الجمهوريـــــة الجزائريـــــة الديمقراطيـــة الشعبيـــة

وزارة التعليم العـــالي و البـــحث العلمي

جامـــعة أبي بكر بلقايد – تلمسان–

UNIVERSITE ABOU BEKR BELKAID –TLEMCEN-

UNIVERSITY ABOU BEKR BELKAID –TLEMCEN-

كلية: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

الميدان: إدارة المنظمات

تخصص: محاسبة و مراقبة التسيير

مخبر الانتماء:إدارة الناس و المنظمات (LARMHO)

أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه LMD

مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات

_ دراســـة ميدانيـــة _

لـــلطالب : نعيجـــي عبد الكريم

مدير أطروحة التخرج: أ.د بن عمارة منصور أستاذ التعليم العالي جامعة باجي مختار عنابة

أمام أعضاء اللجنة:

– أ.د/ شعيب بغداد	أستاذ التعليم العالي	جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان	رئيسا
– أ.د/ بن عمارة منصور	أستاذ التعليم العالي	جامعة باجي مختار عنابة	مشرفا
– أ.د/ جاوحدو رضا	أستاذ التعليم العالي	جامعة باجي مختار عنابة	ممتحنا
– د/ سعيداني محمد	أستاذ محاضر (أ)	جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان	ممتحنا
– د/ بن لدغم فتحي	أستاذ محاضر (أ)	جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان	ممتحنا
– أ.د/ باشوندة رفيق	أستاذ التعليم العالي	جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس	ممتحنا

السنـــة الجامعيـــة: 2016-2017

الجمهوريـــــة الجزائريـــــة الديمقراطيــة الشعبيــة

وزارة التعليم العـــالي و البـــحث العلمي

جامـــعة أبي بكر بلقايد – تلمسان– UNIVERSITE ABOU BEKR BELKAID –TLEMCEN-
UNIVERSITY ABOU BEKR BELKAID –TLEMCEN-

كلية: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

الميدان: إدارة المنظمات

تخصص: محاسبة و مراقبة التسيير

مخبر الانتماء:إدارة الناس و المنظمات (LARMHO)

أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه LMD

مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات

_ دراسة ميدانية _

لـــلطالب : نعيجـــي عبد الكريم

مدير أطروحة التخرج: أ.د بن عمارة منصور أستاذ التعليم العالي جامعة باجي مختار عنابة

أمام أعضاء اللجنة:

– أ.د/ شعيب بغداد	أستاذ التعليم العالي	جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان	رئيسا
– أ.د/ بن عمارة منصور	أستاذ التعليم العالي	جامعة باجي مختار عنابة	مشرفا
– أ.د/ جاوحدو رضا	أستاذ التعليم العالي	جامعة باجي مختار عنابة	ممتحنا
– د/ سعيداني محمد	أستاذ محاضر (أ)	جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان	ممتحنا
– د/ بن لدغم فتحي	أستاذ محاضر (أ)	جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان	ممتحنا
– أ.د/ باشوندة رفيق	أستاذ التعليم العالي	جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس	ممتحنا

السنـــة الجامعيـــة: 2016-2017

بسم الله الرحمن الرحيم

الملخص:إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو التعرف على مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات في الجزائر و هذا من أجل الإلمام بمختلف المعطيات حول نجاح عملية إصلاح النظام المحاسبي الجزائري و إبراز العناصر التي تحد من نجاعته.

لتحقيق ذلك اعتمدنا المنهج التحليلي و الوصفي قسمنا بموجبه الدراسة إلى قسمين:قسم نظري يطلع على مختلف المصادر المتعلقة بالدراسة،و قسم تطبيقي يعتمد على التحليل بواسطة برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لنتائج استبانة وزعت على عينة ذات صلة بموضوع الدراسة ، وقد بلغ عدد مفرداتها 264.

و توصلت هذه الدراسة إلى أن القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي لا تقدم الوضعية المالية الصادقة والشفافة لمجمع الشركات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد ، كما توصلت إلى وجود صعوبة في شروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، و الذي يعتبر نظام جبائي محفز لكن بلا دراسة جدوى أو الآثار المرتقبة من تقديم هذه التحفيزات.

و قد أوصت الدراسة ضرورة إرساء بيئة تسمح بالتطبيق السليم و الواقعي و العملي للنظام المحاسبي المالي المستمد فعليا من الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية، التي تظهر القوائم المالية المجمعة صادقة و شفافة تقدم الوضعية الحقيقية لمجمع الشركات و تفيد مستخدميها خاصة المستثمرين الأجانب منهم قليلي الوجود أملا في اتخاذهم القرار الرشيد.

كما أوصت الدراسة إلى تبسيط المشرع الجبائي لشروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي ،مع جعله نظام محفز مدروس الأثر على جذب الاستثمارات التي تساهم في تكوين مجمع الشركات.

الكلمات الدالة:المعايير المحاسبية الدولية،النظام المحاسبي المالي،النظام الجبائي،مجمع الشركات،التجميع المحاسبي،الاندماج الجبائي.

Résumé: L'objectif principal de cette étude est de déterminer l'éfficience de l'application du systéme comptable et financier sur la comptabilité et la fiscalité des groupes de sociétés en Algérie, afin l'apprendre davantage sur les différentes données concernant la réussite du processus de la réforme du systéme comptable algérien et de mettre en évidence les éléments qui limitent son éfficience.

Pour ce faire, nous avons adoptés la méthode analytique et déscriptive et nous avons repartie en parties:

La premiére, théorique, a partir de diverses sources et recherches éffectueés ailleurs.

La deuxième, pratique, sur la base d'un questionnaire qui nous avons distribué auprés de 264 individus et qui a fait l'objet l'analyse en utilisant un outil statistique Statistical Packages for Social Sciences (SPSS).

Ainsi,cette étude a montré que les états financiers consolidés,conformément au systéme comptable et financier,ne sont pas sincéres et transparents,comme s'il s 'agissait d 'une seule entité .

Tout comme, elle nous permet de constater la présence de difficultés,en termes de l 'application de l 'intégration fiscale aux groupes de sociétés, a la lumière de l 'application du système comptable et financier,considéré comme un système catalyseur,mais sans étude de faisabilité ni d'éffets attendus de la mise a disposition de ces incitations.

Aussi,et au vu de ce qui vient de procéder,nous recommandons qui il est nécessaire d'établir un environnement permettant la bonne application réaliste et pratique du système comptable et financier,a partir du cadre conceptuel des normes comptables internationales qui introduisent des états financiers consolidés honnêtes et transparents, et qui offrent un véritable statut aux groupes de sociétés et font bénéficier leurs utilisateurs, notamment les investisseurs étrangers, peu nombreux, dans la perspective de prendre la bonne décision.

L'étude a égalemet recommandé la simplification des conditions de l'application de l'inrégration fiscale aux groupes de sociétés par le législateur fiscal, à la lumiére du système comptable et finanicer.

Elle recommande aussi de rendre le système fiscal plus motivant et viable afin d'attirer les investissements qui contribueraient a la création des groupes de sociétés.

Mots clés: les normes comptables internationales, le système comptable et financier, système fiscal, groupes de sociétés, consolidation comptable, intégration fiscale.

Abstract: The main aim of this study is to determine the efficiency of the application of the financial accounting system on the accounting and the fiscality of the companies' assembly in Algeria. This aims at gathering information about the efficiency and the success of the reforming process of the Algerian accounting system and to highlight the elements that limit its efficiency.

In order to achieve our objective, we have adopted both of the analytical and the descriptive approaches. whereby we have divided this study into two sections: The first section which is a theoratical section gives an insight into the various sources related to our study. The second section is a practical section. It based on a deeper analysis of the different findings of a questionnaire distributed to a sample of 264 individuals who have a close relationship to the topic of our study. This analysis makes use of the Statistical Packages for Social Sciences (SPSS) program.

This study concluded that the consolidated financial statements in accordance with the financial accounting system does not provide the sincere and the transparent financial situation of the companies' assembly as if it comes to combined in one entity. It also reveals the existence of difficulty in the conditions of the application of the specific Fiscal system of the companies' assembly under the banner of the financial accounting system. This Fiscal system is considered to be enthusiastic. However, it but is without a feasibility study or the anticipated effects of the provision of these privileges

The study recommended of the need to establish an environment that allows the accurate, realistic and practical application of the financial accounting system which is actually derived from the conceptual framework of international accounting standards which presents honest and transparent consolidated financial statements that offer the authentic situation of the Companies' assembly and promote its users, especially foreign investors, who are in a little number, to take the right decision.

The study also recommended that the fiscal legislator ought to simplify the complex conditions of the fiscal system applied on assembly companies relating to the financial accounting system. Moreover, to make it more encouraging and effective system that has an impact on attracting investments that contribute to the formation of assembly companies.

Key words: international accounting standards, financial accounting system, Fiscal system , assembly companies, accounting consolidation , fiscal integration.

الإهـــــداء

أهدي هذا العمل الذي تم انجازه بعون الله تعالى

إلى والداي العزيزين الكريمين أطال الله عمرهما

إخوتي و أخواتي الأعزاء

الأهل و المقربين

من كانوا خير أصدقاء لي

كل من يحملهم قلبي و لا تتذكرهم كلماتي

عبد الكريم

الشكر و التقدير

فلو كان يستغنى عن الشكر لعزة ملك أو علو مكان

لما أمر الله العباد بشكره فقال اشكروا لي أيها الثقلان

و نحن نحاول صياغة كلمات الشكر لا يسعنا إلا أن نتقدم بخالصه و وافر الامتنان إلى كل من لبى لمساعدتنا و لم يبخل بمد يد العون لنا من قريب و من بعيد لإنجاز عملنا هذا بما يرضي الله أولا ، ونخص بالشكر أستاذي **الأستاذ الدكتور بن عمارة منصور** الذي اشرف علينا و لم يتأخر يوما في توجيهنا لإتمام هذا البحث، كما ساهم بقدر كبير في إثراء الأطروحة و إغنائها بالملاحظات العلمية، كما لا أنسى **الأستاذ الدكتور بندي عبد الله عبد السلام** ، **الأستاذ الدكتور بن بوزيان محمد عبد القادر** و**الأستاذ الدكتور جاوحدو رضا** اللذين يعتبرون كقدوة لنا في مسارنا الدراسي و نخبة الجامعة الجزائرية.

كما أتقدم بالشكر و التقدير إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة **الأستاذ الدكتور شعيب بغداد** و**الدكتور سعيداني محمد** و **الدكتور بن لدغم فتحي** و **الأستاذ الدكتور باشوندة رفيق**.

أتوجه بالشكر و الامتنان إلى جميع **الأساتذة، موظفين، زملاء** و **أصدقاء** الذين كان لي شرف التعرف عليهم في جامعة أبي بكر بلقايد.

تقديري و امتناني لكل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.

و إننا إذ نسأل الله أن نكون على قدر ما حملنا من مسؤولية بما يكفل للعلم بالفكر الهادف.

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(01-I)	عملية التحول إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي	59
(01-II)	مراحل تطور النظام الجبائي في الجزائر	88
(02-II)	هيكل النظام الجبائي الجزائري بعد الإصلاحات	98
(03-II)	هيكل الإدارة الجبائية في الجزائر بعد الإصلاحات	99
(01-III)	تصنيف مجمع الشركات من حيث البنية الهرمية	122
(02-III)	تصنيف مجمع الشركات من حيث البنية الشعاعية	122
(03-III)	تصنيف مجمع الشركات من حيث البنية الدائرية	122
(04-III)	تصنيف مجمع الشركات من حيث البنية المركبة	123
(05-III)	المساهمات المباشرة	131
(06-III)	المساهمة غير المباشرة	132
(07-III)	المساهمة المتبادلة	132
(08-III)	المساهمة المستديرة	132
(09-III)	تحديد معدل الرقابة و معدل الفائدة في المساهمة غير المباشرة	137
(10-III)	تحديد معدل الرقابة و معدل الفائدة في المساهمة بعدة سلاسل "أ"	137
(11-III)	تحديد معدل الرقابة و معدل الفائدة في المساهمة بعدة سلاسل "ب"	138
(01- IV)	أسلوب التجميع المباشر	162
(02- IV)	أسلوب التجميع غير المباشر	163
(03- IV)	الإجراءات الخاصة بعملية التجميع	181
(01-V)	الحيازة بطريقة مباشرة	187
(02-V)	تكوين مجمع الشركات	188
(03-V)	الحيازة بطريقة غير مباشرة	188
(01-VI)	متغيرات الدراسة	216
(02-VI)	متغير الجنس للعينة المدروسة	237
(03-VI)	متغير السن للعينة المدروسة	238
(04-VI)	متغير المؤهل العلمي للعينة المدروسة	239
(05-VI)	متغير الأقدمية للعينة المدروسة	240
(06-VI)	النسبة من أفراد العينة المدروسة التي استفادت من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي	241
(07-VI)	توزيع أفراد العينة المدروسة حسب القطاع المنتمي إليه	242
(08-VI)	توزيع أفراد عينة الدراسة التي استفادت من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي حسب القطاع المنتمي إليه	246

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(01-II)	مصادر التشريع الجبائي الجزائري	71
(01-III)	مقارنة بين الشركة التابعة و الشركة الفرعية	120
(02-III)	طبيعة الارتباطات بين الشركة الأم و الفروع الأخرى للمجمع	133
(01- IV)	طرق التجميع المحاسبي	165
(02- IV)	كيفية إلغاء العمليات الداخلية (حقوق / ديون)	174
(01-V)	الخصومات الممنوحة للشركات المندمجة و الشركات غير المندمجة	208
(01-VI)	مدى استجابة أفراد العينة للإجابة على الاستبانة	218
(02-VI)	شرح لمقياس ليكرت الخماسي	224
(03-VI)	طريقة تصحيح الاستبيان بفقراته الإيجابية و السلبية	225
(04-VI)	مستويات المتوسط الحسابي من حيث الأهمية النسبية	225
(05-VI)	نتائج اختبار (Spearman) لصدق الاتساق الداخلي لفقرات المحول الثاني	227
(06-VI)	نتائج اختبار (Spearman) لصدق الاتساق الداخلي لفقرات المحول الثالث	228
(07-VI)	نتائج اختبار (Spearman) لصدق الاتساق الداخلي لفقرات المحول الرابع	229
(08-VI)	نتائج اختبار (Spearman) لصدق الاتساق الداخلي لفقرات المحول الخامس	230
(09-VI)	الارتباط بين كل محور مع جميع فقرات هذه المحاور	231
(10-VI)	معامل (Alpha Cronbach)لفقرات المحور الثاني	232
(11-VI)	معامل (Alpha Cronbach)لفقرات المحور الثالث	233
(12-VI)	معامل (Alpha Cronbach)لفقرات المحور الرابع	234
(13-VI)	معامل (Alpha Cronbach)لفقرات المحور الخامس	235
(14-VI)	معامل (Alpha Cronbach)لمحاور الاستبانة	236
(15-VI)	نتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnov)حول طبيعة توزيع الاستبانة	236
(16-VI)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	237
(17-VI)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن	238
(18-VI)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	239
(19-VI)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية	240
(20-VI)	النسبة من أفراد العينة المدروسة التي استفادت من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي	241
(21-VI)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب القطاع المنتمي إليه	242
(22-VI)	توزيع أفراد عينة الدراسة التي استفادت من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي حسب القطاع المنتمي إليه	246
(23-VI)	نتائج أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الثاني	248
(24-VI)	نتائج أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الثالث	250
(25-VI)	نتائج أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الرابع	251
(26-VI)	نتائج أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الخامس	252
(27-VI)	تحليل نتائج فقرات المحور الثاني	253

(28-VI)	تحليل نتائج فقرات المحور الثالث	259
(29-VI)	تحليل نتائج فقرات المحور الرابع	262
(30-VI)	تحليل نتائج فقرات المحور الخامس	265
(31-VI)	تحليل نتائج محاور الدراسة	269
(32-VI)	معامل الارتباط (Pearson) بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و الاتسام بخصائص النظام المحاسبي الناجع	270
(33-VI)	معامل الارتباط (Pearson) بين ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري و معالجة مجمع الشركات	271
(34-VI)	معامل الارتباط (Pearson) بين التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية و معالجة مجمع الشركات	272
(35-VI)	معامل الارتباط (Pearson) بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و تشجيع مجمع الشركات في الجزائر	272
(36-VI)	معامل الارتباط (Pearson) بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و معالجة مجمع الشركات	273
(37-VI)	معامل الارتباط (Pearson) بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي في الجزائر	274
(38-VI)	نتائج تحليل(Linear Regression) بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي في الجزائر	274
(39-VI)	نتائج تحليل (One Way Anova) لإجابات أفراد العينة حول أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في مصداقية و شفافية القوائم المالية المجمعة نسبة لمتغير الأقدمية	276
(40-VI)	نتائج تحليل (One Way Anova) لإجابات أفراد العينة حول أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في مصداقية و شفافية القوائم المالية المجمعة نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي	277
(41-VI)	نتائج تحليل (One Way Anova) لإجابات أفراد العينة حول أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في مصداقية و شفافية القوائم المالية المجمعة نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه	278
(42-VI)	نتائج تحليل (One Way Anova) لإجابات أفراد العينة حول دور النظام المحاسبي المالي في تحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير الأقدمية	279
(43-VI)	نتائج تحليل (One Way Anova) لإجابات أفراد العينة حول دور النظام المحاسبي المالي في تحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي	280
(44-VI)	نتائج تحليل (One Way Anova) لإجابات أفراد العينة حول دور النظام المحاسبي المالي في تحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه	281

قائمة المختصرات

المختصر	أصل المختصر	معنى المختصر باللغة العربية
PCN	le Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
IAS/IFRS	International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards	المعايير المحاسبية الدولية/معايير الإبلاغ المالي الدولية
ICCAP	International Coordination Committee For Accounting Profession	لجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
SIC	Standing Interpretations Committee	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
IFRIC	International Financial Reporting Interpretaion Committe	لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
CNS	Contribution Nationale de Solidarité	المساهمة الوطنية للتضامن
CNAS	Caisse Nationale des Assurances Sociales des Travailleurs Salariés	الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء
CASNOS	Caisse Nationale de Sécurité Sociale des Non Salariés	الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لغير الأجراء
CACOBATPH	Caisse Nationale des Congés payés et du chômage intempéries des secteurs du Batiment, des Travaux Publics et de l'Hydraulique	الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر و البطالة
CNPE	Conseil Nationale des Participations de l'Etat	المجلس الوطني لمساهمات الدولة
SGP	Société de Gestion des Participations	شركة تسيير المساهمات
CPE	Conseil des Participations de L 'Etat	مجلس مساهمات الدولة
SEC	Securities and Exchange Commission	لجنة القيم المنقولة
FIFO	First In, First Out	الصادر أولا الوارد أولا
CUMP	Cout Unitaire Moyen Pondéré	طريقة التكلفة الوسطية المرجحة
SPA	Société Par Actions	شركات ذات أسهم
SARL	Société a Responsabilité Limitée	شركة ذات المسؤولية المحدودة
SNC	Société en Nom Collectif	شركة الأشخاص
SA	Société en Commandite Par Actions	شركة ذات التوصية بالأسهم
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
SRV	Service Régional de Recherche et Vérification	المصلحة الجهوية للبحث و المراجعة
BRV	Brigade de Recherche et Vérification	فرقة البحث و المراجعة
DGE	Direction des Grandes Entreprises	مديرية المؤسسات الكبرى
SPSS	Statistical Package For Social Sciences	برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
ANDI	Agence Nationale de Développement de l'Investissement	الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
DGI	Direction Générale des Impôts	المديرية العامة للضرائب

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق رقم 01	استمارة الاستبانة باللغة العربية
الملحق رقم 02	استمارة الاستبانة باللغة الفرنسية
الملحق رقم 03	قائمة الأساتذة المحكمين
الملحق رقم 04	عينة الدراسة الميدانية
الملحق رقم 05	جدول تحديد العينة لـــ(MORGAN وKREJCIE)
الملحق رقم 06	مخرجات نظام SPSS

جدول المـــواد

المكونات	الصفحة
الملخص باللغة العربية	ت
الملخص باللغة الفرنسية	ث
الملخص باللغة الانجليزية	ج
الإهداء	ح
الشكر و التقدير	خ
قائمة الأشكال	د
قائمة الجداول	ذ–ر
قائمة المختصرات	ز
قائمة الملاحق	س
جدول المواد	ش–ط
المقدمة	23-1
الفصل الأول: إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر	65-24
تمهيد	25
المبحث الأول : واقع النظام المحاسبي الجزائري قبل الإصلاحات	26
1– تعريف النظام المحاسبي و الاعتبارات الواجب توافرها فيه	26
2–عناصر النظام المحاسبي و أهدافه	28
3–الهيكل العام للنظام المحاسبي و المعلومات التي يقدمها	31
4–التطور التاريخي للمخطط المحاسبي الوطني	32
5–استعمالات المخطط المحاسبي الوطني	33
6–تقييم المخطط المحاسبي الوطني	34
المبحث الثاني: التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)	40
1–التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية	40
2–تعريف و أهداف معايير المحاسبة الدولية	43
3–مبادئ المعايير المحاسبية الدولية	44
4–محددات المعايير المحاسبية الدولية	45
5–الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية	46
6–تقييم المعايير المحاسبية الدولية	47
المبحث الثالث: تبني المعايير المحاسبية الدولية – النظام المحاسبي المالي (SCF)	49
1–الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي	49
2–الإستحداثات الرئيسية للنظام المحاسبي المالي	59
3–فرضيات النظام المحاسبي المالي	60
4– أهداف النظام المحاسبي المالي	61

5-أهمية النظام المحاسبي المالي	61
6- تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي	63
خلاصة الفصل الأول	65
الفصل الثاني : إصلاح النظام الجبائي في الجزائر	**105-66**
تمهيد	67
المبحث الأول : واقع النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاحات	**68**
1- تعريف النظام الجبائي	68
2- مصادر النظام الجبائي الجزائري	69
3- أهداف النظام الجبائي الجزائري	71
4- علاقة النظام الجبائي بالنظام اقتصادي	72
5- الخصائص الهيكلية للنظام الجبائي	73
6- وظائف النظام الجبائي و معايير سلامته	74
المبحث الثاني : السياسة الجبائية: المفاهيم الأساسية	**76**
1- تعريف السياسة الجبائية	76
2- مرتكزات السياسة الجبائية	76
3- دور السياسة الجبائية	77
4- مبادئ السياسة الجبائية	79
5- محددات السياسة الجبائية	80
6- الازدواج الضريبي	82
المبحث الثالث :إصلاح النظام الجبائي في الجزائر	**87**
1- خصائص النظام الجبائي في الجزائر	87
2- المرحلة الأولى: مرحلة ما قبل الاستقلال (قبل سنة 1962)	88
3- المرحلة الثانية : مرحلة ما بعد الاستقلال : التطور الجبائي من (1962-1989)	89
4- المرحلة الثالثة : مرحلة الإصلاحات	90
5- مجالات الإصلاح الجبائي في الجزائر	97
6- استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي	101
خلاصة الفصل الثاني	105
الفصل الثالث: الإطار النظري لمجمع الشركات	**144-106**
تمهيد	107
المبحث الأول: مفاهيم عامة لمجمع الشركات	**108**
1- تعريف مجمع الشركات	108
2- معايير تعريف مجمع الشركات	115
3- مكونات مجمع الشركات	117
4- تصنيف مجمع الشركات	121
المبحث الثاني: خصائص المجمع كوحدة اقتصادية	**124**
1- خصائص مجمع الشركات	124

2- طرق تشكل مجمع الشركات	125
3- دوافع تكوين مجمع الشركات	127
4- المجمع كوحدة اقتصادية	129
المبحث الثالث: المؤشرات الأساسية، مزايا و عيوب مجمع الشركات	131
1- المساهمة و أشكالها	131
2- معدل الرقابة	133
3- معدل الفائدة	136
4- مزايا و عيوب تكوين مجمع الشركات	139
خلاصة الفصل الثالث	144
الفصل الرابع:محاسبة مجمع الشركات وفق النظام المحاسبي المالـــي	182-145
تمهيد	146
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التجميع	147
1- تعريف التجميع	147
2- التطور التاريخي للتجميع	148
3- أهداف التجميع و الشركات المعنية به	150
4- المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع	151
المبحث الثاني: محيط و طرق التجميع	162
1- أنواع التجميع المحاسبي	162
2- تنظيم عملية التجميع المحاسبي	163
3- طرق التجميع	165
4- مسعى التجميع	166
المبحث الثالث: الإجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)	168
1- المعالجة المتجانسة للحسابات المجمعة	168
2- إقصاء العمليات الداخلية للمجمع	173
3- توزيع رؤوس الأموال الخاصة و تحويل الحسابات بالعملة الصعبة	176
4- تقديم القوائم المالية المجمعة	179
خلاصة الفصل الرابع	182
الفصل الخامس: جباية مجمع الشركات في ظل النظام المحاسبي المالـــي	211-183
تمهيد	184
المبحث الأول: معايير تكوين مجمع الشركات في الجزائر	185
1- شروط القبول ضمن مجمع الشركات	185
2- الاستثناءات المرتبطة بانضمام الشركات إلى المجمع	189
3- المعيار المحاسبي لشرط تطبيق نظام الاندماج الجبائي	190
المبحث الثاني:نظام الاندماج الجبائي	193
1- تقنية الرصيد الجبائي (1993-2003)	193
2- إجراءات تطبيق نظام الاندماج الجبائي	196

3- الدخول في نظام الاندماج الجبائي	199
4- الخروج من نظام الاندماج الجبائي	201
المبحث الثالث: الدراسة التحليلية لجباية مجمع الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي	205
1- أهم الضرائب و الرسوم المطبقة على مجمع الشركات	205
2- الخصومات الممنوحة	206
3- الامتيازات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات	209
4-التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية	210
خلاصة الفصل الخامس	211
الفصل السادس: الدراسة الميدانية	284-212
تمهيد	213
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	214
1- بيانات و متغيرات الدراسة	214
2- مجتمع و عينة الدراسة الميدانية	217
3- محددات الدراسة الميدانية	219
4- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	220
المبحث الثاني: استمارة الدراسة الميدانية	223
1- هيكل الاستمارة	223
2- نشر و توزيع الاستبانة	225
3- اختبار الاستبانة	226
4- تحليل خصائص و نتائج العينة	237
المبحث الثالث : تحليل نتائج محاور الدراسة و اختبار الفرضيات	248
1- نتائج محاور الدراسة	248
2- تحليل نتائج محاور الدراسة	252
3- اختبار فرضيات الدراسة	269
4- النتائج العامة للدراسة الميدانية	281
خلاصة الدراسة الميدانية	284
الخاتـــمة	291-285
المراجع	302-292
الملاحق	303

المقدمة

1- مدخل الدراسة

أحدثت الزيادة في التدفقات الرأسمالية و المد التجاري العالمي و التطور الهائل لتكنولوجيا المعلومات و العولمة الاقتصادية تشكل مجمع شركات ذات أهمية بالغة في الساحة الاقتصادية الجزائرية، و مع هذه التحولات التي يعرفها السوق الجزائري من إصلاحات و تغير في التوجه تبنت مجمع الشركات إستراتيجية اقتصادية تجعلها أكثر تنافسية في السوق المحلية و الأسواق الخارجية فأصبح لها تنظيم محكم و وفق مواصفات الشركات الدولية التي تسمح لها بإنشاء مؤسسات تابعة لها خاصة إذا تعلق الأمر بشركات أجنبية.

و يتمتع مجمع الشركات في الجزائر بإطار قانوني معترف به يضمن له حقوقه و واجباته من كل النواحي التشريعية و بالخصوص من الناحية المحاسبية و الجبائية ، مع مراعاة لميزة الوحدة الاقتصادية ، و أصبح نشاطه يتسع تماشيا مع التطورات التي تشهدها البيئة الاقتصادية خاصة مع تمسك الدولة بالانضمام إلى منظمة التجارة الدولية و ما يلازمه من ضرورة بلوغ التوحيد و التوافق المحاسبيين مما يسهل قراءة البيانات المالية المجمعة لمستخدميها حتى لو كانت الشركة الأم تتعدى إقليمها المحلي.

و في سياق هذا التوجه الذي يرمي إلى تشجيع القطاع الخاص و جذب الاستثمار الأجنبي المباشر و إفرازات العولمة التي تقتضي تغيرات جذرية في الميدان المحاسبي في إطار المعايير المحاسبية الدولية،أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع الظرف الجديد ولا يستجيب لاحتياجات المستثمرين ، لذلك أصبح من الضروري تبني نظام محاسبي جديد يواكب تلك التطورات و قادر على تلبية مختلف احتياجات المستثمرين و هذا عن طريق إعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني الذي يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداءا من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة خاصة عند معالجته لمحاسبة مجمع الشركات مرورا بقواعد التقييم و تصنيف الحسابات ، مما أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات الأجنبية لوجود مشاكل في التسيير و عدم توافق قوائمه المالية مع المعايير المحاسبية الدولية ،لذا أصبح من الضروري تبني نظام محاسبي ملائم مع احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية على المستويين الوطني و الدولي.

ففي هذا الإطار جاءت المعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى إيجاد لغة موحدة و مشتركة بين مختلف الشركات مهما كان موطنها أو مكان تواجدها.

و الجزائر على غرار باقي الدول و محاولة منها أن توافق بين جذب الاستثمار الأجنبي المباشر من جهة ، و حماية مؤسساتها و اقتصادها من جهة أخرى، قامت باستحداث النظام المحاسبي المالي الذي يستمد مبادئه من المرجع المحاسبي الدولي ، و هذا ما يجعل البيانات المالية تظهر واقعية تلبي مختلف و رغبات مستخدميها من جهة ، والتكيف مع متطلبات الإفصاح الدولية من جهة أخرى، و خاصة مدى إمكانية إعداد قوائم مالية مجمعة ذات مصداقية عالمية.

2- إشكالية الدراسة

تسعى الجزائر إلى تحقيق التنمية الشاملة عن طريق تحفيز الشركات العالمية بفتح شركات تابعة أو فروع لها في بلدانها و هو ما يعرف بالاستثمار الأجنبي المباشر أو عن طريق تشجيع تكوين مجمعات شركات محلية تقوم بإنشاء مشاريع ذات مردودية، ومن أجل ذلك، تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي و الذي يسمح بإدراج حسابات موحدة تجمع الشركة الأم و شركاتها التابعة عن طريق تبني تقنية التجميع المحاسبي،هذا من جهة ، و الذي يتماشى مع متطلبات التوحيد و التوافق المحاسبيين مما يسهل لمستخدمي القوائم المالية المجمعة اتخاذ القرار من جهة أخرى،و كذلك من الناحية الجبائية فهو يهدف إلى أن تتعامل الإدارة الجبائية مع مجمع الشركات باعتباره مكلف وحيد عن الضرائب و الرسوم المستحقة، و المسؤول عن دفعها أمام الخزينة العمومية،بالمقابل يقدم المشرع الجبائي تحفيزات جبائية هامة تمكنها من إحداث مقاصة شاملة للأرباح و الخسائر المحققة في نفس المجمع .

إن هذا الطرح الذي يسلم بضرورة إثبات نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات وضعنا أمام تحديات يمكن إدراجها في مايلي :

- النظام المحاسبي المالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية التي وضعت على خصائص اقتصاد الدول المتقدمة و التي تختلف كثيرا عن خصائص البيئة الجزائرية.
- عدم وجود سوق مالي نشط و هذا فيما يخص الإفصاح عن الشركات المدرجة في البورصة من أجل تقديم كل المعلومات عنها من أجل التحفيز على جذب مستثمرين و رفع حجم التداول على أسهمها.
- عدم ترابط بنيتي النظام المحاسبي المالي بإجراء تعديلات على القوانين ذات العلاقة كالنظام التجاري و الجبائي...إلخ.

- اعتماد النظام المحاسبي المالي على مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني ، أما النظام الجبائي فيستند على كل ما هو قانوني من أجل احتساب الضريبة، و هنا نذكر إشكالية استقلالية النظام المحاسبي المالي عن القانون الجبائي.
- كثرة الشركات التابعة يمكن أن تتسبب في مضاعفة مجهودات التنسيق و المراقبة المبذولة من قبل إدارة المجمع.
- غياب نصوص محاسبية أو جبائية تنظم عملية تحويل الأرباح باستخدام المزايا الجبائية المقدمة من طرف التشريع الجبائي إلى بلدان أخرى أقل عبئا جبائيا،الأمر الذي يحفز على التهرب الجبائي.

و انطلاقا من الطرح السابق تتضح إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي :

ما مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات في الجزائر ؟

للإجابة على هذا التساؤل ، تم طرح عدة أسئلة فرعية تتمثل في :

1. ما هو واقع النظام المحاسبي في الجزائر؟ و ما هي دوافع إصلاحه و النتائج المترتبة على ذلك ؟

2. ما هو واقع النظام الجبائي في الجزائر؟ و ما هي دوافع إصلاحه و النتائج المترتبة على ذلك ؟

3. ما هو مفهوم مجمع الشركات في الجزائر؟و ما هي دوافع إنشائها و الاعتراف بها ؟و ما هو واقعها في بيئة الأعمال الجزائرية؟

4. فيما تتجلى نجاعة النظام المحاسبي المالي في محاسبة المجمع؟

5. هل يستفيد مجمع الشركات من نظام جبائي محفز على تكوين هذا النوع من الكيانات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

6. هل تتفق آراء عينة الدراسة حول التساؤلات المطروحة؟

3- فرضيات الدراسة

تم الاعتماد في هذه الدراسة على حصر الموضوع في المحاسبة و الجباية المطبقة على نشاط مجمع الشركات، و هذا بالنظر إلى الإصلاحات المحاسبية (النظام المحاسبي المالي) .

وقد تم وضع فرضيات يتم من خلالها الإجابة على التساؤلات المطروحة و التي قسمت إلى قسمين:

أولا: فرضيات متعلقة بالدراسة النظرية

1. أدت الإصلاحات الجذرية في المنظومة المحاسبية المتبناة في الجزائر إلى تغطية القصور في المخطط المحاسبي الوطني وتلبية حاجات المستخدمين و زادت من حرية التجارة و انتقال رؤوس الأموال ،و أيضا الانفتاح على الأسواق العالمية؛

2. فرضت عوامل عديدة من بينها أساسا الانفتاح الاقتصادي و تعقد النظام الجبائي الجزائري و قلة إيراداته إلى إصلاح النظام الجبائي ؛

3. تمخضت الإصلاحات المحاسبية و الجبائية في الجزائر بسن تشريعات و قوانين تحفز الشركات العالمية على فتح شركات تابعة أو فروع لها ضمن ما يسمى الاستثمار الأجنبي المباشر أو تكوين مجمع شركات محلية ؛

4. تقدم الحسابات المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي الصورة الحقيقية للذمة المالية و نتيجة مجموعة من الشركات التي تكون المجمع و الداخلة في النطاق التجميع؛

5. إن التشريع الجبائي الجزائري يشجع على تكوين مجمع الشركات و هذا عن طريق منحه نظام جبائي امتيازي.

ثانيا : فرضيات متعلقة بالدراسة الميدانية

✓ **يعالج النظام المحاسبي المالي مجمع الشركات في الجزائر**

الفرضية الرئيسية الأولى:لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و معالجته لمجمع الشركات عند مستوى $\alpha = 0.05$.

و تنقسم الفرضية الرئيسية الأولى إلى الفرضيات الفرعية التالية :

- **الفرضية الفرعية الأولى**: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و اتسامه بخصائص النظام المحاسبي الناجع عند مستوى $\alpha = 0.05$؛

- **الفرضية الفرعية الثانية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري و معالجته لمجمع الشركات عند مستوى α= 0.05؛
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية ومعالجتها لمجمع الشركات عند مستوى α= 0.05؛
- **الفرضية الفرعية الرابعة:**لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و تشجيعه لمجمع الشركات في الجزائر عند مستوى α= 0.05.

✓ **يوجد أثر لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر**

الفرضية الرئيسية الثانية : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر عند مستوى α= 0.05.

✓ **القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي تتصف بالمصداقية و الشفافية**

الفرضية الرئيسية الثالثة : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى α= 0.05 بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغيرات(الأقدمية،الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي،القطاع المنتمي إليه).

و تنقسم الفرضية الرئيسية الثالثة إلى الفرضيات الفرعية التالية :

- **الفرضية الفرعية الأولى:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى α= 0.05 بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغير الأقدمية؛
- **الفرضية الفرعية الثانية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى α= 0.05 بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي؛
- **الفرضية الفرعية الثالثة:**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى α= 0.05 بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه.

✓ **النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي يحفز على تكوين مجمع الشركات**

الفرضية الرئيسية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى α= 0.05 بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغيرات(الأقدمية،الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي،القطاع المنتمي إليه).

و تنقسم الفرضية الرئيسية الرابعة إلى الفرضيات الفرعية التالية :

- **الفرضية الفرعية الأولى:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى α= 0.05 بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير الأقدمية؛
- **الفرضية الفرعية الثانية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى α= 0.05 بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي؛
- **الفرضية الفرعية الثالثة:**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى α= 0.05 بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه.

4- الدراسات السابقة

إن موضوع الدراسة حديث و مهم ، بحيث لا توجد دراسات اهتمت مباشرة بموضوع مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات،و قلت الدراسات السابقة ذات العلاقة و كانت شحيحة جدا في الواقع الجزائري، إلا أننا سنعرض أهمها حسب التوجه و التخصص في البيئة الجزائرية.

- **دراسة مداني ين بلغيث،2004،تحت عنوان:**[1]

" أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية".

هدفت هذه الدراسة إلى بحث موضوع إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في الجزائر ببعد تصوري يأخذ بالاعتبار أعمال التوحيد و التوافق المحاسبيين الدوليين،و كانت الدراسة الميدانية باستخدام استبانة شملت المهنيين والأشخاص المهتمين بالمحاسبة، و أهم ما توصلت إليه الدراسة أنه هنالك إدراك قوي و إجماع كبير حول أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في الجزائر، و أهم ما أوصت به هو أن يتم التعامل مع ما يجري من أعمال انسجام و توافق الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي بجدية و أن يأخذ بعين الاعتبار، لأن رفع الحركة عن الاستثمار و توسع نشاط الشركات على المستوى الدولي و حرية لجوء المؤسسات إلى السوق المالية يفرض وجود لغة محاسبية موحدة.

- **دراسة فلاح محمد ،2006،تحت عنوان:**[2]

" السياسة الجبائية– الأهداف و الأدوات–"

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة موضوع السياسة الجبائية استنادا إلى الواقع الجزائري و ما أفرزه من متناقضات ومشاكل على المستوى الوطني و على المستوى المحلي،و أهم ما توصلت إليه أن المزايا الجبائية الممنوحة في إطار تحفيز الاستثمار المحلي و جذب الاستثمار الأجنبي لم تبلغ أهدافها،بحيث أن العديد من المستثمرين يستفيدون من المزايا الجبائية و بمجرد انتهاء مدة هذه المزايا فإنهم يتجهون نحو تغيير أنشطتهم أو ترحيلها، و أهم ما أوصت به الدراسة أنه يجب أن يكون التشريع الجبائي مكيف وفق منهجية علمية أي بناء القرارات الجبائية على دراسات مسبقة للفعالية مع مراعاة ثلاثة عوامل هي:

- توسيع قاعدة الإخضاع الجبائي قدر الإمكان؛
- الدراسة الجيدة في منح المزايا الجبائية خاصة و أن المعيار الجبائي لا يحدد بمفرده و بنسبة كبيرة طبيعة المناخ الاستثماري؛

[1] مداني بن بلغيث" **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**" أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2004.

[2] فلاح محمد " **السياسة الجبائية– الأهداف و الأدوات–**" أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006.

- التخفيض من نسب الاقتطاع الجبائي و تجنب تراكم الاقتطاع على نفس قاعدة الإخضاع،و بذلك يمكن الحفاظ على تجدد و تكاثر المادة الخاضعة وفق ظروف ملائمة.

➢ **دراسة بوزيدة حميد ،2006،تحت عنوان:**[1]

" النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)"

تحدثت هذه الدراسة عن تحديات الإصلاح الاقتصادي التي تواجه النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (1992-2004) ، تم اللجوء إلى تقارير سنوية حول النظام الضريبي الجزائري ، و أهم ما توصلت إليه الدراسة أن الهيكل الضريبي الجزائري مازال يسوده اختلال من خلال اعتماده على الجباية البترولية و سيطرة الضرائب غير المباشرة عليه.

و أهم ما أوصت به هو العمل على إنعاش الجهاز الإنتاجي و توفير مناخ أكثر ملاءمة للاستثمار بإزالة القيود الإدارية،البنكية،و في ذلك إحداث للدخل و الحد من البطالة و فرض الضرائب ، كما أوصت بتفعيل النظام الضريبي للحد من التهرب و الغش الضريبيين و للتخفيف من خسائر الخزينة العمومية بفعل هاته الظاهرة.

➢ **دراسة مقدمي أحمد ،2006،تحت عنوان:**[2]

" النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات و هذا في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني،و سرد تجارب بعض الدول الأخرى،و تسليط الضوء على المعايير المحاسبية الدولية المطبقة على هذا الميدان،أجريت دراسة ميدانية في مجمع صيدال ،و أهم ما توصلت إليه الدراسة أن تقنية التجميع المحاسبي هي تقنية جديدة تشهد النقص الكبير في النصوص التشريعية و غياب معايير وطنية خاصة بتنظيمها،و تشهد عدة عوائق من الناحية الجبائية تمنع من تكوين مجمع الشركات في الجزائر،و أهم ما أوصت به هو تغيير الشروط الواجب توافرها في الشركات المندمجة و هذا لفتح المجال أمام تشكل مجمع الشركات في الجزائر.

[1] بوزيدة حميد " **النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)**" أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006.

[2] مقدمي أحمد " **النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات**" رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006.

- **دراسة شنوف شعيب ،2007،تحت عنوان:**[1]

" الممارسات المحاسبية للشركات المتعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي"

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة موضوع الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي،أي بمعرفة تلبية المحاسبة الكلاسيكية لحاجات الشركات المتعددة الجنسيات،و مدى أهمية التوافق و التوحيد المحاسبيين الدوليين، و أجريت دراسة ميدانية على شركة بريتش بتروليوم، و أهم ما توصلت إليه هو إعداد نظام محاسبي دولي موحد يكون فيه استعمال الحسابات الرئيسية إجبارية ،بينما تكون الحسابات الفرعية و الجزئية اختيارية و ذلك حسب ظرف و حجم كل مؤسسة.

كما توصلت إلى أنه يجب إخضاع الممارسات المحاسبية في مختلف الشركات الدولية لقواعد و إجراءات محاسبية تتماشى مع المشاكل المحاسبية الموضوعة على المستوى الدولي بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات.

و أهم ما توصلت إليه الدراسة أنه ينبغي إعادة النظر في التشريعات القائمة التي تحدد أنماط و حجم المعلومات الواجب توفيرها في القوائم المالية، و كذلك التشريعات الخاصة بالضرائب التي تخص الشركات البترولية، و ذلك للحد من التهرب الضريبي الموجود حاليا.

- **دراسة سفيان بن بلقاسم،2010،بعنوان:**[2]

" النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية"

ركزت هذه الدراسة على تحديد آثار تطور الفكر المحاسبي من خلال التحولات المهمة التي عرفها الاقتصاد العالمي و نتائج هذه التحولات على الممارسة المحاسبية ، و دور المحاسبة المالية في الاقتصاد الحديث بما يتماشى مع الحقائق الجديدة للعولمة و تطور الأسواق المالية و تحديد أسس و قواعد التوحيد المحاسبي و مجالات دلالته،و من تم التعرض لعواقبه على الجزائر، و مستلزمات تطبيقه فيها،و العوائق و المشاكل التي قد تنجر عن ذلك و متطلبات حلها.

---

[1] شنوف شعيب " **الممارسات المحاسبية للشركات المتعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي**" أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2007.

[2] سفيان بن بلقاسم " **النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية**" أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر،2010.

و من أجل اختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الأدوات و القواعد المحاسبية و طرق التحليل المالي و نماذج التقييم و الإدارة المالية، و أهم ما توصلت إليه الدراسة إلى ضرورة للمحاسبة المالية أن تستقل بكيانه الخاص المعتمد على قواعد تسجيل و تقييم و عرض ترتبط بالأهداف المستوحاة من هذا النظام ، و الأطراف التي يراد توجيه البيانات المالية إليها الأمر الذي يتطلب فك ارتباط المحاسبة بالجباية.

و قد أوصت الدراسة بإعادة تنظيم المؤسسات من خلال إعادة هيكلة و تحديث أنظمة معلوماتها بما يسمح بتحقيق أهداف النظام المحاسبي المالي و الوصول إلى تقديم و تصميم مخرجاته الأساسية المتمثلة في القوائم المالية في إطار معالجات التسجيل و التقييم الضرورية و المبرمجة ضمن شروط الإفصاح و التقديم المطلوبة.

- **دراسة بكطاش فتيحة،2011،بعنوان:**[1]

" دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة –حالة الجزائر–"

تحدثت هذه الدراسة عن المسار التاريخي لنشأة المعايير المحاسبية الدولية و عولمة هاته التعاملات ،و التساؤل عن موقع الجزائر من هذا المسار، و أجريت دراسة ميدانية في مجمع سفيتال ، و أهم ما توصلت إليه الدراسة:

- تعتبر حركة رؤوس الأموال و الاستثمارات عبر مختلف البلدان السبب الرئيسي في الضغوطات الدولية لتبني مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية الدولية؛
- تمكن المعايير المحاسبية الدولية المؤسسات الجزائرية من دخول الأسواق المالية الأوربية، و التي من شروطها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للمعلومات و القوائم المالية للمؤسسات.

و أهم ما أوصت به هو العمل على تطوير بورصة الجزائر و تفعيل دورها في تمويل المؤسسات و انضمام الجزائر إلى مختلف الهيئات الدولية مثل مجلس المعايير المحاسبية الدولية،كما يجب التواصل مع التطورات والمستجدات التي تأتي بها معايير المحاسبة الدولية و التقارير المالية و تكييف النظام المحاسبي المالي معها.

[1] بكطاش فتيحة " **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة –حالة الجزائر–**" أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ، جامعة الجزائر03،2011.

- **دراسة كارش السعيد،2012،بعنوان:**[1]

" إدماج الحسابات في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي –دراسة حالة مجمع سوديـاف–"

ركزت هذه الدراسة على الإجراءات العملية لإعداد القوائم المالية المجمعة وفقا النظام المحاسبي المالي ،و معرفة المزايا التي يتحصل عليها مجمع من تطبيق تقنية التجميع المحاسبي،و أجريت دراسة ميدانية في مجمع سوديـاف.

وأهم ما توصلت إليه هو افتقار مجمع الشركات الجزائري بالكفاءات البشرية المؤهلة صاحبة الخبرة الكافية واللازمة لعملية التجميع المحاسبي،كما يمكن للخبير المحاسبي أن يلعب دور الموافق لمجمع الشركات عند إعداد القوائم المالية المجمعة لامتلاكه الخبرة و المعرفة في هذا الميدان،أيضا عدم مواكبة مجمع الشركات للتغيرات التي تطرأ على النظام المحاسبي المالي الأمر الذي يؤدي إلى وجود صعوبة في التجميع المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية.

و أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة الارتقاء بالعنصر البشري من خلال التكوين المستمر لإطارات كفؤة تكون قادرة على مسايرة التطورات و المستجدات العالمية في مجال التجميع المحاسبي،و ضرورة حيازة مجمع الشركات لأنظمة معلومات متطورة لتقييم عملية التجميع المحاسبي و الحرص على تغطية جميع الاختلافات،و السهر على المراجعة الدورية لهذه الأنظمة لضمان مسايرتها.

- **دراسة محمد طالبي،2012،بعنوان:**[2]

" السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي"

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة موضوع السياسة الجبائية كأداة للاندماج الاقتصادي في ظل المعطيات الدولية و بالإسقاط على الواقع الجزائري و ما أفرزه من تناقضات على المستوى الوطني.

---

[1] كارش سعيد " **إدماج الحسابات في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي –دراسة حالة مجمع سوديـاف**–"رسالة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر03،2012.

[2] محمد طالبي" **السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي**" أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر03،2012.

و تم الاعتماد على التقارير السنوية الرسمية التي تصدرها هيئات محلية و دولية ذات الصلة،و أهم ما توصلت إليه الدراسة هو عدم الاستقرار في النظام الجبائي ناجم عن غياب رؤية واضحة إنما هو ناجم عن غياب الانسجام بين مبادئ النظام الجبائي و واقع الاقتصاد الجزائري،و من نتائج ذلك التعديلات و التغييرات الكثيرة جدا و التي انعكست على عدم استقراره و التعود عليه.

و أهم ما أوصت به ضرورة تبسيط القوانين الجبائية و إجراءات تنفيذها حتى يسهل على المكلف فهم تلك القوانين و من تم احترامها.

- **دراسة Saidi Ramzi،2013،بعنوان:**[1]

« Groupe de Sociétés - Aspects Comptables et Fiscaux- »

ركزت هذه الدراسة على معالجة النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات في تونس،و التطرق لاختلاف الأسس والقواعد ما بين التجميع المحاسبي و نظام الاندماج الجبائي للنتائج،و توصلت إلى أن الدخول في نظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات يتضمن شروطا متعددة ومختلفة صعبة و معقدة، كما أن التجميع المحاسبي خص مجمع الشركات التونسية ذات الحجم الكبير فقط، كما أن نظام الميزانية الموحدة لا يحقق الكثير من المزايا الجبائية ، فهو يعوض الخسائر و الأرباح بين الشركات الأعضاء عند التنازل عن ديونهم المترابطة فقط، و أهم ما أوصت به الدراسة تبسيط إجراءات تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات و محاربة التهرب الضريبي الذي يحدث عند نقل النتائج ضمن الشركات الفرعية لمجمع الشركات.

- **دراسة حمزة العُرابي،2013،بعنوان:**[2]

" المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية–متطلبات التوافق و التطبيق–"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافق البيئة الجزائرية مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، و معرفة درجة تأييد الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

---

[1] Saidi Ramzi « **Groupe de Sociétés -Aspects Comptables et Fiscaux-** » Mémoire de fin d'études de troisième cycle spécialisé en Finances Publiques, option Fiscalité, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Koléa, Tipaza, 2012.

[2] حمزة العُرابي " **المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية–متطلبات التوافق و التطبيق–**" أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ،جامعة أمحمد بوقرة،بومرداس،2013.

و من أجل اختبار الفرضيات تم اللجوء إلى مصدرين هما البيانات الاقتصادية من تقارير سنوية رسمية و توزيع استبانة على عينة من الممارسين لمهنة المحاسبة، و أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة:

- عدم توافق البيئة الجزائرية مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية؛
- هناك تأييد متفاوت لمختلف الممارسين لمهنة المحاسبة بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- هناك عدة فوائد و مزايا متوقعة من جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي أهمها الرفع من جودة المعلومات المالية وتنشيط السوق المالي و جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة؛
- هناك عدة معوقات تواجه التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي.

و أوصت الدراسة بـــ:

- تعزيز دور بورصة الجزائر و القيام بحملات تسويقية شاملة و هادفة بهدف جذب المؤسسات الاقتصادية للدخول فيها؛
- من الأحسن إشراك مختلف الممارسين لمهنة المحاسبة عند القيام بأي تعديل مستقبلي على النظام المحاسبي المالي؛
- ضرورة تعزيز مهنة محافظ الحسابات نظرا لاعتباره الضامن الأول لمصداقية المعلومات المالية التي تصدرها الشركات الاقتصادية.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تناولت الدراسات السابقة مواضيع مختلفة تصب معظمها في موضوع دراستنا،حيث تطرقت إحداها إلى معرفة توافق البيئة الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية و بالتالي تطبيق النظام المحاسبي المالي باقتراح إجراءات من شأنها أن تضمن التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي،هذا و هدفت أخرى إلى إبراز تحديات إصلاح النظام الجبائي الجزائري كأداة تسمح للاندماج الاقتصادي و ما أفرزه من تناقضات على المستوى الوطني، كما أبرزت عوامل عدم الاستقرار فيه.

و بحثت أخرى القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي و معرفة المزايا التي يتحصل عليها مجمع الشركات من إعدادها.

كما تطرقت إحدى الدراسات إلى معالجة النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في الجزائر،و الشروط الواجب توفرها من أجل الدخول فيه، مع عرض بعض الأنظمة الجبائية المطبقة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية و فرنسا و مقارنتها مع النظام المطبق في الجزائر، بالإضافة إلى عرض أسس تكوين هذه المجمعات.

أما الدراسة الحالية فنحاول أن نعالج جميع إشكاليات الدراسات السابقة ، و هذا في بيئة تعتبر فتية نسبيا عن باقي بيئة الدول المتقدمة ألا و هي البيئة الجزائرية، نحاول فيها إبراز واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات بما يضم من شركات فرعية و تابعة و المتواجدة على مستوى ولاية عنابة باعتبارها قطب صناعي بامتياز.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية المجمعة و حسب الإطار التصوري للمحاسبة المالية من شأنه أن يكسبها مصداقية و شفافية تعبر عن الوضعية الحقيقية لمجمع الشركات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد،كما تتطرق الدراسة إلى مدى تحفيز النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي على تكوين مجمع الشركات.

5- أسباب اختيار موضوع الدراسة

أولا: أسباب ذاتية متعلقة بالباحث

إن أكثر ما دفع الباحث للبحث لاختيار هذا الموضوع هو جدته الفائقة و تطوره المتسارع و بالتالي فإن معرفته الخاصة به محدودة،ففي الواقع الجزائري مازال حديثا نسبيا يتماشى مع الإصلاحات الاقتصادية الحاصلة و مواكبا للتطبيق التدريجي لاختيار السوق الحرة لتنظيم الاقتصاد، و من بين هذه الإصلاحات إصلاح النظام المحاسبي و المالي الذي أدى إلى تطبيق نظام محاسبي يعبر في مبادئه عن تقديم الصورة الحقيقية للكيان فضلا عن مدى تطابقه مع الحسابات المجمعة من جهة، و تأثيره على النظام الجبائي حتى يصبح نظاما محفزا على تكوين مجمع الشركات في الجزائر .

كما أنه يميل إلى الخوض في المواضيع الحديثة التي تعرف تطورات و تحولات متلاحقة باعتبارها موضوع الساعة ، لاسيما التحديات التي يفرضها الواقع الاقتصادي الهادف إلى خدمة مصالح التطور و التنمية، و اهتمام الباحث بكل ما يهم مجال المحاسبة و الجباية.

ثانيا : أسباب متعلقة بموضوع الدراسة

تتمثل هذه الأسباب في النقاط التالية :

- ✓ حداثة موضوع الدراسة؛
- ✓ قلة البحوث المتعلقة بموضوع الدراسة في الواقع الجزائري؛
- ✓ تغير دور المحاسبة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية خاصة فيما يتعلق بالإخبار عن الواقع الحقيقي للوضعية المالية للكيانات، وبالتالي تحقيق الشفافية و المصداقية اللتان تخدمان مستخدمي القوائم المالية المجمعة؛
- ✓ جمود النظام المحاسبي في الجزائر اتجاه التحولات الاقتصادية التي مست واقع و محيط الكيانات اللذين أصبحا يختلفان عن الظروف الخاصة التي أعد المخطط المحاسبي الوطني استجابة لها؛
- ✓ عدم قدرة المخطط المحاسبي الوطني على تقديم محاسبة تعبر عن الصورة الحقيقية لمجمع الشركات التي تزيد من فرص الاستثمار و الاندماج في بيئة الأعمال الجزائرية؛
- ✓ قلة عدد مجمع الشركات الأجنبية و حتى الوطنية منها في الجزائر، الأمر الذي يؤدي إلى تقديم نظام جبائي محفز على استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر و تكوين مجمع شركات.

6- أهمية الدراسة

تنبع أهمية البحث تزامنا مع إصلاح النظام المحاسبي الجزائري الذي يسمح بترجمة الواقع الاقتصادي للكيانات و الإفصاح عن نتائجها المالية، و من تم لابد أن يتماشى مع تطور الأسواق و تغير الحاجة إلى المعلومات ،و أن يتكيف باستمرار مع تطور عالم الأعمال، كذلك للدور الكبير الذي يلعبه مجمع الشركات ، ليس فقط من باب تحريك الاقتصاد الوطني على المستوى المحلي ، بل في جلب المستثمرين الأجانب و توسيع حجم النشاط الاقتصادي ، مما يتطلب وجود نظام محاسبي فعال يساهم في إعداد بيانات مالية مجمعة تمكن مستخدميها في اتخاذ القرارات الرشيدة .

كما أن مجمع الشركات هو نظام إرادي يعمل على حث الشركات على التعاون فيما بينها و مقابل ذلك تقوم الدولة بمنح هذه الشركات امتيازات جبائية التي قد تؤدي إلى التضحية بجزء من مواردها المالية الجبائية بغية تحقيق هذه الاندماجات بين الشركات و تشجيعها على زيادة استثماراتها من جهة، و استخدامها كأدلة لمواجهة المنافسة على المستوى الدولي من جهة أخرى .

7- أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمك تلخيصها في النقاط التالية:

- ✓ التعرف على الأسباب و الدوافع التي أدت إلى قيام الجزائر بإصلاحات في الميدان المحاسبي و الجبائي و إلى ما خلص ذلك؛
- ✓ محاولة بعث تفكير عام حول المجمعات من المفهومين المحاسبي و الجبائي ذو البعد الاقتصادي و القانوني وحتى الاجتماعي؛
- ✓ التطرق إلى منهجية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المجمعات؛
- ✓ التعرف على أثر التجميع المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي على القوائم المالية المجمعة؛
- ✓ معرفة مدى تحفيز النظام الجبائي الجزائري في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكوين مجمع شركات؛
- ✓ اقتراح بعض التوصيات المناسبة و الكفيلة من أجل توافق النظام المحاسبي المالي مع محاسبة و جباية مجمع الشركات؛
- ✓ السعي لتنمية القدرة المعرفية في هذا الميدان كمحاولة لتسليط الضوء على هذا الجانب الذي لم يحض بعد بدراسة مكثفة تعكس مدى أهمية هذا البحث.

8- حدود الدراسة

يمكن إبرازها في النقاط التالية:

- **حدود مكانية:** استهدفت الدراسة مصلحة المحاسبة و الجباية للشركات التابعة أو الفروع أو الشركة الأم و التي تطبق في النظام المحاسبي منذ سنة 2010 الذين يتواجدون على مستوى ولاية عنابة باعتبارها قطب صناعي بامتياز، و المديرية الجهوية للضرائب-عنابة- بما فيها من المديريات الفرعية ، المديرية الولائية للضرائب لولاية عنابة بما فيها من المديريات الفرعية ، المصلحة الجهوية للبحث و المراجعة Service Régional de Recherche et Vérification (SRV)، فرقة البحث و المراجعة Brigade de Recherche et Vérification (BRV) ،و مفتشيات الضرائب،بالإضافة إلى مديرية المؤسسات الكبرى بالجزائر العاصمة Direction Des Grandes Entreprises(DGE) بما فيها من المديريات الفرعية كعينة الدراسة المختارة.
- **حدود زمنية:** تمت الدراسة خلال فترة 2015-2016.

- **حدود بشرية** : تركز الدراسة على واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات في الجزائر و مدى نجاعته من أجل تحقيق أهداف الدراسة المنشودة،و تضمن المحاسبين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم المالية و الجبائيين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم و التصريحات الجبائية، و هذا وفقا للنظام المحاسبي المالي للفروع أو الشركات التابعة أو الشركة الأم الذين يتواجدون على مستوى ولاية عنابة، و أعوان إدارة الضرائب الذين لهم على الأقل رتبة مفتش (مفتش ، مفتش رئيسي، مفتش مركزي، محقق، رئيس مفتشية،مدير فرعي) على مستوى المديرية الجهوية للضرائب–عنابة– بما فيها من المديريات الفرعية ، المديرية الولائية للضرائب لولاية عنابة بما فيها من المديريات الفرعية ، المصلحة الجهوية للبحث و المراجعة ،فرقة البحث والمراجعة ،و المفتشيات ،الذين قاموا بتسيير أو يسيرون الملفات المحاسبية و الجبائية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي لشركة أم أو فرع أو شركة تابعة ،بالإضافة إلى الأعوان المتواجدين في مديرية المؤسسات الكبرى بما فيها من المديريات الفرعية الذين يسيرون الملفات المحاسبية و الجبائية للمؤسسات الكبرى بما فيها مجمع الشركات وفروعة و شركاته التابعة منذ سنة 2006.

9– منهج الدراسة

رغبة في بلوغ تطلعات الدراسة ، تمت الاستعانة على المنهج الاستقرائي و الذي يتجسد في استقراء الإصدارات المهنية و الدراسات السابقة التي تناولت موضوع مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات في الجزائر، بهدف الوصول إلى ما أتفق عليه الكثير من الباحثين في هذا الموضوع، و ما يخدم الأهداف التي تم وضعها و التي كانت مبنية على فرضيات الجزء النظري، ثم التنقل إلى المنهج الوصفي التحليلي الذي يعرف بأنه الطريقة المثلى في البحث بتناوله لأحداث و ظواهر وممارسات موجودة و متاحة للقياس كما هي دون تدخل مجربها،و تم التفاعل معها فوصفت و حللت ،ولذلك تم جمع المعلومات بإتباع الطريقتين التاليتين:

- **طريقة المصادر الثانوية:** كانت بالحصول على البيانات من خلال مصادر المعلومات و الوثائق التي تهتم أساسا بمجال محاسبة و جباية مجمع الشركات وفقا للنظام المحاسبي المالي، باعتبار هذه الخطوة رئيسية بدأت قبل انطلاق البحث،حيث تعددت هذه الوثائق لتشمل كل من :

✓ بحوث و دراسات سابقة لها علاقة بالموضوع؛

✓ كتب و مقالات و بحوث علمية؛

✓ التقارير الصادرة عن الهيئات و المنظمات المهنية الدولية؛

- ✓ النصوص و التشريعات المتضمنة في الجرائد الرسمية الجزائرية.

- **طريقة المصادر الرئيسية:**و لقد كانت بإتباع جملة من الأدوات تكفل معالجة أفضل تتمثل في:

- ✓ **المقابلات الشخصية:**إن عنصر المقابلات في الدراسة الميدانية كانت غير رسمية، فهي تكتسي أهمية بالغة كمصدر هام و رئيسي للحصول على المعلومات، و في هذا الصدد،تم إجراء سلسلة منها محاولا استقصاء و استخلاص آراء و وجهات نظر مختلف الأطراف الفاعلة في ميدان محاسبة و جباية مجمع الشركات وفقا للنظام المحاسبي المالي و التي مستها تغيرات كثيرة.
- ✓ **جمع الملاحظات:** رغم صعوبة منظمة الأعمال الجزائرية وحداثة تطبيق النظام المحاسبي المالي ،إلا أنه تم القيام ببعض الزيارات الميدانية و جمع بعض الملاحظات و استعمالها في توجيه منهجية الدراسة تحديا لعنصر التكتم والسرية و الاحتكار الذي طبع سلوك بعض موظفي هذه الهيئات ،ناهيك عن الغياب المستمر والمتكرر للمسؤولين على الأقل أثناء معظم الزيارات باعتبارهم المؤهلين و المخولين للإجابة على أسئلة وانشغالات الدراسة.
- ✓ **استمارة الاستقصاء (الإستبانة)** : ذلك من أجل تدارك أوجه القصور أو الحدود التي ميزت الأدوات السابقة ،و التي تم الاعتماد عليها باعتبارها الأكثر استخداما من قبل الباحثين لجمع البيانات الأولية ، و بما تلعبه من أهمية لاحتوائها كل الأدوات السابقة الذكر التي تستخدم عادة كأدوات مكملة لها، و التي تركز على التحفيز الجيد، جمع البيانات،و تحليلها باستخدام الطرق الإحصائية المناسبة و استخلاص النتائج.

- **مجتمع و عينة الدراسة:**يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم المالية والجبائيين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم و التصريحات الجبائية، و هذا وفقا للنظام المحاسبي المالي للفروع أو الشركات التابعة أو الشركة الأم الذين يتواجدون على مستوى ولاية عنابة،و أعوان إدارة الضرائب الذين لهم على الأقل رتبة مفتش (مفتش ، مفتش رئيسي، مفتش مركزي، محقق، رئيس مفتشية،مدير فرعي) على مستوى المديرية الجهوية للضرائب–عنابة– بما فيها من المديريات الفرعية ، المديرية الولائية للضرائب لولاية عنابة بما فيها من المديريات الفرعية ، المصلحة الجهوية للبحث و المراجعة ،فرقة البحث و المراجعة ،و المفتشيات ،الذين قاموا بتسيير أو يسيرون الملفات المحاسبية و الجبائية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي لشركة أم أو فرع أو شركة تابعة ،بالإضافة إلى الأعوان المتواجدين في مديرية المؤسسات الكبرى بما فيها من المديريات الفرعية الذين يسيرون الملفات المحاسبية و الجبائية للمؤسسات الكبرى بما فيها مجمع الشركات و فروعة و شركاته التابعة منذ سنة 2006.

(مجتمع غير معروف و كبير الحجم جدا إذا نختار عينة عشوائية مثلى نطبق المعادلة التالية لـــ (KREJCIE و MORGAN) لحجم العينة الغير محدود و الكبير:

$$n = z^2 \times p\,(1 - p) / m^2$$

حيث أن:

Z: هي معامل الثقة،و القيمة الجدولية الموافقة لمعامل الثقة **95%** هي **1.96**.

n: حجم العينة.

m:أو **α** و هي هامش الخطأ المقدر ب **0.05**.

P: هو احتمال لعدد الأفراد الذين تتوفر فيهم شروط الدراسة ونعتبرها نسبة **50%**.

بالتعويض في المعادلة نجد أن حجم العينة يساوي على الأقل 385 مفردة و توزع 385 إستبانة) .

10- هيكل الدراسة

تبعا للأهداف المرجوة من الأطروحة و لمعالجة الإشكالية و التساؤلات الجزئية و لاختبار الفرضيات،تم تقسيم الدراسة إلى خمسة فصول نظرية و فصل تطبيقي تسبقهم مقدمة و تعقبهم خاتمة ستتضمن تلخيص عام و اختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة الدراسة ، ثم عرض النتائج التي تم التوصل إليها ، وفي الأخير سيتم تقديم بعض التوصيات التي تعتبر ضرورية بناءا على النتائج المتوصل إليها.

يتناول الفصل الأول **إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر** من خلال تقديم تعريف النظام المحاسبي و الاعتبارات الواجب توافرها فيه حتى يصبح نظاما ناجعا،ثم التطرق إلى عناصر النظام المحاسبي و الأهداف المرجوة تحقيقها منه،ثم الانتقال إلى هيكله العام و المعلومات التي يقدمها والتي تكون في شكل مخرجات توظف من طرف مستخدمي القوائم المالية.

كما تم الاعراج على المخطط المحاسبي الوطني باعتباره النظام المحاسبي المطبق بعد الاستقلال بتقديم تطوره التاريخي واستعمالاته ثم تقييمه أين ظهرت الحاجة الملحة إلى إصلاحه و إعداد نظام محاسبي يتطابق مع المعايير المحاسبية الدولية.

كما تم إبراز الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية من خلال التطرق لتطورها التاريخي ثم مبادئها ومحدداتها،فتحديد مكونات الإطار المفاهيمي و تقييمها ، ثم عرض توجه الجزائر إلى تبني النظام المحاسبي المالي الذي كان حيز التطبيق الفعلي ابتداءا من 01 جانفي سنة 2010 حيث تم تناول الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي والإستحداثات التي جاء بها، ثم فرضياته ، أهدافه و أهميته ، و التحديات التي تواجه تطبيقه.

و عالج الفصل الثاني **إصلاح النظام الجبائي في الجزائر** من خلال معرفة واقع النظام الجبائي قبل الإصلاحات بتعريف النظام الجبائي ثم مصادره و أهدافه،و معرفة علاقته بالنظام الاقتصادي، ثم وظائفه و معايير سلامته، بعدها تم دراسة السياسة الجبائية باعتبار أن أي نظام جبائي يجب أن يتبع سياسة جبائية معينة متبناة من طرف الدولة و هذا بإعطاء تعريف لها و المرتكزات التي تقوم عليها ، ثم دورها و مبادئها،محدداتها، دون نسيان الازدواج الضريبي خاصة فيما يتعلق بمجمع الشركات المختلطة منها.

كما تناول عملية إصلاح النظام الجبائي من خلال معرفة خصائصه ثم عرض مراحل الإصلاح الجبائي و مجالاته،ثم تحديد النظرة الجديدة لعلاقة النظام المحاسبي مع النظام الجبائي و هذا بعد إصلاحهما.

و عرض الفصل الثالث **الإطار النظري لمجمع الشركات** من خلال تقديم تعريف مجمع الشركات و معايير تعريفه،ثم مكوناته و تصنيفاته المختلفة ، بعدها تم دراسة خصائص و طرق تشكيل مجمع الشركات، ثم دوافع تكوينه دون نسيان دراسة تبعية الشركات المكونة لمجمع الشركات من الناحية الاقتصادية مع المحافظة على نوع من المرونة ، بعدها تم التطرق إلى المساهمة و أشكالها داخل مجمع الشركات،ثم معدل الرقابة و معدل الفائدة ، مع ذكر مزايا و عيوب تكوين مجمع الشركات بصفة عامة.

و تناول الفصل الرابع **التجميع المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي** من خلال عرض تعريف التجميع المحاسبي و تطوره التاريخي ، ثم أهدافه و الشركات المعنية به،و عرض المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع، بعدها تم عرض أنواع التجميع المحاسبي و تنظيم عمليتها ، ثم طرق و مسعى التجميع ، دون نسيان ذكر الإجراءات التطبيقية المعتمدة وفقا للنظام المحاسبي المالي انطلاقا من المعالجة المتجانسة للحسابات المجمعة إلى غاية تقديم القوائم المالية المجمعة.

أما الفصل الخامس فقد عالج **جباية مجمع الشركات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي** حيث تم الإعراج على الشروط الواجب توفرها للدخول في النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات و الاستثناءات الواردة على ذلك،ثم الإجراءات المشجعة على تكوين مجمع الشركات مع الأخذ بعين الاعتبار المعيار المحاسبي لشرط تطبيق نظام الدمج الجبائي.

بعدها تم التطرق إلى تقنية الرصيد الجبائي ،ألغيت سنة 2003 و التي جاءت من أجل الحد من الازدواج الضريبي جراء توزيع الأرباح بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات للنتائج المحققة و الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة فيما يخص المساهمين ، ثم إجراءات تطبيق نظام الدمج الجبائي و التي يأتي بعدها الدخول في هذا النظام ، ثم التطرق إلى العوامل التي تؤدي إلى الخروج من نظام الدمج الجبائي، بعدها تم عرض أهم الضرائب و الرسوم المطبقة على مجمع الشركات،ثم الخصومات الممنوحة له دون نسيان الامتيازات الجبائية المقدمة وفقا للتشريع الجبائي ، و أخيرا التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية.

- أما الفصل السادس فتناول **محاسبة و جباية مجمع الشركات وفقا للنظام المحاسبي المالي و قياس مدى نجاعته** من خلال إستبانة وزعت على المحاسبين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم المالية و الجبائيين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم و التصريحات الجبائية، و هذا وفقا للنظام المحاسبي المالي للفروع أو الشركات التابعة أو الشركة الأم الذين يتواجدون على مستوى ولاية عنابة،و أعوان إدارة الضرائب الذين لهم على الأقل رتبة مفتش (مفتش ، مفتش رئيسي، مفتش مركزي، محقق، رئيس مفتشية،مدير فرعي) على مستوى المديرية الجهوية للضرائب–عنابة– .بما فيها من المديريات الفرعية ، المديرية الولائية للضرائب لولاية عنابة .بما فيها من المديريات الفرعية ، المصلحة الجهوية للبحث و المراجعة ،فرقة البحث و المراجعة ،و المفتشيات ،الذين قاموا بتسيير أو يسيرون الملفات المحاسبية و الجبائية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي لشركة أم أو فرع أو شركة تابعة ،بالإضافة إلى الأعوان المتواجدين في مديرية المؤسسات الكبرى .بما فيها من المديريات الفرعية الذين يسيرون الملفات المحاسبية و الجبائية للمؤسسات الكبرى .بما فيها مجمع الشركات و فروعة و شركاته التابعة منذ سنة 2006،و هذا من أجل الإلمام .بمختلف آرائهم حول نجاح عملية إصلاح النظام المحاسبي الجزائري على محاسبة و جباية مجمع الشركات و إبراز العناصر التي تحد من نجاعته.

11- صعوبات الدراسة

خلال إعداد البحث تم مصادفة مجموعة من الصعوبات من بينها :

- ✓ صعوبة في تجميع المراجع مع قلتها خاصة فيما يتعلق بالنظام المحاسبي المالي ، و هذا راجع نوعا ما إلى حداثة موضوع الدراسة الذي بدأ بالتطبيق الفعلي إلا في 01 جانفي سنة 2010 ، كذلك مراجع حول مجمع الشركات؛

- ✓ عدم وجود ترابط تبني النظام المحاسبي المالي بإجراء تعديلات على القانون الجبائي ، و إن كانت هنالك تعديلات فهي غير كافية؛
- ✓ لم يتطرق النظام المحاسبي المالي لمجمع الشركات بصفة شاملة و كافية ، و هذا سواء في القانون الأساسي رقم11/07لسنة 2007 أو في التعديلات اللاحقة إلى حد الساعة، بل دائما ما يتم الرجوع إلى القانون الفرنسي؛
- ✓ لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى التجميع المحاسبي بصفة مفصلة و هذا ما أدى إلى اللجوء إلى المراجع الأجنبية التي تعتمد على المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ إن المشرع الجبائي الجزائري في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي قام بإجراء تعديلات ضئيلة جدا على نظام الاندماج الجبائي على غرار قانون المالية لسنة 1997 ، إذ تنعدم النصوص التشريعية حيث كان من المفروض أن يقدم إطار قانوني واضح و معدل يتماشى مع التحول المحاسبي الجديد و محفز و أن لا يكتفي بتعديلات من أجل التوافق فقط.

12-المفاهيم الأساسية

- **المعايير المحاسبية الدولية** : هي عبارة عن " تلك المعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية و المتمثلة في مجموعة من الأسس و القواعد المتعارف عليها بين مختلف الممارسين لمهنة المحاسبة على المستوى العالمي ، و التي تبين كيفية معالجة مختلف الأحداث الاقتصادية ذات الطابع الكمي و المالي" .
- **النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية:** هو" نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطياه قاعدية ، تصنيفها، تقييمها ، و تسجيلها ،و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان ونجاعته ، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية ".
- **النظام الجبائي** : هو " مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها و تطبيقها في مجتمع معين و زمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع و النظام الجبائي الذي يعتبر الترجمة العملية للسياسة الضريبية".
- **مجمع الشركات :**

من ناحية النظام المحاسبي المالي: فإنه" كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني و يراقب كيان أو عدة كيانات يعد و ينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات".

من الناحية الجبائية : هو " كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا ، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـــ 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي ، و الذي لا يكون رأس المال كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركة أو نسبة 90 % أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم".

- **التجميع المحاسبي**: هو عبارة عن " تقنية محاسبية ذات وجهة نظر مالية تقوم بتقديم الوضعية المالية و نتائج مجمع الشركات المتكونة من الشركة الأم و الشركات التابعة له كما لو تعلق الأمر بكيان واحد بهدف الوصول إلى إعطاء صورة صادقة و كاملة للحالة المالية للمجمع من خلال تحديد الروابط التي تجمعهم و نشرها في شكل معلوماتي موحد يمتاز بالمصداقية و الكفاية ".
- **الاندماج الجبائي** : هو تجميع نتائج الشركات التابعة على مستوى مجمع الشركات و خضوع المؤسسة الأم للضرائب على مختلف الأرباح التي حققها هذا المجمع دون أن تكون هذه الشركات التابعة خاضعة للضريبة.

الفصل الأول:

إصلاح النظام المحاسبي

في الجزائر

تمهيـــــد

شهد الاقتصاد العالمي أواخر القرن العشرين سلسلة من التغيرات الكبيرة و السريعة الناجمة عن ظاهرة العولمة ،حيث تحول العالم بموجبها إلى قرية صغيرة متنافسة الأطراف بحكم ثورة الاتصالات و تكنولوجيا المعلومات ، و المحاسبة و الجباية بدورهما لن يكونا بمنأى عن تلك التطورات السابقة ، و هذا الأمر الذي أدى إلى البحث عن الوسائل الكفيلة لمواجهة ذلك .

لقد مرت المحاسبة في الجزائر في العصر الحديث بمراحل هامة شكلت كل مرحلة منها توجها مناسبا معينا حسب طبيعة النظام السياسي السائد في البلاد ، فقد أدت التغيرات في التوجهات السياسية العامة للدولة تبني نظام محاسبي يتوافق مع النظام المعتمد من طرف الدولة الجزائرية ، فتارة نجد النظام المحاسبي وضع ليساير النظام الاشتراكي المخطط المعتمد ، و بالتالي فهو يعمل على تلبية خصوصيات هذا النظام المتمثلة أساسا في التخطيط المركزي، و التركيز على الاقتصاد الكلي بتوفير الإحصائيات و المجاميع الاقتصادية الكبرى ، و تارة أخرى ولظروف معينة و بغية تحقيق أهداف إستراتيجية محددة، و تماشيا مع واقع دولي قد فرض نفسه على نطاق واسع، و بالتالي فالنظام المحاسبي يجب أن يوضع ليتماشى مع حرية التجارة الخارجية و التنقل الحر لرؤوس الأموال .

المبحث الأول : واقع النظام المحاسبي الجزائري قبل الإصلاحات

تتمتع كل وحدة اقتصادية بنظام محاسبي خاص يتناسب و حجمها و طبيعة أعمالها ، و للنظام المحاسبي أهمية خاصة لكونه يساعد على توفير البيانات المالية عن العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة ، بالإضافة إلى دوره في توفير نظام رقابة يضمن المحافظة على أصول المؤسسة و ممتلكاتها .

إن تبني الجزائر للمخطط المحاسبي الوطني (PCN) كان نتيجة احتياجات ومتطلبات التوجه الاشتراكي و البيئة الاقتصادية السائدة في تلك الفترة ، حيث تعتبر المحاسبة أداة رقابة تسمح للدولة بتحصيل الإيرادات الجبائية من المؤسسات الخاضعة للضريبة .

و عليه وبناءا لهذه التغيرات فإننا تناولنا في هذا المبحث كل من تعريف النظام المحاسبي و الاعتبارات الواجب توافرها فيه، عناصر النظام المحاسبي و أهدافه ، الهيكل العام للنظام المحاسبي و المعلومات التي يقدمها ، ثم الانتقال إلى التطور التاريخي للمخطط المحاسبي الوطني ، استعمالاته ،و في الأخير تقييمه بإبراز مزاياه و عيوبه .

1- تعريف النظام المحاسبي و الاعتبارات الواجب توافرها فيه

1-1 تعريف النظام المحاسبي

يعرف النظام المحاسبي على أنه " المجموعة المتكاملة من السجلات التي يتم بواسطتها معالجة المعلومات المحاسبية، و يختلف النظام المحاسبي من مؤسسة إلى أخرى، و على العموم إن اختيار أي نظام يرتبط بالشروط الثلاثة التالية:

- ✓ حجم المعلومات التي يتم معالجتها ؛
- ✓ درجة التحليل و الدقة في المعالجة ؛
- ✓ تكلفة إعداد و تشغيل النظام [1] ".

كما يمكن تعريف النظام المحاسبي على أنه "ذلك الأسلوب المنظم ، أو مجموعة الإجراءات المنظمة التي يتبعها المحاسب في تسجيل و تبويب عمليات المنشأة المالية ، من واقع المستندات المؤيدة لها في الدفاتر و السجلات المحاسبية لغرض بيان نتيجة نشاط المنشأة من ربح أو خسارة و الوقوف على حقيقة مركزها المالي في نهاية فترة مالية معينة ".

[1] حواس صالح "**المحاسبة العامة – حسب المخطط المحاسبي الوطني – دروس ، مواضيع و مسائل محلولة** – "،دار غرناطة للنشر و التوزيع،2008، الجزائر ، ص 121.

بالإضافة إلى ذلك ، فالنظام المحاسبي " وسيلة لتحقيق إجراءات الرقابة على كافة عناصر الإنفاق و الإيراد وأصول و خصوم المنشأة ، و توفير المعلومات الضرورية للإدارة العليا لترشيد قراراتها الخاصة باستغلال الموارد المتاحة و الرقابة عليها".

و يتمثل النظام المحاسبي في "مجموعة من العناصر المادية كالسجلات و المستندات و الآلات و المعدات المساعدة ، و عناصر معنوية تتمثل في الأشخاص المنفذون لعمليات و إجراءات النظام كالمحاسبون و المراجعون الداخليون و غيرهم . و بتظافر هذه العناصر يتحقق الهدف من النظام و هو تجهيز الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في مزاولة النشاط و الرقابة على استغلال الموارد [1].

1-2 الاعتبارات الواجب توافرها في النظام المحاسبي

تتمثل الاعتبارات الواجب توفرها في النظام المحاسبي فيما يلي :

- ✓ وضوح النظام و تعليماته ؛
- ✓ سهولة التطبيق؛
- ✓ الدقة في تنفيذ العمليات المحاسبية ؛
- ✓ السرعة في إنجاز العمليات المحاسبية لتوصيلها للمستفيدين منها في الوقت المناسب؛
- ✓ المرونة و القابلية للتطوير و التعديل ؛
- ✓ تناسب تكاليف النظام مع الفائدة المتوقعة منه [2] .

[1] وليد ناجي الحيالي ، بدر محمد علوان " **المحاسبة المالية في القياس و الإعتراف و الإفصاح المحاسبي** " الجزء الأول ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع،2002 ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، ص 72.

[2] سليمان مصطفى الدلاهمه " **مبادئ و أساسيات علم المحاسبة** " الوراق للنشر و التوزيع ،2008 ، عمان ، الأردن، الطبعة الأولى ، ص 34.

2- عناصر النظام المحاسبي و أهدافه

2-1عناصر النظام المحاسبي

إن اختلاف طبيعة المنشآت و أعمالها و أحجامها ، يؤدي إلى اختلاف عناصر النظام المحاسبي من حيث العدد و الحجم ، غير أنه لابد من توفر العناصر الأساسية التالية في النظام المحاسبي و هي :

2-1-1 الوثائق: و هي المستندات الأصلية سواء كانت فواتير أو إيصالات قبض أو صرف،و يجب أن تحتوي الوثائق و المستندات على بيانات أساسية منها:

- ✓ موضوع المستند؛
- ✓ تاريخ المستند؛
- ✓ المبلغ؛
- ✓ اسم المستفيد.

وتعتبر المستندات أساسا للقيد في الدفاتر و السجلات المحاسبية لذا يتعين على المحاسب أن يحدد العلاقة التي تربط بين المستند و بين الدفتر الخاص به ، و يفضل أن يكون المستند بسيطا و واضحا و سهل التعامل معه سواء كان النظام المحاسبي يدويا أو أليا [1].

2-1-2 الدفاتر المحاسبية (السجلات): تعتبر من العناصر الأساسية التي يستند عليها النظام المحاسبي حيث تعتبر أداة للتسجيل و التحليل و وسيلة لإعداد القوائم المالية و التقارير المختلفة التي تخدم أهدافا محددة، و تضم الدفاتر المحاسبية:

- **دفتر اليومية العامة**: حيث يمثل سجل يومي تقيد فيه جميع أنشطة المشروع من واقع المستندات المؤيدة و حسب ترتيبها الزمني، لذا يعتبر دفتر اليومية سجلا دائما و كاملا لعمليات المشروع بحيث يمكن الرجوع إليه كلما اقتضت الحاجة إلى ذلك؛

[1] سليمان مصطفى الدلاهمه ، مرجع سابق ، ص ص 34-35.

و إن لدفتر اليومية أهمية كبيرة من الناحية القانونية، لما يتمتع به من قوة في الإثبات أمام القضاء لأنه يمثل الدفتر الأول الذي تسجل فيه القيود المحاسبية لعمليات المشروع لذا فلا يجوز الشطب و المسح في هذا السجل. [1]

يلزم القانون التجاري الجزائري كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاولة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا. [2]

- **دفتر الأستاذ** : هو السجل الذي يضم جميع الحسابات التي ظهرت في دفتر اليومية العامة للمنشأة، أي أن هذا السجل أو الدفتر يضم جميع الحسابات الخاصة بالأصول و الخصوم و رأس المال ، و كذلك جميع الحسابات الخاصة بالمصروفات و الإيرادات و ما يطرأ على هذه الحسابات من تغيرات بالزيادة أو النقص نتيجة العمليات المالية التي تجريها المنشأة ، حيث يتم فيه ترحيل العمليات التي تسجل أولا بأول في دفتر اليومية ، و التي لا تخرج عن كونها مجرد نقل أو تحويل المبالغ المدينة و المبالغ الدائنة لكل حساب كما تظهر في اليومية إلى الحسابات ذات الاسم المشابه بدفتر الأستاذ ، و هذه العملية تسمى بالترحيل ؛
- **دفتر الجرد:** يجري الشخص الطبيعي أو المعنوي جردا سنويا لعناصر أصول و خصوم مقاولته و أن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية و حساب النتائج، و تنسخ بعد ذلك هذه الميزانية و حساب النتائج في دفتر الجرد. [3]

و تحفظ بدفتر اليومية و دفتر الجرد لمدة 10 سنوات ، كما يجب أن ترتب و تحفظ المراسلات الواردة و نسخ الرسالات الموجهة طيلة نفس المدة. [4]

2-1-3 القوائم و التقارير المالية: تمثل التقارير المالية مخرجات النظام المحاسبي و هي الوسيلة التي يتم بها توصيل المعلومات المالية إلى المستفيدين منها لمساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة ، سواء كانوا أصحاب المشروعات أنفسهم أو لعرضها على الجمهور أو تحتاجها الدولة .

---

[1] إسماعيل يحي التكريتي ، عبد الوهاب حبش الطعمة ، إنتصار عبود مراد التميمي " **أسس و مبادئ المحاسبة المالية** " الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، 2010 ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ص 33.

[2] أنظر **المادة 09 من القانون التجاري الجزائري**، 2007، التحميل من موقع الأمانة العامة للحكومة www.joradp.dz.

[3] أنظر **المادة 10 من القانون التجاري الجزائري**، 2007، التحميل من موقع الأمانة العامة للحكومة www.joradp.dz.

[4] أنظر **المادة 12 من القانون التجاري الجزائري**، 2007، التحميل من موقع الأمانة العامة للحكومة www.joradp.dz.

و تقسم التقارير المالية إلى قسمين هي:

- **تقارير خاصة:** و هي التقارير التي تعد لغرض معين يخدم فئة معينة مثل إدارة المنشأة؛
- **تقارير عامة:** يعد هذا النوع من التقارير في نهاية كل سنة مالية و تنشر بالصحف و الوسائل المناسبة ليطلع عليها أصحاب العلاقة و من أهم هذه التقارير:
- **الميزانية:** و هي كشف يظهر المركز المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة؛
- **قائمة الدخل:** و هي قائمة تظهر نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، و هذه القوائم مطلوبة بصفة إلزامية من الشركات؛
- **قوائم مالية أخرى** : يوفر إعدادها المزيد من الإفصاح و منها على سبيل المثال قائمة التدفقات النقدية ، قائمة الأرباح المحتجزة .....إلخ [1].

2-1-4 مجموعة الإجراءات المحاسبية : و هي الإجراءات التي تنظم العمل المحاسبي في المشروع ، و عن طريقها يمكن تنظيم العمل و يمكن تلافي حدوث الأخطاء أو الاختلاسات في المشروع.

2-1-5 دليل الحسابات: و هو قائمة منظمة أو جدول بأسماء و أرقام أو رموز الحسابات المفتوحة في دفتر الأستاذ يتم إعداده في ضوء خطة معينة لتبويب الحسابات.

2-1-6 مجموعة الموظفين أو العاملين في قسم المحاسبة و مجموعة الآلات و المعدات و الأدوات المستخدمة. [2]

2-2 أهداف النظام المحاسبي: يمكن تحديد أهداف النظام المحاسبي في العناصر التالية:

- ✓ تسجيل العمليات المحاسبية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية من خلال المستندات المؤيدة لها ؛
- ✓ تصنيف و تبويب العمليات المحاسبية؛
- ✓ استخراج نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية من ربح أو خسارة في نهاية كل فترة زمنية معينة؛
- ✓ تقديم المعلومات اللازمة للإدارة في الوقت المناسب ؛
- ✓ حماية أصول و ممتلكات الوحدة الاقتصادية و المحافظة عليها من السرقة أو سوء الاستخدام أو التلاعب [3].

[1] سليمان مصطفى الدلاهمه ، مرجع سابق ، بتصرف ، ص 37.

[2] سيد عطا الله السيد " **النظريات المحاسبية** " الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، 2009، عمان، الأردن، ص 24، بتصرف.

[3] سليمان مصطفى الدلاهمه ، مرجع سابق ، ص 34.

3- الهيكل العام للنظام المحاسبي و المعلومات التي يقدمها

3-1 الهيكل العام للنظام المحاسبي

النظام المحاسبي هو نظام لمعالجة المعلومات، و هو يمر بأربعة مراحل معالجة كالأتي:

المرحلة الأولى: و هي مرحلة ضبط المعلومات التي تتم انطلاقا من المستندات.

المرحلة الثانية : و هي مرحلة المعالجة حيث يتم تحديد الحساب أو الحسابات التي تسجل فيها المعلومات ، وبعبارة أخرى يمكن تسمية هاته المرحلة بالتحميل ، و هي تعتبر المهمة الأساسية للمحاسبة .

المرحلة الثالثة : بعد ضبط و معالجة المعلومات تأتي مرحلة التخزين ، و هنا يجب احترام الإجراءات القانونية ، إذ يجبر القانون التجاري الجزائري (المادة 09) كل مؤسسة بتسجيل العمليات حسب تاريخ حدوثها في اليومية العامة ثم ترحل إلى حسابات دفتر الأستاذ .

المرحلة الرابعة: و هي مرحلة تقديم المعلومات للغير في شكل جداول تلخيصية (جدول حسابات النتائج، الميزانية.....) [1].

3-2 المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي

يمكن تقسيم المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي إلى نوعين من المعلومات:

3-2-1- معلومات مالية و أخرى غير مالية : و من الأمثلة من المعلومات ، القوائم المالية التي تعرض بيانات النتيجة من ربح أو خسارة و المركز المالي ، و قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها في تاريخ إعدادها أو في تاريخ لاحق ، فضلا عن قوائم التدفقات النقدية من و إلى المنشأة .

3-2-2- معلومات تاريخية و معلومات مستقبلية: و تختص الأولى بنتائج التنفيذ و عرض أحداث اقتصادية ومعاملات مالية وقعت بالفعل، أما الثانية فتهتم ببيانات التخطيط و توفير معلومات عن أحداث متوقعة خلال فترة مالية مقبلة، كالميزانيات التقديرية [2].

---

[1] حواس صالح ، مرجع سابق ، ص 121.

[2] وليد ناجي الحيالي و بدر محمد علوان ، مرجع سابق ،بتصرف ، ص 77.

4- التطور التاريخي للمخطط المحاسبي الوطني(*PCN)

يهدف كل مخطط محاسبي إلى توحيد المصطلحات، قائمة الحسابات، و آلية سيرها و طرق التقييم ثم إعطاء نماذج للوثائق الشاملة (المتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج، و جدول حركات الذمة) و في بعض الأحيان ملحقاتها التي يتم إعدادها في نهاية كل دورة محاسبية، وهذا من أجل تسهيل :

- ✓ العمل المحاسبي بالدرجة الأولى : تسجيل و معاملة البيانات المحاسبية و إعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة؛
- ✓ مهمة مراجعة و مراقبة الحسابات (الداخلية و الخارجية)؛
- ✓ مهمة تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب ؛
- ✓ مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسات الإحصائية و التخطيط؛
- ✓ عملية التحليل المالي لأوضاع و نتائج المؤسسات؛
- ✓ مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم [1].

كانت الجزائر إلى غاية سنة 1975 تابعة في نظامها المحاسبي للمخطط المحاسبي العام الفرنسي الصادر سنة 1957 ،و ذلك بحكم الاستعمار الفرنسي للجزائر ، فالمخطط المحاسبي الفرنسي كان يجيب لاحتياجات الاقتصاد الليبرالي المنظم بواسطة السوق ، هذه النظرة لم تلبي احتياجات الاقتصاد الاشتراكي و سياسة التخطيط التي انتهجتها الجزائر ، و على ذلك في 29 أفريل سنة 1975 وضعت الدولة الجزائرية مخططا محاسبيا وطنيا معلنة بذلك استقلالها المحاسبي من جهة ، و بناء جهاز محاسبي يستجيب لروح و توجيهات اقتصاد البلاد من جهة ثانية [2] ، والذي أعلن عنه بموجب القرار 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975[3] ، يحدد كيفية تطبيقه أي تنظيم ، ضبط ، تنسيق، و تسوية المعلومات الاقتصادية لدى المؤسسات و الشركات التجارية الخاضعة لنظام الضرائب على الأرباح التجارية و الصناعية حيث أصبح إلزاميا إبتداءا من جانفي 1976 .

* PCN : le plan comptable national.

[1] محمد بوتين " **المحاسبة العامة للمؤسسة** " ديوان المطبوعات الجامعية ،1998، الجزائر ، ص 39.

[2] شباكي سعدان " **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني** " ديوان المطبوعات الجامعية ،1992، الجزائر ، ص08.

[3] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد37، الصادرة بتاريخ بتاريخ 09 ماي 1975 و المتضمنة أمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتعلق بال**مخطط المحاسبي الوطني** .

إن المخطط المحاسبي الوطني للمؤسسة هو قائمة الحسابات التي تستعملها المؤسسة و هي مصنفة في إطار جدول محدد مع اختلاف الحسابات التي يمكن أن تنشأ حسب نشاط المؤسسة و حجمها ، و خصوصياتها ، و لهذا اقتضت الضرورة إلى توحيد هذه القوائم على كافة المؤسسات ، و إعطائها صيغة وطنية ليبسط و يوحد محاسبة مختلف المؤسسات ليجلب منفعة و فائدة للمؤسسة و مصالح الدولة و الأشخاص الآخرين الذين لهم علاقة بالمؤسسة .

و حسب القرار المؤرخ بتاريخ 23 جوان 1975 المتعلق بطرق تنفيذ المخطط المحاسبي الوطني و الذي يعالج التنظيم و التسيير المحاسبي و تقييم الاستثمارات و المخزون و منهجية إعداد القوائم المالية الختامية ، حيث يجبر المؤسسات بمسك محاسبة مفصلة و دقيقة التي تمكن من المراقبة و تحضير القوائم المالية [1].

حيث عرف على أنه " عبارة عن مجموعة من الحسابات تمثل العمليات المنجزة من طرف المؤسسة،و تتضمن هذه المجموعة حسابات ذمة المؤسسة و تسييرها و نتائجها، و لقد استجاب المخطط المحاسبي لكل هذه الميزات الواجب توفرها [2] " كما أنه تضمن مجال تطبيق و مبادئ محاسبية.

5- استعمالات المخطط المحاسبي الوطني

يمكن تلخيصها في ثلاثة عناصر أساسية هي:

5-1 التخطيط : و ذلك بتوفير المعلومات و الإحصائيات عن نتائج الاقتصاد الوطني و حساب المجمعات الوطنية الكبرى ، و تشكل المحاسبة القاعدة الأساسية لتجميع النتائج الجزئية على المستوى الوطني ، و من ثم يستعمل متخذو القرارات على مستوى الدولة هذه المعلومات في رسم السياسات الاقتصادية و وضع المخططات الإنمائية ؛

5-2 الجباية : بحيث يسمح المخطط المحاسبي الوطني بمسك حسابات تسمح بالقيام بكل التصريحات الجبائية وحساب الضريبة ، و فيما يتعلق بالنتيجة المحاسبية المحسوبة على أساسه ، فهي وثيقة الارتباط بالقواعد الجبائية في التقييم و سياسات الإهتلاك و تكوين المؤونات و تسجيل الإيرادات والنفقات ، بحيث يمكن بعدد محدود من التعديلات ، بالقيام في بعض الأحيان بعمليات إدماج أو خصم إضافية ، الوصول إلى النتيجة الجبائية ، كمل تشكل المحاسبة أحد العناصر المادية التي تعتمد في الرقابة الجبائية؛

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 24، الصادرة بتاريخ 23 مارس 1976 و المتضمنة القرار المؤرخ بتاريخ 23 جوان 1975 المتعلق **بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني**.

[2] إبراهيم الأعمش " **أسس المحاسبة العامة** " ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، الجزائر، ص 38.

5-3 الرقابة : بمتابعة العمليات و التحقق من توفر عناصر السلامة و الشرعية و قابلية الحسابات للفحص وحقيقة عناصر الذمة المالية ،و هو ما يمكن من التأكد من قانونية العمليات التي تقوم بها المؤسسات و أن قرارات التسيير التي يتخذها المديرون تكون في اتجاه الحفاظ على أصولها و تحقيق أهدافها ، و تعلب المراجعة القانونية بهذا الصدد دورا كبيرا في فحص مدى تحقق الأهداف السابقة [1].

6- تقييم المخطط المحاسبي الوطني

كان المخطط المحاسبي الوطني يشمل على عدة مزايا نذكرها:

- ✓ لقد قضى المخطط المحاسبي الوطني على الثغرات التي كانت تميز النظام المحاسبي العام الفرنسي، و ذلك بعدما جاءت مجموعات المخطط الوطني لمحاسبي متجانسة من حيث مضمونها؛
- ✓ استعمال مصطلحات دقيقة و واضحة؛
- ✓ جاءت ميكانيزمات سير الحسابات متناسقة فيما بينها و خاصة ما تعلق بالجرد الدائم للمحزونات ؛
- ✓ ترتيب المجموعات كان متجانسا إلى أبعد الحدود، الشيء الذي سهل القيام بالتسهيلات المحاسبية دون أي عناء و بطريقة منطقية و مقنعة؛
- ✓ أمر بإلزامية تطبيق عمليات الجرد الدائم؛
- ✓ تصميم جدول حسابات النتائج يمكن من الحصول على نتائج جزئية ذات أهمية معتبرة ؛
- ✓ قدم وثائق ملحقة تكمل الوثائق الشاملة [2] .

إن استيعاب مضامين المخطط المحاسبي الوطني و التحكم في قواعد سيره و التأقلم مع مبادئه و مناهجه تطلب عدة سنوات للمؤسسات الجزائرية ، و قد عمل هذا المخطط و طبق في السياق الاقتصادي الجزائري لمدة 33 سنة ، إلا أنه منذ التسعينات مثلت فيها فترة انتقال من اقتصاد يقوم على التخطيط المركزي الشامل و على النهج الاشتراكي إلى اقتصاد يريد أن ينضبط على قواعد السوق و ينفتح عليها بتحرير التجارة و تحقيق حرية الأسعار وحقيقتها إحلال عوامل المنافسة و إرساء دعائم اقتصادية تسمح بجلب الاستثمار الأجنبي المباشر وتذهب في اتجاه خوصصة المؤسسات، و هو ما جعل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر ضرورة و متطلبا من متطلبات هذا التوجه الاقتصادي الجديد .

[1] سفيان بن بلقاسم " **النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية** " أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2009-2010 ، ص 225.

[2] Abdellah Boughaba « **comptabilité générale approfondie**» 2 eme édition, Berti édition, 2001, Alger .p p 59-61.

إن الأنظمة المحاسبية كيانات معلوماتية تتطور بتطور البني الاقتصادية و الاجتماعية و تتكيف مع المعطيات الجديدة والاحتياجات المتجددة لمستعملي البيانات المالية ، و من ثم يؤدي الجمود المحاسبي إلى عدم صلاحيته وملاءمته لتوفير المعلومات ذات الإفصاح التام و الكامل و المساعدة على التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار .

إن أعمال التحول السابقة في الاقتصاد الجزائري فرضت القيام ببعض الإضافات على المخطط المحاسبي الوطني منذ سنة 1975 يمكن حصرها :

أ- المنشورة رقم 185/F/DC/CE/89/047 مؤرخة بتاريخ 24 ماي 1989، و المتعلقة بالتسجيل المحاسبي للعمليات المرتبطة باستقلالية للمؤسسات ، و تعالج ما يلي :

- ✓ المساهمات: التمييز بين المساهمات المطلوبة و المساهمات الغير مطلوبة؛
- ✓ حساب الشركاء: حيث تم التمييز بين المساهمات النقدية و المساهمات العينية؛
- ✓ الأموال المودعة لدى الموثق : حيث تم إدراجها في حساب فرعي خاص بها حـــ/ 484؛
- ✓ القروض السندية : ينص المنشور على اعتبارها من ديون الاستثمار تدرج في حساب فرعي للحساب 522؛
- ✓ العمليات الخاصة بسندات المساهمة :حيث تم تجزئة حساب سندات المساهمة إلى حسابات فرعية؛
- ✓ عملية توزيع الأرباح : حيث تم فتح حسابات فرعية خاصة بكل من عوائد الأسهم الواجبة الدفع، حصص الأرباح العائدة للعمال ، مقابل بدل الحضور لاجتماعات مجلس الإدارة ، حصة أعضاء مجلس الإدارة من الأرباح[1].

ب- المنشورة رقم 635/DC/CE/90/046 مؤرخة بتاريخ 11 مارس 1990 ، و المتعلق بكيفيات التسجيل المحاسبي لمراحل حساب حصة العمال من الأرباح السنوية المحققة من طرف المؤسسة [2] .

جـــ - التعليمة 01/95 المؤرخة في 02 أكتوبر 1995 ،المتعلقة بالتوفيق بين أموال المساهمات التي تعالج ما يلي:

- ✓ الأسهم المتحصل عليها من المؤسسات العمومية الاقتصادية ؛
- ✓ الأموال المتحصل عليها من قبل الدولة ، و التي تهدف إلى التدخل في المؤسسة؛
- ✓ الأرباح المتحصل عليها عن طريق الأسهم؛

[1] Circulaire 185/F/DC/CE/89/047 du 24 mai 1989 relative à **la comptabilisation des opérations liées a l'autonomie des entreprises**.
[2] Circulaire 046/90/CE/DC/635 du 11 mars 1990 relative à **la comptabilisation de la participation des travailleurs aux résultats des entreprises**.

✓ الحسابات الجارية للشركاء [1] .

د- التعليمة 518/MF/DGC المؤرخة بتاريخ 21 أفريل 1997 ، المتعلقة بالتسجيل المحاسبي لإعادة إدماج فرق إعادة التقييم في المؤسسة ، حيث توضح هذه التعليمة الحسابات الفرعية لحساب 15 : فرق إعادة التقييم وكيفية تسجيلاتها محاسبيا [2].

كما عرف المخطط المحاسبي الوطني بعض القوانين التي تكيفه مع بعض القطاعات (قطاع التأمين و إعادة التأمين، قطاع الزراعة، قطاع البناء و الأشغال العمومية، قطاع السياحة، نشاط عمليات البورصة، و **نشاطات الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع)**[3].

إن كل هذه الإضافات للمخطط المحاسبي الوطني لم تشكل أي إعادة نظر في مفاهيمه و قواعد تسجيله و تقييمه وطرق عرضه للبيانات المالية ، بل جاءت استجابة لحاجات ظرفية تسمح بإدراج العناصر الضرورية لمعالجة بعض العمليات المستحدثة في ظل السياق الاقتصادي الجديد ، و لكن ذلك لا يعني بأي حال من الأحوال استجابة للطبيعة الجديدة للمعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو القوائم المالية[4] .

و انطلاقا مما سبق، قدمت جملة من العيوب للمخطط المحاسبي الوطني من حيث الإطار النظري والتقني على السواء، نذكر منها:

✓ غياب الإطار المفاهيمي و الذي من المفروض أن ينص على المفاهيم و المبادئ الأساسية المستند إليها في عرض البيانات المالية و تحدد فيه أهدافها و مستعملوها و تظهر فيه قواعد التسجيل والتقييم ، يجعل هذا المخطط غير قادر على معالجة الوضعيات الجديدة التي يتم إدراجها فيه ،و هو ما يؤدي إلى حلها عن طريق الاجتهادات المتعددة و المختلفة للمهنيين [5] ؛

---

[1] Instruction n° 01/95 du 02 octobre 1995 relative à **la l'harmonisation de la comptabilité des fonds de participations**.

[2] Instruction n°518/MF/DGC du 21 avril 1997 relative à **la comptabilisation de la réintégration de l'écart de réévaluation**.

[3] لمزيد من المعلومات ، الإطلاع على الجرائد الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد رقم 8 الصادرة في 24 فيفري1988 فيما يخص **تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في قطاع التأمين و إعادة التأمين و الزراعة** ،رقم 8 الصادرة في 22 فيفري 1989 **تطبيقه مع قطاع البناء و الأشغال العمومية** ، رقم 43الصادرة في 11 أكتوبر 1989 **تكييفه مع قطاع السياحة**، رقم 63 الصادرة في 12 سبتمبر 1999 **توافقه مع نشاط وسطاء عمليات البورصة** ، و رقم 91 الصادرة في 22 ديسمبر 1999 **توافقه مع نشاط الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع**.

[4] سفيان بن بلقاسم ، مرجع سابق ، ص 227 و 229.

[5] سفيان بن بلقاسم ، مرجع سابق ، ص 236.

- ✓ تم إعداد المخطط المحاسبي الوطني ليتماشى مع بيئة الاقتصاد الموجه ، الذي يتسم بسيادة القاع العام ، و عليه ينحصر فائدته في تقديم معلومات مالية للدولة و التي تعتبر المستخدم الوحيد و المستفيد الأول من تلك المعلومات ، إما عن طريق مصالح الضرائب لتحديد الوعاء الضريبي أو عن طريق مصالح التخطيط و التي تحتاج تلك المعلومات لرسم الخطط المستقبلية للدولة ، و هذا المجال ضيق جدا خصوصا مع تحول الاقتصاد الجزائري من اقتصاد موجه إلى اقتصاد حر ، المتميز بتنوع اللاعبين فيه و اختلاف مصالحهم و حاجاتهم من المعلومات المالية التي توفرها التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية ، فعلى الرغم من التعديلات التي أجريت على المخطط الوطني للمحاسبة إلا أنه بقي يخدم الأغراض الضريبية بالدرجة الأولى ؛
- ✓ خضوع تطبيق المخطط المحاسبي الوطني للقواعد و التشريعات الجبائية قلص أهميته و دوره في الاقتصاد ، بحيث أصبح خدمة للمصالح الضريبية فقط و المعلومات التي يوفرها لا تتماشى مع احتياجات اقتصاد السوق؛
- ✓ الاعتماد التام على مبدأ التكلفة التاريخية لقياس عناصر القوائم المالية في ظل غياب آليات تطبيق القيمة السوقية، ما يجعل المعلومات المالية المبنية على أسس تاريخية غير ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، و لا تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة؛
- ✓ تغليب الشكل القانوني على الواقع الاقتصادي [1]؛
- ✓ إن الجانب التطبيقي للمخطط المحاسبي الوطني يقتصر على المؤسسات التي نشاطها في الجزائر ، أي أنه لا يشير إلى المجمعات التي من شأنها إتباع المعايير المحاسبية الدولية ، إذ أن لهذه المؤسسات فروع عديدة عبر العالم و هذا ما يستدعي مسك الدفاتر و إعداد القوائم الخاصة بكل بلد على حدى مما يصعب عملية تجميع حساباتها ، وهذا على أساس فالمخطط المحاسبي الوطني يقوم على أساس مبادئ جبائية لا تتماشى مع المتغيرات الحاصلة في شكل المؤسسات و حجمها ، و فروعها ، حيث أن مشروع الدليل المحاسبي للشركات القابضة يفرض استعمال نفس القواعد على المجمعات مع منح هذه الشركات التي لها مساهمات في الخارج إمكانية تجميع حساباتها وفق المعايير المحاسبية الدولية [2] .

[1] حمزة العرابي " **المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية – متطلبات التوافق و التطبيق –** " أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ، تخصص تسيير المنظمات ، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس ،الجزائر ، 2012 -2013، ص ص 132-133.

[2] بكطاش فتيحة " **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة – حالة الجزائر–**" ، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير ، جامعة الجزائر 03 ، 2010-2011 ، ص ص142-143.

بداية من الثلاثي الثاني من سنة 2001 ، بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط الوطني للمحاسبة، و التي مولت من طرف البنك الدولي ، هذه العملية التي أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين و بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة و تحت إشراف وزارة المالية ، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني لجعله يتوافق مع المعطيات الجديدة و المتعاملين الاقتصاديين الجدد ، و قد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل كالتالي :

المرحلة الأولى:تشخيص مجال تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة مع إجراء مقارنة بينه و بين المعايير المحاسبية الدولية.

المرحلة الثانية : تطوير مشروع نظام محاسبي جديد للمؤسسة .

المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد.

المرحلة الرابعة: العمل على تحسين و تنظيم عمل المجلس الوطني للمحاسبة[1].

ثلاثة خيارات للإصلاح، تمثلت في:

الخيار الأول: تهيئة بسيطة للمخطط المحاسبي الوطني: يتضمن هذا الخيار الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي و القانوني الجزائري.

الخيار الثاني : تكييف المخطط المحاسبي الوطني نحو الحلول الدولية : يتضمن هذا الخيار الإبقاء على هيكل المخطط المحاسبي الوطني مع إدخال بعض الحلول التقنية المتطورة حسب معايير المحاسبة الدولية ، بحيث يسمح هذا الخيار للمؤسسات بعرض و تقديم الحسابات بشكل واضح و مفهوم للمستثمرين الأجانب و تحسين المعلومات التي توفرها المؤسسة.

[1] شعيب شنوف " **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)** "، الجزء 01 ، مكتبة الشركة الجزائرية ، 2008،بودواو، ص ص 14-15 .

الخيار الثالث : إعداد نظام محاسبي يتطابق مع معايير المحاسبة الدولية : يعتمد هذا الخيار على إنشاء مخطط محاسبي وطني جديد ومتطور على أساس المبادئ ، الأسس و القواعد المعتمدة و الصادرة عن المعايير المحاسبية الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية .

و يبقى الاختيار بين الخيارات الثلاثة من صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، و بعد تقديم الخيارات الثلاثة المقترحة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، أختار المجلس الوطني للمحاسبة الخيار الثالث المتعلق بمعايير المحاسبة الدولية و الذي يشكل تحولا كاملا للمحاسبة في الجزائر[1] .

[1] بكطاش فتيحة ، مرجع سابق ، ص 152-153.

المبحث الثاني: التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)*

إن التطورات الاقتصادية العالمية بما فيها نمو التجارة الدولية و انتشار الشركات المتعددة الجنسيات وتحرير الأسواق المالية التي ينجر عنها تدفق رؤوس الأموال التي تخطت عائق الحدود السياسية ، و بالتالي تطور و تغير اهتمامات و احتياجات مستعملي المعلومات المالية المحاسبية ، كلها معا فرضت تطوير الفكر المحاسبي من النطاق المحلي إلى النطاق الدولي نحو ضرورة تحقيق تقارب محاسبي دولي و تكوين نظرية محاسبية دولية شاملة توفر مستوى عالي من المنفعة عن المعلومات المالية ذات الأصل المحاسبي و المفصح عنها في القوائم الختامية لمستخدميها من مختلف الدول و في كل الظروف .

تطرقنا في هذا المبحث إلى التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية ، تعريفها و أهدافها، مبادئها ومحدداتها ، الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية ، و خلاصتنا في هذا المبحث كانت بتقييم المعايير المحاسبية الدولية والصعوبات و الانتقادات التي صودفت عند تطبيقها عند بعض الدول و بالخصوص الدول النامية و هذا على المستوى المحلي و الدولي.

1- التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

بدأ المحاسبون و منذ زمن بعيد التفكير بالتوفيق و التنسيق بين المبادئ و الممارسات المحاسبية التي تطبقها مختلف الشركات في عرض قوائمها المالية،و عموما ترجع فكرة توفيق و تنسيق معايير المحاسبة إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في عام 1904 في مدينة سانت لويس بأمريكا،حيث تم الاتفاق و كخطوة أولى على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات لمناقشة و مقارنة المبادئ و الممارسات المحاسبية في الدول المشاركة،وقد عقدت عدة مؤتمرات محاسبية و في كل مرة تظهر إرادة الدول و الهيئات و المنظمات المحاسبية في التوجه والانضمام نحو خلق توحيد في ميدان المحاسبة على المستوى الدولي.

* IAS/IFRS : International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards.

و يمثل المؤتمر الدولي التاسع المنعقد في باريس سنة 1967 أول محاولة جادة للتوفيق بين مختلف الممارسات المحاسبية عبر العالم،حيث تقرر تشكيل أول هيئة عمل دولية سميت بلجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة * ، و في عام 1972 أنعقد المؤتمر العاشر للمحاسبين بسيدني (أستراليا) حيث تم فيه اقتراح مشروع إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية من قبل (ICCAP) ، و هذه الأخيرة أقرت تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية * في 29 جويلية 1973 ، و ذلك بحضور ممثلين عن 09 دول (أستراليا ، كندا ، الولايات المتحدة الأمريكية ، المملكة المتحدة ، ألمانيا، هولندا ، فرنسا، اليابان ،و المكسيك) [1]، و تولت هذه اللجنة وضع المعايير المحاسبية الدولية (IASs) التي يمكن استخدامها من طرف الشركات أو المؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم ، و هي تعتبر هيئة خاصة مستقلة في عملها لا تتبع أي منظمة مهنية و لا تتلقى توجيهات أو أوامر من أي جهة حكومية كانت أو مهنية ، و أول رئيس لها هو Sir Henry Benson ، و يتبعها لجنة أخرى يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي يتم إصدارها و يطلق عليها لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية * و يطلق على كل تفسير SIC، و كانت أهداف لجنة المعايير المحاسبية الدولية طبقا لما حدده دستور اللجنة إلى:

- ✓ إعداد و نشر لصالح العام المعايير المحاسبية لإعداد القوائم المالية و الإفصاح عنها و كذلك ترقية استعمالها وتعميمها على المستوى الدولي ؛
- ✓ المساهمة في إرساء توافق للأنظمة المحاسبية و المعايير و الإجراءات المرتبطة بالإفصاح عن القوائم المالية ؛
- ✓ العمل على أن تحتوي القوائم المالية و الوثائق الأخرى على معلومات مالية ذات جودة عالية، شفافة قابلة للمقارنة و بالشكل الذي يساعد مختلف المتدخلين في الأسواق المالية في العالم و مختلف المستعملين الآخرين من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛
- ✓ ضمان عدم تعارض المعايير الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية من أجل ضمان حلول عالية الجودة[2].

* ICCAP: International Coordination Committee For Accounting Profession.

* IASC :International Accounting Standards Committee.

[1] حمزة العرابي ، مرجع سابق ، ص ص 30-31.

* SIC : Standing Interpretations Committee.

[2] مداني بن بلغيث " **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية** " أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص131.

و في عام 1984 تم تأسيس المجلس الاستشاري للجنة المعايير المحاسبية الدولية، أعقبه في عام 1998 زيادة عدد أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) إلى 140 عضوا تمثل جهات محاسبية من 101 دولة [1] ، و بعد أن كانت لجنة المعايير المحاسبية الدولية تضم 09 دول أعضاء سنة 1973 ، انضمت إليها كافة الجمعيات و المعاهد المهنية الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين ليصبح عدد أعضائها 152 عضوا من 112 دولة سنة 2000 ، وأصدرت 41 معيارا محاسبيا دوليا ، و العديد من هذه المعايير عدلت مرة أو عدة مرات عبر السنين و البعض منها ألغي أو أدمج في معايير أخرى ، و هذا قبل أن يتم إعادة هيكلتها سنة 2001 ليتم إعادة تسطير أهدافها وتحسين أدائها من خلال إعداد معايير أكثر شمولا و ملائمة و مصداقية ، و بعد أن كانت اللجنة تعقد اجتماعاتها أربع مرات بالسنة أصبحت عبارة عن مجلس (Board) يضم أعضاء دائمين (مجلس المعايير المحاسبية الدولية*)، و يعقد اجتماعاته شهريا ، و قد غيرت تسمية المعايير التي يصدرها المجلس من المعايير المحاسبية الدولية* إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية* [2] ، و أعيد تسمية لجنة التفسيرات SIC لتصبح لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية[3] *، و هذا التغيير هدفه ليس فقط توحيد المعايير المحاسبية ، بل أيضا توحيد المعلومة المالية ، و بما أن المعايير المحاسبية متعلقة بكل المؤسسات المالية ، إذا أصبح يطلق على المحاسبة بالمحاسبة المالية[4].

و تم تحديد إستراتيجية عمل المجلس على النحو التالي :

- ✓ تشجيع الأعضاء لدعوة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) للمشاركة عندما تقترح دولتان أو أكثر لا يربطهما تشريع عام لإجراء مناقشات حول معايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ تشجع الدول التي لا يوجد لديها معايير محاسبية من قبل لتبني معايير المحاسبة الدولية كمعايير تحكم مهنة المحاسبة فيها؛

[1] خالد أحمد الجعارات " **معايير التقارير المالية الدولية –2007–** " الطبعة01، 2008 ، دار إثراء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ص 31.

* IASB : International Accounting Standards Board.

* IAS : International Accounting Standards.

* IFRS: International Financial Reporting Standards.

[2] حمزة العرابي ، مرجع سابق ، ص ص 30-31.

* IFRIC: International Financial Reporting Interpretaion Committe.

[3] خالد أحمد الجعارات، مرجع سابق ، ص 32.

[4] Anne le Manh – Catherine Maillet « **le meilleur des normes comptables internationales IAS-IFRS** » 4e édition, 2010**,** sup 'foucher, paris, France, P 08.

- ✓ دعوة دول أخرى لديها بعض المعايير المحاسبية الوطنية و التي لا تكون مخصصة لمواضيع معينة للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية كأساس للمعايير المحاسبية الوطنية، مع ضمان توفر الحد الأدنى للالتزام بالمعيار المحدد وتخفيض وقت و تكلفة التطوير المطلوبين لوضع معايير وطنية؛
- ✓ مقارنة المعايير المحاسبية الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية المماثلة و البحث عن إلغاء أي فروق جوهرية؛
- ✓ السعي لعرض منافع التنسيق مع معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للدول التي يكون إطار الممارسات المحاسبية ضمن قوانينها[1] .

2- تعريف و أهداف معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

2-1 تعريف معايير المحاسبة الدولية

قبل التطرق لتعريف معايير المحاسبة الدولية، نقوم بتعريف المعيار، المعيار المحاسبي و ذلك من خلال ما يلي:

2-1-1 تعريف المعيار: يقصد بالمعيار أنه " قاعدة أو مجموعة من القواعد المنظمة للأداء أو لقياس شيء ما، فالمعيار بذلك هو المقياس أو الطريقة أو الاتجاه المتفق عليه بين الناس و دليلهم للوصول إلى معرفة شيء ما وتحديده بدقة "[2] .

2-1-2 تعريف المعايير المحاسبية: تعرف المعايير المحاسبية على أنها " مجموعة من المبادئ و قواعد المحاسبة المقبولة على المستوى الدولي و أنها تحكم دقة و سلامة و ملائمة ما تحتويه القوائم المالية من أرقام و بيانات محاسبية على المستوى الدولي [3] ".

2-1-3 تعريف المعايير المحاسبية الدولية : هي عبارة عن " تلك المعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية و المتمثلة في مجموعة من الأسس و القواعد المتعارف عليها بين مختلف الممارسين لمهنة المحاسبة على المستوى العالمي ، و التي تبين كيفية معالجة مختلف الأحداث الاقتصادية ذات الطابع الكمي و المالي [4] " .

[1] خالد أحمد الجعارات، مرجع سابق ، ص 33.
[2] حمزة العرابي ، مرجع سابق ، ص 33.
[3] بكطاش فتيحة ، مرجع سابق ، ص 94.
[4] حمزة العرابي ، مرجع سابق ، ص 34.

2-2 أهداف المعايير المحاسبية الدولية

- ✓ إعداد و عرض معايير محاسبية دولية من أجل تقديم قوائم مالية؛
- ✓ ترويج استعمالها على المستوى الدولي [1]؛
- ✓ تحسين الطرق و القواعد المحاسبية من خلال تحسين الصورة الصادقة و الحقيقية للقوائم المالية؛
- ✓ فهم أحسن للمحاسبة و كيفية مراقبتها ؛
- ✓ تسمح بمقارنة المعلومات المحاسبية من حيث الزمان و المكان؛
- ✓ تسهيل مهمة تجميع الحسابات؛
- ✓ تمكن من إعداد إحصائيات [2].

3- مبادئ المعايير المحاسبية الدولية

إن المنطق المحاسبي للمعايير المحاسبية الدولية يجعلها ترتكز على المبادئ التالية:

- ✓ طريقة التقييم تكون بالقيمة العادلة بالنسبة للأصول و الخصوم، و التي تعتبر أقرب للواقع من التقييم على أساس التكلفة التاريخية؛
- ✓ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني: حيث أن الواقع الاقتصادي يقدم صورة صادقة عن المؤسسة؛
- ✓ مبدأ إعطاء الأفضلية لتوجه للمستثمر؛
- ✓ مبدأ الحيطة و الحذر الذي يتبع بدوره بمبدأ الحيادية و مبدأ الملائمة؛
- ✓ غياب النصوص المتخصصة بقطاع واحد فقط؛
- ✓ الحد الأدنى من المعرفة للمحاسبة الصارمة ؛
- ✓ فتح المجال للاستفسار عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية [3].

---

[1] Anne le Manh – Catherine Maillet, op- cit, P 07.

[2] « **Les normes comptables internationales IAS/IFRS** » collection gestion, 2008, copyright pages bleues internationales, maison d'édition pour l'Enseignement et la Formation, Algérie, P 06.

[3] « **Les normes comptables internationales IAS/IFRS** », op- cit, P 06,بتصرف .

4- محددات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

يمكن ذكر أهم المحددات التي تعيق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في:

- ✓ عدم إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة و الثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية ، و بالرغم من أن المعايير المحاسبية موجهة إلى تنظيم المحاسبة في الدول المتقدمة بعامة و في أمريكا و بريطانيا بخاصة، لما لهما من إسهامات في تطور علم المحاسبة ووضع معاييره و مبادئه ، و بالتالي عدم إمكانية وضع معايير محاسبية دولية بمعزل عن المعايير المحاسبية الأمريكية و المعايير المحاسبية البريطانية ؛
- ✓ الإبقاء على الكثير من البدائل المحاسبية، حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي وبديل أو بدائل أخرى، و لا يوجد حدود أو قيود لتطبيق بديل معين مما يجعل جميع البدائل بنفس المستوى عند التطبيق؛
- ✓ يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة و التشريعات والتعليمات و البلاغات التي تصدر بموجبها ، كالتعديل في القانون الجبائي ؛
- ✓ إن المعايير المحاسبية الدولية دائمة التغيير و ذلك بسبب التفسيرات و التغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، حيث أن المعايير المعدلة غالبا ما تتضمن التفسيرات المتعلقة بها، إضافة إلى جهود المنظرين في المحاسبة، إضافة إلى التطور المستمر في البيئة الاقتصادية؛
- ✓ اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير ، ففي حين لا يكون الأمر صعبا للمطبقين في الدول المتقدمة لفهم المعايير المحاسبية الدولية ، نجد أن الأمر ليس بالسهل للمطبقين في الدول النامية ،أضف إلى ذلك اعتبار اللغة حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة المعايير المحاسبية الدولية إلى عديد من اللغات كون وضعها يتم باللغة الإنجليزية [1].

لم تعد المحاسبة الآن كونها أداة إثبات أو نظام ضروري من أجل حساب الضريبة على الأرباح فقط ، بل أصبحت كأداة إلزامية في خدمة المعلومة لدى المساهمين، المسيرين ، و ما شابههم ، و تلبي حاجيات المستثمرين الماليين ، دون الأخذ بعين الاعتبار القيود الوطنية ، القانونية و الجبائية [2].

[1] خالد أحمد الجعارات، مرجع سابق ، ص ص 27-28.

[2] Anne le Manh – Catherine Maillet, op- cit, P 08.

5- الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية

يقوم التوحيد المحاسبي المطلوب على معايير محاسبية دولية ، و لكن قبل ذلك يستند إلى إطار مفاهيمي يقوم على مبادئ محاسبية مقبولة و متعارف عليها تشكل مرجعية على المستوى الدولي تسمح بتوحيد طرق التسجيل و التقييم و المعالجة و العرض بما يسمح بالوصول إلى درجة الإفصاح المنشود و بإعداد قوائم مالية خضعت لنفس المرجعية وطبقت عليها نفس المعايير المحاسبية الدولية ،مما يجعلها قابلة للمقارنة بين الوحدات المختلفة مهما اختلفت أنشطتها و تعددت بلدان توطين أعمالها.

إذا فالإطار المفاهيمي لا يشكل معيارا من معايير المحاسبة الدولية ، بل يمثل مرجعية و أدبيات تساعد هيئات وضع المعايير الوطنية على تطوير محاسبة بلدانهم بما يتوافق مع المرجعية الدولية ، كما تساعد معدي القوائم المالية ومراجعيها في تأويل المعلومات المتضمنة فيها ، و من ثم فإن الإطار المفاهيمي لا يتضمن القواعد المفصلة للتسجيل و التقييم وعرض المعلومات ، بل الأسس و المقومات التي تقوم عليها [1].

إن الإطار المفاهيمي يمثل نظاما متناسقا من الأهداف و المبادئ الأساسية المرتبطة يبعضها البعض التي تسمح بتحديد النسق المحاسبي العام الذي تعد وفقه القوائم المالية [2]، و يتضمن تبعا لذلك ما يلي :

- ✓ يحدد إلى من تتوجه القوائم المالية و أهم المستخدمين المستهدفين من خلالها؛
- ✓ يحدد أهداف القوائم المالية؛
- ✓ يقدم قائمة المبادئ المحاسبية التي يجب احترامها؛
- ✓ يعطي التعاريف الأساسية ؛
- ✓ يحدد القواعد العامة للتسجيل المحاسبي؛
- ✓ يحدد القواعد العامة للتقييم ؛
- ✓ يتعرض لمفهوم رأس المال و الحفاظ على رأس المال [3].

---

[1] سفيان بن بلقاسم ، مرجع سابق ، ص 56.

[2] نفس المرجع ، ص 56.

[3] من أجل الإطلاع على الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية أنظر إلى :

- Anne le Manh – Catherine Maillet, op- cit, P 13.

– طارق عبد العال حماد " **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة** " 2006، الدار الجامعية ، الإسكندرية.

- Robert Obert « **pratique des normes IFRS** » 4e édition, 2008, Dunod édition, Paris.

– خالد أحمد الجعارات، مرجع سابق.

6- تقييم المعايير المحاسبة الدولية

6-1 مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

هناك عدة مزايا لتطبيق معايير محاسبة موحدة، نذكر أهمها في ما يلي:

- ✓ سهولة الدخول إلى أسواق رؤوس الأموال الأجنبية ؛
- ✓ زيادة مصداقية أسواق رؤوس الأموال المحلية مقارنة بأسواق رؤوس الأموال الأجنبية الذي يعطي احتمالية أكبر للشراكة و الاندماج ؛
- ✓ زيادة مصداقية القوائم المالية للشركات في الدول النامية بالنسبة للدائنين المحتملين ؛
- ✓ قابلية مقارنة البيانات المالية بين مختلف الدول ؛
- ✓ زيادة الشفافية و المساءلة في إطار الحوكمة المحاسبية ؛
- ✓ زيادة قابلية فهم التقارير المالية (لغة مالية مشتركة) ؛
- ✓ تخفيض تكاليف إصدار معايير محاسبية وطنية؛
- ✓ تخفيض التأثر بالضغوط السياسية[1] .

6-2 الصعوبات و الانتقادات الموجهة للمعايير المحاسبية الدولية

بالرغم من الهدف الذي تسعى إليه لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في تعزيز قبول معايير المحاسبة الدولية والتقيد بها في جميع أنحاء العالم ، إلا أنه تجدر الإشارة إلى وجود بعض الصعوبات والعقبات المحلية منها و الدولية المرتبطة بالبيئة المحاسبية التي تعرقل عملية التطبيق الناجح للمعايير المحاسبية الدولية ، نلخصها في النقاط التالية :

6-2-1 صعوبات محلية: و تتمثل في:

- ✓ غياب هيئات محاسبية محلية في بعض الدول، خاصة النامية منها في وضع المعايير الدولية؛
- ✓ عدم توفر تشريعات محلية تلزم إتباع المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية؛
- ✓ صعوبة الأوضاع الاقتصادية ببعض الدول يجعلها تصرف النظر عن الاهتمام بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ انطواء بعض الدول على حالها مما ينتج عنها محلية نشاط المؤسسات بها [2].

[1] حمزة العرابي ، مرجع سابق ، ص 37.

[2] بكطاش فتيحة ، مرجع سابق ، ص ص 125-126.

6-2-2 صعوبات دولية: و تتجلى كما يلي:

- ✓ تباين المستوى التعليمي بين الدول ؛
- ✓ اختلاف النظام السياسي (رأس مالي، اشتراكي.....)؛
- ✓ اختلاف قانون الشركات و الضرائب من دولة إلى أخرى ؛
- ✓ التباين الكبير في مستوى التطور الاقتصادي (الدول المتقدمة، الدول النامية....)؛
- ✓ الاختلاف و التباين في الممارسات المهنية للمحاسبة بين مختلف الدول؛
- ✓ اختلاف في البيئة الثقافية بين الدول، فمثلا الدول الإسلامية تحرم التعامل بالربا غير أن المعايير المحاسبية الدولية لا تراعي هذا الاختلاف؛
- ✓ المعايير المحاسبية الدولية وضعت لخدمة الشركات المتعددة الجنسيات على حساب الدول ، فوجود محاسبة موحدة يقلص تكاليف تلك الشركات و يزيد من درجة رقابتها على فروعها ، و يزيد من إمكانية تلاعب تلك الشركات بالمحاسبة و خصوصا فيما يتعلق بأسعار التنازل بين مختلف فروعها عبر العالم [1].

[1] حمزة العرابي ، مرجع سابق ، ص 38.

المبحث الثالث: تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر – النظام المحاسبي المالي (SCF*)

إن نقائص المخطط المحاسبي الوطني و عدم استجابته للاحتياجات الجديدة للمعلومات التي فرضتها عملية انتقال الجزائر من اقتصاد مخطط إلى اقتصاد سوق ،فرض عملية إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر و حولها إلى ضرورة و احتياج ملموس يندرج ضمن تحديث و إعادة صياغة كل من المنظومة القانونية و التشريعية للجزائر منذ نهاية الثمانينات إلى يومنا هذا ، و جعلت الجزائر تفكر جديا في إصلاح منظومتها المحاسبية ، هذا الإصلاح يتمثل في التخلي تماما عن الإطار المحاسبي القديم و اقتراح مرجع محاسبي جديد يتماشى و متطلبات المرحلة الحالية و الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي .

في سنة 2001 و بتمويل من البنك العالمي بدأ إصلاح النظام المحاسبي الجزائري بمساهمة كبيرة و دور أساسي لأعضاء المهنة المحاسبية الفرنسية ، و هو ما أدى في نهاية سنة 2004 إلى مشروع النظام المحاسبي المالي ، و بعد عامين و بالضبط في 14 ماي 2007 تم فحصة و قبوله في مجلس الوزراء ، ثم تمت المصادقة عليه في البرلمان وحدد تاريخ 01 جانفي 2009 كتاريخ للشروع في تطبيقه قبل أن يتم تأجيل هذا التاريخ إلى 01 جانفي 2010 .[1]

و لهذا سنكتفي في هذا المبحث التطرق إلى تقديم الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي ، الإستحداثات الرئيسية التي جاء بها ،فرضياته ، أهدافه ، أهميته ، و التحديات و الصعوبات الناتجة عند تطبيقه.

1- الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي (SCF)

يتكيف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ، و هذا في ما يخص التعاريف ، الإطار المفاهيمي ، القواعد العامة للتقييم و التسجيل المحاسبي و عرض القوائم المالية[2].

و يتطرق القانون رقم 11/07 إلى مجموعة من المحاور التي تؤطر النظام المحاسبي المالي تتمثل في:[3]

- ✓ التعاريف و مجال التطبيق؛

* SCF: système comptable financier.

[1] سفيان بن بلقاسم ، مرجع سابق ، ص 244.

[2] بكطاش فتيحة ، مرجع سابق ، ص 154.

[3] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 74، الصادرة بتاريخ 2007/11/25 ،المتضمنة **القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي**.

- ✓ الإطار المفاهيمي و المبادئ المحاسبية و معاييرها ؛
- ✓ تنظيم المحاسبة؛
- ✓ القوائم أو الكشوف المالية؛
- ✓ الحسابات المجمعة و الحسابات المدمجة؛
- ✓ تغييرات التقدير و الطرق المحاسبية.

1-1 التعاريف و مجال التطبيق

1-1-1 تعريف النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية هو" نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية ، تصنيفها، تقييمها ، و تسجيلها ،و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان ونجاعته ، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية " [1].

و كان من المنتظر تطبيق هذا النظام إبتداءا من 2009/01/01 بموجب القانون رقم 11/07 و قد تم تغيير تاريخ تطبيقه و تم تأجيله لغاية 01/01/ 2010 [2].

1-1-2 مجال التطبيق

يطبق هذا النظام على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية باستثناء الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية و الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها و نشاطها حدا ينص عليه التنظيم .

و يمكن حصر الأطراف المعنية بمسك محاسبة مالية في :

- ✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- ✓ التعاونيات؛

[1] الجريدة الرسمية ، العدد 2007/74 ، مرجع سابق ،المادة 03، ص 03.

[2] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42، الصادرة بتاريخ 2008/07/27 ، **أمر رقم 08-02 المؤرخ في 2008/07/24 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008** ، ص 19 .

- ✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسع أو الخدمات التجارية و غير التجارية ، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة ؛
- ✓ و أخيرا كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لمسك محاسبة مالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.[1]

1-2 الإطار المفاهيمي و المبادئ المحاسبية و معاييرها

1-2-1 الإطار المفاهيمي

إن الإطار المفاهيمي و مبادئ المحاسبة المالية و معاييرها تؤسس المرجعية العامة التي سيتم الاعتماد عليها في الإفصاح عن البيانات المالية و تلعب دور الخلفية النظرية التي تتأسس عليها المعالجات التقنية و تسمح بتحقيق ما يلي :

- ✓ تعريف المفاهيم و المصطلحات المحاسبية التي يتم الاعتماد عليها في تقديم و عرض القوائم المالية،و هو ما يسمح بتشكيل المبادئ المتعارف عليها ضمن المرجعية المعتمدة و معالجة الخصائص النوعية للمعلومات المالية؛
- ✓ تشكيل الأساس و المرجع الذي يمكن من وضع معايير جديدة؛
- ✓ تسهيل تفسير المعايير المحاسبية و فهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي[2].

يسمح الإطار المفاهيمي في ضوء المعطيات السابقة بتأسيس المرجعية الفلسفية للمحاسبة المالية ، ومن ثم حدد المرسوم التنفيذي 08-156 مجموعة من الأهداف المرتبطة به و التي تساعد على تحقيقها، و هي:

- ✓ تطوير المعايير؛
- ✓ تحضير الكشوف المالية؛
- ✓ تمكين هيئات الرقابة و المراجعة من إبداء الرأي حول مطابقة القوائم المالية للمعايير المحاسبية المنصوص عليها[3].

[1] الجريدة الرسمية، العدد 2007/74 ، مرجع سابق ،المواد 02-04-05 ، ص 03.

[2] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 27 ،الصادرة بتاريخ 28 /05/ 2008 ، المتضمنة **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 المتعلق بتطبيق أحكام القانون 07/11 الخاص بالنظام المحاسبي المالي** ، ص 11.

[3] الجريدة الرسمية، العدد 2008/27 ، المرجع السابق ،المادة 03، ص11.

و قد نص المرسوم التنفيذي رقم 18-156 على أن المحاسبة المالية يجب أن تستجيب لمتطلبات النظام المحاسبي المالي بتطبيق المبادئ و الطرق و الإجراءات الواردة فيه و اعتماد تنظيم يتماشى مع متطلبات مسك و مراقبة وجمع و إيصال المعلومات المراد معالجتها ، كما يجب أن تسمح المحاسبة المالية بالقيام بمقارنات دورية للبيانات المالية و الحكم على تطور الوحدة أو الكيان المعني في ظل فرضية استمرار النشاط [1].

1-2-2 المبادئ المحاسبية

يحدد القانون 11/07 و المرسوم التنفيذي رقم 18-156 المبادئ المحاسبية الأساسية التي تحكم مسك المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي و تشكل أساسا للبيانات المالية الناتجة عنه من خلال ما يلي:

– **الشخصية المعنوية:** حسب المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 18-156 أي أن المؤسسة كيان له صفة قانونية مستقلة عن ملاكها؛

– **الوحدة النقدية:** حسب المادة 10 فإنه يلزم كل كيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية، و يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان؛

– **الأهمية النسبية:** حسب المادة 11:يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه الكيان،و أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية؛

– **الدورة المحاسبية** : حسب المادة 12 فإن نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها و عن السنة التي تليها؛

–**استقلالية الدورات:** حسب المادة السابقة، فعند تحديد نتيجة أي سنة مالية يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط؛

– **الحيطة و الحذر** : حسب المادة 14 فإنه يجب أن تستجيب المحاسبة بمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول الشكوك الموجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه ،و ينبغي أن لا تتم المبالغة في تقدير قيمة الأصول والمنتوجات، كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم و الأعباء،و أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها؛

[1] سفيان بن بلقاسم ، مرجع سابق ، ص 246.

– **ثبات الطرق المحاسبية:** حسب المادة 15: حيث لا يتم التغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد، أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية؛

– **التكلفة التاريخية** : حسب المادة 16 تقيد في المحاسبة عناصر الأصول و الخصوم و المنتوجات و الأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة؛

– **ارتباط الميزانية الافتتاحية بميزانية السنة المنتهية:**حسب المادة 17: يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة؛

– **تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** حسب المادة 18 فإنه تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن القوائم المالية طبقا لطبيعتها و لواقعها المالي و الاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني؛

– **عدم إجراء مقاصة:**حسب المادة 15 من الأمر 11-07 فإنه لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم،ولا بين عنصر من الأعباء و عنصر من المنتجاتـــ إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتجات بالتتابع أو على أساس صاف.[1]

1-2-3 المعايير المحاسبية

إن المعايير المحاسبية للمحاسبة المالية تقوم بتحديد :

- ✓ قواعد تقييم و حساب الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتجات؛
- ✓ محتوى الكشوف المالية و كيفية عرضها [2]؛

إلا أنه وردت كلمة **الاتفاقية** (**الاتفاقيات المحاسبية**) في النصوص القانونية للنظام المحاسبي المالي في موضعين أثنين هما:

– **محاسبة الالتزام:** حسب المادة 06 : فإنه تتم محاسبة آثار المعاملات و غيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث و تعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها؛

[1] الجريدة الرسمية، العدد 2007/74 و 2008/27 ، مرجع سابق .

[2] نفس المرجع.

– **استمرارية الاستغلال** : حسب المادة 07:تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات و التي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

- ✓ كذلك حرص المشرع الجزائري من خلال المادة 08 على ضرورة أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة ووفية للكيان، و إبراز الحقيقة الاقتصادية له لا يتأتى إلا من خلال **الخصائص النوعية** التي يجب أن تتميز بها المعلومات المالية و المتمثلة في الملائمة و الدقة و قابلية المقارنة و الوضوح.

1-2-4 شروط الاعتراف

يعترف بعنصر من الأصول و الخصوم و المصاريف و الإيرادات عندما:

- ✓ يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان ؛
- ✓ للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

أما بالنسبة للإيرادات المتولدة من الأنشطة العادية للكيان، فيتم الاعتراف بها بتوفر العناصر التالية:

- ✓ أن يتم تحويل إلى المشتري المخاطر و المنافع الهامة الملازمة لملكية السلع ؛
- ✓ أن لا يبقى للكيان دخل لا في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك و لا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها؛
- ✓ أن يكون من الممكن تقييم مبلغ الإيراد بصورة صادقة ؛
- ✓ أن يكون من المحتمل أن يتم تدفق داخل للمنافع الاقتصادية مرتبطة بالمعاملة؛
- ✓ أن يكون من الممكن تقييم المصاريف التي تحملها الكيان أو سيتحملها المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق[1] .

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19 ، الصادرة بتاريخ 25 /03/ 2009 ، المتضمنة **قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، ص 06.

1-2-5 مقاييس التقييم

يعتمد النظام المحاسبي المالي على أربعة طرق لتقييم الأصول و الخصوم و الإيرادات و المصاريف، هي:

- **التكلفة التاريخية:** و هي تكلفة السلع و الممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات ، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع و التخفيضات التجارية و التنزيلات و غير ذلك من العناصر المماثلة؛
- **القيمة الحقيقية (القيمة العادلة)** : هي قيمة اجتهادية يتم تحديدها وفقا لما يعتقد أنه يمثل بعدالة قياسا لقيمة بند معين ، و هي القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الالتزام بها بين أطراف راغبة و ذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية (القيمة في السوق) ؛
- **قيمة الإنجاز(تكلفة الإنتاج)** : تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة و غير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة ؛
- **قيمة المنفعة** : هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل و التنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به [1].

1-3 تنظيم المحاسبة

- ✓ ينص القانون رقم 11/07 على ضرورة خضوع المحاسبة المالية لمتطلبات السلامة و الشرعية و الشفافية في مسكها و مراقبتها و تقديمها للمعلومات ، و هذا بأن يحدد كل كيان الإجراءات الضرورية التي تسمح بضمان رقابة داخلية و خارجية فعالة .
- ✓ تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية و تخضع العمليات المدونة بالعملات الأجنبية إلى تحويل للعملة الوطنية حسب الشروط و المعايير التي ستحددها النصوص التنظيمية.
- ✓ يقضي النظام المحاسبي المالي بإجبارية القيام بجرد مادي مرة في السنة مقابل جرد محاسبي على أساس الوثائق الثبوتية بما يسمح بتصحيح الوضعيات و ترجمة حقيقة الأصول و الخصوم ، كما تمنع عملية المقاصة بين عناصر الأصول و الخصوم و بين الإيرادات و الأعباء ، إلا إذا كانت على أسس قانونية.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 2009/19 ، مرجع سابق .

- ✓ يقضي النظام المحاسبي المالي بتبرير كل التسجيلات المحاسبية بإرفاقها بالبيانات الكافية عن المستندات الإثباتية المرتبطة بها ، مما يسهل عمليات الرقابة و المراجعة و يمكن من توفير كل الإجراءات القانونية لإثبات العمليات و تأمينها من التغيير و التحوير .
- ✓ إجبارية مسك ثلاثة دفاتر محاسبية هي : دفتر اليومية ، و دفتر الأستاذ و دفتر الجرد ، مع إمكانية تفريع هذه الدفاتر إلى دفاتر فرعية حسب حاجة الوحدة أو الكيان تسجل فيها حركات الأصول و الخصوم والإيرادات و الأعباء وفق تقنيات التسجيل المعروفة ، و يحتفظ بهذه الدفاتر و الوثائق التي تم الاستناد عليها للتسجيل فيها عشر سنوات إبتداءا من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية صدرت فيها هذه الدفاتر و الوثائق.
- ✓ يمكن حسب النظام المحاسبي المالي مسك المحاسبة يدويا أو آليا باحترام عناصر تحقيق السلامة والشرعية والموثوقية للمعطيات ، أيا ما كان النظام المختار بهذا الصدد [1] .

1-4 الكشوف أو القوائم المالية

يرتبط تقديم القوائم المالية بعرض صادق لثلاثة مؤشرات مالية، هي:

- ✓ الوضعية المالية؛
- ✓ النجاعة و الأداء؛
- ✓ تغييرات الوضعية المالية.

هو ما يؤدي إلى ضرورة تقديم أربع قوائم مالية و ملحق تتمثل فيما يلي :

- **الميزانية:** تترجم الوضعية المالية للكيان بالتمييز بين العناصر الجارية و الغير جارية؛
- **حساب النتائج** : يقدم وضعية ملخصة للأعباء و المنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية؛
- **جدول سيولة (تدفقات) الخزينة** : يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة و ما يعادلها و كذا معلومات حول استعمال هذه السيولة ؛
- **جدول تغير الأموال الخاصة** : يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية؛

[1] الجريدة الرسمية، العدد 2007/74 ، مرجع سابق .

- **ملحق القوائم المالية:** يتضمن معلومات ذات أهمية أو تفيد في فهم العمليات الواردة في هذه القوائم، و يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة [1].

يحدد الأجل الأقصى لإعداد القوائم المالية التي تكون تحت مسؤولية و إشراف المسيرين في الكيان المعني بأربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية ، مع ضرورة عرض سنتين متتاليتين (السنة الجارية و السنة السابقة) بما يسمح بتحقيق إمكانية مقارنة البيانات المالية .

تتمثل مدة الدورة المالية في اثنتي عشر شهرا الموافقة للسنة المدنية ، و لكنه يمكن السماح لكيان أو لوحدة أن تقفل حساباتها في تاريخ غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاط هذا الكيان بدورة استغلالية لا تتماشى مع السنة المدنية ، كما ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة تكييف مبالغ السنة السابقة لتصبح قابلة للمقارنة مع السنة الحالية عندما يحدث تغيير في طرق التقييم و العرض بما لا يمكن من تحقيق قابلية المقارنة دون تعديل ، و تجرى هذه التعديلات أيضا عندما تختلف مدة السنتين الماليتين محل المقارنة بما يجعل قراءة البيانات المالية و قابلية مقارنتها ممكنا و صحيحا [2].

أما **مستخدمو القوائم المالية** فلم تحدد القوانين الصادرة المستخدمين الأساسيين للقوائم المالية صراحة ، بل أشارت إلى المستخدمين بصفة عامة دون أن تذكرهم على وجه التحديد و هذا على عكس المعايير المحاسبية الدولية التي نصت إلى أبعد من ذكر المستعملين ، فقد تم ترتيبهم حسب درجة و مستوى الاستفادة من المعلومات المالية و كذا حاجاتهم للمعومات نفسها .

1-5 الحسابات المجمعة و الحسابات المدمجة

- ✓ إن الكيانات التي تنشط و توجد على المستوى الوطني و تشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى ملزمة بإعداد حسابات مجمعة، و تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات و الوضعية المالية و النتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 2008/27 ، مرجع سابق ، ص ص 14-15.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 2007/74 و 2008/27 ، مرجع سابق .

- ✓ كما تلزم المجموعات الاقتصادية الخاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة ، على إعداد و نشر حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان واحد[1].
- ✓ يكون إعداد و نشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج (الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته و مراقبته.
- ✓ يعفى كل كيان مهيمن من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر و إذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية، و الحيازة سبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل 90% من حقوق التصويت.

يعرف النظام المحاسبي المالي الرقابة على أنها "سلطة إدارة السياسات المالية و العملياتية لكيان بغرض الحصول على امتيازات من هذه النشاطات" . و يعتبر كيان ما مراقبا لكيان آخر في الحالات التالية :

- ✓ الامتلاك المباشر أو غير المباشر بواسطة الفروع لأغلبية حقوق التصويت في الكيان الآخر؛
- ✓ السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار أتفاق مع المساهمين أو الشركاء الآخرين؛
- ✓ سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر؛
- ✓ سلطة تحديد السياسات المالية و العملياتية للكيان الآخر؛
- ✓ سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان الآخر[2].

أما طرق تجميع الحسابات فسوف نتطرق لها بالتفصيل في الفصول اللاحقة .

1-6 تغييرات التقدير و الطرق المحاسبية

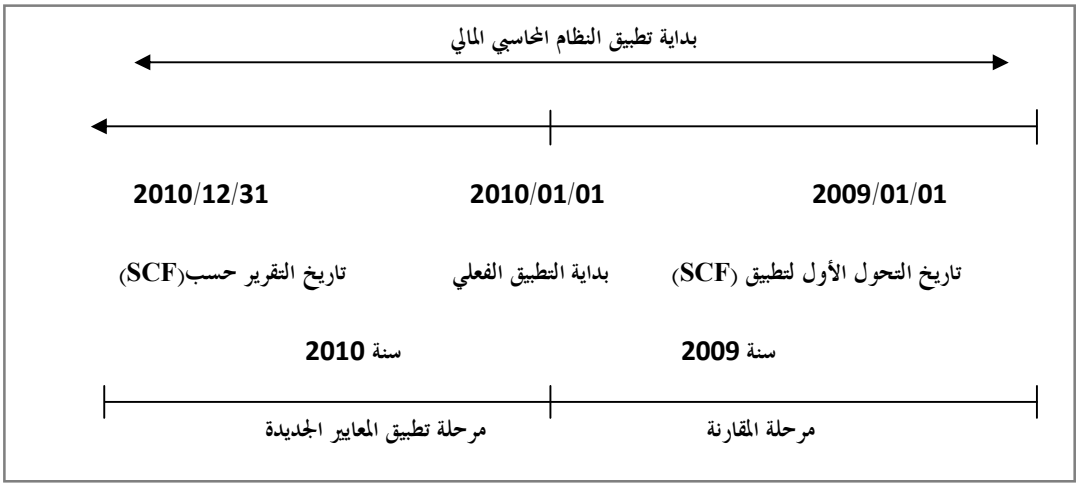
يمكن للكيانات الخاضعة للمحاسبة المالية أن تلجأ إلى تغيير التقديرات و الطرق المحاسبية إذا كان الغرض هو تحسين جودة عرض المعلومات في الكشوف المالية ، وإذا كانت الطرق الجديدة أكثر ملائمة لعرض حقيقة الوضعية المالية ، وذلك إذا تغيرت الظروف التي تم على أساسها التقدير أو أظهرت التجارب أن الطرق الجديدة أكثر تعبيرا ودلالة في ترجمة الواقع ،مع إحالة النظام المحاسبي المالي إلى النصوص التنظيمية التي ستعطى تفاصيل أكبر عن هذا المحور [3].

[1] الجريدة الرسمية، العدد 2007/74 ، مرجع سابق .
[2] الجريدة الرسمية، العدد 2008/27 و 2009/19، مرجع سابق.
[3] الجريدة الرسمية، العدد 2007/74 ، مرجع سابق .

أما المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ بتاريخ 07 أفريل 2009 المحدد لشروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي ، جاء في ست و عشرين مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بالإعلام الآلي ، و كذلك الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة لإجراءات الرقابة الداخلية الذي بواسطته تضمن حسن سير و استغلال هذه البرامج [1].

و بصدور التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة بتاريخ 2009/10/29 التي تؤكد دعم وزارة المالية للمجلس الوطني المحاسبة على بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2010/01/01 و هذا ما كان[2].

الشكل رقم (I-01) : يبين عملية التحول إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القانون رقم11/07(النظام المحاسبي المالي)، والأمر رقم 08-02 (قانون المالية التكميلي لسنة 2008)

2- الإستحداثات الرئيسية للنظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بأربع إستحداثات رئيسية هي :

2-1 الاستحداث الأول : يمس الاختيار الدولي الذي يقرب ممارستنا المحاسبية بالممارسة العالمية و الذي سيسمح للمحاسبة بأن تعمل على ركيزة مرجعية و مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر و إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات ؛

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 21،الصادرة بتاريخ 08 /04/ 2009 ، المتضمنة **المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ بتاريخ 07 أفريل 2009 المحدد لشروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي** .

[2] تعليمة وزارية رقم 02 المؤرخة بتاريخ 2009/10/29 **المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010**، ص04.

2-2 الاستحداث الثاني: يتعلق بالإعلان بصفة أكثر وضوحا عن المبادئ و القواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات و تقييمها و إعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري و غير الإداري بالقواعد، و تسهيل مراجعة الحسابات؛

2-3 الاستحداث الثالث: ينص على أن النظام المحاسبي قد أخذ على عاتقه احتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، الأمر الذي يسمح لهم بالحصول على معلومات مالية منسجمة و مقروءة تخص المؤسسات و تمكن من إجراء المقارنات و اتخاذ القرارات؛

2-4 الاستحداث الرابع: يتعلق بالكيانات الصغيرة، و يتلخص في إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة [1].

3- فرضيات النظام المحاسبي المالي

تمكن فرضيات النظام المحاسبي المالي في :

3-1 الاستيعاب الجديد للمحاسبة : عكس المخطط المحاسبي الوطني السابق المبني على التصور الذي يأخذ بعين الاعتبار خاصة القيود القانونية و الضريبية ، النظام المحاسبي يتقيد بالتسجيل بصفو وفية وفق المميزات و الحقائق الاقتصادية المعاملات و الأحداث الأخرى استجابة لمتطلبات المستثمرين الذين يريدون الحصول على معلومة شفافة ، هذا التصور الجديد للمحاسبة يتطلب من كل الأطراف المعنية بالمعلومات المالية إعادة نظر عميقة تتطلب احتياجات هامة لرفع و تحسين المستوى ، و إعداد برامج التكوين في المحاسبة ؛

3-2 تمييز القانون المحاسبي من القانون الجبائي : إن النظام المحاسبي المالي يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي ، و بهذا فإن التصريحات الجبائية يتم إعدادها بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات اعتبارا للقيود الجبائية ، و في هذه الحالة فإن ضرورة تحديد و تغيير بعض النصوص خاصة النصوص الجبائية لمطابقتها مع الأحكام المحاسبية الجديدة [2].

[1] بكطاش فتيحة ، مرجع سابق ، ص ص 155-156.

[2] نفس المرجع ، ص 157.

4- أهداف النظام المحاسبي المالي

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

- ✓ إيجاد حلول محاسبية للعمليات غير المعالجة بواسطة المخطط المحاسبي الوطني؛
- ✓ السماح للمؤسسات الاقتصادية بإنتاج معلومة مالية ذات نوعية كاملة، أكثر شفافية، أكثر سهولة للتحقق منها بفعل توضيح أفضل للقواعد المحاسبية؛
- ✓ وجود متعاملين جدد مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية، خاصة بعد فتح الجزائر لأبواب الاستثمار للأجانب، فأصبح المستثمرون على رأس قائمة المستعملين للقوائم المالية؛
- ✓ السماح بتقديم الممتلكات بشروط السوق ؛
- ✓ تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛
- ✓ ضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب بخصوص عمليات الشراكة ؛
- ✓ فرض رقابة على الشركات التابعة و الفروع للشركة الأم ؛
- ✓ تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة و الفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم؛
- ✓ توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات ، إعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الإهتلاك ، كيفية معالجة المؤونات ، و توحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة [1].

5- أهمية النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين و المستثمرين، و تكمن أهميته فيما يلي:

- ✓ يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة و دقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛

[1] أنظر : الجريدة الرسمية للمداولات السنة الأولى رقم 21 بتاريخ 12 سبتمبر 2007، **تقديم مشروع النظام المحاسبي المالي، الجلسة العلنية** (كلمة وزير المالية كريم جودي) بتاريخ 03 سبتمبر 2007، و بكطاش فتيحة ،مرجع سابق، ص ص 157 -158.

- ✓ توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي و التقييم و كذا إعداد القوائم المالية ، مما يقلص من حالات التلاعبات؛
- ✓ يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية و المستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛
- ✓ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، و تحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- ✓ يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار و يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- ✓ يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح ؛
- ✓ يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛
- ✓ يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا ، مما يدعم شفافية الحسابات ، و تكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة ؛
- ✓ انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية ؛
- ✓ تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛
- ✓ يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع ، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية ؛
- ✓ يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة ؛
- ✓ يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة ؛
- ✓ يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛
- ✓ تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة و تغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول النتائج.

يتضح مما سبق مدى أهمية النظام المحاسبي المالي، إلا أننا نضع الملاحظات التالية:

- يعمل النظام المحاسبي المالي على تلبية حاجيات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر شفافية ، وكذا استقلالية القانون الجبائي ، بخلاف المخطط المحاسبي الوطني الذي يعمل على خدمة الإدارة الجبائية ؛

– يتطلب من المهنيين المحاسبين بذل مجهودات ضخمة قصد استيعاب النظام الجديد ، خاصة في مجال الإفصاح والقياس ؛

– تكلفة العبور إلى النظام الجديد على مستوى جميع القطاعات المعنية يترجم وضع الأحكام المحاسبية في جوانب المالية تكلفة زائدة [1].

6– تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي

تواجه عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي عدة تحديات و صعوبات نوجزها فيما يلي :

- ✓ النظام المحاسبي المالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية و التي وضعت على مقاس و خصائص اقتصاد الدول المتقدمة ، و التي تختلف كثيرا عن خصائص البيئة الاقتصادية الجزائرية ؛
- ✓ عدم وجود سوق مالي نشط ، إذ يرتبط الإفصاح بالدرجة الأولى بالشركات المدرجة في البورصة، فهذه الشركات لها محفزات تجعلها تجتهد لتقديم كل المعلومات التي ترى فيها فائدة ، و تتمثل هذه المحفزات في رغبة الشركات في جذب المستثمرين و رفع حجم التداول على أسهمها ، و هذا الأمر غير متوفر في الجزائر؛
- ✓ سيطرة المصارف العمومية على خارطة القطاع المصرفي و ضعف أدائها مما لا يتلاءم مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية ؛
- ✓ البيئة الثقافية الجزائرية تختلف كثيرا عن البيئة الثقافية التي أعدت المعايير المحاسبية الدولية لأجلها، خصوصا في ما تعلق بالربا و المعاملات المالية؛
- ✓ صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول غير المتداولة ، إذ تحدد هذه القيمة في ظل المنافسة العادية و حيازة البائع و المشتري على المعلومات الكافية ، و هذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية؛

[1] أنظر :

– ناصر مراد" **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي** " مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، أيام 13،14،15 أكتوبر 2009 ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، الجزائر ، ص ص 7-9.

– و بكطاش فتيحة ، مرجع سابق، ص ص 158-160.

- ✓ عدم ترابط تبني النظام المحاسبي المالي بإجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة ، و النظام الجبائي من جهة أخرى ، و كمثال إذا أخذنا قرض الإيجار في الأصول و إدراج الإهتلاكات المتعلقة بالأصل المستأجر ضمن أعباء الدورة كما نص عليه هذا النظام ، فإن النظام الجبائي الحالي يسمح للمؤسسات بإدراج الإهتلاكات التي تعود لأصول تملكها المؤسسة فقط ، كما أن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت 75% من رأس مالها الاجتماعي ، غير أن النظام المحاسبي المالي يعتبره عنصرا هامشيا ،فهو عبارة عن الفرق بين الأصول و الخصوم و هذا الفرق يتغير من وقت لآخر ، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد و بإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي و لو استهلكت رأس مالها الاجتماعي ؛
- ✓ بطئ في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات و مراكز التكوين ، فمازالت أغلب المقررات المحاسبية المدروسة في الجامعات و معاهد التكوين يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد و هذا راجع أساسا إلى غياب الوعي المحاسبي و شيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علما قائما بذاته ؛
- ✓ الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسات في حالة تغير الطرق المحاسبية لإعادة تأهيل محاسبيها ، حيث تقوم بدفع مبالغ كبيرة قصد تكوينهم بما يتلاءم مع المتطلبات الجديدة للنظام المحاسبي المالي[1].

[1] حمزة العرابي ، مرجع سابق ، ص ص137-138.

خلاصة الفصل الأول :

يتمتع النظام المحاسبي بأهمية خاصة كونه يساعد على توفير البيانات المالية عن العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، بالإضافة إلى دوره في توفير نظام رقابة يضمن المحافظة على أصول المؤسسة و ممتلكاتها.

تبنت الجزائر للمخطط المحاسبي الوطني (PCN) الذي كان نتيجة احتياجات ومتطلبات التوجه الاشتراكي والبيئة الاقتصادية السائدة في تلك الفترة ، حيث تعتبر المحاسبة أداة رقابة تسمح للدولة بتحصيل الإيرادات الجبائية من المؤسسات الخاضعة للضريبة .

و نتيجة للتطورات الاقتصادية العالمية التي حصلت ، تبعها تطور و تغير اهتمامات و احتياجات مستخدمي المعلومات المالية المحاسبية التي فرضت تطوير الفكر المحاسبي من أجل تحقيق تقارب محاسبي دولي و تكوين نظرية محاسبية شاملة توفر مستوى عالي من المنفعة عن المعلومات المالية ذات الأصل المحاسبي لمستخدميها من مختلف الدول و في كل الظروف .

إن النظام المحاسبي المالي مستوحى من معايير المحاسبة الدولية و يحدث قطيعة كاملة مع المخطط الوطني للمحاسبة ، إذ يتجاوز الأمر مجرد إعادة النظر في قائمة الحسابات أو إحداث بعض التغييرات التقنية إلى إرساء نماذج محاسبية جديدة و التحول إلى ثقافة محاسبية و مالية تقوم على الإبداع و الحكم و التقدير .

و يعتبر النظام الجبائي الجزائري من الأنظمة الحساسة التي يجب على الدولة أن توليه عناية كبيرة ، لما له من أدوار فعالة في جوانب عدة خاصة في المجال المحاسبي ، وتطلبت التحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر بالتوجه نحو اقتصاد السوق إلى تحرير الأسعار المدعمة و خوصصة المؤسسات العمومية، القيام بإصلاحات عميقة في طريقة فرض الضرائب على المداخيل و الأرباح و الإنفاق ، و بروز اتجاه عالمي نحو الإصلاح الجبائي تماشيا مع الإصلاحات المحاسبية لكي تتوافق مع المبادئ المحاسبية الجديدة .

الفصل الثاني :

إصلاح النظام الجبائي

في الجزائر

تمهيـــــد

إن النظام الجبائي يعبر عن الوضع الاقتصادي للدولة لحظة تطبيقه ، و يقتضي تحقيق الأهداف المالية ، الاجتماعية ، السياسية ، و الاقتصادية أي مراعاة مصلحة الدولة من توفير إيرادات للخزينة العمومية لتغطية النفقات العامة للدولة مع الأخذ بعين الاعتبار مصلحة المكلف بعدم إرهاقه بعبء الضرائب و مصلحة المجتمع .

كما تعتبر السياسة الجبائية إحدى الأدوات الهامة للسياسة المالية التي يمكن استخدامها لتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية ، حيث ينقل أثرها إلى النشاط الاقتصادي عن طريق الأدوات و الأساليب المستخدمة في توجيهه و التأثير في مساره بشكل يساعد على تحقيق أهداف المجتمع و أهمها التنمية الاقتصادية .

إن الانفتاح الاقتصادي على المنافسة الذي حدث في الجزائر الذي أدى إلى تحرير الأسعار و خوصصة المؤسسات العمومية، و قلة الإيرادات الجبائية و تعقد نظامها الجبائي فرضا التصحيح السريع للجباية و هذا من أجل تحقيق غايات واضحة محددة و بالإمكان قياسها ، و تتمثل إستراتيجية التحديث في إطار إصلاح النظام الجبائي و الذي يجب أن يكون له هدف للاستجابة للمتطلبات الجديدة .

إن المحاسبة الحديثة تتجه نحو تحقيق استقلاليتها عن الأنظمة الأخرى ، بما فيها النظام الجبائي ، حيث تحولت إلى نظام معلومات يسمح للمؤسسات بالتخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار ، كما أن استقلالية النظام المحاسبي عن النظام الجبائي تتطلب قطيعة تامة مع المحاسبات المرتبطة بالأهداف الجبائية و تفرض قواعد جديدة و طرق و معالجة مختلفة غير مستوحاة و لا متأثرة بقواعد حساب الضريبة ، هذا الهدف الذي لا يزال و سيبقى أحد اهتمامات دول العالم .

المبحث الأول : واقع النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاحات

إن النظام الجبائي الجزائري ما هو إلا ترجمة للوضع الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي للدولة، إذ أن الهدف منه هو تحقيق الأهداف التي يقوم عليها النظام الاقتصادي و الاجتماعي ،و يتغير تبعا لتغيراتهما ليتلاءم مع المعطيات الجديدة في الدولة .

و لهذا تطرقنا في هذا المبحث إلى تعريف النظام الجبائي، مصادر النظام الجبائي الجزائري، أهدافه، علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي، الخصائص الهيكلية للنظام الجبائي، و وظائف النظام الجبائي و معايير سلامته.

1- تعريف النظام الجبائي

للنظام الضريبي – الجبائي- مفهومان هما : [1]

1-1 المفهوم الضيق: يتمثل في " مجموعة القواعد القانونية و الفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة و أخيرا عملية تحصيلها و هو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة ".

1-2 المفهوم الواسع : يتمثل في " مجموع العناصر الإيديولوجية و الاقتصادية و الفنية التي يؤدي تراكبها معا و تفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين ، وفي هذه الحالة يصبح النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية ".

و وفقا للمفهوم الواسع للنظام الجبائي ، فإن هذا الأخير يرتكز على ركنين رئيسيين هما :

1-2-1 الهدف : حيث يسعى أي نظام جبائي إلى تحقيق أهداف محددة و هي نفسها أهداف السياسة الجبائية التي تحددها الدولة وفق سياستها الاقتصادية ، لذلك تختلف هذه الأهداف من دولة لأخرى.

1-2-2 الوسيلة : يرتكز النظام الجبائي على مجموعة الوسائل الضرورية لتحقيق أهدافه و التي تندرج ضمن عنصرين أحدهما فني و الآخر تنظيمي و يشكل هذان العنصران معا ما يعرف بالنظام الجبائي من مفهومه الضيق.

[1] ناصر مراد " **فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق** " دار هومة ، 2003 ، الجزائر ، ص ص 17-19.

إذا يمكن تعريف النظام الجبائي على أنه "مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها و تطبيقها في مجتمع معين و زمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع و النظام الجبائي الذي يعتبر الترجمة العملية للسياسة الضريبية".[1]

2- مصادر النظام الجبائي الجزائري

يمكننا تسجيل مصدرين للنظام الجبائي : المصادر الداخلية و المصادر الخارجية ، و ما دامت السلطة الجبائية نابعة عن السيادة الوطنية ، فمصادر النظام الجبائي الجزائري تتمثل أساسا في المصادر الداخلية لهذا ستكون هي الأولى بالدراسة في المقام الأول .

2-1المصادر الداخلية : تتمثل مصادر النظام الجبائي الداخلية فيما يلي :

2-1-1 القانون : كما هو الحال بالنسبة لفروع القانون الأخرى ، يعد القانون هو المصدر الأساسي للتشريع الجبائي ، حيث تجد الضريبة مجالها في الجزائر في إطار القانون (طبقا للمادة 78 من الدستور [2]) ، و بالتالي لا تؤسس أو تصفى أو تحصل خارج القواعد القانونية المرصودة لها من قبل المشرع .

إضافة إلى ذلك لا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع جبائي من خارج قانون المالية إلا في حالات استثنائية ، حيث يمكن أن يتم تحديد كيفيات وضع و تحصيل ضريبة ، رسم أو أي حق ذو طابع جبائي من خلال مرسوم تنفيذي أو قرار وزاري ، و يتم الأخذ بعين الاعتبار بهذه النصوص القانونية عند إعداد الأحكام الجبائية التي يتم دمجها في قانون المالية أو قانون المالية التكميلي [3]، و النظام الجبائي الجزائري نجده في خمس (05) مصادر أساسية هي :

- ✓ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛
- ✓ قانون الضرائب غير المباشرة؛
- ✓ قانون الرسوم على رقم الأعمال ؛

[1] خلاصي رضا " **النظام الجبائي الجزائري الحديث** " الجزء الأول ، جباية الأشخاص المعنويين و الأشخاص الطبيعيين ، الطبعة الثانية ، 2006، دار هومة للنشر و التوزيع ، الجزائر، ص25 بتصرف .

[2] أنظر **المادة 78 من الدستور الجزائري**، 2017، التحميل من موقع الأمانة العامة للحكومة www.joradp.dz.

[3] محمد عباس محرزي " **اقتصاديات الجباية و الضرائب** " دار هومة للنشر و التوزيع ، 2004 ، الجزائر،ص ص49-50.

- ✓ قانون التسجيل؛
- ✓ قانون الطابع؛
- ✓ قانون الإجراءات الجبائية .

2-1-2 الأحكام القضائية : لما يتدخل القاضي إثر تسجيل منازعات بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ويقوم عندها باتخاذ قرارات و أحكام لتغيير و تحوير التفسير المقدم من طرف إدارة الضرائب لنص جبائي، تدعى هذه الأحكام " أحكاما قضائية " ، و هي ملزمة بشكل إجباري من قبل الإدارة الضريبية حيث ترغم هذه الأخيرة على إدخال التعديلات الضرورية على التفسير موضوع النزاع ، لكن يمكن أن تقوم السلطات المعنية بتطبيق الحكم على المكلف بالضريبة دون أن تعممه للمكلفين بالضريبة الآخرين المعنيين بنفس الوضعية .

2-1-3 الفقه: يشمل الفقه جميع الآراء الصادرة عن المؤلفين و المنظرين و المفسرين للنصوص التشريعية أو التنظيمية لما تكون هذه الأخيرة أدوات لتطبيق القوانين الضريبية و الأحكام القانونية و لما تكون كذلك، تمارس تأثيرا على المشرع أو على رأي القاضي.من جهة أخرى ، يعتبر الفقه الإداري أكثر صرامة في تفسير النصوص التشريعية و هذا راجع لأن هذا التفسير يأخذ شكل قرارات، أوامر و نشريات صادرة عن إدارة الضرائب نفسها ، في هذا الصدد تمثل تعليقات هذه الإدارة أداة تطبيق صارمة اتجاه المصالح المكلفة بتطبيق و تسيير الضريبة [1].

2-2 المصادر الخارجية : تعتبر هذه المصادر نتيجة للتطور الحاصل في العلاقات الاقتصادية الدولية ، و يكتسي دورها أهمية بالغة مادام أنها تفرض أحكامها على التشريع الداخلي و يمكن أن تغير بشكل عميق أحكامه ،و تتمثل المصادر الخارجية أساسا في **الاتفاقيات الجبائية الدولية** [2] ، ففي معظمها تعتبر الاتفاقيات الجبائية الدولية اتفاقيات ثنائية مبرمة بهدف تفادي الازدواج الضريبي أو تغييب الضرائب ، و بفعل توسع التجارة الخارجية ، عدد الاتفاقيات الجبائية المبرمة عبر العالم في ازدياد .

تستلهم الاتفاقيات الجبائية الموقعة بين الدول الصناعية نموذجها من ذلك الموضوع من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية ، بينما تخضع الاتفاقيات الجبائية الموقعة بين الدول السائرة في طريق النمو للنموذج المقترح من طرف هيئة الأمم المتحدة ، كما توجد اتفاقيات أخرى متعددة الأطراف تخص جانب المساعدة الإدارية و المراقبة الجبائية .

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

[2] نفس المرجع،ص 51.

و يمكن تلخيص مصادر التشريع الجبائي الجزائري على النحو التالي:

الجدول رقم **(II-01) : يوضح مصادر التشريع الجبائي الجزائري**

المصادر	السلطة الموافقة	البعد
القانون	تشريعية	يطبق على المكلفين بالضريبة
المراسيم و التنظيمات	تنفيذية	يطبق على الإدارة و المكلفين
الأحكام القضائية	القضاء	يطبق على أطراف النزاع
الاتفاقيات الجبائية	سياسية (دول)	يطبق على الدول المتعاقدة

المصدر: محمد عباس محرزي " **اقتصاديات الجباية و الضرائب** " دار هومة للنشر و التوزيع ، 2004 ، الجزائر ، ص 55.

3- أهداف النظام الجبائي الجزائري

تتمثل هذه الأهداف في توجيه النظام الجبائي لتحقيق أهداف توجه الدولة بالنسبة للقطاعات الاقتصادية، و تؤثر في اتجاهات المجتمع سياسيا واجتماعيا ، حيث يمكن تقسيم هذه الأهداف إلى :

3-1 أهداف اقتصادية :تكمن الأهداف الاقتصادية التي يسعى النظام الجبائي الجزائري إلى تحقيقها في[1] :

- ✓ تحقيق النمو الاقتصادي من أجل تحسين مستوى معيشة الأفراد من خلال تخفيف العبء الضريبي المفروض على المكلفين بالضريبة عن طريق استخدام عدة آليات أهمها الإعفاء الضريبي و التخفيض الضريبي؛
- ✓ تحقيق الاستقرار الاقتصادي الذي يتضمن استقرار في التوظيف، و في مستوى الأسعار و في معدل النمو الاقتصادي، و ذلك لتجنب انتشار البطالة و ارتفاع حدة التضخم؛
- ✓ محاربة الضغط التضخمي و المحافظة على قيمة النقد الوطني من خلال زيادة حجم الضرائب فينخفض دخل الأفراد مما يؤدي إلى تخفيض الطلب الكلي و بالتالي تخفيض حدة التضخم ؛
- ✓ تحقيق التوازن القطاعي و الجهوي للاستثمار، و ذلك عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية قصد توجيه عناصر الإنتاج نحو القطاعات غير المرغوب فيها ؛
- ✓ حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الأجنبية، و ذلك من خلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على الواردات للحد من استيراد السلع المنافسة للسلع الوطنية، و بإعفاء الصادرات جزئيا أو كليا قصد تشجيعها؛

[1] ناصر مراد، مرجع سابق، ص ص 40-55.

- ✓ المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول النامية ، و ذلك بزيادة الادخار من خلال الحد من الاستهلاك غير الضروري و ذلك بفرض ضرائب مرتفعة ، و تستعمل الضريبة في هذه الحالة كأداة لتشجيع الاستثمار من خلال منح إعفاءات و تخفيضات.

3-2 أهداف اجتماعية: و تتمثل هذه الأهداف في[1] :

- ✓ تقليل حدة التفاوت بين الدخول و الثروات عن طريق فرض ضرائب مناسبة للدخل المحقق، فكلما يزداد الدخل تزداد معه نسبة الضريبة المفروضة؛
- ✓ توجيه الاتجاهات الاجتماعية لدى مواطني الدولة بما يخدم أهدافها مثل إعطاء إعفاءات ضريبية لإعالة الأولاد مما يعني تشجيع زيادة النسل أو إعطاء التبرعات للجمعيات الخيرية أو الدينية أو الثقافية مما يشجع التكافل؛
- ✓ حماية البيئة من الصناعات المضرة بها و ذلك بإخضاعها لضرائب عالية و متعددة .

3-3 أهداف سياسية :تتمثل الأهداف السياسية في جانبين[2] :

- ✓ الجانب الأول داخلي ، حيث تعتبر الضريبة كأداة في يد السلطة الحاكمة أو بعض القوى الاجتماعية المسيطرة على دواليب الحكم لممارسة نفوذها على باقي المجتمع ؛
- ✓ الجانب الثاني فهو خارجي ، حيث تعتبر الضريبة كأداة تستعملها من أجل تسهيل المعاملات التجارية مع بعض الدول عن طريق منح تسهيلات جمركية كالإعفاءات و تقديم بعض الامتيازات الضريبية كما يمكن أن تستعملها الدولة للحد أو لمقاطعة منتجات أو سلع دول أخرى كرفع الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية .

4- علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي

يعتبر النظام الجبائي جزء من النظام المالي و هذا الأخير هو بدوره جزء من النظام الاقتصادي ، أي أن علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي هي علاقة الجزء من الكل ، و لا يوجد النظام الجبائي من فراغ بل يوجد ضمن نظام اقتصادي و اجتماعي و سياسي معين و يقتضي ذلك ما يلي [3] :

- ✓ يجب أن يكون النظام الجبائي انعكاسا للنظام الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي الذي يقوم فيه؛

[1] ناصر مراد، مرجع سابق، ص ص 56-57.
[2] نفس المرجع، مرجع سابق ، ص 58.
[3] نفس المرجع، ص ص 21-22.

- ✓ يختلف النظام الجبائي من دولة إلى أخرى تبعا لاختلاف طبيعة النظام الاقتصادي القائم في الدولة، كما يتغير النظام الجبائي في الدولة الواحدة عبر الزمن مع تغير أوضاعها الاقتصادية ، و يقوم النظام الجبائي على أساس المعطيات التي تشكل النظام الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي،و يترتب على كون النظام الجبائي جزءا من النظام الاقتصادي ضرورة انسجام و توافق و تنسيق بين السياسة الجبائية و مختلف أشكال السياسات الاقتصادية . و يعتبر النظام الجبائي دالة لمتغيرين أساسيين هما :

– نوع النظام الاقتصادي و الاجتماعي السائد، من حيث كونه رأسماليا أم اشتراكيا و ميكانيكية تشغيله من حيث كونها قائمة على آليات السوق أو التخطيط الشامل؛

– درجة التنمية الاقتصادية معبرا عنها بمعدل و طبيعة النمو الاقتصادي من حيث التعبير عن اقتصاد متقدم أو متخلف أو نامي.

و يتضح مما سبق وجود علاقة بين النظام الاقتصادي و النظام الجبائي ، لذا فإن أي مراجعة في النظام الاقتصادي تستدعي بالضرورة مراجعة في النظام الجبائي.

5– الخصائص الهيكلية للنظام الجبائي [1]

لتقدير الدور الذي يقوم به النظام الجبائي و إمكانية تحقيقه لوظائفه المختلفة يجب التعرف على هيكل النظام الضريبي التي تتحدد طبيعته من خصائص تتحدد وفقا لأنواع الضرائب المكونة للنظام الجبائي و المكان الذي تشغله كل ضريبة في هذا النظام ، هذه الخصائص عادة تتحصل بالتعرف على:

- ✓ الوزن النسبي لكل من الضرائب على الثروة و الضرائب على الدخل ، و تكتسب أهميتها في التعرف على أثر النظام الجبائي على نمط توزيع الثروة و إمكانية تغييره عبر الزمن ؛
- ✓ الوزن النسبي للضرائب على الدخل عند الحصول عليه و عند إنفاقه؛
- ✓ تركيبة التعريفة الجمركية بالنسبة لأنواع السلع المستوردة والمصدرة ؛
- ✓ الوزن النسبي للإعفاءات في النظام الجبائي بصورها المختلفة؛
- ✓ الفرق بين ما يسمى الإعفاء المحقق لشخصية الضريبة و الإعفاء المسقط لحق الدولة في حصيلة الضريبة؛

[1] محمد طالبي " **السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي** " أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر03، 2011-2012 ، ص ص 66-67.

- ✓ الإعفاء الذي يتقرر بصفة عامة لفترة من فترات النشاط و الإعفاء المرتبط بتحقيق هدف اقتصادي محدد خلال فترة محددة ؛
- ✓ الوضع الخاص للإعفاءات التي يتمتع بها رأس المال الأجنبي.

6- وظائف النظام الجبائي و معايير سلامته

6-1 وظائف النظام الجبائي

هذه الوظائف يمكن إجمالها كما يلي :[1]

6-1-1 وظيفة مالية: تتمثل في تحقيق إيراد مالي.

6-1-2 وظيفة تصحيحية : و المتمثلة في تصحيح الإختلالات الناجمة عن الأداء الاقتصادي بصفة تلقائية عبر قوى السوق ، و يمكننا توضيح نوعين من الإختلالات :

- ✓ الاختلال في نمط استخدام قوى الإنتاج بترك بعض المناطق أقل تطورا أو بترك قطاعات هي حيوية للنشاط الاقتصادي، أو إنتاج منتجات أو خدمات ضرورية للحياة الاجتماعية أو إنتاج منتوجات ضارة بالمجتمع؛
- ✓ الاختلال في نتائج هذا النمط و المتمثل في صورة عدم التساوي في توزيع الدخل بين شرائح المجتمع أو الأداء غير المتوازن عبر الزمن في مستوى النشاط الاقتصادي.

6-1-3 وظيفة تنموية : و ذلك بالتشخيص العلمي لمشكلة التخلف الاقتصادي و الاجتماعي في المجتمع المراد إقرار النظام الجبائي فيه، و إبتداءا من هذا التشخيص يمكن التوصل إلى إستراتيجية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية لتصل أخيرا إلى تحديد دور النظام الجبائي في تعبئة الفائض الاقتصادي لتحقيق الاستثمارات التي تحقق أهداف التنمية الاقتصادية و الاجتماعية .

[1] محمد طالبي، مرجع سابق، ص 67.

6-2 معايير سلامة النظام الجبائي

تتمثل هذه المعايير في :

6-2-1 الحصيلة المالية : التي يحققها النظام الجبائي من حيث الغزارة و الوقت من أوقات السنة المالية التي تتحقق فيها.

6-2-2 بساطة النظام الجبائي : من حيث الهيكل و تنظيمه الفني المستخدم و ما يرتبط به من سهولة نسبية في التعرف عليه و استيعابه بواسطة المكلفين و المستثمرين و أشخاص الإدارة الجبائية.

6-2-3 مرونة النظام الجبائي : والتي تنجم عن اعتناق المشرع الجبائي لحلول المشكلات الفنية و الاقتصادية للضرائب تتوافق مع المستويات المختلفة للنشاط الاقتصادي مع احتمالات تقلبه عبر الزمن.

6-2-4 استقرار النظام الجبائي : الذي يتحقق بعدم الإكثار من التعديل في مقومات النظام الجبائي و هو لا يعني غياب التغيير و يعني في ذات الوقت الحيلولة دون الجمود.

6-2-5 خلو النظام الجبائي من الثغرات :التي تمكن من التهرب الضريبي .

6-2-6 كفاءة الإدارة الجبائية : و تتحدد بقدرتها على تحصيل ما يتعين تحصيله و بأساليب قانونية و غير قهرية.

كما توجد معايير اجتماعية و اقتصادية لتقدير سلامة النظام الجبائي أهمها أثر النظام الجبائي بالنسبة لتوزيع العبء الجبائي بين شرائح المجتمع وفقا للمقدرة التكليفية الحقيقية إبتداءا من توزيع الثروة في المجتمع إلى توزيع الدخول في الاقتصاد الوطني ، أما بالنسبة للدول المتخلفة يتجلى معيار سلامة النظام الجبائي بدوره في تعبئة ما يلزم لتمويل الاستثمار المحقق للاستخدام الأكفأ للقوى البشرية و المادية و دوره في تحقيق توزيع الدخل الذي يمكن من التحسين المستمر من معيشة غالبية أفراد المجتمع. [1]

[1] محمد طالبي، مرجع سابق، ص 68.

المبحث الثاني: السياسة الجبائية : المفاهيم الأساسية

حتى يتسنى للنظام الجبائي لأي دولة من تحقيق الأهداف الاقتصادية و المالية و الاجتماعية فإنه يجب رسم سياسة جبائية معينة ،لذلك فإن مديرية السياسة الجبائية في الجزائر مكلفة باقتراح إستراتيجية جبائية ترمي إلى عصرنة و تبسيط النظام الجبائي و تحسين مردوديته، و السهر على تناسق الأدوات الجبائية و شبه الجبائية ،كما توجه الإستراتيجية في مجال العلاقات الجبائية الدولية و أيضا في مجال الجباية النوعية،و تحديد الجباية في مجال المداخيل و الاستهلاك والادخار،فمتابعة و تقييم السياسات الجبائية و توازنات الأنظمة الاجتماعية[1].

و من خلال ما سبق ارتأينا التطرق في هذا المبحث إلى تعريف السياسة الجبائية و مرتكزاتها ، دورها، مبادئها ، وأخيرا محددات السياسة الجبائية.

1- تعريف السياسة الجبائية

يمكن تعريف السياسة الجبائية على أنها " مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها و تنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية و المحتملة لإحداث آثار اقتصادية و اجتماعية و سياسية مرغوبة و تجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع " [2].

كما تعرف السياسة الضريبية بأنها " فن الاقتطاع بأحسن صيغة ممكنة مبلغ من الضرائب محدد مسبقا و تمتد عبارة أحسن صيغة ممكنة إلى عدة جوانب منها العدالة الاجتماعية، التجارة الخارجية، التطور التقني..... و تنمية الإدخار [3].

2- مرتكزات السياسة الجبائية

ترتكز السياسة الجبائية على مجموعة من القواعد تتمثل في :

- ✓ تحديد أولويات الأهداف الرئيسية للنظام الجبائي لدولة معينة و في فترة زمنية محددة أخذا بعين الاعتبار الواقع السياسي ، الاقتصادي ، و الاجتماعي المحلي و الدولي؛

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 75،الصادرة بتاريخ 2007/12/02 ، و المتضمنة **المرسوم التنفيذي رقم07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر سنة 2007 والمتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية**، المادة02 ،ص07.

[2] محمد طالبي، مرجع سابق، ص 05.

[3] فلاح محمد " **السياسة الجبائية – الأهداف و الأدوات –** " أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2005-2006، ص 05.

- ✓ التوليف المناسب بين أدوات السياسة الجبائية خاصة فيما يتعلق بتحديد الهيكل الجبائي من حيث أنواع الضرائب المباشرة و غير المباشرة ، و أوزانها النسبية في الحصيلة الضريبية ، و كذا تحديد أسعار هذه الضرائب ، التمييز من حيث الارتفاع و الانخفاض على حسب نوع النشاط الاقتصادي ، و موقعه و الظروف الشخصية للممولين ؛
- ✓ التنسيق و التوليف بين السياسة الجبائية و السياسات الاقتصادية بصفة عامة ؛
- ✓ التقليل بين التعارضات التي تنشأ بين قرارات السياسة الجبائية في سعيها لتحقيق أهدافها ، و ذلك حسب الأولويات المحددة لها بحيث التوسع في تطبيق سياسة الإعفاءات الجبائية تحقيقا لأهداف اقتصادية و اجتماعية قد تكونا على حساب تحقيق الأهداف المالية للنظام الجبائي؛
- ✓ مدى قدرة الأداء الجبائي ،فبالنظر إلى خصائص الهيكل الجبائي في الدول النامية ، فنسبة الاقتطاع الجبائي إلى إجمالي الإيرادات العمومية منخفضة ، و مرد هذا ليس فقط نقص قدرة الأداء الجبائي التي تتوقف بدرجة كبيرة على عدم العدالة في توزيع الدخل الوطني ، و إنما إلى حالة الفقر و انخفاض الدخل [1].

3- دور السياسة الجبائية

إن السياسة الجبائية ترتكز أساسا على اختيار نمط التمويل المناسب لضمان تحقيق التزاماتها و الوصول إلى مختلف أهدافها المالية ، الاقتصادية ، و الاجتماعية ، و في هذا السياق تتمثل المهام الرئيسية للسياسة الجبائية في :

3-1 اقتطاع إيرادات الحكومات : إن تحصيل الإيرادات الحكومية يشكل الهدف الرئيسي في أغلبية أنظمة الإخضاع ، فعن طريق الإيرادات الجبائية المحصلة من مختلف الضرائب و الرسوم يكون بقاء و تمويل مختلف البرامج الحكومية و التي يستفيد منها كل المجتمع .

3-2 الرخاء الاقتصادي و تخفيض الفوارق الاجتماعية : إن النظام الجبائي يستعمل لتقديم تحفيزات لعدد كبير من الأنشطة الاقتصادية ، أي تستعمل في سياق دعم النشاط الاقتصادي ، كما أنه يستعمل لتخفيض عدم المساواة بين الأفراد عن طريق إعادة توزيع الثروة.

[1] بوزيدة حميد " **النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)**" أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2005-2006 ، ص ص 28-29.

3-3 أهداف السياسة الجبائية : إن الأنظمة الجبائية الحديثة تدرج ضمن مخطط عملها أهدافا مالية، اقتصادية واجتماعية ، لكن الإشكال يتعلق بمعرفة حصة كل فئة من الأهداف و كيفية إيجاد التوازن فيما بينها ضمن السياسة الجبائية ، خاصة و أن هدف المردودية المالية و هدف الفعالية الاقتصادية و كذا هدف العدالة الاجتماعية هي أهداف متناقضة و من الصعب إيجاد التقارب بينها ، و يمكن تلخيص هذه الأهداف في العناصر التالية : [1]

3-3-1 توجيه الاستهلاك : و ذلك من خلال التأثير على الأسعار النسبية للسلع و الخدمات الاستهلاكية، فمثلا فرض ضريبة مرتفعة على بعض السلع يمكن أن يحد من استهلاكها أو يحول دون الاستهلاك من سلعة لصالح أخرى (إحلال سلعة مكان أخرى) و العكس إذا تم تخفيض الضرائب على بعض السلع يؤدي إلى تشجيع استهلاكها .

3-3-2 توجيه قرارات أرباب العمل: ذلك أن الضرائب يمكن استخدامها للتأثير على حجم ساعات و نوعية العمل و هيكل الاستثمارات توجيهها نحو قطاعات معينة ترغب الدولة في تشجيعها لقدرتها على خلق مناصب العمل أو لقدرتها على إحلال الواردات أو لكونها غير ملوثة للبيئة ،و تعمل على توطين الاستثمارات في مختلف المناطق سواء كان ذلك في إطار توازن جهوي أو تنمية مناطق لاعتبارات خاصة .

3-3-3 زيادة تنافسية المؤسسات : إن انخفاض الضرائب يساعد من جهة على زيادة الإنتاج ،و من جهة ثانية يعمل على تخفيض أسعار عوامل الإنتاج مما يعمل في النهاية على خفض التكاليف الكلية للإنتاج ، و لهذا نجد الدول و سعيا منها لزيادة تنافسية منتجاتها على مستوى الأسواق الخارجية تقدم إعفاءات جبائية للمنتجات المصدرة من الرسوم و الحقوق الجمركية و الضرائب المحلية .

3-3-4 تصحيح إخفاقات السوق : إن الأسواق غير التنافسية عاجزة عن تخصيص كفء للموارد و ذلك بسبب الآثار الخارجية التي تعمل على ارتفاع التكاليف التي يتحملها المجتمع ككل من تكاليف التلوث الصناعي ، الضجيج ، تدهور البيئة و التربة ، التصحر ، .....إلخ ، و في هذا الإطار تستخدم السياسة الجبائية لتصحيح هذه الآثار الخارجية ، و هذا برفع التكاليف الخاصة بعد فرض الضريبة إلى مستوى التكاليف الاجتماعية أو الاقتراب منها.

[1] محمد طالبي، مرجع سابق، ص 09-12.

3-3-5السياسة الجبائية أداة للاندماج الاقتصادي: وذلك عن طريق تنسيق الأنظمة الجبائية من خلال اعتماد نفس المدونة من الضرائب ،تنسيق المعدلات،الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة ،أنماط الإهتلاك المعدة،تبادل المعلومات المتعلقة بالتهرب الضريبي ،فالدول الأوروبية تعمل على توحيد أنظمتها الجبائية بشكل كامل ،وهذا من أجل الوصول إلى تكامل اقتصادي.

3-3-6 إعادة توزيع الدخل : تؤثر السياسة الجبائية على الحصص النسبية للدخل الوطني الموجهة لمختلف الشرائح و الفئات ، و هذا بهدف تخفيض الفوارق بين المداخيل أين تقوم الضريبة بدور المصحح.

3-3-7 تمويل التدخلات العمومية :و هذا هو الهدف الأصلي و الثابت للضريبة ، إذ رغم وجود عدة إمكانيات لتمويل الإنفاق العام ، فإن اللجوء إلى الضريبة يتميز بكونه إجراء غير تضخمي ، خاصة إذا أعتمد أنماطا معينة من الضرائب كالضريبة على الدخل لتقليص حجم المداخيل المتاحة للإنفاق الخاص أو الضريبة على الاستهلاك التي تعمل على كبح الطلب كمصدر من مصادر التضخم، و ميزة التمويل الجبائي نجد قدرة الدولة على الإخضاع الجبائي غير المحدود بخلاف الإصدار النقدي أو اللجوء إلى الديون.

3-3-8 توجيه المعطيات الاجتماعية : و هو ما يعرف بشخصية الضريبة التي تراعي الأوضاع والمواقف الاجتماعية ، كأن تلعب الضريبة دورا أساسيا في التخفيف من حدة بعض الأزمات كأزمة السكن من خلال الإعفاءات الممنوحة لمداخيل الإيجار أو شراء الأراضي لبناء المساكن الاجتماعية. [1]

4- مبادئ السياسة الجبائية

تتمثل المبادئ الأساسية للسياسة الجبائية في : [2]

4-1 مبدأ الحياد : فالنظام الجبائي لا يجب أن يخلق تشوهات مالية عند اختياره للموارد من طرف المكلفين حتى لا يؤثر على قراراتهم الاقتصادية ،و حتى يعتبر النظام الجبائي أكثر فعالية إذا لم يخلق ثغرات على مستوى القرارات الاقتصادية ،و أيضا فالحكومات تستخدم دائما أنظمتها الجبائية لإعادة توزيع المداخيل بين الأفراد أو تصحيح القرارات الاستثمارية ، الأمر الذي يجعلها وسيلة تدخل اقتصادية و اجتماعية في يد السلطات السياسية لوضع إجراءات جبائية تفضيلية تكون عن طريق توجيه رؤوس الأموال نحو قطاعات مفضلة تدر موارد مالية.

[1] محمد طالبي، مرجع سابق، ص ص 09-12.

[2] نفس المرجع ، ص ص 15-16.

4-2 مبدأ المساواة : فالنظام الجبائي يجب أن يقوم بتوزيع عادل للعبء الجبائي بين المكلفين ، هذا المبدأ يربط التكلفة الجبائية التي تدفع من طرف المكلف بمداخيل أو ثروة هذا الأخير ، فالإيرادات الجبائية الضرورية لتمويل الأعباء العمومية يجب أن تقتطع بطريقة حيث تكون التكلفة الجبائية بصورة عادلة بين المكلفين .

4-3 مبدأ العدالة: إن توزيع الضريبة يجب أن يظهر على أساس المنفعة التي يتحصل عليها المكلف من استهلاك السلع و الخدمات العمومية أكثر من المقدرة التكليفية لتمويلها ، فحتى و إن كانت الضريبة لا توفر المقابل المباشر فإن مبدأ العدالة يربط الضريبة مع الاستعمال أي على كل مكلف أن يدفع ضرائب على السلع و الخدمات التي يستعملها .

4-4 مبدأ البساطة : فالنظام الجبائي يجب أن يكون بسيطا إلى أقصى حد ممكن حتى يكون فعالا، فبساطة النظام الجبائي تسهل تطبيقها من طرف الدولة و ملاحظتها من طرف المكلف ، فمن جهة سهولة ملاحظتها من طرف المكلفين يخفض الوقت الذي يبذل للتجاوب مع قواعد النظام الجبائي ، و من جهة أخرى الدولة تستفيد أيضا من القدر الكبير لبساطة النظام من خلال تخفيض التكاليف المسخرة لتسييره ، فتكاليف تسيير الضرائب من طرف الدولة و تكاليف إقرار الضرائب من طرف المكلفين لا يمكن تفاديها و هي تعتبر خسائر حقيقية لأنها لا تساهم في الإنتاج الوطني و لا في تمويل الخدمات العمومية [1].

5- محددات السياسة الجبائية

و هي عوائق لا تسمح ببلوغ السياسة الجبائية لأهدافها و كذا استمرارها شكلا و من خلال تحليلها مضمونا سوف يتبين لنا أن معرفة بعضها و القضاء النسبي على بعضها الآخر يساعد إذا أخذت كاعتبارات على ضمان استمرارية النظام الجبائي و تتكون هذه المحددات من مظهرين هما :[2]

5-1 الضغط الجبائي: يقصد بالضغط الجبائي نسبة الاقتطاعات الجبائية إلى الدخل أو نسبة المساهمة المالية للمجتمع في تحمل العبء الجبائي، فبالنظر إلى الجزائر يتكون الهيكل الجبائي من الجباية البترولية و الجباية العادية فإن من شأنه أن يضخم هذه النسبة و لا يعطينا صورة حقيقية عن حجمها .

[1] محمد طالبي، مرجع سابق، ص ص 16-19.

[2] فلاح محمد، مرجع سابق، ص ص 70-72.

كما أن هناك أربع اختيارات لدفع مستوى الضغط الجبائي يمكن استعمالها جملة واحدة و هي : رفع نسب الاقتطاعات، توسيع الوعاء، تحسين عملية التحصيل، و أخيرا مكافحة الغش و التهرب الجبائيين ، و عادة ما يفضل الاختيار الأول نظرا لسهولته حيث يحتاج لمجرد مادة تشريعية ضمن قانون المالية ، و برفع مستوى الضغط الجبائي هناك حد لا يجب تجاوزه و إلا أدى إلى نتائج سيئة أهمها التهرب و الغش الجبائيين و كما يقال " إن التحفيز المؤكد للجباية المثقلة هو التحفيز على الغش "، إذا يمكن القول أنه يمكن الزيادة في الاقتطاعات الجبائية طالما أنها لم تؤدي إلى وجود الآثار غير المرغوب فيها، و العكس في حالة التخفيض من الضغط الجبائي.

2-5 الغش الجبائي : ترتبط ظاهرة الغش الجبائي بفكرة الهروب من الواجبات الجبائية و تفادي تحمل العبء الجبائي ، و هي تعتبر أهم محدد للسياسة الجبائية مقارنة بالضغط الجبائي الذي يمكن التحكم في مستواه ، ويكون الغش الجبائي باستعمال إحدى الطرق التالية :[1]

- ✓ التمرد الصريح ضد الإدارة الجبائية و هو ما يؤدي إلى صراع للإطاحة بالنظام السياسي و الاقتصادي القائم و هو الأكثر عنفا و هذا النوع أحد الأسباب الرئيسية لقيام الثورة الجزائرية سنة 1954؛
- ✓ ممارسة ضغوط على السلطات العمومية في إطار النظام القائم ، سواء كانت هذه الضغوط على السلطة التشريعية للتصويت على قوانين جبائية لصالح فئة عن العناصر الجبائية ، أو على السلطة

التنفيذية أي على الإدارة التي تعمد إلى منح تخفيضات و امتيازات جبائية ، التخفيف من المراقبة أو غض الطرف تطبيقا لأوامر صادرة من الهيئات العليا للبلاد ؛

- ✓ استغلال الفراغ القانوني أو باستغلال الإمكانيات التي يمنحها الظرف الاقتصادي و هو ما يطلق عليه ب**التهرب الجبائي** مثل إعطاء واقعة ما شكلا قانونيا أقل إخضاعا من ذلك الذي يجب أن توجد فيه هذه الواقعة بصفة عادية و هو ما يسمى بتحويل الحدث المنشئ ؛
- ✓ الغش بمعنى الكلمة و الذي يتمثل في مخالفة قرارات التشريع الجبائي و الإجراءات التطبيقية للإدارة الجبائية ، و هذا هو الشكل الوحيد الذي يتطلب تدخل موظفي الإدارة الجبائية لأن مكافحة التمرد الصريح يعتبر من شؤون الشرطة و الجيش.

[1] فلاح محمد، مرجع سابق، ص ص 74-75.

6-الازدواج الضريبي

6-1 تعريف الازدواج الضريبي: .بما أن في موضوعنا سوف نعالج مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات وهذا بدراسة حالة الجزائر ، فوجب الإعراج على الازدواج الضريبي في معالجتنا لمجمع الشركات خاصة لما يتعلق الأمر بوجود شراكة مع مستثمر أجنبي و الشركات متعددة الجنسيات،ويقصد بالازدواج الضريبي " دفع المكلف للضريبة أكثر من مرة سواء تعدد دفعها مرتين أو ثلاثة أو أربع ،وأن هذه الظاهرة لا تتحقق إلا إذا توافرت الشروط التالية : [1]

- ✓ وحدة الممول (وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة) ؛
- ✓ وحدة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة؛
- ✓ وحدة الضرائب المفروضة أي من نفس النوع ؛
- ✓ وحدة المدة التي يدفع عنها الممول الضريبة .

كما أن الازدواج الضريبي يحدث نتيجة لتطبيق أكثر من قانون جبائي داخل الدولة الواحدة أو نتيجة تطبيق قانون أكثر من دولة على نفس الممول و نفس المادة الخاضعة للضريبة و على نفس المدة .

6-2 أسباب انتشار الازدواج الضريبي[2]

يعود انتشار الازدواج الضريبي الداخلي إلى عدة أسباب نذكر منها:

- ✓ زيادة النفقات العامة نتيجة لازدياد الخدمات التي تقدمها الدولة ، الشيء الذي يدفعها إلى زيادة فرض الضرائب لمواجهة هذه النفقات ؛
- ✓ تغطية عجز الميزانية ؛
- ✓ إخفاء الرفع في سعر الضريبة كي لا يتذمر الممول، و اللجوء إلى فرض ضريبة إضافية من نفس النوع بسعر منخفض؛
- ✓ تمويل ميزانية الجماعات المحلية.

[1] بوزيدة حميد " **جباية المؤسسات** " ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،2005، ص 56.

[2] نفس المرجع ، ص 57.

و يعود انتشار الازدواج الضريبي الدولي إلى:

- ✓ الحركة الواسعة لرؤوس الأموال الأجنبية؛
- ✓ اتساع امتداد الشركات و البنوك على مستوى عدد كبير من الدول ، بحيث تزاول أعمالها في بلدان مختلفة ، و تتداول أوراقها المالية في عدة بورصات في دول مختلفة مما يؤدي إلى خضوع الدخل الواحد إلى عدة ضرائب من دول مختلفة ؛
- ✓ عدم الانسجام بين التشريعات الجبائية في الدول المختلفة ، بحيث تنفرد كل دولة في تنظيم تشريعها الجبائي بما يحقق لها أهدافها المالية و الاقتصادية بغض النظر عن وجود أو عدم وجود لتضارب بين تشريعاتها والتشريعات الجبائية الأخرى .

6-3 أنواع الازدواج الضريبي

6-3-1 من حيث النطاق: نجد الازدواج الداخلي و الازدواج الدولي

6-3-1-1 الازدواج الداخلي: و يقصد به ذلك الازدواج الذي يتحقق إذا خضع ممول معين داخل دولة معينة لنفس الضريبة أو لضريبة مشابهة لها أكثر من مرة، و من أسباب حدوث الازدواج الضريبي الداخلي نذكر:[1]

- ✓ رغبة المشرع في زيادة حصيلة الضرائب و هذا عن طريق فرض ضرائب جديدة دون البحث ما إذا كانت تتلاءم مع الضرائب القائمة أو تسبب إرهاقا للممولين عن طريق إخضاعهم لنفس الضريبة بصورة أخرى أو مع اختلاف سعر الضريبة ؛
- ✓ ازدياد نفقات الدولة في أوقات الأزمات، غذ قد تفرض الدولة ضرائب إضافية على نفس الممول الخاضع لضريبة أخرى من نفس النوع، أو نوع مشابه لها على نفس الوعاء، و ذلك تلبية لتغطية عجز في الميزانية؛
- ✓ تحقيق العدالة الاجتماعية و تقليل الفوارق بين الطبقات و التمييز في عبء الضريبة بين المشروعات و ذلك بزيادة الضرائب على المشروعات الكبيرة و إعفاء المشروعات الصغيرة منها .

[1] حميد بوزيدة " **جباية المؤسسات** " ، مرجع سابق ، ص ص 58-60.

تجدر الإشارة أن المشرع الجبائي الجزائري أحدث ازدواجا ضريبيا داخليا سنة 1993 امتد لمدة ثلاثة سنوات وذلك بفرض ضريبة على الدخل في شكل المساهمة الوطنية للتضامن* بجانب الضريبة على الدخل الإجمالي و هذا من أجل زيادة حصيلة الضرائب لمواجهة نتائج عبء الوضع المتأزم آنذاك،و فرضت هذه الضريبة على المداخيل الصافية للمكلفين من جنسية جزائرية التي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي،و طبقت على الأساس الشهري الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي من تخفيض الضريبة نفسها فيما يخص المرتبات و الأجور و المعاشات والريوع العمرية،و كذا على الدخل الصافي السنوي الخاضع للضريبة مع تخفيض مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي فيما يخص مجموع المداخيل غير الأجورية، و اقتطعت من المصدر شهريا و يودعها مستخدم أو المدين بالراتب فيما يخص الأجراء الخاضعين للضريبة أو المحالين على التقاعد في صندوق قابض الضرائب المختلفة،كما وجب على الأجراء الخاضعين للضريبة أن يدفعوا مساهمة التضامن الوطني عن طريق أقساط وقتية تحسب على أساس مداخيل النشاط العملي السابق إلى قباضة الضرائب المختلفة المنتمين إليها،و طبقت العقوبات و الغرامات و الزيادات المقررة في الضريبة على الدخل الإجمالي على ضريبة التضامن الوطني، أما الشكاوى المتعقلة بها ، فتقدم و يتم التحقيق فيها ويحكم فيها وفقا لأحكام قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،و خصص ناتج هذه الضريبة إلى الصندوق الخاص بالتضامن الوطني[1].

و عموما يحدث الازدواج الضريبي الداخلي إذا توافرت الظروف التالية:

- ✓ إذا فرضت نفس الضريبة على نفس الشخص بالنسبة لنفس الوعاء داخل الدولة الواحدة ؛
- ✓ عند تطبيق ضرائب الدولة و ضرائب السلطات المحلية عن نفس الوقت .

إن كثرة الضرائب و تعددها قد تدفع الممولين إلى التهرب من دفع الضرائب ، و يمكن مكافحة الازدواج الضريبي الداخلي عن طريق تنظيم و تحديد اختصاص كل من السلطات القائمة على فرض الضرائب داخل الدولة وإلغاء أو تعديل النصوص التشريعية التي أوجدت الازدواج أو وضع نصوص تشريعية جديدة تمنع حدوث الازدواج .

* CNS : contribution nationale de solidarité.

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 04، الصادرة بتاريخ 1993/01/20 ، و المتضمنة **المرسوم التشريعي رقم93-01 المؤرخ في 19 جانفي سنة 1993 المتعلق بقانون المالية لسنة 1993**، المادة87 ،ص ص35-36.

6-3-1-2 الازدواج الدولي :و يقصد به ذلك الازدواج الذي يتحقق عندما تفرض دولتان أو أكثر نفس الضريبة على نفس الشخص بالنسبة لنفس الوعاء ، أي تحمل الممول الضريبة مرتين أحدهما بالنسبة بما يفرضه قانون الدولة التي يعمل بها من ضرائب على ما تحقق فيها من مداخيل ، و مرة ثانية بالنسبة للدولة التي ينتمي إليها من ضريبة على نفس هذه المداخيل .

و من أسباب الازدواج الضريبي الدولي تضارب التشريعات الجبائية بين الدول المختلفة بحيث في الواقع تنفرد كل دولة إلى تنظيم تشريعاتها الجبائية على النحو الذي يحقق مصالحها مما قد يترتب عليه ازدواج ضريبي دولي ، هنا يكون الازدواج الضريبي غير مقصود ، و قد يكون مقصودا عن طريق عرقلة مجيء رؤوس الأموال أو الأيدي العاملة الأجنبية إلى الدولة عن طريق فرض ضرائب على رؤوس الأموال عليها .

يمكن مكافحة الازدواج الضريبي الدولي عن طريق قيام كل دولة على المستوى الداخلي بتنظيم تشريعها الجبائي على نحو يكفل منع حدوث أي ازدواج ضريبي دولي، مع ضرورة احترام المعاهدات الدولية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي و التي تكون في شكل اتفاقيات ثنائية أو جماعية .

6-3-2 من حيث الاعتراف به: نجد الازدواج الضريبي المقصود و الازدواج الضريبي غير المقصود

6-3-2-1 الازدواج الضريبي المقصود: و يتحقق إذا تعمدت السلطة أو السلطات المالية فرض نفس الضريبة أو ضريبة أخرى مشابهة على ممول معين بالنسبة لنفس الوعاء في نفس المدة، و عادة ما يكون الازدواج الضريبي المقصود ازدواجا ضريبيا داخليا.

6-3-2-2 الازدواج الضريبي غير المقصود :و يتحقق إذا حدث عن غير عمد أو قصد من المشرع والذي يعود إلى عدم التناسق و اختلاف القواعد المالية التي تقوم عليها التشريعات الجبائية في الدول المختلفة .[1]

6-3-3 من حيث النوع: و ينقسم إلى ازدواج اقتصادي و ازدواج قانوني.

6-3-3-1 الازدواج الاقتصادي : ينتج عندما يتم فرض نفس الضريبة أو ضريبة أخرى مشابهة لها أكثر من مرة على ذات الشخص بالنسبة لنفس الدخل ، مثلا خضوع أرباح الشركة ذات المسؤولية و خضوع الأرباح الموزعة على الشركاء لنفس الضريبة .

[1] حميد بوزيدة " **جباية المؤسسات** " ، مرجع سابق ، ص ص 60-62.

6-3-3-2 الازدواج القانوني: و يحدث نتيجة لصدور قوانين الضرائب التي قد تكون متشابهة أومن نفس نوع الضرائب القديمة القائمة، و الازدواج القانوني هو ازدواج مقصود تعمد المشرع حدوثه. [1]

[1] حميد بوزيدة " **جباية المؤسسات** " ، مرجع سابق ، ص 63.

المبحث الثالث : إصلاح النظام الجبائي في الجزائر

إن النظام الجبائي الجزائري يتصف بعدم تناسق عناصر هياكله نتيجة لظروف نشأته السياسية في ظل الفترة الاستعمارية التي مزجت بعض أنواع ضرائب العصور الوسطى ببعض أنواع الضرائب الحديثة التي قد لا تتفق وظروف المجتمع المتخلف و احتياجاته ، كما يتميز بتعقد تشريعاته فضلا عن انتشار التهرب نتيجة لانخفاض الوعي الجبائي لدى المكلفين و عدم توافر الإدارة الجبائية القادرة على النهوض بأعباء تطبيق أحكام قوانين الضرائب بما يتفق و عدالة توزيع العبء الضريبي .

و تشهد الجزائر تطورا مستمرا للظروف الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية ، و ما من شك أن تحسين البيئة الجبائية الجزائرية يتطلب القيام بإصلاحات متعددة تنطوي على إحداث تعديلات جوهرية في نظامها الجبائي، وتهيئة جميع الإمكانيات اللازمة لإتباع سياسة جبائية ناجحة تسهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية و الاجتماعية بما في ذلك رفع مستوى كفاءة الإدارة القائمة على تنفيذ هذه السياسة .

و في مارس 1987 تم تشكيل لجنة وطنية للإصلاح الجبائي من كبار موظفي وزارة المالية و ممثلي رجال الأعمال و بعض المختصين الآخرين ، و التي تهدف إلى تحقيق الكفاءة و العدالة و الاقتصاد.

و من خلاله تناولنا في هذا المبحث العناصر التالية : خصائص النظام الجبائي في الجزائر، ثم المرحلة الأولى من مراحل تطوره و هي مرحلة ما قبل الاستقلال، المرحلة ما بعد الاستقلال، مرحلة الإصلاحات ،مجالات الإصلاح الجبائي في الجزائر ، و أخيرا التطرق إلى مدى استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي .

1-خصائص النظام الجبائي في الجزائر

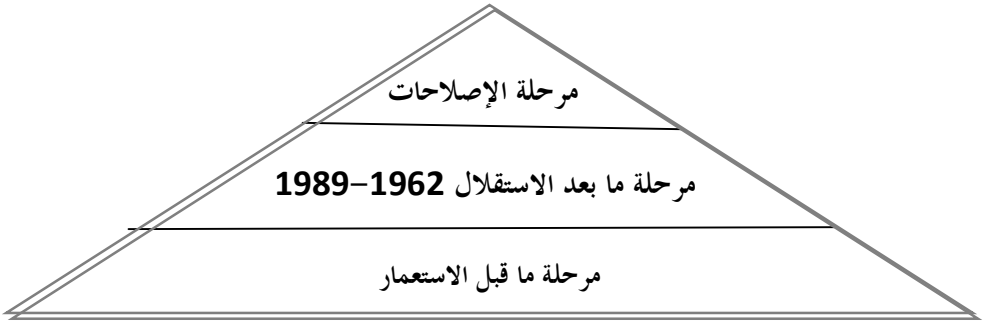
يتميز النظام الجبائي الجزائري بأنه :

- ✓ نظام تصريحي حيث على المكلف بالضريبة القيام بعملية التصريح عن النشاط الذي يمارسه إذ لا توجد ضريبة بدون قانون؛
- ✓ ينقسم النظام الجبائي الجزائري إلى قسمين : ضرائب مباشرة و ضرائب غير مباشرة .

- **الضرائب المباشرة:** هي التي تفرض مباشرة على رأس مال الفرد أو على دخله و التي يدفعها المكلف بنفسه و بدون وسيط و هو يعلم قيمتها و طبيعتها و يمكن له الطعن فيها بنفسه مثل الضريبة على الدخل ، الضريبة على أرباح الشركات ، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الأملاك ؛
- **الضرائب الغير مباشرة** : هي ضرائب و رسوم تفرض بصورة غير مباشرة على الأفراد نتيجة الاستهلاك اليومي للمواد و السلع و الخدمات و هي التي لا يدفع فيها الممول الضرائب بنفسه و لكن عن طريق الوسيط و لا يحق له الطعن فيها ، مثل الرسم على القيمة المضافة ، الرسم العقاري، رسم التطهير ،.....إلخ.[1]

أما فيما يخص مراحل تطور النظام الجبائي في الجزائر فهو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (II-01) : يوضح مراحل تطور النظام الجبائي في الجزائر



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على : بن عمارة منصور " **الضرائب على الدخل** " منشورات جامعة باجي مختار عنابة ، 2009-2010 ، الجزائر ،ص-ص36-40.

2- المرحلة الأولى: مرحلة ما قبل الاستقلال (قبل سنة 1962)[2]

هذه المرحلة هي فترة الاستعمار و ما قبلها ، ففي العهد التركي كانت الضرائب مستمدة من الشريعة الإسلامية مثل الزكاة ، العشور ،اللذان يفرضان على المحاصيل التجارية و الزراعية ، و هناك أنواع أخرى بتسميات متعددة كالغرامة التي تفرض على القبائل الرحل ، و أثناء الاستعمار بقت التشريعات التركية سارية والسبب الحقيقي وراء الإبقاء على هذه التشريعات هو أن السلطات الفرنسية رأت فيها ما يحقق أهدافها.

[1] بن عمارة منصور " **الضرائب على الدخل** " منشورات جامعة باجي مختار عنابة ،2009-2010 ، الجزائر ، ص 31.
[2] نفس المرجع، ص 36-37.

واستمر العمل بهذه التشريعات إلى غاية سنة 1949 أين أدخلت السلطات الفرنسية عدة إصلاحات جبائية أهمها:

- ✓ الضريبة على الأملاك المبنية ؛
- ✓ الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية ؛
- ✓ الضريبة على المرتبات و الأجور ؛
- ✓ الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المملوكة؛
- ✓ الرسم البلدي على الملاهي؛
- ✓ الضريبة على المهن الحرة ؛
- ✓ الضريبة على الأرباح و الإستغلالات .

و بهذا توقفت إجراءات العمل بالتشريعات الإسلامية التركية و بدأت مرحلة جديدة تتسم بسيطرة النظام الجبائي الفرنسي بالجزائر.

3- المرحلة الثانية : مرحلة ما بعد الاستقلال : التطور الجبائي من 1962 إلى 1989

لم يعرف التشريع الجبائي في بداية مرحلة الاستقلال تحولا كبيرا أو كليا ، و إنما أتبعت الدولة الجزائرية تمديد فعالية القوانين الجبائية الفرنسية في كامل جوانبها ما عدا البنود التي تمس بسيادة الدولة، هذا القرار كان ضروريا في وقته لعدم إمكانية وضع قوانين تحل مباشرة محل القوانين الجبائية للتشريع الفرنسي القديم ، و ظل هذا النظام سائرا إلى غاية 1976 أين وضعت الدولة عدة أوامر وقوانين تمت المصادقة عليها و المتضمنة قوانين الجباية ونذكر منها :

- ✓ الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 1976/12/09 و المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛
- ✓ الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 1976/12/09 و المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال؛
- ✓ الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 1976/12/09 و المتضمن قانون الطابع؛
- ✓ الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 1976/12/09 و المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة؛
- ✓ الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 1976/12/19 و المتضمن قانون التسجيل.

و في نفس السنة (1976)تم إحداث اللامركزية الضريبية على الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية أي أن كل وحدة اقتصادية من وحدات الشركة تقوم في حالة وجود أرباح بدفع الضريبة المناسبة بغض النظر إذا كانت الشركة قد تنتج عن نشاطها خسارة؛

- ✓ في 1979 تمت المصادقة على القانون 07/79 المؤرخ في 1979/07/21 و المتضمن قانون الجمارك ؛
- ✓ في 1989 أحدث قانون المالية لسنة 1989 تعديلات هامة في ميدان الجباية ويعد كمؤشر لبداية الإصلاحات الجبائية [1]،أما عن الضرائب والرسوم المفروضة قبل مرحلة الإصلاحات يمكن تلخيصها فيما يلي:

4- المرحلة الثالثة : مرحلة الإصلاحات

كان للوضعية الاقتصادية الصعبة التي عرفها الاقتصاد الجزائري مع نهاية سنة 1993 و بداية سنة 1994 أين لجأت الجزائر إلى سياسة الإصلاحات المدعمة من طرف المؤسسات المالية الدولية،و المتمثلة أساسا في سياسة الاستقرار الاقتصادي و سياسة الإصلاحات الهيكلية و التي تعمل على تعميم مبدأ اقتصاد السوق، والمنافسة،ويهدف الإصلاح إلى تصحيح الاختلالات الهيكلية، و خلق مناخ للتحول نحو اقتصاد السوق،و لعملية التصحيح وجهان أساسيان هما: [2]

4-1 سياسة الاستقرار الاقتصادي

تهدف سياسة الاستقرار الاقتصادي إلى استقرار الطلب الكلي في الأجل القصير،و هذا عن طريق تخفيض عجز ميزان الحسابات الجارية بواسطة ضغط الواردات هذا من جهة، و تخفيض عجز الميزانية بواسطة ضغط النفقات العامة للدولة آنذاك و التحكم في التضخم من جهة أخرى،و بالتالي تهدف هذه السياسة على البحث عن استقرار ميزان المدفوعات في المدى القصير أين الطالب أكبر من العرض و التي تمحورت حول :

4-1-1 سياسة الميزانية: و التي نصت على إتباع سياسة صارمة بهدف تحقيق فائض في رصيد الميزانية المتوقع تحقيقه في سنتي 1996 و 1997 آخذا بعين الاعتبار مايلي:

- ✓ الاحتراز بهوامش لمواجهة الانخفاض في أسعار البترول؛

[1] بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص ص 38-39.

[2] بوزيدة حميد " **النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)**" مرجع سابق ، ص 111.

- ✓ تقليص النفقات العامة عن طريق التقليل من نفقات الاستثمار،و إلغاء ميزانية دعم الأسعار إلى جانب السيطرة على الكتلة الأجرية،و تقليص عمال القطاع العمومي؛
- ✓ إلغاء صندوق تطهير المؤسسات العمومية و تعويضه بصندوق تودع فيه الإيرادات الناجمة عن الخوصصة ؛
- ✓ اعتماد نظام جبائي مرن و فعال بزيادة توسيع وعاء الرسم على القيمة المضافة ليشمل المنتجات البترولية، وتقليل عدد معدلات هذه الضريبة، و التنسيق مع البنك العالمي للمراقبة الدورية لنفقات الدولة و إيراداتها من أجل دعم سير النفقات العمومية و تعزيز الرقابة على الكتل الأجرية،و رفع الدعم الزائد على الميزانية.

4-1-2 السياسة النقدية : لقد كان عجز الميزانية العامة يمول قبل الإصلاح الاقتصادي عن طريق الإصدار النقدي، الشيء الذي ترتب عليه رفع معدل التضخم و عدم توازن الحساب الخارجي، وفي هذا السياق يمكن القول أنه لا يمكن الحديث عن وجود سياسة نقدية واضحة ، وذلك للتداخل بين الخزينة العامة والبنك المركزي من جهة،و ضعف الوساطة المالية من جهة أخرى.

و هدفت السياسة النقدية إلى تخفيض معدل التوسع في الائتمان، و رفع أسعار الفائدة المحلية،عن طريق تحريرها بهدف الوصول إلى معدلات فائدة حقيقية تسمح بتشجيع الادخار المحلي و تمويل الاستثمارات، كما منحت البنوك الاستقلالية في منح القروض ، و كذا أعيد جدولة ديون المؤسسات قصيرة الأجل و تحويلها إلى ديون متوسطة و طويلة الأجل.

4-1-3 سياسة سعر الصرف: فقد سعت السلطات إلى نظام صرف مرن بإرساء سوق العملة ما بين البنوك، و فتح مكاتب للصرف تجعل سعر الصرف يتحدد حسب معطيات العرض و الطلب.

4-2 الإصلاحات الهيكلية

إن كلا النوعين من الإصلاحين يكملان بعضهما البعض أكثر مما يحل أحدهما محل الآخر، فسياسة الاستقرار الاقتصادي المعتمدة على تسيير الطلب تعتبر نقطة الانطلاق للإصلاحات الهيكلية، إذ تضاف إليها أهداف متوسطة و طويلة بغرض التأثير على العرض، و هو ما يسمح بالتطهير الكلي للاقتصاد.

و تتضمن الإصلاحات الهيكلية مجموعة من الإجراءات تتركز على :

4-2-1 إصلاح القطاع العام و تنمية القطاع الخاص:عقب انهيار أسعار البترول سنة 1986، برزت حدة الصدمة الخارجية على الاقتصاد الجزائري، و نقائص السياسة الاقتصادية المتبعة المعتمدة على الريع البترولي،و هذا ما دفع السلطات العمومية إلى إعادة النظر في القطاع العام الاقتصادي عن طريق سن قوانين الإصلاحات مع نهاية فترة الثمانينات التي كانت في شكل:

- ✓ إعادة هيكلة المؤسسات العمومية نتيجة لضعف مردوديتها؛
- ✓ استقلالية المؤسسات العمومية ابتداءا من سنة 1988 من خلال القانون رقم 01/88 [1]، و قد هدفت هذه الاستقلالية إلى إعادة المؤسسة العمومية إلى وضعها الطبيعي لتكون الثروة ، و ذلك من خلال :
  - إعادة الاعتبار للشخصية المعنوية للمؤسسة بعدما كانت هذه الأخيرة عبارة عن امتداد عضوي للمصالح المركزية للإدارة الوطنية؛
  - ترك الحرية لهذه المؤسسات في التكفل بكل أعبائها و أحوالها، من تنظيم اختيار للعملاء و الأسواق، وتسيير مختلف العناصر بما في ذلك العنصر البشري؛
  - تزويد المسيرين بوسائل جديدة بما يجعلهم في نهاية الأمر مسؤولون مسؤولية جنائية و مدنية.
- ✓ التطهير المالي للمؤسسات العمومية الذي شرع فيه مع بداية الإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988 لدعم استقلالية المؤسسات العمومية ، حيث هدف هذا التطهير إلى إعطاء المؤسسة العمومية هيكلا ماليا متوازنا، عن طريق إعادة تكوين رأسمالها الاجتماعي لتحفيزها للدخول إلى اقتصاد السوق باعتمادها على مواردها الذاتية،و قد حددت إجراءات التطهير المالي بموجب منشورين صدرا في شهري مارس و أوت من سنة 1991 ، و استحدث صندوق خاص باسم صندوق التطهير المالي للمؤسسات العمومية لدى الخزينة العمومية بتعليمة صادرة من وزارة الاقتصاد –المديرية المركزية للخزينة– بتاريخ 1990/10/02.

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02،الصادرة بتاريخ 1988/01/13 ،و المتضمنة **قانون رقم 88/01 المؤرخ في 12 جانفي سنة 1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.**

4-2-2 تحرير التجارة الخارجية: قامت الحكومة بتحرير التجارة الخارجية بشكل كبير على الرغم من بقاء كثير من العوائق و ارتفاع الرسوم الجمركية على كثير من الواردات،و بدأ برنامج تحرير التجارة الخارجية بشكل تدريجي حيث جسده أولا قانون 29/88[1] الذي أعطى أكثر في مجال التجارة مع الخارج، و الذي تدعم بقانون المالية التكميلي لسنة 1990[2] الذي يسمح باللجوء إلى الوسطاء من أجل إنجاز المعاملات مع الخارج، و رفع القيود المتعلقة بدخول العملات الأجنبية و تجارة الاستيراد.

4-2-3 تحرير الأسعار و إلغاء الدعم:في نطاق سياسات التحرير المتبعة من طرف الجزائر، تم تحرير الأسعار بشكل كبير خلال سنوات التعديل الاقتصادي، و تمت في البداية مراجعة نظام الأسعار من خلال قانون 89-12 [3] المتعلق بالأسعار، الذي فرق بين نوعين من الأسعار و هما:

- ✓ **الأسعار الإدارية (المقننة):**و هي خاضعة لإدارة الدولة، و تهدف إلى تدعيم القدرة الشرائية للأفراد والنشاط الإنتاجي.
- ✓ **الأسعار الحرة:** و هو ما يعرف بنظام التصريح بالأسعار، من خلاله يصرح الأعوان الاقتصاديون بالمنتجات و الأسعار المرغوبة لدى المصالح التجارية، ويتعين على الأعوان الالتزام بتلك الأسعار، و هي موجهة لتحسين عرض السلع عن طريق ممارسة سياسة حقيقية للأسعار.

و في سياق مواصلة إصلاح نظام الأسعار،صدر الأمر رقم 06/95[4] الذي هدف إلى تحرير أسعار السلع والخدمات، و جعلها تعتمد على قواعد المنافسة،و في نهاية سنة 1997 ، تم إلغاء كل الدعم على المنتوجات الغذائية والطاقية ،فأدى ذلك إلى ارتفاع الأسعار بمعدل 100% و نجم عن هذا تحرير معظم الأسعار، و رفع الدعم عن معظم السلع،و في نهاية سنة 1997 تم إلغاء كل الدعم على المنتوجات الغذائية و البترولية لتتماشى مع الأسعار العالمية.

---

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 29،الصادرة بتاريخ 1988/07/20 ،و المتضمنة **قانون رقم 29/88 المؤرخ في 19 جويلية سنة 1988 المتعلق بممارسة احتكار الدولة للتجارة الخارجية.**

[2] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 34، الصادرة بتاريخ 1990/08/15 ،و المتضمنة **قانون رقم90/16 المؤرخ في 07 أوت سنة 1990 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1990.**

[3] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 29، الصادرة بتاريخ 1989/07/19 ،و المتضمنة **قانون رقم89/12 المؤرخ في 05 جويلية سنة 1989 المتعلق بالأسعار.**

[4] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 09، الصادرة بتاريخ 1995/02/22 ،و المتضمنة **قانون رقم95/06 المؤرخ في 25 جانفي سنة 1995 المتعلق بالمنافسة.**

4-2-4 الإصلاح المصرفي:يعتبر قانون النقد و القرض تحت رقم 10/90[1] أول قانون يهتم بالأمور النقدية،والإصلاح الجذري للسياسة النقدية في الجزائر، و قد جعل من أولى اهتماماته إعادة الاستقرار المالي الكلي، و تمثلت في:[2]

- ✓ وضع حد لكل تدخل إداري في القطاع المالي و المصرفي؛
- ✓ تكفل البنك المركزي بتسيير النقد و القرض؛
- ✓ تشجيع الاستثمارات الخارجية؛
- ✓ تطهير الحالة المالية للقطاع العمومي؛
- ✓ توضيح مهام البنوك و المؤسسات المالية؛
- ✓ تنويع مصادر تمويل الأعوان الاقتصاديين خصوصا المؤسسات عن طريق إنشاء سوق مالية؛
- ✓ إنشاء مجلس النقد و القرض الذي يرأسه محافظ بنك الجزائر،و يضم ثلاثة نواب بالإضافة إلى ثلاثة مندوبين عن الحكومة، و من ثم يشكل بنك الجزائر الأغلبية في تشكيل المجلس، حيث يعتبر مجلس النقد بمثابة السلطة النقدية المسؤولة عن إعداد سياسات الائتمان و النقد الأجنبي، و الدين الخارجي، و السياسات النقدية؛
- ✓ تحديد أسعار الفائدة الدائنة و المدينة في حدود لا تتجاوز 20%؛
- ✓ إنشاء سوق مشتركة بين البنوك.

4-2-5 الإصلاح الجبائي:وقد تم الإصلاح الجبائي في سنة 1991 و المقصود بالإصلاح الجبائي هو"إحداث تغييرات جذرية للقوانين الجبائية بغية تكييفها مع المعطيات الاقتصادية الجديدة وبهدف خلق مردودية جبائية كافية"[3].

4-2-5-1 أسباب الإصلاح الجبائي في الجزائر

لقد اتسم النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاح بالخصائص التالية:

- ✓ التعقد لكثرة الضرائب و ارتفاع المعدلات و لكثرة الإعفاءات و كثرة النصوص التشريعية و عدم كفاءة الإدارة الجبائية ؛

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 16،الصادرة بتاريخ 1990/04/18 ، و المتضمنة **قانون رقم10/90 المؤرخ في 14 أفريل سنة 1990 المتعلق بالنقد و القرض**.

[2] بوزيدة حميد " **النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)**" مرجع سابق ، ص 117.

[3] بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص40.

- ✓ عدم مرونة النظام الجبائي ؛
- ✓ تشوه بنية النظام الجبائي (جباية عادية ، جباية بترولية...)؛
- ✓ اختلال هيكل الإيرادات الجبائية بهيمنة الضرائب غير المباشرة فيه ، و يضاف إلى ما ذكر مشكلة الضغط الجبائي المرتفع كنتيجة لتعدد الضرائب و ارتفاع معدلاتها ؛
- ✓ الغش و التهرب الجبائي فقد كان للضغط الجبائي المرتفع الذي يعق على المكلف أن يؤدي به إلى التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية ؛
- ✓ عجز النظام الجبائي القديم على مواجهة الندرة بزيادة العرض و ذلك :

– للقيود المفروضة على الاستثمار الخاص ذات الطابع الإداري و السياسي و التقني؛

– للحساسية المفرطة اتجاه الاستثمارات الأجنبية ؛

– للقيود على الواردات نتيجة احتكار الدولة للتجارة الخارجية ؛[1]

و هذا ما جعل الضريبة أداة ميتة غير قادرة على تحريك دواليب الاقتصاد.

4-2-5-2 أهداف الإصلاح الجبائي في الجزائر

يهدف الإصلاح الجبائي إلى أن تلعب الضريبة دورا جديدا لمواكبة النظام الاقتصادي الجديد، بأن تستعمل كأداة لتشجيع الأنشطة الاقتصادية وتوجيهها توجيها يتماشى و متطلبات التنمية الاقتصادية، كما يرمي إلى تحقيق هدف رئيسي يكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني سيما تطور المؤسسة و تكيفها مع السياسة الاقتصادية .

تجدر الإشارة أن الإصلاح الجبائي في الجزائر جاء في إطار الاتجاه العالمي نحو الإصلاح الجبائي الذي يعتمد على:[2]

- ✓ توسيع الوعاء الضريبي و تخفيض أسعار الضريبة ، فالضرائب في الدول النامية أوعيتها ضيقة و أسعارها مرتفعة مما ينجر عنها ظاهرة التهرب الضريبي و إرهاق فئات معينة بالضرائب يؤدي إلى عدم عدالة الضريبة ، و بهذا فتوسع الوعاء الضريبي يؤدي إلى زيادة الإيرادات الجبائية و تخفيض الضغط الجبائي ، و يتيح عنه الفرصة للعمل على تباين المعاملات الجبائية حسب النشاط و الأفراد؛

[1] حميد بوزيدة " **النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)**" ، مرجع سابق، ص 69.
[2] نفس المرجع ، ص ص 70-71.

- ✓ إسهام الرسم على القيمة المضافة ذات الأسعار المنخفضة في إطار إصلاح الرسوم على رقم الأعمال ذات الأسعار المرتفعة و المتعددة ؛
- ✓ تحسين الإدارة الجبائية بزيادة تأهيل موظفيها و تجهيزها بالوسائل (بنايات ، أجهزة الإعلام الآلي، سيارات التنقل ، ..... إلخ) و هذا من أجل تحسين أداء و رفع مردوديتها مما يسمح لها بالإطلاع الكامل و الدقيق على مجمل مداخيل الأفراد و النشاطات المختلفة ؛
- ✓ تقليص الأهداف المراد تحقيقها عن طريق الضريبة حتى لا يقع هناك تعارض بين الأهداف في حد ذاتها؛
- ✓ تعزيز مصداقية النظام الجبائي باستقراره ، هذا ما يسمح للمستثمرين باتخاذ قراراتهم المتعلقة بالتمويل والاستثمار على المدى الطويل؛

و يمكن إجمال أهداف الإصلاح الجبائي فيما يلي :

- ✓ تحقيق النمو الاقتصادي عن طريق ترقية الادخار ، و توجيهه نحو الاستثمار الإنتاجي، مع تخفيف الضغط الجبائي المفروض على المؤسسات الناجم عن تعدد الضرائب من جهة ، و ارتفاع معدلاتها من جهة أخرى؛
- ✓ خلق الشروط الملائمة لتحقيق توازن خارجي عن طريق تنويع الصادرات لكون هذه الأخيرة مهيمنا عليها بالمنتجات البترولية في ظل أوضاع أصبحت فيها السوق النفطية تتمتع بعدم الاستقرار؛
- ✓ إعادة توزيع المداخيل بشكل عادل و العمل على حماية القوة الشرائية للعملة بدفع الضريبة لكي تكون عاملا من عوامل التحكم في التضخم بالنظر إلى معدلات التضخم العالية التي كان يعرفها الاقتصاد الوطني آنذاك؛
- ✓ تحسين شفافية النظام الجبائي ، تبسيط إجراءاته و مكوناته بشكل يسهل التحكم فيه بالنظر إلى تواضع مستوى تأهيل الإدارة الجبائية .

و بشكل عام يمكن القول بأن الأهداف المسطرة من قبل المشرع في الإصلاح الجبائي تمحورت في :

- ✓ توفير الإيرادات الجبائية و كنتيجة للتوسع المنتظر في الأوعية الضريبية ، و ذلك بالنهوض بالجباية العادية من أجل ضمان تمويل نشاطات الدولة ، و لتفادي صدمات الجباية البترولية ؛
- ✓ العمل على تحقيق توازن النظام الجبائي بالعمل على زيادة أهمية الضرائب المباشرة؛

- ✓ تبسيط النظام الجبائي و جعله متناسقا و منسجما مع أنظمة الدول الأخرى مواكبة للتحولات الدولية وعالمية الاقتصاد .[1]

5- مجالات الإصلاح الجبائي في الجزائر

5-1 إصلاح الضرائب المباشرة والغير مباشرة

ارتكز الإصلاح الجبائي لسنة 1991 على الجباية العادية و تضمن العناصر التالية :

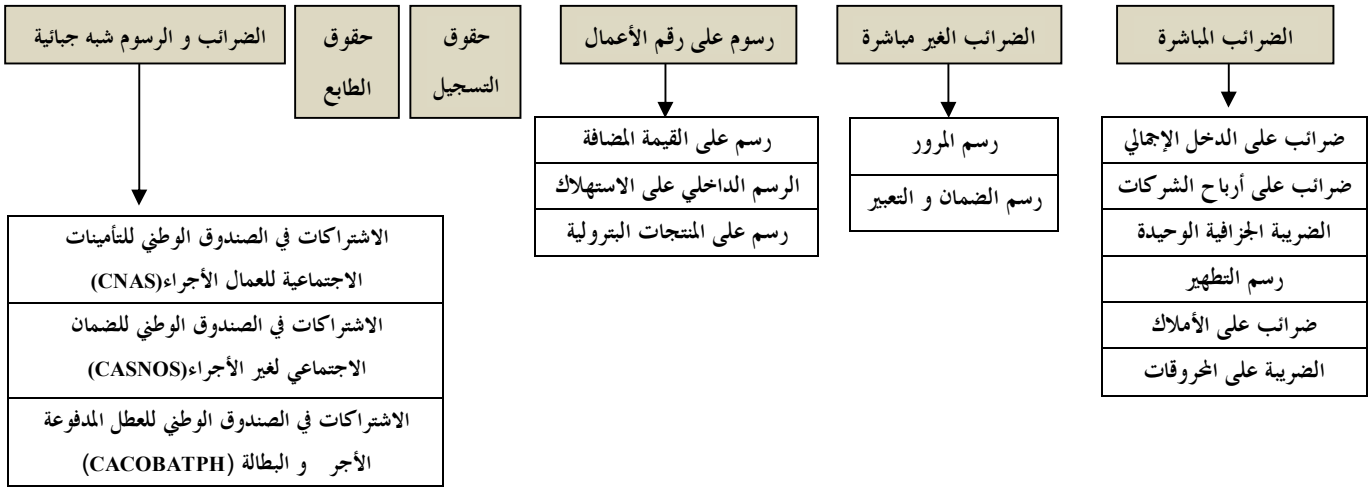
- ✓ تعميم الضريبة الوحيدة على الإنفاق (الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات و الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج) في شكل الضريبة على القيمة المضافة ؛
- ✓ القطيعة مع نظام الضرائب النوعية على مداخيل الأشخاص الطبيعيين ، باختيار ضريبة وحيدة على الدخل في شكل الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- ✓ تجسيد مبدأ الفصل و التمييز بين الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

و قد تمخض هذا الإصلاح إحداث الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لإصلاح الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للضرائب الغير مباشرة. و من تلك الفترة إلى يومنا هذا قام المشرع الجبائي ببعض التعديلات من خلال إحداث بعض التغييرات الطفيفة في النسب أو المعدلات أو بعض الإجراءات[2].

[1] حميد بوزيدة " **النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)**" ، مرجع سابق، ص 71.

[2] نفس المرجع ، مرجع سابق ، ص 72.

الشكل رقم (II-02): يوضح هيكل النظام الجبائي الجزائري بعد الإصلاحات



المصدر : بن عمارة منصور "**النظام الضريبي الجزائري**" دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر ، 2017،ص34

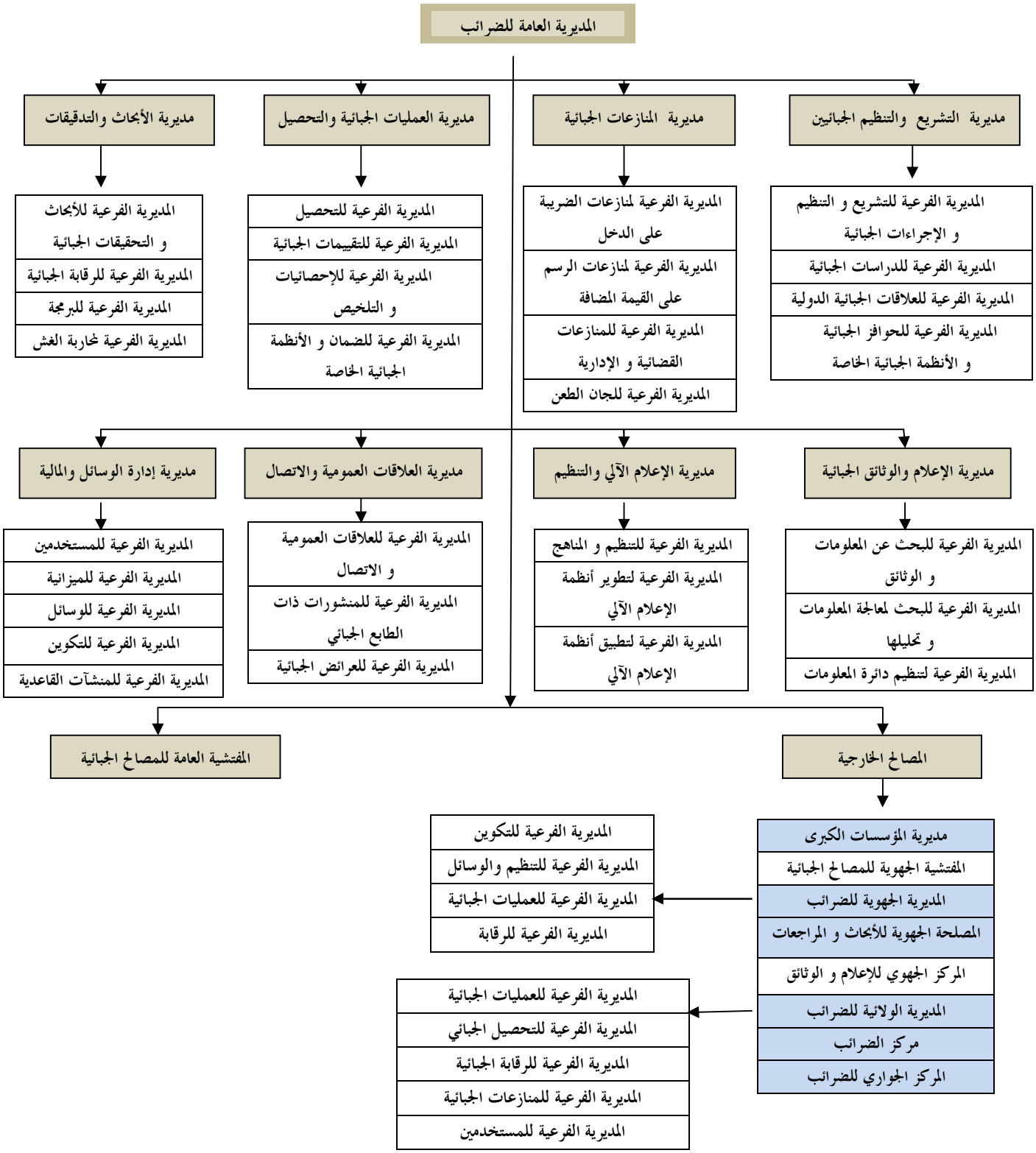
5-2 إصلاح هيكل الإدارة الجبائية

حيث يتم تسيير المكلفين الكبار * من طرف مديرية المؤسسات الكبرى ، بينما تتولى مراكز الضرائب بتسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و المهن الحرة (الخاضعين للنظام الحقيقي الذين يقل رقم أعمالهم عن مائة مليون دج – 100 مليون دج–)بدلا من المفتشيات و القباضات ، بينما المكلفين الصغار المسيرين وفق النظام الجزافي سيلحقون بمراكز الضرائب الجوارية التي تعتمد على التدخلات في عين المكان ، و تكثيف الرقابة ،بالإضافة إلى هذا سيتم تدريجيا إنشاء مفتشيات متخصصة في تسيير الجباية العقارية ، التبغ و الكحول ، الجباية المحلية والفلاحية . [1]

* كبار المكلفين (المؤسسات الكبرى) هي المؤسسات التي رقم أعمالها السنوي يفوق أ ويساوي مائة مليون دج (100 مليون دج) و المؤسسات البترولية و المؤسسات الأجنبية و مجمع الشركات حسب قانون المالية لسنة 2017 و ألغى نظامي التصريح الجزافي و المراقب.

[1] حميد بوزيدة " **النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992–2004)**" ، مرجع سابق، ص 83.

الشكل رقم (II-03): يوضح هيكل الإدارة الجبائية في الجزائر بعد الإصلاحات



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على: بن عمارة منصور "**النظام الضريبي الجزائري**" دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر ، 2017،ص37، و موقع المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz، 2017.

ولقد استهدفت الدراسة الميدانية المديرية الجهوية للضرائب–عنابة– بما فيها من المديريات الفرعية ، المديرية الولائية للضرائب لولاية عنابة بما فيها من المديريات الفرعية ، المصلحة الجهوية للبحث و المراجعة Service Régional de Recherche et Vérification (SRV)، فرقة البحث و المراجعة Brigade de Recherche et Vérification (BRV) ،و مفتشيات الضرائب،بالإضافة إلى مديرية المؤسسات الكبرى بالجزائر العاصمةDirection Des Grandes Entreprises(DGE) بما فيها من المديريات الفرعية كعينة الدراسة المختارة.

5–3 استقرار التشريع الجبائي ضمان للمستثمرين

إن استقرار التشريع الجبائي ضروري للسماح للمؤسسات و الأفراد و المستثمرين بالعمل برؤية واضحة.

5–4 تسيير بأقل تكلفة

إن تكلفة التسيير هي وسيلة لقياس مدى فعالية الإدارة الجبائية ، فالتكلفة الجبائية آلت إلى الانخفاض منذ سنة 2002 بسبب المجهودات المبذولة لرفع مستوى الإيرادات .

5–5 تحسين الخدمة المقدمة للمواطنين

فالهدف الأساسي هو وضع المكلف في قلب الحدث الجبائي و تحسين الخدمة المقدمة له ، و لأجل هذا فقد تم تقديم مخطط سنوي للاتصال و الذي يفصل الحوادث المهمة خاصة الاستقبال المادي و الهاتفي، لقاءات مع المنظمات المهنية ، ملتقيات من أجل تبسيط و تعميم الوثائق الجبائية .

5–6 إدارة الرقابة : التقييم المستمر و الشفاف للمداخيل

لقد أصبح من الضروري تكييف وظيفة المراقبة المستخدمة من طرف الإدارة مع المحيط الاقتصادي و مع الرهانات و المخاطر الجبائية المتأتية عن طريق تطوير الممارسات و السلوكات المضرة بالخزينة العمومية ، كما أن السياسة المستخدمة حاليا عرفت هي أيضا توجهات جديدة و متصاعدة بغرض تكييف المراقبة مع السياق الاقتصادي و الاجتماعي من خلال النشاطات التالية :

- ✓ توسيع عمليات مراقبة الأشخاص الطبيعيين لتحصيل المداخيل الغير مصرح بها و التي تظهر عن طريق الممتلكات العقارية و مظاهر الثراء الخارجية ؛

- ✓ تحديث الوسائل و آليات تدخل أعوان الرقابة عن طريق منحهم لتجهيزات و تطبيقات الإعلام الآلي الملائم؛
- ✓ التنسيق مع الجمارك و مصالح التجارة ، بنك الجزائر ، الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية ، المركز الوطني للسجل التجاري ؛[1]
- ✓ مع تحويل مراقبة محاسبة المؤسسات إلى مديرية المؤسسات الكبرى و إلى مراكز الضرائب ، فإن مديرية الأبحاث و التحقيقات سيكون من صلاحية أعوانها ممارسة الرقابة بمختلف أنواعها؛
- ✓ تخصص أعوان مديرية البحث و التحقيقات ، هذا التخصص لا يكون له تأثير حقيقي إلا بمنح الأعوان الذين يتم انتقاؤهم لصلاحيات الشرطة القضائية ، هذا الهيكل المنقح سيكون تمهيدا لإنشاء شرطة جبائية حقيقية .

5-7 إجراءات جديدة لمعالجة المنازعات " السرعة و الدقة "

لتحسين العلاقات مع المكلفين خاصة فيما يتعلق بالمنازعات يبدو من العدالة القيام بإدخال آليات قصيرة المدة لتشجيع المعالجة السريعة للقضايا و تجنب تراكم المخزونات، و عدم تركيز القرار بوسائل تفويض سلطة القرار.

6- استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي

إن إحدى الإشكاليات المحورية و الأساسية التي تطرحها المحاسبة الحديثة في الجزائر هي إشكالية تحديد العلاقة بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي ، هذه الإشكالية ترجع في حقيقتها إلى غلبة أحد محددين أساسيين للنظام المحاسبي المالي و هما:

- ✓ الطابع القانوني للنظام المحاسبي بصفة عامة و هيمنة التشريعات المختلفة عليه ، مثل التشريع الجبائي بحيث أنها تفصح عن المعطيات الشكلية و التعاقدية لهذه التشريعات ، حتى و إن لم يحدد ذلك الآثار الاقتصادية و المالية الناجمة عنها بشكل صحيح ؛
- ✓ الطابع الاقتصادي للنظام المحاسبي المالي الذي ينص على أولوية و هيمنة الجوهر على الشكل ، بحيث يتم الإفصاح عن الحقائق الاقتصادية التي تساعد مختلف المستخدمين للبيانات المالية على اتخاذ القرار مهما اختلفت أشكالها القانونية و بغض النظر عن الأسس و القواعد التي تقوم عليها التشريعات المختلفة .

[1] محمد طالبي، مرجع سابق، ص ص 217-227-228-229.

إن اختيار أحد المحددين السابقين في الإفصاح عن البيانات المالية يحدد الأهداف التي تتوخى من وضع واستخدام النظام المحاسبي المالي من جهة ، و يرتبط بالتطورات السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية و الثقافية للجزائر من جهة أخرى ، و هو ما يلاحظ عمليا ، إلا أن المحاسبة الحديثة تتجه نحو تحقيق استقلاليتها عن التشريعات المختلفة بما فيها على وجه الخصوص التشريع الجبائي ، و تتحول إلى نظام معلومات يسمح لمنشآت الأعمال ، بالتخطيط و الرقابة و اتخاذ القرار .

في ظل المخطط الحاسبي الوطني كانت المحاسبة عبارة عن تقنية و أداة رقابة لتحديد ربح المؤسسات الخاضع للضريبة، و كان يتوجب على المحاسبين أن يكونوا اختصاصيين جيدين في القانون الجبائي، أما في ظل النظام المحاسبي المالي فالأمر ليس كذلك ، فالمحاسبة لا تستخدم لتحديد الضريبة فهي عبارة عن معلومات مالية تساعد على اتخاذ القرار ، و المحاسب ليس اختصاصيا في المسائل الجبائية .

كما يمتاز النظام المحاسبي المالي بغياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي ، لأنها لا تعكس الحقيقة الاقتصادية التي يهدف إلى تحقيقها بشكل كامل ، و عليه فقد أصبح تحديد النتيجة المحاسبية يتم انطلاقا من قوانين و قواعد القانون رقم11/07 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 74 المؤرخة بتاريخ 2007/11/25، و ليس بالاعتماد على القواعد الجبائية الموجودة خاصة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و قد أكد كذلك قانون المالية التكميلي لسنة 2009 بوضوح على إجبارية تطبيق النظام المحاسبي المالي و كذا استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي و ذلك من خلال نص المادة 06 : تنشأ ضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المادة 141 مكرر 02 و تحرر كما يلي :[1]

" يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة ".

من خلال نص المادة السابق يتبين لنا أنه يجب على المؤسسات احترام القواعد و النصوص التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي شريطة أن لا تكون متعارضة مع القواعد الجبائية المطبقة و المتبعة في تحديد الوعاء الضريبي .

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 44، الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2009 ، و المتضمنة **قانون المالية التكميلي لسنة 2009** ، ص 05.

و بالتالي فإن المؤسسات التي تختار تسيير جبائي شفاف تجد نفسها تائهة بين الالتزام بالقواعد الجبائية و متطلبات توفير معلومات مالية دقيقة ، فالتكريس التشريعي الذي جعل المحاسبة القاعدة التي تحدد وفقها الأسس الضريبية ، ألزم المؤسسات بقبول القواعد المحاسبية ، هو ذاته الذي يلزمها بعدم التقيد بتلك القواعد إذا تعلق الأمر بتضارب بينها و بين قاعدة جبائية فالانحياز هنا يكون للقاعدة الجبائية ، و الجدير بالذكر هو أن وجود تلك الاختلافات لا يعني عدم التوافق بين المحاسبة و الجباية ، إذ أن نقطة الانطلاق لتحديد النتيجة الجبائية تبقى دائما النتيجة المحاسبية وتسوى الاختلافات بينهما على النحو التالي :

- ✓ عندما تتناقض قاعدة محاسبية واردة في النظام المحاسبي المالي مع قاعدة أخرى ناتجة عن أحكام جبائية محددة يتم تطبيق مبدأ الاستقلالية ، بمعنى معالجة المعيار المحاسبي بتصحيحات خارج المحاسبة لتحديد النتيجة الجبائية؛
- ✓ و عندما لا تتناقض قاعدة محاسبية واردة في النظام المحاسبي المالي مع أي قاعدة أخرى من الأحكام الجبائية تعتبر كقاعدة مشتركة بينهما .

فالصلة بين المحاسبة و الجباية بالرغم من استقلالهما إلا أنها تبقى صلة وثيقة ، فالنتيجة الجبائية التي تتضمن الوعاء الضريبي ليست سوى نتيجة محاسبية معدلة حسب القواعد الجبائية الخاصة ، و الأمر الذي يثير جدلا في هذا السياق سببه ما يلي ذكره :

- ✓ المحاسبة هي نظام للمعلومات الذي يوزع و بشكل جيد المعلومات الرقمية من أجل وصف وضعية المؤسسة وتقييمها و توضيح التوقعات التي يمكن أن تحدث لتسهيل اتخاذ القرارات؛
- ✓ على العكس من ذلك فالجباية هي وسيلة مشروعة لاقتطاع جزء من الذمة المالية للمكلفين بالضريبة لتمويل نفقات الدولة حيث يحدد التشريع الجبائي قواعد و مبادئ تقييم الأسس الضريبية و كيفية و كذا شروط اقتطاعها ؛
- ✓ تستند القاعدة المحاسبية على مبدأ الإفصاح عن الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة الأمر الذي يتطلب مرونة كافية، بعبارة أخرى يمكن القول أن القاعدة المحاسبية تغلب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني ؛[1]

[1] Odile Dandon, Laurent Didelot « **maitriser les IFRS** »Groupe revue fiduciaire, 3Eme édition, Paris, P26.

- ✓ تستند القاعدة الجبائية على مبدأ الشرعية ،بمعنى أن المصدر الوحيد والقانوني للضريبة هو السلطة التشريعية،وعدم إمكانية سريان القوانين بأثر رجعي ،وأن القاعدة الجبائية تستند على كل ما هو قانوني وتتجاهل الجوهر الاقتصادي،حيث أن ذلك يتضح جليا في النموذج الجبائي لسعر التكلفة ،حيث يتم قبول فقط الالتزامات المستحقة فعلا ورفض الأعباء والخسائر التي تعزى إلى أحداث محتملة.

و لتجاوز هذه الاختلافات و إحداث نوع من التوافق بين المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي و التشريع الجبائي الجزائري قام المشرع الجبائي بإحداث بعض التعديلات التي تمكن من الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ، و التي أقرتها قوانين المالية و قوانين المالية التكميلية.

لكن السؤال الذي سيطرح في هذا الصدد هل هذه التعديلات كفيلة لتفادي جميع هذه الاختلافات أم لا ؟

خلاصة الفصل الثاني :

من خلال ما تم تناوله في الفصل السابق يتبين لنا أن النظام الجبائي الجزائري ما هو إلا ترجمة للوضع الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي للدولة، إذ أن الهدف منه هو تحقيق الأهداف التي يقوم عليها النظام الاقتصادي و الاجتماعي ، و يتغير تبعا لتغيراتهما ليتلاءم مع المعطيات الجديدة في الدولة،و حتى يتسنى له تحقيق الأهداف الاقتصادية و المالية و الاجتماعية فإنه يجب رسم سياسة جبائية معينة.

إن النظام الجبائي الجزائري يتصف بعدم تناسق عناصر هياكله نتيجة لظروف نشأته السياسية في ظل الفترة الاستعمارية التي مزجت بعض أنواع ضرائب العصور الوسطى ببعض أنواع الضرائب الحديثة التي قد لا تتفق وظروف المجتمع المتخلف و احتياجاته ، كما يتميز بتعقد تشريعاته فضلا عن انتشار التهرب نتيجة لانخفاض الوعي الجبائي لدى المكلفين و عدم توافر الإدارة الجبائية القادرة على النهوض بأعباء تطبيق أحكام قوانين الضرائب بما يتفق و عدالة توزيع العبء الضريبي .

إلا أنه شهدت الدولة الجزائرية تطورا مستمرا للظروف الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية ، هذا التطور يتطلب القيام بإصلاحات متعددة تنطوي على إحداث تعديلات جوهرية في نظامها الجبائي، و تهيئة جميع الإمكانيات اللازمة لإتباع سياسة جبائية ناجحة تسهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية و الاجتماعية بما في ذلك رفع مستوى كفاءة الإدارة القائمة على تنفيذ هذه السياسة و هذا ما تم فعلا .

إن هذا الفصل ننهي به عرض عملية إصلاح النظامين المحاسبي و الجبائي في الجزائر و الذي سنستوفي في ضمن صفحاته و بالنظر إلى أهداف هذا العمل للوصول إلى نجاعة تطبيقهما على مجمع الشركات على كل ما من شأنه أن يربط بينهما .

الفصل الثالث:

الإطار النظري لمجمع الشركات

تمهيـــد

شهد العالم في السنوات الأخيرة تطورات هائلة إلى درجة أن أصبح العالم كدولة واحدة و هذا تحت مظلة العولمة ، حيث تلاشى فيه أدوار الحكومات و ازدادت التدفقات الرأسمالية و المد التجاري العالمي و التطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات ، كل هذه التحولات صاحبها تشكل شركات عالمية التي اعتبرت كإحدى الدعامات الأساسية التي ساهمت بشكل كبير في تجسيد العولمة الاقتصادية ، حيث بدأت على شكل شركات أموال ضخمة في بلدانها ، ثم بدأت في تدويل استثماراتها كنتيجة أساسية لتنامي إنتاجها من السلع و الخدمات فسعت للبحث عن أسواق خارجية لتسويق منتجاتها،و بذلك ظهرت مجمع شركات عالمية ، الشركة الأم في دولة ، و الشركات التابعة لها منتشرة في دول أجنبية أخرى أو ما يعرف بالشركات المتعددة الجنسيات .

و على المستوى الوطني ، تعرف الجزائر مرحلة انتقالية ، فهي في خضم إصلاحات عديدة الجوانب لإحلال التوازنات الاقتصادية و المالية ، و تحقيق التنمية الشاملة عن طريق تحفيز الشركات العالمية بفتح شركات تابعة أو فروع لها فيها و هو ما يعرف بالاستثمار الدولي المباشر ، أو عن طريق تشجيع تكوين مجمع شركات محلية تقوم بإنشاء مشاريع ذات المردودية و هذا على غرار الدول المتقدمة.

المبحث الأول : مفاهيم عامة لمجمع الشركات

يرتبط ظهور مجمع الشركات من الناحية التاريخية بتطور الشركات و نتيجة للتوسع الاقتصادي و توفر الإنتاجية في أسواق مختلفة ، سواء كانت وطنية أم أجنبية ، إن هذا التوسع جعل مسرى الشركات أمام خيارين أساسين : إما الحفاظ على الوحدة القانونية للشركة و إنشاء فروع أو أقسام أو مكاتب مختلفة ، أو إنشاء شركات تابعة متخصصة تتمتع بشخصية معنوية مستقلة غير أنها مراقبة من طرف الشركة الأم .

و من خلال الخيار الأخير ، برزت ظاهرة مجمع الشركات و التي أصبحت تتحكم في الاقتصاديات العالمية ، وهذا ما جعلنا نسلط الضوء على هذا التنظيم من خلال دراستنا في هذا المبحث الذي تناولنا فيه تعريف مجمع الشركات ، و المعايير الأساسية لتعريفه ، مكوناته ، و تصنيف مجمع الشركات .

1- تعريف مجمع الشركات

لا يمكننا إعطاء تعريف جامع و شامل للمجمع باعتباره كيان يختلف أسلوبه من بلد إلى آخر، كما أن الأحكام التشريعية لم تتفق على تعريف موحد له، إلا أنه يمكن ذكر التعريفين التاليين:

يعرف مجمع الشركات حسب المعيار المحاسبي الدولي (IFRS 03) على أنه " هو عملية ضم مؤسسات منفصلة معا في مؤسسة واحدة تحصل على سيطرة واحدة أو أكثر من طرف عدة مؤسسات " [1].

و يعرف أيضا على أنه " مجموعة تتألف من مجموعة مؤسسات، لكل منها وجود قانوني خاص، لكن متوحدة مع بعضها البعض بواسطة العلاقات المختلفة التي تحدث في إطارها و تدعى المؤسسة الأم التي تمارس السيطرة على الجميع و تعطي للوحدة الأولوية في القرار ".[2]

و في ظل غياب تشريع موحد يجعل هذه التعريفات لا يشمل كل الحالات و لا ينطبق على كافة دول العالم، ولا ينطبق على كل أنواع مجمع الشركات داخل دولة واحدة أو منطقة موحدة.

[1] Robert Obert « **fusion - consolidation en 25 fiches** » 2 éme édition, édition Francis Lefebvre, Dunod, Paris, 2011, P 01.
[2] « **Groupes de sociétés –juridique- fiscal-social** » Mémento pratique, éditions Francis Lefebvre, Paris, 2004, P15.

و على هذا الأساس بالإمكان التطرق إلى مفهومه من خلال العديد من المداخل و ذلك كما يلي :

1-1 المدخل القانوني(التشريعي) : يعرف المشرع الجزائري مجمع الشركات على أنه " يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا، و لفترة محدودة تجمعا لتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها أو تطويره و تحسين نتائج هذا النشاط و تنميته ".

و يحدد عقد مجمع الشركات تنظيم المجمع و يتم إعداده كتابيا و ينشر حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم، و يتضمن لاسيما البيانات الآتية :[1]

- ✓ اسم التجمع أو المجمع؛
- ✓ اسم الشركة أو موضوعها و الشكل القانوني و عنوان المقر أو المركز الرئيسي للشركة، و إذا اقتضى الأمر رقم تسجيل كل عضو من التجمع في السجل التجاري؛
- ✓ المدة التي أنشئ لأجلها المجمع ؛
- ✓ عنوان مقر المجمع؛
- ✓ موضوع المجمع.

و تتم جميع تعديلات العقد و تنشر حسب شروط العقد نفسه ، ولا تصبح قابلة للاحتجاج بها على الغير إلا إبتداءا من تاريخ الإشهار.

كما يجب أن ينص عقد المجمع كذلك ما يأتي:

- ✓ شروط قبول الأعضاء الجدد و عزلهم؛
- ✓ صلاحيات جمعية أعضاء المجمع؛
- ✓ كيفية مراقبة التسيير؛
- ✓ كيفيات الحل و التصفية .

[1] أنظر **المادتين 797-798 من القانون التجاري الجزائري**، 2007، التحميل من موقع الأمانة العامة للحكومة www.joradp.dz، الفصل الخامس و المتضمنة التجمعات.

و يودع عقد المجمع في المركز الوطني للسجل التجاري ، و ينشر في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية ، و يبين وصل الإيداع أن الأمر يتعلق بمجمع، و يحدد تسميته و عنوان مقره و عدد العقود و المستندات المودعة و طبيعتها و تاريخ الإيداع ، و تودع الوثائق التالية وقت طلب التسجيل نفسه كأقصى أجل في ملحق السجل التجاري :

- ✓ نسختان من عقد المجمع ؛
- ✓ نسختان من عقود تعيين المسيرين، و الأشخاص المكلفين بمراقبة التسيير، و الأشخاص المكلفين بمراقبة الحسابات عند الاقتضاء.

و تسلم العقود أو المداولات أو القرارات التي تعدل عقد المجمع أو الوثائق الملحقة به أو العقود و الوثائق التي تودع فيما بعد إلى المركز الوطني للسجل التجاري بغية تصنيفها في الملحق، و هذا في أجل شهر واحد إبتداءا من تاريخ هذه العقود، أو المداولات أو القرارات الخاضعة لها،و لا يمكن للمجمع أن يؤدي من تلقاء نفسه إلى تحقيق الفوائد و اقتسامها ، و يمكن أن يؤسس بدون رأسمال ولا يمكن تمثيل حقوق أعضائه بواسطة سندات قابلة للتداول .

كما يتمتع المجمع **بالشخصية المعنوية** و بالأهلية التامة إبتداءا من تاريخ تسجيله في السجل التجاري، كما أن أعضاء المجمع ملزمون بتسديد ديونه و ذلك من ثروتهم الخاصة، و هم متضامنون إلا إذا وجد اتفاق مخالف مع المتعاقدين الآخرين، و لا يجوز لدائني المجمع متابعة تسديد الديون ضد عضو من الأعضاء إلا إذا تم توجيه إنذار للمجمع عن طريق وثيقة غير قضائية.

و يسير المجمع شخصا واحدا أو أكثر، و يمكن أن يعين الشخص معنوي قائما بإدارة المجمع مع مراعاة تعيين ممثل دائم يتحمل نفس المسؤوليات المدنية و الجزائية كما لو كان قائما بالإدارة باسمه الخاص، و يلزم القائم بإدارة المجمع في علاقاته مع الغير ، من خلال كل عمل يدخل في موضوع هذا الأخير ، و يكون كل تحديد للسلطات غير قابل للاحتجاج به على الغير .

كما يمكن تحويل كل شركة يكون موضوعها متناسبا مع تعريف المجمع السابق الذكر إلى مجمع دون أن يؤدي ذلك إلى حل أو تأسيس شخص معنوي جديد.[1]

[1] أنظر **المواد 799 جديدة–799 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري**، 2007، التحميل من موقع الأمانة العامة للحكومة www.joradp.dz.

و تقدر مشاريع مجمع الشركات حسب المقاييس التالية :

- ✓ حصة السوق التي يحوزها كل عون اقتصادي معني بعملية التجميع؛
- ✓ حصة السوق التي تمسها عملية التجميع؛
- ✓ آثار عملية التجميع على حرية اختيار المموّنين و الموزعين أو المتعاملين الآخرين؛
- ✓ النفوذ الاقتصادي و المالي الناتج عن عملية التجميع ؛
- ✓ تطور العرض و الطلب على السلع و الخدمات المعنية بعملية التجميع؛
- ✓ حصة الواردات من سوق السلع و الخدمات نفسها.[1]

1-2 المدخل الاقتصادي : إن المدخل الاقتصادي يرتكز أساسا على الهدف الاقتصادي الأساسي للمؤسسة المتمثل في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تعظيم الربح بأقل تكلفة ، و الذي من أجله تتكتل جهود مجموعة من الشركات من أجل تحقيق أو تثمين ميزات تنافسية ، فمجمع الشركات يقوم على إستراتيجيات مالية و صناعية و تكنولوجيا متكاملة تضعها المؤسسة الأم و تطبقها على مختلف المؤسسات داخل المجمع ، إذا فالمجمع الاقتصادي هو ذلك الكيان المتكامل الذي يهدف إلى السيطرة على أكبر قدر من الموارد و الأسواق بطريقة عقلانية .

إن هذا الطرح ليس مطلق لأن كل دولة تضع من القوانين ما يتوافق و أهدافها و سياساتها و ما من شأنه توجيه مجمع الشركات و ضبطها.

1-3 المدخل الجبائي: لم يعترف التشريع الجبائي الجزائري بالمجمع إلا بصدور قانون المالية لسنة 1997 حيث عرفت المادة 14 من هذا القانون المجمع على أنه " كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا ، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر 90% أو أكثر من الرأس المال الاجتماعي ، و الذي لا يكون رأس المال كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركة أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم " [2].

---

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 61، الصادرة بتاريخ 18 أكتوبر سنة 2000 و المتضمنة **المرسوم التنفيذي رقم 2000-315 المؤرخ في 14 أكتوبر سنة 2000 الذي يحدد مقاييس تقدير مشاريع المجمعات**، المادة الثانية، ص 16.

[2] أنظر المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 85، المؤرخة في 31 ديسمبر سنة 1996 و المتضمنة **الأمر 96-31 الذي يحتوي على قانون المالية لسنة 1997** المعضي في 30 ديسمبر سنة 1996، ص 07.

إذا يمكن أن نستنتج أن المجمع عبارة عن " مجموعة بين الشركة الأم والشركات التابعة لها ،يعطي للشركة الأم القدرة على التحكم في السياسات المالية و التشغيلية للشركات التابعة بغرض الحصول على منفعة من نشاطها .

ويسمح التشريع الجبائي للشركة الأم السيطرة على الشركات الأخرى التابعة ،سواء كانت هذه السيطرة مباشرة أو غير مباشرة ،فهذا يخولها بأن تصبح الوحيدة المكلفة بالضريبة باسم المجمع نيابة عن الشركات الأخرى ،كما يتيح لها الفرصة لإجراء المقاصة للأرباح و الخسائر المسجلة بين الشركات.

كما نص المشرع على امتيازات جبائية يستفيد منها مجمع الشركات والتي تستوفي مجموعة من الشروط[1].

رغم الاعتراف بالمجمع جبائيا و منحه مجموعة من الامتيازات الجبائية إلا أنه لوحظ عدم إقبال المتعاملين الاقتصاديين على تكوين مجمع شركات أو الانضمام في المجمعات الموجودة ، و لقد دام هذا الحال حتى صدور قانون المالية لسنة 2007 تبعه قانون المالية لسنتي 2008 و 2009 و الذي جاءوا بمجموعة من التدابير التي تهدف إلى إعادة بعث مجمع الشركات، الذي نص على مزايا جبائية جديدة ،و تسهيلات في التكوين و الإنشاء .

1-4 المدخل المحاسبي

1-4-1 من ناحية المعايير المحاسبية الدولية

- ✓ يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم **27** (**IAS 27**) **القوائم المالية الموحدة و المنفردة** عند إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجموعة من الشركات التي تكون تحت سيطرة الشركة الأم ،والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة، الشركات ذات السيطرة المشتركة عليها ،والشركات الزميلة عندما تختار الشركة أو يتطلب منها بموجب قوانين محلية عرض قوائم مالية منفردة[2].

مع الإشارة أنه قد تم مراجعة المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ، و تم تعويضه بالمعيار IFRS 10 " **البيانات المالية الموحدة** " في ماي سنة 2011 الذي يهدف إلى تعزيز دور الرقابة في مجمع الشركات ، الأمر المتعلق بطريقة التوحيد لم تتغير ، لكن المعيار الجديد يعيد و يؤكد أن التوحيد يرتكز على الرقابة[3].

---

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 85، مرجع سابق ، المواد 138مكرر،138-3،142-1،219مكرر، ص ص 06-09.

[2] خالد أحمد الجعارات، مرجع سابق ، ص253.

[3] Eric Dard, une Conférence sur IFRS 10: **Consolidation: un point d'étape dans la mise en place de la norme IFRS 10**, IMA Institute of Management Accountants, Mardi 23 Octobre 2012, Paris, http://www.ima-france.com/conference/20121023.php.

- ✓ تطرق المعيار المحاسبي الدولي رقم **28 (IAS 28) للاستثمارات في الشركات الزميلة** و التي يكون فيها للمستثمر تأثير هام على الجهة التي تم الاستثمار فيها و هي ليست شركة تابعة أو مشروعا مشتركا للمستثمر[1].
- ✓ **المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 (IAS 31): التقرير المالي للحصص في المشاريع المشتركة** : في بعض الأحيان تظهر رغبة في القيام باستثمار من خلال شراكة تتصف بالاستقلالية ،ويكون تنفيذ ذلك عن طريق عقد مشترك،ويتم المساهمة و الاشتراك به من قبل مستثمرين يمثلون أشخاصا طبيعيين أو اعتباريين ،ويمكن أن تكون هذه المساهمة بأصول لتنفيذ العقد المشترك وبذلك تصبح مملوكة ملكية مشتركة بموجب العقد المشترك ،أو قد تكون المساهمة نقدية بحصص معلومة،ومن هنا جاءت فكرة العقود المشتركة[2].

تجدر الإشارة أيضا إلى أنه تم سحب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 31) ليخلفه المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 11 (IFRS 11) "الترتيبات المشتركة "وطبق إبتداءا من جانفي 2013،ويهدف هذا المعيار الخاص بالترتيبات المشتركة بين الأطراف المختلفة إلى تقييم حقوقهم وواجباتهم ،وكذا تبيان كيفية محاسبة تلك الحقوق والواجبات وفقا لما يتطلبه طبيعة الترتيب المشترك .

إلا أنه تم تطوير معيار دولي للتقارير المالية (IFRS 12) المتعلق "بالإفصاح عن المصالح في المؤسسات الأخرى"على أنقاض كل من المعايير المحاسبية الدولية رقم 27،28،و31 الذي أصبح نافذ التطبيق إبتداءا من جانفي 2013[3].

- ✓ **المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 03 (IFRS 3): اندماج الأعمال** في ظل الاهتمام المتزايد والتطور الهائل لمقابلة الاحتياجات التمويلية الكبيرة ، و الاستفادة من اقتصاديات الحجم الكبير لتخفيض التكاليف والولوج في الأسواق المالية و التخلص من المنافسات غير العادلة ، كان لا بد من التوجه إلى خيار الاندماج بين الشركات ، و ذلك لضمان استمرارية هذه الشركات و القدرة على مواجهة المخاطر المحتملة بقوة والتغلب عليها ، و كان لابد من مواكبة المحاسبة للتطورات التي تحدث للوحدات الاقتصادية و المستجدات على ساحة الأعمال ، ففي هذه الحالة يعالجها المعيار المحاسبي الدولي رقم 22 (IAS 22) و المتعلق باندماج الأعمال ، و الذي حل محله بعد ذلك معيار التقرير المالي الدولي رقم 03 (IFRS 03) بذات المسمى[4].

[1] خالد أحمد الجعارات، مرجع سابق ، ص ص225-226.
[2] نفس المرجع ، ص 235.
[3] حمزة العرابي ، مرجع سابق ، ص ص 105-106.
[4] خالد أحمد الجعارات، مرجع سابق ، ص ص205-208 .

- ✓ من بين الهيئات الأخرى التي ساهمت في إرساء و تطوير المعايير المحاسبية الدولية نجد الإتحاد الأوروبي كأحد المنظمات الدولية الفعالة، فمن بين أولوياته الاهتمام بموضوع التوحيد المحاسبي ،كما يعمل مع المجلس الاستشاري للجنة معايير المحاسبة الدولية ، فهو بمثابة مجموعة استشارية للمفوضية الأوروبية في مجال إعداده لمعايير المحاسبة الدولية، أما فيما يخص إصداراته و موضوع دراستنا نجد **التوجيهة الأوروبية السابعة** 349/83 في 13 جوان 1983 المتعلقة بالحسابات المجمعة [1]، تهدف إلى إلزام الشركات المشكلة لمجموعات بإعداد الإفصاح عن الحسابات المجمعة ، ليتمكن كل من له علاقة بهذه المجموعات عن الإطلاع على المعلومات المحاسبية و المالية التي تتضمنها حساباتها ، و حددت الشروط التي تقضي بإدماج شركات معينة في محيط التجميع والمعلومات المكملة و التي يجب إدراجها في الملاحق .

1-4-2 من ناحية النظام المحاسبي المالي

حسب نص المادة (132-01) من المرجع القانوني للنظام المحاسبي المالي رقم 19 الصادرة في 25 مارس من سنة 2009 فإنها " تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات و الوضعية المالية و النتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد ".

كذلك نصت المادة (132-02) من نفس القانون على أنه " كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني و يراقب كيان أو عدة كيانات يعد و ينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات ".

و يقوم المجمع في نهاية كل سنة بعد انعقاد المجلس الإداري بتقديم الحسابات المجمعة، و تكون مرفقة بتقرير كامل يشمل عملية تسيير المجمع[2].

إن النظام المحاسبي لمجمع الشركات سوف يتم التعرض له بالتفصيل في الفصل الخاص بالنظام المحاسبي لمجمع الشركات.

[1] Robert Obert, op- cit, P 25.

[2] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19،الصادرة بتاريخ 25 مارس سنة 2009 و المتضمنة **القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها**، ص 15.

2- معايير تعريف مجمع الشركات

يمكن أن يؤسس مجمع شركات انطلاقا من معيارين أساسيين هما :

2-1 من خلال نسبة المساهمة: طبقا للمواد من 796-799 من القانون التجاري، و حسب نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي عرفت مجمع الشركات، فإن أساس تشكل المجمع هو مساهمة شركة في رأس مال شركة أو عدة شركات أخرى ، و انطلاقا من نسبة المساهمة التي تتحصل عليها الشركة في رأس مال شركة أخرى فإما أن تكون هناك شركة تابعة أو مساهمات أو مراقبة، حيث أن أساس التفرقة هي نسبة المساهمة .

2-1-1 الشركات التابعة:وفقا للمادة 729 المعدلة من القانون التجاري تنص على أنه إذا حازت شركة على أكثر من 50% من رأس مال شركة أخرى، فإن الثانية تعتبر تابعة للأولى [1]، فمن المؤكد أن تملك أغلبية رأس مال شركة ما يجعلها تابعة للشركة المالكة ،غير أن امتلاك هذه النسبة ليس مطلوبا دائما ، حيث يمكن أن تتحقق السيطرة بنسبة أقل من ذلك ، بالإضافة إلى أن تملك جزء هام من رأس مال شركة ما ليس هو العامل الوحيد الذي يترتب عليه تبعية هذه الشركة ، بل يقف إلى جانبه عوامل أخرى تدعمه مثل النصوص القانونية و النظامية الخاصة بحقوق التصويت داخل الجمعية العامة و بعدد الأصوات للسهم الواحد و الاتفاقيات المقيدة لحقوق التصويت إذا كانت مشروعة .

2-1-2 المساهمات : تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى إذا كان جزء رأس المال الذي تملكه في هذه الأخيرة على الأقل يساوي 10% و يقل عن 50% و ذلك حسب المادتين 729 فقرة 02 و 730 من القانون التجاري[2]، إن الهدف من شراء الأسهم في شركة أخرى يؤول إلى إحدى الأمور الثلاثة الآتية :

- ✓ **استثمار رؤوس أموال** : في هذه الحالة فإن الشركة التي تقوم بشراء الأسهم أو عملية الاكتتاب لا تهدف إلى التأثير في سير الشركة التي قامت بشراء أسهمها ، و إنما تهدف إلى تحقيق مداخيل أو مجرد توظيف لرؤوس الأموال المتوفرة لديها ؛

[1] أنظر **المادة729 من القانون التجاري الجزائري**، سنة 2007، التحميل من موقع الأمانة العامة للحكومة www.joradp.dz .

[2] نفس المرجع .

- ✓ **المساهمات** : خلافا لشراء الأسهم بهدف الاستثمار ، فإن الهدف من شراء المساهمات هو خلق علاقات دائمة مع الشركات التي تم شراء أو اكتتاب أسهمها ، و التأثير عليها من أجل تحقيق مصالح معينة من الناحية الاقتصادية كتسهيل عملية التوريد بالمواد الأولية أو المنتجات النهائية ، فتح أسواق، الحصول على خدمات ، و ما إلى ذلك ؛
- ✓ **المراقبة** : أما في هذه الحالة ، فالهدف من شراء الأسهم هو معرفة ما يجري داخل هذه الشركة ، و عادة تقوم بهذه العمليات الشركات المنافسة . [1]

2-1-3 الرقابة :إن الرقابة التي تقوم بها الشركة الأم هدفها عادة توجيه عمليات تسيير الشركات التابعة و فق إستراتيجية معينة لهذه الرقابة المباشرة الناجمة عن امتلاك أسهم في رأس مال الشركة فإن القانون التجاري بين ضمن نص المادة 731 معدلة منه أربع حالات أخرى :[2]

- ✓ تعتبر شركة مراقبة لشركة أخرى عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأس مالها يخولها أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركات ؛
- ✓ عندما تملك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب أتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين، على أن لا تخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة؛
- ✓ عندما تتحكم في الواقع بموجب حقوق التصويت التي تملكها في قرارات الجمعية العامة لهذه الشركة؛
- ✓ تعتبر ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت ولا يجوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكبر من جزء الذي تملكه.

و طبقا للمادة 732 معدلة من القانون التجاري، تعتبر أي مساهمة حتى لو كانت أقل من 10% تحوزها شركة مراقبة بأنها محيزة و بصفة غير مباشرة من طرف الشركة التي تراقبها ، فتقييم الرقابة لا يتم عن طريق نسبة المساهمة في رأس مال الشركة ، و إنما من خلال حقوق التصويت التي تمتلكها الشركة الأم[3].

سوف نتطرق إلى هذه العناصر بالتفصيل لاحقا.

[1] « **Groupes de sociétés –juridique- fiscal-social** », op cit, p 16.

[2] أنظر **المادة731 المعدلة من القانون التجاري الجزائري**، سنة 2007، التحميل من موقع الأمانة العامة للحكومة www.joradp.dz .

[3] أنظر **المادة732 المعدلة من القانون التجاري الجزائري**، سنة 2007، التحميل من موقع الأمانة العامة للحكومة www.joradp.dz .

3- مكونات مجمع الشركات

من خلال التعاريف السابقة لمجمع الشركات يتضح لنا أن المجمع يتكون من عنصر مركزي يتمثل في الشركة الأم التي تتميز عن غيرها من الشركات بصلاحياتها والمتمثلة في القدرة على قيادة وإدارة المجمع واتخاذ القرار إلى جانب عناصر فرعية تسمى الشركات التابعة أو الفرعية وهي بتجانسها تشكل المجمع .

3-1 الشركة الأم: تعتبر الشركة الأم كقمة هرم المجمع و التي ترتكز عليها و تمارس رقابة على شركات أخرى تسمى شركاتها التابعة، وتعرف على أنها"البنية القانونية التي تجمع القدرة الإستراتيجية،فهي تتحكم في النشاط وتضمن الرقابة داخل المجمع".[1]

يعد دور الشركة الأم معتبرا من خلال هذه البنية القانونية حيث أنها تقوم بإصدار كل القرارات الاقتصادية و هذا على صعيد القرارات التجارية أو على مستقبل النشاطات المختلفة للمجمع ، كما أنه بإمكانه أن تؤدي في نفس الوقت دورا صناعيا و ماليا حيث تقوم بتجميع النشاطات الاقتصادية المتماثلة و المتقاربة و هذا بممارستها لنشاط صناعي بنفسها .[2]

3-2 الشركة القابضة: في حالة اقتصار الشركة الأم على الدور المالي فقط ،تسمى الشركة الأم"الشركة القابضة"،هذه الأخيرة لا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري وإنما يقتصر نشاطها على تسيير المساهمات المالية المتعددة التي تملكها في مختلف الشركات ،وعليه تعرف الشركات القابضة على أنها " شركات لا تملك في أصولها إلا أسهم شركات أخرى ،أو يتكون الجزء الأكبر من أصولها من أسهم شركات أخرى ،حيث تعمل هذه الشركات على إتمام العمليات المالية التي تعد مهمة بالنسبة للشركات التي تراقبها ،وفي نفس الوقت تقوم بتوجيه ومراقبة نشاطاتها الصناعية والتجارية ".[3]

وحسب تعريف الاقتصادي عبد المجيد بوزيدي للشركة القابضة "هي عبارة عن شركة مالية تمتلك حصة هامة من رأسمال شركات تنشط في نفس القطاع أو قطاعات متشابهة،ولهذا فهي تمارس رقابة،تنسيق،وتوجيه النشاطات ،وبالمقابل الشركة القابضة تشارك في تمويل شركاتها التابعة بزيادة رأسمالها أو بإقراضها بديون طويلة الأجل".[4]

---

[1] Jean.Yves Eglem et Philippe.Gazil « **la consolidation outil de gestion et de contrôle des groupes** » éditions Vuibert, Paris, 1984, p26.
[2] « **Mémento pratique fiscal 2000** », éditions Francis Lefebvre, France, 2000, p64.
[3] Nguyen Phu Duc « **la fiscalité internationale des entreprises** » éditions Masson, France, 1985, p p287-288.
[4] Abdelmajid Bouzidi « **comprendre les mutations de l'économie Algérienne** »éditions ANEP, Alger, 1999,p48.

غير أنه حاليا لم يعد نشاط الشركات القابضة مقتصرا على تسيير المساهمات المالية، بل أمتد ليشمل عمليات الإدارة و التسيير و كذا توجيه النشاطات و مراقبتها .[1]

في هذا الصدد، أدخل المشرع الجزائري في القانون الجزائري مفهوما جديدا يدعى " الشركات القابضة العمومية" عوضا عن صناديق المساهمة سابقا (القانون 88/04) و هذا استنادا لما ورد في نص الأمر 25/95 المؤرخ في 25 سبتمبر سنة 1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية للدولة ،والتي عرفت على أنها شركة تجارية عمومية تنظم و تسير و تراقب و تقوم بالحيازة على أسهم شركات عمومية أو مساهمات أو شهادات استثمار أو قيم منقولة منشأة بعقد توثيقي رأسمالها مملوكا كليا من قبل الدولة أو من طرف أشخاص معنويين في القانون العام.

كما أن أصول هذه الشركات القابضة مشكلة أساسا من قيم منقولة و مهمتها الأولى تسيير و إدارة الأموال التجارية للدولة ، بالإضافة إلى خلق مردودية أكثر و إنتاجية لحافظة الأسهم التي تسيرها،و بهذا فهي تحدد وتطور سياسات الاستثمار و التمويل للمؤسسات التابعة لها و تنظم حركة رؤوس الأموال بينها .

و تسير هذه الشركات من طرف مجلس مديرين أو مدير عام وحيد تحت مراقبة مجلس المراقبة ، أعضاء مجلس المديرين و أعضاء مجلس المراقبة معينون من طرف الجمعية العامة لمدة 06 سنوات قابلة للتجديد ، و مهام الجمعية العامة للشركات القابضة يقوم بها ممثلون يعينهم المجلس الوطني لمساهمات الدولة CNPE* .[2]

و منذ 20 أوت سنة 2001 ، تم إنشاء مؤسسات جديدة تحل محل الشركات القابضة سميت بشركات تسيير المساهمات SGP*، و التي أنيطت لها المهام التالية :

- ✓ ترجمة و وضع قيد العمل في الأشكال التجارية الملائمة لمخططات التقويم و إعادة الاعتبار و تنمية المؤسسات العمومية الاقتصادية و تجسيد ذلك في الأشكال التجارية المناسبة؛

[1] Isabelle Bourdis et Alain Dontaine « **dictionnaire des sciences économiques et sociales** »éditions Hachette, France, 2002, p179.

* CNPE : conseil nationale des participations de l'état.

[2] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 55، الصادرة بتاريخ 27 سبتمبر سنة 1995 و المتضمنة **الأمر رقم 25 لـ 25/09/1995 و المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية للدولة** ، ص ص7-9.

* SGP : société de gestion des participations.

- ✓ ترجمة ووضع قيد العمل في الأشكال التجارية الملائمة لبرامج إعادة الهيكلة و الخوصصة للمؤسسات العمومية والاقتصادية وعلى وجه الخصوص إعداد ووضع قيد العمل لكل التركيبات القانونية والمالية الملائمة كعمليات الدمج والانفصال والتقديمات الجزئية للأصول وإحالة الأصول المادية والمالية ؛
- ✓ ضمان التسيير والمراقبة الإستراتيجية والعملية لحافظات الأسهم والقيم المنقولة الأخرى ضمن ضوابط الفعالية والمردودية الدنيا المطلوبة؛
- ✓ ممارسة صلاحيات الجمعيات العامة للمؤسسات الاقتصادية العمومية ضمن الحدود المرسومة بموجب تفويض التسيير و كذا قرارات الجمعية العامة.

ويتولى إدارة الشركة مجلس مديرين يتألف من عضو واحد إلى ثلاثة أعضاء يعينون بالنسبة للعهدة الأولى لمدة سنتين من قبل الجمعية العامة التي تقوم بتعويض الأعضاء المتوفين أو المستقلين طبقا للقانون.[1]

إذا الملاحظ أنه لا يوجد اختلاف في المهام التي تقوم بها كل من الشركة القابضة وشركة تسيير المساهمات ، وإنما الاختلاف في التسمية فقط ،حيث غير اسم الشركة القابضة Holding المسيرة من قبل المجلس الوطني لمساهمات الدولة CNPE باسم شركة تسيير المساهمات SGP المسيرة من قبل مجلس مساهمات الدولة CPE*،وأن مدة تعيين مجلس المديرين من طرف الجمعية العامة من مدة ستة سنوات في الشركات القابضة إلى مدة سنتين في شركة تسيير المساهمات .

3-3 الشركات التابعة: من خلال **معايير التعريف بمجمع الشركات** السالفة الذكر ،عرفنا الشركات التابعة ، والتي هي الشركة التي يسيطر عليها من قبل شركة أخرى (الشركة الأم أو القابضة) على أن يكون رأسمالها مكتسب على الأقل بنسبة 50% ،وهو ما يمكن لما من التحكم في التسيير والإدارة وممارسة الرقابة ،وهذا لا يمنع من امتياز الشركة التابعة بشخصية معنوية خاصة بها، وفي حالة وجود مساهمة تتراوح ما بين 10% و 50% نكون في هذه الحالة أمام مساهمة بسيطة .

[1] القانون التأسيسي لشركة مساهمات الدولة GENEST –SPA ، أنظر الموقع www.genest.dz .

* CPE : Conseil des Participations de L 'Etat.

ومما جاء في نص الجريدة الرسمية العدد 19 المؤرخ في 25 مارس سنة 2009 ، تنص المادة (132-11) على أن "الكيان المشارك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا ، و هو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة"[1].

من خلال نص هذه المادة نلاحظ أن المشرع أكد على ضرورة التفرقة بين الشركة التابعة "Filiale"و الشركة الفرع "succursale" ، باعتبار أن الشركات التابعة تتمتع بشخصية معنوية ،أما الشركات الفرعية هي عبارة عن وكالات ثانوية لا تمثل هياكل قانونية مستقلة ، فهي تتمتع بنوع من اللامركزية البسيطة ، و هذا لضمان سير النشاط .[2]

و مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات التابعة المستقلة من الناحية القانونية و التابعة من الناحية الاقتصادية، و لتوضيح الفرق أكثر بين الشركات التابعة و الفرعية نقوم بوضع الجدول التالي:

جدول رقم (01-III): يوضح مقارنة بين الشركة التابعة (succursale)و الشركة الفرعية(Filiale)

الشركة التابعة succursale	الشركة الفرعية Filiale
شخصية قانونية مميزة و مستقلة	عدم وجود استقلالية قانونية
دفع الضريبة على أرباح الشركات على النتيجة الإجمالية	عدم فرض الضريبة على أرباح الشركات على النتيجة الإجمالية و إنما تحول النتيجة إلى الشركة الأم
وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم و الشركة التابعة لذلك يدفع الرسم على القيمة المضافة TVA على المبيعات	عدم وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم و الشركة الفرعية، لذلك لا يدفع الرسم على القيمة المضافة TVA على المبيعات
توزيع الأرباح و حساب الرصيد الجبائي Avoir fiscal ، و فرض الضريبة عليها على مستوى الشركة الأم	عدم توزيع الأرباح
محاسبة خاصة بها	محاسبتها تتم على مستوى شركة الأم

المصدر : Christine Collete « **Incitation à la gestion fiscale des entreprises** » éditions : Eyrolles,France, 1994,P34.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 2009/19، المادة (SCF(11-132 .

[2] « **Mémento pratique fiscal 2000** » Francis Lefebvre, op cit, P 88.

4- تصنيف مجمع الشركات

يصنف مجمع الشركات حسب نمطين، إما تصنيف حسب طبيعتها أو حسب بنيتها:

4-1 تصنيف مجمع الشركات حسب طبيعتها

4-1-1 المجمعات الصناعية * : في هذا الشكل من المجمعات تمارس الشركة الأم نشاط صناعي أو تجاري، ويتم تشكيل المجمعات بغرض توسيع النشاطات و يحدث ذلك بإنشاء شركات تابعة أو بشراء شركات موجودة.

4-1-2 المجمعات المالية *: تسعى المجمعات في هذا النوع على حيازة المساهمات المالية في شركات أخرى ويقتصر نشاطها على تسيير المالية فقط، مثل الشركات القابضة.[1]

4-1-3 المجمعات الشخصية*: تتكون المجمعات الشخصية على مجموعة الشركات التي تكون فيها وحدة القرارات ناجمة من مسيرين تربط بينهم علاقات شخصية قوية أو عائلية تدفعهم إلى التجمع.

4-1-4 المجمعات التعاقدية *: يشكل هذا النوع من المجمعات للقيام بعقود مختلفة تربط الشركات ببعضها البعض، ولا يتعلق الأمر في هذه الحالة بالحيازة على مساهمات مالية، و لكن بتقوية تبعية الشركات. [2]

4-2 تصنيف مجمع الشركات حسب بنيتها

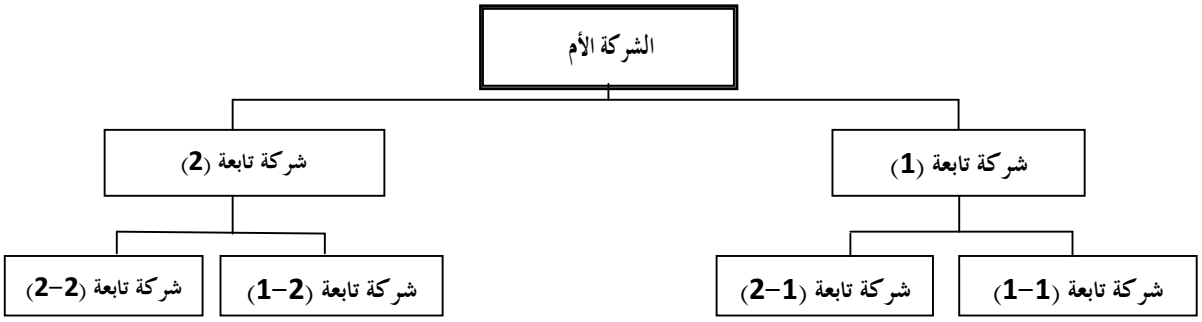
إن من بين أهم البنيات المالية لمجمع الشركات نجد الأنواع التالية:

4-2-1 البنية الهرمية*: تمتلك في هذا النوع من مجمع الشركات الشركة الأم على المساهمات في شركة تابعة، و التي بدورها تشكل مساهمة في شركات تابعة أخرى،و تعتبر هذه البنية من أقدم البنيات التي عرفها مجمع الشركات.

---

* Les groupes industriels.
* Les groupes financiers.
[1] Pierre Conso et Farouk Hemici « **gestion financière de l'entreprise** » 9 eme édition, Dunod, France, 1999, P590.
* Les groupes personnels.
* Les groupes contractuels.
[2] Pierre Conso, op-cit, p590.
* La structure pyramidale.

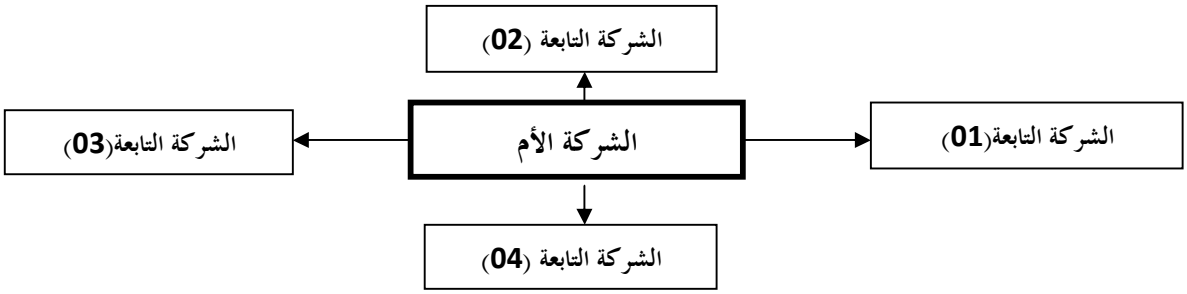
الشكل رقم (III-01): يوضح تصنيف مجمع الشركات من حيث البنية الهرمية



المصدر: France Guirmand , Alain Hérand « **droit des sociétés** » 6 éme édition, Dunod,France,1999, P451

4-2-2 البنية الشعاعية *:في هذه البنية تمتلك الشركة الأم مساهمات مباشرة في عدة شركات ، وتمارس عليها رقابة مباشرة ، حيث أن كل شركة تابعة ليس لها علاقة تربطها بالشركات التابعة الأخرى.

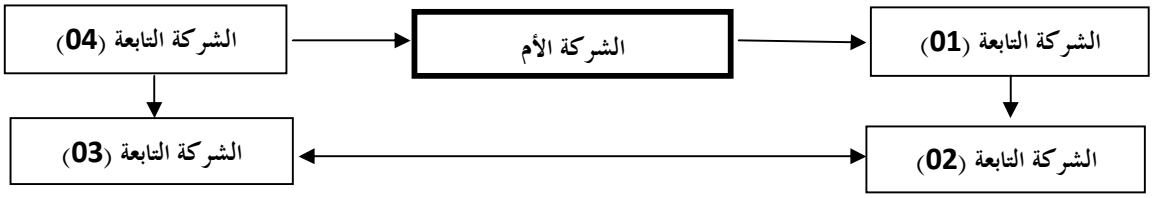
الشكل رقم(III-02) : يوضح تصنيف مجمع الشركات من حيث البنية الشعاعية



المصدر: France Guirmand , Alain Hérand « **droit des sociétés** » 6 éme édition, Dunod,France,1999, P451

4-2-3 البنية الدائرية * : تمتلك الشركة الأم في هذه البنية مساهمات في شركة أخرى ، التي بدورها تمتلك مساهمات في شركة أخرى ، و الشركة الأم تمتلك بطريقة غير مباشرة مساهمة في الشركة التابعة .

الشكل رقم (III-03):يوضح تصنيف مجمع الشركات من حيث البنية الدائرية

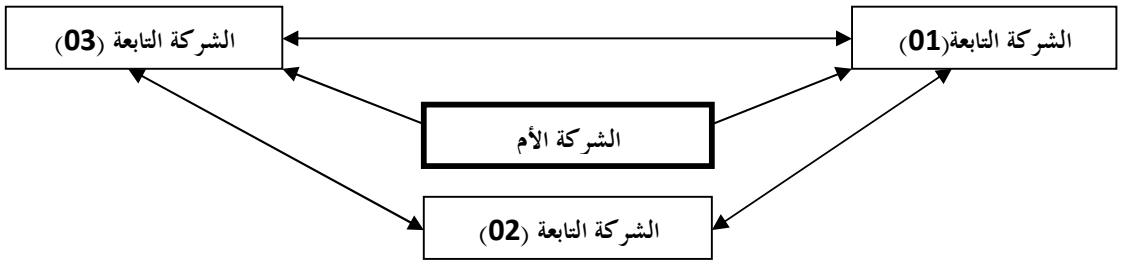


المصدر: France Guirmand , Alain Hérand « **droit des sociétés** » 6 éme édition, Dunod,France,1999, P452

* La structure radiale.
* La structure circulaire.

4-2-4 البنية المركبة *: نجد في بعض الحالات بنيات معقدة للمجمع حيث أن هناك مزج بين البنيات الهرمية و البنيات الشعاعية و الدائرية .

الشكل رقم(III-04):يوضح تصنيف مجمع الشركات من حيث البنية المركبة



المصدر: France Guirmand, Alain Hérand « **droit des sociétés** » 6 éme édition, Dunod,France,1999, P452

* La structure combinée.

المبحث الثاني: خصائص المجمع كوحدة اقتصادية

مجمع الشركات هو عبارة عن وضع فعلي أو واقعي لمجموعة من الشركات يترتب عليه وضعية قانونية معينة، أما فيهما يخص كيفية تشكله فهو أن تمتلك شركة ما نسبة هامة من حصص أو أسهم شركة أخرى بغض النظر عن وقت هذا التملك ، و نظرا للتطور الاقتصادي و اشتداد المنافسة دائما ما تعمل المؤسسات على أن تجتمع معا من أجل مواجهة ذلك ، حيث تطرقنا في هذا المبحث إلى الخصائص التي يتمتع بها مجمع الشركات، طرق تشكله أو تكوينه مرورا إلى الدوافع المؤدية إلى ذلك ، و أخيرا بتحليل المجمع كوحدة اقتصادية .

1- خصائص مجمع الشركات

تتمثل خصائص مجمع الشركات في :

1-1 تمتع شركات المجمع بالشخصية المعنوية : كما ذكرنا سابقا فإن المجمع يتمتع **بالشخصية المعنوية** وبالأهلية التامة إبتداءا من تاريخ تسجيله في السجل التجاري، كما أن أعضاء المجمع ملزمون بتسديد ديونه وذلك من ثروتهم الخاصة، و هم متضامنون إلا إذا وجد اتفاق مخالف مع المتعاقدين الآخرين ،ويسير المجمع شخصا واحدا أو أكثر ويمكن أن يعين شخص معنوي قائما بإدارة المجمع مع مراعاة تعيين ممثل دائم يتحمل نفس المسؤوليات المدنية و الجزائية كما لو كان قائما بالإدارة باسمه الخاص، و يلزم القائم بإدارة المجمع في علاقاته مع الغير ، من خلال كل عمل يدخل في موضوع هذا الأخير ، و يكون كل تحديد للسلطات غير قابل للاحتجاج به على الغير،كما يمكن تحويل كل شركة يكون موضوعها متناسبا مع تعريف المجمع السابق الذكر إلى مجمع دون أن يؤدي ذلك إلى حل أو تأسيس شخص معنوي جديد.[1]

1-2 تبعية شركات المجمع للشركة الأم أو الشركة القابضة : إذا كان القانون يبرز استقلالية شركات المجمع عن بعضها من حيث تمتع كل واحدة منها بالشخصية المعنوية ،فإن قواعده تؤكد أيضا تبعية شركات المجمع للشركة الأم أو الشركة القابضة حسب الحالة ،من خلال تدخلهما في إدارة الأولى بسبب امتلاك نسبة هامة من أسهم هذه الشركات تخولها الحق في التصويت والإدارة وتعيين المديرين...(نص المادة 576 من القانون التجاري الجزائري).

[1] أنظر **المواد 799مكرر-799 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري**، 2007، التحميل من موقع الأمانة العامة للحكومة www.joradp.dz.

أيضا من مظاهر تبعية الشركة التابعة للشركة الأم أو الشركة القابضة ظاهرة العمل بالميزانيات و الحسابات الموحدة (نص المادة 732 مكرر 4 فقرة أولى من القانون التجاري " يقصد بالحسابات المدعمة تقديم الوضعية المالية و نتائج مجموعة الشركات و كأنها تشكل نفس الوحدة [1]")، و هذا ما يؤكد تبعية التبعية للشركة الأم أو الشركة القابضة و بالتالي يعتبر مجمع الشركات كوحدة اقتصادية بغض النظر عن الاستقلال القانوني لشركاته .

2- طرق تشكل مجمع الشركات

يتم تكوين مجمع الشركات عن طريق :

2-1 شراء السندات أو الحقوق الاجتماعية: تتحقق تبعية الشركة التابعة للشركة الأم من خلال شراء الثانية سندات الأولى بالقدر الذي يمكنها من تحقيق غرضها و ذلك إما بمقابل نقود أو سندات ، و يتم هذا الشراء إما عن طريق البيع بالتراضي لسندات المساهمين الأغلبية ، بحيث أنه إذا تمت عمليات الشراء داخل البورصة فإن تدخل الوسيط في عمليات البورصة يعد إلزامي [2] ،بالإضافة إلى احترام إجراءات ضمان التسعيرة ، أو عن طريق العروض العامة للحيازة من قبل شركة لأسهم شركة أخرى ، حتى تتمكن من مراقبتها،أما خارج البورصة فيتم عن طريق التنازل البسيط عن طريق تصرف قانوني من المتنازل لفائدة المتنازل إليه ؛

2-2 الاكتتاب في زيادة رأسمال الشركة: إن رقابة الشركة يمكن أن يتم عن طريق الاكتتاب عند الرفع في رأسمال أو التنازل عن أغلبية الحصص أو الأسهم في هذه الأخيرة ، و هذه التقنية هي الأكثر استخداما في الجزائر بالنسبة للمؤسسات العمومية الاقتصادية [3]،كما أن المشرع الجزائري حصر عمليات المساهمة التي تؤدي إلى تشكل مجمع الشركات على شركات المساهمة فقط (المادة 687 من القانون التجاري الجزائري[4])؛

[1] أنظر **المادة 732 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري**، 2007، التحميل من موقع الأمانة العامة للحكومة www.joradp.dz.

[2] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 34 ، الصادرة بتاريخ 23 ماي سنة 1993 و المتضمنة **المرسوم التشريعي رقم 93-10 المتعلق ببورصة القيم المنقولة** ، المعدل و المتمم بالأمر رقم 03-04 المؤرخ في 17 فيفري سنة 2003 .

[3] Tayeb Bellloula « **droit des sociétés** » Berti éditions, Alger, 2006, p128.

[4] أنظر **المادة 687 من القانون التجاري الجزائري**، 2007، التحميل من موقع الأمانة العامة للحكومة www.joradp.dz.

2-3 المساهمة الجزئية في الأصول : هي عملية تحويل جزء من ذمة شركة إلى شركة أخرى ، و هذا بدافع إعادة تنظيم نشاطاتها أو استغلالها [1]، أو المساهمة الجزئية في الأصول هي عملية تساهم من خلالها شركة في عناصر الأصول التي تعود للشركة التابعة(تساهم في تأسيسها أو إذا كانت موجودة مسبقا)،إن امتلاك أسهم أو حصص نقدا تمكنها من رقابة هذه الشركة تسمح بإنشاء عدة شركات تابعة أو عدة فروع أنشطة تابعة للنشاط الرئيسي مع إعطائها استقلالها القانوني، كما يمكن أن تشمل المساهمة الجزئية في الأصول عنصرا أو عدة عناصر مستقلة مثل عقارات أو سندات أو على مجموعة أموال مباشرة،فالمساهمة الجزئية لها ميزتان أساسيتان هما: تحويل شامل و نظام جبائي أفضل يشمل فرع نشاط كامل ليس عناصر منعزلة؛

2-4 **الاندماج**: يقصد بعملية الاندماج قيام شركة ما و لتكن -ب- بامتصاص شركة أخرى -أ- حيث تنتقل ملكية كل عناصر الشركة -أ- إلى الشركة -ب-؛ [2]

نستخلص من هذا التعريف أن كل أصول و خصوم الشركة -أ- تنتقل إلى الشركة -ب-دون استثناء . و تتم عملية الاندماج بين المؤسسات المستقلة بإحدى الطرق التالية:

- ✓ الاندماج عن طريق إنشاء شركة جديدة و هذا ما خلال اندماج شركتين أو أكثر مستقلة لتكوين شركة جديدة حيث تفقد هذه الشركات شخصيتها المعنوية؛
- ✓ الاندماج عن طريق الامتصاص* حيث تمتص شركة شركة أخرى و تفقدها شخصيتها المعنوية بينما تحتفظ الشركة الماصة بشخصيتها المميزة ؛
- ✓ الاندماج الذي يعرف بالاندماج الفعلي* حيث رغم غياب التجمع بالمعنى القانوني للشركات إلا أنها تحتفظ بشخصيتها القانونية و تقوم على أساس تعاقدي بتسيير اقتصادي مشترك يتميز بوحدة الإدارة الاقتصادية وبدوامها و كذلك بتعويض أرباح و خسائر شركات المجمع و كذا مسؤولية متضامنة .[3]

[1] J.Y Eglem, P.Gazil, op- cit, p24.
[2] J.Y Eglem, P.Gazil, op- cit, p23.
* Fusion-absorption.
* Fusion de fait.
[3] « **Groupes de sociétés –juridique- fiscal-social** » Mémento pratique, éditions Francis Lefebvre, paris, 2000, p p286-287.

2-5 الانقسام :يقصد بعملية الانقسام قيام شركة بتقسيم ممتلكاتها لعدة أجزاء أين يتم استخدام هذه الأجزاء المقسمة في تشكيل ذمم مالية لكل شركة جديدة يتم إنشاؤها ، و يظهر هدف عملية الانقسام يخالف لهدف تجمع الشركات و ذلك لأن هذه العملية أساسها تقسيم شركة إلى شركتين أو أكثر جديدة ، لكن الواقع عكس ذلك لأن الانقسام بصفة عامة يكون لصالح الشركات الموجودة و بالتالي يقود إلى تجمع الشركات .

3- دوافع تكوين مجمع الشركات

إن الدوافع الحقيقية وراء السعي لتكوين مجمع الشركات هي:

3-1 الدوافع الاقتصادية: يمكن تلخيص الدوافع الاقتصادية لتكوين مجمع الشركات من زاويتين:

فمن زاوية الشركات ،يعتبر تكوين مجمع الشركات الوسيلة الأكثر انتهاجا في التجمع الصناعي لأنها تسمح بتحقيق الامتيازات الاقتصادية التالية : [1]

- ✓ تعبئة الوسائل المختلفة و التكميلية و التي لا تستطيع مؤسسة بمفردها تعبئتها ، على سبيل المثال نذكر : تعبئة وسائل التمويل ،حيث للشركة الأم القدرة على التفاوض مع البنوك للحصول على قروض و الوسائل التمويلية الأخرى و هذا لفائدة الشركات التابعة لها ؛
- ✓ تخفيض مخاطر الأمن: التي يتعرض لها المجمع و ذلك من خلال انتهاج سياسة تكوين فروع جديدة و بالتالي تقسيم المخاطر بين شركات المجمع و هذا من خلال إستراتيجيات التنويع؛
- ✓ إحداث نشاطات مختلفة عبر العالم و هذا عن طريق إنشاء فروع إنتاجية في الخارج و ذلك بهدف: [2]
- ✓ ضمان الأمن : لأن المجمع الذي يملك فروع في مختلف البلدان يكون أقل عرضة للمخاطر التي يتعرض لها كل فرع؛
- ✓ تحقيق مردودية : و ذلك لعدم تساوي تكاليف الإنتاج و القدرة الشرائية من بلد لآخر؛
- ✓ تحقيق أهداف الدولة، و ذلك بضمان سوق جديدة لتسويق منتجاته ، حيث تبحث البلدان المستضيفة على تدفقات دائمة و هذا ما يحفز على إحلال جزء أو كل الإنتاج في البلد المستضيف و بالتالي تسويق المنتوجات في نفس البلد .

[1] Gervais Michel « **contrôle de gestion et planification de l'entreprise** » éditions Economica, France, 1981, p344.
[2] J.Y Eglem, P.Gazil, op- cit, p27.

أما من زاوية الدولة، فإن تشجيع تكوين مجمع الشركات يكون بدافع تقوية الشركات في إطار المنافسة العالمية.

3-2 الدوافع المالية والقانونية: هناك دوافع مالية و قانونية تحفز على تجمع الشركات و تتمثل هذه الدوافع في:

- ✓ المرونة في التكوين : يسمح تقسيم قطاعات النشاط داخل الكيانات القانونية بتحديد مسؤوليات كل من الشركة الأم و الشركات الفرعية لها، و تعمد معظم الشركات التي تريد مركزية نشاطاتها إلى اختيار التنظيم في شكل " مجمع شركات" لأن هذا الأخير يسمح بمرونة العمليات المالية لإعادة تنظيم نشاطاته ، كما أشير إلى أن عمليات بيع أو تبادل أسهمه بسيطة و أقل تكلفة خاصة إذا ما استغلت داخل شركة تنتمي للمجمع؛
- ✓ المراقبة : يقوم مجمع الشركات بالتوسع داخليا عن طريق إنشاء فروع جديدة ،هذه العملية تسمح بزيادة رأس المال الممتلك واقعيا ، إلا أن هذه الزيادة لا تشجع بالضرورة زيادة الحق في ممارسة الرقابة ، لذلك يلجأ مجمع الشركات نحو التوسع خارجيا و ذلك بالحيازة على أسهم شركات أخرى و هذا بهدف ممارسة الرقابة عليها ، و بالتالي حماية مصالحه .

3-3 الدوافع الجبائية : مبدئيا و على الصعيد الجبائي ، تخضع الشركات التي تكون مجمعا للضرائب بصفات مختلفة ، و هذا راجع لتمتع كل شركة بشخصية مستقلة تختلف عن الأخرى ، وبالتالي هذا الوضع يعمل في غير صالح هذه الشركات لأن في هذه الحالة لا يكون جدوى و لا فائدة من تكوين مجمعا ، حيث لا يمكن لبعض الشركات أن تغطي خسائرها من خلال الأرباح التي تحققها الشركات الأخرى ، غير أن المشرع الجبائي اهتم بحقيقة مجمع الشركات و تشجيعا منه لتكوينها و تطورها منحها نظام جبائي امتيازي يتميز بنظامين هما : **نظام الاندماج الجبائي** و **نظام التوحيد الجبائي** بالإضافة إلى نظام خاص يطبق على العلاقات الموجودة بين الشركة الأم و الشركات الفرعية ، لذلك كانت الدوافع الجبائية نحو تكوين مجمع الشركات قوية ،و الحقيقة يمكن حصرها من زاوية الشركات فقط لأن من زاوية الدولة منحها لنظام جبائي امتيازي سيجعلها تخسر جزء هام من مصادرها التمويلية الجبائية ، لكن يبقى الغرض من هذه الامتيازات ضمان بقاء و توسع المؤسسات مما يؤدي إلى استقرار في الموارد الجبائية ، بالإضافة إلى تحقيق مغزى اقتصادي و الذي تسعى من خلاله الدولة العمل على تقوية شركاتها من أجل المنافسة العالمية .

و تعتبر الاستفادة من هذا النظام عامل تقوية في مجال المنافسة من ناحية التكلفة ، فمثلا عند عدم دفع الضريبة نتيجة الإعفاءات المرخص بها في هذا النظام تقل تكاليف الإنتاج و بالتالي تزداد تنافسية المنتوجات .

أما فيما يتعلق بالدوافع الأخرى، فهي تتلخص في:[1]

- ✓ التسيير الجبائي الجيد ،حيث الغرض منه هو تخفيض مبالغ الضريبة المستحقة على المجمع،كما ذكرنا سابقا ، يتميز هذا النظام بنظامين جبائيين ،فمن خلال نظام الاندماج الجبائي يمكن للشركة الأم حساب ضريبة وحيدة وهذا بعد ضم لنتيجتها الجبائية نتيجة كل شركة فرعية تابعة لها سواء كانت سلبية أو إيجابية ،وبالتالي إجراء عملية مقاصة بين خسائر بعض الشركات وأرباح الشركات الأخرى في نفس المجمع ،وبهذا تعمل النتائج السلبية على تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة ومنه تخفيض مبالغ الضريبة المستحقة ،وتحديد النتيجة الخاضعة حيث من خلال نظام التوحيد الجبائي الذي يسمح للشركة الأم أن تجمع نتيجة إستغلالاتها المباشرة المحلية والأجنبية مع نتيجة استغلالها الغير مباشرة المحلية والأجنبية؛
- ✓ تجنب الإخضاع المزدوج للأرباح الموزعة من قبل الشركات الفرعية والتي تحولها للشركة الأم،وهذا بفضل إدراج نظام خاص يطبق على هذا النوع من العلاقات الموجودة بين الشركة الأم وفروعها ،حيث رخصت الإدارة الجبائية من خلاله بإعفاء نتائج الشركات الفرعية الوطنية والأجنبية الموزعة.

4- المجمع كوحدة اقتصادية

إن تكوين مجمع الشركات يرتكز على فكرة أساسية والتي هي فرض على الشركات "وحدة القرار" مع المحافظة على نوع من المرونة ،فوحدة القرار تستوجب وجود علاقة تبعية (ارتباط) بين وحدة القرار و الشركات المختلفة المكونة للمجمع ،هذه التبعية (الارتباط) يمكن أن تأخذ أشكالا مختلفة:[2]

4-1 التبعية ذات الطابع المالي : وهي ناجمة عن طريق الامتلاك المباشر لأغلبية حقوق التصويت في الجمعية العامة،كما أن التبعية تنشأ بامتلاك أكثر من 50% من حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بواسطة شركة أو أكثر مراقبة وهي في نفس الوقت تراقب شركة أخرى ؛

[1] أنظر:
- Christine Collete « **gestion fiscale des entreprises** » éditions marketing S .A, France, 1998, p23.
-Jean Montier, Gilles Scognamiglio « **techniques de consolidation** » éditions Economica, France, 1995, p p 20-21.

[2] Benoit Lebrun « **les comptes consolidés** » éditions Demos, Paris, 2000, p13.

4-2 التبعية ذات الطابع الإداري :تنتج هذه التبعية عن طريق امتلاك أغلبية مقاعد الهيئات الإدارية،وفي بعض الحالات يتحصل عليها حتى في غياب سلطة الرقابة المالية ،فمثلا بتوزيع أغلبية الأسهم على الأفراد (أسهم مملوكة من قبل مدخرين صغار هدفهم الوحيد هو الحصول على توظيفات مالية) أو بموافقة شريك ليس لديه الرغبة في تحمل مسؤوليات التسيير؛

4-3 التبعية ذات الطابع التعاقدي : تنتج هذه التبعية عن طريق اتفاقات مع الشركة (عقود التصرف المطلق الإلزامي...) أو اتفاقات مع بعض المساهمين (اتفاقات التصويت، تعيين الأعضاء الإداريين....) ، كما قد تنتج هذه التبعية عن طريق القوانين التأسيسية للشركة؛

4-4 التبعية ذات الطابع الاقتصادي: تنتج هذه التبعية في حالة شبه احتكارية للمجمع أو في نشاط المقاولة من الباطن* لشركة تعمل أساسا في المجمع.

إلا أنه لابد من توفر عنصر الاستقلالية داخل المجمع، فهو يعد مبدأ أساسي لإنشاء المجمع كونه لا يحوز على شخصية اعتبارية معينة، فهذه الخاصية تخص كل شركة في حد ذاتها باعتبار الشخصية المعنوية شرط أساسي يسمح لها بالانضمام إلى المجمع.

* Sous-traitance.

المبحث الثالث: المؤشرات الأساسية، مزايا و عيوب مجمع الشركات

لمجمع الشركات مميزات يتمتع بها ، فكل الشركات المكونة له تتمتع بالشخصية المعنوية الخاصة بها ، لدرجة أن الزبائن الذين يتعاملون مع إحدى شركات المجمع لا تربطهم أية علاقة مع باقي الشركات ، و يوجد رابط تبعية خاص بين الشركات الفرعية و الشركة الأم، و أن أساس تشكل المجمع هو مساهمة شركة في رأس مال شركة أو عدة شركات أخرى ، و انطلاقا من نسبة المساهمة التي تتحصل عليها الشركة في رأس مال شركة أخرى فإما أن تكون هناك شركة تابعة أو مساهمات أو مراقبة، حيث أن أساس التفرقة بينهم هي نسبة المساهمة ، و قد تطرقنا في هذا المبحث إلى كل من المساهمة و أشكالها ، معدل الرقابة، كذلك معدل الفائدة ، و في آخر الفصل سردنا مزايا و عيوب تكوين مجمع الشركات .

1- المساهمة و أشكالها

إن المساهمة تتعلق باحتمال إرادة إنشاء روابط دائمة، و ممارسة على الشركة التي يتحصل فيها على سندات المساهمة تأثير بهدف تحقيق مصالح [1].

فيظهر مفهوم المساهمة باكتساب شركة لرأسمال شركة أخرى، فحسب القانون التجاري الجزائري فقد تم التطرق إلى هذه الحالة في المادة 729 من نفس القانون، و الذي يعتبر أن المساهمة هو امتلاك في رأسمال شركة أخرى يقل عن نسبة 50% أو يساويها.

يمكن أن تأخذ المساهمة أحد الأشكال التالية :[2]

1-1 المساهمة المباشرة*: في هذه الحالة الشركة –أ- تملك أسهم في الشركة-ب-، فالشركة –أ- تساهم بطريقة مباشرة في رأسمال الشركة –ب-.

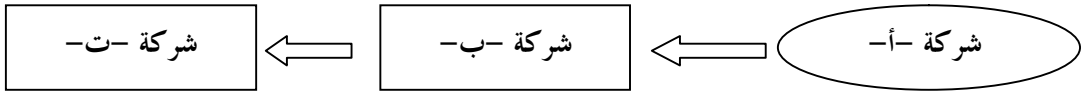
الشكل رقم (III-05): يوضح المساهمات المباشرة

المصدر : Mohand Ben Aibouche « **la comptabilité des sociétés** » OPU, Alger, 2007, p 128

[1] J.Y Eglem, P.Gazil, op- cit, p22.
[2] Mohand Ben Aibouche « **la comptabilité des sociétés** » OPU, Alger, 2007, p128.
* Participations directes.

1-2 المساهمة غير المباشرة*: في هذه الحالة نجد أن الشركة –أ- تملك أسهم في الشركة –ب-،و ذلك باستحواذها على جزء هام من رأسمالها، في حين هذه الأخيرة (الشركة –ب-) نجدها تملك أسهم في الشركة –ت- ، فهي بالنسبة للشركة –أ- مساهمة غير مباشرة.

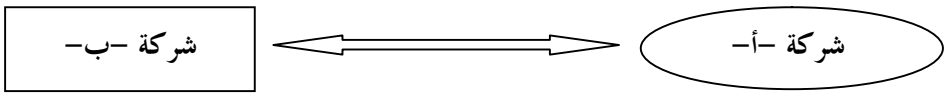
الشكل رقم (III-06): يوضح المساهمة غير المباشرة



المصدر : Mohand Ben Aibouche « **la comptabilité des sociétés** » OPU, Alger, 2007, p 128

1-3 المساهمة المتبادلة (المشتركة)* : في هذه الحالة نجد أن الشركة –أ- تملك أسهم في الشركة –ب- و في هذه الأخيرة تملك أسهم في الشركة –أ-، و بالتالي كلاهما يتبادلان المساهمة، ولكن ليس شرط تساوي نسبة المساهمة أو الاستحواذ في رأس المال.

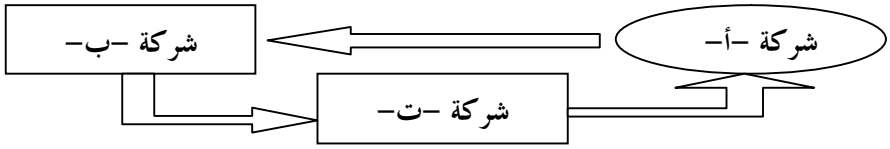
الشكل رقم(III-07) : يوضح المساهمة المتبادلة



المصدر: Mohand Ben Aibouche « **la comptabilité des sociétés** » OPU, Alger, 2007, p 128

1-4 المساهمة المستديرة*:في هذه الحالة الشركة–أ- تملك أسهم في الشركة –ب- ، و هذه الأخيرة تملك أسهم في الشركة –ت- ، في حين الشركة –ت- هي أيضا تملك أسهم في الشركة –أ- ، بحيث نجد أن مثل هذا النوع من المجمع يعد من أعقد التنظيمات بحكم اتساع محيطه، و هو في نفس الوقت يعبر عن البعد الاقتصادي المعاصر الذي وصل إليه الاقتصاد العالمي.

الشكل رقم(III-08) :يوضح المساهمة المستديرة



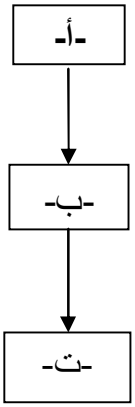
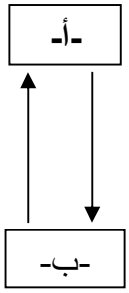
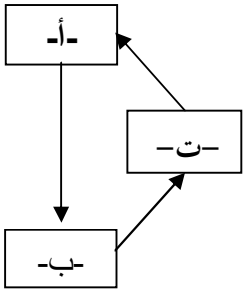
المصدر: Mohand Ben Aibouche « **la comptabilité des sociétés** » OPU, Alger, 2007, p 128

* Participations indirectes.
* Participations croisées ou réciproques.
* Participations circulaires.

و عليه ، و من خلال هذه الأشكال التي توضح لنا نوع المساهمات التي قد تنشأ داخل المجمع سواء كانت مباشرة أم غير مباشرة أم مستديرة ، كل هذا يبين لنا مختلف الارتباطات البينية التي تربط الهيئات المكونة للمجمع ، وبالتالي تسمح بتحديد وضعية كل شركة بالنسبة للمجمع ، كما يسمح بتحديد نوع الرقابة التي تمارسها أو التي تمارس عليها ، وهذا بعد تحديد نسب الرقابة و نسب الفائدة.

كما يمكن تلخيص هذه الأشكال في الجدول التالي :

الجدول رقم (III-02): يوضح طبيعة الارتباطات بين الشركة الأم و الفروع الأخرى للمجمع

المساهمة المباشرة	المساهمة غير المباشرة	المساهمة المشتركة	المساهمة المستديرة
			
مساهمة مباشرة للشركة –أ- في الشركة –ب-	مساهمة غير مباشرة للشركة –أ- في الشركة –ت- عن طريق الوسيط –ب-	مساهمة مشتركة بين الشركة –أ- و –ب- *	مساهمة مستديرة بين –أ- و –ب- و –ت-
*لا يمكن للشركة –ب- بأن تساهم في رأسمال الشركة –أ- إذا كانت هذه الأخيرة تستحوذ بأكثر من 10% من رأس مال الشركة –ب-			

المصدر : Micheline Friederich et Feorges Langlois « **comptabilité et audit** » le meilleur du DSCG , éditions Foucher , Paris , 2008, p39.

2- معدل الرقابة

يمتاز مجمع الشركات بممارسة رقابة من قبل الشركة الأم على شركاتها التابعة.

2-1 تعريف معدل الرقابة :تتمثل الرقابة في سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته ، و يمثل معدل الرقابة التبعية المباشرة أو غير المباشرة بين الشركة الأم و الشركات الأخرى،يحدد عن طريق معدل حقوق التصويت المملوكة من قبل الشركة الأم،فإذا كان معدل الرقابة يفوق50% فالشركة الأم تملك الرقابة المطلقة لحقوق التصويت في الشركة المعنية ، أو التمتع بسلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر، سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد ، أو سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان [1].

2-2 أنواع الرقابة:يعرف مجمع الشركات على أنه عبارة عن وحدة اقتصادية متكونة من شركة أم و شركات تابعة، التي تمارس عليها رقابة، فإما أن تكون رقابة مطلقة أو مشتركة أو ذات تأثير بارز.[2]

2-2-1 الرقابة المطلقة*:تتجلى الرقابة المطلقة في حالة ما إذا كانت الشركة الأم تتحكم و تمارس سلطة فرض القرار على مستوى الإدارة و السياسات المالية و العملية في شركة ما، هذا النوع من الرقابة ينقسم إلى ثلاثة أنواع هي:

2-2-1-1 الرقابة القانونية *:تتحصل الشركة الأم على هذا النوع من الرقابة من خلال امتلاكها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لأكثر من 50% من حقوق التصويت في شركة أخرى، مما تعطي لها الحق في اتخاذ القرار.

2-2-1-2 الرقابة التعاقدية *: في هذه الحالة تفرض الشركة الأم رقابتها على شركة أخرى بموجب عقد أو بند من القانون التأسيسي ، يقضي بذلك ، و هذا و إن كان ممكنا في بلد تواجد هاته الأخيرة ، و هذه القاعدة تخالف القاعدة الأساسية التي هي امتلاك أغلبية حقوق التصويت .

2-2-1-3 الرقابة الممارسة بالفعل*: في هذه الحالة تمارس الشركة الأم رقابة على الشركة التابعة بالرغم من عدم امتلاكها لأغلبية حقوق التصويت ، و لا يوجد عقد مبرم بين الطرفين .

---

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009 و المتضمنة **القرار الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها.**

[2] Jean Michel et Philipe Coste et Pascal Simons «**La consolidation des comptes** » les éditions d'Organisation, France, 1986, p14.

* le contrôle exclusif.

* le contrôle de droit.

* Le contrôle contractuel.

2-2-2 الرقابة المشتركة (المزدوجة)* : تكون الرقابة مشتركة لممارسة ما إذا كانت مراقبة هذه الأخيرة مجزأة من طرف عدد محدد من الشركاء أو المساهمين، و استغلالها يكون مشترك بحيث أن جل القرارات المتخذة تنتج عليها.

من خلال هذا المفهوم يتضح أن الرقابة المشتركة تشمل ثلاث أفكار رئيسية متكاملة و هي:

- ✓ اقتسام الرقابة يشترط أن لا يسيطر المساهمين أو الشركاء على تلك الشركة، بمعنى أن لا تكون هناك مكانة لأي شريك أو مساهم لوحده؛
- ✓ يجب أن يكون عدد الشركاء أو المساهمين محدود حتى يتسنى لأعضائه وضع اتفاق مشترك؛
- ✓ مفهوم الاستغلال المشترك يشترط أن يكون النشاط معبرا و محل إدارة جماعية؛
- ✓ المراقبة المشتركة في حال خضوع المجمع للرقابة من طرف شركات متعددة ذات فائدة مشتركة و موحدة.

2-2-3 التأثير الملحوظ*: نقول عن شركة أنها تمارس تأثيرا ملحوظا على التسيير و السياسة المالية لشركة أخرى إذا كان لهذه الشركة القدرة على التصرف مباشرة أو بواسطة شركة أخرى ، و هذا يتحقق إذا كانت تملك 20% على الأقل من حقوق التصويت لهذه الشركة .[1]

و يتطلب ممارسة التأثير الملحوظ توفر الصلة الدائمة بين الشركتين، و المشاركة في اتخاذ القرار، مع العلم أن هذا النوع من الرقابة غير معرف قانونا.

في حالة ما إذا كانت الشركة المملوكة بأقل من 20% من طرف الشركة الأم يمكن إدماجها في محيط المجمع ، في حالة تأكيد مدى تأثيرها ، على عكس الشركة المملوكة في حدود 20% من حقوق التصويت ، التي من المحتمل إبعادها من محيط التجميع إذا كانت الشركة الأم لا تمارس السلطة عليها.

و النفوذ الملحوظ يفترض وجوده في الحالات الآتية :

- ✓ الحيازة (المباشرة أو غير المباشرة) لـــ 20% أو أكثر من حقوق التصويت؛

---

* Le contrôle de fait.
* Le contrôle conjoint.
* L'influence natale.

[1] Jean Montier et Gilles Scognamiglio, op-cit, P49.
و الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19/2009، مرجع سابق، ص ص 17-18.

- ✓ التمثيل في الأجهزة المسيرة؛
- ✓ المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتجية ؛
- ✓ المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة ....إلخ.

3- معدل الفائدة

يعبر معدل الفائدة على حصة الرأسمال المملوكة من قبل الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في رأسمال كل شركة تابعة، فهو مفهوم مالي يمكن من حساب حصة الشركة الأم في الرأسمال و النتيجة لكل شركة من شركات المجمع.

و لحساب معدل الفائدة في كل سلسلة متتابعة، نقوم بضرب المعدلات المملوكة (رأس المال المملوك) لكل شركة تابعة للسلسلة و تجمع المعدلات المحصل عليها من كل سلسلة.

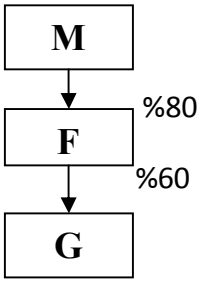
و لتحديد معدل الرقابة، يجب جمع معدل الرقابة المملوكة من طرف الشركة الأم و معدل الرقابة المملوكة من قبل الشركات التي تراقبها الشركة الأم، و بذلك يتم جمع معدل الرقابة التي تملكه الشركة الأم و معدل الرقابة الذي تمتلكه الشركة التابعة في الشركات الأخرى.[1]

- ✓ **في المساهمة المباشرة :**
  - معدل الرقابة يساوي معدل حقوق التصويت الخاصة بالشركة الأم داخل شركاتها التابعة؛
  - معدل الفائدة يساوي الحصة من رأسمال الخاص بالشركة الأم داخل شركاتها التابعة.
- ✓ **في المساهمة غير المباشرة :**
- ✓ **بسلسلة وحيدة:**
  - معدل الرقابة يحدد درجة بدرجة و ينقطع في حالة وجود رقابة ازدواجية أو تأثير بارز.
  - معدل الفائدة يتحدد بضرب معدلات الامتلاك لكل شركة مكونة للسلسلة .

[1] Eric Ropert, Gelard Gilbert et Eglem Jean Yves « **Nouvelle pratique des comptes consolidés** » éditions Gualino, France, 2000, p30.

نتطرق لمثال توضيحي :

الشكل رقم (III-09) :يوضح معدل الرقابة و معدل الفائدة في المساهمة غير المباشرة



المصدر : Eric Ropert, Gelard Gilbert et Eglem Jean Yves « **Nouvelle pratique des comptes consolidés** » éditions Gualino, France, 2000,p31

إذا M تراقب G بـــ 60% .

معدل الفائدة لـــ M :

داخل F =80%

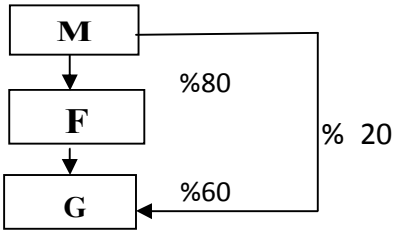
داخل G = (80% * 60%) = 48%.

✓ **بعدة سلاسل :**

- معدل الرقابة يحسب بجمع معدلات الرقابة المملوكة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لكل شركة تابعة داخل السلاسل مع التأكد من عدم انقطاع الرقابة.
- لحساب معدل الفائدة ، نضرب معدلات الامتلاك (رأس المال الممتلك) لكل شركة مكونة للسلسلة و نجمع المعدلات المتحصل عليها في كل سلسلة .

مثال توضيحي 01:

الشكل رقم (III-10): يوضح معدل الرقابة و معدل الفائدة في المساهمة بعدة سلاسل "أ"



المصدر: Eric Ropert, Gelard Gilbert et Eglem Jean Yves « **Nouvelle pratique des comptes consolidés** » éditions Gualino, France, 2000, p32.

الشركة M تملك 80% من F و 20% في G

الشركة F تملك 60 % في G

مع افتراض أن لكل سهم حق تصويت :

معدل الرقابة في G من قبل M هو :

مباشرة : 20%

غير مباشر : 60% } ∑ = 80 %

الشركة M لها رقابة على G بـــ 80 %

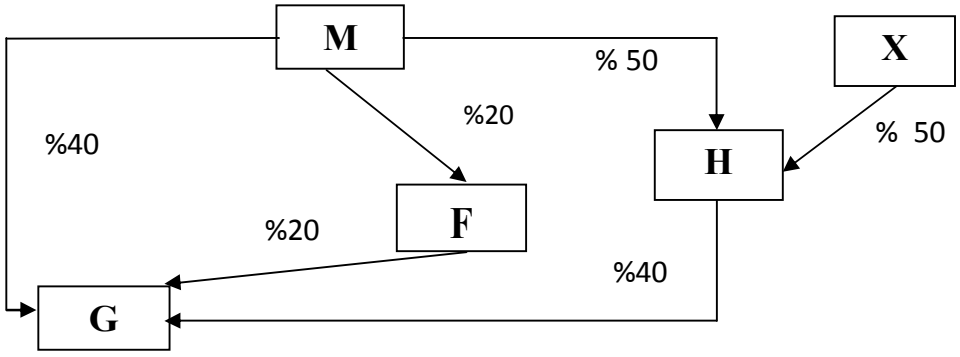
معدل الفائدة لـــ M في G هو :

مباشرة : 20%

غير مباشرة : (80% * 60%) = 48% } ∑ = 68 %

مثال توضيحي 02:

الشكل رقم (III-11) : يوضح معدل الرقابة و معدل الفائدة في المساهمة بعدة سلاسل "ب"



المصدر : Eric Ropert, Gelard Gilbert et Eglem Jean Yves « **Nouvelle pratique des comptes consolidés** » éditions Gualino, France, 2000,p44.

الشركة الأم تملك مباشرة 40% داخل G (بافتراض أن كل سهم مرتبط بحق التصويت)، و تملك 20% من F ، تملك 50% من H و تمارس رقابة مزدوجة على هذه الشركة التابعة مع الشركة X.

معدل الرقابة لـــ M داخل G هو : 40%

معدل الفائدة لـــM داخل G هي :

مباشرة: 40 %

عن طريق F :(20% *20%) = 04% و بالتالي هناك معدل كلي يساوي 64%

عن طريق H: (50 % * 40%) = 20%

4- مزايا و عيوب تكوين مجمع الشركات

يمتاز مجمع الشركات بمزايا و عيوب يمكن تلخيصها فيما يلي:

4-1 مزايا تكوين مجمع الشركات : لا يمكننا الإلمام بكل الجوانب الإيجابية المتعلقة بمجمع الشركات ،و هذا راجع لتركيبته المعقدة و التحولات الدائمة و المختلفة التي تحدث فيها ، إلا أننا يمكننا تلخيص أهمها فيما يلي :

4-1-1 المزايا الاقتصادية: تتمثل المزايا الاقتصادية فيما يلي:

- ✓ يعتبر مجمع الشركات الوسيلة المفضلة لإجراء التركيز الصناعي للشركات، فهو يسمح بتوظيف و تجميع الوسائل التي لا يمكن أن تجمعها أي مؤسسة لوحدها، و كما أن مركزية المراقبة لا تقصى وجود تعدد في النشاطات و وجود تنافس بين الشركات من نفس المجمع؛
- ✓ إن الشركات الكبيرة هي التي تكون عرضة للأخطار السياسية أكثر مما يمكن أن تتعرض له الشركات الصغيرة و المتوسطة، و لذا فإن تكوين مجمع الشركات يسمح بتقاسم الأخطار بين شركات المجمع؛
- ✓ سهولة التسيير عند تعدد مراكز القرار مع وجود مركزية في تحديد الأهداف، فالإدارة العامة للمجمع تسطر الأهداف التي يجب تحقيقها، و تترك لكل شركة تابعة حرية في وسائل تحقيق البرنامج؛
- ✓ كذلك فإن إستراتيجية التوسع و التنويع تتم بتعاون كل شركات المجمع ، حيث أن هذه الإستراتيجية تعتبر كعامل مهم في تقليل المخاطر و هو ما أدى إلى ظهور مجمع شركات متعدد النشاط*؛

* Conglomérats.

- ✓ تطوير المعرفة يرتبط باستخدام تكنولوجية معقدة و تمديد مراحل الإنتاج، و هذا ما يجعل من دخول المنافسين إلى السوق التي يسيطر عليها المجمع أكثر صعوبة؛
- ✓ و هو يسمح بعولمة النشاط ، حيث أن حكومات البلدان بصفة عامة تسعى للحد من الاستيراد، فهي تحفز أكثر لإنشاء فروع و شركات تفتح مناصب عمل جديدة و تضع منتوجات للتصدير، و هذا ما أدى بالشركات إلى إنشاء شركات تابعة لها بصفة دائمة؛[1]
- ✓ إن القوة الاقتصادية للمجمع تسهل له توطيد العلاقات مع البنوك و المؤسسات المالية ، لأنه من جهة فهو يكتسب سمعة طيبة و أكثر شهرة على الساحة الاقتصادية ، تعطيه القدرة على اقتناء المعلومات الكافية ، ولأن له علاقات دائمة مع عدد هام من المسؤولين الاقتصاديين من جهة أخرى.

4-1-2 مزايا جبائية : تتلخص المزايا الجبائية من خلال :

- ✓ النظم الجبائية الأكثر مرونة ؛
- ✓ قيمة التنازلات الداخلية .

فمجمع الشركات من خلال التنازلات البينية يتمكن من تحويل الأرباح من شركة لأخرى ، محققا بذلك اقتصاد هام في الضريبة الواجبة.

كما أن مجمع الشركات يحاول دائما تحقيق أرباح من خلال التشريعات الجبائية للدول التي تعطي مزايا خاصة لهذا النوع من الشركات .

و في الواقع، فإن مجمع الشركات يبحث دائما لإنشاء شركاته التابعة في الدول التي تعرف بـــ " الجنة الضريبية" * و التي هي " البلدان التي تتميز بأقل ضرائب مطبقة" ، ثم بعد ذلك تحاول بكل الوسائل التعاقدية من أجل جعل هاته الشركات التابعة هي المحققة للأرباح حتى و لو لم تقم بأي نشاط تجاري.[2]

[1] Yves Guyon « **Droit des affaires** », 9 ème édition Economica, France, 1996, p602,
[*] Paradis fiscaux.
[2] Yves Guyon, op-cit, p602.

4-1-3 مزايا تشريعية و مالية : تتمثل هذه المزايا في العنصرين التاليين :

- ✓ **مرونة التركيبة** : إن تنوع النشاطات على مستوى وحدات تشريعية مختلفة تسمح بتحكم أكثر في المسؤوليات ، مع تحمل المخاطر العامة التي يمكن أن تحصل لكل شركة تابعة و هذا باختلاف تشريعات تواجد هاته البلدان،فكل شركة تسير مسؤولياتها لوحدها، مع تحمل عام للمخاطر المختلفة.

كما أن التنظيم المرن للمجمع يسمح أيضا بإعادة هيكلة النشاطات و هذا راجع لمرونة العمليات المالية على مستوى مجمع الشركات، فعملية التنازل أو التبادل للأسهم هي أكثر سهولة و أقل تكلفة منها عندما تكون بين شركات لا تنتمي لنفس المجمع؛

- ✓ **المراقبة:** إن قانون تحقق الأغلبية من أجل ممارسة الرقابة في مجالس المساهمين، تسمح بحق ممارسة القرار بدون اكتتاب جميع الأسهم، فيتم إنشاء شركات تابعة برأسمال أقل.

4-1-4 مزايا إنسانية و علاقات :

- ✓ من أهم مميزات المجمع هي تعدد تنظيماته و توسعه ، و لهذا فهو يجلب أحسن المهارات المسيرة التي تستطيع مضاعفة المردودية ، و كذلك فإن المجمع يسمح بتوظيف أحسن الإطارات ؛
- ✓ كما يتيح للشركات التابعة المنشأة حديثا ، من اكتساب أيدي عاملة كفؤة بمجرد بداية نشاطها،و هذا من خلال إمكانية تحويل الإطارات العاملة من شركة لأخرى ، تدخل مباشرة في الإستراتيجية المسطرة من قبل المجمع ؛
- ✓ إن التأطير الذي يحققه المجمع يسمح بتبني أفضل المشاريع ، و يمكن من تغطية العيوب بمجرد ظهورها؛
- ✓ يمكن للشركات التابعة بأن تكون محل مراقبة و تأطير تقني دائم ، تتحصل على المعلومات و النصائح الكافية لدخول أي سوق جديد.

و فيما يتعلق بجانب العلاقات العملية ، فإن مجمع الشركات ينظر إليه من قبل المتعاملين الآخرين،سواء كانوا متعاملين ماليين ، أو حتى شركات أجنبية نظرة ثقة و إكبار لحجمه و وسائله المتعددة المتاحة.

4-1-5 L 'effet de synergie أو التفاعل : يعتبر هذا العنصر أحد أهم إستراتيجيات الشركة ، و يتمثل في تحقيق تناسق و انسجام بين خصائص الشركات و متطلبات الإنتاج و السوق .

و يرمز له غالبا بالترميز " 2+2=5" الذي يعني أن المؤسسة تنتظر نتيجة أفضل من العملية المجرات، و هذا عن طريق إحلال التناسق بين الشركات .

فالشركات الكبرى أو مجمعات الشركات يمكن أن تحقق نتائج هامة ، عكس الشركات الصغرى ، حيث أنها تستطيع توظيف وسائل بتكاليف أقل و إحلال استثمارات بأقل قيمة .

2-4 عيوب تكوين مجمع الشركات: إن المزايا السالفة الذكر رغم أنها واقعية، إلا أن تطبيقها الميداني يرتبط في كثير من الأحيان بمهارة المسيرين و قدرتهم على استغلال الفرص و الظروف المواتية أكثر من أمر آخر.

- ✓ إن كثرة الشركات التابعة يمكن أن يسبب في مضاعفة مجهودات التنسيق و المراقبة المبذولة من قبل إدارة المجمع ؛
- ✓ من جهة أخرى يمكن أن يضعف مردودية و فعالية الشركات نظرا للحجم الهائل للاستثمارات و توسعها؛
- ✓ و رغم القوة الاقتصادية لمجمع الشركات، إلا أنه يمكن أن يفقد توازنه الاقتصادي جراء التقلبات و الأخطار التي تواجهه في كل لحظة؛
- ✓ على مستوى الشركات من نفس المجمع ، توجد دائما عملية تحويل الذمم ، حيث هذا يكون في صالح الشركة المستقبلة ، أما الشركة المحولة فإن هذا التحويل لا يحقق منفعتها، خاصة فيما يتعلق بتأثيرها على المساهمين الأقلية ، و على الذين لديهم حقوق على عاتق الشركة المعنية ، و هذا يرجع لتبني إستراتيجية وفق المصلحة العامة للمجمع ككل ؛
- ✓ **وضعية المساهمين الأقلية** : إن تغليب المصلحة العامة على المصلحة الخاصة للشركة التابعة يحدث لا محالة عدم التوازن داخل الشركة المسيطرة عليها ، لأن القرار يكون دائما لدى المساهمين الأغلبية الذين يسيطرون على السياسة العامة للمجمع ، و لهذا فالمساهمين الأقلية تذهب مصالحهم بدون أن يستطيعوا أن يغيروا القرارات المتخذة .

فعلى سبيل المثال الشركة الأم (المساهمين الأغلبية) يمكن أن تتحصل على تعويضات من الخسائر المحققة على مستوى الشركة التابعة الأولى عن طريق تحقيق أرباح مضاعفة من الشركة التابعة الأخرى.

غير أن المساهمين الأقلية لا يمكنهم أن يستفيدوا من هذه العملية لأن ليس لديهم فوائد و أرباح في شركات أخرى غير شركتهم ، و هذا ما يعتبر كخرق لقانون الشركات الذي يفرض مبدأ تساوي المساهمين في الحقوق والواجبات بحسب مساهماتهم و بدون تعسف في استخدام السلطة.

- **وضعية أصحاب الحقوق** : إن مبدأ الاستقلالية في الشخصية المعنوية لكل شركة من المجمع، يمكن أن يضر بأصحاب الحقوق نظرا لعدم إدراكهم بالحجم المالي الحقيقي لمدينهم ، وهذا عن طريق تمكن الشركات المنتمية لنفس المجمع من القيام بعملية تحويل الذمم .

و في هذه الحالة أصحاب الحقوق يجدوا أنفسهم أنهم أمام شركة غير قادرة على دفع مستحقاتهم،و هي في الحقيقة كانت غير ذلك ؛

- **وضعية العمال** : العاملون في المجمع يمكن أن يضيعوا بعض الأحكام و التدابير التي تحفظ حقوقهم، حيث يمكن أن يوظفوا في شركة تابعة أقل مزايا من الشركة التي كانوا يعملون فيها جراء تحويلهم إليها ، وأن حياتهم العملية تصبح أكثر صعوبة جراء التغيرات و عدم الاستقرار في مكان واحد و يحرمهم ربما من الاستفادة من ميزة الأقدمية في العمل ؛
- **وضعية الإدارة الجبائية** : إن إدارة المجمع تركز التسيير الجبائي على مستوى الشركة الأم ، مما يسمح لها بتحقيق اقتصاد في الضريبة ، و بالإضافة إلى ذلك ، فالمجمع يوظف المزايا المقدمة من طرف التشريعات الجبائية المختلفة ، و هذا ما يجعل تقوم بعملية تحويل الأرباح إلى بلدان أخرى أقل عبئا جبائيا، و هذا بالفعل يسبب خرقا للقوانين الدولية التي تسعى لمحاربة التهرب الجبائي.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال دراستنا لهذا الفصل ، اتضح لنا أن مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات يتشكل من شركة أم و شركات تابعة لها ،لكل واحدة منها استقلالية من الناحية القانونية ، و لكنها في الواقع الاقتصادي هي تابعة للشركة الأم، يتمتع بخصائص أساسية جعلت منه تنظيم ذات أهمية بالغة و هذا ما أصبح كحافز على زيادة الإرادة في تكوين هذا النوع من المؤسسات.

إن مجمع الشركات يرتبط بعلاقة خاصة بين شركة أم و شركات تابعة له ، الأمر الذي جعل منه تنظيم يتحدد بمؤشرات أساسية خاصة به ، فهو كوحدة اقتصادية ، يربط بين مكوناته (الشركة الأم و فروعها) مساهمات في الرأسمال مما يتشكل وجود معدل رقابة و معدل فائدة تتحدد من خلالها درجة السيطرة للشركة المالكة ، و ككل تنظيم فإن المجمع له مزايا و عيوب و التي في مجملها هي في صالح ازدهار تكوين مجمع الشركات.

و بما أن مكونات المجمع مستقلة فيما بينها من الناحية القانونية و مرتبطة من الناحية الاقتصادية ، جعل من الحسابات الفردية لكل شركة مكونة له لا تعطي الصورة الصادقة لكل المجموعة ، و هذا ما كان سببا في استخدام تقنية محاسبية تأخذ بعين الاعتبار كل النتائج المحققة بطريقة موحدة و هذا ما سنراه في الفصل المقبل من دراستنا .

الفصل الرابع:

محاسبة مجمع الشركات

وفق النظام المحاسبي

المالـــي

تمهيـــد

إن المجمع كمجموعة من الشركات شركة أم و شركات أخرى تابعة ، المستقلة فيما بينها من الناحية القانونية ،والمرتبطة من الناحية الاقتصادية ،وهذه الخاصية التي تميز مجمع الشركات ، جعلت من الحسابات الفردية لكل شركة مكونة له لا تعطي الصورة الصادقة لكل المجموعة ، و هذا ما كان سببا في استخدام تقنية محاسبية تأخذ بعين الاعتبار كل النتائج المحققة بطريقة موحدة ، إذ تسعى الحسابات المجمعة إلى إعطاء صورة صادقة للبيانات المالية أمام المتعاملين الاقتصاديين الداخليين و الخارجيين ، فهي تهدف إلى ترجمة الوحدة الاقتصادية التي يمتاز بها المجمع ، و من أجل بلوغ هذا الهدف لابد من تنظيم هذه العملية بما يتناسب و محيط المجمع ، و يتجسد ذلك من خلال الإلمام بكل الإجراءات الخاصة بضمان سيرورة الحسابات المجمعة بإتباع مخطط عمل فعال يستجيب لكل المبادئ و القواعد المتعارف عليها في إطار تجميع الحسابات.

إن المجمع يمتاز بتنظيم محاسبي خاص، فالحسابات المجمعة تخضع لعدة معالجات التي بواسطتها تضفي إلى إعداد بيانات مالية موحدة التي تساعد المستثمرين على معرفة الحالة المالية للمجمع، الأمر الذي يساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التجميع

التجميع تقنية تساعد الشركات التي تملك عدة فروع على إعطاء صورة مالية موحدة و صادقة لكي تساعد مستعملي القوائم المالية في فهم الوضعية المالية للمجمع ، و ذلك من خلال إظهار الحالة المالية ونتائج المجمع المتكونة من الشركة الأم و كل الشركات التابعة لها كأنها تكون شركة واحدة، فعلى المجمع أن يتحلى بالصرامة و الدقة عند تطبيق هذه التقنية ، ومن هذا المنطلق فقد قمنا بالتطرق إلى تعريف التجميع و تطوره التاريخي ، أهدافه و الشركات المعنية به ، و المرور بالمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع .

1- تعريف التجميع

إن التجميع المحاسبي تقنية تساعد الشركات التي تملك عدة فروع في العالم على إعطاء صورة مالية موحدة و صادقة لكي تساعد مستعملي القوائم المالية في فهم الوضعية المالية للمجمع.

و يعرف على أنه " تجميع لحسابات سنوية لعدة شركات تختلف من حيث الشخصية المعنوية، لكنها ترتبط فيما بينها اقتصاديا و ماليا بهدف الوصول إلى إعطاء صورة صادقة و كاملة للحالة المالية للمجمع. "[1]

يعرف أيضا التجميع المحاسبي أنه " يهدف إلى إعطاء المعلومات التي تساهم في إظهار الحقيقة المالية و الاقتصادية وتوضيحها للوحدة المكونة من طرف الشركة الأم و الشركات الأخرى التابعة التي هي تحت رقابتها، و التي هي كذلك مستقلة عنها."[2]

و في تعريف آخر " تهدف عملية التجميع المحاسبي إلى إعطاء صورة محاسبية منطقية للشركات المجمعة، ميزانيتها حسابات النتائج، و إعطاء الملحقات اللازمة، و كل ما يتعلق بالحسابات المالية، كما لو أن مجموع هذه الشركات تكون شركة واحدة."[3]

و حسب النظام المحاسبي المالي « تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات و الوضعية المالية و النتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد ".[4]

[1] Tayeb Zitouni « **comptabilité des sociétés** » éditions Berti, Alger, 2003, P61.
[2] Jean Corre « **la consolidation** » Librairie Vuizort, France, 1984, p63.
[3] J.Y.Eglem et P.Gazil, op-cit, p63.
[4] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19/2009، ص15.

و من خلال هذه التعاريف يمكن استنتاج التعريف التالي :

" تجميع الحسابات تقنية محاسبية ذات وجهة نظر مالية تقوم بتقديم الوضعية المالية و نتائج مجمع الشركات المتكونة من الشركة الأم و الشركات التابعة له كما لو تعلق الأمر بكيان واحد بهدف الوصول إلى إعطاء صورة صادقة و كاملة للحالة المالية للمجمع من خلال تحديد الروابط التي تجمعهم و نشرها في شكل معلوماتي موحد يمتاز بالمصداقية و الكفاية ".

2- التطور التاريخي للتجميع

يعود ظهور الحسابات المجمعة إلى سنة 1832 تاريخ تأسيس أول شركة قابضة أمريكية ، و في بداية القرن 19 ظهرت أول بيانات مالية مجمعة رغم انعدام وجود قواعد قانونية تفرض ذلك ، بحيث قات مجموعة من خبراء المحاسبة الأمريكية بسد هذا الفراغ الذي كانت تعاني منه الحسابات الفردية ، و في 1915 قامت معظم المؤسسات المهتمة بإحلال حسابات مجمعة محل حساباتها الفردية ، و حتى سنة 1929 هذا النوع من المعلومات لم يكن مستندا على قواعد خاصة ، و بعد حدوث الانهيار المالي لبورصة نيويورك تم إدخال إجراءات قانونية ، وفي سنة 1934 أسست لجنة القيم المنقولة* و بسرعة اكتسبت قدرة كبيرة على رقابة تجارة القيم المنقولة وأجبرت الشركات المسعرة في البورصة على نشر حساباتها المجمعة المتمثلة في البيانات المالية المجمعة .

أما في بريطانيا و بالرغم من نشر أول حسابات مجمعة من طرف مؤسسة نوبل للصناعات المحدودة* في سنة 1929 ، إلا أنه لم تكن هناك قواعد رسمية تبين ذلك ، فتطلب الحال انتظار سنة1939 لكي تقوم بورصة لندن بإصدار إجراءات ترجع الحسابات المجمعة إجبارية بالنسبة للمؤسسات المسعرة في البورصة ، و بعدها جاء دور معهد خبراء المحاسبة بإنجلترا و بلاد الغال [1] بنشر تعليمة رسمية تخص إقامة الحسابات المجمعة ، و قام قانون الشركات التجارية* بتحويل هذه التعليمة إلى نص إجباري سنة 1948.

* SEC : Securities and Exchange Commission.
* NOBEL - Industries limited.
[1] ICAEW :**Institut of Charterd Accountants in England and Wales**, 1975, http: www.icaew.com.
* Compagnies – ACT Law.

أما في فرنسا فكان هناك تأخر ملحوظ لأن هذا الموضوع لم يأخذ بعين الاعتبار في قانون الشركات التجارية المؤرخ في 1966 ، إلى أن جاء قانون 03 جانفي 1985 الذي قام بمعالجة الحسابات المجمعة و تم نشر قانون حول التجميع و كذا إلزامية نشر الحسابات المجمعة للمجمعات الموجودة في البورصة.

أما عن استخدام التجميع في الدول الأخرى حسب الأسبقية نجد :

- ✓ السويد: في سنة 1944؛
- ✓ جنوب إفريقيا : في سنة 1952؛
- ✓ النرويج: في سنة 1957؛
- ✓ أيرلندا: في سنة 1963؛
- ✓ ألمانيا : ففي سنة 1965 إلزامية التجميع لشركات الأموال ، و في 1969 إلزامية التجميع لشركات المسؤولية المحدودة ؛
- ✓ الدنمارك : سنة 1973؛
- ✓ اليابان: سنة 1976؛
- ✓ بلجيكا: سنة 1977؛
- ✓ الإتحاد الأوربي: تم في سنة 1983 تبني التوجيهة الأوربية السابعة حول الحسابات المجمعة في13 جوان 1983.

أما بخصوص **الجزائر** فإنه لم تظهر نصوصا خاصة بالتجميع إلا حديثا ، و بقيت الشركات تقدم حسابات فردية غير مصحوبة بحسابات مجمعة حتى و إن كانت تلك الشركات على رأس مجموعة من مؤسسات المراقبة ، فقد ظهر أول نص موضوعه تجميع الحسابات في 09 ديسمبر 1996 بناءا على الأمر رقم 96-27 و الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري ، الذي جاء لتوضيح مفهوم الرقابة ، و تحدد فيه الشركات الملزمة بتقديم الحسابات المجمعة و هذا كما رأينا سابقا في نصوص المواد 732 مكرر : 3،4 من القانون التجاري.[1]

[1] أنظر **القانون التجاري الجزائري، المادة 732 مكرر 03، 04**.

و في 09 أكتوبر سنة 1999 صدور قرار يبين كيفية إعداد و تجميع الحسابات المجمعة ، كما تطرق إلى مجال تطبيقها و أساليب التجميع و بالإضافة إلى مجالات الإقصاء من التجميع و محتوى البيانات للمجمع[1]، صاحب ذلك قرار يتضمن توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة و تجميع الحسابات ،فقد تم التركيز في هذا القرار على التنظيم المحاسبي من خلال إعداد المخطط المحاسبي الملحق بهذا القرار .[2]

و استمر ذلك إلى غاية 25 مارس سنة 2009 ، صدور القرار الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ،و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها[3]، و الذي تطرق إلى تنظيم الحسابات المدمجة والكيانات بصفة عامة و هذا في ظل النظام المحاسبي المالي الذي يخدم و إلى حد بعيد المبادئ العامة للتجميع المتعارف عليها عالميا مما يجعلنا نفسر أن الجزائر قد خطت خطوة كبيرة نحو تفعيل الإجراءات العامة المتعلقة بالتوحيد المحاسبي و ذلك من خلال التأقلم مع المعايير المحاسبية الدولية ،مما يجعل البيانات المالية للمجمع أكثر فعالية و أقرب إلى الواقع.

و كخلاصة عن تطور الحسابات المجمعة في العالم عامة و في الجزائر خاصة نستنتج أن خيار التجمعات والحسابات المجمعة أضحى اختيارا مطلوبا في العالم و ذلك بحكم ما أملته عولمة اقتصاديات الدول قصد مواجهة المتطلبات الحديثة لقواعد المنافسة العالمية ، و سد حاجات مستخدمي البيانات المالية و ما تتطلبه من قواعد الإفصاح بغرض اتخاذ القرارات المستقبلية السليمة.

3- أهداف التجميع و الشركات المعنية به

3-1 أهداف التجميع:

تتمثل أهداف التجميع المحاسبي فيما يلي:

- ✓ تهدف عملية تجميع الحسابات إلى إعطاء الصورة الحقيقة للوضعية المالية ، وهذا لما جاء في نص المادة 732 مكرر 04 من القانون التجاري و القرار الصادر في الجريدة الرسمية عدد19 من سنة 2009 الذي ينظم المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي و التي تطرق إلى الحسابات المدمجة : " تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات و الوضعية المالية و النتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد "؛

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 87، الصادرة بتاريخ 08 ديسمبر سنة 1999 و المتضمنة **القرار الذي يحدد كيفية إعداد وتجميع الحسابات المجمعة، و مجال تطبيقها و أساليب التجميع**، ص ص11-13.

[2] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 91، الصادرة بتاريخ 22 ديسمبر سنة 1999 و المتضمنة **القرار الذي يحدد توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع**، ص ص03-37.

[3] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس سنة 2009 و المتضمنة **القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها، و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها**، ص ص15-18.

- ✓ يعد التجميع المحاسبي وسيلة من وسائل الإفصاح المالي و المحاسبي فهو يسمح بطرح تحليل مالي واقعي للمجمع (أموال خاصة،الديون بآجالها) و كذا إعطاء نظرة عن التطور العام لمجمع الشركات ، قياس العلاقة بين الأرباح و رقم الأعمال و فعالية الأموال الخاصة ، و إعطاء حكم صادق حول مردودية المجمع ككل ، وبالتالي يعتبر **كأداة للمعلومات الخارجية**؛
- ➢ تتحقق عملية تجانس و تناسق الحسابات السنوية للشركات المجمعة ،و هذا ما يوفر لغة موحدة و التي تسمح بالحصول على معلومات موحدة و ذات مصداقية التي تسمح بمقارنة مردودية مختلف الشركات التابعة ، كذلك من أجل إعداد الحسابات المجمعة ، يجب تشكيل روابط معلوماتية بين شركات المجمع و السعي لتطويرها ، حيث يتجلى هذا في جو من التشاور مما يعطي للشركات المجمعة انتمائها الفعلي للمجمع؛
- ➢ تمكن من تشخيص وضعية كل شركة مما يسهل لها عملية التسيير و المراقبة ، كل هذا يمكن اعتبار أن عملية التجميع المحاسبي **أداة للتسيير** .[1]

2-3 الشركات المعنية به : من خلال نص المادة 732 مكرر 03 من القانون التجاري الجزائري فإنه " تلتزم الشركات القابضة التي تلجأ علنا للادخار و /أو المسعرة في البورصة بإعداد الحسابات المجمعة ونشرها ".

من خلال هذه المادة الصريحة نستنتج أن الشركات التي تفتتح أسهمها أو تسعر في البورصة ملزمة بإعداد الحسابات المجمعة و نشر البيانات بصفة مجمعة.

4- المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع

4-1 من ناحية المعايير المحاسبية الدولية: تخصص المعايير المحاسبية الدولية من أجل انسجام الحسابات، و المسعى المتبع عموما هو مسعى قائم على أساس وجود الاختلافات بين مختلف المبادئ و الطرق المطبقة من طرف مختلف المجمعات، و يمكن أن تهدف هذه المعايير إلى:

- ➢ توحيد المعالجات المحاسبية التي تطبق من طرف مختلف المؤسسات التي تشكل المجمع ؛
- ➢ تكيف المعايير المحاسبية المتبناة مع خصائص المجمع .

[1] Jean Raffegeau, Pierre Dufils, Jean Corre, Didier de Ménonville « **comptes consolidés** » Editions Francis Lefebvre, France, 1989, P 68.

و يمكن أن نميز بين أربع معايير محاسبية دولية تخص البيانات المالية المجمعة نوجزها في النقاط التالية:

4-1-1 المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 (IAS 27) القوائم المالية الموحدة و المنفردة : يطبق هذا المعيار عند إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجموعة من الشركات التي تكون تحت سيطرة الشركة الأم ،و المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة،الشركات ذات السيطرة المشتركة عليها ،والشركات الزميلة عندما تختار الشركة أو يتطلب منها بموجب قوانين محلية عرض قوائم مالية منفردة [1].

✓ **المصطلحات الرئيسية**: تتمثل المصطلحات الرئيسية فيما يلي:

- **القوائم المالية الموحدة** :تكون القوائم المالية لمجموعة تقوم بالعرض وكأنها منشأة اقتصادية واحدة؛
- **الشركات التابعة**: وهي الشركات التي يتم السيطرة عليها من قبل شركة أخرى تعرف بالشركة الأم؛
- **الشركة الأم**: هي التي يتبعها شركة تابعة أو أكثر،ويطلق عليها كذلك بالشركة القابضة؛
- **السيطرة** : تتمثل في القدرة على التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة للحصول على منافع من نشاطاتها،ويستدل على ذلك بامتلاك شركة لأكثر من 50 % من أسهم شركة أخرى ،حيث يؤدي ذلك إلى السيطرة والتحكم بالقرارات والسياسات التشغيلية والمالية والأمور الأخرى التي تتعلق بالشركة؛
- **تحديد الشركات التابعة**: تعتبر السيطرة موجودة عندما تملك الشركة الأم أكثر من نصف حقوق التصويت في الشركة،أو في حالة توفر العناصر التالية:
  - **حق التصويت**: امتلاك أكثر من نصف حقوق التصويت بموجب اتفاقية مع مستثمرين آخرين؛
  - **تحديد السياسة** : التحكم بالسياسات المالية و التشغيلية لمنشأ أخرى بموجب تشريع أو اتفاقية ؛
  - **مجلس الإدارة**: تعيين و إنهاء خدمات معظم أعضاء مجلس الإدارة؛
  - **حقوق تصويت أعضاء مجلس الإدارة**:اكتساح معظم الأصوات في اجتماع مجلس الإدارة[2] .

[1] خالد أحمد الجعارات، مرجع سابق ، ص253.

[2] نفس المرجع ، ص254.

مع الإشارة أنه قد تم مراجعة المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ،وتم تعويضه بالمعيار IFRS 10 "**البيانات المالية الموحدة**" في ماي سنة 2011 الذي يهدف إلى تعزيز دور الرقابة في مجمع الشركات ،الأمر المتعلق بطريقة التوحيد لم تتغير ،لكن المعيار الجديد يعيد ويؤكد أن التوحيد يرتكز على الرقابة[1].

4-1-2 المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 (IAS 28) للاستثمارات في الشركات الزميلة: و التي يكون فيها للمستثمر تأثير هام على الجهة التي تم الاستثمار فيها و هي ليست شركة تابعة أو مشروعا مشتركا للمستثمر، ويدور هذا المعيار حول:

- ✓ أسس تحديد الشركات الزميلة ؛
- ✓ التعريف بأسلوب الملكية في المحاسبة عن الشركات الزميلة ، و شروط تطبيقه و الظروف التي تؤدي إلى عدم تطبيقه ؛
- ✓ كيفية تحديد الشهرة في ظل الشركات الزميلة ؛
- ✓ كيفية التعامل مع الاستثمارات في الشركات الزميلة عندما يفوق نصيب الشركة من الخسائر قيمة استثماراتها ، و كذلك كيفية الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيمة الاستثمارات ؛
- ✓ عرض القوائم المالية و متطلبات الإفصاح و خاصة عن السياسات المحاسبية .
- ✓ **المصطلحات الرئيسية:** تتمثل المصطلحات الرئيسية فيما يلي:

- **الشركة الزميلة:** هي شركة يكون للمستثمر تأثير هام عليها و لكن لا يكون له سيطرة عليها أو سيطرة مشتركة مع شركات أخرى على هذه الشركة؛
- **التأثير الهام أو الفعال** : قدرة المستثمر على الاشتراك في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية و التشغيلية في الشركة الزميلة و لكن ليس التحكم في هذه القرارات؛
- **أسلوب الملكية:** أسلوب محاسبي يتم بموجبه تسجيل استثمارات الملكية عند اقتناءها بالتكلفة و يتم تعديلها لاحقا لعكس حصة المستثمر في الربح أو الخسارة المعلن عنها في الشركة الزميلة (المستثمر فيها).

[1] Eric Dard, une Conférence sur **IFRS 10**: **Consolidation: un point d'étape dans la mise en place de la norme IFRS 10** , IMA Institute of Management Accountants , Mardi 23 octobre 2012 ,paris , http://www.ima-france.com/conference/20121023.php .

✓ **كيفية تحديد الشركة الزميلة**

يعتبر اقتناء المستثمر لما نسبته 20% من حقوق التصويت في الشركة الزميلة (بشكل مباشر أو من خلال شركة تابعة) مؤشرا على وجود تأثير هام له عليها ، و إذا كانت نسبة الملكية أقل من المشار إليها ، فإنه يفرض على المستثمر أن يثبت وجود التأثير الهام على الشركة الزميلة و هذا بوجود العناصر التالية:

- ✓ تمثيل المستثمر في مجلس الإدارة أو أي هيئة تحكم الشركة الزميلة؛
- ✓ مشركة المستثمر في عملية رسم السياسات في الشركة الزميلة ؛
- ✓ العمليات الهامة بين المستثمر و الشركة الزميلة ؛
- ✓ تبادل الموظفين الإداريين بين المستثمر و الشركة الزميلة؛
- ✓ حقوق التصويت المحتملة[1].

4-1-3 المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 (IAS 31): التقرير المالي للحصص في المشاريع المشتركة : في بعض الأحيان تظهر رغبة في القيام باستثمار من خلال شراكة تتصف بالاستقلالية ، و يكون تنفيذ ذلك عن طريق عقد مشترك ، و يتم المساهمة و الاشتراك به من قبل مستثمرين يمثلون أشخاصا طبيعيين أو اعتباريين ، و يمكن أن تكون هذه المساهمة بأصول لتنفيذ العقد المشترك و بذلك تصبح مملوكة ملكية مشتركة بموجب العقد المشترك، أو قد تكون المساهمة نقدية بحصص معلومة ، و من هنا جاءت فكرة العقود المشتركة ، أما المحاور الرئيسية التي يدور حولها هذا المعيار ندرجها فيما يلي[2]:

- ✓ المحاسبة عن الحقوق في العقود المشتركة ، و التعريف بالحقوق و الأصول في العقود المشتركة؛
- ✓ الإبلاغ عن أصول العقود المشتركة و الالتزامات و الدخل و المصروفات في القوائم المالية للمتعاقدين والمستثمرين ، بغض النظر عن الهياكل أو الأشكال التي تتم بموجبها النشاطات في العقود المشتركة ، ما عدا الاستثمارات المقتناة من قبل الشركة ذات رأس المال المؤسس بموجب العقد المشترك ، التي يمكن اعتبارها كمقتناة للمتاجرة و التي يم قياسها بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة ؛

[1] خالد أحمد الجعارات، مرجع سابق ، ص ص 225-226.

[2] نفس المرجع ، ص 235.

- ✓ التعريف بأسلوبي الملكية و التوحيد النسبي في المحاسبة عن العقود المشتركة و الحالات التي تتطلب عدم تطبيق هذين الأسلوبين.
- ✓ **المصطلحات الرئيسية:** تتمثل المصطلحات الرئيسية فيما يلي:

- **العقد المشترك:** هو ترتيب تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي معين يخضع لسيطرة مشتركة؛
- **المتعاقد:** طرف في العقد المشترك له سيطرة مشتركة على العقد المشترك؛
- **المستثمر في العقد المشترك:**طرف في العقد المشترك و ليس له سيطرة مشتركة على العقد المشترك؛
- **السيطرة:**تطرقنا إلى تعريفها سابقا في سرد المصطلحات الرئيسية لتطبيق المعيار (IAS 27) ؛
- **السيطرة المشتركة:**المشاركة التعاقدية المتفق عليها للسيطرة على النشاط الاقتصادي و التي لا يكون لأي متعاقد سيطرة عليه بشكل منفرد؛
- **الشركة ذات السيطرة المشتركة :** هي الشركة التي يكون فيها مصالح لمتعاقدين أو أكثر بموجب نظام تعاقدي يؤسس سيطرة مشتركة على الشركة [1].

تجدر الإشارة أيضا إلى أنه تم سحب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 31) ليخلفه المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 11 (IFRS 11) " الترتيبات المشتركة " و طبق إبتداءا من جانفي 2013، و يهدف هذا المعيار الخاص بالترتيبات المشتركة بين الأطراف المختلفة إلى تقييم حقوقهم و واجباتهم ، و كذا تبيان كيفية محاسبة تلك الحقوق والواجبات وفقا لما يتطلبه طبيعة الترتيب المشترك .

- **الترتيب المشترك:** يعرف على أنه ترتيب بين طرفين أو أكثر لهم سيطرة مشتركة على ذلك الترتيب،و تتحقق هذه السيطرة عندما تقوم الأطراف المتفقة على ذلك الترتيب باتخاذ قرارات مشتركة متعلقة بذلك الترتيب.
- ✓ يشغل الأطراف في حدود العقد المبرم بينهم .
- ✓ يعطي العقد المشترك للأطراف المتعاقدة الرقابة المشتركة على الترتيب.

[1] خالد أحمد الجعارات، مرجع سابق ، ص236.

و يمكن التمييز بين نوعين من الترتيبات المشتركة :

- ✓ **العمليات المشتركة** : هي ترتيبات مشتركة حيث يتمتع مختلف الأطراف فيها بحقوق في الأصول و واجبات اتجاه الالتزامات المرتبطة بذلك الترتيب ، و يهتم الأطراف في هذا النوع من الترتيبات بكل تفاصيل الأصول والالتزامات و الدخل و المصاريف ؛
- ✓ **المشاريع المشتركة** : هي ترتيبات مشتركة حيث يتمتع مختلف الأطراف فيها بحقوق في صافي الأصول المرتبطة بذلك الترتيب ، و يهتم الأطراف في هذا النوع من الترتيبات بالتفاصيل المتعلقة بحقوق الملكية و العمليات المرتبطة بها.

إلا أنه تم تطوير معيار دولي للتقارير المالية رقم 12 (IFRS 12) المتعلق بـــ " الإفصاح عن المصالح في المؤسسات الأخرى " على أنقاض كل من المعايير المحاسبية الدولية رقم 27،28،و 31 الذي أصبح نافذ التطبيق إبتداءا من جانفي 2013، و يهدف هذا المعيار إلى الإفصاح عن المعلومات الضرورية التي تسمح لمستخدمي التقارير المالية بتقييم :

- ✓ طبيعة مصالح المؤسسة في المؤسسات الأخرى و المخاطر المرتبطة بها ؛
- ✓ آثار تلك المصالح على المركز المالي للمؤسسة و أداؤها و تدفقاتها النقدية .

و يتطلب تطبيق هذا المعيار من المؤسسة التي لها مصالح في واحدة من المؤسسات التالية:

- ✓ المؤسسات التابعة؛
- ✓ الترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة و المشاريع المشتركة) ؛
- ✓ المؤسسات الزميلة ؛
- ✓ المؤسسات ضمن هيكلها لكنها لا تخضع لاندماج الأعمال معها[1].

4-1-4 المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 03 (IFRS 3): اندماج الأعمال : في ظل الاهتمام المتزايد والتطور الهائل لمقابلة الاحتياجات التمويلية الكبيرة ، و الاستفادة من اقتصاديات الحجم الكبير لتخفيض التكاليف والولوج في الأسواق المالية و التخلص من المنافسات غير العادلة ، كان لا بد من التوجه إلى خيار الاندماج بين الشركات ، و ذلك لضمان استمرارية هذه الشركات و القدرة على مواجهة المخاطر المحتملة بقوة و التغلب عليها.

[1] حمزة العرابي ، مرجع سابق ، ص ص 105-106.

و كان لابد من مواكبة المحاسبة للتطورات التي تحدث للوحدات الاقتصادية و المستجدات على ساحة الأعمال ، ففي هذه الحالة يعالجها المعيار المحاسبي الدولي رقم 22 (IAS 22) و المتعلق باندماج الأعمال ، و الذي حل محله بعد ذلك معيار التقرير المالي الدولي رقم 03 (IFRS 03) بذات المسمى ، و كانت المحاور الرئيسية التي يدور حولها ما يلي :

- ✓ الاقتصار على استخدام طريقة الشراء كأسلوب محاسبي وحيد للمحاسبة عن اندماج الأعمال ، و الذي يطلق عليه أسلوب الاقتناء وهي التسمية المفضلة لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، و بذلك فقد تم التوقف عن التعامل بأسلوب تجميع المصالح و الذي يطبق في اندماج الأعمال التي تصنف كتوحيد المصالح ؛
- ✓ يؤكد معيار التقرير المالي الدولي رقم 03 (IFRS 03) على استخدام القيمة العادلة عند تقييم جميع الأصول و الخصوم و التي تعتبر أقرب للواقع من التقييم على أساس التكلفة التاريخية، هذا مثلما ذكرنا سابقا في سردنا لمبادئ المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ؛
- ✓ تبنى معيار التقرير المالي الدولي رقم 03 (IFRS 03) مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول الذي جاء به المعيار IAS 36خصوصا للتعامل مع الشهرة ، حيث لم يعد مسموحا به إطفاء الشهرة بطريقة منتظمة ، و ذلك لمنافاة الإطفاء المنتظم لواقع الشهرة حيث أنه في كثير من الأحيان لا يحدث أي انخفاض في قيمة الشهرة فيكون الحكم عليها في ظل الإطفاء المنتظم بانخفاض قيمتها و هذا مخالف لواقعها ، إذا و حسب المعيار IFRS 03 فإنه يتم فحص الشهرة سنويا لأغراض تحديد الانخفاض في قيمتها و هو ما يعتبر مصروفا ، وتخفض الشهرة بموجبه إلى قيمتها العادلة بتاريخ الإبلاغ عنها ، و بخصوص الشهرة السالبة ، فقد كان سابقا يتم تخفيض القيم العادلة للأصول الملموسة المقتناة بقيمتها ، فالقيم التي يتم بموجبها إثبات الأصول الملموسة عند وجود شهرة سالبة لا تعكس حقيقة القيم العادلة التي تم تقديرها لها ، و بالخصوص التعديل الجديد يتم الاعتراف بها مباشرة كدخل في ربح أو خسارة الفترة و تبقى الأصول الملموسة بقيمتها العادلة ؛
- ✓ يتم الاعتراف بتكاليف إعادة الهيكلة إلى المدى الذي ينشأ فيه التزام يرتبط بها في تاريخ الاقتناء ، و هذا يختلف عما كان معمولا به في ظل المعيار IAS 22 حيث كان مسموحا الاعتراف بمثل هذه التكاليف بشكل منفصل كجزء من توزيع مخصصات تكاليف الاندماج لأغراض إعادة الهيكلة و التي تم الاعتراف بها مسبقا في دفاتر و سجلات الشركة المقتناة عند تحقق شروط معينة.
- ✓ تحديد الجهة المقتنية، حيث لم يكن تحديد المقتني شرطا في ظل المعيار القديم؛

- ✓ التوسع في قضايا الإفصاح عن تلك التي تم تناولها المعيار السابق IAS 22 [1].
- ✓ **المصطلحات الرئيسية:** تتمثل المصطلحات الرئيسية فيما يلي:

- **اندماج الأعمال:** هو توحيد مجموعة من الوحدات أو منشآت الأعمال المنفصلة في وحدة إبلاغية واحدة؛
- **منشأة الأعمال:** مجموعة موحدة من الأصول و النشاطات التي يتم التصرف بها و إدارتها من أجل الحصول على عائد للمستثمرين و تخفيض التكاليف أو أي منافع اقتصادية مباشرة؛
- **تاريخ الاقتناء:** هو التاريخ الذي حصل فيه المقتني على السيطرة على المنشأة المقتنية، و كذلك التاريخ الذي يتم اتخاذه أساسا لإثبات العمليات المحاسبية؛
- **تاريخ التبادل** : التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بعمليات التبادل للأصول و الالتزامات و الالتزامات الطارئة بين المقتني و المنشأة المقتناة في القوائم المالية للمقتني ؛
- **تاريخ الاتفاقية** : التاريخ الذي تم فيه التوصل إلى عقد اتفاقية جوهرية بين أطراف الاندماج ؛
- **اندماج الأعمال المتعلق بالمنشآت تحت السيرة العامة:** هو اندماج الأعمال الذي تخضع فيه كافة المنشآت المندمجة لسيطرة ذات الجهة أو المنشأة قبل و بعد الاندماج و لا تكون هذه السيطرة مؤقتة أو انتقالية.
- **الالتزام الطارئ:** هو:

✓ التزام يمكن أن يظهر نتيجة لأحداث سابقة يتم إثباته بظهور أو عدم ظهور واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة و التي لا تكون كاملة تحت سيطرة المنشأة؛

✓ التزام حالي يظهر نتيجة لأحداث سابقة و لكن لا يتم الاعتراف به لأنه:

➢ لا يحتمل تدفق موارد خارج المنشأة تمثل منافع اقتصادية يمكن استخدامها لإطفاء الالتزام ؛

➢ لا يمكن قياس قيمة الالتزام بموثوقية كافية .

- **الشهرة:** هي منافع اقتصادية مستقبلية تظهر من أصول معينة و لا يمكن تحديدها أو الاعتراف بها بشكل منفصل؛
- **الأصل غير الملموس:**هو أصل محدد غير نقدي و ليس له وجود مادي؛
- **حقوق الأقلية:** النسب من الربح أو الخسارة أو صافي الأصول في المنشأة التابعة المتعلقة بحقوق الملكية التي لم يتم امتلاكها من قبل المنشأة الأم؛

[1] خالد أحمد الجعارات، مرجع سابق ، ص ص205-208 .

- **المنشأة المشتركة:** المنشأة بخلاف المنشأة المملوكة من قبل مستثمر معين، و التي تزود بتكاليف منخفضة أو منافع اقتصادية أخرى بطريقة مباشرة و بالتناسب للمشتركين فيها؛
- **المحتمل:**ما يكون أقرب لعدم حدوثه أو وجوده؛
- **الوحدة الإبلاغية** : المنشأة التي يكون هناك مستخدمون يعتمدون على قوائمها المالية ذات الاستخدام العام في الحصول على معلومات مفيدة لغايات اتخاذ القرارات من قبلهم حول تخصيص الموارد ، و قد تكون الوحدة الإبلاغية منشأة منفردة أو مجموعة من المنشآت تضم منشأة أم و منشآت تابعة لها ؛
- **وحدة توليد النقد** : هي أصغر وحدة يمكنها توليد تدفقات نقدية بشكل منفرد و بحيث يمكن تمييزها عن التدفقات النقدية التي يمكن توليدها من وحدات النقد الأخرى .

أما فيما يخص السيطرة، القيمة العادلة، الشركة الأم، العقد المشترك، المنشأة التابعة تم التطرق إليهم و تعريفهم سابقا عند سرد القواعد العامة للتقييم و المصطلحات الرئيسية للمعايير الخاصة بالتجميع السابقة [1].

من بين الهيئات الأخرى التي ساهمت في إرساء و تطوير المعايير المحاسبية الدولية نجد الإتحاد الأوروبي كأحد المنظمات الدولية الفعالة، فمن بين أولوياته الاهتمام بموضوع التوحيد المحاسبي ، كما يعمل مع المجلس الاستشاري للجنة معايير المحاسبة الدولية ، فهو بمثابة مجموعة استشارية للمفوضية الأوروبية في مجال إعداده لمعايير المحاسبة الدولية، و فيما يخص إصداراته و موضوع دراستنا نجد **التوجيهة الأوروبية السابعة** 349/83 في 13 جوان 1983 المتعلقة بالحسابات المجمعة [2]، تهدف إلى إلزام الشركات المشكلة لمجموعات بإعداد الإفصاح عن الحسابات المجمعة ، ليتمكن كل من له علاقة بهذه المجموعات عن الإطلاع على المعلومات المحاسبية و المالية التي تتضمنها حساباتها ، و حددت الشروط التي تقضي بإدماج شركات معينة في محيط التجميع و المعلومات المكملة و التي يجب إدراجها في الملاحق .

4-2 من ناحية النظام المحاسبي المالي: حسب نص المادة (132-01) من المرجع القانوني للنظام المحاسبي المالي رقم 19 الصادرة في 25 مارس من سنة 2009 فإنها " تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات و الوضعية المالية و النتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد ".

[1] خالد أحمد الجعارات، مرجع سابق ، ص ص209-211.

[2] Robert Obert, op- cit, P 25.

كذلك نصت المادة (132-02) من نفس القانون على أنه " كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني و يراقب كيان أو عدة كيانات يعد و ينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات ".[1]

و يقوم المجمع في نهاية كل سنة بعد انعقاد المجلس الإداري بتقديم الحسابات المجمعة، و تكون مرفقة بتقرير كامل يشمل عملية تسيير المجمع.

- ✓ **المصطلحات الرئيسية**: تتمثل المصطلحات الرئيسية فيما يلي:
- **المراقبة** : و تعني سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته ، ويفترض وجود المراقبة في الحالات الآتية :
- ✓ الامتلاك المباشر أو الغير مباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر؛
- ✓ السلطة على أكثر من 50%من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين؛
- ✓ سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر؛
- ✓ سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد ؛
- ✓ سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان ؛
- **الكيان المشارك** : هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا ، و هو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة ، و النفوذ الملحوظ يفترض وجوده في الحالات الآتية :
- ✓ الحيازة (المباشرة أو غير المباشرة) لـــ 20% أو أكثر من حقوق التصويت؛
- ✓ التمثيل في الأجهزة المسيرة؛
- ✓ المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتجية؛
- ✓ المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة ....إلخ.
- **فارق الإدماج الأول** : هو الفرق بين تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات والحصة غير معاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ دخول الكيان في محيط الإنتاج.

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، المؤرخة في 25 مارس سنة 2009 و المتضمنة **القرار الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها**، ص 15.

ويتكون فارق الإدماج الأول الإيجابي من عنصرين هما:

- ✓ **فارق التقييم**: هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصل، و القيمة الحقيقة لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات؛
- ✓ **فارق الاقتناء (الشهرة)**: هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابل للتحديد.
- **الحسابات المركبة** : متعلقة بالكيانات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس المركز الإستراتيجي لاتخاذ القرارات ، واقعة أو غير واقعة في الإقليم الوطني دون أن تكون بينها روابط قانونية بالسيطرة تقوم بإعداد وتقديم حسابات تسمى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان واحد .[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد2009/19، مرجع سابق، ص ص 17-18.

المبحث الثاني: محيط و طرق التجميع

بعد تطرقنا إلى مفهوم التجميع المحاسبي و المعايير المتعلقة به ، و بعد أن رأينا أنه الشركة الأم تمارس نشاطها عن طريق فرض نوع من الرقابة على الشركات التابعة لها ، فإنه يتسنى لها ذلك عن طريق تشخيص المحيط الخاص بالمجمع ، ثم تحديد نوع الرقابة التي ستباشرها تجاه هذه الفروع و ذلك بتحديد نسب الرقابة التي بواسطتها تحدد المنطقة التي تقع فيها هذه الفروع ، هذا من جهة، و من جهة أخرى يجب تحديد نسبة الفائدة داخل المجمع التي تسمح بإظهار حصة المجمع و المساهمين الدائمين و حصة المساهمين خارج المجمع أو ما يعرف بحقوق الأقلية ، لهذا تطرقنا في هذا المبحث إلى أنواع التجميع المحاسبي ، تنظيم عملية التجميع المحاسبي ، و طرق و مسعى التجميع.

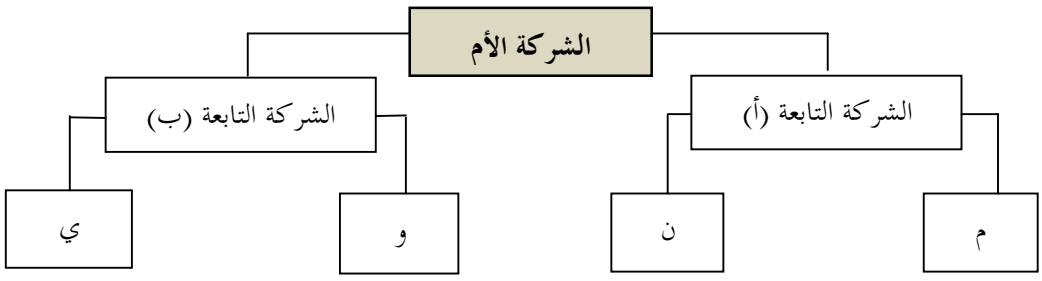
1-أنواع التجميع المحاسبي

يمكن التمييز في هذا المجال بين نوعين من التجميع و ذلك حسب نوع المساهمات:

1-1 التجميع المباشر : تسعى طريقة التجميع المباشر إلى تحديد كل شركة من شركات المجمع و الداخلة في نطاق التجميع ، و هذا من خلال التحديد المباشر لحقوق المجمع في الأموال الخاصة لكل شركة منه ،و كذا حصة كل شركة في الاحتياطات ونتيجة المجمع.

ترتكز تقنية التجميع المباشر على عملية تجميع كل شركة من شركات المجمع مباشرة في الشركة الأم و ذلك في عملية واحدة، و تستعمل نسبة الفائدة التي تعود للشركة الأم، و تسعى إلى التحديد المباشر لحقوق المجمع في الشركات المجمعة و الحقوق الخارجة عن المجمع.[1]

الشكل رقم (IV -01) : يوضح أسلوب التجميع المباشر



المصدر : Francois Colinet « **pratique des comptes consolidés** » éditions Dunod . France . 2001 . P31

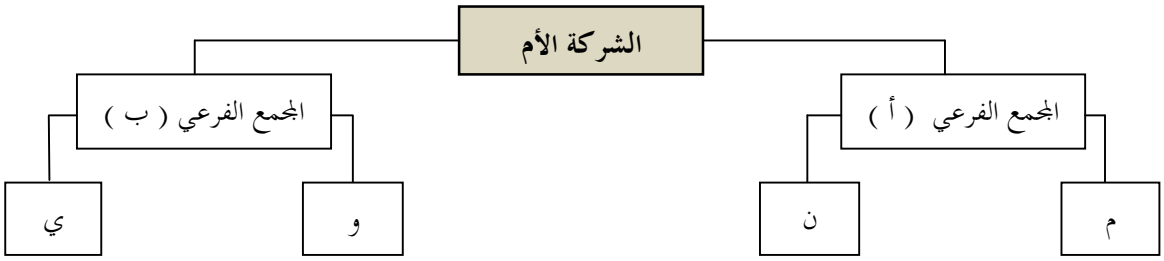
[1] Jean Montier et Gilles Scognamiglio, po-cit, P84, بتصرف.

2-1 التجميع غير المباشر: تسعى هذه التقنية إلى دمج مجمعات صغيرة في مجمعات أكبر منها، مما يسمح تحقيق تجميع الشركات الفرعية و التي يتم إدراجها بعدها في الحسابات الخاضعة للتجميع في الشركة الأم. [1]

بمعنى أنها تؤدي إلى القيام بعملية التجميع المحاسبي على مستوى المجمعات الفرعية ، ثم إدراج الحسابات المجمعة في التجميع الرئيسي ، و تقوم هذه التقنية على مبدأين :

- القيام بتجميع الشركة الموجودة في أسفل الهيكل التنظيمي للمجمع في الشركة التي تكون أعلى منها كخطوة أولى ثم الصعود إلى الشركة الأم؛
- ثم بعدها تحديد نسبة المساهمة المملوكة من قبل الشركة التي تكون بمثابة الشركة الأم في هذا المجمع الفرعي، و في كل سنة، يتم اقتسام الأموال الخاصة المجمعة بكل مجمع فرعي بين الأموال المجمعة في أعلى مستوى وفوائد الأقلية.

الشكل رقم(IV -02) : يوضح أسلوب التجميع غير المباشر



المصدر : Francois Colinet « **pratique des comptes consolidés** » éditions Dunod , France , 2001, p32

2- تنظيم عملية التجميع المحاسبي

إن مسار التجميع مرتبط ارتباطا وثيقا بقواعد التنظيم المحاسبي المطبق في المجمع.

[1] Jean Montier et Gilles Scognamiglio, op-cit, P 32.

كما أنه مستوحى من اتجاهين هما:

2-1 التنظيم المركزي: مصلحة التجميع تسعى إلى التحكم الشامل في عمليات التجميع، و ذلك باستعمال معطيات كل شركة مجمعة انطلاقا من نتائجها لنهاية الدورة..بمعنى أنها تضم مجمل العمليات المتعلقة بالتجميع وذلك وفق مراحل متتالية نحصرها في النقاط التالية:

- **عملية إحصاء المساهمات** : يجب على الشركة الأم أن تقوم بعملية إحصاء لمساهماتها و هذا من أجل معرفة الصورة الحقيقية لمكونات المجمع ، تحليل الأسهم و تصنيفها سواء كانت أسهم ذات أولوية في تحصيل الأرباح دون حقوق التصويت ، أم أنها أسهم ذات أولوية في حقوق التصويت، كما يجب كذلك الإطلاع على كل التغيرات التي قد تنجم في المجمع خاصة تلك المتعلقة بحركية المجمع و العناصر المكونة له ؛
- **عملية جمع المعطيات:**من خلال هذه المرحلة تقوم الشركة الأم المعنية بتجميع الحسابات بعملية جمع الوثائق الضرورية للتجميع، و هذه الوثائق تحتوي على عدة معطيات تستخدم عند بدأ عملية التجميع، و تتمثل هذه الوثائق فيما يلي:

✓ الميزانية الخاصة بكل شركة مجمعة ؛

✓ المعلومات المتعلقة بسندات الشركة المجمعة ؛

✓ تفاصيل الحسابات و العمليات الداخلية للمجمع؛

✓ التغيرات الحاصلة في رؤوس الأموال ؛

✓ المعطيات المتعلقة بالمعالجات و الإستبعادات .

2-2 التنظيم اللامركزي: تقوم مصلحة التجميع بمجموعة من الإجراءات التحضيرية تسمح للمصلحة المختصة من تسهيل عملية التجميع والتقليل من حجمها ،هذه الإجراءات التحضيرية التي تباشرها الشركة الأم تكون وفق قواعد تقنية من خلال الاعتماد على قواعد التقسيم والتقييم للمجمع ،وبعدها تقوم بأخذ المعطيات اللازمة بعد التدقيق والفحص في سبيل تجميع حسابات كل شركة داخلة في نطاق التجميع،ويهدف التنظيم المركزي إلى ما يلي:

✓ تسريع وثيرة إنتاج الحسابات المجمعة و ربح الوقت بالنسبة للمصلحة المختصة بالتجميع؛

✓ التحسين من جودة الحسابات المجمعة ؛

✓ تشكيل ارتباطات بين المصالح المعنية و تحقيق التطابق بين أعضاء المجمع.

3- طرق التجميع

قبل التطرق إلى طرق التجميع نمر أولا على محيط التجميع الذي يقصد به المجال الذي تؤول إليه الشركات المعنية بتجميع حساباتها ، و فيه تحدد نوع الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على فروعها أو على الشركات التابعة لها، و تحدد نوع هذه الرقابة من خلال تحديد نسب المساهمة في رأس مال الشركة الأم بالإضافة إلى نسب الفائدة التي من خلالها يتم تحديد حصة المجمع من جهة ، و حصة حقوق الأقلية من جهة أخرى .

يتحدد اختيار طريقة التجميع المطبقة في أي مجمع للشركات على معيار أساسي، و هو نوع الرقابة المطبقة من طرف الشركة الأم التي سبق و رأيناها في الفصل السابق، و على هذا الأساس يوجد ثلاثة طرق أساسية مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (IV -01) : يوضح طرق التجميع المحاسبي

طبيعة المراقبة	طريقة التجميع
الرقابة المطلقة	**الاندماج الكلي**
رقابة مشتركة	**الاندماج النسبي**
تأثير ملحوظ	**الوضع في تكافؤ**

المصدر: Jean Montier, Gilles Scognamiglio «**techniques de consolidation**» éditions Economica, France, 1995, P 48

3-1 طريقة الاندماج الكلي*: تطبق طريقة الاندماج الكلي على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة ، مما يسمح لهذه الأخيرة الاستحواذ على كل الملكية من الناحية المالية ، و نتيجة مجمع الشركات وكأنها تمثل كيانا واحدا .[1]

و تهدف هذه الطريقة إلى تجميع حسابات الميزانية و حساب النتائج في حسابات الشركة المجمعة (الشركة الأم)، فهي بذلك تمثل جميع الهيئات التي لها شخصيات معنوية في شخصيات اقتصادية مختلفة.

و حسب المادة (02) من الجريدة الرسمية رقم87 لسنة 1999 " تعتمد طريقة الاندماج الكلي على الإحلال الكلي لحساب سندات المساهمة للشركة القابضة، محل حسابات الميزانية و نتائج الشركات المجمعة المعنية، لإعداد ميزانية واحدة و جدول حسابات نتائج واحد ".[1]

* Intégration globale.
[1] Jean Montier et Gilles Scognamiglio, op-cit, P 60.

3-2 طريقة الاندماج الجزئي* :يطبق هذا الأسلوب على الشركات التي تخضع للرقابة المزدوجة من طرف الشركة الأم ، و تقوم هذه الطريقة باستبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة للشركة التي تخضع للتجميع بجزء فقط ، و الذي يتمثل في فوائد الشركة الأم أو الشركات التي تملك عناصر أصول و خصوم مكونة للأموال الخاصة بهذه الشركات ، و المحددة وفقا لقواعد التجميع.[2]

3-3 طريقة الوضع بالتكافؤ *: تطبق هذه الطريقة على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا ، فهي تقوم على إعادة تقيم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم و التي تظهر في ميزانيتها ، و التي هي عبارة عن سندات مساهمة للشركات الفرع لابد أن تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية باستبدال قيمتها الشرائية بقيمة الحصص التي تكافؤ الحالة الصافية لهذا الفرع . [3]

تتحدد هذه الطريقة كما قلنا سابقا في حالة ما إذا كانت نسبة الرقابة لا تتعدى 20% ، و تطبق هذه الطريقة على الشركات التي يمارس عليها نوعا ما من السيطرة، و هذه الأخيرة نستكشفها من خلال التدخل المباشر أو غير المباشر في السياسة المالية و التسيير و الإستراتيجية .

4- مسعى التجميع

بعد اختيار طريقة التجميع، فإنه من المهم تحديد المسعى التالي، هذا المسعى يختلف من مجموعة لأخرى حسب القواعد المحاسبية المطبقة في المجموعة.

4-1 مسعى مركز:في هذا المسعى، يتم ضمان أغلبية العمليات المجمعة من طرف كل شركة مجمعة، و أهم مراحله هي كالتالي:

- تحرير قائمة المؤسسات التي ستخضع للتجميع ، و طريقة التجميع لكل مؤسسة تنتمي إلى المحيط؛

---

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 87 ، الصادرة بتاريخ 08 ديسمبر سنة 1999، المتضمنة **القرار الذي يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع** ، ص 11.

* Intégration proportionnelle.

[2] Francois Colinet et Simon Paoli « **pratique des comptes consolidés** » éditions Dunod, France, 2008, p29.

* La mise en équivalence.

[3] Mohand Ben Aibouche, op-cit, p 140.

- البحث عن مجموعة الوثائق الضرورية من أجل جمع المعلومات الضرورية للتجميع ، و من بين هذه الوثائق ميزانية و جدول نتائج كل مؤسسة مجمعة ، العمليات بين المؤسسات المعنية بالتجميع، التغيرات لرؤوس الأموال الصافية ، المعلومات حول السندات للمؤسسات المجمعة،.....إلخ؛
- يجب تحويل جميع حسابات الفروع المستقلة الأجنبية المجمعة في محيط التجميع الخاص بعملية التجميع؛
- معالجة الضرائب المؤجلة؛
- فوارق التقييم و فوارق الاكتساب للسندات، أو فائض أو ناقص القيمة أثناء التنازل عن سندات المؤسسة المجمعة.....إلخ.

4-2 مسعى غير مركز: من أجل هذا المسعى ، يتم تحضير الحسابات حسب قواعد تمثيل أو تقييم المجمع، وتقوم به كل مؤسسة معنية بالتجميع فرديا ، في هذه الحالة ،مصلحة التجميع تستلم معطيات لمختلف المؤسسات التي تنتمي إلى محيط التجميع ، و هناك نوعين من الأعمال المحققة على مستوى كل مجمع و كل مؤسسة معنية بالتجميع :

- **أعمال كل مؤسسة**: تحضر المؤسسات المعنية بالتجميع الحسابات حسب قواعد تمثيل و تقييم تم طلبها من طرف المجمع، ثم تحول هذه المعطيات إلى مصلحة التجميع للمؤسسة المجمعة؛
- **أعمال في المؤسسة المجمعة**: يتم معالجة جميع العمليات على مستوى مصلحة التجميع للمؤسسة المجمعة، فهذه الطريقة مطبقة في حال كان حجم المجمع معتبرا.

المبحث الثالث: الإجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)

كما سبق الذكر ، يعتبر هدف الحسابات المجمعة هو تقديم الصورة الحقيقية للذمة ، الحالة المالية و نتيجة مجموعة من الشركات التي تكون المجمع ، الداخلة في نطاق التجميع ، و التي يمكن أن تختلف من حيث النشاط الممارس أو بلد الإقامة ،و هذا ما يكون له تأثير سواء كان مباشرا أو غير مباشر على قواعد التقييم المستعملة ، و على هذا الأساس فإن مصلحة التجميع تتبع خطوات عملية للتجميع المحاسبي لإعطاء الصورة الصادقة عن المجمع ، و على هذا الأساس فإننا تطرقنا في هذا المبحث إلى المعالجة المتجانسة للحسابات المجمعة ، ثم إقصاء العمليات الداخلية للمجمع ، ثم توزيع رؤوس الأموال الخاصة و تحويل الحسابات بالعملة الصعبة ، و أخيرا تقديم القوائم المالية المجمعة .

1- المعالجة المتجانسة للحسابات المجمعة *

كان المشرع الجزائري قد تطرق إلى كيفيات إعداد و تجميع حسابات المجمع في القرار المؤرخ في 09 أكتوبر سنة 1999 حيث جاء في نص المادة 05 منه " يتم إعداد الحسابات المجمعة حسب المبادئ المحاسبية وقواعد التقييم و التسيير المطبقة على الحسابات السنوية الفردية ، و يضمن المخطط المحاسبي للمجمع تجانس قواعد التقييم الاختيارية ".[1]

فالحسابات المدمجة تهدف إلى إعطاء صورة صادقة و واضحة للحالة المالية للمجمع ككيان واحد،و على هذا الأساس عند مباشرة عملية المعالجة لابد من مراعاة المبادئ المحاسبية بالإضافة إلى قواعد التقييم المتفق عليها في إطار النظام المحاسبي المالي ، و يعرف التجانس على أنه نوع من الترابط بين حسابات الفروع التي تنتمي إلى محيط التجميع قصد تسهيل عملية التقييم و ترجمة البيانات المالية .

* Traitement des comptes.

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 87،الصادرة بتاريخ 08 ديسمبر سنة 1999 ، و المتضمنة **القرار المؤرخ في 09 أكتوبر سنة 1999 الذي يحدد كيفيات إعداد و تجميع حسابات المجمع**،ص 12.

و يمكن أن نميز بين نوعين من المعالجات هما:[1]

1-1 معالجات إجبارية : يلتزم المجمع عن طريق المصلحة المختصة بالتجميع عند تطبيقه للمعالجات الإجبارية الأخذ بالمبادئ و القوانين المتعارف عليها ، بحيث أن هذا النوع من المعالجات يطبق إلا في الحالات التي لا تؤثر على الذمة المالية و النتيجة معا ، كما أن النصوص التشريعية و القانونية تفرض الأخذ بعين الاعتبار ما يلي قبل الشروع في عملية المعالجة:

- ترتيب عناصر الأصول و الخصوم و كذلك العناصر المتعلقة بالتكاليف و الإيرادات للشركات المجمعة عن طريق الإدماج طبقا لمخطط الترتيب المستخدم للتجميع؛
- تقييم معدل المعالجات الضرورية المتعلقة بالأصول و الخصوم ، بالإضافة إلى التكاليف و الإيرادات التي تخص هذه الشركات؛
- إقصاء التسجيلات المحاسبية المقيدة لتلبية غرض جبائي والأخذ بعين الاعتبار القرض الضريبي المؤجل ، و من بين هذه الحسابات المؤونات و الإهتلاكات .

- **معالجة الإهتلاكات الاستثنائية** *: توجب عملية التجميع إقصاء لأي أثر على الحسابات و القيود التي سجلت سوى من أجل تطبيق التشريع الجبائي و خاصة فيما يتعلق بالمؤونات المقننة و إهتلاكات العناصر الثابتة .[2]

من أجل عدم تغليط الصورة المعطاة من قبل الحسابات المجمعة ،من الواجب إقصاء آثار التسجيلات المقيدة سوى من أجل تطبيق التشريع الجبائي لبلد تواجد الشركات التابعة.

تلجأ المصلحة المختصة بالتجميع إلى معالجة إهتلاكات الفروع عند الاقتضاء و ذلك بغرض توحيد الطرق المستخدمة و جعلها مطابقة لنظام الإهتلاك الخطي و هذا ما يسمح بتقارب فترات حياة التثبيتات الخاصة بالمجمع ككل ، و على هذا الأساس فإن المجمع يفرض على كافة الشركات التابعة التي تنتمي إلى محيطه تطبيق طريقة الإهتلاك الخطي لتثبيتاتها .

[1]Odile Dandon, Philippe Dandon « **la consolidation – méthodologie et pratique** » éditions Expert comptable Media, Paris, 2004, p54.

* Traitement des Amortissements dérogatoires.

[2] Article 248-6C du Décret n°67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales, chapitre 02: **filiales et participations**. http:www.legifrance.gouv.fr. Vue jeudi le 12 mars 2015.

و تتمثل الإهتلاكات الاستثنائية في حصص الإهتلاكات المطبقة خصيصا لغرض الاستفادة من اقتصاد في الضريبة دائم أو ظرفي فهي غير مبررة من الناحية الاقتصادية ، لذا يجب أن تقصى من الحسابات المجمعة .

- **معالجة المؤونات المقننة** *: نفس الأمر بالنسبة للمؤونات المقننة يجب إقصاء من نتائج الشركات المجمعة المخصصات و الإسترجاعات المسجلة خلال الدورة و يعاد إدماجها في حساب الاحتياطات ، و من أهم هذه المؤونات المقننة : مؤونة ارتفاع الأسعار ، مؤونات إعادة إنشاء الحقول المعدنية و البترولية، مؤونات الاستثمار ، مؤونات للإقامة للخارج.
- **معالجة إعانات الاستثمار** *: حسب نفس المادة 248-6C فإن عملية التجميع المحاسبي توجب إقصاء الحسابات المقيدة من أجل تطبيق التشريع الجبائي و خاصة فيما يتعلق كذلك بإعانات الاستثمار .

تعتبر إعانات الاستثمار إيرادات محققة مسجلة على عدة دورات في الحسابات الفردية و هي تمول عادة الأصول الثابتة القابلة للإهتلاك ، و لذا فإن إعانات الاستثمار تدمج في النتيجة بنفس وثيرة إهتلاك الملك .

و لمعالجة إعانات الاستثمار تقتضي إلغاءها من رأس المال الخاص للشركة و هذا وفق حلين ممكنين:

- يسجل حساب "إعانات الاستثمار" في حسابات التجميع و لكنها تلغى من رأسمال الخاص.
- اعتبار "إعانات الإستثمار " كإيراد مسجل مسبقا و التسجيلات المقيدة على عدة دورات تسجل في حسابات التجميع .

- **معالجة الضريبة المؤجلة** *: تعرف الضريبة المؤجلة على أنها مبلغ الضريبة على الأرباح القابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية و تسجل في الميزانية وجدول النتائج ، فالضرائب المؤجلة ناتجة عن :

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبئ ما و أخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع ؛
- عجز جبائي أو قروض جبائية قابلة للتأجيل إذا كانت نسيتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور ؛

* Provisions réglementées.
* Traitement des subventions d'investissement.
* Traitement de l'impôt différé.

- ترتيبات أو إقصاء و إعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة؛

و عند إقفال السنة المالية يدرج أصل أو خصم لضريبة مؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الأخيرة يحتمل أن يترتب عليها عبء أو منتوج ضريبي .[1]

2-1 معالجات اختيارية: هي عبارة عن عمليات تباشرها المصلحة المختصة بالتجميع بصفة اختيارية، لكن من الضروري إثبات هذه العمليات في جداول ملحقة خاصة بكل حساب و ذلك نظرا لأثرها في الميزانية و جدول النتائج.[2]

- **معالجة قرض الإيجار***: يتمثل قرض الإيجار في أنه عملية تجارية و مالية منجزة بواسطة المصارف والمؤسسات المالية أو من طرف شركة تأجير مؤهلة قانونا و معتمدة صراحة بهذه الصفقة مع المتعاملين الاقتصاديين الجزائريين أم الأجانب أشخاصا طبيعيين كانوا أو معنويين تابعين للقانون العام أو الخاص .

كما تنجز عملية قرض الإيجار على أساس عقد إيجار يمكن أن يتضمن حق الخيار بالشراء لصالح المستأجر، ويقع بالضرورة على أصول منقولة أو عقارية ذات استعمال مهني أو على المحلات التجارية أو المؤسسات الحرفية " .[3]

كما أن موجودات الشركات المجمعة التي تستحوذ عليها بواسطة عقود تخص قرض الإيجار ليست ملكا لها فهي استثمارات مؤجرة فلا تظهر في أصولها كما أنها لا تمتلك ،كذلك الإيجارات المدفوعة تمثل أعباء للاستغلال ، وفي نهاية العقد بإمكانها الحيازة على ملكية هذا الاستثمار بسعر متفق عليه في العقد و في حالة الحصول عليه يسجل كاستثمار يظهر في أصول الميزانية بقيمة الاكتساب.

و تكون معالجة الحسابات المجمعة التي تخص قرض الإيجار كما يلي :

- **عند المستأجر :**
- يسجل هذا الملك المؤجر المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا (مصاريف الإيجار المحينة) بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا ؛
- يدرج إلزام دفع الإيجارات المستقبلية (الأقساط) و تسجل محاسبيا ضمن عناصر الخصوم؛

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19/ 2009، المادة 134-01 ، ص18.

[2] Odile Dandon, Philippe Dandon « **la consolidation – méthodologie et pratique** » p 55,

* Traitement de Crédit Bail ou le Leasing.

[3] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 03 ، الصادرة بتاريخ 14 جانفي سنة 1996 ، و المتضمنة **الأمر رقم 96-09 المتعلق بالاعتماد الإيجاري** المؤرخ في 10 جانفي 1996 ، المادة 01 ص 25.

- و يكون الأصل المستأجر موضع إهتلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيتات ، وإذا لم يكن هناك يقين معقول بأن يعدوا المستأجر مالكا للأصل عند نهاية عقد الإيجار ، فإن الأصل يجب أن يهتلك كلية على أقصر مدة (إذا لم تكن هناك نية الشراء و مهما كان ما تفعل به المؤسسة). [1]
- **عند المؤجر** : تعد الأملاك التي وضعتها الشركة المجمعة تحت تصرف الزبائن بمقتضى قرض الإيجار يمكن أن تعالج كما لو أنها بيعت بأجل إذاكان البيع مضمونا بقدر كبير بعد انتهاء مدة عقد قرض الإيجار ،ويمكن تلخيص أهم معالجات التجميع فيما يلي :
  - إقصاء قيمة الملك من الأصل ؛
  - التسجيل المحاسبي للحق ؛
  - إقصاء الإهتلاكات ؛
  - إقصاء الإيجارات المسجلة في جدول النتائج ؛
  - معالجة الإيجارات الخاصة بتسديد الرأسمال المستثمر و الإيرادات المالية ؛
  - تسجيل في جدول النتائج إيراد البيع و تكلفته إذا كان المؤجر موزع أو مصنع للملك.
- **معالجة فروق التحويل***:فرق التحويل هو ذلك الفرق الذي يحصل عن التحويل إلى العملة الوطنية للميزانية وجدول النتائج للفروع الأجنبية ، و قد يكون موجبا أو سالبا .[2]

إن المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 (IAS 21) و النظام المحاسبي المالي SCF يسمحان بالتسجيل المحاسبي للخسائر والإيرادات الناتجة عن عملية تحويل العملة ، و عند معالجة فرق التحويل يتم إلغاء عناصر فرق تحويل الأصول والخصوم و كذلك إلغاء مؤونة خسائر الصرف و تسجل في النتيجة حسب الحصة المتعلقة بالدورة أو في الاحتياطات المجمعة بحسب الحصة المتعلقة بالدورات السابقة .

- **معالجة المخرونات***:يتم معالجة المخزونات داخل المجمع عن طريق إتباع طريقة تقييم موحدة فيما يخص طريقة من الطريقتين الصادر أولا الوارد أولا* و طريقة التكلفة الوسطية المرجحة*، وفي حالة اختلاف طرق التقييم بين الشركات الداخلة في محيط التجميع يستوجب عليها أن تقوم بتعديل مخزوناتها وفقا للطريقة المتبعة من طرف المؤسسة الأم .

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19/ 2009، المادة 135-02 ، ص19.

* Traitement de l'écart de conversion.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 1999/91 ، ص13.

* Traitement du stock.
* FIFO: First In, First Out.
* CUMP: Cout Unitaire Moyen Pondéré.

2- إقصاء العمليات الداخلية للمجمع

تهدف عملية إقصاء العمليات الداخلية للمجمع إلى إظهار العمليات و النتائج المحققة مع الآخرين و تعبر عن الواقع الاقتصادي للمجمع، و تتم بناءا على الأساليب المطبقة للتجميع و بالتالي يكون الإقصاء كالتالي:

- 100% بالنسبة للشركات التي تطبق طريقة الاندماج الكلي؛
- حسب نسب الفائدة المتعلقة بالمساهمات لكل شركة داخلة في المجمع ،وهذا في إطار تطبيق طريقة الاندماج النسبي؛
- أما في حالة تطبيق طريقة الوضع في التكافؤ فلا يوجد هناك أي إقصاء.

و في البيانات المالية المجمعة ، حسابات الشركة الأم و حسابات الفروع تكون مجمعة يتم جمعها سطر بسطر وذلك بجمع الأصول و الخصوم و الإيرادات و التكاليف المتعلقة بها .

وتكون عملية الإقصاء الخاصة بالحسابات الداخلية على مستويين : على مستوى الميزانية ، و على مستوى جدول النتائج ، و يمكن أن نميز بين نوعين من الإقصاءات ، إقصاءات ليس لها تأثير على النتيجة و إقصاءات لها تأثير على النتيجة .

- **على مستوى الميزانية:** يتم إقصاء الحقوق و الديون المتبادلة بين شركات ذات نفس المجمع،و هذا مهما كانت نوعية الحق أو الدين، زبائن، موردين، ديون.
- **على مستوى جدول النتائج:** يتم إلغاء الإيرادات و النفقات الخاصة بشركات المجمع و بالخصوص عمليات الشراء و البيع، حيث يجب ألا يشمل رقم الأعمال المحقق على أي عملية متعلقة بالمعاملات الداخلية.

2-1 الإقصاءات التي ليس لها تأثير على النتيجة المجمعة :[1] **و** تتمثل في تلك العمليات المتعلقة في القروض ، الحقوق و الديون و الحسابات الجارية و الحصص المتبادلة بين الشركاء ، حيث تلغى كلها و هذا في سبيل إعطاء لقراء الوثائق المالية المجمعة الصورة الصادقة عن النشاط و عن وزن المجمع من الناحية الاقتصادية ، و يتم إلغاء التدفقات المتبادلة ذات المبالغ المتساوية ما بين شركتين تابعتين لنفس المجمع لكل من الشراء/ البيع ، النفقات / الإيرادات، الحقوق / الديون.

[1] Jean Montier et Gilles Scognamiglio, po-cit, P157. بتصرف

تجدر الإشارة إلى أنه عند التطرق إلى هذا المستوى من الإقصاءات فإنه لابد من مراعاة طريقة التجميع المطبقة ويكون الإلغاء على النحو التالي :

- عمليات تتم بين شركات مدمجة بإدماج كلي، فإن الحقوق (الزبائن) و الديون الداخلية (الموردون) و كذا الإيرادات و النفقات يجب أن تلغى بصفة إجمالية؛
- عمليات تتم بين شركة مدمجة باندماج نسبي و أخرى مدمجة بإدماج كلي ، ففي هذه الحالة تلغى الديون والحقوق المتبادلة و الإيرادات و النفقات الداخلية في حدود نسبة الشركة المدمجة إدماجا نسبيا ، و الفرق بين القيمة الملغاة و قيمة الديون و الحقوق الباقية تفيد على أساس أنها ديون أو حقوق باتجاه الغير ؛
- عمليات تتم بين شركتين مدمجتين بإدماج نسبي، يتم تحديد الإقصاء بنسبة المساهمة الأقل قيمة،
- الوضع في التكافؤ ، لا توجد هناك أي إقصاءات .

جدول رقم (IV -02) : يوضح كيفية إلغاء العمليات الداخلية (حقوق / ديون)

الشركات المعنية		الإقصاء (حقوق/ديون)
إدماج كلي	إدماج كلي	كليا
إدماج كلي	إدماج نسبي	في حدود نسبة إدماج الشركة المدمجة نسبيا
إدماج نسبي	إدماج نسبي	أقل قيمة نسبة المساهمة
الوضع في التكافؤ	الوضع في التكافؤ	لا توجد هناك أي إقصاءات

المصدر : Jean Raffegeau, Pierre Dufils, Jean Corre, Didier de Ménonville « **comptes consolidés** » Editions Francis Lefebvre, France, 1989, P281.

يتم استعمال نفس مبدأ الإلغاء سواء تعلق الأمر بحسابات (الحقوق / الديون) أو حساب (الإيرادات/ النفقات).

2-2 الإقصاءات التي لها تأثير على النتيجة المجمعة :[1] من بين الإقصاءات التي يمكن معالجتها على هذا المستوى ما يلي :

- **إقصاء النتائج الداخلية:** يمكن إتباع الإجراءات التالية للمباشرة في إقصاء العمليات الداخلية :

✓ **في حالة عمليات تتم بين شركتين وفقا لأسلوب الاندماج الكلي** : و يتم فيها إقصاء الأرباح و الخسائر وكذلك فائض القيمة و ناقص القيمة بصفة إجمالية (أي 100%) ثم بعدها يتم تقسيمها بين حصة الشركة المجمعة (الشركة الأم) و حصة حقوق الأقليات للشركات المعنية بالنتائج؛

[1] Jean Montier et Gilles Scognamiglio, po-cit, P164. بتصرف

- أما في حالة **العمليات التي تتم بين شركتين وفقا لأسلوب الاندماج النسبي و أخرى وفقا لأسلوب الاندماج الكلي** : ففي إطار التنازل الذي قد يتم بين الشركة المدمجة كليا و الشركة المدمجة نسبيا فإن الإقصاء يتم في حدود نسبة إدماج الشركة المراقبة بصفة مزدوجة و التي توافق أسلوب الاندماج النسبي، نفس الأمر بالنسبة في حالة التنازل من طرف شركة مدمجة نسبيا مع شركة أخرى مدمجة بصفة كلية ؛
- **عمليات تتم بين شركات مجمعة بإدماج نسبي:** فالإقصاء يكون هنا في حدود أقل نسبة مساهمة بين الشركتين؛
- **حالة العمليات التي تتم وفقا لطريقة الوضع بالتكافؤ و العمليات التي تتم وفقا للاندماج الكلي أو النسبي** : تعتبر النتائج الداخلية المدمجة في الحسابات من خلال العمليات التي تتم بين شركات تخضع لأسلوب الوضع في التكافؤ و شركات أخرى مدمجة كليا ، بحيث يتم إقصاءها في حدود نسبة مساهمة الشركة الأم في رأس مال الشركة التي تخضع لطريقة الوضع في التكافؤ.

- **إلغاء الحصص و الأرباح الموزعة داخليا** : يتم إقصاء الحصص التي تسلمها الشركة الأم من طرف الشركات الأخرى من جدول النتائج المتعلقة بالدورة فيتم إلغاء الأرباح المتعلقة بالسنوات السابقة التي يتم تسجيلها في الاحتياطات .
- **إلغاء الأرباح الداخلية المسجلة في عملية بيع المخزون** : ينتج عن عملية بيع المخزون بين الشركات المجمعة هامش الربح يقيد في حساباتها الفردية، و لهذا يجب أن يلغى من حساب المخزون النهائي و من النتيجة والاحتياطات للشركة التي تباشر في عملية بيع المخزون ، و هذا النوع من الإلغاء يستوجب الخطوات التالية:
- تعيين المخزون لدى المشتري؛
- تحديد نسبة الهامش؛
- حساب قيمة الهامش للدورة و الدورة السابقة؛
- تقييد حسابات إلغاء هامش المخزون لدى البائع و المشتري ، و يتم هذا حسب طريقة التجميع المتبعة؛
- في طريقة الإدماج الكلي : الإلغاء الإجمالي للهامش ؛
- في طريقة الإدماج النسبي : الإلغاء محدد بنسبة المساهمة ؛
- في طريقة الوضع في تكافؤ: الإلغاء يتم من أجل تقويم رأسمال الخاص و نتائج الشركات التي هي في وضع التكافؤ.
- **إلغاء الخسائر الداخلية** : في حالة القيام بإقصاء الخسائر الداخلية لابد من التأكد من قيمة العنصر المعالج من الأصول ، بحيث يجب أن لا تتجاوز القيمة الحالية للعنصر المعالج و هذا طبقا لمبدأ الحيطة و الحذر ، فمثلا الخسارة الناجمة عن المخزون لا يمكن إقصائها لأن سعر البيع يتجاوز قيمته الحالية .

- **إلغاء فوائض القيم الداخلية** : فائض القيمة الداخلي ينجم عن التنازل عن التثبيتات المادية التي تتم بين الشركات المجمعة ، و هذه الفوائض الموجبة لابد من إقصائها من أجل الرجوع إلى القيمة الحالية .

كما أن فائض القيمة المحقق خلال الدورة يقصى من النتيجة ، في حين فائض القيمة المتعلق بالدورات السابقة فإنه يقصى من الاحتياطات و يكون الإقصاء حسب طريقة التجميع على النحو التالي :

- في حالة الاندماج الكلي : الإقصاء يكون بصفة مطلقة(100%)؛
- في حالة الاندماج النسبي : الإقصاء يتحدد بنسبة الفائدة (المساهمة)؛
- في حالة الوضع بالتكافؤ: يتم الإقصاء لغرض تقييم رأس المال الخاص و نتائج الشركات الموضوعة في التكافؤ.

و في حالة التنازل الداخلي الذي ينجم عنه خسارة في حسابات الشركة المتنازلة، يجب في هذه الحالة إلغاء هذه الخسارة من حساباتها.

- **إلغاء المؤونات الداخلية** : يمكن أن تقوم إحدى شركات المجمع بتخصيص مؤونة لمواجهة خسارة محتملة خلال تعاملها مع شركات أخرى من نفس المجمع ، لذا يجب أن تلغى المؤونات للأعباء و الخسائر من الحسابات المجمعة .

قد تكون هذه المؤونات مشكلة لمواجهة الانخفاض في قيمة سندات المساهمة أو في حالة وجود خسائر محتملة أو في حالة عدم التأكد من الحقوق الداخلية المسجلة .

3- توزيع رؤوس الأموال الخاصة و تحويل الحسابات بالعملة الصعبة

3-1 توزيع رؤوس الأموال الخاصة

تعتبر مرحلة توزيع رؤوس الأموال الخاصة من أهم مراحل التجميع ، و هذا راجع لكون عملية التجميع استبدال سندات المساهمة بما يقابلها من رؤوس الأموال الخاصة للشركة المجمعة ، و بالتالي يتم إظهار حصة الشركة المجمعة لقاء هذه الأسهم ، كما أن رؤوس الأموال الخاصة للشركات المجمعة تكون موزعة بين المجمع والأقلية المنتمية له ، و يتحدد ذلك عن طريق نسبة الفائدة و هذا ما يؤدي إلى إلغاء هذه المساهمات .

و من أجل تحقيق المساواة بين قيمة سندات المساهمة لابد من:

- التأكد من المساواة ما بين قيمة سندات المساهمة و الجزء من رأس المال الخاص بالشركات الخاضعة للتجميع، و الفرق الذي ينتج بيت هاتين القيمتين يسمى بفرق التجميع الأول؛

- إقصاء سندات المساهمة و استبدالها بالجزء الخاص برؤوس الأموال الخاصة التابعة للشركات الداخلة في محيط التجميع .
- **فارق الإدماج الأول** : كما ذكرنا سابقا فهو عبارة عن الفرق بين تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات(تكلفة الحيازة على السندات) و الحصة غير معاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان و التي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ دخول الكيان في محيط الإنتاج (حصة المجمع من رؤوس الأموال الخاصة). ويتكون فارق الإدماج الأول الإيجابي من عنصرين هما:

- **فارق التقييم**: هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصل(كالمباني والأراضي...)، و القيمة الحقيقة لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات .

فرق التقييم قد يكون موجبا أو سالبا ، و تتم معالجته كما يلي :

إذا كان فرق التقييم موجبا فإن هذه الزيادات يتم تسجيلها في الميزانية المجمعة من طرف الشركة الأم بتسجيل قيمتها ضمن فوائد الأقلية في الميزانية في حالة الاندماج الكلي ، أو بتسجيل الزيادات إلا في حدود المساهمة وتتم معالجتها إما بتصحيح قيمة التثبيتات و تسجيلها في جانب الخصوم في حساب الاحتياطات المعاد تقييمها أو عن طريق تصحيح قيمة التثبيتات بإنقاص قيمة سندات المساهمة .

- **فارق الاقتناء (الشهرة)*** : هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابل للتحديد، و في كل عملية جرد تتم مقارنة مبلغ فارق الاقتناء الإيجابي مع القيمة الاقتصادية أو القيمة النفعية لها و في حالة ثبات خسارة في قيمة فارق الاقتناء يتم إرجاع مبلغ هذا الفارق إلى قيمته الاقتصادية.[1]

إذا تتمثل عملية إقصاء سندات المساهمة باختلاف طريقة التجميع كما يلي :

- **في حالة الإدماج الكلي** : يجب تحقيق فوائد الأقلية الخاصة بمعدل فائدة خارج المجمع و الداخل في الرأسمال مضافا إليه الاحتياطات و نتيجة الشركة التابعة، و تسجيل فوائد الأغلبية بداخل الرأسمال ، الاحتياطات والنتيجة ؛

* Good will.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد2009/19، مرجع سابق، ص ص 17-18.

- **في حالة الإدماج النسبي** : إقصاء سندات المساهمة المنسوبة إلى رأسمال الشركة التابعة ،وتسجيل فوائد الأغلبية داخل الرأسمال ، الاحتياطات و النتيجة (لا توجد فوائد الأقلية في حالة الإدماج النسبي لأن حصة الحسابات التابعة للمجمع تجمع عند الإدماج)؛
- **في حالة الوضع في التكافؤ**: لا يوجد توزيع لرؤوس الأموال الخاصة و لا إقصاء لسندات المساهمة ، يقتصر الأمر فقط على استبدال تكلفة اكتساب السندات بالقيمة المحاسبية التي تنتسب إليها داخل رؤوس الأموال الخاصة للشركة التابعة (بما فيها النتيجة) .

3-2 تحويل الحسابات بالعملة الصعبة

تختلف الممارسة المحاسبية على المستوى المحلي عن تلك التي تمارس على المستوى الدولي، بالنسبة للشركات الأجنبية ، و ذلك بحكم اختلاف أسعار الصرف و العملات .

كما تتولى الشركة الأم بترجمة القوائم المالية في شكل تقارير مالية للأعمال و النشاطات التي قد تمت ، هذه التقارير تكون بصفة موحدة ، و يتم تحويل مختلف العملات المحلية إلى العملة الصعبة ، و ذلك باستعمال سعر صرف خاص بالعملة بغية الحصول على وحدة واحدة من عملة أخرى ، كما أن أسعار الصرف غير ثابتة ، وعليه كلما زادت تقلبات أسعار هذه الأخيرة كلما كان له أثر مباشر على قيمة التحويل في التقارير الموحدة [1].

و كما جرت الأعراف المحاسبية أن تقوم الشركات المختلفة بإعداد قوائمها باللغة الرسمية للدولة التي تمارس فيها نشاطاتها الاقتصادية داخل حدودها الإقليمية للوفاء بمتطلبات كافة مستخدمي المعلومات المحاسبية في ذلك البلد ، فضلا عن ذلك فإن القوائم و التقارير المالية التي ترد إلى الشركة الأم من طرف الشركات التابعة لها أو فروعها في مختلف أنحاء العالم عادة ما تكون معدة بمختلف اللغات والعملات الأجنبية المختلفة مما يتطلب إعادة صياغتها لغويا وترجمتها نقديا لتصبح جاهزة لعملية التجميع تمهيدا لإعداد القوائم المالية الموحدة للشركة الأم ككل.

تطرق كل من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 21) والنظام المحاسبي الماليSCFإلى الأحداث التي تتم بالعملات الأجنبية وذلك فيما يخص الشراء ،البيع ،الاقتراض ،الإقراض،عقد تكون الشركة التابعة طرفا فيه ويتم تسويته بالعملة الأجنبية ،التملك أو التنازل عن الممتلكات التي تسوى كذلك بواسطة العملة الأجنبية.

[1] شنوف شعيب " **الممارسة المحاسبية للشركات المتعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي** " أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2007 ، ص ص 161-162، بتصرف.

ويبين النظام المحاسبي المالي أن الأحداث المالية التي تتم بالعملة الأجنبية يجب أن تحول إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة ، و يحتفظ بهذه القيمة في الميزانية إلى غاية تاريخ استهلاك التنازل أو زوال الأصل.

و تحول الأحداث المالية سواء كانت مدينة أو دائنة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ أتفاق الأطراف على العملية كما تخضع للخسارة أو الربح نتيجة التقلبات في أسعار الصرف، و إذا بقيت عناصر الأصول و الخصوم محررة بالعملات الأجنبية في الميزانية حتى إقفال السنة المالية ، فإن تسجيلها الأولي يصحح على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ، كما أن الفوارق في القيم المسجلة أصلا في الحسابات بالتكلفة التاريخية و تلك الناتجة عن التحويل في تاريخ الجرد ترفع أو تنقص المبالغ الأصلية ، و هذه الفوارق تشكل أعباء مالية أو منتوجات مالية للسنة المالية ،إلا إذا كانت هذه العملية (المعالجة بالعملة الصعبة) منسقة من طرف الكيان بعملية متماثلة موجهة لتغطية تبعات تقلبات أسعار الصرف فالخسائر وأرباح الصرف الناتجة لا تسجل في جدول النتائج إلا بما يناسب الخطر غير المشمول للتغطية ، و عندما تحدث ظروف تلغي كل أو جزء من خطر الخسارة في الصرف تصحح الحسابات المعنية في الميزانية تبعا لذلك.

و تسجل فوارق الصرف المتعلقة بالعناصر النقدية (دائن أو مدين ما عدا حسابات الزبائن الدائنة له و الموردون المستحق له عندما لا يكون تسديد ذلك الحساب الدائن أو الحساب المدين لا مخططا له و لا محتملا في مستقبل متوقع) الذي هو في جوهره تثبيت شركة ما مكمل لتثبيتات شركة أجنبية في رؤوس الأموال الخاصة للقوائم المالية للشركة إلى حين خروجه و بالتحديد في النتيجة ، و هو التاريخ الذي تدرج فيه تلك الفوارق في الحسابات كمنتوجات أو أعباء .[1]

4- تقديم القوائم المالية المجمعة

بعد أشغال تنفيذ المعالجات المتجانسة للحسابات المجمعة ثم إقصاء العمليات الداخلية للمجمع ثم توزيع رؤوس الأموال الخاصة و تحويل الحسابات بالعملة الصعبة ،يمكن الشروع في إعداد القوائم المالية المجمعة التي تعتبر محور المراقبة و تسمح بضمان كون القوائم المنتجة تتطابق مع معايير المجمع.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2009/19 ، ص ص 20-21.

يجب على الشركات الموجودة في محيط التجميع أن توقف حساباتها طبقا لرزنامة التجميع ثم إعادة معالجة الحسابات الفردية لشركات التجميع من أجل تصحيح الاختلافات بين التطبيقات و الطرق المحاسبية المستعملة عن طريق التسجيلات المحاسبية في حساباتها و التي تطبق على حسابات التجميع و هذا على أساس الأخذ بعين الاعتبار خصائص حسابات التجميع و ضمان تجانسها (المعالجات الإجبارية و الاختيارية) ، ثم حجز ملاحق التجميع من طرف شركات التجميع التي تقدم معلومات على الجداول و الوثائق الموجودة في الملاحق ، ثم تقر تعليمات برجوع الملاحق إلى مكتب المحاسب لتحقيق أعمال التجميع، كما يجب أن تكون الوثائق و المعلومات المقدمة جزئيا مصدرها هو نفس الحسابات الموقوفة جزئيا ، ترجع ملاحق التجميع إلى شركات التجميع و التي تكون بفضل المحاسب متجانسة و شاملة و موضوعة ضمن قاعدة معطيات شاملة و تضم كافة القوائم المالية للشركات المعنية مع ضمان إلغاء العمليات المتبادلة ،هنا يقوم المحاسب بإعداد القوائم المالية المجمعة الأولية و ذلك حسب المعايير الدولية للإبلاغ المالي ، و قبل التصديق عليها يجب أن تكون كل الوثائق و الملاحق محور مراقبة من طرف المدققين الداخليين لشركات التجميع ، ثم تدخل خبير محاسب من أجل تصديق هذه العمليات الذي يؤكد بأن الحسابات التجميعية تم إعدادها وفقا لمعايير المجمع و المعايير المحاسبية الدولية (مراقبة معالجة الحسابات الفردية لشركات التجميع الإجبارية و الاختيارية ، مراقبة إلغاء العمليات المتبادلة التي ليس لها أثر على النتيجة، مراقبة إلغاء العمليات المتبادلة التي لها أثر على النتيجة ،مراقبة جدول تدفقات الخزينة ،توزيع رؤوس الأموال الخاصة و إلغاء سندات المساهمة، مراقبة تحويل حسابات الشركات الأجنبية).

بعد كل هذا يتم إعداد كل من الميزانية المجمعة ، و جدول النتائج المجمع ، جدول تدفقات الخزينة المجمعة ،جدول تغيرات رؤوس الأموال الصافية المجمعة .

شكل رقم (IV -03) : يلخص الإجراءات الخاصة بعملية التجميع

الحسابات الاجتماعية الخاصة بالمؤسسات الداخلة في محيط التجميع

المرحلة 01: المعالجة المتجانسة للحسابات المجمعة

معالجات إجبارية
- معالجة الإهتلاكات الاستثنائية
- معالجة المؤونات المقننة
- معالجة إعانات الاستثمار
- معالجة الضريبة المؤجلة

معالجات اختيارية
- معالجة قرض الإيجار
- معالجة فروق التحويل
- معالجة المخزونات

المرحلة 02: إقصاء العمليات الداخلية

الإقصاء الذي ليس لها تأثير على النتيجة

يتم إلغاء التدفقات المتبادلة ذات المبالغ المتساوية ما بين شركتين تابعتين لنفس المجمع لكل من (الشراء/ البيع، النفقات / الإيرادات ، الحقوق/ الديون) من أجل إعطاء لقراء الوثائق المالية المجمعة الصورة الصادقة عن النشاط و عن وزن المجمع من الناحية الاقتصادية .

الإقصاء الذي لها أثر على النتيجة

- إقصاء النتائج الداخلية
- إلغاء الحصص و الأرباح الموزعة داخليا
- إلغاء الأرباح الداخلية المسجلة في عملية بيع المخزون
- إلغاء الخسائر الداخلية
- إلغاء فوائض القيم الداخلية
- إلغاء المؤونات الداخلية

المرحلة 03: توزيع رؤوس الأموال الخاصة و تحويل الحسابات بالعملية

توزيع رؤوس الأموال الخاصة

فارق الإدماج الأول
- فارق التقييم
- فارق الاقتناء(الشهرة)

تحويل الحسابات بالعملية الصعبة

تحول الأحداث المالية سواء كانت مدينة أو دائنة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ اتفاق الأطراف على العملية كما تخضع للخسارة أو الربح نتيجة التقلبات في أسعار الصرف

المرحلة 04: تقديم القوائم المالية المجمعة

1- الميزانية المجمعة

2 - جدول النتائج المجمع

3- جدول تدفقات الخزينة المجمعة

4- جدول تغيرات رؤوس الأموال الصافية المجمع

المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع إلى الإجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي وفقا للـ SCF و الـ IAS/IFRS

خلاصة الفصل الرابع

تسعى الحسابات المجمعة إلى ترجمة الوحدة الاقتصادية التي يمتاز بها المجمع ، مما يضفي عليه صورة صادقة أمام المتعاملين الداخليين و الخارجيين ، حيث تحكمها قواعد و مبادئ متفق عليها على المستوى الدولي مما يفسر دور المرجع المحاسبي الدولي في قياس الإجراءات المحاسبية التي تتناسب مع هذا النوع من الشركات .

إن سيرورة تجميع الحسابات تعتمد على أدوات تقنية و تنظيمية لإعدادها حيث تتولى الشركة الأم هذه العملية وذلك عن طريق القيام بمجموعة من الإجراءات التي تسمح بتوفير كل متطلبات مجال العمل و التسيير قصد الخروج ببيانات مالية موحدة تعطي الصورة الصادقة للوزن الاقتصادي الخاص بمجموعة هذه الشركات ، وحتى يتوفر المحيط الملائم لمباشرة تجميع الحسابات فإنه من الضروري تحديد محيط و طرق التجميع بمعنى تحديد أنواع التجميع المحاسبي وتنظيمه ، تشخيصه ، و تحديد الهيئات المنتمية لمجال التجميع و الهيئات التي يتم استبعادها وهنا يأتي دور الرقابة في تحديد هذا المجال و نوع الارتباط القائم بين الفروع و الهيئات التابعة فضلا عن تحديد حصة المجمع و حقوق الأقلية و هذا بعد تحديد نسبة الفائدة.

إن عملية التجميع المحاسبي تستوجب القيام بأعمال تتمثل في إجراءات تطبيقية متبعة حسب النظام المحاسبي المالي تبدأ بمعالجة الحسابات المتجانسة التي تهدف إلى تحقيق التجانس في البيانات المالية الواردة ثم إقصاء كل المعليات الداخلية المتبادلة ما بين شركات المجمع أي تصحيحها ،ثم تتم عملية توزيع رؤوس الأموال الخاصة و تحويل الحسابات بالعملة الصعبة التي تعتبر قلب التجميع لأن أحد أسس التجميع هو إحلال محل سندات المساهمة الجزء المقابل لها من رؤوس أموال الشركات المجمعة ، و أخيرا تأتي مرحلة إعداد القوائم المالية المجمعة .

الفصل الخامس:

جباية مجمع الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي

تمهيـــد

إن حقيقة مجمع الشركات كوحدة اقتصادية جعلت المشرع الجبائي يضع أنظمة خاصة بها تضمن عدم عرقلة عمل مجمع الشركات سواء على المستوى الداخلي أو المستوى العالمي ، و الجزائر بدورها واجهت تحولات هامة بعد انطلاق برامج إعادة الهيكلة لاقتصادها من هذه التحولات التي أحدثتها استبدال صناديق المساهمة بإنشاء الشركات القابضة و تحولات أخرى انجر عنها بروز شركات فرعية على مستوى المؤسسات العمومية ، نتج بعد ذلك ظهور فروع شركات عديدة و مستقلة تخضع كباقي الشركات للأحكام العادية للقانون التجاري.

تم تقنين نظام خاص بمجمع الشركات بموجب أحكام الأمر رقم 96-31 لــ(30-12-1996) و المتضمن قانون المالية لسنة 1997 الذي يركز على النظام الجبائي المطبق على هذه الكيانات باعتبار وجود مميزات خاصة بها و كذا تشابك مصالحها ، و يسمح بأن تكون الشركة الأم المكلف الوحيد بالضريبة على الأرباح المحققة من طرف مجموع شركاتها التابعة في إطار النتيجة الإجمالية الموحدة .

إن النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية يعملان و يركزان الإخضاع الضريبي على نظام "الميزانية الموحدة" الذي يسمح بعمليات المقاصة بين أرباح شركات عضو في المجمع مع خسائر شركات عضو في نفس المجمع ، و الذي يعمل على حل المشاكل الجبائية المتعلقة بالصفقات التي تتم بين شركات نفس المجمع و غيرها .

المبحث الأول: معايير تكوين مجمع الشركات في الجزائر

يعتبر مجمع الشركات كيان اقتصادي يضم مجموعة من الشركات التابعة لكل واحد منها وجود قانوني مستقل عن الآخر تجتمع فيما بينها عن طريق روابط مختلفة و تخضع لوحدة القرار داخل المجمع تكون تحت الرقابة من طرف واحدة منهم هي الشركة الأم، و لقد تطرق المشرع الجبائي من خلال تعريفه لمجمع الشركات للفروع (les filiales) و المساهمة(la participation) و كذا المراقبة (contrôle) ،حيث درسنا في هذا المبحث إبراز شروط تكوين المجمع بعد إعادة المرور على التعريف الجبائي له ثم الاستثناءات المرتبطة بانضمام الشركات إلى المجمع ، فالتطرق إلى المعيار المحاسبي كشرط لتطبيق نظام الاندماج الجبائي.

1- شروط القبول ضمن مجمع الشركات

يجب علينا إعادة التعريف الجبائي لمجمع الشركات و الذي يمكننا من استنتاج الشروط المتعلقة بتكوينه حيث سبق أن عرفناه على أنه " كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا ، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـــ 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي ، و الذي لا يكون رأس المال ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم ". [1]

و استنتجنا أن المجمع عبارة عن " مجموعة بين الشركة الأم و الشركات التابعة لها ، يعطي للشركة الأم القدرة على التحكم في السياسات المالية و التشغيلية للشركات التابعة بغرض الحصول على منفعة من نشاطها .

و يسمح التشريع الجبائي للشركة الأم السيطرة على الشركات الأخرى التابعة ، سواء كانت هذه السيطرة مباشرة أو غير مباشرة ، فهذا يخولها بأن تصبح الوحيدة المكلفة بالضريبة باسم المجمع نيابة عن الشركات الأخرى ، كما يتيح لها الفرصة لإجراء المقاصة للأرباح و الخسائر المسجلة بين الشركات.

كما نص المشرع على امتيازات جبائية يستفيد منها مجمع الشركات و الخاضعة لهذا القانون و التي تستوفي مجموعة من الشروط.

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 85/ 1996، ص 07، بالإضافة إلى المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2017 ، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz.

إذا حسب هذه المادة، فإنه يمكن لمجمع الشركات أن يختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة، حيث يرتكز هذا النظام على شروط أن تتوفر حتى يمكن الاستفادة من تطبيقه فمن بين هذه الشروط:

- ✓ يجب أن تكون العلاقات بين الشركات الأعضاء في التجمع في المفهوم الجبائي مسيرا أساسا بأحكام القانون التجاري ؛

إن الشركات التي تتوقف عن استيفاء الشرط المبني أعلاه تقصى تلقائيا من مجمع الشركات بالمفهوم الجبائي فقط، و بالإضافة إلى هذه الشروط هناك شروط أخرى حتى يتم قبول الشركات ضمن المجمع و ذلك من خلال التعريف السابق :

1-1 شروط متعلقة بالإطار القانوني للشركات: من خلال تعريف المادة 138 مكرر من نفس القانون مجمع الشركات هو " كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم....."، يتضح أن شركات ذات أسهم * وحدها مؤهلة للخضوع لنظام مجمع الشركات ، و عليه تستثنى الشركات المنظمة تحت أي شكل آخر نذكر من بينها شركة ذات المسؤولية المحدودة * و شركة الأشخاص * و شركة ذات التوصية بالأسهم *، بالإضافة إلى هذه الشركات هناك شركات أخرى فرغم أنها تخضع للضريبة على أرباح الشركات * إلا أنها مستثناة من الانضمام إلى مجمع الشركات .

تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجبائي لم يتطرق لجنسية الشركات المندمجة و لم يحصرها ، كما أنه لم يحدد النطاق الجغرافي للاندماج الجبائي للشركات .

2-1 شروط متعلقة بنشاطات الشركات : الأصل عند تكوين مجمع الشركات أنه يمكن ممارسة أي نشاط أي لا يوجد شروط متعلقة بطبيعة النشاط الذي تمارسه الشركة الأم أو فروعها ، و لهذا نجد أن الشركات التي تمارس نشاطات تنتمي إلى صنف الأرباح غير التجارية أو أرباح المداخيل الفلاحية يمكنها أن تشكل مجمعا .

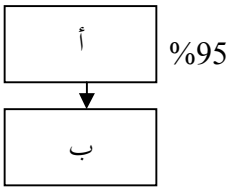
* SPA :La société par actions.
* SARL :La société à responsabilité limitée.
* SNC: La société en nom collectif.
* La Société en Commandite Par Actions.
* IBS : L'impôt sur les bénéfices des sociétés.

3-1 الشروط المتعلقة بحيازة رأس المال: حددت المادة 138 مكرر الشروط المتعلقة بحيازة رأس المال و هي تتمثل في:

- ✓ وحدها الشركات التي يمتلك رأسمالها بطريقة مباشرة مؤهلة للخضوع لنظام مجمع الشركات، في حين الامتلاك غير المباشر لرأس المال عن طريق شركات أخرى لا يمنح للشركة صفة العضوية حتى و إن اعتبرت قانونيا شركة فرعية؛
- ✓ يجب أن يمتلك رأس المال الاجتماعي للشركة العضو (الفرعية) بنسبة 90% على الأقل من قبل الشركة الأم بطريقة مباشرة ،وعليه فإن الشركة التي يمتلك رأسمالها بنسبة 85% بطريقة مباشرة و نسبة 05% بطريقة غير مباشرة عن طريق شركة أخرى لا تكون مؤهلة للخضوع لهذا النظام الجبائي حتى و إن كان رأسمالها ممتلكا في مجمله من قبل الشركة الأم بنسبة 90%؛
- ✓ لا يجب أن يمتلك رأس المال الاجتماعي للشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كليا أو جزئيا من طرف الشركات الأعضاء ، في حين ينجم عن المساهمات المتداخلة و المتشابكة بين الشركات الأعضاء و التي يمنعها القانون التجاري في المادة 732 مكرر من القانون التجاري الجزائري و التي تنص " عندما تراقب شركة مساهمة شركة أخرى بصفة غير مباشرة،لا يجوز لهذه الأخيرة امتلاك أكثر من 50% من رأسمال الشركة الأولى " و بالتالي عدم قابلية الخضوع للنظام الجبائي لمجمع الشركات ؛
- ✓ لا يجب أن يمتلك رأس المال الاجتماعي للشركة الأم بطريقة مباشرة بنسبة 90% أو أكثر من قبل شركة أخرى خاضعة بصفتها شركة أم.

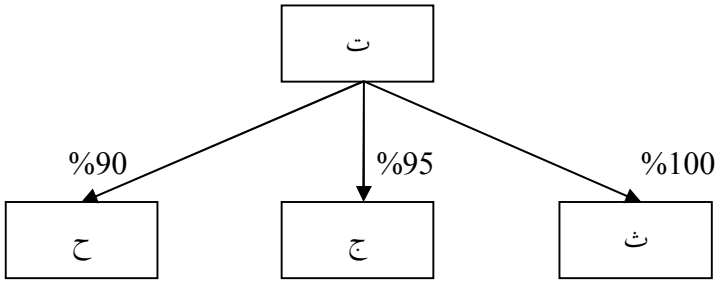
إذا يمكن القول أن امتلاك رأس المال الاجتماعي في الشروط السابقة يمنح للشركة صفة العضوية ، هذا ما يجعلها غير مؤهلة للخضوع لنظام مجمع الشركات بصفة شركة أم ، مما سبق يمكن توضيح الأشكال المختلفة للعلاقات التي تمنع و تسمح بتكوين مجمع الشركات كما يلي :

الشكل رقم (V-01) :يوضح الحيازة بطريقة مباشرة



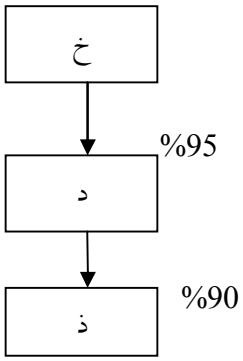
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2017.

الشكل رقم (V-02) :يوضح تكوين مجمع الشركات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2017.

الشكل رقم (V-03) :يوضح الحيازة بطريقة غير مباشرة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2017.

يظهر من خلال الشكل رقم (V-01) أن الشركة –أ– ليست ممتلكة من قبل شركة أخرى ، كما أنها تحوز على رأسمال الشركة –ب– بنسبة 95% بطريقة مباشرة هذا ما يسمح بتكوينها لمجمع مع الشركة –ب– ، أما الشكل رقم (V-02) يبين أن الشركة –ت– تحوز على رأسمال شركاتها الفرعية –ث–ج–ح– بنسبة 90% أو أكثر بطريقة مباشرة ، هذا ما يمكنها من تكوين مجمع مع هذه الشركات بصفتها شركة أم .

و يوضح الشكل رقم (V-03) أن الشركة –د– لا يمكنها تكوين مجمع مع الشركة –ذ– لأنها ممتلكة بنسبة 90% عن طريق شركة أخرى –خ– ، أما بالنسبة للشركة –خ– فيمكنها أن تشكل مجمعا مع الشركة –د– بصفتها شركة أم ، بينما لا يكون إدماج الشركة –ذ– في هذا المجمع لأنها ليست ممتلكة بطريقة مباشرة من طرف الشركة –خ–.

2- الاستثناءات المرتبطة بانضمام الشركات إلى المجمع

إن القانون الجزائري حدد الشركات التي يمكنها الاستفادة من نظام مجمع الشركات ، حيث حصرها في الشركات ذات الأسهم (SPA)دون غيرها من الأشكال الأخرى و المتمثلة في شركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) و شركات الأشخاص (SNC) ، لكن صادف أو وجدت أشكال من الشركات رغم أنها منظمة تحت شكل شركات ذات الأسهم إلا أن المشرع يستثنيها صراحة الاستفادة من هذا النظام ، كما أن هناك بعض الحالات تفقدها حق الاستفادة منه ، و تتمثل هذه الاستثناءات في :

2-1 الاستثناءات المتعلقة بقابلية الخضوع لنظام مجمع الشركات :طبقا لما ورد في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تستثنى من نظام مجمع الشركات كل من :

- ✓ **الشركات البترولية** ، أي الشركات التي تنشط في مجال استغلال أو تحويل أو نقل المحروقات و مشتقاتها ؛ [1]
- ✓ الشركات التي تنظم علاقاتها بقوانين أخرى إلى جانب القانون التجاري و كذلك الشركات القابضة العمومية * و المؤسسات العمومية الاقتصادية التي يملك رأسمالها الاجتماعي تلك الشركات القابضة فهذه الشركات لا يمكنها تكوين مجمع من الناحية الجبائية ، و هذا راجع إلى أن علاقاتها منظمة وفق الأمر رقم 95-25 المؤرخ في تاريخ 25 سبتمبر سنة 1995 الذي يخص تسيير رؤوس أموال الدولة المتاجر بها * والمعدل بالأمر 01-04 المؤرخ في 20 أوت سنة 2001 و المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها و خوصصتها ، هذا الاستثناء القانوني الخاص بالشركات القابضة العمومية يسمح للمؤسسات العمومية التي تملك الشركات القابضة رأسمالها الاجتماعي بنسبة 90% أو أكثر أن تستفيد من نظام مجمع الشركات بصفة شركة أم إلى جانب الشركات الموجودة تحت تبعيتها (امتلاك مباشر لرأس المال الاجتماعي بنسبة 90%) و هذا ممكن إذا استوفت شروط قانونية أخرى ؛ [2]

[1] أنظر **المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة**، 2017، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب، .www.mfdgi.gov.dz

* Les holdings publics.
* Capitaux marchands de l'Etat.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد2001/47، ص ص 09-11.

- ✓ تجدر الإشارة فقط إلى أن الشرط المتعلق بالشركات التي تسجل عجزا خلال الدورتين الأخيرتين لا يمكنها أن تستفيد من هذا النظام فقد ألغي.[1]

2-2 الاستثناءات المتعلقة بفقدان حق الاستفادة من نظام مجمع الشركات : في بعض الحالات يتعذر على الشركات الأعضاء في المجمع الاستمرار في تطبيق قواعد النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات ، و ذلك في الحالات التالية :

- ✓ عندما تصبح الشركات التابعة و كذا الشركة الأم لا تستوفي شروط الاستفادة من النظام ، فعلى سبيل المثال تتنازل الشركة الأم عن جزء من أسهم شركة تابعة بحيث يصبح رأس المال الاجتماعي لهذه الأخيرة غير ممتلك بنسبة 90% على الأقل من طرف تلك الشركة الأم ، في هذه الحالة تصبح الشركة العضو خارج مجال نظام مجمع الشركات إبتداءا من التاريخ الذي أصبحت فيه لا تستوفي شرط امتلاك رأس المال بعدما تم التنازل .

3- المعيار المحاسبي لشرط تطبيق نظام الاندماج الجبائي [2]

تشكل المحاسبة الوسيلة الأساسية في متابعة العمليات المنجزة داخل مجمع الشركات ، مما يمكن من مراقبة سير هذه العمليات ،و هذا ما يؤدي إلى فرض أحكام و قواعد تهدف إلى خلق تجانس بين القواعد المحاسبية والجبائية .

كما تنص المادة 139 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أن" تستحق الضريبة سنويا على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة اثني عشر شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية "[3]، إذا يتعلق الأمر بتحديد تاريخ افتتاح و غلق النشاطات الاجتماعية ، و مدتها المحددة باثني عشر شهرا و ذلك طبقا لمبدأ سنوية الضريبة .

[1] ألغيت بموجب قانون المالية لسنة 2008، أنظر المادة 07 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2007 و الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 82 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 2007.

[2] بن زارع رابح " **النظام الجبائي لمجمع الشركات** " أطروحة دكتوراه في قانون الأعمال ،كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة باجي مختار ، عنابة، 2010، ص ص 27-30.

[3] أنظر **المادة 139 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة**، 2017، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz.

إذا من أجل التمكن من تحديد نتائج المجمع دون تعقيدات محاسبية يتعين التقيد بضرورة أن تفتتح الشركات العضوة بالمجمع سنة نشاطها و تغلقه بنفس التاريخ وذلك لمدة 12 شهرا ،وعليه فإنه من المحبذ بالنسبة للإدارة الجبائية عدم تغيير تواريخ افتتاح وغلق نشاط الشركات التابعة للمجمع ،لأن التعديل في هذه التواريخ خلال تطبيق نظام الدمج ،سيؤدي بالطبيعة إلى تعقيد عملية التحصيل وصعوبة فرض الرقابة الجبائية ،خاصة وأن أنماط فرض الرقابة على الشركات التابعة يمكن أن تختلف عن تلك المتعلقة بالشركة الأم ،إذ يطرح التساؤل حول السنوات التي يمكن أن تخضع لها هذه الأخيرة ،حيث يمكن أن تكون موضوعا للرقابة في آن واحد على السنوات التي تسبق الدمج ،والسنوات التي تتعلق بتطبيق الدمج ،وسنوات خروج الشركة التابعة من نظام الدمج المطبق على المجمع ،هذا ما يجعل الإدارة الجبائية أن تنظر إلى تغيير تواريخ الأنشطة بشكل حذر ،بالمقابل ،يفسح النظام المحاسبي المالي حرية كبيرة للمؤسسات فيما يخص نظام الميزانية الموحدة التي تسمح للمؤسسات الداخلة ضمن مجال التوحيد بتوقيف حساباتها في تاريخ مختلف عن ذلك الذي تعتمده الشركة الأم .

على المستوى العملي ،ترتب القاعدة الجبائية عدة تعديلات في محاسبة الشركات ،ينتج عنها تجانس تواريخ غلق نشاط الشركات التابعة بنسبة أكثر من 90% من رأسمالها ،وفضلا عن ذلك ،فإن ميزة نظام الدمج الجبائي تجعل من الضروري عقلنة التنظيم المحاسبي،بغرض الحصول وبشكل سريع ومسبق على المعلومات المتعلقة بالمجموعات التي يمكن أن تدخل في مجال تطبيق هذا النظام الجبائي،وعلى وجه الخصوص حول مدة وتاريخ غلق نشاطها الاجتماعي ،وبما أن القانون لا ينص على استثناءات من قاعدة السنوية ،فإنه على الشركة التابعة تعديل تاريخ غلق نشاطها لأجل تطابقها وتوافقها مع تلك المتعلقة بباقي أعضاء المجمع ،فإنها لا تستفيد من النظام إلا في السنة المقبلة ،لأن النشاط التي أجرت خلاله التعديل لا يحتوي على اثني عشر شهرا ،وهذا على عكس المشرع الجبائي الفرنسي الذي اتجه إلى تعديل هذا الحكم بقبول سنة النشاط التي تقل عن اثني عشر شهرا كمدة النشاط الأول المتعلق بالفترة الجديدة للدمج الجبائي وهو ما يعبر عن مرونة التشريع الجبائي الفرنسي الذي يتجه إلى تشجيع تكوين وتطوير مجمع الشركات بالمفهوم الجبائي وتوافقه واستجابته للضرورات العملية.

وتنص أيضا المادة 139 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه إذا امتدت السنة المالية المختتمة في السنة المنصرمة إلى أكثر من اثني عشر شهرا تدفع الضريبة المستحقة حسب النتائج المحققة في تلك السنة المالية.

في حالة عدم إعداد أية حصيلة خلال سنة ما ،تؤسس الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية على الأرباح المحققة في الفترة المنصرمة إبتداءا من نهاية آخر فترة فرضت فيها الضريبة ،أو من بداية العمليات بالنسبة للمؤسسات الحديثة إلى غاية 31ديسمبر من السنة الجارية ، ثم تخفض فيما بعد هذه الأرباح من نتائج الحصيلة التي تضمنتها.

و عندما يتم إعداد حواصل متتالية في ظرف سنة واحدة ، تجمع نتائج هذه الحواصل لتحديد وعاء الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية .

ينبغي على المشرع الجبائي الجزائري و في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي العمل على استنباط أحكام تتعلق لما إذا كان بالإمكان تباين تواريخ بداية و غلق النشاط لكل شركة تابعة للمجمع من عدمه و ما إذا كان ذلك من شأنه أن يؤثر على عملية مراقبة تطبيق النظام الجبائي المتعلق بمجمع الشركات، لا أن يكتفي بالنظام المحاسبي ونص المادة 139 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و هذا من أجل تدارك النقص في التشريع المتعلق بهذه المسألة .

لكن يمكن القول أن سبب عدم إدراج المشرع الجبائي لأحكام خاصة تعدل من قاعدة السنوية للنشاط و بتاريخ افتتاحه و غلقه يكمن بالدرجة الأولى في غياب وجود تطبيقات عملية واسعة النطاق في الجزائر للنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات .

المبحث الثاني : نظام الاندماج الجبائي

تبنت الجزائر نظام خاص بمجمع الشركات يسمح بإجراء مقاصة شاملة للأرباح و الخسائر المحققة على مستوى كل الشركات المنتمية لنفس المجمع و هذا بتحقق الشروط و المعايير المنصوص عليها سابقا ، و من أجل التعرف إلى النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في الجزائر فإننا تطرقنا في هذا المبحث إلى تقنية الرصيد الجبائي الذي ألغي سنة 2003 ، ثم الإجراءات الشكلية اللازم القيام بها من أجل تطبيق نظام الاندماج الجبائي ، فإجراءات الدخول في نظام الاندماج الجبائي و الخروج منه.

1- تقنية الرصيد الجبائي *(1993-2003)

قبل التطرق إلى النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في الجزائر فإننا من الضروري دراسة تقنية الرصيد الجبائي التي وضعت أساسا من أجل الحد من الازدواج الضريبي جراء توزيع الأرباح و الذي ألغي سنة 2003 [1]، حيث تعتبر عملية توزيع الأرباح من قبل شركات الأموال يخضع إلى ازدواج الضريبة :

- ✓ ضريبة على مستوى الشركة، فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للنتائج المتعلقة بنشاطاتها؛
- ✓ و ضريبة على مستوى المساهمين، فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للأرباح الموزعة.

و قصد التقليل من الآثار الاقتصادية لازدواجية الضريبة و تشجيع إنشاء شركات الأموال، قد تم إنشاء ميكانيزم يتمثل في تقنية الرصيد الجبائي الذي يقسم على عدد المساهمين حسب حقوقهم الاجتماعية ، حيث يرمي إلى تشجيع كل من :

- ✓ الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين إلى الاستثمار، بشكل مساهمة في شركات الأموال (شراء أسهم)؛
- ✓ شركات الأموال للتوجه إلى التوفير العام في إطار سوق الأموال.

* L'Avoir Fiscal.

[1] يوسف مامش،ناصر دادي عدون " **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي**" دار المحمدية ،الطبعة الأولى ، الجزائر،2008،ص 225، أو المادة 87 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، قانون المالية لسنة 2003 الصادر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 86 و المؤرخ في 25 ديسمبر سنة 2002.

و هذا ما تضمنته أحكام المادة 87 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن"الأشخاص الذين يتحصلون على الأقسام الموزعة من قبل الشركات التابعة للقانون الجزائري، تتحصل في هذا الإطار على دخل متكون من: [1]

- ✓ المبالغ المتحصل عليها من الشركة الأم ؛
- ✓ الرصيد الجبائي الممثل للائتمان الجبائي المفتوح لدى الخزينة .

و كانت تفرض شروط من أجل الاستفادة من تقنية الرصيد الجبائي تتمثل في :[2]

- ✓ يجب أن تكون الشركة الموزعة خاضعة للقانون الجزائري و لها مقر في الجزائر؛
- ✓ يجب أن تكون الشركة الموزعة خاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- ✓ أن الأرباح خاضعة للمعدل العادي أو معفاة من الضريبة على أرباح الشركات(و بالتالي تستبعد الأرباح الخاضعة للمعدل المخفض)؛
- ✓ يجب أن تكون الأرباح الموزعة ناتج عن قرارات منتظمة صادرة من طرف الأعضاء المختصين في المؤسسة، و بالتالي فإن التسويات تجرى على المداخيل التي تعتبر موزعة تلقائيا؛
- ✓ يجب أن يكون المستفيد من الرصيد الجبائي قاطنا بالجزائر أو لديه مقر فيها.

وبالنسبة لمجمع الشركات،فإنه علاوة على الشروط المبنية أعلاه،فيجب على هذه الشركات استيفاء الشروط التالية:

- ✓ يجب أن تكتسي السندات التي تحوزها الشركة الأم الشكل الاسمي أو تكون مودعة لدى بنك الجزائر أو لدى 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 على الأقل؛

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 1993/04 ، المتضمنة **المرسوم التشريعي رقم 93-01 مؤرخ في 19 جانفي 1993 المتضمن مشروع قانون المالية لسنة 1993**.

[2] يوسف مامش،ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص 225-226.

✓ يجب أن تكون النسبة المئوية الدنيا لمساهمة الشركة الأم في رأس مال الشركة الفرعية 10%.

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) .

يحمل الرصيد الجبائي بقيمة دين الضريبة على الضريبة على أرباح الشركات على عاتق المستفيد بشرط أن يكون الرصيد 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 .[1]

و أخيرا فإن الرصيد الجبائي يقدر بـــ 30% من مبلغ محدد وفق التوزيعات المتأتية من الفوائد التي تخضع للمعدل العام للضريبة على أرباح الشركات مقارنة للمبلغ الإجمالي للتوزيعات .

و كمثال لحساب الرصيد الجبائي ، فلنفرض شركة أسهم تتكون من 6 مساهمين و التي تحقق ربح قدره 200.000دج ، إذا :

الضريبة على أرباح الشركات تقدر بـــ: $\frac{42 * 200.000}{100}$ = 84.000دج

الربح الموزع: 200.000-84.000 = 116.000دج

و فرضا أن هذا الربح وزع كلية على المساهمين الذين يمتلكون مساهمات متساوية في الشركة :

✓ مبلغ الرصيد الجبائي = 116.000 *30% = 34.800 دج .

إذا يستفيد كل مساهم من رصيد جبائي يقدر بـــ 06/34.800= 5.800دج الذي يسجل على الضريبة على الدخل الإجمالي الذي تقع على عاتق كل مساهم .

هذا يعني أن الرصيد الجبائي يزيد من دخل المساهم الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي وتقليص مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي .

[1] يوسف مامش،ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص 226-227.

من هنا نستنتج الوضعية التالية :

المبلغ الحقيقي للتوزيعات يقدر بـــ 116.000+5.800 = 121.800 دج ، و أن العبء الجبائي الذي يقع على الشركة يقدر بـــ 200.000 – 121.800 = 78.200 دج أي ما يعادل 39,1% من الربح.

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.[1]

2- إجراءات تطبيق نظام الاندماج الجبائي

يتكون النظام الجبائي لمجمع الشركات من :

- ✓ توحيد الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات لمجمل الشركات التابعة للمجمع؛
- ✓ الإعفاء بالنسبة للحصص الموزعة بين الشركات التابعة؛
- ✓ الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لفوائض القيم الناتجة عن التنازل الذي تم بين الشركات التابعة؛
- ✓ الإعفاء من حقوق التسجيل العقود التي تخص نقل الأملاك بين الشركات التابعة؛
- ✓ الاستفادة من تخفيض بنسبة 50% فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني بالنسبة للمعاملات بين الشركات التابعة.

و يعرف توحيد الأرباح على أنه " مجموع حسابات الميزانية و ليس الحسابات العددية لنتائج الشركات التابعة للمجمع، بعبارة أخرى يتم التوحيد بتكوين ميزانية واحدة لمجمل الشركات التابعة مع احترام حدود الخصم والقواعد الخاصة بها ".[2]

2-1 على مستوى الشركة الأم : وفقا أحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فإنه يمكن لمجمع الشركات أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية ، على أن يتم الاختيار من قبل الشركة الأم و بموافقة جميع الشركات التابعة ليبقى ساري المفعول لمدة 04 سنوات وبدون رجعة.

[1] يوسف مامش،ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص 226-227.

[2] خلاصي رضا ، مرجع سابق ، ص187 .

ترسل الشركة الأم طلب ممضى من طرف المدير العام للشركة و رئيس مجلس الإدارة أو رئيس مجلس المراقبة تتضمن المعلومات التالية:

- ✓ عبارة القبول من طرف أغلبية أعضاء المجلس ؛
- ✓ النشاط الممارس ، المقر الاجتماعي ، رقم التعريف الجبائي للشركة الأم ، إضافة إلى رقم المادة.

و ترفق هذه المراسلة برسالة قبول كل الشركات التابعة ممضاة من قبل المدير العام و رئيس مجلسها الإداري أو مجلسها الرقابي متضمنة ما يلي:

- ✓ عبارة قبول أغلبية أعضاء المجلس الإداري؛
- ✓ سبب النشأة ، النشاط الممارس، المقر الاجتماعي، رقم التعريف الجبائي للشركة التابعة .

هذه الرسائل بدورها يجب أن ترفق بميزانيتي الدورتين الأخيرتين لمجمل الشركات (الشركة الأم و الشركات التابعة) التي تتضمن نتائج الاستغلال دون العجز المرحل.

إن هذه الإجراءات الشكلية لا توضح بدقة مفهوم الاختيار الذي عبرت عنه الشركة الأم باتجاه الإدارة الجبائية التي تكرس مبدأ حرية المسيرين في تسيير الشركات ، و بالتالي فهي تعتبر بأن عملية الاختيار تمثل قرارا يتعلق بتسيير الشركة و هو مفروض في آن واحد على المكلف بالضريبة و كذا على المصالح الجبائية ، كما أن هذا الشرط يجعل الشركة الأم حذرة حينما تطلب الاستفادة من نظام الدمج الجبائي ، إذ فعلى الرغم من سهولة الإجراءات الشكلية المطلوبة ، إلا أن هذه الإجراءات تتطلب قيام الشركة الأم مسبقا بتحليل مفصل و معمق لأوضاع الشركات التابعة لها ، و بالتالي فإن تطبيق النظام مرهون بقيام الشركة الأم بجمع المعلومات الكافية الخاصة بالشركات التابعة لها ، بل و الأكثر من ذلك قبول هذه الأخيرة الخضوع لنظام الدمج الجبائي و بشكل مسبق ، و هو ما يترتب عنه قيام المسؤولية التضامنية فيما بين الشركات الأعضاء في المجمع عن دفع الضرائب .

كما أن قائمة الشركات العضوة المرفقة بالطلب الذي تقدمه الشركة الأم ليست نهائية ، لأنها تقبل المراجعة كل سنة من المدة المقررة لتطبيق نظام الدمج الجبائي ، إذ يتعين على الشركة الأم كل سنة نشاط أن تخطر الإدارة الجبائية بالشركات التي خرجت عن نظام المجمع أو التي دخلت فيه مجددا . [1]

[1] بن زارع رابح، مرجع سابق، ص ص 58-60، بتصرف.

و أخيرا ، فإن مصالح الإدارة الجبائية المختصة المتمثلة في مديرية كبريات الشركات هي التي يفترض تقديم طلب خيار تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات بالنسبة إليها من قبل الشركة الأم و هذا إذا كان رقم أعماله يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار جزائري ، كذلك الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في مجمع الشركات الأجنبي و كذلك الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر ، و هذا تطبيقا لأحكام المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية .[1]

2-2 على مستوى الشركات التابعة : لا يشترط نص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة سوى قبول الشركات التابعة الخيار الذي تقدمت به الشركة الأم ، لأن تطبيق نظام الدمج الجبائي لا يتوقف على الطلب الذي تقدمه الشركة الأم لمديرية كبريات الشركات، و إنما يتوقف على قبول الشركات التابعة الأعضاء في المجمع لهذا الخيار ، إذ يجب أن يرفق طلب الاختيار المحرر من جانب الشركة الأم برسالة قبول كل شركة تابعة على حدى ممضاة من قبل مديرها العام و رئيس مجلسها النقابي .

و تتضمن رسالة قبول الشركة التابعة البيانات التالية:

- ✓ عبارة قبول أغلبية أعضاء المجلس الإداري؛
- ✓ سبب النشأة، النشاط الممارس، المقر الاجتماعي، رقم التعريف الجبائي للشركة التابعة .

هذه الرسائل التي تحرر من جانب الشركات التابعة و المتضمنة قبولها لنظام الدمج الجبائي بدورها يجب أن ترفق بميزانيتي الدورتين الأخيرتين لمجمل الشركات (الشركة الأم و الشركات التابعة) التي تتضمن نتائج الاستغلال دون العجز المرحل.

كما يجب أن ترفق الميزانية بنسخة طبق الأصل لرسالة اختيار النظام الجبائي لمجمع الشركات و الشهادة الأصلية لقبول طلبهم المقدمة من طرف مفتشية الضرائب لمقر الشركة الأم.

و عند استلامها الوثائق السابقة الذكر ، تعمل مفتشية الضرائب الإقليمية على إرسال نسخة من الميزانية لمفتشية مقر الشركة الأم مرفقة بشهادة سالبة فيما يتعلق الضرائب على أرباح الشركات .

[1] أنظر **المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية** ،2017، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz.

و من الآثار التي تترتب على خضوع الشركات التابعة لنظام المجمع الجبائي فقدان هذه الشركات شخصيتها الجبائية المستقلة ، و ذلك بفعل اندماجها مع الشركة الأم و التي تخضع وحدها للضريبة ،ثم يتعين على الشركات التابعة أن تلتزم بتسوية التحصيلات الجبائية في حدود المبالغ الجبائية التي كان عليها دفعها فيما إذا لم تستفد من نظام الدمج .

و في حالة خروج الشركة التابعة من عضوية المجمع خلال المدة القانونية المقررة بمقتضى قانون صادر عن الشركة الأم، وجب فقط تبليغه من جانب الشركة التابعة إلى المصالح الجبائية المختصة عن طريق مراسلة عادية ، أما الشركة الأم فإنها تكتفي بتوجيه مراسلة تتضمن خروج الشركة التابعة ، و كذا بعدم الإشارة إلى عضوية الشركة التي تم إخراجها من نظام المجمع في قائمة الشركات المعنية بهذا النظام.[1]

3- الدخول في نظام الاندماج الجبائي

إن الشروط التي أقرها المشرع الجبائي لأجل دخول الشركات في نظام المجمع الجبائي هو اعتبار هذه الأخيرة تابعة للشركة الأم على الأقل بنسبة 90% من رأسمالها و بشكل مباشر علاوة على ضرورة اتخاذها الشركة ذات أسهم ، ويضيف المشرع الجبائي إضافة إلى ذلك قبل صدور قانون المالية لسنة 2008 شرطا مفاده عدم جواز دخول الشركات لنظام المجمع الجبائي إذا كانت قد حققت خلال الدورتين الأخيرتين خسائر في نتائج استغلالها باعتبارها شركات تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة السابقتين على دخولها في مجمع الشركات ، و تم التخلي عن هذا الشرط تعبيرا عن إرادة الدولة الجزائرية في تشجيع تكوين و إنشاء مجمعات الشركات واستقرارها لما لها من دور و أهمية في تحقيق التنمية الاقتصادية و لقناعتها بما يشهده عالم الأعمال من تطورات سريعة .

غير أن هذا قد فتح المجال لظهور إشكال حقيقي تتعلق عموما بالخسائر و نواقص القيمة الصافية على المدى الطويل السابقة على دخول الشركات لنظام المجمع (إجراءات موضوعية تتبع الإجراءات الشكلية).[2]

3-1 المعاملة الجبائية للخسائر المرحلة : تنص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه " في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما ،فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ،ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية،وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز ،فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز ".[3]

[1] بن زارع رابح، مرجع سابق، ص ص 61-66، بتصرف.

[2] نفس المرجع، ص ص 73-75، بتصرف.

[3] أنظر **المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة** ،2017، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz.

إذا ، يمكن ترحيل الخسائر للأمام و خلال مدة 04 سنوات ، إذا تعتبر عملية ترحيل الخسائر كحافز جبائي أقره المشرع خدمة لقرار الاستثمار الخاص ، و يكون ترحيل الخسائر إلى الأمام أو إلى الخلف، و يتعين على الشركة من الناحية المحاسبية أن تقوم أولا و قبل كل شيء بحساب النتائج المحققة من جراء نشاطها الخاص قبل إدماجه مع نتائج الشركات التابعة.

3-2 المعاملة الجبائية لخسائر الشركات التابعة: يتعلق الأمر على وجه الخصوص بالعمليات المنجزة قبل دخول الشركات التابعة في نظام المجمع لاسيما تلك المتعلقة بإعادة تقييم الأصول و عمليات إعادة الهيكلة .

3-2-1 إعادة تقييم عناصر التثبيتات: تقوم الشركات التابعة في بعض الأحيان زيادة تأكيد خسائرها اللاحقة على خضوعها لنظام الدمج الجبائي باستعمال وسيلة إعادة تقييم التثبيتات ، حيث يتم استخدامها كعلاوة للخسائر ناتجة عن إعادة تقييم للتثبيتات سابق على دخول الشركة للمجمع، و هي بمعنى أو بآخر محولة في الزمن بعد تأسيس المجمع الجبائي ، و تستمر خلال المدة المتبقية لعناصر الإهتلاك ، و يمكن أن تقتطع من نتائج المجمع ، على عكس الخسائر المتحصل عليها قبل دخول الشركة في مجال الدمج الجبائي ، و عليه يتعين على المشرع الجبائي أن يضع قواعد و أحكام خاصة بهدف ضمان حياد عمليات إعادة تقييم التثبيتات، و بهدف منع بعض هذه العمليات الممارسة قبل الدمج الجبائي من أن تؤدي إلى تطبيق هذا النظام الجديد بأثر رجعي ليشمل مثل هذه العمليات .

فإذا كانت الخسائر الناشئة قبل الدمج لدى الشركة، لا يمكن خصمها من الأرباح المبعدة من قبل شركات مدمجة، فإن وجود آلية إعادة التقويم و في غياب أحكام خاصة تمكن من تطبيق هذا الأثر الرجعي للنظام.

و يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات ، كما يقيد فائض مخصصات الإهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة .

3-2-2 عمليات الاندماج و التنازل عن أصول الشركة :بغرض تشجيع تكوين المجمع الجبائي، فإنه تطبق النسبة المخفضة على الأرباح المساهمة في اقتناء أسهم أو حصص في الشركات ، و قيم منقولة أخرى ، و التي تسمح بالمشاركة بنسبة 90% في رأس مال الشركات الأخرى من نفس المجمع و هذا وفقا للمادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة . [1]

[1] أنظر المادة **150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة** ، 2017، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz.

كما تقضي المادة 143 من نفس القانون على أنه " تعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض القيم ، غير تلك المحققة من السلع التي تنتج عن منح أسهم أو حصص مجانا في الشركة (حصص في رأسمال) عقب إدماج شركات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة".[1]

و الواقع كثيرا ما يتم داخل مجمع الشركات عمليات اندماج للشركات ، و التي تتم عادة بنقل أصول إحدى الشركات أو موجوداتها إلى شركة أخرى مقابل عدد من الأسهم يمنح للمساهمين في الشركة المندمجة ، ففي حالة الدمج و في حالة وجود خسائر سابقة على الدخول للنظام الجبائي ،فإنه يمنع على الشركات محاولة استخدام نظام الدمج بطريقة تعسفية و خاصة من خلال قيامها بهذه الآلية انطلاقا من هذه الآلية بتحميل خسائر الشركة على نتائج المجمع.

أما في حالة التنازل عن تثبيت معاد تقييمه ،فإن الشركة التابعة مالكة لمبلغ التنازل و هي خاضعة للدمج الجبائي ، فإنه يتعين على المشرع أن يظهر بمظهر متشدد و ذلك لتجنب اللجوء إلى مثل هذه التنازلات لمجرد تحقيق أهداف جبائية لا اقتصادية ، فيتم إعادة إدماج فوائض القيمة الناتجة عن هذا التنازل ، إلا أن هذا المبدأ أنتقد على أساس أن هاته القاعدة تثقل كاهل المكلف بالضريبة و ذلك بإخضاعه جبائيا بشكل هام و كبير لأن فائض القيمة تم إخضاعه للضريبة مسبقا عند تحقيقه، أما إذا كان التنازل لفائدة شركة لا تنتمي إلى نظام المجمع الجبائي، فإن المبلغ يضاف إلى نتائج المجموعة ضمن حدود الخسارة المحققة و الناتجة عن سنة النشاط التي حققتها الشركة. [2]

4- الخروج من نظام الاندماج الجبائي

تنص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أن عملية اختيار الخضوع للنظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات لا تقبل التراجع لمدة 04 سنوات، إلا أن هذا الحكم لا يتناسب مع طبيعة حياة مجمع الشركات التي تتسم بحركية هامة داخل أعضاءه ، فقد يحدث أن يتم التنازل أو التخلي عن أسهم إحدى الشركات التابعة أثناء فترة تطبيق نظام الدمج الجبائي بما لا يتحقق معه شرط تملك الشركة الأم لنسبة 90 % من رأسمالها.

[1] أنظر المادة **143 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة** ، 2017، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz.

[2] بن زارع رابح، مرجع سابق، ص ص85-88، بتصرف.

و قد يحدث أن تندمج الشركة الأم ذاتها أو يتم امتصاصها من قبل شركة أخرى بما يفقدها صفتها كرأس للمجمع الجبائي، إلا أن الحكم بأن يكون الاختيار لمدة 04 سنوات غير قابلة للتراجع دون أن يضيف المشرع الجبائي أية تفصيلات أخرى حول هذا الموضوع ، و هذا فراغ يعاني منه التشريع المتعلق بجباية مجمع الشركات ، و مع هذا هناك أثر لبعض العمليات التي تم إنجازها على نتائج المجمع ككل تتمثل فيما يلي :

4-1 المعالجة الجبائية لخسائر الشركة عند خروجها من نظام المجمع الجبائي :قد يكون خروج شركة تابعة من عضوية المجمع الجبائي مرده أسباب أهمها عدم احترام شروط العضوية ذاتها كالتعديلات التي تحدث على رأسمال الشركة بانخفاض نسبة تملكه من جانب الشركة الأم ما دون 90% أو لتواريخ غلق نشاطها أو تغيير شكل الشركة أو طبيعة نشاطها ...إلخ .

4-1-1 تحديد نتائج سنة النشاط التي تم فيها خروج الشركة التابعة من عضوية المجمع الجبائي :[1]

خلال السنة التي يتم فيها خروج الشركة التابعة عن عضوية المجمع الجبائي، تتوقف الشركة الأم عن الأخذ بعين الاعتبار النتائج التي حققتها هذه الشركة ضمن نتائج المجموعة ككل ، لأجل ذلك يتعين تحديد و بدقة سنة النشاط التي من خلالها خروج الشركة التابعة .

إن المشرع الجبائي لا يضع أحكاما مفصلة حول هذا الموضوع باستثناء ما أطلقه من أحكام عامة مفادها عدم جواز التراجع عن قبول خيار تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات لمدة 04 سنوات،و كذا ما تعلق بإقصاء الشركة من عضوية المجمع الجبائي إذا أصبحت خلال مدة تطبيق النظام الخاص به لا تستوفي شروط العضوية ، مما يستدعي على الأقل التدخل لتفصيل هذه المسألة الإجرائية بتعليمات إدارية .

يبدوا أن إرادة المشرع الجبائي بإرسائه شرطا مفاده عدم جواز العدول عن تطبيق النظام الخاص بمجمع الشركات لمدة 04 سنوات يهدف إلى ضمان استقرار تطبيق هذا النظام الخاص، لكن ينبغي القول أن تحديد سنة نشاط خروج الشركة التابعة من نظام المجمع الجبائي مرتبط بتلك التي تلي الإخطار بقرار الشركة الأم أو الشركة التابعة،إذ يظهر أثر الخروج في بداية سنة النشاط التي حصل خلالها الحدث المسبب له ، فإذا تعلق الأمر بقرار اجتماعي ، فإن العبرة بتاريخ القرار ، أما في حالة التصفية تحتفظ الشركة المنحلة بشخصيتها القانونية لحين الانتهاء من أغراض التصفية ، و كذلك تستمر في انتمائها لنظام المجمع الجبائي كل هذه الفترة .

[1] بن زارع رابح، مرجع سابق، ص ص 92-94، بتصرف.

أيضا في بعض الحالات أين تتم عملية يترتب عليها خروج الشركة جراء اتفاقية دمج أو انفصال للشركات، فيحتسب الخروج من المرحلة النهائية لتنفيذ عملية الدمج أو الانفصال.

4-1-2 وضعية خسائر الشركة عند خروجها من نظام المجمع الجبائي : تصبح الشركة بمجرد خروجها من نظام المجمع خاضعة للضريبة بشكل مستقل على النتائج و فوائض القيمة الصافية على المدى الطويل عند غلق سنة النشاط التي حصل خلالها الحدث المسبب لخروجها .

كما أن الخسائر التي سبق اعتمادها في تحديد نتائج المجمع ككل، لا يمكن خصمها من نتائج الشركة التي حققت هذه الخسائر، و هذا حل يسمح بعدم خصم هذه الخسائر بشكل مزدوج.

ينبغي إذا عدم إتباع حل يسمح بالخصم المزدوج للخسائر مرة على الأرباح التي حققها المجمع ، ومرة أخرى على أرباح الشركة ذاتها و التي تم تحصيلها عقب خروجها من المجمع الجبائي.

و يجب على الشركة التابعة التي تتوقف عن انتمائها لعضوية المجمع الجبائي لا يمكن لها أن ترحل خسائرها المحققة خلال سنة النشاط الموالي لخروجها إلى الخلف على الأرباح المنجزة من قبل المجمع ، مع أن المشرع الجبائي الجزائري يعتمد نظام ترحيل الخسائر إلى الأمام و ليس إلى الخلف .

4-2 تطبيق مبدأ الحياد الجبائي لبعض العمليات عند خروج الشركة من نظام المجمع الجبائي:

يمكن معالجة هذه المسألة من خلال التطرق إلى:

4-2-1 الإعانات الممنوحة و الديون غير قابلة للتحصيل : في الأصل أنه يتعرف بحرية المؤسسات في تحديد إستراتيجيتها بحسب الأنماط المالية و الجبائية التي تعتبرها أكثر ملائمة لها ،و هو ما يعرف بمبدأ عدم تدخل الإدارة الجبائية في شؤون تسيير الشركات ، و من هذا المنطلق فإنه لا يجوز للإدارة الجبائية أن تعترض عن خصم الديون المعدومة أو الإعانات المالية بمبرر أنه كان يستحسن أن تلجأ الشركة إلى اختيار نمط آخر للتمويل أو المساعدة ، ويقضي النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات إبتداءا بحساب النتائج الخاصة بالشركات الأعضاء في المجمع كل على حدى وفقا للقواعد القانونية العامة و هذا من أجل حساب النتيجة النهائية للمجمع ، إذا يتعين استمرار تطبيق القواعد العامة بالنسبة للديون المعدومة و الإعانات المباشرة أو غير المباشرة ، و ينتج عن ذلك عدم جواز خصمها من نتائج الشركة التي تتوقف عن الخضوع لنظام المجمع الجبائي بخروجها منه إذا كانت قد أخذت بالاعتبار في حساب نتائج المجمع .

و يتعين إذا في حالة خروج شركة تابعة من المجمع و التي كانت قد تحصلت أو سددت إعانة أو كانت محلا للاستفادة من ديون غير قابلة للتحصيل ، فإن الشركة الأم وجب عليها أن تقوم بتحميل هذه الإعانات والأموال المشابهة لها على نتائج المجمع لسنة النشاط التي تم خلالها خروج الشركة التابعة منه طالما كانت قابلة للخصم من نتائج المجمع ،و تعتبر مسألة إعادة الإدماج إلزامية .

4-2-2 حصة المصاريف الخاصة بالأرباح: فمن أجل تشجيع تكوين و تطوير مجمع الشركات ، فقد تم تعديل أنماط إعادة إدماج حصة المصاريف الخاصة بالأرباح المسددة فيما بين الأعضاء بحيث أصبحت هذه العملية آلية مهما كانت مدة الانتماء إلى المجمع لكن فقط إذا كانت مقتطعة من النتائج السابقة على دخول الشركة حيز الدمج الجبائي.

و تنص المادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه " لا تحسب في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة، لا تستفيد من تطبيق هذه الأحكام إلا المداخيل المصرح بها بصفة منتظمة ".[1]

إن إمكانية خصم حصة المصاريف يحتفظ بها لأعضاء المجمع خلال فترة انتمائهم إليه ، فإذا ما قررت هذه الشركات الخروج فإنها تعاقب ، لأنه لا يمكنها الاستفادة من الخصم خلال سنة نشاط الخروج، حتى و لو كانت الأرباح متأتية من الفوائد التي تضمنتها نتائج المجمع في سنة نشاط سابقة.

كما تحدث في كثير من الأحيان عمليات إعادة الهيكلة الناتجة خصوصا عن عمليات دمج الشركات أو حلها أو انفصالها ، و هو ما يؤدي غالبا إلى خروج شركة تابعة بفعل عملية إعادة الهيكلة من نظام المجمع الجبائي ، لأن دمجها داخل شركة أخرى يفقد تملك الشركة الأم لنسبة 90% من رأسمالها ،

وهو ما يترتب عليه بالضرورة أعمال تصحيحية على نتائج المجمع خلال سنة نشاط خروج هذه الشركة ، كما أن عمليات إعادة الهيكلة قد تتعلق بالشركة الأم و هو ما يؤدي إلى التوقف عن تطبيق النظام الخاص بالمجمع الجبائي نظرا لزوال هذا الأخير .

[1] أنظر **المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة**، 2017، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz.

المبحث الثالث: الدراسة التحليلية لجباية مجمع الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي

إن النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات و من خلال تقنية التجميع في ظل النظام المحاسبي المالي، يعترف لهذا الأخير بوحدة الذمة المالية رغم تعدد الأشخاص القانونية و هو ما يؤدي إلى القول بأنه نظام يأخذ بالاعتبار حقيقة الروابط الاقتصادية التي يمكن أن توجد بين شركات مستقلة قانونا و حقيقة وجود هذه المجمعات ، ويمكن هذا النظام من استفادة مجمع الشركات من مجموعة من الخصومات و الإعفاءات و التي تطرقنا إليها في هذا المبحث بدراسة أهم الضرائب و الرسوم المطبقة على مجمع الشركات،الخصومات و الامتيازات الممنوحة له، وأخيرا التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية .

1- أهم الضرائب و الرسوم المطبقة على مجمع الشركات

تخضع الشركات المكونة للمجمع بسبب العمليات التي تحققها مع بعضها البعض و مع الشركة الأم للضرائب التالية:

1-1 الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة: تخضع شركات المجمع لهذه الرسوم في نفس شروط إخضاع الشركات غير المندمجة ، حيث أنها لا تتأثر بالشكل القانوني للشركات، و تتكون القاعدة الضريبية الخاضعة للرسم على النشاط المهني من المبلغ الإجمالي الخام للإيرادات أو رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة المحقق بين الشركات الأعضاء في المجمع ، و بنفس المعدل المطبق على الشركات غير المندمجة ، وتشجيعا من المشرع على إبرام صفقات بين هذه الشركات المندمجة و حتى لا يثقل كاهلها بالضرائب ،رخص تطبيق خصم جبائي إلى جانب الخصومات الأخرى و هذا سنراه لاحقا، أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فهو يطبق على الصفقات القانونية بين الشركة الأم و الشركات الأعضاء ، و هو رسم متعلق بالاستهلاك يفرض على رقم الأعمال الخام بنفس النسب المحددة في القانون و المطبقة على الشركات غير المندمجة و ذلك على مستوى الشركة الأم ، و تجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن تحويل هذا الرسم للشركات الفرعية أي عكس ما هو عليه الحال في الشركات غير المندمجة و التي تملك مقرا اجتماعيا و وحدات تابعة ،حيث يمكن للمقر أن يقوم بتحويل الرسم على القيمة المضافة لوحداته التابعة ، و تشجيعا من المشرع على تحقيق رقم أعمال بين الشركات الأعضاء في المجمع ، رخص بإعفاء من الرسم على القيمة المضافة التجهيزات الموجهة للتسليم من قبل شركات عضوة في نفس المجمع و ذلك شرط أن تكون هذه الأخيرة هي الأخرى تخضع للرسم على القيمة المضافة .

1-2 الضريبة على أرباح الشركات : تطبق هذه الضريبة على الربح الجبائي الموحد لكل شركات المجمع ، حيث يتم تحديد هذا الربح بإتباع إحدى الطرق المحاسبية في إعداد الميزانية الموحدة للمجمع ، يتم التطبيق على هذا الربح الضريبة على أرباح الشركات بمعدل واحد و فق النسبة المحددة في القانون 23% ،و إذا كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركات أعضاء التجمع خاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات، فيخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد للضريبة بمعدل 19% في حالة ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق[1].

تجدر الإشارة أنه بالنسبة للدورة الأولى لاختيار نظام الميزانية الموحدة سواء عند تكوين المجمع أو عند انضمام شركات حديثا للمجمع ، تقوم كل من الشركة الأم و الشركات الفرعية بحساب و دفع أقساط الضريبة خلال فترة 12 شهرا و كأنها ستخضع بصفة مستقلة ، يتم خصم هذه الأقساط من الضريبة على أرباح الشركات الواجبة على الشركة الأم و المحسوبة على النتيجة الإجمالية للمجمع (النتيجة الموحدة).

أما بالنسبة للدورات اللاحقة تبقى الشركة الأم المسؤول الوحيد عن دفع أقساط الضريبة على أرباح الشركات ، وحرصا من المشرع على أن لا يصيب نفس الأرباح إخضاع مزدوج للضريبة على أرباح الشركات ، نص على إعفاء الأرباح الموزعة من طرف الشركات الأعضاء لفائدة الشركة الأم، كما رخص بإعفاء فوائض القيم الناتجة عن التنازل الداخلي للتثبيتات بين الشركات المندمجة من هذه الضريبة و هذا ما سنراه لاحقا.

2- الخصومات الممنوحة

و حسب المادة 31 من قانون الرسوم على رقم الأعمال فإنه "يجوز للمدينين بالضريبة الذين يجمعون رقم أعمالهم على مستوى مقرهم الرئيسي أن يقوموا وفقا للشروط نفسها بحسم الرسم الذي أثقل المواد أو الخدمات المشتراة من قبل مختلف وحداتهم أو مؤسساتهم أو استغلالاتهم أو لحسابها".

و حسب المادة 31 مكرر من نفس القانون السابق فإنه "يمكن للمدينين بالرسم الذين يجمعون حساباتهم على مستوى الشركة الأم وفقا الشروط المنصوص عليها في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أن يخصموا حسب نفس الشروط الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل السلع و الخدمات المقتناة بنفس الشروط من طرف أو لأجل مختلف شركات أعضاء التجمع".[2]

[1] أنظر **المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة**،2017 ، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب،www.mfdgi.gov.dz .

[2] أنظر **المادة 31و 31 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال** ،2017 ، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب،www.mfdgi.gov.dz .

إذا يسمح القانون لكل الشركات التابعة لمجمع الشركات أن تقوم بالخصومات المحددة قانونا ، أي يمكنها الاستفادة من حدود الخصوم المسموح بها في إطار الأحكام القانونية ،فعلى سبيل المثال بالنسبة لمجمع مكون من خمس(05) شركات ، سقف الخصم المسموح به بالنسبة للهبات المخصصة لفائدة المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الإنساني محدد لهبات بقيمة 20.000 دج لكل شركة ، فتطبيق هذا المبدأ بصفة مطلقة يؤدي إلى مضاعفة هذا الحد و من خلال المثال السابق يضاعف الحد خمس مرات (20.000 ×5) ليصبح الحد المسموح به لكل المجمع 100.000 دج في إطار الميزانية الموحدة.

و يوضح الجدول التالي حدود الخصوم المسموح بها لشركات المجمع و بالنسبة للشركات بصفة عامة أي الشركات المستقلة عن تلك المسموح بها للشركات المندمجة (شركات المجمع).

جدول رقم (V-01) :يوضح الخصومات الممنوحة للشركات المندمجة و الشركات غير المندمجة

طبيعة الخصومات المسموح بها	الشركات المندمجة و/أو غير المندمجة	الاستثناء و/ أو السقف
الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في شركة لقاء مشاركته الفعلية و الفردية في ممارسة المهنة	تخصم	في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني أو يشغل نفس منصب العمل مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية و الاقتطاعات الاجتماعية الأخرى و على ألا يقل عن الأجر الوطني الأدنى المضمون.
مختلف التكاليف و الأعباء و أجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال	لا تخصم	تخصم تلك المخصصة مباشرة للاستغلال
الهدايا	لا تخصم	تخصم التي هي ذات الطابع الإشهاري على ألا تتجاوز مبلغ 500دج للوحدة الواحدة
الإعانات و التبرعات لصالح المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الإنساني	لا تخصم	تخصم فقط الممنوحة نقدا أو عينا في حدود مبلغ سنوي قدره1.000.000 دج.
مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام و الفندقة و العروض	لا تخصم	تخصم تلك الملتزم بها و المثبتة قانونا و المرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة
المبالغ المخصصة للإشهار المالي و الكفالة و الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية و ترقية مبادرات الشباب	تخصم	تخصم شرط إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين و/أو المعنويين و في حد أقصاه 30.000.000دج
النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى: - ترميم المعالم الأثرية و المناظر التاريخية و تجديدها و رد الاعتبار لها و تصليحها و تدعيمها و ترقيتها؛ - ترميم التحف الأثرية و المجموعات الأثرية و حفظها؛ - توعية الجمهور و تحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي و المعنوي؛ - إحياء المناسبات التقليدية المحلية؛ - المهرجانات الثقافية المؤسسة أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي و نشر الثقافة و ترقية اللغتين الوطنيتين.	تخصم	/
نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف	تخصم	/
النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة	تخصم	تخصم في حدود 10% من مبلغ الدخل أو الربح الخاضع للضريبة و ألا يتعدى 100.000.000دج و شرط إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المواد من 168 إلى 171 من **قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة** لسنة 2017، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz.

3- الامتيازات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات

يمكن تخليص الامتيازات الجبائية المقدمة لمجمع الشركات فيما يلي :

3-1 إخضاع الأرباح للضرائب بمعدلات منخفضة:وفقا للمادة 138 مكرر ،فإن الأرباح الناتجة عن الأسهم أو عن حصص الشركات و أموال أخرى منقولة و التي تسمح بالمشاركة بنسبة 90% في رأسمال شركات أخرى من نفس المجموعة تخضع للضريبة على أرباح الشركات بمعدل واحد بنسبة 23% ،و إذا كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركات أعضاء التجمع خاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات، فيخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد للضريبة بمعدل 19% في حالة ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق.

3-2 إعفاء العقود المتعلقة بالتحويلات الخاصة بالملكيات : تعفى العقود المتعلقة بنقل الأملاك بين الشركات التي تنتمي إلى نفس المجموعة من حقوق التسجيل ، كذلك العقود التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في مجمع الشركات، غير أن هذه الشركات مطالبة بإتمام إجراءات التسجيل.[1]

3-3 الإعفاء من تطبيق **الرسم على القيمة المضافة** على العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة و هذا مثل ما هو محدد وفقا للمادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة[2].

3-4 الإعفاء من تطبيق **الرسم على النشاط المهني** على العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة و هذا مثل ما هو محدد وفقا للمادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة [3].

3-5 إعفاء فوائض قيم التنازل: تعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض قيم التنازل المحققة في إطار مبادلات الذمم المالية بين الشركات التي تنتمي إلى نفس المجمع.[4]

[1] أنظر **المادة 347 مكرر 04 من قانون التسجيل**، 2017، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz.

[2] أنظر **المادة 08 من قانون الرسوم على رقم الأعمال**، 2017، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz.

[3] أنظر **المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة**، 2017، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz

[4] أنظر **المادة 173 -03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة**، 2017، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz.

4- التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية

بعد ما تم اختيار نظام مجمع الشركات ،وبعد استيفاء الشروط التي أشير إليها سابقا،يجب على الشركات الفرعية لمجمع الشركات أن تقدم نسختين من ميزانياتها لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليميا ،ويجب أن ترفق الميزانية بنسخة طبق الأصل لرسالة اختيار النظام الجبائي لمجمع الشركات ،والشهادة الأصلية لقبول طلبهم المقدمة من طرف مفتشية الضرائب لمقر الشركة الأم فور استلامها للوثائق السالفة الذكر تبعث مفتشية الضرائب الإقليمية نسخة من الميزانية لمفتشية مقر الشركة الأم مرفقة بشهادة سالبة فيما يتعلق بالخضوع للضريبة على أرباح الشركات ،لكن مع هذا ،فطبيعة الشركة الفرعية يملي عليها أن تبقى مسؤولة إلى جانب الشركة الأم عن دفع الضريبة على أرباح الشركات.

خلاصة الفصل الخامس

بعد التطرق إلى جباية مجمع الشركات في الجزائر و تماشيا مع النظام المحاسبي المالي عرفنا أن النظام الجبائي المطبق هو نظام الربح الموحد حيث يشترط للاستفادة منه أن تكون الشركات التابعة والمكونة للمجمع متمثلة في شركات ذات أسهم و التي تحوز عليها الشركة الأم بنسبة 90% على الأقل ،و كما يجب أن تنظم العلاقات الموجودة بين هذه الشركات بأحكام القانون التجاري .

و رغبة من المشرع الجبائي الجزائري في تشجيع تكوين مجمع الشركات ، قام بمنح مجموعة من الامتيازات الجبائية، و بالمقابل قام المشرع بمنع حدوث بعض التجاوزات في القوانين المتعلقة بالاستفادة من نظام مجمع الشركات كأن تخصم خسائر مرحلة ما قبل الاندماج من الربح الإجمالي الموحد أو أن تحقق الشركات عجزا خلال دورتين متتاليتين ، كما منع وجود مساهمات متداخلة بين أعضاء الشركات كان تحوز شركة على رأسمال شركة أخرى بطريقة غير مباشرة .....إلخ ، فكل هذه الحالات تؤدي إلى إقصاء الشركات التابعة من المجمع بالمعنى الجبائي.

و في هذه المرحلة نكون قد أنهينا الجزء الأول و المتعلق بالجانب النظري من الدراسة .

الفصل السادس:

الدراسة الميدانية

تمهيـــــد

تماشيا مع طبيعة الموضوع قيد الدراسة و المتعلق بمدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات ، اعتمدنا من خلال الفصول السابقة إلى التركيز على الأهمية الكبيرة لإصلاح النظام المحاسبي الجزائري ، و دوره في تبني نظام محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ،والذي كان له أثر على محاسبة و جباية مجمع الشركات في الجزائر.

إن إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر كان له أثر ليس فقط على الممارسات المحاسبية و الجبائية ،بل على الإطار المفاهيمي ككل،فقد واجه كل الممارسين من محاسبين و جبائيين و أعوان إدارة الضرائب و غيرهم هذا الانتقال المرتكز على تشريعات و قوانين التي ساهمت في فهم كل ما يتعلق بهذا النظام، كما فرضت عليهم القيام بدورات تكوينية لرفع مستواهم المهني و العلمي للتوافق مع هذا النظام الذي يجعل من المحاسبة في الجزائر تطبق المعايير المحاسبية الدولية و التي تساهم في تقديم محاسبة و جباية ناجعة لمجمع الشركات في الجزائر.

إن النظام المحاسبي المالي في إطاره المفاهيمي فهو يهدف أساسا إلى أن تتصف القوائم المالية المجمعة بالمصداقية والشفافية، و كذا الحرص على أن تكون الجباية مشجعة على تكوين مجمع الشركات في الجزائر، و بالتالي فقد حاولنا من خلال هذه الدراسة معرفة واقع مدى نجاعة هذا النظام على محاسبة و جباية مجمع الشركات في الجزائر.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

يمكن اعتبار أن منهج الدراسة هو الطريقة التي يتبعها الباحث ليصل في النهاية إلى نتائج تتعلق بموضوعه، وهو الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة الدراسة، إضافة إلى أنه العلم الذي يعني بكيفية إجراء البحوث العلمية.

و استنادا لمتطلبات معالجة هذا الموضوع و للوصول إلى النتائج المراد تحقيقها، اعتمدنا في هذا الصدد على المنهج الوصفي التحليلي (بأسلوبيه النظري و التحليلي)، الذي يعرف بأنه الطريقة المثلى في البحث و الذي يتناول أحداث و ظواهر و ممارسات موجودة و متاحة للقياس كما هي دون تدخل مجربها،حيث يستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها و يحللها، و كانت بإتباع مراحل تطرقنا لها في هذا المبحث أولها معرفة بيانات و متغيرات الدراسة ،ثم تحديد مجتمع و عينة الدراسة ، فإبراز محددات الدراسة، و في الأخير تناولنا الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

1- بيانات و متغيرات الدراسة

تعتبر بيانات الدراسة الميدانية مدخلات نظام المعالجة لتوليد معلومات تساعد على الوصول إلى نتائج معينة،كذلك بالنسبة للمتغيرات التي تسمح بمعرفة نقاط التأثير و التأثر الموجودة ضمن الدراسة.

1-1 بيانات الدراسة

من أجل الحصول على بيانات أي دراسة هناك طريقتان، الأولى يطبق عليها طريقة **المصادر الرئيسية** و التي تم الحصول عليها بشكل مباشر، و ذلك بقيام الباحث بجمع تلك البيانات اللازمة عن طريق الاتصال المباشر مع مصادرها،أما الطريقة الثانية فتسمى طريقة **المصادر الثانوية** حيث تجمع البيانات بطريقة غير مباشرة، بواسطة أشخاص آخرين و هيئات رسمية متخصصة هذا ما جعلها توفر علينا الوقت عكس سابقتها.

و هذه الدراسة استلزمت علينا إتباع كلتا الطريقتين:

1-1-1 طريقة المصادر الرئيسية:و لقد كانت بإتباع جملة من الأدوات تكفل معالجة أفضل تتمثل في:

- **المقابلات الشخصية:** إن عنصر المقابلات في الدراسة الميدانية كانت غير رسمية، فهي تكتسي أهمية بالغة كمصدر هام و رئيسي للحصول على المعلومات ، حيث قمنا و في هذا الصدد بإجراء سلسلة منها محاولة منا استقصاء و استخلاص آراء و وجهات نظر مختلف الأطراف الفاعلة في ميدان محاسبة و جباية مجمع الشركات،هذه الأطراف متمحورة في : المحاسبين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم المالية و الجبائيين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم والتصريحات الجبائية، و هذا وفقا للنظام المحاسبي المالي للفروع أو الشركات التابعة أو الشركة الأم الذين يتواجدون على مستوى ولاية عنابة،و أعوان إدارة الضرائب الذين لهم على الأقل رتبة مفتش (مفتش ، مفتش رئيسي، مفتش مركزي، محقق، رئيس مفتشية،مدير فرعي) على مستوى المديرية الجهوية للضرائب-عنابة- بما فيها من المديريات الفرعية ، المديرية الولائية للضرائب لولاية عنابة بما فيها من المديريات الفرعية ، المصلحة الجهوية للبحث و المراجعة ،فرقة البحث و المراجعة ،و المفتشيات ،الذين قاموا بتسيير أو يسيرون الملفات المحاسبية و الجبائية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي لشركة أم أو فرع أو شركة تابعة ،بالإضافة إلى الأعوان المتواجدين في مديرية المؤسسات الكبرى بما فيها من المديريات الفرعية الذين يسيرون الملفات المحاسبية و الجبائية للمؤسسات الكبرى بما فيها مجمع الشركات و فروعة و شركاته التابعة منذ سنة 2006.

و نشير هنا إلى أن عامل المقابلات الشخصية تخللته في بعض الأحيان بعض الصعوبات مما أثرت على سرعة الحصول على المعلومات، خاصة بإتباع إجراءات رسمية كاستصدار إفادة بحث من الجامعة أو طلب مسبق يودع لدى أمانة الشخص المراد مقابلته، وفي بعض الأحيان انعدمت المقابلة الشخصية و تركزت على أداة البريد الإلكتروني، التي تحقق ميزة سرعة الحصول على المعلومات دون قيود.

- ✓ **جمع الملاحظات:** رغم صعوبة منظمة الأعمال الجزائرية ، و حداثة تطبيق النظام المحاسبي المالي ،إلا أنه تم القيام ببعض الزيارات الميدانية و جمع بعض الملاحظات و استعمالها في توجيه منهجية الدراسة، تحديا لعنصر التكتم والسرية و الاحتكار الذي طبع سلوك بعض موظفي هذه الهيئات، ناهيك عن الغياب المستمر والمتكرر للمسؤولين على الأقل أثناء معظم الزيارات باعتبارهم المؤهلين و المخولين للإجابة على أسئلة وانشغالات الدراسة .

و من أجل تدارك أوجه القصور أو الحدود التي ميزت الأدوات السابقة ،و التي تم الاعتماد عليها باعتبارها الأكثر استخداما من قبل الباحثين لجمع البيانات الأولية ، و بما تلعبه من أهمية لاحتوائها كل الأدوات السابقة الذكر التي تستخدم عادة كأدوات مكملة لها، و التي تركز على التحفيز الجيد، جمع البيانات،و تحليلها باستخدام الطرق الإحصائية المناسبة و استخلاص النتائج.

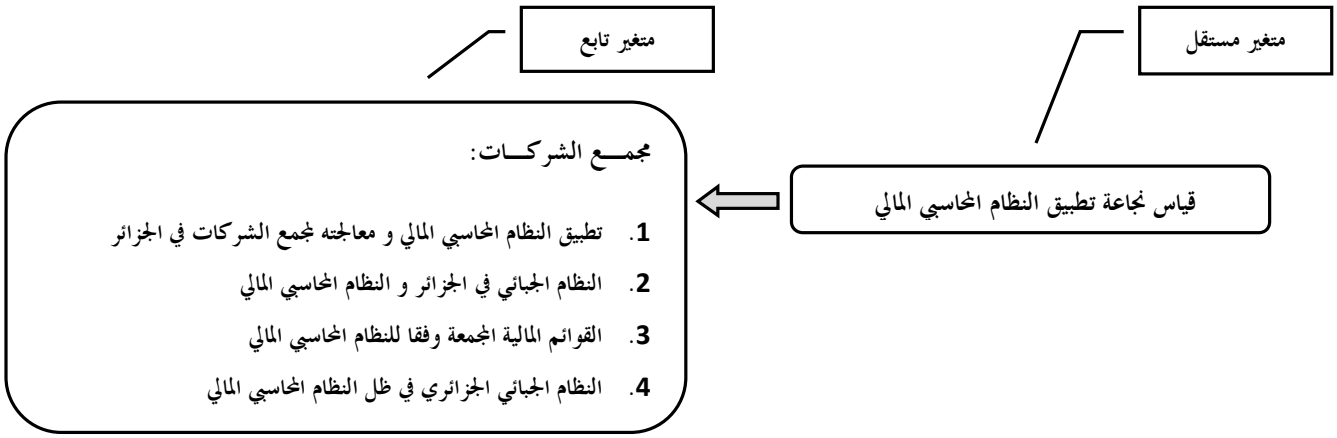
1-1-2 طريقة المصادر الثانوية: أي الحصول على البيانات من خلال مصادر المعلومات و الوثائق التي تهتم أساسا بمجال محاسبة و جباية مجمع الشركات وفقا للنظام المحاسبي المالي، باعتبار هذه الخطوة رئيسية بدأت قبل انطلاق البحث، حيث تعددت هذه الوثائق لتشمل كل من:

- ✓ بحوث و دراسات سابقة لها علاقة بالموضوع؛
- ✓ كتب و مقالات و بحوث علمية؛
- ✓ التقارير الصادرة عن الهيئات و المنظمات المهنية الدولية؛
- ✓ النصوص و التشريعات المتضمنة في الجرائد الرسمية الجزائرية.

1-2 متغيرات الدراسة

من خلال الجانب النظري لهذه الدراسة و الذي تم إعداده عن طريق الإطلاع على عدة مصادر من كتب و مذكرات و رسائل و مجلات و ملتقيات، تم تحديد **متغير مستقل** متمثل في قياس نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي أما **المتغيرين التابعين** فيتمثلان في محاسبة مجمع الشركات، جباية مجمع الشركات.كما يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم(01-VI):يبين متغيرات الدراسة



المصدر : من إعداد الباحث

2- مجتمع و عينة الدراسة الميدانية

2-1 مجتمع الدراسة الميدانية

اعتمدنا في اختيار مجتمع الدراسة على معيار حيازة أقل شهادة مهنية في ميدان العلوم المالية و المحاسبية ،العلوم التجارية ، علوم التسيير و العلوم الاقتصادية ، كشرط لقبول المشاركات ضمن عينة الدراسة،نظرا لارتباط جزء من أسئلة استمارة الاستبانة بمستوى التأهيل العلمي، الذي يسمح للمستجوب بالتعامل مع مضمون استمارة الاستبانة بشكل جيد، و عليه فقد تم حصر مجتمع الدراسة ضمن فئة رئيسية هي:

المحاسبين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم المالية و الجبائيين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم والتصريحات الجبائية، و هذا وفقا للنظام المحاسبي المالي للفروع أو الشركات التابعة أو الشركة الأم الذين يتواجدون على مستوى ولاية عنابة،و أعوان إدارة الضرائب الذين لهم على الأقل رتبة مفتش (مفتش ، مفتش رئيسي، مفتش مركزي، محقق، رئيس مفتشية،مدير فرعي) على مستوى المديرية الجهوية للضرائب-عنابة- بما فيها من المديريات الفرعية ، المديرية الولائية للضرائب لولاية عنابة بما فيها من المديريات الفرعية ، المصلحة الجهوية للبحث و المراجعة ،فرقة البحث و المراجعة ،و المفتشيات ،الذين قاموا بتسيير أو يسيرون الملفات المحاسبية والجبائية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي لشركة أم أو فرع أو شركة تابعة ،بالإضافة إلى الأعوان المتواجدين في مديرية المؤسسات الكبرى بما فيها من المديريات الفرعية الذين يسيرون الملفات المحاسبية و الجبائية للمؤسسات الكبرى بما فيها مجمع الشركات و فروعة و شركاته التابعة منذ سنة 2006.

حيث اعتمدنا على طريقة التسليم و الاستلام المباشر و الالكتروني، و دعمها بأسلوب الملاحظة و المقابلة الشخصية لشرح بعض المصطلحات غير المفهومة من طرفهم.

2-2 عينة الدراسة الميدانية

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق، و بما أن مجتمع الدراسة يعتبر مجتمع غير معروف العدد، قمنا باحتساب حجم عينة الدراسة بالاعتماد على المعادلة التالية.

(مجتمع غير معروف و كبير الحجم جدا إذا نختار عينة عشوائية مثلى نطبق المعادلة التالية لـــ(KREJCIE و MORGAN) لحجم العينة الغير محدود و الكبير : [1]

$$n = z^2 \times p(1-p) / m^2$$

حيث أن:

n: حجم العينة.

m:أو **α** و هي هامش الخطأ المقدر ب **0.05**.

Z: هي معامل الثقة،و القيمة الجدولية الموافقة لمعامل الثقة **95%** هي **1.96**.

P: هو احتمال لعدد الأفراد الذين تتوفر فيهم شروط الدراسة ونعتبرها نسبة **50%**.

بالتعويض في المعادلة نجد أن حجم العينة يساوي على الأقل 385 مفردة و توزع 385 استبانة) .

و للتأكد من النتيجة نرجع إلى جدول تحديد العينات الذي أعده كل من (KREJCIE و MORGAN) و الذي يبين أن حجم العينة لمجتمع غير معروف (1000.000) هي (385) مفردة(أنظر الملحق رقم 05).

لقد تم توزيع 424 استبانة على هذه العينة العشوائية ،ولقد كانت نسبة الاستمارات الصالحة للتحليل 62.26 % من إجمالي الاستمارات الموزعة بواقع 264 استمارة مقبولة للدراسة، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (VI-01) : يبين مدى استجابة أفراد العينة للإجابة على الاستبانة

عدد الاستبانات الموزعة	المقبولة	بدون إجابة	غير المقبولة	حجم العينة	النسبة المئوية
424	264	91	69	264	% 62.26
		160			

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارات الاستبانة

[1] Robert V. KREJCIE and Daryle W. MORGAN « **determining sample size for research activities** » educational and psychological measurement, 1970, N30, Texas A&M University, P P 607-610.

يوم الإثنين 16 ماي 2016 على الموقع الالكتروني

http://home.kku.ac.th/sompong/guest_speaker/KrejcieandMorgan_article.pdf.

3- محددات الدراسة الميدانية

يمكن إبرازها في النقاط التالية:

3-1 حدود مكانية: استهدفت الدراسة مصلحة المحاسبة و الجباية للشركات التابعة أو الفروع أو الشركة الأم والتي تطبق في النظام المحاسبي منذ سنة 2010 الذين يتواجدون على مستوى ولاية عنابة باعتبارها قطب صناعي بامتياز، و المديرية الجهوية للضرائب-عنابة- بما فيها من المديريات الفرعية ، المديرية الولائية للضرائب لولاية عنابة بما فيها من المديريات الفرعية ، المصلحة الجهوية للبحث و المراجعة Service Régional de Recherche et Vérification (SRV)، فرقة البحث و المراجعة Brigade de Recherche et Vérification (BRV) ، و مفتشيات الضرائب،بالإضافة إلى مديرية المؤسسات الكبرى بالجزائر العاصمة Direction Des Grandes Entreprises (DGE) بما فيها من المديريات الفرعية كعينة الدراسة المختارة.

3-2 حدود زمنية:تمت الدراسة خلال فترة 2015-2016.

3-3 حدود بشرية : تركز الدراسة على واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات في الجزائر و مدى نجاعته من أجل تحقيق أهداف الدراسة المنشودة،و تضمن المحاسبين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم المالية و الجبائيين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم و التصريحات الجبائية، و هذا وفقا للنظام المحاسبي المالي للفروع أو الشركات التابعة أو الشركة الأم الذين يتواجدون على مستوى ولاية عنابة،و أعوان إدارة الضرائب الذين لهم على الأقل رتبة مفتش (مفتش ، مفتش رئيسي، مفتش مركزي، محقق، رئيس مفتشية،مدير فرعي) على مستوى المديرية الجهوية للضرائب-عنابة- بما فيها من المديريات الفرعية ، المديرية الولائية للضرائب لولاية عنابة بما فيها من المديريات الفرعية ، المصلحة الجهوية للبحث و المراجعة ،فرقة البحث و المراجعة ،و المفتشيات ،الذين قاموا بتسيير أو يسيرون الملفات المحاسبية و الجبائية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي لشركة أم أو فرع أو شركة تابعة ،بالإضافة إلى الأعوان المتواجدين في مديرية المؤسسات الكبرى بما فيها من المديريات الفرعية الذين يسيرون الملفات المحاسبية و الجبائية للمؤسسات الكبرى بما فيها مجمع الشركات وفروعة و شركاته التابعة منذ سنة 2006.(أنظر الملحق رقم 04).

4- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

للإجابة على تساؤلات الدراسة و اختبار فرضياتها، تمت مراجعة البيانات و تحليلها إحصائيا باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية * (SPSS V 24).

4-1 أساليب الإحصاء الوصفي

تستعمل لاستخراج المعلومات بطريقة علمية تعتمد على الأرقام، و تتمثل في:

4-1-1 التكرار المطلق و النسبة المئوية: بغية التفرقة بين فئات العينة، بناءا على المعلومات الشخصية لأفرادها و معرفة توجه إجاباتها إلى إجمالي عددها، تم الاعتماد على هذين المؤشرين لتحديد عدد و نسبة اتفاق أفراد العينة على الإجابة.

4-1-2 التمثيل البياني*: و هو عبارة عن ترجمة للنتائج المتحصل عليها من استخدامات التكرارات المطلق والنسب المئوية، استعمل لمعالجة الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة.

4-1-3 المتوسط الحسابي* : يعتبر أحد مقاييس النزعة المركزية ، استخدم لتحديد الرأي العام لأفراد العينة وترتيب البنود و الذي يحسب من العلاقة التالية:

$$\overline{X} = \frac{n_1X_1 + n_2X_2 + \cdots + n_kX_k}{n = n_1 + n_2 + \cdots + n_k} = \frac{\sum_{i=1}^{k} n_iX_i}{n}$$

4-1-4 الانحراف المعياري*:مقياس تشتت يستعمل للتعرف على مدى الفروقات في إجابات المبحوثين و بين متوسطها الحسابي و تحليل نتائج الدراسة بالعلاقة :

$$\delta = \sqrt{\frac{1}{N-1}\sum_{i=1}^{N}(x_i - \overline{x})^2}$$

*SPSS: Statistical Package For Social Sciences.
*Graphs.
*Average or mean.
*Standard Deveiation.

4-2 أساليب الإحصاء الاستدلالي

يرتكز على مجموعة من الطرق و الأساليب بغية التعرف على خصائص المجتمع من خلال عينة عشوائية ذات توزيع طبيعي، لكنه يتسم بخاصية عدم التأكد فهو يتعامل بالتنبؤ و التعميم و التقدير، و في هذه الحالة اعتمدنا على طريقة الاحتمالات و إعطاء فكرة الخطأ المحتمل من الباحث.

قبل ذلك وجب علينا ما إذا كانت عينة الدراسة ذات توزيع طبيعي فقمنا باختبار **كولوموجروف سمرنوف (Simple Kolmogorov-Smirnov)** لضروريته في حالة اختبار الفرضيات و هذا عند مستوى دلالة أكبر من 0.05 (Sig>0.05) ، و كانت القيمة تساوي 0.101و هي أكبر من 0.05 و بهذا يكون توزيع عينة الدراسة طبيعي (أنظر الملحق رقم 06).

بعد معرفتنا أن عينة الدراسة ذات توزيع طبيعي استخدمنا أساليب الإحصاء الاستدلالي التالية :[1]

4-2-1 معامل الارتباط*: هو مقياس يقيس درجة العلاقة بين متغيرين (X وY) و يرمز له بالرمز (r)، و يحقق معامل الارتباط الخطي المتباينة :(-1≤ r ≤1)، أي أن قيمة معامل الارتباط محصورة بين -1 و 1 .

و تدل قيمته على درجة العلاقة بين المتغيرين أو المتغيرات، كذلك وضع الدراسة من حيث أنها قوية أو ضعيفة،وأما الإشارة فتصف نوعية العلاقة هل هي طردية أم عكسية،فالإشارة السالبة تدل العلاقة العكسية،والموجبة تدل على العلاقة الطردية، أما المعدومة فتعني انعدام العلاقة بين المتغيرين.

و تختلف مقاييس الارتباط و ذلك حسب نوعية البيانات، فقد اتبعنا :

- ✓ **معامل الارتباط بيرسون*** : لقياس قوة ارتباط البيانات الرقمية، استعملناه لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى وفرضياتها الفرعية الأربعة؛
- ✓ **معامل سبيرمان *** : لقياس قوة الارتباط بين البيانات الترتيبية ، استعمل لقياس الاتساق الداخلي للاستبانة، وارتباط فقرات كل محور مع المحاور الأخرى؛

[1] سمير خالد صافي " **دورة في البرنامج الإحصائية SPSS "** 36 ساعة تدريبية : من 14 جوان إلى 06 أوت، عمادة خدمة المجتمع و التعليم المستمر للنشر، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين،2008، ص 53.

*Correlation Coefficient.
*Pearson Correlation Coefficient.

✓ **معامل ألفا كرونباخ***: يستخدم للحكم على الصدق البنائي لمحاور الاستبانة أو بما يسمى صدق و ثبات الاستبانة (Reliability coefficient) ، حيث كلما كان أكبر من 0.60 فهو يدل على ثبات و صدق الاستبانة.

4-2-2 الانحدار الخطي البسيط*: تم استعمال الانحدار الخطي البسيط لقياس أثر المتغير المستقل على المتغير التابع و لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية من أجل معرفة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر .

4-2-3 تحليل التباين الأحادي*:يستخدم لفحص مساواة متوسطين أو أكثر ، استخدم لقياس الفروقات في تصورات المبحوثين و لاختبار الفرضيتين الرئيسيتين الثالثة و الرابعة و فرضياتهما الفرعية الثلاث .

*Spearman Correlation Coefficient.
*Cronbakh Alpha.
*Linear Regression.
*Variance Analysis Anova One Way.

المبحث الثاني: استمارة الدراسة الميدانية

في هذه المرحلة تطرقنا إلى مختلف مراحل تحضير الاستبانة،بدءا من مرحلة تصميم قائمة الأسئلة و هيكلة الاستمارة ،مرورا بكيفية نشرها وتوزيعها و الطريقة المعتمدة للاختبار الأولي لها ، وصولا إلى المعالجة النهائية، وأخيرا تحليل خصائص و نتائج العينة .

1- هيكل الاستمارة

في هذه المرحلة قمنا بإعداد الأسئلة بصفة بسيطة بعيدا عن التصنع و التعقيد،حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المبحوثين و حتى لا يمكن إعطاء تفسيرات متعددة أخرى لها،و تمحورت هذه الأسئلة حول مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات لفروعه و شركاته التابعة على غرار أنه مطبق منذ سنة 2010، حيث تناولنا بداية العمل بالنظام المحاسبي المالي و معالجته لمجمع الشركات في الجزائر باعتباره مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية،إضافة إلى التحضيرات و التعديلات التي قامت بها الجزائر في النظام الجبائي تزامنا مع تطبيق النظام المحاسبي المالي،ثم رأينا الإجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي و كيفية تقديم القوائم المالية المجمعة ، و معرفة مدى قيام النظام الجبائي الجزائري على تحفيز إنشاء مجمع الشركات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي،و تمت الاستعانة في كيفية إعداد استمارة الاستبيان بآراء وتوجيهات بعض الأساتذة و الزملاء.

بعدها تم طرح مجموعة من الأسئلة بشكل متسلسل و مترابط حتى يتم جلب اهتمام و تركيز الفرد المستقصى،وللحصول على أكبر قدر من الإجابات الموضوعية، اعتمدنا على طرح أسئلة مغلقة تحتمل إجابة محددة حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول مواضيع الاستبانة .

و اشتملت الاستبانة على قسمين هما :

- ✓ **القسم الأول:** ضمن **المحور الأول** فيما يخص الفقرات من (01- 06) و تضمن أسئلة عامة مرتبطة بالبيانات الشخصية لأفراد العينة للإلمام بمختلف خصائصها الديمغرافية.
- ✓ **القسم الثاني:** تضمن أربعة و ثلاثون (34) سؤالا وزعت على أربعة محاور رئيسية احتوت فقرات كانت كما يلي:
- ✓ **المحور الثاني:** كانت الفقرات من (07-15) تهدف لمعرفة مدى معالجة النظام المحاسبي المالي لمجمع الشركات في الجزائر؛

- ✓ **المحور الثالث:** كانت الفقرات من (16-20) تهدف لمعرفة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر؛
- ✓ **المحور الرابع:** كانت الفقرات من (21-29) تهدف لمعرفة مدى اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصداقية و الشفافية؛
- ✓ **المحور الخامس:**كانت الفقرات من(30-40) تهدف لمعرفة مدى تحفيز النظام الجبائي في ظل النظام المحاسبي المالي على تكوين مجمع الشركات.

بعدها عرضت هذه الفقرات وفقا لمقياس ليكرت الخماسي* كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم(VI-02):يبين شرح لمقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)

التصنيف	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
الوزن	5	4	3	2	1

المصدر: النجار فايز جمعة و النجار نبيل جمعة و الزعبي ماجد راضي"**أساليب البحث العلمي –منظور تطبيقي–**" دار حامد للنشر و التوزيع، عمان،الأردن،2010،ص661.

لقد كانت مستويات الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي موضوعة من طرف الباحث معتمدا في ذلك على الجدول رقم (VI-01)، و الذي يبين بأن المتغير الذي يعبر عن الخيارات(أتفق تماما،أتفق،محايد،لا أتفق،لا أتفق تماما) هو مقياس ترتيبي، و الأرقام التي تدخل في البرنامج تعبر عن الأوزان(أتفق تماما=5،أتفق=4،محايد=3،لا أتفق=2،لا أتفق تماما=1) ،إذن فإن طول الفئة هو حاصل قسمة (المدى/عدد الفئات)* .

بدأنا بالدرجة 5 للاستجابة (أتفق تماما)حيث يكون الوزن النسبي هنا هو 100% و هي درجة تكون فيها الاستجابة إيجابية ، و اخترنا الدرجة 1 للاستجابة (لا أتفق تماما) و بذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 20% و هي درجة تكون فيها الاستجابة سلبية.

* Likert Scale.

* المدى = أكبر قيمة-أصغر قيمة : 5 -1 =4.

الجدول رقم(VI-03):يبين طريقة تصحيح الاستبيان بفقراته الإيجابية و السلبية

التصنيف	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
إيجابية	**5** درجات	**4** درجات	**3** درجات	درجتان	درجة واحدة
سلبية	درجة واحدة	درجتان	**3** درجات	**4** درجات	**5** درجات

المصدر : وليد عبد الرحمن خالد الفرا" **تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS**"الندوة العالمية للشباب الإسلامي،إدارة البرامج و الشؤون الخارجية،2008،ص07.

و تتمثل عدد الفئات في : من 5 إلى 4 فئة أولى، من 4 إلى3 فئة ثانية، من 3 إلى 2 فئة ثالثة، من2إلى 1 فئة رابعة، و كان عدد المستويات 5 بناءا على العلاقة التالية: 5-1/5=5/4=0.80 و هو طول الفئة*، و منه يكون التوزيع كالتالي :

الجدول رقم(VI-04):يشرح مستويات المتوسط الحسابي من حيث الأهمية النسبية

مستوى الموافقة	المتوسط الحسابي
مرتفع جدا	**4.20 - 5.00**
مرتفع	**3.40 - 4.19**
متوسط	**2.60- 3.39**
منخفض	**1.80- 2.59**
منخفض جدا	**1 -1.79**

المصدر: من إعداد الباحث

2- نشر و توزيع الاستبانة

بعد أن تم إعداد الاستبيانة بالشكل النهائي،كانت عملية توزيعها على العينة المستهدفة من المهنيين بالاعتماد على عدة قنوات،لضمان الحصول على أكبر عدد من الاستمارات التي تمت الإجابة عليها و تمثلت في:

- ✓ الاتصال المباشر بأفراد العينة و تسليمهم استمارة الاستبيان باليد؛
- ✓ زيارة الممارسين المهنيين في مكاتبهم؛
- ✓ إرسال الاستمارات عن طريق البريد الالكتروني.

* طول الفئة=المدى/ عدد الفئات =5/4 = 0.80.

3- اختبار الاستبانة

حيث شمل على القيام باختبارات ثلاث تسمح بدعم صحة و مصداقية الاستبانة الموزعة و البيانات المحصل عليها منها ، وهذه الاختبارات تتمثل في :

3-1 اختبار صدق الاستبانة

كان ذلك بواسطة الأساتذة المحكمين أولا، ثم إثبات صدق الاتساق الداخل لفقرات الاستبانة ثانيا،بواسطة معامل الارتباط بين كل فقرة و المحور الذي تنتمي إليه،و أخيرا اختبار الصدق البناء بين كل محور من محاور الاستبانة و المعدل الكلي لفقراتها.

3-1-1 اختبار صدق الاستبانة عن طريق الأساتذة المحكمين :للتعرف على مدى صدق أداة الدراسة في قياس ما وضعت لقياسه،قمنا بتوزيعها على بعض الأساتذة المحكمين أعضاء الهيئة التدريسية بالجامعات الجزائرية،و بعد استرجاع النسخ الأولية تم التعرف على النقائص و الأخطاء التي تضمنتها و تم إجراء التعديلات المطلوبة بشكل دقيق لتحقيق التوازن ،و قد بلغ عدد المحكمين 09 أساتذة كما هو موضح في الملحق رقم(03).

كما اضطررنا إلى ترجمة الاستبانة إلى اللغة الفرنسية كون بعض أفراد عينة الدراسة يواجهون صعوبة في اللغة العربية(أنظر الملحق رقم 01 الاستمارة باللغة العربية و الملحق رقم 02 الاستمارة باللغة الفرنسية).

3-1-2 اختبار صدق الاستبانة عن طريق صدق الاتساق الداخل لفقراتها:يقصد به مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة،و قد تم استخدام معاملات سبيرمان(Spearman) للارتباط.

- ✓ **اختبار صدق الاتساق الداخل لفقرات المحور الثاني**:يوضح الجدول رقم (VI-05) معامل سبيرمان للارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (مدى معالجة النظام المحاسبي المالي لمجمع الشركات في الجزائر) و المعدل الكلي له.

الجدول رقم (VI-05):يبين نتائج اختبار (Spearman) لصدق الاتساق الداخلي لفقرات المحول الثاني

الرقم	فقرات المحور الثاني	معامل سبيرمان للارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
	أ- أساسيات النظام المحاسبي الناجع		
7	يرتبط اختيار أي نظام محاسبي في المؤسسة بـــ :		
	1.7 حجم المعلومة التي يتم معالجتها	0.640	0.001
	2.7 درجة التحليل و الدقة في المعالجة	0.420	0.011
	3.7 تكلفة إعداده و تشغيله	0.506	0.002
	4.7 جودة المعلومة	0.716	0.000
8	يتميز النظام المحاسبي الناجع بـــ:		
	1.8 الوضوح	0.454	0.007
	2.8 سهولة التطبيق	0.403	0.011
	3.8 السرعة في إنجاز العمليات	0.738	0.000
	4.8 القابلية للتطوير و التعديل	0.433	0.008
	5.8 القدرة على التعبير على الواقع	0.634	0.001
	ب- واقع النظام المحاسبي الجزائري قبل الإصلاحات		
9	المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) أداة رقابة فقط	0.548	0.002
10	لم يعالج المخطط المحاسبي الوطني محاسبة مجمع الشركات و شركاته التابعة لـــ:		
	1.10 تواجد الشركات التابعة في عدة دول	0.544	0.002
	2.10 عدم وجود مبادئ محاسبية خاصة بمجمع الشركات	0.403	0.004
	3.10 تميزه بجمود	0.613	0.001
	ت- التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)		
11	المحاسبة حسب المعايير المحاسبية الدولية أداة إلزامية في خدمة المعلومة لدى مستخدمي القوائم المالية	0.475	0.005
12	يساعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في زيادة احتمالية أكبر لـــ :		
	1.12 الشراكة و الاندماج	0.337	0.012
	2.12 المساعدة على مقارنة نتائج المؤسسات	0.362	0.010
	3.12 سهولة التجميع المحاسبي	0.411	0.008
	ث- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية – النظام المحاسبي المالي SCF-		
13	يشجع النظام المحاسبي المالي في إنشاء مجمع الشركات	0.450	0.007
14	يعمل النظام المحاسبي المالي على انفصال القانون المحاسبي عن القانون الضريبي	0.407	0.008
15	يواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي صعوبات نتيجة لـــ:		
	1.15 عدم وجود سوق مالي نشط	0.458	0.006
	2.15 اختلاف البيئة الاقتصادية الجزائرية عن اقتصاد الدول المتقدمة باعتباره مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية	0.313	0.014
	3.15 ضعف التأهيل المحاسبي	0.350	0.012
	4.15عدم وجود تعديلات في القوانين ذات العلاقة كالقانون الجبائي و التجاري	0.391	0.011
	5.15 العقلية المحاسبية المرتبطة بالنظام القديم	0.763	0.000

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ (SPSS V 24)

من خلال الجدول رقم (VI-05) نلاحظ أن معاملات سبيرمان للارتباط لجميع فقرات المحور الثاني و المعدل الكلي لفقراته تتراوح بين0.313 و0.763 ، و هي دالة عند مستوى معنوية α=0.05 ،و هو ينحصر بين المتوسط و القوي مما يدل على وجود ارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني ، و بالتالي تعتبر عبارات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ **اختبار صدق الاتساق الداخل لفقرات المحور الثالث**:يوضح الجدول رقم (VI-06) معامل سبيرمان للارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (مدى وجود أثر لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر) و المعدل الكلي له.

الجدول رقم (VI-06): يبين نتائج اختبار (Spearman) لصدق الاتساق الداخلي لفقرات المحول الثالث

الرقم	فقرات المحور الثالث	معامل سبيرمان للارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
	أ– مقومات النظام الجبائي الجزائري		
16	يسعى النظام الجبائي الجزائري إلى :		
	1.16تحسين مناخ الاستثمار المحلي و الأجنبي	0.402	0.007
	2.16 توفير موارد أوفر للخزينة العمومية	0.587	0.001
	3.16 توفير مناخ شفاف	0.438	0.004
17	يتميز النظام الجبائي الناجع بـــ:		
	17. 1بسيط و سهل التعرف عليه و استيعابه من طرف المعنيين به	0.766	0.000
	2.17 مستقر، يتميز بعدم الإكثار من التعديلات في مقوماته	0.510	0.001
	3.17 خلوه من الثغرات التي تمكن من التهرب الضريبي	0.464	0.003
	4.17 كفؤ قادر على تحصيل ما ينبغي تحصيله	0.525	0.001
	5.17 القدرة على التحفيز	0.659	0.000
	6.17 استعداد المكلفين لتحمل أعبائه	0.315	0.010
	ب– النظام الجبائي الجزائري بعد الإصلاحات و علاقته بالنظام المحاسبي المالي		
18	نتج عن إصلاح النظام الجبائي الجزائري زيادة في مصداقيته و استقراره	0.648	0.000
19	لا يشهد النظام المحاسبي المالي غياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي	0.475	0.006
20	تساعد القوانين الجبائية في تفادي الاختلافات ما بين المحاسبة و الجباية وفق النظام المحاسبي المالي	0.614	0.002

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة α=0.05

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ (SPSS V 24)

من خلال الجدول رقم (06-VI) نلاحظ أن معاملات سبيرمان للارتباط لجميع فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لفقراته تتراوح بين 0.315 و0.766 ، و هي دالة عند مستوى معنوية α=0.05 ،و هو ينحصر بين المتوسط و القوي مما يدل على وجود ارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث ، و بالتالي تعتبر عبارات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ **اختبار صدق الاتساق الداخل لفقرات المحور الرابع**:يوضح الجدول رقم (07-VI) معامل سبيرمان للارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (مدى اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصداقية و الشفافية) و المعدل الكلي له.

الجدول رقم (07-VI): يبين نتائج اختبار (Spearman) لصدق الاتساق الداخلي لفقرات المحول الرابع

الرقم	فقرات المحور الرابع	معامل سبيرمان للارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
	أ- متطلبات التجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي		
21	اعتراف المشرع الجزائري بالتجميع المحاسبي لم يأتي متأخرا	0.441	0.006
22	كانت مجمع الشركات مستعدة لتطبيق النظام المحاسبي المالي	0.626	0.001
23	تطرق النظام المحاسبي المالي لنظام مجمع الشركات في جميع جوانبه التنظيمية	0.615	0.001
20	24- تطرق النظام المحاسبي المالي لنظام مجمع الشركات في جميع جوانبه الفنية	0.726	0.000
25	تتكيف معايير التقارير المالية الدولية (IFRS 12/IFRS 11/ IFRS 10/IFRS 03) مع خصائص مجمع الشركات في الجزائر	0.710	0.000
	ب- الإجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي		
26	تقدم معالجة الحسابات المتجانسة و المترابطة بين حسابات الشركات الفرعية صورة صادقة و واضحة للحالة المالية للمجمع ككيان واحد	0.463	0.005
27	يظهر إقصاء العمليات الداخلية لمجمع الشركات النتائج المحققة بصورة تعبر عن الواقع الاقتصادي للمجمع	0.662	0.000
28	تتصف القوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي بالمصداقية والشفافية	0.527	0.002
29	تتناسق وتتوافق الحسابات المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي مع المستويات الدولية	0.619	0.001

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة α=0.05

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ (SPSS V 24)

من خلال الجدول رقم (07-VI) نلاحظ أن معاملات سبيرمان للارتباط لجميع فقرات المحور الرابع و المعدل الكلي لفقراته تتراوح بين 0.441 و0.726 ، و هي دالة عند مستوى معنوية α=0.05 ، و هو ينحصر بين المتوسط و القوي مما يدل على وجود ارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع ، و بالتالي تعتبر عبارات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ **اختبار صدق الاتساق الداخل لفقرات المحور الخامس:** يوضح الجدول رقم (VI-08) معامل سبيرمان للارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (مدى تحفيز النظام الجبائي في ظل النظام المحاسبي المالي على تكوين مجمع الشركات) و المعدل الكلي له.

الجدول رقم (VI-08): يبين نتائج اختبار (Spearman) لصدق الاتساق الداخلي لفقرات المحول الخامس

الرقم	فقرات المحور الخامس	معامل سبيرمان للارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
	أ- معايير تكوين مجمع الشركات في الجزائر		
30	يتميز مجمع الشركات من الناحية الجبائية بحرية اختيار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة	0.453	0.005
31	اعتراف المشرع الجبائي الجزائري بمجمع الشركات لم يأتي متأخرا بالنظر إلى باقي الدول المتقدمة	0.646	0.001
	ب- الدخول في نظام الاندماج الجبائي		
32	سهولة و بساطة إجراءات الدخول في نظام الاندماج الجبائي في الجزائر	0.811	0.000
33	مركزية التسيير الجبائي على مستوى الشركة الأم يحقق لها اقتصاد في الأعباء الجبائية	0.753	0.001
	ت- الامتيازات الجبائية المقدمة لمجمع الشركات		
34	الامتلاك المباشر لـــ90% لرأس مال شركة تابعة تسهل في:		
	1.34 عملية التحصيل الجبائي	0.874	0.000
	2.34 تجنب الازدواج الضريبي	0.566	0.002
	3.34 الرقابة الجبائية	0.623	0.001
35	لا توجد صعوبة في فرض الرقابة الجبائية على مجمع الشركات و شركاته التابعة حول سنوات الرقابة	0.405	0.004
36	ساعد نشاط مجمع الشركات في الجزائر على تنشيط مهنة التدقيق الجبائي	0.544	0.002
37	يمتاز التدقيق الجبائي في الجزائر بالخبرة العالية خاصة عند تدقيق التدفقات المالية ما بين فروع مجمع الشركات	0.750	0.002
38	توفر المعلومة الجبائية هامش الأمان الجبائي لمجمع الشركات	0.889	0.000
39	تفقد الشركة الأم و شركاتها التابعة الحق في تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات عند فقدان أحد شروط الدخول فيه	0.854	0.001
40	الامتيازات الممنوحة من طرف المشرع الجبائي الجزائري محفزة على إنشاء مجمع الشركات	0.682	0.002

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ (SPSS V 24)

من خلال الجدول رقم (VI-08) نلاحظ أن معاملات سبيرمان للارتباط لجميع فقرات المحور الخامس و المعدل الكلي لفقراته تتراوح بين 0.405 و0.889 ، و هي دالة عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$،و هو ينحصر بين المتوسط و القوي مما يدل على وجود ارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس ، و بالتالي تعتبر عبارات المحور الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

3-1-3 اختبار الصدق البنائي لمحاور الاستبانة : يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة و الذي يقيس مدى تحقق الأهداف المرجوة منها،و ذلك من خلال التعرف على مدى ارتباط كل محور من محاور الاستبانة مع المعدل الكلي لجميع فقرات هذه المحاور كما يوضحه الجدول رقم (VI-09).

الجدول رقم (VI-09): يبين الارتباط بين كل محور مع جميع فقرات هذه المحاور

الرقم	عنوان المحاور	معامل سبيرمان للارتباط	مستوى الدلالة (Sig)
الثاني	يعالج النظام المحاسبي المالي مجمع الشركات في الجزائر	0.568	0.001
الثالث	يوجد أثر لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر	0.652	0.000
الرابع	القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي تتصف بالمصداقية و الشفافية	0.457	0.004
الخامس	النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي يحفز على تكوين مجمع الشركات	0.770	0.000

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ (SPSS V 24)

من خلال الجدول رقم (VI-09) نلاحظ أن معاملات سبيرمان للارتباط لجميع محاور الاستبانة تتراوح بين0.457 و 0.770 ، و هو دال إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ ، و هو ينحصر بين المتوسط و القوي مما يدل على وجود ارتباط بين كل محور من محاور الاستبانة مع المعدل الكلي لجميع فقرات هذه المحاور ، وبالتالي تعتبر محاور الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

3-2 اختبار ثبات الاستبانة

بقصد بثبات الاستبانة الحصول على نفس النتائج لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف،أي تحقق الاستقرار في النتائج المتحصل عليها دون وجود فروق كبيرة،و لقد تم استخدام معامل الثبات Alpha Cronbach الذي يسمح بقياس مدى ثبات أداة القياس.

3-2-1 اختبار ثبات الاستبانة لفقرات المحور الثاني

الجدول رقم (VI-10): يبين معامل (Alpha Cronbach)لفقرات المحور الثاني

الرقم	المحور الثاني: مدى معالجة النظام المحاسبي المالي لمجمع الشركات في الجزائر	معامل Alpha Cronbach	الجذر التربيعي لمعامل Alpha Cronbach
	أ- أساسيات النظام المحاسبي الناجع		
7	يرتبط اختيار أي نظام محاسبي في المؤسسة بـــ :		
	1.7 حجم المعلومة التي يتم معالجتها	0.800	0.894
	2.7 درجة التحليل و الدقة في المعالجة	0.791	0.889
	3.7 تكلفة إعداده و تشغيله	0.802	0.895
	4.7 جودة المعلومة	0.795	0.891
8	يتميز النظام المحاسبي الناجع بـــ:		
	1.8 الوضوح	0.791	0.889
	2.8 سهولة التطبيق	0.789	0.888
	3.8 السرعة في إنجاز العمليات	0.791	0.889
	4.8 القابلية للتطوير و التعديل	0.790	0.888
	5.8 القدرة على التعبير على الواقع	0.793	0.890
	ب- واقع النظام المحاسبي الجزائري قبل الإصلاحات		
9	المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) أداة رقابة فقط	0.800	0.894
10	لم يعالج المخطط المحاسبي الوطني محاسبة مجمع الشركات و شركاته التابعة لـــ:		
	1.10 تواجد الشركات التابعة في عدة دول	0.794	0.891
	2.10 عدم وجود مبادئ محاسبية خاصة بمجمع الشركات	0.796	0.892
	3.10 تميزه بجمود	0.795	0.891
	ت- التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)		
11	المحاسبة حسب المعايير المحاسبية الدولية أداة إلزامية في خدمة المعلومة لدى مستخدمي القوائم المالية	0.788	0.887
12	يساعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في زيادة احتمالية أكبر لـــ :		
	1.12 الشراكة و الاندماج	0.783	0.884
	2.12 المساعدة على مقارنة نتائج المؤسسات	0.785	0.886
	3.12 سهولة التجميع المحاسبي	0.783	0.884
	ث- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية – النظام المحاسبي المالي SCF-		
13	يشجع النظام المحاسبي المالي في إنشاء مجمع الشركات	0.786	0.886
14	يعمل النظام المحاسبي المالي على انفصال القانون المحاسبي عن القانون الضريبي	0.802	0.895
15	يواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي صعوبات نتيجة لـــ:		
	1.15 عدم وجود سوق مالي نشط	0.791	0.889
	2.15 اختلاف البيئة الاقتصادية الجزائرية عن اقتصاد الدول المتقدمة باعتباره مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية	0.789	0.888
	3.15 ضعف التأهيل المحاسبي	0.792	0.889
	4.15عدم وجود تعديلات في القوانين ذات العلاقة كالقانون الجبائي و التجاري	0.794	0.891
	5.15 العقلية المحاسبية المرتبطة بالنظام القديم	0.800	0.894
	جميع فقرات المحور الثاني	0.799	0.893

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

يوضح الجدول رقم (VI-10) معاملات Alpha Cronbach و الثبات لفقرات المحور الثاني،حيث تتراوح قيم الثبات(الجذر التربيعي لمعامل Alpha Cronbach) من 0.884 إلى 0.895 ، بينما كانت قيمة الثبات الكلية للمحور ككل 0.893 ،و بالتالي كل القيم تفي بأغراض الدراسة كونها أكبر من الحد الأدنى للنسبة المقبولة 0.60 ، و هو ما يدل على ثبات أداة القياس، بالتالي تعتبر أداة القياس صالحة لقياس ما أعدت من أجله.

3-2-2 اختبار ثبات الاستبانة لفقرات المحور الثالث

الجدول رقم (VI-11): يبين معامل (Alpha Cronbach)لفقرات المحور الثالث

الرقم	المحور الثالث: مدى وجود أثر لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر	معامل Alpha Cronbach	الجذر التربيعي لمعامل Alpha Cronbach
	أ- مقومات النظام الجبائي الجزائري		
16	يسعى النظام الجبائي الجزائري إلى :		
	1.16تحسين مناخ الاستثمار المحلي و الأجنبي	0.826	0.908
	2.16 توفير موارد أوفر للخزينة العمومية	0.833	0.912
	3.16 توفير مناخ شفاف	0.820	0.905
17	يتميز النظام الجبائي الناجع بـــ:		
	17. 1بسيط و سهل التعرف عليه و استيعابه من طرف المعنيين به	0.821	0.906
	2.17 مستقر، يتميز بعدم الإكثار من التعديلات في مقوماته	0.820	0.905
	3.17 خلوه من الثغرات التي تمكن من التهرب الضريبي	0.818	0.904
	4.17 كفؤ قادر على تحصيل ما ينبغي تحصيله	0.814	0.902
	5.17 القدرة على التحفيز	0.811	0.900
	6.17 استعداد المكلفين لتحمل أعبائه	0.817	0.903
	ب- النظام الجبائي الجزائري بعد الإصلاحات و علاقته بالنظام المحاسبي المالي		
18	نتج عن إصلاح النظام الجبائي الجزائري زيادة في مصداقيته و استقراره	0.824	0.907
19	لا يشهد النظام المحاسبي المالي غياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي	0.827	0.909
20	تساعد القوانين الجبائية في تفادي الاختلافات ما بين المحاسبة و الجباية وفق النظام المحاسبي المالي	0.834	0.913
	جميع فقرات المحور الثالث	0.835	0.913

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

يوضح الجدول رقم (VI-11) معاملات Alpha Cronbach والثبات لفقرات المحور الثالث، حيث تتراوح قيم الثبات (الجذر التربيعي لمعامل Alpha Cronbach) من 0.900 إلى0.913 ، بينما كانت قيمة الثبات الكلية للمحور ككل 0.913 ،و بالتالي كل القيم تفي بأغراض الدراسة كونها أكبر من الحد الأدنى للنسبة المقبولة 0.60 ، و هو ما يدل على ثبات أداة القياس، بالتالي تعتبر أداة القياس صالحة لقياس ما أعدت من أجله.

3-2-3 اختبار ثبات الاستبانة لفقرات المحور الرابع

الجدول رقم (VI-12): يبين معامل (Alpha Cronbach) لفقرات المحور الرابع

الرقم	المحور الرابع: مدى اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصداقية و الشفافية	معامل Alpha Cronbach	الجذر التربيعي لمعامل Alpha Cronbach
	أ- متطلبات التجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي		
21	اعتراف المشرع الجزائري بالتجميع المحاسبي لم يأتي متأخرا	0.831	0.911
22	كانت مجمع الشركات مستعدة لتطبيق النظام المحاسبي المالي	0.723	0.850
23	تطرق النظام المحاسبي المالي لنظام مجمع الشركات في جميع جوانبه التنظيمية	0.715	0.845
24	24- تطرق النظام المحاسبي المالي لنظام مجمع الشركات في جميع جوانبه الفنية	0.715	0.845
25	تتكيف معايير التقارير المالية الدولية (IFRS 12/IFRS 11/ IFRS 10/IFRS 03) مع خصائص مجمع الشركات في الجزائر	0.723	0.850
	ب- الإجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي		
26	تقدم معالجة الحسابات المتجانسة و المترابطة بين حسابات الشركات الفرعية صورة صادقة و واضحة للحالة المالية للمجمع ككيان واحد	0.726	0.852
27	يظهر إقصاء العمليات الداخلية لمجمع الشركات النتائج المحققة بصورة تعبر عن الواقع الاقتصادي للمجمع	0.729	0.853
28	تتصف القوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي بالمصداقية والشفافية	0.714	0.844
29	تتناسق وتتوافق الحسابات المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي مع المستويات الدولية	0.722	0.849
	جميع فقرات المحور الرابع	0.755	0.868

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

يوضح الجدول رقم (VI-12) معاملات Alpha Cronbach و الثبات لفقرات المحور الرابع ،حيث تتراوح قيم الثبات (الجذر التربيعي لمعامل Alpha Cronbach) من 0.844 إلى0.911 ، بينما كانت قيمة الثبات الكلية للمحور ككل 0.868 ،و بالتالي كل القيم تفي بأغراض الدراسة كونها أكبر من الحد الأدنى للنسبة المقبولة 0.60 ، و هو ما يدل على ثبات أداة القياس، بالتالي تعتبر أداة القياس صالحة لقياس ما أعدت من أجله.

3-2-4 اختبار ثبات الاستبانة لفقرات المحور الخامس

الجدول رقم (VI-13): يبين معامل (Alpha Cronbach) لفقرات المحور الخامس

الرقم	المحور الخامس: مدى تحفيز النظام الجبائي في ظل النظام المحاسبي المالي على تكوين مجمع الشركات	معامل Alpha Cronbach	الجذر التربيعي لمعامل Alpha Cronbach
	أ- معايير تكوين مجمع الشركات في الجزائر		
30	يتميز مجمع الشركات من الناحية الجبائية بحرية اختيار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة	0.789	0.888
31	اعتراف المشرع الجبائي الجزائري بمجمع الشركات لم يأتي متأخرا بالنظر إلى باقي الدول المتقدمة	0.786	0.886
	ب- الدخول في نظام الاندماج الجبائي		
32	سهولة و بساطة إجراءات الدخول في نظام الاندماج الجبائي في الجزائر	0.784	0.885
33	مركزية التسيير الجبائي على مستوى الشركة الأم يحقق لها اقتصاد في الأعباء الجبائية	0.785	0.886
	ت- الامتيازات الجبائية المقدمة لمجمع الشركات		
34	الامتلاك المباشر لـــ90% لرأس مال شركة تابعة تسهل في:		
	1.34 عملية التحصيل الجبائي	0.788	0.887
	2.34 تجنب الازدواج الضريبي	0.780	0.883
	3.34 الرقابة الجبائية	0.774	0.879
35	لا توجد صعوبة في فرض الرقابة الجبائية على مجمع الشركات و شركاته التابعة حول سنوات الرقابة	0.786	0.886
36	ساعد نشاط مجمع الشركات في الجزائر على تنشيط مهنة التدقيق الجبائي	0.787	0.887
.37	يمتاز التدقيق الجبائي في الجزائر بالخبرة العالية خاصة عند تدقيق التدفقات المالية ما بين فروع مجمع الشركات	0.781	0.883
38	توفر المعلومة الجبائية هامش الأمان الجبائي لمجمع الشركات	0.786	0.886
39	تفقد الشركة الأم و شركاتها التابعة الحق في تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات عند فقدان أحد شروط الدخول فيه	0.788	0.887
40	الامتيازات الممنوحة من طرف المشرع الجبائي الجزائري محفزة على إنشاء مجمع الشركات	0.786	0.886
	جميع فقرات المحور الخامس	0.797	0.892

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

يوضح الجدول رقم (VI-13) معاملات Alpha Cronbach و الثبات لفقرات المحور الخامس ،حيث تتراوح قيم الثبات(الجذر التربيعي لمعامل Alpha Cronbach) من 0.879 إلى0.888 ، بينما كانت قيم الثبات الكلية للمحور ككل 0.892 ،و بالتالي كل القيم تفي بأغراض الدراسة كونها أكبر من الحد الأدنى للنسبة المقبولة 0.60 ، و هو ما يدل على ثبات أداة القياس، بالتالي تعتبر أداة القياس صالحة لقياس ما أعدت من أجله.

3-2-5 اختبار ثبات جميع محاور الاستبانة

الجدول رقم (VI-14): يبين معامل (Alpha Cronbach)لمحاور الاستبانة

الرقم	عنوان المحاور	معامل Alpha Cronbach	الجذر التربيعي لمعامل Alpha Cronbach
الثاني	مدى معالجة النظام المحاسبي المالي لمجمع الشركات في الجزائر	0.799	0.893
الثالث	مدى وجود أثر لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر	0.835	0.913
الرابع	مدى اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصداقية و الشفافية	0.755	0.868
الخامس	مدى تحفيز النظام الجبائي في ظل النظام المحاسبي المالي على تكوين مجمع الشركات	0.797	0.892
	جميع محاور الاستبانة	0.887	0.941

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

يوضح الجدول رقم(VI-14) معاملات Alpha Cronbach و الثبات لمحاور الاستبانة،حيث تتراوح قيم الثبات(الجذر التربيعي لمعامل Alpha Cronbach) من 0.755 إلى0.835 ، والتي تعكس ثبات أداة القياس، كما نجد قيمة الثبات الكلية لجميع هذه المحاور بقيمة 0.941، و التي تعتبر مقبولة و هذا ما يعزز وجود ثبات في أداة الدراسة.

3-3 اختبار اعتدالية توزيع الاستبانة

يقيس اختبار **كولمجروف-سمرنوف** ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا،و هو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا،حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من 0.05 (Sig>0.05)،و هذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي مما يعني وجوب استخدام الاختبارات المعلمية، و الجدول رقم (VI-15) يوضح نتائج الاختبار.

الجدول رقم (VI-15): يبين نتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnov)حول طبيعة توزيع الاستبانة

المحور	عنوان المحاور	عدد الفقرات	قيمة Z	مستوى الدلالة (Sig)
الثاني	يعالج النظام المحاسبي المالي مجمع الشركات في الجزائر	09	1.161	0.094
الثالث	يوجد أثر لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر	05	1.169	0.095
الرابع	القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي تتصف بالمصداقية و الشفافية	09	1.160	0.094
الخامس	النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي يحفز على تكوين مجمع الشركات	11	1.156	0.092
	جميع فقرات محاور الدراسة	34	1.171	0.101

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

يوضح الجدول رقم (VI-15)أن عينة الدراسة ذات توزيع طبيعي الأمر الذي أثبته اختبار **كولوموجروف سمرنوف (Simple Kolmogorov-Smirnov)** لضروريته في حالة اختبار الفرضيات و هذا عند مستوى دلالة أكبر من 0.05 (Sig>0.05) ، و كانت القيمة تساوي 0.101و هي أكبر من 0.05 و بهذا يكون توزيع عينة الدراسة طبيعيا.

4- تحليل خصائص و نتائج العينة

نتدرج في هذه الدراسة شيئا فشيئا، فبعد التعرف على طبيعة و منهج الدراسة و اختبار صدق و ثبات الاستبانة، وجب علينا القيام بتحليل خصائص و نتائج العينة المدروسة، و ذلك للتعمق أكثر و التعرف على الخصائص التي يتمتع بها أفرادها من ناحية،ثم تحليل إجاباتهم على فقرات محاور هذه الاستبانة من ناحية أخرى.

يظهر هذا التحليل بعض الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة و التي تضمنت ستة متغيرات بدءا بـــ الجنس،السن،المؤهل العلمي،الأقدمية،الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي ،و القطاع المنتمي له.

4-1-1 متغير الجنس: الجدول الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس.

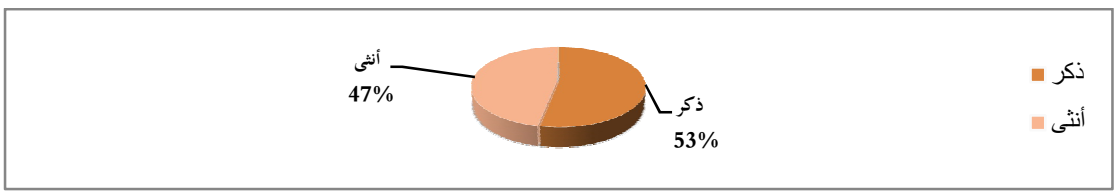
الجدول رقم (VI-16): يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	140	% 53
أنثى	124	% 47
المجموع	264	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

و يمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا و شمولا من خلال الشكل الموالي :

الشكل رقم(VI-02):يبين متغير الجنس للعينة المدروسة



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الجدول السابق

كما هو موضح من الجدول رقم (VI-16) يلاحظ الباحث أن 140 من مفردات العينة من هم **ذكور** بنسبة 53 % و أن منهم 124 **إناث** بنسبة 47 %، و هي نسب متقاربة بالرغم من وجود بعض الصعوبات في مهنة أعوان الإدارة الجبائية أو المحاسبين و الجبائيين للفروع أو الشركات التابعة أو الشركة الأم و كل ما يتعلق بالمحاسبة و الجباية والتي لا تكون عويصة على الذكر عموما.

4-1-2 متغير السن:الجدول الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن.

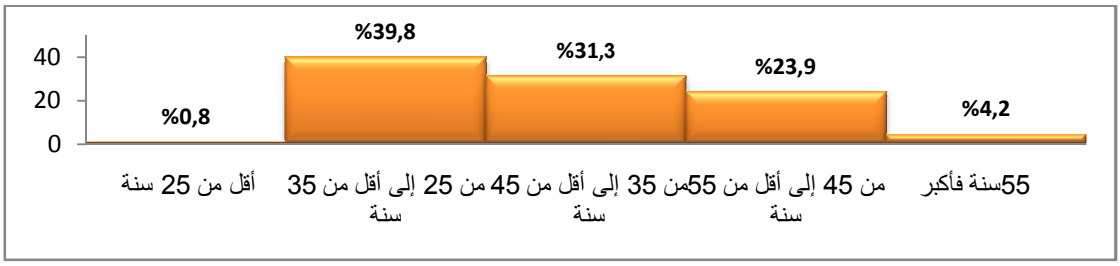
الجدول رقم (VI-17): يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن

السن	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 25 سنة	02	% 0.8
من 25 إلى أقل من 35 سنة	105	% 39.8
من 35 إلى أقل من 45 سنة	83	% 31.3
من 45 إلى أقل من 55 سنة	63	% 23.9
55 سنة فأكبر	11	% 4.2
المجموع	264	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

و يمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا و شمولا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(VI-03):يبين متغير السن للعينة المدروسة



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الجدول السابق

من خلال الجدول رقم (VI-17) نلاحظ أن سن المبحوثين متباين حسب الفئات العمرية الموضوعة، فنجد أن عدد الأفراد الذين سنهم **أقل من 25 سنة** نسبتهم قدرت بـــ00.80 % و هي الأقلية،تليها نسبة 04.20% للأفراد الذين سنهم **55 سنة فأكبر**، أما المبحوثين و الذين سنهم **من 25 إلى أقل من 45 سنة** كانت بنسبة 71.10% و هي الأغلبية.

4-1-3 متغير المؤهل العلمي: الجدول الموالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

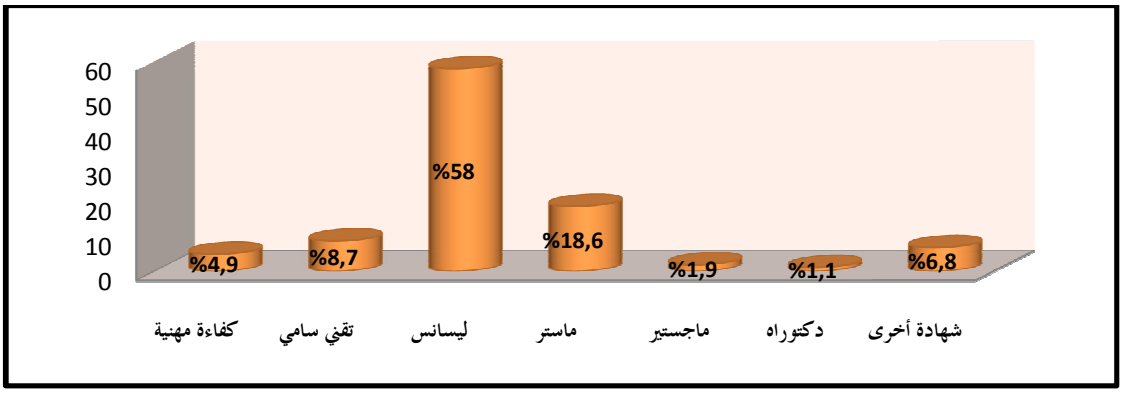
الجدول رقم (VI-18): يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
كفاءة مهنية	13	%4.9
تقني سامي	23	%8.7
ليسانس	153	%58.0
ماستر	49	%18.6
ماجستير	05	%1.9
دكتوراه	03	%1.1
شهادة أخرى	18	%6.8
المجموع	264	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

و يمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا و شمولا من خلال الشكل الموالي.

الشكل رقم(VI-04):يبين متغير المؤهل العلمي للعينة المدروسة



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الجدول السابق

من خلال الجدول رقم (VI-18) نلاحظ أن 4.9% من أفراد العينة لديهم **شهادة الكفاءة المهنية**،و8.7% فهم متحصلون على **شهادة تقني سامي**،أما ما هو بنسبة86.4% فهم متحصلون على شهادات عليا،وجاءت **شهادة الليسانس** في المرتبة الأولى بنسبة58% و**شهادة الماستر** في المرتبة الثانية بنسبة 18.6% ،أما ما نسبته 6.8% متحصلين على **شهادة أخرى**،ثم نسبة 1.9% لحاملي **شهادة الماجستير** فحاملي شهادة الدكتوراه التي اقتصرت على نسبة 1.1% فقط،كل هذه البيانات تعكس ميولنا نحو عينة لها شهادة مهنية على الأقل للزيادة من جودة النتائج المحصلة.

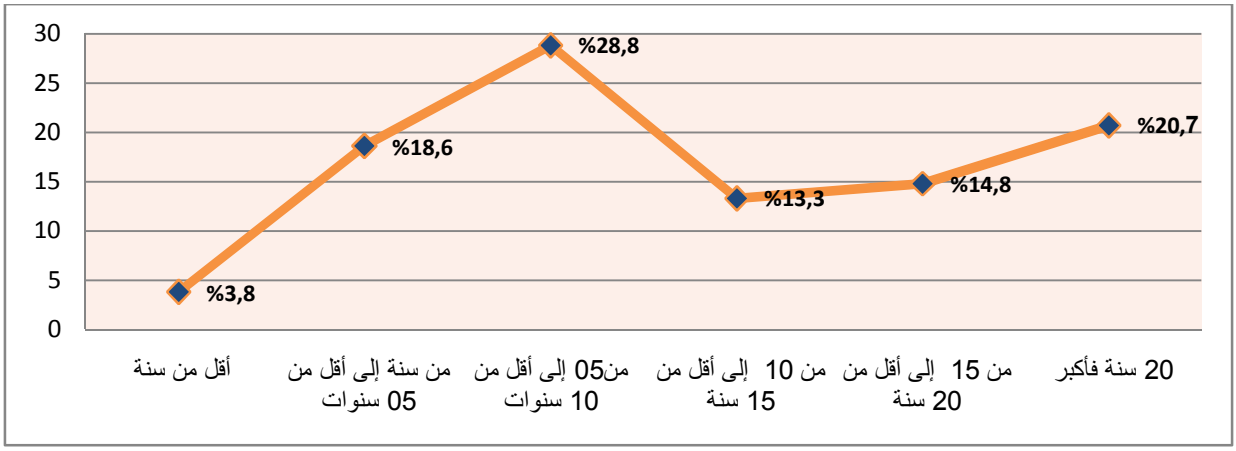
4-1-4 متغير الأقدمية :الجدول الموالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية.

الجدول رقم (VI-19): يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية

الأقدمية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من سنة	10	%3.8
من سنة إلى أقل من 05 سنوات	49	%18.6
من05 إلى أقل من 10 سنوات	76	%28.8
من 10 إلى أقل من 15 سنة	35	%13.3
من 15 إلى أقل من 20 سنة	39	%14.8
20 سنة فأكبر	55	%20.7
المجموع	264	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

الشكل رقم(VI-05):يبين متغير الأقدمية للعينة المدروسة



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (VI-19)

من خلال الجدول رقم (VI-19) نلاحظ أن نسبة 3.8% من العينة لها أقدمية **أقل من سنة**،في حين ما نسبته 18.6% منها تتمتع بأقدمية **من سنة إلى أقل من 05 سنوات**، أما ما نسبته 77.6% فتتمتع بأقدمية **تساوي أو تفوق 05 سنوات** و هو ما ينسجم مع التحليل السابق لسنهم حيث وجدنا أن أغلبية سن أفرادها محصورة ما بين **25 إلى أقل من 45 سنة** ، و الذي أكسب العينة توزيعا طبيعيا لسنوات الأقدمية و الفئة العمرية.

4-1-5 متغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي

يتمثل في المتغير المستقل للدراسة ،لذا من المهم معرفة نسبة أفراد عينة الدراسة التي استفادته من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي،وكانت النتيجة في الجدول التالي.

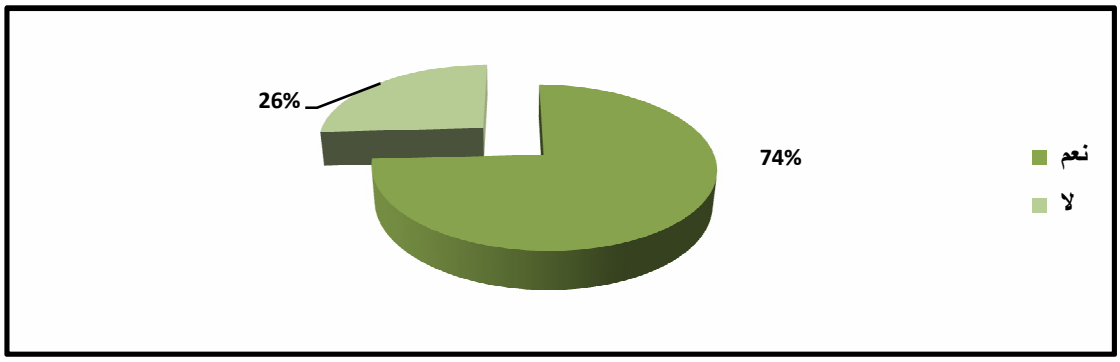
الجدول رقم (VI-20): يبين النسبة من أفراد العينة المدروسة التي استفادت من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي

الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي	التكرار	النسبة المئوية
نعم	196	%74.2
لا	68	%25.8
المجموع	264	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

و يمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا و شمولا من خلال الشكل الموالي.

الشكل رقم(VI-06): يبين النسبة من أفراد العينة المدروسة التي استفادت من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الجدول السابق

من خلال الجدول رقم (VI-20) نلاحظ أن معظم المبحوثين استفادوا من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي و هذا بنسبة74.2% ، بينما ما نسبته 25.8% لم تستفد من تكوين و لو على الأقل مرة واحدة فقط رغم حداثة التطبيق و هذا لظروف مختلفة منها مادية....إلخ.

4-1-6 متغير القطاع المنتمي إليه أفراد العينة: الجدول الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب القطاع المنتمي إليه.

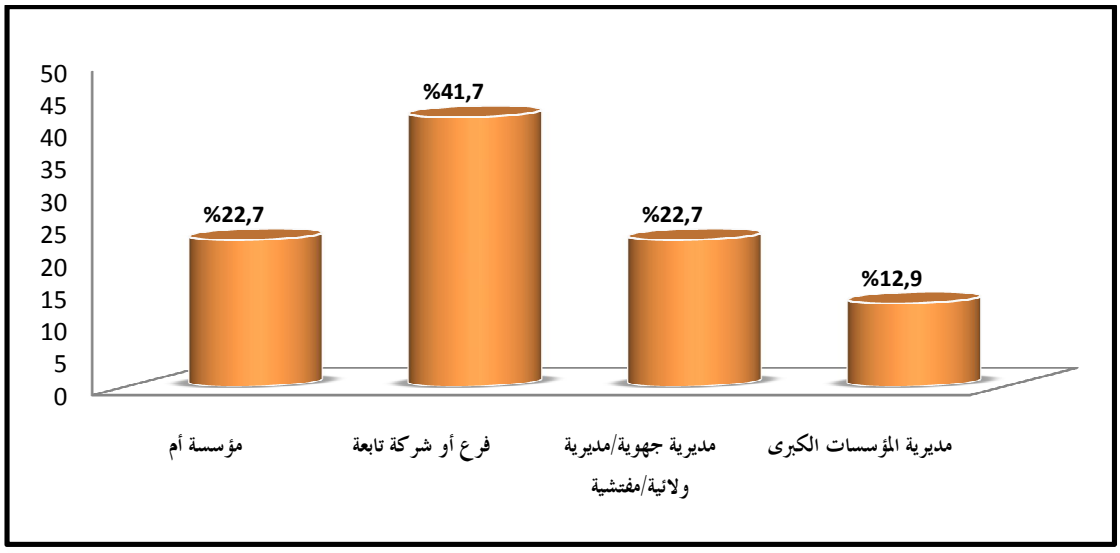
الجدول رقم (VI-21): يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب القطاع المنتمي إليه

القطاع المنتمي إليه	التكرار	النسبة المئوية
مؤسسة أم	60	%22.7
فرع أو شركة تابعة	110	%41.7
مديرية جهوية/مديرية ولائية/مفتشية	60	%22.7
مديرية المؤسسات الكبرى	34	%12.9
المجموع	264	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

و يمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة ملخصة و شاملة من خلال الشكل الموالي.

الشكل رقم(VI-07):يبين توزيع أفراد العينة المدروسة حسب القطاع المنتمي إليه



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الجدول السابق

من خلال الجدول رقم (VI-21) نلاحظ أن العينة اشتملت على نسبة 22.7% من المحاسبين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم المالية و الجبائيين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم و التصريحات الجبائية و الذين ينتمون إلى مؤسسة أم موجودة على مستوى ولاية عنابة، و على ما نسبته 41.7% من المحاسبين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم المالية و الجبائيين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم و التصريحات الجبائية الذين ينتمون لفرع أو شركة تابعة و هي أعلى نسبة نظرا للتواجد الكثير للفروع و الشركات التابعة على مستوى ولاية عنابة و هذا على عكس المؤسسات الأم التي غالبا ما تتخذ من الجزائر العاصمة مقرا لها، و نسبة22.7%من أعوان إدارة الضرائب الذين لهم على الأقل رتبة مفتش (مفتش ، مفتش رئيسي، مفتش مركزي، محقق، رئيس مفتشية،مدير فرعي) على مستوى المديرية الجهوية للضرائب–عنابة– بما فيها من المديريات الفرعية ، المديرية الولائية للضرائب لولاية عنابة بما فيها من المديريات الفرعية ، المصلحة الجهوية للبحث و المراجعة ،فرقة البحث و المراجعة ،والمفتشيات ،الذين قاموا بتسيير أو يسيرون الملفات المحاسبية و الجبائية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي لشركة أم أو فرع أو شركة تابعة،و نسبة 12.9% للأعوان المتواجدين في مديرية المؤسسات الكبرى بما فيها من المديريات الفرعية الذين يسيرون الملفات المحاسبية و الجبائية للمؤسسات الكبرى بما فيها مجمع الشركات و فروعة وشركاته التابعة، و هي أقل نسبة باعتبار أننا وزعنا الاستبانة على ثلاثة مديريات فرعية بما فيها من مصالح من أصل خمسة وهي(المديرية الفرعية لجباية المحروقات بالتركيز على مكتب تسيير الملفات الجبائية،المديرية الفرعية للتسيير بالتركيز على مكتب تسيير الملفات،و المديرية الفرعية للمنازعات)أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لم نستطع توزيع الاستبانة على أعوانها لغيابهم الشبه كلي عن مكاتب العمل و انشغالهم بالقيام بعمليات الرقابة الجبائية على المؤسسات الكبرى الخاضعة للرقابة،أما المديرية الفرعية للوسائل فهم غير معنيين بالإجابة على الاستبانة كونهم ليس ضمن عينة الدراسة الميدانية و هذا ما يزيد من مصداقيتها و شفافيتها.

فيما يخص توزيع الاستبانة على المحاسبين و الجبائيين للفروع أو الشركات التابعة أو الشركة الأم الذين يتواجدون على مستوى ولاية عنابة، حاولنا التنويع في الفروع أو الشركات التابعة أو الشركة الأم من حيث **شكلها القانوني** سواء كانت أجنبية ، مختلطة أو عمومية ، و هنا نشير إلى أن الجزائر و بإشراف من وزير الصناعة و المناجم عبد السلام بوشوارب أطلقت الجزائر 12 مجمعا صناعيا لإنعاش القطاع الصناعي ، وتضم هذه المجمعات التي أنشئت انطلاقا من 14 شركة لتسيير مساهمات الدولة سبعة (07) مجمعات جديدة و خمسة (05) كانت موجودة من قبل.

وتخص المجمعات السبعة الجديدة قطاعات الصناعات الغذائية و الصناعات الكيماوية و التجهيزات الكهربائية والكهرومنزلية و الإلكترونيكية و الصناعات المحلية والميكانيك و صناعات التعدين و الحديد و الصلب والنسيج و الجلود.

أما المجمعات الخمسة الأخرى التي كانت موجودة من قبل فيتعلق الأمر بالشركة الوطنية للسيارات الصناعية والمجمع الصناعي للإسمنت،و مجمع الصناعات الصيدلانية(صيدال) و الشركة الوطنية للتبغ و الكبريت و مجمع مناجم الجزائر.

ويشمل المخطط الجديد للقطاع العمومي التجاري الصناعي كذلك مؤسسات كانت موجودة من قبل ضمن حقيبة الوزارة : مؤسسة الاستشارة للتمويل و الصناعة المكلفة بتعزيز المؤشرات الاقتصادية للقطاع العمومي التجاري لصالح الحكومة بالإضافة إلى أربع (04) شركات تسيير مساهمات للمناطق الصناعية التي تسير سندات 32 مؤسسة لصالح الدولة.

وبعد تفكير طويل تم الفصل في إعادة تنظيم القطاع العمومي التجاري الصناعي من قبل مجلس مساهمات الدولة في أوت 2014 كما تتميز بضم مؤسسات تابعة لقطاعات أخرى لوزارة الصناعة و المناجم.

وفي هذا الصدد تم ضم شركة تسيير مساهمات الدولة "سيغرو" (حبوب) للوزارة بعدما كانت تابعة لوزارة الفلاحة و كذا المؤسسة الوطنية للبناء و مواد و عتاد السكك الحديدية التي كانت تابعة لوزارة النقل.

وحسب المبادرين بإعادة التنظيم هذا فإن خيار إنشاء هذه المجمعات من خلال ضم شركات تسيير مساهمات الدولة راجع إلى البحث عن تثمين القدرات التي تتوفر عليها هذه المؤسسات و رفع مردوديتها و تفادي تشتت القدرات.

عقود النجاعة لمسيري المجمعات: و يكمن دور هذه المجمعات في تحسين المردودية المالية للأموال المستثمرة فيها و تكثيف النشاطات على المستوى الوطني خاصة المبادرات الخاصة من خلال الطلب المتزايد للمناولة و تشجيع الاستثمار في الفرع المعني.

كما يتعين على هذه المجمعات لعب دور المحرك في انفتاح المؤسسة الجزائرية على العالم و توسيع سوقها ونشاطاتها على السعيد الدولي في سياق المؤسسات الصغيرة و المتوسطة العمومية و الخاصة.

أما بخصوص مهام مسيري هذه المجمعات الصناعية فستكون خارطة طريق واضحة تتعلق بإعادة تنظيم المجمع واقتراح التعديلات وإدماج نشاطات أخرى أو حرف أو شعب مع تحديد النشاطات التي تستدعي بالضرورة شراكة.

وسيتم توظيف فرق التسيير فقط على أساس المؤهلات مع الاستفادة من عقود النجاعة و تحرير المبادرة في إطار عهدة تسيير تحدد بوضوح دور كل هيئة اجتماعية للمؤسسة،وفيما يتعلق برئاسة الجمعيات العامة للمجمعات الصناعية فيشرف عليها وزير الصناعة و المناجم، وسيسير كل مجمع صناعي من قبل مجلس إدارة يضم ممثلين عن البنك المعتمد للمجمع مع بقائه مفتوحا على القدرات الخارجية خاصة الخبراء[1].

كذلك أخذنا بعين الاعتبار عند توزيع الاستبانة التنويع من حيث **نوع النشاط** للفروع أو الشركات التابعة أو الشركة الأم سواء كانت إنتاجية أو تجارية أو خدمية أو البناء و الأشغال العمومية.لقد قمنا عند توزيع الاستبانة بضم الشركات التابعة مع الفروع على أساس أن لهما نفس الخاصية و هي أن الشركة التابعة هي فرع لشركة أم في الأساس و التي يجب أن تمتلك على الأقل 50% من رأسمالها مع توفر خاصية الاستقلالية القانونية واختلاف المعالجة المحاسبية و الجبائية مثل الشركة الجزائرية لصناعة الأنابيب التي كانت فرع لمجمع أرسيلور-ميتال قبل أن يصبح مجمع إيميتال،أو وجودها أصلا يكون بوجود شركة أم تتبع لها تقدم لها خدمة معينة مثل الصيانة والنقل..إلخ فلولا وجود الشركة الأم لا وجود للشركة التابعة أيضا مع توفر الاستقلالية المحاسبية والجبائية مثل المؤسسة الروسية للصيانة الصناعية التي تتبع مجمع إيميتال، أو في شكل شركات تابعة لشركة أم ورأسمالها مملوك بصفة كلية من طرفها لكن تتمتع بالاستقلالية المحاسبية و الجبائية مثل شركات التأمين.

كذلك اعتبرنا الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية-عنابة- مجمع على أساس أن لديه عدة فروع ولكن هو في نفس الوقت فرع للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية-الجزائر العاصمة-،الخطوط الجوية الجزائرية-عنابة-هو أيضا مجمع يضم أربع فروع أيضا هو فرع للخطوط الجوية الجزائرية- الجزائر العاصمة-،ميناء عنابة اعتبرناه كمجمع على أساس أنه يضم عدة فروع ومجلس إدارة خاص به أيضا هو فرع من مجمع الخدمات المينائية- الجزائر العاصمة- .

كما يمكننا معرفة توزيع أفراد عينة الدراسة التي استفادت من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي وذلك حسب القطاع التي تنتمي إليه ،وهذا ما يوضحه الجدول التالي.

[1] المجلة الصحفية الصادرة من الموقع الرسمي للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) **http://www.andi.dz** ، يوم الإثنين 12 ديسمبر 2016.

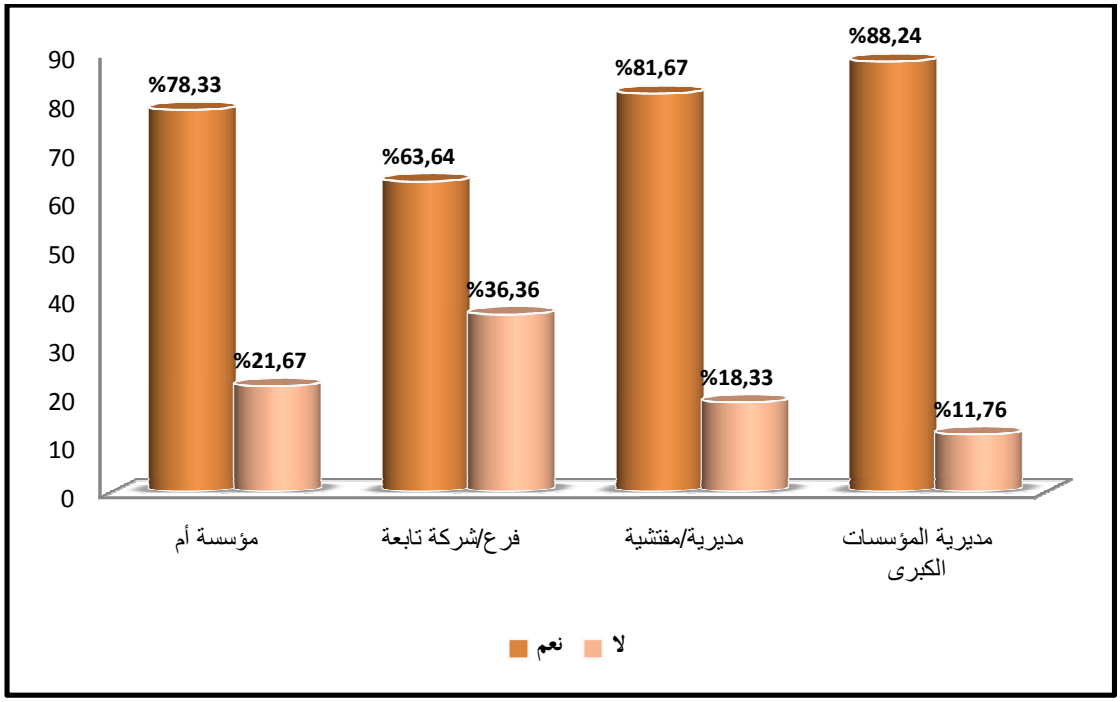
الجدول رقم (VI-22): يبين توزيع أفراد عينة الدراسة التي استفادت من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي حسب القطاع المنتمي إليه

الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي	مؤسسة أم	النسبة المئوية	فرع/شركة تابعة	النسبة المئوية	مديرية/مفتشية	النسبة المئوية	مديرية المؤسسات الكبرى	النسبة المئوية	المجموع
نعم	47	%78.33	70	%63.64	49	%81.67	30	%88.24	196
لا	13	%21.67	40	%36.36	11	%18.33	04	%11.76	68
المجموع	60	%100	110	%100	60	%100	34	%100	264

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

و يمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة ملخصة و شاملة من خلال الشكل الموالي.

الشكل رقم(VI-08): يبين توزيع أفراد عينة الدراسة التي استفادت من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي حسب القطاع المنتمي إليه



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الجدول السابق

من خلال الجدول رقم (VI-22) نلاحظ أن العينة اشتملت على نسبة 78.33% من المحاسبين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم المالية و الجبائيين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم و التصريحات الجبائية و الذين ينتمون إلى مؤسسة أم موجودة على مستوى ولاية عنابة، و على ما نسبته 63.64% من المحاسبين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم المالية و الجبائيين الذين قاموا بإعداد أو يعدون القوائم و التصريحات الجبائية ينتمون لفرع أو شركة تابعة ، و نسبة81.67% من أعوان إدارة الضرائب الذين لهم على الأقل رتبة مفتش (مفتش ، مفتش رئيسي، مفتش مركزي، محقق، رئيس مفتشية،مدير فرعي) على مستوى المديرية الجهوية للضرائب–عنابة– بما فيها من المديريات الفرعية ، المديرية الولائية للضرائب لولاية عنابة بما فيها من المديريات الفرعية ، المصلحة الجهوية للبحث و المراجعة ،فرقة البحث و المراجعة ،و المفتشيات ،الذين قاموا بتسيير أو يسيرون الملفات المحاسبية و الجبائية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي لشركة أم أو فرع أو شركة تابعة، و نسبة88.24% للأعوان المتواجدين في مديرية المؤسسات الكبرى بما فيها من المديريات الفرعية الذين يسيرون الملفات المحاسبية و الجبائية للمؤسسات الكبرى بما فيها مجمع الشركات و فروعة و شركاته التابعة ،قد استفادوا من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي، بينما ما نسبته 21.67%، 36.36% ،18.33%،و 11.76% على الترتيب لم تستفد من تكوين حتى على الأقل مرة واحدة فقط، و بالتالي فإن أغلبية أفراد عينة الدراسة حسب كل انتمائها قد استفادت من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي و هو ما يزيد من نجاعة دراستنا.

المبحث الثالث: تحليل نتائج محاور الدراسة و اختبار الفرضيات

تطرقنا في هذه المرحلة إلى كشف الستار عن النتائج المتحصل عليها للمحاور الأربعة للاستبانة،بعدها نقوم بتحليل هذه النتائج ، ثم اختبار فرضيات الدراسة,و أخيرا تقديم النتائج العامة للدراسة الميدانية.

1- نتائج محاور الدراسة

في هذه المرحلة عملنا على إظهار النتائج المتحصل عليها من خلال محاور الاستبانة الأربعة (**المحور الثاني: المحور الخامس**) ، و التي تبين إجابات أفراد العينة على فقرات تلك المحاور وفق مقياس ليكرت الخماسي و الذي حددناه سابقا.

1-1 نتائج أفراد العينة حول المحور الثاني

تتجلى نتائج أفراد العينة حول معالجة النظام المحاسبي المالي لمجمع الشركات في الجزائر، و من خلال الجدول التالي تتوضح إجابات الأفراد منقسمة بين التكرارات و نسبته كما يلي:

الجدول رقم (VI-23): يبين نتائج أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الثاني

الفقرة		التكرار(ت) النسبة(%)	الإجابات					الإجمالي
			أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما	
07	1.7	(ت)	79	142	19	18	6	264
		(%)	29.9	53.8	7.2	6.8	2.3	100
	2.7	(ت)	126	115	15	7	1	264
		(%)	47.7	43.5	5.7	2.7	0.4	100
	3.7	(ت)	51	125	50	30	8	264
		(%)	19.3	47.3	18.9	11.4	3.1	100
	4.7	(ت)	128	107	18	8	3	264
		(%)	48.5	40.5	6.8	3.1	1.1	100
08	1.8	(ت)	136	115	7	5	1	264
		(%)	51.4	43.6	2.7	1.9	0.4	100
	2.8	(ت)	96	123	26	15	4	264
		(%)	36.4	46.6	9.8	5.7	1.5	100
	3.8	(ت)	102	118	30	12	2	264
		(%)	38.6	44.7	11.4	4.5	0.8	100
	4.8	(ت)	92	134	23	13	2	264
		(%)	34.8	50.8	8.7	4.9	0.8	100
	5.8	(ت)	123	99	23	18	1	264
		(%)	46.6	37.5	8.7	6.8	0.4	100

تابع للجدول رقم (23-VI)		التكرار(ت) النسبة(%)	الإجابات					الإجمالي
			أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما	
09		(ت)	36	132	55	36	5	264
		(%)	13.6	50	20.9	13.6	1.9	100
10	1.10	(ت)	60	93	53	46	12	264
		(%)	22.7	35.3	20.1	17.4	4.5	100
	2.10	(ت)	56	95	62	43	8	264
		(%)	21.2	36	23.5	16.3	3	100
	3.10	(ت)	60	90	73	35	6	264
		(%)	22.7	34.1	27.7	13.2	2.3	100
11		(ت)	109	111	30	13	1	264
		(%)	41.3	42	11.4	4.9	0.4	100
12	1.12	(ت)	98	121	32	11	2	264
		(%)	37.1	45.8	12.1	4.2	0.8	100
	2.12	(ت)	108	116	25	14	1	264
		(%)	40.9	43.9	9.5	5.3	0.4	100
	3.12	(ت)	95	124	27	14	4	264
		(%)	36	47	10.2	5.3	1.5	100
13		(ت)	72	122	46	21	3	264
		(%)	27.3	46.2	17.4	8	1.1	100
14		(ت)	45	94	53	64	8	264
		(%)	17	35.6	20.1	24.2	3.1	100
15	1.15	(ت)	114	103	22	22	3	264
		(%)	43.2	39	8.3	8.3	1.2	100
	2.15	(ت)	97	115	29	18	5	264
		(%)	36.7	43.6	11	6.8	1.9	100
	3.15	(ت)	88	106	29	36	5	264
		(%)	33.3	40.2	11	13.6	1.9	100
	4.15	(ت)	60	111	50	34	9	264
		(%)	22.7	42.1	18.9	12.9	3.4	100
	5.15	(ت)	82	94	33	43	12	264
		(%)	31.1	35.6	12.5	16.3	4.5	100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

2-1 نتائج أفراد العينة حول المحور الثالث

تتجلى نتائج أفراد العينة حول وجود أثر لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر من خلال الجدول التالي، و الذي يوضح إجابات الأفراد منقسمة بين التكرارات و النسبة المئوية.

الجدول رقم (VI-24): يبين نتائج أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الثالث

الفقرة		التكرار(ت) النسبة(%)	الإجابات					الإجمالي
			أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما	
16	1.16	(ت)	65	107	37	41	14	264
		(%)	24.6	40.6	14	15.5	5.3	100
	2.16	(ت)	68	130	31	25	10	264
		(%)	25.8	49.2	11.7	9.5	3.8	100
	3.16	(ت)	44	81	60	52	27	264
		(%)	16.7	30.7	22.7	19.7	10.2	100
17	1.17	(ت)	93	121	28	18	4	264
		(%)	35.3	45.8	10.6	6.8	1.5	100
	2.17	(ت)	72	119	40	29	4	264
		(%)	27.3	45.0	15.2	11	1.5	100
	3.17	(ت)	81	97	39	36	11	264
		(%)	30.7	36.7	14.8	13.6	4.2	100
	4.17	(ت)	75	119	40	24	6	264
		(%)	28.4	45.1	15.1	9.1	2.3	100
	5.17	(ت)	74	109	54	22	5	264
		(%)	28	41.3	20.5	8.3	1.9	100
	6.17	(ت)	68	104	56	27	09	264
		(%)	25.8	39.4	21.2	10.2	3.4	100
18		(ت)	40	96	78	44	6	264
		(%)	15.2	36.4	29.5	16.6	2.3	100
19		(ت)	25	106	90	37	6	264
		(%)	9.5	40.1	34.1	14	2.3	100
20		(ت)	41	123	63	29	8	264
		(%)	15.5	46.6	23.9	11	3	100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

3-1 نتائج أفراد العينة حول المحور الرابع

تتجلى نتائج أفراد العينة حول اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصداقية و الشفافية من خلال الجدول التالي، و الذي يوضح إجابات الأفراد منقسمة بين التكرارات و النسبة المئوية.

الجدول رقم (VI-25): يبين نتائج أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الرابع

الفقرة	التكرار(ت) النسبة(%)	الإجابات					الإجمالي
		أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما	
21	(ت)	27	77	64	77	19	264
	(%)	10.2	29.2	24.2	29.2	7.2	100
22	(ت)	25	97	58	73	11	264
	(%)	9.5	36.7	22	27.6	4.2	100
23	(ت)	21	106	83	51	3	264
	(%)	8	40.2	31.4	19.3	1.1	100
24	(ت)	26	90	93	51	1	264
	(%)	9.8	34.1	35.2	20.5	0.4	100
25	(ت)	21	77	106	46	14	264
	(%)	8	29.1	40.2	17.4	5.3	100
26	(ت)	59	114	62	21	8	264
	(%)	22.3	43.2	23.5	8	3	100
27	(ت)	46	106	70	36	6	264
	(%)	17.4	40.2	26.5	13.6	2.3	100
28	(ت)	48	118	51	44	3	264
	(%)	18.2	44.7	19.3	16.7	1.1	100
29	(ت)	44	106	62	40	12	264
	(%)	16.7	40.1	23.5	15.2	4.5	100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

1-4 نتائج أفراد العينة حول المحور الخامس

تتجلى نتائج أفراد العينة حول تحفيز النظام الجبائي في ظل النظام المحاسبي المالي على تكوين مجمع الشركات من خلال الجدول التالي، و الذي يوضح إجابات الأفراد منقسمة بين التكرارات و النسبة المئوية.

الجدول رقم (VI-26): يبين نتائج أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الخامس

الفقرة		التكرار(ت) النسبة(%)	الإجابات					الإجمالي
			أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما	
30		(ت)	45	114	71	28	6	264
		(%)	17	43.2	26.9	10.6	2.3	100
31		(ت)	23	80	63	76	22	264
		(%)	8.7	30.3	23.9	28.8	8.3	100
32		(ت)	36	97	68	57	6	264
		(%)	13.6	36.7	25.8	21.6	2.3	100
33		(ت)	50	133	54	20	7	264
		(%)	18.9	50.4	20.5	7.5	2.7	100
34	1.34	(ت)	75	130	41	16	2	264
		(%)	28.4	49.2	15.5	6.1	0.8	100
	2.34	(ت)	59	145	46	11	3	264
		(%)	22.3	55	17.4	4.2	1.1	100
	3.34	(ت)	66	140	37	17	4	264
		(%)	25	53	14	6.5	1.5	100
35		(ت)	42	102	63	45	12	264
		(%)	15.9	38.6	23.9	17.1	4.5	100
36		(ت)	43	131	52	28	10	264
		(%)	16.3	49.6	19.7	10.6	3.8	100
37		(ت)	29	73	80	55	27	264
		(%)	11	27.7	30.3	20.8	10.2	100
38		(ت)	43	146	56	16	3	264
		(%)	16.3	55.3	21.2	6.1	1.1	100
39		(ت)	33	102	101	24	4	264
		(%)	12.5	38.6	38.3	9.1	1.5	100
40		(ت)	35	100	67	51	11	264
		(%)	13.3	37.8	25.4	19.3	4.2	100

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

2- تحليل نتائج محاور الدراسة

بعد القيام بحساب عدد تكرارات الإجابات للعينة المدروسة و نسبتها المئوية،قمنا بتحليل نتائج محاورها من أجل تحليل فقرات الاستبانة متضمنة الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، مستوى الموافقة ،و الترتيب.

2-1 تحليل نتائج فقرات المحور الثاني

حول معالجة النظام المحاسبي المالي لمجمع الشركات في الجزائر، و يوضح الجدول رقم (VI-27) آراء أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني و ذلك عن طريق استخدام الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، مستوى الموافقة، والترتيب.

الجدول رقم (VI-27): يبين تحليل نتائج فقرات المحور الثاني

الرقم	المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	الترتيب
7	يرتبط اختيار أي نظام محاسبي في المؤسسة بـــ :				
	1.7 حجم المعلومة التي يتم معالجتها	4.02	0.923	مرتفع	3
	2.7 درجة التحليل و الدقة في المعالجة	4.36	0.741	مرتفع جدا	1
	3.7 تكلفة إعداده و تشغيله	3.69	1.007	مرتفع	4
	4.7 جودة المعلومة	4.32	0.822	مرتفع جدا	2
8	يتميز النظام المحاسبي الناجع بـــ:				
	1.8 الوضوح	4.44	0.678	مرتفع جدا	1
	2.8 سهولة التطبيق	4.11	0.904	مرتفع	5
	3.8 السرعة في إنجاز العمليات	4.16	0.853	مرتفع	3
	4.8 القابلية للتطوير و التعديل	4.14	0.827	مرتفع	4
	5.8 القدرة على التعبير على الواقع	4.23	0.900	مرتفع جدا	2
9	المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) أداة رقابة فقط	3.60	0.950	مرتفع	-
10	لم يعالج المخطط المحاسبي الوطني محاسبة مجمع الشركات و شركاته التابعة لـــ:				
	1.10 تواجد الشركات التابعة في عدة دول	3.54	1.153	مرتفع	3
	2.10 عدم وجود مبادئ محاسبية خاصة بمجمع الشركات	3.56	1.087	مرتفع	2
	3.10 تميزه بجمود	3.62	1.047	مرتفع	1
11	المحاسبة حسب المعايير المحاسبية الدولية أداة إلزامية في خدمة المعلومة لدى مستخدمي القوائم المالية	4.19	0.851	مرتفع	-
12	يساعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في زيادة احتمالية أكبر لـــ :				
	1.12 الشراكة و الاندماج	4.14	0.842	مرتفع	2
	2.12 المساعدة على مقارنة نتائج المؤسسات	4.20	0.845	مرتفع جدا	1
	3.12 سهولة التجميع المحاسبي	4.11	0.896	مرتفع	3
13	يشجع النظام المحاسبي المالي في إنشاء مجمع الشركات	3.91	0.928	مرتفع	–
14	يعمل النظام المحاسبي المالي على انفصال القانون المحاسبي عن القانون الضريبي	3.39	1.119	مرتفع	–
15	يواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي صعوبات نتيجة لـــ:				
	1.15 عدم وجود سوق مالي نشط	4.15	0.966	مرتفع	1
	2.15 اختلاف البيئة الاقتصادية الجزائرية عن اقتصاد الدول المتقدمة باعتباره مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية	4.06	0.959	مرتفع	2
	3.15 ضعف التأهيل المحاسبي	3.89	1.073	مرتفع	3
	4.15عدم وجود تعديلات في القوانين ذات العلاقة كالقانون الجبائي و التجاري	3.68	1.067	مرتفع	5
	5.15 العقلية المحاسبية المرتبطة بالنظام القديم	3.72	1.194	مرتفع	4
	جميع فقرات المحور الثاني	3.96	0.943	مرتفع	–

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

من خلال الجدول رقم (VI-27) ، نلاحظ ما يلي :

✓ تبين من الفقرة رقم 07 مايلي :

1- احتلت الفقرة الفرعية رقم (7-2) المرتبة الأولى تنازليا حسب المتوسط الحسابي الذي يساوي 4.36 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع جدا و انحراف معياري يساوي 0.741،و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون تماما على أن اختيار أي نظام محاسبي في المؤسسة يرتبط بدرجة التحليل و الدقة في المعالجة.

2- الفقرة الفرعية رقم(7-4) بمتوسط حسابي يساوي 4.32 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع جدا وانحراف معياري يساوي 0.822 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون تماما على أن اختيار أي نظام محاسبي في المؤسسة يرتبط بجودة المعلومة.

3- الفقرة الفرعية رقم(7-1) بمتوسط حسابي يساوي 4.02 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع وانحراف معياري يساوي 0.923 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن اختيار أي نظام محاسبي في المؤسسة يرتبط بحجم المعلومة التي يتم معالجتها.

4- الفقرة الفرعية رقم(7-3) بمتوسط حسابي يساوي 3.69 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع وانحراف معياري يساوي 1.007 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن اختيار أي نظام محاسبي في المؤسسة يرتبط بتكلفة إعداده و تشغيله.

✓ وفي الفقرة رقم 08 تبين مايلي:

1- احتلت الفقرة الفرعية رقم(8-1) المرتبة الأولى تنازليا حسب المتوسط الحسابي الذي يساوي 4.44 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع جدا و انحراف معياري يساوي 0.678 ،و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون تماما على أن النظام المحاسبي الناجع يتميز بالوضوح.

2- الفقرة الفرعية رقم(8-5) بمتوسط حسابي يساوي 4.23 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع جدا و انحراف معياري يساوي 0.900 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون تماما على أن النظام المحاسبي الناجع يتميز بالقدرة على التعبير على الواقع.

3- الفقرة الفرعية رقم(8-3) بمتوسط حسابي يساوي 4.16 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.853 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن النظام المحاسبي الناجع يتميز بالسرعة في إنجاز العمليات.

4- الفقرة الفرعية رقم(8-4) بمتوسط حسابي يساوي 4.14 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع ،و انحراف معياري يساوي 0.827 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن النظام المحاسبي الناجع يتميز بالقابلية للتطوير والتعديل.

5- الفقرة الفرعية رقم(8-2) بمتوسط حسابي يساوي 4.11 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع ،و انحراف معياري يساوي 0.904، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن النظام المحاسبي الناجع يتميز بسهولة التطبيق .

- ✓ كما تبين في الفقرة رقم(09) أن المتوسط الحسابي يساوي 3.60 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.950 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) أداة رقابة فقط.
- ✓ و في الفقرة رقم 10 تبين ما يلي:

1- احتلت الفقرة الفرعية رقم(10-3) المرتبة الأولى تنازليا حسب المتوسط الحسابي الذي يساوي 3.62 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 1.047 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن المخطط المحاسبي الوطني لم يعالج محاسبة مجمع الشركات و شركاته التابعة لـــتميزه بجمود.

2- الفقرة الفرعية رقم(10-2) بمتوسط حسابي يساوي 3.56 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع وانحراف معياري يساوي 1.087 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن المخطط المحاسبي الوطني لم يعالج محاسبة مجمع الشركات و شركاته التابعة لعدم وجود مبادئ محاسبية خاصة بمجمع الشركات.

3- الفقرة الفرعية رقم(10-1) بمتوسط حسابي يساوي 3.54 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع وانحراف معياري يساوي 1.153 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن المخطط المحاسبي الوطني لم يعالج محاسبة مجمع الشركات و شركاته التابعة لتواجد الشركات التابعة في عدة دول.

- ✓ و الفقرة رقم(11) بينت أن المتوسط الحسابي يساوي 4.19 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.851 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن المحاسبة حسب المعايير المحاسبية الدولية أداة إلزامية في خدمة المعلومة لدى مستخدمي القوائم المالية.
- ✓ أما في الفقرة رقم 12 تبين ما يلي:

1- احتلت الفقرة الفرعية رقم(12-2)المرتبة الأولى تنازليا حسب المتوسط الحسابي الذي يساوي 4.20 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع جدا و انحراف معياري يساوي 0.845 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون تماما على أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساعد في زيادة احتمالية أكبر للمساعدة على مقارنة نتائج المؤسسات.

2- الفقرة الفرعية (12-1) بمتوسط حسابي يساوي 4.14 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع ،وانحراف معياري يساوي 0.842، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساعد في زيادة احتمالية أكبر للشراكة و الاندماج.

3- الفقرة الفرعية رقم (12-3) بمتوسط حسابي يساوي 4.11 (الدرجة الكلية من05) وبمستوى موافقة مرتفع،و انحراف معياري يساوي 0.896،0.904 ،وبالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 03،لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساعد في زيادة احتمالية أكبر لسهولة التجميع المحاسبي .

- ✓ و في الفقرة رقم(13)تبين أن المتوسط الحسابي يساوي 3.91 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.928 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن النظام المحاسبي المالي يشجع في إنشاء مجمع الشركات.
- ✓ و في الفقرة رقم(14) تبين أن المتوسط الحسابي يساوي 3.39 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 1.119 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن النظام المحاسبي المالي يعمل على انفصال القانون المحاسبي عن القانون الضريبي .
- ✓ أما في الفقرة رقم 15 تبين ما يلي:

1- احتلت الفقرة الفرعية رقم(15-1)المرتبة الأولى تنازليا حسب المتوسط الحسابي الذي يساوي 4.15 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.966 ،و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يواجه صعوبات نتيجة لعدم وجود سوق مالي نشط.

2- الفقرة الفرعية رقم(15-2) بمتوسط حسابي يساوي 4.06 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.959 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يواجه صعوبات نتيجة لاختلاف البيئة الاقتصادية الجزائرية عن اقتصاد الدول المتقدمة باعتباره مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية.

3- الفقرة الفرعية رقم(15-3) بمتوسط حسابي يساوي 3.89 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع وانحراف معياري يساوي 1.073 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يواجه صعوبات نتيجة لضعف التأهيل المحاسبي.

4- الفقرة الفرعية رقم(15-5) بمتوسط حسابي يساوي 3.72 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع وانحراف معياري يساوي 0.943 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يواجه صعوبات نتيجة للعقلية المحاسبية المرتبطة بالنظام القديم.

5- و في الفقرة الفرعية رقم(15-4) بمتوسط حسابي يساوي 3.68 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 1.067 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يواجه صعوبات نتيجة لعدم وجود تعديلات في القوانين ذات العلاقة كالقانون الجبائي و التجاري.

و بصفة عامة تظهر نتائج جميع فقرات المحور الثاني متوسطا حسابيا يساوي 3.96 (الدرجة الكلية من05) وبمستوى موافقة مرتفع و انحرافا معياريا يساوي 0.943 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، و هذا دل على أن أفراد العينة يوافقون على أن النظام المحاسبي المالي يعالج مجمع الشركات في الجزائر.

هذا ما يبين أنه وجب على الجزائر أن تخلق نظام محاسبي حقيقي خاص لمجمع الشركات،بما يفيد هذا الأخير على تقديم حسابات مجمعة تعطي صورة صادقة للبيانات المالية لكل مستخدمي القوائم المالية ، الأمر الذي يساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة.

2-2 تحليل نتائج فقرات المحور الثالث

حول وجود أثر لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر ، و يوضح الجدول رقم (VI-28) آراء أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثالث و ذلك عن طريق استخدام الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، مستوى الموافقة ،و الترتيب.

الجدول رقم (VI-28): يبين تحليل نتائج فقرات المحور الثالث

الرقم	المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	الترتيب
16	يسعى النظام الجبائي الجزائري إلى :				
	1.16تحسين مناخ الاستثمار المحلي و الأجنبي	3.64	1.165	مرتفع	2
	2.16 توفير موارد أوفر للخزينة العمومية	3.84	1.035	مرتفع	1
	3.16 توفير مناخ شفاف	3.24	1.236	متوسط	3
17	يتميز النظام الجبائي الناجع بـــ:				
	17. 1بسيط و سهل التعرف عليه و استيعابه من طرف المعنيين به	4.06	0.931	مرتفع	1
	2.17 مستقر، يتميز بعدم الإكثار من التعديلات في مقوماته	3.86	0.991	مرتفع	3
	3.17 خلوه من الثغرات التي تمكن من التهرب الضريبي	3.76	1.150	مرتفع	5
	4.17 كفؤ قادر على تحصيل ما ينبغي تحصيله	3.88	0.997	مرتفع	2
	5.17 القدرة على التحفيز	3.85	0.985	مرتفع	4
	6.17 استعداد المكلفين لتحمل أعبائه	3.74	1.059	مرتفع	6
18	نتج عن إصلاح النظام الجبائي الجزائري زيادة في مصداقيته و استقراره	3.45	1.012	مرتفع	-
19	لا يشهد النظام المحاسبي المالي غياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي	3.41	0.922	مرتفع	-
20	تساعد القوانين الجبائية في تفادي الاختلافات ما بين المحاسبة و الجباية وفق النظام المحاسبي المالي	3.61	0.977	مرتفع	-
	جميع فقرات المحور الثالث	3.69	1.038	مرتفع	-

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

من خلال الجدول رقم (VI-28) ، نلاحظ ما يلي :

✓ تبين من الفقرة رقم 16 مايلي :

1- احتلت الفقرة الفرعية رقم (16-2) المرتبة الأولى تنازليا حسب المتوسط الحسابي الذي يساوي 3.84(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 1.035 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن النظام الجبائي الجزائري يسعى إلى توفير موارد أوفر للخزينة العمومية.

2- الفقرة الفرعية رقم(16-1) بمتوسط حسابي يساوي 3.64(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 1.165 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن النظام الجبائي الجزائري يسعى إلى تحسين مناخ الاستثمار المحلي و الأجنبي.

3- الفقرة الفرعية رقم(16-3) بمتوسط حسابي يساوي 3.24(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة متوسط و انحراف معياري يساوي 1.236 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن معظم أفراد العينة محايدون بشأن أن النظام الجبائي الجزائري يسعى إلى توفير مناخ شفاف.

✓ كما تبين من الفقرة رقم 17 ما يلي:

1- جاءت الفقرة الفرعية رقم(17-1) في المرتبة الأولى تنازليا حسب المتوسط الحسابي الذي يساوي 4.06 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.931 ،و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن النظام الجبائي الناجع يتميز بأنه بسيط و سهل التعرف عليه و استيعابه من طرف المعنيين به.

2-الفقرة الفرعية رقم(17-4) بمتوسط حسابي يساوي 3.88(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.997 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن النظام الجبائي الناجع يتميز بأنه كفؤ قادر على تحصيل ما ينبغي تحصيله.

3- الفقرة الفرعية رقم(17-2) بمتوسط حسابي يساوي 3.86(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.991 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن النظام الجبائي الناجع يتميز بأنه مستقر، يتميز بعدم الإكثار من التعديلات في مقوماته.

4- الفقرة الفرعية رقم(17-5) بمتوسط حسابي يساوي 3.85(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.985 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن النظام الجبائي الناجع يتميز بأنه مستقر، يتميز بالقدرة على التحفيز.

5- الفقرة الفرعية رقم(17-3) بمتوسط حسابي يساوي 3.76(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 1.150 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن النظام الجبائي الناجع يتميز بالخلو من الثغرات التي تمكن من التهرب الضريبي.

6- الفقرة الفرعية رقم(17-6) بمتوسط حسابي يساوي 3.74(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 1.059 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن النظام الجبائي الناجع يتميز باستعداد المكلفين لتحمل أعبائه.

- ✓ و تبين الفقرة رقم(18) أن المتوسط الحسابي يساوي 3.45(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 1.012 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن إصلاح النظام الجبائي الجزائري نتج عنه زيادة في مصداقيته و استقراره.
- ✓ كما تبين الفقرة رقم(19) أن المتوسط الحسابي يساوي 3.41(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.922 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن النظام المحاسبي المالي لا يشهد غياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي.
- ✓ و تبين الفقرة رقم(20) أن المتوسط الحسابي يساوي 3.61(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.977 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن القوانين الجبائية تساعد في تفادي الاختلافات ما بين المحاسبة و الجباية وفق النظام المحاسبي المالي.

و بصفة عامة تظهر نتائج جميع فقرات المحور الثالث متوسطا حسابيا يساوي 3.69 (الدرجة الكلية من05) وبمستوى موافقة مرتفع و انحرافا معياريا يساوي 1.038 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، و هذا دل على أن أفراد العينة يوافقون على وجود أثر لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر.

هذا ما أوجب على الجزائر أن تعمل على القيام بإصلاحات متعددة تنطوي على إحداث تعديلات جوهرية في النظام الجبائي تواكب الإصلاحات في النظام المحاسبي،وفي نفس الوقت العمل بجدية أكبر على استقلالية النظام المحاسبي عن النظام الجبائي الأمر الذي يتطلب قطيعة تامة مع الحسابات المترابطة بالأهداف الجبائية و ذلك بفرض قواعد جديدة و طرق و معالجة مختلفة غير مستوحاة و لا متأثرة بقواعد حساب الضريبة.

2-3 تحليل نتائج فقرات المحور الرابع

حول اتصاف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصداقية و الشفافية، و يوضح الجدول رقم (VI-29) آراء أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الرابع و ذلك عن طريق استخدام الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، مستوى الموافقة ،و الترتيب.

الجدول رقم (VI-29): يبين تحليل نتائج فقرات المحور الرابع

الرقم	المحور الرابع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	الترتيب
21	اعتراف المشرع الجزائري بالتجميع المحاسبي لم يأتي متأخرا	3.06	1.132	متوسط	-
22	كانت مجمع الشركات مستعدة لتطبيق النظام المحاسبي المالي	3.20	1.075	متوسط	- -
23	تطرق النظام المحاسبي المالي لنظام مجمع الشركات في جميع جوانبه التنظيمية	3.34	0.918	متوسط	-
24	تطرق النظام المحاسبي المالي لنظام مجمع الشركات في جميع جوانبه الفنية	3.33	0.923	متوسط	-
25	تتكيف معايير التقارير المالية الدولية (IFRS 10/IFRS 03 IFRS 12/IFRS 11) مع خصائص مجمع الشركات في الجزائر	3.17	0.985	متوسط	-
26	تقدم معالجة الحسابات المتجانسة و المترابطة بين حسابات الشركات الفرعية صورة صادقة و واضحة للحالة المالية للمجمع ككيان واحد	3.74	0.992	مرتفع	-
27	يظهر إقصاء العمليات الداخلية لمجمع الشركات النتائج المحققة بصورة تعبر عن الواقع الاقتصادي للمجمع	3.57	1.003	مرتفع	-
28	تتصف القوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي بالمصداقية والشفافية	3.62	1.002	مرتفع	-
29	تتناسق وتتوافق الحسابات المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي مع المستويات الدولية	3.49	1.079	مرتفع	-
	جميع فقرات المحور الرابع	3.39	1.012	متوسط	–

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

من خلال الجدول رقم (VI-29)، نلاحظ ما يلي :

- ✓ تبين في الفقرة رقم(21) أن المتوسط الحسابي يساوي 3.06(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة متوسط و انحراف معياري يساوي 1.132، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03، لذا فإن معظم أفراد العينة محايدون بشأن أن الاعتراف بالتجميع المحاسبي لم يأتي متأخرا.
- ✓ و تبين في الفقرة رقم(22) أن المتوسط الحسابي يساوي 3.20(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة متوسط و انحراف معياري يساوي 1.075، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03، لذا فإن معظم أفراد العينة محايدون بشأن أن مجمع الشركات كانت مستعدة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.
- ✓ كما تبين في الفقرة رقم(23) أن المتوسط الحسابي يساوي 3.34(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة متوسط و انحراف معياري يساوي 0.918 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن معظم أفراد العينة محايدون بشأن أن النظام المحاسبي المالي تطرق لنظام مجمع الشركات في جميع جوانبه التنظيمية.
- ✓ أما في الفقرة رقم(24) فقد تبين أن المتوسط الحسابي يساوي 3.33(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة متوسط و انحراف معياري يساوي 0.923 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن معظم أفراد العينة محايدون بشأن أن النظام المحاسبي المالي تطرق لنظام مجمع الشركات في جميع جوانبه الفنية.
- ✓ و في الفقرة رقم(25) فقد قدر المتوسط الحسابي بـــ 3.17(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة متوسط و انحراف معياري يساوي 0.985 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن معظم أفراد العينة محايدون بشأن أن معايير التقارير المالية الدولية (IFRS 12/IFRS 11/ IFRS 10/IFRS 03) تتكيف مع خصائص مجمع الشركات في الجزائر.
- ✓ و في الفقرة رقم(26) قدر المتوسط الحسابي بـــ 3.74 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع وانحراف معياري يساوي 0.992 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن معالجة الحسابات المتجانسة و المترابطة بين حسابات الشركات الفرعية تقدم صورة صادقة و واضحة للحالة المالية للمجمع ككيان واحد.

- ✓ أما الفقرة رقم(27) تبين أن المتوسط الحسابي يساوي 3.57 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع وانحراف معياري يساوي 1.003 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن إقصاء العمليات الداخلية لمجمع الشركات يظهر النتائج المحققة بصورة تعبر عن الواقع الاقتصادي للمجمع.
- ✓ و الفقرة رقم(28) فإن المتوسط الحسابي يساوي 3.62 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع وانحراف معياري يساوي 1.002 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن القوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي تتصف بالمصداقية والشفافية.
- ✓ والفقرة رقم(29) فالمتوسط الحسابي يساوي 3.49 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع وانحراف معياري يساوي 1.079 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن الحسابات المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي تتناسق وتتوافق مع المستويات الدولية.

و بصفة عامة تظهر نتائج جميع فقرات المحور الرابع متوسطا حسابيا يساوي 3.39 (الدرجة الكلية من05) وبمستوى موافقة متوسط و انحرافا معياريا يساوي 1.012 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن معظم أفراد العينة محايدون بشأن أن القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي تتصف بالمصداقية و الشفافية.

إن الهدف الأساسي من إعداد الحسابات المجمعة هو إعطاء صورة صادقة للبيانات المالية أمام المتعاملين الاقتصاديين الداخليين و الخارجيين،فمعظم أفراد عينة الدراسة محايدون حول مصداقية و شفافية القوائم المالية المجمعة و المعدة حسب النظام المحاسبي المالي،إذ يعتبر الكثير منهم أن تطبيق النظام المحاسبي المالي شكلي فقط من تغيير في مدونة الحسابات فقط و قليل من تطبيق القيمة العادلة فيما يخص التثبيتات و التي لا تكون دورية، أما مبدأ العمل نفسه حسب المخطط المحاسبي الوطني دون التطبيق الجوهري للنظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية،و بالتالي يجب أن تتناسب عملية التجميع المحاسبي ومحيط التجميع من خلال الإلمام بكل الإجراءات الخاصة بضمان سيرورة الحسابات المجمعة بإتباع مخطط فعال يستجيب لكل المبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها على المستوى الدولي في إطار التجميع المحاسبي وذلك حتى تحقق الهدف التي وجدت من أجله ألا و هو إعداد بيانات مالية موحدة شفافة و صادقة تقدم الوضعية الحقيقية لمجمع الشركات لكل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين منهم خاصة و ذلك من أجل أن يستطيعوا من اتخاذ القرارات المناسبة .

2-4 تحليل نتائج فقرات المحور الخامس

حول تحفيز النظام الجبائي في ظل النظام المحاسبي المالي على تكوين تكوين مجمع الشركات ،و يوضح الجدول رقم (VI-30) آراء أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الخامس و ذلك عن طريق استخدام الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، مستوى الموافقة ،و الترتيب.

الجدول رقم (VI-30): يبين تحليل نتائج فقرات المحور الخامس

الرقم	المحور الخامس	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	الترتيب
30	يتميز مجمع الشركات من الناحية الجبائية بحرية اختيار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة	3.62	0.963	مرتفع	-
31	اعتراف المشرع الجبائي الجزائري بمجمع الشركات لم يأتي متأخرا بالنظر إلى باقي الدول المتقدمة	3.02	1.130	متوسط	-
32	سهولة و بساطة إجراءات الدخول في نظام الاندماج الجبائي في الجزائر	3.38	1.039	متوسط	-
33	مركزية التسيير الجبائي على مستوى الشركة الأم يحقق لها اقتصاد في الأعباء الجبائية	3.75	0.937	مرتفع	-
34	الامتلاك المباشر لـــ90% لرأس مال شركة تابعة تسهل في:				
	1.34 عملية التحصيل الجبائي	3.98	0.868	مرتفع	1
	2.34 تجنب الازدواج الضريبي	3.93	0.815	مرتفع	3
	3.34 الرقابة الجبائية	3.94	0.885	مرتفع	2
35	لا توجد صعوبة في فرض الرقابة الجبائية على مجمع الشركات و شركاته التابعة حول سنوات الرقابة	3.44	1.088	مرتفع	-
36	ساعد نشاط مجمع الشركات في الجزائر على تنشيط مهنة التدقيق الجبائي	3.64	1.000	مرتفع	-
37	يمتاز التدقيق الجبائي في الجزائر بالخبرة العالية خاصة عند تدقيق التدفقات المالية ما بين فروع مجمع الشركات	3.08	1.154	متوسط	-
38	توفر المعلومة الجبائية هامش الأمان الجبائي لمجمع الشركات	3.80	0.825	مرتفع	-
39	تفقد الشركة الأم و شركاتها التابعة الحق في تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات عند فقدان أحد شروط الدخول فيه	3.52	0.881	مرتفع	-
40	الامتيازات الممنوحة من طرف المشرع الجبائي الجزائري محفزة على إنشاء مجمع الشركات	3.37	1.067	متوسط	-
	جميع فقرات المحور الخامس	3.57	0.973	مرتفع	–

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

من خلال الجدول رقم (VI-30)، نلاحظ ما يلي :

- ✓ تبين الفقرة رقم(30) متوسط حسابي يساوي 3.62 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع وانحراف معياري يساوي 0.963، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن مجمع الشركات من الناحية الجبائية يتميز بحرية اختيار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة.
- ✓ و في الفقرة رقم(31) يقدر المتوسط الحسابي بـــ 3.02(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة متوسط وانحراف معياري يساوي 1.130 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن معظم أفراد العينة محايدون بشأن اعتراف المشرع الجبائي الجزائري بمجمع الشركات لم يأتي متأخرا بالنظر إلى باقي الدول المتقدمة.
- ✓ أما في الفقرة رقم(32) فيقدر المتوسط الحسابي بـــ 3.38(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة متوسط و انحراف معياري يساوي 1.039 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن معظم أفراد العينة محايدون بشأن سهولة و بساطة إجراءات الدخول في نظام الاندماج الجبائي في الجزائر.
- ✓ و تبين الفقرة رقم(33) متوسطا حسابيا يساوي 3.75 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع وانحراف معياري يساوي 0.937 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن مركزية التسيير الجبائي على مستوى الشركة الأم يحقق لها اقتصاد في الأعباء الجبائية.
- ✓ و تبين من الفقرة 34 مايلي:

1- جاءت الفقرة الفرعية رقم(34-01) في المرتبة الأولى تنازليا حسب المتوسط الحسابي الذي يساوي 3.98 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.868 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن الامتلاك المباشر لـــ90% لرأس مال شركة تابعة تسهل في عملية التحصيل الجبائي.

2- الفقرة الفرعية رقم(34-03) بمتوسط حسابي يساوي 3.94 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.885 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن الامتلاك المباشر لـــ90% لرأس مال شركة تابعة تسهل في عملية الرقابة الجبائية.

3- الفقرة الفرعية رقم(34-02) بمتوسط حسابي يساوي 3.93 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.815 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن الامتلاك المباشر لـــ90% لرأس مال شركة تابعة تسهل في تجنب الازدواج الضريبي.

- ✓ و تبين الفقرة رقم(35) متوسطا حسابيا يساوي 3.44 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع وانحراف معياري يساوي 1.088، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أنه لا توجد صعوبة في فرض الرقابة الجبائية على مجمع الشركات و شركاته التابعة حول سنوات الرقابة.
- ✓ أما الفقرة رقم(36) فيقدر المتوسط الحسابي بـــ 3.64 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع وانحراف معياري يساوي 1.000 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن نشاط مجمع الشركات في الجزائر ساعد على تنشيط مهنة التدقيق الجبائي.
- ✓ و في الفقرة رقم(37) قدر المتوسط الحسابي بـــ3.08(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة متوسط وانحراف معياري يساوي 1.154 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن معظم أفراد العينة محايدون بشأن أن التدقيق الجبائي في الجزائر يمتاز بالخبرة العالية خاصة عند تدقيق التدفقات المالية ما بين فروع مجمع الشركات.
- ✓ و كان المتوسط الحسابي في الفقرة رقم(38) يساوي 3.80 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.825 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن المعلومة الجبائية توفر هامش الأمان الجبائي لمجمع الشركات.

- ✓ و في الفقرة رقم(39) تبين أن المتوسط الحسابي يساوي 3.52 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.881، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن أفراد العينة يوافقون على أن الشركة الأم و شركاتها التابعة تفقد الحق في تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات عند فقدان أحد شروط الدخول فيه.
- ✓ أما آخر فقرة (رقم40)فكانت بمتوسط حسابي يساوي 3.37(الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة متوسط و انحراف معياري يساوي 1.067 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، لذا فإن معظم أفراد العينة محايدون بشأن أن الامتيازات الممنوحة من طرف المشرع الجبائي الجزائري محفزة على إنشاء مجمع الشركات.

و بصفة عامة تظهر نتائج جميع فقرات المحور الخامس متوسطا حسابيا يساوي 3.57 (الدرجة الكلية من05) وبمستوى موافقة مرتفع و انحرافا معياريا يساوي 0.973 ، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، و هذا دل على أن أفراد العينة يوافقون على تحفيز النظام الجبائي في ظل النظام المحاسبي المالي على تكوين مجمع الشركات.

و يتوجب على المشرع الجبائي الجزائري قبل أن يقدم التحفيزات الجبائية من أجل تشجيع تكوين مجمع الشركات الدراسة الجيدة للمشاريع الاستثمارية التي ستستفاد منها،و هذا بالأخذ بعين الاعتبار مساهمتها في الاقتصاد الوطني من حيث خلقها لمناصب الشغل ،خلقها للمنتوج المحلي، التصدير و جلب العملة الصعبة...إلخ ،أيضا يجدر الذكر أن تحسين بيئة مناخ الأعمال التي تسمح بتدفق رؤوس الأموال الكبيرة لا يتحكم فيه عامل الامتيازات الجبائية فقط ، بل هناك عوامل أساسية أخرى يجب على الجزائر أن تعطيها الاهتمام الكافي من توفير الجو الملائم من خلال محاربة البيروقراطية و الفساد و تفشي الفساد و العراقيل الأخرى التي تقف في استقطاب المشاريع الاستثمارية، و الذي يساهم بدوره في تحقيق النمو و التنمية الاقتصادية.

2-5 تحليل نتائج جميع محاور الدراسة

يبين الجدول رقم (VI-31) آراء أفراد عينة الدراسة حول محاور الدراسة و ذلك عن طريق استخدام الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، و مستوى الموافقة.

الجدول رقم (VI-31): يبين تحليل نتائج محاور الدراسة

الرقم	عنوان المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة
المحور الثاني	يعالج النظام المحاسبي المالي مجمع الشركات في الجزائر	3.8731	0.71379	مرتفع
المحور الثالث	يوجد أثر لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر	3.6212	0.82642	مرتفع
المحور الرابع	القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي تتصف بالمصداقية و الشفافية	3.3333	1.24654	متوسط
المحور الخامس	النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي يحفز على تكوين مجمع الشركات	3.4943	0.78542	مرتفع
جميع محاور الدراسة		3.5804	0.89304	مرتفع

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

من خلال الجدول رقم (VI-31) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في محاور الدراسة المتعلقة بمدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات في الجزائر، ويتبين أن المتوسط الحسابي لجميع المجالات مجتمعة يساوي 3.5804 (الدرجة الكلية من05) و بمستوى موافقة مرتفع و انحراف معياري يساوي 0.89304، و بالتالي نسبة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) و هي 03 ، مما يعني أنه هناك نجاعة من تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات في الجزائر.

3- اختبار فرضيات الدراسة

تقوم الدراسة على اختبار الفرضيات التالية:

$H_0$1 اختبار الفرضية العدمية الرئيسية الأولى : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و معالجته لمجمع الشركات عند مستوى α= 0.05.

H_a1 الفرضية البديلة الرئيسية الأولى : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي ومعالجته لمجمع الشركات عند مستوى α= 0.05.

قبل اختبار الفرضية الرئيسية الأولى قمنا باختبار الفرضيات التي تتفرع منها أولا، و كانت كما يلي:

- ✓ **الفرضية العدمية الفرعية الأولى:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي واتسامه بخصائص النظام المحاسبي الناجع عند مستوى α= 0.05.

- ✓ **الفرضية البديلة الفرعية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و اتسامه بخصائص النظام المحاسبي الناجع عند مستوى $\alpha = 0.05$.

من أجل القيام باختبار هذه الفرضية الفرعية الأولى، استلزم الأمر استعمال معامل الارتباط بيرسون،لاختبار وجود علاقة بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و تمتع هذا الأخير بسمات النظام المحاسبي الناجع، و النتائج في الجدول رقم (VI-32).

الجدول رقم (VI-32): يبين معامل الارتباط (Pearson) بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و الاتسام بخصائص النظام المحاسبي الناجع

	الإحصاءات	الاتسام بخصائص النظام المحاسبي الناجع
تطبيق النظام المحاسبي المالي	معامل الارتباط	0.634
	مستوى الدلالة	0.005 *
	حجم العينة	264

***دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$**

****غير دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha > 0.05$**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

من خلال الجدول رقم (VI-32) نلاحظ أن معامل ارتباط بيرسون المحسوب يساوي 0.634 ،و أن مستوى الدلالة تساوي 0.005 و هي أقل من 0.05 .

هذا يعني رفض الفرضية العدمية الأولى القائلة بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و اتسامه بخصائص النظام المحاسبي الناجع عند مستوى $\alpha = 0.05$،و قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و اتسامه بخصائص النظام المحاسبي الناجع عند مستوى $\alpha = 0.05$.

- ✓ **الفرضية العدمية الفرعية الثانية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري و معالجته لمجمع الشركات عند مستوى $\alpha = 0.05$.
- ✓ **الفرضية البديلة الفرعية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري و معالجته لمجمع الشركات عند مستوى $\alpha = 0.05$.

من أجل القيام باختبار هذه الفرضية الفرعية الثانية، استلزم الأمر استعمال معامل الارتباط بيرسون،لاختبار وجود علاقة بين ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري و معالجة هذا الأخير لمجمع الشركات، و النتائج في الجدول رقم (VI-33).

الجدول رقم (VI-33): يبين معامل الارتباط (Pearson) بين ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري و معالجة مجمع الشركات

	الإحصاءات	معالجة مجمع الشركات
ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري	معامل الارتباط	0.448
	مستوى الدلالة	*0.000
	حجم العينة	264

*دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$

* * غير دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha > 0.05$

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

من خلال الجدول رقم (VI-33) نلاحظ أن معامل ارتباط بيرسون المحسوب يساوي 0.448 ،و أن مستوى الدلالة تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 .

هذا يعني رفض الفرضية العدمية الأولى القائلة بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري و معالجته لمجمع الشركات عند مستوى α= 0.05،و قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري و معالجته لمجمع الشركات عند مستوى α=0.05.

- ✓ **الفرضية العدمية الفرعية الثالثة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية و معالجتها لمجمع الشركات عند مستوى α= 0.05.
- ✓ **الفرضية البديلة الفرعية الثالثة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية ومعالجتها لمجمع الشركات عند مستوى α= 0.05.

من أجل القيام باختبار هذه الفرضية الفرعية الثالثة، استلزم الأمر استعمال معامل الارتباط بيرسون،لاختبار وجود علاقة بين التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية و معالجة هاته الأخيرة لمجمع الشركات، و النتائج في الجدول رقم (VI-34).

الجدول رقم (VI-34): يبين معامل الارتباط (Pearson) بين التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية و معالجة مجمع الشركات

	الإحصاءات	معالجة مجمع الشركات
التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية	معامل الارتباط	0.603
	مستوى الدلالة	*0.007
	حجم العينة	264

*دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$

* * غير دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha > 0.05$

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

من خلال الجدول رقم (VI-34) نلاحظ أن معامل ارتباط بيرسون المحسوب يساوي 0.603 ،و أن مستوى الدلالة تساوي 0.007 و هي أقل من 0.05 .

هذا يعني رفض الفرضية العدمية الأولى القائلة بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية و معالجتها لمجمع الشركات عند مستوى α =0.05،و قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية و معالجتها لمجمع الشركات عند مستوى α =0.05.

- ✓ **الفرضية العدمية الفرعية الرابعة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي وتشجيعه لمجمع الشركات في الجزائر عند مستوى α =0.05.
- ✓ **الفرضية البديلة الفرعية الرابعة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و تشجيعه لمجمع الشركات في الجزائر عند مستوى α =0.05.

من أجل القيام باختبار هذه الفرضية الفرعية الرابعة، استلزم الأمر استعمال معامل الارتباط بيرسون،لاختبار وجود علاقة بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و تشجيع هذا الأخير لمجمع الشركات في الجزائر، و كانت النتائج في الجدول رقم (VI-35).

الجدول رقم (VI-35): يبين معامل الارتباط (Pearson) بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و تشجيع مجمع الشركات في الجزائر

	الإحصاءات	تشجيع مجمع الشركات في الجزائر
تطبيق النظام المحاسبي المالي	معامل الارتباط	0.538
	مستوى الدلالة	*0.006
	حجم العينة	264

*دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$

* * غير دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha > 0.05$

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

من خلال الجدول رقم (VI-35) نلاحظ أن معامل ارتباط بيرسون المحسوب يساوي 0.538 ،و أن مستوى الدلالة تساوي 0.006 و هي أقل من 0.05 .

هذا يعني رفض الفرضية العدمية الأولى القائلة بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و تشجيعه لمجمع الشركات في الجزائر عند مستوى α = 0.05،و قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و تشجيعه لمجمع الشركات في الجزائر عند مستوى α=0.05.

$H_0$1 اختبار الفرضية العدمية الرئيسية الأولى : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و معالجته لمجمع الشركات عند مستوى α = 0.05.

H_a1 الفرضية البديلة الرئيسية الأولى : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي ومعالجته لمجمع الشركات عند مستوى α = 0.05.

من أجل القيام باختبار هذه الفرضية استلزم الأمر استعمال معامل الارتباط بيرسون،لاختبار وجود علاقة بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و معالجة هذا الأخير لمجمع الشركات، و كانت النتائج في الجدول رقم (VI-36).

الجدول رقم (VI-36): يبين معامل الارتباط (Pearson) بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و معالجة مجمع الشركات

	الإحصاءات	معالجة مجمع الشركات
تطبيق النظام المحاسبي المالي	معامل الارتباط	0.481
	مستوى الدلالة	*0.000
	حجم العينة	264

*دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \geq$ 0.05

* * غير دالة إحصائيا عند مستوى معنوية α>0.05

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

من خلال الجدول رقم (VI-36) نلاحظ أن معامل ارتباط بيرسون المحسوب يساوي 0.481 ،و أن مستوى الدلالة تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 ،ما يعني رفض الفرضية العدمية الرئيسية الأولى القائلة بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و معالجته لمجمع الشركات عند مستوى α = 0.05،و قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و معالجته لمجمع الشركات عند مستوى α = 0.05.

H_{02} اختبار الفرضية العدمية الرئيسية الثانية : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر عند مستوى α= 0.05.

H_{a2} الفرضية البديلة الرئيسية الثانية : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر عند مستوى α= 0.05.

لاختبار هذه الفرضية قمنا باستعمال الانحدار الخطي البسيط و الذي يقيس أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي كمتغير مستقل (X) على النظام الجبائي في الجزائر كمتغير تابع (Y) كما في المعادلة التالية: $y=a+bx$.

قبل ذلك درسنا مدى الارتباط بين المتغيرين تطبيق النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي في الجزائر، حيث استلزم الأمر استعمال معامل الارتباط بيرسون لاختبار وجود هذه العلاقة و كانت النتائج في الجدول رقم (VI-41).

الجدول رقم (VI-37): يبين معامل الارتباط (Pearson) بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي في الجزائر

	الإحصاءات	النظام الجبائي في الجزائر
تطبيق النظام المحاسبي المالي	معامل الارتباط	0.607
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	264

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة α=0.05

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

من خلال الجدول رقم (VI-37) نلاحظ أن معامل ارتباط بيرسون المحسوب يساوي 0.607 و هو معامل قوي ،و أن مستوى الدلالة تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05، ما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي في الجزائر عند مستوى α=0.05.

و لتأكيد قوة هذه العلاقة نبين نتائج الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين السالف ذكرهما كما في الجدول رقم (VI-38).

الجدول رقم (VI-38): يبين نتائج تحليل(Linear Regression) بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي في الجزائر

المتغير المستقل	مقطع خط الانحدار	معامل الارتباطR	معامل التحديد R-deux	الخطأ المعياري Erreur standard de l'estimation	درجة التأثير β	قيمة F	(sig)
تطبيق النظام المحاسبي المالي	0.181	0.617	0.785	1.04548	-0.366	17.061	*0.000

***دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \geq$ 0.05**

** **غير دالة إحصائيا عند مستوى معنوية α>0.05**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

يبين الجدول رقم (VI-38) أن معامل الارتباط بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و بين النظام الجبائي الجزائري قد بلغ R=0.617 ، وأن قيمة معامل التحديد R-deux=0.785 أي أنه هناك نسبة 78.5% من التغيرات التي تطرأ على النظام الجبائي الجزائري سببها النظام المحاسبي المالي أما ما نسبته 21.5% الباقية تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة.و خطأ معياري يقدرESE=1.04548 و هو قريب من الصفر ، ودرجة تأثير 0.366- = **β** لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري و هي علاقة ارتباط سلبية وتؤكد معنوية هذه العلاقة قيمة F التي بلغت 17.061 ، و هي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.000= sig أقل من 0.05،ما ينتج عنها رفض الفرضية العدمية القائلة بعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر عند مستوى 0.05 =α،و قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر عند مستوى 0.05 =α.

و يكون مقطع الانحدار الممثل بالحرف **a** ذو قيمة 0.181 ،أما درجة التأثير **β** الممثلة بالحرف **b** ذات قيمة 0.366- من معادلة الانحدار الموضوعة سابقا ، و منه تصبح المعادلة :

(تطبيق النظام المحاسبي المالي)0.366-0.181=النظام الجبائي الجزائري

$H_0$3 اختبار الفرضية العدمية الرئيسية الثالثة : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية والشفافية نسبة لمتغيرات (الأقدمية،الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي،القطاع المنتمي إليه).

H_a3 الفرضية البديلة الرئيسية الثالثة : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغيرات (الأقدمية،الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي،القطاع المنتمي إليه).

قبل اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة قمنا باختبار الفرضيات التي تتفرع منها أولا، و كانت كما يلي:

- ✓ **الفرضية العدمية الفرعية الأولى:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغير الأقدمية.

- ✓ **الفرضية البديلة الفرعية الأولى:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغير الأقدمية.

من أجل القيام باختبار هذه الفرضية الفرعية الأولى، استلزم الأمر استعمال تحليل التباين الأحادي ، و الذي يدرس الفروق بين متوسطات آراء أفراد العينة حول أن القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي تتصف بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغير الأقدمية عند مستوى 0.05 =α ، و النتائج في الجدول رقم (VI-39).

الجدول رقم (VI-39): يبين نتائج تحليل (One Way Anova) لإجابات أفراد العينة حول أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في مصداقية و شفافية القوائم المالية المجمعة نسبة لمتغير الأقدمية

المتغير المستقل	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية (sig)
القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي تتصف بالمصداقية و الشفافية	بين المجموعات	6.934	1.387	0.891	0.488* *
	داخل المجموعات	401.733	1.557		
	المجموع	408.667			

*دالة إحصائيا عند مستوى معنوية α ≥ 0.05

* * غير دالة إحصائيا عند مستوى معنوية α>0.05

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

يبين الجدول رقم (VI-39) أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.891، كما أن مستوى المعنوية sig=0.488 أكبر من قيمة 0.05،مما يعني قبول الفرضية العدمية القائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية والشفافية نسبة لمتغير الأقدمية.

- ✓ **الفرضية العدمية الفرعية الثانية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي.
- ✓ **الفرضية البديلة الفرعية الثانية:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي.

لاختبار هذه الفرضية ، استلزم الأمر استعمال تحليل التباين الأحادي ، و الذي يدرس الفروق بين متوسطات آراء أفراد العينة حول أن القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي تتصف بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي عند مستوى 0.05 =α ، و النتائج في الجدول رقم (VI-40).

الجدول رقم (VI-40): يبين نتائج تحليل (One Way Anova) لإجابات أفراد العينة حول أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في مصداقية و شفافية القوائم المالية المجمعة نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي

المتغير المستقل	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية (sig)
القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي تتصف بالمصداقية و الشفافية	بين المجموعات	4.067	1.567	0.43	0.836* *
	داخل المجموعات	408.600	1.560		
	المجموع	408.667			

*دالة إحصائيا عند مستوى معنوية α ≥ 0.05

* * غير دالة إحصائيا عند مستوى معنوية α>0.05

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

يبين الجدول رقم (VI-40) أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.43، كما أن مستوى المعنوية sig=0.836 أكبر من قيمة 0.05،مما يعني قبول الفرضية العدمية القائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية والشفافية نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي.

- ✓ **الفرضية العدمية الفرعية الثالثة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه.
- ✓ **الفرضية البديلة الفرعية الثالثة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه.

لاختبار هذه الفرضية ، استلزم الأمر استعمال تحليل التباين الأحادي ، و الذي يدرس الفروق بين متوسطات آراء أفراد العينة حول أن القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي تتصف بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه عند مستوى 0.05 =α ،و النتائج في الجدول رقم (VI-41).

الجدول رقم (41-VI): يبين نتائج تحليل (One Way Anova) لإجابات أفراد العينة حول أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في مصداقية و شفافية القوائم المالية المجمعة نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه

المتغير المستقل	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية (sig)
القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي تتصف بالمصداقية و الشفافية	بين المجموعات	3.606	1.202	0.772	0.511** *
	داخل المجموعات	405.060	1.558		
	المجموع	408.667			

*دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$

* * غير دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha > 0.05$

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

يبين الجدول رقم (41-VI) أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.772، كما أن مستوى المعنوية sig=0.511 أكبر من قيمة 0.05،مما يعني قبول الفرضية العدمية القائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية والشفافية نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه.

من خلال اختبار الفرضيات الفرعية الخاصة بالفرضية الرئيسية الثالثة،نقبل الفرضية العدمية الرئيسية الثالثة والقائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغيرات(الأقدمية،الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي،القطاع المنتمي إليه).

H_{04} اختبار الفرضية العدمية الرئيسية الرابعة : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغيرات(الأقدمية،الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي،القطاع المنتمي إليه).

H_{a4} الفرضية البديلة الرئيسية الرابعة : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغيرات(الأقدمية،الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي،القطاع المنتمي إليه).

قبل اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة قمنا باختبار الفرضيات التي تتفرع منها أولا، و كانت كما يلي:

- ✓ **الفرضية العدمية الفرعية الأولى:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى α= 0.05 بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير الأقدمية.
- ✓ **الفرضية البديلة الفرعية الأولى:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى α= 0.05 بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير الأقدمية.

من أجل القيام باختبار هذه الفرضية الفرعية الأولى، استلزم الأمر استعمال تحليل التباين الأحادي ،و الذي يدرس الفروق بين متوسطات آراء أفراد العينة حول أن النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي يحفز على تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير الأقدمية عند مستوى α= 0.05 ، و النتائج في الجدول رقم (VI-42).

الجدول رقم (VI-42): يبين نتائج تحليل (One Way Anova) لإجابات أفراد العينة حول دور النظام المحاسبي المالي في تحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير الأقدمية

المتغير المستقل	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية (sig)
النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي يحفز على تكوين مجمع الشركات	بين المجموعات	6.569	1.314	2.177	0.057**
	داخل المجموعات	155.672	0.603		
	المجموع	162.241			

*دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \geq$ 0.05

** غير دالة إحصائيا عند مستوى معنوية α>0.05

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

يبين الجدول رقم (VI-42) أن قيمة F المحسوبة تساوي 2.177، كما أن مستوى المعنوية sig=0.057 أكبر من قيمة 0.05،مما يعني قبول الفرضية العدمية القائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير الأقدمية.

- ✓ **الفرضية العدمية الفرعية الثانية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى α= 0.05 بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي.

- ✓ **الفرضية البديلة الفرعية الثانية:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي.

من أجل القيام باختبار هذه الفرضية ، استلزم الأمر استعمال تحليل التباين الأحادي ، و الذي يدرس الفروق بين متوسطات آراء أفراد العينة حول أن النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي يحفز على تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي عند مستوى 0.05 =α ، و النتائج في الجدول رقم (VI-43).

الجدول رقم (VI-43):يبين نتائج تحليل (One Way Anova) لإجابات أفراد العينة حول دور النظام المحاسبي المالي في تحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي

المتغير المستقل	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية (sig)
النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي يحفز على تكوين مجمع الشركات	بين المجموعات	1.002	1.002	1.629	0.203**
	داخل المجموعات	161.239	0.615		
	المجموع	162.241			

*دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$

** غير دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha > 0.05$

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

يبين الجدول رقم (VI-43) أن قيمة F المحسوبة تساوي 1.629، كما أن مستوى المعنوية sig=0.203 أكبر من قيمة 0.05،مما يعني قبول الفرضية العدمية القائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي.

- ✓ **الفرضية العدمية الفرعية الثالثة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه.
- ✓ **الفرضية البديلة الفرعية الثانية:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه.

من أجل القيام باختبار هذه الفرضية ، استلزم الأمر استعمال تحليل التباين الأحادي ، و الذي يدرس الفروق بين متوسطات آراء أفراد العينة حول أن النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي يحفز على تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه عند مستوى $\alpha = 0.05$ ، و النتائج في الجدول رقم (VI-44).

الجدول رقم (VI-44): يبين نتائج تحليل (One Way Anova) لإجابات أفراد العينة حول دور النظام المحاسبي المالي في تحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه

المتغير المستقل	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية (sig)
النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي يحفز على تكوين مجمع الشركات	بين المجموعات	2.853	0.951	1.551	0.202**
	داخل المجموعات	159.388	0.613		
	المجموع	162.241			

*دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$

** غير دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha > 0.05$

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الـــ(SPSS V 24)

يبين الجدول رقم (VI-44) أن قيمة F المحسوبة تساوي 1.551، كما أن مستوى المعنوية sig=0.202 أكبر من قيمة 0.05،مما يعني قبول الفرضية العدمية القائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه.

و من خلال اختبار الفرضيات الفرعية الخاصة بالفرضية الرئيسية الرابعة،نقبل الفرضية العدمية الرئيسية الرابعة والقائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغيرات(الأقدمية،الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي،القطاع المنتمي إليه).

4- النتائج العامة للدراسة الميدانية

بعد القيام بتحليل إجابات عينة الدراسة الميدانية ،توصلنا إلى النتائج التالية :

- ✓ أن أغلبية نسبة المبحوثين استفادوا من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي و هذا ما زاد من نجاعة الدراسة.
- ✓ نسبة كبيرة من المبحوثين ينتمون إلى الفروع أو الشركات التابعة هذا نظرا لتواجدها على مستوى ولاية عنابة باعتبارها قطب صناعي بامتياز ، بينما المؤسسات الأم تتواجد على مستوى الجزائر العاصمة.

- ✓ معظم أفراد عينة الدراسة يرون بأن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية بصفة عامة و مجمع الشركات و فروعه و شركاته التابعة خاصة هو سطحي فقط و مازال بعيدا عن تطبيق الأهداف التي وجد من أجله أو تكيفه مع المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ كما يرون أن المشرع الجبائي الجزائري يسعى و بقوة إلى فصل الجباية عن المحاسبة حيث يصبح من الممكن حساب القاعدة الخاضعة للضريبة أو الضريبة حتى دون اللجوء إلى المحاسبة.
- ✓ **رفض الفرضية الرئيسية الأولى** التي تختبر بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و معالجته لمجمع الشركات عند مستوى 0.05 =α، و قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و معالجته لمجمع الشركات عند مستوى 0.05 =α، و التي تنقسم إلى :

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و اتسامه بخصائص النظام المحاسبي الناجع عند مستوى 0.05 =α.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري و معالجته لمجمع الشركات عند مستوى 0.05 =α.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية و معالجتها لمجمع الشركات عند مستوى 0.05 =α.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي و تشجيعه لمجمع الشركات في الجزائر عند مستوى 0.05 =α.

- ✓ **رفض الفرضية الرئيسية الثانية** التي تختبر بعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر عند مستوى 0.05 =α، و قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر عند مستوى 0.05 =α.
- ✓ **قبول الفرضية الرئيسية الثالثة** التي تختبر بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية والشفافية نسبة لمتغيرات(الأقدمية،الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي،القطاع المنتمي إليه)، والتي تنقسم إلى:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغير الأقدمية.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه.

✓ **قبول الفرضية الرئيسية الرابعة** التي تختبر بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغيرات(الأقدمية،الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي،القطاع المنتمي إليه)، و التي تنقسم إلى :

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير الأقدمية.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α بين وجهات نظر عينة الدراسة حول قيام النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي بتحفيز تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغير القطاع المنتمي إليه.

خلاصة الدراسة الميدانية

هدفنا في هذا الفصل (الدراسة الميدانية) إلى معرفة واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات في الجزائر، ذلك من أجل قياس نجاعته حسب رأي المبحوثين بمجال المحاسبة و الجباية في الواقع الجزائري.

و تطرقنا إلى دراسة العلاقة الموجودة بين النظام المحاسبي المالي و مجمع الشركات، و استخلصنا على قوة هذه العلاقة حول أن النظام المحاسبي المالي يعالج مجمع الشركات في الجزائر، و يبقى الغرض منه هو توافق المحاسبة الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية و هنا نقصد الاستثمارات الأجنبية المباشرة.

ثم أبرزنا قوة ارتباط تطبيق النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري،و خلصنا بوجود أثر لتطبيق الـــ(SCF) على النظام الجبائي الجزائري رغم محاولات المشرع الجبائي الفصل ما بين المحاسبة و الجباية.

كما تناولنا قياس الفروق الموجودة حول القوائم المالية المجمعة المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي و اتصافها بالمصداقية و الشفافية نسبة لمتغيرات(الأقدمية،الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي،القطاع المنتمي إليه)، و استخلصنا إلى عدم وجود فروق حول اتصاف القوائم المالية المجمعة المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي بالمصداقية و الشفافية نسبة للمتغيرات السابقة.

و في المرحلة الأخيرة سعيا منا لقياس الفروق الموجودة حول أن النظام الجبائي في ظل النظام المحاسبي المالي يحفز على تكوين مجمع الشركات نسبة لمتغيرات(الأقدمية،الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي،القطاع المنتمي إليه)، و استخلصنا إلى عدم وجود فروق حول تحفيز النظام الجبائي في ظل الـــ(SCF) على تكوين مجمع الشركات نسبة للمتغيرات السابقة.

الخاتمـــــة

خاتمـــــــة

حاولنا من خلال ما تناولنا في هذه الدراسة و التي اشتملت خمسة فصول نظرية و دراسة ميدانية معالجة موضوع مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات في الجزائر و التي تعتبر دراسة فتية و في طريق النمو في الجزائر، حيث حاولنا الإلمام بجميع ما تشتمل عليه الدراسة من مكونات ومتطلبات للإجابة عن الإشكالية المطروحة و الأسئلة الفرعية التي ترتبط بها و كانت كما يلي:

النتائـــــج

لقد توصلنا من خلال ما تقدمنا من دراسته إلى النتائج التالية:

1- هنالك تحديات و معوقات تواجه عملية التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي منها أساسا:

- ضعف نشاط السوق المالي، فعدد الشركات المدرجة فيه قليلة جدا، الأمر الذي يعكس تحييد أهم مشرف على إلزام الشركات بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية و بالتالي النظام المحاسبي المالي.
- لا تتوافق الخصائص الاقتصادية للجزائر مع متطلبات التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي و هذا راجع أساسا إلى:

- الاعتماد الشبه تام على قطاع المحروقات ،يعكس عدم تنوع الاقتصاد الجزائري بما يتلاءم مع مختلف متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي .
- حجم الاستثمار الأجنبي ضعيف إذا قورن بدول نامية أخرى، والذي يعكس قلة الضغط على الجزائر لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية و بالتالي النظام المحاسبي المالي.

- ضعف التأهيل المحاسبي، و يرجع ذلك حسب آراء المبحوثين المتعاملين في ميدان المحاسبة و الجباية إلى:

- قصر المدة المخصصة لإعادة تأهيل القائمين على مهنة المحاسبة و الجباية.
- التفاوت بين ما يتم تدريسه في الجامعات مع ما هو معمول به في الواقع العملي.
- تباين المستوى التعليمي بالمقارنة مع الدول المتقدمة يؤدي إلى اختلاف درجة فهم المعايير المحاسبية الدولية.

- عدم تماشي القوانين ذات العلاقة كالقانون الجبائي و القانون التجاري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي.
- النظام المحاسبي المالي مقتبس من المعايير المحاسبية الدولية المصاغة على أساس خصائص الدول المتقدمة،هذا الأمر يحصر عملية الالتزام على مواضيع محدودة.

2- إن الإصلاحات الجبائية التي أقدمت عليها الجزائر كان هدفها تبسيط الإجراءات الجبائية حتى تسمح للمتعاملين الجبائيين (الإدارة الجبائية،المكلفين) من استيعابها، إلا أنها لم تصل إلى مبتغاها،فمازال النظام الجبائي الجزائري غير مستقر يتميز بالإكثار من التعديلات في مقوماته، كما يحتوي على الكثير الثغرات التي تمكن من التهرب الضريبي و غيرها من الميزات التي تجعل المكلفين بالضريبة يلقون صعوبات في تقبل أعبائه.

3- إن عملية إصلاح النظام الجبائي الجزائري كانت مجرد عملية استيراد مواد قانونية من النظام الجبائي الفرنسي و هو أمر غير منطقي نظرا لاختلاف المعطيات الاقتصادية ،الاجتماعية،...إلخ،هذا ما يبرر الحجم الهائل للتعديلات في مقوماته .بمناسبة قوانين المالية السنوية و قوانين المالية التكميلية ،ضف إلى ذلك خلو القرارات الجبائية من أي رؤية عملية أي أنها قرارات غير مؤسسة.

4- المستوى الحالي للإدارة الجبائية من حيث الموارد البشرية لا يسمح بتسيير السياسة الجبائية،حيث اهتم المشرع بمضمون الإصلاحات دون الاهتمام بمن ينفذ هذه الإصلاحات،ز بذلك فإن الزيادة في حصيلة الاقتطاعات الجبائية لا ترتبط بأداء الإدارة الجبائية بقدر ما ترتبط بتطور الظرف الاقتصادي.

5- يعتبر التجميع المحاسبي في الجزائر ظاهرة حديثة النشأة ، و التي تترجم واقع الاقتصاد الجزائري الذي لا يزال يشهد مرحلة التأقلم مع متطلبات العولمة،فالمشرع الجزائري لم يخصص نصوصا لتنظيم محاسبة مجمع الشركات إلا حديثا أين ألزم الشركات القابضة التي تلجأ علنا للادخار أو المسعرة في البورصة بإعداد القوائم المالية المجمعة ونشرها.

6- إن المؤسسة الأم تقوم بالتجميع مع فروعها و شركاتها التابعة لغرض تحقيق منافع اقتصادية إلا أن أغلبها غير مسعرة في البورصة.

7- تعتبر المؤسسة الأم قاطرة شركاتها الفرعية باعتبار إدارتها هي التي تتكفل بإعداد القوائم المالية المجمعة، وفي نفس الوقت المشرفة على عملية التجميع المحاسبي و تتحكم في شؤون الشركات التابعة لها في إطار القوانين الداخلية لها.

8- تفتقر مجمع الشركات الجزائرية للكفاءات البشرية المؤهلة صاحبة الخبرة الكافية و اللازمة لعملية التجميع المحاسبي.

9- عدم مواكبة مجمع الشركات الجزائري للتغيرات التي تطرأ على النظام المحاسبي المالي الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة التجميع المحاسبي وفقا للنظام ذاته.

10-إن القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي لا تحقق الغرض الأساسي من إعدادها ألا و هي تقديم الوضعية المالية الحقيقية الشفافة و الصادقة لمجمع الشركات و شركاته الفرعية كما لو تعلق الأمر بكيان واحد.

11-يمكن أن يساهم النظام المحاسبي المالي في إطار التوافق و التوحيد المحاسبيين الدوليين في تفكيك الصعوبات التي تعكف وراء الشركات الأجنبية الموجودة في الجزائر مما يسهل لها القراءة الجيدة و الواضحة لوضعياتها المالية.

12- إن مجمع الشركات من الناحية الجبائية و في ظل النظام المحاسبي المالي يحضى بمعاملة خاصة،إذ بخضوعه لنظام الميزانية الموحدة تصبح الشركة المسيطرة على الشركات الأخرى هي المكلفة الوحيدة أمام الإدارة الجبائية.

13-النظام الجبائي الجزائري لمجمع الشركات هو نظام يتضمن شروطا يصعب تطبيقها في الميدان،يظهر ذلك من خلال:

- اقتصار تكوين مجمع الشركات على شركات المساهمة(SPA)،الأمر الذي يقصي الشركات ذات مسؤولية محدودة (SARL) و الشركة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة (EURL) و المتواجدة بقوة في الواقع الجزائري.
- تنظيم بعض الشركات في شكل شركات فرعية تملك هي بدورها شركات فرعية (sous filliale)، فالمشرع الجبائي في تعريفه لمجمع الشركات لم ينص على الحيازة غير المباشرة لرأسمال الشركات الفرعية،و بالتالي هذا النوع من التنظيم لا يمكنه تكوين مجمع شركات لأن عامل التبعية المباشرة للشركة الأم غير متوفر،كما أن القانون التجاري يمنع و بصراحة أن تملك شركة أسهم شركة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تحوز هي الأخرى على أسهم تلك الشركة و هو ما عرفناه بالمساهمة المتداخلة.
- النسبة المطلوبة في تكوين مجمع الشركات هي نسبة مرتفعة و يمكن أن تشكل عائقا أمام الشركات التي تنوي الاندماج.
- فيما يخص الشركات البترولية لا يمكنها أن تطبق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات، فهو قرار سياسي اجتماعي أكثر منه اقتصادي باعتبار أغلب إيرادات الجزائر من قطاع المحروقات،و بالتالي لا يمكن لمجمع سوناطراك كمصدر إيراد الجزائر أن تخضع لأي نظام.

14-إن النظام الجبائي المطبق على مجمع الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي نظريا هو نظام امتيازي منحه المشرع قصد تشجيع اندماج الشركات إلى المجمع،فبإتباع نظام توحيد الأرباح و إعداد ميزانية موحدة لكامل المجمع يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات،غير أن المشرع الجبائي لم يرخص في هذا النظام بإجراء مقاصة بين خسائر شركات مندمجة مع أرباح شركات مندمجة في نفس المجمع ، الأمر الذي يؤدي إلى تراكم الخسائر وبالتالي خروجها من نظام الاندماج الجبائي وثم الإفلاس(التضامن ما بين الفروع)، هذا من جهة، و من جهة أخرى لا ننكر أن المزايا الجبائية الممنوحة في إطار تحفيز الاستثمار المحلي و جذب الاستثمار الأجنبي و خاصة المباشر منه و التي تهدف إلى تكوين مجمع الشركات في الجزائر لم تبلغ مرادها ، فبحصول العديد من المستثمرين على هذه المزايا وبمجرد انتهاء مدة هذه المزايا ، فإنهم يتجهون نحو تغيير أنشطتهم و طلب المزايا الجبائية مرة أخرى عوض طلب مزايا التوسع في المشاريع التي كانوا يزاولونها أو ترحيلها و هذا الأمر لا يخدم الاقتصاد الوطني.

الاقتراحات

في ضوء النتائج التي كشفت عنها الدراسة، نقترح النقاط المهمة التالية و هي:

- ✓ ضرورة تعزيز دور السوق المالي الجزائري من خلال تبسيط عملية الإدراج فيه.
- ✓ جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة عن طريق شفافية تطبيق النظام المحاسبي المالي و معبر عن الواقع الاقتصادي التي تعتبر من الإطار التصوري للمحاسبة المالية في الجزائر.
- ✓ ضرورة اكتساب النظام المحاسبي المالي درجة معينة من المرونة خاصة فيما يتعلق بالتعديلات مع القوانين ذات العلاقة كالقانون الجبائي و القانون التجاري.
- ✓ يجب أن تقدم القوائم المالية المجمعة صورة أكثر اكتمالا من الحسابات الفردية التي تسمح بتقييم أداء المجمع ككل متكامل،الأمر الذي يتطلب إرساء نظام معلومات محاسبي مستمد من الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي حتى تكون هذه القوائم شفافة و صادقة و بالتالي تفيد مستخدميها على اتخاذ القرار الرشيد.
- ✓ على المشرع الجبائي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي تبسيط شروط الدخول في النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات، و ذلك من خلال:

- عدم تقييد الشكل القانوني للشركات المكونة لمجمع الشركات في شركات المساهمة (SPA)فقط، و فتح المجال أمام الشركات الأخرى مثل الشركات ذات مسؤولية محدودة (SARL) و الشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة (EURL) و شركات الأشخاص التي تختار الخضوع لنظام شركات الأموال و ذلك للبقاء سواءا لأسباب اقتصادية أو مالية.

- فتح المجال أمام الشركات الفرعية (sous filliale) للاندماج لتكوين مجمع الشركات إلى جانب الشركات الفرعية ، أي جعل بالإمكان إدماج الحيازات غير المباشرة لرأسمال الشركات في المجمع.
- تخفيض نسبة الحيازة على رأسمال الشركات الفرعية إلى درجة أن تكون في متناول المجمع أولا والشركات الفرعية ثانيا.

✓ إمكانية امتصاص خسارة شركة عضو في المجمع من الأرباح المحققة في حدود نسبة مساهمتها في النتيجة

✓ الأخذ بعين الاعتبار الأعباء الجبائية المتحملة من طرف المجمع و كيفية تقسيمها بين الشركات المكونة له.

✓ إن الامتيازات الجبائية في كثير من الأحيان لا تخدم الغرض التي وجدت من أجله، إلا أنه يجب على المشرع الجبائي إعطائها أهمية كبيرة لكونها عامل مهم تساهم في جذب الاستثمارات الأجنبية، المباشرة منها

✓ المطلوب وجودها بقوة في بيئة الأعمال الجزائرية والتي تؤدي إلى تكوين مجمع الشركات.

✓ اهتمام الجامعات و المدارس العليا و المعاهد بدراسة ظاهرة مجمع الشركات التي ما تزال حديثة في الجزائر .

آفـــاق الدراســـة

تناولت هذه الأطروحة موضوع مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات في الجزائر،في سياق أن الاقتصاد الجزائري بحاجة ماسة إلى هذا النوع من النشاط باعتبارها ظاهرة حديثة النشأة وبالتالي:

➢ إعادة النظر في بلورة الإطار الفكري و التصوري محاسبة مجمع الشركات وفقا للنظام المحاسبي المالي مع الواقع العملي في الجزائر.

➢ التوافق ما بين النظام المحاسبي المالي و المتطلبات الجبائية فيما يخص التعديلات في قوانينهما رغم سعي المشرع الجزائري الفصل بينهما.

➢ ربط موضوع التجميع المحاسبي بالبورصة لأن هذا الأخير يحرص على التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية و بالتالي النظام المحاسبي المالي.

➢ إشراك مختلف المتعاملين (محاسبين،جبائيين،أعوان الإدارة الجبائية..إلخ) الأكفاء في المساعدة على تبني تعديلات تضمن التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي على محاسبة مجمع الشركات التي تحقق الشفافية والمصداقية و يخدم الواقع الاقتصادي لمستخدمي القوائم المالية المجمعة و خاصة المستثمرين من أجل اتخاذ القرار الرشيد.

- على المشرع الجبائي الجزائري تقديم نظام جبائي خاص بمجمع الشركات محفز حقيقة على تكوين مجمع الشركات مع الدراسة الجيدة لمردودها على الاقتصاد الوطني.
- معرفة أثر القوانين الجبائية على شفافية و مصداقية القوائم المالية المجمعة .
- إنشاء نظام معلومات محاسبي خاص بالتجميع المحاسبي في الجزائر.

المراجـــع

المراجع باللغة العربية

أولا : الكتب

1.إبراهيم الأعمش " **أسس المحاسبة العامة** " ديوان المطبوعات الجامعية ، 1999 ،الجزائر.

2.إسماعيل يحي التكريتي ، عبد الوهاب حبش الطعمة ، إنتصار عبود مراد التميمي " **أسس و مبادئ المحاسبة المالية** " الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، دار حامد للنشر و التوزيع ، 2010 ، عمان ، الأردن.

3.بن عمارة منصور " **الضرائب على الدخل** " منشورات جامعة باجي مختار عنابة ، 2009-2010، الجزائر.

4. بن عمارة منصور "**النظام الضريبي الجزائري**" دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر ، 2017.

5. بوزيدة حميد " **جباية المؤسسات** " ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،2005.

6.حواس صالح " **المحاسبة العامة – حسب المخطط المحاسبي الوطني – دروس ، مواضيع و مسائل محلولة** – " دار غرناطة للنشر و التوزيع ،2008 ، الجزائر.

7.خالد أحمد الجعارات " **معايير التقارير المالية الدولية –2007–** " الطبعة 01، دار إثراء للنشر و التوزيع ، 2008 ، عمان ، الأردن.

8.خلاصي رضا " **النظام الجبائي الجزائري الحديث** " الجزء الأول ، جباية الأشخاص المعنويين و الأشخاص الطبيعيين ، الطبعة الثانية ، دار هومة للنشر و التوزيع ، 2006، الجزائر.

9.سليمان مصطفى الدلاهمه " **مبادئ و أساسيات علم المحاسبة** " الوراق للنشر و التوزيع ،2008 ،عمان ، الأردن، الطبعة الأولى.

10.سمير خالد صافي " **دورة في البرنامج الإحصائية SPSS** " 36 ساعة تدريبية : من 14 جوان إلى 06 أوت، عمادة خدمة المجتمع و التعليم المستمر للنشر، الجامعة الإسلامية،غزة، فلسطين،2008.

11.سيد عطا الله السيد " **النظريات المحاسبية** " الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر و التوزيع ، 2009، عمان ، الأردن.

12.شباكي سعدان " **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني** " ديوان المطبوعات الجامعية،1992، الجزائر.

13.شعيب شنوف " **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية** (**IAS/IFRS**) "، الجزء 01 ، مكتبة الشركة الجزائرية ، 2008،بودواو.

14.طارق عبد العال حماد " **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة** " 2006، الدار الجامعية ، الإسكندرية.

15.محمد بوتين " **المحاسبة العامة للمؤسسة** " ديوان المطبوعات الجامعية ،1998، الجزائر.

16.محمد عباس محرزي " **اقتصاديات الجباية و الضرائب** " دار هومة للنشر و التوزيع ، 2004 ، الجزائر.

17.ناصر مراد " **فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق** " دار هومة ، 2003 ، الجزائر.

18.النجار فايز جمعة و النجار نبيل جمعة و الزعبي ماجد راضي"**أساليب البحث العلمي – منظور تطبيقي–**" دار حامد للنشر و التوزيع، عمان،الأردن،2010.

19.وليد عبد الرحمن خالد الفرا "**تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS**"الندوة العالمية للشباب الإسلامي،إدارة البرامج و الشؤون الخارجية،2008.

20.وليد ناجي الحيالي ، بدر محمد علوان " **المحاسبة المايةفي القياس و الإعتراف و الإفصاح المحاسبي** " الجزء الأول ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ،2002 ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى.

21.يوسف مامش،ناصر دادي عدون " **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي**" دار المحمدية ،الطبع الأولى ، الجزائر،2008.

ثانيا : الرسائل الجامعية

1.بكطاش فتيحة " **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة – حالة الجزائر–**" أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير ، جامعة الجزائر 03 ، 2010-2011.

2.بن زارع رابح " **النظام الجبائي لمجمع الشركات** " أطروحة دكتوراه في قانون الأعمال ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة باجي مختار ، عنابة ، 2010.

3.بوزيدة حميد " **النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)**" أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2005-2006.

4.حمزة العرابي " **المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية – متطلبات التوافق و التطبيق –** " أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ، تخصص تسيير المنظمات ، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس ،الجزائر ، 2012 - 2013.

5.سفيان بن بلقاسم " **النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية** " أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2009-2010 .

6.شنوف شعيب " **الممارسة المحاسبية للشركات المتعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي** " أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2007.

7.فلاح محمد " **السياسة الجبائية – الأهداف و الأدوات –** " أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2005-2006.

8.محمد طالبي " **السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي** " أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر03، 2011-2012.

9.مداني بن بلغيث " **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية** " أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2004.

ثالثا : الملتقيات العلمية و المؤتمرات

1.ناصر مراد" **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي** " مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، أيام 13،14،15 أكتوبر 2009 ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، الجزائر.

رابعا : قوانين و جرائد رسمية

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد37، الصادرة بتاريخ بتاريخ 09 ماي 1975 و المتضمنة أمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتعلق بال**مخطط المحاسبي الوطني** .

2.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 24، الصادرة بتاريخ 23 مارس 1976 و المتضمنة القرار المؤرخ بتاريخ 23 جوان 1975 المتعلق **بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني**.

3.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 8، الصادرة في 24 فيفري 1988، المتضمنة قرار مؤرخ في 13 سبتمبر سنة 1987 و المتعلق **بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني في قطاع التأمين و إعادة التأمين و الزراعة**.

4.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 8، الصادرة في 22 فيفري 1989، المتضمنة قرار مؤرخ في 11 سبتمبر سنة 1988 و المتعلق **بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني في قطاع البناء و الأشغال العمومية**.

5.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، الصادرة في 11 أكتوبر 1989، المتضمنة قرار مؤرخ في 14 مارس سنة 1989 و المتعلق **بتكييف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاع السياحة**.

6.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 63 ، الصادرة في 12 سبتمبر 1999، المتضمنة قرار مؤرخ في 29 ماي سنة 1999 و المتعلق **بتوافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط وسطاء عمليات البورصة** .

7.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 91 ، الصادرة في 22 ديسمبر 1999 ، المتضمنة قرار مؤرخ في 09 أكتوبر سنة 1999 و المتعلق **بتوافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع**.

8.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 2007/11/25، المتضمنة **القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي**.

9.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 2008/07/27، **أمر رقم 08-02 المؤرخ في 2008/07/24 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008**.

10.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 27 ،الصادرة بتاريخ 28 /05/ 2008 ، المتضمنة **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 المتعلق بتطبيق أحكام القانون 11/07 الخاص بالنظام المحاسبي المالي.**

11.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19 ، الصادرة بتاريخ 25 /03/ 2009 ، المتضمنة **قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها.**

12.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 21،الصادرة بتاريخ 08 /04/ 2009 ، المتضمنة **المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ بتاريخ 07 أفريل 2009 المحدد لشروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي .**

13.الجريدة الرسمية للمداولات السنة الأولى رقم 21 بتاريخ 12 سبتمبر 2007، **تقديم مشروع النظام المحاسبي المالي، الجلسة العلنية** (كلمة وزير المالية كريم جودي) بتاريخ 03 سبتمبر 2007.

14.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 75، الصادرة بتاريخ 2007/12/02، و المتضمنة **المرسوم التنفيذي رقم07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر سنة 2007 والمتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.**

15.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 04، الصادرة بتاريخ 1993/01/20 ، و المتضمنة **المرسوم التشريعي رقم93-01 المؤرخ في 19 جانفي سنة 1993 المتعلق بقانون المالية لسنة 1993**.

16.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02،الصادرة بتاريخ 1988/01/13 ،و المتضمنة **قانون رقم 01/88 المؤرخ في 12 جانفي سنة 1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.**

17.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 29،الصادرة بتاريخ 1988/07/20 ،و المتضمنة **قانون رقم 29/88 المؤرخ في 19 جويلية سنة 1988 المتعلق بممارسة احتكار الدولة للتجارة الخارجية.**

18.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 34، الصادرة بتاريخ 1990/08/15 ،و المتضمنة **قانون رقم16/90 المؤرخ في 07 أوت سنة 1990 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1990**.

19.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 29، الصادرة بتاريخ 1989/07/19 ،و المتضمنة **قانون رقم12/89 المؤرخ في 05 جويلية سنة 1989 المتعلق بالأسعار**.

20.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 09، الصادرة بتاريخ 1995/02/22 ،و المتضمنة **قانون رقم06/95 المؤرخ في 25 جانفي سنة 1995 المتعلق بالمنافسة**.

21.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 16،الصادرة بتاريخ 1990/04/18 ، و المتضمنة **قانون رقم10/90 المؤرخ في 14 أفريل سنة 1990 المتعلق بالنقد و القرض**.

22.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 44، الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2009 ،و المتضمنة **قانون المالية التكميلي لسنة 2009**.

23.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 61، الصادرة بتاريخ 18 أكتوبر سنة 2000 و المتضمنة **المرسوم التنفيذي رقم 2000–315 المؤرخ في 14 أكتوبر سنة 2000 الذي يحدد مقاييس تقدير مشاريع المجمعات**.

24.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس سنة 2009 و المتضمنة **القرار الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها**.

25.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 55، الصادرة بتاريخ 27 سبتمبر سنة 1995 و المتضمنة **الأمر رقم 25 لـــ 1995/09/25 و المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية للدولة.**

26.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 34 ، الصادرة بتاريخ 23 ماي سنة 1993و المتضمنة **المرسوم التشريعي رقم 93–10 المتعلق ببورصة القيم المنقولة** ، المعدل و المتمم بالأمر رقم 03–04 المؤرخ في 17 فيفري سنة 2003 .

27.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 87، الصادرة بتاريخ 08 ديسمبر سنة 1999 و المتضمنة **القرار الذي يحدد كيفية إعداد و تجميع الحسابات المجمعة، و مجال تطبيقها و أساليب التجميع**.

28.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 91، الصادرة بتاريخ 22 ديسمبر سنة 1999 و المتضمنة **القرار الذي يحدد توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع**.

29.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 03 ، الصادرة بتاريخ 14 جانفي سنة 1996 ،و المتضمنة **الأمر رقم 96-09 المتعلق بالاعتماد الإيجاري** المؤرخ في 10 جانفي 1996.

30.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 82 ،الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 2007، و المتضمنة قانون المالية لسنة 2008، المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2007 .

31.تعليمة وزارية رقم 02 المؤرخة بتاريخ 2009/10/29 **المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010**.

32.القانون التأسيسي لشركة مساهمات الدولة GENEST –SPA ،أنظر الموقع www.genest.dz.

33. **القانون التجاري الجزائري**، 2007، التحميل من موقع الأمانة العامة للحكومة www.joradp.dz.

34. **قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة**،2017 ، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz.

35.**قانون الرسوم على رقم الأعمال**،2017،التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz.

36. **قانون الضرائب غير المباشرة**،2017،التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz.

37.**قانون التسجيل**، 2017، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz.

38.**قانون الطابع**،2017 ، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz.

39.**قانون الإجراءات الجبائية**،2017 ، التحميل من موقع المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz.

المراجع باللغة الأجنبية(فرنسية و انجليزية)

أولا: الكتب

1. Abdellah Boughaba « **comptabilité générale approfondie** » 2 eme édition, Berti édition, 2001, Alger.

2. Abdelmajid Bouzidi « **comprendre les mutations de l'économie Algérienne** »éditions ANEP, Alger, 1999.

3. Anne le Manh – Catherine Maillet « **le meilleur des normes comptables internationales IAS-IFRS »** 4e édition, 2010**,** sup 'foucher, Paris, France.

4. Benamara Mansour, Bouznad Hocine «Le droit fiscal des affaires en Algerié »éditions Houma, Algerié, 2012.

5. Benoit lebrun « **les comptes consolidés** » éditions Demos, Paris, 2000.

6. Christine Collete « **gestion fiscale des entreprises** » éditions Marketing S.A, France, 1998.

7. Christine Collete **« Incitation a la gestion fiscale des entreprises »** éditions Eyrolles, France, 1994.

8. Eric Ropert, Gelard Gilbert et Eglem Jean Yves « **Nouvelle pratique des comptes consolidés** » éditions Gualino, France, 2000.

9. France Guirmand, Alain Hérand « **droit des sociétés** » 6 éme édition, Dunod, France, 1999.

10. Francois Colinet **« pratique des comptes consolidés** » éditions Dunod, France, 2001.

11. Francois Colinet et Simon Paoli « **pratique des comptes consolidés** » éditions Dunod, France, 2008.

12. Gervais Michel « **contrôle de gestion et planification de l'entreprise** » éditions Economica, France, 1981.

13. Isabelle Bourdis et Alain Dontaine « **dictionnaire des sciences économique et sociales** »éditions Hachette, France, 2002.

14. Jean Corre « **la consolidation** » Librairie Vuizort, France, 1984.

15. Jean Michel et Philipe Coste et Pascal Simons «**La consolidation des comptes** » les éditions d'Organisation, France, 1986.

16. Jean Montier, Gilles Scognamiglio « **techniques de consolidation** » éditions Economica, France, 1995.

17. Jean Raffegeau, Pierre Dufils, Jean Corre, Didier de Ménonville « **comptes consolidés** » Editions Francis Lefebvre, France, 1989.

18. Jean.Yves Eglem et Philippe.Gazil « **la consolidation outil de gestion et de contrôle des groupes** » éditions Vuibert, Paris, 1984.

19. Micheline Friederich et Feorges Langlois **« comptabilité et audit »** le meilleur du DSCG, éditions Foucher, Paris, 2008.

20. Mohand Ben Aibouche **« la comptabilité des sociétés »** OPU, Alger, 2007.

21. Nguyen Phu Duc « **la fiscalité internationale des entreprises** » éditions Masson, France, 1985.

22. Odile Dandon, Laurent Didelot « **maitriser les IFRS** » Groupe revue fiduciaire, 3Eme édition, Paris.

23. Odile Dandon, Philippe Dandon « **la consolidation –méthodologie et pratique** » éditions Expert comptable Media, paris, 2004.

24. Pierre Conso et Farouk Hemici « **gestion financière de l'entreprise** » 9 eme édition, Dunod, France, 1999.

25. Robert Obert « **fusion - consolidation en 25 fiches** » 2 éme édition, édition Francis Lefebvre, Dunod, Paris, 2011.

26. Robert Obert « **pratique des normes IFRS** » 4e édition, 2008, Dunod édition, Paris.

27. Tayeb Bellloula « **droit des sociétés** » Berti éditions, Alger, 2006.

28. Tayeb Zitouni « **comptabilité des sociétés** » éditions Berti, Alger, 2003.

29. Yves Guyon **« Droit des affaires »**, 9 ème édition Economica, France, 1996.

30. « **Les normes comptables internationales IAS/IFRS** » collection gestion, 2008, copyright pages bleues internationales, maison d'édition pour l'Enseignement et la Formation, Algérie.

31. « **Groupes de sociétés –juridique- fiscal-social** » Mémento pratique, éditions Francis Lefebvre, paris, 2000.

32. « **Groupes de sociétés –juridique- fiscal-social** » Mémento pratique, éditions Francis Lefebvre, paris, 2004.

33. « **Mémento pratique fiscal 2000** », éditions Francis Lefebvre, France, 2000.

ثانيا : الملتقيات العلمية و المؤتمرات

1. Eric Dard, une Conférence sur IFRS 10: **Consolidation: un point d'étape dans la mise en place de la norme IFRS 10**, IMA Institute of Management Accountants, Mardi 23 octobre 2012, Paris, http://www.ima-france.com/conference/20121023.php.

ثالثا : قوانين و جرائد رسمية

1. Article 248-6C du **Décret n°67-236 du 23 mars 1967 sur** les sociétés commerciales, chapitre 02: **filiales et participations**. http:www.legifrance.gouv.fr.

2. Circulaire 185/F/DC/CE/89/047 du 24 mai 1989 relative à **la comptabilisation des opérations liées a l'autonomie des entreprises**.

3. Circulaire 046/90/CE/DC/635 du 11 mars 1990 relative à **la comptabilisation de la participation des travailleurs aux résultats des entreprises**.

4. Instruction n° 01/95 du 02 octobre 1995 relative à **la l'harmonisation de la comptabilité des fonds de participations**.

5. Instruction n°518/MF/DGC du 21 avril 1997 relative à **la comptabilisation de la réintégration de l'écart de réévaluation**.

6. Robert V. KREJCIE and Daryle W. MORGAN « **determining sample size for research activities** » educational and psychological measurement, 1970, N30, Texas A&MUniversity, http://home.kku.ac.th/sompong/guest_speaker/KrejcieandMorgan_article.pdf.

رابعا: مواقع الكترونية رسمية

1. CERIST: Centre de Recherche sur l'Information Sientifique et Technique, **www.cerist.dz.**

2. SNDL : Systéme National de Documentation en Ligne, **www.sndl.cerist.dz.**

3. PNST : Portail National de Signalemet des Théses, **www.pnst.cerist.dz.**

4. SYNGEB: Systéme Normalisé de Gestion de Bibliothèques, **www.dist.cerist.dz**

5. SGG Algerié : Secrétariat Général du Gouvernement, **www.joradp.dz**.

6. MF.gov.dz : Ministére des Finances d'Algerie, **www.mf.gov.dz.**

7. mfDGI.gov.dz : Direction Général des Impots, **www.mfdgi.gov.dz**.

8. DGE.gov.dz : Direction des Grandes Entreprises**, www.dge.gov.dz.**

9. CNC.dz: Conseil National de la Comptabilié, **www.cnc.dz.**

10. AICPA : The American Institute of Certified Public Accountants, **www.aicpa.org.**

11. IFRS: International Financial Reporting Standards, **www.ifrs.org.**

12. EFL: Editions Francis Lefebvre, **www.efl.fr.**

13. DUNOD: Dunod Editions, **www.dunod.fr.**

14. ECONOMICA: Economica Editions, **www.economica.fr.**

15. CACI: Chambre Algerienne de Commerce et d'Industrie, **www.caci.dz.**

16. ANDI: Agence Nationale de Développement de l'Investissement, **www.andi.dz.**

17. DJAZAIRESS :Moteur de recherche Web Algérien, **www.djazairess.com.**

18. RADIO.dz: Radio Algérienne, **www.radioalgérie.dz.**

19. IBM SPSS : Logiciel d'Analyse Statstique et prédictive, **www.ibm.com**.

الملاحـــق

الملحق رقم 01:

استمارة الاستبانة

باللغة العربية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة أبي بكر بلقايد – تلمسان–

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير/ الدراسات العليا

تخصص : محاسبة و مراقبة التسيير

LABORATOIRE DE RECHERCHE
Recherche en Management
LARMHO
Laboratoire
des Hommes et des Organisations

استمارة الاستبيان

تحية طيبة..... أما بعد :

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة التي تعتبر جزءا من مشروع إعداد أطروحة دكتوراه التي تناقش مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات و التي تتضمن مجموعة من المؤشرات الخاصة بقياسه، آملين الإجابة على فقراتها خدمة للبحث العلمي من جهة ، و تقييم مدى نجاعة النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات من جهة أخرى أي تحقيق أهداف الدراسة ، و نرجو من حضرتكم ملاحظة ما يلي قبل الإجابة :

- يرجى أن تكون الإجابة على أساس الواقع الموجود و ليس على أساس ما ترونه مناسبا و صحيحا.
- يرجى وضع علامة (X) في المربع المعني بالإجابة المناسبة لكل فقرة .
- الرجاء الإجابة على جميع الأسئلة الواردة في الاستمارة دون استثناء.

و نذكركم مجددا بأن إجاباتكم على فقرات الاستمارة لن تستخدم سوى لأغراض الدراسة و البحث العلمي، مع خالص الامتنان وبالغ التقدير لتعاونكم و إسهامكم في إنجاز هذا البحث العلمي، شاكرين مسبقا حسن تعاونكم و تفهمكم معنا.

المترشح:

أ. نعيجي عبد الكريم

karimnaidji@hotmail.fr

المشرف:

أ.د بن عمارة منصور

mansour_benamara@yahoo.fr

1 – الجنس

ذكر ☐ أنثى ☐

2– السن

أقل من25 سنة ☐ من 25 إلى أقل من 35 سنة ☐ من 35 إلى أقل من 45 سنة ☐ من 45 إلى أقل من 55 سنة ☐ 55سنة فأكبر ☐

3– المؤهل العلمي

كفاءة مهنية ☐ تقني سامي ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة أخرى ☐

4– الأقدمـــية

أقل من سنة ☐ من سنة إلى أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى أقل من 10 سنة ☐ من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐ من 15 إلى أقل من 20 سنة ☐ 20 سنة فأكبر ☐

5– الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي نعم ☐ لا ☐

6– القطاع الذي تنتمي إليه

مؤسسة أم ☐ فرع / شركة تابعة ☐ مديرية/ مفتشية ☐ مديرية المؤسسات الكبرى ☐

المحور الثاني: يعالج النظام المحاسبي المالي مجمع الشركات في الجزائر **ملاحظة: ضع علامة (X) في الخانة المناسبة**

الفقرات	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لاأتفق تماما
أ- أساسيات النظام المحاسبي الناجع					
7-يرتبط اختيار أي نظام محاسبي في المؤسسة بـــ :					
1.7 حجم المعلومة التي يتم معالجتها					
2.7 درجة التحليل و الدقة في المعالجة					
3.7 تكلفة إعداده و تشغيله					
4.7 جودة المعلومة					
8- يتميز النظام المحاسبي الناجع بـــ:					
1.8 الوضوح					
2.8 سهولة التطبيق					
3.8 السرعة في إنجاز العمليات					
4.8 القابلية للتطوير و التعديل					
5.8 القدرة على التعبير على الواقع					
ب- واقع النظام المحاسبي الجزائري قبل الإصلاحات					
9- المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) أداة رقابة فقط					
10- لم يعالج المخطط المحاسبي الوطني محاسبة مجمع الشركات و شركاته التابعة لـــ:					
1.10 تواجد الشركات التابعة في عدة دول					
2.10 عدم وجود مبادئ محاسبية خاصة بمجمع الشركات					
3.10 تميزه بجمود					
ت- التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)					
11- المحاسبة حسب المعايير المحاسبية الدولية أداة إلزامية في خدمة المعلومة لدى مستخدمي القوائم المالية					
12-يساعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في زيادة احتمالية أكبر لـــ :					
1.12 الشراكة و الاندماج					
2.12 المساعدة على مقارنة نتائج المؤسسات					
3.12 سهولة التجميع المحاسبي					
ث- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية – النظام المحاسبي المالي SCF-					
13-يشجع النظام المحاسبي المالي في إنشاء مجمع الشركات					
14-يعمل النظام المحاسبي المالي على انفصال القانون المحاسبي عن القانون الضريبي					
15- يواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي صعوبات نتيجة لـــ:					
1.15 عدم وجود سوق مالي نشط					
2.15 اختلاف البيئة الاقتصادية الجزائرية عن اقتصاد الدول المتقدمة باعتباره مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية					
3.15 ضعف التأهيل المحاسبي					
4.15عدم وجود تعديلات في القوانين ذات العلاقة كالقانون الجبائي و التجاري					
5.15 العقلية المحاسبية المرتبطة بالنظام القديم					

المحور الثالث: يوجد أثر لتطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر **ملاحظة : ضع علامة (X) في الخانة المناسبة**

الفقرات	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لاأتفق تماما
أ- مقومات النظام الجبائي الجزائري					
16- يسعى النظام الجبائي الجزائري إلى :					
1.16تحسين مناخ الاستثمار المحلي و الأجنبي					
2.16 توفير موارد أوفر للخزينة العمومية					
3.16 توفير مناخ شفاف					
17- يتميز النظام الجبائي الناجع بـــ:					
1.17 بسيط و سهل التعرف عليه و استيعابه من طرف المعنيين به					
2.17 مستقر، يتميز بعدم الإكثار من التعديلات في مقوماته					
3.17 خلوه من الثغرات التي تمكن من التهرب الضريبي					
4.17 كفؤ قادر على تحصيل ما ينبغي تحصيله					
5.17 القدرة على التحفيز					
6.17 استعداد المكلفين لتحمل أعبائه					
ب- النظام الجبائي الجزائري بعد الإصلاحات و علاقته بالنظام المحاسبي المالي					
18- نتج عن إصلاح النظام الجبائي الجزائري زيادة في مصداقيته و استقراره					
19- لا يشهد النظام المحاسبي المالي غياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي					
20-تساعد القوانين الجبائية في تفادي الاختلافات ما بين المحاسبة و الجباية وفق النظام المحاسبي المالي					

المحور الرابع: القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي تتصف بالمصداقية و الشفافية **ملاحظة: ضع علامة (X) في الخانة المناسبة**

الفقرات	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
أ- متطلبات التجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي					
21- اعتراف المشرع الجزائري بالتجميع المحاسبي لم يأتي متأخرا					
22- كانت مجمع الشركات مستعدة لتطبيق النظام المحاسبي المالي					
23- تطرق النظام المحاسبي المالي لنظام مجمع الشركات في جميع جوانبه التنظيمية					
24- تطرق النظام المحاسبي المالي لنظام مجمع الشركات في جميع جوانبه الفنية					
25- تتكيف معايير التقارير المالية الدولية (IFRS 10/IFRS 03 IFRS 12/IFRS 11/) مع خصائص مجمع الشركات في الجزائر*					
ب- الإجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي					
26- تقدم معالجة الحسابات المتجانسة و المترابطة بين حسابات الشركات الفرعية صورة صادقة و واضحة للحالة المالية للمجمع ككيان واحد					

* تعوض المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع **IAS22/IAS 27/IAS28/IAS31** و التي تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية التي تطبق بين مختلف الشركات الفرعية التي تشكل المجمع.

تابع المحور الرابع: القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي تتصف بالمصداقية و الشفافية ملاحظة: ضع علامة (X) في الخانة المناسبة

الفقرات	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
27- يظهر إقصاء العمليات الداخلية لمجمع الشركات النتائج المحققة بصورة تعبر عن الواقع الاقتصادي للمجمع					
28- تتصف القوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي بالمصداقية والشفافية					
29- تتناسق وتتوافق الحسابات المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي مع المستويات الدولية					

المحور الخامس : النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي يحفز على تكوين مجمع الشركات ملاحظة: ضع علامة (X) في الخانة المناسبة

الفقرات	أتفق تماما	أتفق	محايد	لاأتفق	لاأتفق تماما
أ- معايير تكوين مجمع الشركات في الجزائر					
30- يتميز مجمع الشركات من الناحية الجبائية بحرية اختيار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة					
31- اعتراف المشرع الجبائي الجزائري بمجمع الشركات لم يأتي متأخرا بالنظر إلى باقي الدول المتقدمة					
ب- الدخول في نظام الاندماج الجبائي					
32- سهولة و بساطة إجراءات الدخول في نظام الاندماج الجبائي في الجزائر					
33- مركزية التسيير الجبائي على مستوى الشركة الأم يحقق لها اقتصاد في الأعباء الجبائية					
ت- الامتيازات الجبائية المقدمة لمجمع الشركات					
34- الامتلاك المباشر لـــ**90%** لرأس مال شركة تابعة تسهل في:					
1.34 عملية التحصيل الجبائي					
2.34 تجنب الازدواج الضريبي					
3.34 الرقابة الجبائية**(Contrôle Fiscal)**					
35- لا توجد صعوبة في فرض الرقابة الجبائية على مجمع الشركات و شركاته التابعة حول سنوات الرقابة					
36- ساعد نشاط مجمع الشركات في الجزائر على تنشيط مهنة التدقيق الجبائي**(Audit Fiscal)**					
37- يمتاز التدقيق الجبائي في الجزائر بالخبرة العالية خاصة عند تدقيق التدفقات المالية ما بين فروع مجمع الشركات					
38-توفر المعلومة الجبائية هامش الأمان الجبائي لمجمع الشركات					
39- تفقد الشركة الأم و شركاتها التابعة الحق في تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات عند فقدان أحد شروط الدخول فيه					
40-الامتيازات الممنوحة من طرف المشرع الجبائي الجزائري محفزة على إنشاء مجمع الشركات					

الملحق رقم 02:

استمارة الاستبانة

باللغة الفرنسية

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Abou Bekr Belkaid - Tlemcen-

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales, et des Sciences de Gestion

Département des Sciences de Gestion / Post Graduation

Spécialté : Comptabilité et Contrôle de Gestion

LABORATOIRE DE RECHERCHE
Recherche en Management
LARMHO Laboratoire des Hommes et des Organisations

Questionnaire

SALUTATIONS RESPECTUEUSES,

Nous avons le plaisir de vous soumettre le présent questionnaire qui servira de base pour un projet de préparation d'une thèse de Doctorat qui traite de la mesure de l'éfficience de l'application du système comptable et financier sur la Comptabilité et la fiscalité des groupes de sociétés.

Le questionnaire comprend un certain nombre d'indicateurs permettant la mesure de la dite éfficience. Notre objectif est d'évaluer l'application du SCF sur la comptabilité et la fiscalité des groupes de sociétés, d'une part, et apporter un plus dans la recherche scientifique, liée à ce domaine, d'autre part.

Afin de nous permettre d'atteindre tous les objectifs de l'étude, nous vous prions de prendre en considération ce qui suit avant de répendre au présent questionnaire:

- **Observer l'objectivité et formuler les réponses sur la base de la réalité actuelle et non sur la base de ce que vous pensez être approprié et correct ;**
- **Répondre à toutes les questions sans exception ;**
- **Marquer par (x) la bonne réponse pour chaque paragraphe.**

Nous attirons votre attention que vos réponses au questionnaire seront utilisées, exclusivement, à des fins d'études et de recherche scientifique.

Nous vous prions d'accorder au questionnaire l'importance qui lui revient, et nous vous remercions d'avance pour votre précieuse collaboration.

Candidat :

NaidjiAbdelkrim

karimnaidji@hotmail.fr

Encadreur:

Pr.Benamara Mansour

mansour_benamara@yahoo.fr

Le premier axe :informations personnelles **Remarque: cocher (X) dans la case appropriée**

1- sexe :

Masculin ☐ **Féminin** ☐

2- Age :

moins de 25 ans ☐ **entre 25 à moins de 35** ☐ **entre 35 à moins de 45** ☐ **entre 45 à moins de 55** ☐ **55 et plus** ☐

3- Niveau d'instruction :

C.A.P ☐ **T.S** ☐ **licence** ☐ **master** ☐ **magistére** ☐ **doctorat** ☐ **Autre** ☐

4- Ancienneté :

moins d'un an ☐ **entre 1 à moins de 05** ☐ **entre 05 à moins de 10** ☐ **entre 10 à moins de 15** ☐ **entre 15 à moins de 20** ☐ **20 et plus** ☐

5- Formations sur le Systéme Comptable et Financier (S.C.F) :

oui ☐ **Non** ☐

6- Niveau structurel:

Société mère ☐ **Succursale / filiale** ☐ **Direction/Inspection** ☐ **DGE** ☐

Le deuxième axe: le SCF traite les groupes de sociétés en Algérie **Remarque: cocher (X) dans la case appropriée**

	Tout a fait d'accord	D'accord	Aucun avis	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
A.les Notions de base du système comptable éfficient					
7- Le choix du système comptable de l'entreprise est liée à:					
7-1 le volume de l'information traité					
7-2 le degré de précision dans l'analyse et le traitement					
7-3 Le coût de sa création et de l'exécution					
7-4 la qualité de l'information					
8- le système comptable éfficient caractérisé par:					
8-1 la clarté					
8-2 facilité d'application					
8-3 vitesse dans l'achèvement des opérations					
8-4 aptitudes d'évolutivité et de modification					
8-5 la capacité de refléter la réalité					
B. l'état du système comptable algérien avant que les réformes					
9- la comptabilité selon le plan comptable nationale (PCN) outil de contrôle uniquement					
10- la comptabilité dans le PCN n'a pas abordé les groupes de sociétés et de ses filiales et ce pour:					
10-1 présences de filiales dans plusieurs pays					
10-2 absences de principes comptables des groupe de sociétés					
10-3 son caractère d'immobilité					
C. Orientation vers l'application des normes comptables internationales (IAS / IFRS)					
11- La Comptabilité selon les (IAS / IFRS) outil obligatoire dans le service d'information aux utilisateurs des états financiers					
12-l'application des (IAS / IFRS) participe à accroître plus de possibilités pour:					
12-1 partenariat et intégration					
12-2 comparaison les résultats des entreprises					
12-3 facilité de consolidation comptable					
D. l'application des normes comptables internationales – Le système comptable et financier SCF-					
13- le SCF encourage la création des groupes de sociétés					
14-le SCF œuvre à dissocier les lois comptables et le droit fiscal					
15-le SCF est confronté à des difficultés dûes à:					
15-1'absence d'un marché boursier actif					
15-2 l'environnement économique algérien différent des économies des pays Développés d'ou le système a été inspiré					
15-3faibles qualification comptable					
15-4 manque d'amendements aux lois y afférentes, telles que la loi fiscale et Commerciale					
15-5 mentalités encore associée et liée à l'ancien système					

Troisième axe : l'impact de l'application du SCFsur le système fiscal en Algérie **Note: cocher (X) dans la case appropriée**

	Tout a fait d'accord	D'accord	Aucun avis	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
A.les éléments du système fiscal algérien					
16- Le régime fiscal Algérien œuvre pour :					
16-1 parfaire le climat des investissements nationaux et étrangers					
16-2fournir des ressources pour trésor public					
16-3 fournir un climat de transparence					
17- un système Fiscal éfficient caractérisé par:					
17-1 la Simplicité et la facilité pour leurs usagers					
17-2 la stabilité stable, et absence des changements fréquents					
17-3 exemption de failles qui permettent l'évasion fiscale					
17-4 en mesure de recueillir ce qui doit être collecté					
17-5 Capacité de stimulus					
17-6 contribuables prêts à assumer leurs charges					
B. Le système fiscal algérien après les réformes et sa relation avec le système comptable et financièr					
18- la résultante de la réforme du système fiscal algérien à été d'accroître la crédibilité et la stabilité					
19-le SCF n'a pas engendré l'absence d'écritures comptables relative à la fiscalité					
20- les lois et règlements fiscaux ont évité des différences entre la comptablité et la fiscalité ent tant que l'application du SCF.					

Axe IV: Les états financiers consolidés selon le SCF se caractérisent par la crédibilité et la transparence **Note: cocher (X) dans la case appropriée**

	Tout a fait d'accord	D'accord	Aucun avis	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
A.Exigences de consolidation comptable selon le système comptable et financier					
21- l'adoption de la législature algérienne de la consolidation comptable n'est pas arrivée trop tard					
22- Les groupes de sociétés étaient aptes à mettre en œuvre le système comptable et financièr					
23- la prise en compte du SCF les groupes de sociétés dans tous les aspects organisationnels					
24- la prise en compte du SCF les groupes de sociétés dans tous les aspects techniques					
25. adaptation les normes internationales d'informations financières (IFRS 03 / IFRS 10/ IFRS 11 / IFRS 12) avec les caractéristiques les groupes de sociétés en Algérie *					
B. les modalités d'application au processus de la consolidation comptable selon le SCF					
26- fournir d'une situation claire et fidèle des comptes de traitement hétérogènes entre les comptes des filiales les comptes du groupe composé comme une seule entité					
27- l'exclusion du processus internes aux résultats des groupes de sociétés reflétent la réalité économique					
28- les états financiers consolidés selon le système comptable et financièr se caractérisent par la crédibilité et la transparence					
29- les comptes consolidés sont cohérents et compatibles avec le système comptable et financier et sont aux normes internationales					

* **Remplacer les normes comptables internationales de la consolidation IAS 22 / IAS 27 / IAS28 / IAS 31, qui vise à unifier les traitements comptables appliqués entre les différentes filiales qui constituent le groupe.**

Axe V: régime fiscal algérien à la lumière du SCF stimule la création des groupes de sociétés **Note: cocher (X) dans la case appropriée**

	Tout a fait d'accord	D'accord	Aucun avis	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
A.les éléments du système fiscal algérien					
30- groupes de sociétés se caractérisent fiscalement, du libre choix d'être assujettie au bilan consolidé					
31 - l'adoption du législateur fiscal de groupes de sociétés n'est pas arrivée trop tard par rapport aux pays développés					
B. l'entrer dans le régime d'intégration fiscal					
32- La facilité et la simplicité des procédures d'entrée dans le régime d'intégration fiscal en Algérie					
33- La centralisation de la gestion fiscale au niveau de la société- mère contribue à l'économie dans les charges fiscales					
C. Les avantages fiscaux offerts aux groupes de sociétés					
34- La propriété directe de 90% du capital de la filiale facilite:					
34-1 le recouvrement fiscal					
34-2 Évite la double imposition					
34-3 le contrôle fiscal					
35- Il n'y a aucune difficulté à imposer le contrôle fiscal sur les groupes de sociétés et ses filiales au fil des années de contrôles					
36- les activités de groupes de sociétés aident l'activation de la profession de l'audit fiscal en Algérie					
37- En Algérie, L'audit fiscal se caractérise par une haute expertise surtout dans la vérification des flux financiers entre les filiales de groupe de sociétés					
38- Disponibilité des informations fiscales constitue une marge de sécurité fiscale pour les groupes de sociétés					
39- La société-mère et ses filiales perdent le droit d'application du régime d'intégration fiscal lorsqu'elle perd l'une des conditions d'entrée					
40- Les privilèges accordés par le législateur fiscal algérien Stimulent la création des groupes de sociétés					

الملحق رقم 03:

قائمة الأساتذة المحكمين

الرقم	اسم المحكم	الدرجة	التخصص	الجامعة
01	معمر داود	أستاذ التعليم العالي	علم اجتماع التنظيم و العمل –رئيس سابق لقسم علم الاجتماع – قسم علم الاجتماع	كلية الآداب و العلوم الاجتماعية والإنسانية جامعة باجي مختار –عنابة–
02	بوشرش نورالدين	أستاذ محاضر–أ–	تنمية الموارد البشرية–قسم علم الاجتماع–	كلية الآداب و العلوم الاجتماعية والإنسانية جامعة باجي مختار –عنابة–
03	مناصرية رشيد	أستاذ محاضر–أ–	إدارة الأعمال	كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير جامعة قاصدي مرباح –ورقلة–
04	بكاري بلخير	أستاذ محاضر–أ–	محاسبة و مالية	كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير جامعة قاصدي مرباح –ورقلة–
05	قدي عبد المجيد	أستاذ التعليم العالي	نقود و مالية مدير مخبر العولمة و السياسات الاقتصادية رئيس مشروع الدكتوراه محاسبة و مالية	كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة إبراهيم سلطان شيبوط–الجزائر 03–
06	بوحديدة محمد	أستاذ محاضر–أ–	مالية و نقود –رئيس قسم المحاسبة بالمدرسة العليا للتجارة– الجزائر– إطار في وزارة المالية	المدرسة العليا للتجارة– الجزائر–
07	ناصر مراد	أستاذ التعليم العالي	محاسبة و مالية محافظ حسابات	كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير جامعة لونيسي علي–البليدة2–
08	منصوري الزين	أستاذ التعليم العالي	بنوك و مالية لديه اهتمام كبير بميدان المحاسبة و الجباية، و كانت رسالته في الماجستير و أطروحة الدكتوراه و العديد من النشاطات العلمية حول الجباية.	كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير جامعة لونيسي علي–البليدة2–
09	شرفي ناصر	أستاذ محاضر–أ–	تحليل اقتصادي إطار سابق في مديرية الضرائب لولاية البليدة	كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير جامعة لونيسي علي–البليدة2–

الملحق رقم 04:

عينة الدراسة الميدانية

عدد الاستبانات بدون إجابة	عدد الاستبانات غير المقبولة	عدد الاستبانات المقبولة	عدد الاستبانات الموزعة	المؤسسة الأم
5	5	16	26	IMETAL ex: ARCELOR MITTAL+SIDER
1	3	6	10	ASMIDAL
0	1	5	6	SAIDAL
1	4	6	11	groupe Nationale des Transports Ferroviaires (SNTF Annaba) Filiale du groupe Nationale des Transports Ferroviaires (SNTF Alger)
3	0	8	11	Groupe Air Algérie-Annaba- Filiale du groupe Air Algérie-Alger-
2	0	10	12	Groupe de réalisation générale des travaux hydrauliques (GTH)
1	2	9	12	Groupe PORT ANNABA filiale du Groupe des services portuaires (SERPORT)
13	15	60	88	المجمـــوع

عدد الاستبانات بدون إجابة	عدد الاستبانات غير المقبولة	عدد الاستبانات المقبولة	عدد الاستبانات الموزعة	المؤسسة الأم	فرع/ شركة تابعة الفروع
1	0	1	2	IMETAL	Nettoyage industriel (INDUS-NET)
0	4	0	4	IMETAL	Hotelerie et Restauration(HORES)
0	1	4	5	IMETAL	Refractal
0	1	2	3	IMETAL	Hydro-Sid
0	0	3	3	IMETAL	La Société de Gardiennage et de Surveillance(SGS)
0	1	4	5	IMETAL	Institut superieur de gestion d'ANNABA(ISGA)
0	0	2	2	IMETAL	Tuberie sans soudure (TSS)
4	5	12	21	VILLAR MIR Group	FERTIAL
1	3	4	8	Wood Group SOMIAS	SOMIAS
1	0	2	3	ASMIDAL	ASFERTRADE
0	5	5	10	SENELGAZ	Société Algerienne de Gestion du Réseau de Transport de l'Electricité(GRTE)
2	0	6	8	SENELGAZ	Société de Distribution d'Electricité et de Gaz de l'Est(SDE)
0	4	6	10	SENELGAZ	Société Algerienne de Production de l'Electricité(SPE)
1	0	0	1	SENELGAZ	Sécurité du Travail et Prévention des Risques Professionnels(*SAR*)
0	0	3	3	Groupe de Transport Maritime (Gatma)	l'Entreprise Nationale de Réparation Navale (Erenav)
3	1	6	10	Sonatrach	Naftal
0	0	2	2	SONATRACH , Naftal, Compagnie *Algérienne* d'Assurance et de Réassurance(*CAAR*), La *Compagnie Centrale de Réassurance (CCR)*	La compagnie d'Assurances des Hydrocarbures (Cash *Assurances* -Annaba-)
2	4	4	10	Groupe des Travaux à Dominante «Travaux Maritimes»(GITRAMA)	La Société des Travaux Maritimes de l'Est (*SOTRAMEST*)
1	0	6	7	GROUPE *SMIDE Pâtes Alimentaires et Couscous*	Société Nationale des Semouleries, Meuneries, Fabriques de Pâtes Alimentaires et Cousous(SEMPAC)
0	0	4	4	Groupe *de Réalisation Générale des Travaux Hydrauliques* (*GTH)*	Direction Regionale *de Réalisation Générale des Travaux Hydrauliques Annaba et Tarf(DRAT)*

عدد الاستبانات بدون إجابة	عدد الاستبانات غير المقبولة	عدد الاستبانات المقبولة	عدد الاستبانات الموزعة	المؤسسة الأم	فرع/ شركة تابعة
4	5	2	11	Alstom, Alstom Algérie, Entreprise du Métro d'Alger (EMA), L'Entreprise Nationale de Constructions de Matériels et Equipements Ferroviaires*(FERROVIAL),* groupe Nationale des Transports Ferroviaire *(SNTF*)	Assemblage et Maintenance des Matériels Roulants Ferroviaires(CITAL)
0	2	7	9	Groupe Nationale Des Véhicules Industriels (SNVI)	L'Entreprise Nationale de Constructions de Matériels et Equipements Ferroviaires *(FERROVIAL)*
0	0	6	6	Groupe Industriel des Productions Laitières(GIPLAIT)	Laiterie De L'Edough
2	0	0	2	Centre d'Etudes et de Réalisations en Urbanisme de *Annaba*(Groupe *URBAN*),Algérienne des Réalisations et Construction du Centre *(groupe ALRECC),* IT NORD, Financière Algéro- Européenne de Participations(*FINALEP*)	La Méditerranéenne du Bâtiment (*MEDITBAT*)
0	1	2	3	groupe La Belle	Société des Corps gras Seybouse La Belle(CGS)
				المؤسسة الأم التابعة لها	الشركات التابعة
0	3	4	7	IMETAL	Alfapipe
1	0	0	1	IMETAL	(MGA)Maintenance industrielle Annaba
2	0	0	2	IMETAL	Centre de Recherche en Technologies Industrielles (CRTI)
0	0	1	1	IMETAL	Isorane & Bakli
1	0	5	6	groupe *Algérienne* d'Assurance et de Réassurance(*CAAR*) *-Alger*	Compagnie *Algérienne* d'Assurance et de Réassurance(*CAAR*) -Annaba-
0	3	4	7	groupe *Algérienne* des Assurances de Dommages et de Personnes(CAAT) -Alger-	Compagnie *Algérienne* des Assurances de Dommages et de Personnes(CAAT)- Annaba-
1	3	3	7	groupe Algerienne d'*Assurance* (*SAA) - Alger-*	Societe Algerienne d'*Assurance*(*SAA)- Annaba-*
27	46	110	183	المجموع	

مديرية /مفتشية	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المقبولة	عدد الاستبانات غير المقبولة	عدد الاستبانات بدون إجابة
المديرية الجهوية للضرائب–عنابة	2	2	0	0
المديريات الفرعية للضرائب–عنابة–	8	8	0	0
المصلحة الجهوية للبحث و المراجعة(SRV)	3	3	0	0
فرقة البحث و المراجعة(BRV)	8	7	0	1
مفتشية الساحل	3	2	1	0
مفتشية بومروان	3	2	1	0
مفتشية بن باديس	3	2	1	0
مفتشية المسرح	3	2	1	0
مفتسية سيدي ابراهيم	1	1	0	0
مفتشية واد الذهب	3	2	1	0
مفتشية المحطة	3	2	0	1
مفتشية الصفصاف	3	2	1	0
مفتشية البوني	8	7	0	1
مفتشية الحجار	8	7	0	1
مفتشية سيدي عمار	8	7	1	0
مفتشية عين الباردة–العلمة–الشرفة	3	2	0	1
مفتشية برحال	3	2	1	0
المجموع	73	60	8	5

مديرية المؤسسات الكبرى	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المقبولة	عدد الاستبانات غير المقبولة	عدد الاستبانات بدون إجابة
المديرية الفرعية لجباية المحروقات ،المديرية الفرعية للتسيير ، المديرية الفرعية للمنازعات	80	34	0	46

إجمالي عينة الدراسة بمختلف القطاعات				
القطاع التي تنتمي إليه عينة الدراسة	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المقبولة	عدد الاستبانات غير المقبولة	عدد الاستبانات بدون إجابة
المؤسسة الأم	88	60	15	13
فرع/ شركة تابعة	183	110	46	27
مديرية /مفتشية	73	60	8	5
مديرية المؤسسات الكبرى	80	34	0	46
المجموع الكلي	424	264	69	91

الملحق رقم 05:

جدول تحديد العينة

لـــ(MORGAN وKREJCIE)

TABLE 1
Table for Determining Sample Size from a Given Population

N	S	N	S	N	S
10	10	220	140	1200	291
15	14	230	144	1300	297
20	19	240	148	1400	302
25	24	250	152	1500	306
30	28	260	155	1600	310
35	32	270	159	1700	313
40	36	280	162	1800	317
45	40	290	165	1900	320
50	44	300	169	2000	322
55	48	320	175	2200	327
60	52	340	181	2400	331
65	56	360	186	2600	335
70	59	380	191	2800	338
75	63	400	196	3000	341
80	66	420	201	3500	346
85	70	440	205	4000	351
90	73	460	210	4500	354
95	76	480	214	5000	357
100	80	500	217	6000	361
110	86	550	226	7000	364
120	92	600	234	8000	367
130	97	650	242	9000	368
140	103	700	248	10000	370
150	108	750	254	15000	375
160	113	800	260	20000	377
170	118	850	265	30000	379
180	123	900	269	40000	380
190	127	950	274	50000	381
200	132	1000	278	75000	382
210	136	1100	285	1000000	384

Note.—N is population size.
S is sample size.

الملحق رقم 06:

مخرجات الـــ(SPSS)

اختبار

الارتباط سبيرمان

(Spearman)

Corrélations

			ف7_1	ف7_2	ف7_3	ف7_4	ف8_1	ف8_2	ف8_3	ف8_4	ف8_5	ف9	ف10_1	ف10_2	axe1
Rho de Spearman	ف7_1	Coefficient de corrélation	1,000	,209**	,329**	,135*	,078	,135*	,202**	,220**	,132*	,082	,131*	,540**	,640**
		Sig. (bilatéral)	.	,001	,000	,029	,209	,029	,001	,000	,032	,183	,034	,000	,001
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف7_2	Coefficient de corrélation	,209**	1,000	,042	,273**	,398**	,273**	,244**	,345**	,326**	,017	,135*	,220**	,420**
		Sig. (bilatéral)	,001	.	,499	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,782	,028	,000	,011
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف7_3	Coefficient de corrélation	,329**	,042	1,000	,179**	,035	,179**	,265**	,136*	,080	,142*	,112	,206**	,506**
		Sig. (bilatéral)	,000	,499	.	,003	,572	,003	,000	,028	,193	,021	,070	,001	,002
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف7_4	Coefficient de corrélation	,217**	,469**	,181**	1,000**	,312**	,161**	,238**	,217**	,303**	,001	,017	,216**	,716**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,003	.	,000	,009	,000	,000	,000	,981	,784	,000	,000
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف8_1	Coefficient de corrélation	,078	,398**	,035	,535**	1,000	,535**	,356**	,278**	,399**	,046	,153*	,004	,454
		Sig. (bilatéral)	,209	,000	,572	,000	.	,000	,000	,000	,000	,458	,013	,951	,007
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف8_2	Coefficient de corrélation	,135*	,273**	,179**	1,000	,535**	1,000	,610**	,439**	,370**	,033	,062	,103	,403
		Sig. (bilatéral)	,029	,000	,003	.	,000	.	,000	,000	,000	,596	,312	,096	,011
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف8_3	Coefficient de corrélation	,202**	,244**	,265**	,610**	,356**	,610**	1,000	,475**	,382**	,058	,043	,138*	,738*
		Sig. (bilatéral)	,001	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,344	,487	,025	,000
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف8_4	Coefficient de corrélation	,220**	,345**	,136*	,439**	,278**	,439**	,475**	1,000	,452**	,066	,026	,233**	,433**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,028	,000	,000	,000	,000	.	,000	,284	,676	,000	,008
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف8_5	Coefficient de corrélation	,132*	,326**	,080	,370**	,399**	,370**	,382**	,452**	1,000	,010	,029	,134*	,634*
		Sig. (bilatéral)	,032	,000	,193	,000	,000	,000	,000	,000	.	,868	,638	,029	,001
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف9	Coefficient de corrélation	,082	,017	,142*	,033	,046	,033	,058	,066	,010	1,000	,264**	,030	,548
		Sig. (bilatéral)	,183	,782	,021	,596	,458	,596	,344	,284	,868	.	,000	,623	,002
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف10_1	Coefficient de corrélation	,131*	,135*	,112	,062	,153*	,062	,043	,026	,029	,264**	1,000	,022	,544
		Sig. (bilatéral)	,034	,028	,070	,312	,013	,312	,487	,676	,638	,000	.	,728	,002
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف10_2	Coefficient de corrélation	,044	,109	,093	,066	,077	,092	,103	,527**	,136*	,179**	,149*	1,000**	,403*
		Sig. (bilatéral)	,475	,078	,133	,287	,213	,134	,093	,000	,027	,003	,015	.	,004
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	axe1	Coefficient de corrélation	, 640**	,420**	,506**	,716**	,454	,403	,738*	,433**	,634*	,548	,544	,403*	1,000
		Sig. (bilatéral)	,001	,011	,002	,000	,007	,011	,000	,008	,001	,002	,002	,004	.
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Corrélations															
			ف3_10	ف11	ف1_12	ف2_12	ف3_12	ف13	ف14	ف1_15	ف2_15	ف3_15	ف4_15	ف5_15	axe1
Rho de Spearman	ف3_10	Coefficient de corrélation	1,000	,172**	,201**	,199**	,166**	,079	,149*	,210**	,128*	,022	,075	,113	,613
		Sig. (bilatéral)	.	,005	,001	,001	,007	,202	,015	,001	,038	,728	,225	,067	,001
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف11	Coefficient de corrélation	,172**	1,000	,372**	,425**	,334**	,241**	,037	,259**	,176**	,107	,201**	,153*	,475**
		Sig. (bilatéral)	,005	.	,000	,000	,000	,000	,550	,000	,004	,083	,001	,013	,005
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف1_12	Coefficient de corrélation	,201**	,372**	1,000	,468**	,517**	,437**	,101	,246**	,311**	,222**	,150*	,154*	,337*
		Sig. (bilatéral)	,001	,000	.	,000	,000	,000	,102	,000	,000	,000	,015	,012	,012
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف2_12	Coefficient de corrélation	,199**	,425**	,468**	1,000	,611**	,318**	,131*	,171**	,262**	,274**	,181**	,149*	,362**
		Sig. (bilatéral)	,001	,000	,000	.	,000	,000	,033	,005	,000	,000	,003	,015	,010
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف3_12	Coefficient de corrélation	,166**	,334**	,517**	,611**	1,000	,377**	,054	,211**	,297**	,270**	,176**	,205**	,411**
		Sig. (bilatéral)	,007	,000	,000	,000	.	,000	,386	,001	,000	,000	,004	,001	,008
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف13	Coefficient de corrélation	,079	,241**	,437**	,318**	,377**	1,000	,176**	,170**	,148*	,162**	,099	,143*	,450*
		Sig. (bilatéral)	,202	,000	,000	,000	,000	.	,004	,006	,016	,008	,107	,020	,007
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف14	Coefficient de corrélation	,149*	,037	,101	,131*	,054	,176**	1,000	,211**	,177**	,063	,193**	,037	,407
		Sig. (bilatéral)	,015	,550	,102	,033	,386	,004	.	,001	,004	,307	,002	,549	,008
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف1_15	Coefficient de corrélation	,210**	,259**	,246**	,171**	,211**	,170**	,211**	1,000	,549**	,226**	,238**	,149*	,458*
		Sig. (bilatéral)	,001	,000	,000	,005	,001	,006	,001	.	,000	,000	,000	,015	,006
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف2_15	Coefficient de corrélation	,128*	,176**	,311**	,262**	,297**	,148*	,177**	,549**	1,000	,329**	,325**	,211**	,313**
		Sig. (bilatéral)	,038	,004	,000	,000	,000	,016	,004	,000	.	,000	,000	,001	,014
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف3_15	Coefficient de corrélation	,022	,107	,222**	,274**	,270**	,162**	,063	,226**	,329**	1,000	,550**	,445**	,350**
		Sig. (bilatéral)	,728	,083	,000	,000	,000	,008	,307	,000	,000	.	,000	,000	,012
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف4_15	Coefficient de corrélation	,075	,201**	,150*	,181**	,176**	,099	,193**	,238**	,325**	,550**	1,000	,467**	,391**
		Sig. (bilatéral)	,225	,001	,015	,003	,004	,107	,002	,000	,000	,000	.	,000	,011
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف5_15	Coefficient de corrélation	,113	,153*	,154*	,149*	,205**	,143*	,037	,149*	,211**	,445**	,467**	1,000	,763**
		Sig. (bilatéral)	,067	,013	,012	,015	,001	,020	,549	,015	,001	,000	,000	.	,000
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	axe1	Coefficient de corrélation	,613	,475**	,337*	,362**	,411**	,450*	,407	,458*	,313**	,350**	,391**	,763**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,001	,005	,012	,010	,008	,007	,008	,006	,014	,012	,011	,000	.
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Corrélations															
			ف1_16	ف2_16	ف3_16	ف1_17	ف2_17	ف3_17	ف4_17	ف5_17	ف6_17	ف18	ف19	ف20	axe2
Rho de Spearman	ف1_16	Coefficient de corrélation	1,000	,346**	,566**	,232**	,191**	,150*	,204**	,258**	,216**	,346**	,252**	,250**	,402**
		Sig. (bilatéral)	.	,000	,000	,000	,002	,015	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,007
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف2_16	Coefficient de corrélation	,346**	1,000	,352**	,205**	,167**	,106	,134*	,198**	,139*	,260**	,149*	,253**	,587
		Sig. (bilatéral)	,000	.	,000	,001	,007	,085	,029	,001	,024	,000	,015	,000	,001
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف3_16	Coefficient de corrélation	,566**	,352**	1,000	,215**	,236**	,166**	,220**	,286**	,263**	,413**	,307**	,271**	,438*
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	.	,000	,000	,007	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,004
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف1_17	Coefficient de corrélation	,232**	,205**	,215**	1,000	,528**	,472**	,450**	,464**	,381**	,155*	,164**	,170**	,766**
		Sig. (bilatéral)	,000	,001	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,011	,008	,006	,000
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف2_17	Coefficient de corrélation	,191**	,167**	,236**	,528**	1,000	,492**	,440**	,500**	,431**	,217**	,235**	,128*	,510**
		Sig. (bilatéral)	,002	,007	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,037	,001
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف3_17	Coefficient de corrélation	,150*	,106	,166**	,472**	,492**	1,000	,667**	,635**	,398**	,192**	,171**	,076	,464*
		Sig. (bilatéral)	,015	,085	,007	,000	,000	.	,000	,000	,000	,002	,005	,218	,003
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف4_17	Coefficient de corrélation	,204**	,134*	,220**	,450**	,440**	,667**	1,000	,680**	,581**	,240**	,185**	,184**	,525**
		Sig. (bilatéral)	,001	,029	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,003	,003	,001
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف5_17	Coefficient de corrélation	,258**	,198**	,286**	,464**	,500**	,635**	,680**	1,000	,595**	,230**	,201**	,182**	,659
		Sig. (bilatéral)	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,001	,003	,000
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف6_17	Coefficient de corrélation	,216**	,139*	,263**	,381**	,431**	,398**	,581**	,595**	1,000	,277**	,241**	,162**	,315**
		Sig. (bilatéral)	,000	,024	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,009	,010
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف18	Coefficient de corrélation	,346**	,260**	,413**	,155*	,217**	,192**	,240**	,230**	,277**	1,000	,405**	,344**	,648**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,011	,000	,002	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف19	Coefficient de corrélation	,252**	,149*	,307**	,164**	,235**	,171**	,185**	,201**	,241**	,405**	1,000	,377**	,475**
		Sig. (bilatéral)	,000	,015	,000	,008	,000	,005	,003	,001	,000	,000	.	,000	,006
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف20	Coefficient de corrélation	,250**	,253**	,271**	,170**	,128*	,076	,184**	,182**	,162**	,344**	,377**	1,000	,614**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,006	,037	,218	,003	,003	,009	,000	,000	.	,002
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	axe2	Coefficient de corrélation	,402**	,587**	,438**	,766**	,510**	,464*	,525**	,659**	,315**	,648**	,475**	,614**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,007	,001	,004	,000	,001	,003	,001	,000	,010	,000	,006	,002	.
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Corrélations												
			ف21	ف22	ف23	ف24	ف25	ف26	ف27	ف28	ف29	axe3
Rho de Spearman	ف21	Coefficient de corrélation	1,000	,475**	,254**	,327**	,207**	,239**	,283**	,128*	,189**	,441**
		Sig. (bilatéral)	.	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,038	,002	,006
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف22	Coefficient de corrélation	,475**	1,000	,398**	,432**	,359**	,268**	,302**	,306**	,271**	,626**
		Sig. (bilatéral)	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,001
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف23	Coefficient de corrélation	,254**	,398**	1,000	,648**	,485**	,316**	,293**	,443**	,361**	,615**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,001
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف24	Coefficient de corrélation	,327**	,432**	,648**	1,000	,472**	,342**	,294**	,345**	,342**	,726**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف25	Coefficient de corrélation	,207**	,359**	,485**	,472**	1,000	,327**	,319**	,340**	,316**	,710**
		Sig. (bilatéral)	,001	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف26	Coefficient de corrélation	,239**	,268**	,316**	,342**	,327**	1,000	,341**	,549**	,427**	,463**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,005
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف27	Coefficient de corrélation	,283**	,302**	,293**	,294**	,319**	,341**	1,000	,474**	,307**	,662**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف28	Coefficient de corrélation	,128*	,306**	,443**	,345**	,340**	,549**	,474**	1,000	,626**	,527**
		Sig. (bilatéral)	,038	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,002
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف29	Coefficient de corrélation	,189**	,271**	,361**	,342**	,316**	,427**	,307**	,626**	1,000	,619**
		Sig. (bilatéral)	,002	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,001
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	axe3	Coefficient de corrélation	,441**	,626**	,615**	,726**	,710**	,463**	,662**	,527**	,619**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,006	,001	,001	,000	,000	,005	,000	,002	,001	.
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Corrélations																
			ف30	ف31	ف32	ف33	ف1_34	ف2_34	ف3_34	ف35	ف36	ف37	ف38	ف39	ف40	axe4
Rho de Spearman	ف30	Coefficient de corrélation	1,000	,303**	,266**	,265**	,251**	,183**	,265**	,179**	,122*	,160**	,217**	,131*	,199**	,453**
		Sig. (bilatéral)	.	,000	,000	,000	,000	,003	,000	,004	,048	,009	,000	,033	,001	,005
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف31	Coefficient de corrélation	,303**	1,000	,370**	,142*	,124*	,119	,175**	,274**	,176**	,373**	,124*	,168**	,177**	,646**
		Sig. (bilatéral)	,000	.	,000	,021	,044	,052	,004	,000	,004	,000	,044	,006	,004	,001
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف32	Coefficient de corrélation	,266**	,370**	1,000	,328**	,206**	,214**	,194**	,262**	,144*	,296**	,227**	,274**	,219**	,811*
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	.	,000	,001	,000	,002	,000	,019	,000	,000	,000	,000	,000
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف33	Coefficient de corrélation	,265**	,142*	,328**	1,000	,335**	,332**	,377**	,182**	,090	,101	,321**	,242**	,269**	,753**
		Sig. (bilatéral)	,000	,021	,000	.	,000	,000	,000	,003	,143	,101	,000	,000	,000	,001
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف1_34	Coefficient de corrélation	,251**	,124*	,206**	,335**	1,000	,634**	,634**	,226**	,209**	,117	,346**	,148*	,236**	,874**
		Sig. (bilatéral)	,000	,044	,001	,000	.	,000	,000	,000	,001	,057	,000	,016	,000	,000
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف2_34	Coefficient de corrélation	,183**	,119	,214**	,332**	,634**	1,000	,590**	,217**	,220**	,149*	,328**	,277**	,225**	,566**
		Sig. (bilatéral)	,003	,052	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,015	,000	,000	,000	,002
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف3_34	Coefficient de corrélation	,265**	,175**	,194**	,377**	,634**	,590**	1,000	,313**	,315**	,155*	,351**	,220**	,241**	,623**
		Sig. (bilatéral)	,000	,004	,002	,000	,000	,000	.	,000	,000	,012	,000	,000	,000	,001
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف35	Coefficient de corrélation	,179**	,274**	,262**	,182**	,226**	,217**	,313**	1,000	,352**	,249**	,254**	,118	,153*	,405**
		Sig. (bilatéral)	,004	,000	,000	,003	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,056	,013	,004
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف36	Coefficient de corrélation	,122*	,176**	,144*	,090	,209**	,220**	,315**	,352**	1,000	,441**	,225**	,194**	,221**	,544**
		Sig. (bilatéral)	,048	,004	,019	,143	,001	,000	,000	,000	.	,000	,000	,002	,000	,002
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف37	Coefficient de corrélation	,160**	,373**	,296**	,101	,117	,149*	,155*	,249**	,441**	1,000	,164**	,285**	,267**	,750**
		Sig. (bilatéral)	,009	,000	,000	,101	,057	,015	,012	,000	,000	.	,008	,000	,000	,002
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف38	Coefficient de corrélation	,217**	,124*	,227**	,321**	,346**	,328**	,351**	,254**	,225**	,164**	1,000	,309**	,287**	,889**
		Sig. (bilatéral)	,000	,044	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,008	.	,000	,000	,000
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف39	Coefficient de corrélation	,131*	,168**	,274**	,242**	,148*	,277**	,220**	,118	,194**	,285**	,309**	1,000	,339**	,854**
		Sig. (bilatéral)	,033	,006	,000	,000	,016	,000	,000	,056	,002	,000	,000	.	,000	,001
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	ف40	Coefficient de corrélation	,199**	,177**	,219**	,269**	,236**	,225**	,241**	,153*	,221**	,267**	,287**	,339**	1,000	,682**
		Sig. (bilatéral)	,001	,004	,000	,000	,000	,000	,000	,013	,000	,000	,000	,000	.	,002
		N	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264
	axe4		,453**	,646**	,811*	,753**	,874**	,566**	,623**	,405**	,544**	,750**	,889**	,854**	,682**	1,000
			,005	,001	,000	,001	,000	,002	,001	,004	,002	,002	,000	,001	,002	.
			264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264	264

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Corrélations							
			axe1	axe2	axe3	axe4	axe5
Rho de Spearman	axe1	Coefficient de corrélation	1,000	,008	,368**	,063	,568**
		Sig. (bilatéral)	.	,892	,000	,306	,001
		N	264	264	264	264	264
	axe2	Coefficient de corrélation	,008	1,000	,252**	,305**	,652**
		Sig. (bilatéral)	,892	.	,000	,000	,001
		N	264	264	264	264	264
	axe3	Coefficient de corrélation	,037	,398**	1,000*	,202**	,457*
		Sig. (bilatéral)	,551	,000	.	,001	,004
		N	264	264	264	264	264
	axe4	Coefficient de corrélation	,063	,305**	,670**	1,000	,770**
		Sig. (bilatéral)	,306	,000	,000	.	,000
		N	264	264	264	264	264
	axe5	Coefficient de corrélation	,568**	,652**	,457*	,770**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,001	,001	,004.	,000	.
		N	264	264	264	264	264

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

اختبار

معامل الثبات

ألفا كرونباخ

(Alpha de Cronbach)

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	264	100,0
	Exclu[a]	0	,0
	Total	264	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,799	24

Statistiques de total des éléments				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
ف1_7	91,20	88,595	,187	,800
ف2_7	90,87	86,678	,396	,791
ف3_7	91,54	88,561	,164	,802
ف4_7	90,90	87,625	,285	,795
ف1_8	90,78	87,113	,404	,791
ف2_8	91,12	85,062	,408	,789
ف3_8	91,06	85,962	,380	,791
ف4_8	91,08	86,107	,385	,790
ف5_8	90,99	86,289	,335	,793
ف9	91,63	88,425	,188	,800
ف1_10	91,68	84,735	,312	,794
ف2_10	91,66	86,118	,267	,796
ف3_10	91,61	85,738	,302	,795
ف11	91,03	85,090	,438	,788
ف1_12	91,08	83,526	,549	,783
ف2_12	91,03	84,163	,504	,785
ف3_12	91,12	83,199	,532	,783
ف13	91,32	83,990	,461	,786
ف14	91,83	87,754	,176	,802
ف1_15	91,08	85,234	,366	,791
ف2_15	91,16	84,530	,411	,789
ف3_15	91,33	84,807	,341	,792
ف4_15	91,55	85,450	,309	,794
ف5_15	91,50	86,190	,229	,800

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	264	100,0
	Exclu[a]	0	,0
	Total	264	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,835	12

Statistiques de total des éléments				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
ف16_1	40,70	46,934	,452	,826
ف16_2	40,50	49,285	,355	,833
ف16_3	41,09	45,310	,521	,820
ف17_1	40,27	47,992	,516	,821
ف17_2	40,48	47,323	,529	,820
ف17_3	40,57	45,789	,540	,818
ف17_4	40,45	46,347	,602	,814
ف17_5	40,48	45,901	,648	,811
ف17_6	40,59	46,333	,559	,817
ف18	40,88	47,856	,474	,824
ف19	40,93	49,223	,421	,827
ف20	40,73	49,910	,337	,834

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	264	100,0
	Exclu[a]	0	,0
	Total	264	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,755	9

Statistiques de total des éléments				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
ف21	27,46	29,200	,402	,831
ف22	27,32	28,181	,531	,723
ف23	27,17	28,677	,598	,715
ف24	27,19	28,628	,599	,715
ف25	27,35	28,707	,542	,723
ف26	26,78	28,788	,528	,726
ف27	26,95	28,967	,502	,729
ف28	26,90	27,841	,620	,714
ف29	27,03	28,064	,540	,722

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	264	100,0
	Exclu[a]	0	,0
	Total	264	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,797	13

Statistiques de total des éléments				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
ف30	42,85	41,777	,363	,789
ف31	43,45	40,013	,415	,786
ف32	43,09	40,504	,426	,784
ف33	42,72	41,374	,412	,785
ف34_1	42,49	40,798	,512	,778
ف34_2	42,54	41,390	,493	,780
ف34_3	42,54	40,288	,548	,774
ف35	43,03	40,448	,404	,786
ف36	42,83	41,227	,389	,787
ف37	43,39	39,265	,458	,781
ف38	42,68	42,174	,408	,786
ف39	42,96	42,071	,383	,788
ف40	43,11	40,605	,403	,786

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	264	100,0
	Exclu[a]	0	,0
	Total	264	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,887	58

اختبار

التوزيع الطبيعي

كولمجروف–سمرنوف

(1-Simple K-S)

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
axe1	1,161	264	,094	1,939	264	,159
axe2	1,169	264	,095	1,948	264	,168
axe3	1,160	264	,094	1,640	264	,110
axe4	1,156	264	,092	1,948	264	,173
axe5	1,171	264	,101	1,943	264	,165

الخصائص الديمغرافية

Statistiques							
		الجنس	السن	المؤهل_العلمي	الأقدمية	الاستفادة	القطاع
N	Valide	264	264	264	264	264	264
	Manquant	0	0	0	0	0	0

Table de fréquences

الجنس					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	140	53,0	53,0	53,0
	أنثى	124	47,0	47,0	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

السن					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 25 سنة	2	,8	,8	,8
	من 25 إلى أقل من 35سنة	105	39,8	39,8	40,6
	من35 إلى أقل من45 سنة	83	31,3	31,3	71,9
	من 45 إلى أقل من 55 سنة	63	23,9	23,9	95,8
	سنة فأكبر 55	11	4,2	4,2	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

المؤهل_العلمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	كفاءة مهنية	13	4,9	4,9	4,9
	تقني سامي	23	8,7	8,7	13,6
	ليسانس	153	58,0	58,0	71,6
	ماستر	49	18,6	18,6	90,2
	ماجستير	5	1,9	1,9	92,0
	دكتوراه	3	1,1	1,1	93,2
	شهادة أخرى	18	6,8	6,8	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

الأقدمية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من سنة	10	3,8	3,8	3,8
	من سنة إلى أقل من 05 سنوات	49	18,6	18,6	22,4
	من 05 إلى أقل من 10 سنوات	76	28,8	28,8	51,2
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	35	13,3	13,3	64,5
	من 15 إلى أقل من 20 سنة	39	14,8	14,8	79,3
	سنة فأكبر 20	55	20,7	20,7	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	196	74,2	74,2	74,2
	لا	68	25,8	25,8	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

القطاع					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مؤسسة أم	60	22,7	22,7	22,7
	فرع أو شركة تابعة	110	41,7	41,7	64,4
	مفتشية مديرية	60	22,7	22,7	87,1
	مديرية المؤسسات الكبرى	34	12,9	12,9	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

Tableaux croisés

Récapitulatif de traitement des observations						
	Observations					
	Valide		Manquant		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
الاستفادة * القطاع	264	100,0%	0	0,0%	264	100,0%

Tableau croisé الاستفادة من تكوينات حول النظام المحاسبي المالي * القطاع المنتمي إليه أفراد العينة						
		القطاع				
		مؤسسة أم	فرع أو شركة تابعة	مفتشية مديرية	مديرية المؤسسات الكبرى	Total
الاستفادة	نعم	47	70	49	30	196
	لا	13	40	11	4	68
Total		60	110	60	34	264

نتائـــج المحـــاور

Table de fréquences

ف7_1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	6	2,3	2,3	2,3
	لا أتفق	18	6,8	6,8	9,1
	محايد	19	7,2	7,2	16,3
	أتفق	142	53,8	53,8	70,1
	أتفق تماما	79	29,9	29,9	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف7_2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	1	,4	,4	,4
	لا أتفق	7	2,7	2,7	3,1
	محايد	15	5,7	5,7	8,8
	أتفق	115	43,5	43,5	52,3
	أتفق تماما	126	47,7	47,7	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف7_3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	8	3,1	3,1	3,1
	لا أتفق	30	11,4	11,4	14,5
	محايد	50	18,9	18,9	33,4
	أتفق	125	47,3	47,3	80,7
	أتفق تماما	51	19,3	19,3	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف7_4					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	1,1	1,1	1,1
	لا أتفق	8	3,1	3,1	4,2
	محايد	18	6,8	6,8	11,0
	أتفق	107	40,5	40,5	51,5
	أتفق تماما	128	48,5	48,5	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف8_1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	1	,4	,4	,4
	لا أتفق	5	1,9	1,9	2,3
	محايد	7	2,7	2,7	5,0
	أتفق	115	43,6	43,6	48,6
	أتفق تماما	136	51,4	51,4	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف8_2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	4	1,5	1,5	1,5
	لا أتفق	15	5,7	5,7	7,2
	محايد	26	9,8	9,8	17,0
	أتفق	123	46,6	46,6	63,6
	أتفق تماما	96	36,4	36,4	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف8_3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	2	,8	,8	,8
	لا أتفق	12	4,5	4,5	5,3
	محايد	30	11,4	11,4	16,7
	أتفق	118	44,7	44,7	61,4
	أتفق تماما	102	38,6	38,6	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف8_4					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	2	,8	,8	,8
	لا أتفق	13	4,9	4,9	5,7
	محايد	23	8,7	8,7	14,4
	أتفق	134	50,8	50,8	65,2
	أتفق تماما	92	34,8	34,8	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف8_5					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	1	,4	,4	,4
	لا أتفق	18	6,8	6,8	7,2
	محايد	23	8,7	8,7	15,9
	أتفق	99	37,5	37,5	53,4
	أتفق تماما	123	46,6	46,6	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف9					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	5	1,9	1,9	1,9
	لا أتفق	36	13,6	13,6	15,5
	محايد	55	20,9	20,9	36,4
	أتفق	132	50,0	50,0	86,4
	أتفق تماما	36	13,6	13,6	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف10_1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	12	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	46	17,4	17,4	21,9
	محايد	53	20,1	20,1	42,0
	أتفق	93	35,3	35,3	77,3
	أتفق تماما	60	22,7	22,7	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف10_2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	8	3,0	3,0	3,0
	لا أتفق	43	16,3	16,3	19,3
	محايد	62	23,5	23,5	42,8
	أتفق	95	36,0	36,0	78,8
	أتفق تماما	56	21,2	21,2	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف10_3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	6	2,3	2,3	2,3
	لا أتفق	35	13,2	13,2	15,5
	محايد	73	27,7	27,7	43,2
	أتفق	90	34,1	34,1	77,3
	أتفق تماما	60	22,7	22,7	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف11					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	1	,4	,4	,4
	لا أتفق	13	4,9	4,9	5,3
	محايد	30	11,4	11,4	16,7
	أتفق	111	42,0	42,0	58,7
	أتفق تماما	109	41,3	41,3	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف12_1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	2	,8	,8	,8
	لا أتفق	11	4,2	4,2	4,9
	محايد	32	12,1	12,1	17,0
	أتفق	121	45,8	45,8	62,9
	أتفق تماما	98	37,1	37,1	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف12_2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	1	,4	,4	,4
	لا أتفق	14	5,3	5,3	5,7
	محايد	25	9,5	9,5	15,2
	أتفق	116	43,9	43,9	59,1
	أتفق تماما	108	40,9	40,9	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف12_3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	4	1,5	1,5	1,5
	لا أتفق	14	5,3	5,3	6,8
	محايد	27	10,2	10,2	17,0
	أتفق	124	47,0	47,0	64,0
	أتفق تماما	95	36,0	36,0	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف13					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	1,1	1,1	1,1
	لا أتفق	21	8,0	8,0	9,1
	محايد	46	17,4	17,4	26,5
	أتفق	122	46,2	46,2	72,7
	أتفق تماما	72	27,3	27,3	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف14					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	8	3,1	3,1	3,1
	لا أتفق	64	24,2	24,2	27,3
	محايد	53	20,1	20,1	47,4
	أتفق	94	35,6	35,6	83,0
	أتفق تماما	45	17,0	17,0	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف15_1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	1,2	1,2	1,2
	لا أتفق	22	8,3	8,3	9,5
	محايد	22	8,3	8,3	17,8
	أتفق	103	39,0	39,0	56,8
	أتفق تماما	114	43,2	43,2	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف15_2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	5	1,9	1,9	1,9
	لا أتفق	18	6,8	6,8	8,7
	محايد	29	11,0	11,0	19,7
	أتفق	115	43,6	43,6	63,3
	أتفق تماما	97	36,7	36,7	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف15_3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	5	1,9	1,9	1,9
	لا أتفق	36	13,6	13,6	15,5
	محايد	29	11,0	11,0	26,5
	أتفق	106	40,2	40,2	66,7
	أتفق تماما	88	33,3	33,3	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف15_4					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	9	3,4	3,4	3,4
	لا أتفق	34	12,9	12,9	16,3
	محايد	50	18,9	18,9	35,2
	أتفق	111	42,1	42,1	77,3
	أتفق تماما	60	22,7	22,7	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف15_5					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	12	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	43	16,3	16,3	20,8
	محايد	33	12,5	12,5	33,3
	أتفق	94	35,6	35,6	68,9
	أتفق تماما	82	31,1	31,1	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف16_1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	14	5,3	5,3	5,3
	لا أتفق	41	15,5	15,5	20,8
	محايد	37	14,0	14,0	34,8
	أتفق	107	40,6	40,6	75,4
	أتفق تماما	65	24,6	24,6	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف16_2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	10	3,8	3,8	3,8
	لا أتفق	25	9,5	9,5	13,3
	محايد	31	11,7	11,7	25,0
	أتفق	130	49,2	49,2	74,2
	أتفق تماما	68	25,8	25,8	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف16_3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	27	10,2	10,2	10,2
	لا أتفق	52	19,7	19,7	29,9
	محايد	60	22,7	22,7	52,7
	أتفق	81	30,7	30,7	83,3
	أتفق تماما	44	16,7	16,7	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف17_1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	4	1,5	1,5	1,5
	لا أتفق	18	6,8	6,8	8,3
	محايد	28	10,6	10,6	18,9
	أتفق	121	45,8	45,8	64,7
	أتفق تماما	93	35,3	35,3	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف17_2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	4	1,5	1,5	1,5
	لا أتفق	29	11,0	11,0	12,5
	محايد	40	15,2	15,2	27,7
	أتفق	119	45,0	45,0	72,7
	أتفق تماما	72	27,3	27,3	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف17_3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	11	4,2	4,2	4,2
	لا أتفق	36	13,6	13,6	17,8
	محايد	39	14,8	14,8	32,6
	أتفق	97	36,7	36,7	69,3
	أتفق تماما	81	30,7	30,7	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف17_4					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	6	2,3	2,3	2,3
	لا أتفق	24	9,1	9,1	11,4
	محايد	40	15,1	15,1	26,5
	أتفق	119	45,1	45,1	71,6
	أتفق تماما	75	28,4	28,4	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف17_5					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	5	1,9	1,9	1,9
	لا أتفق	22	8,3	8,3	10,2
	محايد	54	20,5	20,5	30,7
	أتفق	109	41,3	41,3	72,0
	أتفق تماما	74	28,0	28,0	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف17_6					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	9	3,4	3,4	3,4
	لا أتفق	27	10,2	10,2	13,6
	محايد	56	21,2	21,2	34,8
	أتفق	104	39,4	39,4	74,2
	أتفق تماما	68	25,8	25,8	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف18					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	6	2,3	2,3	2,3
	لا أتفق	44	16,6	16,6	18,9
	محايد	78	29,5	29,5	48,4
	أتفق	96	36,4	36,4	84,8
	أتفق تماما	40	15,2	15,2	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف19					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	6	2,3	2,3	2,3
	لا أتفق	37	14,0	14,0	16,3
	محايد	90	34,1	34,1	50,4
	أتفق	106	40,1	40,1	90,5
	أتفق تماما	25	9,5	9,5	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف20					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	8	3,0	3,0	3,0
	لا أتفق	29	11,0	11,0	14,0
	محايد	63	23,9	23,9	37,9
	أتفق	123	46,6	46,6	84,5
	أتفق تماما	41	15,5	15,5	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف21					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	19	7,2	7,2	7,2
	لا أتفق	77	29,2	29,2	36,4
	محايد	64	24,2	24,2	60,6
	أتفق	77	29,2	29,2	89,8
	أتفق تماما	27	10,2	10,2	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف22					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	11	4,2	4,2	4,2
	لا أتفق	73	27,6	27,6	31,8
	محايد	58	22,0	22,0	53,8
	أتفق	97	36,7	36,7	90,5
	أتفق تماما	25	9,5	9,5	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف23					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	1,1	1,1	1,1
	لا أتفق	51	19,3	19,3	20,5
	محايد	83	31,4	31,4	51,9
	أتفق	106	40,2	40,2	92,0
	أتفق تماما	21	8,0	8,0	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف24					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	1	,4	,4	,4
	لا أتفق	54	20,5	20,5	20,8
	محايد	93	35,2	35,2	56,1
	أتفق	90	34,1	34,1	90,2
	أتفق تماما	26	9,8	9,8	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف25					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	14	5,3	5,3	5,3
	لا أتفق	46	17,4	17,4	22,7
	محايد	106	40,2	40,2	62,9
	أتفق	77	29,1	29,1	92,0
	أتفق تماما	21	8,0	8,0	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف26					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	8	3,0	3,0	3,0
	لا أتفق	21	8,0	8,0	11,0
	محايد	62	23,5	23,5	34,5
	أتفق	114	43,2	43,2	77,7
	أتفق تماما	59	22,3	22,3	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف27					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	6	2,3	2,3	2,3
	لا أتفق	36	13,6	13,6	15,9
	محايد	70	26,5	26,5	42,4
	أتفق	106	40,2	40,2	82,6
	أتفق تماما	46	17,4	17,4	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف28					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	1,1	1,1	1,1
	لا أتفق	44	16,7	16,7	17,8
	محايد	51	19,3	19,3	37,1
	أتفق	118	44,7	44,7	81,8
	أتفق تماما	48	18,2	18,2	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف29					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	12	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	40	15,2	15,2	19,7
	محايد	62	23,5	23,5	43,2
	أتفق	106	40,1	40,1	83,3
	أتفق تماما	44	16,7	16,7	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف30					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	6	2,3	2,3	2,3
	لا أتفق	28	10,6	10,6	12,9
	محايد	71	26,9	26,9	39,8
	أتفق	114	43,2	43,2	83,0
	أتفق تماما	45	17,0	17,0	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف31					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	22	8,3	8,3	8,3
	لا أتفق	76	28,8	28,8	37,1
	محايد	63	23,9	23,9	61,0
	أتفق	80	30,3	30,3	91,3
	أتفق تماما	23	8,7	8,7	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف32					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	6	2,3	2,3	2,3
	لا أتفق	57	21,6	21,6	23,9
	محايد	68	25,8	25,8	49,6
	أتفق	97	36,7	36,7	86,4
	أتفق تماما	36	13,6	13,6	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف33					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	7	2,7	2,7	2,7
	لا أتفق	20	7,5	7,5	10,2
	محايد	54	20,5	20,5	30,7
	أتفق	133	50,4	50,4	81,1
	أتفق تماما	50	18,9	18,9	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف34_1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	2	,8	,8	,8
	لا أتفق	16	6,1	6,1	6,8
	محايد	41	15,5	15,5	22,3
	أتفق	130	49,2	49,2	71,6
	أتفق تماما	75	28,4	28,4	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف34_2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	1,1	1,1	1,1
	لا أتفق	11	4,2	4,2	5,3
	محايد	46	17,4	17,4	22,7
	أتفق	145	55,0	55,0	77,7
	أتفق تماما	59	22,3	22,3	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف34_3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	4	1,5	1,5	1,5
	لا أتفق	17	6,5	6,5	8,0
	محايد	37	14,0	14,0	22,0
	أتفق	140	53,0	53,0	75,0
	أتفق تماما	66	25,0	25,0	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف35					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	12	4,5	4,5	4,5
	لا أتفق	45	17,1	17,1	21,6
	محايد	63	23,9	23,9	45,5
	أتفق	102	38,6	38,6	84,1
	أتفق تماما	42	15,9	15,9	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف36					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	10	3,8	3,8	3,8
	لا أتفق	28	10,6	10,6	14,4
	محايد	52	19,7	19,7	34,1
	أتفق	131	49,6	49,6	83,7
	أتفق تماما	43	16,3	16,3	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف37					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	27	10,2	10,2	10,2
	لا أتفق	55	20,8	20,8	31,1
	محايد	80	30,3	30,3	61,4
	أتفق	73	27,7	27,7	89,0
	أتفق تماما	29	11,0	11,0	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف38					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	3	1,1	1,1	1,1
	لا أتفق	16	6,1	6,1	7,2
	محايد	56	21,2	21,2	28,4
	أتفق	146	55,3	55,3	83,7
	أتفق تماما	43	16,3	16,3	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف39					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	4	1,5	1,5	1,5
	لا أتفق	24	9,1	9,1	10,6
	محايد	101	38,3	38,3	48,9
	أتفق	102	38,6	38,6	87,5
	أتفق تماما	33	12,5	12,5	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

ف40					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا أتفق تماما	11	4,2	4,2	4,2
	لا أتفق	51	19,3	19,3	23,5
	محايد	67	25,4	25,4	48,9
	أتفق	100	37,8	37,8	86,7
	أتفق تماما	35	13,3	13,3	100,0
	Total	264	100,0	100,0	

تحليل

نتائـــج المحـــاور

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
ف1_7	264	1	5	4,02	,923
ف2_7	264	1	5	4,36	,741
ف3_7	264	1	5	3,69	1,007
ف4_7	264	1	5	4,32	,822
ف1_8	264	1	5	4,44	,678
ف2_8	264	1	5	4,11	,904
ف3_8	264	1	5	4,16	,853
ف4_8	264	1	5	4,14	,827
ف5_8	264	1	5	4,23	,900
ف9	264	1	5	3,60	,950
ف1_10	264	1	5	3,54	1,153
ف2_10	264	1	5	3,56	1,087
ف3_10	264	1	5	3,62	1,047
ف11	264	1	5	4,19	,851
ف1_12	264	1	5	4,14	,842
ف2_12	264	1	5	4,20	,845
ف3_12	264	1	5	4,11	,896
ف13	264	1	5	3,91	,928
ف14	264	1	5	3,39	1,119
ف1_15	264	1	5	4,15	,966
ف2_15	264	1	5	4,06	,959
ف3_15	264	1	5	3,89	1,073
ف4_15	264	1	5	3,68	1,067
ف5_15	264	1	5	3,72	1,194
N valide (liste)	264			3.96	0.943

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
ف1_16	264	1	5	3,64	1,165
ف2_16	264	1	5	3,84	1,035
ف3_16	264	1	5	3,24	1,236
ف1_17	264	1	5	4,06	,931
ف2_17	264	1	5	3,86	,991
ف3_17	264	1	5	3,76	1,150
ف4_17	264	1	5	3,88	,997
ف5_17	264	1	5	3,85	,985
ف6_17	264	1	5	3,74	1,059
ف18	264	1	5	3,45	1,012
ف19	264	1	5	3,41	,922
ف20	264	1	5	3,61	,977
N valide (liste)	264			3.69	1.038

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
ف21	264	1	5	3,06	1,132
ف22	264	1	5	3,20	1,075
ف23	264	1	5	3,34	,918
ف24	264	1	5	3,33	,923
ف25	264	1	5	3,17	,985
ف26	264	1	5	3,74	,992
ف27	264	1	5	3,57	1,003
ف28	264	1	5	3,62	1,002
ف29	264	1	5	3,49	1,079
N valide (liste)	264			3.39	1.012

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
ف30	264	1	5	3,62	,963
ف31	264	1	5	3,02	1,130
ف32	264	1	5	3,38	1,039
ف33	264	1	5	3,75	,937
ف1_34	264	1	5	3,98	,868
ف2_34	264	1	5	3,93	,815
ف3_34	264	1	5	3,94	,885
ف35	264	1	5	3,44	1,088
ف36	264	1	5	3,64	1,000
ف37	264	1	5	3,08	1,154
ف38	264	1	5	3,80	,825
ف39	264	1	5	3,52	,881
ف40	264	1	5	3,37	1,067
N valide (liste)	264			3.57	0.973

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
axe1	264	2,00	5,00	3,8731	,71379
axe2	264	1,50	5,00	3,6212	,82642
axe3	264	1,00	18,00	3,3333	1,24654
axe4	264	1,00	5,00	3,4943	,78542
axe5	264	1,50	5,00	3.5804	0.89304
N valide (liste)	264				

اختبار

الارتباط بيرسون

(Pearson)

Corrélations			
		scf	a1
scf	Corrélation de Pearson	1	,634**
	Sig. (bilatérale)		,005
	N	264	264
a1	Corrélation de Pearson	,634**	1
	Sig. (bilatérale)	,005	
	N	264	264

**. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Corrélations			
		scf	a2
scf	Corrélation de Pearson	1	,448
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	264	264
a2	Corrélation de Pearson	,448	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	264	264

**. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Corrélations			
		scf	a3
scf	Corrélation de Pearson	1	,603**
	Sig. (bilatérale)		,007
	N	264	264
a3	Corrélation de Pearson	,603**	1
	Sig. (bilatérale)	,007	
	N	264	264

**. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Corrélations			
		scf	a4
scf	Corrélation de Pearson	1	,538
	Sig. (bilatérale)		,006
	N	264	264
a4	Corrélation de Pearson	,538	1
	Sig. (bilatérale)	,006	
	N	264	264

**. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Corrélations			
		scf	axe1
scf	Corrélation de Pearson	1	,481**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	264	264
axe1	Corrélation de Pearson	,481**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	264	264

**. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

اختبار

الانحدار الخطي

البسيط

Corrélations			
		le_sys	c1
le_sys	Corrélation de Pearson	1	,607**
	Sig. (bilatérale)	264	,000
	N		264
c1	Corrélation de Pearson	,607**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	264
	N	264	

**. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Variables introduites/éliminées[a]			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	le_sys[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : c1

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,617[a]	,785	,009	1,04548

a. Prédicteurs : (Constante), le_sys

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	26,154	1	26,154	17,061	,000[b]
	Résidu	145,604	262	,556		
	Total	171,758	263			

a. Variable dépendante : c1

b. Prédicteurs : (Constante), le_sys

Coefficients[a]						
		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
Modèle		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	0,181	2,202		10,805	,000
	le_sys	-,366	,053	,390	6,860	,000

a. Variable dépendante : c1

اختبار

(One Way Anova)

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
ف21	Inter-groupes	7,181	5	1,436	1,123	,348
	Intragroupes	329,849	258	1,278		
	Total	337,030	263			
ف22	Inter-groupes	1,888	5	,378	,323	,899
	Intragroupes	301,870	258	1,170		
	Total	303,758	263			
ف23	Inter-groupes	1,476	5	,295	,346	,885
	Intragroupes	220,157	258	,853		
	Total	221,633	263			
ف24	Inter-groupes	1,315	5	,263	,305	,910
	Intragroupes	222,670	258	,863		
	Total	223,985	263			
ف25	Inter-groupes	4,879	5	,976	1,005	,415
	Intragroupes	250,450	258	,971		
	Total	255,330	263			
ف26	Inter-groupes	,283	5	,057	,056	,998
	Intragroupes	258,683	258	1,003		
	Total	258,966	263			
ف27	Inter-groupes	4,301	5	,860	,852	,514
	Intragroupes	260,472	258	1,010		
	Total	264,773	263			
ف28	Inter-groupes	1,768	5	,354	,348	,883
	Intragroupes	262,353	258	1,017		
	Total	264,121	263			
ف29	Inter-groupes	4,908	5	,982	,841	,522
	Intragroupes	301,077	258	1,167		
	Total	305,985	263			

ANOVA					
axe3 الأقدمية					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	6,934	5	1,387	,891	,488
Intragroupes	401,733	258	1,557		
Total	408,667	263			

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
ف21	Inter-groupes	3,410	1	3,410	2,678	,103
	Intragroupes	333,620	262	1,273		
	Total	337,030	263			
ف22	Inter-groupes	,420	1	,420	,363	,547
	Intragroupes	303,337	262	1,158		
	Total	303,758	263			
ف23	Inter-groupes	,118	1	,118	,139	,709
	Intragroupes	221,515	262	,845		
	Total	221,633	263			
ف24	Inter-groupes	,341	1	,341	,400	,528
	Intragroupes	223,643	262	,854		
	Total	223,985	263			
ف25	Inter-groupes	,619	1	,619	,637	,426
	Intragroupes	254,710	262	,972		
	Total	255,330	263			
ف26	Inter-groupes	6,581	1	6,581	6,832	,009
	Intragroupes	252,385	262	,963		
	Total	258,966	263			
ف27	Inter-groupes	4,843	1	4,843	4,882	,028
	Intragroupes	259,930	262	,992		
	Total	264,773	263			
ف28	Inter-groupes	8,116	1	8,116	8,306	,004
	Intragroupes	256,005	262	,977		
	Total	264,121	263			
ف29	Inter-groupes	,596	1	,596	,511	,475
	Intragroupes	305,389	262	1,166		
	Total	305,985	263			

ANOVA					
axe3 الاستفادة					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	4,067	1	1,567	,043	,836
Intragroupes	408,600	262	1,560		
Total	408,667	263			

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
ف21	Inter-groupes	2,405	3	,802	,623	,601
	Intragroupes	334,625	260	1,287		
	Total	337,030	263			
ف22	Inter-groupes	7,574	3	2,525	2,216	,087
	Intragroupes	296,184	260	1,139		
	Total	303,758	263			
ف23	Inter-groupes	4,078	3	1,359	1,625	,184
	Intragroupes	217,554	260	,837		
	Total	221,633	263			
ف24	Inter-groupes	1,788	3	,596	,697	,554
	Intragroupes	222,197	260	,855		
	Total	223,985	263			
ف25	Inter-groupes	13,049	3	4,350	4,668	,003
	Intragroupes	242,280	260	,932		
	Total	255,330	263			
ف26	Inter-groupes	3,652	3	1,217	1,240	,296
	Intragroupes	255,314	260	,982		
	Total	258,966	263			
ف27	Inter-groupes	,255	3	,085	,084	,969
	Intragroupes	264,517	260	1,017		
	Total	264,773	263			
ف28	Inter-groupes	,341	3	,114	,112	,953
	Intragroupes	263,781	260	1,015		
	Total	264,121	263			
ف29	Inter-groupes	4,193	3	1,398	1,204	,309
	Intragroupes	301,792	260	1,161		
	Total	305,985	263			

ANOVA					
axe3 القطاع					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	3,606	3	1,202	,772	,511
Intragroupes	405,060	260	1,558		
Total	408,667	263			

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
ف30	Inter-groupes	5,133	5	1,027	1,108	,356
	Intragroupes	238,988	258	,926		
	Total	244,121	263			
ف31	Inter-groupes	4,575	5	,915	,713	,614
	Intragroupes	331,289	258	1,284		
	Total	335,864	263			
ف32	Inter-groupes	3,742	5	,748	,689	,632
	Intragroupes	280,380	258	1,087		
	Total	284,121	263			
ف33	Inter-groupes	4,264	5	,853	,971	,436
	Intragroupes	226,732	258	,879		
	Total	230,996	263			
ف1_34	Inter-groupes	4,774	5	,955	1,275	,275
	Intragroupes	193,165	258	,749		
	Total	197,939	263			
ف2_34	Inter-groupes	3,790	5	,758	1,144	,338
	Intragroupes	170,982	258	,663		
	Total	174,773	263			
ف3_34	Inter-groupes	3,390	5	,678	,864	,506
	Intragroupes	202,515	258	,785		
	Total	205,905	263			
ف35	Inter-groupes	4,013	5	,803	,674	,643
	Intragroupes	307,135	258	1,190		
	Total	311,148	263			
ف36	Inter-groupes	5,222	5	1,044	1,046	,391
	Intragroupes	257,593	258	,998		
	Total	262,814	263			
ف37	Inter-groupes	2,053	5	,411	,304	,910
	Intragroupes	348,114	258	1,349		
	Total	350,167	263			
ف38	Inter-groupes	2,404	5	,481	,702	,622
	Intragroupes	176,551	258	,684		
	Total	178,955	263			
ف39	Inter-groupes	,980	5	,196	,249	,940
	Intragroupes	202,960	258	,787		
	Total	203,939	263			
ف40	Inter-groupes	10,175	5	2,035	1,815	,110
	Intragroupes	289,185	258	1,121		
	Total	299,360	263			

ANOVA					
axe4 الأقدمية					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	6,569	5	1,314	2,177	,057
Intragroupes	155,672	258	,603		
Total	162,241	263			

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
ف30	Inter-groupes	2,969	1	2,969	3,225	,074
	Intragroupes	241,152	262	,920		
	Total	244,121	263			
ف31	Inter-groupes	,609	1	,609	,476	,491
	Intragroupes	335,255	262	1,280		
	Total	335,864	263			
ف32	Inter-groupes	3,749	1	3,749	3,503	,062
	Intragroupes	280,372	262	1,070		
	Total	284,121	263			
ف33	Inter-groupes	2,084	1	2,084	2,385	,124
	Intragroupes	228,912	262	,874		
	Total	230,996	263			
ف1_34	Inter-groupes	2,384	1	2,384	3,193	,075
	Intragroupes	195,556	262	,746		
	Total	197,939	263			
ف2_34	Inter-groupes	,570	1	,570	,857	,355
	Intragroupes	174,203	262	,665		
	Total	174,773	263			
ف3_34	Inter-groupes	1,834	1	1,834	2,354	,126
	Intragroupes	204,072	262	,779		
	Total	205,905	263			
ف35	Inter-groupes	,195	1	,195	,164	,686
	Intragroupes	310,953	262	1,187		
	Total	311,148	263			
ف36	Inter-groupes	,606	1	,606	,605	,437
	Intragroupes	262,209	262	1,001		
	Total	262,814	263			
ف37	Inter-groupes	2,254	1	2,254	1,697	,194
	Intragroupes	347,913	262	1,328		
	Total	350,167	263			
ف38	Inter-groupes	2,017	1	2,017	2,987	,085
	Intragroupes	176,938	262	,675		
	Total	178,955	263			
ف39	Inter-groupes	,322	1	,322	,414	,521
	Intragroupes	203,618	262	,777		
	Total	203,939	263			
ف40	Inter-groupes	,078	1	,078	,068	,794
	Intragroupes	299,282	262	1,142		
	Total	299,360	263			

ANOVA					
axe4 الاستفادة					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	1,002	1	1,002	1,629	,203
Intragroupes	161,239	262	,615		
Total	162,241	263			

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
ف30	Inter-groupes	9,179	3	3,060	3,386	,019
	Intragroupes	234,942	260	,904		
	Total	244,121	263			
ف31	Inter-groupes	12,797	3	4,266	3,433	,018
	Intragroupes	323,067	260	1,243		
	Total	335,864	263			
ف32	Inter-groupes	11,011	3	3,670	3,494	,016
	Intragroupes	273,110	260	1,050		
	Total	284,121	263			
ف33	Inter-groupes	4,640	3	1,547	1,776	,152
	Intragroupes	226,357	260	,871		
	Total	230,996	263			
ف1_34	Inter-groupes	,998	3	,333	,439	,725
	Intragroupes	196,941	260	,757		
	Total	197,939	263			
ف2_34	Inter-groupes	,593	3	,198	,295	,829
	Intragroupes	174,179	260	,670		
	Total	174,773	263			
ف3_34	Inter-groupes	2,438	3	,813	1,039	,376
	Intragroupes	203,467	260	,783		
	Total	205,905	263			
ف35	Inter-groupes	7,009	3	2,336	1,997	,115
	Intragroupes	304,138	260	1,170		
	Total	311,148	263			
ف36	Inter-groupes	2,482	3	,827	,826	,480
	Intragroupes	260,332	260	1,001		
	Total	262,814	263			
ف37	Inter-groupes	2,669	3	,890	,666	,574
	Intragroupes	347,497	260	1,337		
	Total	350,167	263			
ف38	Inter-groupes	,570	3	,190	,277	,842
	Intragroupes	178,384	260	,686		
	Total	178,955	263			
ف39	Inter-groupes	1,718	3	,573	,736	,531
	Intragroupes	202,222	260	,778		
	Total	203,939	263			
ف40	Inter-groupes	3,739	3	1,246	1,096	,351
	Intragroupes	295,621	260	1,137		
	Total	299,360	263			

ANOVA						
axe4 القطاع						
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.	
Inter-groupes	2,853	3	,951	1,551	,202	
Intragroupes	159,388	260	,613			
Total	162,241	263				