



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة قاصدي مرباح ورقلة-الجزائر  
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني  
في ميدان: علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية

بعنوان:

دراسة واقع عملية تغيير مدة منفعة الأصول الثابتة العينية  
وأثرها على وعاء الضريبة لأرباح المؤسسات الاقتصادية  
دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات البترولية في الجزائر للفترة من 2012 - 2018

من إعداد الطالبة: بن ساسي نظيرة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/19

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/ نمر محمد الخطيب.....(أستاذ محاضر أ، جامعة ورقلة) رئيسا  
أ.د/ بكاري بلخير.....(أستاذ تعليم عالي، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا  
د/ زرقون عمر الفاروق.....(أستاذ محاضر ب، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018





وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة قاصدي مرباح ورقلة-الجزائر  
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني  
في ميدان: علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية

بعنوان:

## دراسة واقع عملية تغيير مدة منفعة الأصول الثابتة العينية وأثرها على وعاء الضريبة لأرباح المؤسسات الاقتصادية

دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات البترولية في الجزائر للفترة من 2012 - 2018

من إعداد الطالبة: بن ساسي نظيرة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/19

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/ نمر محمد الخطيب.....(أستاذ محاضر أ، جامعة ورقلة) رئيسا  
أ.د/ بكاري بلخير .....(أستاذ تعليم عالي، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا  
د/ زرقون عمر الفاروق .....(أستاذ محاضر ب، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

الإهداء

أهدي ثمرة جهد هذا البحث العلمي  
لوالديا الكريمين حفظهما الله وبارك فيهما  
إلى أخواي محمد أيمن ومحمد فارس وفقهما الله لما يحب ويرضى  
إلى أهلي جميعا وخاصة آل سباع الأدارسة  
إلى أختاي التي لم تلدهما أمي نفيسة وأم كلثوم  
إلى زملائي وزميلاتي في دفعة دراسات محاسبة وجباية معمقة  
إلى رفيقاتي أم الخير، أشواق، سعيدة، مريم وسمية  
وإلى كل طالب علم.

بقلم نظيرة بن ساسي

## الشكر

بعد حمد الله وشكره كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه  
أتقدم بأرقى عبارات التحايا والعرفان لكل من ساهم في تسهيلات تربصاتي  
وإلى الأستاذ بكاري بلخير الذي أشرف على توجيهنا لإنجاز هذه المذكرة  
وإلى جميع الطاقم البيداغوجي والإداري لكليتنا  
كما أقدم شكري للسادة المتعاونين الكرام في التربص بالمؤسسات الاقتصادية  
ولا أنسى كل من محافظ الحسابات السيد توفيق رجاح، والسيد مسواكة خالد.  
جزاهم الله عنا خير الجزاء.

## ملخص

تهدف هذه الدراسة التطبيقية البحث عن درجة وكيفية تأثير تغير مدة منفعة الأصول الثابتة العينية على وعاء الضريبة على أرباح الشركات لعينة من المؤسسات البترولية الوطنية الناشطة في منطقة حاسي مسعود، كون التغير في التقديرات المحاسبية بما فيها تغير مدة المنفعة الأصول الثابتة العينية يعد مجالا خصبا للإجتهد الشخصي خاصة تلك المؤسسات التي تتحمل مخصصات إهلاك بمبالغ ذات أهمية نسبية نظرا لحجم أصولها الثابتة العينية وذلك بغرض تحسين كل من خاصية الملائمة وقابلية المقارنة للمعلومات المالية لصالح المستخدمين وعلى رأسهم مصلحة إدارة الضرائب في الجزائر، لكن في الجهة المقابلة يصعب معرفة حجم أثر هذا التغير اعتمادا على القوائم المالية وحسب. وفي سبيل تحقيق ذلك إتبعنا عدة مناهج باستخدام الملاحظة والمقابلات الرسمية والفحص المباشر لوثائق المؤسسات ولمعطياتها الإلكترونية القاعدية الخاصة بالأصول الثابتة العينية من سنة 2012 لغاية 2018، وتوصلنا إلى أن المؤسسات لا تولي إهتمام بمراجعة التقديرات المحاسبية لمدة منفعة الأصول الثابتة على رغم من أنها قامت بتغييرها لأسباب موضوعية وتأثير ذو أهمية كما توصلنا إلى أن الإدارة الضريبية حددت مدد المنفعة لأغلب الأصول ولا تقبل بمخصصات الإهلاك المحسوبة على أساس أقل من المدد المحددة جبائيا.

## الكلمات المفتاحية:

مدة منفعة، أصول ثابتة عينية، وعاء ضريبي، إدارة الضريبة، مؤسسات، أهمية نسبية، مخصصات إهلاك.

**Abstract :**

This study aims to investigate how does change in useful life of a fixed assets impact tax base by taking a sample of national oil companies active in hassi messaoud region, As is known there is a plenty of space for applying accounting estimates in order to measure fixed assets including change in useful life specially in company has material amortization given the amount of fixed assets but at the same time, it is difficult to make a conclusive assessment of actual degree of this affect by only using financial reports in way to enhance the relevance and comparability of financial statements for the users at their head tax authority's.

We followed many methods using observation and direct examination of financial information of financial periods from 2012 to 2018 in addition to their online database, we find that companies don't care to review useful life of fixed assets although they change it with material affect and for objective reasons, finally the tax authority's identified useful lives of most fixed assets and doesn't accept amortization calculated on the basis of less than that specified useful lives.

**Keyword density:**

useful life, fixed assets, tax base, tax authority's, companies, material, amortization

قائمة المحتويات

v	الإهداء
vi	الشكر
V	ملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال البيانية
VIII	قائمة الملاحق
VIII	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
6	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للأصول الثابتة العينية ووعاء الضريبة على أرباح المؤسسات
2	مدخل للفصل الأول:
3	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للأصول الثابتة العينية ووعاء الضريبة على أرباح المؤسسات
3	المبحث الأول: الإطار النظري للأصول الثابتة العينية ووعاء الضريبة على أرباح المؤسسات
28	المبحث الثاني: الدراسات السابقة التطبيقية
44	خلاصة الفصل الأول:
45	الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات البترولية الوطنية
46	مدخل للفصل الثاني:
47	الفصل الثاني: الدراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات البترولية الوطنية
47	المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة التطبيقية
50	المبحث الثاني: نتائج ومناقشة الدراسات
77	خلاصة الفصل الثاني:
79	خاتمة
83	المصادر والمراجع
91	الملاحق
102	الفهرس

قائمة الجداول

- جدول 1: مدد منفعة الأصول الثابتة العينية وفقا للقانون الجبائي ..... 26
- جدول 2: توزيع العمال حسب المستوى لشركة HESP ..... 51
- جدول 3 : ورقة متابعة الشاحنة رقم 18 ..... 54
- جدول 4 : إختبار تغير مدد منفعة الأصول الثابتة العينية (الشاحنات) ..... 55
- جدول 5 : إختبار لقياس أثر تغير مدد منفعة الأصول الثابتة ..... 57
- جدول 6 : إختبار على الأصول الثابتة المحازة في سنة 2013 ..... 62
- جدول 7 : إختبار لقياس أثر تغير مدد منفعة الأصول الثابتة المتنازل عنها ..... 63
- جدول 8: تقسيم العمال حسب المستوى لمؤسسة ENAFOR ..... 64
- جدول 9 : إختبار تغير مدد منفعة الأصول الثابتة العينية (مركبات ورشة 54) ..... 70
- جدول 10 : إختبار أثر تغير مدة منفعة الأصول الثابتة العينية عن طريق محاكاة عينة مركبات الورشة 54 .... 71



قائمة الأشكال البيانية

- شكل توضيحي 1 : حالات إحتساب او التوقف عن تحمل مخصصات الإهلاك ..... 68
- شكل توضيحي 2 : أهم طرق الإهلاك المتعارف عليها ..... 9
- شكل توضيحي 3 : الفرق بين إعادة تقدير وتصحيح أخطاء العمر الإنتاجي ..... 17
- شكل توضيحي 4 : الهيكل التنظيمي لشركة HESP ..... 52
- شكل توضيحي 5 : مبالغ مخصصات الإهلاك لسنة 2014 ..... 54
- شكل توضيحي 6 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENAFOR ..... 65
- شكل توضيحي 7 : تطور حجم الأصول الثابتة للمؤسسة ENAFOR ..... 67
- شكل توضيحي 8 : تطور حيازة الأصول الثابتة العينية وتطور مبالغ مخصصات إهلاكها ENAFOR .. 68
- شكل توضيحي 9 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENTP ..... 73

قائمة الملاحق

- 91 ..... ملحق رقم 1 : شاحنة وحدة رقم 18
- 92 ..... ملحق رقم 2 : أصول ميزانية مؤسسة Hesp لسنة 2014
- 93 ..... ملحق رقم 3 : الشاحنة وحدة رقم 19
- 93 ..... ملحق رقم 4 : الشاحنة وحدة رقم 20
- 94 ..... ملحق رقم 5 : مركب Mast
- 95 ..... ملحق رقم 6 : مركب Treul de forage
- 96 ..... ملحق رقم 7 : مركب Haker Tank
- 96 ..... ملحق رقم 8 : مركب Top Drive
- 97 ..... ملحق رقم 9 : مدد منفعة الأصول الثابتة العينية لمؤسسة Entp
- 97 ..... ملحق رقم 10 : مدد منفعة الأصول الثابتة العينية الجديدة والقديمة لمديرية التموين والإمداد بمؤسسة Ensp
- 100..... ملحق رقم 12 : جدول إهلاك الأصول الثابتة العينية لمؤسسة Hesp ( الشاحنات )

قائمة الإختصارات والرموز

ASC : Accounting Standard Codification	35
CPA's : The committee on Accounting Procedure	4
DAL : Direction Appros et Logistique	47
ENAFOR : Entreprise National De Forage	47
ENSP : Entreprise Nationale des Services aux Puits	47
ENTP : Entreprise Nationale des Travaux aux Puits	47
FASB : Financial Accounting Standards Board	35
HESP : Halliburton Entreprise de Services aux Puits	47
IAS : International Accounting Standards	18
IBS : Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	22
IFRS : International financial Reporting standards	5
IPSAS : International Public Sector Accounting Standards	19
pwc : PriceWaterhouseCoopeers	4
SCF : system finance comptable	5
spss : Statistical Package for the Social Sciences	40

# المقدمة

## المقدمة

حتى بظهور الإقتصاديات المبنية على المعرفة لا يزال للرأس المال العيني أهمية كبيرة لتقدم إقتصاديات الدول ومن المتعارف عليه أن حجم الأصول الثابتة العينية خاصة في المؤسسات الصناعية له أهمية نسبية لما يمثلها من نسبة عالية من مجموع أصولها.

في ذات السياق ولإضفاء صورة صادقة على القوائم المالية تعبر عن الواقع الإقتصادي بعيدا عن الأخطاء الجوهرية والتحريفات، فإنه يتم القيام بعملية مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها مراجعة مدد منفعة الأصول الثابتة العينية دوريا وبانتظام، في حال تغييرها تصحح مجموع الإهلاكات بتاريخ إعادة التقدير بما يتناسب مع حيثيات عملية تغيير التقدير، كون أن إحتساب مخصصات توزيع تكاليف الأصول الثابتة على مدار مدد منفعتها مبني على التقديرات المحاسبية في ظل غياب الوسائل الدقيقة للقياس، مما قد يؤدي إلى طرح شكوك حول وجود ممارسات تسيء إستخدام إدارة الأرباح مثل ما حدث مع عاشر أكبر الشركات العالمية للطاقة إنرون العملاقة وكانت الفضيحة حينما أعلنت إفلاسها في ديسمبر 2001 بشكل مفاجئ، هزت به العالم المستثمر وأسقطت معها أكبر مؤسسات المراجعة آنذاك شركة هندرسون التي صادقت على صحة حساباتها .

وتتجيز الإدارة لمصلحتها عن طريق سوء إستخدام المحاسبة الإبداعية كلما زاد اعتماد المحاسبين على الحكم الشخصي على حساب مصالح المستخدمين الآخرين وفي الجزائر لاتزال مصلحة إدارة الضرائب تتصدر قائمة مستخدمي القوائم المالية وقد تطرح إشكالية التحفظ في قبول تغيير التقديرات جبائيا، علما أن لإدارة المؤسسة الحق المكفول قانونيا بتسيير العامل الجبائي عن طريق تدنية العبء الضريبي للحد الأدنى والإستفادة من الوفورات الضريبية خدمة لإستراتيجية المؤسسة في إطار القوانين السارية.

### ب الإشكالية الرئيسية:

بناء على ما سبق وفي ظل حيثيات الواقع الاقتصادي للمؤسسات البترولية الوطنية مع إختلاف كل من متطلبات النظام المحاسبي المالي وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، جاءت هذه الدراسة واقع عملية تغيير مدة منفعة الأصول الثابتة العينية على وعاء الضريبة على أرباح المؤسسات الاقتصادية.

في هذا السياق يمكننا طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

إلى أي مدى يؤثر تغير مدة منفعة الأصول الثابتة العينية على الوعاء الضريبي في المؤسسات البترولية الوطنية

محل الدراسة؟

وللإجابة على السؤال الرئيس يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل تولي المؤسسات البترولية إهتمام بمراجعة مدة منفعة الأصول الثابتة العينية؟
2. ماهي العوامل التي تؤدي إلى الإهتمام بتغيير مدة منفعة الأصول الثابتة العينية؟
3. هل توجد ضوابط جبائية تحكم تغير مدة منفعة الأصول الثابتة العينية؟

ت الفرضيات:

على ضوء السؤال الرئيس والأسئلة الفرعية المطروحة سابقا يمكن صياغة الفرضيات التالية:

1. لا تولي المؤسسات البترولية الإهتمام بمراجعة مدد منفعة الأصول الثابتة العينية رغم أنها إلزامية بموجب النظام المحاسبي المالي؛
2. توجد عوامل موضوعية لتغير مدد المنفعة للأصول الثابتة العينية؛
3. تتحفظ الإدارة الجبائية فيما يخص تغير مدد منفعة الأصول الثابتة العينية بالنقصان.

ث مبررات إختيار الموضوع:

إن إختيارنا لهذا موضوع البحث نابع من عدة أسباب حفزتنا على إختياره، تنقسم إلى:

1. الأسباب الشخصية:

- تخصص الباحثة في المحاسبة والجباية؛
  - ميول الباحثة لمحاسبة الإبداعية التي تعتمد على إتخاذ المحاسبة كفن وترك المجال لحرية التفكير بالمنطق السليم.
2. الأسباب الموضوعية:

- الإهتمام الحديث للباحثين بالتغير في التقديرات المحاسبية الذي كان سببا في العديد من إختيارات المؤسسات الكبرى وتحويل الأموال للجنات الضريبية.

ج أهداف الدراسة:

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو القيام بدراسة تطبيقية لتحديد متطلبات القياس والإعتراف بالتغير في تقدير مدد منفعة الأصول الثابتة العينية وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية ثم تحديد تأثير ذلك على وعاء الضريبة على أرباح الشركات ويتفرع الهدف الرئيسي الى أهداف فرعية هي:

1. تسليط الضوء على أهمية مراجعة مدد منفعة الأصول الثابتة بالزيادة أو النقصان تبعا لظروف إستخدام الأصل، من خلال السرد النظري لأهم الجهود المهنية والدراسات البيبليوغرافية السابقة لذات المجال؛
2. التعرف على مدى إمكانية تطبيق تمديد أو تقليص مدة المنفعة للأصول الثابتة في البيئة الجزائرية من وجهة نظر الأطراف الفاعلة في عملية إعادة التقدير (مجلس إدارة المؤسسات؛ الخبراء المحاسبين والتقنيين للمؤسسات؛ الإدارة الضريبية) وعمّا إذا كان هذا التغيير في التقدير مقبول جبائيا؛
3. القيام بدراسة تطبيقية للتعرف على متطلبات التغيير في التقدير لمدد منفعة الأصول الثابتة العينية وعرضها والإفصاح عنها وكذلك دراسة أهم الدوافع والعوائق في مراجعة هذا النوع من التغيير في التقدير وأثر ذلك على تحديد الوعاء الضريبي.

#### ح أهمية الدراسة:

من خلال إستعراضنا للدراسات السابقة التي تناولت أحد متغيرات الدراسة كلا على حدا، تظهر أهمية دراستنا فيمايلي:

1. يعتبر التغيير في التقديرات المحاسبية بما فيها تغيير مدد منفعة الأصول الثابتة العينية من الموضوعات الجدلية في المحاسبة لكن لم يلقى الاهتمام الكافي من قبل الباحثين نلاحظ ذلك من خلال ندرة الأبحاث العلمية عنه؛
2. الأهمية العملية تكمن في محاولة الوصول الى منهج محاسبي لقياس أثر تغيير مدد المنفعة وتحديد متطلبات تطبيق المراجعة الدورية تكييفا مع البيئة الجزائرية ومن ثم تحسين الشفافية وجودة المعلومات المالية مما ينعكس على زيادة الإعتماد على المعلومات المحاسبية في حساب وتحديد وعاء الضريبة على أرباح المؤسسات.

#### خ حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في النقاط التالية:

- ❖ نظرا للتباين في المعطيات المجمعة عن عينة المؤسسات البترولية فإنه لا يمكن إجراء مقارنات بينها؛
- ❖ السنوات المدروسة هي تلك المعنية بإجراء تغيير مدد منفعة الأصول الثابتة العينية بعد تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2010 وهي تمس الفترة من سنة 2012 إلى غاية 2018؛
- ❖ يقتصر البحث على معاينة ما يطبقه المديرون الماليون والمحاسبون في مؤسسات العينة وفقا لما تسمح به جهات الإدارة الجبائية في تحديد مدد المنفعة للأصول الثابتة دون التطرق لدور محافظ الحسابات في مراجعة هاته العملية.

#### د منهج وأدوات الدراسة :

في إطار محاولة تحقيق أهداف الدراسة عمدنا إلى:

- ❖ إنتهاج المنهج الوصفي بهدف تحليل وتصنيف كل ما توصلنا إليه من أطروحات ومقالات منشورة في المجالات العلمية المحكمة وكذا المداخلات في المنتقيات العلمية إضافة إلى المواقع الرسمية للهيئات المهنية الدولية والوطنية؛
- ❖ كما اعتمدنا في الجانب التطبيقي لدراستنا على منهج دراسة الحالة لعينة من المؤسسات البترولية الجزائرية والمنهج التجريبي (وذلك بتجريب حساب مبالغ مخصصات الإهلاك وفقا للمدد القديمة ثم الفرق بينها وبين مخصصات الإهلاك الجديدة لمعرفة أثر التغير)؛
- ❖ وإتبعنا منهج تحليل المضمون لمعرفة مدى صحة الأسباب الموضوعية لمجلس الإدارة في تغير مدد منفعة الأصول الثابتة العينية وكافة المعلومات ذات الصلة والتي لا يمكن الحصول عليها بشكل مباشر لإثبات الفرضية الثانية، كما أتبع هذا المنهج في دراسة حالة المؤسسة التي يصعب عمليا إثبات الفرضية الثالثة فيها؛
- ❖ تم إستخدام مجموعة من الأدوات تماشيا مع متطلبات الدراسة بداية من الملاحظة وأسلوب المقابلة مع إطارات المحاسبين في مديريات المالية والمحاسبة لمؤسسات العينة لإثبات الفرضية الأولى والفرضية الثالثة وكذا أداة الملاحظة والفحص المباشر لوثائق ودفاتر هذه المؤسسات وإختبار الفرضيات تم الإستعانة ببرنامج Microsoft Office Excel لمعالجة القاعدة الإلكترونية للبيانات المتحصل عليها وإثبات الفرضية الثالثة.

### ذ صعوبات الدراسة:

- لا يخلو أي بحث من صعوبات أو مصادفة للعقبات، إلا أن هذه العقبات كانت بمثابة تحدي لنا زاد من عزيمتنا وإصرارنا للبحث عن الحقيقة العلمية، ولعل من أهم الصعوبات كانت كالتالي:
- ❖ قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع تطبيقيا على غرار تلك التي إستخدمت الإستبيان كأداة للدراسة سواءا باللغة العربية أو باللغة الأجنبية، خاصة وأن المدة الزمنية المحددة لا تعدو أن تتجاوز أشهر قليلة بما فيها إجراء التربص التطبيقي؛
- ❖ وجود صعوبة كبيرة في الحصول على معلومات تخص مواضيع ذات العلاقة بالجباية وذلك عن طريق المقابلات الرسمية؛
- ❖ تزامن فترة التربص بالمؤسسات مع أكثر الأيام ذروة وضغط في عمل مديريات المالية والمحاسبة حيث يشتغل جل الإطارات فيها بالتحضير للقوائم المالية وبنظام العمل التعويضي الذي يقتضي بالتناوب للإطارات.

### ر هيكل الدراسة:

- لإعداد هذه الدراسة تم تقسيم البحث إلى فصلين بعد المقدمة كالتالي:
- الفصل الأول:** تم تخصيصه للأدبيات النظرية والتطبيقية للأصول الثابتة ووعاء الضريبة على أرباح المؤسسات الذي تطرقنا فيه في المبحث الأول إلى الإطار النظري للأصول الثابتة العينية وكذا التقديرات المحاسبية ثم الوعاء الضريبي



ويليه المبحث الثاني الذي تم فيه تجميع وتلخيص ونقد الدراسات السابقة التي تناولت المتغيرات المدروسة كل على حدة.

**الفصل الثاني:** تم تخصيصه للدراسة التطبيقية بمبحثين حيث تناول المبحث الأول الطريقة والأدوات المستخدمة في دراسة حالة لعينة من المؤسسات البترولية أما المبحث الثاني تم التطرق فيه لنتائج الدراسة ومناقشتها، وذلك للوصول للخاتمة.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية  
والتطبيقية للأصول الثابتة العينية  
ووعاء الضريبة على أرباح المؤسسات

## مدخل للفصل الأول:

إن الدارس لتاريخ الفكر المحاسبي سيلاحظ إهتمام الباحثين بالمواضيع المتعلقة بالأصول الثابتة العينية ويرجع ذلك للتشعبات الكثيرة فيها لما تشكله الأصول الثابتة العينية من نسبة عالية من مجموع الأصول في المؤسسات الصناعية بمختلف أشكالها النظامية وجاءت المحاسبة لتقديم المعلومات الملائمة لمختلف متخذي القرارات من أجل زيادة ثروتهم والمحافظة عليها وإستغلال هذه الأصول بفعالية.

مثلاً أن محاسبة الأصول الثابتة العينية قد تستند إلى قواعد وطرق قياس موضوعية فهي أيضاً تحتاج إلى أساليب تحكيمية تتجلى في التقديرات المحاسبية منها تقدير مدد المنفعة ومراجعتها والتي على أساسها يتم إحتساب الجزء المفقود من قيمة الأصول الثابتة العينية المعروف بمخصص الإهلاك على مراحل ووفقاً لطرق معينة نتيجة للإستخدام وكون هذا الأخير يحتسب كعبء يحمل للدورة المحاسبية لمعرفة نتيجة السنة المالية، التي بعد خضوعها لمجموعة من التعديلات المفروضة من التشريع الضريبي تصبح الأساس في فرض الضريبة على أرباح المؤسسات وبالتالي ينشأ علاقة بين مدة المنفعة والوعاء الضريبي.

ومن خلال ما سبق ولمعرفة أثر تغير مدد المنفعة للأصول الثابتة العينية على وعاء الضريبة على أرباح المؤسسات قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار النظري للأصول الثابتة العينية ووعاء الضريبة على أرباح المؤسسات.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة التطبيقية للأصول الثابتة العينية ووعاء الضريبة على أرباح المؤسسات.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للأصول الثابتة العينية ووعاء الضريبة على

### أرباح المؤسسات

## المبحث الأول: الإطار النظري للأصول الثابتة العينية ووعاء الضريبة على أرباح

### المؤسسات

نتناول في هذا المبحث عرضاً لمختلف الجوانب المهمة للأصول الثابتة العينية والوعاء الضريبي بدءاً بعرض المفاهيم الأساسية للأصول الثابتة العينية ثم التقديرات المحاسبية المتضمنة لتقدير ومراجعة مدد المنفعة وفي الأخير يتم التطرق لوعاء الضريبة على أرباح المؤسسات.

### المطلب الأول: الأصول الثابتة العينية

يعد الرأسمال العيني المتمثل في الأصول الثابتة العينية من بين أهم عوامل الإنتاج والركيزة الأساسية للعملية الإنتاجية التي قامت من أجلها الوحدة الاقتصادية والمقتنى لعدد من الفترات المحاسبية، قسنا هذا المطلب لقسمين يتناول الأول مفاهيم عن الأصول الثابتة العينية والقسم الثاني خصص لمفاهيم الإهلاك.<sup>1</sup>

### الفرع الأول: مدخل مفاهيمي الأصول الثابتة العينية

#### أولاً: تعاريف الأصول الثابتة العينية

عرف النظام المحاسبي المالي الأصل على أنه مورد يراقبه كيان معين بسبب أحداث وقعت وترتقب منها جني مزايا اقتصادية مستقبلية<sup>2</sup>، كما تطرق في الفقرة 1.111 إلى شروط إدراج عنصر تحت بند الأصول وذلك عندما: يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان، وأن يكون للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، *المحاسبة المتوسطة*، الجزء الثاني، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدمارك، الدمارك، 2007، ص 1.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 المحدد للقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،

<sup>2</sup> العدد 19، 25 مارس 2009، ص 81.

<sup>3</sup> المزايا أو المنافع الاقتصادية المستقبلية هي القدرة على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تدفقات الخزينة ومقابلات الخزينة لفائدة الكيان.

<sup>3</sup> المرجع السابق، ص 6.

وأشار أيضا للأهمية النسبية للبند<sup>2</sup> لكي يعتبر أصلا ثابتا حيث ان العناصر ذات القيمة الضعيفة<sup>3</sup> تعالج كمصاريف تحمل للدورة ولا يتم اعتبارها أصول ثابتة، في حين أنه تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة كأصول ثابتة إذا كان إستعمالها مرتبط بأصول عينية أخرى ويعزم الكيان إستخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة، أما في الحالة العكسية لما سبق يضيف المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 أن يتم اعتبار هذه البنود كمخزون<sup>2</sup>.

و في دراسة أجراها (Robersons & Boastman) في اختبار ضم (104) شخص من مراقبي الحسابات CPA's والمحللين الماليين حول الأهمية النسبية أجاب فيه 37 بالمائة منهم بأن الأهمية النسبية تتحدد على أساس صلة العنصر بالدخل الجاري بعد الضريبة، بحيث إذا بلغت تلك النسبة 4 بالمائة عد العنصر مهما، وإذا قلت النسبة عن ذلك عد العنصر عادية، لكن الاختبار أشار إلى أن الأهمية النسبية ترتبط أساسا برقم الربح لأحداث تلاشت الذي قد ينجم عن أخطاء ناتجة عن عمليات التجميع والتلخيص لهذا يرى (القاضي وحمدان) أنه يستحسن اللجوء إلى ربط الحدث بالأحداث المنسجمة من حيث طبيعتها وليس بالربح كيربط المصروفات البيع بالمبيعات ومصروفات الشراء بالمشتريات<sup>3</sup>.

كما تطرق معيار التدقيق الدولي رقم 320 إلى الأهمية النسبية بقبولها بصفة عامة دون تحديد الرياضي العام لها غير أنه عمليا يتم قبول نسبة 5 بالمائة كعتبة عامة لها<sup>4</sup>، قد تزيد أو تنخفض حسب خبرة المدقق وفق قاعدة الإجماع<sup>5</sup>، وكمثال ذلك قامت ثاني مؤسسة خبرة محاسبة ومراجعة في العالم (PricewaterhouseCoopers) بإتخاذ من عتبة 5 بالمائة من الأرباح قبل الضريبة لسنة 2018 أساسا للأهمية نسبية عند مراجعتها للحسابات السنوية لبنك (HSBC Bank Middle East Limited)<sup>6</sup>، غير أن نفس مؤسسة المحاسبة والمراجعة pwc تمت مراجعة

<sup>2</sup> حسب تعريف ملحق النظام المحاسبي المالي تكون المعلومة ذات دلالة معتبرة "أهمية نسبية": إذا كان من الممكن ان يسبب عدم بيانها أثرا على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستعملون إستنادا إلى الكشوف المالية.

<sup>3</sup> حددت في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بما يساوي او اقل من (30000 دج).

<sup>4</sup> مجلس المعايير المحاسبية الدولية، معيار المحاسبة الدولي 16 العقارات الآلات والمعدات، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 01-03-2019، 14:04، ص 2، <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/ar/2018/ias16.pdf>

<sup>5</sup> حسين القاضي وأمون حمدان، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2012، ص 519.

أحمد قايد نورالدين وبن زاف لبني، تطبيق مفهوم الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول إشكالية إستدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 06-07 ديسمبر 2017، ص 10.

<sup>5</sup> Popa Irimie Emil and others, Qualitative Factors of Materiality -A Review of Empirical Research, *Annales Universitatis Apulensis Series*

*Oeconomica*,

University of Alba Iulia, Romania, 12(1), 2010, p275

<sup>6</sup> HSBC Bank Middle East Limited, *Annual Report and Accounts 2018*, Dubai, United Arab Emirates, 31-10-2018, p 6

<https://www.hsbc.com/-/files/hsbc/investors/hsbc-results/2018/annual/hsbc-bank-middle-east-limited/190219-hbme-annual-report-and-accounts-2018.pdf>

حساباتها لسنة 2018 من قبل مؤسسة مراجعة أخرى (BDO Audit & Assurance B.V) على أساس عتبة أهمية نسبية حددت من 1 بالمائة إلى 1,5 بالمائة من الأرباح قبل الضريبة.<sup>1</sup>

### تعريف الأصول الثابتة العينية

عرف الأصل الثابت العيني حسب النظام المحاسبي المالي تحت مسمى التثبيت العيني: "باعتباره أصل عيني يجوز الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، والإستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية".<sup>2</sup>

أما في معيار المحاسبة الدولي رقم 16 فقد تم إستخدام المصطلحات "الممتلكات والآلات والمعدات" بدلا من الأصول الثابتة<sup>3</sup>، وأكد المعيار في الفقرة السابعة على هذه البنود ذات الطابع العيني على أنها أصول عينية طالما إستوفت شروط الإعتراف بالأصل.<sup>4</sup>

### ثانيا: التقييم الأولي للأصول الثابتة العينية

في الغالب تعد التكلفة التاريخية هي الأساس في تاريخ الاقتناء لتقييم الأصول الثابتة وحسب النظام المحاسبي المالي توجد خمس طرق لتقييم الأصول الثابتة العينية وهي:

- بالنسبة إلى العناصر المكتسبة بكلفة الشراء؛
- بالنسبة إلى العناصر المستلمة كمساهمة عينية بقيمة الإسهام؛
- بالنسبة إلى العناصر المكتسبة مجانا بالقيمة الحقيقية في تاريخ دخولها؛
- بالنسبة إلى العناصر المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة؛
- بالنسبة إلى العناصر أو الخدمات التي ينتجها الكيان، بتكاليف الإنتاج.<sup>5</sup>
- أما الأصول الثابتة المكتتاة بصيغة الإيجار التمويلي فتقيم بقيمة العقد بمقدار مبالغ مساوية عند بدء العقد للقيمة العادلة للأموال المستأجرة أو إذا كانت أقل من ذلك بمقدار القيمة العادلة للحد الأدنى من دفعات الإيجار.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> PricewaterhouseCoopers, *Annual Report and Accounts 2017/2018*, Amsterdam, 30-06-2018, p 102  
<https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-annual-report-2017-2018.pdf>

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 8.

توفيق عبد المحسن الخيال، إعادة تقويم الأصول الثابتة بالزيادة في المنشآت المساهمة السعودية: الفرص والتحديات، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز*، السعودية، جدة، 2012، ص 56<sup>3</sup>.

<sup>4</sup> مجلس المعايير المحاسبية الدولية، *معيار المحاسبة الدولي 16 العقارات والآلات والمعدات*، مرجع سبق ذكره، ص 1.

<sup>5</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 7، الفقرة 2112.

<sup>6</sup> شعيب شتوف، *المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF*، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016، ص 246-247.

وتنص الفقرة 5.121 من النظام المحاسبي المالي على أن تدرج الأصول الثابتة العينية في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة مدرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء، ووضعها في أماكنها، والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط وتدرج ضمن هذه التكاليف. تضاف تكلفة تفكيك أي تثبيت عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو كلفة تجديد الموقع إلى كلفة إنتاج الأصول الثابتة العينية المعنية أو كلفة إقنتائها إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للمؤسسة، مع خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: إهلاك الأصول الثابتة العينية

تعتبر الإهلاكات مصروفات لا ترتبط بصورة مباشرة بالإيرادات لكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالفترات المحاسبية حيث تكون المقابلة -الإيراد بالمصروف كمبدأ- على أساس إفتراض علاقة بين المصروف ونشاط الفترة.<sup>2</sup> أولاً: تعريف الإهلاك (الإندثار)

إن الإهلاك ليس عملية تقييم للأصل بل عملية توزيع للتكلفة، فالإهلاك لا يقيس التناقص في القيمة السوقية للأصل لكل فترة محاسبية كما أنه لا يقيس مقدار التآكل العيني للأصل، ولهذا نجد أن القيمة الدفترية للأصل -كلفة الأصل مطروح منها الإهلاك المتراكم- قد تختلف بشكل كلي عن قيمته السوقية<sup>3</sup>، حيث أنه يعتمد على أساس التكلفة التاريخية مما يؤمن هذا المحافظة على رأس المال النقدي المدفوع من قبل الملاك، ويعتمد هذا الرأي على مجموعة من المؤيدات من أهمها أنه يستند إلى الموضوعية الناتجة عن الإعتماد على قيمة الأصل التاريخية المعبر عنها في مستندات الشراء الأصلية، والتي يتم تسجيله على أساسها في دفاتر الوحدة المحاسبية.<sup>4</sup>

أما النظام المحاسبي المالي فقد عرف الإهلاك بأنه إستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء، إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان<sup>5</sup>، ويضيف في ملحق التعاريف بأن الإهلاك هو التوزيع النظامي للمبلغ المهلك من أصول على مدى مدته المقدرة حسب مخطط الإهلاك ومع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصول بعد هذه المدة متبنيا للتعريف المقدم ضمن المعايير المحاسبية الدولية.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 8.

<sup>2</sup> عباس مهدي الشيرازي، *نظرية المحاسبة*، الطبعة الأولى، دار النشر ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص 309-311.

<sup>3</sup> طلال محمد الججاوي وآخرون، *أساسيات المعرفة المحاسبية*، دار البازوري، الأردن، 2013، ص 202.

<sup>4</sup> حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 466.

<sup>5</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، الفقرة 7. 121.

<sup>6</sup> المرجع السابق ص 81.

ملاحظة: طالما أن الإهلاك يحسب أساسا على الإستخدام وفي حال كان الأصل معطلا أو تم عزله من الاستخدام فإنه يطرح إشكال الإستمرار في الإهلاك أو التوقف، وهو ما أجابت عليه المعايير المحاسبية الدولية وذلك بالإستمرار في الإهلاك مالم يكن الأصل مهتلكا بالكامل وبالرغم من ذلك يمكن أن يكون عبء الإهلاك صفرًا عندما لا يوجد إنتاج هذا في حال الإستناد على طريقة الإهلاك حسب عدد الوحدات المنتجة.<sup>1</sup> وتوضيحا لما سبق يمكن الإستعانة بالمخطط الآتي:

شكل توضيحي 1 حالات إحتساب او التوقف عن تحمل مخصصات الإهلاك



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على المعيار المحاسبي الدولي رقم 16

#### ثانيا: العوامل المؤثرة في الإهلاك

يرى دونالد كيسو الذي يعد أحد أكبر علماء المحاسبة المعاصرين أنه لا بد من معرفة ثلاثة تقديرات لتحديد تكلفة الإهلاك الدورية والتي تتمثل فيما يلي:

✓ تكلفة الأصل الخاضعة للإهلاك؛

✓ العمر الإنتاجي للأصل؛

✓ الطريقة الأفضل لتخصيص تكلفة هذا الأصل.

أ. تكلفة الأصل الخاضعة للإهلاك

إن تكلفة إهلاك الأصل تختلف تماما عن تكلفة الأصل الاصلية -تكلفة الإقتناء-، وباعتبار أساس الإهلاك دالة فإنها تتكون من متغيرين التكلفة الاصلية للأصل والقيمة المتبقية، ولأننا سبق وشرحنا المتغير الأول -تكلفة إقتناء

<sup>1</sup> مجلس المعايير المحاسبية الدولية، معيار المحاسبة الدولي 16 العقارات الآلات والمعدات، الفقرة 55.



الأصول الثابتة- فإننا هنا نعرف القيمة المتبقية التي يسميها البعض قيمة النفاية أو الخردة كما تطرق لها النظام المحاسبي المالي والتي تكون فقط في حال تم تحديدها بصورة صادقة وإعتمادا لتعريف المعيار المحاسبي الدولي 16 لها على أنها: " المبلغ الصافي الذي يرتقب كيان ما الحصول عليه في مقابل أصول عند نهاية مدة منفعتها بعد خصم تكاليف الخروج المنتظرة".<sup>1</sup>

ويؤكد نفس المعيار في الفقرة 53 أنه في الواقع العملي تكون القيمة المتبقية غالبا غير ذات أهمية نسبية، مثلما أكدها العالم دونالد كيسو ولهذا يرى أنها عادة تؤول الى الصفر ومع ذلك، فإن بعض الأصول طويلة الأجل لها قيمة متبقية جوهرية ولكن تقديرها يكون مختلف من مؤسسة إلى أخرى.<sup>2</sup>

ونلاحظ أن أساس الإهلاك يتميز بمتغيرين الأول يعتمد على طريقة واضحة وهي أن التكلفة الأصلية تشمل كل المصاريف الضرورية والمباشرة لوضع الأصل في جاهزية الاستخدام وفي الغالب أمر سهل، أما المتغير الثاني فهو عبارة عن تقدير لمبلغ القيمة المتبقية والذي قد يختلف من محاسب لآخر لنفس الأصل.

### ب. العمر الإنتاجي للأصل

سيتم التفصيل فيه لاحقا كونه نوع من التقديرات المحاسبية ونكتفي بالذكر في هذا الجزء من الدراسة بأن هذا العامل يعتمد على تحديد وحدات قياس الحياة الإنتاجية للأصل وفق معايير مقبولة ومتعارف عليها وذلك حسب طبيعة الأصل نفسه، والشائع منها في الحياة العملية هي: عدد سنوات استخدام الأصل، عدد ساعات استخدام الأصل وعدد الكيلومترات المستنفذة في الأصل.<sup>3</sup>

### ج. طرق تخصيص التكلفة (طرق الإهلاك)

لم يشر النظام المحاسبي المالي إلى ضرورة التقيد بطريقة محددة من طرق الإهلاك لإحتساب مصروف الإهلاك، وعليه يمكن استخدام أي طريقة تعكس وتيرة المنافع الاقتصادية المستقبلية شرط الثبات عليها والإفصاح على تغييرها والأسباب التي استدعت ذلك.<sup>4</sup>

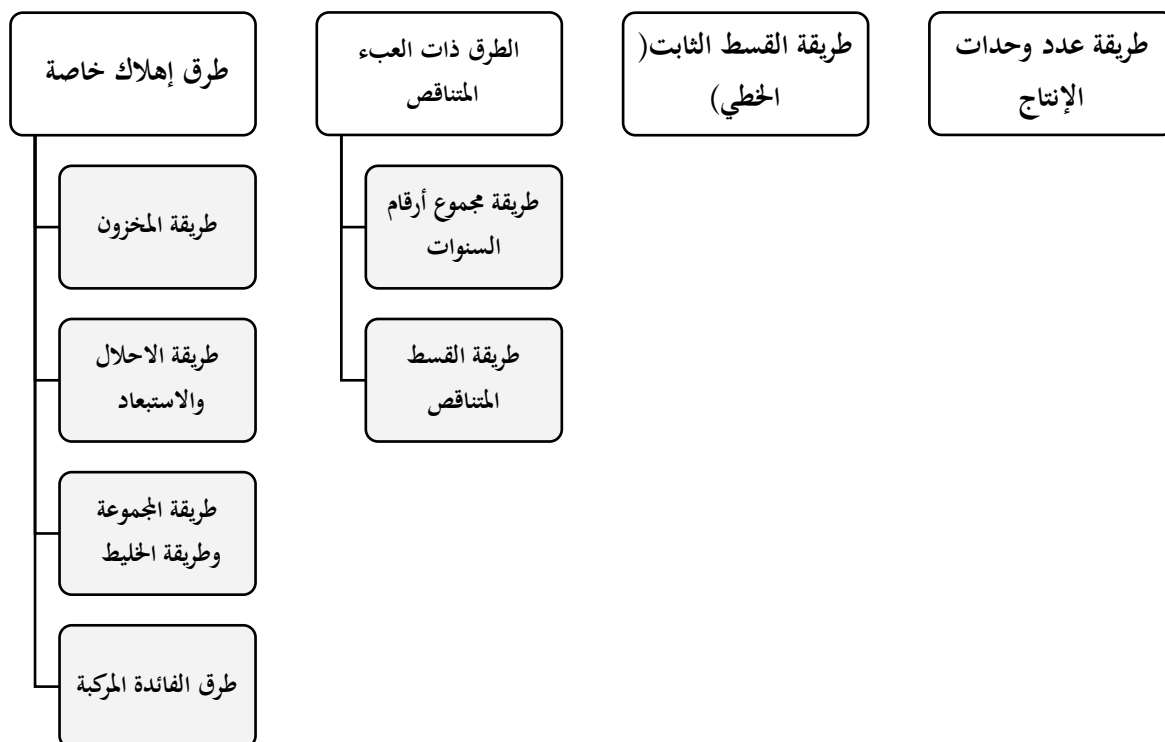
<sup>1</sup> مجلس المعايير المحاسبية الدولية، معيار المحاسبة الدولي 16 العقارات الآلات والمعدات، مرجع سبق ذكره، ص 1.

<sup>2</sup> دونالد كيسو وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، ترجمة أحمد حامد حجاج، الطبعة الثانية، دار المريخ، الرياض، 2014، ص 504.

<sup>3</sup> وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 267.

<sup>4</sup> دونالد كيسو وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، ترجمة أحمد حامد حجاج، الطبعة الثانية، دار المريخ، الرياض، 507-518.

شكل توضيحي 2 أهم طرق الإهلاك المتعارف عليها



المصدر : من إعداد الباحثة بالإعتماد على مرجع دونالد كيسو المحاسبة المتوسطة الجزء الأول

ص 508-518. <sup>1</sup>

### ثالثاً: التقييم اللاحق للأصول الثابتة العينية

يتيح النظام المحاسبي المالي حسب المادة 21.121 المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية نموذجين للقياس اللاحق: نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم، الإختيار بينها يكون حسب نوع الأصول الثابتة العينية أخذاً بعين الإعتبار تعميم ذلك على الأصول ذات الطبيعة المماثلة<sup>2</sup>، التي تستخدم في عملية تقييم الأصول الثابتة العينية بعد عملية الاقتناء الأولي وفق ما يلي:

أ. نموذج التكلفة:

<sup>1</sup> لمزيد من الشرح يرجى الإطلاع على المرجع.

شناي عبد الكرم وعقاري مصطفى، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبتات المادية والمعنوية، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد التاسع-المجلد الثاني، 2018، 75-76. (بتصرف)

بموجب هذا الطريقة يتم تسجيل الأصل الثابت العيني بالتكلفة مطروحا منها مجموع الإهلاكات والخسائر المتراكمة في قيمة الأصل الثابت العيني نتيجة عدة عوامل داخلية وخارجية، أي أن التكلفة تتحدد وفق العلاقة التالية:

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = \text{التكلفة التاريخية} - (\text{مجموع الإهلاكات} + \text{مجموع خسائر القيمة}).$$

ب. نموذج إعادة التقييم:

تنص هذه الطريقة على أن تسجل الأصول الثابتة العينية بالمبلغ المعاد تقديره، انطلاقا من معرفة قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مخفضا منه تراكم الإهلاكات السابقة وتراكم خسائر القيمة السابقة؛ فإذا كان فرق إعادة التقييم موجب يسجل ضمن الأموال الخاصة إذا زادت القيمة المحاسبية للأصل نتيجة إعادة التقييم، إلا إذا كانت هناك عملية مقاصة لإعادة التقييم السالب المسجل سابقا في النتيجة.2.

### المطلب الثاني: التقديرات المحاسبية

حيث يتم التطرق ضمن هذا المطلب إلى كل من ماهية التقديرات المحاسبية وتقدير مدد منفعة الأصول الثابتة ثم مراجعتها وتغييرها، ذلك كما يلي:

### الفرع الأول: ماهية التقديرات المحاسبية

#### أولا: تعريفات

يرجع الإختلاف في التقديرات المحاسبية أولا إلى إختلاف التشريعات نتيجة إختيار ممارسات وطرق قياس محددة دون الطرق الأخرى وفقا للمعايير المحاسبية المهنية المحلية، والتي قد تختلف من دولة إلى أخرى بالإضافة إلى إختلاف الممارسات الفعلية نظرا لوجود مرونة كبيرة في السياسات المحاسبية المتبعة في معالجة عناصر القوائم المالية، التي تمتلك إدارة المؤسسة حرية الاختيار من بينها في عملية القياس المحاسبي.<sup>3</sup>

حسب معيار المحاسبي الدولي رقم 8 الخاص بالسياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء يطرح بأنه: نتيجة لحالات عدم التأكد الملازمة لأنشطة الأعمال، فإنه لا يمكن قياس العديد من بنود القوائم المالية بدقة، ولكن يمكن تقديرها فقط؛ وينطوي التقدير المحاسبي على أحكام مستندة إلى أحدث معلومات متاحة يمكن الاعتماد عليها على سبيل المثال قد تكون التقديرات مطلوبة لما يلي:

<sup>1</sup> سي محمد لخضر، أسس وقواعد التقييم المحاسبي دراسة تحليلية نقدية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2016.

<sup>2</sup> شناي عبد الكريم وعقاري مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 67.

<sup>3</sup> سامي محمد أحمد غنيمي، دور المعايير المحاسبية المتوافقة في مواجهة التقديرات المحاسبية والمحاسبة الإبداعية في منظمات الأعمال-دراسة ميدانية-، مجلة المحاسبة والمراجعة، مصر جامعة بني سويف، العدد الأول-المجلد الخامس، 2017، ص 76. (بتصرف)

الديون المشكوك فيها؛ تقادم المخزون؛ القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية؛ مدد المنفعة للأصول القابلة للإهلاك أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة فيها وإلتزامات الضمان.<sup>1</sup>

كما يؤكد المعيار أن استخدام التقديرات بطريقة معقولة يعد أمراً أساسياً في إعداد القوائم المالية، كما أنه لا ينقص من إمكانية الاعتماد عليها، ويعتبرها دونالد كيسو أمراً متكرراً وعادياً.

أما تعريف النظام المحاسبي المالي لعملية التقدير المحاسبي في ملحق التعاريف يظل غير دقيق، فقد عرفه كمسار في تحديد المبالغ النقدية التي قيدت بها في الميزانية وجدول حسابات النتائج في المرة الأولى مع ضرورة إعادة عملية تحديد لهاته المبالغ عند تاريخ كل إقفال.<sup>3</sup>

ومن بين الصعوبات التي تواجه موضوع التقديرات المحاسبية وهي:

1. تمييز الشخص القائم بالتقدير: يتعرض التقدير المحاسبي إلى التحيز من قبل الإدارة كلما زاد الاعتماد على الحكم الشخصي عند إعداد التقدير، ومن المعروف إن الإدارة تتحيز لمصلحتها ضد مصالح الأطراف الأخرى وذلك عن طريق اختيارها للسياسة المحاسبية التي تحقق لها المنفعة، وتنعكس تلك القضية على جودة التقارير المالية انعكاسات سلبية؛

2. التحفظ المحاسبي: تعكس التقديرات المحاسبية نوعين من التحفظ المحاسبي، الأول التحفظ غير المشروط كما هو الحال عند تقدير محصص الديون المشكوك في تحصيلها. تقدير مدة المنفعة كل أصل ثابت، القيمة الاستردادية للأصول، الضرائب المؤجلة والتحفيز الثاني المشروط بوقوع حدث معين، مثال ذلك تعديل محصص الديون المشكوك في تحصيلها بحدوث إفلاس أحد العملاء خلال الفترة التالية، تقييم المخزون الصافي القيمة البيعية عندما تنخفض عن التكلفة؛

3. بيئة الأعمال المحيطة والتي تعكس الظروف البيئية المختلفة اقتصادية واجتماعية وسياسية والتي تؤثر على مستوى التقديرات المحاسبية وما قد تحدثه من تقديرات محاسبية في التقديرات؛

4 أخطاء التقدير الناتجة عن التحيز الطريقة: من المعروف أن التقديرات المحاسبية تتم في ظل ظروف عدم التأكد وبالتالي عادة ما تكون عرضة لأخطاء التقدير.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> مجلس المعايير المحاسبية الدولية، معيار المحاسبة الدولي 8 السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2019-03-12، 10:00، <http://eifs.ifrs.org/eifs/bnstandards/ar/2018/ias8.pdf>، ص 5-6.

<sup>2</sup> المرجع السابق، الفقرة 32.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 85.

<sup>4</sup> أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمن وأسامة محمد صالح محمد، مدى إسهام دقة التقديرات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة أما رابك، الولايات المتحدة الأمريكية ولاية تكساس، 120-121.

## ثانياً: إدارة الأرباح والتقدير

إن اهتمام مستخدمي ومحلي القوائم المالية ينصب على صافي الدخل باعتباره المؤشر الدال على المقدرة الكسبية للشركة والذي يؤدي ارتفاعه إلى زيادة مقدرتها الربحية وزيادة أسعار أسهمها، لذلك تهتم الإدارة بتعظيم صافي الدخل الذي ينعكس على شكل توزيعات الأرباح على المساهمين مما يجذب مساهمين جدد ويؤدي إلى زيادة سعر سهم الشركة، لذلك تلجأ الإدارة إلى العديد من السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة صافي الدخل الموجود في قائمة الدخل منها تخفيض محصنات الإهلاك ومن هنا ظهرت الكتابات عن إدارة الأرباح.<sup>1</sup>

أخذت إدارة الأرباح عديد التعاريف تحت مصطلحات عديدة كالمحاسبة الإبداعية أو التجميلية بحيث لا يوجد تعريف مانع لإدارة الأرباح، فقد وصفها (Wanlen 1992) بأنها استخدام الإدارة لحكمها الشخصي في البيانات المالية بهدف تعديل هذه البيانات إما لغرض تضليل أصحاب المصالح بشأن الأداء الاقتصادي للمؤسسة أو للتأثير على التعاقدات التي تم بنائها على الأرقام المحاسبية المبلغ عنها.<sup>2</sup>

## الفرع الثاني: تقدير مدد منفعة الأصول الثابتة (الأعمار الإنتاجية)

### أولاً: مفاهيم مدد المنفعة (الأعمار الإنتاجية)

ويرى المنظرين المهتمين بمعرفة مدد منفعة (الأعمار الإنتاجية) للأصول الثابتة العينية المختصين في دراسة جدوى المشاريع الاقتصادية المتضمنة لدراسات الأصول الثابتة كإستثمارات إقتصادية أن حسابات الإهلاك تتوقف على تقدير العمر الإنتاجي والإقتصادي للأصول الثابتة العينية وللمشروع ككل، فحسابات الإهلاك تنعكس في حسابات التكاليف للمنتجات الجاهزة، وبالتالي تؤثر على الجدوى الإقتصادية للمشروعات الإستثمارية، ومن المعروف أن العمر الإنتاجي هو غير العمر الاقتصادي للأصول الثابتة العينية وللمشروعات.

وهنا تجدر الإشارة إلى ضرورة التفرقة بين العمر الإنتاجي للأصل والعمر الفني والعمر الاقتصادي:<sup>3</sup>

✓ العمر الإنتاجي (Effective life) يتحدد العمر الإنتاجي لأصل الفترة التي يظل فيها الأصل منتجاً؛

<sup>1</sup>علا أسامة محمد، أثر التعديلات في معايير التقارير المالية الدولية على جودة الأرباح في قطاع البنوك التجارية في الأردن، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، 2016، ص 33.

<sup>2</sup> محمد محمود جاسم وأسعد منشد محمد، انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح، مجلة كلية التربية الأساسية، جامعة المنوف، العدد 5، 2011، ص 449.

محمد السيد عبد الرازق حسن، أثر تعديل الأعمار الافتراضية للأصول الثابتة على نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية والإقتصاد القومي، مذكرة تخرج، معهد التخطيط القومي، جمهورية مصر العربية، القاهرة، 2004، ص 15.

\* يعد مصطلح USEFUL LIFE المقابل لترجمة العمر الإنتاجي الأكثر شيوعاً والمستخدم في المعايير المحاسبية الدولية.

✓ العمر الفني (Technical life) ويعبر عادة عن فترة زمنية معينة أو طاقة إنتاجية معينة، وقد ينقص العمر الإنتاجي للأصل أو يزيد عن العمر الفني من خلال طريقة الاستخدام أو القيام بعمليات الصيانة الدورية؛

✓ العمر الاقتصادي (Economic Life) يرتبط بالكفاءة المالية للتشغيل وينتهي عندما يصبح العائد الحدي للأصل مساويا للصفر.

مع العلم أن العمر الاقتصادي وكذا الإنتاجي يتحددان بناء على تقديرات الشركات المنتجة للأصول التي لديها خبراء ومهندسين فنيين وحتى الاقتصاديين، والتي تظهر عن طريق بيانات الصناعة والتكنولوجيا السائدة، والاستعانة بالموردين وأصحاب الخبرة.<sup>1</sup>

إذن العمر الإنتاجي مرتبط بصلاحية وسيلة الإنتاج من الناحية الفنية للاستمرار في الإنتاج، أما العمر الاقتصادي فهو يتعلق بالفترة الزمنية التي يكون تشغيل هاته الوسيلة مجديا من الناحية الاقتصادية.<sup>2</sup>

الحالات التي يكون فيها تشغيل الأصل مجديا إقتصاديا، لتوضيح الفروقات بين المفهومين:

✓ لا يتأثر العمر الإنتاجي بتقدم منتجات الأصل، في حين يتأثر العمر الاقتصادي بما نظرا للتقدم التكنولوجي؛

✓ لا يتأثر العمر الإنتاجي للأصل بتناقص إنتاجية الأصول الثابتة وإرتفاع تكلفة الصيانة، في حين يتأثر العمر الاقتصادي بها.<sup>3</sup>

ويمكن القول إن العمر الاقتصادي للمشروع ينتهي عندما يصبح من الأوفر إقتصاديا إحلال منتجات حديثة أو فنون إنتاجية متقدمة أو أصول جديدة محل بدائلها القديمة المستخدمة في المشروع.<sup>4</sup>

وحسب المعايير المحاسبية الدولية يعرف العمر الإنتاجي بأنه:

" (أ) الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها أن يكون الأصل متاحا للاستخدام من قبل المنشأة؛ أو

<sup>1</sup> محمد السيد عبد الرازق حسن، مرجع سبق ذكره، ص14.

<sup>2</sup> مصطفى يوسف كافي، تقنيات دراسة الجدوى الاقتصادية، دار المنهل، الإمارات العربية المتحدة، 2009، ص 280،

[https://books.google.dz/books?id=HEusDQAAQBAJ&hl=ar&source=gbs\\_navlinks\\_s](https://books.google.dz/books?id=HEusDQAAQBAJ&hl=ar&source=gbs_navlinks_s)

<sup>3</sup> نفسه.

<sup>4</sup> حسينة حوحو، اقتصاد وتسيير مشروعات التشبيد، الطبعة الأولى، دار خالد اللحياي، المملكة العربية السعودية، 2017، ص 75،

<https://books.google.dz/books?id=-1BTDwAQBAJ&printsec=frontcover&hl=ar#v=onepage&q&f=false>

(ب) عدد وحدات الإنتاج، أو ما شابهها، المتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل".<sup>1</sup>

إصطلح النظام المحاسبي المالي على العمر الإنتاجي بـمدة المنفعة كما جاء في الفقرة 7.121 والتي على أساسها يتم احتساب الإهلاك، على الرغم من ذلك فإنه يفرق بين المصطلحين التاليين:

مدة المنفعة وهي: إما المدة التي يرتقب فيها الكيان إستعمال أصول مهتلكة، عدد الوحدات الإنتاجية أو الوحدات المماثلة التي يرتقب الكيان الحصول منها على الأصول المعتبرة؛

مدة الحياة الاقتصادية وهي: إما المدة المنتظرة من الإستعمال الاقتصادي للأصول من طرف مستعمل أو أكثر، وإما عدد الوحدات الإنتاجية أو الوحدات المماثلة المنتظرة من استعمال الأصول من طرف مستعمل أو أكثر.<sup>2</sup>

نرى من خلال التعاريف السابقة وجود تضارب في المصطلحات، لكن يبقى معنى المفهوم واحد، حيث ان المصادر ذات المرجعية الاقتصادية مثل التحليل الاستراتيجي و تقييم المشروعات الاستثمارية تقصد بمصطلح العمر الإنتاجي مدة المنفعة الذي عند تقديرها يؤخذ بالطاقة الإنتاجية المثلى بوجود الصيانة الدورية مع إهمال عنصر التقادم التكنولوجي إلا عند تقدير العمر الاقتصادي ; في حين يعني مصطلح العمر الإنتاجي عند المتخصصين في المحاسبة انه مدة المنفعة التي تحسب في إطار الطاقة الإنتاجية المتوقعة وفق برنامج الصيانة مع مراعاة التقادم التكنولوجي وأيضا القيود النظامية على الأصل هذا وفق المعيار المحاسبي الدولي 16، -أي ان تعريف العمر الإنتاجي للمحاسبين يطابق العمر الاقتصادي عند الإقتصاديين- بخصوص مدة المنفعة التي يحسب على أساسها الإهلاك و كأنه ضمنا تأخذ المحاسبة العمر الاقتصادي كأساس للإهلاك وتحاول جاهدة جعل العمر الإنتاجي في الحالات المثلى للتقدير مطابق للعمر الاقتصادي، ولكن الواقع العملي يفرض نفسه على أن يكون في الغالب هناك عمر إقتصادي يختلف عن العمر الذي تخطط المؤسسة إهلاكه.

وينبغي تسليط الضوء على أنه حسب المعايير المحاسبية الدولية في بعض الحالات قد يكون العمر الإنتاجي للأصل أقصر من عمره الاقتصادي، وذلك في حال إنطوت سياسة المنشأة لإدارة الأصل على إستبعاد الأصول بعد وقت محدد أو بعد استهلاك نسبة محددة من المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل، رغم كونه في حالة جيدة وصالح للإنتاج وتستبدل به أصل حديث حتى تستفيد من مزاياه وتحافظ على مركزها التنافسي في السوق،<sup>3</sup> وما يبرر ذلك أن العمر الإنتاجي يعكس توقعات المنشأة إستهلاك المنافع.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> مجلس المعايير المحاسبية الدولية، معيار المحاسبة الدولي 16 العقارات الآلات والمعدات، مرجع سبق ذكره، ص 2.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 84.

<sup>3</sup> محمد السيد عبد الرازق حسن، مرجع سبق ذكره، ص 22.

<sup>4</sup> مجلس المعايير المحاسبية الدولية، معيار المحاسبة الدولي 16 العقارات الآلات والمعدات، مرجع سبق ذكره، ص 7، الفقرة 57.

ثانيا: العوامل المؤثرة على تحديد وتغير مدد المنفعة للأصول الثابتة العينية

حيث تنقسم هاته العوامل إلى أربعة أصناف صنف يساعد على تحديد مدد المنفعة لأول مرة ؛ صنف يخفض من مدد المنفعة ؛ صنف يمددها وأخيرا صنف يحافظ عليها:

- ✓ حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 العوامل التي تأخذ في الحسبان عند تحديد مدة المنفعة (العمر الإنتاجي) للأصل:
- ✓ الإستخدام المتوقع للأصل ويقدر الاستخدام بالإشارة إلى الطاقة المتوقعة للأصل، أو إنتاجه المادي المتوقع؛
- ✓ البلى والتآكل المادي المتوقع، الذي يعتمد على عوامل تشغيلية مثل عدد المناوبات التي سيستخدم لها الأصل، وبرنامج الإصلاح والصيانة والعناية بالأصل وصيانتها حينما يكون معطلا؛
- ✓ التقادم التقني أو التجاري الناشئ عن التغيرات أو التحسينات في الإنتاج، أو عن التغير في طلب السوق على إنتاج الأصل من المنتج أو الخدمة، قد تشير الإنخفاضات المستقبلية المتوقعة في أسعار بيع بند تم إنتاجه باستخدام الأصل إلى توقع التقادم التقني أو التجاري للأصل، والذي بدوره قد يعكس الإنخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل؛
- ✓ القيود النظامية أو ما شابهها على إستخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المتعلقة به.<sup>1</sup>

وحسب العالم دونالد كيسو تتنوع الأسباب التي تدفع لتخريد الأصل وإستبعاده قبل نهاية عمره المادي وذلك إما لعوامل مادية أو لعوامل اقتصادية:

- ✓ تتعلق العوامل المادية بعمليات التآكل أو التحلل-غير المبرمج لها على سبيل المثال بيئة غير مناسبة لإستغلال الأصل-أو الحوادث العارضة التي تجعل من الصعب إستخدام الأصل، وتؤثر هذه العوامل المادية على الحد الأقصى للعمر الإنتاجي للأصل؛
- ✓ أما العوامل الإقتصادية أو الوظيفية تقلل من العمر الإنتاجي للأصل، فظهور أساليب إنتاج أكثر تطورا مثلا يؤدي أيضا لتقصير العمر الإنتاجي للأصل ؛ وتصنف العوامل الاقتصادية إلى ثلاث مجموعات كمايلي: عدم المناسبة؛ الحداثة والتقدم.<sup>2</sup>

كما نضيف مجموعة من العوامل التي تؤدي إلى تخفيض العمر المادي للأصل:

قصور التصميم وعدم مطابقته للمعايير، سوء إختيار مدخلات الإنتاج، طاقات التحميل العالية للآلات بسوء التشغيل، نقص تأهيل اليد العاملة، عمليات الصيانة والإصلاح غير الدقيقة أو عدم توفر هذه الأخيرة تقشفا من الإدارة، عدم توفير الظروف التشغيلية اللازمة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مجلس المعايير المحاسبية الدولية، معيار المحاسبة الدولي 16 العقارات الآلات والمعدات، مرجع سبق ذكره، ص7، الفقرة 56.

<sup>2</sup> دونالد كيسو وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص505.

<sup>3</sup> غسان قاسم داود اللامي وأميرة شكروني البياتي، إدارة الإنتاج والعمليات مركزات معرفية وكمية، الطبعة العربية، دار اليازوري، الأردن، 2008، ص 502-503. (يتصرف)



ويمكن للتكاليف اللاحقة للأصول الثابتة العينية التي تشمل كأصل وتمتلك على مدار السنوات المستقبلية أن تؤدي إلى تمديد وإطالة عمرها الإنتاجي (مدة منفعتها) المتوقع أو إجراء توسعات فيها الناتجة عن عمليات الإصلاح الكبرى.<sup>1</sup>

ونرى انه لما كان مدة المنفعة للأصول الثابتة تقاس بعدد الوحدات المنتجة وبالتوازي تقاس الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة في غالب الأحوال بنفس أداة القياس، فإن هذا يمكننا من معرفة آليات ووسائل الحفاظ على مدة المنفعة إنطلاقاً من العلاقة القائمة بين مدة المنفعة و الطاقة الإنتاجية، حيث أن الحفاظ على هاته الأخيرة والاختيار الأمثل لها سيحافظ على وسينعكس بالضرورة على مدة المنفعة (العمر الإنتاجي) مع مراعاة خاصية أن تتطابق مع العمر الاقتصادي في الحالات العادية، ويكون التشغيل الأمثل لها عند الحجم الفعال والكفؤ من الإنتاج وهو المستوى الذي على أساسه يتم تصميم العمليات وتحديد حجم الإنتاج بحيث يكون فيه معدل كلفة الإنتاج للوحدة الواحدة بأقل ما يمكن وبالتالي تجنب أي أعطال وتجنب ساعات إنتاج إضافية<sup>2</sup>

### ثالثاً: معالجات التغيرات في تقديرات مدد المنفعة (الأعمار الإنتاجية)

أكد النظام المحاسبي المالي على وجوب الدراسة الدورية لمدة المنفعة والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على الأصول الثابتة العينية وفي حالة حدوث تعديل مهم أي اختلاف كبير للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية تعدل التوقعات و التقديرات الناتجة عن تلك الأصول لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة<sup>3</sup>، و يدرج في الحسابات كما لو كان تغير تقدير محاسبي، ويضبط المبلغ المخصص للاهلاكات السنة المالية الحالية والسنوات المستقبلية.<sup>4</sup>

وتدرج تأثيرات تغييرات التقديرات المحاسبية المبنية على معلومات جديدة أو على تجربة أفضل، والتي تسمح بالحصول على إعلام أفضل، في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية أو السنوات المالية المستقبلية إذا كانت التغيرات تؤثر فيها أيضاً<sup>5</sup>، تبنياً لما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية<sup>6</sup>، وقد يكون لسياسة المؤسسة في إصلاح وصيانة الأصول الثابتة العينية أثر على مقدار مدة منفعتها ومع ذلك عليها يجب الإستمرار في احتساب الإهلاك<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري - التطبيقات العملية -، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2005، الأردن، ص 349.

<sup>2</sup> سليمان خالد عبيدات، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2008، ص 200.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 9، الفقرة 121.8.

<sup>4</sup> نفسه.

<sup>5</sup> المرجع السابق، ص 21، فقرة 138.1.

<sup>6</sup> مجلس المعايير المحاسبية الدولية، معيار المحاسبة الدولي 8 السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، مرجع سبق ذكره، ص 6، الفقرة 36.

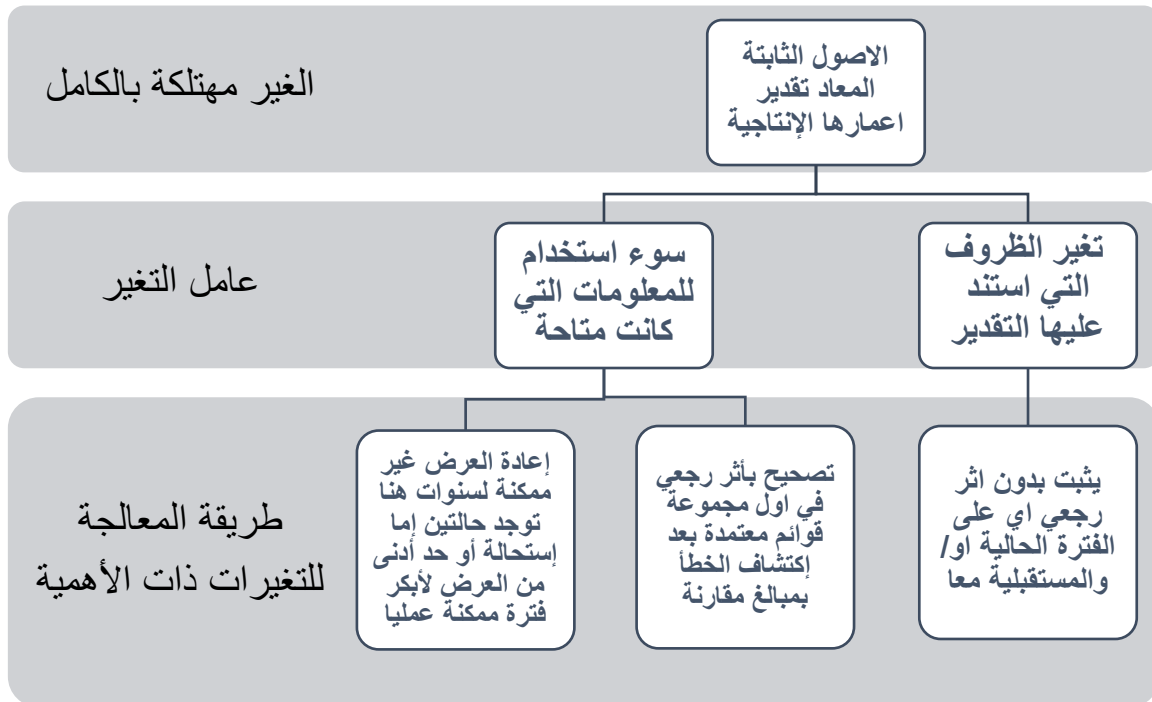
<sup>7</sup> شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 242.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للأصول الثابتة العينية ووعاء الضريبة على أرباح المؤسسات

تعالج التغيرات في التقديرات المحاسبية مثل التغير في مدة المنفعة التي ينظر إليها على أنها عمليات تصحيح تعديل عادية ومتكررة، ونتيجة طبيعية للعملية الحسابية، ومن ثم لا يسمح بالمعالجة بأثر رجعي<sup>1</sup>، عكس التغيير في المبادئ أو تصحيح الأخطاء.

في بعض الحالات يصعب إن لم يستحل التفريق بين التغير في تقدير محاسبي والتغير في مبدأ محاسبي وجب عندها حسب المعايير المحاسبية الدولية إعتبره تغيراً في تقدير<sup>2</sup>.

شكل توضيحي 3 الفرق بين إعادة تقدير وتصحيح أخطاء مدة المنفعة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معيار المحاسبي الدولي رقم 8

### المطلب الثالث: وعاء الضريبة على أرباح المؤسسات

من المتعارف عليه أن تطبيق مبدأ الأولوية الاقتصادية على الشكل القانوني يحدث العديد من الاختلافات بين متطلبات المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي وما تقتضيه باقي القوانين ولعل النظام الجبائي أحدها، مما أوجب

<sup>1</sup> دونالد كيسو وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء 2، ص 1187.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 1188.

على هذا الأخير إستحداث آليات لمعالجة هاته الفروقات وفي هذا الجزء سيتم تناول مفاهيم أساسية عن الوعاء الضريبي وأهم الإختلافات بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي.

### الفرع الأول: مدخل مفاهيمي

#### أولاً: النتيجة المحاسبية

لابد من إعطاء لمحة عن النتيجة المحاسبية أو الربح المحاسبي كما إصطلح عليه المشرع الجبائي الجزائري الذي يستخدم كقاعدة ضريبية (الوعاء الضريبي) بعد التعديلات ؛ من المعلوم أن أدق طرق قياس نتيجة نشاط المنشأة هو وقت التصفية الفعلية، وكون الأخيرة غير عملية إنبثق منها أهم فرض محاسبي وهو فرض الدورية الذي يقتضي بتقسيم الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة إلى فترات زمنية مصنعة.

يتم حساب النتيجة المحاسبية للدورة المالية والمتعلقة بكافة الأحداث الاقتصادية في إطار نشاط العمليات العادية والغير عادية التي قامت بها المؤسسة، وذلك بتفاعل كل الإيرادات المحققة مع ما يقابلها من مجموعة الأعباء لنصل للنتيجة النهائية المحاسبية للدورة المالية وهذا من منظور حسابات النتائج أو يمكن ذلك عن طريق الميزانية من خلال التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم للدورة.<sup>1</sup>

وتحدد النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي كآتي:

$$\begin{aligned} &+ \text{ إيرادات النشاطات بعد خصم الحصص التي يقدمها المستغل} \\ &- \text{ نفقات أعباء النشاط خارج إقتطاعات المستغل} \\ &+/- \text{ تغيرات الديون قيد التنفيذ و الحسابات الدائنة للاستغلال} \\ &+/- \text{ التغيرات بين مخزون الافتتاح ومخزون القفل} \\ &+/- \text{ التصحيحات المتعلقة بالأصول الثابتة} \\ &-/+ \text{ التصحيحات المتعلقة بالقروض} \\ &= \text{ نتيجة السنة المالية}^2 \end{aligned}$$

وقد عرف المرسوم التنفيذي رقم 08-156 النتيجة المحاسبية تحت مسمى النتيجة الصافية للسنة المالية وهي مساوية للفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة

<sup>1</sup> ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 278.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 79.

ولا تؤثر على الأعباء أو المنتجات<sup>1</sup>؛ حيث تمثل النتيجة الصافية ربحاً عند وجود فائض في المنتجات عن الأعباء، وتمثل خسارة في الحالة العكسية.

أما المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بضرائب الدخل عرف النتيجة المحاسبية بأنها ذلك الربح أو الخسارة المحسوب وفق معايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية الإبلاغ المالي قبل طرح مصروف الضريبة<sup>2</sup>.

### ثانياً: الوعاء الضريبي

اتفق عديد المتخصصين أن الوعاء الضريبي أو ما يصطلح عليه بالنتيجة الجبائية بأن المشرع الجزائري لم يذكر تعريفه بصريح العبارة<sup>3</sup>، بل إكتفى بتسميته الربح الخاضع للضريبة والذي يمكن إنطلاقاً من المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معرفة كيفية تحديده فقد عرف في فقراتها بمراجعة المادة 172 و173: " بأنه الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أي كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الإستغلال أو في نهايته"<sup>4</sup>.

ونلاحظ أن هذا التعريف يرى الوعاء الضريبي من منظور حسابات النتائج حيث ركز على الربح كما فعل بعض المتخصصين مبررين ذلك بأن الضريبة لا تفرض إلا على النتيجة الإيجابية<sup>5</sup>، لكن مع هذا نرى أن هذا فيه قصور فقد تكون النتيجة المحاسبية خسارة وبعد عمليات التعديل الجبائية قد تصبح موجبة ذلك كون النتيجة الجبائية هي ذاتها النتيجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي مع وجود بعض تعديلات حسب ما ينص عليها التشريع الجبائي.

في حين الفقرة الثانية من القانون الجبائي ركزت على تعريف الوعاء الضريبي من خلال الميزانية: "يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى إختتام وإفتتاح الفترة التي يجب إستخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية وتضاف إليها الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة و يقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من الغير و الاستهلاكات المالية و الأرصدة المتبقية"<sup>6</sup>.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي 08-153 المؤرخ في 26 مايو 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007

<sup>1</sup> والمتمضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27، 28 مايو 2008، ص 81.

مجلس المعايير المحاسبية الدولية، معيار المحاسبة الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2019-03-20، 17:09، ص 1.

<http://eifis.ifrs.org/eifis/bnstandards/ar/2018/ias12.pdf>

<sup>3</sup> مبارك بوعلام وآخرون، الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية - المنعقد بجامعة ورقلة الجزائر يومي 24 و25 نوفمبر 2014، الجزء الثاني، ص 617.

<sup>4</sup> المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2019، ص 35.

<sup>5</sup> قدوري عمار وبن عواق العربي، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، 2018، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، ص 12-13.

<sup>6</sup> المديرية العامة للضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 35.

أما المعيار المحاسبي الدولي يعرف الوعاء الضريبي تحت مسمى النتيجة الخاضعة للضريبة لفترة ما قد تكون ربحاً أو خسارة وتحدد وفقاً لقواعد التشريع الضريبي المحلي كما تعد الأساس في حساب ضريبة الدخل (وتكون إما مستحقة الدفع أو للإسترجاع).<sup>1</sup>

### ثانياً: تحديد الوعاء الضريبي

يتم تحديد الوعاء الضريبي من خلال النتيجة المحاسبية سواء ربح أو خسارة مضافاً إليها المدجات، مخصوصاً منها التخفيضات وخسائر السنوات السابقة (أربع سنوات)، فالانتقال إلى النتيجة الجبائية يتمثل في تسويات معينة كاستبعاد بعض الأعباء الفعلية التي أدرجت في النتيجة المحاسبية، لكنها غير مقبولة جبائياً، أو إستبعاد بعض الإيرادات من الربح الضريبي بسبب إعفائها من ذلك، وهذا يجعل مخصص الضرائب ممثلاً للواقع<sup>2</sup>، ويحدد الوعاء الضريبي حسب العلاقة التالية:

$$\text{الوعاء الضريبي} = \text{النتيجة المحاسبية الصافية} + \text{الإستردادات} - \text{التخفيضات} - \text{الخسارة السابقة.}^3$$

❖ **الإستردادات (الإدمجات):** تتمثل في أعباء سبق طرحها عند حساب النتيجة المحاسبية لكنها غير مقبولة جبائياً فيتم دمجها وذلك بإضافتها للنتيجة المحاسبية للوصول للوعاء الضريبي أو الربح الجبائي الصافي حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.<sup>4</sup>

❖ **التخفيضات (الخصومات):** تتمثل في إيرادات سبق إضافتها عند حساب النتيجة المحاسبية تلقائياً ضخمت أساس الضريبة لكنها جبائياً لا تفرض عليها الضريبة فيتم طرحها.<sup>5</sup>

### 1. الإستردادات

- يخصم من الربح الخاضع للضريبة الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في شركة لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني ويسترد ما تجاوز عن ذلك.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> مجلس المعايير المحاسبية الدولية، معيار المحاسبة الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، مرجع سبق ذكره، ص 2.

<sup>2</sup> حسين القاضي وأمون حمدان، *المحاسبة الدولية ومعاييرها*، دار الثقافة، عمان، 2008، ص 57؛ نقلاً عن: إيمان مخلف وآخرون، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)، *مجلة البحوث الاقتصادية والمالية*، الشلف، المجلد 4 العدد 2، 2017، ص 9.

\* ملاحظة: إذا انطلقنا من النتيجة المحاسبية الصافية لحساب الربح الجبائي يتوجب علينا إعادة استرداد الضريبة على أرباح الشركات ولا نفعل هذا في حال بدأنا بالنتيجة قبل الضرائب.

<sup>3</sup> Rabah Boussaid et autre, *Dossier Pédagogique de Séminaire Portant sur Les Impôts Diffères*, Institut Supérieur de Gestion et de Planification, Alger, 29 et 30 Septembre 2012, p 8

إيمان مخلف وآخرون، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)، *مجلة البحوث الاقتصادية والمالية*، المجلد 4 العدد 2، الشلف، 2017، ص 309.

<sup>4</sup> (بتصرف)

<sup>5</sup> المرجع السابق، ص 311. (بتصرف)

<sup>6</sup> المديرية العامة للضرائب، *قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة*، مرجع سبق ذكره، ص 44، المادة 168.

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للإستغلال ؛ الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري مالم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج والإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة نقداً أو عيناً لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، مالم تتجاوز مبلغاً سنوياً قدره واحد مليون دينار (1.000.000 دج)؛
- مصاريف حفلات الإستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانوناً والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة. الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقداً عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة ثلاث مئة ألف دينار (300.000 دج) مع احتساب كل الرسوم.<sup>1</sup>
- غير أنه، يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، من أجل تحديد الربح الجبائي، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10 بالمائة من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و / أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج). وتستفيد كذلك من هذا الخصم، النشاطات ذات الطابع الثقافي، وما فوق هاته الأسقف يسترجع.<sup>2</sup>
- تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة ق بل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الإمتصاص الأصلي؛<sup>3</sup>
- يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف، وذلك من أجل تحديد الضريبة؛
- تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار (100.000.000 دج) النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث.<sup>4</sup>
- لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أيا كانت طبيعتها، والواقعة على كاهل مخالفين الأحكام القانونية، من الأرباح الخاضعة للضريبة؛<sup>5</sup>
- المؤونات غير القابلة للخصم: يعاد دمج في الربح الخاضع للضريبة الأرصدة المشككة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح، والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية للسنة المالية، والمعرفة بالمؤونات غير المستوفية للشروط الشكلية والموضوعية في النصوص الجبائية، وكذا المؤونات التي

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 44، المادة 169، فقرة 1.

<sup>2</sup> نفسه، المادة 169، فقرة 2.

<sup>3</sup> نفسه، المادة 196، فقرة 3.

<sup>4</sup> المرجع السابق، المادة 171، ص 45.

<sup>5</sup> المرجع السابق، المادة 141، فقرة 6، ص 68.

وظفت جزئيا أو كليا في مجال غير مطابق لمجال تخصيصها، أو التي أصبحت بدون غرض خلال السنة الموالية التي تشكلت فيها؛<sup>1</sup>

- الإهلاكات غير القابلة للخصم: محاسبا قاعدة إهلاك التثبيتات المشتراة محددة بتكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للتثبيتات التي تستعمل في نشاط خاضع للرسم، أما إذا كان الغرض هو استخدامها في نشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فإن قاعدة الإهلاك تحدد على أساس تكلفة الشراء بما فيها الرسم، إلا أنه وبالنسبة للسيارات السياحية فقد حدد المشرع قاعدة إهلاكها على أساس 1.000.000 دج للوحدة بحيث يكون الإهلاك مقيد في المحاسبة، وما زاد عن هذا المبلغ لا يقبل خصمه ولا يطبق هذا السقف في حال كانت السيارة السياحية الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة، وبالنسبة للمؤسسات التي لا تخضع للرسم على القيمة المضافة فإن الإهلاك يحسب على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة بكل الرسوم، وفي حالة تم حسابه على أساس سعر الشراء خارج الرسم يتم إعادة دمج الجزء غير المخصص للإهلاك؛<sup>2</sup>
- الإهلاكات غير قابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقد القرض الايجاري بالنسبة للمستأجر (كونه يسجل المبالغ التي يدفعها للمؤجر كتكلفة وبالتالي كي لا نسجل نفس العبء مرتين)، أما المؤجر فيتمتع جبائيا بالملكية القانونية للأصل، ما يعطيه الحق في ممارسة الإهلاك (محاسبا لا يسجله الأصل المؤجر كتثبيت لهذا يقوم بخصمه وتخفيضه من الوعاء).<sup>3</sup>
- الضريبة على أرباح الشركات IBS: تعتبر غير قابلة للخصم<sup>4</sup> وبما أنه محاسبا تسجل كعبء يجب إعادة ادماجها في الربح الخاضع للضريبة؛
- خسائر القيمة غير القابلة للخصم: تعتبر خسائر القيم على التثبيتات المعاد تقييمها بالقيمة العادلة غير قابلة للخصم، وبالتالي يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة؛<sup>5</sup>
- الغرامات والعقوبات غير القابلة للخصم: لا يقبل الخصم من الربح الخاضع للضريبة الغرامات والعقوبات والمصادرات أيا كانت طبيعتها، والتي تتحملها المؤسسة من جراء مخالفتها للقوانين مثل: الغرامات الجبائية والغرامات المدفوعة لصندوق الضمان الاجتماعي عن التصريحات المتأخرة؛<sup>6</sup>

<sup>1</sup> نفسه، فقرة 5.

<sup>2</sup> نفسه، فقرة 3.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 المتضمن لقانون المالية لسنة 2014، العدد 68، 31 ديسمبر 2013، ص 17 المادة 53.

<sup>4</sup> المرجع السابق، المادة 141، فقرة 4، ص 68.

<sup>5</sup> إيمان بخلف وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 6.

<sup>6</sup> المرجع السابق، المادة 141، فقرة 7، ص 68.

غير قابلة للخصم الأعباء المتعلقة بنفقات الإيجارات ونفقات صيانة وتصليح السيارات السياحية فقط في حال كانت لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط؛<sup>1</sup>

- مصاريف الصيانة والإصلاح: تكون هذه المصاريف قابلة للخصم إذا كانت مخصصة لصيانة عناصر الأصول وتجهيزات المؤسسة للحفاظ عليها دون أن ينتج عن هذه الصيانة فائض قيمة خاص بالتجهيزات، أي دون أن تكون سببا في تمديد مدة استعمالها القانونية؛<sup>2</sup>

- إستردادات أخرى غير قابلة للخصم: وتتمثل في كل العناصر غير القابلة للخصم والتي لم تذكر سابقا، كإعادة دمج فوائد القروض غير المتعلقة بنشاط المؤسسة والتي تم خصمها في الربح الخاضع للضريبة؛<sup>3</sup>

### 2. التخفيضات

- تخفيض فوائض القيمة عن التنازل عن الأصول وذلك حسب الحالة كالتالي:

في حال رغبة المؤسسة في إعادة استثمار الفائض المحقق كليا أو جزئيا، اما الأول فتعتبر الفوائض المحققة معفاة تماما من وعاء الضريبي ومستبعدة منه شرط احترام الإجراءات (على المؤسسة الالتزام كتابيا أمام إدارة الضرائب عن هذا الأمر، مهلة تنفيذ التعهد 3 سنوات ابتداء من تلي تلك التي تحقق فيها الفائض، يجب على الأقل إعادة استثمار قيمة الاستثمار المتنازل عنه بالإضافة الى الفائض المحقق، تحويل الفوائض المستثمرة الى حساب الإهلاكات الخاصة بالاستثمارات الجديدة بديلة المتنازل)؛

أما في حالة إعادة استثمار المبلغ الناتج عن الفائض جزئيا في الآجال المحددة قانونيا، فالجزء الباقي من الفائض يرصد في حساب النواتج الاستثنائية او في النتيجة الإجمالية إذا شرعت المؤسسة في استخراج نتيجة الدورة المحاسبية، مع العلم أن المؤسسة سبق لها وأن استبعدت الفائض في الأجل المحدد ومن ثم عليها تصحيح نتيجتها لتخفيض ما تحصلت عليه في شكل إعفاءات جبائية.<sup>4</sup>

فوائض القيمة الناتجة عن عمليات الاندماج والانفصال معفية من الضريبة على أرباح الشركات، علما أن هذا النوع من الإعفاء يخص فقط شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> المديرية العامة للضرائب، خصم الأعباء المرتبطة بالإيجارات ونفقات الصيانة وتصليح المركبات السياحية والأعباء التي تتعدى مبلغ 30000 دج المسددة نقدا، المنشور رقم 3/قانون المالية لسنة 2018، 8 فيفري 2018،

[https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/circulaires/circulaires\\_ARABE\\_3.PDF](https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/circulaires/circulaires_ARABE_3.PDF)

<sup>2</sup> ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 284.

<sup>3</sup> إيمان بخلف وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 311.

<sup>4</sup> المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، مادة 173، فقرة 1-2، ص 45.

<sup>5</sup> المرجع السابق، المادة 143، ص 38.



لا تحسب في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة من ذلك لأنه سبق لها أن خضعت للضريبة؛<sup>1</sup>

- لا تدخل فوائض قيمة التنازل عن أحد عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري من نوع ليزباك؛ كما لا تدخل ضمن فوائض الربح الخاضع للضريبة القيم الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير.<sup>2</sup> في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة الرابعة الموالية للعجز؛<sup>3</sup>

- في حالة تكملة الإهلاك المطبق على التثبيات، والذي يكون نتيجة جهل بالنصوص القانونية، نظرا لتعديلات القوانين والنصوص الجبائية المستمرة، أو السهو من طرف المكلف، يتم خصم هذا الإهلاك المكمل من الربح الخاضع للضريبة؛<sup>4</sup>

- العجز المالي السابق: في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلالها، وإذا كان الربح غير كاف لاستيعاب كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.<sup>5</sup>

- خصومات أخرى يتم خصمها من الربح الخاضع للضريبة، وهي تلك المنتوجات التي تم إعفاؤها بموجب نص قانوني، غير أن المؤسسة أدرجتها في الربح الخاضع للضريبة جهلا بالنصوص الجبائية، أو أعباء قابلة للخصم جبائيا ولم تسجل محاسبيا بالخطأ.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> المرجع السابق، 147 مكرر، ص 39.

<sup>2</sup> المرجع السابق، المادة 173، فقرة 4، ص 45.

<sup>3</sup> المرجع السابق، مادة 147، ص 39.

<sup>4</sup> دراجي عيسى وقندز بن توتة المرجع السابق، ص 216.

دراجي عيسى وقندز بن توتة، الإنتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب على الدخل)، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، العدد الاقتصادي 35 (2)، 2019/03/15، ص 216.

<sup>6</sup> قدوري عمار وبن عواق العربي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

## الفرع الثاني: اختلاف بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي

تنص المادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (القانون الجبائي): يجب على المؤسسات إحترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة، حيث توجد العديد من الاختلافات بين النظامين المحاسبي والجبائي.

### أولاً: الاختلافات الدائمة

- أساس الإهلاك: يأخذ سعر الشراء أساساً لحساب الإهلاك الجبائي دون إعتبار للقيمة المتبقية خلاف لنظام المحاسبي المالي الذي يقوم بتخفيضها من تكلفة الإقتناء، كما يترك النظام المحاسبي المالي الخيار للمؤسسة في اعتبار بعض القيم المنخفضة عبء وبذلك خصمه فوراً بمجرد تحمله بالنظر للأهمية النسبية لهاته القيم<sup>1</sup>، في حين تم تسقيفها جبائياً بمبلغ 30.000 دج خارج الرسم<sup>2</sup>؛

محاسبياً توجد 4 طرق للإهلاك (طريقة الإهلاك الثابت، الإهلاك المتناقص، الإهلاك المتزايد والإهلاك حسب وحدات الإنتاج)، بيد أنه جبائياً يقيد الإختيار بين طريقة الإهلاك الثابت، الإهلاك المتناقص - عند توفر شروط محددة- وطريقة الإهلاك المتزايد<sup>3</sup>.

- المصاريف اللاحقة أو مصاريف إعادة التجديد والإصلاح والمراجعة: يضم هذا النوع من المصاريف محاسبياً إلى الاستثمارات المتعلقة به عند توفر مجموعة من الشروط المنصوص عليها في الأمر رقم 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، أما جبائياً فلم يتم الرجوع إليها.

- التقييم اللاحق: عند اتباع نموذج إعادة التقييم للتبثبات كبديل للتكلفة التاريخية وفق النظام المحاسبي يمكن يسجل فائض قيمة كإيراد أو خسارة قيمة تقيد كعبء كلاهما يؤثر على أساس الإهلاك إلا أن القانون الجبائي يجبر على إسترداد كل من فائض محض الإهلاك أو الخسارة عند حساب الوعاء الضريبي.

- التغييرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء: محاسبياً تحمل التغييرات في الطرق وتصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة المعلق عليها في الملاحق ضمن رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية ويستبعد من النتيجة الجبائية، في المقابل جبائياً لا يقبل كل آثار التغييرات في الطرق ومثال ذلك أن إختيار طريقة الإهلاك المتنازل لنوع من التبثبات بعد موافقة الإدارة الضريبية لطلب الكيان الكتابي فإنه لا رجعة في هذا الإختيار، أما تصحيح

<sup>1</sup> تم الإعتماد في إعداده بالمقارنة بين جميع الدراسات السابقة المتعلقة بالوعاء الضريبي في كل عنصر وأخذاً بالإعتبار القانون الجبائي لسنة 2019.

<sup>2</sup> إن هذا المفهوم ليس مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، وإنما من المخطط العام الفرنسي.

<sup>3</sup> المرجع السابق، المادة 141، الفقرة 3، ص36.

محمد اعمر بوزيد و أيوب نجار، مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية على ضوء القوانين الجبائية لسنة 2018، مجلة البحوث في العلوم

<sup>3</sup> المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، مجلد 3، عدد 2، 2019/01/04، ص 133.

الأخطاء المحاسبية السابقة لمخصصات الإهلاك الناتجة عن أخطاء السهو فإنه يقبل في حال كان المبلغ غير معتبرا وإلا لا يخصم.<sup>1</sup>

- عقود الإيجار التمويلي: يسجل المستأجر الأصل المؤجر في الميزانية مع تقييد الإهلاكات المنجزة من ذلك في حين لا يعترف القانون الجبائي بالأصل إلا بملكية قانونية وبالتبعية لا يقبل مخصصات إهلاكه ويتم إستردادها.<sup>2</sup>

#### ثانيا : الإختلافات المؤقتة

- مدة المنفعة: محاسبا تقدر إجتهدايا وفقا للظروف، بالتالي فهي تتميز بالمرونة أما القانون الجبائي سماها المدة العادية وهي تتميز بالثبات النسبي حيث حدد مدد المنفعة لعديد الأصول يمكن استنباطها من جدول النسب الإستهلاكية الذي تم تحيينه في سنة 2005<sup>3</sup>، وأي إختلاف يتم تسويته بالتحديد إذا إنخفضت مدة المنفعة عما حدد جبائيا.

جدول 1: مدد منفعة الأصول الثابتة العينية وفقا للقانون الجبائي

العمر	طبيعة الأصل
20	البنائيات
6.67	- عمارة بالصلب - عمارة قابلة للتفكيك في قاعدة
4	طرق النقل وهياكل المنشآت
5	-المسالك والطرق البرية
6.67	- المطارات - آبار المياه
10	تجهيزات استغلال المحروقات
10	-تجهيز الاستخراج
10	- تجهيز الاسترجاع المدعم
10	- شبكة الجمع
10	- تجهيز الفرز والمعالجة الأولية

<sup>1</sup> دراجي عيسى وقنديل بن توتة، مرجع سبق ذكره، ص 7.

<sup>2</sup> إيمان بخلف وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 12.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 05-07 المؤرخ في 28 أبريل 2005 المتعلق بالمحروقات، عدد 50، 19 يوليو 2005، ص 33-34.

20	منشأة التخزين والتوصيل
30.03	عتاد و آلات
10	- تجهيزات السكن والمخيمات
6.67	- عتاد Substruction Derrik
	- عتاد وآلات أخرى
2	عتاد النقل
	- عتاد السيارات المخصصة لولايات الجنوب
	- عتاد السيارات المخصصة لولايات أخرى :
5	سيارات خفيفة
4	شاحنات
4	عتاد جوي
10	منشأة لمعالجة المواد الخام
6.66	عقارات مكتبية وغيرها
4	الاتصال وكل وسائل الإعلام الآلي الأخرى
1	منشآت غير مادية
	- تكاليف أولية
1	- دراسات وأبحاث عامة (ما عدا الاستثمار المادي)

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على القانون رقم 05-07 المتعلق بالحقوقات

- المؤونات: مؤونات الأعباء حسب النظام المحاسبي وتوافقا مع المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 37 هي خصوم  
 بكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد تقيد محاسبيا عندما يكون للكيان إلتزام رهن (قانوني أو ضمني) ناتج  
 عن حدث مضى او عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الإلتزام وعندما  
 يمكن القيام بتقدير هذا الإلزام بصفة موثوقة<sup>1</sup>، أماجبائيا فهي مقبولة في حال شكلت لمواجهة أعباء وخسائر  
 محددة بدقة والتي يتوقع حدوثها مستقبلا بفعل أحداث جارية تطراً خلال نهاية الدورة، (حسب نص المادة

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 14.

141 الفقرة 05 من القانون الجبائي) وعندما تكون قابلة للخصم يشترط تقييدها محاسبيا حسب الطبيعة خلال الدورة وإظهار المبالغ المشككة في الجدول رقم 08 الملحق المتعلق بكشف المؤونات والخسائر في الحزمة الجبائية مرفقا بالتصريح السنوي ويشترط لخصمها أن تستجيب الشروط الشكلية والموضوعية السالفة الذكر، بالإضافة إلى شروط أخرى منها أن تكون المؤونة مشككة لمواجهة أعباء أو خسائر قابلة للخصم في حال وقوعها وعليه لا يقبل خصم مؤونات متعلقة بأعباء غير قابلة للخصم- كمخصص النزاع مع الإدارة الجبائية- أو غير المستوفية للشروط العامة القابلة خصم الأعباء عكس النظام المحاسبي المالي<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: الدراسات السابقة التطبيقية

لمسنا نقصا واضحا في الدراسات التي تجمع بين التغير في مدة منفعة الأصول الثابتة العينية والوعاء الضريبي خاصة المنتهجة للمنهج التجريبي مما شكل تحديا لنا في إيجاد أداة المناسبة للدراسة، حيث قمنا بتخصيص مبحث كامل للدراسات ذات الصلة بالموضوع بغرض التحكم فيهما.

حيث تم تقسيم هذا المبحث إلى قسمين: يشمل القسم الأول عرض ونقد كل الدراسات التي تناولت متغير مدة المنفعة، أما القسم الثاني فيضم عرض ونقد جميع الدراسات التي تناولت متغير وعاء الضريبة على أرباح الشركات باللغة العربية و/أو الأجنبية سواء بشكل مباشر أو في شكل جزئيات.

### المطلب الأول : عرض الدراسات النظرية حول تغير مدة المنفعة (العمر الإنتاجي)

تعد مدة منفعة الأصول الثابتة العينية تقدير وجزء من التقديرات المحاسبية لهذا لم يحضى سوى بإهتمام القليل من الباحثين بعضها تناولت العوامل المؤثرة على تقديره والأخرى قامت بدراسته إما تجريبيا كجزء من تغيرات في التقديرات المحاسبية أو عن طريق إختبارات تصميمية إفتراضية وهو ما سنتناوله في القسم الأول من المطلب ثم نقوم بنقده علميا في القسم الثاني.

<sup>1</sup> دراجي عيسى وفندز بن توتة، مرجع سبق ذكره، ص 7.

الفرع الأول: الدراسات ذات الصلة بمتغير مدد المنفعة

أولاً: دراسة حسين علي خشارمه 1999.<sup>1</sup>

هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل التي تؤثر في تقدير مدة منفعة للأصول الثابتة في الشركات الصناعية في الأردن.

❖ منهجية البحث: استمدت الدراسة بياناتها من مصادر أولية تمثلت في جمع المعلومات عن طريق تصميم إستبانة، وقد اشتملت الاستبانة على عشرة أسئلة حول العوامل المؤثرة على تقدير مدة منفعة الأصول الثابتة التي تشكل برأي الباحث أهم العوامل المؤثرة في تقدير مدة المنفعة للأصول الثابتة، أما المصادر الثانوية التي اعتمدت عليها الدراسة فتمثلت في استعراض ما توصل إليه الكتاب والمؤلفون في الكتب والمقالات باللغتين العربية والإنجليزية؛ هذا واستخدمت أيضاً المقابلات الشخصية غير الرسمية مع عدد من المديرين الماليين والمحاسبين في بعض الشركات الصناعية الأردنية، وقد تم التركيز في هذه المقابلات على محتوى أسئلة الاستبانة وذلك من أجل تعميق نتائج الدراسة وتوثيقها.

يتكون مجتمع الدراسة من مؤسسات المساهمة العامة المحدودة الأردنية لعام 1990 المسعرة في البورصة المالية لعمان والمنتمية للقطاع الصناعي، التي بلغت عام 1995 (77 مؤسسة) تم اختيار 50 مؤسسة منها كعينة للدراسة، وزعت الاستبانات على المديرين الماليين ورؤساء الحسابات في هذه المؤسسات.

معايير إختيار العينة من المؤسسات:

- مؤسسات كانت ميزانيتها تظهر الأصول الثابتة بأكثر من نصف مجموع أصولها حيث أعطى هذا المعيار أهمية كبيرة للأصول الثابتة.

- وكان قد مضى على تأسيس المؤسسات أكثر من خمس سنوات وكان المعيار ضروري لتوفر الخبرة اللازمة لدى متخذي القرارات في هذه المؤسسات والقدرة على الإجابة على مثل أسئلة الاستبانة.

❖ خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن العامل الضريبي له تأثير على تقدير مدة المنفعة، فكلما زاد معدل الضريبة على أرباح الشركة كلما أسهم ذلك في تخفيض مدة المنفعة المقدرة للأصول الثابتة؛

<sup>1</sup> حسين علي خشارمه، العوامل المؤثرة في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في الأردن، مجلة جامعة الخليل للبحوث، مجلة العلوم الإنسانية، كلية التجارة، جامعة الخليل، العدد الأول، 1999، ص 268-292.

<http://www.hebron.edu/docs/journal/B-Humanities/v1-1/Vol1No1.268-292.pdf>

- أن التطور التكنولوجي يساعد على تخفيض مدة المنفعة فالأصول التي يطرأ عليها تطور تكنولوجي سريع يكون مدة المنفعة المقررة لها الأقل؛
- أن للتضخم تأثيراً قويا على تقدير مدة المنفعة بعلاقة طردية، فكلما زادت نسبة التضخم فإن الإدارات تقوم بزيادة مدة المنفعة المقدرة للأصول الثابتة؛
- أن تطبيق مبدأ الحيطة والحذر يساعد في تخفيض مدة المنفعة المقدرة.

### ثانياً: دراسة محمد السيد عبد الرازق حسن 2004<sup>1</sup>

- هدفت الدراسة إلى تطوير أحد عناصر النظام المحاسبي الموحد المصري والمطبق بالمؤسسات العمومية الإقتصادية بما يلائم إقتصاديات السوق الحر ويواكب سياسة الإصلاح الإقتصادي المصري وذلك عن طريق:
- دراسة طبيعة محاسبة الإهلاك المطبقة بالمؤسسات العمومية الإقتصادية من خلال إستعراض وضع تحديد مدد المنفعة للأصول الثابتة وأثره على نتائج الأعمال على المستوى الجزئي والكلبي؛
  - دراسة وضع مقترح في تحديد مدة منفعة الأصول الثابتة وأثر ذلك على أسس حساب الإهلاك؛
  - مدى تأثير الوضع المقترح على نتائج الأعمال على المستوى الجزئي والكلبي للإقتصاد المصري.
- ❖ إتمدت الدراسة على أسلوب المنهج الوصفي في عرض وتوصيف الأسس النظرية والعلمية الخاصة بالمحاسبة عن الإهلاك بمختلف جوانبه، وعلى أسلوب البحث الإستنباطي في تطوير نظام المحاسبة عن الإهلاك المطبق بالمؤسسات العمومية والشركات الملزمة بتطبيقه بطريقة منطقية تتفق مع الواقع العملي بعد تطبيق النظام المحاسبي بما يقارب من 40 سنة.

تمت الدراسة على شركة حلوان لمحركات الديزل وهي شركة إقتصادية صناعية تابعة للهيئة القومية للإنتاج الحربي بمصر .

### ❖ أهم النتائج والتوصيات :

- مدة المنفعة الذي ينبغي أن تستهلك على أساسها الأصول الثابتة هي الإقتصادية وليس الإنتاجية؛
- إحتساب تكلفة الأهلاك طبقاً لمدد المنفعة الفعلية للأصول؛
- عدم إحتساب نسب إهلاك لأي آلة بعد إنقضاء مدة منفعتها؛

<sup>1</sup> محمد السيد عبد الرازق حسن، مرجع سبق ذكره.

- زيادة مدة المنفعة للمعدات الحديثة والتي تعمل بنظام معين، حيث انها تعمل بنظام ألي ودوائر تحكم أتوماتيكية تمنع تدخل العنصر البشري وتحديد فوري للاعطال وأسبابها ويؤدي ذلك إلى عدم تفاقم الأعطال مما يؤدي إلى إطالة مدة منفعتها؛
- إعادة تقسيم بند العدد والأدوات طبقا للواقع وعدم إهلاكها بمجرد صرفها من المخازن وتحقيقا لمبدأ العدالة بين الفترات المالية؛
- يجب أن يتم حساب الإهلاك طبقا للتشغيل الفعلي للماكينات وكذلك مراجعة مدة المنفعة للماكينات والمعدات طبقا للمدد الحقيقية لهذة الأصناف؛
- عدم احتساب معدل الإهلاك للمعدات طبقا لشريحة من الوقت ( ربع سنوية ) بل يجب احتسابها طبقا لعدد ساعات تشغيلها وكذا طبيعة هذا التشغيل؛
- المراجعة المستمرة لمعدلات الإهلاك طبقا للإهلاك الحقيقي حيث أن هناك بنود يصل معدل إهلاكها الى  $\frac{1}{2}$  بالمائة إهلاكها الحالي.
- الأصول الثابتة ذات الاستعمال الخاص مثل سيارات الاطفاء والأسعاف يدرج لها بند خاص بنسب مختلفة عن إهلاك باقي وسائل النقل.
- الحواسب الرئيسية في الشبكات لا يتم تغييرها ويتم تحديثها فقط من خلال البرامج لذا فالآليات لا يطرأ عليها أي تغيير و يجب فصلها عن بند الأثاثات وإعتماد نسب إهلاك خاصة بها .

### ثالثا:دراسة سعيد عيسى عبد الجليل يوسف 2013.<sup>1</sup>

هدفت الدراسة إلى :

- إبراز المشكلات المحاسبية للأصول الثابتة في المؤسسات الصناعية في السودان ؛
- توضيح كيفية المعالجة المحاسبية الأفضل للمشكلات المحاسبية للأصول الثابتة في المؤسسات الصناعية في السودان؛
- بيان أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) على القوائم المالية للمؤسسات الصناعية في السودان من خلال أثره على الأصول الثابتة.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المؤسسات الصناعية في السودان لا تتقيد بالمعالجة المحاسبية الصحيحة عند حل المشكلات المحاسبية الخاصة بالأصول الثابتة، وقد ابرزت مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية:

<sup>1</sup> سعيد عيسى عبد الجليل يوسف، أهمية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 بالقوائم المالية للشركات الصناعية في السودان، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مذكرة ماجستير، غير منشورة، 2013، <http://repository.sustech.edu/handle/123456789/9980>، 2019-04-27، 15:49.



- ماهي معالجة المؤسسة لمصروفات مرحلة الاستحواذ أو الإنشاء الذاتي للأصول الثابتة ومصروفات المراحل اللاحقة، وما هو تأثير هذه المعالجة على القوائم المالية؛
  - ما هو أساس تقويم الأصول الثابتة في المؤسسة؛
  - هل يراجع التقويم خلال مدة المنفعة ، هل سيؤدي هذا الأساس إلى قيمة عادلة عند المبادلة للأصول المستلمة ، ماهي محددات المؤسسة للاستغناء عن الأصول الثابتة؛
  - لماذا تستهلك الأصول الثابتة دفترياً؟، كيف تحدد المؤسسة مدة المنفعة لهذه الأصول وهل تراجعها من فترة إلى أخرى ، كيف تصل المؤسسة إلى إهلاك متراكم عادل في نهاية مدة المنفعة.
- ❖ اعتمدت الدراسة على المناهج التالية:
- المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات؛
  - المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات؛
  - المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة؛
  - المنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) على القوائم المالية لإحدى المؤسسات الصناعية العاملة في مجال الغذائية بقطاع الخرطوم بحري.
- تم اختبار الفرضيات الآتية:
- القيمة العادلة كأساس لتقويم الأصول الثابتة تؤدي إلى إنتاج قوائم مالية تتسم بالمصدقية وإمكانية الاعتماد عليها وقد تم إثبات صحة هذه الفرضية؛
  - التقدير الخاطئ لمدة المنفعة للأصول الثابتة يؤدي إلى إنتاج قوائم مالية مضللة ووجود أصول مستهلكة دفترياً وقد أثبتت صحة هذه الفرضية؛
  - استخدام التكلفة التاريخية كأساس لتقويم الأصول الثابتة يؤثر سلباً على القوائم المالية وقد أثبتت الدراسة صحة هذه الفرضية
- ❖ توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها :
- مبدأ القيمة العادلة في تقويم الأصول الثابتة يعطي التقويم الحقيقي لهذه الأصول ويعكس أثر الوضع الاقتصادي الراهن على المؤسسة.
  - استخدام مبدأ القيمة العادلة لتقويم الأصول الثابتة يحافظ على القوة الشرائية لقيمة رأس المال المستثمر في هذه الأصول ويساعد على إيجاد تكلفة عادلة لمنتجات المؤسسة الصناعية

- إن إهلاك الأصول الثابتة المحسوب على أساس مبدأ التكلفة التاريخية يكون منخفضاً في ظل ارتفاع الأسعار وبالتالي يؤدي إلى ظهور أرباح صورية أو تخفيض وهمي للخسارة في نهاية الفترة المالية والعكس صحيح .
- مصروف الإهلاك المحسوب على أساس مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى أن تكلفة الإنتاج تكون غير صحيحة ومضللة ولا يمكن استخدامها كأساس دقيق للتسعير.
- انقضاء مدة المنفعة الذي تحدده المؤسسة للأصل غير المتداول لا يكون في كل الأحوال هو الفيصل لاهلاك الأصل.

❖ كما أوصت الدراسة بعدة توصيات منها:

- تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) مع مراعاة الجوانب التالية :
  - أ .مراجعة الاعتراف بتكلفة إهلاك الأصول الثابتة المساهمة في إنشاء أصول ثابتة أخرى ذاتياً برسمته؛
  - ب .مراجعة تقييم الأصول الثابتة في حالة المبادلة عند تعذر إيجاد القيمة العادلة بالمفاضلة من حيث الطاقة الإنتاجية ومدة المنفعة.
- استخدام مبدأ القيمة العادلة كأساس لتقييم الأصول الثابتة حيث يؤدي ذلك إلى إنتاج قوائم مالية تتسم بالمصداقية وإمكانية الاعتماد عليها.

#### رابعاً: دراسة كل من **Ivana Mamic Sacera, Sanja Sever Malisa, Ivana Pavica 2016**<sup>1</sup>

بعنوان: أثر التقديرات المحاسبية على المركز المالي وأداء الأعمال - حالة الأصول الثابتة العينية والمعنوية

إشكالية : تحديد تأثير تقديرات الإدارة المختلفة الخاصة بالأصول الثابتة العينية والمعنوية على الوضع المالي العام وأداء الأعمال

هدفت الدراسة إلى التمييز بين السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية ، ومعرفة المجالات الحاسمة لقرارات الإدارة المتعلقة بالأصول الثابتة العينية والمعنوية الحالية ، وتصميم وتطبيق نموذج للإختبار التجريبي لتأثير التقديرات المحاسبية على البيانات المالية، مناقشة نتائج الدراسة وتشكيل استنتاجات لها.

<sup>1</sup> Ivana Mamic Sacera, Sanja Sever Malisa, Ivana Pavica, The Impact of Accounting Estimates on Financial Position and Business Performance – Case of Non-Current Intangible and Tangible Assets, *Procedia Economics and Finance Elsevier*, Croatia, 39, 2016 , 399-411

[https://www.researchgate.net/publication/305396198\\_The\\_Impact\\_of\\_Accounting\\_Estimates\\_on\\_Financial\\_Position\\_and\\_Business\\_Performance\\_-\\_Case\\_of\\_Non-Current\\_Intangible\\_and\\_Tangible\\_Assets](https://www.researchgate.net/publication/305396198_The_Impact_of_Accounting_Estimates_on_Financial_Position_and_Business_Performance_-_Case_of_Non-Current_Intangible_and_Tangible_Assets)

❖ أتبع في ذلك المنهج التجريبي بإختبار ميزانية مصممة مع جزء كبير من الأصول العينية والمعنوية الحالية وبيان الدخل المناسب، كما تم استخدام أدوات تحليل البيانات المالية لتحديد تأثير التقديرات المحاسبية على المركز المالي وأداء الأعمال.

العينة المختارة: من أجل قياس تأثير التقديرات المحاسبية على المركز المالي وأداء الأعمال ، تم اختيار المجالات النموذجية التالية للتقديرات المحاسبية للأصول الثابتة:

- التمييز بين مرحلة البحث والتطوير؛

- تقييم مدة النفعة غير المحدودة و المحددة للتراخيص؛

- تقدير القيمة المتبقية للمعدات.

❖ نتائج الدراسة: من المهم التأكيد على أنه من أجل إظهار تأثير التقديرات المحاسبية على المركز المالي وأداء العمل قد أظهرت المتغيرات المختارة (النسب المالية النموذجية) لتقييم المركز المالي وأداء الأعمال للمؤسسة ، بالنسبة لجميع النماذج التي تم إجراؤها ، أن هذا المركز المالي وأداء النشاط يمكن أن يعتمدان بشكل جوهري على التقديرات المحاسبية للإدارة وكما أكد نموذج الدراسة تقلب الوضع المالي وأداء المؤسسة نتيجة لتقديرات محاسبية مختلفة في الحالات التي تمثل فيها الأصول العينية والمعنوية جزءاً كبيراً من أصول الكيانات.

❖ وقدمت الدراسة التوصيات التالية:

- يجب على الإدارة استخدام جميع المعلومات المتاحة والكافية عند إعداد التقديرات المحاسبية؛

- على الإدارة تجنب أي تضارب في المصالح لتأكيد موضوعيتها في إعداد التقديرات المحاسبية؛

- يجب أن تكون الإدارة قادرة على إعداد التقديرات وهذا يعني أنه سوف ينظر في المجالات الحاسمة للتقديرات

المحاسبية ، ومناقشة تلك التقديرات وتأثيرها وكذلك توثيق هذه العملية، كما يجب عليها أيضا مراجعة

السياسات المحاسبية الهامة للمؤسسات والإفصاحات ذات الصلة مع لجنة التدقيق؛

- ينبغي أن تفصح المؤسسات عن التقديرات المحاسبية المهمة في الملاحظات على البيانات المالية والتي ستكون

بمثابة قاعدة معلومات لجميع المستخدمين المهتمين.

### خامسا: دراسة 1.2017 Anne Albrecht , Kyonghee Kim, Kwang J. Lee

بعنوان التغييرات في التقديرات المحاسبية: هل متطلبات الإفصاح الحالية كافية لردع الانتهازية الإدارية؟

<sup>1</sup>Anne Albrecht , Kyonghee Kim, Kwang J. Lee, Changes in Accounting Estimates: Are the Current Disclosure Requirements Sufficient to Deter Managerial Opportunism? · *KAIST College of Business Working Paper Series* · Series No. 2017-022, 2017· Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3074071> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3074071>

قدمت الدراسة وثائق مفصلة لممارسة المؤسسات في إجراء تغييرات جوهرية للتقديرات المحاسبية التي تخضع إلى الإفصاح الإلزامي في هيئة الأوراق المالية والبورصات وفقاً لمعيار المحاسبة رقم 250 (ASC 250) الصادر عن المجلس (FASB).

هدفت الدراسة الى التحقيق في ما إذا كانت المؤسسات تفصح عن التغييرات في التقديرات المحاسبية وكيفية تأثير هذه الأخيرة عن جودة الأرباح والتقارير المالية.

أسئلة الدراسة تمثلت:

1. ما إذا كان قرار المسيرين بإجراء تغييرات في التقديرات المحاسبية مرتبط بشكل منهجي بتوقعهم لكيفية تأثير تغييرات في التقديرات المحاسبية على الإبلاغ عن الأرباح في فترات التقرير الحالية؛
  2. كيفية تأثير التغييرات في التقديرات المحاسبية على الأرباح وجودة التقارير المالية.
- ❖ تم الاعتماد على قاعدة بيانات للتغيرات في التقديرات المحاسبية من عند شركة Audit Analytics ، وإشتملت العينة على 2,293 شهادة من شهادات المؤسسات تنتمي لقطاعات مختلفة وهاته الشهادات للتغيرات في التقديرات المحاسبية تم الإفصاح عنها في التقارير المالية السنوية أو الفصلية، وعدت الدراسة الأولى من نوعها كدراسة تجريبية للمقطع العرضي للتغيرات التقديرات المحاسبية وتأثيرها على جودة التقارير المالية، خلال 15 ديسمبر 2005، وإلى السنة المالية جوان 2015.

مع العلم أن التغيرات في التقديرات المحاسبية شملت 3 أنواع من التقديرات الأكثر تكراراً وهي على التوالي: الإيرادات بنسبة 30 بالمائة، الخصوم والمستحقات أو الإحتياطات 20 بالمائة، أما الإهلاك والنفاد بنسبة 17 بالمائة.

❖ النتائج المتوصل إليها:

- توجد علاقة بين التأثيرات المتوقعة لتغيرات في التقديرات المحاسبية وقرار الإدارات في كيفية التقديم للتأثير على الأرباح؛
- أرباح التغيرات في تقديرات أقل ثباتاً؛
- يحتمل أن تحوي التقارير المالية أخطاء جوهرية مما يزيد صعوبة القراءة، بحيث يزيد من رسوم المراجعة بكل كبير عندما تكون تقديرات ذات أهمية نسبية كونها مصدر لمخاطر التدقيق؛
- ردة الفعل الغير طبيعية حول إعلان عن الأرباح تشير إلى أن المستثمرين لا يفهمون تماماً تأثير التقديرات على التدفقات على الفترات المستقبلية، فالإفصاحات لا توفر معلومات كافية؛

توفر النتائج مجمعة دليلاً قوياً على التحيزات المديرين في خدمة انفسهم في قرارات تغيرات التقديرات المحاسبية الخاصة بهم .

### الفرع الثاني : نقد الدراسات المتعلقة بمتغير مدد المنفعة

#### من ناحية الأهداف:

تجتمع دراستي كل من محمد السيد عبد الرازق حسن و دراسة Ivana Pavica في محاولة معرفة أثر التغيير في تقدير على الأداء المالي بالتركيز على قائمة الدخل وذات الأمر في دراستنا غير أن دراسة Ivana Pavica ركزت أيضاً على المركز المالي ويجتمع هدفنا بدراسة تغير التقدير في مدة المنفعة مع حسين علي خشارمة في ربطه مع العامل الضريبي تختلف فقط في الاتجاه فنحن ندرس أثر تغير التقدير على الوعاء الضريبي في حين حسين علي الخشارمة درس العامل الضريبي على تقدير مدة المنفعة.

وتوافقت دراستنا مع بحث Anne Albrecht من ناحية أنها تناولت التغيرات في التقديرات المحاسبية وما تطرقنا له هو جزء منها كمحاولة للتدقيق أكثر

#### من ناحية العينة والمنهج:

إعتمدت دراسة كل من خشارمة و دراسة Anne Albrecht على مؤسسات مسعرة في البورصة في الغالب الناشطة في قطاع الصناعة وتمت دراسة الأولى بواسطة إستبيان ومقابلات غير رسمية أما الثانية فكانت دراسة تجريبية المبنية على 2293 شهادة إفصاح إلزامية، أما دراسة الباحث محمد السيد عبد الرازق حسن ودراسة سعيد عيسى عبد الجليل يوسف فكانت كلاهما أسلوب دراسة حالة، بالإضافة لأسلوب الإستنباط الذي أضافه محمد السيد عبد الرازق حسن في بحثه.

#### من حيث النتائج:

نظراً لكون المناهج والعينات وحتى الأهداف الدراسات المعروضة مختلفة مما أدى إلى تباين في النتائج المتوصل إليها، لكنها تعطي رؤية متكاملة عن مدة المنفعة سواء كنوع فريد من التقديرات أو كجزء ضمن كتلة التقديرات، فدراسة حسين علي الخشارمة توصلت أن للعامل الضريبي تأثير على تقدير مدة المنفعة بعلاقة عكسية شأنه شأن التطور التكنولوجي ؛ وتوصلت دراسة Anne Albrecht إلى وجود علاقة بين التغيرات في التقديرات ( حيث

تغيير تقدير مدة المنفعة جزء منها) وبين قرار الإدارة في كيفية تقديم تأثير على الأرباح كما توصلت إلى أن الإفصاحات غير كافية وأن الإدارة تتحيز في إعداد تغييرات التقديرات.

### المطلب الثاني : الدراسات المتعلقة بمتغير وعاء الضريبة على أرباح المؤسسات

الكثير من الدراسات المحكمة علميا قامت بدراسة وعاء الضريبة على أرباح الشركات لما له أهمية عند المؤسسات خاصة وأن التشريع الجبائي معروف بتحديثاته مع صدور قوانين المالية وهذا ما سنتطرق له في القسم الأول ثم سنتفقه بعدها في القسم الموالي.

### الفرع الأول : الدراسات ذات الصلة بمتغير وعاء الضريبة على أرباح المؤسسات

أولا: دراسة بوسبعين تسعديت 2010.<sup>1</sup>

الإشكالية : ماهي آثار تطبيق النظام المالي المحاسبي على النظام الجبائي الجزائري وما مدى ضرورة الإصلاحات الجبائية للتكيف مع متطلباته؟

❖ هدفت الدراسة إلى :

- معرفة الآثار المترتبة عن تطبيق النظام المالي المحاسبي المستنبط من المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري؛
- نقاط التباعد بين قواعد المحاسبة وفقا للنظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية ومعرفة الجهود المبذولة للتقارب من طرف الدولة في إطار عملية تكيف القانون الجبائي مع المفاهيم الجديدة للنظام المحاسبي المالي؛
- بعض الحلول المقترحة لتقليل الفروقات بين النظامين المحاسبي والجبائي مع تقييم الحلول.

إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لعرض المفاهيم والقواعد الخاصة بالجانبين المحاسبي والجبائي وإعتمدت المنهج التحليلي لتحليل أوجه الاختلاف واقتراح الحلول

❖ أهم ماتوصلت إليه الدراسة:

<sup>1</sup> بوسبعين تسعديت، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010

- تميزت العلاقة بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي القديم المطبق من سنة 1975 الى 2009 بالترابط حيث ان المعلومات المحاسبية تعد لغايات محاسبية محضة ومن خلال دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ 2010 أدى الى الإستقلالية بين قواعد النظامين وهذا ما يفسر العديد من الفروقات
- وجود العديد من نقاط الإختلاف بين قواعد المحاسبية الجديدة والقواعد الضريبية مثل: إعادة تقييم الأصول، القيمة العادلة، القرض الإيجاري: من شأنها التأثير على الوعاء الضريبي بالزيادة او النقصان.
- عملت الدولة الجزائرية بمختلف هيئاتها المعنية بمتابعة وتطبيق النظام المحاسبي المالي في أحسن الظروف وهو ما لوحظ في كل من قانون المالية التكميلي 2009 وقانون المالية 2010 والعديد من القوانين المعدلة لتقليل الآثار الناجمة عن تطبيق هذا النظام المحاسبي فيما تعلق بالجانب المحاسبي الجبائي وكذا التعليمات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة في 29 أكتوبر 2009 الموضحة لرؤية آلية الانتقال نحو النظام الجديد.

### ثانيا: دراسة مبارك بوعلاق، نور الدين بعيليش وسمير طعيبة 2014.<sup>1</sup>

الإشكالية: ما هي الإشكاليات الضريبية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر وموقف المشرع الجبائي الجزائري منها

- ❖ حيث هدفت الدراسة بإستخدام المنهج الوصفي في تناول النقاط التالية مع النتائج المتوصل إليها:
- علاقة المحاسبة بالجباية في النظام الجزائري، والذي تبين أنه بعد ظهور المعايير المحاسبية الدولية أعطت نفسا للمحاسبة التي كانت تخدم الأغراض الجبائية البحتة؛
- الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية، والتي ترجع لسببين أولا لإختلاف الأهداف بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي المستنبط من المعايير المحاسبية الدولية، وثانيا بسبب عدم موضوعية قواعد النظامين في بعض الحالات؛
- موقف المشرع الجزائري تحت وصاية وزارة المالية والجهود المبذولة لدراسة وتعديل القوانين الجبائية الظاهرة في قانون المالية التكميلي 2009 وقانون المالية لسنة 2010، بالإضافة إلى التعليمات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة -وأخيرا إقتراح حلول لتقليل من أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القواعد الجبائية: وذلك بتكييف الأخيرة بما يتناسب مع محتوى النظام المحاسبي، السماح بمسك محاسبتين الأولى وفقا لقواعد النظام المحاسبي المالي والثانية تكون وفق قواعد النظام الجبائي.

<sup>1</sup> مبارك بوعلاق، نور الدين بعيليش وسمير طعيبة، مرجع سبق ذكره.

ثالثا: دراسة بن توتة قندز وحكيم براضية 2015.<sup>1</sup>

الإشكالية: ما مدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي؟ وفيما تتمثل تحديات ذلك؟

هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كان النظام الجبائي الجزائري يساير ويتوافق مع النظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2010، وماهي أهم التدابير الجبائية التي جاءت بها قوانين المالية لتتماشى مع مبادئ scf.

❖ توصلت للنتائج التالية:

- غياب تعاريف دقيقة للأصول الثابتة العينية والمعنوية من منظور جبائي،
- إدراج خانة متعلقة بمعطيات السنة الماضية في الكشوف المالية والقوائم الجبائية الرئيسية من شأنه إجراء عملية المقارنة والتحقق من صحة الأرقام دون الرجوع لوثائق السنة السابقة.
- حسب محتوى النظام المحاسبي المالي فلا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الحكم وتحليل القوائم الجبائية الجديدة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بما يفيد التحقق والرقابة من صحة المعطيات المحاسبية إلا بعد مضي 3 سنوات على الأقل من تطبيقه كمرحلة تجريبية.

ثالثا: دراسة خبيطي خضير 2016.<sup>2</sup>

تحت إشكالية رئيسية: ما مدى تغير العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية؟ وماهو واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تجاه تلك العلاقة خلال الفترة 2014؟

هدفت الدراسة إلى:

- إبراز مدى تغير المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية والقواعد الضريبية ولاسيما بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ؛ التعرف على مختلف مجالات الارتباط والانفصال بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية بعد آخر تحديث للقواعد الضريبية ضمن قانون المالية لسنة 2015؛
- معرفة نوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية (الانفصال أو الارتباط)، وما مدى تقيد المؤسسات الاقتصادية بهذا النوع من العلاقة؛ التوصل إلى نتائج علمية وعملية من شأنها تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية والحد من مختلف المشاكل التي قد تواجه المؤسسات الاقتصادية على أرض الواقع.

بن توتة قندز وحكيم براضية، دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي، *المجلة الاقتصادية والإدارية*، جامعة محمد خيضر الوادي، العدد 18، 2015، ص 336-356.

خبيطي خضير، *تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة 2014)*،

<sup>2</sup>مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016.



### ❖ المنهج المتبع:

تم الإعتماد على المنهج الوصفي ومنهج دراسة الحالة وهذا باستخدام مجموعة من الأدوات بداية بالفحص المباشر للقوائم المالية ومختلف الدفاتر المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة، وكذا أسلوب المقابلة مع العديد من المهنيين (المحاسبين)، وإستخدام برنامج الحزم الإحصائية الجاهزة "spss 20" لتحليل المعلومات المتحصل عليها، وتحليل النتائج.

### ❖ النتائج المتوصل إليها:

- هناك العديد من مجالات الانفصال والارتباط بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وبالتالي وجود العديد من الاختلافات المؤقتة والدائمة على سبيل المثال: عقود الإيجار التمويلي، مصاريف البحث والتطوير، الإعانات العمومية وغيرها، أما عن مجالات الارتباط على سبيل المثال: المخزونات (القياس الأولي، تدني القيمة)، العقود الطويلة الأجل، تكاليف الاقتراض وغيرها؛
- وجود تباين في الثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية تجاه الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وعموما تلك المؤسسات الاقتصادية لا تتقيد بنوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية؛
- من الممكن تكييف القواعد الضريبية لتتوافق مع القواعد المحاسبية بنسبة تتراوح ما بين 50 بالمائة إلى 67 بالمائة؛
- تجسيد التوافق المحاسبي الضريبي على أرض الواقع يكون بتبني هذه الفكرة من طرف صناع القرار السياسي، مع فتح طاولة نقاش مع الخبراء في المجالي المحاسبي والضريبي من أجل بناء حلول فعالة.

### رابعا: دراسة إيمان يخلف وآخرون 2017.<sup>1</sup>

تحت إشكالية: ماهي التعديلات الواجب إدخالها على النتيجة المحاسبية للوصول إلى تحديد الربح الخاضع ؟

هدفت الدراسة إلى إظهار المراحل والخطوات المتبعة من طرف النظام الضريبي الجزائري في تحديد النتيجة الجبائية المعدة إنطلاقا من النظام المحاسبي المالي وحصص الأسباب المؤدية لإختلاف النظامين المشار إليها في إختلاف القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية وذلك بإتباع المنهج الإستنباطي بإستخدام أداة الوصف في شرح مختلف المفاهيم ذات الصلة بالإشكالية المدروسة.

### ❖ النتائج المتوصل إليها :

<sup>1</sup> إيمان يخلف وآخرون، مرجع سبق ذكره.

- ينشأ الإختلاف بين النتيجة المحاسبية والجبائية بسبب وجود إختلافات جوهرية بين الأسس التي تحكم قياس كل منهما وإلى أهداف كل منهما أيضا؛
- تتمثل التعديلات المتبعة للوصول إلى النتيجة الجبائية وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة في تسويات (خارج المحاسبة) بإتباع ما تنص عليه التشريعات الجبائية؛
- بما أن النتيجة الجبائية ماهي إلا النتيجة المحاسبية معدلة وفق ما ينص عليه القانون الجبائي وجب أن يكون هناك نظام محاسبي خال من التلاعبات من اجل ضمان تحصيل الموارد الضريبية.

### خامسا: دراسة قدوري عمار وبن عواق العربي 2018<sup>1</sup>

تحت الإشكالية: ما مدى تأثير المعالجة الجبائية على النتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي؟

هدفت الدراسة إلى:

- إبراز كيفية تحديد النتيجة المحاسبية لمؤسسة إقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي , وكذا المعالجة الجبائية لهذه النتيجة قصد تحديد الوعاء الضريبي؛
- تحديد كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة.
- ❖ أهم النتائج المتوصل إليها:
- إستقلالية النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي يؤدي إلى ظهور فروق حتمية بين النتيجتين؛
- توضيح عملية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في النموذج 09 " جدول تحديد النتيجة الجبائية".

### سادسا: محمد اعمر بوزيد وأيوب نجار 2018<sup>2</sup>

تحت إشكالية: ما مدى تطابق المعالجات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي مع القواعد الجبائية؟

- ❖ تم الإعتماد في الدراسة على المنهج الوصفي لمعرفة الإختلافات بين كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجانب النظري وتم إستخدام التحليل في الدراسة التطبيقية لتأكيد الفرق بين المعالجة المحاسبية والجبائية في مؤسسة إقتصادية وتصحيحات الإدارة الجبائية وذلك بواسطة جزء من تقرير الرقابة الجبائية-متصرف فيه-تم إجراؤها على مؤسسة إقتصادية في مجال الخدمات.

<sup>1</sup> قدوري عمار وبن عواق العربي، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> محمد اعمر بوزيد وأيوب نجار، مرجع سبق ذكره.

❖ أهم النتائج المتوصل إليها:

أكدت الدراسة التطبيقية نتائج الدراسة النظرية في وجود إختلافات نتيجة التعارض بين المعالجة المحاسبية المعتمدة من طرف المؤسسة الاقتصادية وما هو مطلوب جبائيا مما عرض المؤسسة للتصحیحات من طرف الإدارة الجبائية كونها لم تلتزم بالقواعد الجبائية.

سابعا: دراسة دراجي عيسى وقندز بن توتة 2019.<sup>1</sup>

تحت إشكالية: ماهي المراحل المتبعة في الإنتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب على الدخل)؟

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي، وإلى الوقوف على أسباب الإختلاف بين النتيجتين بغية تجاوزها بإحدى التوافق بين النظامين

❖ وإتبع في ذلك المنهج الوصفي في عرض مختلف جوانب البحث النظري والإعتماد على أداة التحليل في التطرق لمراحل الإنتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية.

❖ النتائج المتوصل إليها:

- الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي راجع لإختلاف الفترة التي يتم فيها الإعتراف بالإيراد أو العبء أو لإختلافات في الأهداف حيث يرجح هدف تحصيل إيرادات الدولة عن هدف تقديم معلومات مالية مقروءة ذات مصداقية؛

- القوائم الجبائية الجديدة المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية والمتعلقة بالمؤسسات الخاصة لنظام الربح الحقيقي GN20 وما تتضمنه من جدولین الرئيسيين الممثلين في الميزانية وجدول حساب النتائج متطابقتين تماما مع الجداول المعتمدة في النظام المحاسبي المالي بإستثناء تفصيلات جزئية متعلقة بتفصيل بعض الأعباء والإيرادات بما يخدم تحديد الوعاء بدقة، أما الجداول الأخرى في النظام المحاسبي المالي غير معتمدة جبائيا ماعدا الملاحق المكيفة لإستخدامات الإدارة الجبائية.

الفرع الثاني : نقاط الإختلاف بين الدراسات المتعلقة بمتغير وعاء الضريبة على أرباح المؤسسات

من ناحية الأهداف:

هدفت جل الدراسات المتعلقة بالوعاء الضريبي والنتيجة الجبائية المعروضة إلى عرض أهم الإستحداثات في القانون الضريبي والجهود المبذولة من طرف الجهة الوصية (وزارة المالية)، إما بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي أو

<sup>1</sup> دراجي عيسى وقندز بن توتة، مرجع سبق ذكره.

بشكل يخلق مزيداً من الفروقات الدائمة والمستمرة بين النظامين المحاسبي المالي والجبائي، وتم التطرق لهذه الفروقات؛ ودراستنا هدفت إلى التركيز على دراسة نوع من هذه الاختلافات ألا وهو مدة منفعة الأصول الثابتة .

من ناحية العينة والمنهج:

غالبية الدراسات كانت نظرية إتمدت على المنهج الوصفي بالتركيز على القوانين المباشرة سواء القانون المحاسبي المالي أو القانون الضريبي لكن معلوم أن الإدارة الضريبية بالإضافة إلى ذلك تعتمد على مجموعة من التعليمات والشروحات لحالات عملية خاصة غير مذكورة في القوانين المباشرة؛ على غرار كل من دراستي خبيطي خضير، محمد اممر بوزيد و أيوب النجار التي إتمدت المنهج التطبيقي، حيث تمت الدراسة الأخيرة بشكل تطبيقي على جزء من تقرير رقابة جبائية على مؤسسة إقتصادية والكيفية التي تمت بها التصحيحات الجبائية، أما دراسة خبيطي خضير فقد كانت تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية إحدى هذه المؤسسات كانت ضمن العينة التي قمنا بإختيارها .

من حيث النتائج:

توصلت جميع الدراسات إلى إثبات وجود الفروقات بين النظامين المحاسبي والجبائي، ثمنت الجهود التي تقوم بها مصلحة إدارة الضرائب منها جدول الحزمة الجبائية رقم 09 الذي أوضح العدد من الأمور ذات الصلة ولكن ترى ذات الدراسات أنه لا تزال هذه الجهود كافية خاصة وأن الدراسات أجمعت على وجود العديد من القضايا موضع إختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي سكت فيها القانون الجبائي عن إبداء رأي في هذه القضايا من بينها السماح بتطبيق محاسبة المركبات أو المحاسبة بالتجزئة والتي جاء بها النظام المحاسبي، مما جعل الدراسات تقترح الحلول والتي كانت على المستوى الكلي تمس تغييرات في القانون الجبائي بما يتوافق مع القانون الجبائي وما نراه أمراً غير واقعي خاصة في ظل إختلاف أهداف النظامين وعدم موضوعية القواعد الجبائية كما أشارت بعض الدراسات منها دراسة خبيطي خضير و دراسة مبارك بوعلاق وآخرون التي ركزت على سعي الوحدة الاقتصادية لإيجاد حلول قانونية.

## خلاصة الفصل الأول:

في هذا الفصل بعد تطرقنا إلى الإطار التصوري للأصول الثابتة العينية من الوقوف على أهم المفاهيم المرتبطة بها وعن إهتلاكها، ثم تناول ماهية التقديرات المحاسبية بما فيها عملية مراجعة الأعمار الإنتاجية (مدد المنفعة) خلصنا إلى أن:

القضايا المحاسبية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالأصول الثابتة العينية معقدة نظرا لإستنادها على أساليب تحكيمية غير دقيقة ومنها تقدير ومراجعة التقدير ومدد المنفعة الذي يتحكم فيها مجموعة من العوامل أهمها العامل الضريبي وإستراتيجية المؤسسة وكذا عامل التقادم بالإضافة إلى عوامل أخرى وحوصلة لما وصلت إليه دراسة على الخشامة وكتابات عالم المحاسبة الحديثة دونالد كيسو.

وخلصنا أن العوامل التي تؤثر على تقدير مدة المنفعة لأول مرة هي ذاتها المسبب لعملية تغيير التقدير وفقا على ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية، هذا ما لم تكن للعوامل الذاتية دخلا في ذلك من إدارة للأرباح وسلوك إنتهازي للإدارة سواءا بما يخدم مصالحها الشخصية أو بما يتلائم والوضع الاقتصادي كون المحاسبة الإبداعية سلاح بجدين ؛ لكن لاحظنا أن هذا النوع من تغيير التقدير يشهد نقص في إهتمام كتابات الباحثين رغم الأهمية النسبية لتأثيره على النتائج مثل ما أكدته دراسة Anne Albrecht. كونه يتطلب المنهج التجريبي.

كما أن عملية التغيير تنجر عنها فروقات مؤقتة تعالج خارج المحاسبة ناتجة عن القيود الجبائية بالخصوص المدد الأقل من المدد المحددة جبائيا حسب الكثير من الدراسات منها دراجي عيسى وزميله.

**الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لعينة من  
المؤسسات البترولية الوطنية**

## مدخل للفصل الثاني:

تناولنا في الفصل السابق الإطار النظري للدراسة، ومن خلال ذلك تبين لنا جميع المفاهيم المتعلقة بالأصول الثابتة العينية وكذا التقديرات المحاسبية بما فيها كيفية تقدير مدة المنفعة والعوامل المؤثرة في التقدير بالإضافة إلى تلك المؤثرة على عملية تغير مدة المنفعة ثم تناولنا وعاء الضريبة على أرباح المؤسسات وعلاقته بمدة المنفعة، وفي هذا الفصل بغرض معرفة واقع تأثير تغير مدة منفعة الأصول الثابتة على الوعاء الضريبي في المؤسسات البترولية الوطنية بعد تطبيق النظام المحاسبي سنقوم في المبحث الأول تناول كل الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة ثم التطرق لعرض نتائج كل حالة مدروسة على حدا ومن ثم مناقشة هذه الحالات.

وقمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة التطبيقية

المبحث الثاني: نتائج ومناقشة الدراسات

## الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لعينة من المؤسسات البترولية الوطنية

### المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة التطبيقية

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى الكيفية التي تمت بها إنجاز الدراسة وذلك بتبيان كل من: طريقة الدراسة والأدوات المستخدمة.

#### المطلب الأول: طريقة الدراسة التطبيقية

وفي هذا المطلب سيتم التطرق لكل من: مجتمع الدراسة، العينة ومتغيرات الدراسة.

#### الفرع الأول: مجتمع الدراسة

لإجراء الدراسة التطبيقية يضم مجتمع الدراسة كافة المؤسسات البترولية الوطنية المتواجدة على مستوى ولاية ورقلة، دائرة حاسي مسعود خصيصا تم إختيارها إستنادا لكبر حجمها ولضخامة ما تحوزه من أصول ثابتة عينية وهذا ما سينعكس أثره على حجم مخصصات الإهتلاكات وذلك بحكم توسعها المستمر في الإستثمار العيني، ناهيك عن كونها مملوكة من طرف الدولة الجزائرية الأمر الذي دعم بقاءها لسنين عديدة بالتالي أعطاها ذلك خبرة تعتمد عليها في تقدير مدد منفعة الأصول الثابتة العينية.

#### الفرع الثاني: عينة الدراسة

للإجابة على الأسئلة الفرعية التي تم طرحها وإختبار الفرضيات تم إختيار عينة تتشكل من أربع مؤسسات بترولية وطنية والمتواجدة في نفس المنطقة (حاسي مسعود) التابعة لولاية ورقلة وهي:

- شركة هاليبورتن مؤسسة خدمات الآبار (HESP) تغيير مدة المنفعة في سنة 2014؛
- المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP) (مديرية التموين والإمداد DAL) تغيير مدة المنفعة في سنة 2012؛
- المؤسسة الوطنية للتنقيب (ENAFOR) تغيير مدة المنفعة في سنة 2018؛
- المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP) لم تغير حتى سنة 2019.



### الفرع الثالث: متغيرات الدراسة وقياسها

نعالج في هذه الدراسة الأثر في تغير المتغير المستقل: مدة منفعة الأصول الثابتة العينية (الأعمار الإنتاجية)، على المتغير التابع: الوعاء الضريبي، حيث يتم تغيير تقدير مدد منفعة الأصول الثابتة العينية بالنظر لعدة عوامل ويصعب قياس أثر التغير عن طريق القوائم المالية لعدة إعتبارات مالم تتوفر قاعدة بيانات عن الأصول الثابتة العينية محل التغير والمدد قبل وبعد التغير التي يحسب على أساسها الإهلاك ؛ مع إمكانية حساب الأثر في حال تم تغيير مدد منفعة الأصول الثابتة التي تمت حيازتها في تاريخ واحد وبنفس المدد وبالتالي يمكن إستخراج أثر التغير عن طريق مقارنة بين أصل واحد قبل وبعد التغير ثم تعميم الأثر على العدد الكلي للأصول الثابتة العينية.

أما الوعاء الضريبي فهو حصيلة نهائية لتفاعلات بين إيرادات وتكاليف الدورة المالية المشكلة للنتيجة المحاسبية والتي يتم تعديلها وفقا لما جاء به قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للحصول على الوعاء الضريبي، مع العلم أن هذه النتيجة أو الوعاء تتأثر بالكثير من العوامل ولا يكون هناك تأثير مطلق لعامل دون العوامل الأخرى داخل وخارج المؤسسة كلية أو جزئية، لهذا في دراستنا لأثر تغير مدة منفعة الأصول الثابتة العينية على الوعاء فإننا لا ندرس باقي العوامل المؤثرة على الوعاء الضريبي ونحاول معرفة هل تغير مدة المنفعة مقبول جبائيا سواءا بالزيادة والنقصان وبالتالي علاقة عكسية تظهر لنا الأثر على الوعاء الضريبي أو هو غير مقبول جبائيا وبالتالي يكون التأثير حيادي.

### المطلب الثاني: أدوات جمع المعطيات

تضم مختلف القوانين والمناشير الصادرة عن وزارة المالية، المقابلة، الملاحظة والفحص المباشر للبيانات المالية ووثائق المؤسسات.

### الفرع الأول: القوانين والمناشير الصادرة عن وزارة المالية

وتتمثل في مختلف مخرجات تشريعات الوزارة الوصية<sup>1</sup> وزارة المالية المشرفة على كل من تنظيم الجانب المحاسبي والجانب الجبائي للمؤسسات حيث توجد العديد من القوانين والمراسيم والمناشير التي تخص النظام المحاسبي المالي وهي منشورة في الجرائد الرسمية للجمهورية الجزائرية والقانون الجبائي وبالضبط قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

### الفرع الثاني: المقابلة

لجئنا في دراستنا لإستخدام المقابلة للأسباب التالية:

<sup>1</sup> يمكن الإطلاع على موقعها <http://www.mf.gov.dz/>

- التكتّم الموجود على مستوى المؤسسات إتجاه البحث العلمي خاصة عندما يتعلق الأمر بمواضيع الفروقات بين المحاسبة والجباية على وجه الخصوص وتغير مدة منفعة الأصول الثابتة العينية من بين هذه المواضيع الحساسة؛
- صعوبة الإحاطة بالموضوع عن طريق الأسئلة المكتوبة بل يتطلب مهارة التحوّل لأخذ المعلومة من ذوي الاختصاص؛
- توفر المقابلة الأريحية في الإجابة لدى المستجوب ولإستكشاف جوانب أخرى لها علاقة بموضوعنا.

وكانت الأسئلة المطروحة في جل المقابلات متجانسة بعد التمهيد كما يلي:

يعطي النظام المحاسبي المالي الحرية لإدارة المؤسسة في تقدير مدة منفعة الأصول ويعطيها أيضا الحق في تغيير التقدير عند توفر معلومات جديدة أو نظرا لخبرة وهذا التقدير قد لا يتوافق مع ما ينص عليه القانون الجبائي وهو أمر عادي يتم تداركه عند حساب الوعاء الضريبي في حال كانت مدة المنفعة المحاسبية أقل من الجبائية عن طريق الإسترداد.

1. هل تم تغيير مدد منفعة الأصول الثابتة العينية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
2. هل تم تغيير مدد منفعة الأصول الثابتة العينية قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
3. ماهي أنواع الأصول الثابتة العينية التي تم تغيير مدد منفعتها؛
4. ماهي الأصول الثابتة العينية التي لها أهمية نسبية تم تغيير مدد منفعتها؛
5. هل يتم الإعتماد على مدة منفعة الأصل الثابت العيني المقترح من طرف المصنع؛
6. هل تتم المراجعة الدورية لمدد منفعة الأصول الثابتة؛
7. ما هي المدد المنصوص عليها في القانون الجبائي؛
8. ماهي الأسباب العملية لتغيير مدد منفعة الأصول الثابتة؛
9. هل حصلت حركة في مناصب المديرين للشركات؛
10. من الجهة المقترحة بتغيير مدد منفعة الأصول الثابتة؛
11. هل تم إطلاع الإدارة الجبائية، وماهي الإجراءات في سبيل تحقيق ذلك؛
12. من هي الأطراف المشاركة والمساندة في عملية إعادة التقدير؛
13. هل يتم تقييم وقياس الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة العينية؛
14. هل يتم إحتساب الإهلاك منذ جاهزية الأصول الثابتة العينية؛
15. هل يتم التوقف عن إحتساب الإهلاك عن الأصول المتوقف عن إستغلالها لأكثر من سنة.

### الفرع الثالث: الملاحظة والفحص المباشر للبيانات المالية ووثائق المؤسسات

في سبيل الإجابة على التساؤل الثالث وإختبار الفرضية الثالثة التي تقتضي بأن الإدارة الجبائية تحفظ في قبول تغير مدة منفعة الأصول الثابتة العينية قمنا بالتوازي مع المقابلة بالإستعانة بالملاحظة خاصة في التفاصيل التي لم يتم التصريح بها لنا في المقابلات والتي ساعدتنا في الفهم أكثر لحثيات الدراسة التطبيقية؛ كما وإستطعنا الحصول على العديد من البيانات المالية المتعلقة باليوميات المساعدة للأصول الثابتة كلما كان الأمر أكثر عمليا علما أننا واجهنا إختلاف في درجة الحصول على المعلومة بالرغم من أننا في كل الحالات تحصلنا على القاعدة الإلكترونية للبيانات محملة في برنامج Microsoft Office Excel سواءا بالشكل الإجمالي أو بالتفصيل هذا بالإضافة إلى القوائم المالية لسنوات التغيير وقبلها بثلاث سنوات لبحث التطورات في الأصول الثابتة العينة من حيازة وتنازل ومقارنة ذلك بمخصصات الإهلاكات هذا بالإضافة إلى تتبع النتيجة المحاسبية التي هي محط إهتمام مستخدمي القوائم المالية.

### المبحث الثاني: نتائج ومناقشة الدراسات

نتناول في هذا المبحث النتائج المتوصل إليها ضمن الدراسة لمجموعة من الحالات ومن ثم مناقشتها.

#### المطلب الأول: نتائج الدراسة

يتم تناول نتائج كل حالة من المؤسسات على حدا وذلك كمايلي:

#### الفرع الأول: دراسة حالة شركة هاليبورتن مؤسسة خدمات الآبار HESP

##### أولا: تقديم المؤسسة HESP

تأسست شركة هاليبورتن مؤسسة خدمات الآبار (Halliburton Entreprise de Services aux Puits) المعروف بإختصار (Hesp) سنة 1999، و ذلك بمقتضى العقد المبرم بين المؤسسة لوطنية لخدمات الآبار ENSP أحد فروع شركة سوناطراك بنسبة ملكية تقدر بـ 51 بالمائة والشركة الأمريكية هاليبرتن لخدمات الطاقة (Halliburton Energy Services) بنسبة ملكية تقدر بـ 49 بالمائة.

جدول 2: نسب المساهمة في رأسمال شركة HESP

الوحدة: دج

الشريك	نسبة المشاركة	عدد الاسهم	القيمة الاسمية للسهم	قيمة المساهمة
ENSP	%51	622 000	1 000.00 دج	688 000 000.00
HALLIBURTON	%49	588 000	1 000.00 دج	588 000 000.00

المصدر: القانون الأساسي لشركة HESP

- الشكل القانوني: تعتبر (HESP) شركة مساهمة (SPA) بمقتضى القانون الأساسي؛
- الرأس المال الإجمالي: برأسمال يقدر بـ 1.2 مليار دينار لم يتغير منذ تأسيسها؛
- المقر الاجتماعي: ويقع مقرها الاجتماعي بالطريق الوطني رقم 3 بالمنطقة الصناعية المتواجدة في مدينة حاسي مسعود ولاية ورقلة.
- نظام المعلومات: (Sage).
- عدد العمال: تشغل الشركة 294 عاملا منهم 11 امرأة و 4 أجناب، و ينقسمون حسب الجدول التالي:

جدول 2: توزيع العمال حسب المستوى لشركة HESP

البيان	عدد العمال	النسبة المئوية
الإطارات	181	62%
المختصون	53	18%
المنفذون	60	20%
المجموع	294	100%

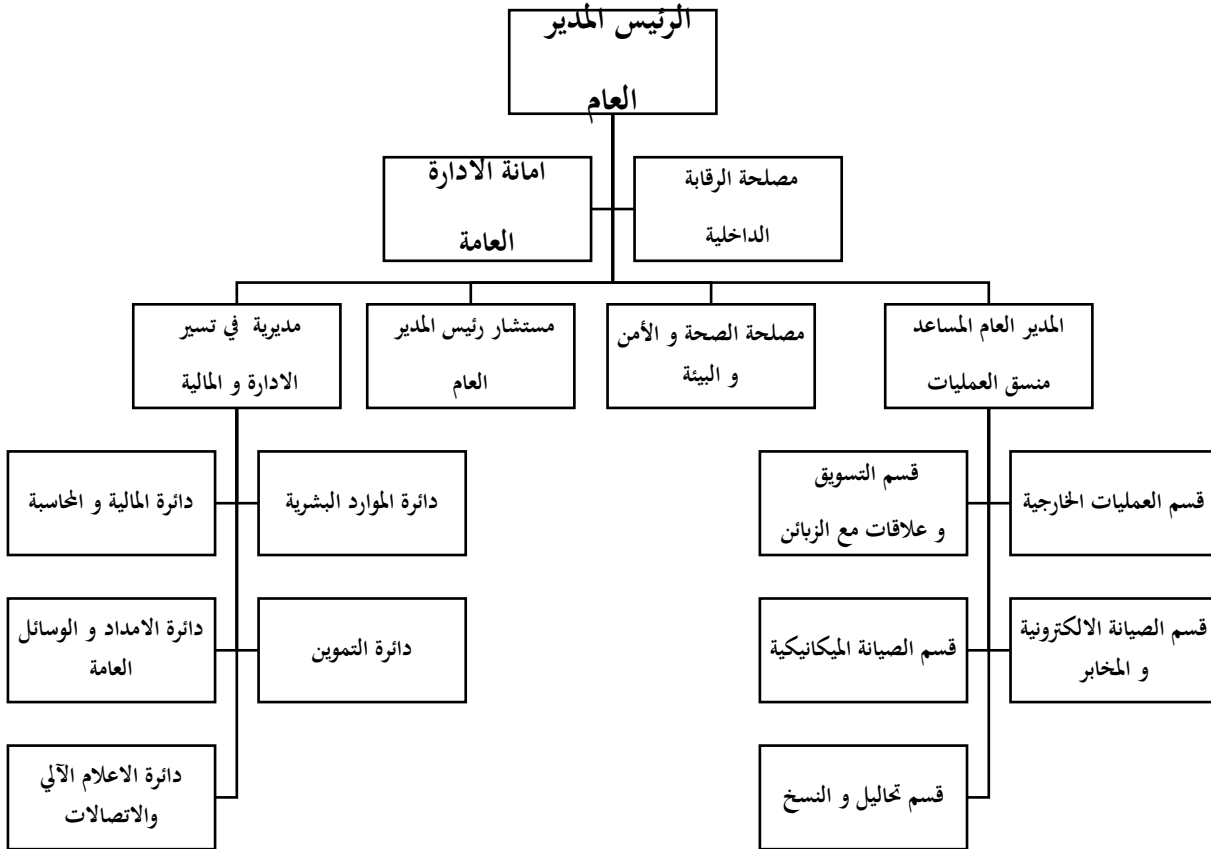
المصدر: التقرير الإداري لشركة HESP الصادر عن الإدارة العامة - مارس 2017

نشاط المؤسسة: تنشط الشركة في مجال القياس والتحليل الكهربائية الخاصة بآبار النفط والغاز، حيث تقوم المؤسسة بتزويد عملائها بجميع المعلومات الخاصة بحالة الآبار البترولية سواء كان ذلك أثناء عملية الحفر، أو خلال عملية الاستغلال.

### الهيكل التنظيمي للشركة:

يسير الشركة رئيس مدير عام يتم انتخابه من طرف مجلس الإدارة المتكون من 5 اعضاء ثلاثة منهم ينتمون لشركة (ENSP) صاحبة الأغلبية واثنان من شركة (HALLIBURTON)

شكل توضيحي 4 الهيكل التنظيمي لشركة HESP



المصدر : قسم الموارد البشرية و التنظيم لشركة HESP

## ثانيا: نتائج دراسة حالة شركة HESP

إستنادا لتجربة الشركة في مطلع سنة 2014 إتخذ مجلس إدارة الشركة قرارا بتمديد مدة المنفعة لنوع محدد من الأصول الثابتة العينية والذي تم المصادقة عليه من طرف المدير العام للشركة ، حيث تم رفعها من ستة سنوات (عملا بإقتراح المصنع) إلى 10 سنوات وذلك خصيصا لثلاث شاحنات جديدة تمت حيازتها في ذات السنة من أصل 20 شاحنة نفس النوع والمصنع تحوزها الشركة والتي لها صلة مباشرة بنشاط الرئيسي للشركة والتي تبلغ قيمتها 14,16 بالمائة من إجمالي الأصول الثابتة العينية (أنظر الملحق رقم 02) أما باقي النسبة من الأصول الثابتة العينية يطغى عليها صنف الوسائل (أنابيب) و التي تبلغ حوالي 400 نوع تم تغيير العمر لنوعين فيها فقط، حيث تحمل الشاحنة الواحدة ما يقارب 20 أنبوب.<sup>2</sup>

وقد تم الأخذ برأي المكلفين بمتابعة وصيانة الأصول الثابتة في عملية المراجعة ثم رفع الملف والتفاوض مع الإدارة الجبائية التي في الغالب توافق على تغيير مدد المنفعة بالزيادة في حين أنها لا توافق بتقليص مدد منفعة الأصول الثابتة خاصة في حال تلك الأصول المحدد جبائيا ممدد منفعتها.<sup>3</sup>

تتكون كل شاحنة من ثلاث مركبات مجتمعة ولكل مدة منفعة منفصلة خلافا للسابق قبل المراجعة كانت موحدة في مدة المنفعة، علما ان التغيير مس مركب الهيكل والذي سابقا كان يحتسب على ست سنوات مثل المركبين الآخرين وكأنه بداية تجسيد لمحاسبة المركبات أو بالتجزئة ؛ حيث تقسم إلى:

1. مركب الهيكل مع المحرك: 10 سنوات؛
2. مركب المخبر: 6 سنوات؛
3. مركب البراءة ( حق إستعمال البرنامج): 6 سنوات.

وكمثال يمكننا أخذ شاحنة لتبيين الوحدة رقم 18 وحساب مخصصها الإجمالي

<sup>1</sup> انظر الملحق رقم 11.

<sup>2</sup> ع س، مدير المالية والمحاسبة، بمكتبه، 28 فيفري 2019، (مقابلة شخصية).

<sup>3</sup> المرجع السابق، 15 مارس 2019.

جدول 3 : ورقة متابعة الشاحنة رقم 18

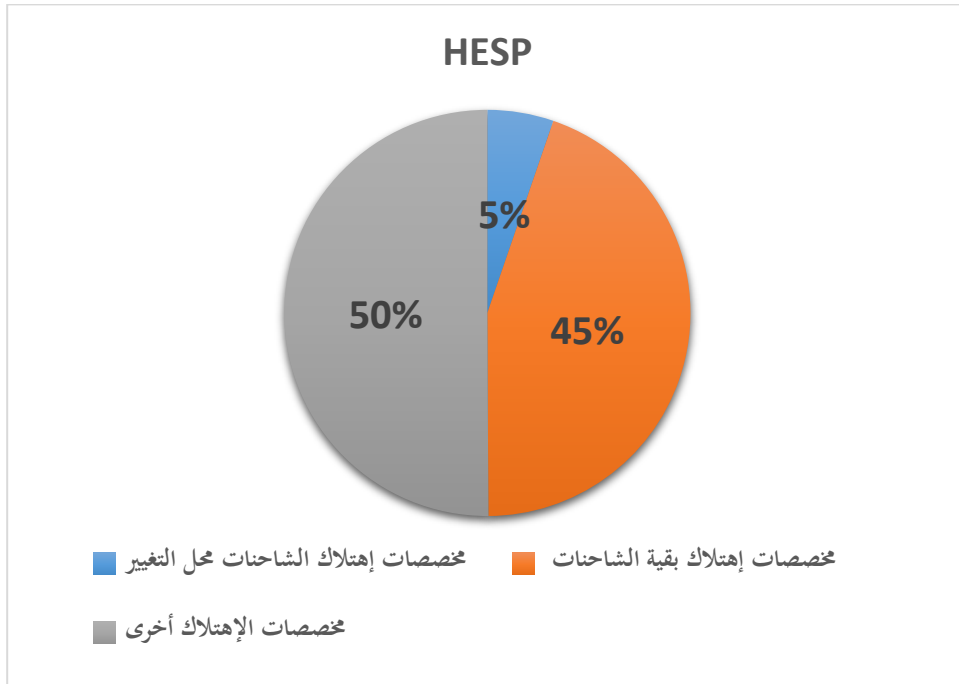
الوحدة: دج

البيان	مدة المنفعة	القيمة الأصلية	مخصص الإهلاك لسنة 2014
هيكل الشاحنة	10	112303162	11230316,2
مخبر الشاحنة	6	43894811,7	7315816,59
رخصة البرنامج	6	18838930,3	3139828
المجموع	-	175036904	21685960,8

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الملحق رقم 01

ويمكننا توضيح تقسيم مخصصات الإهلاك لسنة 2014 في الشكل التالي:

شكل توضيحي 5 مبالغ مخصصات الإهلاك لسنة 2014



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على الملحق رقم 02

والجدول الموالي نقيس الفرق بين تطبيق مدد المنفعة الجديدة وبين لو تم الإستمرار في مدة المنفعة القديمة لقياس أثر التغيير.

جدول 4 : إختبار تغير مدد منفعة الأصول الثابتة العينية (الشاحنات)

الوحدة: دج

الفرق الصافي	أقساط الإهلاك محسوبة وفقا للمدد القديمة	أقساط الإهلاك محسوبة وفقا للمدد الجديدة	القيمة الأصلية	الشاحنات	تاريخ وضع الاستخدام
-7.486.877,472	29.172.838,25	21.685.960,8	175.036.904	الوحدة 18	01/01/14
-1.915.658,613	7.462.934,493	5.547.275,88	179.110.299	الوحدة 19	01/10/14
-890.948,68	3.471.252,61	2.580.303,93	178.521.435	الوحدة 20	19/11/14
-10.293.484,77	39.115.210,9	29.813.540,6	532.668.638	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على الملحق 04,03,01

ومن الجدول نلاحظ أن قيمة الفرق الإجمالي يبلغ 10293484,77 دج (وهو سالب يعني إنخفاض في مخصصات الإهلاك بالقيمة المطلقة) ونظرا لأن الشركة حققت في سنة 2014 عجزا بقيمة 58.953.631,71 دج يكون بذلك الفرق خفض العجز بنسبة تقارب 17,46 بالمائة من النتيجة وهي نسبة ذات أهمية نسبية حسب ما هو متعارف عليه عمليا لأنها تتجاوز نسبة 5 بالمائة من نتيجة السنة المالية.

علما أن المؤسسة إكتفت بالإفصاح عن ذكر التغيير في المدد دون الإفصاح عن أثر التغيير على نتائج الدورة.

**الفرع الثاني: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP) (مديرية التموين والإمداد DAL)**

**أولا تقديم المؤسسة ENSP :**

قبل التطرق لمحل الدراسة مديرية التموين والإمداد لابد من تقديم المؤسسة الأصل حيث تعتبر المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (Entreprise Nationale des Services aux Puits) المعروفة بإختصار (ENSP) أحد فروع الشركة سوناطراك الجزائرية والتي تملكها بنسبة 100 بالمائة، تأسست شركة (ENSP) بموجب قانون المحروقات الذي صدر عام 1981 في إطار تطوير الصناعة البترولية التي اعتمدها الدولة في ذلك الوقت، وتعمل هذه الشركة في تلبية رغبات زبائنها في جميع الخدمات الخاصة بآبار النفط والغاز عدا عمليات البحث والحفر ونقل المحروقات.



- الشكل القانوني : تعتبر (ENSP) شركة مساهمة (SPA) بمقتضى القانون الأساسي.
- الرأس المال الاجتماعي: برأسمال يقدر بـ 8 مليار دينار جزائري.
- المقر الاجتماعي: و يقع مقرها الاجتماعي بالطريق الوطني رقم 3 بالمنطقة الصناعية المتواجدة في مدينة حاسي مسعود ولاية ورقلة.
- نظام المعلومات: (Big Finances)
- عدد العمال: تشغل بالمؤسسة 2 986 عاملا بتاريخ 31-12-2016.
- تنقسم شركة (ENSP) إضافة إلى المديرية العامة إلى سبعة 07 مديريات رئيسية هي :
  - مديرية التموين و الإمداد (DAL).
  - مديرية مديرية الحماية و البيئة (DPE).
  - مديرية (Wire line & Well Testig).
  - مديرية (Snubbing).
  - مديرية الصناعة (Fabrication).
  - مديرية (Mud Logging).
  - مديرية خدمات الآبار (Well Services).

انتهجت الشركة مع مطلع الالفية الجديدة سياسة الشراكة من اجل اكتساب الخبرات وتحويل التكنولوجيا في مجال الخدمات البترولية ويظهر ذلك في الشركات التابعة (WESP، MESP، HESP،BJSP) .

#### مديرية التموين و الإمداد (Direction Appros et Logistique) :

من أهم مهامها للمؤسسة (ENSP) تحقيق برامج التموين على المستوى الخارجي والداخلي في أحسن الظروف، المساهمة في تحقيق برامج الاستثمارات المرتبطة بوسائل الإنتاج، تسيير ذمة المؤسسة المالية على المدى البعيد (الاستلام، التسليم، الجرد، البيع، التنازل)، تقديم كل الاحتياجات الضرورية المتعلقة بالإيواء، الإطعام، النقل وإتاحة كل المواد

الاستهلاكية ( معدات وأدوات مكتبية، أدوات التنظيف الضرورية، معدات طبية، عتاد العمل والصيانة المخصص لجميع وحدات المؤسسة).

### ثانيا: نتائج دراسة حالة (مديرية التموين والإمداد Dal)

بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق أعطى مرونة أكبر للمؤسسات ومن بينها مؤسسة ( ENSP ) بكامل مديرياتها منها (مديرية التموين والإمداد Dal) حيث سبق وأن غيرت تقدير مدد المنفعة للأصول الثابتة سنة 2008 وكان حكرا على الأصول الجديدة التي تمت حيازتها آنذاك ثم تكرر الأمر في سنة 2013 ؛ تمت العملية خارج نظام المعلومات (Big Finances) حتى سنة 2015 أصبحت تسير الأصول الثابتة بهذا النظام رغم أنه موجود من سنة 2005 بعد توصيات محافظ الحسابات.<sup>1</sup>

مس التغيير مدد منفعة كافة الأصول الثابتة العينية بتمديدها إلى ما يتجاوز مدد المنفعة العادية المحددة جبائيا، ويلقى هذا قبولا من طرف الإدارة الجبائية خاصة وأنه يخفض من مخصصات الإهلاك، وتم الإفصاح عن ذكر التغيير في المدد دون الإفصاح عن أثر التغيير.<sup>2</sup>

وفي سبيل قياس أثر تغير مدد المنفعة قمنا بإجراء إختبار على قاعدة المعطيات لكافة الأصول الثابتة التي مسها التغيير وذلك بالولوج للقاعدة المعطيات والقيام بالتعديلات في صفحة تحوي معدلات الإهلاك وبالاحتفاظ بنفس الخوارزمية لحساب المخصصات ( أنظر الملحق 10) مما يتيح لنا المقارنة بين الجداول المحسوبة على أساس مدد المنفعة القديمة والجداول المحسوبة على أساس مدد المنفعة الجديدة وكانت النتائج كالتالي:

جدول 5 : إختبار لقياس أثر تغير مدد منفعة الأصول الثابتة

الوحدة: دج

رقم الحساب الأصل	القيمة الأصلية للأصول الثابتة	أقساط الإهلاك المحسوبة على أساس مدد المنفعة الجديدة	أقساط الإهلاك المحسوبة على أساس مدد المنفعة القديمة
20400000	7.896.805	163.800	204.750
21100000	68.102.000	0	0
21160000	3.947.891.150	0	0
21200000	25.356.963,98	0	0

<sup>1</sup> س ف، إطار في مديرية Snubbing والمكلف سابقا بعملية التغيير في مديرية التموين والإمداد، بمكتبه، 10 ماي 2019، (مقابلة شخصية).

<sup>2</sup> م ع، مدير المالية والمحاسبة بمكتبه، 13 أفريل 2019، (مقابلة شخصية).

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لعينة من المؤسسات البترولية الوطنية

76.943,576	38.471,788	33.308.151,75	21311000
11.934.775,49	5.967.387,759	332.717.085,1	21312000
5.349.687,629	7.196.807,221	435.895.010,9	21313000
9.202.520,35	2.300.630,088	205.043.382,1	21315100
108.002	50.401,4	33.011.475,37	21315200
30.099.566,15	15.049.783,07	611.191.316,8	21315300
0	0	21.404.020	21315400
0	0	6.270.710,08	21315500
6.291.200,317	3.145.600,159	125.824.006,3	21315600
0	0	9.763.108,35	21315800
65.345,65	91.483,91	3.244.786,89	21319000
7.438.299,338	4.958.866,225	49.814.587,25	21350100
0	0	1.235.348,489	21350200
1.497.765,74	998.672,993	52.045.375,98	21350600
197.942,0625	131.961,375	2.644.652,69	21351000
6.671.678,917	4.447.785,947	77.144.884,88	21352000
0	0	802.267,1	21353000
8.651.774,141	8.651.774,141	115.002.240,9	21355000
69.900	46.600	466.000	21356000
2.246.917,386	1.555.277,055	21.438.822,84	21357000
12.403,035	8.354,49	33.783.515,84	21359000
0	0	48.618.822,29	21381000
0	0	43.801.932,18	21384000
0	0	37.624.318,5	21386000
0	0	7.022.130,4	21530000
0	0	2.286.419,31	21541000
0	0	10.489.475	21543000
0	0	10.066.550,06	21543200
374.258,635	234.808,1235	45.218.094,86	21551100
123.490,797	123.490,797	10.265.615,18	21551200
163.800	81.900	867.458	21551300
2.573.658,454	1.749.283,313	23.787.224,94	21551400

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لعينة من المؤسسات البترولية الوطنية

0	0	1.477.128,74	21551500
0	0	257.760	21551600
265.264	127.180,6	16.854.890,5	21551700
0	0	14.658.240,2	21569000
0	0	4.443.494,8	21569100
9.325.458,332	6.046.391,665	126.695.194,6	21821100
2.221.683,726	1.447.593,569	31.165.700,57	21821200
1.346.578,75	538.631,5	19.842.349,84	21821300
1.669.500	667.800	23.698.513,89	21821400
3.268.677,741	1.431.111,096	25.284.418,66	21821500
0	0	7.629.308,28	21821600
0	0	6.439.466	21821700
0	0	5.677.333,95	21822300
0	0	40.000	21823000
0	0	1.351.856,6	21824000
0	0	11.500	21829000
1.945.902,92	1.363.148,005	21.177.206,69	21831000
21.727.928,29	17.951.666,6	176.853.953,3	21832000
1.359.920,431	1.148.160,811	10.320.307,83	21834000
88.789,17	84.733,17	1.360.365,65	21835000
2.326.491,246	1.559.710,027	51.581.146,94	21836000
0	0	8.500	21861000
10.000	7.000	2.688.488,75	21862000
0	0	294.455,94	21863000
6.800.738,877	4.603.801,488	82.862.474,53	21871100
911.035,15	768.007,52	64.497.284,2	21871200
2.720.144,7	1.813.429,8	18.134.298	21871300
411.294,924	274.196,616	3.582.522,31	21871500
3.896.280	2.597.520	26.011.916,22	21871600
592.754,6313	399.986,3875	14.212.038,73	21871700
0	0	8.111.706,34	21872200
3.463.302,375	2.308.868,25	41.924.861,7	21872300

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لعينة من المؤسسات البترولية الوطنية

6.132.691,976	4.223.844,247	52.900.843,36	21872400
0	0	305.849,19	21872500
3.449.886,89	2.352.714,993	29.564.989,05	21872600
7.560.015,276	5.040.010,184	65.066.528,48	21873110
708.465,519	472.310,346	6.087.092,66	21873200
0	0	165.888	21873300
9.572.062,485	6.381.374,99	66.486.997,5	21873400
2.473.168,455	1.648.778,97	20.868.239,19	21873500
0	0	1.991.682,17	21873600
4.648.582,604	3.404.267,928	97.985.460,71	21873700
0	0	4.203.370,2	21873800
11.614.748,83	7.847.425,514	180.571.739	21873900
0	0	303	21873960
0	0	302	21873961
0	0	503	21873962
0	0	65	21873963
0	0	55	21873964
203.866.047	133.502.804,1	7.796.694.301	المجموع الكلي
-70.363.242,83		الفرق الكلي	

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على القاعدة الإلكترونية لبيانات الأصول الثابتة للمؤسسة

تحسب مرونة التغير كما يلي:

مخصصات الإهلاك المحسوبة بالمدد الجديدة - مخصصات الإهلاك المحسوبة بالمدد القديمة

مرونة التغير ≈

مخصصات الإهلاك المحسوبة بالمدد القديمة

$$\frac{133502804,1 - 203866047}{203866047} \approx -34,51\%$$

تظهر الإشارة سالبة في المرونة وحتى في الفرق الصافي الظاهر في الجدول وهذا يبين العلاقة العكسية بين مدد المنفعة ومخصصات الإهلاك حيث كلما زادت مدة المنفعة كلما إنخفضت مخصصات الإهلاك والعكس أيضا صحيح.

كما نلاحظ من الجدول وجود فرق كلي للمخصصات ناتج عن إختلاف المدد (ممثلا الفرق بين مخصصات الإهلاك المحسوبة وفق المدد الجديدة والمدد القديمة) بالقيمة المطلقة 70.363.242,83 دج يظهر ارتفاع المخصصات المحسوبة وفق المدد القديمة عن مثيلتها المحسوبة وفق المدد الجديدة كون التغيير كان بتمديد المدد، وبالتالي يؤدي هذا الإنخفاض في عبء مخصصات الإهلاك يؤدي إلى زيادة الوعاء الضريبي كون التغيير مسموح جبائيا نظرا لأنه بالزيادة وفوق مدد المنفعة المحددة جبائيا .

ونعمد إلى تخفيض الفرق إلى 70.322.292,83 دج بعد طرح مخصص الأصول الثابتة المعنوية طالما أننا ندرس العينينة فقط مع ذلك لا يؤثر هذا كثيرا، وتبغني الإشارة أن المجموع الكلي للقيم الأصلية البالغ 7.796.694.301 دج الذي نحن بصدد دراسته يمثل ما يقارب 97 بالمائة من إجمالي قيمة الأصول الثابتة القابلة للإهلاك لمديرية التموين والإمداد.

إن حجم الفرق الصافي يفوق نسبة 100 بالمائة من نتيجة الدورة قبل الضريبة لسنة 2013 التي بلغت 58503746,48 دج أي أن التغيير في تقدير مدة منفعة الأصول الثابتة العينينة له أثر بأهمية نسبية مثل ما توصلت إليه دراسة (Anne Albrech) لهذا الإفصاح بذكر وقوع عملية التغيير لا يوضح مقدار أثر التغيير في التقدير المحاسبي لمدد المنفعة.

أما الجدول الموالي فهو يمثل الأصول المحازة في سنة 2013 وهي الأخرى قمنا بإجراء الإختبار عليها وأظهرت النتيجة كالآتي:

جدول 6 : إختبار على الأصول الثابتة المحازة في سنة 2013

الوحدة: دج

رقم حساب الأصل	القيمة الأصلية للأصول الثابتة	أقساط الإهلاك المحسوبة على أساس وفقا للمدد القديمة	أقساط الإهلاك المحسوبة على أساس وفقا للمدد الجديدة
20400000	24.276.289,28	476.771,3114	381.417,0491
21315100	718.207,83	0	0
21315200	5.467.199,35	410.039,9513	191.351,9773
21351000	9.295.650	697.173,75	464.782,5
21355000	14.004.034,59	0	0
21551200	52.650	5.265	5.265
21551400	17.343.464,34	28.597,09	14.298,545
21821100	1.634.000	0	0
21821400	8.210.000	684.166,6667	273.666,6667
21831000	2.495.434,5	91.328,7375	60.885,825
21832000	44.155.704,48	4.940.173,077	3.952.138,462
21836000	87.457,5	4.372,875	2.915,25
21871100	974.610	69.059,25	46.039,5
21871500	5.240.494	524.049,4	349.366,2667
21871700	248.625	14.917,5	9.945
21872400	22.940.482,5	104.861,25	69.907,5
21873900	8.939.911,5	0	0
المجموع الكلي	166.084.214,9	8.050.775,859	5.821.979,542
	الفرق الصافي		-2.228.796,318

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على القاعدة الإلكترونية لبيانات الأصول الثابتة الجديدة للمؤسسة

وكما يلاحظ أيضا أن تطبيق الإختبار أوضح الإختلاف بين نتائج المخصصات وأنتج عنه فرق بقيمة 2228796,318 دج .

والجدول الأخير يمثل الأصول الثابتة التي قامت الشركة بالتنازل عليها خلال سنة 2013 وقمنا أيضا بإجراء الإختبار عليه والذي أنتج فرقا بقيمة 8055822,938 دج.

جدول 7 : إختبار لقياس أثر تغير مدد منفعة الأصول الثابتة المتنازل عنها

الوحدة: دج

رقم الحساب الأصل	القيمة الاصلية للأصول الثابتة	أقساط الإهلاك المحسوبة على أساس وفقا للمدد القديمة	أقساط الإهلاك المحسوبة على أساس وفقا للمدد الجديدة
21832000	8.152.827,92	2.038.206,98	1.630.565,584
21873700	20.695.076,98	2.483.448,38	1.655.632,254
21873900	137.346.075,1	20.461.096,25	13.640.730,83
21873110	429.282,69	0	0
المجموع الكلي	166.623.262,7	24.982.751,61	16.926.928,67
	الفرق الصافي	-8.055.822,938	

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على القاعدة الإلكترونية لبيانات الأصول الثابتة المتنازل عنها للمؤسسة

### الفرع الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للتنقيب (ENAFOR)

أولا: تقديم المؤسسة ENAFOR:

تعتبر المؤسسة الوطنية للتنقيب (ENAFOR) احد فروع مؤسسة سوناطراك الجزائرية تأسست المؤسسة الوطنية للتنقيب ( Entreprise National De Forage) بمقتضى المرسوم رقم 171/81 المؤرخ في 01 أوت 1981، برأس مال يقدر ب 20 مليون دينار جزائري، اعتمدت في بادئ الأمر على وسائل الفرع (Algerian : ALFOR Forage ) (وهي أحد الفروع التابعة لمؤسسة سوناطراك بشراكة مع المؤسسة الأمريكية للتنقيب SEDCO). وفي سنة 1985، اعتمدت على وسائل الشركة الفرنسية (TOTAL) على حساب مؤسسة سوناطراك. وتحولت المؤسسة إلى مؤسسة عمومية إقتصادية وشركة مساهمة في 26 نوفمبر 1989 برأس مال يقدر ب 20 مليون دينار جزائري مقسما إلى مساهمات الجهات التالية:\*

- صندوق المناجم والمحروقات 40 بالمائة.
- صندوق الكيمياء البترو كيمياء والصيدلة 30 بالمائة.
- صندوق الزراعة الغذائية 30 بالمائة.
- الشكل القانوني: تعتبر ENAFOR شركة مساهمة SPA بمقتضى القانون الأساسي .



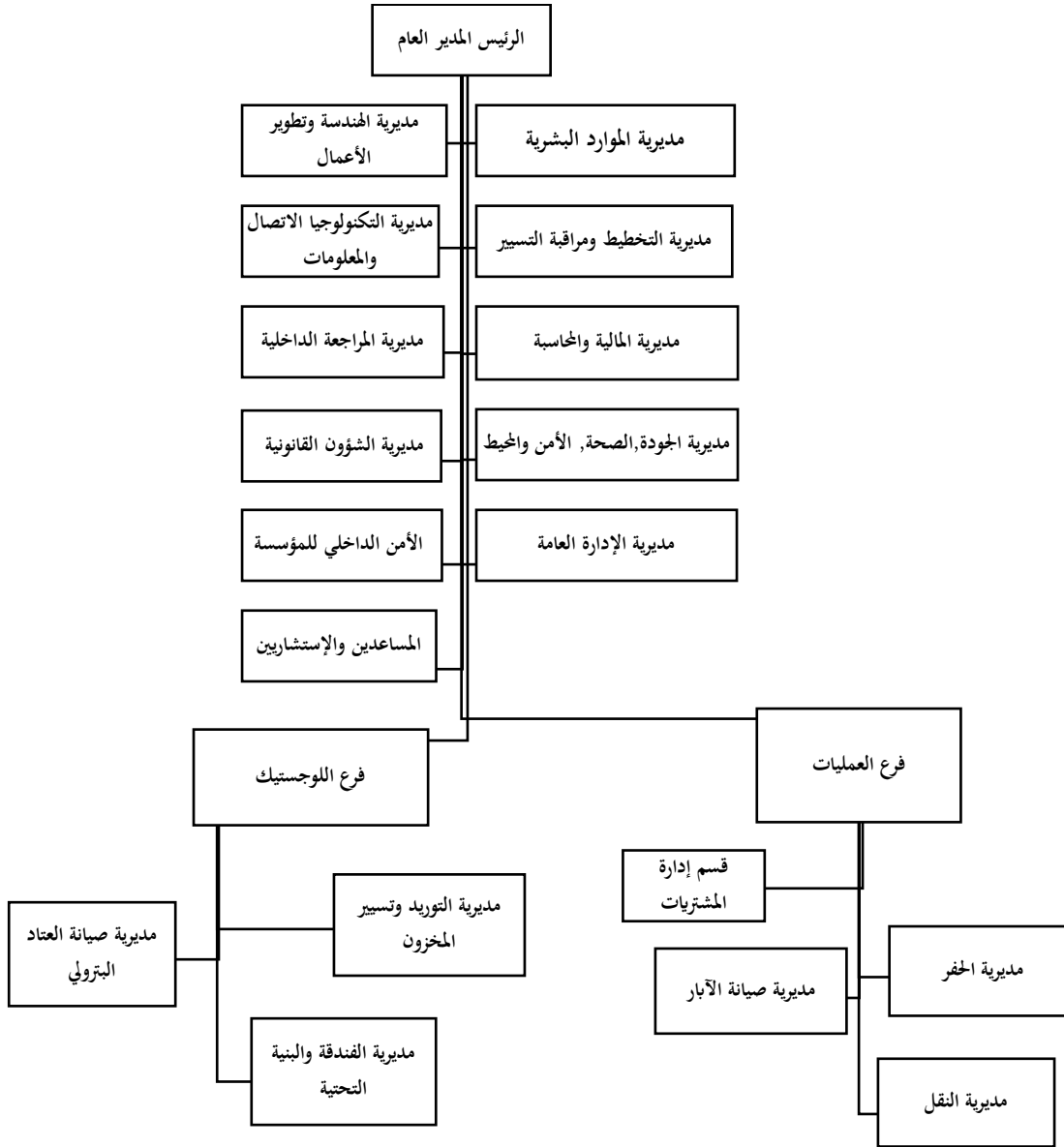
- الرأس المال الاجتماعي: برأسمال يقدر بـ 14,800,000,000 دينار جزائري.
- المقر الاجتماعي: ويقع مقرها الاجتماعي بالمنطقة الصناعية ص ب 211 المتواجدة في مدينة حاسي مسعود ولاية ورقلة.
- نظام المعلومات: SAP longon730.
- العمال: يصل عمال المؤسسة ENAFOR الى 6.847 عامل منهم 137 متربص وينقسمون للتخصصات التالية:

جدول 8: تقسيم العمال حسب المستوى لمؤسسة ENAFOR

15	إطارات مسيرين
74	إطارات سامية
1,456	إطارات
1,712	أعوان تحكم
3,453	أعوان منفذين
137	متربصين
6,847	مجموع

المصدر: مديرية الموارد البشرية للمؤسسة

شكل توضيحي 6 الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENAFOR



المصدر: مديرية الموارد البشرية لمؤسسة ENAFOR

ثانيا: نتائج دراسة حالة مؤسسة ENAFOR

قامت المؤسسة بتغيير مدة المنفعة في مطلع سنة 2018 بعد عقد جمعية عامة من طرف مدير المالية وبمصادقة من المدير العام للمؤسسة على تمديد مدة المنفعة لأهم أصولها الثابتة العينية التابعة لورشات التنقيب من حيث حجم المساهمة في رأس المال ومن حيث كونها وثيقة الصلة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة ألا وهو التنقيب عن البترول ( يبلغ

عددها 60 ورشة)، حيث مس التغيير أهم مركبات ورشات التنقيب وبالتبعية الأصول المشابهة عملا بالقاعدة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي بالتغيير لكافة الأصول المشابهة والتي غالبا ما يكون عمرها أربع أو ست سنوات، إذ مددت بسنتين إلى ثلاثة سنوات ما عدى بعض المركبات القليلة نظرا لخصوصيتها.

من بين أهم الأسباب التي قامت المؤسسة بتغيير مدة المنفعة كانت أولا محاولة لتجسيد الصورة الصادقة وذلك بتحميل عبء إهلاك الأصول محل التغيير على أكبر قدر من الدورات بشكل يعكس نفس وتيرة الإيرادات ولأن سياستها لا تقتضي بالتنازل عنها بطبيعة الحال كونها مؤسسة وطنية تحاول جاهدة البقاء والإستمرارية خاصة وأن عمر الشركة تجاوز 30 عاما خبرة حيث تعد هذه الأخيرة سببا آخر في التغيير مدد المنفعة في ظل عدم الخبراء تقنيين أكفاء يساهمون في العملية.<sup>1</sup>

وأخيرا كانت المؤسسة سابقا تعتمد بنظام معلومات يسمى (Big finance) على مدة منفعة تقدر بعشر سنوات لأغلب مركبات الورشات والذي على أساسه يحسب الوعاء الضريبي إلى حين قدوم النظام المعمول به سنة 2005 فتم تخفيض مدد المنفعة إلى أربع أو ستة سنوات رغم الخبرة السابقة للمؤسسة في مدة منفعة هذه الورشات.<sup>2</sup>

صحيح أن هذا يؤثر بشكل ملحوظ على النتائج المالية للسنوات لكن تأثيره حيادي عند حساب الوعاء الضريبي خاصة للأصول التي محدد مددها جبائيا، حيث يتم إجراء عمليات الإسترداد مثل ما توصلت إليه دراسة (بوسعين تاسعديت) ويكون ذلك في جدول رقم 9 لتحديد النتيجة الجبائية مثل ما وصلت إليه دراسة (قدوري عواق وزميله) بالفارق بين كل من مخصصات الإهلاك المحسوبة على المدتين أربع/ست سنوات و بين مدة عشر سنوات وهذه الأخيرة كمرجع وذلك وفقا للقانون الجبائي وهو ما توصلت إليه دراسة كل من (دراجي عيسى) وكذا (إيمان يخلف وزملاءها) بأن التسويات تكون خارج المحاسبة.<sup>3</sup>

ويجدر الإشارة أن المؤسسة قامت بالإفصاح عن ذكر التغيير في المدد دون الإفصاح عن أثر التغيير على نتائج الدورة، وهذا يتوافق مع دراسة (Ivana Pavica) في وجوب قدرة المؤسسة على تحديد أثر التغير في التقديرات مع ضرورة مراجعة السياسات المحاسبية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> ك. ح، إطار مديرية المالية والمحاسبة المسؤول عن تجميع الحسابات، مكتبه، 04 أبريل 2019، (مقابلة شخصية).

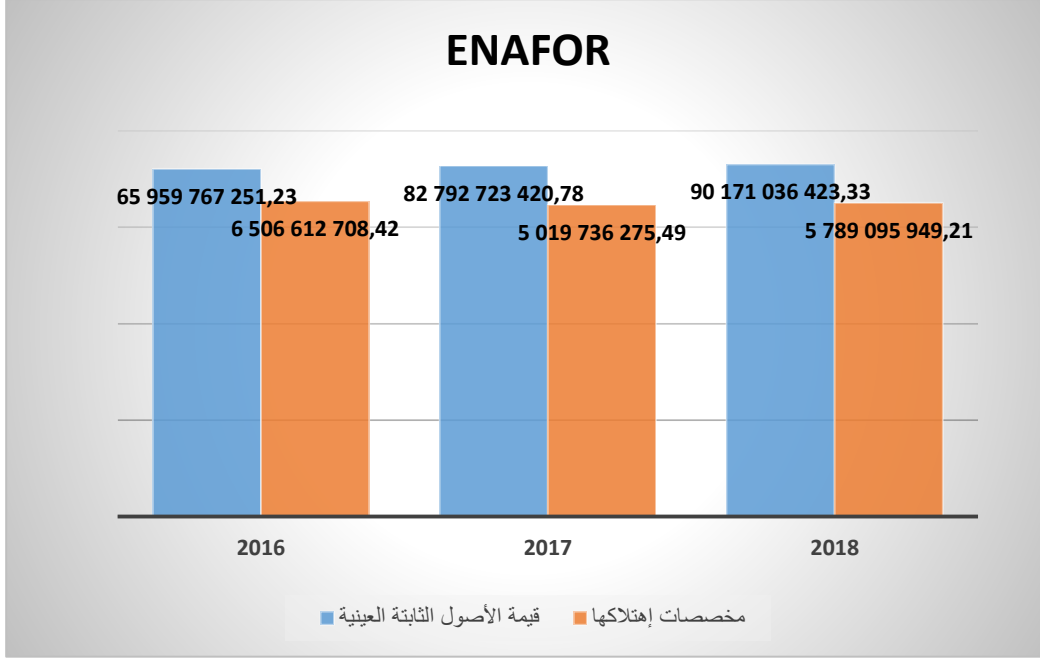
<sup>2</sup> آ.ع. ح، إطار المسؤول عن مصلحة متابعة الإستثمارات، مكتبه، 11 أبريل 2019، (مقابلة شخصية).

<sup>3</sup> ك. ح، مرجع سابق.

<sup>4</sup> ع. ح، إطار مديرية المالية والمحاسبة، مكتبه، 04 أبريل 2019، (مقابلة شخصية).

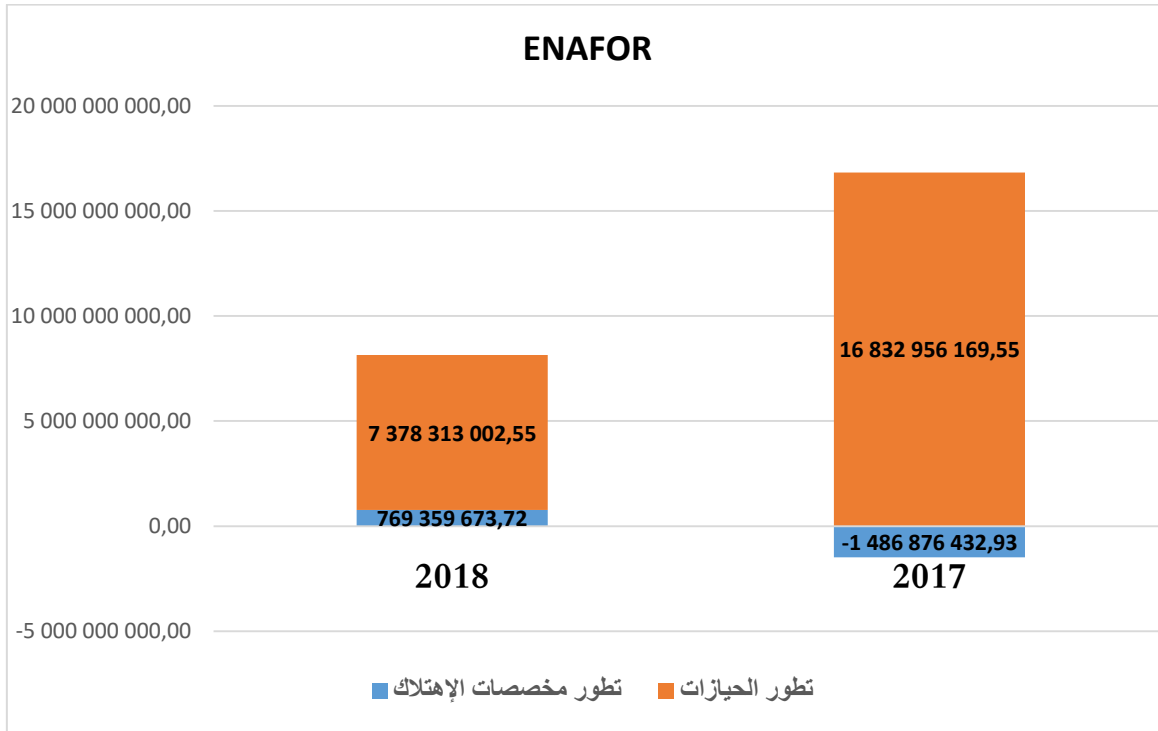
وقبل التطرق لأمثلة عن أصول محل التغيير لابد من إستعراض لحجم الأصول الثابتة للمؤسسة وتطورها في سنة التغيير وقبلها بسنتين:

شكل توضيحي 7 تطور حجم الأصول الثابتة للمؤسسة ENAFOR



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

شكل توضيحي 8 تطور حيازة الأصول الثابتة العينية وتطور مبالغ مخصصات إهلاكها ENAFOR



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ من الشكل أنه على من أنه تمت عملية حيازة أكبر في سنة 2017 مقارنة بسنة 2018 موضح في شكل توضيحي 8 إلا أن يوجد إنخفاض كبير في مخصصات الإهلاك وذلك راجع لخروج عدد كبير من الأصول الثابتة من دائرة الإهلاك سنة 2017 مقارنة بسنة 2016 كما هو موضح في شكل توضيحي 7 في حين إرتفع مخصص إهلاك الأصول الثابتة في سنة 2018 مقارنة بسنة 2017 شكل توضيحي 8 ذلك أن عدد الأصول المهتلكة سنة 2017 و 2018 متقاربة شكل توضيحي 7 وبالتالي كانت زيادة الأصول في سنة 2018 شكل توضيحي 7 تأثيرها واضح ظهر في مخصصات الإهلاك على عكس زيادة الأصول 2017 التي لم تظهر للأسباب السالفة الذكر.

تتكون كل ورشة من الآلاف من المركبات وكأنها عبارة عن مصنع يتم حساب إهلاكه الكلي بعد تجميع مخصصات إهلاك المركبات، ونجد في مؤسسة (ENAFOR) بعض الورشات ترجع حيازتها من سنة 1969، تظهر في الميزانية بقيم المركبات التي يتم تجديدها بعد قضاء مدة منفعتها المبرمج لها تحت الصيانة بأنواعها الدورية التي تتم كل ستة أشهر أو سنتين وصيانة الأعطاب وأخيرا الصيانة المشروطة تتم كل 10 سنوات وفقا لقانون المحروقات

و التي ترسل كلما وصلت إلى ما قيمته 30 بالمائة فما فوق وبإعطائها مدة منفعة مشابهة لمدة المنفعة القديمة للأصل التي تم تجديده.<sup>1</sup>

هذا ما تقوم المحاسبة في المؤسسة بمعالجته، أما الواقع فيظهر العديد من الحالات الخاصة التي تؤثر على مدة المنفعة لكن غير معالجة محاسبيا بشكل يعطي صورة صادقة بشكل أكبر يمكن إنجازها فيما يلي<sup>2</sup>:

### أولا: الأصول الثابتة المتوقفة مؤقتا

وهنا توجد بعض الحالات التي نظرا لعدة أسباب توقفت عن الإستخدام منها وجود عطب أو ضرر في الأصول التي تنتمي إليها فيتم إستبعاد هذه الأصول المتضررة نهائيا ويتم الإبقاء على الأجزاء الصالحة وتوضع في المخزن كقطع للغير مع ذلك يتم الإستمرار في حساب مخصصات الإهلاك لهذه الحالات خاصة وأن قيمتها معتبرة وبالتالي يتم أعباء كان من الممكن أن يتوَجَّل للدورات اللاحقة المعنية بالإستخدام مقابل تحقيق الإيرادات.

### ثانيا: حالات سوء الإستخدام

نظرا لعدم إحترافية أو اللامبالاة من طرف العمال وعدم إلتزامهم بقواعد الإستعمال من طرف المصنع يؤدي إلى تخفيض مدة المنفعة المقدرة ، لا يمكن معرفة هذا إلى بوجود نظام لقياس الطاقة الإنتاجية.

### ثالثا: الأصول المتضررة كليا

وهي الناتجة عن حوادث عمل مما قد يؤدي إلى توقفها كليا عن الإستخدام بمعنى قضاء العمر المبرمج مع ذلك يتم إحتساب مخصصات الإهلاك لها إلى حين الإطلاع على حالتها ثم إحتساب خسارة قيمة للأصل الثابت المتضرر. ويمكننا عرض إختبار لعينة من أهم المركبات لأي ورشة علما أنه يتبعها مئات الملحقات والإضافات والتي لا تشتغل إلا مع هذه المركبات.

### إختبار لعينة من المركبات محل التغيير

قمنا بأخذ عينة تتكون من أربع مركبات التابعة للورشة 54 مع العلم أن هاته المركبات موجودة في جميع الورشات البالغ عددها 60 ورشة، حيث قمنا بحساب قيمة التغيير في مخصصات الإهلاك نظرا لتغيير مدد منفعتها ويظهر التغيير في الفرق الصافي.

<sup>1</sup> ب ع س، إطار في مديرية صيانة العتاد البترولي، بمكتبه، 11 أفريل 2019، (مقابلة شخصية).

<sup>2</sup> نفسه.

جدول 9 : إختبار تغير مدد منفعة الأصول الثابتة العينية (مركبات ورشة 54)

الوحدة: دج

نسبة الفرق الصافي من القيمة الأصلية <sup>1</sup>	الفرق الصافي	مخصصات الإهلاك بالمدد القديمة	مخصصات الإهلاك بالمدد الجديدة	القيمة الأصلية	تاريخ وضع الإستهلاك	نوع الأصل
0,124999999	25.775.288,36	51.550.577,22	25.775.289	206.202.308,9	2017	MAST
0,125	20.749.104,97	41.498.209,93	20.749.105	165.992.839,7	2017	TREUIL
0,125	2.190.562,503	4.381.125,013	2.190.562,5	17.524.500,05	2017	HAKER TANK
0,124999996	10.176.099,12	20.352.198,96	10.176.100	81.408.795,85	2016	TOP DRIVE
	58.891.054,95	الفرق الإجمالي				
0,124999999	متوسط النسب					

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على الملحقات 05-06-07-08

وبغرض الإستفادة من نتائج هذا الإختبار قمنا بإضافة لحساب الفروقات الصافية قمنا بحساب نسبة الفرق بين

مخصصات الإهلاك بالمدتين إلى القيمة الأصلية وكمثال عن ذلك مركب **Treuil**.

$$\frac{25775288,36}{206202308,9} = 0,125$$

ملاحظة: وسنكرر نفس العملية لحساب متوسط النسب بغرض إستعماله في الإختبار الثاني الذي يكون شاملا لجميع مركبات الورشات التي تمت حيازتها في سنة 2018.

نلاحظ من الجدول أن الإختبار يوضح وجود فوارق بين الأقساط السنوية المحسوبة بالمدد القديمة (4 سنوات) وبين الأقساط السنوية المحسوبة بالمدد الجديدة (بإضافة 3 سنوات ليصل لسبعة سنوات) ومع نسبة تقدر ب 12,5 بالمائة من القيمة الأصلية لكل مركب على حدا.

وهذه النتيجة تدفعنا لإجراء إختبار آخر على عينة أكبر نسبيا ( بطريقة المحاكاة يضمن الحد الأدنى من حساب الأثر) حيث نتائج الإختبار تحت شروط خاصة وهي:

<sup>1</sup> قمنا بنسبة الفرق الصافي ( بين مبالغ مخصصات الإهلاك المحسوبة بالمدد القديمة وتلك المحسوبة بالمدد الجديدة) إلى القيمة الأصلية وذلك لتوفر إجمالي القيمة الأصلية للأصول المخازة محل التغيير بغرض الوصول لإجمالي الفرق الصافي لمخصصات الإهلاك للأصول محل التغيير.

- إختيار أصول محازة قبل سنتين لضمان عدم إهلاكها بالكامل وذلك بأخذ القيم الأصلية الظاهرة على الميزانية وذلك بالفرق بين قيم الأصول الثابتة العينية للسنوات على التوالي 2018 و 2017؛
- إفتراض أنه تم حيازة مركبات للورشات دون الأصول الثابتة العينية وقد تم وضعها مباشرة في الإستخدام؛
- إفتراض أنه تم تغيير العمر من أربع سنوات إلى سبع سنوات (محاكاة للعينة السابقة) وذلك بغرض إستخدام متوسط نسب الذي تم حسابه للعينة السابقة.

#### طريقة الإختبار:

نستعمل النسبة التي توصلنا إليها " 12 بالمائة" لمعرفة الفرق الإجمالي لمخصصات الإهلاك للأصول التي تمت حيازتها في السنتين 2017 و 2018 المتوفرة لدينا.

جدول 10 : إختبار أثر تغيير مدة منفعة الأصول الثابتة العينية عن طريق محاكاة عينة مركبات الورشة 54

الوحدة: دج

السنوات	القيم المحازة	نسبة الفرق 12 بالمائة
2018	7378313003	885397560,3
2017	16832956170	2019954740
المجموع الكلي لأثر الفرق الأصول الجديدة لسنتي 2017 و 2018		
2905352301		
نسبة أثر الفرق لنتيجة قبل الضرائب تجاوزت الواحد (100 بالمائة) <sup>1</sup>		
2,9		
نسبة إهلاك الورشات ككل لنتيجة قبل الضرائب <sup>2</sup> أيضا تجاوزت الواحد		
3,44		

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على القاعدة الإلكترونية لبيانات قيمة الأصول للورشات لسنتي 2017 و 2018.

<sup>1</sup> نظرا لعدم إمكانية الحصول على جدول حسابات النتائج لسنة 2018 جعلنا سنة 2017 أساس للنتيجة.

<sup>2</sup> من قاعدة المعطيات التي تحصلنا عليها وهي عبارة عن مجموع الإهلاكات لجميع الورشات بالمبالغ الإجمالية .



من الجدول السابق نلاحظ أن كلا النسبتين سواء نسبة الفرق لنتيجة قبل الضرائب (أي الفرق بين إختلاف المدد) وكذا نسبة إهتلاك الورشات ككل لنتيجة قبل الضرائب متقاربة نسبيا بمعنى المخصصات ستكون أكبر في سنة 2018 بنفس المقدار و بشكل يقارب لما تم إهتلاكه سنة 2017 مما يؤكد الأهمية النسبية لأثر تغير مدة المنفعة، مع ذلك المؤسسة قامت بالإفصاح عن ذكر التغيير في المدد دون الإفصاح عن أثر التغيير على نتائج الدورة على الرغم من أن عملية تقديره أمر صعب على مستخدمي القوائم المالية مثل ما توصلت إليه دراسة Anne (Albrecht).

وتبقى هذه النتائج صالحة فقط في ظل الشروط السالفة الذكر وستكون أكثر دقة في حال تم حسابها بالإستعانة بنظام المعلومات (SAP) فهو نظام محاسبي عالمي وجد متطور ويمكن أيضا طلب إدراج عملية حساب أثر التغير في مدد المنفعة من قبل مصنعه كما يفعل مع بقية الطلبات من زبائنه مستخدمى النظام.

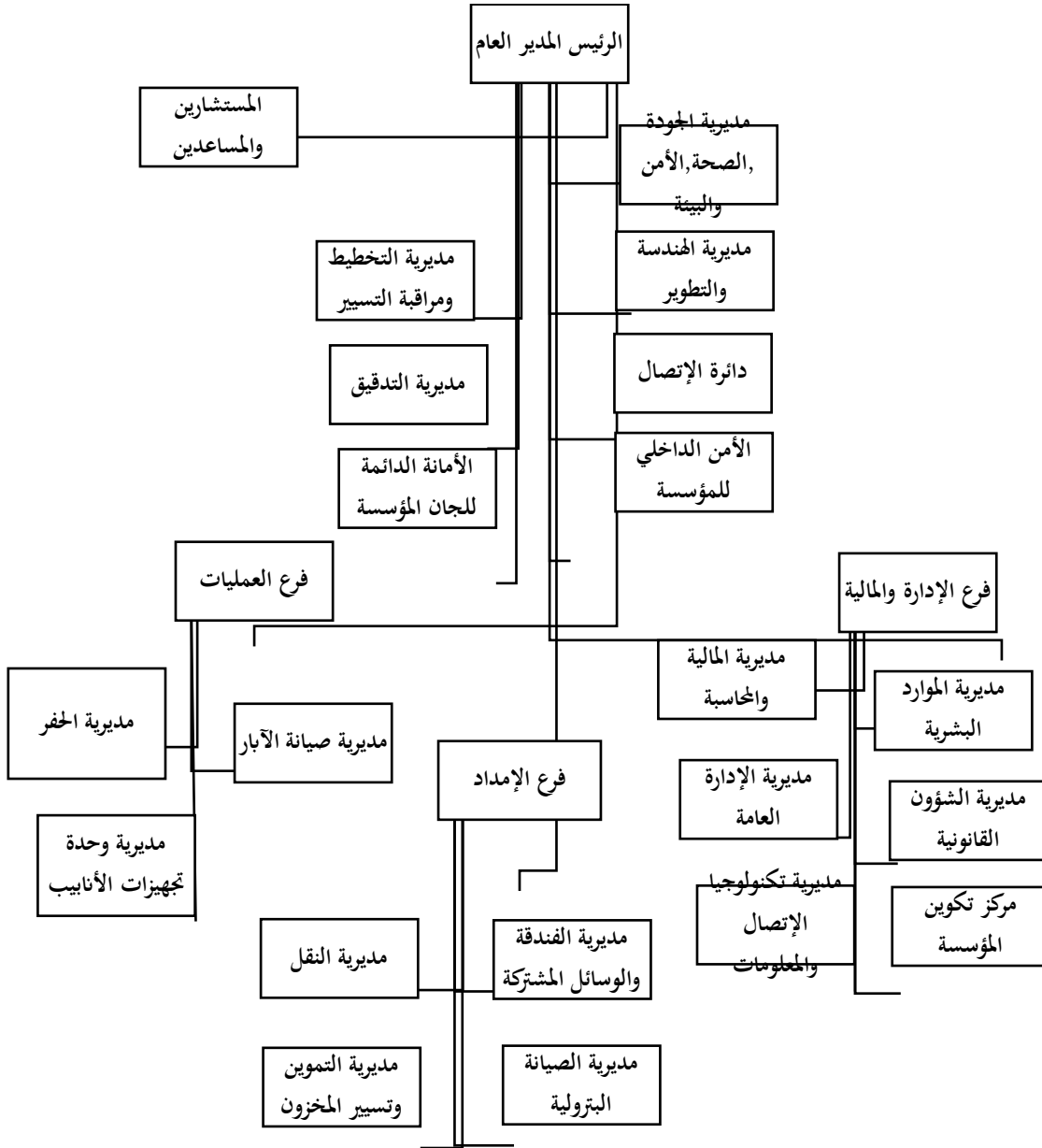
### الفرع الرابع: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار ENTP

#### أولا تقديم المؤسسة ENTP :

تأسست المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (Entreprise Nationale des Travaux aux Puits) المعروفة بإختصار (ENTP) تأسست بمقتضى المرسوم 171/81 في الأول من أوت 1981 التي أصبحت حيز الإنتاج في أول جانفي 1983 وبصدور قانون إصلاح المؤسسات أصبحت المؤسسة منذ 21 جوان 1989 مؤسسة عمومية إقتصادية ذات أسهم والمساهمين فيها:

- شركة سونطراك مع الشركة القابضة للخدمات البترولية ب 51 بالمائة؛
- شركة القابضة العمومية للإنجازات ومواد البناء ب 49 بالمائة.
- الشكل القانوني: تعتبر (ENTP) شركة مساهمة (SPA) بمقتضى القانون الأساسي.
- الرأس المال الاجتماعي: برأسمال يقدر 67,000,000,000 دينار جزائري.
- المقر الاجتماعي: ويقع مقرها الاجتماعي بالمنطقة الصناعية 20 أوت 1955 ص ب 206 207 المتواجدة في مدينة حاسي مسعود ولاية ورقلة.
- نظام المعلومات: (ERP).
- الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

شكل توضيحي 9 الهيكل التنظيمي لمؤسسة ENTP



المصدر : مديرية الموارد البشرية لمؤسسة

## ثانيا: نتائج دراسة حالة مؤسسة ENTP

إن المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار لم تقم بتغيير مدد منفعة أصولها بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، مع ذلك قمنا بالبحث عما هو مطبق في محاسبة أصولها الثابتة العينة خاصة وأن المؤسسة نشاطها شبيه بنشاط المؤسسة الوطنية للتنقيب وتمتلكان أصولا ثابتة عينية مماثلة "ورشات للتنقيب عن البترول" وخلصنا لنقاط التالية:

- للمؤسستين نفس طريقة المعالجة للأصول الثابتة العينية التي تتم حيازتها في إطار السياسات الإستثمارية والتشغيلية المخطط لها والتي تكون في وضع قابل للإستخدام لكن لأسباب لا يتم إستخدامها مما يطرح إشكال إحتساب إهلاكها من عدمه، حيث كلتا المؤسستين لا تطبقان الإهلاك إلا بعد دخول الأصل حيز التشغيل تماشيا مع مبدأ مقابلة الأعباء بإيرادات الدورة؛
- تنفرد المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار بمخزون معتبر للأصول الثابتة العينية (مخزون ميت) وبتقدير مدة منفعتها بما يتلائم مع إستراتيجية المؤسسة؛
- كلتا المؤسستين تتخذان مدد منفعة تختلف عما حدد في القانون الجبائي تبعا للسياسات المخطط لها، وهذا ما ينتج عنه إستردادات عند حساب الوعاء الخاضع للضريبة والأمر يخص المركبات الموجهة للحفر والتي جبائيا حددت مدتها العادية ب 10 سنوات، في حين حددت المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار مدتهم بسبع سنوات على خلاف المؤسسة الوطنية للتنقيب كانت تتخذ مدتهم بأربع وست سنوات لترفعها إلى سبع وثمانية سنوات. (انظر الملحق 09)

## المطلب الثاني: مناقشة النتائج

في هذا المطلب سيتم التطرق لمناقشة نتائج الدراسة كل حالة على حدا.

### الفرع الأول: مناقشة نتائج دراسة حالة شركة هاليبورتن مؤسسة خدمات الآبار (HESP)

في حالة شركة هاليبورتن مؤسسة خدمات الآبار كان تغيير مدة الشاحنات الجديدة من نوع تم إكتسابه سابقا بمعنى أن التغيير ناتج عن تجربة وخبرة وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية بوجود أسباب موضوعية وراء تغيير مدد منفعة الأصول الثابتة؛ يقتضي النظام المحاسبي المالي بمراجعة مدة منفعة الأصول بالرغم من ذلك لم تتم عملية التغيير نتيجة المراجعة (في سنة واحدة) إلا بعد مضي أربع سنوات من تطبيق النظام، هذا بالإضافة إلى أن الشركة كان يجب عليها تطبيق التغيير على كافة الأصول المماثلة ويتطلب هذا تغيير مدد منفعة الشاحنات القديمة أيضا الغير مهتلكة والملاحظ أن التغيير لم يمس الشاحنات القديمة التي لم تحتك بعد ولم يتم تمديد مدد منفعتها وكل هذا

<sup>1</sup> ن.أ، إطار مبدئية المالية والمحاسبة مسؤول عن متابعة الإستثمارات، بمكتبه، 13 أفريل 2019، (مقابلة شخصية).

يؤكد صحة الفرضية الأولى بأن المؤسسات البترولية لا تولي إهتماما للمراجعة الدورية للأصول الثابتة العينية (كل سنة).

من بين الإجراءات المتبعة عند تغيير مدد المنفعة: رفع الملف للمراجعة والتفاوض مع الإدارة الجبائية التي في الغالب توافق على تغيير مدد المنفعة بالزيادة في حين أنها لا توافق بتقليص مدد منفعة الأصول الثابتة خاصة في حال تلك الأصول المحدد جبائيا ممدد منفعتها فبالتالي تتدخل الإدارة الجبائية كعامل مقيد لمراجعة مدة المنفعة وهذا يدعم تأكيد الفرضية الثالثة وذلك بأن الإدارة الجبائية تتحفظ على تغيير مدة المنفعة بالنقصان بمعنى تقليصها.

### الفرع الثاني: مناقشة نتائج دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ENSP (مديرية التموين والإمداد DAL)

حدث تغيير لمدد المنفعة بعدما دعت الحاجة لإحداث تجانس بين مدد منفعة الحسابات الفرعية للحساب الواحد (الأصول المماثلة ومن نفس العائلة) لجميع الأصول الثابتة دون إستثناء بعد أخذ آراء المستخدمين في المديرية لهذه الأصول وهذا ما يؤكد الفرضية الثانية بوجود عوامل موضوعية لتغيير مدد منفعة الأصول الثابتة؛ إلا أنه لم يتم بعدها بإعادة مراجعة مدد المنفعة، فرغم أنه في بعض الحالات يتوقف عن إستخدام بعض الأصول إلا أنه لا يتم التوقف عن إهلاكها ولا يتم مراجعة مدة منفعتها ومثال عن ذلك توقف بعض السيارات الذي أدى إلى تلف بطاقتها، إلا أنه أستمروا في حساب إهلاكها؛ وهو ما يؤكد الفرضية الأولى أن المؤسسات البترولية لا تولي إهتماما بالمراجعة الدورية لمدد منفعة الأصول الثابتة العينية.

إن التغيير بالزيادة للمدد منفعة الأصول الثابتة العينية أدى لتخفيض عبء مخصصات الإهلاك ومن ثم توسيع للوعاء الضريبي، يمكن القول إنه توجد علاقة طردية بين مدة المنفعة والوعاء الضريبي في حال تمديد مدة المنفعة فوق المدة الجبائية المحددة وحظي بقبول من طرف الإدارة الجبائية وهذا ما يدعم فرضية بأن الإدارة الجبائية لا تتحفظ على تغيير مدة المنفعة بالزيادة وإنما على التغيير بالنقصان فقط.

### الفرع الثالث: مناقشة نتائج دراسة حالة المؤسسة الوطنية للتنقيب (ENAFOR)

في حالة المؤسسة الوطنية للتنقيب قامت حديثا بتغيير مدة منفعة الأصول الثابتة العينية والتي لها أهمية نسبية سواء من حيث صلتها بالنشاط أو من حيث قيمة مساهمة مخصصات إهلاكها من إجمالي مخصصات إهلاك

السنة، هذا التغيير جاء كنتيجة لمحاولة التعبير عن الوضعية الاقتصادية الحقيقية وبناء على تجربة سابقة وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية بوجود أسباب موضوعية وراء تغير مدد منفعة الأصول الثابتة.

حدث تغيير مدد منفعة الأصول مرتين ؛ الأولى عند التحول للنظام المعلومات المحاسبي الجديد SAP ثم تم الرجوع للإعتماد على التجربة التي تسبق بداية إستخدام نظام المعلومات الإلكتروني بعد ما يقارب ثماني سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي رغم أنه كان لديها تجربة سابقة لكن نظرا للإستراتيجية المؤسسة لم تعمل بها وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى بأن المؤسسات البترولية لا تولي إهتماما للمراجعة الدورية للأصول الثابتة العينية .

كون المؤسسة الوطنية للتنقيب عند تحديدها للوعاء الضريبي تقوم بإسترداد الفوارق الناتجة عن تطبيق مدة المنفعة المطبقة سابقا ومدة المنفعة العادية كما يتوافق مع متطلبات الإدارة الجبائية وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة وذلك بأن الإدارة الجبائية تتحفظ على تغير مدة المنفعة بالنقصان بمعنى تقليصها.

#### الفرع الرابع: مناقشة نتائج دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأشغال في الآبار ENTP

ما يميز حالة المؤسسة الوطنية لأشغال في الآبار أنها لم تقم بالإعتماد على مدة المنفعة التي يقترحها مصنع الأصل لتجربة المؤسسة وأيضا لما تمتلكه من عدد معتبر من الأصول الثابتة العينية كان سببا لعدم تغيير مدة منفعة الأصول الثابتة العينية لكن من المتعارف عليه أن العامل التكنولوجي سبب في تقادم مدة منفعة الأصول الثابتة مع ذلك لم تقم المؤسسة بعملية التغيير الناتجة عن المراجعة منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي وهو ما يؤكد صحة الفرضية الأولى أن المؤسسات البترولية لا تولي إهتماما للمراجعة الدورية لمدد منفعة الأصول الثابتة العينية.

ونظرا لكون هذه المؤسسة لم تقم بتغيير مدد منفعة أصولها الثابتة فإنه لا يمكننا إثبات صحة أو عدم صحة الفرضية الثانية والثالثة.

## خلاصة الفصل الثاني:

تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة حالة عينة من المؤسسات البترولية الوطنية المتواجدة بمنطقة حاسي مسعود قصد التأكد من إهتمام هذه المؤسسات بمراجعة مدة منفعة الأصول الثابتة بعد إعطاء النظام المحاسبي المالي إمكانية إعادة تقدير مدد منفعة الأصول الثابتة نظرا لتغير الظروف وظهور مستجدات تدفع هذه المؤسسات لذلك.

تبين من خلال النتائج المتحصل عليها وجود الكثير من المؤسسات التي قامت بإعادة تغيير مدة منفعة الأصول الثابتة لعدد الأسباب الموضوعية تدفعها لمراجعة السياسات المحاسبية وهذا ما يجمعنا بدراسة (Ivana Pavica and other) ، وكما خلصنا إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يؤثر على الوعاء الضريبي من حيث زيادة مدة المنفعة المقدرة محاسبيا عن المدة العادية المحددة جبائيا مثل ما وجدته دراسة (بوسعين تاسعديت)، في حين تقلص مدة المنفعة المقدرة محاسبيا عن المدة العادية الجبائية ينشأ فروق مؤقتة كما وضحته دراسة (دراجي عيسى) والتي يتم معالجتها في الجدول الجبائي رقم 09 من الحزمة الجبائية بمجموعة من التعديلات خارج المحاسبة كما أوصت دراسة (إيمان يخلف وآخرون).

وكما خلصنا أنه لتغير في تقدير مدد المنفعة أثر مهم نسبيا على نتائج الدورة في الإفصاح المعمول به غير كافي لبيان هذا الأثر مثلما أكدته دراسة (Anne Albrecht and others).

الخاتمة

## خاتمة

قدوم النظام المحاسبي المالي أعطى مزيدا من المرونة في تغيير التقديرات المحاسبية في خضمها عملية مراجعة تقدير مدد منفعة الأصول الثابتة العينية كونها مبنية عن تقدير شخصي ليس دقيق، فعندما تتغير ظروف هذا التقدير أو تظهر معلومات جديدة عنه تضطر المؤسسة لإعادة تغيير مدد المنفعة دون تطبيق هذا التغيير بأثر رجعي إلا في حالة وجود أخطاء مادية، سعيا للتمثيل الصادق لوضعية النشاط والمركز المالي للمؤسسة بما يحفظ حقوق مستخدمي القوائم المالية ومن المتعارف عليه أنه في الجزائر تعد مصلحة إدارة الضرائب من أهم مستخدمي القوائم المالية حيث يهتما كيفية تحديد المؤسسات للوعاء الضريبي على أرباح الشركات ومن هذا المنطلق جاءت دراستنا للإجابة على التساؤل التالي: إلى أي مدى يؤثر تغير مدة منفعة الأصول الثابتة العينية على الوعاء الضريبي في المؤسسات البترولية الوطنية محل الدراسة؟

أسفرت هذه الدراسة عن مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية، وهذا ما مكنا من إثبات فرضيات الدراسة والتي تم وضعها في مستهل الدراسة.

## النتائج:

تتمثل أهم النتائج المتوصل إليها كما يلي:

1. أن العوامل التي تؤثر على تقدير مدة المنفعة لأول مرة هي نفس العوامل المسببة لعملية مراجعة المدد إستنادا لما جاء في المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة لعوامل أخرى؛
2. قامت المؤسسات البترولية محل الدراسة بتغيير مدد منفعة الأصول الثابتة العينية مع وجود العديد من الحثيات المصاحبة منها تجاهل الخبرة في عملية تغيير تقدير مدد المنفعة وعدم مراجعتها دوريا لعدة سنوات بعد مجيء النظام المحاسبي وأيضا عدم التطبيق الكلي لتغيير المدد الذي شمل الحيازات الجديدة دون التطبيق على الأصول المشابهة الغير مهتلكة بالكامل وهو ما دفعنا لتأكيد الفرضية الأولى أن المؤسسات البترولية لا تولي إهتماما بمراجعة مدد منفعة الأصول الثابتة؛
3. توجد العديد من العوامل الموضوعية المختلفة تدفع المؤسسات لتغيير مدد منفعة أصولها الثابتة بالإضافة إلى الخبرة وهو ما يقودنا لقبول وتأكيد الفرضية الثانية بوجود أسباب موضوعية وراء تغير مدد منفعة الأصول الثابتة العينية؛
4. إن عملية تغيير مدد المنفعة تنجر عنها فروقات ضريبية مؤقتة نظرا للقيود الجبائية هذا عند إتخاذ مدد منفعة الأصول الثابتة العينية أقل من المدد المحددة جبائيا توافقا مع الكثير من الدراسات منها دراجي عيسى وقندز بن توتة حيث يتم إجراء عمليات الإسترداد مثل ما توصلت إليه دراسة بوسبعين تاسعديت ويكون ذلك في جدول رقم 9 لتحديد النتيجة الجبائية مثل ما وصلت إليه دراسة قدوري عمار وبن عواق العربي بالفارق



بين كل من مخصصات الإهلاك المحسوبة على المدة المطبقة ومدة المنفعة المحدد جبائيا وهذه الأخيرة كمرجع توافقا مع دراسة كل من دراجي عيسى وقندز بن توتة وكذا دراسة إيمان يخلف وآخرون بأن التسويات تكون خارج المحاسبة؛

5. في الغالب توافق الإدارة الجبائية على تغيير مدد المنفعة بالزيادة في حين أنها لا توافق بتقليص مدد منفعة الأصول الثابتة خاصة في حالة الأصول الثابتة العينية المحدد جبائيا ممدد منفعتها وهذا يقودنا لقبول ولتأكيد الفرضية الثالثة وذلك بأن الإدارة الجبائية تتحفظ على تغير مدة المنفعة بالنقصان بمعنى تقليصها؛

6. أن التغير في تقدير مدة منفعة الأصول الثابتة العينية له أثر ذو أهمية نسبية وتوافق ما توصلت إليه دراسة Anne Albrecht and others؛

7. قامت المؤسسات بالإفصاح عن ذكر التغير في مدد المنفعة دون الإفصاح عن أثر التغير على نتائج الدورة وهذا غير كافي، لتتوافق بهذا مع دراسة Ivana Pavica and others في وجوب قدرة المؤسسة على تحديد أثر التغير في التقديرات مع ضرورة مراجعة السياسات المحاسبية.

#### التوصيات:

1. على المؤسسة الوطنية القيام بالمراجعة الدورية للأصول الثابتة العينية كل سنة أو خمس سنوات تبعا لظروف الإستخدام والخبرة المتاحة؛
2. الاتصال بالمجلس الأعلى الوطني للمحاسبة والإستفسار عن إمكانية توقيف إحتساب مخصصات الإهلاك للأصول الثابتة العينية المتوقف عن إستخدامها لما لها من أهمية نسبية للمؤسسات؛
3. وجوب التنسيق بين مديرية المالية والمحاسبة وباقي المديریات للمؤسسة فيما يتعلق بوضعية إستخدام الأصول الثابتة العينية تفاديا لتحمل مخصصات إهلاك إضافية دون الحصول على ارادات مقابلة؛
4. تحسين الإفصاح في القوائم المالية وذلك لتوضيح لمستخدميها أثر تغير مدة المنفعة للأصول الثابتة على النتائج المالية بصفة عامة وعلى الوعاء الضريبي بصفة خاصة بتبيان مدى أهميته النسبية؛
5. الإفصاح عن الأسباب التي دفعت بالمؤسسات الى تغيير مدد منفعة الأصول الثابتة؛
6. الإستفادة من الخبرة السابقة للمؤسسة أثناء مراجعة مدد منفعة الأصول الثابتة؛
7. الإعتماد على مدد المنفعة المحددة جبائيا عند ما لا توجد غايات أخرى في تغيير مدد منفعة الأصول الثابتة لصالح المؤسسة.

#### آفاق الدراسة:

إن موضوع تغير مدة منفعة الأصول الثابتة العينية واسع ولا يزال هناك نقص في الكتابات حوله وفي سبيل إثراء مكاتب البحث العلمي نقترح الآفاق البحثية التالية:

1. إجراء دراسة مماثلة مع استخدام أداة الاستبانة لمعرفة درجة التحيز الإدارات في تقدير ومراجعة مدد منفعة الأصول الثابتة العينية وتدعيمها باستخدام نماذج قياس إدارة الأرباح لإكتشاف الدوافع الذاتية للتغير؛
2. القيام بدراسة العوامل المؤثرة في تقدير مدد منفعة الأصول الثابتة العينية لما لها صلة بعملية مراجعة هذه المدد؛
3. تكرار نفس الدراسة للبحث عن نموذج قياس آخر.

# المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

الكتب:

1. حسين القاضي ومأمون حمدان، *المحاسبة الدولية ومعاييرها*، دار الثقافة، عمان، 2008؛ نقلا عن: إيمان يخلف وآخرون، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)، *مجلة البحوث الاقتصادية والمالية*، الشلف، المجلد 4 العدد2، 2017.
2. حسين القاضي ومأمون حمدان، *نظرية المحاسبة*، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2012.
3. حسينة حوحو، *اقتصاد وتسيير مشروعات التشييد*، الطبعة الأولى، دار خالد اللحياني، المملكة العربية السعودية، 2017.
4. دونالد كيسو وجيري ويجانت، *المحاسبة المتوسطة*، الجزء الأول، ترجمة أحمد حامد حجاج، الطبعة الثانية، دار المريخ، الرياض .
5. دونالد كيسو وجيري ويجانت، *المحاسبة المتوسطة*، الجزء الثاني، ترجمة أحمد حامد حجاج، الطبعة الثانية، دار المريخ، الرياض، 2014.
6. سليمان خالد عبيدات، *مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات*، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2008.
7. طلال محمد الججاوي وآخرون، *أساسيات المعرفة المحاسبية*، دار اليازوري، الأردن، 2013.
8. عباس مهدي الشيرازي، *نظرية المحاسبة*، الطبعة الأولى، دار النشر ذات السلاسل، الكويت، 1990.
9. غسان قاسم داود اللامي وأميرة شكرولي البياتي، *إدارة الإنتاج والعمليات مرتكزات معرفية وكمية*، الطبعة العربية، دار اليازوري، الأردن، 2008.
10. مصطفى يوسف كافي، *تقنيات دراسة الجدوى الاقتصادية*، دار المنهل، الإمارات العربية المتحدة، 2009.
11. وليد ناجي الحياي، *المحاسبة المتوسطة*، الجزء الثاني، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007.
12. ربيع حنيفة، *الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS*، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013.
13. رضوان حلوة حنان، *مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري - التطبيقات العملية-*، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
14. شعيب شنوف، *المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF*، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016.

### البحوث الجامعية:

1. بوسبعين تسعديت، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010.
2. خبيطي خضير، تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة 2014)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016 .
3. سعيد عيسى عبد الجليل يوسف، أهمية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 بالقوائم المالية للشركات الصناعية في السودان، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مذكرة ماجستير، غير منشورة.
4. سي محمد لخضر، أسس وقواعد التقييم المحاسبي دراسة تحليلية نقدية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2016.
5. علا أسامة محمد، أثر التعديلات في معايير التقارير المالية الدولية على جودة الأرباح في قطاع البنوك التجارية في الأردن، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، 2016.
6. محمد السيد عبد الرازق حسن، أثر تعديل الأعمار الافتراضية للأصول الثابتة على نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية والإقتصاد القومي، مذكرة تخرج، معهد التخطيط القومي، جمهورية مصر العربية، القاهرة، 2004.
7. Khairul Mukminin, **Concept Of Materiality For Financial Statement In Islamic Banking**, An Islamic Perspective, Master Thesis, Institute Of Islamic Banking And Finance, International Islamic University Malaysia, 2018.

### المقال المنشور:

1. أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمن وأسامة محمد صالح محمد، مدى إسهام دقة التقديرات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، *مجلة أما رابك*، الولايات المتحدة الأمريكية ولاية تكساس.
2. احمد اعمر بوزيد وأيوب نجار، مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية على ضوء القوانين الجبائية لسنة 2018، *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية*، جامعة محمد بوضياف المسيلة، مجلد 3، عدد 2.
3. إيمان يخلف ، محمد طرشي و عزوز علي، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية ( آليات وتعديلات ) ، *مجلة البحوث الاقتصادية والمالية*، المجلد 4 العدد 2، الشلف، 2017. (بتصرف)

4. بن توتة قندز وحكيم براضية، دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي، *المجلة الاقتصادية والإدارية*، جامعة محمد خيضر الوادي، العدد 18، 2015.
  5. توفيق عبد المحسن الخيال، إعادة تقويم الأصول الثابتة بالزيادة في المنشآت المساهمة السعودية: الفرص والتحديات، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز*، السعودية، جدة، 2012.
  6. حسين علي خشارمه، العوامل المؤثرة في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في الأردن، *مجلة جامعة الخليل للبحوث*، مجلة العلوم الإنسانية، كلية التجارة، جامعة الخليل، العدد الأول، 1999.
  7. دراجي عيسى وقندز بن توتة، الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب على الدخل)، *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية*، جامعة زيان عاشور بالجلفة، العدد الاقتصادي 35 (2).
  8. سامي محمد أحمد غنيمي، دور المعايير المحاسبية المتوافقة في مواجهة التقديرات المحاسبية والمحاسبة الإبداعية في منظمات الأعمال-دراسة ميدانية-، *مجلة المحاسبة والمراجعة*، مصر جامعة بني سويف، العدد الأول-المجلد الخامس، 2017. (بتصرف)
  9. شناي عبد الكريم وعقاري مصطفى، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيات المادية والمعنوية، *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية*، جامعة الوادي، العدد التاسع-المجلد الثاني، 2018.
  10. قدوري عمار وبن عواق العربي، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، *مجلة دراسات جبائية*، العدد 12، 2018، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر.
  11. محمد محمود جاسم وأسعد منشد محمد، انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح، *مجلة كلية التربية الأساسية*، جامعة المثنى، العدد 5، 2011.
1. Ivana Mamic Sacera, Sanja Sever Malisa, Ivana Pavica, The Impact of Accounting Estimates on Financial Position and Business Performance – Case of Non-Current Intangible and Tangible Assets, *Procedia Economics and Finance Elsevier*, Croatia, 39, 2016
  2. Anne Albrecht , Kyonghee Kim, Kwang J. Lee, Changes in Accounting Estimates: Are the Current Disclosure Requirements Sufficient to Deter Managerial Opportunism? , *KAIST College of Business Working Paper Series*، Series No. 2017-022, 2017.
  3. Popa Irimie Emil and others, Qualitative Factors of Materiality -A Review of Empirical Research, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, University of Alba Iulia, Romania, 12(1), 2010

### وقائع التظاهرات العلمية:

1. أحمد قايد نورالدين وبن زاف لبني، تطبيق مفهوم الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول إشكالية إستدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 06-07 ديسمبر 2017.
2. مبارك بوعلاق، نور الدين بعيليش وسمير طعيبة، الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية - المنعقد بجامعة ورقلة الجزائر يومي 24 و25 نوفمبر 2014، الجزء الثاني.
3. Rabah Boussaid et autre ,**Dossier Pédagogique de Séminaire Portant sur Les Impôts Diffères**, Institut Supérieur de Gestion et de Planification, Alger, 29 et 30 Septembre 2012.

### المقابلات الشفوية:

1. آ ع ح، إطار المسؤول عن مصلحة متابعة الإستثمارات Enafor، بمكتبه، 11 أبريل 2019، (مقابلة شخصية).
2. ب ع س، إطار بمديرية صيانة العتاد البترولي Enafor، بمكتبه، 11 أبريل 2019، (مقابلة شخصية).
3. س ف، إطار بمديرية Snubbing والمكلف سابقا بعملية التغيير في مديرية التموين والإمداد، بمكتبه، 25 أبريل 2019، (مقابلة شخصية).
4. ع س، مدير المالية والمحاسبة Hesp، بمكتبه، 28 فيفري 2019، (مقابلة شخصية).
5. ع ع، إطار بمديرية المالية والمحاسبة Enafor، بمكتبه، 04 أبريل 2019، (مقابلة شخصية).
6. ع م، مدير المالية والمحاسبة Ensp، بمكتبه، 20 أبريل 2019، (مقابلة شخصية).
7. ك ح، إطار بمديرية المالية والمحاسبة المسؤول عن تجميع الحسابات Enafor، بمكتبه، 04 أبريل 2019، (مقابلة شخصية).
8. ن أ، إطار بمديرية المالية والمحاسبة مسؤول عن متابعة الإستثمارات Entp، بمكتبه، 13 أبريل 2019، (مقابلة شخصية).

1. HSBC Bank Middle East Limited, *Annual Report and Accounts 2018*, Dubai, United Arab Emirates, 31-10-2018,
2. PricewaterhouseCoopers, *Annual Report and Accounts 2017/2018*, Amsterdam, 30-06-2018,

القرارات، القوانين والمراسيم:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 05-07 المؤرخ في 28 أبريل 2005 المتعلق بالمحروقات، عدد 50، 19 يوليو 2005.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي 08-153 المؤرخ في 26 مايو 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27، 28 مايو 2008.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 المتضمن لقانون المالية لسنة 2014، العدد 68، 31 ديسمبر 2013، المادة 53.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 المحدد للقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، 25 مارس 2009.
5. المديرية العامة للضرائب، خصم الأعباء المرتبطة بالإيجارات ونفقات الصيانة وتصليح المركبات السياحية والأعباء التي تتعدى مبلغ 30000 دج المسددة نقدا، المنشور رقم 3/قانون المالية لسنة 2018، 8 فيفيري 2018،
6. المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2019.
7. مجلس المعايير المحاسبية الدولية، معيار المحاسبة الدولي 16 العقارات الآلات والمعدات، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
8. مجلس المعايير المحاسبية الدولية، معيار المحاسبة الدولي 8 السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مجلس المعايير المحاسبية الدولية، معيار المحاسبة الدولي 8 السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، مرجع سبق ذكره، الفقرة 36.
9. مجلس المعايير المحاسبية الدولية، معيار المحاسبة الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.



المواقع الإلكترونية:

1. <http://meu.edu.jo/index.php>
2. <http://www.untag-smd.ac.id/>
3. <https://arid.my/>
4. <https://core.ac.uk/>
5. <https://eric.ed.gov/>
6. <https://library.iugaza.edu.ps/>
7. <https://platform.almanhal.com/>
8. <https://scholar.google.com/>
9. <https://www.academia.edu/>
10. <https://www.asjp.cerist.dz/>
11. <https://www.elsevier.com/en-xm>
12. <https://www.iasj.net/>
13. <https://www.ifrs.org/>
14. <https://www.irs.gov/>
15. <https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm>
16. <https://www.loc.gov/>
17. <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/>
18. <https://www.mysciencework.com/>
19. <https://www.researchgate.net/>
20. <https://books.google.dz/books?id=1BTDwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=ar#v=onepage&q&f=false>
21. [https://books.google.dz/books?id=HEusDQAAQBAJ&hl=ar&source=gb\\_s\\_navlinks\\_s](https://books.google.dz/books?id=HEusDQAAQBAJ&hl=ar&source=gb_s_navlinks_s)
22. <http://repository.sustech.edu/handle/123456789/9980>
23. <http://www.hebron.edu/docs/journal/B-Humanities/v1-1/Vol1No1.268-292.pdf>
24. <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/ar/2018/ias16.pdf>
25. <https://www.researchgate.net/publication/305396198> The Impact of Accounting Estimates on Financial Position and Business Performance - Case of Non-Current Intangible and Tangible Assets
26. <https://ssrn.com/abstract=3074071>
27. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3074071>
28. <https://www.hsbc.com/-/files/hsbc/investors/hsbc-results/2018/annual/hsbc-bank-middle-east-limited/190219-hbme-annual-report-and-accounts-2018.pdf>
29. <https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-annual-report-2017-2018.pdf>
30. [https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/circulaires/circulaires\\_ARABE\\_3.PDF](https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/circulaires/circulaires_ARABE_3.PDF)

31. <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/ar/2018/ias8.pdf>

32. <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/ar/2018/ias12.pdf>

# الملاحق

## الملاحق

ملحق رقم 1 : شاحنة وحدة رقم 18

## Etat des amortissements économiques

Exercice du 01/01/2014

au 31/12/2014

H E S P

au 31/12/2014

Tenue de compte : Dinar

© Sage - Sage 100c Immobilisations Premium 1.01

Date tirage : 25/02/2019 à 10:09:37

Page : 1

Code	Désignation	Valeur acquisition	Amort. économiques antérieurs	Dotations économiques de l'exercice	Amort. économiques au 31/12/2014	Valeur nette comptable
21546100	MATÉRIEL AUT					
7919MAD	Unite Logging N° 18: Taux : 10,0 Linéaire	175 036 904,21	0,00	21 685 960,81	21 685 960,81	153 350 943,40
7920MAD	Licence(V5 Full+ Taux : 16,66 Linéaire	18 838 930,33	0,00	3 139 828,00	3 139 828,00	15 699 102,33
7921MAD	TRINSTLN+ INS Taux : 16,66 Linéaire	43 894 811,73	0,00	7 315 816,59	7 315 816,59	36 578 995,14
	<b>Total 21546100</b>	<b>175 036 904,21</b>	<b>0,00</b>	<b>21 685 960,81</b>	<b>21 685 960,81</b>	<b>153 350 943,40</b>
	<b>Total général</b>	<b>175 036 904,21</b>	<b>0,00</b>	<b>21 685 960,81</b>	<b>21 685 960,81</b>	<b>153 350 943,40</b>

## ملحق رقم 2 : أصول ميزانية مؤسسة Hesp لسنة 2014

BILAN (ACTIF)			
ACTIF	N		
	Montants Bruts	Amortissements , provisions et pertes de valeurs	N
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>			
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif			
Immobilisations incorporelles	211.819.446,04	177.857.102,27	33,1
<b>Immobilisations corporelles</b>			
Terrains	157.788.000,00		157,2
Bâtiments	384.264.348,09	255.808.308,77	128,5
Autres immobilisations corporelles	10.299.713.664,03	7.071.771.201,15	3.227,7
Immobilisations en concession			
<b>Immobilisations encours</b>	62.944.320,37		62,2
<b>Immobilisations financières</b>			
Titres mis en équivalence			
Autres participations et créances rattachées			
Autres titres immobilisés			
Prêts et autres actifs financiers non courants	85.625,00		
Impôts différés actif	48.002.571,59		48,0
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	11.164.617.975,12	7.505.436.612,19	3.659,9
<b>ACTIFS COURANTS</b>			
Stocks et encours	613.154.076,82	23.926.677,86	58,6
<b>Créances et emplois assimilés</b>			
Clients	1.424.094.465,36	7.218.240,95	1.411,2
Autres débiteurs	294.004.566,38	291.015,54	294,0
Impôts et assimilés	125.700.716,39		125,7
Autres créances et emplois assimilés			
<b>Disponibilités et assimilés</b>			
Placements et autres actifs financiers courants			
Trésorerie	554.648.663,03		554,6
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	3.011.602.487,98	31.435.934,35	2.980,1
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	14.176.220.463,10	7.536.872.546,54	6.639,9



## ملحق رقم 3 : الشاحنة وحدة رقم 19

Etat des immobilisations						
HESP			Exercice du 01/01/2014 au 31/12/2014		Tenue de compte : Dinar	
© Sage - Sage 100c Immobilisations Premium 1.01 Date tirage : 28/05/2019 à 09:10:49 Page : 1						
Code	Désignation	Date acquisition	Qtés	Valeur d'acquisition	Amort. économiques	Valeur nette comptable
21546100	MATÉRIEL AUTOM DE DIAGRAPHIE (IFRS)					
7982MAD1	Unite Logging N° 19: 00031-71	08/12/2013	1	179 110 299,33	5 547 275,88	173 563 023,45
Mode : Linéaire	10 ans	Taux : 10,00%				
7983MAD1	Licence(V5 Full+HES SP	08/12/2013	1	19 270 691,64	802 947,09	18 467 744,55
Mode : Linéaire	6 ans	Taux : 16,6667%				
7984MAD1	TRINSTLN+ INSTN Syst	08/12/2013	1	44 900 091,06	1 870 840,87	43 029 250,19
Mode : Linéaire	6 ans	Taux : 16,6667%				
<b>Total 21546100</b>				<b>179 110 299,33</b>	<b>5 547 275,88</b>	<b>173 563 023,45</b>
<b>Total général</b>				<b>179 110 299,33</b>	<b>5 547 275,88</b>	<b>173 563 023,45</b>

## ملحق رقم 4 : الشاحنة وحدة رقم 20

Etat des immobilisations						
HESP			Exercice du 01/01/2014 au 31/12/2014		Tenue de compte : Dinar	
© Sage - Sage 100c Immobilisations Premium 1.01 Date tirage : 28/05/2019 à 09:11:37 Page : 1						
Code	Désignation	Date acquisition	Qtés	Valeur d'acquisition	Amort. économiques	Valeur nette comptable
21546100	MATÉRIEL AUTOM DE DIAGRAPHIE (IFRS)					
8023MAD	Unite Logging N° 20: 00032-71	31/12/2013	1	178 521 434,77	2 580 303,93	175 941 130,84
Mode : Linéaire	10 ans	Taux : 10,00%				
8024MAD	Licence(V5 Full+HES SP	31/12/2013	1	19 210 677,03	373 541,69	18 837 135,34
Mode : Linéaire	6 ans	Taux : 16,6667%				
8025MAD	TRINSTLN+ INSTN Syst	31/12/2013	1	44 760 213,43	870 339,22	43 889 874,21
Mode : Linéaire	6 ans	Taux : 16,6667%				
<b>Total 21546100</b>				<b>178 521 434,77</b>	<b>2 580 303,93</b>	<b>175 941 130,84</b>
<b>Total général</b>				<b>178 521 434,77</b>	<b>2 580 303,93</b>	<b>175 941 130,84</b>

ملحق رقم 5 : مركب Mast

**Asset Explorer**

Immobiliation 1000-990200016826/0000  
 Tableaux évaluation  
 01 Amortissement compta  
 20 Amortissement analyt

Société: 1000  
 Immobilisation: 990200016826  
 Ex. comptable: 2018

ENAFOR  
 MAST 152 FT

Val. prévisionnelles Val. comptabilisées Comparaisons Paramètre(s)

**Valeurs cpt. d'amortissement comptable**

Valeur	Début d'année	Modification	Val. comptabilisées	Devise
Mvt immob.	206 202 308,89		206 202 308,89	DZD
Réév. cts. acq./prod.				DZD
Valeur d'acquisition	206 202 308,89		206 202 308,89	DZD
Amort. p. dépréciation	42 958 814,36	25 775 288,61	68 734 102,97	DZD
Amort. non planifié				DZD
Réintégrations				DZD

**Amortissements comptabilisés/prévisionnels**

Statut	Statut	Péri	AD à enregistrer	AmoNonPlan	Provision	Rééval.	Dev.
<input type="checkbox"/> Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	1	2 147 940,72-	0,00	0,00	0,00	DZD
<input type="checkbox"/> Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	2	2 147 940,72-	0,00	0,00	0,00	DZD
<input type="checkbox"/> Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	3	2 147 940,71-	0,00	0,00	0,00	DZD
<input type="checkbox"/> Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	4	2 147 940,72-	0,00	0,00	0,00	DZD

Objets relatifs à l'immobilisation

- Équipement
  - MAST 152 FT
- Fournisseur
  - DRILLMEC (DRILLING TECHNOLOG)
- Centre de coûts
  - APP ENF 54
- Compte général
  - INSTALLATIONS COMPLEXES APP

ملحق رقم 6 : مركب Treuil de forage

Immobilisation 1000-990200016915/0000

Société 1000 ENAFOR  
 Immobilisation 990200016915 0  
 Ex. comptable 2018  
 ELECRIC DRAWWORKS DRILLMEC MAS7000GD

Val. prévisionnelles Val. comptabilisées Comparaisons Paramètre(s)

### Valeurs cpt. d'amort Amortissement comptable

Valeur	Début d'année	Modification	Val. comptabilisées	Devise
Mvt immob.	165 992 839,70		165 992 839,70	DZD
Réév. cts. acq./prod.				DZD
Valeur d'acquisition	165 992 839,70		165 992 839,70	DZD
Amort.p.dépréciation	34 581 841,61 - 20 749 104,96-		55 330 946,57-	DZD
Amort. non planifié				DZD
Réintégrations				DZD

### Amortissements comptabilisés/prévisionnels

Statut	Statut	Péri.	AD à enregistrer	*AmoNonPlan	*Provison	*Rééval.	Dev.
Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	1	1 729 092,08-	0,00	0,00	0,00	DZD
Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	2	1 729 092,08-	0,00	0,00	0,00	DZD
Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	3	1 729 092,08-	0,00	0,00	0,00	DZD
Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	4	1 729 092,08-	0,00	0,00	0,00	DZD



ملحق رقم 7 : مركب Haker Tank

Asset Explorer

Immobilisation 1000-990200017022/0000

Société 1200  
Immobilisation 990200017022  
Ex. comptable 2018

ENAF OR  
HAKER TANK

Val. prévisionnelles Val. comptabilisées Comparaisons Paramètre(s)

Valeurs cpt. d'amort Amortissement comptable

Valeur	Début d'année	Modification	Val. comptabilisées	Devise
Mvt immob.	17 524 500,05		17 524 500,05	DZD
Réév. cts acq./prod.				DZD
Valeur d'acquisition	17 524 500,05		17 524 500,05	DZD
Amort. p. dépréciation	3 650 937,51-	2 190 562,51-	5 841 500,02-	DZD
Amort. non planifié				DZD
Réintégrations				DZD

Objets relatifs à l'immobilisation

- Equipement
  - HAKER TANK
- Fournisseur
  - DRILLMEC (DRILLING TECHNOLOG)
- Centre de coûts
  - APP ENF 54
- Compte général
  - INSTALLATIONS COMPLEXES APP

Amortissements comptabilisés/prévisionnels

Statut	Statut	Péri	AD à enregistrer	AmoNonPlan	Provision	Rééval.	Dev.
<input type="checkbox"/> Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	1	182 546,88-	0,00	0,00	0,00	DZD
<input type="checkbox"/> Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	2	182 546,87-	0,00	0,00	0,00	DZD
<input type="checkbox"/> Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	3	182 546,88-	0,00	0,00	0,00	DZD
<input type="checkbox"/> Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	4	182 546,87-	0,00	0,00	0,00	DZD

CS Scanned with CamScanner

ملحق رقم 8 : مركب Top Drive

Asset Explorer

Immobilisation 1000-990200015646/0000

Ex. comptable 2018

Val. prévisionnelles Val. comptabilisées Comparaisons Paramètre(s)

Valeurs cpt. d'amort Amortissement comptable

Valeur	Début d'année	Modification	Val. comptabilisées	Devise
Mvt immob.	81 408 795,85		81 408 795,85	DZD
Réév. cts acq./prod.				DZD
Valeur d'acquisition	81 408 795,85		81 408 795,85	DZD
Amort. p. dépréciation	33 920 331,60-	10 176 099,48-	44 096 431,08-	DZD
Amort. non planifié				DZD
Réintégrations				DZD

Objets relatifs à l'immobilisation

- Equipement
  - TOP DRIVE MODEL GDM 500 (TDS)
- Fournisseur
  - INTERNATIONAL ELECTRIC RIG
- Centre de coûts
  - APP ENF 07
- Compte général
  - INSTALLATIONS COMPLEXES APP

Amortissements comptabilisés/prévisionnels

Statut	Statut	Péri	AD à enregistrer	AmoNonPlan	Provision	Rééval.	Dev.
<input type="checkbox"/> Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	1	848 008,29-	0,00	0,00	0,00	DZD
<input type="checkbox"/> Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	2	848 008,29-	0,00	0,00	0,00	DZD
<input type="checkbox"/> Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	3	848 008,29-	0,00	0,00	0,00	DZD
<input type="checkbox"/> Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	4	848 008,29-	0,00	0,00	0,00	DZD
<input type="checkbox"/> Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	5	848 008,29-	0,00	0,00	0,00	DZD
<input type="checkbox"/> Enregistré(e/s)	Enregistré(e/s)	6	848 008,29-	0,00	0,00	0,00	DZD

## ملحق رقم 9 : مدد منفعة الأصول الثابتة العينية لمؤسسة Entp

21517000	Equipts. de stations de service	L10	68112610
21518000	Equipts. de laboratoire	L10	68112610
21519000	Installations générales diverses	L10	68112610
21520000	Installations techniques réformées	L10	68112610
21541100	Mât et substructure	-	68112610
21541200	Equipements de forage	L07	68112620
21541300	Equipements de puissance	L07	68112620
21541400	Circuit boue	L07	68112620
21541500	Circuit eau et gas-oil	L07	68112620
21541600	Equipements auxiliaires	L07	68112620
21541700	Equipements tubulaires	L07	68112620
21541800	Stabilisateurs	L07	68112620
21541900	Equipements haute pression (PCE)	L07	68112620
21551100	Clés de forage	L07	68112630
21551200	Outillage de plancher	L07	68112630
21551300	Outillage d'instrumentation	L07	68112630
21551400	Outillage de repêchage	L07	68112630
21551800	Autres outillage de forage	L07	68112630
21552100	Outillage électriques	L07	68112640
21552200	Outillage des ateliers mécaniques	L07	68112640
21552300	Outillage de génie civil	L07	68112640
21552400	Outillage de levage et manutention	L07	68112640
21552500	Outillage de plomberie	L07	68112640
21552600	Outillage de sécurité	L07	68112640
21552700	Outillage de menuiserie	L07	68112640
21552800	Outillage des ateliers tubulaires	L07	68112640
21552900	Autres outillage	-	68112640
21553000	Outillage réformé	L10	68118110
21811100	Installation générale d'eau	L10	68118110
21811200	Installation générale d'électricité	L10	68118110
21811300	Installation générale de vapeur	L10	68118110

## ملحق رقم 10 : مدد منفعة الأصول الثابتة العينية الجديدة والقديمة لمديرية التموين والإمداد بمؤسسة

## Ensp

Compte NSCF	Désignation du compte	Taux 2012 %	Taux 2013 %
20400000	LOGICIELS INFORMATIQUES	25	20
21100000	TERRAINS DE CONSTRUCTION ET CHANTIERS	0	0
21160000	AUTRES TERRAINS	0	0
21200000	AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DES TERRAINS	15	10
21311000	BATIMENTS INDUSTRIELS	5	2,5
21312000	BATIMENTS ADMINISTRATIFS ET COMMERCIAUX	5	2,5
21313000	BATIMENTS DES CHANTIERS	5	7
21315100	LOGEMENTS DU PERSONNEL	10	2,5
21315200	CABINES A USAGE D'HABITATION	15	7
21315300	BATIMENTS OEUVRES SOCIALES	5	2,5
21315400	CONSTRUCTION EN PREFABRIQUE	15	5
21315500	CABINES A USAGE INTENDANCE	15	7
21315600	LOGEMENTS EN DUR	5	2,5
21315650	BLOC SANITAIRE	5	7

21315700	CABINES	7	7
21315800	CABINES BUREAUX	7	7
21319000	AUTRES CONSTRUCTIONS	5	7
21350100	AGENCEMENTS DES BATIMENTS	15	10
21350200	AGENCEMENTS BATIMENTS SIÈGE	15	10
21350600	AGENCEMENTS BASES SUD	15	10
21351000	INSTALLATION D'EAU	15	10
21352000	INSTALLATION D'ELECTRICITE	15	10
21353000	INSTALLATION DE GAZ	15	10
21355000	INSTALLATIONS CHAUFFAGE ET REFRIGERATION	15	15
21356000	INSTALLATION DE PROTECTION ET SECURITE	15	10
21357000	INSTALLATION DE TELECOMMUNICATION	15	10
21359000	AUTRES INSTALLATIONS	15	10
21381000	ROUTES, PISTES DE CIRCULATION	10	4
21384000	BARRAGES-PUITS D'EAU	15	5
21386000	OUVRAGES GENIE CIVIL	10	4
21511000	EQUIPEMENTS FIXES COMPLEXES DE PRODUCTION	7	7
21530000	CABINES LABORATOIRES	15	7
21531000	COMPLEXE SNUBBING	25	5
21541000	MATERIELS DE POMPAGE	25	7
21541200	EQUIPEMENTS FORAGE SURFACE	20	7
21541210	EQUIPEMENTS CIMENTATION	20	7
21541300	CLES DE TUBAGE	20	7
21541500	EQUIPEMENTS ACIDIF	20	7
21541600	EQUIPEMENTS DE TEST	20	7
21543000	MATERIELS DE PRODUCTION	25	7
21543200	OUTILLAGE DE PRODUCTION	25	7
21544000	MATERIELS FISCHING	25	7
21551100	MATERIELS ELECTRIQUES TELECOMMUNICATIONS	25	15
21551200	EQUIPEMENTS MECANIQUE D'ATELIER	15	15
21551300	MATERIELS DE LEVAGE ET MANUTENTION	20	10
21551400	MATERIELS DE PROTECTION ET SECURITE	20	10
21551500	MATERIELS OUTILLAGE LABO ANALYSE	20	10
21551600	MATERIELS PESAGE ANALYSE	20	10
21551700	MATERIELS MOTO POMPES	25	10
21555100	MATERIEL SUD SHOCK EZE	25	10
21569000	MATERIEL OUTIL CHANTIERS	25	7
21569100	AUTRES MATERIEL ET OUTILLAGE	25	10
21570000	MATERIELS DE GEOLOGIE	7	7
21571000	CABINE MUD LOGGING	7	7
21572000	CABINE STORE	7	7
21573000	EQUIPEMENT DETECTION DU GAZ	20	20
21574000	EQUIPEMENT DE MESURES PARAMETRES DE FORAGE	20	20
21575000	EQUIPEMENT DE MESURES PARAMETRES DE BOUE	20	20

21576000	EQUIPEMENT D'ACQUISITION ET TRAITEMENT DES DONNEES	20	20
21821100	VEHICULE TOURISME	25	15
21821200	VEHICULE LEGER MOINS 3 T	25	15
21821300	VEHICULE MOYEN 3 A 10 T	25	10
21821400	VEHICULE LOURD PLUS 10 T	25	10
21821500	VEHICULE TRANSPORT EN COMMUN	25	10
21821600	VEHICULES TOUT TERRAIN	25	15
21821700	VEHICULES SPECIAUX	25	10
21822300	VEHICULE SECOURS AMBULANCES	25	10
21823000	CUVES AMOVIBLES TRANSPORT DE PRODUITS	25	10
21824000	REMORQUES	25	10
21829000	AUTRES MATERIELS DE TRANSPORT	25	15
21831000	MATERIEL DE BUREAU	15	10
21832000	MATERIEL INFORMATIQUE	25	20
21834000	MATERIEL D'IMPRESSION	25	20
21835000	MATERIEL DE PROJECTION	25	20
21836000	MOBILIER DE BUREAU	15	10
21861000	BOUEILLES DE GAZ	20	7
21862000	CITERNES	20	7
21863000	CONTAINERS	10	7
21871100	MATERIELS D'HABITATION	15	10
21871200	MATERIELS CANTINE, COOPERATIVE	15	10
21871300	MATERIELS DE SPORT	15	10
21871400	MATERIELS JARDIN D'ENFANTS	15	10
21871500	MATERIELS MEDICAL ET SANITAIRE	15	10
21871600	MATERIELS DE CAMPEMENT	15	10
21871700	MATERIELS DIVERS	15	10
21872200	MOBILIER HABITATION CAMPEMENT	15	10
21872300	MOBILIER DE CANTINE	15	10
21872400	MOBILIER SOCIAL	15	10
21872500	MOBILIER JARDINS D'ENFANTS	15	10
21872600	EQUIPEMENTS MENAGER	15	10
21873110	AMENAGEMENTS LOGEMENTS DU PERSONNEL	15	10
21873200	AMENAGEMENTS BATIMENTS OEUVRES SOCIALES	15	10
21873300	AMENAGEMENTS CONSTRUCTION PREFABRIQUEES	15	10
21873400	AMENAGEMENTS CANTINES	15	10
21873500	AMENAGEMENTS DE BUREAUX	15	10
21873600	AMENAGEMENTS JARDINS D'ENFANTS	15	10
21873700	AMENAGEMENTS BASE DE TRAVAIL	15	10
21873800	AMENAGEMENTS UF	15	10
21873900	AMENAGEMENTS BASE DE VIE	15	10

## ملحق رقم 11 : جدول إهلاك الأصول الثابتة العينية لمؤسسة Hesp ( الشاحنات )

H E S P						
au 31/12/2014						
Tenue de compte : Dinar						
© Sage - Sage 100c Immobilisations Premium 1.01 Date tirage : 25/02/2019 à 10:05:40 Page : 1						
Code	Désignation	Valeur acquisition	Amort. économiques antérieurs	Dotations économiques de l'exercice	Amort. économiques au 31/12/2014	Valeur nette comptable
21546100	MATÉRIEL AUT					
6628MAD	Unite Logging N° 14: Taux : 16,66 Linéaire	106 536 633,26	87 350 176,52	17 756 105,90	105 106 282,42	1 430 350,84
6629MAD	Unite Logging N° 15: Taux : 16,66 Linéaire	106 536 648,26	87 350 188,82	17 756 108,40	105 106 297,22	1 430 351,04
6630MAD	Unite Logging N° 16: Taux : 16,66 Linéaire	153 048 171,55	125 485 332,05	25 508 029,10	150 993 361,15	2 054 810,40
6631MAD	Unite Logging N° 17: Taux : 16,66 Linéaire	153 048 136,55	125 485 303,36	25 508 023,27	150 993 326,63	2 054 809,92
7919MAD	Unite Logging N° 18: Taux : 10,0 Linéaire	175 036 904,21	0,00	21 685 960,81	21 685 960,81	153 350 943,40
7982MAD1	Unite Logging N° 19: Taux : 10,0 Linéaire	179 110 299,33	0,00	5 547 275,88	5 547 275,88	173 563 023,45
8023MAD	Unite Logging N° 20: Taux : 10,0 Linéaire	178 521 434,77	0,00	2 580 303,93	2 580 303,93	175 941 130,84
	<b>Total 21546100</b>	<b>1 051 838 227,93</b>	<b>425 671 000,75</b>	<b>116 341 807,29</b>	<b>542 012 808,04</b>	<b>509 825 419,89</b>
	<b>Total général</b>	<b>1 051 838 227,93</b>	<b>425 671 000,75</b>	<b>116 341 807,29</b>	<b>542 012 808,04</b>	<b>509 825 419,89</b>

# الفهرس

الفهرس

v	الإهداء.....
vi	الشكر.....
V	ملخص.....
VI	قائمة المحتويات.....
VII	قائمة الجداول.....
VII	قائمة الأشكال البيانية.....
VIII	قائمة الملاحق.....
VIII	قائمة الإختصارات والرموز.....
أ	المقدمة.....
6	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للأصول الثابتة العينية ووعاء الضريبة على أرباح المؤسسات.....
6	.....
2	مدخل للفصل الأول:.....
3	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للأصول الثابتة العينية ووعاء الضريبة على أرباح المؤسسات ..
3	المبحث الأول: الإطار النظري للأصول الثابتة العينية ووعاء الضريبة على أرباح المؤسسات.....
3	المطلب الأول: الأصول الثابتة العينية.....
3	الفرع الأول: مدخل مفاهيمي الأصول الثابتة العينية.....
6	الفرع الثاني: إهلاك الأصول الثابتة العينية.....
10	المطلب الثاني: التقديرات المحاسبية.....
10	الفرع الأول: ماهية التقديرات المحاسبية.....
12	الفرع الثاني: تقدير مدد منفعة الأصول الثابتة (الأعمار الإنتاجية).....
17	المطلب الثالث: وعاء الضريبة على أرباح المؤسسات.....

18	الفرع الأول: مدخل مفاهيمي .....
25	الفرع الثاني: اختلاف بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي .....
28	المبحث الثاني: الدراسات السابقة التطبيقية.....
28	المطلب الأول : عرض الدراسات النظرية حول تغير مدة المنفعة (العمر الإنتاجي) .....
29	الفرع الأول: الدراسات ذات الصلة بمتغير مدد المنفعة .....
36	الفرع الثاني : نقد الدراسات المتعلقة بمتغير مدد المنفعة.....
37	المطلب الثاني : الدراسات المتعلقة بمتغير وعاء الضريبة على أرباح المؤسسات .....
37	الفرع الأول : الدراسات ذات الصلة بمتغير وعاء الضريبة على أرباح المؤسسات .....
42	الفرع الثاني : نقاط الاختلاف بين الدراسات المتعلقة بمتغير وعاء الضريبة على أرباح المؤسسات .....
44	خلاصة الفصل الأول:.....
45	الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات البترولية الوطنية.....
45	.....
46	مدخل للفصل الثاني:.....
47	الفصل الثاني: الدراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات البترولية الوطنية .....
47	المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة التطبيقية.....
47	المطلب الأول: طريقة الدراسة التطبيقية .....
47	الفرع الأول: مجتمع الدراسة .....
47	الفرع الثاني: عينة الدراسة .....
48	الفرع الثالث: متغيرات الدراسة وقياسها .....
48	المطلب الثاني: أدوات جمع المعطيات .....
48	الفرع الأول: القوانين والمناشير الصادرة عن وزارة المالية.....
48	الفرع الثاني: المقابلة .....



50	الفرع الثالث: الملاحظة والفحص المباشر للبيانات المالية ووثائق المؤسسات
50	المبحث الثاني: نتائج ومناقشة الدراسات
50	المطلب الأول: نتائج الدراسة
50	الفرع الأول: دراسة حالة شركة هاليبورتن مؤسسة خدمات الآبار HESP
	الفرع الثاني: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP) (مديرية التموين والإمداد
55	(DAL)
63	الفرع الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للتنقيب (ENAFOR)
72	الفرع الرابع: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار ENTP
74	المطلب الثاني: مناقشة النتائج
74	الفرع الأول: مناقشة نتائج دراسة حالة شركة هاليبورتن مؤسسة خدمات الآبار (HESP) ...
	الفرع الثاني: مناقشة نتائج دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ENSP (مديرية التموين
75	والإمداد (DAL)
75	الفرع الثالث: مناقشة نتائج دراسة حالة المؤسسة الوطنية للتنقيب (ENAFOR)
76	الفرع الرابع: مناقشة نتائج دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأشغال في الآبار ENTP
77	خلاصة الفصل الثاني:
79	خاتمة
83	المصادر والمراجع
91	الملاحق
102	الفهرس

