخلية،
3. مراقبة الحسابات و فحص الملاحق

1. أخذ معرفة عامة على المؤسسة و تحليل المخاطر المحتملة

تهدف هذه المرحلة أساسا إلى تحديد المخاطر الجوهرية الخاصة بالمؤسسة و التي يمكن أن يكون لها التأثير الجلي على الحسابات الخاصة بالضرائب المؤجلة، و محاولة أخذها بعين الاعتبار للتخطيط لمهمة المراجعة.[1]

إذ يقتضي التعرف على المؤسسة جمع معلومات أساسية في شتى الميادين (المحاسبية، الجبائية، القانونية...الخ) و لكن ذات صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع حسابات الضرائب المؤجلة، حيث تشمل هذه المعلومات أهم المجالات التالية:[2]

1.1.معلومات عامة عن المؤسسة

- تحديد هوية المؤسسة
- التطور التاريخي للمؤسسة
- وضعية المؤسسة في قطاعها الاقتصادي
- السياسة المتبعة في التوظيف و التكوين
- الهيكل التنظيمي و كيفية إدارة المؤسسة

2.1.معلومات عن الخصائص التقنية للمؤسسة

- بيان قطاع و طبيعة نشاط المؤسسة
- مدى موسمية النشاط
- خصائص التكنولوجيا المستعملة في المؤسسة و مدى ارتباط المؤسسة بها
- نوعية و خصائص المنتجات
- معرفة الموقع الجغرافي،المساحة، ملكية، قيمة و نوعية الاستثمارات التابعة للمؤسسة

---

[1] Elisabeth Bertin, Christophe Godwoski, Rédha Khelassi ; Manuel Comptabilité & Audit ; 1ère édition ;BERTI ;Alger ;2013 ;P : 650.

[2] Jean Raffegeau, Pierre Dufils, Ramon Gonzalez, Frank I.Ashworth ; Audit et Contrôle des Comptes ; public-union édition, Paris ;P :64

3.1.معلومات عن الخصائص التجارية للمؤسسة

- دراسة وضعية الزبائن (تطور رقم الأعمال بالقيمة و بالكمية، تطور الهوامش و الأسعار المطبقة، ...الخ)
- دراسة وضعية المنافسة (أخذ معرفة عامة على السوق و مدى تنافسية المؤسسة)
- فحص الإجراءات الخاصة بتحديد الأسعار على مستوى المؤسسة (مكونات السعر، الهوامش و كذا الحسومات الممنوحة للزبائن)

4.1.معلومات عن الخصائص القانونية للمؤسسة

- فحص القانون الأساسي للمؤسسة
- محاضر المجالس و الجمعيات العامة
- هيكلة رأسمال المؤسسة
- العقود و الاتفاقيات الأساسية
- الاطلاع على النزاعات الجارية
- الاطلاع على الجانب الجبائي (الحالة الضريبية، الخصوصيات الجبائية، التقارير الضريبية للسنوات السابقة...الخ)

5.1.معلومات عن النظام المحاسبي و المالي للمؤسسة

يقوم المراجع بوصف النظام المحاسبي للمؤسسة آخذا بعين الاعتبار العناصر الآتية:

- الهيكل التنظيمي المفصل لقسم المحاسبة و المالية
- طبيعة النظام المتبنى في التقييد المحاسبي
- مدى نجاعة إجراءات الرقابة المطبقة
- الحصول على دليل الإجراءات الخاص بإعداد القوائم المالية و الجبائية،
- مدى دورية (la périodicité) الإفصاح المحاسبي و المالي بالمؤسسة
- مدى نجاعة نظام الحفظ
- الاطلاع على حجم العمليات المحاسبية لتقييم مدة إنجاز مهمة المراجعة
- الاطلاع على السياسات المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة (الاهتلاكات, تقييم المخزونات، ...الخ)
- إلقاء نظرة على الحالة المالية للمؤسسة
- الاطلاع على نظام الموازنات و أهم التنبؤات المستقبلية للمؤسسة و أثرها على سياسة الضرائب المؤجلة،
- القوائم الخاصة بكيفية حساب النتيجة الجبائية للسنوات الأربع الأخيرة

2.تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه عبارة عن" جهاز يتم تحديده و تنفيذه تحت مسؤولية المؤسسة،و يضم مجموعة من الوسائل، السلوكيات،الإجراءات و النشاطات التي تتماشى و الميزات الخاصة بالمؤسسة"[1].

[1] Elisabeth Bertin, Christophe Godwoski, Rédha Khelassi ; Op-cit ;P : 564-565.

و يمكن حصر **أهم أهداف** نظام الرقابة الداخلية في النقاط التالية:[1]

- إحترام القوانين و السياسات الداخلية التي تم إعدادها من قبل إدارة المؤسسة
- الحفاظ على أصول المؤسسة
- دقة و شمولية التسجيلات المحاسبية
- إصدار معلومة مالية و محاسبية في الوقت المناسب ،ذات مصداقية و متكاملة
- اكتشاف الغش و الأخطاء و الوقاية منها

و حري بنا التنويه بأن **الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالضرائب المؤجلة** يمكن سردها فيما يلي:

- كل العمليات المتعلقة بالضرائب المؤجلة و المسجلة محاسبيا هي ذات صلة مباشرة بالمؤسسة
- تم إحصاء كل الوقائع الاقتصادية المولدة لضرائب مؤجلة و تمت ترجمة كل هذه الوقائع على مستوى محاسبة المؤسسة
- كل الضرائب المؤجلة مقيمة محاسبيا بشكل صحيح سواء من ناحية الشكل (الحدث المنشئ لها) أو من ناحية المحتوى (من ناحية القيمة)،
- كل الضرائب المؤجلة مسجلة محاسبيا مع الأخذ بعين الاعتبار لمبدأ استقلالية الدورات المحاسبية،
- كل العمليات المرتبطة بالضرائب المؤجلة تم تسجيلها على مستوى الحسابات الخاصة بها و فقا لما تنص عليه تعليمات النظام المحاسبي المالي المتبنى من قبل المؤسسة.

و بصورة ملخصة، فإن **تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية** في إطار مهمة مراجعة الضرائب المؤجلة يمر **بالمراحل** التالية:[2]

أ . تقييم مدى وجود نظام رقابة داخلية (Appréciation de l'existence du contrôle interne)

حيث تهدف هذه المرحلة إلى محاولة فهم مختلف الإجراءات ذات الصلة بالضرائب المؤجلة ، و هي تتم عمليا بإتباع الخطوات الموالية:

- أخذ معرفة عامة و مفصلة على نظام معالجة الضرائب المؤجلة (جمع المعلومات، التقييم، التسجيل المحاسبي و عرض المعلومة في القوائم المالية و الملاحق) المتاح داخل المؤسسة،
- التحقق، عن طريق إجراء اختبارات المطابقة (tests de conformité)، بأن كل مكونات نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالضرائب المؤجلة المتاحة داخل المؤسسة مطبقة من قبل الأطراف المعنيين في المؤسسة،
- تحديد و تقييم الأخطار الجوهرية التي يمكن أن تنجم من نظام معالجة الضرائب المؤجلة وفقا للأهداف المسطرة من طرف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة،
- تحديد نقاط القوة الخاصة بنظام معالجة الضرائب المؤجلة على مستوى المؤسسة، و التي تمكن المراجع حصر أعمال المراجعة (limitation des travaux de vérification)

---

[1] Mokhtar Belaiboud ; Pratique de l'Audit conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF ; 1ère Edition ; BERTI éditions ;Alger ;2011 ;P :23.

[2] Robert OBERT , Marie-Pierre MAIRESSE ; Comptabilité & Audit : Mannuel & Applications ; 2ème édition ; Dunod ; Paris ;2009 ; P :533

ب . تقييم مدى ديمومة نظام الرقابة الداخلية (Appréciation de la permanence du contrôle interne)

تهدف المرحلة الثانية إلى التحقق من مدى التطبيق الفعلي و الصحيح لإجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالضرائب المؤجلة على مستوى المؤسسة خلال الدورة المعنية، و هي تتم على النحو الموالي:

- التحقق، عن طريق اختبارات الديمومة (tests de permanence)، من مدى التطبيق الفعلي و الدائم للإجراءات الخاصة بنظام معالجة الضرائب المؤجلة الموجود على مستوى المؤسسة،
- التأكد من مدى التحكم في القواعد و الآليات الخاصة بتطبيق معيار الضرائب المؤجلة
- صياغة الحكم التقييمي النهائي بشأن نقاط القوة و نقاط الضعف الخاصة بنظام معالجة الضرائب المؤجلة.
- تكييف المراجع لبرنامج عمله على أساس النتائج المتوصل إليها من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

2.فحص حسابات الضرائب المؤجلة (Examen des impôts différés)

يهدف فحص الحسابات إلى جمع قرائن الإثبات (les éléments probants) بصفة كافية تسمح لمراجع الحسابات بإصدار رأي فني محايد بشأن مدى مصداقية الأرقام التي تحتويها القوائم المالية من حيث الشكل و المحتوى.

و في هذا الإطار ، فإنه بعد أخذ معرفة عامة عن المؤسسة، و تقييم نظام الرقابة الداخلية و الأخطار الجوهرية التي يمكن أن تؤثر على حسابات الضرائب المؤجلة، يعكف مراجع الحسابات على تكييف برنامج عمله و على تصميم إجراءات المراجعة التي يرى بأنها كفيلة لدعم رأيه الفني المحايد بشأن حسابات القوائم المالية.

و بخصوص الضرائب المؤجلة، فإن درجة التعمق في فحصها ترتبط أساسا بالنتائج المستقاة من المرحلتين السابقتين، و التي على أساسهما يفصل المراجع،بفضل خبرته في الميدان،ما إذا كان سوف يتعمق في فحص الحسابات أم لا.

و بصورة عامة، فإن نطاق أعمال المراجع تنحصر ميدانيا في ثلاث مستويات هي:

أ. على مستوى الميزانية

يمكن التمييز مابين ثلاث مقاربات لفحص حسابات الضرائب المؤجلة على مستوى الميزانية:

أ.1.المقاربة الضيقة (l'approche la plus limitée)

و هي تتلخص في الاستعانة باستبيان مراقبة الملاحق (le questionnaire de contrôle de l'annexe) و الذي يتمحور حول التحقق من أهم المبادئ المحاسبية المتبناة من قبل المؤسسة بخصوص التقييم و التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة بالإضافة إلى التأكد من عرض بعض العناصر الرقمية ذات الدلالة (les éléments chiffrés significatifs) و مدى تطابقها مع القوائم المالية المعروضة وكذا مدى تناسب و تناسق التعليقات المذكورة على مستوى الملاحق.

أ.2.المقاربة المتقدمة (l'approche avancée)

و هي تتلخص في استخراج أرصدة حسابات الضرائب المؤجلة من الميزانية الافتتاحية و الختامية ، ثم محاولة مقاربتها مع التغيرات الحاصلة على مستوى الضرائب المؤجلة على مستوى جدول حسابات النتائج، و هذا دون الاستغناء عن الاستبيان المستعمل في المقاربة الأولى.

أ.3.المقاربة المفصلة (l'approche détaillée)

في هذه المقاربة، يعمد مراجع الحسابات، علاوة على استعماله للمقاربتين السابقتين، إلى إعادة النظر في كيفية تشكيل،تقييم و التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة على مستوى الميزانية.

ب. على مستوى جدول حسابات النتائج

يمكن التمييز مابين مقاربتين لفحص حسابات الضرائب المؤجلة على مستوى جدول حسابات النتائج:

ب.1.المقاربة العامة (l'approche générale)

و تتمثل في حساب المراجع للفرق مابين معدل الضريبة النظري و معدل الضريبة الفعلي، و محاولته لإيجاد تفسير لهذا الفرق إذا كان أكبر من عتبة الدلالة المحدد مبدئيا من قبل المراجع.

ب.2.المقاربة المفصلة (l'approche détaillée)

و تتمثل في إعادة النظر ،من قبل المراجع، لطريقة حساب الضريبة المستحقة و الضرائب المؤجلة سواء من حيث الحدث المنشئ لها، أو كيفية تقييمها و كذالك كيفية عرضها في القوائم المالية.

ت. على مستوى الملاحق

لا يوجد على هذا المستوى تدرج في المراجعة لحسب درجة تقييم الخطر من قبل المراجع، كما هو الحال على مستوى الميزانية او على مستوى جدول حسابات النتائج، بل يوجد مستوى ثابت فيما يخص مراجعة الملاحق حيث:

- يتم التأكد من أن كل المعلومات الواجب توفرها في الملاحق موجودة كما هو منصوص عليه من قبل المعيار المحاسبي أو النظام المحاسبي المالي،
- التأكد من صحة الأرقام المذكورة في الملاحق مقارنة بما هو معروض في حسابات القوائم المالية.

و فيما يلي عرض لنموذج لاستبيان خاص بمراجعة الملاحق الخاصة بالضرائب المؤجلة:

الجدول رقم (16) : نموذج لاستبيان خاص بمراجعة الملاحق الخاصة بالضرائب المؤجلة

الالتزامات (Obligations)	الفحوصات الواجب القيام بها (les vérifications)			
	المعلومات المتحصل عليها (Informations données)			الملاحظات (Observations)
	نعم (Oui)	لا (Non)	غير مطبق (N/A)	
الطرق و القواعد الضرائب المؤجلة				
معلومات حول مكونات عبء أو إيراد الدورة -تجزئة الضرائب إلى ضريبة مستحقة و ضريبة مؤجلة. -الإشارة إلى كل تسوية محاسبية متعلقة بالضرائب المستحقة للسنوات السابقة. -الإشارة إلى مبلغ المزايا الناتجة من : العجز الجبائي، الحق الضريبي و كل الفروقات المؤقتة المرتبطة بالسنوات السابقة ، التي لم تقيد محاسبيا و لها تأثير على الضريبة المستحقة. -الإشارة إلى مبلغ المزايا الناتجة من : العجز الجبائي، الحق الضريبي و كل الفروقات المؤقتة المرتبطة بالسنوات السابقة ، التي لم تقيد محاسبيا و لها تأثير على الضرائب المؤجلة. -الإشارة إلى مبلغ عبء الضريبة المتولد من تخفيض قيمة الأصل الضريبي المؤجل أو استرجاع تخفيض لقيمة سابقة. -الإشارة إلى مبلغ عبء أو إيراد الضريبة المرتبط بتغيير الطرق المحاسبية و أخطاء الأساسية المتضمنة في تحديد النتيجة الصافية للدورة المحاسبية بموجب المعالجة المحاسبية الموصى بها من قبل المعيار المحاسبي رقم 8.				
التأثيرات الناجمة عن التخلي على الأنشطة -الإشارة إلى مبلغ عبء الضريبة المرتبط بربح أو خسارة التخلي على النشاط. -الإشارة إلى مبلغ عبء الضريبة المتعلق بالنتيجة الجارية للنشاطات المتخلى عنها خلال الدورة، و كذالك المبالغ التي تخص الدورات اللاحقة.				
معلومات حول الضرائب على مستوى الميزانية -تجزئة الضرائب إلى ضريبة مستحقة و ضريبة مؤجلة. -الإشارة إلى مبلغ الأصول الضريبية المؤجلة غير المقيدة محاسبيا بسبب كون أن احتمال استرجاعها غير ممكن في نظر إدارة المؤسسة. -تبرير التقييد المحاسبي لأصول الضرائب المؤجلة الناجمة عن استعمال عجز جبائي حديث خاصة عندما يتعلق الأمر بضرورة وجود أرباح مستقبلية خلال الدورات اللاحقة.				

المصدر : Abdeslem Oukhello ; Problématique et Démarche de révision des impôts différés ; Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises de Casablanca ; Mémoire d'expertise comptable ;Mai 2006 ; P : 149-150 .

خلاصة الفصل الثاني

يعد موضوع المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح من بين المسائل المحاسبية الأكثر تعقيدا، هذا ما أدى إلى ظهور عدة مقاربات و التي كانت الممهد لتبني المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بالمعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح، و من بين أبرز هذه المقاربات يمكن ذكر ما يلي:

- مقاربة عدم الاعتراف بالضرائب المؤجلة
- مقاربة الاعتراف الجزئي بالضرائب المؤجلة
- مقاربة الاعتراف الشامل بالضرائب المؤجلة

حيث يرتكز التقييد المحاسبي للضريبة على الأرباح ، طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، على مبدأ الضريبة المؤجلة ، وفقا لمقاربة الاعتراف الشامل، الذي يقضي بالاعتراف بجميع التأثيرات الجبائية الناتجة من الفروقات المؤقتة في الأخذ بعين الاعتبار لقواعد الأصول و الخصوم لأغراض جبائية أو محاسبية، هذا ما يفضي إلى بروز أصول ضريبية مؤجلة أو/ و خصوم ضريبية مؤجلة يكون لها أثرا على التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، أما فيما يتعلق بالفروقات الدائمة فإنه لا يتمخض عنها ضرائب مؤجلة مدينة أو دائنة و هذا نظرا لكون آثارها لا تنعكس خلال الدورة أو الدورات اللاحقة.

و يتركب عبء الضريبة على الأرباح من عنصرين أساسيين هما :الضريبة الجارية و الضريبة المؤجلة.

- حيث تتمثل الضريبة الجارية في الضريبة على الأرباح التي تجب على المؤسسة تسديدها للإدارة الجبائية، و يتم تقييمها عن طريق تطبيق معدل الضريبة الساري المفعول على النتيجة الجبائية للمؤسسة، هاته الأخيرة يتم تحديدها انطلاقا من النتيجة المحاسبية التي تخضع لبعض التعديلات على مستوى الأعباء و النواتج وفقا لما ينص عليه التشريع الجبائي المطبق في المحيط الاقتصادي الذي تنشط في المؤسسة.
- أما الضريبة المؤجلة فيمكن تلخيص خطوات محاسبتها في النقاط التالية:

1) تحديد الأساس المحاسبي للأصول و الخصوم (الالتزامات) .
2) تحديد الأساس الضريبي للأصول و الخصوم (الالتزامات).
3) حساب و تصنيف الفروقات بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي.
4) حساب الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة و التخفيضات الضريبية غير المستخدمة.
5) تحديد مدى استجابة الفروقات لشروط الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة (الأصول و الالتزامات).
6) حساب الضريبة المؤجلة على أساس المعدل الساري المفعول.
7) التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة

و بالإضافة إلى تقديم التأثيرات الجبائية في صورة حسابات على مستوى الميزانية و جدول حسابات النتائج، فإن المعايير المحاسبية الدولية تلزم معدي القوائم المالية على ضرورة إدراج **معلومات تكميلية** في الملحق تخص:

- الحسابات الضريبية المدرجة على مستوى جدول حسابات النتائج .
- الحسابات الضريبية المدرجة على مستوى الميزانية المحاسبية.

و نظرا لكون الضرائب المؤجلة تمثل حقلا معقدا أثناء تحضير القوائم المالية للمؤسسة، فإنه أصبح حريا بالمراجع السهر على :

- تحديد الخصائص الجبائية الخاصة بالمؤسسة موضوع المراجعة،
- التأكد من صحة الضريبة المستحقة و الضرائب المؤجلة من حيث الحدث المنشئ لها،تقييمها و عرضها في القوائم المالية،
- التأكد من توافق الملاحق مع ما هو منصوص عليه في المعيار المحاسبي الدولي أو النظام المحاسبي المالي الجزائري

و لا يتسنى له التكفل بهاته المهمة إلا من خلال تحليه بكفاءة معينة من حيث التحكم في تقنيات الجباية، تقنيات المحاسبة و تقنيات المراجعة بالإضافة إلى الخبرة الميدانية الملائمة التي تسمح له بتحليل أهم المخاطر التي يمكن أن تعتري حسابات المؤسسة في شقها المرتبط بالضرائب المؤجلة، و تكييف برنامج المراجعة وفقا لهذه المخاطر حتى يتسنى له القيام بمهمته على أحسن وجه، و إصدار رأي فني محايد ملائم بشأن مدى صحة و مصداقية حسابات الضرائب المؤجلة.

الفصل الثالث:

واقع الممارسات المحاسبية ذات الصلة بالضريبة المؤجلة على الأرباح في البيئة الجزائرية

تمـهـــيـد

بعد تطرقنا في الفصول السابقة إلى واقع البيئة المحاسبية الدولية و مدى تأثر المحيط المحاسبي الجزائري و تفاعله معها من جهة، و إلى الواقع النظري للمعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح على ضوء المعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى ، أتى هذا الفصل لإلقاء الضوء على واقع الممارسات المحاسبية الجزائرية ذات الصلة بالضريبة على الأرباح بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير المحاسبية الدولية.

و في هذا السياق ، يهدف هذا الفصل إلى:

- التطرق إلى الإطار المفاهيمي للضريبة على أرباح الشركات على ضوء التشريع الجبائي الجزائري، من خلال تناول تعريف الضريبة على الأرباح وأهم الخصائص التي تميزها ،عرض نطاق تطبيقها ،التعرض للإعفاءات المنصوص عليها من قبل المشرع الجزائري،بيان المعدلات الخاصة بالضريبة على الأرباح،و التطرق لكيفية تسديد الضريبة على الأرباح مع الإشارة إلى أهم العقوبات و الغرامات المالية التي يتكبدها المكلفون الذين لا يتقيدون بالالتزامات الخاصة بالتصريح و بدفع الضريبة على الأرباح.
- بيان المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة المحاسبية للمؤسسة في سبيل تقييم الضريبة على الأرباح المستحقة (أو الجارية) ، و هذا على ضوء التشريع الجبائي الجزائري الساري المفعول،
- بيان الإطار المحاسبي للضريبة على الأرباح على ضوء نصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري الذي تضمنه القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية و طريقة عرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، و الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 29 مارس2009.
- إلقاء نظرة تقييمية من الناحية الميدانية لبيان مدى التزام المؤسسات بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة طبقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري و معايير المحاسبة الدولية، و مدى توافق الممارسات المحاسبية للمؤسسات الجزائرية، التي تتقيد بطريقة الضريبة المؤجلة، مع متطلبات النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية.

و هذا من خلال المباحث الموالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة على أرباح الشركات على ضوء التشريع الجبائي الجزائري

المبحث الثاني: تقييم الضريبة على أرباح الشركات على ضوء التشريع الجبائي الجزائري

المبحث الثالث: الإطار المحاسبي للضريبة على الأرباح على ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري

المبحث الرابع: عرض و تحليل البيانات و اختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة على أرباح الشركات على ضوء التشريع الجبائي الجزائري

تعتبر الضريبة موردا ماليا هاما تحصل عليه الدولة من أفراد المجتمع جبرا لغرض استعمال حصيلتها في تغطية النفقات العامة ، كما تعتبر أداة من الأدوات المالية التي تستعملها الدولة للتدخل في الحياة الاقتصادية و توجيهها ، فلا ضريبة بدون قانون يضمن الحقوق و الواجبات لكل المؤسسات.

وتنقسم الضرائب بصفة عامة إلى ضرائب غير مباشرة و أخرى مباشرة، و من بين الضرائب المباشرة نجد الضريبة على أرباح الشركات، التي تم تأسيسها بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991 .

و من الناحية المحاسبية تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ، التي تحسب على أساس الوعاء الذي يحدد عن طريق إحداث بعض التعديلات على النتيجة المحاسبية للدورة فيما يخص الأعباء و النواتج، على ضوء ما ينص عليه التشريع الجبائي ،مركبا من مركبات العبء الضريبي الذي تتحمله المؤسسة.

و بعبارة أخرى، فإن العبء الضريبي الخاص بالضريبة على الأرباح يتركب من ضريبة مؤجلة و ضريبة مستحقة (أو جارية) ، هذه الأخيرة هي التي تشكل مبلغ الضريبة على الأرباح الواجب الدفع إلى الإدارة الجبائية ، و هذا على أساس نطاق محدد، و معدلات معينة و في ظل احترام نصوص التشريع الجبائي الجزائري المعمول به فيما يخص تحديد الأساس الخاضع.

و في هذا الإطار يأتي هذا المبحث الموسوم بـ" الإطار المفاهيمي للضريبة على أرباح الشركات على ضوء التشريع الجبائي الجزائري" لـ :

- تناول تعريف الضريبة على الأرباح وأهم الخصائص التي تميزها ،
- عرض نطاق تطبيقها سواء المجال الخاص بالأشخاص المعنيين بها أو النطاق الإقليمي الخاص بها،
- التعرض للإعفاءات المنصوص عليها من قبل المشرع الجزائري سواء الدائمة منها أو المؤقتة،
- بيان المعدلات الخاصة بالضريبة على الأرباح،
- التطرق لكيفية تسديد الضريبة على الأرباح مع الإشارة إلى أهم العقوبات و الغرامات المالية التي يتكبدها المكلفون الذين لا يتقيدون بالالتزامات الخاصة بالتصريح و بدفع الضريبة على الأرباح.

و هذا من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: تعريف الضريبة على أرباح الشركات وخصائصها.

المطلب الثاني: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات و الإعفاءات الخاصة بها.

المطلب الثالث: حساب الضريبة على أرباح الشركات و كيفية تحصيلها.

المطلب الأول: تعريف الضريبة على أرباح الشركات وخصائصها

يعتبر تأسيس الضريبة على أرباح الشركات(IBS) تجسيدا لمبدأ فصل الضريبة على دخل الأشخاص و الضريبة على دخل الشركات، و سوف نحاول عبر هذا المطلب معالجة الضريبة على أرباح الشركات من خلال:

- تعريفها و بيان أبرز أهدافها،
- التطرق للأهداف المرجوة من ورائها ،
- و كذا التعرض إلى الخصائص التي تشترك فيها مع سائر الضرائب الأخرى و تلك التي تميزها عنها.

1. تعريف الضريبة على أرباح الشركات

ينص قانون الضرائب المباشرة على أنه "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح و المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، و تسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات"[1]

و بالتالي فإن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة نسبية مباشرة تقتطع سنويا من طرف و لصالح الدولة بصفة إجبارية ونهائية ، و هذا وفقا لقواعد قانونية محددة ،و هذا الاقتطاع يفرض على الأرباح التي يحققها الأشخاص المعنويون الذين يخضعون إجباريا للنظام الحقيقي دون الأخذ بعين الاعتبار لحجم رقم الأعمال المحقق و بعض الأشخاص الطبيعيين،وهذا حسب مقدرتهم التكليفية[2] بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة.

و من **أهداف** الضريبة على أرباح الشركات يمكن ذكر ما يلي :

- إنشاء ضريبة نسبية تتكيف و طبيعة الأشخاص المعنويين، الأمر الذي يجسد مبدأ فصل الضرائب على دخل الأشخاص و الضرائب على دخل الشركات،
- إلغاء كل تفرقة في الإخضاع بين المؤسسات ،
- إيجاد الإجراءات التحريضية لدفع المؤسسات على الاستثمار،
- تشجيع إقامة الشركات في شكل مجموعات (الشركة الأم و فروعها)،
- زيادة المزايا لصالح المساهمين من خلال إلغاء الضرائب المدفوعة على الأرباح الموزعة ،
- تخفيض الضريبة المدفوعة من خلال السماح بترحيل الخسائر السابقة إلى غاية السنة الخامسة ،
- تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات الناتج عن كيفية تسديد هذه الضريبة.

2. القواعد التي ترتكز عليها الضريبة على أرباح الشركات

تتمثل هذه القواعد في الأسس التي يجب مراعاتها في فرض الضريبة على أرباح الشركات، و يتلخص أهم هذه الأسس فيما يلي:

1.2. قاعدة العدالة أو المساواة في المقدرة

أي مساهمة كل الأشخاص الخاضعين للضريبة في تحمل الأعباء العامة للدولة ، لكن كل شخص يساهم في تحمل هذه

[1] Article135 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013 .

[2] الخطيب خالد. وليد عبد القادر، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية، دار الحامد، عمان، 1998،ص:15

الأعباء حسب مقدرته التكليفية ،هذه الأخيرة تعني مدى قدرة المكلف على تخصيص أو اقتطاع جزء من دخله لتمويل الأعباء و الالتزامات المترتبة على الدولة كنفقات جارية.

وعليه فالمؤسسات التي لا تحقق ربحا خلال دورة معينة ليست ملزمة بدفع الضريبة ، بحجة عدم مقدرتها على دفعها،وبالتالي يمكن القول بأن العدالة تلتمس من جانب الضريبة على أرباح الشركات ، حينما يمنح المشرع الجبائي إعفاءات خاصة بدفع الضريبة، و التي قد تكون مؤقتة إلى أن تتحسن ظروف المكلف ، كما قد تكون دائمة لاعتبارات ثقافية أو اجتماعية أو غيرها.

2.2. قاعدة اليقين و الوضوح

أي يجب أن تكون الضريبة على أرباح الشركات واضحة و دقيقة من حيث وعائها، مقدارها ، موعد دفعها و كيفية دفعها، و بعبارة أخرى ، فلا بد على الضريبة أن تكون بعيدة كل البعد عن الإبهام و الغموض و غير قابلة للتأويلات ،وهذا بغية اجتناب سوء استعمال الضريبة أو اختلاسها أو حتى إرهاق المكلفين.

3.2. قاعدة الملاءمة في التحصيل

تقتضي هذه القاعدة جباية الضريبة على أرباح الشركات في الوقت الأكثر مناسبة و مواءمة للمكلف، و بالكيفية الأكثر سهولة بالنسبة له.

و يعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على الأرباح أكثر الأوقات مناسبة لفرض الضريبة و دفعها ، و على هذا الأساس فإن اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات يتم في تماما عقب الدورة الموافقة للحصول على الربح المعني ، كما أن تسديدها في شكل ثلاث تسبيقات سيخفف العبء الضريبي على المؤسسات و يسمح بتمويل دوري و مستمر لخزينة الدولة [1].

4.2. قاعدة الاقتصاد في النفقات

و تعني التوفير في نفقات جباية الضريبة مثل:أجور الموظفين أو وسائل الاتصال أو وسائل النقل..الخ، فليس من المعقول أن تكون هذه النفقات أكبر بكثير من المبالغ المحصلة من المكلفين، لأن ذلك يعني خسارة تقع على الدولة و هو عكس الهدف المالي للضريبة[2]، الذي يقضي بالحصول على الموارد المالية الممكنة لتغطية النفقات العامة للدولة .

و عليه فإنه ينبغي طبقا لهذه القاعدة أن يكون الفرق بين ما يدفعه المكلفون من الضرائب و ما يلج إلى الخزينة العامة في أقل مبلغ ممكن، بمعنى ينبغي تقليص النفقات الخاصة بتحصيل الضريبة إلى أدنى حد ممكن.

و جدير بالاشارة إلى أن هذه القاعدة ليس من السهل تطبيقها دوما، حيث أن هناك ضرائب يستلزم جمعها عددا جما من العاملين عليها مما يستدعي نفقات مالية معتبرة.

3. خصائص الضريبة على أرباح الشركات

من خلال التعريف السابق يمكن استخلاص بعض الخصائص التي تتميز بها الضريبة على أرباح الشركات(مع الإشارة إلى

---

[1] ناصر مراد ،إنعكاس العولمة على السياسة الجبائية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة سعد دحلب البليدة، ملتقى مابين 11-12ماي 2003، ص:08

[2] رفعت المحجوب ، المالية العامة : النفقات العامة و الإرادات العامة، دار النهضة العربية ،بيروت ،1975،ص:41

أن هذه الخصائص يمكن أن تخترق بموجب بعض الاستثناءات المنصوص عليها صراحة من قبل التشريع الجبائي الجزائري) و التي يمكن أن نجملها فيما يلي:

1.3. الخصائص العامة

و تتمثل في الخصائص التي تشترك فيها مع الأنواع الأخرى من الضرائب، و يمكن تلخيص أهمها على النحو الموالي:

1.1.3. ضريبة إلزامية

أي أنه ليس للأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة الحرية في دفعها أو عدم دفعها ، و لا في اختيار مقدارها و لا في كيفية الدفع و موعده ، بل هم مجبرون على دفعها للدولة في إطار ما ينص عليه التشريع الجبائي.

2.1.3. ضريبة تفرض وفقا لمقدرة المكلفين

تفرض الضريبة على أرباح الشركات على كل شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية ، حيث أن الضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد و فق مقدرتهم ، وعليه فالمؤسسات التي لا تحقق ربحا خلال دورة معينة ليست ملزمة بدفع الضريبة، أو ملزمة بدفع مبلغ أدنى رمزي ، بحجة عدم مقدرتها على دفعها .

3.1.3. ضريبة تفرض بلا مقابل

كما تتميز الضريبة على أرباح الشركات بأنها تدفع من دون أي مقابل يرجى الحصول عليه من قبل المكلف، أي أنها تفرض على الأشخاص المعنويين و بعض الأشخاص الطبيعيين بغض النظر عن المنافع التي تعود عليهم من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي و غيرها من النشاطات.

و بعبارة أخرى فإن هذه الضريبة لا تدفع باعتبارها ثمنا مقابل خدمات معينة تؤديها الدولة لدافع الضريبة، غير أن هذا لا يمنع من انتفاع الكلف بالخدمات العامة.[1]

4.1.3.ضريبة تجبى بموجب نصوص قانونية

أي أنها تفرض بموجب قوانين تسنها الدولة، و تقيم و تؤدى على ضوء المواد التي ينص عليها التشريع الجبائي .

2.3. الخصائص النوعية

و تتمثل في الخصائص التي تميز الضريبة على أرباح الشركات عن الأنواع الأخرى من الضرائب، و يمكن إجمالها على الشاكلة الموالية:

1.2.3. ضريبة مباشرة

حيث أنها ضريبة يتحمل عبئها في النهاية من يقوم بتوريدها للخزينة العامة، و عليه فهي اقتطاع مباشر من أرباح المؤسسات.

2.2.3. ضريبة عامة

حيث أنها تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها[2]، أي أنها تفرض على الفرق الموجب بين كل الإيرادات مهما

---

[1] مختار علي أبو زريدة، المحاسبة الضريبية، دار الجنوب للنشر، قبرص، ط1 ، 1991، ص: 23.

[2] ناصر مراد ،مرجع سابق ، ص :06

كانت طبيعتها و كل الأعباء مهما كانت طبيعتها ، وهذا في إطار ما ينص عليه التشريع الجبائي فيما يخص الإيرادات الواجب دمجها في الوعاء الضريبي و الأعباء الواجب خصمها منه.

3.2.3. ضريبة سنوية

أي أنها لا تفرض على ربح كل عملية قامت بها المؤسسة على حدا، و إنما تسري على النتيجة النهائية لكل العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية تقدر بسنة.[1]

و بعبارة أخرى، فإنه وفقا لهذه الخاصية تفرض الضريبة على أرباح الشركات مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة.

4.2.3. ضريبة قيمية

حيث يتم تحصيلها على أساس قيمة الربح المحقق، و ليس عل أساس الحجم أو الكمية(مثل: كمية المنتجات المباعة).

5.2.3. ضريبة نسبية

أي أنها عبارة عن ضريبة ذات معدلات ثابتة، بمعنى أنها تفرض على أرباح المؤسسة بنسبة ثابتة واحدة، بحيث لا يتغير هذا المعدل مهما تغير مقدار الربح المحقق، و بصفة أدق فإن الربح يخضع لمعدل ثابت و ليس لجدول تصاعدي .

6.2.3. ضريبة تصريحية

بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية[2] .

7.2.3. ضريبة نوعية

الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة نوعية لأنها تقع على نوع معين من الأرباح ،و هو ذلك الربح المحقق من طرف الأشخاص المعنويين الذين يخضعون إجباريا للنظام الحقيقي دون الأخذ بعين الاعتبار لحجم رقم الأعمال المحقق و بعض الأشخاص الطبيعيين المنصوص عليهم في قانون الضرائب المباشرة .

من خلال الخصائص السابقة للضريبة على لأرباح الشركات، يمكن استنتاج بعض المزايا التي تتضمنها، و التي يمكن إيجاز أهمها فيما يلي :[3]

- **الشفافية** : و ذلك من خلال النظرة الإجمالية لمجموع أرباح المكلف و طريقة تحديد الربح الخاضع للضريبة.
- **البساطة:** سواء بالنسبة للمكلف أو بالنسبة لإدارة الضرائب، بحيث هؤلاء المكلفين مطالبون بالتصريح و بضريبة واحدة على الأرباح، وبالتالي تسهيل عملية مسك الملفات الضريبية و مراقبتها.

---

[1] منصور أحمد البديوي، في المحاسبة الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،2000،ص:205

[2] ناصر مراد ، مرجع سابق،ص :07

[3] ناصر مراد ، مرجع سابق ،ص :08

- **الإقتراب من العدالة** : من خلال إلغاء التمييز بين الشركات العمومية و الشركات الخاصة و كذلك بين الشركات الوطنية و الشركات الأجنبية.

المطلب الثاني: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات و الإعفاءات الخاصة بها

سوف نحاول من خلال هذا المطلب تسليط الضوء على مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات من خلال عرض النطاق الخاص بالأشخاص المعنيين بالضريبة و كذالك النطاق الإقليمي الخاص بها ، بالإضافة إلى التعرض للإعفاءات المنصوص عليها من قبل المشرع الجزائري سواء الدائمة منها أو المؤقتة.

1. نطاق تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

يرتبط فرض الضريبة على أرباح الشركات بالأشخاص الخاضعين لها من جهة ، و بإقليميتها من جهة أخرى ، و يمكن تلخيص هذا كما يلي :

1.1. نطاق التطبيق الخاص بالأشخاص champ d'application personnel

فيما يخص الأشخاص الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، فإنه يمكن أن نميز بين الخاضعين إجباريا و الخاضعين بصفة اختيارية و هذا على الشاكلة الموالية: [1]

1.1.1. الشركات الخاضعة إجباريا(sociétés imposables obligatoirement)

تخضع إجباريا للضريبة على أرباح الشركات، كل من الشركات التي يمكن حصرها فيما يلي:

أ. الأشخاص الخاضعون بموجب القانون الأساسي (personnes imposables compte tenu de leur statut)

طبقا لنص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (ق.ض.م.ر.م)، فإن الأمر يتعلق بـ:

- شركات الأموال و التي تضم :
  - شركات المساهمة (sociétés par actions **SPA**)
  - الشركات ذات المسؤولية المحدودة (sociétés à responsabilité limitée **SARL**)
  - المؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة (entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée **EURL**)
  - الشركات ذات التوصية بالأسهم (Société en commandite par actions **SCPA**)
- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري (**EPIC**).
- الشركات المدنية المؤسسة في صورة شركات مساهمة.
- التعاونيات الفلاحية و الاتحادات التابعة لها ، باستثناء تلك المعفاة بنص صريح في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (ق.ض.م.ر.م).

[1] Article136 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013 .

ب. الأشخاص الخاضعون بمقتضى طبيعة النشاط الممارس

(Personnes imposables suivant la nature de l'activité exercée)

بعض الأنشطة و بسبب طابعها تقتضي خضوع الشخص الذي ينجزها إلى الضريبة على أرباح الشركات، وهذا بغض النظر عن الشكل القانوني للشركة، وبالتالي يخضع للضريبة على أرباح الشركات الأشخاص المعنويون: [1]

- الذين يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو شهرة محل، أو التي تشتري بصفة اعتيادية نفس السلع باسمها من أجل إعادة بيعها.
- الذين، باستفادتهم من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، يقومون بسعي منهم، أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم، بالتنازل عن الاستفادة من هذا الوعد بالبيع إلى شاري كل جزء أو قسم.
- الذين يقومون بكراء المؤسسات التجارية و الصناعية و المزودة بالأثاث أو العتاد الضروري لاستغلالها سواء أكان عقد الكراء ينص أو لا ينص على كل أو جزء من العناصر المعنوية لشهرة المحل التجاري أو الصناعي .
- الذين يمارسون نشاط الراسي عليه المزاد، صاحب الامتياز و مستأجر الحقوق البلدية.
- الذين يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن و الأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا .
- الذين يحققون إيرادات من استغلال الملاحات، البحيرات و الأنهار المالحة.

2.1.1. الشركات الخاضعة اختياريا (sociétés imposables par option)

يمكن لبعض الشركات التي تعتبر خاضعة أصلا للضريبة على الدخل الإجمالي، أن تختار خضوعها لنظام الضريبة على أرباح الشركات، و تتلخص هذه الشركات في:

- شركات الأشخاص و التي تضم :
  - شركات التضامن (sociétés en nom collectif **SNC**).
  - الشركات ذات التوصية البسيطة (société en commandité simple **SCS**) .
- شركات المحاصة (sociétés en participation).
- الشركات المدنية غير المؤسسة في صورة شركات مساهمة.

وحري بالإشارة إلى أنه بموجب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (ق.ض.م.ر.م) فإنه يستوجب على الشركة– التي تبدي رغبتها في اختيار الخضوع للنظام الخاص بالضريبة على أرباح الشركات – الالتزام بتقديم طلب الاختيار الذي يرفق التصريح السنوي لدى مفتشية الضرائب المعنية، و يشكل هذا الاختيار قرارا نهائيا غير قابل للعدول عنه فيما تبقى من حياة الشركة .

2.1. نطاق التطبيق الإقليمي (champ d'application territorial)

يحدد مبدأ إقليمية الضريبة الشروط التي بموجبها يخضع الربح للضريبة على أرباح الشركات ، وهذا بناء على طبيعة الربح المحقق(اعتيادي أو استثنائي) أو على أساس مصدره (محقق داخل الوطن أو خارجه) .و بالتالي تستند إقليمية الضريبة على

[1] Article 12 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013 .

المبدأين المواليين:

1.2.1. الربح الوطني و ليس العالمي (bénéfice national et non mondial)

ينص قانون الضرائب المباشرة على أنه تخضع للضريبة على أرباح الشركات، فقط الأرباح المحققة في الجزائر، و بالتالي يعتبر الربح المحقق خارج الجزائر مقصى من مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات ، و تعد أرباحا محققة في الجزائر :[1]

- الأرباح المحققة في شكل شركات و الناجمة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي، أو تجاري، أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة. أي بعبارة أخرى، الأرباح المنجزة من قبل المؤسسات التي تمتلك مقرا دائما في الجزائر.
- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليس لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات. أي بعبارة أخرى، أرباح المؤسسات التي تنجز عملياتها عن طريق الاستعانة بممثلين في الجزائر.
- أرباح المؤسسات التي و إن كانت لا تملك مقرا أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في إنجاز دورة كاملة من العمليات التجارية.

و تشير المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (ق.ض.م.ر.م) على أنه إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها ماعدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين .

2.2.1. الربح ناتج من عمليات عادية وليست استثنائية

(Bénéfice résultant d'opérations habituelles et non exceptionnelles)

أي أنه تخضع للضريبة على أرباح الشركات فقط تلك الأرباح المحققة خلال الدورة، و الناتجة عن الممارسة العادية (normale) والاعتيادية (habituelle) للنشاط الخاضع، كما تشير إليه الفقرة الأولى من المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (ق.ض.م.ر.م)، و هذا في ظل احترام نصوص التشريع الجبائي الجزائري فيما يتعلق ببعض الاستثناءات التي تطرق إليها، فعلى سبيل المثال، تشير المادة 140-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (ق.ض.م.ر.م) إلى أن الربح الخاضع للضريبة يشمل أيضا نتيجة التنازل عن عناصر الأصول، و هذا على الرغم من أن هاته الأخيرة لا تعد عملية عادية و اعتيادية بالنسبة لنشاط المؤسسة.

2. الإعفاءات (les exemptions)

بالرغم من أن المؤسسة خاضعة لمجال التطبيق العام للضريبة على أرباح الشركات ، إلا أنها يمكن أن تكون معفاة بمقتضى أحكام صريحة من قبل المشرع الجزائري ، وهذا لاعتبارات اقتصادية ، ثقافية أو حتى اجتماعية.و هذه الإعفاءات يمكن أن تكون دائمة كما يمكن أن تكون مؤقتة.

1.2. الإعفاءات الدائمة (exemptions permanentes)

يعتبر هذا الصنف من الإعفاءات ممنوحا بصفة نهائية ، و تستفيد من هذه الإعفاءات :[2]

[1] Article 137 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013 .
[2] Article 138 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013 .

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذا الهياكل التابعة لها.
- الإيرادات المنجزة من طرف الفرق و الهيئات التي تمارس نشاطا مسرحيا.
- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات.
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط.
- التعاونيات الفلاحية للتموين و الشراء و كذلك الاتحادات المستفيدة من الاعتماد المسلم من طرف المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة ، و المسيرة طبقا للأحكام القانونية و التنظيمية التي تسيرها، باستثناء العمليات المنجزة مع المستعملين غير الشركاء.
- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ و بيع المنتجات الفلاحية و كذا اتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها سابقا و المسيرة طبقا للأحكام القانونية و التنظيمية التي تسيرها، باستثناء العمليات التالية:
  - المبيعات المحققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسساتها الرئيسية.
  - عمليات التحويل التي تخص المنتجات أو شبه المنتجات باستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان و الحيوانات أو التي يمكن استعمالها كمواد أولية في الفلاحة أو الصناعة.
  - العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء ،و التي رخصت بها التعاونيات أو اضطرت لقبولها.

هذا الإعفاء يطبق على العمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب و اتحاداتها مع الديوان الجزائري المهني للحبوب (OAIC)* بالنسبة للشراء، بيع، تحويل أو نقل الحبوب .

كما يطبق على العمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب مع تعاونيات أخرى للحبوب في إطار برامج مسطرة من طرف الديوان أو بترخيص منه.

- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- كما تستفيد من إعفاء دائم، العمليات المدرة للعملة الصعبة ولا سيما :
  - عمليات البيع الموجهة للتصدير ؛
  - تأدية الخدمات الموجهة للتصدير .

حيث يمنح الإعفاء المذكور حسب نسبة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة .

وتتوقف الاستفادة على تقديم المعني إلى المصالح الجبائية المختصة وثيقة تثبت دفع هذه الإيرادات لدى بنك متوطن بالجزائر. غير أنه لا يمكنهم الاستفادة من هذا الإعفاء العمليات المنجزة في إطار نشاط النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين و البنوك .

2.2. الإعفاءات المؤقتة (exemptions temporaires)

يعتبر هذا الصنف من الإعفاءات ممنوحا بصفة محددة زمنيا ، و تستفيد من هذه الإعفاءات : [1]

---

* **O**ffice **A**lgérien **I**nterprofessionnel des **C**éréales

[1] Article 138 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013 .

- المؤسسات السياحية (لمدة عشر سنوات) المحدثة من قبل المستثمرين، وطنيين أو أجانب، باستثناء وكالات السياحة و الأسفار و كذا الشركات الاقتصادية المختلطة التي تمارس نشاطا في القطاع السياحي.
- وكالات السياحة و السفر و كذا المؤسسات الفندقية لمدة ثلاث (03) سنوات حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة ، حيث يشترط تقديم المعنيين بالأمر إلى المصالح الجبائية شهادة تثبت إيداع تلك العائدات بالعملة الصعبة لدى بنك موطنه بالجزائر.
- الأرباح التي تحققها الشركات ذات رأسمال ذو مخاطرة (les sociétés de capital risque) و هذا لمدة خمس (05) سنوات.
- تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب ذوو 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.

ترفع مدة الإعفاء إلى ست (06) سنوات،إذ ا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، و ذلك ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال .

و تمدد فترة الإعفاء هذه بسنتين (02) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (03) عمال على الأقل لمدة غير محددة.

و يترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد و المطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

عندما يمارس هذا الشباب المستثمر النشاط في مؤسسة داخل منطقة من المناطق التي يجب ترقيتها و التي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم و خارج هذه المناطق، فإن الربح المعفى من الضريبة ينتج من النسبة بين رقم الأعمال المحقق في المنطقة التي يجب ترقيتها ورقم الأعمال الإجمالي.

- الأرباح الخاضعة للضريبة الناتجة عن نشاطات إنجاز السكنات الاجتماعية و الترقوية وفق المقاييس المحددة في دفتر الشروط. [1]
- الأنشطة المتعلقة بالوسائل الكبرى و المنشآت الدفاعية. [2]
- الحواصل و فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم و الأوراق المماثلة المحققة في إطار عملية الدخول إلى البورصة. [3]
- تعفى من الضريبة على الدخل الاجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و كذا حقوق التسجيل إلى غاية 31 ديسمبر 2015 ، ريوع و فوائض القيم لعملية التنازل عن الأسهم و الحصص الاجتماعية للأندية المحترفة في كرة القدم المشكلة في شكل شركة. [4]

---

[1] Article 44, Lois de finances 1998, Journal officiel de la république algérienne ; N° 89,31/12/1997 ;P :15.
[2] Article 28, Lois de finances 2010, Journal officiel de la république algérienne ; N° 78,31/12/2009 ;P :10 .
[3] Article 32, Lois de finances 2010, Journal officiel de la république algérienne ; N° 78,31/12/2009 ;P :11.
[4] Article 30, Lois de finances complémentaire 2010, Journal officiel de la république algérienne ; N° 49 ;29/08/2010 ;P :09

- تستفيد النشاطات التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" و "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" و "الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر" ن من تخفيض من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات،حسب الحالة،و كذا من الرسم على النشاط المهني المستحق عند نهاية فترة الإعفاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به، وذلك خلال الثلاث (03) سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي.

و يكون هذا التخفيض كما يأتي:

- السنة الأولى من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 70% ،
- السنة الثانية من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 50%،
- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي: تخفيض قدره 25%. [1]

- النشاطات التي يمارسها الأشخاص الطبيعيون أو الشركات في ولايا ت إيليزي وتيندوف و أدرار وتمنراست ولديهم موطن جبائي في هذه الولايات ويقيمون بها بصفة دائمة من تخفيض قدره 50 % من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات وذلك بصفة انتقالية لمدة خمس (5) سنوات ابتداء من أول يناير سنة 2010.

و لا تطبق الأحكام السابقة على مداخيل الأشخاص والشركات العاملة في قطاع المحروقا ت وقطاع ا لمناجم باستثناء نشاطات توزيع المنتجات البترولية والغازية وتسويقها.[2]

المطلب الثالث: حساب الضريبة على أرباح الشركات و كيفية تحصيلها

بعدما تعرضنا لمفهوم ، أهداف ، خصائص و نطاق تطبيق الضريبة على أرباح الشركات، سوف نسعى جاهدين من خلال هذا المطلب لتوضيح كيفية حساب مقدار هذه الضريبة عن طريق عرض مختلف المعدلات المنصوص عليها من طرف المشرع الجبائي الجزائري ، و كذا شروط تطبيقها على الوعاء الضريبي الذي يتمثل في النتيجة الجبائية الموجبة ، هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى سوف نحاول تبيان الكيفية التي يتم بها دفع مبلغ الضريبة على أرباح الشركات في ظل النظام الجبائي الجزائري و كذلك أهم الالتزامات سواء المحاسبية منها أو الجبائية (الخاصة بالدفع أو المتعلقة بالتصريح) الواجب التقيد بها من قبل الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الضريبة، مع إعقابها في آخر المطاف بالعقوبات المنجرة عن الإخلال بها و التي تمثل بالنسبة للمؤسسة أعباء إضافية أخرى يمكن أن تنعكس سلبا على نتيجتها.

1. حساب الضريبة على أرباح الشركات

يتم حساب الضريبة على أرباح الشركات بتطبيق على الوعاء الضريبي ، و المتمثل في الربح الجبائي ،إحدى المعدلات

[1] Article 13, Lois de finances 2011, Journal officiel de la république algérienne, N° 80,31/12/2010 ;P :07
[2] Article 21, Lois de finances 2013, Journal officiel de la république algérienne, N° 72,31/12/2012 ;P :09

المنصوص عليها في المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و في بعض الحالات الخاصة يخفض من مبلغ الضريبة المحصل عليه بعض المبالغ المسموح بخصمها صراحة وفقا لأحكام قانونية محددة مثل: الاقتطاعات من المصدر المكونة للحق الضريبي و ما يعرف باسم الرصيد الجبائي.

1.1. المعدلات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات

باعتبار الضريبة على أرباح الشركات ضريبة نسبية ، فهي تفرض على أساس نسبة معينة ،و في هذا الصدد فإن التشريع الجبائي الساري المفعول يميز بين ثلاث فئات من المعدلات ، و التي يمكن إيجازها على النحو الموالي :

1.1.1. المعدل العادي (taux normal)

قبل صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2009، كان المعدل العادي للضريبة على أرباح الشركات المطبق يقدر بـ 30% و هذا بموجب قانون المالية لسنة1999، و تجدر الإشارة إلى أن هذا المعدل كان يعادل قبل قانون المالية لسنة 1999 نسبة 38% (بموجب قانون المالية لسنة 1994)، كما كان يقدر بـ 42% قبل قانون المالية لسنة 1994 (بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1992).

و بعد صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2009، أصبح المعدل العادي للضريبة على أرباح الشركات محددا كما يلي: [1]

- 19% ، بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد و البناء و الأشغال العمومية و كذا الأنشطة السياحية.

  و يطبق هذا المعدل كذلك على الأنشطة المختلطة في حالة ما إذا كان رقم أعمال الأنشطة المذكورة أعلاه يساوي 50 % من رقم الأعمال الإجمالي أو يفوقه.
- 25% ، بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات؛
- 25% ، بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50 % من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسوم.

و توضح المادة على أنه يقصد بـ:

- **نشاطات إنتاج المواد** تلك المتمثلة في استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد باستثناء نشاطات التوضيب (Conditionnement) أو العرض التجاري للمواد الموجهة لإعادة بيعها. ولا تشمل أيضا عبارة " نشاطات الإنتاج" المستعملة في هذه المادة نشاطات المنجمية و المحروقات.
- **نشاطات البناء والأشغال العمومية،** الأنشطة المسجلة كما هي في السجل التجاري والمترتب عليها دفع الاقتطاعات الاجتماعية الخاصة بالقطاع.
- **النشاط السياحي** ، تسيير المركبات السياحية وكذا محطات العلاج في الحمامات المعدنية باستثناء وكالات الأسفار.

2.1.1.المعدلات الخاصة (taux spécifiques)

تطبق المعدلات الخاصة على بعض المداخيل عن طريق الاقتطاع من المصدر على أرباح الشركات ، و تحدد نسب هذه

[1]Article 150-1 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013 . .

الاقتطاعات كما يلي:[1]

- 10% بالنسبة لمداخيل الحقوق ، الودائع و الكفالات، و يمثل هذا الاقتطاع حقا ضريبيا (crédit d'impôt) يخصم من فرض الضريبة النهائي.
- 40% بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق المجهولة ، و يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.
- 20% بالنسبة للمداخيل الإجمالية المحققة من طرف المؤسسات في إطار عقد التسيير ، و التي يتم إخضاعها للضريبة عن طريق الاقتطاع من المصدر ، و يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.
- 24% بالنسبة لـ:

- المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر، في إطار صفقات تأدية خدمات
- المبالغ المدفوعة مقابل أداء أو استعمال خدمات، من أي طبيعة كانت، في الجزائر
- النواتج المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءتهم، و إما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوب الصنع، أو صيغة الصنع، أو منح امتياز لذلك.

- 10% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها الشركات الأجنبية للنقل البحري، إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على المؤسسات الجزائرية للنقل البحري .

3.1.1. المعدل المخفض (taux réduit)

حدد هذا المعدل قبل الإصلاحات الضريبية بـ 25% ، ثم انخفض إلى 5% سنة 1992، ليرتفع سنة 1995 إلى 33% (نظرا لتفاقم إشكالية التهرب الضريبي ، حيث يصعب في بعض الأحيان على إدارة الضرائب مراقبة هذه العملية) ، ليستقر بعدها و بموجب قانون المالية لسنة 1999 عند المعدل 15% ، غير أن هذا المعدل تم إلغاؤه بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008، و هذا من خلال المادة الخامسة.

و قد كان يمنح هذا المعدل المخفض ، طبقا للتشريع الجبائي ، للمكلفين بغية تشجيع الاستثمار من أجل المساهمة في إنعاش الاقتصاد الوطني ، حيث كان يطبق هذا المعدل على :[2]

- أرباح المؤسسات عندما يتم تخصيصها، أثناء سنة تحقيقها، للحيازة على استثمارات عقارية أو استثمارات منقولة تنجزها هذه المؤسسات في أو خارج قطاع نشاطها.
- الأرباح الموجهة للحيازة على الأسهم أو الحصص الاجتماعية و القيم المنقولة الأخرى التي تسمح بالمشاركة بنسبة 90% في رأس مال الشركات الأخرى التي تنتمي لنفس التجمع.
- أرباح المؤسسات التي تلتزم بتقديم تعهد – يرفق التصريح السنوي للنتيجة– بإعادة استثمار هذه الأرباح خلال الدورة الموالية لدورة تحقيقها.

و يتعين على المؤسسات الراغبة في الاستفادة من المعدل المخفض استيفاء الشروط الموالية:[3]

---

[1] Article 150-2 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013 .
[2] Article 142-1 du CIDTA modifié et complété par la loi n° 02-11 du 24/12/2002(avant la promulgation de la LFC 2008) .
[3] Article 142-2 du CIDTA modifié et complété par la loi n° 02-11 du 24/12/2002 (avant la promulgation de la LFC 2008) .

- مسك محاسبة قانونية، أي مطابقة لتعليمات و أحكام المخطط المحاسبي الوطني و القانون التجاري.
- أن تذكر بصفة واضحة و مفصلة في التصريح السنوي للنتيجة، الأرباح التي قد تخضع للنسبة المخفضة ، ويرفق هذا التصريح بقائمة الاستثمارات المحققة ،مع الإشارة إلى طبيعتها ، تاريخ دخولها في الأصول و سعر تكلفتها.
- يجب أن تبقى الموجودات التي تخضع للمعدل المخفض مدة خمس (05) سنوات على الأقل في ذمة المؤسسة.
- في حالة التزام المؤسسة بإعادة استثمار هذه الأرباح خلال الدورة الموالية لدورة تحقيقها، فإنه يجب عليها أن ترفق التصريح السنوي للنتيجة برسالة تعهد.
- يجب أن ينصب إعادة الاستثمار على الأملاك العقارية و المنقولة المحددة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92-270 لـ6 جويلية 1992 المحدد للاستثمارات التي تمنح حق الاستفادة من المعدل المخفض[1].

وفي حالة التنازل عن هذه الموجودات أو إخراجها من النشاط خلال هذه الفترة (خمس سنوات) و لم يتم إعادة استثمارها فورا ، فإنه يطبق على المبالغ المستفيدة من المعدل المخفض و الخاصة بالاستثمارات المتنازل عنها ، معدلا كاملا و ذلك بعد خصم المبلغ الخاص بالمعدل المخفض، و تتحمل الحقوق الإضافية المستحقة معدلا إضافيا محددا بـ5%.كما تفرض ضريبة إضافية و بنفس الشروط في حالة عدم احترام الالتزام(الخاص بإعادة استثمار الأرباح خلال الدورة الموالية لدورة تحقيقها) مع تطبيق زيادة قدرها 25%. [2]

2.1.الحق (الاعتماد) الضريبي (crédit d'impôt)

يتمثل الحق الضريبي في إمكانية خصم المؤسسات، الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، لمبلغ الاقتطاع من المصدر المطبق على نواتج الحقوق ، الودائع و الكفالات من الضريبة المستحقة على نشاطها.

حيث تدمج النتيجة التي يكون أصلها دين الضريبة في النواتج الخاصة بنشاط المؤسسة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بمبلغها الإجمالي ، أي قبل تخفيض الاقتطاع من المصدر ، و بعد حساب مقدار الضريبة على أرباح الشركات (التي يضم وعاؤها النتيجة الجبائية و النواتج الخاصة بالحقوق ، الودائع و الكفالات) يخصم منها قيمة الاقتطاع من المصدر المطبق على نواتج الحقوق ، الودائع و الكفالات.

و يتعين على المؤسسات الراغبة في الاستفادة من تحميل الاعتماد الضريبي التقيد بالشروط التالية:

- تقديم شهادة تثبت الاقتطاع من المصدر و قيمة مبلغه.
- الإشارة إلى الاعتماد الضريبي في التصريح السنوي للنتيجة .

3.1. الرصيد الجبائي (l'avoir fiscal)

1.3.1. طبيعة الرصيد الجبائي

الرصيد الجبائي هي تقنية جبائية أدرجت بموجب المادة رقم 09 من قانون المالية لسنة 1993 بغية تخفيف ازدواجية إخضاع الأرباح الموزعة من طرف المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات ، حيث يرتكز على منح دين ضريبي

[1] يرجى مراجعة الملحق رقم 2.

[2] Article 142-2 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013 .

لصالح المستفيدين من العوائد الموزعة ، و يشكل على هذا النحو تخفيضا للضريبة الأولية المدفوعة من طرف الشركة الموزعة.

2.3.1. شروط الاستفادة من الرصيد الجبائي

و تتوقف الاستفادة من تقنية الرصيد الجبائي على توفر الشروط التالية :[1]

- يجب أن تكون الشركة الموزعة خاضعة للقانون الجزائري و لها مقر في الجزائر.
- يجب أن تكون الشركة الموزعة خاضعة للضريبة على أرباح الشركات
- يجب أن تكون الأرباح الموزعة ناتجة عن قرارات منتظمة صادرة من طرف الأعضاء المختصين في المؤسسة ، و بالتالي فالتسويات الجبائية التي تجرى على المداخيل التي تعتبر موزعة تلقائيا بموجب أحكام المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة لا تخول الاستفادة من هذه التقنية.
- يجب أن يكون المستفيد من الرصيد الجبائي قاطنا بالجزائر أو لديه مقر فيها
- يجب أن تكون الأرباح خاضعة للمعدل العادي أو معفاة من الضريبة على أرباح الشركات[2] (و بالتالي تستبعد الأرباح الخاضعة للمعدل المخفض)

و بالنسبة لنظام شركات الأم، فإنه علاوة على الشروط المبينة أعلاه، فيجب على هذه الشركات استيفاء الشروط التالية: [3]

- يجب أن تكتسي السندات التي تحوزها الشركة الأم الشكل الاسمي أو تكون مودعة لدى بنك الجزائر أولدى المؤسسات المالية الأخرى المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية عندما تكون السندات مجهولة الاسم.
- يجب أن تمتلك الشركة الأم هذه السندات ملكية كاملة.
- يجب أن تكتب السندات عند الإصدار (أي عند تأسيس الشركة)، أما إذا تم الحيازة على السندات بعد تأسيس الشركة، فيجب على الشركة أن توقع التزاما بالاحتفاظ بها لمدة سنتين(02) على الأقل.
- يجب أن تكون النسبة المئوية الدنيا لمساهمة الشركة الأم في رأس مال الشركة الفرعية 10%.

3.3.1. حساب مبلغ الرصيد الجبائي

يحدد مبلغ الرصيد الجبائي بضرب قيمة حصة الأرباح الموزعة الخاضعة للمعدل العادي أو المعفاة من الضريبة على أرباح الشركات في أحد المعدلات التالية :

25% بصفة عامة

42% بالنسبة للأرباح الموزعة من طرف شركة فرعية للشركة الأم(مع استيفاء الشروط السالفة الذكر)

4.3.1. كيفية تحميل الرصيد الجبائي

يحمل الرصيد الجبائي بقيمة دين الضريبة على الضريبة على أرباح الشركات على عاتق المستفيد بشرط أن يكون الرصيد

[1] Article 147 bis du CIDTA modifié et complété par la loi n° 2000-06 du 23/12/2000.
[2] Article 87 bis du CIDTA modifié et complété par la loi n° 2000-06 du 23/12/2000.

ضمن وعاء الضريبة ، و بعبارة أخرى فإنه يجب أن يضاف مبلغ الرصيد الجبائي أولا إلى كل حصص الأرباح المتحصل عليها فعلا ، ثم يحمل بعده (الرصيد الجبائي) في صورة دين ضريبي على الضريبة على أرباح الشركات المستحقة عاديا،ويمكن تلخيص خطوات حساب الضريبة المستحقة الدفع في حالة الرصيد الجبائي كما يلي :

1/ القاعدة الخاضعة = مجموع الأرباح المستوفاة + الرصيد الجبائي

2/ الضريبة المستحقة = القاعدة الخاضعة × معدل IBS

3/ الضريبة المستحقة الدفع = الضريبة المستحقة – مبلغ الرصيد الجبائي

و تجدر الإشارة إلى أنه عندما يكون مبلغ الرصيد الجبائي أكبر من الضريبة على أرباح الشركات المستحقة ،فإنه لا يمكن تحميل قيمة الرصيد الجبائي إلا في حدود مقدار الضريبة على أرباح الشركات المستحقة ، أي لا يمكن خصم قيمة الرصيد الجبائي إلا إذا كان هذا المبلغ أقل أو يعادل مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة.

و حري بالتنويه إلى أن سياسة الرصيد الجبائي التي تبناها التشريع الجبائي الجزائري في سنة 1993 بغية تخفيف العبء الجبائي على المساهمين بحجة أن عوائدهم قد سبق و أن أخضعت للضريبة من قبل، قد تم **التخلي عنها** بموجب قانون المالية لسنة 2003[1] ، حيث تم إعفاء العوائد من الضريبة إذا كان المساهمون أشخاصا معنويين مقيمين بالجزائر، أما إذا كانوا أشخاصا طبيعيين فتخضع عوائدهم إلى معدل 15% (IRG) يقتطع من المصدر بالنسبة للأشخاص الطبيعيين غير المقيمين في الجزائر، و 10% بالنسبة للأشخاص الطبيعيين المقيمين بالجزائر.[2]

2. تحصيل الضريبة على أرباح الشركات

لقد سبق و أن رأينا بأن مقدار الضريبة على أرباح الشركات يتم حسابها بتطبيق على الربح الخاضع للضريبة معدلا يتطابق مع ما ينص عليه التشريع الجبائي الجزائري، بيد أن دفع هذا المقدار للإدارة الجبائية يقتضي تقيد المكلف بالالتزامات الخاصة بالتصريح بالضريبة المعنية من جهة ، و من جهة أخرى تقيده بالالتزامات الخاصة بكيفية دفع هذه الضريبة، وهذا كله في إطار ما ينص عليه التشريع الجبائي ، و بالتالي فالإخلال بأي التزام يعرض المؤسسة إلى عقوبات مالية ، و عليه فمن صالح المؤسسة التعرف على التزاماتها و التقيد بها من باب اتقاء ما يعرف بالخطر الجبائي .

و على هذا الأساس فإننا سنتناول هذا العنصر من خلال التطرق لكيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات ، ثم الالتزامات المحاسبية و الجبائية التي يجب التقيد بها عند التصريح لدى الإدارة الجبائية و تتبعها في الأخير العقوبات المنجرة من عدم التقيد بهذه الالتزامات.

1.2.كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات

1.1.2. النظام العام لدفع الضريبة على أرباح الشركات

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات في صورة تسبيقات مؤقتة ، حددت بثلاث (03) تسبيقات (acomptes)حسب

[1] Raouya Abderrahmane :Directeur de la Législation Fiscale , Présentation des principales mesures de la loi de finances pour 2003 (séminaire), Alger , janvier 2003,p:6

[2] Article 104 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013 .

قانون المالية لسنة 2000 (بعدما كانت أربع تسبيقات قبل ذلك) ، بالإضافة إلى دفع رصيد التصفية .

و تستحق هذه التسبيقات الدفع في تواريخ محددة موزعة على الشكل الموالي: [1]

- التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس(على أساس الضريبة لسنة (ن-2) لأن ضريبة سنة (ن-1) لم تحدد بعد)
- التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان (على أساس ضريبة سنة (ن-1))
- التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر(على أساس ضريبة سنة (ن-1))

و تساوي قيمة كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح الجبائي المتعلق بأخر دورة مغلقة و خاضعة للضريبة عند تاريخ استحقاقها.

و يتم حساب الأقساط الوقتية و دفعها إلى قابض الضرائب المختص من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات دون إخطار مسبق.

و تدفع هذه التسبيقات خلال السنة الموالية للسنة التي تم فيها تحقيق الأرباح التي تعتبر كقاعدة لحساب الضريبة.

ويتم في الأخير دفع رصيد التصفية (solde de liquidation) قبل 30 أفريل (تاريخ آخر أج لإيداع التصريح السنوي)،حيث يدفع المتبقى من الضريبة عن طريق التصريح السنوي والذي يشكل ظهره جدول إشعار بالدفع.

و إذا تجاوزت التسبيقات المدفوعة مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة للسنة المالية، ينتج عن الفرق فائض في الدفع يمكن خصمه من الأقساط المقبلة الخاصة بالتسبيقات.

عندما تستفيد المؤسسة من تمديد أجل إيداع التصريح السنوي ، يمدد كذلك أجل تسوية رصيد التصفية.[2]

و يتم حساب رصيد التصفية على النحو التالي:

رصيد التصفية = الربح الجبائي للدورة × معدل IBS – التسبيقات الثلاثة المدفوعة

و من خلال العلاقة السابقة يمتثل للعيان و جود ثلاث حالات:

1/ **مجموع التسبيقات المدفوعة يعادل الضريبة المستحقة الدفع** :و في هذه الوضعية يكون رصيد التصفية معدوما لذلك لا توجد أي تسوية.

2/ **مجموع التسبيقات المدفوعة أكبر من الضريبة المستحقة الدفع** :يكون رصيد التصفية في هذه الحالة سالبا ،لذالك توجد تسوية بحيث يعتبر الفرق بمثابة تسبيق للسنوات القادمة.

3/ **مجموع التسبيقات المدفوعة أصغر من الضريبة المستحقة الدفع** :في هذه الحالة يكون رصيد التصفية موجبا ،وبالتالي توجد تسوية ، إذ يجب دفع قيمة الفرق كآخر أجل قبل 30 أفريل (تاريخ آخر أج لإيداع التصريح السنوي).

و جدير بالإشارة إلى أنه أنه، إذا تعلق الأمر بفترة تقل عن سنة أو تفوقها، تحسب التسبيقات على أساس الأرباح المقدرة بالتناسب مع فترة مدتها إثنا عشر (12) شهرا. [3]

[1] Article 356-2 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[2] Article 356-6 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[3] Article 356-3 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

أما فيما يخص المؤسسات ذات النشأة الحديثة و التي يكون مقدار الضريبة الخاص بالدورة السابقة غير معلوم، فإن قيمة كل تسبيق تعادل 30% من الضريبة المحسوبة على أساس نتيجة مقيمة بنسبة 5% من رأس المال الاجتماعي المطلوب[1].

و عندما يفترض أن السنة المالية المختتمة الأخيرة غير خاضعة للضريبة في حين أن السنة المالية السابقة لها قد خضعت لفرض الضريبة، يجوز للمكلف بالضريبة أن يطلب من قابض الضرائب إعفاءه من آداء التسبيقة الأولى المحسوبة على أساس نتائج السنة المالية ما قبل الأخيرة.

وإذا لم يطلب الإستفادة من هذا الإجراء، يمكنه فيما بعد أن يتحصل على تسديد التسبيق الأول إذا لم ينتج عن السنة المالية التي ينتمي إليها حساب التسبيقات الموالية، أي فرض للضريبة.

فضلا عن ذلك ، يمكن للمكلف بالضريبة الذي يعتبر مبلغ التسبيقات التي تم أداؤها بعنوان سنة مالية يساوي أو يفوق الضريبة التي ستكون في النهاية على عاتقه بالنسبة لهذه السنة المالية، أن يعفي نفسه من القيام بأداء تسبيقات جديدة بتسليم تصريح مؤرخ وموقع لقابض الضرائب المختلفة، خمسة عشرة (15) يوما قبل تاريخ وجوب أداء التسبيقة اللاحقة.

وإذ ثبت، فيما بعد، أن هذا التصريح غير صحيح، تطبق زيادة 10 % على المبالغ التي لم يتم دفعها في الأجال المحددة. [2]

2.1.2. النظام الخاص لدفع الضريبة على أرباح الشركات

يخص هذا النظام المؤسسات الأجنبية التي تمارسا نشاطا بصفة مؤقتة في الجزائر، و كذا المؤسسات التي تنظم عروضا بصفة منتظمة أو متناوبة:

- حيث يتوجب على المؤسسات الأجنبية التي تقوم مؤقتا في الجزائر، في إطار الصفقات، بنشاط يخضع للضريبة وفقا للنظام العام بمقتضى التشريع الجبائي الجزائري أو بموجب الأحكام الإتفاقية، دفع قسط من الضريبة على أرباح الشركات أوقسط من الضريبة على الدخل الإجمالي، حسب الحالة، يقدر ب 0,5 % من المبلغ الإجمالي للصفقة.

و يعفي تسديد هذا القسط المؤسسة من دفع الأقساط المؤقتة في النظام العام ويمنح الحق في رصيد جبائي مقتطع من الإخضاع النهائي للسنة المالية المعتبرة أو إذا تعذر ذلك تحميله على السنوات المالية الموالية أو التسديد من قبل الخزينة العمومية.

يدفع القسط خلال العشرين (20) يوما الأولى من كل شهر لدى مصلحة الضرائب (المختصة في مجال التحصيل، بعنوان التسديدات المدفوعة خلال الشهر السابق.[3]

- أما بالنسبة للمؤسسات التي تنظم عروضا (entreprises de spectacle) بصفة منتظمة أو متناوبة للتسديد لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها مكان تنظيم العرض في إطار أول ممارسة لنشاطها وفي أجل يوم بعد إنتهاء العرض لقسط مؤونة يساوي 20 % من مبلغ الإيرادات المحققة، و يخصم هذا القسط من الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي حسب الحالة. [4]

---

[1] Article 356-4 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[2] Article 356-5 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[3] Article 356 bis du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[4] Article 356 ter du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

2.2.إلتزامات الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات

تعتبر المؤسسات الخاضعة لنظام الضريبة على أرباح الشركات مجبرة على التقيد ببعض الالتزامات المحاسبية و الجبائية ،و إلا فإنها سوف تكون محل تطبيق عقوبات صارمة عليها تثقل عاتقها بأعباء إضافية أخرى ،و يمكن تلخيص هذه الالتزامات كما يلي:

1.2.2. الإلتزامات المحاسبية (obligations comptables)

يلزم التشريع الجبائي المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بمسك محاسبة مطابقة لنصوص القانون التجاري و النظام المحاسبي المالي،إذ تنص المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه" يجب أن تمسك المحاسبة طبق ا للقوانين والأنظمة المعمول بها".

و تتمثل أبرز هذه الالتزامات فيما يلي:

- مسك دفتر اليومية و دفتر الجرد اللذين يجب أن يكونا مرقمين و خاضعين لتوقيع القاضي ، و ممسوكين وفق تسلسل زمني دون وجود فراغات أو شطب من أي نوع كان. بالإضافة إلى الدفاتر الأخرى الخاصة كدفتر الأجور.
- القيام بعمليات الجرد على الأقل مرة كل سنة .
- يجب تقديم لرجال الإدارة الجبائية الذين بحوزتهم على الأقل رتبة مراقب كل المستندات المحاسبية ، و تلك الخاصة بالجرد ،صور طبق الأصل للإيصالات و كل الوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات ، في كل مرة يطلبونها ، و هذا لإثبات صحة النتائج المقيدة في التصريح.
- يجب الاحتفاظ بكل الدفاتر و المسندات و البطاقات لمدة عشر سنوات (10) [1]، هذا الأجل يبدأ في السريان ابتداء من تاريخ إقفال الدورة المحاسبية، مما يسمح للإدارة الجبائية بالقيام بحق المراقبة و الاطلاع الذي تتمتع به.
- في حالة مسك محاسبة بلغة أجنبية غير متفق عليها، فإنه يجب تقديم ترجمة لها يصادق عليها مترجم معتمد، وذلك في كل مرة يطلبها مفتش الضرائب. [2]

2.2.2. الإلتزامات الجبائية (obligations fiscales)

يمكن إيجازها على النحو التالي:

- يجب على المكلف الخاضع للضريبة على أرباح الشركات أن يقدم إلى مفتشية الضرائب التابع لها تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية ، و هذا خلال الثلثين (30) يوما الأولى من بداية نشاطه.

  و حينما يملك المكلف و حدة أو عدة وحدات بجانب مقره الرئيسي ،فيجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المختصة.

- يجب على المؤسسة أن تقدم كل سنة تصريحا بنتائجها السنوية بغض النظر عن إشارة نتيجتها لدى مفتشية الضرائب المختصة و الكائنة بمكان مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، و هذا قبل الفاتح ماي من كل سنة ،وفي حالة قوة قاهرة أو أسباب موضوعية ، يمكن تمديد أجل تقديم التصريح وفقا لقرار من المدير العام للضرائب ، غير

---

[1] المادة 12 من القانون التجاري الجزائري المعدل و المتمم بناء على الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1996

[2] Article 152 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

أنه لا يمكن أن يتجاوز هذا الأجل ثلاثة (03) أشهر.

و عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يمدد أجل الاستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه.

كما يمكن للمؤسسات ذات الجمعية التي يجب أن تبت بشأن الحسابات ، إكتتاب تصريح تصحيحي، على الأكثر خلال واحد و عشرين(21) يوم التي تلي إنقضاء الأجل القانوني، المنصوص عليه في القانون التجاري ،لانعقاد هذه الجمعية .

و يجب أن ترفق ، تحت طائلة عدم قبول التصريح ، ضمن نفس الأجل ، الوثائق في شكلها القانوني التي تؤسس التصحيح لا سيما محضر الجمعية وتقرير محافظ الحسابات.

- يتضمن التصريح بالنتائج السنوية العناصر التالية: [1]
  - رقم تسجيل السجل التجاري.
  - لقب المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك محاسبتهم وعناوينهم أو تحديد أو مراقبة النتائج العامة لمحاسبتهم، مع ذكر ما إذا كان هؤلاء التقنيون من بين المستخدمين الأجراء لمؤسستهم. ويجب عليهم إرفاق تصريحاتهم بالملاحظات الأساسية والخلاصات الموقعة التي استلموها من الخبراء المحاسبين أو المحاسبين المعتمدين الذين كلفوهم، في حدود اختصاصهم، بإعداد ومراقبة وتقييم حواصلهم وحساباتهم الخاصة بنتائج النشاط.
  - نسخة من الميزانية المحاسبية، جدول حسابات النتائج و مبلغ رقم الأعمال.
  - مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها، ولا سيما منها ملخص عن حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف للمصاريف العامة، حسب طبيعتها والاهتلاكات المالية والأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الاهتلاكات المالية والأرصدة .
  - كشف للتسبيقات المدفوعة و الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات.
  - كشف للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني المذكور.
  - بالإضافة إلى بعض الوثائق و الجداول المتعلقة بحالات خاصة مثل :تقديم الالتزام بإعادة الاستثمار .
  - التقديم في آن واحد مع التصريح بالنتائج الخاص بكل سنة مالية، جدولا يتضمن الإشارة إلى تخصيص كل سيارة سياحية مقيدة في أصول المؤسسة أو التي تحملت بشأنها المؤسسة مصاريف أثناء تلك السنة المالية. ويتعين على نفس هؤلاء المكلفين بالضريبة وجوبا، أن يقيدوا، في محاسبة وبشكل واضح طبيعة الإمتيازات العينية الممنوحة لمستخدميهم وقيمتها. [2]

كما يتعين على المصرح بالضريبة أن يقدم، كلما طلب منه ذلك مفتش الضرائب، كل الوثائق الحسابية والجرود ونسخا من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة النتائج المبينة في التصريح . [3]

[1] Article 152 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[2] Article 153 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[3] Article 152 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

3.2.2.الإلتزامات الخاصة بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطا مؤقتا بالجزائر والتي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة

تتمثل التزامات هذا النوع من المؤسسات فيما يلي: [1]

- إرسال نسخة من العقد في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام، إلى مفتش الضرائب المباشرة الذي يتبع له مقر فرض الضريبة، خلال الشهر الذي يلي شهر إقامتها بالجزائر .
- يجب إطلاع مفتش الضرائب المباشرة على كل ملحق أو تعديل في العقد الرئيسي في الأيام العشرة (10) لإعداده .

ويقوم مفتش الضرائب المباشرة الذي يتبع له مقر فرض الضريبة بإطلاع المؤسسات الأجنبية المتعاقدة، بالالتزامات الواقعة عليها، وذلك في الأيام الخمسة عشر (15) الموالية لاستلام هذه الوثائق .

- مسك دفتر ترقم المصلحة صفحاته وتوقعه، ويتضمن، حسب ترتيب تسلسلي ودون بياض أو شطب، مبلغ مختلف الشراءات والإقتناءات والإيرادات والمرتبات والأجور والعمولات والأتعاب والإيجار .
- تلزم المؤسسات الأجنبية باكتتاب تصريح وفق النموذج الذي تقدمه الإدارة وإرساله إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان فرض الضريبة على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة .
- يجب أن يرفق هذ ا التصريح بكشف مفصل للمبالغ التي دفعتها المؤسسة للغير، لقاء أشغال المقاولة من الباطن وأشغال الدراسات وتأجير العتاد أو المستخدمين، ومختلف أجور الكراء والمساعدة التقنية .

و عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يمدد أجل الاستحقاق إلى (أول يوم مفتوح يليه).

و حري بالملاحظة بأنه لا تخضع لهذه الالتزامات المذكورة المؤسسات التي ليس لها مقرا مهنيا دائما في الجزائر والتي تقوم،إنطلاقا من الخارج، بعمليات خاضعة للضريبة في الجزائر، وفقا لنظام الاقتطاع من المصدر المذكور في المادة 156 وكذا المؤسسات التي تخضع لنفس النظام، و المرتبط تدخلها بتواجد خبرائها في الجزائر لمدة لا تتجاوز 183 يوما خلال فترة 12 شهرا مهما كانت هذه الفترة. [2]

3.2. العقوبات

ينص التشريع الجبائي الساري المفعول على عقوبات إزاء المكلفين الذين لا يتقيدون بالالتزامات الخاصة بالتصريح والدفع،و تتمثل هذه العقوبات في :

1.3.2.العقوبات الناتجة عن التأخر في تقديم التصريح السنوي

في حالة التأخر في تقديم التصريح السنوي للنتائج في الأجل المحدد فإن الخاضع للضريبة على أرباح الشركات سوف يتعرض للزيادات و الغرامات حسب الحالات التالية:

– الزيادات الناجمة من التأخر في تقديم التصريح السنوي

طبقا لنصوص قانون الضرائب المباشرة ، فإن المكلف الذي لم يقدم التصريح في الآجال المحددة سوف يتعرض للزيادات

[1] Article 161 & 162 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[2] Article 162 BIS du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

الآتية و الملخصة في الجدول التالي:[1]

الجدول رقم (17) : العقوبات الناتجة عن التأخر في تقديم التصريح السنوي

مدة التأخر	الزيادة الواجبة الدفع
- لا تتعدى الشهر	⊂ 10%
- تتعدى الشهر و لا يفوق شهرين	⊂ 20%
- تتعدى شهرين	⊂ 25%

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نصوص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

وفي حالة عدم إيداع المكلف للتصريح السنوي خلال مدة تقدر بـ 30 يوما ابتداءا من يوم تبليغه، بواسطة ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، فإنه تطبق عليه زيادة بمقدار 35% .[2]

– الغرامات الناجمة من التأخر في تقديم التصريح السنوي في حالة الإعفاء أو تسجيل نتيجة سالبة

طبقا لنصوص قانون الضرائب المباشرة ، فإن المكلف الذي لم يقدم التصريح في الآجال المحددة، و بالرغم من أنه معفى من الضريبة بموجب نص صريح أو لعلة تكبده لخسارة خلال الدورة المعنية ، سوف يتعرض للغرامات الآتية و الملخصة في الجدول التالي: [3]

الجدول رقم (18) : الغرامات الناتجة عن التأخر في تقديم التصريح السنوي في حالة الإعفاء أو تسجيل نتيجة سالبة

مدة التأخر	الغرامة الواجبة الدفع
- لا يتعدى الشهر	⊂ 2 500 دج
- يتعدى الشهر و لا يفوق شهرين	⊂ 5 000 دج
- يتعدى شهرين	⊂ 10 000 دج

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نصوص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

– الغرامة الناتجة عن التأخر في تقديم بعض الوثائق و المعلومات المطلوبة في التصريح السنوي

في حالة عدم تدعيم المكلف التصريح السنوي بالمعلومات و الوثائق المطلوبة و المنصوص عليها في المواد 152 و 153 من قانون الضرائب المباشرة في الآجال المحددة ، فإنه يترتب عن ذلك غرامة مالية جبائية مقدارها 1 000 دج على كل وثيقة لم يتم التصريح بها أو تم التصريح بها بعد التاريخ المحدد للتصريح بها.وفي حالة عدم إيداع الوثائق و المعلومات المعنية خلال مدة تقدر بـ 30 يوما ابتداءا من يوم إرسال رسالة الإنذار إلى المعني بالأمر في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام، فإن الغرامة تتضاعف بمقدار 25% من مقدار الغرامة العادية[4].

---

[1] Article 192-1 & 322 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[2] Article 192-1 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[3] Article 32 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[4] Article 192-2 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

2.3.2. العقوبات الناتجة عن نقص في التصريح:(sanctions pour insuffisances de déclaration)

طبقا لنصوص قانون الضرائب المباشرة ، فإنه عندما يصرح المكلف بالضريبة ربحا ناقصا أو غير صحيح ، فإن مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها سوف يضاعف كما يلي :[1]

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أقل أو يساوي 50.000دج
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج و أقل أو يساوي 200.000 دج.
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

و عند القيام بأعمال تدليسية (أعمال الغش)، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة،وتوافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة المالية المعنية، بحيث لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50 % ، وعندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة بـ 100 %.
تطبق نسبة 100 % كذلك، عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.[2]

و يقصد **بالأعمال التدليسية**، خاصة :[3]

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليه ا الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة .
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أواسترجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.
- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أووهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها. لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباته ا.
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به .
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة .
- ممارسة نشاط غير قانوني. يعتبر كذلك، كل نشاط غير مسجل و/ أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

3.3.2.العقوبة الناتجة عن التأخر في تقديم التصريح بالوجود (Sanction en cas de retard de déclaration d'existence)

يعاقب المكلف بالضريبة الذي لم يقدم تصريحا بالوجود خلال الأجل المحدد في المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة بغرامة جبائية تقدر بـ 30.000 دج.[4]

---

[1] Article 193-1 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[2] Article 193-2 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[3] Article 193-2 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[4] Article 194-1 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

المبحث الثاني: تقييم الضريبة على أرباح الشركات على ضوء التشريع الجبائي الجزائري

كما سبق و أن أوردنا في فصل سابق، فإن الضريبة على الأرباح تتركب من الناحية المحاسبية ، طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، من عنصرين هما: الضريبة المؤجلة و الضريبة المستحقة (أو الجارية)، هذه الأخيرة ، أي الضريبة الجارية، تتمثل في الضريبة على الأرباح التي تجب على المؤسسة تسديدها للإدارة الجبائية، و يتم تقييمها عن طريق تطبيق معدل الضريبة الساري المفعول على النتيجة الجبائية للمؤسسة التي يتم تحديدها انطلاقا من النتيجة المحاسبية التي تخضع لبعض التعديلات على مستوى الأعباء و النواتج وفقا لما ينص عليه التشريع الجبائي المطبق في المحيط الاقتصادي الذي تنشط في المؤسسة.
و على هذا الأساس، فإنه يتضح جليا بأن تقييم الضريبة على الأرباح يعتمد أساسا على التشريع الجبائي.

و في هذا السياق، فسوف نسعى من خلال هذا المبحث إلى:

- إبراز الإطارين المحاسبي و الجبائي لنتيجة المؤسسة و علاقتهما بتقييم الضريبة على الأرباح المستحقة (أو الجارية)،
- تسليط الضوء على أهم عناصر النواتج و الأعباء التي تشكل مصدر اختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية.
- بيان المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة المحاسبية للمؤسسة في سبيل تقييم الضريبة على الأرباح المستحقة (أو الجارية)،

و هذا من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: الإطار المحاسبي و الجبائي للنتيجة.

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لمخصصات الإهتلاكات و المؤونات.

المطلب الثالث: المعالجة الجبائية لفوائض القيمة و الإعانات.

المطلب الأول: الإطار المحاسبي و الجبائي للنتيجة

تعتبر النتيجة من المحددات الأساسية للضريبة على الأرباح المستحقة للإدارة الجبائية، حيث أنها تمثل رصيد نشاط المؤسسة المتحصل عليه عن طريق المقارنة بين شتى أعباء و نواتج المؤسسة ، هذا الرصيد يمكن أن يمثل(في حالة كونه موجبا) ربحا خاضعا للضريبة على أرباح الشركات التي تعد إيرادا من إيرادات الدولة ، وعليه فإن تقييم الضريبة على الأرباح مرهون بالنتيجة المحققة من طرف المؤسسة، والتي يختلف في تحديدها سواء من الناحية الجبائية أو الناحية المحاسبية. لذلك سنقوم من خلال هذا المطلب بمحاولة إبراز الإطار المحاسبي للنتيجة وكذالك الإطار الجبائي لها.

1.الإطار المحاسبي للنتيجة

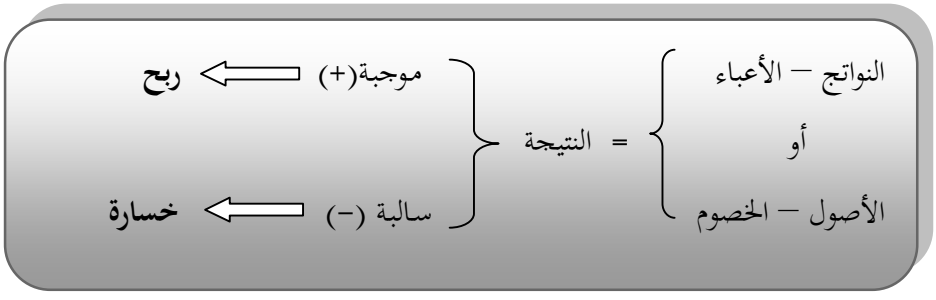
1.1.تعريف النتيجة

تعرف النتيجة، طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، على أنها "الفرق بين مجموع نواتج و مجموع أعباء الخاصة بالدورة المعنية، بحيث تمثل ربحا في حالة و جود فائض في الإيرادات على التكاليف و تمثل خسارة في الحالة العكسية"[1].

و تعرف أيضا بأنها " المقارنة من جهة بين حسابات الأصول و حسابات الخصوم، و من جهة أخرى المقارنة بين حسابات النواتج و حسابات الأعباء"[2]

على ضوء التعريفين السابقين ، يمكن القول بأن النتيجة هي تتويج لمجموع العمليات التي تقوم بها المؤسسة، سواء المرتبطة بالاستغلال أو ذات الصلة بالعمليات الاستثنائية وهذا خلال دورة استغلالية معينة ، أي أنها تمثل ثمرة نشاط المؤسسة ،والتي يمكن أن تعكس تكبد خسارة(نتيجة سالبة) أو الظفر بربح(نتيجة موجبة).

و بذلك فأي مؤسسة ناجعة تسعى لأن تكون نتيجتها موجبة لكي يتسنى لها مواصلة نشاطها من جهة، و عدم تذمر المساهمين لعدم تواجد أرباح من جهة أخرى، لأن تحقيق الأرباح يعتبر معيارا من المعايير التي تعبر عن مدى أداء المؤسسة.
و تتحدد النتيجة سواء عن طريق الفرق بين النواتج و الأعباء أو عن طريق الفرق بين الأصول و الخصوم، أي:



من خلال هذه العلاقة يتضح جليا بأن نتيجة المؤسسة تتحدد بطريقتين: سواء عن طريق الميزانية أو عن طريق جدول حسابات النتائج، و هذا ما سنتطرق إليه في العنصر الآتي.

2.1.طرق التحديد المحاسبي لنتيجة الدورة

تتحدد نتيجة المؤسسة محاسبيا بواسطة طريقتين ، سواء عن طريق الميزانية أو عن طريق جدول حسابات النتائج.

---

[1] Devasse.H, Parruite.M, Sadou.A ; Manuel de Comptabilité ; 1ère édition ; BERTI Edition ; Alger ; 2010 ; P :376 .
[2] Khafrabi Med Zine ;Techniques comptables ; 5ème édition ; BERTI Editions ;Alger ; 2002 ;P:85

1.2.1.تحديد النتيجة من خلال الميزانية

تعرف الميزانية، من وجهة نظر النظام المحاسبي المالي الجزائري،على أنها "وثيقة محاسبية ملخصة لقيمة عناصر الأصول و الخصوم الخارجية (= الديون) و الأموال الخاصة بالمؤسسة بتاريخ إقفال الحسابات"[1] .
و بالتالي فهي " تبين في تاريخ محدد مختلف وسائل التمويل التي بحوزة المؤسسة و كيفيات استعمالها"[2] .

و ترتسم الميزانية في صورة جدول، يظهر في جانبه الأيمن الأصول التي تعتبر بمثابة موارد مراقبة من قبل المؤسسة ناجمة من أحداث ماضية ، و التي تنتظر منها المؤسسة فوائد اقتصادية في المستقبل[3] ، و يظهر في جانبه الأيسر الخصوم التي تعتبر كالتزام حالي للمؤسسة ناتج عن أحداث ماضية، و التي إطفاؤها يترجم عن طريق خروج موارد تمثل فوائد اقتصادية[4].

و تقوم المؤسسة خلال كل دورة بإعداد نوعين من الميزانيات، فالأولى تنشأ في بداية الدورة المحاسبية وتسمى بالميزانية الافتتاحية، أما الثانية فتنشأ عند نهاية الدورة المحاسبية وتسمى بالميزانية الختامية.

وبالتالي يمكن أن نقوم بتحديد النتيجة بالاعتماد على قيمة الأصول و الخصوم المدرجة في الميزانية الافتتاحية و الميزانية الختامية، وهذا عن طريق المقارنة بين الميزانيتين أو المقارنة بين أصول و خصوم الميزانية الختامية، وعليه قد تكون النتيجة ربحا أو خسارة و هذا كما يلي[5] :

- إذا كانت قيم الأصول أقل من قيم الخصوم، هذا يعني أن المؤسسة تكبدت خسارة، و لإحداث التوازن في الميزانية يتم تسجيل هذه النتيجة السالبة (الخسارة) في جانب الخصوم بقيمة سالبة(أو بقيمة موجبة في جانب الأصول).
- أما إذا كانت قيم الأصول أكبر من قيم الخصوم، هذا يعني أن المؤسسة حققت ربحا، ولإحداث التوازن في الميزانية يتم تسجيل هذا الربح في جانب الخصوم بقيمة موجبة.

علاوة على تحديد النتيجة عن طريق الميزانية، يمكن الحصول أيضا على النتيجة انطلاقا من جدول حسابات النتائج الذي سيتم التطرق إليه في النقطة الموالية .

2.2.1.تحديد النتيجة من خلال جدول حسابات النتائج

يعتبر جدول حسابات النتائج، طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، بمثابة" وثيقة محاسبية ملخصة لكل الأعباء المتحملة و كل النواتج المحققة من قبل المؤسسة خلال دورة معينة، حيث يظهر النتيجة الصافية للدورة عن طريق المقارنة بين الأعباء و النواتج، و هذا دون الأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ التسديد "[6].

وعليه، فإن جدول حسابات النتائج يضم كل الأعباء، كل النواتج و النتائج الجزئية الخاصة بالدورة وهذا وفقا لما يقتضيه مبدأ استقلالية الدورات.

---

[1] Devasse.H, Parruite.M, Sadou.A ; Op-Cit ; P :366 .
[2] Leauin . Y., Comptabilité de l'entreprise ;Tome 1 ;, 2ème édition ; Sirey ;1992 ; P: 18
[3] Van Greuning and Koen Mrius ;International accounting standards a practical guide; the world bank edition ; Washington ; 2000 ;P:07.
[4] Friedrich Jean-Jacques ; Séminaire sur la normalisation comptable européenne : enjeux et Perspectives ; Aurassi ;Alger ;26/06/2004 ;P:39 .
[5] Khafrabi Med Zine ; Op-Cit ; P: 32.
[6] Devasse.H, Parruite.M, Sadou.A ; Op-Cit ; P :376 .

و النتائج الجزئية هي نتائج وسيطية، و تعد بمثابة خطوات في جدول حسابات النتائج و التي من خلالها تتحدد النتيجة الصافية للدورة .

و علاوة على إلزامية عرض جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة، فإن النظام المحاسبي المالي الجزائري، يعطي للمؤسسات إمكانية عرضها لجدول حسابات النتائج حسب الوظيفة مكيف مع خصوصيتها واحتياجها على مستوى الملاحق (الفقرة 3-230).

أ. جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

تتمثل المعلومات الدنيا الواجب عرضها على مستوى جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة في:[1]

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها ،الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي ، القيمة المضافة ، الفائض الإجمالي عن الاستغلال .
- نواتج الأنشطة العادية .
- النواتج المالية والأعباء المالية .
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة .
- مخصصات الاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية .
- مخصصات الاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية .
- نتيجة الأنشطة العادية .
- العناصر غير عادية (نواتج وأعباء).
- النتيجة الصافية للدورة قبل توزيع الأرباح.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

و في هذا الإطار فإن تحديد النتيجة الصافية للمؤسسة من خلال جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة، يقتضي – حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري– المرور بالخطوات الموالية:

- **إنتاج الفترة =** رقم الأعمال (ح/70) + إنتاج مخزن (ح/72) + إنتاج مثبت (ح/73) + إعانات الاستغلال (ح/74).
- **استهلاك الفترة =** المشتريات المستهلكة (ح/60) + الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى (ح/61+ح/62).
- **القيمة المضافة للاستغلال =** إنتاج الفترة – استهلاك الفترة .
- **الفائض الإجمالي للاستغلال =** القيمة المضافة للاستغلال-أعباء المستخدمين(ح/63)- الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة (ح/64).

[1]Journal Officiel n°19 du 25/03/2009 ; Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des États financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes; P : 21.

- **النتيجة العملياتية =** الفائض الإجمالي للاستغلال + المنتجات العملياتية الأخرى (ح/75) + استرجاع خسارة القيمة والمؤونات (ح/78) – الأعباء العملياتية الأخرى (ح/65) – المخصصات للإهلاكات والمؤونات (ح/68).
- **النتيجة المالية =** المنتوجات المالية (ح/76) – الأعباء المالية (ح/66).
- **النتيجة العادية قبل الضرائب =** النتيجة العملياتية + النتيجة المالية.
- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية =** النتيجة العادية قبل الضرائب – الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية والضرائب الأخرى عن النتائج (ح/695 +ح/698) – ضرائب أصول مؤجلة وضرائب خصوم مؤجلة(ح/692+ح/693)
- **النتيجة غير العادية =** (ح/77) نواتج غير عادية – (ح/67) أعباء غير عادية.
- **النتيجة الصافية للسنة المالية =** النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية.

و يمكن عرض جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة كما هو منصوص عليه من قبل النظام المحاسبي المالي الجزائري على النحو الموالي:

الجدول رقم (19) : هيكلة حساب النتائج حسب الطبيعة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى مخصصات الإهلاكات والمؤونات استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			

المصدر : Journal Officiel n°19 du 25/03/2009 ;Op-Cit; P : 26.

ب. جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

يتم تحديد النتيجة الصافية للمؤسسة من خلال جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة، يقتضي – حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري– المرور بالخطوات الموالية: [1]

- **هامش الربح الإجمالي**: وهو الفرق بين رقم أعمال الدورة والمتمثل في مبيعاتها من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات.

هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال – كلفة المبيعات

- **النتيجة العملياتية** =هامش الربح الإجمالي+ المنتجات العملياتية الأخرى – التكاليف التجارية – الأعباء الإدارية – الأعباء الأخرى العملياتية.
- **النتيجة العادية قبل الضريبة** = النتيجة العملياتية — مصاريف المستخدمين ومخصصات الاهتلاكات + نواتج مالية — أعباء مالية.
- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية** = النتيجة العادية قبل الضريبة – الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية – الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.
- **النتيجة الصافية للسنة المالية** = النتيجة الصافية للأنشطة العادية — الأعباء الغير العادية + النواتج غير العادية.

و يمكن عرض جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة كما هو منصوص عليه من قبل النظام المحاسبي المالي الجزائري على النحو الموالي:

[1] أوسرير منور، مجبر محمد، دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتائج (Le compte de résultat)، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب – البليدة –، 16-17-18 أكتوبر 2009، ص : 10.

الجدول رقم (20) : هيكلة حساب النتائج حسب الوظيفة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين ، المخصصات الإهلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج			
منها حصة ذوي الأقلية			
حصة المجمع			

المصدر : Journal Officiel n°19 du 25/03/2009 ;Op-Cit; P : 27.

من كل ما سلف يمكن القول بأن جدول حسابات النتائج يصف وقائع كل العمليات التي حدثت خلال الدورة في صورة أعباء و نواتج ، هاته الأعباء و النواتج يمكن أن تكون مرتبطة بالنشاط الاستغلالي العادي كما يمكن أن تكون ذات صلة بالنشاط الاستغلالي غير العادي. و على أساس هذه الأعباء و النواتج تتحدد النتيجة المحاسبية الإجمالية التي تخضع للضريبة على الأرباح في حالة كونها موجبة ، غير أن هذه الضريبة ، في الكثير من الأحيان، لا تحسب على أساس هذه النتيجة المحاسبية ، و إنما تخضع لبعض التعديلات بناء على نصوص التشريع الجبائي الجزائري ، هذا ما يقودنا إلى دراسة الإطار الجبائي للنتيجة ،و الذي على أساسه تدفع الضريبة على أرباح الشركات ، من خلال العنصر الموالي.

2.الإطار الجبائي للنتيجة

تعتمد جباية المؤسسات على المحاسبة ، حيث أن نتيجة هذه الأخيرة ليست هي الوعاء الضريبي النهائي الذي تحسب على أساسه الضريبة على أرباح الشركات (IBS) ، و لكن النتيجة المحاسبية تعد الأساس الذي تطبق عليه القواعد الجبائية للخلوص إلى النتيجة الجبائية التي تمثل الوعاء الضريبي.

1.2.تعريف النتيجة الجبائية

تعرف النتيجة الجبائية بأنها "النتيجة الخاضعة للضريبة ، و التي لا تتطابق مع النتيجة المحاسبية جراء بعض التعديلات الخاصة بإعادة إدماج بعض الأعباء غير القابلة للخصم و خصم بعض النواتج غير الخاضعة للضريبة"[1]

أما التشريع الجبائي الجزائري فيعتبر الربح الخاضع للضريبة ،ذلك الربح الصافي المحدد طبقا لنتيجة مختلف العمليات ،من أي طبيعة، المنجزة من قبل المؤسسات أو الوحدات التابعة للمؤسسة الأم بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول ، أثناء الاستغلال أو في نهايته"[2]

كما تعرف النتيجة الجبائية بأنها"النتيجة المحاسبية الإجمالية للدورة بعد إدراج التعديلات اللازمة، طبقا لما تنص عليه القواعد الجبائية"[3] .

وبالتالي فإن النتيجة المحاسبية المتحصل عليها طبقا لما تقتضيه المبادئ المحاسبية تمثل الركيزة التي تتحدد على أساسها النتيجة الجبائية بتطبيق القواعد الجبائية الخاصة بالأعباء و النواتج ، أي بعد أن يتم تحديد النتيجة المحاسبية بالمقارنة بين كل الأعباء و النواتج ، يتم تحديد النتيجة الجبائية عن طريق إدراج بعض التعديلات الخاصة بإضافة بعض الأعباء غير القابلة للخصم و تخفيض بعض النواتج غير الخاضعة للضريبة،وهذا وفقا للتشريع الجبائي المطبق،وبعبارة أخرى فإن النتيجة الجبائية ما هي إلا النتيجة المحاسبية قبل الضريبة المصححة بموجب القواعد الجبائية .

و من ثم فالأمور تجري على مرحلتين : الأولى من بداية الدورة إلى نهايتها ، أين يتم تسجيل كل الأعباء و النواتج محاسبيا طبقا للمبادئ المحاسبية لتحديد نتيجة الدورة من دون الأخذ بعين الاعتبار للقواعد الجبائية. أما المرحلة الثانية فيتم فيها تحديد النتيجة الجبائية و هذا بإدراج التعديلات اللازمة مع الأخذ بعين الاعتبار للقواعد الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المطبق.

و يمكن تلخيص ما سبق ذكره من خلال الشكل التوضيحي الموالي:

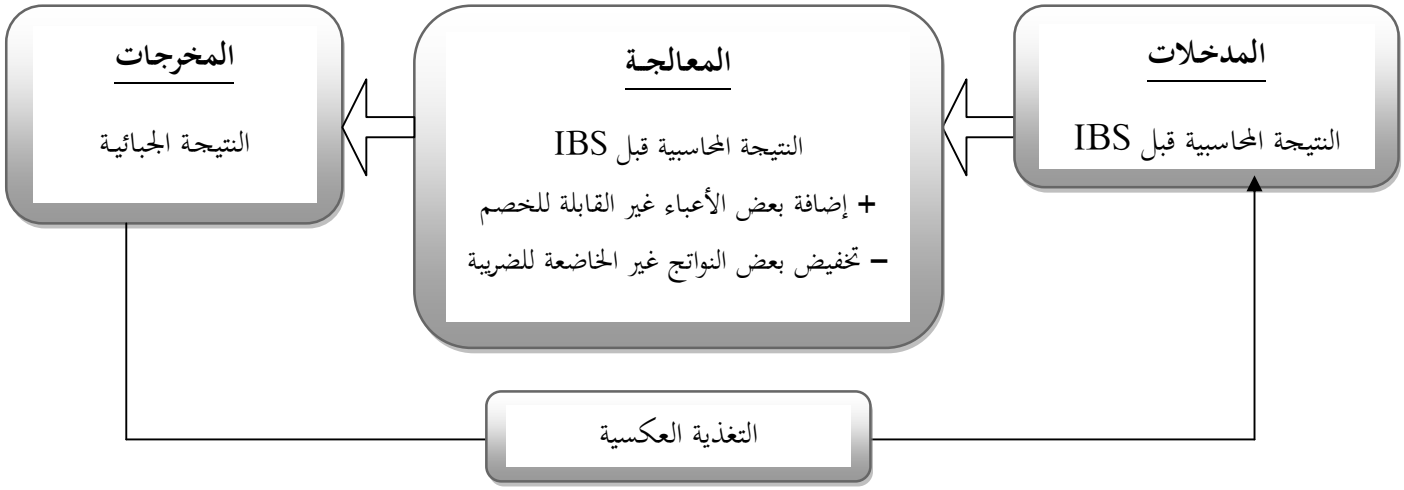
---

[1] Burlaud A, Eglemj Y et Mykitap, Dictionnaire de gestion:comptabilité ; finance; contrôle ; foucher ; Paris ; 1999 ;P:319

[2] Article 140-1 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013 .

[3] Institut Maghrébin des Douanes et de la Fiscalité, Séminaire sur les distorsions entre le bénéfice comptable et le bénéfice fiscal, Alger 2004,p:15

الشكل رقم (04) : كيفية تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة

و على هذا الأساس ،سنتطرق فيما يلي إلى مختلف القواعد الجبائية التي تحكم الأعباء القابلة للخصم و النواتج القابلة للخضوع إلى الضريبة على الأرباح.

2.2.القواعد الجبائية الخاصة بالأعباء

تعتبر حسابات الأعباء من بين الحسابات الأساسية المحددة لنتيجة المؤسسة و من ثم قيمة الضريبة التي ستدفع، و تبرز أهميتها في إمكانية استعمالها بغرض عدم دفع الضريبة عن طريق المبالغة في قيمتها ، و من هذا المنطلق و بغية ضمان إيرادات الدولة ، قام التشريع الجبائي الجزائري بوضع شروط صارمة لقابلية خصم هذه الأعباء من النتيجة الجبائية ، كما قيد بعض الأعباء بشروط خاصة لقبول خصمها علاوة على الشروط العامة. و يمكن تلخيص هذه الشروط على النحو الموالي :

1.2.2.الشروط العامة لقابلية خصم الأعباء(conditions générales de déductibilité des charges)

يمكن تقسيمها إلى شروط موضوعية و أخرى شكلية و هذا كما يلي:

أ.الشروط الموضوعية (conditions de fond)

يمكن تلخيص أهم الشروط الأساسية، ذات الصلة بالعبء في حد ذاته ، المنصوص عليها من قبل التشريع الجبائي الجزائري كما يلي:

أ.1.يجب أن يحدث العبء نقصا في قيمة الأصل الصافي (La charge doit entraîner une diminution de l'actif net)

أي لكي يتسنى خصم العبء ، لا بد من أن يكون له أثرا سالبا على قيمة الأصل الصافي ، و يترجم هذا الأثر إما عن طريق انخفاض قيمة عنصر من عناصر الأصول أو عن طريق زيادة قيمة الديون من دون أن ينتج أي مقابل في الميزانية.

و عليه لا تعتبر كأعباء قابلة للخصم الأعباء تلك التي تؤدي إلى الزيادة في قيمة الأصول كالحيازة على التجهيزات ،أو تلك التي تفضي إلى انخفاض قيمة الديون مثل : إلغاء دين معين نتيجة التسديد النهائي للقرض.

أ.2.يجب استخدام العبء لمصلحة المؤسسة: (la charge doit être engagée dans l'intérêt de l’entreprise)

طبقا لهذا الشرط ، فإنه يشترط لقبول خصم العبء من الوعاء الضريبي أن يستعمل لأغراض موجهة مباشرة لتسيير شؤون

المؤسسة و ذلك في إطار نشاطها الاستغلالي العادي ، و بالتالي فإن النفقات الشخصية لا تمتاز بطابع قابلية الخصم مثل : الضرائب و الرسوم الشخصية ، مبلغ إيجار مسكن خاص .

أما الأعباء التي تكتسي الطابع المزدوج، أي تجمع بين المصلحة الشخصية و مصلحة المؤسسة فإنه من الضروري إبراز الجزء الذي يدخل في إطار نشاط المؤسسة و الذي يعتبر قابلا للخصم من الوعاء الضريبي.مثل حالة الأعباء الخاصة بصيانة سيارة تستعمل لأغراض المؤسسة و لأغراض شخصية.

أ.3.يجب أن يتعلق العبء بالدورة التي تم في خلالها الالتزام به

(la charge doit être rattachée à l'exercice au cours duquel elle a été engagée)

طبقا لهذا الشرط فإن الأعباء التي يقبل خصمها هي فقط تلك التي نشأت خلال الدورة بغض النظر عن تاريخ دفعها،وعلى ضوء هذا الشرط فإن الأعباء الموافقة لنفقات مستقبلية(أي التي لم يتم دفعها عند نهاية الدورة) يتم أخذها بعين الاعتبار خلال الدورة التي تم في غضونها الالتزام بها، أما الأعباء الموافقة للنفقات الحالية و لكنها ترتبط بدورات لاحقة فينبغي تأجيل خصمها إلى الدورات التي تتحقق فيها وهذا وفقا لمبدأ استقلالية الدورات .

ب.الشروط الشكلية (conditions de forme)

بالإضافة إلى الشروط الموضوعية ، هناك شروط أخرى تدعى بالشكلية ، و التي يجب أن تستوفيها الأعباء ليتسنى خصمها جبائيا ، وتتمثل هذه الشروط فيما يلي :

ب.1.يجب أن يكون العبء فعليا و مبررا (la charge doit être effective et justifiée)

بمقتضى هذا الشرط ، فإنه حتى و إن تحملت المؤسسة حقيقة العبء فهذا لا يعد كافيا لخصم العبء من النتيجة الخاضعة للضريبة ، بل يجب أن يصاحب هذا العبء وثائق و سندات قانونية تبرر حقيقة حدوثه و تثبت قيمته و تؤكد علاقته بالدورة المعنية مثل: الفواتير. لذا يجب أن تبقى الوثائق و الفواتير و المستندات التي تبرر شرعية العبء في المؤسسة لمدة 10 سنوات على الأقل[1] تحسبا لأي مراقبة جبائية.

لكن إذا ما فقدت المؤسسة بعض أصولها نتيجة قوة قاهرة مثلا حريق ،زلزال ،فيضان فإن الخسارة الناجمة تعتبر أعباء قابلة للخصم مع أن حدوث الخسارة لا يعد من باب الإنفاق،و لكن تبقى قابلية خصمها مشروطة بتقديم مستندات إثباتية ذات صلة بالعبء المعني.

ب.2.تسجيل الأعباء في محاسبة المؤسسة (inscription des charges en comptabilité)

بمعنى أنه حتى يكون العبء محل خصم من النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) ،لا بد من تقييده في محاسبة المؤسسة – من خلال القيود المحاسبية الخاصة بالأعباء – قبل انقضاء المدة المحددة للتصريح الجبائي بالنتيجة المحاسبية للمؤسسة.وبالتالي في حالة عدم تسجيل الأعباء محاسبيا، فإن المؤسسة تحرم من تخفيضها من الوعاء الضريبي .

ب.3.إعداد الكشوف الخاصة بالأعباء (l'établissement de relevés spéciaux)

ينص التشريع الجبائي الجزائري على وجوب إبراز الأعباء في جداول خاصة، ترفق التصريح السنوي للنتيجة حتى يتم قبول

[1] المادة 12 من القانون التجاري الجزائري المعدل و المتمم بناء على الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1996

خصمها من الربح الخاضع للضريبة .وهذا طبقا لما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة من أنه" لا بد على المكلفين بالضريبة إثبات حصيلة كشف المصاريف العامة حسب طبيعتها ، الإهتلاكات و المؤونات المشكلة ، في ملاحق مرفقة بالتصريح السنوي للنتيجة حتى يتسنى اقتطاعها من الأرباح الخاضعة للضريبة مع التنويه بدقة إلى الهدف من هذه الإهتلاكات و المؤونات"[1] .

2.2.2.الشروط الخاصة لقابلية خصم بعض الأعباء(conditions de déductibilité particulières à certaines charges)

قام المشرع الجبائي الجزائري بتقييد خصم بعض الأعباء بشروط نوعية علاوة على استجابتها للشروط العامة لقابلية خصم الأعباء التي سبق ذكرها، و هذا لكي لا تقوم المؤسسات بالمغالاة في مقدارها بغية تخفيف العبء الضريبي.

و هذه الشروط الخاصة تخص بعض الأعباء القابلة للدفع أي التي يتم دفع قيمتها حقيقة من خزينة المؤسسة، كما تخص الأعباء التي تعرف بغير القابلة للدفع، أي لا تعبر قيمتها عن خروج نقدي حقيقي من خزينة المؤسسة كالإهتلاكات التي تعتبر كاقتطاعات من ربح الدورة و لكنها تسجل محاسبيا ضمن حسابات المجموعة السادسة الخاصة بالأعباء.

وسنعرض فيما يلي أهم الشروط الخاصة بهذين الصنفين من الأعباء المنصوص عليها من قبل التشريع الجبائي الجزائري.

أ.الأعباء القابلة للدفع (les charges décaissables)

يمكن تلخيص أهمها على النحو الموالي:

أ.1.مصاريف المستخدمين (frais de personnel)

لكي يتم قبول خصمها من الناحية الجبائية يجب أن تستوفي الشروط الآتية:[2]

- يجب أن تتعلق بعمل تم فعليا ،
- يجب أن لا يكون مغالى في قيمتها مقارنة بالعمل المؤدى،
- يجب أن تؤدي إلى دفع اشتراكات اجتماعية.

أ.2.المصاريف المالية (frais financiers)

كل المصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات المبرمة داخل الجزائر، أي بالعملة الوطنية قابلة للخصم بشرط أن تكون مبذولة لفائدة المؤسسة و مدفوعة خلال الدورة، أما فيما يتعلق بالمصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات المبرمة خارج الجزائر فقبول خصمها مرهون بتقديم اعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة و بارتباطها بالدورة التي تم في خلالها دفعها فعليا[3].

أ.3.الأعباء الجبائية (charges fiscales)

كل الضرائب و الرسوم ذات الطابع المهني يقبل خصمها من النتيجة الجبائية باستثناء الرسم على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الشركات[4].كما أنه لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أيا كانت طبيعتها، والواقعة على كاهل مخالفي الأحكام القانونية، من الأرباح الخاضعة للضريبة. [5]

---

[1] Article 152 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[2] www.impots-dz.org/les charges d'exploitation, 06/03/2006
[3] Article 141-1 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[4] Article 141-4 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[5] Article 141-6 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

هذا علاوة على عدم قابلية خصم الرسم على السيارات الفاخرة (les véhicules de luxe) المؤسس بموجب المادة 26 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 .

أ.4.أجور الغير (rémunérations des tiers)

تتمثل هذه الأجور أساسا في :

- الأتاوى المستحقة عن براءات، رخص و علامات الصنع،
- مصاريف المساعدة التقنية و مصاريف المقر،
- العمولات و الأجور الأخرى المدفوعة للأشخاص غير المرتبطين بعقد عمل مع المؤسسة بصفة أجراء عندها .

إذا كانت هذه الأجور مدفوعة بالعملة الوطنية ، فإنها قابلة للخصم من النتيجة الجبائية و لكن بتوفر الشرطين المواليين:

- أن يتم إعداد قائمة ترفق التصريح السنوي الخاص بالنتيجة و تظهر اسم، لقب ،عنوان الشركة و عنوان المستفيدين و كذلك المبالغ المدفوعة لصالحهم[1] ،
- أن تكون مدفوعة فعليا خلال الدورة المعنية[2].

أما إذا كانت هذه الأجور مدفوعة من قبل المؤسسة بعملة أخرى غير العملة الوطنية، فإن خصمها (باستثناء مصاريف المقر) لفائدة المؤسسات التي تدفعها مرهون بتقديم اعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة(البنك المركزي الجزائري).

وفيما يتعلق بمصاريف المقر المدفوعة بالعملة الأجنبية فخصمها مرتبط بـ:

- تقديم اعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة،
- ارتباطها بالدورة التي تم في خلالها الالتزام بها،
- إعداد قائمة خاصة بها ترفق التصريح السنوي الخاص بالنتيجة.
- أن لا تتجاوز سقف 1% من رقم أعمال الدورة المعنية

أ.5.أعباء أخرى قابلة للدفع: (autres charges décaissables)

يمكن تلخيص مختلف الأعباء الأخرى المقرون خصمها بشروط محددة في الجدول الموالي:

[1] Article 176 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[2] Article 141-1 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

الجدول رقم (21): شروط خصم أهم الأعباء الأخرى القابلة للدفع

طبيعة العبء	شروط خصم العبء
الهدايا ذات الطابع الإشهاري	يجب أن لا تتعدى قيمتها الوحدوية 500دج لكل مستفيد[1]
مصاريف الاستقبال و الإطعام	يجب أن تكون مبررة ومرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
الإشهار المالي، الرعاية و الكفالة الخاصة بالنشاطات الرياضية أو الثقافية	يقبل خصمها في حدود 10% من رقم الأعمال السنوي للأشخاص المعنويين أو/و الطبيعيين و في حد أقصاه 30 000 000 دج[2]
الإعانات ، التبرعات و الهدايا الممنوحة لصالح مؤسسات البحث العلمي أو لصالح الجمعيات ذات الطابع الخيري النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة 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.	يجب أن لا تتعدى قيمتها 10% من الربح الخاضع للضريبة، و في حد أقصاه 100 000 000 دج [3]
الإعانات ، التبرعات و الهدايا الممنوحة عينا أو نقدا لصالح المؤسسات أو الجمعيات ذات الطابع الإنساني	يجب أن لا تتعدى قيمتها السنوية 200 000 دج عينا أو نقدا[4]

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

ب. الأعباء غير القابلة للدفع(les charges non décaissables)

هذا الصنف من الأعباء يضم الإهتلاكات و المؤونات و اللذان سوف يتم التطرق إليهما بالتفصيل في المطلب القادم.

بالإضافة إلى ما سبق ، فإنه جدير بالإشارة إلى أن في حالة ما إذا نتج عن عملية التنازل على بعض أصول المؤسسة خسارة، فتكون الأعباء أكبر من النواتج وهذا ما يؤثر على النتيجة خارج الاستغلال، وبالتالي **فناقص قيمة التنازل** يعتبر ، حسب المشرع الجبائي، عبئا قابلا للخصم من الربح الخاضع للضريبة و هذا بغية تشجيع المؤسسات على تجديد قدراتها الاستثمارية .

كما ينص قانون الضرائب المباشرة على أنه في حالة **تسجيل عجز** في دورة معينة فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في

[1] [4] Article 169-1 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[2] Article 169-2 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[3] Article 171 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

الدورة الموالية و يخفض من الربح المحقق خلال نفس الدورة ، و إذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى الدورات الموالية، إلى غاية الدورة الرابعة الموالية لدورة تسجيل العجز[1].

3.2.القواعد الجبائية الخاصة بالنواتج

بغية الخلوص إلى الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) ،فإنه بالإضافة إلى خصم الأعباء يتم إدماج كل النواتج التي حققتها المؤسسة على مدار الدورة.

و لكون تسجيل النواتج يصب في مصلحة إدارة الضرائب فإنه لا توجد أي شروط محددة لإدماجها في الوعاء الضريبي ما عدا تلك المتعلقة ببعض النواتج غير العادية كفوائض القيمة الناتجة من التنازل عن الأصول الثابتة أو تلك الناتجة من عملية إعادة التقييم...الخ و كذلك إعانات الاستغلال و الاستثمار. حيث يعتبر بعض هده النواتج معفى من الضريبة.
و تفاصيل كل هذا سيتم الخوض فيه من خلال المطلب الثالث الخاص بالمعالجة الجبائية لأهم النواتج الاستثنائية.

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية للاهتلاكات و المؤونات

سوف نحاول من خلال هذا المطلب تسليط الضوء على كيفية المعالجة الجبائية للاهتلاكات و المؤونات على ضوء التشريع الجبائي الجزائري،و هذا باعتبارهما محددين من محددات الوعاء الضريبي مصدر الضريبة المستحقة التي تقع على عاتق المؤسسة.

1. المعالجة الجبائية للاهتلاكات

1.1. تعريف الاهتلاك

على الصعيد المحاسبي، يمكن القول بأن الإهتلاك هو عبارة على توزيع تكلفة الأصل المستثمر على المدة المقررة للانتفاع به في شكل دفعات مالية مرادفة لأعباء وهمية ناتجة عن تناقص قيمة الأصل بفعل الاستعمال أو عامل الزمن أو التطور التكنولوجي أو أي سبب آخر ، و هذا حسب مخطط للإهتلاكات، و مع الأخذ بعين الاعتبار للقيمة الباقية المتوقعة للأصل عند نهاية مدة منفعته ،مما يستوجب تحميلها محاسبيا – طبقا لمبدأ الحيطة و الحذر[2]– وفقا لقيود جردية في حسابات خاصة بها عند نهاية كل دورة محاسبية إلى غاية انقضاء المدة المقررة للانتفاع بالأصل أو التنازل عن هذا الأخير.

يعرف الإهتلاك من وجهة النظر الجبائية على أنه اقتطاعات تطبق على نتيجة المؤسسة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) [3] ،للأخذ بعين الاعتبار للخسارة أو للنقص الذي يلحق بعنصر من عناصر الأصول الثابتة بفعل

[1] Article 147 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[2] Maeso .R ; Philipps .A et. Raulet .C, Comptabilité générale, 8ème Edition Dunod, Paris, 2001,P: 213
[3] Article 141-3 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

الاستعمال أو عامل الزمن[1]، بشرط أن تكون مقيدة محاسبيا خلال الدورة و بارزة في الجداول الملحقة للإهتلاكات[2].

و عليه يعتبر الإهتلاك ، على الصعيد الجبائي، بمثابة عبء قابل للخصم من الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS)، و هذا بالطبع طبقا لبعض الشروط التي يجب أن يستوفيها(سوف يتعرض لها لاحقا).

من خلال ما سبق ، يمكن استنتاج بأن اهتمام التشريع الجبائي ينصب خاصة على ضمان وعاء ضريبي موجب، من أجل ضمان الاقتطاع الضريبي، و يبرز هذا من خلال تركيزه على الجانب المرتبط بشروط تكوين الإهتلاكات و خصمها من الوعاء الضريبي. ومنه يمكن الخلوص إلى أن النطاق الجبائي للإهتلاكات أضيق من النطاق المحاسبي لها.

2.1.شروط قابلية خصم الإهتلاكات (conditions de déductibilité des amortissements)

طبقا للتشريع الجبائي الجزائري ، فإن خصم قسط الإهتلاك من الوعاء الضريبي مرهون بمدى استجابته لجملة من الشروط ،والتي يمكن تلخيصها على النحو الموالي:

1.2.1.الشروط الموضوعية (conditions de fond)

يمكن تلخيص أهم الشروط الأساسية، ذات الصلة بالإهتلاك في حد ذاته، لخصمه من الوعاء الضريبي، كما يلي:

أ. يجب أن ينصب تطبيق الإهتلاك على عناصر الأصول الثابتة المعرضة قيمتها للانخفاض

(Les amortissements doivent être portés sur les éléments d'actifs immobilisés soumis à la dépréciation)

هذا يعني بأن الإهتلاك لا يخص إلا عناصر الأصول الثابتة التي تتعرض قيمتها للانخفاض اللارجعي (على عكس المؤونات التي يمكن مراجعة انخفاضها و إعادة إدماجها في الوعاء الضريبي). و يعتبر هذا التدهور في القيمة ،من وجهة نظر الإدارة الجبائية، ناتجا عن استعمال الأصل و عن الزمن[3] مثل : المباني ، معدات و أدوات ، معدات النقل ...الخ. وعليه فإن الاستثمارات التي ليست عرضة لأي نقصان في قيمتها من جراء الاستعمال أو الزمن مثل: الأراضي ، شهرة المحل لا يمكن إهتلاكها ، و إذا تعرضت قيمتها للانخفاض – في حالة استثنائية– فإنه يتم تخفيضها من الوعاء الضريبي في صورة مخصصات للمؤونات و ليس في شكل مخصصات الإهتلاكات.

ب. تخصص الإهتلاكات فقط للتثبيتات التي تظهر في أصول الميزانية

(Les amortissements doivent concerner les biens figurant à l'actif du bilan)

وفقا لهذا الشرط ، فإنه لا يمكن خصم الإهتلاكات من النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) ، إلا إذا كانت تظهر في ميزانية المؤسسة ، أي لها قيمة ضمن عناصر أصول المؤسسة.

ت. يجب أن يكون الإهتلاك مطبقا على أساس و في حدود تكلفة الاستثمار

(L'amortissement doit être pratiqué sur la base et dans la limite du coût de l'investissement)

بمعنى أنه يجب حساب قسط الإهتلاك السنوي للاستثمار على أساس تكلفة الحيازة عليه أو تكلفة إنتاجه[4] أو عند إعادة

---

[1] Institut Maghrébin des Douanes et de la Fiscalité ; Op-Cit ;P:15

[2] Article 152 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013..

[3] Article 141-3du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

[4] Institut Maghrébin des Douanes et de la Fiscalité ; Les distorsions entre bénéfice comptable et bénéfice fiscal ; Alger 2004 ;P:15

تقييمه بناء على القيمة المعاد تقييمها. و بالتالي فإن مجموع أقساط الإهتلاكات المطبقة إلى غاية انقضاء المدة العادية المقدرة لاستعمال الاستثمار المعني يجب أن تعادل القيمة الأصلية له (أو عند إعادة تقييمه القيمة المعاد تقييمها).

و في حالة ما إذا كان مجموع أقساط الإهتلاكات المطبقة إلى غاية انقضاء المدة العادية المقدرة لاستعمال الاستثمار المعني أكبر من القيمة الأصلية له– عندما تكون قيمة أقساط الإهتلاكات مغالا فيها– فإن إدارة الجباية تلجأ إلى إدماج الفرق في النتيجة المحاسبية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات .

و فيما يخص السيارات السياحية التي ليست من الوسائل الأساسية لممارسة النشاط الاستغلالي للمؤسسة ، فإن قاعدة حساب قسط الاهتلاك القابل للخصم محددة بسقف يقدر بـ 000 000 1 دج لكل سيارة[1]. لكن المؤسسة تحسب نتيجتها المحاسبية على أساس القيمة الحقيقية للاستثمار و إذا كانت تكلفة حيازة السيارة السياحية أكبر من 000 000 1دج، فإنه يجب إدماج الإهتلاكات المتعلقة بالجزء الذي يفوق قيمة السقف المحددة من أجل تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات .

و لا يطبق هذا السقف إذا كانت السيارات الساحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة. [2]

ث. يجب أن يكون استعمال الاستثمار ضمن النشاط العادي للمؤسسة

(L'utilisation de l'investissement doit être dans le cadre de l'activité normale de l'entreprise)

أي يجب أن يكون الأصل القابل للإهتلاك من الوسائل اللازمة المستعملة لممارسة النشاط الاستغلالي للمؤسسة، وهذا طبقا للقاعدة التي تنص على أنه لا يمكن خصم أي تكاليف من الوعاء الضريبي إلا إذا كانت ضرورية للاستغلال.

2.2.1.الشروط الشكلية (conditions de forme)

بالإضافة إلى الشروط الموضوعية ، هناك شروط أخرى تدعى بالشكلية ، و التي يجب أن يستوفيها الاهتلاك المشكل ليتسنى خصمه جبائيا ، وتتمثل هذه الشروط فيما يلي :

أ. يجب تسجيل الإهتلاكات في محاسبة المؤسسة

(Les amortissements doivent être effectivement constatés en comptabilité)

بمعنى أنه حتى يكون قسط الإهتلاك المشكل محل خصم من النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) لا بد من تقييده في محاسبة المؤسسة – من خلال القيود المحاسبية الخاصة بالإهتلاكات في نهاية الدورة — قبل انقضاء المدة المحددة للتصريح الجبائي بالنتيجة المحاسبية للمؤسسة .

ب.تسجيل الاهتلاك في جدول خاص للإهتلاكات

(Inscription des amortissements sur un relevé spécial des amortissements)

بمعنى إبراز قسط الإهتلاك في جدول خاص للإهتلاكات يرفق مع التصريح السنوي للنتيجة، وهذا طبقا لما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.[3]

---

[1] Article 141-3 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[2] Article 141-3 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[3] Article 152 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

3.1.طرق حساب الاهتلاك

طبقا للمادة 718 من القانون التجاري الجزائري، يعتبر تسجيل الإهتلاكات بصفة دورية أمرا إجباريا، حتى و إن لم تحقق المؤسسة نتيجة موجبة لكي تكون الميزانية صحيحة ، و من هذا المنطلق تقوم المؤسسة بالاحتفاظ بجزء من الأرباح سنويا في صورة أقساط إهتلاكات ناتجة عن توزيع تكلفة الاستثمار على المدة المقررة للانتفاع به ، هذه الأقساط يتم تحديدها بواسطة عدة طرق منها ما هو مسموح بتطبيقه من طرف التشريع الجبائي الجزائري ،و منها ما هو غير مرخص بتطبيقه ، و فيما يلي عرض لأهم الطرق حساب أقساط الإهتلاكات، مع الإشارة إلى تلك المسموح بها من طرف التشريع الجبائي الجزائري.

1.3.1.طريقة الاهتلاك الثابت(أو الخطي) (l'amortissement linéaire ou constant)

تتمثل هذه الطريقة في تطبيق أقساط إهتلاكات متساوية القيمة خلال المدة المحددة لاهتلاك الأصل الثابت، بحيث أنه عند انتهاء هذه المدة تصبح القيمة المحاسبية للأصل معدومة إلا في حالة كون الأصل محل إعادة تقييم قانونية .

و بالتالي فهذه الطريقة تسمح بتوزيع مقدار الانخفاض في قيمة الأصل بطريقة متساوية خلال مدة اهتلاكه مما يفضي إلى تحمل أعباء ثابتة من دورة لأخرى.

يتم حساب قسط الاهتلاك الثابت لكل دورة ،وفق هذه الطريقة ، بقسمة القيمة الأصلية للأصل الثابت على المدة المقررة لاستعماله، أو بضرب القيمة الأصلية للأصل الثابت في معدل الاهتلاك الثابت ، هذا الأخير يتم الحصول عليه بقسمة القيمة 100 على عدد السنوات المقررة لاستعمال الأصل [1].أي يتم حساب قسط الاهتلاك الثابت وفق العلاقة التالية :

$$\text{قسط الاهتلاك الثابت} = T \div I_0 = (T \div 100) \times I_0 \times 100$$

مع العلم بأن:

I_0: القيمة الأصلية للاستثمار. **T** : المدة المقررة لاستعمال الأصل (السنوات).

و حسب **التشريع الجبائي الجزائري** فإن الاهتلاك الخطي مسموح بتطبيقه بكل قوة على كل الأصول المعرضة للتدهور في قيمتها[2] .ويبدأ في تطبيقه منذ تاريخ دخول الأصل في الخدمة "mise en service" ، و عليه فإن الأصل الذي تمت حيازته أثناء السنة يتم حساب قسط اهتلاكه الأول بتطبيق قاعدة « التناسب الزمني»[3] "prorata temporis" مما يؤدي إلى تخفيض قيمة قسط الاهتلاك الأول لعدم الأخذ في الحسبان الفترة ما بين بداية الدورة المحاسبية و تاريخ الحيازة على الأصل، و نفس الملاحظة فيما يتعلق بقسط الاهتلاك الأخير الذي يكون أيضا مخفضا مقارنة بأقساط الاهتلاك الثابتة العادية .

جدير بالملاحظة بأن النظام المحاسبي الجزائري ينص من خلال الفقرة 7-121 على حساب قسط الاهتلاك على أساس القيمة القابلة للاهتلاك التي يجب لأت تأخذ بعين الاعتبار للقيمة الباقية للأصل الثابت .

2.3.1.طريقة الاهتلاك المتزايد أو المتصاعد (l'amortissement progressif ou croissant)

تكمن هذه الطريقة في تطبيق معدل إهتلاك متزايد تدريجياً مع مرور الوقت على القيمة الأصلية للاستثمار إلى أن

---

[1] Burlaud.A; Eglemj.Y et Mykitap ; Op-Cit ; P:19

[2] Article 174-1 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

[3] www. Impot-dz.org / guide pratique des amortissements/ les techniques d'amortissement, 06/03/2006

تنعدم تماما.و في حقيقة الأمر هذا النوع من الاهتلاك قليل الاستعمال لأنه نادرا ما يتوافق مع أي وضعية اقتصادية ويمكن تبرير استعماله بالنسبة للاستثمارات المتحصل عليها عن طريق الأموال المقترضة التي تسدد بدفعات ثابتة.[1]حيث أن تسديد القروض كل سنة (الفوائد + قسط القرض)، و تزايد قسط الإهتلاك مع الوقت تسمح للمؤسسة أن تكون لها طريقة متزنة في تسديد أموالها المقترضة، و هذا ما يسمح بتخفيف عبء تسيير خزينة المؤسسة.[2]

يحسب قسط الاهتلاك حسب هذه الطريقة بضرب قاعدة الاهتلاك في نسبة يمثل بسطها عدد السنوات الموافقة لمدة استعمال الأصل، و يمثل مقامها مجموع أرقام مدة حياة الاستثمار، وبالتالي يتحدد قسط الاهتلاك طبقا للعلاقة التالية :

$$\textbf{قسط الاهتلاك المتزايد} = \frac{t \times I_0}{\frac{(T+1) \times t}{2}}$$

مع العلم بأن:

T:مدة حياة الاستثمار ، $\mathbf{I_0}$: القيمة الأصلية للاستثمار ، **t**: مدة استعمال الأصل

على مستوى التشريع الجبائي الجزائري ، يمكن تطبيق طريقة الاهتلاك المتزايد على جميع أنواع الاستثمارات دون أي قيد أو شرط، وهذا شيء معقول لأن تطبيق طريقة الاهتلاك المتزايد يعود بالفائدة على الإدارة الجبائية، (نظرا لارتفاع نسبة الاقتطاع الضريبي عند تحقيق المؤسسة لأرباح معتبرة خلال الدورة بسبب انخفاض قسط الاهتلاك السنوي المخصوم من الربح الخاضع للضريبة، خاصة خلال السنوات الأولى من بداية نشاط المؤسسة، أو خلال السنوات الأولى من بداية استعمال الأصل، وبالتالي عدم استفادة المؤسسة من الاقتصاد الضريبي، و في هذه الحالة ويكأن المؤسسة تقوم بمنح إدارة الجباية قروضا بدون فائدة هي أولى بها) .

ولتبني هذه الطريقة يجب على المؤسسة أن تقوم بإدلاء كتابي تبين فيه اختيار هذه الطريقة التي لا رجعة فيها أثناء تقديم التصريح بنتائج الدورة لمالية الختامية[3] . وعلى غرار طريقة الاهتلاك المتناقص فإن التشريع الجبائي الجزائري لا يسمح بتطبيق قاعدة التناسب الزمني بالنسبة لطريقة الاهتلاك المتزايد.

3.3.1.طريقة الاهتلاك حسب مستوى النشاط (عدد الوحدات المنتجة)(l'amortissement en fonction d'unités de production)

وفقا لهذه الطريقة يتم تحديد قسط الاهتلاك بناء على عدد الوحدات المتوقع إنتاجها باستعمال الأصل الثابت[4] و ليس على أساس المدة المقررة لاستعماله ، حيث يعبر عن العمر الإنتاجي بوحدات كمية (كالطن ، الكلغ ، الكيلومتر أو وحدات منتجة). ويحسب معدل الإهلاك لوحدة النشاط (أو الإنتاج) بقسمة القيمة القابلة للإهلاك على عدد وحدات الإنتاج (النشاط) الإجمالية المقدرة خلال العمر الإنتاجي للأصل.

وبالتالي يتحدد قسط الاهتلاك طبقا للعلاقة التالية :

---

[1]Khafrabi Med Zine ; Op-Cit ; P:320

[2]Boughaba. Abdellah ; Op-Cit ;P:228

[3]Article 174-3 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

[4]Jean-Jacques Friedrich ; Op-Cit ;P:59.

قسط الاهتلاك = عدد وحدات النشاط x (القيمة القابلة للاهتلاك / عدد وحدات النشاط الاجمالية)

و جدير بالإحاطة علما إلى أن **التشريع الجبائي الجزائري** لا يسمح باعتماد هذه الطريقة لحساب أقساط الإهتلاكات.

4.3.1.طريقة الاهتلاك المتناقص أو المتنازل (l'amortissement dégressif ou décroissant)

تتمثل هذه الطريقة في تطبيق أقساط إهتلاكات ذات أهمية متناقصة بحيث تكون الأقساط الأولى بقيم كبيرة ثم تتناقص تدريجيا في الدورات اللاحقة . و بعبارة أخرى تسمح هذه الطريقة بزيادة قسط الاهتلاك في السنوات الأولى من عمر الأصل، هذا ما يسمح بتجديد الاستثمار في أقرب وقت ممكن على أن تتناقص قيمة هذه الأقساط فيما تبقى من المدة المقررة لاستعمال هذا الأصل.

و بالتالي تختلف طريقة الاهتلاك المتناقص عن طريقة الاهتلاك الثابت في كون أن أقساط الإهتلاكات غير ثابتة بل هي متناقصة القيمة من دورة لأخرى ، و يبرر هذاٍ بتناقص مردودية الأصل مع الزمن وارتفاع أعباء الصيانة الخاصة به مما يؤدي إلى تناقص الاستفادة من خدماته من دورة لأخرى، كما أن ظهور تكنولوجيا جديدة قد يؤثر على القدرة التنافسية للمؤسسة مقارنة مع المؤسسات التي تستعمل التكنولوجيا الجديدة، لذلك فمن المنطق تشكيل أقساط إهتلاكات بقيم كبيرة خلال السنوات الأولى لأن ذلك يعكس وتيرة استهلاك الأصل كما يسمح للمؤسسة من تجديد استثماراتها في أقرب وقت ممكن و بذلك المحافظة على الأقل على قدرتها الإنتاجية.

مما سبق يمكن أن نستنتج بأن طريقة الاهتلاك المتناقص تسرع من وتيرة الاهتلاك في السنوات الأولى للأصل(أي تعظيم قيمة الدفعات الأولى) ،وهذا ما يؤدي بالمؤسسة إلى إحرازها لمزايا المالية و الجبائية التالية: [1]

– تتلخص المزايا المالية في كون الإهتلاكات بمثابة مصاريف وهمية لم تسدد فعلا ، وبالتالي ستجد المؤسسة ما يكافئها في خزينتها و يمكنها استعمال هذه المبالغ المتاحة للحيازة على استثمارات جديدة في أقرب وقت ممكن.

– أما المزايا الجبائية فتتمثل في الاقتصاد الضريبي المحقق من الربح غير الخاضع للضريبة، الناجم من رفع قيمة التكاليف التي أدت إلى تخفيض الوعاء الضريبي.

و يمكن التمييز بين ثلاثة طرق لحساب أقساط الاهتلاك المتناقص وهذا على النحو الموالي :

أ. طريقة المعاملات (la méthode des cœfficients)

حسب هذه الطريقة، فإن قيمة أقساط الإهتلاكات تتناقص عبر الزمن و ذلك" بتطبيق معدل ثابت على القيمة المتناقصة "[2].

و يتم حساب قسط الاهتلاك لكل دورة بموجب هذه الطريقة ، بتطبيق معدل ثابت على القيمة المتناقصة التي تمثل :

- القيمة الأصلية بالنسبة للسنة الأولى.
- القيمة المحاسبية الصافية فيما يخص السنوات القادمة.

[1] Bertrandon Jack et Collette Christine ; Op-Cit ;P:89

[2] Burlaud.A; Eglemj.Y et Mykitap ; Op-Cit ; P:14

أي أن معدل الإهتلاك الثابت لا يطبق على القيمة الأصلية و إنما يطبق على الرصيد المتبقي في حساب الأصل في نهاية كل دورة أي على القيمة المحاسبية الصافية.

و يتم الحصول على المعدل الثابت بضرب معدل الإهتلاك الخطي الموافق للمدة العادية المقررة لاستعمال الأصل، في معامل خاص به(يحدد عادة من طرف الإدارة الجبائية) يكون تبعا لمدة الحياة المتوقعة لهذا الأصل ،بناء على طبيعة هذا الأخير وعلى الوضعية الاقتصادية[1] . وعليه يتحدد قسط الاهتلاك طبقا للعلاقة التالية:

$$AMT_t = \left(I_0 - \sum_{i=1}^{t-1} AMT_i\right) \frac{i}{T}$$

حيث أن: $t>0$

مع العلم بأن:

AMT_t: قسط الاهتلاك في الفترة t ، T:مدة حياة الاستثمار ، I_0 : القيمة الأصلية للاستثمار

i : معامل الاهتلاك المتناقص ، $\frac{i}{T}$:معدل الاهتلاك المتناقص

إن تطبيق هذه الطريقة يفضي إلى قيمة باقية أكبر من الصفر عند نهاية المدة المقررة لاهتلاك الأصل ، ولتفادي هذا المشكل فإنه عندما يكون قسط الاهتلاك المتناقص أقل من القسط الموافق لحاصل قسمة القيمة الباقية على عدد السنوات المتبقية لاهتلاك الأصل ،يتم الاحتفاظ بالأقساط المساوية لهذا الحاصل طيلة المدة المتبقية لاهتلاك هذا الأصل ، مما يؤدي إلى العودة لتطبيق نظام الاهتلاك الخطي وهذا باعتبار القيمة المحاسبية الصافية (القيمة المتبقية) كقاعدة للإهتلاك و عدد السنوات المتبقية كمدة مقررة لاستعمال الأصل. و بعبارة أخرى عندما يكون المعدل الثابت الخاص بالإهتلاك المتناقص أقل من المعدل المساوي لحاصل (100÷ عدد السنوات المتبقية لاهتلاك الأصل) ، فإنه يتم تطبيق هذا المعدل الأخير على القيمة المتبقية وفقا لطريقة الاهتلاك الثابت.

ب. طريقة مجموع أرقام السنوات "Sum of the years digits " (SYD) "la méthode SOFTY"

تعد طريقة مجموع أرقام السنوات – السارية المفعول بالولايات المتحدة الأمريكية – من بين الطرق المستخدمة لحساب قسط الاهتلاك المتناقص،حيث يسمح تطبيق هذه الطريقة تفادي الإشكال المترتب عن تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص بالمعاملات و هذا فيما يخص تحديد المعاملات، إذ أن التشريع الجبائي الجزائري استنبط معاملات الاهتلاك المتناقص من التشريع الجبائي الفرنسي، رغم أن هذا الأخير غير هذه المعاملات لبعض أنواع الاستثمارات في السنوات الأخيرة، و ذلك لأن هذه المعاملات لا تحدد تبعا لطبيعة الاستثمار فقط ولكن مع الأخذ بعين الاعتبار للوضعية الاقتصادية التي يمر بها البلد.

تسمح هذه الطريقة بالتعجيل من اهتلاك الأصل في السنوات الأولى من حياته على حساب السنوات الأخيرة ، حيث يتم حساب قسط الاهتلاك لكل دورة بموجب هذه الطريقة ، بتطبيق معدل متغير على القيمة الأصلية للاستثمار،ومنه يتحدد قسط الاهتلاك طبقا للعلاقة التالية: [2]

[1] Boughaba. Abdellah ; Comptabilité Générale ; BERTI Editions ; Alger ; 2001 ;P:226

[2] خيرت ضيف و عبد العال أحمد رجب ،أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية ،بيروت،بدون سنة ، ص 183

$$AMT_t = I_0 \times \{(T+1-t)/S\}$$

حيث أن: $t>0$

مع العلم بأن:

AMT_t: قسط الاهتلاك في الفترة t ، T:مدة حياة الاستثمار ، I_0 : القيمة الأصلية للاستثمار

S : مجموع أرقام سنوات مدة حياة الاستثمار ،حيث أن: $S= 1+2+\ldots+(T-1) + T = T\times(T+1)/2$

ومنه يمكن الاستنتاج من خلال العلاقة السابقة بأن معدلات الاهتلاك تتناقص وفقا لمتتالية حسابية ، مما ينتج عنه تناقص قيمة أقساط الإهتلاكات أيضا وفقا لمتتالية حسابية نتيجة تطبيق المعدل المتغير على القيمة الأصلية.

ت. طريقة الرصيد المتناقص المزدوج ("DDB"Double Declining balance)

تعتبر هذه الطريقة علاوة على الطريقة المذكورة آنفا من بين الطرق الأكثر شيوعا بالنسبة للطرق السريعة للإهتلاك، و يتم حساب قسط الاهتلاك في ظل هذه الطريقة بإتباع نفس المبدأ الخاص بطريقة "الاهتلاك المتناقص بتطبيق المعاملات" غير أن المعدل الثابت للإهتلاك" DDB" يتم الحصول عليه بضرب معدل الاهتلاك الخطي في العدد اثنان (02)، وهذا على خلاف طريقة الاهتلاك المتناقص بالمعاملات التي يحسب معدلها بضرب معدل الاهتلاك الخطي في معامل محدد مسبقا(غالبا من طرف الإدارة الجبائية)، وعليه يتم حساب قسط الاهتلاك حسب هذه الطريقة وفق العلاقة التالية:

$$AMT_t = \left(I_0 - \sum_{i=1}^{t-1} AMT_i\right) \frac{2}{T}$$

حيث أن: $t>0$

مع العلم بأن:

AMT_t: قسط الاهتلاك في الفترة t ، T:مدة حياة الاستثمار، I_0 : القيمة الأصلية للاستثمار

$\frac{2}{T}$:معدل الاهتلاك "DDB"

كما تجدر الإشارة إلى أنه بالنسبة للأقساط الأخيرة، فنفس الملاحظة التي تم ذكرها في طريقة الاهتلاك المتناقص بالمعاملات يتم تطبيقها بالنسبة لهذه الطريقة.

على صعيد التشريع الجبائي الجزائري ،تعتبر طريقة **الإهتلاك المتناقص بالمعاملات،** طبقا للمادة 174-2 من قانون الضرائب المباشرة ، طريقة استثنائية مسموح بتطبيقها لكل المؤسسات التي تفي بالشروط التالية:[1]

- يجب على المؤسسة أن تكون خاضعة للضريبة على أساس النظام الحقيقي فيما يخص الضرائب على الأرباح.
- يجب على المؤسسة إعلام الإدارة الجبائية بتطبيق هذه الطريقة برسالة طلب تبني طريقة الإهتلاك المتناقص، مرفقة بالتصريح السنوي للنتيجة، تحدد فيها طبيعة الاستثمار، تاريخ الحيازة عليه و تكلفته، ويجب التنبيه أنه لا يمكن للمؤسسة عند تطبيق طريقة الاهتلاك العودة في ذلك طبقا لمبدأ ثبات الطرق.

[1] Article 174-2/d du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

- يجب أن تكون مدة حياة الأصل أكبر من 3 سنوات عند تاريخ الحيازة كما يجب أن يكون الأصل مذكورا ضمن قائمة الاستثمارات المحددة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92- 271 الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 1992/06/06.

و ينصب هذا الصنف من الإهتلاكات على الاستثمارات التالية:[1]

- الاستثمارات التي تساهم مباشرة في الإنتاج، باستثناء بنايات السكن ، الورشات ،المباني و المحلات المخصصة لممارسة نشاط المؤسسة .
- الاستثمارات التابعة لمؤسسات القطاع السياحي بما فيها المباني و المحلات المخصصة لممارسة النشاط السياحي باعتبارها من الاستثمارات الأساسية في المؤسسة.

و يتم حساب قسط الاهتلاك وفقا لطريقة الاهتلاك المتناقص بالمعاملات، و حسب المادة رقم 174 فقرة 2، من قانون الضرائب المباشرة الجزائري، تحدد هذه المعاملات كالتالي :

- **1,5** إذا كانت المدة العادية المقررة لاستعمال الأصل بين **3**و**4** سنوات.
- **2,0** إذا كانت المدة العادية المقررة لاستعمال الأصل بين **5**و**6** سنوات.
- **2,5** إذا كانت المدة العادية المقررة لاستعمال الأصل أكثر من **6** سنوات.

وعلى عكس طريقة الاهتلاك الثابت،فإن التشريع الجبائي الجزائري لا يسمح بتطبيق قاعدة التناسب الزمني[2] بالنسبة لطريقة الاهتلاك المتناقص، أي أنه مهما كان تاريخ حيازة الأصل، فإن قسط الاهتلاك يحسب على أساس كل سنة « قسط الاهتلاك الكلي».

2. المعالجة الجبائية للمؤونات

1.2. تعريف المؤونات

على الصعيد المحاسبي، تعتبر المؤونة كمبالغ مالية ذات طابع غير أكيد فيما يخص قيمتها و وقت حدوثها مرادفة ، لأعباء محتملة تنشأ خلال الدورة وتستمر إلى غاية نهايتها أو تطرأ عند نهاية الدورة المحاسبية،مما يستوجب تحميلها محاسبيا وفقا لقيود جردية عند نهاية الدورة المحاسبية من أجل الإفضاء إلى نتيجة محاسبية دقيقة بقدرما يمكن [3]

أما من وجهة النظرة الجبائية، فتعرف المؤونات على أنها "اقتطاعات تطبق على نتيجة المؤسسة لمجابهة أعباء أو/وخسائر محددة بدقة ومحتملة الوقوع في المستقبل وهذا بناء على أحداث جارية تطرأ خلال نهاية الدورة بشرط أن تكون مقيدة محاسبيا خلال الدورة و بارزة في الجداول الملحقة للمؤونات " [4]

2.2.شروط قابلية خصم المؤونات (conditions de déductibilité des provisions)

طبقا للتشريع الجبائي الجزائري ، فإن خصم المؤونات من الوعاء الضريبي مرهون بمدى استجابتها لجملة من الشروط ،والتي

---

[1] Article 174-2/ a du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

[2] www. Impot-dz.org /guide pratique des amortissement/techniques d'amortissements/amortissement dégressif, 06/03/2006

[3] Khafrabi Med Zine , op.cit , p:335

[4] Article 141-5 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

يمكن تلخيصها على النحو الموالي:

1.2.2.الشروط الموضوعية : (conditions de fond)

يمكن تلخيص أهم الشروط الأساسية، ذات الصلة بالمؤونة في حد ذاتها أي بطبيعتها ، المنصوص عليها من قبل التشريع الجبائي الجزائري كما يلي:

أ. يجب أن تكون الخسارة أو العبء محددة بدقة (la perte / la charge doit être nettement précisée)

هذا يعني بأنه يجب أن تنصب المؤونة على عنصر معين و محدد من عناصر أصول المؤسسة أو على عبء ذو طبيعة محددة و دقيقة ، وبالتالي لا يسمح بخصم المؤونات الموجهة لمجابهة عدة أخطار أو أعباء من غير تعيينها و تحديدها بشكل فردي[1].هذا من جهة ، و من جهة أخرى فإنه ينبغي أن تكون قيمة المؤونة محددة بصفة موضوعية ، أي غير مقيمة بطريقة مجحفة و لا بطريقة مبالغ فيها، و إنما بصفة موضوعية قريبة من الواقع لا عشوائية. و عليه فينبغي أن تكون المؤونة محددة بصفة موضوعية وموجهة لمجابهة خسارة أو عبء محدد ومعين أيضا.

ب. يجب أن يكون وقوع الخسارة أو العبء محتملا (la perte / la charge doit être probable)

وفقا لهذا الشرط ، فإنه لا يمكن خصم المؤونات من النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) ،إذا كانت مخصصة لمواجهة الأعباء أو الخسائر ذات الميزة الأكيدة فيما يتعلق بطبيعتها وقيمة مبلغها. مثل هذه الأعباء أو الخسائر الأكيدة الوقوع وذات المبلغ المحدد، ينبغي تسجيلها محاسبيا مباشرة في الحسابات الخاصة بها[2] .

وعليه فإن خصم المؤونة ،طبقا لهذا الشرط، مرهون بمدى وقوع الحدث وقيمة الخسارة أو العبء ، بحيث إذا كان هذان الأخيران غير أكيدين، أي محتملين ، فإنه لا يمكن أخذ العبء أو الخسارة المحتملان بعين الاعتبار في محاسبة المؤسسة إلا عن طريق تقنية المؤونات.

ت. يجب ارتباط مصدر الخسارة أو العبء بالدورة الجارية

(la perte / la charge doit avoir son origine dans l'exercice en cours)

بمعنى أنه يجب أن تكون المؤونة مكونة لتغطية خسارة أو عبء ناتج من حدث نشأ خلال الدورة المحاسبية ، أي يرفض خصم المؤونات من الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) من قبل إدارة الجباية إذا كانت مخصصة لمقابلة حدث طرأ بعد انتهاء الدورة المحاسبية المعنية، حتى و لو لأن التصريح بالنتيجة لم يودع بعد لدى إدارة الجباية، ويتم قبول مثل هذه المؤونات في السنة الموالية للسنة التي تم رفضها فيها .

و في نفس السياق ، لا تقبل الإدارة الجبائية خصم المؤونات المخصصة لمجابهة تكاليف عادية و دائمة ، كذلك تلك المشكلة لتغطية أعباء الإشهار أو خطر عدم استحقاق الحقوق، مؤونات الأجر و العطل المدفوعة، .....الخ[3]

هذا الشرط ، كما يظهر جليا، ينبثق من المبدأ المحاسبي المتعلق باستقلالية الدورات الذي ينص على أنه يجب على المؤسسة تسجيل فقط الأعباء و النواتج الناشئة بفعل حدث أو عملية نشأ خلال الدورة المحاسبية .

---

[1] www.impot-dz.org/guide fiscal et comptable des provisions/ conditions de constitution d'une provision,06/03/2006

[2] Serlooten Patrick ; Droit fiscal des affaires, 2éme édition ; Dalloz ; Paris ; 2001 ; P: 160

[3] www.impot-dz.org/impots sur les bénéfices des sociétés (IBS) ,06/03/2006

ث. يجب أن تكون الخسارة أو العبء محل المؤونة قابلة للخصم

(la perte / la charge provisionnée doit elle-même être déductible)

أي أنه لا يسمح ، من طرف إدارة الجباية، بتخفيض المؤونات من النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) إذا كانت مخصصة لمقابلة الأعباء أو الخسائر غير القابلة للخصم جبائيا ، بمعنى الأعباء أو الخسائر التي يمنع التشريع الجبائي تخفيضها من الوعاء الضريبي مثل : المؤونة المشكلة بغرض تسديد غرامة مالية ، أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS) ، أو المؤونة الموجهة لمجابهة أعباء مرتبطة بمبنى للمؤسسة لا يمد بصلة مباشرة للنشاط الاستغلالي للمؤسسة.....الخ.

مع الإحاطة علما بأن عدم قبول المؤونات الموجهة لتغطية أعباء غير قابلة للخصم جبائيا ، لا يمنع من تسجيل هذه الأعباء محاسبيا.

2.2.2.الشروط الشكلية (conditions de forme)

بالإضافة إلى الشروط الموضوعية ، هناك شروط أخرى تدعى بالشكلية ، و التي يجب أن تستوفيها المؤونة المشكلة ليتسنى خصمها جبائيا ، وتتمثل هذه الشروط فيما يلي :

أ. تسجيل المؤونة في محاسبة المؤسسة (inscription des provisions en comptabilité)

بمعنى أنه حتى تكون المؤونة المشكلة محل خصم من النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) لا بد من تقييدها في محاسبة المؤسسة[1] – من خلال القيود المحاسبية الخاصة بالمؤونات – قبل انقضاء المدة المحددة للتصريح الجبائي بالنتيجة المحاسبية للمؤسسة . وبالتالي في حالة عدم تسجيل المؤونات المشكلة محاسبيا ، فإن المؤسسة تحرم من تخفيضها من الوعاء الضريبي ولا يمكن للمؤسسة في هذه الحالة الطلب من إدارة الجباية خصم المؤونة بأثر رجعي.

ب. تسجيل المؤونة في جدول المؤونات (inscription des provisions sur un relevé spécial des provisions)

ينص التشريع الجبائي الجزائري على وجوب إبراز المؤونة في جدول خاص بالمؤونات يرفق مع التصريح السنوي للنتيجة[2].وهذا طبقا لما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة من أنه" لا بد على المكلفين بالضريبة إثبات حصيلة كشف المصاريف العامة حسب طبيعتها ، الإهتلاكات و المؤونات المشكلة ، في ملاحق مرفقة بالتصريح السنوي للنتيجة حتى يتسنى اقتطاعها من الأرباح الخاضعة للضريبة مع التنويه بدقة إلى الهدف من هذه الإهتلاكات و المؤونات"[3] .

وعليه فحتى لو كانت المؤونة المشكلة خاضعة للشروط الموضوعية ومسجلة في محاسبة المؤسسة ، ولكنها غير مذكورة في جدول المؤونات فإنها لا تخفض من الربح الخاضع للضريبة.

3.2.المعالجة الجبائية للمؤونات ذات الصلة بحالات خاصة

يمكن للمؤسسة تكوين مؤونة ، ثم تعتريها حالات استثنائية كتغير شكلها القانوني ، زوالها كلية ، .....الخ ، و السؤال المطروح هو كيف تكون المعالجة الجبائية لمثل هذه الحالات ؟

---

[1] Article 141-5 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[2] Article 141-5 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[3] Article 152 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

1.3.2.حالة تغير شكل المؤسسة من مؤسسة أسهم أو ذات مسؤولية محدودة إلى مؤسسة أشخاص
(Transformation d'une société par action ou à responsabilité limitée en une société de personnes)

حسب قانون الضرائب المباشرة ، فإن تحويل المؤسسة من مؤسسة أسهم أو ذات مسؤولية محدودة إلى مؤسسة أشخاص يعتبر بمثابة انتهاء نشاط المؤسسة [1]. وعليه – وفقا للتشريع الجبائي الجزائري – يتم إعادة إدماج قيمة المبالغ التي لم تكن خاضعة للضريبة بفعل المؤونة المكونة سالفا، عند عدم وقوع الحدث المحتمل الذي أنشئت من أجله المؤونة، في الوعاء الضريبي للسنة المرادفة للدورة التي تغير فيها شكل المؤسسة[2] ،و ذلك على اعتبار أن هذه المؤونة غير مبررة .

2.3.2. حالة انتهاء نشاط المؤسسة (cessation de l'entreprise)

يتولد عن انتهاء نشاط المؤسسة نهاية حياتها، وعليه ففي هذه الحالة يعتبر الربح الخاضع للضريبة هو ربح الدورة مضافا إليه المؤونات المؤجلة أو المكونة في السنوات السابقة باعتبارها مؤونات غير مبررة لذلك يتم إدماجها في الوعاء الضريبي.

3.3.2. حالة الاندماج و الانفصال (la fusions et la scission)

في كلا الحالتين ،فان المؤونات المشكلة من الشركة المستوعبة(l'absorbée) تصبح بدون مبرر وبذلك يجب أن تضاف إلى نتيجة آخر دورة .

3.2.أنواع المؤونات

ينص التشريع الجبائي الجزائري على أنه من بين الأعباء القابلة للخصم من الربح الجبائي " الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبنية بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها فيكتابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152 "[3].

و بناء على هذا، يمكن عرض أنواع المؤونات المنصوص عليها من الناحية الجبائية كما يلي:

1.3.2.مؤونات خسائر القيم في حساب المخزونات و الغير

يتضمن هذا القسم من المؤونات :

أ. مؤونة تدني قيمة المخزونات (Provision pour dépréciation des stocks)

قد يحدث و أن تكون القيمة الحقيقية للمخزونات بتاريخ الجرد أقل من التكلفة الحقيقية للشراء(فيما يخص البضائع والمواد الأولية) أو من التكلفة الحقيقية للإنتاج(فيما يتعلق بالمنتجات المنجزة من طرف المؤسسة)وهذا جراء تقادمها أو الانخفاض المفاجئ في الأسعار أوفي قيمتها الحقيقية نتيجة حريق أو سرقة...الخ ، لذلك يجب على المؤسسة تكوين مؤونة لتدني قيمة المخزونات[4]. و يجب أن تظهر هذه المؤونات في جانب الأصول للميزانية بتخفيضها من القيمة المحاسبية للحساب الخاص بالمخزون المعني[5] .

---

[1] Article 196-5 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[2] Article 141-5 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[3] Article 141-5 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[4] Khafrabi Med Zine ; Op-Cit ; P:335
[5] Sadou Ahmed , op.cit , p:259

ب. مؤونة تدني قيم الحقوق على الزبائن (Provision pour dépréciation des créances sur clients)

يكون تحصيل الحقوق على الزبائن في بعض الأحيان غير مؤكد (لوجود صعوبات مالية تمنع المدين من تسديد دينه في التاريخ المحدد، نزاع، إفلاس المدين...الخ)، وبالتالي فقيم الحقوق على الزبائن معرضة لخطر إمكانية عدم تحصيلها ومنه انخفاض قيمتها ، الأمر الذي يستدعي المؤسسة إلى إجراء تقييم للخسارة المحتمل وقوعها – والمحددة في غالب الأحيان بنسبة مئوية من مبلغ الحق[1]– وتأسيس مؤونة لتدهور قيم الحقوق للزبائن المشكوك فيهم .

نشير إلى أن هذا النوع من المؤونات لا يخصص للعملاء المعدومين أو المفوس منهم ، ذلك لأن ديونهم تعتبر معدومة وتشكل خسارة بالنسبة للمؤسسة، تطرح من نتيجة الدورة التي يتأكد خلالها بأن الدين أصبح غير قابل للتحصيل مما يستدعي محاسبيا ترصيد حساب العميل المعني بقيمة الحق المعدوم.

ت. مؤونة تدني قيم السندات (Provision pour dépréciation des titres)

بتاريخ الجرد ، يمكن أن تكون القيمة الحقيقية للسندات أقل من سعر حيازتها ، وفي هذه الوضعية ينبغي تشكيل مؤونة لتدني قيمتها.

ث. مؤونة تدني قيم الغير الأخرى

حيث يتعلق الأمر بتشكيل مؤونة تدني قيمة :

- الأرصدة المدينة للموردين،
- الأرصدة المدينة للمستخدمين،
- الأرصدة المدينة للهيئات الاجتماعية...الخ

2.3.2.مؤونات الخسائر و الأعباء المحتملة (Les provisions pour pertes et charges probables)

وهي تتمثل في أعباء أو خسائر محددة بدقة ومحتملة الوقوع في آخر الدورة، و التي تتولد من نشاط الدورة الجارية، ولكنها لا تقع فعليا إلا خلال الدورات اللاحقة[2]، وهي تحوي على عنصر عدم التأكد ، فيما يخص مبلغها أو حدوثها[3]. و من أمثلتها:خسارة قضية مع عميل في نزاع معه، ضمانات مقدمة للزبائن، عقوبات ضريبية ، الخسائر المرتبطة بسعر صرف العملة...الخ.

و تعتبر هذه المؤونات كأعباء استغلالية و تسجل هذه المؤونات محاسبيا في الجانب الدائن للحساب 195" مؤونة الأعباء الواجب توزيعها على عدة سنوات " بمبلغ المؤونة المشكلة المقررة لكل دورة،و الذي يقابله في الجانب المدين الحساب 685" مخصصات المؤونات "[4] .

3.3.2.مؤونات خاصة منصوص عليها من قبل التشريع الجبائي (Les provisions spécifiques prévues par la législation fiscale)

إضافة إلى أنواع المؤونات التي سبق سردها ، فإن التشريع الجبائي نص على بعض المؤونات الخاصة ببعض النشاطات و التي لا تستلزم توفر كل الشروط الجبائية الخاصة بتكوين المؤونة كما أنها ليست بالإجبارية.

---

[1] Khafrabi Med Zine ; Op-Cit ; p:335

[2] www.impot-dz.org/guide fiscal et comptable des provisions/ provisions pour pertes et charges/ Provision pour pertes probables,06/03/2006

[3] Khafrabi Med Zine ; Op-Cit ; P:61

[4] Idem ; P:266

و يتعلق الأمر بـ: [1]

– مؤسسات القرض أو المؤسسات البنكية التي تقوم بعمليات الإقراض المتوسطة أو الطويلة الأجل ، وكذلك المؤسسات المسموح لها بالقيام بعمليات القرض العقاري ، والتي يرخص لها بتشكيل مؤونة – معفاة من الضريبة على أرباح الشركات – لمواجهة الأخطار النوعية المتعلقة بالقروض الممنوحة و هذا بشرط أن لا يتجاوز المخصص السنوي 5% من مبلغ القرض المتوسط أو الطويل الأجل الممنوح.

– المؤسسات المانحة لقروض متوسطة الأجل من أجل تسديد مبيعات أو أشغال تنجزها في الخارج والتي يرخص لها أيضا بتشكيل مؤونة – معفاة من الضريبة على أرباح الشركات – لمواجهة الأخطار النوعية المتعلقة بالقروض الممنوحة و هذا بشرط أن لا يتجاوز المخصص السنوي 2% من مبلغ القروض المتوسطة الأجل التي تظهر بالميزانية الختامية للدورة المعنية و المرتبطة بالعمليات المنجزة في الخارج و التي نتائجها تدخل ضمن الوعاء الضريبي .

- المؤونات التنظيمية (provisions réglementées) المسموح بها، وفقا لبعض الشروط ، لهيئات و مؤسسات التأمين. وهذا بموجب المرسوم التنفيذي ل 30 أكتوبر 1995 المتعلق بالالتزامات التنظيمية ، و الذي ينص على قابلية خصم مؤونات الضمان (provisions de garantie) و مؤونة الإتمام الإجباري للديون التقنية (provision pour complément obligatoire aux dettes techniques) .

المطلب الثالث: المعالجة الجبائية لفوائض القيمة و الإعانات

من أجل الإفضاء إلى الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) ،فإنه بالإضافة إلى خصم الأعباء يتم إدماج كل النواتج التي حققتها المؤسسة على مدار الدورة المحاسبية ، حيث أن هذه النواتج لا تضم فقط النواتج المرتبطة بالعمليات العادية للاستغلال فقط بل تتعداها إلى تلك التي تعتبر غير عادية أي تلك التي تضم النواتج الاستثنائية كفوائض القيمة الناتجة من التنازل عن الأصول الثابتة أو تلك الناتجة من عملية الاندماج، الانفصال و المساهمة الجزئية للأصول الثابتة و النواتج الملحقة بالاستغلال كالإعانات.

1.المعالجة الجبائية لفوائض القيمة

سوف نحاول من خلال هذا العنصر تسليط الضوء على المعالجة الجبائية لفوائض القيمة المحققة في إطار العمليات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) ، حيث سنتناول على التوالي كلا من :

- فوائض القيمة الناتجة من عملية الاندماج، الانفصال و المساهمة الجزئية للأصول الثابتة
- فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن الأصول الثابتة القابلة للإهتلاك

1.1.فوائض القيمة الناتجة من عملية الاندماج، الانفصال و المساهمة الجزئية بالأصول

ينص التشريع الجبائي الجزائري على أن فوائض القيمة الناتجة من عملية الاندماج، الانفصال و المساهمة الجزئية

[1] Article 141-5 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

بالأصول، معفاة من الضريبة على أرباح الشركات (IBS) ، مع العلم بأن هذه الميزة خاصة فقط بالشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات ذات الأسهم [1]

و تجدر الإشارة إلى أن :

- **الإندماج** (***la fusion***) : هي العملية التي بواسطتها يتم انضمام أو دمج عدة مؤسسات بعضها إلى بعض لتكوين مؤسسة أخرى ، هذه الأخيرة يمكن أن تكون قد وجدت من قبل كما يمكن أن تكون جديدة النشأة[2].

– في حالة زوال المؤسسات المشكلة للمؤسسة الجديدة فإن العملية تسمى **اندماج بواسطة المزج**(fusion-combinaison)[3]

– في حالة بقاء إحدى هذه المؤسسات وزوال المؤسسات الأخرى فإن العملية تسمى **اندماج بواسطة الامتصاص**(fusion-absorption)[4]

- **الإنفصال** (***la scission***): هي العملية التي بموجبها تساهم المؤسسة بكل ما تملكه من أصول في مؤسسة أو عدة مؤسسات أخرى جديدة[5]، و بالتالي فهذه العملية تؤدي إلى اضمحلال المؤسسة كلية.

- **المساهمة الجزئية بالأصول**(**l'apport partiel d'actifs**) :تتمثل في المساهمة بجزء من عناصر أصول المؤسسة في مؤسسة أخرى، هذه الأخير يمكن أن تكون حديثة أو قديمة النشأة، وهذا في مقابل الحصول على سندات صادرة من المؤسسة المستفيدة[6].

2.1.فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن الأصول الثابتة (Plus values de cession d'actifs immobilisés)

يمكن أن ينتج عن عملية التنازل التي تقوم بها المؤسسة إزاء عنصر من عناصر الأصول الثابتة القابلة للإهتلاك إما ناقص قيمة أو فائض قيمة . و بالنسبة لهذه الأخيرة فإن النظام الجبائي المطبق عليها يتباين بين فوائض القيمة طويلة الأجل وتلك قصيرة الأجل ، كما أن المعالجة الجبائية تختلف إذا تعلق الأمر بإعادة استثمار فائض القيمة.

1.2.1. تعريف فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن عنصر من عناصر الأصول الثابتة

يمثل فائض القيمة ذلك الربح الناتج عن الفرق الموجب بين سعر التنازل عن الأصل الثابت القابل للإهتلاك و القيمة الباقية (القيمة الحاسبية الصافية عند تاريخ التنازل) لنفس الأصل الثابت القابل للإهتلاك المتنازل عنه[7].

2.2.1.أنواع فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن عنصر من عناصر الأصول الثابتة

يميز قانون الضرائب المباشرة بين نوعين من فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن الاستثمارات و هي: [8]

أ. فائض القيمة الناتج عن التنازلات قصيرة المدى (les plus values à court terme)

هو ذلك الفائض الناتج من التنازل عن عناصر الاستثمارات التي مدة حيازتها أو إنجازها أقل أو تساوي ثلاث (03) سنوات.

---

[1] Article 143 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[2] Burlaud A , Eglemj Y et Mykitap ; Op-Cit ;P:200
[3] Idem ;P:200
[4] Idem ;P:200
[5] Khafrabi Med Zine ; Comptabilité des sociétés ; 3ème édition ; Berti Editions ;Alger ;2002 ; P:51
[6] Burlaud A , Eglemj Y et Mykitap ; Op-Cit ;P:201
[7] Sadou Ahmed , op.cit , p:275
[8] Article 172-2 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

ب. فائض القيمة الناتج عن التنازلات طويلة المدى (les plus values à long terme)

هو ذلك الفائض الناتج من التنازل عن عناصر الاستثمارات التي مدة حيازتها أو إنجازها أكثر من ثلاث (03) سنوات.

3.2.1.النظام الجبائي المطبق على فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن الأصول الثابتة

فيما يتعلق بالنظام الجبائي الخاص بفوائض القيمة ،فإن التشريع الجبائي الجزائري يفرق بين حالة إعادة استثمار هذه الفوائض المحققة و بين حالة عدم إعادة استثمارها .

أ. حالة عدم إعادة استثمار فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن الأصول الثابتة

طبقا لقانون الضرائب المباشرة ، فإن معدلات إخضاع فوائض القيمة المحققة غير الموجهة لإعادة الاستثمار تختلف بحسب ما إذا كان الأمر يتعلق بفوائض قصيرة أو طويلة المدى و بالتالي :[1]

- ففائض القيمة قصير المدى، يدمج في النتيجة الجبائية للمؤسسة بنسبة تقدر بـ 70%، أي أن نسبة فائض القيمة غير الخاضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) تقدر بـ30 %.

- أما فائض القيمة طويل المدى ،فيدمج في النتيجة الجبائية للمؤسسة بنسبة تقدر ب35%، أي أن نسبة فائض القيمة غير الخاضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) تقدر بـ65 %.

و يمكن تلخيص هذا من خلال الجدول الموالي :

الجدول رقم (22) : النظام الجبائي المطبق على فوائض القيمة غير المعاد استثمارها

نوع فائض القيمة	مدة الاحتفاظ بالاستثمار المتنازل عنه	الحصة المدمجة في ربح المؤسسة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS)	الحصة المعفية من الضريبة على أرباح الشركات (IBS)
فائض القيمة قصير المدى	أقل أو يساوي ثلاث (03) سنوات	%70	%30
فائض القيمة طويل المدى	أكثر من ثلاث (03) سنوات	%35	%65

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة

و عليه فيمكن الاستنتاج بأن أي فائض قيمة محقق ،بغض النظر عن كونه قصير أو طويل المدى ، لا يخضع كليا للضريبة على أرباح الشركات (**IBS**) **و** منه فإن المؤسسة تستفيد من تخفيف جبائي في كلتا الحالتين .

ب. حالة إعادة استثمار فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن الأصول الثابتة

في حالة ما إذا أبدت المؤسسة رغبتها في إعادة استثمار فوائض القيمة المحققة، فإن هذه الأخيرة سوف تعفى كلية من الضريبة على أرباح الشركات(**IBS**) [2]، و هذا بتحقيق المكلف بالضريبة لبعض الالتزامات :

[1]Article 173-1 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.
[2]Article173-2 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

ب.1. تقديم تعهد – يرفق التصريح السنوي للنتيجة (la liasse fiscale) – بإعادة استثمار المبلغ المساوي لمجموع فائض القيمة المحقق و تكلفة الأصل الثابت المتنازل عنه، في الحيازة على استثمارات جديدة كبديل للاستثمار المتنازل عنه في أجل أقصاه ثلاث (03) سنوات، ابتداء من نهاية الدورة المحاسبية التي حقق في أثنائها هذا الفائض.[1]

المبلغ المعاد استثماره = القيمة الأصلية للأصل المتنازل عنه + فائض قيمة التنازل
= الإهتلاكات المتراكمة للأصل المتنازل عنه + قيمة التنازل

و يترجم هذا الالتزام بإعادة استثمار فائض القيمة المحقق من الناحية المحاسبية ،بجعل الحساب 12 "النتيجة السنة المالية" مدينا بمبلغ فائض قيمة التنازل ،و يقابله في الجانب الدائن أحد الحسابات الفرعية للحساب 106 "الاحتياطات" تحت عنوان " فائض قيمة التنازل الواجب إعادة استثماره".

ب.2. التجسيد الفعلي للالتزام الذي أخذه المكلف بالضريبة على عاتقه ، و هذا في أجل لا يتعدى ثلاث (03) سنوات،ابتداء من نهاية الدورة المحاسبية التي حقق في غضونها الفائض. و هنا يمكن التمييز بين الحالات الثلاثة الموالية :

- **الحالة الأولى: التجسيد الكلي للالتزام** (mise en œuvre totale de l'engagement)

و هي الحالة التي يتم فيها إعادة استثمار مبلغ فائض القيمة كليا في الأجل المحدد ، و بالتالي يتم ترصيد حساب " فائض قيمة التنازل الواجب إعادة استثماره" ، بمبلغ فائض القيمة المعاد استثماره، في الحساب 28"اهتلاك التثبيتات المادية" الخاص بالاستثمار الجديد الذي تمت حيازته. حيث يعتبر فائض القيمة بمثابة قسط اهتلاك أول للاستثمار الجديد ، وهنا ينبغي التنويه بأن قاعدة حساب أقساط الإهتلاك ذات الصلة بالاستثمار الجديد سوف تصبح مساوية للفرق بين تكلفة حيازة الإستثمار الجديد وقيمة فائض القيمة المعاد استثماره أي :[2]

قاعدة حساب قسط الإهتلاك = تكلفة حيازة الإستثمار الجديد – فائض القيمة المعاد استثماره المرحل إلى ح **28**

- **الحالة الثانية: التجسيد الجزئي للالتزام** (mise en œuvre partielle de l'engagement)

و هي الحالة التي يتم فيها إعادة استثمار مبلغ فائض القيمة جزئيا عند نهاية الأجل المحدد ، و بالتالي يتم ترصيد حساب " فائض قيمة التنازل الواجب إعادة استثماره" من جهة ، بمبلغ فائض القيمة غير المعاد استثماره صافي من الضريبة على الأرباح في الحساب 11 "ترحيل من جديد" و الحساب 447" الدولة، ضرائب على الأرباح". و من جهة أخرى بمبلغ فائض القيمة المعاد استثماره في الحساب 29 "اهتلاك الاستثمارات" الخاص بالاستثمار الجديد الذي تمت حيازته.

حيث يعتبر جزء فائض القيمة المعاد استثماره بمثابة قسط اهتلاك أول للاستثمار الجديد ، وعليه فقاعدة حساب أقساط الإهتلاك ذات الصلة بالاستثمار الجديد سوف تصبح مساوية للفرق بين تكلفة حيازة الاستثمار الجديد وقيمة فائض القيمة المعاد استثماره حقيقة.

[1] Barki Mohamed ; Comptabilité fiscale de l'entreprise ;maison des livres ; 2005 ;P:50
[2] Barki Mohamed, Op-Cit ,p:50

➲ **الحالة الثالثة:حالة عدم التجسيد الفعلي للالتزام** (défaut de mise en œuvre de l'engagement)

و هي الحالة التي لا يتم فيها إعادة استثمار مبلغ فائض القيمة –سواء كليا أو جزئيا – عند انقضاء الأجل المحدد و المقدر بثلاث سنوات. و بالتالي يتم إعادة إدماج مبلغ فائض القيمة كليا في الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) .
و من الناحية المحاسبية ، يتم ترصيد حساب "فائض قيمة التنازل الواجب إعادة استثماره" ، بمبلغ فائض القيمة غير المعاد استثماره، مع الحساب 11 "ترحيل من جديد" و الحساب 447" الدولة، ضرائب على الأرباح" .

ينبغي الإشارة إلى أنه تعتبر بمثابة أصول ثابتة تلك العمليات الخاصة بالحيازة على أسهم أو حصص التي تضمن للمستغل امتلاك ما يعادل على الأقل10% من رأس مال شركة أخرى، وعليه تخضع هذه الأصول لنفس النظام الجبائي – في حالة التنازل عليها– الخاص بفوائض القيمة الناجمة من التنازل عن الاستثمارات.

2. المعالجة الجبائية للإعانات

تمثل الإعانات أحد مصادر التمويل التي بموجبها تستفيد المؤسسة من موارد مالية في شكل مساعدات مالية غير قابلة للسداد بغض النظر عن مصدر تمويلها الذي يمكن أن تمثله الدولة ، الجماعات المحلية أو أي طرف عمومي آخر، و هي تمنح للمؤسسة لأغراض عدة و لأسباب متعددة.
و استنادا إلى التشريع الجبائي الجزائري، فإنه يمكن تقسيم الإعانات إلى قسمين رئيسيين:

1.2.الإعانات الخاضعة مباشرة للضريبة (subventions imposables immédiatement)

هي تلك الإعانات التي يتم إدماج كل مقدار مبلغها الذي استفادت منه المؤسسة، مباشرة في النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS)، المتعلقة بالدورة المحاسبية التي تم في غضونها الحصول على مبلغ الإعانات. و بالتالي يلاحظ بأن هذا القسم يخص كل من إعانات الاستغلال و إعانات التوازن (الموازنة) التي تسجل محاسبيا في الجانب الدائن للحساب 74 " إعانات الاستغلال".

و تتمثل **إعانات الاستغلال** في الإعانات الممنوحة للمؤسسات بغرض تغطية النقص في بعض نواتج الاستغلال ،مجابهة بعض التكاليف المرتبطة بالاستغلال[1] أو بغية تحقيق سياسة تهدف إلى دعم الأسعار[2].

أما **إعانات التوازن (الموازنة)** فهي تلك الإعانات التي تستفيد منها المؤسسة و الموجهة لتعويض، جزئيا أو كليا ، ذلك العجز المسجل خلال الدورة المحاسبية[3] ، و الناتج سواء عن سوء التسيير أو عن مواجهتها لما يسمى بإغراق منتجاتها أومجابهتها لكلتا الحالتين أو غيرهما[4].

2.2. الإعانات الخاضعة بالتقسيط للضريبة (subventions dont l'imposition est échelonnée)

هي تلك الإعانات التي يتم إدراج مقدار مبلغها الذي استفادت منه المؤسسة، بصفة غير مباشرة في النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS). أي التي يتم ضم مقدار مبلغها على شكل أقساط مدرجة في النتيجة الخاضعة للضريبة

[1] Palou .J.M ; Comptabilité approfondie et révision ; Publications Fudiciaires ; Paris ; 2001 ; P:133
[2] Barki Mohamed, Op-Cit , p:178
[3] Burlaud.A; Eglemj.Y et Mykitap, Op-Cit ;P: 336
[4] Barki Mohamed; Op-Cit; P:178

على مدار دورتين محاسبيتين أو أكثر. و عليه فإن هذا القسم من الإعانات يخضع بصورة متدرجة للضريبة على أرباح الشركات،و منه فإن هذا القسم يخص إعانات الاستثمار (التجهيز).

و جدير بالاشارة إلى أن **إعانات الاستثمار(التجهيز)** هي عبارة عن تلك الإعانات الموجهة لتمويل كل أو جزء من الأصول الثابتة التي قد تنشئها المؤسسة أو تحوز عليها.

و يفرق التشريع الجبائي الجزائري في كيفية الإدماج عن طريق الأقساط بين إعانات الاستثمار (التجهيز) الموجهة لإنشاء أوحيازة أصول ثابتة قابلة للإهتلاك و تلك الموجهة لإنشاء أو حيازة أصول ثابتة غير قابلة للإهتلاك،و هذا كما يلي:

1.2.2.إعانات التجهيز الموجهة لإنشاء أو حيازة أصول ثابتة قابلة للإهتلاك

(Subventions destinées à la création ou à l'acquisition d'immobilisations amortissables)

وفقا لقانون الضرائب المباشرة، فإنه إذا تم استعمال إعانات الاستثمار بغية إنشاء أو الحيازة على أصول ثابتة قابلة للإهتلاك ،فإنه لابد من إدماج مبلغ هذه الإعانات ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) في كل من الدورات اللاحقة ،وهذا في حدود مبلغ قسط الإهتلاكات المطبقة على تكلفة الحيازة أو التكلفة النهائية عند تاريخ إقفال الدورات المعنية. [1]

و من الناحية المحاسبية، يتم تسجيل هذه الأقساط سنويا في الجانب الدائن للحساب 754"حصة الإعانة المحولة إلى جدول النتائج" و يقابله في الجانب المدين الحساب 131"إعانات التجهيز المستلمة".

2.2.2.إعانات التجهيز الموجهة لإنشاء أو حيازة أصول ثابتة غير قابلة للإهتلاك

(Subventions destinées à la création ou à l'acquisition d'immobilisations non amortissables)

وفقا للمادة 144 من قانون الضرائب المباشرة، فإنه إذا تم استعمال إعانات الاستثمار بغية إنشاء أو الحيازة على أصول ثابتة غير قابلة للإهتلاك ، فإنه لابد من إدماج مبلغ هذه الإعانات،وهذا في حدود أجزاء متساوية، ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) على مدار الدورات المالية الخمسة اللاحقة.

و من الناحية المحاسبية، يتم تسجيل هذه الأقساط سنويا في الجانب الدائن للحساب 754"حصة الإعانة المحولة إلى جدول النتائج" و يقابله في الجانب المدين الحساب 131"إعانات التجهيز المستلمة".

3.2.2.حالة التنازل عن الأصول الثابتة التي مصدر تمويلها الإعانات

(cas de cession des Immobilisations subventionnées)

تنص المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة على أنه في حالة في حالة التنازل عن الأصول الثابتة التي مصدر تمويلها الإعانات قبل انتهاء مدة حياتها، ، فإن رصيد الإعانة التي لم يتم إدماجه بعد ضمن الربح الخاضع للضريبة ، سوف يطرح من القيمة المحاسبة الصافية لهذه الأصول ، و هذا بغرض تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة.

و من الناحية المحاسبية، يتم تسجيل هذه الأقساط سنويا في الجانب الدائن للحساب 754"حصة الإعانة المحولة إلى جدول النتائج" و يقابله في الجانب المدين الحساب 131"إعانات التجهيز المستلمة".

[1]Article 144 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013.

المبحث الثالث: الإطار المحاسبي للضريبة المؤجلة على الأرباح على ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري

بعد تناولنا للإطار العام للضريبة على الأرباح و كيفية تقييمها و تحصيلها على ضوء التشريع الجبائي الجزائري، جاء هذا المبحث لبيان الإطار المحاسبي للضريبة على الأرباح على ضوء نصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري الذي تضمنه القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية و طريقة عرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، و الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 29 مارس2009.

حيث أن أهم ما ميز هذا النظام المحاسبي الجديد مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني هو تبنيه لطريقة جديدة في المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح.

ففي عهد المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، كانت الطريقة المعتمدة في المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح هي طريقة الضريبة المستحقة « la méthode de l'impôt exigible » التي تقضي بأن عبء الضريبة المسجل محاسبيا يتمثل أساسا في مبلغ الضريبة الواجب الدفع للدولة خلال الدورة و المحسوب على أساس تطبيق معدل الضريبة على الوعاء الضريبي المحدد طبقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي الجزائري .

و رغم بساطة هذه الطريقة، إلا أنه وجهت لها مجموعة من الانتقادات تنبع كلها من مصدر واحد يتمثل في عدم أخذها بعين الاعتبار أثناء التسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح لما يسمى بالضرائب المؤجلة الناتجة من التفاوت الزمني في الأخذ بعين الاعتبار للأعباء أو النواتج في حساب النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية، الأمر الذي ينعكس على صورة القوائم المالية نتيجة للإخلال بمبدأ استقلالية الدورات.

ومن أجل معالجة هذه النقائص التي تشوب هذه الطريقة ، جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بطريقة أخرى لتسجيل الضريبة على الأرباح بكيفية تساهم في المحافظة على الصورة الصادقة لحسابات المؤسسة تدعى بطريقة الإخضاع المؤجل و التي تأخذ بعين الاعتبار الفروقات الكائنة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية، و هي تندرج ضمن المعايير المحاسبية الدولية (المعيار المحاسبي الدولي رقم 12).

و بناء على ما سبق، فسوف نحاول التطرق إلى هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الضريبة المؤجلة على الأرباح في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة على الأرباح على ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري

المطلب الثالث: مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الضريبة المؤجلة على الأرباح في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري

سوف نسعى من خلال هذا المطلب إلقاء الضوء على الإطار المفاهيمي لطريقة الإخضاع المؤجل التي تبناها النظام المحاسبي المالي الجزائري بشأن المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح، و هذا من خلال العناصر التالية:

- الهدف من تطبيق طريقة الإخضاع المؤجل ،
- مجال تطبيق طريقة الإخضاع المؤجل ،
- الفرضيات و المبادئ المحاسبية،
- الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية الخاصة بعبء الضريبة على الأرباح،
- تعريف المصطلحات المرتبطة بطريقة الإخضاع المؤجل.

1.الهدف من تطبيق طريقة الإخضاع المؤجل

تهدف طريقة الإخضاع المؤجل إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية لعبء الضريبة على الأرباح الخاص بالدورة المحاسبية من خلال:

- كيفية تقييم و عرض مركبات عبء الضريبة على الأرباح و المتمثلة في الضريبة المستحقة (الجارية) و الضريبة المؤجلة،
- كيفية المعالجة المحاسبية للآثار الجبائية المستقبلية الناتجة خلال الفترة من الفروقات المؤقتة، ، والتي يمكن أن تكون إما أصلا ضريبيا مؤجلا أو التزاما ضريبيا مؤجلا،
- بيان شروط الاعتراف بالفروقات الزمنية الناتجة من التفاوت الزمني بين التقييد المحاسبي للإيراد أوالعبء و الأخذ بعين الاعتبار لهذا الإيراد أو العبء في حساب النتيجة الجبائية طبقا لقانون الضرائب الساري المفعول ،

2.نطاق تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة

طبقا للفقرة 134-1 من النظام المحاسبي المالي، فإن طريقة الإخضاع المؤجل ذو صلة مباشرة بالمعالجة المحاسبية لعبء الضريبة على الأرباح الخاص بالعمليات المساهمة في النتيجة المحاسبية للدورة الجارية.

و يخضع لتطبيق هذه الطريقة حسب القانون رقم 07-11: [1]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية ، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية.

[1] Journal Officiel n°74 du 25/11/2007 ; Op-Cit ; Article n°07; P :04 .

كما يستثنى من تطبيق هذه الطريقة الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، و كذا المؤسسات الصغيرة جدا التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها حدا معينا و التي تلتزم بمسك محاسبة مالية مبسطة.

3.الفرضيات و المبادئ المحاسبية

ترتكز المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح وفقا لطريقة الإخضاع المؤجل المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي الجزائري على مراعاة و احترام الفرضيات و المبادئ المحاسبية الملخصة في الجدول الموالي :

الجدول رقم (23): الفرضيات و المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح

الفرضيات المحاسبية	المبادئ المحاسبية
فرضية محاسبة الالتزام Comptabilité d'engagement	الدورة المحاسبية Périodicité
فرضية استمرارية الاستغلال Continuité d'exploitation	استقلالية الدورات Indépendance des exercices
	قاعدة الوحدة الاقتصادية Principe de l'entité
	قاعدة الوحدة النقدية l'unité monétaire
	مبدأ الأهمية النسبية Importance relative
	مبدأ الحيطة والحذر Principe de prudence
	مبدأ استمرارية الطرق Permanence des méthodes
	مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية Intangibilité du bilan d'ouverture
	تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique
	مبدأ عدم المقاصة Non compensation
	مبدأ التكلفة التاريخية Coût historique
	الصورة الصادقة Image fidèle
	مبدأ القيد المزدوج Partie double

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي

4.الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية الخاصة بعبء الضريبة على الأرباح

تتمثل الخصائص الأساسية التي يجب أن تتحلى بها المعلومة المحاسبية الخاصة بعبء الضريبة على الأرباح أثناء إعدادها و الإفصاح عنها في القوائم المالية في العناصر التالية:

- المعلومة واضحة وسهلة الفهم Intelligibilité

- الملاءمة Pertinence
- المعلومات ذات المصداقية la fiabilité

و لكي تكون المعلومات المالية ذات مصداقية لابد أن تتوفر فيها الشروط التالية:

- الصورة الصادقة Image fidèle
- أفضلية الحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني Prééminence de la substance sur la forme
- الحياد Neutralité
- الحيطة و الحذر Prudence
- الشمولية Exhaustivité
- القابلية للمقارنة Comparabilité

5.تعريف المصطلحات المرتبطة بطريقة الإخضاع المؤجل

تتمثل أهم المصطلحات و المفاهيم ذات الصلة بطريقة الإخضاع المؤجل في:

- الضريبة على الأرباح،
- الضريبة المستحقة (الجارية)،
- الإخضاع المؤجل،
- الضريبة المؤجلة ،
- الأصول الضريبية المؤجلة و الخصوم الضريبية المؤجلة ،
- الفروقات الزمنية (التوقيتية) ،
- الفروقات المؤقتة .

1.5.الضريبة على الأرباح

طبقا للنظام المحاسبي المالي، فإن الضريبة على الأرباح المرتبطة بدورة معينة تتمثل في المبلغ الإجمالي للعبء (أو الإيراد) الموافق لمجموع قيم الضريبة المستحقة (الجارية) و الضريبة المؤجلة للدورة.[1] أي أن:

عبء (إيراد) الضريبة على الأرباح = الضريبة الجارية –/+ الضريبة المؤجلة

2.5.الضريبة المستحقة (الجارية) Impôt courant ou exigible

رغم أن النظام المحاسبي المالي الجزائري لم يعط تعريفا واضحا خاصا بمصطلح الضريبة المستحقة، إلا أنه يمكن القول بأنها تتمثل في" قيمة الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع(أو الواجبة التغطية) المحسوبة على أساس الربح الجبائي (أو الخسارة الجبائية) للدورة المعنية"[2].

---

[1] Journal Officiel n°19 du 25/03/2009 ; Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des États financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.; P :44 .

[2] Obert Robert ; Op-Cit ; p: 397 .

3.5.الإخضاع المؤجل Imposition différée

حسب الفقرة 134-1 من النظام المحاسبي المالي، فإن "الإخضاع المؤجل هو طريقة محاسبية تتمثل في التقييد محاسبيا على مستوى الأعباء، لعبء الضريبة على الأرباح و المتعلق فقط بعمليات الدورة" [1] .

4.5. الضريبة المؤجلة Impôt différé

ينتج عن تطبيق طريقة الإخضاع المؤجل ما يسمى بالضريبة المؤجلة و التي تمثل، استنادا إلى الفقرة 134-2 من النظام المحاسبي المالي،"مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع(خصم ضريبي مؤجل) أو الواجبة التغطية (أصل ضريبي مؤجل) خلال الدورات اللاحقة" [2].

و وفقا للفقرة 134-2 من النظام المحاسبي المالي ، فإن الضريبة المؤجلة تنجم من :

- الاختلاف المؤقت بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما، وأخذه في حسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في المستقبل متوقع؛
- العجز الجبائي أو القروض ضريبية القابلة للتأجيل إذا كانت إمكانية تحميلها على أرباح جبائية أوضرائب مستقبلية ممكنة جدا في المستقبل المنظور؛
- ترتيبات، إقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة.

5.5.الأصول الضريبية المؤجلة و الخصوم الضريبية المؤجلة actifs et passifs d'impôts différés

يميز النظام المحاسبي المالي ما بين صنفين من الضرائب المؤجلة: الأصول الضريبية المؤجلة و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة.

1.5.5.الأصول الضريبية المؤجلة

تتمثل الأصول الضريبية المؤجلة في "مبالغ الضريبة على الأرباح الواجبة التغطية (Recouvrables)خلال الدورة أوالدورات اللاحقة"[3]، و التي تتعلق بـ:

- الفروقات المؤقتة القابلة للخصم (للاقتطاع)،
- الخسائر الضريبية القابلة للترحيل،
- الخصومات (التخفيضات) الضريبية القابلة للترحيل.

2.5.5.الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة

تتمثل الخصوم الضريبية المؤجلة في "مبالغ الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع (Payables) خلال الدورة أو الدورات اللاحقة"[4]، و التي تتعلق بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.

---

[1] Journal Officiel n°19 du 25/03/2009 ; Op-Cit ; P : 16.
[2] Idem ; P : 16.
[3] Idem ; P : 47.
[4] Idem ; P : 47.

6.5.الفروقات الزمنية (التوقيتية) Différences temporelles

تتمثل الفروقات المؤقتة في الفروقات التي تنشأ في دورة معينة بين القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم وقاعدته الضريبية. [1]
و تنقسم هذه الفروقات إلى قسمين:

- فروقات زمنية (توقيتية) خاضعة للضريبة Différences temporelles imposables

وهي الفروقات الزمنية التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية وذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم.

- فروقات زمنية (توقيتية) قابلة للخصم (للاقتطاع) Différences temporelles déductibles

وهي الفروقات الزمنية التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية وذلك عند القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم.

7.5.الفروقات المؤقتة Différences Temporaires

تنجم هذه الفروقات من "التفاوت الزمني بين التقييد المحاسبي للعبء أو الإيراد على مستوى النتيجة المحاسبية للمؤسسة و مدى أخذه في الحسبان على مستوى الأساس الجبائي"[2]، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور إما ضريبة مؤجلة مدينة أو ضريبة مؤجلة دائنة.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة على الأرباح على ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري

بعد التطرق إلى الإطار المفاهيمي للضريبة على الأرباح طبقا لما ينص عليه النظام المحاسبي المالي، سنتعرض من خلال هذا المطلب إلى المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح على ضوء نصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري و هذا عبر العناصر الآتية:

- المقاربة المتبناة،
- خطوات و قواعد تقييم الضريبة على الأرباح،
- عرض مدونة حسابات الضريبة على الأرباح و كيفية سيرها ،
- القيود المحاسبية الخاصة بالتسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح ،
- قواعد عرض الضريبة على الأرباح على مستوى القوائم المالية.

1.المقاربة المتبناة

هناك مقاربتان للمعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح وفقا لطريقة الإخضاع المؤجل هما مقاربة جدول حسابات النتائج ومقاربة الميزانية[3]:

---

[1] Idem ; P : 70.
[2] Idem ; P : 47.
[3] Bernard OLIVERO, Nadia SBEI TRABELSI ;Analyse de l'effet des impôts différés sur le contenu informationnel du résultat : cas des firmes utilisant les normes internationales et les normes américaines ; Revue « la Comptabilité,le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité » ; France ;2008 ; P : 02.

- **مقاربة جدول حسابات النتائج** (approche résultat) : و تعتمد في تحديد و تقييم الضرائب المؤجلة على المقارنة ما بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي لعناصر جدول حسابات النتائج (الأعباء و النواتج فقط)، و بالتالي تكتفي هذه الطريقة فقط بالفروقات على مستوى عناصر النتيجة المحاسبية و عناصر النتيجة الجبائية ، و يطلق على الفروقات الناتجة من هذه الطريقة بالفروقات المؤقتة (les différences temporaires).

  و تعتبر هذه المقاربة هي المقاربة المعتمدة من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الأصلي "الضرائب على الأرباح" و هذا قبل تعديله في سنة 1996.

- **مقاربة الميزانية** (approche bilan): و تعتمد في تحديد و تقييم الضرائب المؤجلة على المقارنة ما بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي لعناصر الميزانية، بالإضافة إلى الاعتماد على جدول حسابات النتائج عند الاقتضاء، أي في حالة و جود عناصر لا تظهر على مستوى الميزانية و لكن لها تأثير على قيمة الضرائب المؤجلة ، و يطلق على الفروقات الناتجة من هذه الطريقة بالفروقات الزمنية أو التوقيتية (les différences temporelles).

  و تعتبر هذه المقاربة هي المقاربة المعتمدة و المتبناة من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضرائب على الأرباح" والمعدل في سنة 1996.

و بناء على ما سبق، و بتفحص النظام المحاسبي المالي الجزائري من خلال الفقرة 134-2 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية و طريقة عرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات النظام المحاسبي المالي ، و التي تنص على أن الضريبة المؤجلة تنجم من "*الاختلاف المؤقت بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما، وأخذه في حسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في المستقبل متوقع، ... ترتيبات، إقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة*"، فإنه يمكن الاستنتاج مباشرة بأن النظام المحاسبي المالي اعتمد في تقييم و محاسبة الضريبة على الأرباح على طريقة الإخضاع المؤجل وفقا لمقاربة جدول حسابات النتائج.

2.خطوات و قواعد تقييم الضريبة على الأرباح

على ضوء المقاربة المعتمدة من طرف النظام المحاسبي المالي، فإنه يمكن تلخيص أبرز الخطوات الأساسية لتقييم الضريبة على الأرباح كما يلي:

- تحديد الأسس الجبائية لعناصر جدول حسابات النتائج،
- حساب الفروقات بين الأسس المحاسبية و الجبائية ،
- تصنيف الفروقات إلى دائمة و مؤقتة ،
- تصنيف الفروقات المؤقتة ،
- حساب الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة و التخفيضات الضريبية غير المستخدمة،
- الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة ،
- تقييم الضريبة المستحقة (الجارية) على ضوء نصوص التشريع الجبائي الجزائري،
- تقييم الضرائب المؤجلة.

1.2.تحديد الأسس الجبائية لعناصر جدول حسابات النتائج

يتعلق الأمر إحصاء كل أعباء و نواتج النتيجة المحاسبية للدورة الجارية و من ثم تحديد:

- قيمة العبء القابل للخصم (أو الاقتطاع) من الناحية الجبائية،أي مبلغ العبء الذي تقبله الإدارة الجبائية لطرحه من النتيجة الجبائية، حيث أن كل عبء غير قابل للخصم جبائيا تسند إليه قيمة جبائية صفرية،
- و كذا قيمة الإيراد الخاضع للضريبة على الأرباح من الجانب الجبائي، أي مبلغ الإيراد الذي يتم الاعتراف به من قبل الإدارة الجبائية لإدراجه في النتيجة الجبائية، حيث أن كل إيراد معفى من الضريبة على الأرباح تسند إليه قيمة جبائية صفرية.

2.2.حساب الفروقات بين الأسس المحاسبية و الجبائية

بعد تحديد الأسس الجبائية للأعباء و النواتج، يتم حساب الفرق بين القيم المسندة للعبء أو الإيراد محاسبيا (المقيدة محاسبيا) و القيمة المسندة للعبء أو الإيراد جبائيا، كما هو موضح في الجدول الموالي على سبيل المثال:

جدول رقم (24): نموذج لجدول حساب و تصنيف الضرائب المجلة

طبيعة العبء أو الإيراد	الأساس المحاسبي	الأساس الجبائي	الفرق المؤقت و نوعه		معدل الضريبة على الأرباح	الضريبة المؤجلة و نوعها	
			أصل	خصم		أصل ضريبي مؤجل	خصم ضريبي مؤجل

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة

3.2.تصنيف الفروقات إلى دائمة و مؤقتة

بعد حساب الفروقات بين الاسس المحاسبية و الاسس الجبائية (الضريبية) ، يتم تصنيفها إلى فروقات دائمة و فروقات مؤقتة.

1.3.2.فروقات دائمة لا تنتج عنها ضرائب مؤجلة :

كما سبق و أن أوردنا في الفصل السابق، فإن هذه الفروقات تنشأ في دورة معينة و لا تنعكس آثارها في دورة أو دورات لاحقة،كما أنها لا تؤدي إلى ظهور ضرائب مؤجلة.

و يمكن تلخيص أهم الحالات التي تعتبر بمثابة مصدر للفروقات الدائمة على ضوء التشريع الجبائي الجزائري في الجدول الموالي:

جدول رقم (25): مصادر الفروقات الدائمة على ضوء التشريع الجبائي الجزائري

المرجع القانوني	مصدر الفرق (الاختلاف) الدائم
المادة 169-1 ق.ض.م.ر.م	الجزء غير القابل للخصم للهدايا الإشهارية
المادة 141-6 من ق.ض.م.ر.م	الغرامات الناتجة عن المخالفات القانونية (جبائية، جمركية، ذات الصلة بقانون المرور...الخ)
المادة 169-1 من ق.ض.م.ر.م	مبالغ الإيجار و الأعباء الايجارية التي لا تمد بصلة مباشرة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة
المادة 169-1 من ق.ض.م.ر.م	الأعباء ذات الصلة بهدايا أخرى غير الهدايا ذات الطابع الإشهاري
المادة 169-1 من ق.ض.م.ر.م	مصاريف الاستقبال و الإطعام غير المبررة أو غير المرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة
المادة 141-3 من ق.ض.م.ر.م	الجزء غير القابل للخصم لأقساط الاهتلاكات المحسوبة على أساس يتجاوز 1 000 000,00 دج بالنسبة للسيارات السياحية
المادة 169-2 من ق.ض.م.ر.م)	الجزء غير القابل للخصم لمصاريف الإشهار المالي، الرعاية و الكفالة الخاصة بالنشاطات الرياضية أو الثقافية
المادة 169-1 من ق.ض.م.ر.م	الجزء غير القابل للخصم لمصاريف الإعانات، التبرعات و الهدايا الممنوحة عينا أو نقدا لصالح المؤسسات أو الجمعيات ذات الطابع الإنساني
المادة 171 من ق.ض.م.ر.م	الجزء غير القابل للخصم لمصاريف البحث و التطوير العلمي داخل المؤسسة
المادة 54 المعدلة و المتممة بموجب قانون المالية لسنة 1990	رسم التكوين و التمهين
المادة 26 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010	الرسم على السيارات الفاخرة (les véhicules de luxe)
المادة 141-4 من ق.ض.م.ر.م	التخفيضات الضريبية (Les dégrèvements relatifs aux impôts) التي تستفيد منها المؤسسة و التي هي غير قابلة للخصم جبائيا
المادة 173-1 من ق.ض.م.ر.م	حصة فائض قيمة التنازل عن الأصول غير الخاضعة للضريبة على الأرباح
-	المؤونات الخاصة بالأعباء غير القابلة للخصم جبائيا

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على التشريع الجبائي الجزائري

2.3.2.فروقات مؤقتة قابلة للاقتطاع تنتج عنها ضرائب مؤجلة

إلى جانب الفروقات الدائمة التي ليس لها تأثير مستقبلي (لاحق) على النتيجة الجبائية، توجد فروقات أخرى ذات طابع مؤقت و التي تنعكس آثارها على مستوى الدورات المحاسبية اللاحقة من خلال ظهور وضعية جبائية مؤجلة تأخذ شكل أصول ضريبية مؤجلة (اقتصاد ضريبي) أو/ و خصوم ضريبية مؤجلة (مستحقات ضريبية.

و يمكن تلخيص أهم الحالات التي تعتبر بمثابة مصدر للفروقات المؤقتة على ضوء التشريع الجبائي الجزائري في الجدول الموالي:

جدول رقم (26): مصادر الفروقات المؤقتة على ضوء التشريع الجبائي الجزائري

المرجع القانوني	مصدر الفرق (الاختلاف) المؤقت	الحدث المنشئ للفرق المؤقت
المادة 141-1 من ق.ض.م.ر.م)	مصاريف المقر المدفوعة بالعملة الأجنبية	عدم تقديم اعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة خلال نفس سنة تحمل مصاريف المقر. (تأجيل تقديم اعتماد التحويل إلى غاية الدورة اللاحقة).
المادة 141-1 من ق.ض.م.ر.م)	أجور الغير المدفوعة بالعملة الصعبة - الأتاوى المستحقة عن براءات، رخص وعلامات الصنع، - مصاريف المساعدة التقنية و مصاريف المقر، - العمولات و الأجور الأخرى المدفوعة للأشخاص غير المرتبطين بعقد عمل مع المؤسسة بصفة أجراء عندها	عدم تقديم اعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة خلال نفس سنة تحمل المصاريف (تأجيل تقديم اعتماد التحويل إلى غاية الدورة أو الدورات اللاحقة).
المادة 141-1 من ق.ض.م.ر.م)	أجور الغير المدفوعة بالعملة المحلية - الأتاوى المستحقة عن براءات، رخص وعلامات الصنع، - مصاريف المساعدة التقنية و مصاريف المقر، - العمولات و الأجور الأخرى المدفوعة للأشخاص غير المرتبطين بعقد عمل مع المؤسسة بصفة أجراء عندها	عدم الدفع الفعلي للمبالغ الخاصة بالمصاريف خلال الدورة المعنية
المادة 141-1 من ق.ض.م.ر.م)	كل المصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات المبرمة داخل الجزائر	عدم دفع المصاريف المالية خلال الدورة المعنية بالتصريح الجبائي (تأجيل دفع المصاريف المالية إلى غاية الدورة أو الدورات اللاحقة).
المادة 141-1 من ق.ض.م.ر.م)	المصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات المبرمة خارج الجزائر	عدم تقديم اعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة خلال نفس سنة تحمل المصاريف (تأجيل تقديم اعتماد التحويل إلى غاية الدورة أو الدورات اللاحقة).
	مؤونة العطل المدفوعة الأجر	عدم الدفع الفعلي للمبالغ الخاصة بالمؤونة خلال الدورة المعنية .

المادة 141-5 من ق.ض.م.ر.م)	مؤونات الخسائر و الأعباء	– المؤونة غير محددة بصفة موضوعية و دقيقة من وجهة نظر التشريع الجبائي،
المادة 141-3 المادة 174 من ق.ض.م.ر.م)	مخصصات الاهتلاكات	– عدم تطابق معدلات الاهتلاك المحاسبي مع المعدلات الجبائية،أو –عدم تطابق طريقة الاهتلاك المحاسبي المطبقة مع طريقة الاهتلاك الجبائي المنصوص عليه،أو – قاعدة حساب الاهتلاك المحاسبي تختلف عن قاعدة حساب الاهتلاك الجبائي.
المادة 172 المادة 173 من ق.ض.م.ر.م)	النتيجة الجبائية	حالة تكبد خسارة جبائية (ترحيل لمدة 4 سنوات)
المادة 185 المادة 186 من ق.ض.م.ر.م)	فائض قيمة الأصول الثابتة المعاد تقييمها	عند تطبيق إعادة التقييم للأصول الثابتة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على التشريع الجبائي الجزائري

4.2.تصنيف الفروقات المؤقتة

بعد تحديد الفروقات المؤقتة في المرحلة السابقة، يتم تصنيفها إلى:

– فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة Différences temporaires imposables

وهي الفروقات المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة للفترات المستقبلية. و يفضي هذا النوع من الفروقات إلى ظهور **خصوم ضريبية مؤجلة.**

– فروقات مؤقتة قابلة للخصم (للاقتطاع) Différences temporaires déductibles

وهي الفروقات المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة للفترات المستقبلية. و يفضي هذا النوع من الفروقات إلى ظهور **أصول ضريبية مؤجلة.**

و يمكن إحصاء أهم الحالات التي تنجم عنها وضعيات ضريبية خاضعة للضريبة أو قابلة للاقتطاع من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (27): نوع الضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي

وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي	حالة الأعباء	حالة النواتج
الأساس المحاسبي > الأساس الضريبي (الجبائي)	أصل ضريبي مؤجل	خصم ضريبي مؤجل
الأساس المحاسبي < الأساس الضريبي (الجبائي)	خصم ضريبي مؤجل	أصل ضريبي مؤجل
الأساس المحاسبي = الأساس الضريبي (الجبائي)	عدم وجود أي ضريبة مؤجلة	عدم وجود أي ضريبة مؤجلة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة

5.2.حساب الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية و التخفيضات الضريبية غير المستخدمة

ينص النظام المحاسبي المالي الجزائري على أنه يمكن الاعتراف محاسبيا بأصل ضريبي مؤجل ناتج من الخسارة الضريبية المرحلة إلى الأمام أو التخفيضات الضريبية غير المستخدمة إذا كان من الممكن جدا توفر ربح جبائي أو ضرائب مستقبلية كافية لتحميل الخسائر الضريبية و التخفيضات الضريبية غير المستخدمة.[1]

غير أنه لم يشر إلى أهم العوامل التي يستند إليها لمراعاة مدى إمكانية تحقيق المؤسسة في المستقبل لربح خاضع للضريبة .

و جدير بالتنويه إلى أن التشريع الجبائي الجزائري ينص على أنه في حالة تسجيل عجز جبائي (خسارة ضريبية) في دورة معينة فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في الدورة الموالية و يخفض من الربح المحقق خلال نفس الدورة ، و إذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى الدورات الموالية، إلى غاية الدورة الرابعة الموالية لدورة تسجيل العجز.[2]

و يمكن تلخيص أهم الحالات التي تعتبر بمثابة مصدر للتخفيضات الضريبية (Crédits d'impôt) على ضوء التشريع الجبائي الجزائري في الجدول الموالي:

جدول رقم (28): مصادر التخفيض الضريبي على ضوء التشريع الجبائي الجزائري

المرجع القانوني	مصدر التخفيض الضريبي
المادة 150-2 من ق.ض.م.ر.م)	▪ 10% بالنسبة لمداخيل الحقوق ، الودائع و الكفالات، حيث يمثل الاقتطاع حقا (تخفيضا) ضريبيا يحمل على مبلغ الضريبة النهائي.
	▪ 20% بالنسبة للمداخيل الإجمالية المحققة من طرف المؤسسات في إطار عقد التسيير ، و التي يتم إخضاعها للضريبة عن طريق الاقتطاع من المصدر .
المادة 356-2 من ق.ض.م.ر.م)	حالة مجموع التسبيقات على الضريبة على الأرباح للدورة N < الضريبة على الأرباح المستحقة للدورة N (في N/12/31)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على التشريع الجبائي الجزائري

6.2.الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة

ينص النظام المحاسبي المالي على أنه يجب الاعتراف المحاسبي ، بتاريخ إقفال الدورة المحاسبية، بالضرائب المؤجلة (أصول أو خصوم) الناجمة عن جميع الفروقات المؤقتة إلى الحد الذي يكون فيه من الممكن جدا بأن تؤدي هذه الفروقات إلى ظهور عبء أو إيراد ضريبي خلال الدورات اللاحقة.

[1] Journal Officiel n°19 du 25/03/2009 ; Op-Cit ; P : 72.
[2] Article 147 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances 2013 .

و على هذا الأساس، فإنه يتضح جليا بأن الشرط الوحيد للاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة هو التأكد من انعكاس هذه الفروقات على التدفق النقدي الضريبي للدورة أو الدورات اللاحقة، حيث أنه في ظل توفر هذا الشرط يمكن للمؤسسة أن تعترف محاسبيا بأصول الضريبة المؤجلة أو بخصوم الضريبة المؤجلة الناتجة عن جميع الفروقات المؤقتة.

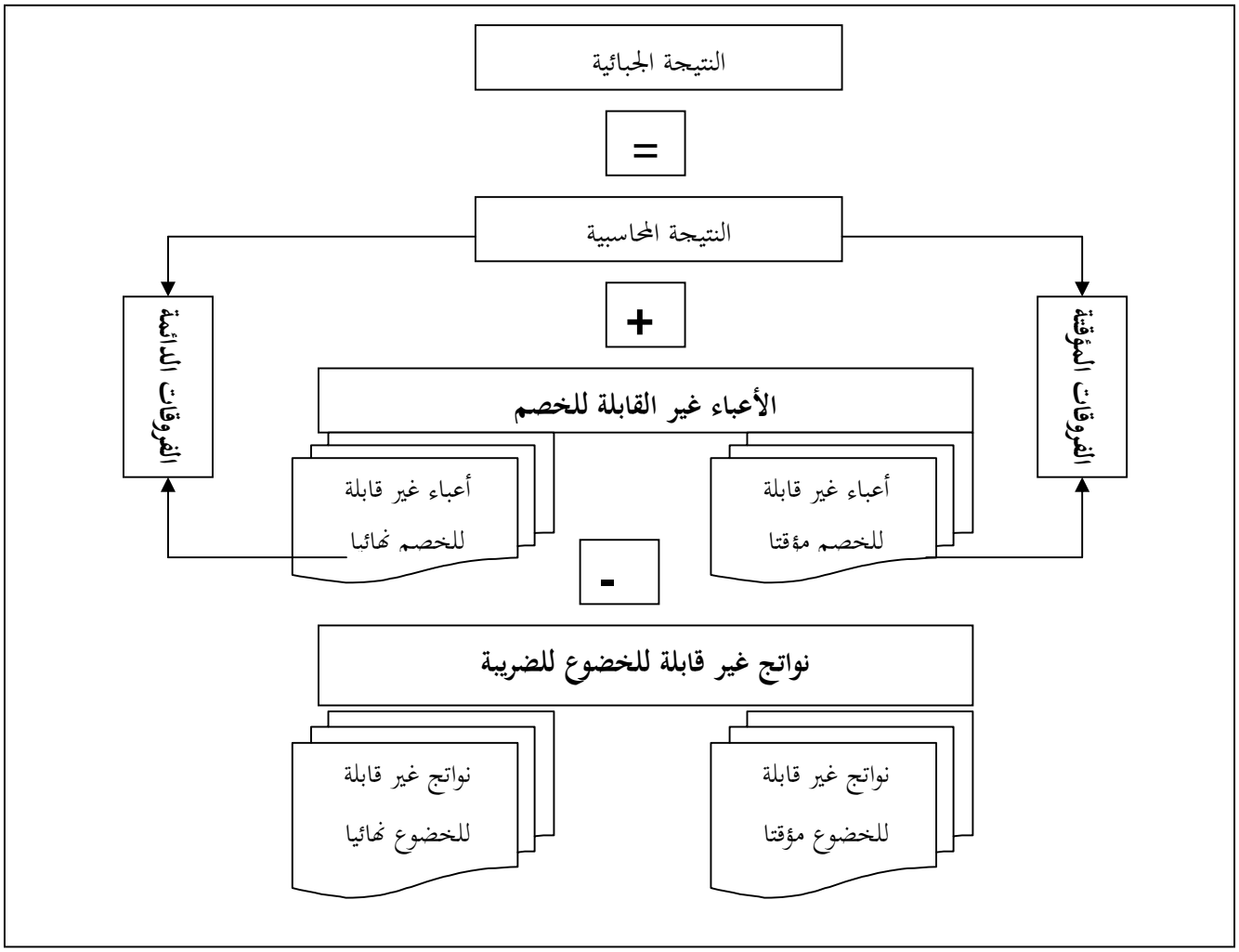
و هذا على خلاف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الذي يقضي بأنه " لا يمكن الاعتراف **بأصل ضريبي مؤجل** إلا إذا كان من المحتمل جدا توفر ربح خاضع للضريبة لطرح الفروقات الزمنية القابلة للخصم منه "[1].

7.2.تقييم الضريبة المستحقة (الجارية) على ضوء نصوص التشريع الجبائي الجزائري،

يتم تقييم الضريبة المستحقة ، التي تجب على المؤسسة تسديدها للإدارة الجبائية، عن طريق تطبيق معدل الضريبة الساري المفعول على النتيجة الجبائية للمؤسسة، هاته الأخيرة يتم تحديدها انطلاقا من النتيجة المحاسبية التي تخضع لبعض التعديلات على مستوى الأعباء و النواتج وفقا لما ينص عليه التشريع الجبائي الجزائري .

و يمكن تلخيص كيفية حساب النتيجة الجبائية مع الأخذ بعين الاعتبار للفروقات الدائمة و الفروقات المؤقتة من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(05):كيفية حساب النتيجة الجبائية مع الأخذ بعين الاعتبار للفروقات الدائمة و الفروقات المؤقتة



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة

[1] Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Op-cit ; P : 121 .

8.2.تقييم الضرائب المؤجلة

تنص الفقرة 134-3 من النظام المحاسبي المالي الجزائري على أنه يجب تقييم الأصول أو الخصوم الضريبية المؤجلة على أساس نصوص التشريع الجبائي السارية المفعول بتاريخ إقفال الدورة المحاسبية، أو المتوقع تطبيقها خلال الدورة التي يتحقق فيها الأصل أو يتم فيها تسديد الالتزام، كما أنه لا يسمح بخصم قيم الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة.

و علاوة على هذا، تنص نفس الفقرة، على ضرورة مراجعة قيمة الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة عند تاريخ إقفال كل ميزانية محاسبية. [1]

3 .عرض مدونة حسابات الضريبة على الأرباح و كيفية سيرها طبقا للنظام المحاسبي المالي

1.3.عرض مدونة الحسابات

لغرض تسهيل عمليات التسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح، جاء النظام المحاسبي المالي بقائمة حسابات خاصة بالضريبة على أرباح الشركات، و التي نلخصها فيما يلي:

الجدول رقم (29): قائمة الحسابات الخاصة بالتسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح وفقا للنظام المحاسبي المالي

رقم الحساب	اسم الحساب	
ح/133	الضرائب المؤجلة أصول	Impôts différés Actif
ح/134	الضرائب المؤجلة خصوم	Impôts différés Passif
ح/444	الدولة، ضرائب على الأرباح	Etat, Impôts sur les bénéfices
ح/692	فرض الضريبة المؤجلة أصول	Imposition différée Actif
ح/693	فرض الضريبة المؤجلة خصوم	Imposition différée Passif
ح/695	الضريبة على الأرباح الخاصة بنتيجة العمليات العادية	Impôts sur les bénéfices basés sur les résultats des activités ordinaires
ح/698	ضرائب أخرى على النتائج	Autres Impôts sur les résultats

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي الجزائري

2.3.قواعد سير الحسابات الخاصة بالضريبة على الأرباح طبقا للنظام المحاسبي المالي

علاوة على اقتراح مدونة حسابات خاصة بالتقييد المحاسبي للضريبة على الأرباح، فإن النظام المحاسبي المالي قد تطرق إلى كيفية سير هذه الحسابات و هذا من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية و طريقة عرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، حيث يمكن عرض هذه القواعد على النحو الموالي:

[1] Journal Officiel n°19 du 25/03/2009 ; Op-Cit ; P : 16.

الجدول رقم (30): قواعد سير الحسابات الخاصة بالضريبة على الأرباح طبقا للنظام المحاسبي المالي

رقم و اسم الحساب		كيفية سيره	الحساب المقابل	
ح/133	الضرائب المؤجلة أصول	يتم فتح حساب 133 "الضرائب المؤجلة أصول "في الجانب المدين و جعل الحساب 692 "فرض الضريبة المؤجلة أصول" دائنا وذلك بمبالغ الضرائب على النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة. (حالة عبء مقيد محاسبيا خلال الدورة و لكنه قابل للخصم من الناحية الجبائية خلال الدورات المقبلة). **يتعلق الأمر بوجود اقتصاد ضريبي مستقبلي .**	ح/692	فرض الضريبة المؤجلة أصول
ح/134	الضرائب المؤجلة خصوم	يتم جعل الحساب 134 "الضرائب المؤجلة خصوم" دائنا ، ويجعل الحساب 693 "فرض الضريبة المؤجلة خصوم" أو أحد حسابات الأموال الخاصة (حسب الحالة) مدينا ، وذلك بمبالغ الضرائب الواجب دفعها خلال السنوات المالية المقبلة . (حالة إيراد مقيد محاسبيا خلال الدورة و لكنه خاضع للضريبة من الناحية الجبائية خلال الدورات المقبلة). **يتعلق الأمر بوجود عبء ضريبي مستقبلي .**	ح/693	فرض الضريبة المؤجلة خصوم
ح/444	الدولة، ضرائب على الأرباح	يتم جعل الحساب 444 " الدولة، ضرائب على الأرباح " دائنا ، ويجعل الحساب 695 " الضريبة على الأرباح الخاصة بنتيجة العمليات العادية " أو الحساب 698 " ضرائب أخرى على النتائج " مدينا ، بمبلغ الضريبة المستحقة الواجبة الأداء اتجاه الإدارة الجبائية .	ح/695	الضريبة على الأرباح الخاصة بنتيجة العمليات العادية
			ح/698	ضرائب أخرى على النتائج
		كما يجعل الحساب 444 " الدولة، ضرائب على الأرباح " مدينا عندما يتعلق الأمر بدفع تسبيقات على ضريبة الأرباح أو عند دفع رصيد الضريبة على الأرباح المستحق للادارة الجبائية ، و هذا بجعل أحد الحسابات الفرعية للحساب 51 "بنوك و مؤسسات مالية" دائنة بالمبالغ المعنية.	ح/51	بنوك و مؤسسات مالية

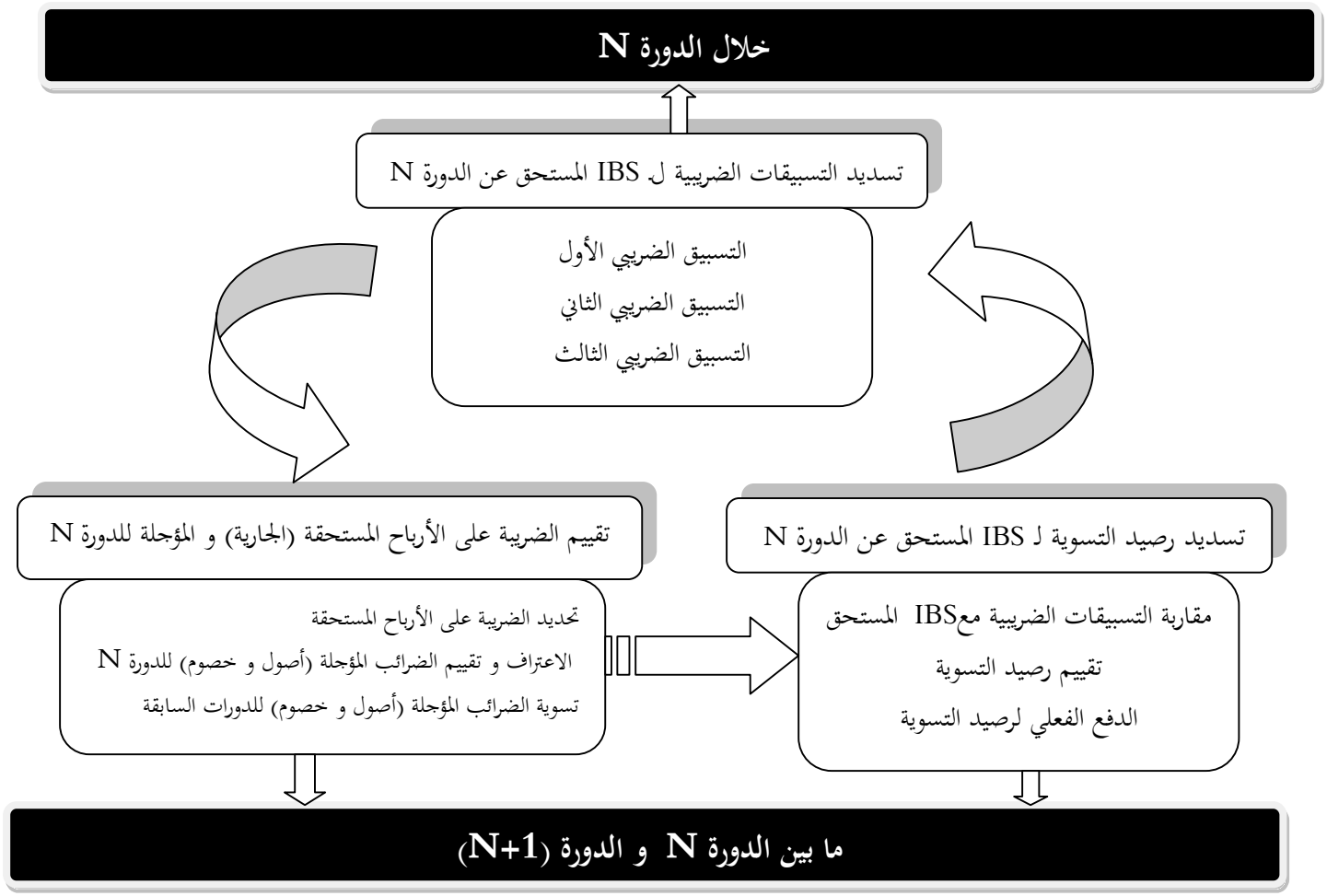
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي الجزائري

4.القيود المحاسبية الخاصة بالتسجيل المحاسبي للضريبة على الأرباح طبقا للنظام المحاسبي المالي

بعد الاعتراف و تقييم الضريبة المستحقة (الجارية) و الضريبة المؤجلة، تأتي مرحلة الترجمة المحاسبية للضريبة على الأرباح من

خلال القيود المحاسبية، حيث يمكن في هذا الصدد تلخيص الدورة المحاسبية للضريبة على الأرباح من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (06): تلخيص الدورة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة

و فيما يلي عرض للقيود المحاسبية التي تخص مختلف مراحل الدورة المحاسبية للضريبة على الأرباح:

1.4.التقييد المحاسبي للتسبيقات الضريبية

4441		ح/ الدولة، ضرائب على الأرباح (تسبيقات ضريبية IBS)	xxx	
	5xx	ح/ النقدية		Xxx
		تسديد التسبيقات الضريبية المستحقة عن الدورة N		

2.4.التقييد المحاسبي للضريبة المستحقة (الجارية)

695		ح/ الضريبة على الأرباح الخاصة بنتيجة العمليات العادية	xxx	
	444x	ح/ الدولة، ضرائب على الأرباح		xxx
		مبلغ الضريبة على الأرباح المستحقة عن الدورة **N** و الواجبة الأداء اتجاه الإدارة الجبائية		

3.4.التقييد المحاسبي للضريبة المؤجلة

- حالة أصل ضريبي مؤجل ناشئ خلال الدورة المحاسبية

133		ح/الضرائب المؤجلة أصول	xxx	
	692	ح/فرض الضريبة المؤجلة أصول		xxx
		مبلغ الضريبة على الأرباح القابل للاسترجاع خلال الدورات اللاحقة		

- حالة خصم (التزام) ضريبي مؤجل ناشئ خلال الدورة المحاسبية

693		ح/فرض الضريبة المؤجلة خصوم	xxx	
	134	ح/الضرائب المؤجلة خصوم		xxx
		مبلغ الضريبة على القابلة للتسديد خلال الدورات اللاحقة		

- حالة خصم (التزام) ضريبي مؤجل ناشئ عن عملية إعادة التقييم للأصول الثابتة

105		ح/فارق إعادة التقييم	xxx	
	134	ح/الضرائب المؤجلة خصوم		xxx
		مبلغ الضريبة على القابلة للتسديد خلال الدورات اللاحقة		

4.4.التقييد المحاسبي لتسديد رصيد تسوية الضريبة المستحقة (الجارية)

444x		ح/ الدولة، ضرائب على الأرباح	xxx	
	4441	ح/ الدولة، ضرائب على الأرباح (تسبيقات ضريبية IBS)		x
	5xx	ح/ النقدية		xx
		تسديد رصيد التسوية للضريبية المستحقة عن الدورة N		

5.قواعد عرض الضريبة على الأرباح على مستوى القوائم المالية

يمكن استنباط القواعد الخاصة بعرض الضريبة على الأرباح على مستوى القوائم المالية للمؤسسة على ضوء نصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري في النقاط التالية:

1. ضرورة عرض الضريبة المستحقة و الضريبة المؤجلة بصورة منفصلة سواء على مستوى الميزانية أو على مستوى جدول حسابات النتائج.
2. المؤسسة التي تقوم **بتصنيف** عناصر أصولها و خصومها إلى جارية و غير جارية، ملزمة أيضا بعدم إدراج الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة في الفئة الجارية (المتداولة).
3. ضرورة التمييز و الفصل بين الضرائب المؤجلة و عناصر الأصول و الخصوم الأخرى، و يتجسد هذا من خلال تخصيص حسابات خاصة بالضرائب المؤجلة على مستوى الميزانية المحاسبية:

- ح / 133 ضرائب مؤجلة أصول
- ح / 134 ضرائب مؤجلة خصوم

4. ضرورة تخصيص حسابات فرعية لكل صنف من أصناف الفروقات المؤقتة، الخسائر الجبائية غير المستخدمة، والخصومات الضريبية غير المستعملة.
5. يجب التمييز بين الأصول الضريبية المؤجلة و الحقوق الضريبية (مثل التسبيقات على ضريبة الأرباح في حالة كونها قابلة للاسترجاع –remboursable – أمام الإدارة الجبائية) على مستوى الميزانية المحاسبية، حيث أن الضرائب المؤجلة تتميز بسمة تأثيرها على التدفق النقدي الخاص بالضريبة على الأرباح للدورة أو الدورات المستقبلية.
6. يجب التمييز بين الخصوم الضريبية المؤجلة و الديون الضريبية (مثل الضريبة المستحقة – الجارية–) على مستوى حسابات الميزانية المحاسبية، حيث أن الضريبة المؤجلة تتميز بكون الحدث المنشئ لاستحقاقها لم يتحقق بعد بتاريخ إقفال الدورة المحاسبية، و إنما تأجل لدورة أو دورات لاحقة.
7. أما فيما يتعلق **بالمقاصة** بين حسابات الأصول و الخصوم **الضريبية المؤجلة**، فهي مشروطة بتلبية العنصرين الآتيين معا:[1]
   - الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة ذات صلة بالضرائب على الأرباح المفروضة من قبل نفس السلطة الجبائية ،
   - للمؤسسة حق قانوني لإجراء المقاصة بين أصول و خصوم الضريبة المسجلة محاسبيا، مع الأخذ بعين الاعتبار لطبيعة و مصدر الضريبة المعنية.
8. كما يمكن للمؤسسة إدراج معلومات تكميلية للضرائب المؤجلة على مستوى الملاحق تتمثل في:
   - مصدر الضرائب المؤجلة،
   - طريقة حساب الضريبة المؤجلة،
   - مبلغ الضرائب المؤجلة،
   - التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة.
   - تاريخ استحقاق الضريبة المؤجلة،

المطلب الثالث: مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية

بعد التطرق للإطار المفاهيمي و الإطار المحاسبي للضريبة على الأرباح على ضوء نصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري،ونظرا لتعرضنا للمعالجة المحاسبية لهذه الضريبة في ظل ما تقتضيه المعايير المحاسبية الدولية، من خلال المعيار المحاسبي الدولي المعدل رقم 12 "الضرائب على الأرباح"، سوف نسعى من خلال هذا المطلب إلى إلقاء نظرة تقييمية للنظام المحاسبي المالي الجزائري مقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية، و هذا في الشق المرتبط بمسالة المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح وفقا لطريقة الضرائب المؤجلة.

1.أوجه التوافق بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية

يمكن عرض أوجه التوافق بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية من خلال النقاط الموالية:

[1] Journal Officiel n°19 du 25/03/2009 ; Op-Cit ; P : 47.

- تبني النظام المحاسبي المالي الجزائري لطريقة الإخضاع المؤجل التي حلت محل طريقة الضريبة المستحقة التي تبناها المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، و هذا على غرار المعايير المحاسبية الدولية التي تستند إلى طريقة الإخضاع المؤجل فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح.
- اتفاق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث تعريف بعض المصطلحات: الضريبة المؤجلة، الضريبة المستحقة (الجارية)، الأصول الضريبية المؤجلة و الخصوم الضريبية المؤجلة ،الفروقات الزمنية (التوقيتية) و الفروقات المؤقتة .
- تمثل الخسائر الجبائية و التخفيضات الضريبية غير المستخدمة مصدرا من مصادر الضريبة المؤجلة.
- الاتفاق بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي الجزائري من حيث شرط الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة الناشئة من الخسائر الجبائية و التخفيضات الضريبية غير المستخدمة، و المتمثل في التأكد من إمكانية توفر ربح جبائي أو ضرائب مستقبلية كافية لتحميل الخسائر الضريبية و التخفيضات الضريبية غير المستخدمة.
- السماح بإجراء المقاصة بين حسابات الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة في ظل توفر شروط محددة.
- إدراج الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة في الفئة غير الجارية (غير المتداولة)، بالنسبة للمؤسسات التي تقوم **بتصنيف** عناصر أصولها و خصومها إلى جارية و غير جارية.
- ضرورة عرض الضريبة المستحقة و الضريبة المؤجلة بصورة منفصلة سواء على مستوى الميزانية أو على مستوى جدول حسابات النتائج.
- عدم السماح بخصم قيم الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة (actualisation des impôts différés).

2.أوجه عدم التوافق بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية

تتمثل أهم نقاط عدم التوافق بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي:

- اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على طريقة الميزانية المحاسبية فيما يخص الضرائب المؤجلة، في حين يرتكز النظام المحاسبي المالي الجزائري على طريقة جدول حسابات النتائج ، و هذا بالرغم من عدم التصريح بها مباشرة، غير أنه أشار إليها ضمنيا من خلال الفقرة 134-2 من النظام المحاسبي المالي ،و التي تنص على أن "الضريبة المؤجلة تنجم من الاختلاف المؤقت بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما، وأخذه في حسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في المستقبل متوقع، ...الخ"،
- تركيز النظام المحاسبي المالي على مصطلح "الفروقات المؤقتة" (Différences temporaires) نظرا لاعتماده ضمنيا على مقاربة جدول حسابات النتائج المعتمدة من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الأصلي "الضرائب على الأرباح" و هذا قبل تعديله في سنة 1996. في حين تتبنى المعايير المحاسبية الدولية ، من خلال المعيار المحاسبي الدولي المعدل رقم 12 "الضرائب على الأرباح"، مصطلح "الفروقات الزمنية أو التوقيتية" (Différences temporelles) المستمد من تبني مقاربة الميزانية في تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة.
- عدم تطرق النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى تعريف "الأساس الضريبي" لعناصر الأصول و الخصوم كنتيجة لعدم تبنيه لمقاربة الميزانية المحاسبية في طريقة الإخضاع المؤجل، و هذا على عكس المعايير المحاسبية الدولية التي أسهبت

في توضيح هذا المفهوم من خلال تقديم تعاريف و أمثلة توضيحية نظرا لكونه يمثل الحجر الزاوية لطريقة الضريبة المؤجلة وفقا لمقاربة الميزانية.

- عدم تحديد النظام المحاسبي المالي الجزائري للشروط التي تخول الاعتراف المحاسبي بالأصول الضريبية المؤجلة كمراعاة لمبدأ الحيطة و الحذر، على عكس المعيار المحاسبي الدولي المعدل رقم "12" الذي يقضي بأنه " لا يمكن الاعتراف **بأصل ضريبي مؤجل** إلا إذا كان من المحتمل جدا توفر ربح خاضع للضريبة لطرح الفروقات الزمنية القابلة للخصم منه ".
- إلزامية استخدام مدونة حسابات خاصة بالضرائب المؤجلة على مستوى النظام المحاسبي المالي الجزائري، في حين أن هذه المدونة لم يشر إليها البتة من قبل المعايير المحاسبية الدولية.
- ينص النظام المحاسبي المالي الجزائري على أنه يمكن الاعتراف محاسبيا بأصل ضريبي مؤجل ناتج من الخسارة الضريبية المرحلة إلى الأمام أو التخفيضات الضريبية غير المستخدمة إذا كان من الممكن جدا توفر ربح جبائي أو ضرائب مستقبلية كافية لتحميل الخسائر الضريبية و التخفيضات الضريبية غير المستخدمة، غير أنه و على عكس المعايير المحاسبية الدولية، لم يشر إلى المعايير التي يستند إليها لمراعاة مدى إمكانية تحقيق المؤسسة في المستقبل لربح خاضع للضريبة .
- يحظر المعيار المحاسبي الدولي رقم 12" الضرائب على الأرباح" على المؤسسة الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة، سواء على مستوى أصول أو خصوم الميزانية المحاسبية للمؤسسة في الحالات التالية:
  - فارق الاقتناء (الشهرة)،
  - الاعتراف الأولي بالأصل أو الخصم (التزام)،
  - الاستثمارات في الشركات التابعة، الفروع، الشركات الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة.

  غير أن النظام المحاسبي المالي الجزائري لم يتطرق إلى هذه الحالات و التزم الصمت إزاءها.
- فيما يخص تقييم الضريبة المؤجلة، فإن النظام المحاسبي المالي الجزائري لم يتطرق إلى كيفية تقييم الضريبة المؤجلة في حالة تطبيق معدلات ضريبة مختلفة على مستويات مختلفة للنتيجة الخاضعة للضريبة،و هذا على عكس المعايير المحاسبية الدولية التي تنص على أنه في مثل هذه الحالات ،يتم "تقييم الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة بناء على متوسط المعدلات الذي يتوقع أن يطبق على الربح الخاضع (الخسارة الجبائية) للدورات التي من المتوقع أن تنعكس فيها الفروقات الزمنية"[1].
- نص النظام المحاسبي المالي الجزائري على ضرورة مراجعة و إعادة النظر في قيمة الضرائب المؤجلة (الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة) بتاريخ إقفال كل دورة محاسبية، غير أن المعايير المحاسبية الدولية حثت على ضرورة إعادة النظر في قيمة الضريبة المؤجلة فيما يخص فقط الأصول الضريبية المؤجلة[2] ، أما الالتزامات الضريبية المؤجلة فهي غير معنية.
- تمنع معايير المحاسبة الدولية (المعيار رقم 12) "الأخذ بعين الاعتبار ، في سبيل تقييم الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة، للمبالغ الخاضعة الناتجة من الفروقات الزمنية القابلة للخصم (للاقتطاع) التي من المتوقع أن تنشأ أثناء

[1] Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 49
[2] Idem;§ 56.

الدورات اللاحقة ، لأن الأصل الضريبي المؤجل الناتج من هاته الفروقات يحتاج في حد ذاته إلى توفر أرباح مستقبلية خاضعة بغية تحميله عليها"[1].

إلا أن النظام المحاسبي المالي الجزائري لم يشر إلى هذا التحفظ المنصوص عليه من قبل معايير المحاسبة الدولية ، و اكتفى بالنص على أنه بتاريخ إقفال الدورة المحاسبية، يتم تسوية حسابات الضرائب المؤجلة التي تحقق حدثها المنشئ عن طريق عكس القيود المحاسبية لنفس الحسابات التأسيسية لها.[2]

- طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، يتم التقييد المحاسبي للضريبة المؤجلة من جهة على مستوى أصول أو خصوم الميزانية المحاسبية، و من جهة أخرى على مستوى جدول حسابات النتائج يقابلها في الجانب المدين (عندما يتعلق الأمر بعبء ضريبي) أو في الجانب الدائن (عندما يتعلق الأمر باقتصاد ضريبي)، و هذا تجسيدا لمبدأ القيد المزدوج، غير أن هناك بعض الحالات التي لا يتم فيها تسجيل الضريبة المؤجلة على مستوى حسابات جدول حسابات النتائج (حالة كون مصدر الضريبة عملية اندماج بطريقة التملك و حالة كون مصدر الضريبة يتعلق بعنصر من عناصر حقوق الملكية –الأموال الخاصة–).

و على مستوى النظام المحاسبي المالي الجزائري، فإنه بالرغم من الإشارة صراحة إلى إمكانية جعل الحساب 134 "الضرائب المؤجلة خصوم" دائنا ، بجعل الحساب 693 "فرض الضريبة المؤجلة خصوم" أو أحد حسابات الأموال الخاصة (حسب الحالة) مدينا ، وذلك بمبالغ الضرائب الواجب دفعها خلال السنوات المالية المقبلة ، إلا أنه لم يحدد أهم الحالات التي لا يتم فيها تسجيل الضريبة المؤجلة على مستوى حسابات جدول حسابات النتائج.

- بخصوص كيفية الإفصاح عن الضريبة الجارية و الضريبة المؤجلة، فإن النظام المحاسبي المالي الجزائري لم يوضح بصفة دقيقة العناصر الواجب الإفصاح عليها على مستوى الملاحق و اكتفى بالإشارة إلى الخطوط العريضة المتعلقة بـ مصدر، مبلغ، تاريخ استحقاق، طريقة حساب والتسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة.

في حين تعرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 إلى هذه النقطة بشرح و تفصيل وافيين انطلاقا من الفقرة رقم 79 إلى غاية الفقرة رقم 88، التي تطرقت إلى طبيعة المعلومات التكميلية الواجب إدراجها في الملحق و التي تتعلق بـ:

- الحسابات الضريبية المدرجة على مستوى جدول حسابات النتائج .
- الحسابات الضريبية المدرجة على مستوى الميزانية المحاسبية.

و بناء على ما سبق، فإنه يمكن الخلوص إلا أنه من الرغم من توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية من من حيث المظهر (الناحية الشكلية) من خلال إقراره بطريقة الإخضاع المؤجل و تبنيه لها عوض طريقة الضريبة المستحقة التي تبناها المخطط المحاسبي الوطني 1975، إلا أنه تبين لنا جليا من خلال هذا العرض عدم توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث المخبر (جانب المحتوى)، و يتجلى هذا بوضوح من خلال إقراره الضمني بمقاربة جدول حسابات النتائج التي تعتبر المقاربة المتبناة من قبل المعيار المحاسبي الدولي الأصلي رقم 12 "الضرائب على الأرباح" ، الأمر الذي أدى إلى تباين المفاهيم الأساسية التي تقوم عليها طريقة الإخضاع المؤجل .

و علاوة على هذا، فإن النظام المحاسبي المالي الجزائري لم يتطرق إلى موضوع الضرائب المؤجلة بالكيفية التي ينبغي أن تكون في

[1] Idem ; §29 (a).
[2] Journal Officiel n°19 du 25/03/2009 ; Op-Cit ; P : 47.

مستوى الأهمية و التعقيد التي يكتسيها هذا الموضوع على المستوى الدولي، حيث أنه يلاحظ من خلال نصوص النظام المحاسبي المالي بأنه حاول التطرق إلى هذا الموضوع بصورة جد مبسطة، إذ أنه ماعدا النقاط الثلاثة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي و التي تنص على تطبيق الإخضاع المؤجل (3-334 ; 2-334 ; 1-334) ، لم يتم إصدار أي مستند تنظيمي توضيحي لهذه الطريقة، هذا في الوقت الذي كان فيه من العقلانية بمكان اتخاذ وجهة نظر حاسمة إزاء هذا الموضوع و هذا :

- إما بإتباع نصوص النظام المحاسبي المالي بإصدارات تنظيمية توضيحية لطريقة الإخضاع المؤجل من قبل السلطات المخولة (الشيء الذي لم يحدث منذ تبني هذا النظام سنة 2010 إلى غاية وقتنا الحاضر -2013 –)،
- أو عدم تبني هذه الطريقة نظرا لصعوبتها و تعقيدها، و نظرا لطبيعة أغلب المؤسسات التي تنشط في المحيط الاقتصادي الجزائري،
- أو إلزام نوع معين من المؤسسات بهذه الطريقة مراعاة لمبدأ الأهمية النسبية للإفصاح عن العامل الضريبي في مثل هذه المؤسسات (كما هو الحال بالنسبة لدول الاتحاد الأوروبي)، مع الإشارة إلى ضرورة الاستناد على المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضرائب على الأرباح" في حالة تبنيها و عدم وجود تنظيم قانوني صادر من السلطات المخولة يشرح بالتفصيل الوافي خطوات و قواعد طريقة الإخضاع المؤجل.
- أو جعل تبني هذه الطريقة اختياري و غير إلزامي، مع الإشارة إلى ضرورة الاستناد على المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضرائب على الأرباح" في حالة تبنيها و عدم وجود تنظيم قانوني صادر من السلطات المخولة يشرح بالتفصيل الوافي خطوات و قواعد طريقة الإخضاع المؤجل.

حيث يمكن لهذا القصور أن يكون له الأثر السلبي على الجانب الميداني من خلال:

- عدم تبني المؤسسات الجزائرية لهذه الطريقة نظرا للإبهام و الصعوبة التي تعتري نصوصها التنظيمية، الأمر الذي يؤدي إلى تشويه المعلومة المحاسبية نظرا لعدم القدرة على جعل الجانب الجبائي حياديا في عرض القوائم المالية،
- أو تبني هذه الطريقة و لكن بناء على أسس منهجية غير متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية،
- تضارب في آراء المهنيين المحاسبيين ، خاصة المراجعين القانونيين – محافظي الحسابات- لدى مراجعتهم للقوائم المالية للمؤسسات، نظرا لغياب نص تنظيمي واضح يبين المقاربة الواجب انتهاجها، خاصة في ظل استعمال النظام المحاسبي المالي الجزائري في أغلب الحالات للمصطلحات التي تتبناها مقاربة جدول حسابات النتائج (الفروقات المؤقتة)، واستخدامه لمرة واحدة للمصطلح الذي تتبناه مقاربة الميزانية (الفروقات الزمنية) على مستوى جدول تعريف المصطلحات (المصطلح رقم 30).

و على صعيد التشريع الجبائي، فلا يوجد أي نص قانوني يوجب التقيد بطريقة الإخضاع المؤجل من قبل المكلفين بالضريبة على الأرباح، هذا ما يعكس غياب الإرادة الفعلية لتطبيق هذه الطريقة المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي خاصة و أن الجزائر تعتبر من البلدان التي تتميز بثقافة محاسبية ذات ارتباط شديد بالتشريع الجبائي، و الذي يمكنه أن يلعب دورا هاما في تعزيز تطبيق هذه الطريقة، حيث أن إلزام التشريع الجبائي باحترام هذه الطريقة، سوف يحرض الإدارة الجبائية على إصدار مستندات توضح منهجية تطبيقها و كيفية مراجعتها على مستوى القوائم المالية للمكلفين بالضريبة على الأرباح، الأمر الذي يجعلها جزء من برنامج الرقابة التي تفرضها الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة الذين يصبحون عرضة لنتائج عدم تطبيق طريقة الإخضاع المؤجل و من عقوبات و غرامات مالية ، و بالتالي يمكن أن يكون الجانب التشريعي الجبائي عنصرا محرضا على ضمان التطبيق الحسن للنظام المحاسبي المالي في شقه المتعلق بالضرائب المؤجلة.

المبحث الرابع: عرض و تحليل البيانات و اختبار الفرضيات

بعد تطرقنا للإطار المحاسبي و الجبائي المتعلق بالضريبة على الأرباح على ضوء التشريع الجزائري، و سعينا من خلال المبحث السابق إلى إلقاء نظرة تقييمية من الناحية النظرية لبيان مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية و هذا في الشق المرتبط بمسالة المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح وفقا لطريقة الضرائب المؤجلة، جاء هذا المبحث مكملا لسابقه بهدف:

- محاولة الحصول على صورة عامة لمدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لنصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية في الشق الخاص بمعالجة الضريبة على الأرباح،
- بيان أهم الأسباب التي تحول دون إلتزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة طبقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري و معايير المحاسبة الدولية،
- السعي إلى التحقق من مدى توافق الممارسات المحاسبية للمؤسسات الجزائرية، التي تتقيد بطريقة الضريبة المؤجلة، مع متطلبات النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، و هذا من خلال اختبار مدى التوافق على مستوى العناصر التالية:
  - المقاربة المتبناة لتقييم عبء الضريبة على الأرباح وفقا لطريقة الإخضاع المؤجل،
  - الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة من ناحية الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة،
  - تقييم الضريبة المؤجلة،
  - عرض الضريبة المؤجلة على مستوى القوائم المالية،
  - مدى التحكم في تحديد الفروقات الضريبة.،

و في هذا السياق، فسوف نحاول التطرق إلى هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: تقديم الدراسة الميدانية و استمارة الاستبيان

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة و تحليل النتائج

المطلب الأول: تقديم الدراسة الميدانية و استمارة الاستبيان

سوف يتم من خلال هذا المطلب التطرق من جهة إلى منهجية الدراسة الميدانية، من خلال بيان المنهج المتبع وأساليب جمع البيانات و تحليلها،بالإضافة إلى التطرق لمحددات هذه الدراسة الميدانية، و هذا بعرض مجتمع الدراسة و حجم العينة و إبراز أهم القيود التي شابت هاته الدراسة و كذا الحدود الجوهرية للدراسة الميدانية المعنية.

و على صعيد آخر، سوف يلقي هذا المطلب الضوء على استمارة الاستبيان من خلال التطرق لكيفية تصميمها وأهم الأقسام التي تضمنتها، و كذا كيفية نشرها و توزيعها على أفراد العينة.

1.منهجية الدراسة الميدانية

1.1.منهج الدراسة

بغية بلوغ الأهداف التي يصبو إليها بحثنا، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، مع الاستعانة بالأساليب الإحصائية المناسبة و استخدام البرمجيات الإحصائية الملائمة و هذا بهدف اختبار الفرضيات و بيان نتائج و توصيات الدراسة من خلال عرض، معالجة و تحليل البيانات المتحصل عليها من توزيع استمارة الاستبيان المعدة لهذا الغرض.

2.1.أساليب جمع البيانات

في سبيل توفير البيانات اللازمة و الضرورية من أجل التمكن من اختبار فرضيات البحث و من خلال تحليل نتائج معالجة البيانات و استخلاص النتائج المناسبة، فإنه تم الاعتماد في عملية جمع بيانات الدراسة على مايلي:

أ. **الاستبيان:** و الذي يعتبر التقنية الرئيسية المستخدمة في هذا البحث بغية الوقوف على الإدراك الجيد والفهم الصحيح لموضوع الضرائب المؤجلة من مختلف جوانبها ، و هو تقنية مباشرة لجمع المعطيات من خلال طرح أسئلة على الأفراد بطريقة موجهة، و ذات إجابات محددة مسبقا، هذا ما يسمح بالقيام بمعالجات كمية تمهد لاستخلاص النتائج المناسبة .

ب. **المقابلات الشخصية** مع بعض المعنيين بموضوع الضرائب المؤجلة من الإدارة الجبائية، الخبراء المحاسبون، محافظي الحسابات و كذا بعض الأكاديميين المحاسبين ...الخ.

ت. **المقابلات الشخصية** مع مسؤولي قسم الإدارة المالية (المدراء الماليون، مسؤولوا المالية و المحاسبة، مسؤولوا المحاسبة) على مستوى المؤسسات التي كانت هدف استمارات الاستبيان الموزعة.

ث. **إجراء دراسة تحليلية للقوائم المالية** لبعض المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي ، لأخذ رؤية عامة من مدى الالتزام بطريقة الضريبة المؤجلة و مدى الإفصاح عن الضرائب المؤجلة و الضريبة المستحقة.

3.1.أساليب تحليل البيانات

بعد جمع البيانات من مصادرها المختلفة، يتم تحليل هذه البيانات باستخدام الأساليب الاحصائية ، و التي يتمثل أبرزها فيما يلي:

أ. **أساليب الاحصاء الوصفي:** حيث يهدف الاحصاء الوصفي إلى توفير معلومات تلخيصية تتمحور أساسا حول الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، و معامل التباين (الاختلاف) الخاصة بعينة الدراسة.

ب. **اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test)**: بغية اختبار فرضيات البحث، من خلال التحقق فيما إذا كان الوسط الحسابي لمتغير ما من متغيرات الدراسة يساوي قيمة ثابتة أم لا.

فبعد تطبيق الاختبار نأخذ قيمة مستوى المعنوية ونقارنها مع (α=0,05) فنجد حالتين:

-إذا كانت ($sig \geq \alpha$) فلا يوجد اختلاف معنوي بين المتوسطين، و يتم قبول الفرض العدمي.

- إذا كانت ($sig > \alpha$) فإن الاختلاف معنوي بين المتوسطين، و يتم قبول الفرض البديل و رفض الفرض العدمي.

2.محددات الدراسة الميدانية

1.2.مجتمع الدراسة

شملت عينة الدراسة المهنيين المحاسبين بمختلف مستوياتهم (المدراء الماليون، مسؤولوا المالية و المحاسبة، مسؤولوا المحاسبة،...الخ) للمؤسسات الخاضعة لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

حيث تم تحديد العينة من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسات المعنية و التسليم المباشر لاستمارة الاستبيان ،أو إرسالها عن طريق البريد الالكتروني، و في كثير من الأحيان دعت الحاجة إلى شرح و توضيح الموضوع لعينة الدراسة بسبب الإبهام الذي يشوب موضوع الضرائب المؤجلة و الخلط في كثير من الأحيان بينها و بين الضريبة على الأرباح المستحقة .

2.2.حجم عينة الدراسة

تم تحديد حجم العينة بالاستناد إلى العلاقة التالية: [1]

$$n = z^2 * p\,(1-p)/\ e^2$$

حيث أن:

n: حجم العينة.

z: القيمة الجدولية تحت المنحنى المعتدل الطبيعي حسب قانون التوزيع الطبيعي (la loi normale centrée réduite) ، و الذي عادة ما يساوي 1,96 عند مستوى ثقة 95%.

p: عبارة عن النسبة في مجتمع الدراسة الذين يتميزون بالخاصية المعنية بالدراسة، و في حالة ما إذا كانت مجهولة فإنها تقدر بـ 0,5.

e: هامش الخطأ المسموح به في المعاينة الإحصائية ، و الذي عادة ما يساوي إلى 5%.

[1] Claire Durand; Méthodes de sondage : notes de cours ; Département de Sociologie ; Université de Montréal ; Canada ; 2002 ; P : 10.

و بالتالي، فإنه إذا علم بأننا نريد تحديد حجم العينة بهامش خطأ أقصى يقدر بـ 7,5% عند مستوى ثقة 95%، فإن حجم العينة الواجب الحصول عليه هو 170.

$$n = z^2 * p\,(1-p)/\,e^2 = (1,96)^2 * 0,5*(1-0,5)/\,(0,075)^2$$

$$n = 170,737$$

حيث تم توزيع استمارة الاستبيان على أفراد العينة بصورة عشوائية، و كانت النتائج كما هي مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (31): عدد الاستمارات الموزعة و المستلمة

البيان	العدد	النسبة(%)
الاستمارات الموزعة	170	100 %
الاستمارات المستلمة و المعتمدة	158	92,94 %

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على استمارات الاستبيان

3.2.حدود الدراسة الميدانية

لقد تم إجراء هذه الدراسة ضمن حدود قانونية، زمانية، بشرية، و أخرى موضوعية محددة .

الحدود القانونية: تخص هذه الدراسة فقط المؤسسات التي خصها القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، بتطبيق النظام المحاسبي المالي.

الحدود الزمانية: ارتبطت هذه الدراسة بمجال زمني امتد لستة أشهر، أي في الفترة الواقعة ما بين شهر مارس و نهاية شهر أكتوبر من سنة 2013. كما انصبت على تحليل القوائم المالية للدورة المحاسبية الخاصة بسنة 2012 .

الحدود البشرية: تستند هذه الدراسة إلى إجابات و آراء المهنيين المحاسبين الذين يشغلون مناصب على مستوى المؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري.

الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع و المحاور المرتبطة أساسا بموضوع المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح و فقا لطريقة الضريبة المؤجلة التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي الجزائري و معايير المحاسبة الدولية.

4.2.القيود التي شابت الدراسة الميدانية

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة لجمع واستقصاء إجابات وأفراد العينة حول مواضيع ذات أهمية للباحث، وبالرغم من حصوله واستلامه لحجم معين من الإجابات تسمح باعتمادها للدراسة وفق الأساليب الإحصائية الملائمة، إلا أن ذلك لم

يمنع من وجود بعض المشاكل و القيود الشكلية و الموضوعية التي اعترضننا خلال مرحلة استلام إجابات أفراد العينة، والتي يمكن تلخيصها بإيجاز فيما يلي:

- تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة على الاستبيان، بحجة ضغط العمل الذي يعانون منه على مستوى قسم الإدارة و المالية، رغم زياراتنا المتكررة لهم، حال دون الحصول على آراءهم وإجاباتهم، نظرا لأن للدراسة حدودا زمنية لا يمكن تجاوزها؛
- صعوبة إيجاد عنوان مقر بعض المؤسسات، نظرا للتباين بين ما هو مصرح به على مستوى القوائم المالية و بين عنوان مقرها الفعلي الذي يتواجد على مستواه قسم المحاسبة و المالية، الأمر الذي حال دون تسليمهم استمارات الاستبيان والحصول على آراءهم وإجاباتهم والتعرف على اتجاهاتهم التي تعد ذات أهمية بالغة بالنسبة لنا، وذلك لكون المؤسسة هي المعني الأول بتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يدور حوله البحث عموما واستمارة الاستبيان خصوصا،
- وجود بعض أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة ، الأمر الذي حال دون قيامنا بالتوضيحات اللازمة في حالة ما إذا وجد أي لبس أو غموض في استمارة الاستبيان المرسلة إليهم؛
- عدم إلمام بعض أفراد العينة بموضوع الضرائب المؤجلة ، الأمر الذي اضطرنا إلى الشرح و التوضيح، و الإجابة على الاستفسارات، و تسليم استمارة الاستبيان باليد مباشرة،

3.عرض استمارة الاستبيان

1.3.تصميم استمارة الاستبيان

لقد تم، في إطار تحضير أسئلة استمارة الاستبيان، الاستناد إلى الأسئلة التي تمت صياغتها على مستوى إشكالية البحث و الأهداف المتوخاة منها، و هذا تفاديا لعدم الوقوع في فخ طرح أسئلة لا تمد بصلة إلى بحثنا و تكون عبئا على العينة المستهدفة من الدراسة .

و في سياق محاولتنا تحديد ما نحتاجه من المعطيات، سعينا في هذه المرحلة إلى صياغة هيكل قائمة الأسئلة الموجهة لأفرد العينة، و التي تحتوي على إجابات محددة مسبقا من خلال إحترام جملة من المبادئ هي :

- البساطة، الدقة، الحيادية، الإختصار؛
- شمولية الخيارات لكل الأجوبة الممكنة؛
- الدقة في توزيع خيارات الإجابات لضمان ملامتها لعملية المعالجة الإحصائية.

و مع العلم بأنه يوجد، من الناحية النظرية، نموذجين من الأسئلة:

- أسئلة مغلقة (ذات بدائل محددة) : حيث تتكون الإستمارة أساسا من الأسئلة المغلقة، حيث يفرض هذا النوع من الأسئلة على الفرد المستجوب أن يقوم باختيار جواب من بين عدد معين من الإجابات المقترحة، دون الخروج عنها إلا إذا ترك له مجال لذلك.
- أسئلة مفتوحة : أين يترك هذا النوع من الأسئلة كامل الحرية للفرد المستجوب لصياغة إجاباته.

إلا أن الاستمارة المعنية شملت في أغلبيتها الساحقة على أسئلة مغلقة (أي ذات بدائل محددة)، مع ترك المجال لحرية الإجابة على مستوى بعض الأسئلة (و هي قليلة) التي نرى أنها تستدعي ذلك، و هذا من باب التبسيط و ربح الوقت وتفاديا للملل الذي قد يلحق بالمستجوب أثناء الإجابة على أسئلة استمارة الاستبيان.

حاولنا في هذه المرحلة تركيز جل اهتمامنا على إعداد أسئلة تتسم بالبساطة وقابلية الفهم لكل الأفراد المستجوبين ، وهذا تفاديا للإبهام أو إعطاء تفسيرات أخرى لها، خاصة و أن موضوع الضرائب المؤجلة يتصف في حد ذاته بنوع من التعقيد و الصعوبة سواء من جانب المصطلحات المستخدمة أو من الجانب التقني لطريقة الضرائب المؤجلة.

و في هذا الإطار، تمحورت الأسئلة أساسا حول مدى درجة التزام المؤسسات الجزائرية بطريقة الضرائب المؤجلة سواء من حيث تبنيها، أو المقاربة المنتهجة، و كذا مدى الالتزام بالتطبيق الصحيح للجانب التقني لهذه الطريقة، إضافة إلى كيفية الإفصاح عنها في القوائم المالية، و كذا أهم الأسباب و القيود التي تحول دون تطبيق هذه الطريقة، هذا علاوة على التحقق من مدى أخذ البيئة الجزائرية بعين الاعتبار لمقومات و متطلبات التوافق و تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة وفقا لما تقتضيه المعايير المحاسبية الدولية.

وقد استعنا في هذا الصدد بآراء بعض المهنيين من خبراء المحاسبين و محافظي الحسابات وكذا بعض الأساتذة الذين وجهونا في كيفية إعداد استمارة الاستبيان.

كما حاولنا قدر الإمكان خلال فترة إعدادها على العمل على طرح مجموعة من الأسئلة بشكل متسلسل ومترابط حتى نجلب اهتمام وتركيز الفرد المستقصى، وكل ذلك من أجل الحصول على أكبر قدر من الإجابات الجادة والموضوعية.

هذا فضلا عن الديباجة التي تتصدر استماريتي الاستبيان (سواء النسخة العربية أو النسخة الفرنسية)، والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المراد الحصول عليها، وذلك لتبرير الاستبيان، مع رجائنا لهم الإجابة بكل عناية وموضوعية، وإحاطتهم علما بأن المعلومات المدلى بها سوف لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

2.3.هيكل استمارة الاستبيان

بعد الاطلاع على أدبيات المحاسبة المتعلقة بموضوع محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا لطريقة الضريبة المؤجلة، تم إعداد استمارة استبيان خصصت لجمع المعلومات، بحيث تغطي فرضيات و أهداف البحث.

و لقد تضمنت الاستمارة 26 سؤالا موزعة على قسمين رئيسيين يمكن تلخيصهما على النحو الموالي:

1.2.3.القسم الأول: معلومات عامة حول المؤسسة

يضم هذا القسم مجموعة من الأسئلة العامة (من السؤال رقم 01 إلى السؤال رقم 12) المتعلقة بالبيانات النوعية عن أفراد العينة، و التي تنصب حول: اسم المؤسسة، نوعها (خاصة، عمومية، مختلطة...الخ)، مقرها الرئيسي،طبيعة نشاطها، حجمها (من خلال عدد العاملين بها)، سنة تأسيسها، مردوديتها.

بالإضافة إلى تضمين أسئلة خاصة بالفرد الذي يقوم بملأ الاستمارة، و التي تتمحور حول: السن، الخبرة المهنية، الشهادة العلمية، الشهادة المهنية، الوظيفة الحالية و عنوان بريده الالكتروني.

2.2.3.القسم الثاني: أسئلة تغطي فرضيات و أهداف البحث

و يتضمن ثمانية مجالات تتمحور حول مدى التزام المؤسسات الجزائرية بمعالجة الضريبة على الأرباح طبقا لما يقتضيه النظام المحاسبي المالي الجزائري و المعايير المحاسبية الدولية، و كذا الأسباب التي تحول دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة سواء من ناحية الشكل أومن جانب المضمون، بالإضافة إلى مدى توفر مقومات التوافق و تطبيق هذه الطريقة على مستوى البيئة الجزائرية.

و يمكن تلخيص هذه المجالات على النحو الموالي:

أ. المجال الأول: مدى التزام المؤسسة بمتطلبات النظام المحاسبي الجزائري و معايير المحاسبة الدولية

يتضمن هذا القسم سؤالا واحدا المحور (السؤال رقم 13) يتعلق بكيفية حساب المؤسسة المعنية لعبء الضريبة على الأرباح المعروض على مستوى قوائمها المالية، حيث يمكن استنتاج مباشرة من خلال الإجابة مدى التزام المؤسسة بطريقة الضريبة المؤجلة التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي الجزائري و المعايير المحاسبية الدولية من عدمه.

و في هذا الإطار، فإن هذا السؤال يحدد مدى استجابة المؤسسة لمتطلبات النظام المحاسبي الجزائري و معايير المحاسبة الدولية من الناحية الشكلية.

و لغايات الدراسة الإحصائية، فقد تم إعطاء درجة صفر (0) للإجابات الخاطئة و درجة واحد (1) للإجابات الصحيحة.

ب. المجال الثاني: المقاربة المتبناة لتقييم عبء الضريبة على الأرباح وفقا لطريقة الإخضاع المؤجل

يعالج هذا المحور (السؤال رقم 14) جانب المضمون الخاص بكيفية تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، حيث أنه بعد تأكيد المؤسسة لالتزامها بتطبيق طريقة الريبة المؤجلة في تقييم عبء الضريبة على الأرباح، يتم اختبار بمدى التزامها بتطبيق المقاربة الصحيحة التي تتبناها في تقييم عبء الضريبة على الأرباح.

و كما أشرنا في المبحث السابق،فإن هناك مقاربتان للمعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح وفقا لطريقة الإخضاع المؤجل و هما:

- مقاربة جدول حسابات النتائج (approche résultat) : و تعتمد في تحديد و تقييم الضرائب المؤجلة على المقارنة ما بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي لعناصر جدول حسابات النتائج (الأعباء و النواتج فقط).
  و تعتبر هذه المقاربة هي المقاربة المعتمدة من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الأصلي "الضرائب على الأرباح" و هذا قبل تعديله في سنة 1996.

- مقاربة الميزانية (approche bilan): و تعتمد في تحديد و تقييم الضرائب المؤجلة على المقارنة ما بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي لعناصر الميزانية، بالإضافة إلى الاعتماد على جدول حسابات النتائج عند الاقتضاء، أي في حالة و جود عناصر لا تظهر على مستوى الميزانية و لكن لها تأثير على قيمة الضرائب المؤجلة .
  و تعتبر هذه المقاربة هي المقاربة المعتمدة و المتبناة من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضرائب على الأرباح" والمعدل في سنة 1996.

و لغايات الدراسة الإحصائية، فقد تم إعطاء درجة صفر (0) للإجابات الخاطئة و درجة واحد (1) للإجابات الصحيحة.

ت. المجال الثالث: الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة

تضمن هذا القسم ثلاثة أسئلة (من 15 إلى 17)، و هي تهدف إلى التحقق من مدى الالتزام التقني للمؤسسة بطريقة

الضريبة المؤجلة وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري و المعايير المحاسبية الدولية، و هذا من خلال التحقق من كيفية الاعتراف المحاسبي للمؤسسة المعنية بالضريبة المؤجلة الناتجة عن الفروقات المؤقتة، الخسائر الضريبية و التخفيضات الضريبية غير المستخدمة .

و لغايات الدراسة الإحصائية، فقد تم إعطاء درجة صفر (0) للإجابات الخاطئة و درجة واحد (1) للإجابات الصحيحة.

ث. المجال الرابع: تقييم الضريبة المؤجلة

يتضمن هذا القسم ثلاثة أسئلة (من 18 إلى 20)، و تصبوا إلى التحقق من مدى التزام المؤسسة بمتطلبات النظام المحاسبي الجزائري و المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بكيفية تقييم الضريبة المؤجلة، سواء من حيث معدل الضريبة المطبق، أو مراجعة قيمة الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة عند تاريخ إقفال كل ميزانية محاسبية، أو خصم قيم الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة.

و لغايات الدراسة الإحصائية، فقد تم إعطاء درجة صفر (0) للإجابات الخاطئة و درجة واحد (1) للإجابات الصحيحة.

ج. المجال الخامس: عرض الضريبة المؤجلة على مستوى القوائم المالية

يتضمن هذا القسم ثلاثة أسئلة (من 21 إلى 23)، و هي تهدف إلى اختبار مدى التزام المؤسسة المعنية بمتطلبات النظام المحاسبي الجزائري و المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بعرض الضريبة المؤجلة على مستوى القوائم المالية و الملاحق.

و لغايات الدراسة الإحصائية، فقد تم إعطاء درجة صفر (0) للإجابات الخاطئة و درجة واحد (1) للإجابات الصحيحة.

كما تم إعطاء الإجابات الخاصة بهذا المجال (غالبا، نادرا، لا تفصح) الدرجات (3،2،1) على التوالي.

ح. المجال السادس: دواعي عدم تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة

يخص هذا القسم (السؤال رقم 24) المؤسسات التي لا تطبق طريقة الضريبة المؤجلة عند تقييمها لعبء الضريبة على الأرباح الخاص بالدورة المحاسبية، حيث أنه تم اقتراح جملة من الأسباب التي حالت دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، كما أنه تم ترك الحرية لصياغة أسباب أخرى تراها المؤسسة المعنية كعائق أمام الالتزام بمتطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري و معايير المحاسبة الدولية فيما يخص الضريبة المؤجلة.

و لغايات الدراسة الإحصائية، فقد تم إعطاء الإجابات الخاصة بهذا المجال (مهم جدا، مهم، قليل الأهمية، بدون أثر) الدرجات (4،3،2،1) على التوالي.

خ. المجال السابع: مدى التحكم في تحديد الفروقات الضريبة

يهدف السؤال (رقم 25) الذي يتضمنه هذا القسم إلى اختبار مدى التحكم الجيد للمسؤولين عن تقييم عبء الضريبة على الأرباح ، في تحديد و تقييم الفروقات الضريبية التي تعد الحجر الزاوية لطريقة الضريبة المؤجلة، حيث أن مدى التحكم في تحديد الفروقات الضريبية يعكس مدى جودة عبء الضريبة على الأرباح المعروض على مستوى القوائم المالية للمؤسسة.

و لغايات الدراسة الإحصائية، فقد تم إعطاء درجة صفر (0) للإجابات الخاطئة و درجة واحد (1) للإجابات الصحيحة.

د. المجال الثامن: مدى إيفاء البيئة الجزائرية بمقومات التوافق و تطبيق الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

يهدف هذا القسم (السؤال رقم 24) إلى الحصول على آراء أفراد العينة فيما يتعلق بمدى استجابة البيئة الجزائرية لمقومات التوافق و تطبيق الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، و هذا من وجهة نظر معدي المعلومة المحاسبية الخاصة

بالضريبة المؤجلة.

و لغايات الدراسة الإحصائية، فقد تم إعطاء الإجابات الخاصة بهذا المجال (مقتنع جدا، مهم، مقتنع نوعا ما، غير مقتنع) الدرجات (1،2،3) على التوالي.

3.3.اختبار استمارة الاستبيان

تم اللجوء إلى الاختبار الأولي لاستمارة الاستبيان، وهذا قبل توزيعها على أفراد العينة، و هذا بغية التأكد من إمكانية الإجابة على الأسئلة التي تضمنتها الاستمارة بشكل عملي و ملائم، و تجنب اي ملل قد يصيب أفراد العينة.

و قد ساعد هذا الاختبار الأولي، الذي شمل محاسبين لمؤسستين خاصتين، على التصميم النهائي لقائمة الأسئلة بعد الاطلاع على ملاحظات المستجوبين و تعليقاتهم حول بعض الأسئلة و التي مكنتنا من تحسين شكل و مضمون الاستمارة.

4.3.نشر و توزيع استمارة الاستبيان

بعد الإعداد النهائي لاستمارة الاستبيان كما هو موضح في الملحقين رقم (03) و رقم (04) ، جاءت مرحلة توزيعها على أفراد العينة ، حيث تمت هذه العملية بالإعتماد على عدة قنوات أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة و تسليمهم استمارة الاستبيان ،
- الاستعانة ببعض الزملاء لتسليم استمارة الاستبيان،
- إرسال الاستمارات عن طريق البريد الالكتروني.

و بتعدد القنوات المعتمد عليها في استسقاء الإجابات، تنوعت كذلك أساليب و طرق الردود، كما تراوحت مدة الحصول على الإجابة من بضع دقائق إلى عدة أيام، و قد تم الحصول على الإجابات:

- بشكل مباشر من الفرد المستقصى،
- عن طريق الاتصال بالزملاء الذين تم الاستعانة بعم سابقا،
- عن طريق البريد الالكتروني.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى التحليل الوصفي لعينة الدراسة ،عن طريق استخدام أساليب التحليل الإحصائي الوصفي (التكرارات و النسب المئوية للتكرارات)، و هذا في سبيل التعرف على مواصفات و خصائص العينة من خلال المتغيرات الشخصية التالية:

- المؤهل العلمي
- الشهادة المهنية
- الخبرة المهنية
- العمر
- الوظيفة الحالية
- طبيعة المؤسسة

1.المؤهل العلمي

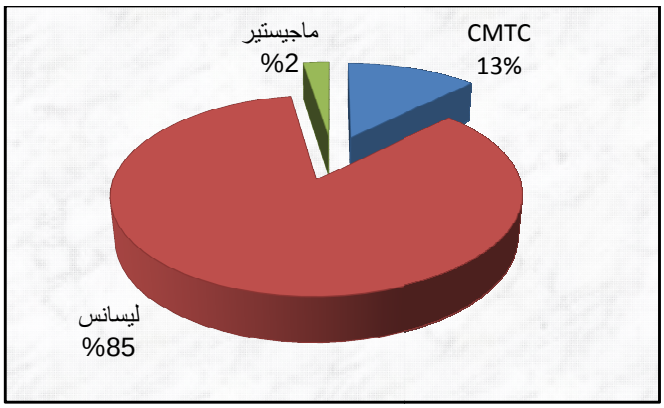
يتضح لنا من خلال تحليل استمارات الاستبيان المستلمة من أفراد العينة المستجوبين أن نسبة 12,7 % منهم حاصلين على شهادة التحكم في التقنيات المحاسبية (بدون شهادة جامعية)، في حين أن 84,80 % هم من الحاصلين على شهادة الليسانس ، أما نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير فقد بلغت 2,5 % ، و الجدول أدناه يلخص ذلك:

الجدول رقم (32): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الشهادة العلمية	التكرار	النسبة المئوية
شهادة التحكم في التقنيات المحاسبية	20	12,7%
ليسانس	134	84,8%
ماجيستير	4	2,5%
المجموع	158	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**SPSS Statistics 20**)

الشكل البياني رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**Excel**)

2.الشهادة المهنية

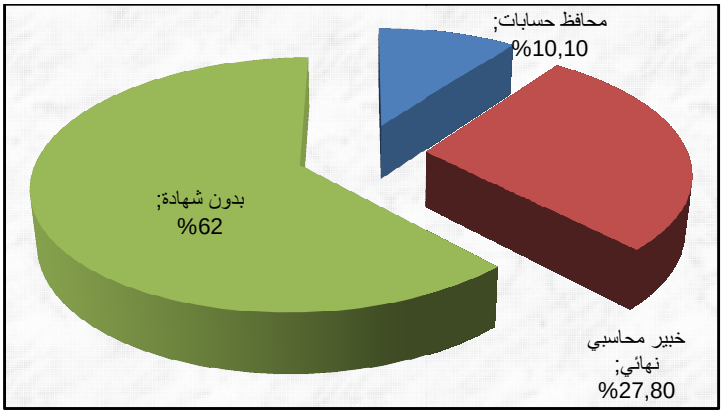
يظهر من خلال الجدول أدناه أن نسبة حملة شهادة محافظ حسابات 10,10 % ، في حين بلغن نسبة الخبراء المحاسبين النهائيين 27,80 %، أما النسبة المتبقية (62 %) فتمثل الأفراد المستجوبين الذين ليس لديهم شهادات مهنية، كما هو موضح في الشكل البياني أدناه.

الجدول رقم (33): توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية

الشهادة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
محافظ حسابات	16	10,1%
خبير محاسبي نهائي	44	27,8%
بدون شهادة	98	62%
المجموع	158	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**SPSS Statistics 20**)

الشكل البياني رقم (08): توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**Excel**)

3.الخبرة المهنية

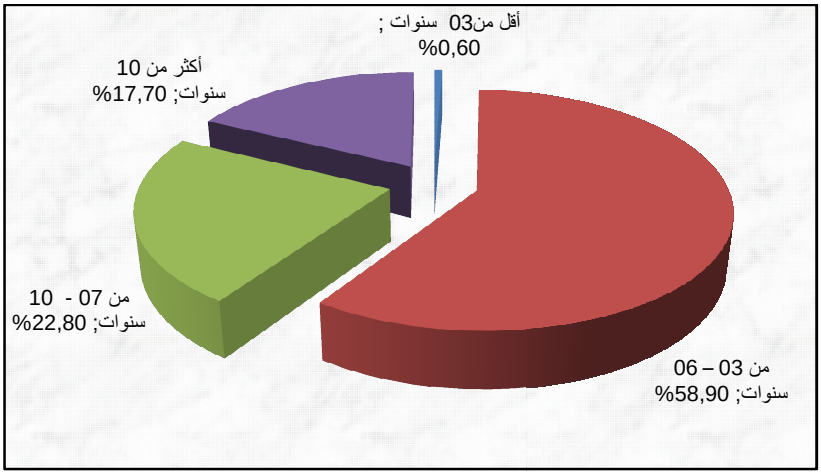
من خلال تحليلنا للاستمارات الاستبيان، تبين لنا أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة ما بين 3 سنوات و 6 سنوات، تليها الفئة التي تتراوح خبرتها مابين 7 سنوات و 10سنوات بنسبة 22,80%، أما فئة الأفراد الذين تزيد خبرتهم عن 10 سنوات فقد بغت نسبتها 17,7 % ، بينما تأتي فئة الأفراد الذين خبرتهم تقل عن 3 سنوات في المرتبة الأخيرة بنسبة شبه منعدمة.

الجدول رقم (34): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 03 سنوات	01	0,6%
من 03 – 06 سنوات	93	58,9%
من 07 - 10 سنوات	36	22,8%
أكثر من 10 سنوات	28	17,7%
المجموع	158	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**SPSS Statistics 20**)

الشكل البياني رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**Excel**)

4.العمر

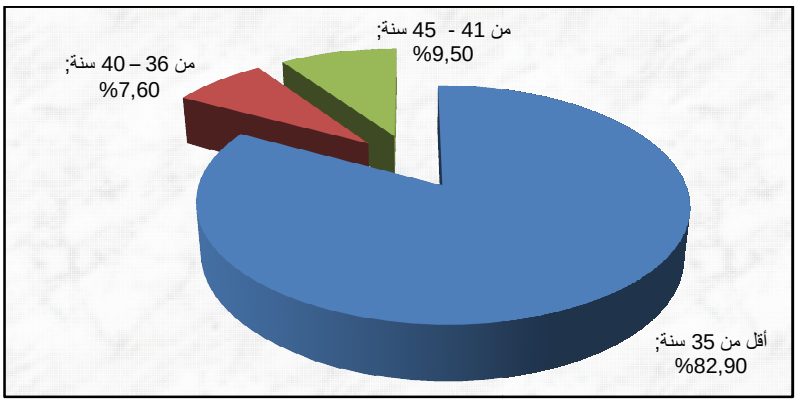
يوضح لنا الجدول و الشكل البياني أدناه، بأن نسبة 89,90 % من أفراد العينة المستجوبين يقل سنهم عن 35 سنة، فيما يمثل الأفراد الذين تتراوح أعمارهم ما بين 41 سنة و 45 سنة نسبة 9,5 %، أما فئة الأفراد الذين يتراوح سنهم مابين 36 سنة و 40 سنة فقد بلغت نسبتهم 7,60 %.

الجدول رقم (35): توزيع عينة الدراسة حسب العمر

الفئة العمرية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	131	82,9%
من 36 – 40 سنة	12	7,6%
من 41 - 45 سنة	15	9,5%
المجموع	158	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**SPSS Statistics 20**)

الشكل البياني رقم (10): توزيع عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**Excel**)

5.الوظيفة الحالية

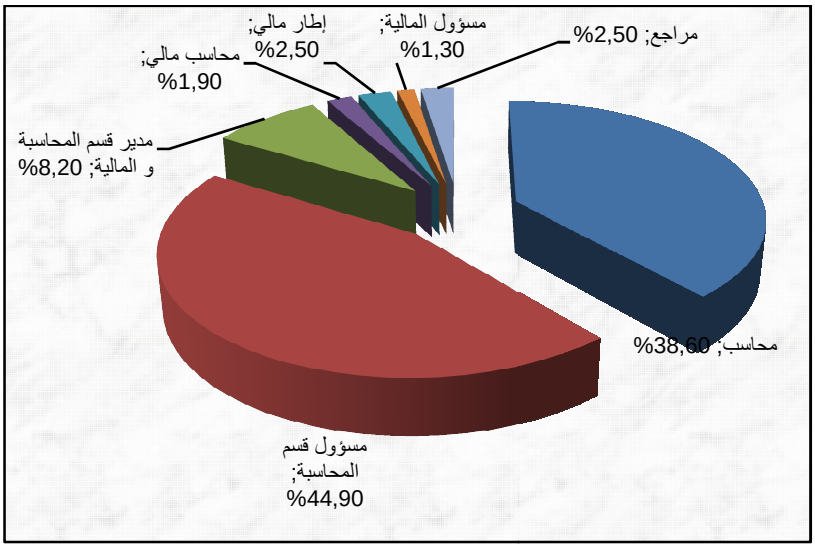
استنادا إلى معطيات الجدول أدناه، يتبين لنا أن نسبة أفراد العينة الذين يشغلون منصب مسؤول قسم المحاسبة تشكل 44,90 %، في حين بلغت نسبة الأفراد الذين يغلون منصب محاسب 38,60 %، أما مدراء المحاسبة و المالية فيشكلون ما نسبته 8,20 %، بينما قدرت نسبة الأفراد الذين يشغلون منصب إطار مالي و مراجع بـ 2,5 % ، أما نسبة الأفراد الذين يشغلون منصب محاسب مالي و مسؤول المالية فلم تتجاوز عتبة 2 %.

الجدول رقم (36): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	61	38,6%
مسؤول قسم المحاسبة	71	44,9%
مدير قسم المحاسبة و المالية	13	8,2%
محاسب مالي	03	1,9%
إطار مالي	04	2,5%
مسؤول المالية	02	1,3%
مراجع	4	2,5%
المجموع	158	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**SPSS Statistics 20**)

الشكل البياني رقم (11): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**Excel**)

6.طبيعة المؤسسة

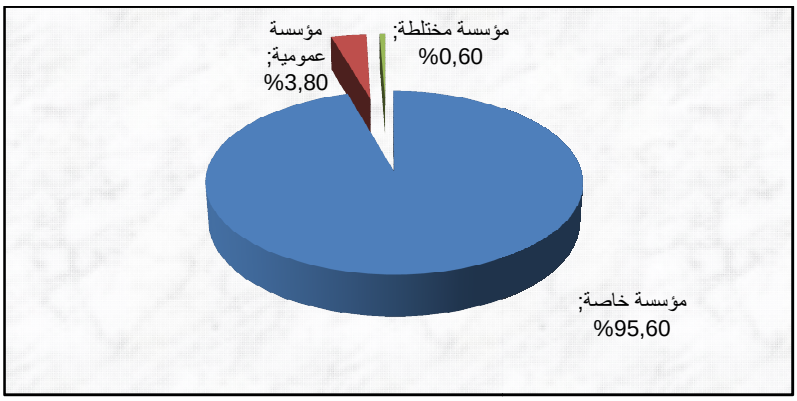
كما يوضحه الجدول و الشكل البياني أسفله، فإن أغلب المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة (95,60 %) هي مؤسسات خاصة، في حين بلغت نسبة المؤسسات العمومية 3,80 %، أما نسبة المؤسسات المختلطة فتكاد تكون معدومة.

الجدول رقم (37): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة المؤسسة

طبيعة المؤسسة	التكرار	النسبة المئوية
مؤسسة خاصة	151	95,6%
مؤسسة عمومية	06	3,8%
مؤسسة مختلطة	01	0,6%
المجموع	158	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**SPSS Statistics 20**)

الشكل البياني رقم (12): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**Excel**)

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة و تحليل النتائج

سوف نسعى من خلال هذا المطلب إلى اختبار بعض الفرضيات التي تمت صياغتها في المقدمة العامة، و هذا من خلال الاستعانة بالاختبارات المعلمية (Tests paramétriques) و كذا استخدام معامل Pearson لإيجاد و تفسير العلاقة الإرتباطية إحصائيا.

و جدير بالإشارة، إلى أن شروط تطبيق الاختبارات المعلمية و استخدام معامل Pearson متوفرة خاصة و أن عدد أفراد العينة يفوق 30.[1]

1.نتائج اختبار الفرضية الثالثة

- ما مدى التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، على مستوى قوائمها المالية؟

H_0 (**فرضية العدم**) : متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة = 0,5

H_1 (**الفرضية البديلة**) : متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة ≠ 0,5

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test) بغية اختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات العينة و المتوسط الافتراضي (0,5) ، و يظهر الجدول التالي نتائج اختبار الفرضية المذكورة أعلاه و التي انصبت على 158 مؤسسة.

الجدول رقم (38): نتائج الاختبار (**T**) للعينة الواحدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بطريقة الضريبة المؤجلة

رقم و بيان السؤال حسب استمارة الاستبيان		الإجابة الصحيحة	تكرار الإجابة الصحيحة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (std.deviation)	قيمة (T) المحسوبة	متوسط الفرق (Mean Difference)	الدلالة الاحصائية (الاحتمال sig)	نتيجة الفرضية
13	أساس تقييم عبء الضريبة على الأرباح (IBS) للدورة المحاسبية	طريقة الضريبة المؤجلة أو الإخضاع المؤجل (ج)	31	0,20	0,398	-9,585	-0,304	0,000	رفض H_0 و قبول H_1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**SPSS Statistics 20**)

التعليق

يلاحظ من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة للفروق (sig= 0,000) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) ،وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي أن متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية يختلف عن المتوسط الافتراضي (0,5).

[1] أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، الجزء الأول، الطبعة الثانية، المكتبة الأكاديمية، 2007، ص: 111

و بما أن متوسط العينة (0,20) أقل من المتوسط الافتراضي (0,5)، فإن المؤسسات الجزائرية لا تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية.

و على هذا الأساس، فقد تم استطلاع آراء المؤسسات (127 مؤسسة) التي لا تطبق طريقة الضريبة المؤجلة، حيث تمت صياغة السؤال رقم 24، و تم اقتراح جملة من الأسباب التي حالت دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة.

حيث تم اختبار الفرضية الآتية استخدام الاختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test) بغية اختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات العينة و المتوسط الافتراضي (3) :

H_0: يتسم السبب المقترح في السؤال رقم 24 بالأهمية (من الدرجة 3) بالنسبة لحيلولة عينة الدراسة دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة.

H_1: لا يتسم السبب المقترح في السؤال رقم 24 بالأهمية (من الدرجة 3) بالنسبة لحيلولة عينة الدراسة دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة.

و يظهر الجدول التالي نتائج اختبار الفرضية على النحو الموالي:

الجدول رقم (39): نتائج الاختبار (**T**) لدواعي عدم تطبيق المؤسسات الجزائرية لطريقة الضريبة المؤجلة

رقم و بيان السؤال حسب استمارة الاستبيان		الأسباب	تكرار الإجابة الصحيحة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (std.deviation)	قيمة (T) المحسوبة	متوسط الفرق (Mean Difference)	الدلالة الاحصائية (الاحتمال sig)	نتيجة الفرضية
24 (أ)	أسباب عدم تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة	عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة	27	3,72	0,515	15,867	0,724	0,000	رفض H_0 و قبول H_1
24 (ب)		التعقيد التقني لطريقة الضرائب المؤجلة	66	2,79	0,697	-3,436	-0,213	0,001	رفض H_0 و قبول H_1
24 (ج)		ضآلة المنافع الناتجة من طريقة الضريبة المؤجلة مقارنة بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة من جراء تطبيقها	84	3,09	0,597	1,784	0,094	0,077	قبول H_0 و رفض H_1
24 (د)		نقص أو ضعف التكوين و التأهيل العلمي و المهني للمحاسبين	85	3,20	0,540	4,276	0,205	0,000	رفض H_0 و قبول H_1
24 (هـ)		حجم المؤسسة	50	2,31	0,904	-8,636	-0,693	0,000	رفض H_0 و قبول H_1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**SPSS Statistics 20**)

التعليق

- عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن مستوى الدلالة للفروق (sig= 0,000) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) ،وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي لا تتسم عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة بالأهمية بالنسبة لحيلولة عينة الدراسة دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة .

و لكن عند مقارنة متوسط العينة (التي تعتبر تقديرا لحجم المجتمع) مع القيمة المراد اختبارها، نجد أن متوسط العينة يساوي (3,72) في حين أن القيمة المراد اختبارها تساوي (3)، و بالتالي فإن عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة لا يتسم فقط بالأهمية و لكن يعتبر عاملا جد مهم (من الدرجة رقم 4) في الحيلولة دون تطبيق المؤسسات لطريقة الضريبة المؤجلة.

- التعقيد التقني لطريقة الضرائب المؤجلة

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن مستوى الدلالة للفروق (sig= 0,001) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) ،وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي لا يتسم التعقيد التقني لطريقة الضرائب المؤجلة بالأهمية بالنسبة لحيلولة عينة الدراسة دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة ، خاصة و أن متوسط العينة يساوي (2,79) و هو أقل من القيمة المراد اختبارها و التي تساوي (3).

- ضآلة المنافع الناتجة من طريقة الضريبة المؤجلة مقارنة بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة من جراء تطبيقها

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن مستوى الدلالة للفروق (sig= 0,077) أكبر من مستوى المعنوية (α=0,05) ،وبالتالي نقبل فرضية العدم ونرفض الفرضية البديلة أي تتسم ضآلة المنافع الناتجة من طريقة الضريبة المؤجلة مقارنة بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة من جراء تطبيقها بالأهمية بالنسبة لحيلولة عينة الدراسة دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة .

- نقص أو ضعف التكوين و التأهيل العلمي و المهني للمحاسبين

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن مستوى الدلالة للفروق (sig= 0,000) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) ،وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.

و لكن بما أن متوسط العينة يساوي (3,20) في حين أن القيمة المراد اختبارها تساوي (3)، فإن نقص أو ضعف التكوين والتأهيل العلمي و المهني للمحاسبين لا يتسم فقط بالأهمية و لكن يعتبر عاملا جد مهم (من الدرجة رقم 4) في الحيلولة دون تطبيق المؤسسات لطريقة الضريبة المؤجلة.

- حجم المؤسسة

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن مستوى الدلالة للفروق (sig= 0,001) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) ،وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي لا يتسم حجم المؤسسة بالأهمية بالنسبة لحيلولة عينة الدراسة دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة ، خاصة و أن متوسط العينة يساوي (2,31) و هو أقل من القيمة المراد اختبارها و التي تساوي (3).

2.نتائج اختبار الفرضية الرابعة

➢ ما مدى موافقة الممارسات المحاسبية للمؤسسات الجزائرية ذات الصلة بالمعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح لمتطلبات الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية ؟

H_0: تتوافق الممارسات المحاسبية الجزائرية، في معظمها، الخاصة بالمعالجة التقنية للضرائب المؤجلة مع ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية .

H_1: لا تتوافق الممارسات المحاسبية الجزائرية، في معظمها، الخاصة بالمعالجة التقنية للضرائب المؤجلة مع ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test) ،و انصب هذا الاختبار فقط على المؤسسات التي تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة و التي عددها 31 مؤسسة.

و لاختبار مدى توافق الممارسات المحاسبية الجزائرية مع متطلبات الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، فقد تم اختبار مدى التوافق على مستوى العناصر التالية:

- المقاربة المتبناة لتقييم عبء الضريبة على الأرباح وفقا لطريقة الإخضاع المؤجل،
- الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة من ناحية الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة،
- تقييم الضريبة المؤجلة،
- عرض الضريبة المؤجلة على مستوى القوائم المالية،
- مدى التحكم في تحديد الفروقات الضريبة.

1.2.المقاربة المتبناة لتقييم عبء الضريبة على الأرباح وفقا لطريقة الإخضاع المؤجل

H_0: متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمقاربة الميزانية = 0,5

H_1: متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمقاربة الميزانية ≠ 0,5

الجدول رقم (40): نتائج الاختبار (**T**) للعينة الواحدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بمقاربة الميزانية

رقم و بيان السؤال حسب استمارة الاستبيان		الإجابة الصحيحة	تكرار الإجابة الصحيحة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (std.deviation)	قيمة (T) المحسوبة	متوسط الفرق (Mean Difference)	الدلالة الاحصائية (الاحتمال sig)	نتيجة الفرضية
14	طبيعة المقاربة المتبناة لتقييم الضريبة المؤجلة	مقاربة الميزانية : (ب) approche bilan	1	0,032	0,180	-14,50	-0,468	0,000	رفض H_0 و قبول H_1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**SPSS Statistics 20**)

التعليق

يلاحظ من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة للفروق (sig= 0,000) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) ،وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي أن متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمقاربة الميزانية يختلف عن المتوسط الافتراضي (0,5).
و بما أن متوسط العينة يساوي (0,032) في حين أن القيمة المراد اختبارها تساوي (0,5)، فإنه يمكن القول بأن المؤسسات الجزائرية لاتلتزم بمقاربة الميزانية المعتمدة و المتبناة من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضرائب على الأرباح" والمعدل في سنة 1996.

2.2.الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة

H_0: متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي= 0,5 .

H_1: متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي ≠0,5

الجدول رقم (41): نتائج الاختبار (**T**) للعينة الواحدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة

رقم و بيان السؤال حسب استمارة الاستبيان		الإجابة الصحيحة	تكرار الإجابة الصحيحة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (std.deviation)	قيمة (T) المحسوبة	متوسط الفرق (Mean Difference)	الدلالة الاحصائية (الاحتمال sig)	نتيجة الفرضية
15	الاعتراف المحاسبي بكل الأصول الضريبية المؤجلة	عندما يكون هناك فرق زمني بين الأساس الضريبي و الأساس المحاسبي مع شرط إمكانية توفر ربح خاضع للضريبة خلال الدورات اللاحقة. (ب)	9	0,29	0,461	-2,530	-0,210	0,017	رفض H_0 و قبول H_1
16	تسجيل الأصل الضريبي المؤجل المتعلق بالخسارة الضريبية المرحلة إلى الأمام و غير المستخدمة	يعادل الجزء من الخسارة الضريبية المرحلة إلى الأمام بشرط وجود أدلة مقنعة بأنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لتحميل الخسائر الضريبية غير المستخدمة. (ب)	8	0,26	0,445	-3,028	-0,242	0,005	رفض H_0 و قبول H_1
17	تسجيل الأصل الضريبي المؤجل المتعلق بالتخفيضات الضريبية غير المستخدمة	يكون مصدره الخصومات (التخفيضات) الضريبية بشرط وجود أدلة مقنعة بأنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لتحميل التخفيضات الضريبية غير المستخدمة. (ب)	6	0,19	0,402	-4,249	-0,306	0,000	رفض H_0 و قبول H_1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**SPSS Statistics 20**)

التعليق

يلاحظ من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة للفروق (sig) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) بالنسبة للأسئلة الثلاثة ،وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي أن متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي يختلف عن المتوسط الافتراضي (0,5).

و بما أن متوسط العينة في الحالات الثلاثة أقل من القيمة المراد اختبارها (0,5)، فإنه يمكن القول بأن المؤسسات الجزائرية لاتلتزم بمتطلبات الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

3.2.تقييم الضريبة المؤجلة

H: نسبة متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات تقييم الضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي = 0,5 .

H: نسبة متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات تقييم الضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي≠ 0,5 .

الجدول رقم (42): نتائج الاختبار (**T**) للعينة الواحدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات تقييم الضريبة المؤجلة **– الجزء 1–**

رقم و بيان السؤال حسب استمارة الاستبيان		الإجابة الصحيحة	تكرار الإجابة الصحيحة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (std.deviation)	قيمة (T) المحسوبة	متوسط الفرق (Mean Difference)	الدلالة الاحصائية (الاحتمال sig)	نتيجة الفرضية
18 (أ)	تقييم الأصول الضريبية الجارية	نسبة معدل الضريبة السارية المفعول بتاريخ إقفال الميزانية	31	1,00	0,000	-	-	-	رفض H_0 و قبول H_1
18 (ب)	تقييم الخصوم الضريبية الجارية	نسبة معدل الضريبة السارية المفعول بتاريخ إقفال الميزانية	31	1,00	0,000	-	-	-	رفض H_0 و قبول H_1
18 (ج)	تقييم الأصول الضريبية المؤجلة	نسبة معدل الضريبة المتوقعة تطبيقه بتاريخ تحقيق الضريبة المؤجلة.	6	0,19	0,402	-4,249	-0,306	0,000	رفض H_0 و قبول H_1
18 (د)	تقييم الخصوم الضريبية المؤجلة	نسبة معدل الضريبة المتوقعة تطبيقه بتاريخ تحقيق الضريبة المؤجلة.	6	0,19	0,402	-4,249	-0,306	0,000	رفض H_0 و قبول H_1
18 (هـ)	التقييم في حال اختلاف معدلات الضريبة المستخدمة	متوسط معدلات الضريبة	7	0,23	0,425	-3,592	-0,274	0,001	رفض H_0 و قبول H_1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**SPSS Statistics 20**)

الجدول رقم (43): نتائج الاختبار (**T**) للعينة الواحدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات تقييم الضريبة المؤجلة **– الجزء 2–**

رقم و بيان السؤال حسب استمارة الاستبيان		الإجابة الصحيحة	تكرار الإجابة الصحيحة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (std.deviation)	قيمة (T) المحسوبة	متوسط الفرق (Mean Difference)	الدلالة الاحصائية (الاحتمال sig)	نتيجة الفرضية
19 (أ)	مراجعة قيمة الأصول الضريبية المؤجلة	مراجعة القيمة عند تاريخ إقفال كل ميزانية محاسبية.	31	1,00	0,000	-	-	-	رفض H_0 و قبول H_1
19 (ب)	مراجعة قيمة الخصوم الضريبية المؤجلة	لا تتم مراجعة قيمة الضريبة المؤجلة	2	0,06	0,250	-9,709	-0,435	0,000	رفض H_0 و قبول H_1
20 (أ)	خصم الضريبة المؤجلة بالنسبة للأصول الضريبية المؤجلة	لا يمكن إجراء الخصم	22	0,71	0,461	-2,530	-0,210	0,017	رفض H_0 و قبول H_1
20 (ب)	خصم الضريبة المؤجلة بالنسبة للخصوم الضريبية المؤجلة	لا يمكن إجراء الخصم	21	0,68	0,475	-2,079	-0,177	0,046	رفض H_0 و قبول H_1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**SPSS Statistics 20**)

التعليق

- تقييم الأصول و الخصوم الضريبية الجارية

يلاحظ من الجدول أعلاه أن كل مؤسسات العينة تلتزم بمتطلبات تقييم الأصول و الخصوم الضريبية الجارية وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي.

- تقييم الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة

يلاحظ من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة للفروق (sig=0,000) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) ،وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.

و لكن بما أن متوسط العينة يساوي (0,19) في حين أن القيمة المراد اختبارها تساوي (0,5)، فإنه يمكن القول بأن المؤسسات الجزائرية لاتلتزم بمتطلبات تقييم الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

- التقييم في حال اختلاف معدلات الضريبة المستخدمة

يلاحظ من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة للفروق (sig=0,001) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) ،وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.

و لكن بما أن متوسط العينة يساوي (0,23) في حين أن القيمة المراد اختبارها تساوي (0,5)، فإنه يمكن القول بأن المؤسسات الجزائرية لاتلتزم بمتطلبات التقييم في حال اختلاف معدلات الضريبة المستخدمة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة

الدولية و النظام المحاسبي المالي.

- مراجعة قيمة الأصول الضريبية المؤجلة

يلاحظ من الجدول أعلاه أن كل مؤسسات العينة تلتزم بمتطلبات راجعة قيمة الأصول الضريبية المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي.

- مراجعة قيمة الخصوم الضريبية المؤجلة

يلاحظ من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة للفروق (sig=0,000) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) ،وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.

و لكن بما أن متوسط العينة يساوي (0,06) في حين أن القيمة المراد اختبارها تساوي (0,5)، فإنه يمكن القول بأن المؤسسات الجزائرية لاتلتزم بمتطلبات مراجعة قيمة الخصوم الضريبية المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي.

- خصم الضريبة المؤجلة بالنسبة للأصول الضريبية المؤجلة

يلاحظ من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة للفروق (sig=0,017) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) ،وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.

و لكن بما أن متوسط العينة يساوي (0,71) في حين أن القيمة المراد اختبارها تساوي (0,5)، فإنه يمكن القول بأن المؤسسات الجزائرية تلتزم بمتطلبات خصم الضريبة المؤجلة بالنسبة للأصول الضريبية المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي.

- خصم الضريبة المؤجلة بالنسبة للخصوم الضريبية المؤجلة

يلاحظ من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة للفروق (sig=0,046) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) ،وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.

و لكن بما أن متوسط العينة يساوي (0,68) في حين أن القيمة المراد اختبارها تساوي (0,5)، فإنه يمكن القول بأن المؤسسات الجزائرية تلتزم بمتطلبات خصم الضريبة المؤجلة بالنسبة للخصوم الضريبية المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي.

4.2.عرض الضريبة المؤجلة على مستوى القوائم المالية

H: نسبة متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات عرض الضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي= 0,5 .

H: نسبة متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات عرض الضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي≠ 0,5 .

الجدول رقم (44): نتائج الاختبار (**T**) للعينة الواحدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات عرض الضريبة المؤجلة

رقم و بيان السؤال حسب استمارة الاستبيان		الإجابة الصحيحة	تكرار الإجابة الصحيحة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (std.deviation)	قيمة (T) المحسوبة	متوسط الفرق (Mean Difference)	الدلالة الاحصائية (الاحتمال sig)	نتيجة الفرضية
21 (أ)	لغايات العرض المحاسبي يتم إجراء المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية و لالتزامات الضريبية الجارية	إجراء المقاصة في ظل شروط معينة	2	0,06	0,250	-9,709	-0,435	0,000	رفض H_0 و قبول H_1
21 (ب)	لغايات العرض المحاسبي يتم إجراء المقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة و الالتزامات الضريبية المؤجلة	إجراء المقاصة في ظل شروط معينة	6	0,19	0,402	-4,249	-0,306	0,000	رفض H_0 و قبول H_1
21 (ج)	لغايات العرض المحاسبي يتم إجراء المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية و الالتزامات الضريبية المؤجلة	عدم إجراء المقاصة	31	1,00	0,000	-	-	-	رفض H_0 و قبول H_1
22 (أ)	تعرض حسابات الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة بصورة مستقلة ومنفصلة على حسابات الأصول والخصوم (الالتزامات) للضريبة الجارية على مستوى الميزانية المحاسبية.	نعم	31	1,00	0,000	-	-	-	رفض H_0 و قبول H_1
22 (ب)	لا يتم عرض (إدراج) الأصول والخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة في الفئة الجارية (المتداولة) على مستوى القوائم المالية	نعم	30	0,97	0,180	14,500	0,468	0,000	رفض H_0 و قبول H_1
23	متطلبات الإفصاح الأساسية الواردة في المعايير المحاسبية الدولية و SCF	كما هو موضح في قائمة استمارة الاستبيان	24	0,77	0,425	3,592	0,274	0,001	رفض H_0 و قبول H_1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**SPSS Statistics 20**)

التعليق

يلاحظ من الجدولين أن مستوى الدلالة للفروق (sig) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) في جميع الحالات ،وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.أي أن نسبة متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات عرض الضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي تختلف عن نسبة المتوسط الافتراضي (0,5).

و بما أن القيمة المراد اختبارها (0,5) اكبر من متوسط العينة الخاص بالسؤالين 21 (أ) و 21 (ب) (0,06و0,19 على التوالي) ، فإنه يمكن القول بأن المؤسسات الجزائرية لاتلتزم بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي فيما

يخص المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية و الالتزامات الضريبية الجارية من ناحية، و المقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة و الالتزامات الضريبية المؤجلة من ناحية أخرى.

أما فيما يتعلق بالمتطلبات الأخرى الخاصة بعرض الضريبة المؤجلة، فإنه يتبين لنا من الجدول بأن متوسطات العينة كلها أكبر من القيمة المراد اختبارها (0,5)، و هذا ما يدفعنا للقول بأن المؤسسات الجزائرية تلتزم بهاته المتطلبات وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي.

5.2.مدى التحكم في تحديد الفروقات الضريبة

H_0: نسبة متوسط التحكم في تحديد الفروقات الضريبية من قبل أفراد العينة = 0,5 .

H_1: نسبة متوسط التحكم في تحديد الفروقات الضريبية من قبل أفراد العينة ≠ 0,5 .

الجدول رقم (45): نتائج الاختبار (**T**) للعينة الواحدة لمدى مدى التحكم في تحديد الفروقات الضريبية

رقم و بيان السؤال حسب استمارة الاستبيان		الإجابة الصحيحة	تكرار الإجابة الصحيحة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (std.deviation)	قيمة (T) المحسوبة	متوسط الفرق (Mean Difference)	الدلالة الاحصائية (الاحتمال sig)	نتيجة الفرضية
25	مدى التحكم في تحديد الفروقات الضريبة	انظر الملحق رقم (5)	26	0,839	0,374	5,044	0,339	0,000	رفض H_0 و قبول H_1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**SPSS Statistics 20**)

التعليق

يلاحظ من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة للفروق (sig=0,000) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) ،وبالتالي نرفض فرضية العدم ، أي أن نسبة متوسط التحكم في تحديد الفروقات الضريبية من قبل أفراد العينة تختلف عن نسبة المتوسط الافتراضي (0,5).

و بما أن القيمة المراد اختبارها (0,5) أقل من متوسط العينة (0,839) ، فإنه يمكن القول هناك تحكم في تحديد الفروقات الضريبية من قبل المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة .

3.نتائج اختبار الفرضية الخامسة

➢ هل مقومات التوافق و تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالضريبة على الأرباح متوفرة في البيئة الجزائرية ؟

H_0: متوسط درجة إيفاء البيئة الجزائرية بمقومات التوافق و تطبيق الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية من قبل أفراد العينة = 2 .

H_1: متوسط درجة إيفاء البيئة الجزائرية بمقومات التوافق و تطبيق الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية من قبل أفراد العينة ≠ 2 .

لاختبار مدى إيفاء البيئة الجزائرية بمقومات التوافق و تطبيق الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test) بغية اختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات العينة و المتوسط الافتراضي (2).

و انصب هذا الاختبار فقط على كل مؤسسات العينة و التي عددها 158 مؤسسة، حيث كانت نتائج الاختبار كما يلي:

الجدول رقم (46): نتائج الاختبار (**T**) للعينة الواحدة لمدى إيفاء البيئة الجزائرية بمقومات التوافق و تطبيق الضريبة المؤجلة

	رقم و بيان السؤال حسب استمارة الاستبيان	تكرار الإجابة الصحيحة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (std.deviation)	قيمة (T) المحسوبة	متوسط الفرق (Mean Difference)	الدلالة الاحصائية (الاحتمال sig)	نتيجة الفرضية
26 (أ)	تفاعل البيئة الجزائرية مع المؤسسات ذات الصبغة الدولية (المنظمة العالمية للتجارة OMC، مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB ، منظمة البورصات العالمية IOSCO...الخ)	42	1,329	0,535	-15,771	-0,671	0,000	رفض H_0 و قبول H_1
26 (ب)	تكيف التشريعات و القوانين المحلية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية	78	1,620	0,604	-7,907	-0,380	0,000	رفض H_0 و قبول H_1
26 (ج)	توافق البيئة الاقتصادية مع أهداف و متطلبات معايير المحاسبة الدولية	74	1,506	0,538	-11,528	-0,494	0,000	رفض H_0 و قبول H_1
26 (د)	التكيف الفني (من حيث الوسائل المادية والبشرية) و الثقافي للأطراف الفاعلة في المحيط الاقتصادي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية	74	1,608	0,616	-8,001	-0,392	0,000	رفض H_0 و قبول H_1
26 (ه)	انسجام المناهج و المساقات الدراسية الجزائرية مع المناهج الدراسية الدولية بشكل عام (خاصة الضرائب المؤجلة)	54	1,456	0,604	-11,336	0,544	0,000	رفض H_0 و قبول H_1
26 (و)	التأهيل العلمي و العملي للأساتذة و المدربين في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها (خاصة الضرائب المؤجلة)	62	1,595	0,668	-7,621	-0,405	0,000	رفض H_0 و قبول H_1
26 (ز)	توفر الكتب الدراسية ذات الصلة بالمعايير المحاسبية الدولية (خاصة الضرائب المؤجلة)	40	1,430	0,652	-10,982	-0,570	0,000	رفض H_0 و قبول H_1
26 (ح)	مساهمة مكاتب التدقيق و المحاسبة في تكوين المهنيين في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها	18	1,190	0,481	-21,177	-0,810	0,000	رفض H_0 و قبول H_1
26 (ط)	توفر مكاتب التدقيق و المحاسبة على الكفاءات المحاسبية المهنية اللازمة في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها (خاصة الضرائب المؤجلة)	17	1,158	0,430	-24,600	-0,42	0,000	رفض H_0 و قبول H_1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج (**SPSS Statistics 20**)

التعليق

يلاحظ من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة للفروق (sig=0,000) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05) ،وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديل، أي أن متوسط درجة إيفاء البيئة الجزائرية بمقومات التوافق و تطبيق الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية من قبل أفراد العينة يختلف عن المتوسط الافتراضي (2).

و بما أن القيمة المراد اختبارها (2) أكبر من متوسط العينة في جميع الحالات، فإنه يمكن القول بأن البيئة الجزائرية لا تف،بشكل عام، بمقومات التوافق و تطبيق الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، و هذا من وجهة نظر معدي المعلومة المحاسبية الخاصة بالضريبة المؤجلة للمؤسسات التي تشكل العينة موضوع الدراسة الإحصائية.

خلاصة الفصل الثالث

تنقسم الضرائب إلى قسمين ، ضرائب غير مباشرة وأخرى مباشرة ، و من زمرة الضرائب المباشرة نجد الضريبة على أرباح الشركات،هذه الضريبة تعتبر مصدرا هاما من مصادر تمويل خزينة الدولة ، و هي ضريبة نسبية مباشرة تقتطع سنويا من طرف ولصالح الدولة بصفة إجبارية ونهائية ، و هذا وفقا لقواعد قانونية محددة.

و يتم تحديد مقدار هذه الضريبة عن طريق تطبيق المعدل العام أو بعض المعدلات الخاصة المنصوص عليها من طرف المشرع الجبائي الجزائري – في ظل توفر شروط معينة – على الوعاء الضريبي الذي يتمثل في النتيجة الجبائية الموجبة.

و يتم دفع هذا المقدار عن طريق ثلاث تسبيقات مؤقتة تدفع خلال السنة الموالية للسنة التي تم فيها تحقيق الأرباح التي تعتبر كقاعدة لحساب الضريبة ، بالإضافة إلى دفع رصيد التصفية إن وجد .

و على الصعيد المحاسبي، فإن مقدار الضريبة على أرباح الشركات يتم تقييده محاسبيا وفقا لطريقة الإخضاع المؤجل، التي نص عليها النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، و التي تأخذ بعين الاعتبار الفروقات الكائنة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية،وهي تندرج ضمن المعايير المحاسبية الدولية (المعيار المحاسبي الدولي رقم 12).

و على الرغم من التوافق الشكلي للنظام المحاسبي المالي الجزائري ،و هذا في الشق المرتبط بمسالة المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح وفقا لطريقة الضرائب المؤجلة ، مع معايير المحاسبة الدولية، إلا أن هناك بعض النقاط التي تشكل أوجه عدم توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية، و التي يجب أخذها بعين الاعتبار.

كما أسفرت الدراسة الميدانية التي انصبت حول 158 مؤسسة تنشط في البيئة الاقتصادية الجزائرية على النتائج التالية:

- لا تلتزم المؤسسات الجزائرية بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي.
- يعتبر عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة ، نقص أو ضعف التكوين والتأهيل العلمي والمهني للمحاسبين و ضآلة المنافع الناتجة من طريقة الضريبة المؤجلة مقارنة بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة من جراء تطبيقها عوامل جد مهمة في الحيلولة دون تطبيق المؤسسات الجزائرية لطريقة الضريبة المؤجلة.
- أشارت الدراسة الميدانية إلى وجود علاقة إيجابية ضعيفة بين درجة الالتزام و مردودية المؤسسة ، و لكنها ليست دالة إحصائيا، غير أن هناك علاقة إيجابية بين درجة الالتزام و وعمر المؤسسة، و ذات دلالة إحصائية (معنوية).
- لا تتوافق الممارسات المحاسبية الجزائرية ،لعينة الدراسة الميدانية، مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية من حيث المقاربة المتبناة لتطبيق طريقة الإخضاع المؤجل، الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة و تقييم الضريبة المؤجلة (باستثناء مراجعة قيمة الأصول الضريبية المؤجلة و خصم الضريبة المؤجلة).
- هناك تحكم في تحديد الفروقات الضريبية من قبل المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة .
- لا تفي البيئة الجزائرية، بشكل عام، بمقومات التوافق و تطبيق الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

الـخـــاتـمـــة الـــعـــامـــة

الـخاتـمـــــــة الـعـامـــــــة

1. تمهيد

لقد أوجب تخلي الجزائر على الاقتصاد الموجه وتبنيها لإصلاحات اقتصاد السوق قيامها بعدة إصلاحات اقتصادية، مست عدة جوانب، من بينها إصلاح النظام المحاسبي من خلال إعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني ،الذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات.

هذا ما أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات الأجنبية لوجود مشاكل في التسيير وعدم تطابق قوائمه المالية مع معايير المحاسبة الدولية، لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغيير المخطط المحاسبي الوطني لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستويين الوطني والدولي.

و بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة اعتماد نظام محاسبي مالي يتوافق و معايير المحاسبة الدولية، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقترضين وغيرهم، و ذلك في مجال الإفصاح و القياس ، قصد توفير معلومات مالية وافية ، تدعيم شفافية الحسابات و تكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة ، مما يسمح بإعطاء دفع جديد للمؤسسات لتقديم وضعيتها المالية بكل شفافية، والتكيف مع المعطيات الجديدة، وتقييم وضعها بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى، وإظهار قدرتها التنافسية بكل وضوح.

و أهم ما ميز هذا النظام المحاسبي الجديد مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني هو تبنيه لطريقة جديدة في المعالجة المحاسبية لضريبة على الأرباح، مقابل تخليه على طريقة الضريبة المستحقة « la méthode de l'impôt exigible » المتبناة في عهد المخطط المحاسبي الوطني،تساهم في المحافظة على الصورة الصادقة لحسابات المؤسسة تدعى بطريقة الإخضاع المؤجل « la méthode de l'imposition différée » التي تأخذ بعين الاعتبار الفروقات الكائنة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، و هي تندرج ضمن المعايير المحاسبية الدولية (المعيار المحاسبي الدولي رقم 12).

و في هذا الإطار، حاولنا من خلال تناولنا لموضوع " **دراسة تحليلية للضريبة المؤجلة على الأرباح في الجزائر – الممارسات و الانعكاسات على ضوء النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية –** "عبر التطرق إلى الفصول الثلاثة لهذا البحث، و اختبار الفرضيات التي تمت صياغتها في المقدمة العامة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة و الاعتماد على البرمجيات الإحصائية الملائمة في سبيل عرض، معالجة و تحليل البيانات المتحصل عليها من توزيع استمارة الاستبيان المعدة لهذا الغرض.

2. الخلاصة و الاستنتاجات

بعد معالجتنا لمختلف جوانب ، خلصنا إلى **جملة من النتائج** و التي يمكن تلخيص أهمها في النقاط الموالية:

– تتركب الضريبة على الأرباح من الناحية المحاسبية ، طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، من عنصرين هما: **الضريبة المؤجلة والضريبة المستحقة (أو الجارية)**، هذه الأخيرة ، أي الضريبة الجارية، تتمثل في الضريبة على الأرباح التي تجب على

المؤسسة تسديدها للإدارة الجبائية، و يتم تقييمها عن طريق تطبيق معدل الضريبة الساري المفعول على النتيجة الجبائية للمؤسسة.

- يتم تحديد مقدار هذه الضريبة **المستحقة (أو الجارية)**، عن طريق تطبيق المعدل العام أو بعض المعدلات الخاصة المنصوص عليها من طرف المشرع الجبائي الجزائري – في ظل توفر شروط معينة – على الوعاء الضريبي الذي يتمثل في النتيجة الجبائية.
- يعد موضوع المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح من بين المسائل المحاسبية الأكثر تعقيدا، هذا ما أدى إلى ظهور عدة مقاربات و التي كانت الممهد لتبني المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بالمعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح، و من بين أبرز هذه المقاربات يمكن ذكر ما يلي:
  - مقاربة عدم الاعتراف بالضرائب المؤجلة
  - مقاربة الاعتراف الجزئي بالضرائب المؤجلة
  - مقاربة الاعتراف الشامل بالضرائب المؤجلة
- يرتكز التقييد المحاسبي للضريبة على الأرباح ، طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، على مبدأ الضريبة المؤجلة ، وفقا لمقاربة الاعتراف الشامل، الذي يقضي بالاعتراف بجميع التأثيرات الجبائية الناتجة من الفروقات المؤقتة في الأخذ بعين الاعتبار لقواعد الأصول و الخصوم لأغراض جبائية أو محاسبية، هذا ما يفضي إلى بروز أصول ضريبية مؤجلة أو/ و خصوم ضريبية مؤجلة يكون لها أثرا على التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، أما فيما يتعلق بالفروقات الدائمة فإنه لا يتمخض عنها ضرائب مؤجلة مدينة أو دائنة و هذا نظرا لكون آثارها لا تنعكس خلال الدورة أو الدورات اللاحقة.
- تعتبر **الفروقات (الاختلافات) الزمنية** الحجر الزاوية لطريقة الضريبة المؤجلة، و هي فروقات تنشأ في دورة معينة بين القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم وقاعدته الضريبية ، نتيجة التفاوت الزمني بين الإثبات المحاسبي للأصل أو الخصم من منظور محاسبي و الإثبات الجبائي للأصل أو الخصم وفقا للتشريع الجبائي، و التي تنعكس آثارها على مستوى الدورات المحاسبية اللاحقة من خلال ظهور وضعية جبائية مؤجلة تأخذ شكل أصول ضريبية مؤجلة (اقتصاد ضريبي) أو/ و خصوم ضريبية مؤجلة (مستحقات ضريبية)،يكون لها تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة.
- يمكن تصنيف الفروقات **الزمنية** التي تنتج من حساب الفرق بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي إلى :
  - **فروقات زمنية خاضعة للضريبة** تفضي إلى ظهور خصوم ضريبية مؤجلة.
  - **فروقات زمنية قابلة للخصم** (للاقتطاع) تفضي إلى ظهور أصول ضريبية مؤجلة.
- تتمثل **الفروقات (الاختلافات) الدائمة** في تلك الفروقات التي تنشأ في دورة معينة، و لا تنعكس آثارها في دورة أو دورات لاحقة (irréversibles) ، أي أنه لا يوجد لهذه الفروق أي آثار ضريبية مؤجلة تؤدي إلى اقتطاعات ضريبية أو مبالغ خاضعة للضريبة في المستقبل ، نظرا لكون أثرها نهائي،غير رجعي و لا يحدث أي إضافة أو اقتصاد في الضريبة خلال الدورات اللاحقة .

- يحظر على المؤسسة في حالة اختيارها لطريقة الترحيل إلى الخلف، الاعتراف محاسبيا بأصل ضريبي مؤجل، و تكتفي فقط بالتقييد المحاسبي لحقها الضريبي اتجاه الإدارة الجبائية.

أما في حالة لجوء المؤسسة إلى طريقة الترحيل إلى الأمام ، فإن معايير المحاسبة الدولية تنص على أنه " يجب الاعتراف محاسبيا بأصل ضريبي مؤجل يعادل الجزء من الخسارة الضريبية المرحلة إلى الأمام إذا كان من الممكن جدا توفر فروقات زمنية خاضعة للضريبة

- يمكن تلخيص أهم خطوات المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في النقاط التالية:
  1) تحديد الأساس المحاسبي للأصول و الخصوم (الالتزامات) .
  2) تحديد الأساس الضريبي للأصول و الخصوم (الالتزامات).
  3) حساب و تصنيف الفروقات بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي.
  4) حساب الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة و التخفيضات الضريبية غير المستخدمة.
  5) تحديد مدى استجابة الفروقات لشروط الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة (الأصول و الالتزامات).
  6) حساب الضريبة المؤجلة على أساس المعدل الساري المفعول.
  7) التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة
- نظرا لكون الضرائب المؤجلة تمثل حقلا معقدا أثناء تحضير القوائم المالية للمؤسسة، فإنه أصبح حريا بالمراجع السهر على :
  - تحديد الخصائص الجبائية الخاصة بالمؤسسة موضوع المراجعة،
  - التأكد من صحة الضريبة المستحقة و الضرائب المؤجلة من حيث الحدث المنشئ لها،تقييمها و عرضها في القوائم المالية،
  - التأكد من توافق الملاحق مع ما هو منصوص عليه في المعيار المحاسبي الدولي أو النظام المحاسبي المالي الجزائري
- بالرغم من أن التشريع الجبائي الجزائري يخول للمؤسسات الحق في استعمال طريقة الترحيل إلى الأمام للعجز الجبائي التي ينجر عنها مزايا بالنسبة للمؤسسات ، غير أن هذا لا يمنع من القول عدم تبنيه لطرق أخرى لتسيير العجز الجبائي ، والتي تتمتع بمزايا تفوق تلك المتأتية من الطريقة المتبناة في الجزائر مثل: طريقة الترحيل إلى الخلف التي بمقتضاها يتم تحميل عجز الدورة المعنية على أساس الربح الجبائي غير الموزع للدورات الثلاثة السابقة ، وهذا بخصم العجز من أقدم دورة ، و في حالة عدم كفاية الدورات الثلاثة السابقة لامتصاص العجز المسجل ، يتم تحميل الفرق على الربح الجبائي للدورات المقبلة. وتخول هاته الطريقة الحق للمؤسسة في الاستفادة بما يسمى الحق الجبائي الذي يعتبر كدين يقع على عاتق إدارة الجباية ، و يتم استرجاع هذا الحق من طرف المؤسسة خلال مدة خمس (05) سنوات التي تلي سنة تسجيل العجز ، و هذا باستعماله في تسديد الضريبة على أرباح الشركات لهذه الدورات الخمس ، وفي حالة انقضاء أجل خمس سنوات و عدم الاستفادة كليا من هذا الحق ، يتم تسديد الفرق من طرف إدارة الجباية لصالح المؤسسة.

3. عرض نتائج اختبار الفرضيات

لقد تم التوصل، من خلال الدراستين النظرية و الميدانية التي قمنا بهما، إلى النتائج التالية فيما يخص اختبار الفرضيات المصاغة في المقدمة العامة لهذا البحث:

- من أجل معالجة النقائص التي كانت تشوب طريقة الضريبة المستحقة « la méthode de l'impôt exigible »

،التي كانت متبناة من طرف المؤسسات الجزائرية في عهد المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 ، و التي تقضي بأن عبء الضريبة المسجل محاسبيا يتمثل أساسا في مبلغ الضريبة الواجب الدفع للدولة خلال الدورة و المحسوب على أساس تطبيق معدل الضريبة على الوعاء الضريبي المحدد طبقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي الجزائري ،جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بطريقة أخرى لتسجيل الضريبة على الأرباح بكيفية تساهم في المحافظة على الصورة الصادقة لحسابات المؤسسة و تحد من إشكالية التشويه الجبائي للمعلومة الاقتصادية للقوائم المالية تدعى بطريقة الإخضاع المؤجل، و التي تأخذ بعين الاعتبار الفروقات الكائنة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية، و هي تندرج ضمن المعايير المحاسبية الدولية (المعيار المحاسبي الدولي رقم 12)، كما نصت عليه **الفرضية الأولى** التي تمت صياغتها في مقدمة البحث.

- على الرغم من التوافق الشكلي للنظام المحاسبي المالي الجزائري ،و هذا في الشق المرتبط بمسالة المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح وفقا لطريقة الضرائب المؤجلة ، مع معايير المحاسبة الدولية، من خلال إقراره بطريقة الإخضاع المؤجل وتبنيه لها عوض طريقة الضريبة المستحقة التي تبناها المخطط المحاسبي الوطني 1975 ،إلا أن هناك بعض النقاط التي تشكل أوجه عدم توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية (**و هذا ما يتطابق مع الفرضية الثانية لبحثنا**)، و التي من أبرزها:
  - اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على طريقة الميزانية المحاسبية فيما يخص الضرائب المؤجلة، في حين يرتكز النظام المحاسبي المالي الجزائري على طريقة جدول حسابات النتائج.
  - تركيز النظام المحاسبي المالي على مصطلح "الفروقات المؤقتة" (Différences temporaires) نظرا لاعتماده ضمنيا على مقاربة جدول حسابات النتائج، في حين تتبنى المعايير المحاسبية الدولية ، من خلال المعيار المحاسبي الدولي المعدل رقم 12 "الضرائب على الأرباح"، مصطلح "الفروقات الزمنية أو التوقيتية" (Différences temporelles) المستمد من تبني مقاربة الميزانية في تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة.
  - عدم تطرق النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى تعريف "الأساس الضريبي" لعناصر الأصول و الخصوم كنتيجة لعدم تبنيه لمقاربة الميزانية المحاسبية في طريقة الإخضاع المؤجل، و هذا على عكس المعايير المحاسبية الدولية التي أسهبت في توضيح هذا المفهوم.
  - عدم تحديد النظام المحاسبي المالي الجزائري للشروط التي تخول الاعتراف المحاسبي بالأصول الضريبية المؤجلة كمراعاة لمبدأ الحيطة و الحذر، على عكس المعيار المحاسبي الدولي المعدل رقم "12" الذي يقضي بأنه " لا يمكن الاعتراف **بأصل ضريبي مؤجل** إلا إذا كان من المحتمل جدا توفر ربح خاضع للضريبة لطرح الفروقات الزمنية القابلة للخصم منه ".
  - إلزامية استخدام مدونة حسابات خاصة بالضرائب المؤجلة على مستوى النظام المحاسبي المالي الجزائري، في حين أن هذه المدونة لم يشر إليها البتة من قبل المعايير المحاسبية الدولية.
  - عدم تطرق النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى كيفية معالجة الحالات التالية في الشق المتعلق بالضريبة المؤجلة:
    - فارق الاقتناء (الشهرة)،
    - الاعتراف الأولي بالأصل أو الخصم (التزام)،

- الاستثمارات في الشركات التابعة، الفروع، الشركات الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة.

- عدم تطرق النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى كيفية تقييم الضريبة المؤجلة في حالة تطبيق معدلات ضريبة مختلفة على مستويات مختلفة للنتيجة الخاضعة للضريبة.
- نص النظام المحاسبي المالي الجزائري على ضرورة مراجعة و إعادة النظر في قيمة الضرائب المؤجلة (الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة) بتاريخ إقفال كل دورة محاسبية، غير أن المعايير المحاسبية الدولية حثت على ضرورة إعادة النظر في قيمة الضريبة المؤجلة فيما يخص فقط الأصول الضريبية المؤجلة ، أما الالتزامات الضريبية المؤجلة فهي غير معنية.
- عدم إشارة النظام المحاسبي المالي إلى التحفظ الصادر من المعايير المحاسبية الدولية، والذي يخص منع (المعيار رقم 12) "الأخذ بعين الاعتبار ، في سبيل تقييم الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة، للمبالغ الخاضعة الناتجة من الفروقات الزمنية القابلة للخصم (للاقتطاع) التي من المتوقع أن تنشأ أثناء الدورات اللاحقة ، لأن الأصل الضريبي المؤجل الناتج من هاته الفروقات يحتاج في حد ذاته إلى توفر أرباح مستقبلية خاضعة بغية تحميله عليها".

- على ضوء **نتائج الدراسة الميدانية** التي أجريت عند مستوى ثقة 95% ، فإنه اتضح بأن أغلبية المؤسسات الجزائرية لا تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، **و هذا ما يتوافق مع الفرضية الثالثة** التي تمت صياغتها في مقدمة بحثنا.

  حيث يعود عدم التزام المؤسسات الجزائرية بطريقة الضريبة المؤجلة بالدرجة الأولى إلى عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق هذه الطريقة ،هذا علاوة على نقص أو ضعف التكوين والتأهيل العلمي والمهني للمحاسبين و ضآلة المنافع الناتجة من تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة مقارنة بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة من جراء إرسائها ميدانيا.

  بينما يعتبر عاملي حجم المؤسسة و التعقيد التقني لطريقة الضرائب المؤجلة عاملين لا يتسمان بالأهمية الكبيرة بالنسبة لحيلولة المؤسسات الجزائرية دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة.

- أسفر اختبار **الفرضية الرابعة** على أن:

- الممارسات المحاسبية الجزائرية،لعينة الدراسة الميدانية، **لا تتوافق** ،بشكل عام مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية من حيث:
  - المقاربة المتبناة لتطبيق طريقة الإخضاع المؤجل: و المتمثلة في مقاربة جدول حسابات النتائج، في حين أن المقاربة المعتمدة و المتبناة من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 هي مقاربة الميزانية،
  - الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة: سواء تعلق الأمر بالأصول الضريبية المؤجلة الناتجة من الفروقات الضريبية ، أو الأصل الضريبي المؤجل المتعلق بالخسارة الضريبية المرحلة إلى الأمام و غير المستخدمة ، أوحتى الأصل الضريبي المؤجل المتعلق بالتخفيضات الضريبية غير المستخدمة ، إذ أنه و استنادا إلى إجابات عينة الدراسة، تبين بأن أغلب المؤسسات الجزائرية لا تأخذ بعين الاعتبار شرط إمكانية توفر ربح خاضع للضريبة خلال الدورات اللاحقة.

- تقييم الضريبة المؤجلة: لا تلتزم المؤسسات الجزائرية بمتطلبات النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية فيا يتعلق بتقييم الضريبة المؤجلة على المستويات التالية:
  - تقييم الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة، و التي يجب أن تتم على أساس نسبة معدل الضريبة المتوقع تطبيقه بتاريخ تحقيق الضريبة المؤجلة.
  - التقييم في حال إختلاف معدلات الضريبة المستخدمة، و الذي ينبغي أن يكون على أساس نسبة متوسط معدلات الضريبة

- **و لكن** في المقابل أبرزت نتائج الدراسة الميدانية بأن الممارسات المحاسبية للمؤسسات الجزائرية تتوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية من حيث:
  - عرض الضريبة المؤجلة على مستوى القوائم المالية.
  - مراجعة قيمة الأصول الضريبية المؤجلة
  - خصم الضريبة المؤجلة.
  - التحكم في تحديد الفروقات الضريبية من قبل المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة .

- لا تف البيئة الجزائرية ،بشكل عام، بمقومات التوافق و تطبيق الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية،و هذا من وجهة نظر معدي المعلومة المحاسبية الخاصة بالضريبة المؤجلة للمؤسسات التي تشكل العينة موضوع الدراسة الإحصائية،و هذا ما يثبت **صحة الفرضية الخامسة** لبحثنا، حيث تمثلت المقومات التي تم اختبارها في النقاط التالية:

- **مقومات التوافق**
  - تفاعل البيئة الجزائرية مع المؤسسات ذات الصبغة الدولية،
  - تكيف التشريعات و القوانين المحلية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية،
  - توافق البيئة الاقتصادية مع أهداف و متطلبات معايير المحاسبة الدولية،
  - التكيف الفني (من حيث الوسائل المادية والبشرية) و الثقافي للأطراف الفاعلة في المحيط الاقتصادي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية.

- **متطلبات التوافق و التطبيق**
  - انسجام المناهج و المساقات الدراسية الجزائرية مع المناهج الدراسية الدولية بشكل عام ،
  - التأهيل العلمي و العملي للأساتذة و المدربين في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها،
  - توفر الكتب الدراسية ذات الصلة بالمعايير المحاسبية الدولية ،
  - مساهمة مكاتب التدقيق و المحاسبة في تكوين المهنيين في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها،
  - توفر مكاتب التدقيق و المحاسبة على الكفاءات المحاسبية المهنية اللازمة في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها.

4. التوصيات والاقتراحات

على ضوء دراستنا لموضوع البحث، وبعد استعرا ضنا لنتائجه المتوصل إليها، يمكن في هذا المجال تقديم جملة من التوصيات و الاقتراحات، والتي يمكن إدراجها في النقاط التالية:

- اتخاذ وجهة نظر حاسمة من قبل السلطات الرسمية المسؤولة إزاء مسألة المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح وفقا لطريقة الإخضاع المؤجل، و هذا :
  - إما بإتباع نصوص النظام المحاسبي المالي بإصدارات تنظيمية توضيحية لطريقة الإخضاع المؤجل من قبل السلطات المخولة (الشيء الذي لم يحدث منذ تبني هذا النظام سنة 2010 إلى غاية وقتنا الحاضر -2013 –)،
  - أو عدم تبني هذه الطريقة نظرا لصعوبتها و تعقيدها، و نظرا لطبيعة أغلب المؤسسات التي تنشط في المحيط الاقتصادي الجزائري،
  - أو إلزام نوع معين من المؤسسات بهذه الطريقة مراعاة لمبدأ الأهمية النسبية للإفصاح عن العامل الضريبي في مثل هذه المؤسسات (كما هو الحال بالنسبة لدول الاتحاد الأوروبي)، مع الإشارة إلى ضرورة الاستناد على المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضرائب على الأرباح" في حالة تبنيها و عدم وجود تنظيم قانوني صادر من السلطات المخولة يشرح بالتفصيل الوافي خطوات و قواعد طريقة الإخضاع المؤجل.
  - أو جعل تبني هذه الطريقة اختياري و غير إلزامي، مع الإشارة إلى ضرورة الاستناد على المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضرائب على الأرباح" في حالة تبنيها و عدم وجود تنظيم قانوني صادر من السلطات المخولة يشرح بالتفصيل الوافي خطوات و قواعد طريقة الإخضاع المؤجل.

- في حالة اللجوء إلى خيار التمسك بتطبيق طريقة الإخضاع المؤجل على كل المؤسسات الجزائرية، وفقا للشروط الحالية للنظام المحاسبي المالي الجزائري، فإنه يصبح من العقلانية بمكان التكفل بمسألة الضريبة المؤجلة على كل المستويات خاصة:
  - مستوى التأطير الأكاديمي (العلمي): الذي يعتبر الحجر الزاوية لمهنة المحاسبة بغية ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي في شقه المتعلق بمسألة الضرائب المؤجلة، و بالتالي المساهمة في بلوغ الأهداف المنشودة منه في إطار الانتقال إلى اقتصاد السوق،و هذا من خلال:
    - العمل على انسجام المناهج و المساقات الدراسية الجزائرية مع المناهج الدراسية الدولية ،
    - التأهيل العلمي و العملي للأساتذة و المدربين في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها،
    - توفير الكتب الدراسية ذات الصلة بموضوع الضريبة المؤجلة ،
  - مستوى التأطير التأطير المهني (العملي): و الذي لا يمكن أن يعطي ثماره المرغوب فيها في ظل عجز المستوى الأول المذكور أعلاه عن ضمان مخرجات ذات معارف و ومستوى نظري قاعدي يسمح لها إدراكا و استيعابا جيدا و تأقلما سريعا مع الواقع المهني، و يمكن أن يبرز هذا التأطير من خلال:

- مساهمة مكاتب التدقيق و المحاسبة في تكوين المهنيين في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها،و لا يتسنى هذا إلا من خلال توفر مكاتب التدقيق و المحاسبة على الكفاءات المحاسبية المهنية اللازمة في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها.
- مساهمة المنظمات المهنية في رسكلة المهنيين من خلال عقد دورات و ورشات تدريب دورية ، و كذا اقتراح شهادات مهنية خاصة في مجالات المحاسبة و المراجعة التي تتسم بالتعقيد و تتطلب كفاءات مميزة (مثل الضرائب المؤجلة) تؤخذ بعين الاعتبار خلال المسار المهني للمترشح على غرار ما هو معمول به في دول أخرى كالولايات المتحدة الأمريكية.
- مساهمة المنظمات المهنية في تبسيط و تذليل مسألة الضرائب المؤجلة، من خلال نشر دوريات و مستندات توضيحية، تفسيرية و عملية بشكل يتفق مع المتطلبات البيئية المحلية و يتكيف معها.

– العمل على إرساء آلية تضمن التزام المؤسسات الخاضعة لنصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، حيث يمكن ذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- إتباع نصوص النظام المحاسبي المالي بنص قانوني جبائي يوجب المكلفين بالضريبة على الأرباح التقيد بطريقة الإخضاع المؤجل، خاصة و أن الجزائر تعتبر من البلدان التي تتميز بثقافة محاسبية ذات ارتباط شديد بالتشريع الجبائي، حيث أن إلزام التشريع الجبائي باحترام هذه الطريقة، سوف يحرض الإدارة الجبائية على إصدار مستندات توضح منهجية تطبيقها و كيفية مراجعتها على مستوى القوائم المالية للمكلفين بالضريبة على الأرباح، الأمر الذي يجعلها جزء من برنامج الرقابة التي تفرضها الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة الذين يصبحون عرضة لنتائج عدم تطبيق طريقة الإخضاع المؤجل و من عقوبات و غرامات مالية ، و بالتالي يمكن أن يكون الجانب التشريعي الجبائي عنصرا محرضا على ضمان التطبيق الحسن للنظام المحاسبي المالي في شقه المتعلق بالضرائب المؤجلة.
- إلزام المراجعين القانونيين بإدراج مسألة الضريبة المؤجلة على مستوى تقاريرهم، وأخذها بعين الاعتبار بكل جدية عند إبداء رأيهم الفني الحيادي، خاصة و أن الضريبة على الأرباح تمثل نسبة معتبرة من نتيجة المؤسسة (19 % ، 25 %)، حيث ينبغي أن يؤخذ تقرير محافظ الحسابات بعين الاعتبار عند قيام الإدارة الجبائية بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة موضوع الرقابة الجبائية.
- تطبيق عقوبات مالية و مهنية صارمة على المؤسسات التي لا تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة على مستوى قوائمها المالية،
- اقتراح آلية تحفيز جبائي للمؤسسات التي تلتزم بالتطبيق السليم و الشفاف لنصوص النظام المحاسبي المالي ولقواعد التشريع الجبائي.

– الوقوف على تحيين نصوص النظام المحاسبي المالي تماشيا مع التغييرات التي تطرأ على معايير المحاسبة الدولية بصفة عامة، و المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بالضرائب المؤجلة بصفة خاصة، سواء من طرف

السلطات الرسمية المخولة بهذا، أو من قبل الهيئات و المنظمات المهنية، حيث لا يتسنى هذا إلا من خلال التواصل مع التطورات و المستجدات التي تأتي بها المعايير و الشروحات الجديدة التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتكييف النظام المحاسبي المالي معها.

5. آفاق البحث في الموضوع

وفي نهاية المطاف لا نزعم أننا قد أحطنا بكل جوانب الموضوع، وأننا ألممنا بكل تفاصيله، إما بسبب عجزنا وضعفنا الذي لا يخلو منه أي جهد بشري، أو بسبب صعوبة الحصول على المعلومات اللازمة ،ورغم ذلك فإننا نعتبر هذا البحث محاولة ،نأمل أن تكون ثمرة جهود مثمرة لكل الأطراف الفاعلة في ميدان المحاسبة ،و هذا من خلال الاستفادة منه في البحوث و المذكرات المستقبلية، ولهذا نطرح هنا بعض الجوانب من هذا الموضوع والتي قد تشكل مواضيع قابلة للبحث مستقبلا :

- واقع الممارسات الميدانية الجزائرية ذات الصلة بمراجعة الضرائب المؤجلة.
- اقتراح نظام لمعالجة الضرائب المؤجلة على مستوى المجمعات.
- اقتراح نظام رقابة داخلية خاص بالضرائب المؤجلة.
- أثر الضرائب المؤجلة على قيمة المؤسسة.

المـــــــــراجـــــــــع

قائمة المراجع

Bibliographie

أولاً : المراجع باللغة العربية

أ / الكتب

1. أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، الجزء الأول، الطبعة الثانية، المكتبة الأكاديمية، 2007.
2. أمين السيد أحمد لطفي ،إعداد وعرض القوائم الماليةٌ في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
3. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، . الإسكندرية، 2004.
4. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية،2005 .
5. أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة و المعايير المحاسبية، المكتبة العصرية ، مصر، 2002 .
6. بوتين محمد ، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية . IAS/IFRS ، الأوراق الزرقاء ، الجزائر ،2010 .
7. حسين القاضي و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية، عمان،2000.
8. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
9. خالد الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IAS / IFRS، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
10. خيرت ضيف و عبد العال أحمد رجب ،أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية ،بيروت،بدون سنة .
11. رفعت المحجوب ، المالية العامة : النفقات العامة و الإرادات العامة، دار النهضة العربية ،بيروت ،1975.
12. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزء الأول، 2009.
13. طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ،الدار الجامعية،مصر،2006 .
14. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003 .
15. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003.

16. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، الطبعة الأولى، دار و ائل للنشر، عمان، 2003 .

17. فريدريك تشوي و آخرون،المحاسبة الدولية، تعريب محمد عصام الدين زايد، أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2004 .

18. فيرون كام، النظرية المحاسبية، ترجمة رياض العبد الله، الطبعة الأولى، جامعة الموصل، دار الكتب للطباعة و النشر، 2000.

19. لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي الجديد ، متيجة للطباعة ، الجزائر ، 2010 .

20. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005 .

21. محمد عطية مطر،نظرية المحاسبة و اقتصاد المعلومات – الاطار الفكري و تطبيقاته العملية، الطبعة 1، دار حنين، عمان، الأردن، 1996.

22. محمد مطر،تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المنشورة لشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية، مجلة دراسات الجامعة الأردنية، العدد 2، عمان، الأردن، 1993.

23. مختار علي أبو زريدة، المحاسبة الضريبية، دار الجنوب للنشر، قبرص، ط1 ، 1991.

24. منصور أحمد البديوي، في المحاسبة الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،2000.

25. يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير . المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الوراق للنشر و التوزيع، مصر.

ب /الرسائل الجامعية

1. مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر –، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004.

2. شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP Exploration Limited، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/2006.

3. صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007.

ج / القوانين والمراسيم التشريعية

1. القانون التجاري الجزائري المعدل و المتمم بناء على الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1996.

2. القرار الصادر بتاريخ 23 جوان 1975 المتعلق بإجراءات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية رقم24 الصادرة بتاريخ 23 مارس 1976.

3. وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 /10/ 2009 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي ،الجزائر ، نوفمبر 2009 ، ص: 04-03.

د / دراسات،ملتقيات و مقالات

1. أوسرير منور، مجبر محمد، دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتائج (Le compte de résultat)، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب – البليدة –، 16-17-18 أكتوبر 2009.

2. بن رجم محمد خميسي، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب – البليدة –، 16-17-18 أكتوبر 2009.

3. بوراس أحمد، كرماني هدى: أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات ، الملتقى الأول حول "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية" 21-22 نوفمبر 2007 ، عنابة.

4. توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الادارة العامة، الرياض، السعودية، العدد رقم 5 ،سبتمبر 1987.

5. جودي محمذ رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، ديسمبر 2009.

6. حميداتو صالح، زلاسي رياض، بوقفة علاء، دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين المعلومات المحاسبية، الملتقى العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة.

7. عبد الناصر نور، طلال الجحاوي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية :متطلبات التوافق والتطبيق، http://alqashi.com/rch/rch35.pdf ، تاريخ التصفح : 2013/02/15 (20h :35).

8. عقاري مصطفى، المعايير المحاسبية: دراسة مقارنة، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،العدد 05،،الجزائر ،2005 .

9. محمد مطر، الالتزام بمعايير المحاسبة و التدقيق الدولية كشرط لإنظمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية، دراسات إستراتيجية، العدد 18 ، أبو ظبي، 1998.

10. محمد مطر، أهمية الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مجلة أبحاث اليرموك، العدد، 04 ، المجلد 09 ، عمان، 1993.

11. مرزوقي مرزقي، حولي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، الملتقى العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة.

12. منصوري الزين، أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية و ابعاد الافصاح و الشفافية – دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي و المالي الجديد المطبق في الجزائر–، الملتقى العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة.

13. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دور المحاسبين و مراقبي الحسابات في قرارات الإدارة و تنمية الموارد، الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، 2006.

14. ناصر مراد ،إنعكاس العولمة على السياسة الجبائية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة سعد دحلب البليدة، ملتقى مابين 11-12ماي 2003.

15. ناصر مراد، الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب – البليدة –، 16-17-18 أكتوبر 2009.

16. نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية، الإطار الفكري والواقع العملي، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، 1998 .

ثانياً : المراجع باللغة الأجنبية

A / LES OUVRAGES

1. Abbas Ali Mirza, Magnus Orrel,l Graham J. Holt ; I.F.R.S Practical Implementation Guide and Workbook ; Second Edition ; JOHN WILEY & SONS ; 2008 .
2. ACCPAC ; Simply Accounting :Accounting Manual ; ACCPAC International ;Canada ; 1998.
3. Alain Mikol ; Les NEP ont-elles réduit le risque d'audit ?; Revue « Comptabilités, économie et société » ; Montpellier ; Décembre 2011.
4. Andreff, W. ; La crise des économies socialistes : la rupture d'un système ; Presses universitaires de Grenoble.;1993.
5. Anne Dietrich, Patrick Gilbert, Frédérique Pigeyre ;Management des Compétences ; 3ème édition ;Dunod ;Paris ;2010.
6. Antoine Sard ; Pratique de la Comptabilité Bancaire ; édition AFGES ; Paris ; 2005 .
7. Barki Mohamed ; Comptabilité fiscale de l'entreprise ;maison des livres ; 2005 .
8. Barneto Pascal ; Normes IAS/IFRS application aux états financiers ; Editions Dunod ; Paris ; 2004 .
9. Bernard COLASSE ; Harmonisation comptable internationale : Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'Audit ;Economica ; Paris ; 2000 .
10. Bernard Raffounier et autres ; Comptabilité internationale ; Vuibert édition ; France ; Septembre ;1997 .
11. Bertrandon Jack et Collette Christine, Gestion fiscale et finances de l'entreprise, 2ème édition, édition PUF, Paris, 1989.
12. Boughaba. Abdellah ; Comptabilité Générale ; BERTI Editions ; Alger ; 2001 .
13. brun Stéphane ; guide d'application des norme ias/ifrs ; Berti éditions ; Alger ; 2011.
14. Brun Stéphane, L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS ; Gualiano Editeur, Paris, 2004 .
15. Burlaud A, Eglemj Y et Mykitap, Dictionnaire de gestion:comptabilité ; finance; contrôle ; foucher ; Paris .
16. C. Maillet-Baudrier et A. Le Manh ; Les normes comptables internationales IAS/IFRS ; 4ème édition ; Foucher ; Paris ; 2006 .

17. Christel Decock ; Comptabilité international, Economica ; France ; Février 2005 .

18. Claire Durand; Méthodes de sondage : notes de cours ; Département de Sociologie ; Université de Montréal ; Canada ; 2002 .

19. Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) ; Normes d'exercice professionnel homologuées et code de déontologie ; 1ère Edition ; Département Edition ; Paris ; Décembre 2008 .

20. Davide Alexander, Christopher Nobes ; Financial Accounting : an International Introduction ; 4th Edition ; Pearson Education ;Uk ;2010.

21. Devasse.H, Parruite.M, Sadou.A ; Manuel de Comptabilité ; 1ère édition ; BERTI Edition ; Alger ; 2010.

22. Donald E.Kieso, and Jerry J.Weygandt. ; Intermediate Accounting ; 9th edition ;John wiley & sons Inc ; New York 1998.

23. E. Ducasse ; A.Jallet-Auguste ;S.Ouvrard ;C.Prat Dit Hauret ; Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS ;1ère Edition, Les Pages Bleues ; Alger ;2010 .

24. E.Ducasse ; A.Jallet-Auguste ;S.Ouvrard ;C.Prat Dit Hauret ; Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS avec d'exercices d'application corrigés;1ère Edition, De boek université ; Bruxelles ;2005 .

25. Elisabeth Bertin, Christophe Godwoski, Rédha Khelassi ; Manuel Comptabilité & Audit ; 1ère édition ;BERTI ;Alger ;2013

26. Eve Chiapello et autres ; Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier ;la découverte ; paris ;2005 .

27. Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Normes IAS/IFRS : Que faut-il faire ? ,Comment s'y prendre ?; Éditions d'Organisation, 2004 .

28. Grégoriy, H ; lire les états financiers en IFRS ; édition organisation ; Paris ; 2004 **.**

29. Henni Van Greuning ; international financial reporting standards : A practical guide ; fourth edition ; The World Bank ; Washington, D.C ; 2006

30. Henri Koulayom ; Les Etats Financiers Américains : vers une globalisation des US GAAP ; Banque éditeur ; ISBN : 2.86325-275.5 ; (sans année d'édition) ; Paris ;P : 243.

31. IFRS Revised Constitution (Mars 2010) ; IASCF ; London ; United Kingdom ;2010 .

32. Jacqueline Longo ;Comptabilité Anglo-Saxonne (normes US GAAP et rapprochements avec les IAS/IFRS) ; 5ème édition ; ECONOMICA ; Paris ; France ; 2002 .

33. Joel Osnoss, Veronica Poole ; Guide de référence sur les IFRS ; Deloitte Touche Tohmatsu Limited ;Montréal ; Canada ;2012 .

34. Kaddouri. A, A.Mimeche, Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007 ;Enag édition ; Réghaia ;Algérie ; 2009 .

35. Khafrabi Med Zine ,Techniques comptables , 5ème édition , BERTI Editions,Alger, 2002.

36. Khafrabi Med Zine ; Comptabilité des sociétés ; 3ème édition ; Berti Editions ;Alger ;2002 .

37. Leauin . Y., Comptabilité de l'entreprise ;Tome 1 ;, 2ème édition ; Sirey ;1992.

38. Maeso .R ; Philipps .A et. Raulet .C, Comptabilité générale, 8ème Edition Dunod, Paris, 2001,P: 213

39. Mark L.Bersenson, David M. Levin, Timothy C. Krehbiel ; Basic Business Statistics :Concepts and Applications ; 12th Edition ;Pearson Education ; Uk ;2012.

40. Mokhtar Belaiboud ; Pratique de l'Audit conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF ; 1ère Edition ; BERTI éditions ;Alger ;2011

41. Morel Gervais ; Fiscalité des entreprises ; 12ème édition ; revue banque édition ; Paris, 2005 .

42. Palou .J.M ; Comptabilité approfondie et révision ; Publications Fudiciaires ; Paris ; 2001 .

43. Peter Walton, La Comptabilité en Grande-Bretagne ;, Encyclopédie de comptabilité de contrôle de gestion et d'audit, Economica ; 2000.

44. Ralph Tiffin ; The complete guide to International Financial Reporting Standars ; 3rd Edtion ; Thorogood Publishing ;London ; 2010 .

45. Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder,Philip Wallage, Principle of Auditing : An Introduction to International Standards on Auditing ;2nd Edition ;Pearson Education ;UK ;2005.

46. Robert OBERT , Marie-Pierre MAIRESSE ; Comptabilité & Audit : Mannuel & Applications ; 2ème édition ; Dunod ; Paris ;2009 .

47. Robert Obert ; Comptabilité approfondie et révision : Mannuel & Applications ; 6ème édition ; Dunod ; Paris ; 2005 .

48. Robert Obert ; Pratique des normes IAS/ IFRS : Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP ; 2ème édition ; Dunod ; Paris ;2005 .

49. Serlooten Patrick ; Droit fiscal des affaires, 2éme édition ; Dalloz ; Paris ; 2001|.

50. Sylvie Lépicier, Yann le Tallec ; Pratique des normes IFRS par la profession bancaire ; Revue Banque Edition, Paris. 2005

51. Van Greuning and Koen Mrius ;International accounting standards a practical guide; the world bank edition ; Washington ; 2000.

52. Walfgang Dick, Franck Missonierpiera ; comptabilité financière en IFRS ; 2ème édition ; Pearson éducation ; Avril 2009 .

B / MEMOIRES & THESES

1. Abdeslem Oukhello ; Problématique et Démarche de révision des impôts différés ; Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises de Casablanca ; Mémoire d'expertise comptable ;Mai 2006 .
2. Anne le Manh-Bena ; le processus de normalisation comptable par IASB cas du résultat ; Conservatoire National Des Arts et des Métiers ; Groupe de recherche en économie et gestion EA 2430 ; Centre de recherche en comptabilité ; Thèse de Doctorat ;France ; 2009 .
3. Astrid K. Chludek ; The Impact of Deferred Taxes on Firm Value , Three Empirical Studies on the Cash Flow and Value Relevance of Deferred Taxes and Related Disclosures ; Cologne Graduate School in Management, Economics and Social Sciences University of Cologne ; 2011.
4. Nhu Tuyên Lê ; Evolution des formes comptables en contexte de transition économique : le Cas du Viet Nam ; Thèse de doctorat ; Ecoles des Hautes études commerciales de Paris ;France ;2008.

C / LES SEMINAIRES

1. Ernst & Young ; IAS 12 : IMPÔTS SUR LE RESULTAT ; Séminaire Mai 2004 .
2. Friedrich Jean-Jacques ; Séminaire sur la normalisation comptable européenne : enjeux et Perspectives ; Aurassi ;Alger ;26/06/2004.
3. Institut Maghrébin des Douanes et de la Fiscalité ; Les distorsions entre bénéfice comptable et bénéfice fiscal ; Alger 2004 .
4. Institut Maghrébin des Douanes et de la Fiscalité, Séminaire sur les distorsions entre le bénéfice comptable et le bénéfice fiscal, Alger 2004.
5. Tarik ESSAYOUTI ; séminaire sur les Normes IFRS ; 18 & 19 Décembre 2004 ; Hôtel Sheraton – Alger .

D / LES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES

1. Décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier ; JO n° 27 du 28 Mai ; 2008 .
2. Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 Juillet 2008 Fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes ; JO n° 19 du 25 Mars 2009 .

3. Règlement N°99-02 Du 29 Avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques ; France .
4. Plan Comptable Général Français (PCG) ; Règlement n°99-03 du 29 avril 1999 Modifié par le règlement n° n°2007-03 du 14 décembre 2007

E / REVUES & ARTICLES

1. Azzouani Nacer, Oualikene Abderrahmane ; Interdépendance et implications entre les nouvelles règles comptables et les règles fiscales ; Réformes Economiques et intégrations en Economie Mondiale ; n°14-2013 ;ESC ;Alger .

1. Bernard OLIVERO, Nadia SBEI TRABELSI ;Analyse de l'effet des impôts différés sur le contenu informationnel du résultat : cas des firmes utilisant les normes internationales et les normes américaines ; Revue « la Comptabilité,le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité » ; France ;2008.
2. Christian Hoarau & Ahmed Naciri ; A comparative analysis of American and French financial reporting philosophies :the case for International Accounting Standards ; Advances in International Accounting ; Volume 14 ; Elsevier Science Ltd; UK ;2001.

3. Cigdem Solas & Sinan Ayhan ; The Historical evolution of accounting in china : the effect of culture ; Revista Española de Historia de la Contabilidad,Spanish Journal of Accounting History ; N°07 ;Decembre 2007 ;Spain.
4. Djamel Khouatra; Le système Comptable Malgache entre modèle Anglo saxon et Modèle Continental ;Revue « Comptabilité & Finance » ;France ;2005.

5. Douglas J. Skinner ;The Rise of Deferred Tax Assets in Japan: The Role of Deferred Tax Accounting in the Japanese Banking Crisis ; Graduate School of Business University of Chicago ;April 2008.

6. Elena Barbu ; 40 ans de recherche en harmonisation comptable internationale ; Normes & Normalisation, France ;2004 .
7. Emmanuelle CoRDAno ;Qualités et défauts des IFRS : petit guide à l'usage des administrateurs ; Revue Française de Comptabilité ; N°463 ;Mars 2013

8. Eric DELESALLE ; l'impôt différé : des pratiques comptables à améliorer ; Association Francophone de Comptabilité (AFC) ; 22ÈME CONGRES DE L'AFC, France (2001).
9. Eric DELESALLE ; l'impôt différé : des pratiques comptables à améliorer ; Congrès « «Association Francophone de Comptabilité (ACF) » ; France ;2001 .
10. European Financial Reporting Advisory Group (IFRAG) ; Improving the Financial Reporting of Income Tax ; Discussion Paper ; December 2011 ; 1st Version ; Belgium.

11. Evelyne LANDE; La réformes des cadres comptables conceptuels de l'IASB et du FASB : quelles évolutions ? quels enjeux ? ; Revue Française de Comptabilité ; N°380 ; Septembre 2005 .

12. Françoise Pierrot; Les normes comptables internationales Et le reporting de la performance ;Revue « Comptabilité,Contrôle,Audit et Institutions » ; Tunisie ;2006

13. Gee,Maria and Mano,Tomoko;Accounting for deferred tax in japanese banks and the consequences for their international operations ;ABAUS ;Vol 42 ;No1 ; 2006 .

14. Gilbert GÉLARD **(**Membre de l'IASB) ; De l'IASC à l'IASB : un témoignage sur l'évolution structurelle de la normalisation comptable internationale ; Revue Française de Comptabilité ; N°380 ; Septembre 2005 .

15. Gilbert GÉLARD; Du bon usage d'un cadre conceptuel amélioré ; Revue Française de Comptabilité ; N°'437 ; Novembre 2010.

16. Grant Thornton ; Deferred tax – A Chief Financial Officer's guide to avoiding the pitfalls ; November 2009 .

17. Grégory HEEM ; les Normes Comptables IAS/IFRS : Quel modèle comptable ? Quels utilisateurs privilégiés ?; Revue ouverture, N°53 ; 2003.

18. Guenther, David and Sansing ;Valuation of the firm in the presence of temporary book-tax differences :the role of deferred tax assets and liabilities ; the accounting review ; Vol 75 ; No1 ;2000 .

19. Jaruga, A. ; Accounting issues arising in the context of the transition to market economies: the experiences of Poland ; Accounting reform in central and eastern Europe ;Paris ;1995.

20. Kamel REMMACHE ;réforme et régulation comptable en Algérie : une perspective politico-économique ;Centre de Recherche en Economie pour le Développement (CREAD), Colloque International ; SIDI FREDJ ; 8 & 9 Décembre 2012 .

21. Kurt N. Schacht , Gerald I. White ; comment on the IASB Exposure Draft Income Tax; CFA Institute ; 13 August 2009 .

22. Lee, B.B. ;Better approximation of deferred taxes ; American Business Review ; 1998 .

23. Miller,Gregory S,and Skinner, Douglas J ;Determinants of the valuation allowance for deferred tax assets under SFAS 109 ;the accounting review ;Vol 73 ;No 2 ;April 1998 .

24. Nhu Tuyen LE ; Transition économique et transition comptable : revue de la littérature sur la réforme comptable dans les pays en transition d'une économie planifiée et centralisée vers une économie de marché ; Revue "Comptabilité,Contrôle, Audit et Institutions » ;2006 ;Tunisie.

25. Nhu Tuyên LÊ ;Liens entre Comptabilité et Système économique ; publié dans "La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit » ; Strasbourg ; France ;2009

26. OULD AMER Smail ;La normalisation Comptable Algérienne : Présentation du nouveau système comptable et financier ; Revue des Sciences Économiques et de Gestion ;N°10 ;2010 ;P :31.

27. PricewaterhouseCoopers ; Tax transparency Communicating the tax companies pay; Novembre 2011 .

28. Rick C.Laux ; The association between Deferred Tax Assets and Liabilities and Future Tax Payments ;The Accounting Review ; Vol 88 ;N°04 ;2013.

29. Robert OBERT; Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB ; Revue Française de Comptabilité ; N°'439 ; Janvier 2011.

30. Robert OBERT; Les Etats unis vont-ils abandonner leurs propres normes pour les IFRS ; Revue Française de Comptabilité ; N°418 ; Février 2009.

31. Ron Colley , Joseph Rue , Ara Volkan , Deferred Taxes in the Context of the Unit Problem ; Journal of Finance and Accountancy ; Volume 2 ; January 2010;P : 10

32. Sourour Ammar ; La Compétence de l'auditeur comptable vue par les Experts Comptables ; 27ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité ; Tunis, 10-11-12 mai 2006

33. Spécial IAS/IFRS ; 1973 : LA RFC annonce la création de l'IASC (Extrait de la RFC n° 31 d'octobre 1973); Revue Française de Comptabilité ; N°380 ; Septembre 2005.

34. Spécial IAS/IFRS ; Brève histoire de l'IASB ; Revue Française de Comptabilité ; N°380 ; Septembre 2005 .

35. Spécial IAS/IFRS ; Structure & Fonctionnement de l'IASB ; Revue Française de Comptabilité ; N°380 ;France ; Septembre 2005 .

36. Stephen A. Zeff ; The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces ;The Accounting Review ; American Accounting Association ;Vol. 87 ; No. 3 ;2012.

37. Susan Symons, Frank Dierckx, Eelco van der Enden ; PricewaterhouseCoopers ; Tax Transparency Framework : A review of the tax communications of the largest listed companies in Belgium, the Netherlands and UK ; Novembre 2008

38. Yaich. A ; La comptabilisation de l'impôt sur les sociétés, RCF, N°45, 1999.

F /SITES WEB

1. www.impots-dz.org
2. www.jps-dir.com/forum/uploads/1364/IAS.rar,date de consultation :4/04/2012
3. www.focusifrs.com
4. www.iasplus.com
5. www.ifrs.org
6. www.oecd.org
7. www.ifac.org
8. www.ascasociety.org
9. www.accountancy.be
10. www.compta-excellant.be

الـــمـــــــلاحـــــــــق

الملحق رقم :01

قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

(IFRS) و المعايير المحاسبية الدولية

(IAS) السارية إلى غاية 2012

1. قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) السارية إلى غاية 2012

اسم المعيار (اللغة العربية)	تاريخ الاصدار	رقم المعيار	اسم المعيار (اللغة الانجليزية)
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	2008	IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Standards
الدفع على أساس الأسهم	2004	IFRS 2	Share-based Payment
اندماج الأعمال	2008	IFRS 3	Business Combinations
عقود التأمين	2004	IFRS 4	Insurance Contracts
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	2004	IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	2004	IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Assets
الأدوات المالية ، الإفصاح	2005	IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures
القطاعات التشغيلية	2006	IFRS 8	Operating Segments
الأدوات المالية	2010	IFRS 9	Financial Instruments
القوائم المالية المجمعة	2011	IFRS 10	Consolidated Financial Statements
	2011	IFRS 11	Joint Arrangements
	2011	IFRS 12	Disclosure of Interests in Other Entities
قياس القيمة العادلة	2011	IFRS 13	Fair Value Measurement

المصدر: http://www.iasplus.com

2. قائمة المعايير المحاسبية الدولية (IAS) السارية إلى غاية 2012

اسم المعيار (اللغة الانجليزية)	رقم المعيار	تاريخ الاصدار	اسم المعيار (اللغة العربية)
Presentation of Financial Statements	IAS 1	2007*	عرض القوائم المالية
Inventories	IAS 2	2005*	المخزون
Consolidated Financial Statements Superseded in 1989 by IAS 27 and IAS 28	IAS 3	1976	القوائم المالية الموحدة تم إلغاؤه في سنة 1989 بموجب المعيار IAS 27 و IAS 28
Depreciation Accounting Withdrawn in 1999	IAS 4		محاسبة الإهتلاك تم حذفه في سنة 1999
Information to Be Disclosed in Financial Statements Superseded by IAS 1 effective 1 July 1998	IAS 5	1976	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية ألغي في الفاتح من جويلية 1998 بموجب المعيار IAS 1
Accounting Responses to Changing Prices Superseded by IAS 15, which was withdrawn December 2003	IAS 6		إجابات المحاسبة للتغير في الأسعار ألغي بموجب المعيار IAS 15 الذي تم حذفه في ديسمبر 2003
Statement of Cash Flows	IAS 7	1992	قائمة التدفقات النقدية
Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	IAS 8	2003	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
Accounting for Research and Development Activities Superseded by IAS 39 effective 1 July 1999	IAS 9		تكاليف البحث و التطوير ألغي في الفاتح جويلية 1999 بموجب المعيار IAS 39
Events After the Reporting Period	IAS 10	2003	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية
Construction Contracts	IAS 11	1993	عقود الإنشاء
Income Taxes	IAS 12	1996*	ضرائب الدخل
Presentation of Current Assets and Current Liabilities Superseded by IAS 39 effective 1 July 1998	IAS 13		عرض الأصول المتداولة و الإلتزامات قصيرة الأجل ألغي في الفاتح جويلية 1998 بموجب المعيار IAS 39

Segment Reporting Superseded by IFRS 8 effective 1 January 2009	IAS 14	1997	التقارير المالية للقطاعات ألغي ابتداء من عام 2009 بموجب المعيار IFRS 8
Information Reflecting the Effects of Changing Prices Withdrawn December 2003	IAS 15	2003	المعلومات التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار تم حذفه في ديسمبر 2003
Property, Plant and Equipment	IAS 16	2003	الممتلكات والمصانع والمعدات
Leases	IAS 17	2003	عقود الإيجار
Revenue	IAS 18	1993	الإيراد
Employee Benefits (2011)	IAS 19	2011	منافع الموظفين
Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	IAS 20	1983	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IAS 21	2003	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
Business Combinations Superseded by IFRS 3 effective 31 March 2004	IAS 22	1998	إندماج المشروعات ألغي في 31 مارس 2004 بموجب المعيار IFRS 3
Borrowing Costs	IAS 23	2007	تكاليف الاقتراض
Related Party Disclosures	IAS 24	2009	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
Accounting for Investments Superseded by IAS 39 and IAS 40 effective 2001	IAS 25		المحاسبة عن الإستثمارات ألغي في سنة 2001 بموجب المعيار IAS 39 و IAS 40
Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	IAS 26	1987	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
Separate Financial Statements (2011)	IAS 27	2003	القوائم المالية الموحدة و المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات التابعة
Investments in Associates and Joint Ventures (2011)	IAS 28	2003	المحاسبة عن الإستثمارات في شركات زميلة
Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	IAS 29	1989	التقرير المالي في إقتصاديات التضخم الجامح
Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions Superseded by IFRS 7 effective 1 January 2007	IAS 30	1990	الإفصاحات في القوائم المالية للبنوك و المؤسسات المالية المتشابهة ألغي ابتداء من الفاتح من جانفي 2007 بموجب المعيار IFRS 7

Interests In Joint Ventures Superseded by IFRS 11 and IFRS 12 effective 1 January 2013	IAS 31	2003	التقرير المالي عن المصالح في المشروعات المشتركة ألغي ابتداء من الفاتح من جانفي 2013 بموجب المعيار IFRS 11 و IFRS 12
Financial Instruments: Presentation	IAS 32	2003	الأدوات المالية : العرض و الإفصاح
Earnings Per Share	IAS 33	2003	حصة السهم من الأرباح
Interim Financial Reporting	IAS 34	1998	التقرير المرحلي
Discontinuing Operations Superseded by IFRS 5 effective 1 January 2005	IAS 35	1998	الأعمال المؤقتة ألغي ابتداء من الفاتح من جانفي 2015 بموجب المعيار IFRS 5
Impairment of Assets	IAS 36	2004	إنخفاض قيمة الأصول
Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	IAS 37	1998	المخصصات و الإلتزامات و الأصول المحتملة
Intangible Assets	IAS 38	2004	الأصول المعنوية
Financial Instruments: Recognition and Measurement Superseded by IFRS 9 effective 1 January 2015	IAS 39	2003	الأدوات المالية : الإعتراف و القياس ألغي ابتداء من الفاتح من جانفي 2015 بموجب المعيار IFRS 9
Investment Property	IAS 40	2003	الإستثمارالعقاري
Agriculture	IAS 41	2001	الزراعة

المصدر: http://www.iasplus.com

الملحق رقم :02

المرسوم التنفيذي رقم 92-270 لـ6 جويلية 1992 المحدد للاستثمارات التي تمنح حق الاستفادة من المعدل المخفض

Décret exécutif n° 92-270 du 6 juillet 1992 fixant la liste des investissements immobiliers et mobiliers ouvrant droit au taux réduit sur les bénéfices réinvestis.

Le Chef du Gouvernement ;

Sur le rapport du ministre de l'économie ;

Vu la constitution, notamment ses articles 81-4 et 116 (alinéa 2) ;

Vu la loi n° 84-17 du 7 juillet 1984, modifiée et complétée relative aux lois de finances ;

Vu la loi n° 90-36 du 31 décembre 1990 portant loi de finances pour 1991. Notamment ses articles 38 ;

Vu le code des impôts directs notamment son article 142 ;

Décrète :

Article 1er. — Ouvrent droit au taux réduit de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, en application des dispositions de l'article 142 du code des impôts direct, les bénéfices affectés au cours de l'exercice de réalisation aux investissements immobiliers et mobiliers figurant sur la liste annexée au présent décret.

Art. 2. — Le présent décret sera publié au Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire.

Fait à Alger, le 6 juillet 1992.

Sid Ahmed GHOZALI.

————o Oo————

ANNEXE

I. — Liste des biens immobiliers et mobiliers ouvrant droit, en faveur des entreprises, au bénéfice du taux réduit :

A. — Investissements immobiliers :

1°) Les bâtiments et locaux destinés à un usage industriel :

- Ateliers de fabrication,

- Entrepôts de matières premières et de produits semi-finis,

- Entrepôts de produits finis sur les lieux de production sous réserve qu'il n'y soit pas effectué de vente au détail, - bureaux de dessin et d'études, laboratoires,

- Ateliers pour l'entretien et la réparation des matériels de fabrication et d'une manière générale, tous locaux affectés directement à la production

2°) Les locaux abritant les centres d'apprentissage et de formation professionnelle placée sous la dépendance directe de l'entreprise.

3°) Les installations de nature immobilière effectuées dans les immeubles ci-dessus (chauffage, ventilation, électricité)

B. — Investissements mobiliers :

1°) Installations industrielles, machines et engins de production et de manutention tels que :

-Matériels spécialement conçu pour les besoins des entreprises de travaux publics :

pelles mécaniques, tornapull, scrapers, excavateurs, bulldozers, dumpers, rouleaux compresseurs, chargeurs, gravillonneurs, étendeurs, broyeurs, draglines, dragues, matériels de sondage, de forage et d'extraction, chouleurs, lodders, bétonnières, pompes, remorques tractées servant d'atelier sur les chantiers de travaux.

Concasseurs, poste d'enrobage finishers, pelles mécaniques, camions dits (multibennes), (multi-grues), (multi-caissons, etc....) ;.

- Matériel des différents corps de métiers du bâtiment, appareils de levage et de manutention, pontons, grues automotrices, grues télécommandées, portiques, échafaudages, ponts roulants, diables, chariots, automoteurs, monte-- charges, skips, transporteurs à galets ou aériens etc....

- Engins spécialisés utilisés dans les mines,

- Matériels ferroviaires, non immatriculés ou déclassés, circulant exclusivement sur les voies privées et les embranchements particuliers des entreprises industrielles et commerciales,

- Tracteurs, moto bennes utilisées à des opérations de terrassements, déblaiements, manutention sur chantiers de travaux immobiliers, - Véhicules hors gabarit, exclusivement réservés à des manutentions internes, sur carrières ou sur chantiers, - machines-outils de tous ordres (perceuses, tours etc...),

- Appareils de laboratoires.

2°) Équipement des centres d'apprentissage placés sous la dépendance directe de l'entreprise et constituant le prolongement de son activité.

3°) Matériels et moyens de transport.

4°) Équipements de production industriels ou agricoles.

5°) Installations et appareillage de lutte contre la pollution de l'air et de l'eau.

II . Liste des biens ouvrant droit, pour les entreprises du secteur touristique, au taux réduit:

- Appareils de chauffage central (y compris les chaudières).

- Appareils de production d'eau chaude (chaudières, cumulus, réservoirs, pompes,appareils à régulation),

- Appareils sanitaires (baignoires, appareils à douches, lavabos équipements fixes, accessoires etc....),

- Fourneaux, fours et équipements fixes à cuisines,

- Machines à laver la vaisselle de grande capacité,

- Chambres froides et par assimilation, armoires frigorifiques dont la capacité utile atteinte au moins 500 litres,

- Appareils électriques fixes (cabines de haute tension, appareillages électriques tels que disjoncteurs pris de courant, interrupteurs, diffuseurs étanches et tous appareils fixes d'éclairage, de signalisation d'alarme et d'incendie, panonceaux lumineux etc...),

- Appareils et installations téléphoniques (standards, appareils proprement dites, cabines insonores hottes),

- Ascenseurs, monte-charges et monte-plats,

- Revêtements de sol (à condition qu'ils soient fixes et ne puissent pas être utilisés ailleurs) en matière plastique, moquettes et tous revêtements taillés, cloués ou collés aux dimensions de pièces.

- Installations de conditionnement d'air, de climatisation (y compris les meubles de conditionnement d'air) d'insonorisation et d'isolation,

- En général, tous les équipements nécessitant une installation fixe et qui, par leurs caractéristiques particulières, sont adaptés aux établissements auxquels ils sont intégrés, (comptoirs etc...),

- Matériels et équipements spéciaux affectés aux établissements de thermalisme.

الملحق رقم :03

استمارة الاستبيان باللغة العربية

I. معلومات عامة

1.المؤسسة:.....

2.المقر الرئيسي:.....

3.النشاط: ☐ خدماتي ☐ تجاري ☐ إنتاجي ☐ نشاط آخر: (يرجى التحديد):.....

4.عدد المستخدمين:.....

5.البريد الالكتروني: .....

6.سنة التأسيس:..... النتيجة الصافية:.....المبلغ الإجمالي للأصول .....

9. العمر	
أقل من 35 سنة	
من 36 – 40 سنة	
من 41 - 45 سنة	
من 46 - 50 سنة	
من 51 - فأكثر	

8. طبيعة المؤسسة	
مؤسسة خاصة	
مؤسسة عمومية	
مؤسسة مختلطة	
مؤسسة أو مكتب خبرة محاسبي و مراجعة قانونية	
الإدارة الجبائية	
الجامعة	

7. سنوات الخبرة	
أقل من 03 سنوات	
من 03 – 06 سنوات	
من 07 - 10 سنوات	
أكثر من 10 سنوات	

12. الشهادة العلمية	
شهادة البكالوريا	
شهادة ليسانس	
شهادة ماستر	
شهادة ماجيستير	
شهادة دكتوراه	
بدون شهادة علمية	
شهادة أخرى: (يرجى التحديد)	

11. الشهادة المهنية	
محاسب معتمد	
محافظ حسابات	
خبير محاسبي	
بدون شهادة مهنية	
شهادة أخرى: (يرجى التحديد)	

10. الوظيفة الحالية	
محاسب	
مسؤول قسم المحاسبة	
مدير قسم المحاسبة و المالية	
مراجع حسابات	
وظيفة أخرى: (يرجى التحديد)	

II. الالتزام بمتطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري و معايير المحاسبة الدولية

13. تقوم المؤسسة بتقييم عبء الضريبة على الأرباح (IBS) للدورة المحاسبية على أساس :

الرقم	البيان	
أ	عبء IBS= النتيجة المحاسبية x معدل الضريبة على الأرباح الساري المفعول	
ب	عبء IBS= النتيجة الجبائية x معدل الضريبة على الأرباح الساري المفعول (طريقة الضريبة المستحقة=	
ج	عبء IBS= الضريبة المستحقة + الضريبة المؤجلة (طريقة الضريبة المؤجلة أو الاخضاع المؤجل)	

في حالة اختيار الجواب (أ) أو الجواب (ب) من السؤال السابق، الرجاء التوجه مباشرة إلى الأسئلة رقم 24، 25 و 26

III. المقاربة المتبناة لتقييم الضريبة المؤجلة

14. تتم المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح (IBS) وفقا لطريقة الاخضاع المؤجل (Imposition différée) على أساس:

الرقم	البيان	
أ	مقاربة جدول حسابات النتائج (approche résultat) تحديد و تقييم الضرائب المؤجلة بالمقارنة ما بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي لعناصر جدول حسابات النتائج (الأعباء و النواتج فقط.	
ب	مقاربة الميزانية (approche bilan) تحديد و تقييم الضرائب المؤجلة على المقارنة ما بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي لعناصر الميزانية، بالإضافة إلى الاعتماد على جدول حسابات النتائج عند الاقتضاء.	

IV. الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة

15. يتم الاعتراف المحاسبي بكل الأصول الضريبية المؤجلة (Impôt différé actif) :

الرقم	البيان	
أ	لكل الفروقات الزمنية بين الأساس الضريبي و الأساس المحاسبي (بصفة مطلقة و من دون أي شرط)	
ب	عندما يكون هناك فرق زمني بين الأساس الضريبي و الأساس المحاسبي مع شرط إمكانية توفر ربح خاضع للضريبة خلال الدورات اللاحقة.	

16. فيما يخص الخسارة الضريبية المرحلة إلى الأمام و غير المستخدمة (Déficit Fiscal non utilisé) فإنه يتم تسجيل أصل ضريبي مؤجل:

الرقم	البيان	
أ	يعادل الجزء من الخسارة الضريبية المرحلة إلى الأمام من دون أي شرط.	
ب	يعادل الجزء من الخسارة الضريبية المرحلة إلى الأمام بشرط وجود أدلة مقنعة بأنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لتحميل الخسائر الضريبية غير المستخدمة.	
ج	لا يتم تسجيل أي أصل ضريبي	

17. فيما يخص التخفيضات الضريبية غير المستخدمة (crédits fiscaux non utilisés) فإنه يتم تسجيل أصل ضريبي مؤجل:

الرقم	البيان	
أ	يكون مصدره الخصومات (التخفيضات) الضريبية من دون أي شرط.	
ب	يكون مصدره الخصومات (التخفيضات) الضريبية بشرط وجود أدلة مقنعة بأنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لتحميل التخفيضات الضريبية غير المستخدمة.	
ج	لا يتم تسجيل أي أصل ضريبي	

V. تقييم الضريبة المؤجلة

18. يتم تقييم الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة كما يلي:

الرقم	البيان	نسبة الضريبة السارية المفعول بتاريخ إقفال الميزانية	نسبة الضريبة المتوقعة تطبيقه بتاريخ تحقيق الضريبة المؤجلة.	متوسط معدلات الضريبة
أ	الأصول الضريبية الجارية			
ب	الخصوم الضريبية الجارية			
ج	الأصول الضريبية المؤجلة			
د	الخصوم الضريبية المؤجلة			
هـ	في حال اختلاف معدلات الضريبة المستخدمة لحساب الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة			

19. بخصوص مراجعة قيمة الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة، فإنها تتم كما يلي:

الرقم	البيان	مراجعة القيمة عند تاريخ إقفال كل ميزانية محاسبية.	لا تتم مراجعة قيمة الضريبة المؤجلة
أ	الأصول الضريبية المؤجلة		
ب	الخصوم الضريبية المؤجلة		

20. بخصوص خصم الضريبة المؤجلة فإنه :

الرقم	البيان	إجراء الخصم مسموح	لا يمكن إجراء الخصم
أ	بالنسبة للأصول الضريبية المؤجلة		
ب	بالنسبة للخصوم الضريبية المؤجلة		

VI. عرض الضريبة المؤجلة على مستوى القوائم المالية

21. في حالة وجود أصول و خصوم ضريبية مستحقة و مؤجلة، فإن الإجراء المطبق لعرضها في القوائم المالية :

الرقم	البيان	إجراء المقاصة	إجراء المقاصة في ظل شروط معينة	عدم إجراء المقاصة
أ	أصول ضريبية جارية مع التزامات ضريبية جارية			
ب	أصول ضريبية مؤجلة مع التزامات ضريبية مؤجلة			
ج	أصول ضريبية جارية مع التزامات ضريبية مؤجلة			

22. فيما يتعلق بعرض حسابات الضريبة على الأرباح على مستوى القوائم المالية فإنه:

الرقم	البيان	نعم	لا
أ	تعرض حسابات الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة بصورة مستقلة ومنفصلة على حسابات الأصول والخصوم (الالتزامات) للضريبة الجارية على مستوى الميزانية المحاسبية.		
ب	لا يتم إدراج الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة في الفئة الجارية (المتداولة) على مستوى القوائم المالية		

23. ما مدى الافصاح المحاسبي عن العناصر التالية على مستوى القوائم المالية أو الملاحق للمؤسسة:

الرقم	البيان	غالبا	نادرا	لا تفصح
أ	عبء الضريبة الجارية (المستحقة)			
ب	عبء الضريبة المؤجلة الناتج من الفروقات الزمنية			
ج	مبلغ عبء الضريبة المؤجلة الناتج من التغيرات في معدلات الضريبة .			
د	مبلغ المنفعة الضريبة المؤجلة الناتجة من خسارة ضريبية غير مستخدمة			
هـ	مبلغ المنفعة الضريبة المؤجلة الناتجة من تخفيض ضريبي غير مستخدم			
و	مبلغ عبء الضريبة المؤجلة المتعلق بفروقات زمنية لم تسجل محاسبيا خلال الدورات السابقة			
ز	إجمالي الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة بالعناصر الدائنة أو المدينة ذات الصلة بالأموال الخاصة.			
ح	عبء الضريبة المتعلق بالعناصر غير العادية المعترف بها محاسبيا خلال الفترة.			
ط	تفسير العلاقة بين عبء الضريبة و النتيجة المحاسبية			
ي	مبلغ (وتاريخ الانتهاء، إن وجد) الفروقات الزمنية القابلة للاستقطاع (الخصم) والخسائر الضريبية غير المستعملة والخصومات (الحقوق) الضريبية غير المستعملة والتي لم يتم الاعتراف بأي أصل ضريبي مؤجل عنها في الميزانية.			

VII. أسباب عدم تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة

24. إلى ماذا يرجع عدم تبني طريقة الضرائب المؤجلة (الإخضاع المؤجل):

الرقم	البيان	مهم جدا	مهم	قليل الأهمية	بدون أثر
أ	عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة				
ب	التعقيد التقني لطريقة الضرائب المؤجلة				
ج	ضآلة المنافع الناتجة من طريقة الضريبة المؤجلة مقارنة بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة من جراء تطبيقها				
د	عدم إلحاح محافظي الحسابات على تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة على مستوى تقاريرهم.				
هـ	نقص أو ضعف التكوين و التأهيل العلمي و المهني للمحاسبين				
و	حجم المؤسسة				
ز	قلة الموارد المالية التي تمكن المؤسسة من تكوين موظفيها في مجال معايير المحاسبة الدولية				
ح	ضعف إدراك المسيرين للأهداف الأساسية للمحاسبة المالية				
ط	عوامل أخرى (حدد): - - - - - -				

VIII. التحكم في تحديد الفروقات بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي

25. فيما يلي بعض المجالات التي قد تشكل فروقات بين المحاسبة المالية و المعالجة الجبائية لبعض العناصر، مما يؤدي إلى ظهور فروقات دائمة، فروقات زمنية (توقيتية)، أو عدم حدوث فروقات . الرجاء تحديد كيفية معالجة هذه الفروقات :

الرقم	البيان	فروقات توقيتية	فروقات دائمة	عدم وجود فروقات	لا علم لدي
أ	اختلاف قيم الاهتلاك في القوائم المالية المحاسبية على قيم الاهتلاك المقبولة للاقتطاع جبائيا نظرا لاستخدام المؤسسة لطريقة الاهتلاك غير المنصوص عليها من طرف التشريع الجبائي.				
ب	الاختلاف في القيم المحاسبية للحقوق المشكوك في تحصيلها و القيم المقبولة جبائيا لعدم استيفاء الشروط المفروضة من قبل الادارة الجبائية.				
ج	وجود خسائر ضريبية لدورات سابقة معترف بها قبل من الإدارة الجبائية مع وجود احتمال كبير لدى المؤسسة بتحقيق أرباح خلال الدورات المقبلة.				
د	قيمة مصاريف الاستقبال المسجلة محاسبيا تختلف عن القيمة المقبول اقتطاعها من الناحية الجبائية.				
هـ	مؤونة ضمان جودة المنتوج المسجل محاسبيا و غير مقبولة من الناحية الجبائية نظرا لعدم تسديد مبلغها.				
و	تضم الدفاتر المحاسبية مبلغا خاص بـ" شهرة الاقتناء" غير قابل للخصم من الناحية الجبائية .				
ز	تتضمن الدفاتر المحاسبية مبلغا خاصا بمؤونة مكافأة نهاية الخدمة غير المقبول باقتطاعه من الناحية الجبائية نظرا لعدم تسديدها فعليا.				
ح	يضم حساب "الهدايا" مبلغا غير قابل للخصم من الناحية الجبائية نظرا لتجاوز السقف المسموح بخصمه جبائيا (المادة 169-1 ق.ض.م.ر.م)				
ط	قيمة " رسم التكوين و التمهين" المسجلة محاسبيا غير قابلة للخصم من الناحية الجبائية بموجب المادة 54 المعدلة و المتممة بموجب قانون المالية لسنة 1990				
ي	جزء من أقساط الاهتلاك الخاص بسيارة سياحية لمؤسسة انتاجية غير قابل للخصم من الناحية الجبائية نظرا لتجاوز سقف قاعدة الاهتلاك المسموح به جبائيا(1.000.000,00 دج)				
ك	حصة فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الأصول الثابتة و المعفى من الضريبة على الأرباح.				
ل	أتعاب محافظ الحسابات المسجلة على مستوى الدفاتر المحاسبية للمؤسسة غير قابلة للاقتطاع جبائيا لعدم تسديدها ، يكون التسديد خلال السنة المقبلة.				
م	تلقت المؤسسة فاتورة من مورد أجنبي (بالعملة الصعبة) لقاء خدمة تتمثل في المساعدة التقنية،قيمة هذه الفاتورة غير قابلة للخصم جبائيا نظرا لعدم تقديم المؤسسة لاعتماد التحويل للإدارة الجبائية.				

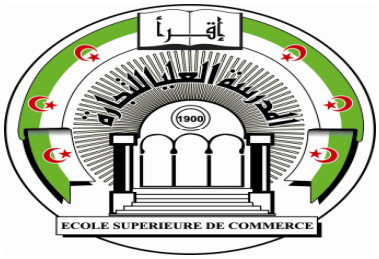
IX. مدى إيفاء البيئة الجزائري بمقومات التوافق و تطبيق الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

26. ما مدى اقتناعك بتوفر البيئة الجزائرية على مقومات التوافق و تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة وفقا لما تقتضيه معايير المحاسبة الدولية؟

الرقم		البيان	مقتنع جدا	مقتنع نوعا ما	غير مقتنع
مقومات التوافق	أ	تفاعل البيئة الجزائرية مع المؤسسات ذات الصبغة الدولية (المنظمة العالمية للتجارة OMC، مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، منظمة البورصات العالمية IOSCO...الخ)			
	ب	تكيف التشريعات و القوانين المحلية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية			
	ج	توافق البيئة الاقتصادية مع أهداف و متطلبات معايير المحاسبة الدولية			
	د	التكيف الفني (من حيث الوسائل المادية و البشرية) و الثقافي للأطراف الفاعلة في المحيط الاقتصادي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية			
متطلبات التوافق و التطبيق	هـ	انسجام المناهج و المساقات الدراسية الجزائرية مع المناهج الدراسية الدولية بشكل عام (خاصة الضرائب المؤجلة)			
	و	التأهيل العلمي و العملي للأساتذة و المدربين في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها (خاصة الضرائب المؤجلة)			
	ز	توفر الكتب الدراسية ذات الصلة بالمعايير المحاسبية الدولية (خاصة الضرائب المؤجلة)			
	ح	مساهمة مكاتب التدقيق و المحاسبة في تكوين المهنيين في مجال المعايير المحاسبية الدولية و تطبيقاتها(خاصة الضرائب المؤجلة)			
	ط	توفر مكاتب التدقيق و المحاسبة على الكفاءات المحاسبية المهنية اللازمة في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها (خاصة الضرائب المؤجلة)			

الملحق رقم :04

استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية



Ecole Supérieure de Commerce

Questionnaire portant sur :

La réalité des pratiques comptables algériennes ayant trait au traitement de l'impôt différé

E-mail : youcef.mameche@yahoo.fr

Madame, Monsieur,

Dans le cadre de la réalisation de notre projet de recherche doctoral ayant pour thème

« ***Les répercussions comptables de la variable fiscale sur l'image des états financiers - Evidence des pratiques comptables des sociétés en Algérie-»***.

En effet, notre recherche à pour principal objet d'opérer une observation des pratiques comptables se rapportant au traitement des impôts différés tant au niveau de forme qu'au niveau fond dans un pays (Algérie) en transition d'une économie planifiée et centralisée vers une économie de marché.

De ce fait, nous nous permettons de solliciter votre concours afin de nous apporter des éléments de réponse à notre enquête portant sur la question de la réalité de l'application de la méthode de l'impôt différé au sein des sociétés activant dans l'environnement algérien.

Tout en tenant à votre entière disposition pour toute information ou clarification supplémentaires, je vous remercie d'avance pour votre collaboration à cette étude, et je vous prie d'agréer mes sincères salutations.

Youcef MAMECHE

I. Informations Générales

1. Etablissement :……

2. Lieu du siège principal :……

3. Activité : ☐ Prestation de services ☐ Commerciale ☐ Production ☐ Autre (à préciser) :…….

4. Nombre d'effectif au sein de l'établissement :……..…….

5. Adresse électronique (E-mail) :……..……

6. Année de création :…… Résultat net :…….. ; Total actifs :…….

7. Années d'expérience	
	Moins de 3 ans
	De 3 ans à 6 ans
	De 7ans à 10ans
	Plus de 10 ans

8. Type de l'établissement	
	Société privée
	Société publique
	Société mixte
	Société ou bureau d'expertise et d'audit comptable
	Administration Fiscale
	Université

9. Age	
	Moins de 35ans
	De 36ans à 40ans
	De 41ans à 45ans
	De 46ans à 50ans
	Plus de 50ans

10. Fonction / Profession actuelle	
	Comptable
	Chef (Responsable) comptable
	DFC
	Auditeur
	Profession libérale
	Autre (prière de préciser) :

11. Diplôme professionnel	
	Comptable agréé
	Commissaire aux Comptes
	Expert-comptable
	Sans diplôme professionnel
	Autre (prière de préciser) :

12. Diplôme universitaire	
	Licence
	Master
	Magistère
	Doctorat
	Sans diplôme
	Autre (prière de préciser) :

II. Conformité avec les normes IAS/IFRS et le SCF algérien

13. La charge d'impôts sur les bénéfices (IBS) comptabilisée dans les états financiers est composée de:

N°	Désignation	
A	Charge IBS = Résultat Comptable x Taux IBS en vigueur	
B	Charge IBS (IBS exigible) = Résultat Fiscal **x** Taux IBS en vigueur (Méthode de l'impôt exigible)	
C	Charge IBS = IBS exigible **+** Impôts différés (Méthode de l'impôt différé)	

➲ **Dans le cas ou vous optez pour les réponses (A) ou (B) de la question précédente, prière de passer directement à la question n° 24, 25 & 26**

III. Approche adoptée pour l'évaluation de l'impôt différé

14. Le traitement comptable de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) se fait conformément à :

N°	Désignation	
A	L'approche résultat Détermination et évaluation des impôts différés sur la base des différences entre la base comptable et la base fiscale des éléments du compte de résultat.	
B	L'approche BILAN Détermination et évaluation des impôts différés sur la base des différences entre la base comptable et la base fiscale des éléments du bilan et des éléments du compte de résultat.	

IV. Reconnaissance comptable de l'impôt différé

15. La société comptabilise les impôts différés –Actif :

N°	Désignation	
A	Pour toutes les différences temporelles (sans aucune condition)	
B	Pour toutes les différences temporelles mais dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable sera disponible au cours des exercices ultérieurs	

16. En cas où la société enregistre une perte (déficit) fiscale à reporter en avant ; elle procède à :

N°	Désignation	
A	La comptabilisation d'un impôt différé actif correspondant à la perte fiscale (sans aucune condition)	
B	La comptabilisation d'un impôt différé actif correspondant à la perte fiscale mais dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable sera disponible au cours des exercices ultérieurs	

17. Si la société dispose de crédits d'impôt non utilisés, elle procède à :

N°	Désignation	
A	La comptabilisation d'un impôt différé actif correspondant aux crédits d'impôt non utilisés (sans aucune condition)	
B	La comptabilisation d'un impôt différé actif correspondant aux crédits d'impôt non utilisés mais dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable sera disponible au cours des exercices ultérieurs	

V. Evaluation de l'impôt différé

18. Les actifs et les passifs d'impôt différé sont évalués comme suit :

N°	Désignation	Taux d'impôts en vigueur	Taux d'impôt à appliquer à la date de réalisation de l'impôt différé	Taux d'impôt moyen
A	Les actifs d'impôt exigible			
B	Les passifs d'impôt exigible			
C	Les actifs d'impôt différé			
D	Les passifs d'impôt différé			
E	En cas où les taux d'impôts utilisés pour évaluer les actifs et les passifs d'impôts différés sont différents			

19. Quant à la revue de la valeur des actifs et passifs différés, la société procède de la manière suivante :

N°	Désignation	Revue de la valeur à chaque date de clôture	La valeur ne doit pas être revue
A	Les actifs d'impôt différé		
B	Les passifs d'impôt différé		

20. En matière d'actualisation des impôts différés, les pratiques de la société sont :

N°	Désignation	Actualisation autorisée	Actualisation interdite
A	Les actifs d'impôt différé		
B	Les passifs d'impôt différé		

VI. Présentation de l'impôt différé dans les états financiers

21. A des fins de présentation des actifs et passifs exigibles et différés, la procédure adoptée par la société est la suivante :

N°	Désignation	Compensation autorisée	Compensation autorisée en respectant certaines conditions	Compensation interdite
A	Actifs d'impôts exigibles avec passifs d'impôts exigibles			
B	Actifs d'impôts différés avec passifs d'impôts différés			
C	Actifs d'impôts exigibles avec passifs d'impôts différés			

22. L'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) est présenté au niveau des états financiers de la société comme suit :

N°	Désignation	Oui	Non
A	Les actifs et passifs d'impôt différé doivent être séparément des actifs et passifs d'impôt exigible.		
B	La société classe pas les actifs et passifs d'impôt différé en actifs (passifs) courants.		

23. Dans quelle mesure les éléments ci-après sont pris en compte par la société au niveau des états financiers ou en annexes :

N°	Désignation	souvent	rarement	Non fourni (e)
A	la charge d'impôt exigible			
B	le montant de l'impôt différé afférent aux différences temporelles			
C	le montant de l'impôt différé afférent aux variations des taux d'impôt			
D	le montant de la charge (produit) d'impôt différé afférente aux variations des taux d'impôt ou à l'assujettissement à des impôts nouveaux;			
E	le montant de l'impôt différé résultant d'un déficit fiscal non utilisé au titre d'un exercice antérieur et non comptabilisé précédemment			
F	le montant de l'impôt différé résultant d'un crédit d'impôt non utilisé au titre d'un exercice antérieur et non comptabilisé précédemment			
G	le montant de l'impôt différé résultant d'une différence temporelle au titre d'un exercice antérieur et non comptabilisé précédemment			
H	le total de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments débités ou crédités dans les capitaux propres			
I	la charge d'impôt relatif aux éléments extraordinaires comptabilisés au cours de l'exercice			
J	une explication de la relation entre la charge d'impôt et le bénéfice comptable			
K	le montant (et, si elle existe, la date d'expiration) des différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pour lesquels aucun actif d'impôt différé n'a été comptabilisé au bilan;			

VII. Raisons de défaut d'application de la méthode de l'impôt différé

24. Pourquoi la méthode de l'impôt différé (l'imposition différée) n'est pas appliquée au sein de la société ?

N°	Désignation	Très important	important	Peu important	Sans effet
A	la méthode de l'impôt différé n'est pas imposée (obligatoire) par la législation fiscale en vigueur				
B	La complexité technique de la méthode de l'impôt différé				
C	Les avantages que procure la méthode de l'impôt différé à la société sont médiocres par rapport aux coûts de sa mise en application				
D	Manque de la formation et de l'encadrement professionnel				
E	La taille de la société				
F	Autres facteurs (à préciser) : - -				

VIII. La maitrise de traitement des écarts entre la base comptable et la base fiscale

25. A partir des opérations citées dans le tableau ci-après, Il vous est demandé de préciser s'il existe une différence (temporelle ou permanente) entre la base comptable et la base fiscale ou non.

N°	Désignation	Différence temporelle	Différence permanente	Pas de différence	Je ne sais pas
A	L'amortissement figurant dans les états financiers diffère de l'amortissement déductible fiscalement du fait de l'adoption d'une méthode d'amortissement non prévue par la législation fiscale .				
B	Le montant des créances douteuses n'est pas intégralement déductible fiscalement du fait de la non satisfaction de certaines conditions imposées par l'administration fiscale.				
C	Le compte « report à nouveau » comporte des déficits fiscaux reconnus par l'administration fiscale. De surcroit, il est probable que la société réalise des bénéfices au cours des exercices ultérieurs.				
D	Une partie du montant relatif aux frais de réception n'est pas déductible fiscalement.				
E	la société a constitué une provision pour garantie (Clients), cette provision n'est déductible fiscalement que lors du paiement des réclamations des clients.				
F	Les comptes comptable comprennent un montant relatif au « Goodwill » qui n'est pas déductible fiscalement.				
G	Une somme correspondant aux frais des cadeaux publicitaire n'est pas déductible fiscalement à cause de dépassement du plafond autorisé fiscalement (Art.169-1 CIDTA).				
H	Le montant des taxes de formation et d'apprentissage que comprennent les livres comptables de la société n'est pas déductible fiscalement, et ce en vertu de l'article 54 modifié et complété par la loi de finances 1999.				
I	Une partie du montant des annuités d'amortissement des véhicules touristiques n'est pas déductible fiscalement du fait du dépassement du plafond de la base fiscale amortissable : 1 000 000,00 DA.				
J	La société a pu réaliser une plus value suite à la cession d'un actif immobilisé, la dite plus value fait l'objet d'exonération partielle de l'IBS.				
K	Les honoraires du Commissaire aux Comptes ne seront payés que l'année prochaine. De ce fait, ils ne sont pas admis en déduction de la part de l'administration fiscale.				
L	La société a reçu durant l'année en cours une facture d'un fournisseur étranger (libellée en monnaie étrangère) en contrepartie d'un service (assistance technique), le montant de la facture en question n'est déductible fiscalement du fait qu'elle ne sera payée que durant l'année prochaine.				

IX. Degré de satisfaction des éléments d'harmonisation et d'application de la méthode de l'impôt différé

26. Dans quelle mesure êtes vous convaincus que l'environnement algérien satisfait les éléments et les impératifs d'harmonisation et de mise en application de la méthode de l'impôt différé conformément aux normes comptables internationales ?

N°		Désignation	Très convaincu	Peu convaincu	Non convaincu
Eléments d'harmonisation	A	Interaction de l'environnement algérien avec les institutions à l'échelle internationale (OMC, IASB, IOSCO…..ect)			
	B	Adaptation des législations et des réglementations locales avec les exigences des normes comptables internationales			
	C	Harmonisation de l'environnement économique avec les objectifs et les besoins des normes comptables internationales			
	D	Adaptation technique (en termes de moyens humains et matériels) et culturelles des acteurs activant dans l'environnement économique avec les impératifs des normes comptables internationales			
Impératifs d'harmonisation et d'application	E	L'adaptation des programmes de formation comptables algériens avec les programmes internationaux (notamment en matière d'impôt différé)			
	F	La qualification scientifique et pratique des enseignants et des formateurs dans le domaine des normes comptables internationales et de leurs applications (notamment en matière d'impôt différé)			
	G	La disponibilité des manuels et des ouvrages ayant trait aux normes comptables internationales (notamment en matière d'impôt différé)			
	H	La contribution des bureaux d'audit et de comptabilité dans la qualification et la formation des professionnels dans le domaine des normes comptables internationales (notamment en matière d'impôt différé)			
	I	Degré de qualification des bureaux d'audit et de comptabilité dans le domaine des normes comptables internationales (notamment en matière d'impôt différé)			

الملحق رقم :05

نموذج الإجابات الصحيحة على أسئلة استمارة الاستبيان

مجال السؤال حسب استمارة الاستبيان		رقم و بيان السؤال حسب استمارة الاتبيان		رقم و بيان الاجابة الصحيحة	
المجال الأول	الالتزام بمتطلبات SCF و IFRS	13	أساس تقييم عبء الضريبة على الأرباح (IBS) للدورة المحاسبية	ج	طريقة الضريبة المؤجلة أو الاخضاع المؤجل
المجال الثاني	المقاربة المتبناة لتقييم الضريبة المؤجلة	14	طبيعة المقاربة المتبناة لتقييم الضريبة المؤجلة	ب	مقاربة الميزانية : approche bilan
المجال الثالث	الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة	15	الاعتراف المحاسبي بكل الأصول الضريبية المؤجلة	ب	عندما يكون هناك فرق زمني بين الأساس الضريبي و الأساس المحاسبي مع شرط إمكانية توفر ربح خاضع للضريبة خلال الدورات اللاحقة.
		16	تسجيل الأصل الضريبي المؤجل المتعلق بالخسارة الضريبية المرحلة إلى الأمام و غير المستخدمة	ب	يعادل الجزء من الخسارة الضريبية المرحلة إلى الأمام بشرط وجود أدلة مقنعة بأنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لتحميل الخسائر الضريبية غير المستخدمة.
		17	تسجيل الأصل الضريبي المؤجل المتعلق بالتخفيضات الضريبية غير المستخدمة	ب	يكون مصدره الخصومات (التخفيضات) الضريبية بشرط وجود أدلة مقنعة بأنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لتحميل التخفيضات الضريبية غير المستخدمة.
المجال الرابع	تقييم الضريبة المؤجلة	18 (أ)	تقييم الأصول الضريبية الجارية	TIEV	نسبة الضريبة السارية المفعول بتاريخ إقفال الميزانية
		18 (ب)	تقييم الخصوم الضريبية الجارية	TIEV	نسبة الضريبة السارية المفعول بتاريخ إقفال الميزانية
		18 (ج)	تقييم الأصول الضريبية المؤجلة	TIP	نسبة الضريبة المتوقعة تطبيقه بتاريخ تحقيق الضريبة المؤجلة.
		18 (د)	تقييم الخصوم الضريبية المؤجلة	TIP	نسبة الضريبة المتوقعة تطبيقه بتاريخ تحقيق الضريبة المؤجلة.
		18 (هـ)	التقييم في حال اختلاف معدلات الضريبة المستخدمة لحساب الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة	TIM	متوسط معدلات الضريبة
		19 (أ)	مراجعة قيمة الأصول الضريبية المؤجلة		مراجعة القيمة عند تاريخ إقفال كل ميزانية محاسبية.
		19 (ب)	مراجعة قيمة الخصوم الضريبية المؤجلة		لا تتم مراجعة قيمة الضريبة المؤجلة
		20 (أ)	خصم الضريبة المؤجلة بالنسبة للأصول الضريبية المؤجلة		لا يمكن إجراء الخصم
		20 (ب)	خصم الضريبة المؤجلة بالنسبة للخصوم الضريبية المؤجلة		لا يمكن إجراء الخصم

مجال السؤال حسب استمارة الاستبيان		رقم و بيان السؤال حسب استمارة الاتبيان		رقم و بيان الاجابة الصحيحة
المجال الخامس	عرض الضريبة المؤجلة على مستوى القوائم المالية	21 (أ)	لغايات العرض المحاسبي يتم إجراء المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية و الالتزامات الضريبية الجارية	إجراء المقاصة في ظل شروط معينة
		21 (ب)	لغايات العرض المحاسبي يتم إجراء المقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة و الالتزامات الضريبية المؤجلة	إجراء المقاصة في ظل شروط معينة
		21 (ج)	لغايات العرض المحاسبي يتم إجراء المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية و الالتزامات الضريبية المؤجلة	عدم إجراء المقاصة
		22 (أ)	تعرض حسابات الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة بصورة مستقلة ومنفصلة على حسابات الأصول والخصوم (الالتزامات) للضريبة الجارية على مستوى الميزانية المحاسبية.	نعم
		22 (ب)	لا يتم عرض (إدراج) الأصول و الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة في الفئة الجارية (المتداولة) على مستوى القوائم المالية	نعم
		23	الافصاح عن عبء الضريبة الجارية (المستحقة)	غالبا
		23	الافصاح عن عبء الضريبة المؤجلة الناتج من الفروقات الزمنية	غالبا
		23	الافصاح عن مبلغ عبء الضريبة المؤجلة الناتج من التغيرات في معدلات الضريبة .	غالبا
		23	الافصاح عن مبلغ المنفعة الضريبة المؤجلة الناتجة من خسارة ضريبية غير مستخدمة	غالبا
		23	الافصاح عن مبلغ المنفعة الضريبة المؤجلة الناتجة من تخفيض ضريبي غير مستخدم	غالبا
		23	الافصاح عن مبلغ عبء الضريبة المؤجلة المتعلق بفروقات زمنية لم تسجل محاسبيا خلال الدورات السابقة	غالبا
		23	الافصاح عن إجمالي الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة بالعناصر الدائنة أو المدينة ذات الصلة بالأموال الخاصة.	غالبا
		23	الافصاح عن عبء الضريبة المتعلق بالعناصر غير العادية المعترف بها محاسبيا خلال الفترة.	غالبا
		23	الافصاح عن تفسير العلاقة بين عبء الضريبة و النتيجة المحاسبية	غالبا
		23	الافصاح عن مبلغ (وتاريخ الانتهاء، إن وجد) الفروقات الزمنية القابلة للاستقطاع (الخصم) والخسائر الضريبية غير المستعملة والخصومات (الحقوق) الضريبية غير المستعملة والتي لم يتم الاعتراف بأي أصل ضريبي مؤجل عنها في الميزانية.	غالبا

مجال السؤال حسب استمارة الاستبيان		رقم و بيان السؤال حسب استمارة الاتبيان			رقم و بيان الاجابة الصحيحة	
المجال السابع	التحكم في تحديد الفروقات بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي	25	اختلاف قيم الاهتلاك في القوائم المالية المحاسبية على قيم الاهتلاك المقبولة للاقتطاع جبائيا نظرا لاستخدام المؤسسة لطريقة الاهتلاك غير المنصوص عليها من طرف التشريع الجبائي.	DT	فروقات توقيتية
		25	الاختلاف في القيم المحاسبية للحقوق المشكوك في تحصيلها و القيم المقبولة جبائيا لعدم استيفاء الشروط المفروضة من قبل الادارة الجبائية.	DT	فروقات توقيتية
		25	وجود خسائر ضريبية لدورات سابقة معترف بها قبل من الإدارة الجبائية مع وجود احتمال كبير لدى المؤسسة بتحقيق أرباح خلال الدورات المقبلة.	DT	فروقات توقيتية
		25	قيمة مصاريف الاستقبال المسجلة محاسبيا تختلف عن القيمة المقبول اقتطاعها من الناحية الجبائية.	DP	فروقات دائمة
		25	مؤونة ضمان جودة المنتوج المسجل محاسبيا و غير مقبولة من الناحية الجبائية نظرا لعدم تسديد مبلغها.	DT	فروقات توقيتية
		25	تضم الدفاتر المحاسبية مبلغا خاص بـ" شهرة الاقتناء" غير قابل للخصم من الناحية الجبائية .	DP	فروقات دائمة
		25	تتضمن الدفاتر المحاسبية مبلغا خاصا بمؤونة مكافأة نهاية الخدمة غير المقبول باقتطاعه من الناحية الجبائية نظرا لعدم تسديدها فعليا.	DT	فروقات توقيتية
		25	يضم حساب "الهدايا" مبلغا غير قابل للخصم من الناحية الجبائية نظرا لتجاوز السقف المسموح بخصمه جبائيا (المادة 1-169 ق.ض.م.ر.م)	DP	فروقات دائمة
		25	قيمة " رسم التكوين و التمهين" المسجلة محاسبيا غير قابلة للخصم من الناحية الجبائية بموجب المادة 54 المعدلة و المتممة بموجب قانون المالية لسنة 1990	DP	فروقات دائمة
		25	جزء من أقساط الاهتلاك الخاص بسيارة سياحية لمؤسسة انتاجية غير قابل للخصم من الناحية الجبائية نظرا لتجاوز سقف قاعدة الاهتلاك المسموح به جبائيا(1.000.000,00 دج)	DP	فروقات دائمة
		25	حصة فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الأصول الثابتة و المعفى من الضريبة على الأرباح.	DP	فروقات دائمة
		25	أتعاب محافظ الحسابات المسجلة على مستوى الدفاتر المحاسبية للمؤسسة غير قابلة للاقتطاع جبائيا لعدم تسديدها ، يكون التسديد خلال السنة المقبلة.	DT	فروقات توقيتية
		25	تلقت المؤسسة فاتورة من مورد أجنبي (بالعملة الصعبة) لقاء خدمة تتمثل في المساعدة التقنية،قيمة هذه الفاتورة غير قابلة للخصم جبائيا نظرا لعدم تقديم المؤسسة لاعتماد التحويل للإدارة الجبائية.	DT	فروقات توقيتية

الملحق رقم :06

المرسوم التنفيذي رقم 92-127 المحدد

للتجهيزات التي تمنح حق الاستفادة من

الاهتلاك المتناقص

Décret exécutif n° 92-271 du 6 juillet 1992 fixant la liste des équipements susceptibles d'être soumis à l'amortissement dégressif.

Le chef du Gouvernement,

Sur le rapport du ministre de l'économie,

Vu la Constitution, notamment ses articles 81-04 et 116 alinéas 2 ;

Vu la loi n°84-17 du 07 juillet 1984 modifiée et complétée, relative aux lois de finances ;

Vu la loi n ° 90-36 du 31 décembre 1990 portant loi de finances pour 1991 et notamment son article 38 ;

Vu le code impôts directs, notamment son article 174 ;

Décrète :

Article 1er. — Peuvent donner lieu à l'amortissement dégressif en application des dispositions de l'article 174 du code des impôts direct, les équipements figurant sur la liste annexée au présent décret.

Art. 2. — Le présent décret sera publié au Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire.

Fait à Alger, le 6 juillet 1992.

Sid Ahmed GHOZALI

LISTE DES EQUIPEMENTS SUSCEPTIBLES DE BENEFICIER

DE L'AMORTISSEMENT DEGRESSIF

1) Matériels et outillages utilisés pour les opérations industrielles de fabrication et de transformation.

2) Installations industrielles, machines et engins de production tels que :

— matériels spécialement conçus pour les besoins des entreprises de travaux publics: pelles mécaniques, tornapull, scrapeurs, haveuses, excavateurs, décapeurs ou niveleuses, bulldozers, dumpers, rouleaux compresseurs, chargeurs, gravilloneurs, étendeurs, broyeurs, draglines, dragues, matériels de sondage, de forage et d'extraction, chouleurs, lodders, bétonnières, pompes, remorques tractées servant d'atelier sur les chantiers de travaux, concasseurs, poste d'enrobage, finishers, camions dits "multi-bennes" "multi-grues" " multi-caisons " :

— matériels des différents corps de métiers du bâtiment, pontons-grues, automotrices, grues télécommandées, portiques, échafaudages, ponts roulants, diables, chariots, automoteurs, monte-charges, skips, ponts roulants, transporteurs à galets ou aériens etc...;

— engins spécialisés utilisés dans les mines ;

— matériels ferroviaires, non immatriculés ou déclassés, circulant exclusivement sur les voies privées et les embranchements particuliers des entreprises industrielles et commerciales,

— tracteurs, moto-bennes utilisées à des opérations de terrassement, déblaiement, manutentions internes, sur carrière ou sur chantiers de travaux immobiliers :

— véhicules hors gabarit, exclusivement réservés à des manutentions internes sur carrières ou sur chantiers ;

— machines-outils de tous ordres (perceuses, tours, etc.).

— appareils de laboratoires ;

3) Matériels de manutention.

4) Equipement des centres d'apprentissage placés sous la dépendance directe de l'entreprise et constituant le prolongement de son activité.

5) Matériels et moyens de transports.

6) Equipements de production industriels ou agricoles.

7) Installations et appareillage de lutte contre la pollution de l'air et de l'eau.

8) Installations productrices de vapeurs, chaleur ou énergie.

9) Installations de sécurité et installations à caractère médico-social.

10) Matériels et outillages utilisés pour les opérations de recherche scientifique.

11) Machines de bureau, à l'exclusion des machines à écrire.

12) Installation de magasinage et de stockage à l'exclusion des locaux.

13) Immeubles et matériels des entreprises hôtelières telles que :

— appareils de chauffage central (y compris les chaudières)

— appareils de production d'eau chaude (chaudières, cumulus, réservoirs, pompes, appareils de régulation) ;

— appareils sanitaires (baignoires, appareils de douches, lavabos, équipements fixes, accessoires, etc.).

— fourneaux, fours et équipements fixes de cuisine ;

— machines à laver la vaisselle de grande capacité ;

— chambres froides et par assimilation armoires frigorifiques dont la capacité utile atteinte au moins 500 litres ;

— appareils électriques fixes (cabines de haute tension, appareillage électrique tels que disjoncteurs, prises de courant, interrupteurs, diffuseurs étanches et tous appareils fixes d'éclairage, de signalisation, d'alarme et d'incendie, panonceaux lumineux, etc.);

— appareils et installations téléphoniques (standards, appareils proprement dites, cabines insonores, hottes) ;

— ascenseurs, monte-charges et monte-plats ;

— revêtements de sol (à condition qu'ils soient fixés et ne puissent pas être utilisés ailleurs) en matière plastique, moquettes et tous revêtements taillés, cloués ou collés aux dimensions des pièces ;

— installations de conditionnement d'air de climatisation (y compris les meubles de conditionnement d'air), d'insonorisation et d'isolation ;

— en général, tous les équipements nécessitant une installation fixe et qui, par leurs caractéristiques particulières, sont adaptés aux établissements auxquels ils sont intégrés, (comptoirs, etc.) ;

— matériels et équipements spéciaux affectés aux établissements de thermalisme.

الملحق رقم :07

نتائج الدراسة الميدانية باستخدام برنامج

(SPSS Statistics 20)

H_0 (**فرضية العدم**) : متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة = 0,5

H_1 (**الفرضية البديلة**) : متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة ≠ 0,5

Statistics

Q13

N	Valid	158
	Missing	0
Mean		,20
Median		,00
Std. Deviation		,398
Variance		,159
Minimum		0
Maximum		1

Q13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	127	80,4	80,4	80,4
	1	31	19,6	19,6	100,0
	Total	158	100,0	100,0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q13	158	,20	,398	,032

One-Sample Test

	Test Value = 0.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q13	-9,585	157	,000	-,304	-,37	-,24

H_0: يتسم السبب المقترح في السؤال رقم 24 بالأهمية (من الدرجة 3) بالنسبة لحيلولة عينة الدراسة دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة.

H_1: لا يتسم السبب المقترح في السؤال رقم 24 بالأهمية (من الدرجة 3) بالنسبة لحيلولة عينة الدراسة دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة.

Statistics

		Q24a	Q24b	Q24c	Q24d	Q24e
N	Valid	127	127	127	127	127
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		3,72	2,79	3,09	3,20	2,31
Median		4,00	3,00	3,00	3,00	2,00
Std. Deviation		,515	,697	,597	,540	,904
Variance		,265	,486	,356	,291	,818
Minimum		2	1	1	2	1
Maximum		4	4	4	4	4

Frequency Table

Q24a

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	4	3,1	3,1	3,1
	3	27	21,3	21,3	24,4
	4	96	75,6	75,6	100,0
	Total	127	100,0	100,0	

Q24b

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	2	1,6	1,6	1,6
	2	41	32,3	32,3	33,9
	3	66	52,0	52,0	85,8
	4	18	14,2	14,2	100,0
	Total	127	100,0	100,0	

Q24c

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	,8	,8	,8
	2	14	11,0	11,0	11,8
	3	84	66,1	66,1	78,0
	4	28	22,0	22,0	100,0
	Total	127	100,0	100,0	

Q24d

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	8	6,3	6,3	6,3
	3	85	66,9	66,9	73,2
	4	34	26,8	26,8	100,0
	Total	127	100,0	100,0	

Q24e

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	29	22,8	22,8	22,8
	2	39	30,7	30,7	53,5
	3	50	39,4	39,4	92,9
	4	9	7,1	7,1	100,0
	Total	127	100,0	100,0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q24a	127	3,72	,515	,046
Q24b	127	2,79	,697	,062
Q24c	127	3,09	,597	,053
Q24d	127	3,20	,540	,048
Q24e	127	2,31	,904	,080

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q24a	15,867	126	,000	,724	,63	,81
Q24b	-3,436	126	,001	-,213	-,34	-,09
Q24c	1,784	126	,077	,094	-,01	,20
Q24d	4,276	126	,000	,205	,11	,30
Q24e	-8,636	126	,000	-,693	-,85	-,53

H_0: تتوافق الممارسات المحاسبية الجزائرية، في معظمها، الخاصة بالمعالجة التقنية للضرائب المؤجلة مع ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية .

H_1: لا تتوافق الممارسات المحاسبية الجزائرية، في معظمها، الخاصة بالمعالجة التقنية للضرائب المؤجلة مع ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية.

H_0: متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمقاربة الميزانية = 0,5

H_1: متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمقاربة الميزانية ≠ 0,5

Statistics

Q14

N	Valid	31
	Missing	0
Mean		,03
Median		,00
Std. Deviation		,180
Variance		,032
Minimum		0
Maximum		1

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q14	31	,03	,180	,032

One-Sample Test

	Test Value = 0.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q14	-14,500	30	,000	-,468	-,53	-,40

H_0: متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي= 0,5 .

H_1: متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي ≠0,5

Statistics

		Q15	Q16	Q17
N	Valid	31	31	31
	Missing	0	0	0
Mean		,29	,26	,19
Median		,00	,00	,00
Std. Deviation		,461	,445	,402
Variance		,213	,198	,161
Minimum		0	0	0
Maximum		1	1	1

Frequency Table

Q15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	22	71,0	71,0	71,0
	1	9	29,0	29,0	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Q16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	23	74,2	74,2	74,2
	1	8	25,8	25,8	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Q17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	25	80,6	80,6	80,6
	1	6	19,4	19,4	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q15	31	,29	,461	,083
Q16	31	,26	,445	,080
Q17	31	,19	,402	,072

One-Sample Test

	Test Value = 0.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q15	-2,530	30	,017	-,210	-,38	-,04
Q16	-3,028	30	,005	-,242	-,41	-,08
Q17	-4,249	30	,000	-,306	-,45	-,16

H_0: نسبة متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات تقييم الضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي = 0,5 .

H_1: نسبة متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات تقييم الضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي≠ 0,5 .

Statistics

		Q18a	Q18b	Q18c	Q18d	Q18e	Q19a	Q19b	Q20a	Q20b
N	Valid	31	31	31	31	31	31	31	31	31
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		1,00	1,00	,19	,19	,23	1,00	,06	,71	,68
Median		1,00	1,00	,00	,00	,00	1,00	,00	1,00	1,00
Std. Deviation		,000	,000	,402	,402	,425	,000	,250	,461	,475
Variance		,000	,000	,161	,161	,181	,000	,062	,213	,226
Minimum		1	1	0	0	0	1	0	0	0
Maximum		1	1	1	1	1	1	1	1	1

Frequency Table

Q18a

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	31	100,0	100,0	100,0

Q18b

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	31	100,0	100,0	100,0

Q18c

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	25	80,6	80,6	80,6
	1	6	19,4	19,4	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Q18d

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	25	80,6	80,6	80,6
	1	6	19,4	19,4	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Q18e

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	24	77,4	77,4	77,4
	1	7	22,6	22,6	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Q19a

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	31	100,0	100,0	100,0

Q19b

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	0	29	93,5	93,5	93,5
Valid	1	2	6,5	6,5	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Q20a

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	0	9	29,0	29,0	29,0
Valid	1	22	71,0	71,0	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Q20b

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	0	10	32,3	32,3	32,3
Valid	1	21	67,7	67,7	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q18a	31	1,00	,000[a]	,000
Q18b	31	1,00	,000[a]	,000
Q18c	31	,19	,402	,072
Q18d	31	,19	,402	,072
Q18e	31	,23	,425	,076
Q19a	31	1,00	,000[a]	,000
Q19b	31	,06	,250	,045
Q20a	31	,71	,461	,083
Q20b	31	,68	,475	,085

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

One-Sample Test

	Test Value = 0.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q18c	-4,249	30	,000	-,306	-,45	-,16
Q18d	-4,249	30	,000	-,306	-,45	-,16
Q18e	-3,592	30	,001	-,274	-,43	-,12
Q19b	-9,709	30	,000	-,435	-,53	-,34
Q20a	2,530	30	,017	,210	,04	,38
Q20b	2,079	30	,046	,177	,00	,35

H_0: نسبة متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات عرض الضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي = 0,5 .

H_1: نسبة متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات عرض الضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي ≠ 0,5 .

Statistics

		Q21a	Q21b	Q21c	Q22a	Q22b	Q23
N	Valid	31	31	31	31	31	31
	Missing	0	0	0	0	0	0
Mean		,06	,19	1,00	1,00	,97	,77
Median		,00	,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Std. Deviation		,250	,402	,000	,000	,180	,425
Variance		,062	,161	,000	,000	,032	,181
Minimum		0	0	1	1	0	0
Maximum		1	1	1	1	1	1

Frequency Table

Q21a

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	29	93,5	93,5	93,5
	1	2	6,5	6,5	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Q21b

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	25	80,6	80,6	80,6
	1	6	19,4	19,4	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Q21c

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	31	100,0	100,0	100,0

Q22a

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	31	100,0	100,0	100,0

Q22b

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	0	1	3,2	3,2	3,2
Valid	1	30	96,8	96,8	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Q23

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	0	7	22,6	22,6	22,6
Valid	1	24	77,4	77,4	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q21a	31	,06	,250	,045
Q21b	31	,19	,402	,072
Q21c	31	1,00	,000[a]	,000
Q22a	31	1,00	,000[a]	,000
Q22b	31	,97	,180	,032
Q23	31	,77	,425	,076

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

One-Sample Test

	Test Value = 0.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q21a	-9,709	30	,000	-,435	-,53	-,34
Q21b	-4,249	30	,000	-,306	-,45	-,16
Q22b	14,500	30	,000	,468	,40	,53
Q23	3,592	30	,001	,274	,12	,43

H_0: نسبة متوسط التحكم في تحديد الفروقات الضريبية من قبل أفراد العينة = 0,5 .

H_1: نسبة متوسط التحكم في تحديد الفروقات الضريبية من قبل أفراد العينة ≠ 0,5 .

Statistics

Q25

N	Valid	31
	Missing	0
Mean		,84
Median		1,00
Std. Deviation		,374
Variance		,140
Minimum		0
Maximum		1

Q25

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	5	16,1	16,1	16,1
	1	26	83,9	83,9	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q25	31	,84	,374	,067

One-Sample Test

	Test Value = 0.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q25	5,044	30	,000	,339	,20	,48

H_0: متوسط درجة إيفاء البيئة الجزائرية بمقومات التوافق و تطبيق الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية من قبل أفراد العينة = 2 .

H_1: متوسط درجة إيفاء البيئة الجزائرية بمقومات التوافق و تطبيق الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية من قبل أفراد العينة ≠ 2 .

Statistics

		Q26a	Q26b	Q26c	Q26d	Q26e	Q26f	Q26g	Q26h	Q26i
N	Valid	158	158	158	158	158	158	158	158	158
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		1,33	1,62	1,51	1,61	1,46	1,59	1,43	1,19	1,16
Median		1,00	2,00	1,00	2,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Std. Deviation		,535	,604	,538	,616	,604	,668	,652	,481	,430
Variance		,286	,364	,290	,380	,364	,446	,425	,231	,185
Minimum		1	1	1	1	1	1	1	1	1
Maximum		3	3	3	3	3	3	3	3	3

Frequency Table

Q26a

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	111	70,3	70,3	70,3
	2	42	26,6	26,6	96,8
	3	5	3,2	3,2	100,0
	Total	158	100,0	100,0	

Q26b

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	70	44,3	44,3	44,3
	2	78	49,4	49,4	93,7
	3	10	6,3	6,3	100,0
	Total	158	100,0	100,0	

Q26c

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	81	51,3	51,3	51,3
	2	74	46,8	46,8	98,1
	3	3	1,9	1,9	100,0
	Total	158	100,0	100,0	

Q26d

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	73	46,2	46,2	46,2
	2	74	46,8	46,8	93,0
	3	11	7,0	7,0	100,0
	Total	158	100,0	100,0	

Q26e

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	95	60,1	60,1	60,1
	2	54	34,2	34,2	94,3
	3	9	5,7	5,7	100,0
	Total	158	100,0	100,0	

Q26f

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	80	50,6	50,6	50,6
	2	62	39,2	39,2	89,9
	3	16	10,1	10,1	100,0
	Total	158	100,0	100,0	

Q26g

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	104	65,8	65,8	65,8
	2	40	25,3	25,3	91,1
	3	14	8,9	8,9	100,0
	Total	158	100,0	100,0	

Q26h

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	134	84,8	84,8	84,8
	2	18	11,4	11,4	96,2
	3	6	3,8	3,8	100,0
	Total	158	100,0	100,0	

Q26i

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	137	86,7	86,7	86,7
	2	17	10,8	10,8	97,5
	3	4	2,5	2,5	100,0
	Total	158	100,0	100,0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q26a	158	1,33	,535	,043
Q26b	158	1,62	,604	,048
Q26c	158	1,51	,538	,043
Q26d	158	1,61	,616	,049
Q26e	158	1,46	,604	,048
Q26f	158	1,59	,668	,053
Q26g	158	1,43	,652	,052
Q26h	158	1,19	,481	,038
Q26i	158	1,16	,430	,034

One-Sample Test

	Test Value = 2					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q26a	-15,771	157	,000	-,671	-,75	-,59
Q26b	-7,907	157	,000	-,380	-,47	-,28
Q26c	-11,528	157	,000	-,494	-,58	-,41
Q26d	-8,001	157	,000	-,392	-,49	-,30
Q26e	-11,336	157	,000	-,544	-,64	-,45
Q26f	-7,621	157	,000	-,405	-,51	-,30
Q26g	-10,982	157	,000	-,570	-,67	-,47
Q26h	-21,177	157	,000	-,810	-,89	-,73
Q26i	-24,600	157	,000	-,842	-,91	-,77