

الملخص

مما لا شك فيه أن النظام الضريبي الجزائري والنظام المحاسبي المالي لهما أثر كبير على التركيب الهيكلي للضرائب المؤجلة وقد أثر ذلك على الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية وعلى الأعباء الدفترية التي تتحملها المؤسسة، ولقد دعى الوسط المهني في الآونة الأخيرة ضرورة التركيز على الضرائب المؤجلة والتي تتمثل أحد شقي العبء الضريبي الذي يعد من أهم العناصر المؤثرة في الضريبة على أرباح الشركات .

كما يمكن ان يحدث العبء عمليا اختلال زمني بين تاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية والتي ينتج عنها تسجيل أصل ضريبي وخصم ضريبي في الميزانية، و حسب النظام المحاسبي المالي فإن قيمة الضريبة تساوي إلى مجموع الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة الداخلة في تحديد النتيجة الصافية للنشاط، والضريبة المستحقة هي مبلغ الضريبة المدفوعة او المسترجعة ،أما خصوم وأصول الضريبة المؤجلة فهي متعلقة بالمبلغ واجب الدفع أو المسترجع عن النشاط المستقبلي .

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، الضريبة على أرباح الشركات، أصل ضريبي، خصم ضريبي

Résumé

Il ne fait aucun doute que le régime fiscal est le système comptable algérien et financier ont un impact significatif sur la composition structurelle de l' a affecté la divulgation comptable dans les états financiers et les charges comptables supportés par l'institution , et je l'ai appelé centre de formation professionnelle récemment besoin de se concentrer sur un report d'impôt a, ce qui est un fardeau vilain impôt différé taxe, qui est l'un des éléments les plus influents de l'impôt sur les bénéfices des sociétés .

Il peut également pratiquement la charge arriver temps de déséquilibre entre la date de la prise de la même charge pour déterminer le résultat de la taxe , ce qui donne actif d'impôt enregistrée et déduction de la taxe dans le budget , et selon le système de comptabilité financière , la valeur fiscale est égale à la somme de l'impôt exigible et l'impôt différé inclus dans la détermination du résultat net de l'activité , l'impôt à payer est le montant de la taxe payée ou récupérés , tandis que les opposants et les actifs d'impôts différés sont liés au montant à payer ou à recouvrer pour l'activité future .

Mots clés: système de comptabilité financière , l' impôt sur les sociétés , l'impôt sur l'actif , une déduction fiscale .



بادئة ذي بدء نحمد الله سبحانه وتعالى الذي منى عليا وأمدني بالقوة والإرادة لإتمام هذا العمل وامتنالا
لقول رسول الله صلى الله عليه وسلم ﴿من لم يشكر الناس لم يشكر الله﴾.
فنهدي ثمرة جهدي الى:

الى ملاكي في الحياة، الى معنى الحب والحنان والتفاني، الى بسملة الحياة وسر الوجود الى من كان دعائها سر
نجاحي حنانها بلسم جراحني، الى مصدر قوتي، الى المكان الذي الجأ اليه عندما تغمرني الاحزان، الى من
تقف الحروف عاجزة عن وصفها الى *امي الحبيبة* اطال الله في عمرها.
الى الذي عمل وكد وجد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني الى ما أنا عليه، الى من كلله الله بالهبة
والوقار، الى من احمل اسمه بكل افتخار، الى من علمني العطاء بدون انتظار، الى الذي اعتبره قدوة لي في
هذه الحياة، الى الذي افتخر انني ابنته، اليك *والدي العزيز* اطال الله عمره.
الى من هم رفقاء دربي وسندي في هذه الحياة زوجي العزيز خالد وابني الغالي إياد .
إلى كل إخوتي الأعزاء الذين ناضلوا من أجلي إليهم جميعا بدون استثناء وإلى كل من يحمل باللموشي .
وإلى صديقتي ورفيقتي دربي قريوي سعيدة، وإلى كل طلبة دفعة سنة ثانية ماستر تدقيق محاسبي .
إلى كل من لهم مكان في قلبي ولم تمحوهم مذكرتي .

سورة التوبة

لعل أبرز ما إستجلبناه ونحن نسبر أغوار موضوعنا هذا "المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقا للنظام المحاسبي المالي، فاستخلصنا وجود اختلاف كبير بين النظام المحاسبي المالي و النظام الضريبي من حيث استقلالية القوانين المحاسبية عن القوانين الضريبية ، و لهذا قامت الدولة الجزائرية بإصلاح نظامها الضريبي وتعديل العديد من المواد التي مسها النظام المحاسبي خاصة ، كما تضمن قانون المالية لسنة 2010 مجموعة من النصوص القانونية للعمل على إزالة العقبات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي وضرورة تكييفه مع محتوى النظام الضريبي .

حيث تعتمد الضرائب المؤجلة من خلال معالجتها محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري على التفاوت الزمني بين إثبات عبء أو إيراد من جانب محاسبي وجبايئي، فهذه الضرائب هي عبارة عن حسابات تظهر في القوائم المالية عن طريق عملية التأجيل أو الالتزام من خلال النتيجة المحاسبية والفروقات الزمنية .

و تم إسقاط الجانب النظري على الميداني من خلال إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة منقر لإنتاج السميد والدقيق، ومن ثم التوصل إلى بعض النتائج التي يمكن من خلالها اختبار صحة الفرضيات التي تم طرحها في مقدمة الدراسة .

❖ اختبار الفرضيات الدراسة :

وكمحاولة للإجابة على الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة تم التوصل إلى صحة فرضيات الدراسة من خلال مايلي:

- جاء النظام المحاسبي المالي بعدة تغيرات تخص المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل المؤجلة فهي محققة كون النظام خصص بعض الحسابات لضرائب الدخل المؤجلة ؛
- يهتم النظام المالي المحاسبي في الجزائر بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة و هذا تم إثباته من خلال ما جاء في الجزء النظري وكذا التطبيقي من حسابات ومعالجة محاسبية ؛
- تتوافق المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في الجزائر و المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ، و هذا ما تم إثباته من خلال دراسة الحالة المقدمة وكيف عاجلت المؤسسة الضرائب المؤجلة .

❖ النتائج:

من خلال دراستنا توصلنا للنتائج التالية وقد قمنا بتقسيمها على النحو التالي :

- للنظام المحاسبي المالي عناصر و مبادئ مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية يتماشى مع التطورات الاقتصادية العالمية؛
- يعالج النظام المالي المحاسبي الضرائب المؤجلة في الجزائر وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12؛
- المعايير المحاسبية الدولية مطبقة بشكل جزئي يتوافق مع ما يمكن تطبيقه؛
- تختلف القوانين المحددة للقواعد الضريبية الجزائرية عن مفاهيم و قواعد النظام المحاسبي المالي المتبنى للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS/IAS) من حيث الأهداف ؛
- النظام الضريبي يتأقلم مع أي نظام مستقل وبذلك يستطيع التأقلم مع النظام المحاسبي المالي؛
- هناك وثائق ضريبية تغيرت مثل الميزانية الجبائية وذلك لتتماشى مع النظام الجديد؛
- هناك تغير في القوائم المالية ؛
- يجب معرفة الآثار الضريبية المترتبة على الاختلافات المؤقتة (الزمنية) بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية؛
- هناك علاقة طردية بين حجم وطبيعة الضرائب المؤجلة و الأعباء الدفترية المتعلقة بها؛
- لم تتضح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، كون العلاقة بين المحاسبة والجباية لم تتضح لحد الآن ؛
- لقد أثبتت الدراسة التطبيقية أن هناك تطابق بين الجانب النظري والجانب التطبيقي في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة ؛
- للنظام المحاسبي المالي دور فعال في إرشاد المؤسسات الاقتصادية للطرق السليمة في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة؛
- تساعد المعالجة المحاسبية لضرائب المؤسسة على معرفة مالها وما عليها من التزامات وحقوق تجاه الدولة ؛
- إن طريقة الأصل والالتزام الضريبي تسهل من مهمة المؤسسة في حساب قيمة الضرائب المؤجلة و إثباتها في القوائم المالية .

❖ التوصيات:

بعد التطرق لنتائج المتوصل إليها من هذه الدراسة يمكن تقديم جملة من التوصيات في ما يلي:

- إعادة النظر في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة؛
- تهيئة الوضع المحاسبي الجزائري لمسايرة التطور المحاسبي العالمي؛

- الاهتمام أكثر بمعايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة منها بضرائب الدخل؛
- تشجيع البحث العلمي ومساعدة الباحثين بإعطائهم المعلومات و البيانات المالية المتوفرة عن تطبيقات النظام المحاسبي المالي في الجزائر ؛
- الزيادة من تكثيف الدورات التكوينية والعلمية وتكون ذات فعالية وجودة مهنية مما يتطلبه التطور الدولي؛
- يجب حث المؤسسات على تطبيق نظام الضريبة؛
- يجب حث المؤسسات على تطبيق النظام المحاسبي المالي بتفاصيله؛
- على المؤسسات أن تعتمد في التسجيل المحاسبي للضرائب على طريقة الضرائب المؤجلة لأنها تساعد في الوصول إلى النتيجة الصادرة للمؤسسة؛

❖ آفاق الدراسة :

بعد دراستنا لهذا الموضوع المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، تبين انه يمكن فتح المجال لعدة إشكاليات وبحوث مستقبلية تستحق الدراسة، وذلك بالتطرق للمواضيع المتعلقة بـ:

- تقييم الانحرافات عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ؛
- فعالية النظام المحاسبي المالي الجديد في إرساء القواعد الجبائية .

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

تمهيد:

جاء النظام المحاسبي المالي لوضع تعديلات تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع ارتباطات الجزائر الجديدة و ذلك بدخولها في شراكة مع الاتحاد الأوربي وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة، و ذلك بغرض تلبية حاجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري خاصة المستثمرين الأجانب و الوطنيين هذان الأخيران مارسا ضغطا اقتصاديا على السلطة العمومية من أجل تعجيل عملية إدخال المعايير المحاسبية الدولية وبذلك تم تطبيق النظام المحاسبي المالي.

تنشأ النظم الجبائية وفقا لمقومات ودعائم إقتصادية و إجتماعية وسياسية خاصة، فتنمو وتتطور دوما وفقا للمحيط الذي تنشأ فيه فتؤثر فيه وتتأثر به هادفة إلى تحقيق أهداف المجتمع، وفي هذا يكمن الاختلاف في النظم الجبائية وهيكلها في المجتمعات الاشتراكية عنها في المجتمعات الرأسمالية، ومن دولة إلى أخرى حسب طبيعتها وخصوصيتها فأصبح لكل دولة نظام جبائي خاص بها، وعلى غرار باقي دول العالم أصبح للجزائر نظاما خاصا بها لا يختلف كثيرا عن بقية الأنظمة ، وقد شهد هذا النظام عدة إصلاحات وتعديلات بواسطة مجموعة من النصوص القانونية والتشريعات السنوية نظراً لأنها دولة تفتقر لجهاز قوي.

وسنعرض هذا الفصل في ثلاث مباحث هامة هي:

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي؛

المبحث الثاني: القوائم المالية؛

المبحث الثالث: النظام الجبائي الجزائري؛

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي.

لقد سعت الجزائر إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية كغيرها من الدول وذلك من خلال ما يعرف بمشروع النظام المحاسبي الجديد الذي يُمكن المؤسسة من توفير نظام محاسبي متكامل يتلائم مع طبيعة نشاطها وحجم معاملاتها، وهو ماسوف نعرضه بشئ من التفصيل في داستنا لهذا المبحث حيث نتطرق إلى مفهوم النظام المحاسبي المالي خصائصه ومميزاته في المطلب الأول، يليها في المطلب الثاني أهم المبادئ ثم يليها أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي خصائصه ومميزاته.

أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي:

للنظام المحاسبي المالي مفهوم من ناحيتين هما:

1. الناحية الاقتصادية:

الحاسبة المالية هي نظام للمعلومات تقوم على مجموعة من الافتراضات والمبادئ التي تحكم عملية تحويل الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مالية تخدم مجموعة كبيرة من المستفيدين، هذه العملية تتم من خلال تسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية وفقا لقواعد وإجراءات وأساليب مستمدة من المبادئ والافتراضات المحاسبية.

2. من الناحية القانونية:

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001، وذلك من طرف خبراء فرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة. وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وطبقا لهذا القانون فإن (الحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان و نجاحته و وضعية خزنته في نهاية السنة المالية¹

3. كما يمثل النظام المحاسبي المالي: "مجموعة من العناصر المادية كآلات والمعدات المساعدة، وعناصره المعنوية تتمثل في الأشخاص المنفذون للعمليات و إجراءات النظام و المحاسبون و المراجعون الداخليون وغيرهم

¹. كوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS / IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة الشلف، 2009، ص: 290.

وتتضافر هذه العناصر لتحقيق الهدف من النظام هو تجهيز الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها على مزاولة نشاطها، و الرقابة على استغلال الموارد¹.

ومما سبق يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي هو "مجموعة من الطرق والوسائل اللازمة لتسجيل العمليات المالية التي تحصل في الوحدة الاقتصادية في شكل نقدي ثم تبويب العمليات في مجموعة متجانسة من العمليات المالية، وبعدها يتم تلخيصها في شكل تقارير مالية ويتم ذلك إما بطريقة آلية أو يدوية"².

ثانيا : خصائص النظام المحاسبي المالي:

يتميز النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص أبرزها ما يلي:

- ✓ له إطار مرجعي مستمد من النظرة الإنجلوساكسونية ؛
- ✓ معدة لمصلحة المستثمرين؛
- ✓ إعداد مرجعية بالاعتماد على مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي ؛
- ✓ معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة أي إطار مفاهيمي وليس قواعد؛
- ✓ تنميط شامل في نفس الوقت للقواعد المحاسبية وعناصر المعلومة المالية من ملحق، تقارير تسيير؛
- ✓ تطبيق إجباري لكل المعايير وكل التفسيرات؛
- ✓ أولوية الميزانية على حساب النتيجة وأهمية الملحقات؛
- ✓ إدخال مفهوم القيمة العادلة، والتي تعوض التكلفة التاريخية في عملية إعادة تقييم الأصول والخصوم وهي القيمة التي يمكن بها شراء أو بيع الأصل أو الخصم في تاريخ إقفال الحسابات، وذلك بغية معرفة وتقدير جيد لذمة المؤسسة .

ثالثا: مميزات النظام المحاسبي المالي:³

وبهذه الصفة يكون من الواجب الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي يشمل على العديد من الجوانب الإيجابية لا سميا من حيث أنه:

¹ . بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار هومة، الجزائر 2010، ص 2 .
² . مفيد عبد اللاوي ، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار مزوار للطباعة والنشر، طبعة 2، الجزائر 2008، ص 29- 31 .
³ . كتوش عاشور، مرجع سابق ، ص 291 .

- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة، ومن ضمن ثلاث مرجعيات محاسبية: أوروبية، أمريكية، IAS / IFRS، اختار هذا الأخير؛
- احتوائه على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل، ولطرق التقييم وإعداد القوائم، هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية؛
- يوفر معلومات مالية واضحة، ومتوافقة قابلة للمقارنة واخذ القرار، وهذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم أو المستقبليين ولهذا فان النظام المحاسبي المالي يحتوي على¹:
- ✓ الإطار التصوري أو المفاهيمي، وهو نفسه الإطار التصوري ل IAS / IFRS، الذي يقدم مفاهيم متمثلة في:

➤ الاتفاقات المحاسبية؛

➤ الخواص النوعية للمعلومة المالية؛

➤ المبادئ المحاسبية الأساسية.

✓ يحفز بروز سوق مالي مع ضمان سيولة رؤوس الأموال².

✓ يقدم شفافية و ثقة أكثر في الحسابات و المعلومات المالية الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة.

ومن هنا يمكن القول بأن النظام المحاسبي المالي له جانبين أحدهما اقتصادي والآخر قانوني الأمر، الذي تؤكد من خلال عرض مميزاته وخصائصه.

المطلب الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي و أهم مبادئه.

أولاً: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي³:

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقاً للمواد 02، 04، 05، من قانون 07 - 11 المؤرخ في 2007/11/25 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي¹:

¹ . بن ربيع حنيقة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ، منشورات كليك ، الجزائر 2013 ، ص:30.

² . موسى بودهان ، الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي ، دار الهدى للطباعة ، عين مليلة ، الجزائر، 2010 ، ص: 12 .

³ . توفيق جوادي ، بالقاسم بن خليفة ، مفيد عبد اللاوي ، مداخلة بعنوان: إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية،

مقدمة في المؤتمر الدولي، الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، ص: 8.

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم :

✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

✓ التعاونيات؛

✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

✓ وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة ؛

ثانيا: مبادئ النظام المحاسبي المالي:¹

تبنى النظام المحاسبي المالي مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها نذكر منها:

1. الأهمية النسبية:

ويقصد بذلك أن المعلومة تكون ذات معنى، إذا كان غيابها من القوائم المالية يؤثر في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين

2. الصورة الصادقة:

ويقصد بذلك أنه ينبغي أن تقدم القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، وتتضمن الصورة الصادقة احترام القواعد والمبادئ المحاسبية وإعداد قوائم مالية تكون قادرة على تقديم معلومات ملائمة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

3. الحيطة والحذر:

ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في اعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات، أو التقليل من قيمة الخصوم والتكاليف .

¹. مسعود صديقي، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، دار الهدى، ط1، عين ميله الجزائر، 2014 ، ص ص: 33-34.

4. السنوية (الدورية):

يقصد بالدورة المحاسبية الفترة التي تعتمد عليها المؤسسة لتحديد نتائج أعمالها ومركزها المالي، وعادة ما تكون سنة حيث تبدأ في N/01/01 ، وتنتهي في N/12/31. كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ آخر مخالف لتاريخ 12/31 للإقفال الدورة، اذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية .

5. استقلالية الدورات:

طبقا لهذا المبدأ فإنه ينبغي أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها والسنة التي تليها، ولأجل تحديدها يتعين أن تنتسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط .

6. عدم المقاصة:

يشير هذا المبدأ الى أنه لا يمكن إجراء أي عملية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من النواتج (إلا إذا كانت هناك معايير تسمح بإجراء هذه المقاصة) .

7. ثبات الطرق الحسابية:

ويقصد بذلك التزام المؤسسة في الدورة الحالية بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في دورة سابقة، ذلك لان انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

8. التكلفة التاريخية:

يتم وفق هذا المبدأ تسجيل كل العمليات والأحداث الاقتصادية بقيمتها الفعلية عند تاريخ حدوثها (مع افتراض ثبات قيمة النقود).

كما ينبغي ان تتم المعالجة بالسرعة المطلوبة اي في الوقت المناسب، وان يقرر على توافق تكلفة المعلومة مع امتيازاتها او منافعها وان يراعى الموازنة ما بين الخصائص النوعية لها.¹

¹ . مسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص:34

المطلب الثالث: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي.

أولا: أهداف النظام المحاسبي المالي:

هناك العديد من الأهداف المرجو تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية¹:

- ✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائي ليوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- ✓ تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
- ✓ العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- ✓ جعل القوائم المحاسبية و المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- ✓ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ✓ قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- ✓ المساعدة على نمو المردودية للمؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- ✓ يسمح بمراقبة الحسابات و ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛
- ✓ المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر بكل فاعلية في السوق؛
- ✓ إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- ✓ السماح بالتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصادقية؛
- ✓ استفادة الشركات متعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عوامة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول؛
- ✓ النظام المحاسبي المالي يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة والتي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط؛
- ✓ السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق.

¹. مداخلة وزير المالية كريم جودي أمام نواب مجلس الشعبي الوطني منقولاً عن جريدة الخبر الجزائرية الصادرة بـ 5 سبتمبر 2007، ص: 10.

ثانيا: أهمية النظام المالي المحاسبي:¹

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي :

- ✓ يسمح بتوفير معلومات مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضع المالي للمؤسسة ؛
- ✓ توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي و التقييم وكذا إعداد القوائم المالية ، بما يقلص من حالات التلاعب ؛
- ✓ يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية و المستقبلية، كما أنه يسمح لإجراء المقابلة؛
- ✓ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار ، و تحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية ؛
- ✓ يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تتركز على مبادئ محددة بوضوح ؛
- ✓ يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار و يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة ؛
- ✓ انسجام النظام المحاسبي المالي المطلق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية ؛
- ✓ يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة ؛
- ✓ يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة .

¹ . بن بلغيث مدني، إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)، مجلة الباحث العدد الأول، مجلة تصدر عن كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2002، ص: 57.

المبحث الثاني: القوائم المالية.

تقوم الشركات بإعداد القوائم والتقارير المالية بشكل دوري، من خلال ذلك يتم توضيح نتائج أعمالها ومركزها المالي في شكل تقارير على المساهمين، وتتضمن هذه التقارير كافة الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الخاصة بالمؤسسة خلال العام.

و حسب ما حددته المادة 25 من قانون 11-07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل مؤسسة تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنوية، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية، ما عدا الوحدات الصغيرة جدا على: (أنظر ملحق 01)

✓ الميزانية؛

✓ حسابات النتائج؛

✓ جدول تدفقات الخزينة؛

✓ جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة؛

✓ ملحق القوائم المالية .

المطلب الأول: الميزانية:

تعتبر بيانا لكافة الأحداث التي تم تسجيلها في المؤسسة، وتلقي الضوء أيضا على التاريخ الماضي للمؤسسة، كما أنها تظهر الوضع الحالي، ويمكن من خلالها وبواسطة التحليل المالي قراءة الأحداث المستقبلية¹.

إن التمييز بين الأصول والخصوم المتداولة وغير المتداولة أصبح ضروريا، حيث يجب على كل مؤسسة أن تحدد بناء على طبيعة عملياتها من إذا كانت ستعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والخصوم المتداولة وغير المتداولة ككفئات منفصلة في صلب الميزانية ، وعندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الأصول بشكل عام حسب سيولتها.

أولا: جانب الأصول:

وتحتوي الميزانية في جانب الأصول ما يلي:²

¹. صحراوي شهاب الدين ، النظام المحاسبي المالي وأثره على التحليل المالي للقوائم المالية ، (دراسة ميدانية بمؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة)، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة بسكرة، الموسم الجامعي 2013 - 2014 ، ص ص: 61 - 62 .

². صالح بوعلام ، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و أفاق تبني و تطبيق نظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة و تدقيق 2009-2010، جامعة الجزائر (03)، الموسم الجامعي 2010/2009، ص: 90.

✓ الأصول الثابتة المعنوية؛

✓ الأصول الثابتة المادية؛

✓ الاهتلاكات ؛

✓ المساهمات؛

✓ الأصول المالية؛

✓ المخزونات ؛

✓ الأصول ضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛

✓ الزبائن والمدينين الآخرين الأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة سلفاً)؛

✓ الخزينة الايجابية ومقابلات الخزينة السلبية.

ثانيا: جانب الخصوم:

وتحتوي الميزانية في جانب الخصوم ما يلي:

✓ رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع التمييز بين رأس المال

الصادر(في حالة الشركات)، الاحتياطات، النتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛

✓ الخصوم غير جارية التي تتضمن فائدة؛

✓ الموردون والدائنون الآخرون؛

✓ الخصوم ضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛

✓ مؤونات ، الأعباء والخصوم المماثلة (نواتج مثبتة مسبقاً)؛

✓ الخزينة السلبية ومقابلات الخزينة الايجابية.

ميزانية البنوك و الهيئات المالية المشابهة تضم الأصول والخصوم حسب طبيعتها وتقدمها في نظام حسب سيولتها

واستحقاقها النسبي.

لا يمكن إجراء عملية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة

على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا تقرر منذ البداية انجاز هذه العناصر(الأصول والخصوم) في نفس الوقت على

أساس قاعدة صافية.(الملحق رقم 1).

المطلب الثاني: حسابات النتائج.

حسابات النتائج هو قائمة تلخيص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الوحدة خلال الدورة، ولا يؤخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، و يبين النتيجة الصافية للدورة ممیزا بين الربح و الخسارة¹. وتوفر لمستخدمي القوائم المالية المعلومات المالية قصد التعرف على أماكن وجود فرص الاستثمار المربحة، وذلك بعد الكشف عن مصادر تلك النتائج و مكوناتها و الأحداث و العمليات التي أدت إلى تحقيقها في ظل الظروف السائدة، وتبين للزبائن قدرة المؤسسة على تقديم السلع و الخدمات المطلوبة، كما تهم أيضا نقابات العمال في المفاوضات حول الأجور، دون أن ننسى أهميتها بالنسبة للحكومة فيما يخص إعداد السياسة الضريبية والاقتصادية².

المعلومات الدنيا المقدمة في حسابات النتائج هي³:

- ✓ تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الأساسية (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال...)
- ✓ نواتج النشاطات العادية؛ كذا النواتج و الأعباء المالية؛ وأعباء المستخدمين؛
- ✓ الضرائب و الرسوم و التسديدات المشابهة؛
- ✓ مخصصات الإهلاكات وخسائر القيمة بالأصول الثابتة المعنوية؛
- ✓ نتيجة النشاطات العادية؛
- ✓ عناصر غير عادية (نواتج و أعباء)؛
- ✓ النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع؛
- ✓ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة في حالة حساب النتيجة المجمع؛
- ✓ حصة الوحدات الشريكة و المؤسسات المشتركة في النتيجة حسب طريقة التكافؤ؛ كذا حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية؛
- ✓ حساب النتيجة للبنوك و الهيئات المالية المماثلة يضم النواتج و الأعباء حسب طبيعتها و يبين مبالغ أهم أنواع النواتج و الأعباء. (الملحق رقم 1).

¹.Conseil national de la comptabilité، **projet de système comptable**،idem، p38.

² .شناي عبد الكريم : **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية** ، مذكرة الماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الموسم الجامعي، 2009/2008، ص:50.

³.Conseil national de la comptabilité ، **projet de système comptable** ، optc ، p40.

المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة وملحق القوائم.

أولاً: جدول تدفقات الخزينة:

الهدف من جدول التدفقات الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساساً لتقدم مدى المؤسسة على توليد الأموال و نظائرها وكذلك المعلومات بشأن هذه السيولة المالية¹.

يقدم جدول تدفقات الخزينة مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئتها (مصدرها):²

✓ التدفقات التي تولدها الأنشطة العمليات (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل)؛

✓ التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء، وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛

✓ التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيحتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)؛

✓ تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدة وترتيب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل؛

✓ ويعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين، طريقة مباشرة و طريقة غير مباشرة:³

◀ الطريقة المباشرة: الموصي بها تتمثل في:

✓ تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن الموردون، الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صافي؛

✓ تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل الضريبة الفترة المقصودة.

◀ و الطريقة غير المباشرة: تمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

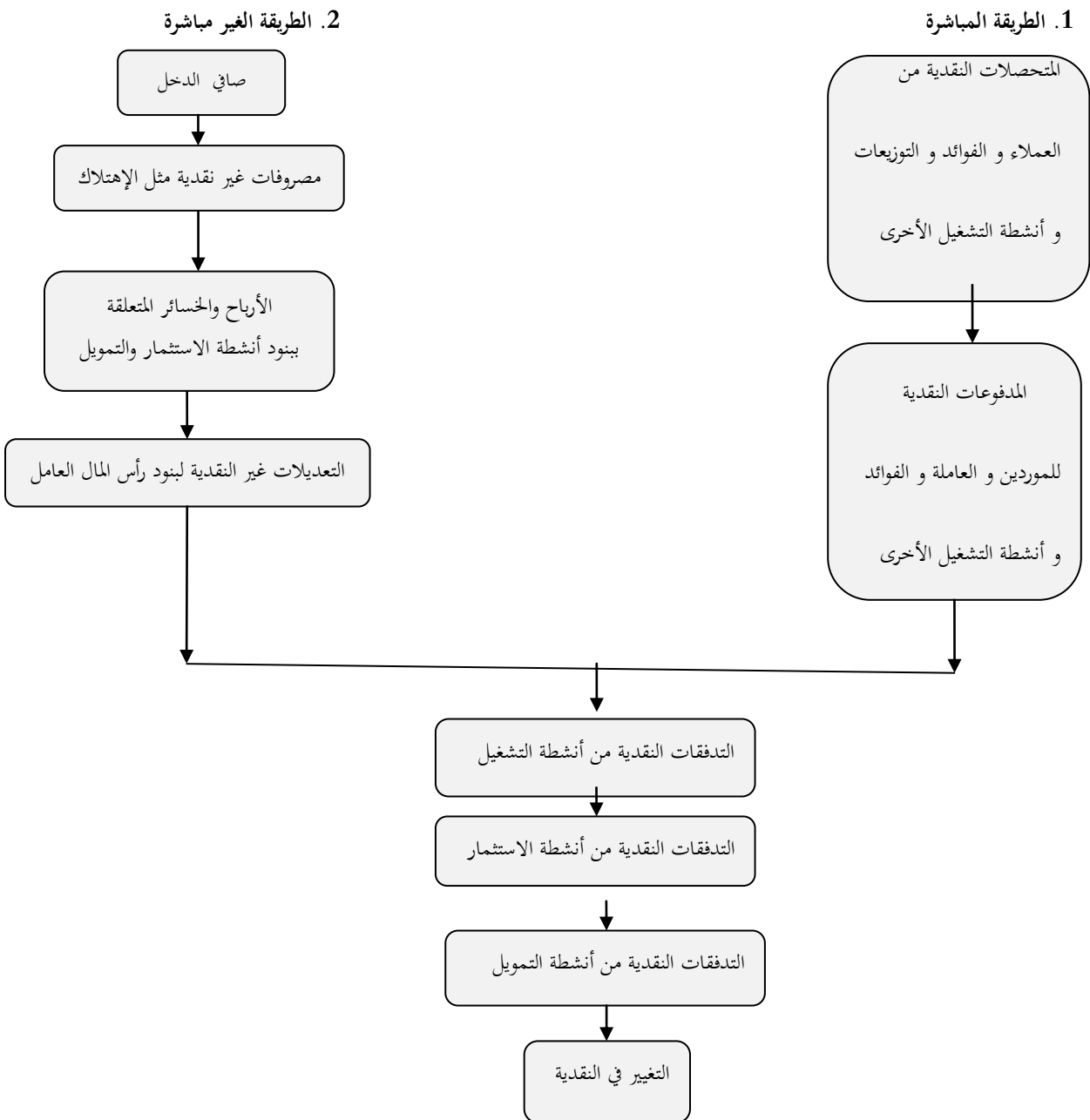
¹ - شعب شوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006-2007، ص: 26.

² - عزة الأزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، مذكرة ماجستير، في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة سعد دحلب البليدة، الموسم الجامعي 2008/2009 ، ص: 226.

³ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19، المؤرخة في 28 ربيع الأول، عام 1430 هـ ، الموافق ل 25 مارس سنة 2009م، ص: 26 .

- ✓ آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغييرات الزبائن، المخزونات، تغييرات الموردين...);
- ✓ التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة) ؛
- ✓ التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة ...). وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

شكل رقم 01: الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة لسيولة الخزينة.



المصدر : طارق عبد العال حماد، دليل المحاسبة إلى تطبيق معايير التقرير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 272 .

ثانيا: جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة :

يعرض جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا لحركة مكونات رؤوس الأموال خلال الدورة المالية من خلال ضمه للمعلومات التالية:¹

- ✓ النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- ✓ تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المسجل أثرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- ✓ المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- ✓ عمليات الرسملة (الارتفاع ، الخفض ، التسديد ...)
- ✓ توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال الدورة المالية.

ثالثا: ملحق القوائم المالية :

ملحق القوائم المالية يحتوي على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة لفهم و قراءة القوائم المالية ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة ويكون محتوى ملحق القوائم المالية كما يلي:²

- ✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وتحضير القوائم المالية (مدى مطابقتها للمعايير، وأي نقص يجب أن يشرح و يبرر)؛

✓ المعلومات الإضافية الضرورية لفهم الميزانية ، جدول حسابات النتائج ، جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة؛

✓ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها: كبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم و مبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛

✓ المعلومات ذات طابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية. (الملحق رقم 1)

¹ صحراوي شهاب الدين، مرجع سابق، ص 71.

² قوادي محمد ، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير المالية الدولية ، مداخل في ملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة ، جامعة دحلب البلدة

، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص: 16.

المبحث الثالث: النظام الجبائي الجزائري.

يعتبر النظام الضريبي الجزائري من أهم القوانين والإجراءات التي تستعملها الدولة الجزائرية في تحصيل الإيرادات والذي يشكل مصدر لتمويل الخزينة العمومية في الدولة من أجل تحقيق أهدافها الإستراتيجية، ويتجسد النظام الضريبي الجزائري في أنه نظام تصريحي وتعتمد تصريحته على إقرار المكلفين بمدخلاتهم وأرباحهم، حيث نتطرق في المطلب الأول إلى مفهوم النظام الضريبي الجزائري، أسسه، خصائصه و أهدافه وفي المطلب الثاني سيتم التعرف على وضعيته والهياكل الجديدة المستحدثة للإدارة الجبائية، وفي مطلب الثالث واقع ضرائب ورسوم المؤسسة في ظل النظام الضريبي الجزائري.

المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي الجزائري، أسسه، خصائصه و أهدافه .

أولاً: مفهوم النظام الضريبي.¹

تتعدد تعاريف النظام الضريبي يتراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق :

1. المفهوم الواسع :

هو مجموعة العناصر الأيدولوجية و الاقتصادية و الفنية والتي يؤدي تركيبها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في المجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف.

2. المفهوم الضيق:

فهو يعني مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع الى الربط والتحصيل كما يرى البعض أن النظام الضريبي تمثل في: "هيكل ضريبي ذي ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدورها الإطار الذي تعمل فيه أهداف المجتمع التي تصوغها مثله وظروفه المختلفة والتي تتمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب".

3. كما نعي بالنظام الضريبي: "مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد

تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع والنظام الضريبي بحكم كونه مجموعة من الضرائب

¹ . بوعون مجاوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، الصفحة الزرقاء ، ط1، الجزائر، 2010، ص:57.

لا بد أن يصمم بإعتماد على تلك المبادئ والقواعد التي قدمتها لنا نظرية المالية العامة وأن النظام الضريبي يعتبر الترجمة العملية لسياسة الضريبة"¹.

ثانيا: أسس النظام الضريبي:²

من خلال ما سبق من التعريفات للنظام الضريبي نستنتج الاسس التالية:

- ◀ **التشريع الضريبي:** من اجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية كان لا بد من صياغة مبادئها وقواعدها في قوانين يطلق عليها اسم التشريع الضريبي الذي تتناول أحكامه الجانب التطبيقي والعلمي للضرائب.
- ◀ **الإدارة الضريبية:** ويقصد بها ذلك الجهاز الفني والإداري الذي يتحمل مسؤولية التشريع الضريبي من حيث فرض الضرائب وجبايتها.
- ◀ **السياسة الضريبية:** بعد تزايد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وبعد أن أصبحت الموازنة العامة للدولة ذات دور مؤثر في تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وبالتالي فإن السياسة الضريبية تعتبر من أهم أدوات السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية عن طريق الاقتطاع الضريبي الذي يهدف إلى تحقيق حصيلة ضريبية ملائمة لتمويل برامج النفقات العامة للدولة.

ثالثا: خصائص النظام الضريبي:

لنظام الضريبي الجزائري عدة خصائص نوجزها فيما يلي:³

1. ضعف الحصيلة الضريبية:

- تميز الحصيلة الضريبية في الدول المتخلفة(الجزائر) بضعفها مقارنة ببعض الدول المتقدمة فتبلغ في المتوسط 15% من الدخل القومي وقد تقل عن ذلك وهذا راجع لبعض الأسباب نذكر منها:
- ✓ انخفاض الدخل والإنتاج وتدهور نصيب الفرد واقتراب دخول غالبية السكان من الحد الأدنى بمستوى المعيشة؛
- ✓ محدودية القطاعات الصناعية وإن وجدت تخضع لسيطرة بعض الشركات الوطنية والأجنبية التي تنعم في العديد من الدول بالإعفاءات خاصة الجزائر.

¹ . بوغون مجاوي نصيرة، نفس المرجع السابق، ص:57.

² . راضية بن يزة ، أثر الإستراتيجية الجبائية على المؤسسة (دراسة حالة الشركة الوطنية للتأمين ، المديرية الجهوية ورقلة)، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010/2011، ص ص:49-50.

³ . بوغون مجاوي نصيرة، الضرائب الوطنية و الدولية، مرجع سابق، ص: 59 بتصرف.

2- تتصف هذه النظم الضريبية بأنها غير متوازنة:

سبب الاختلال في توازن هذه النظم هو وجود الضرائب غير المباشرة، والجزء الأكبر من هذه الضرائب يرتبط بالقطاع الخارجي، ويتصف كذلك بضالة أهمية الضرائب المباشرة. مثلاً: لو نظرنا إلى الضرائب على الاستهلاك التي تفرض في الداخل لوجدنا أنها تتخذ شكل الضرائب على الإنتاج حيث تفرض على عدد من السلع الجارية الاستعمال فكلما زاد التصنيع كلما زاد عائدها من هذه الضرائب.

رابعاً: أهداف النظام الجبائي:

إن السياسة الضريبية هي إحدى الضوابط المالية التي تساهم في التوازنات الاقتصادية العامة، كما تعتبر من مؤشرات تشجيع الاستثمار والادخار ، لذا سعى النظام الضريبي لتحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها¹:

1. الهدف التقليدي:

يتمثل في إمكانية تحقيق الموارد المالية الضرورية لتغطية النفقات العامة للدولة بحيث لا يؤثر هذا الهدف على النشاط الاقتصادي للدولة.

2. الهدف الحديث :

أو الهدف المعاصر لأنه أصبح يتماشى مع الدولة المتطورة، ويعتبر هدفاً هاماً وأساسياً لأنه يخدم القطاعات الاقتصادية ويؤثر في اتجاهات المجتمع سياسياً واجتماعياً من خلال :

- تحقيق العدالة والمساواة في فرض الضريبة، أي أنه تفرض ضريبة مرتفعة على ذوي الدخل المرتفعة و منخفضة على ذوي الدخل المنخفضة.
- تحقيق أو توفير مصادر التمويل الدائمة والمساهمة في نفقات القطاع العام؛
- استقطاب رؤوس أموال العربية والأجنبية وتشجيع الاستثمار؛
- كما تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض معينة يأتي في مقدمتها الغرض المالي، باعتبارها مصدراً هاماً للإيرادات العامة، بالإضافة إلى أغراض سياسية واقتصادية واجتماعية، التي سيتم عرضها في الفروع التالية:

¹. خلاصي رضا ، النظام الجبائي الجزائري الحديث ، دار هومة للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2005 ، ص 22.

✓ الهدف المالي :

تتمثل الأهداف المالية للضريبة في تغطية النفقات العامة للدولة، و لقدرتها على الوصول إلى تحقيق الموازنة بين الإيرادات و النفقات، و يتجلى هذا الهدف المالي للضريبة خاصة في الدول النامية التي مازالت تعتمد في مداخيلها بشكل أساسي على ما تجنيه من حصيلة الضرائب، فهذه الأخيرة تساهم بدرجة كبيرة في توفير الأموال لخزينة الدولة بقصد مواجهة سبل الإنفاق العديدة.

إن الاعتماد على تمويل تنمية اقتصاديات الدول النامية على نسبة مساهمة كبيرة عن طريق الضرائب يعود بالأساس إلى نقص موارد التمويل الأخرى، و خاصة فيما يتعلق بنقص التمويل الخارجي و يعود إلى المخاطر الكبيرة التي قد تنجم عن هذا الأخير من تهديد لسياسة الدولة المقترضة و تبعية اقتصادية، نظرا للشروط التي تفرضها مؤسسات التمويل الخارجي كصندوق النقد الدولي.

✓ الهدف الاقتصادي:¹

تتمثل الأهداف الاقتصادية للضريبة في تمويل نفقات الدولة على مشروعاتها و استثماراتها التنموية ، وهي بذلك لم تعد ذات أهداف مالية فقط متعلقة بعملية موازنة الميزانية العامة، بل تتعدى ذلك كونها أصبحت وسيلة لتحقيق التنمية الاقتصادية، فهي تعد أداة لتحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية بالنسبة للدول الرأسمالية، فعندما تريد الدولة محاربة التضخم تعتمد إلى زيادة فرض الضرائب أو التوسع في فرض أنواع جديدة منها بغرض امتصاص كمية النقد الزائدة في السوق، كما تلجأ في فترات الكساد إلى تخفيض معدلات الضرائب و زيادة الإعفاءات من الضرائب قصد تشجيع الإنفاق، سواء الاستهلاكي من طرف الأفراد أو الرأسمالي قصد زيادة المشاريع التنموية أو التوسع فيها و يترتب على هذا في نهاية المطاف توازن الطلب الكلي مع العرض الكلي عند مستوى التشغيل الكامل.

كما يمكن أن تستخدم الضرائب لتشجيع نشاط اقتصادي معين أو تشجيع بعض الصناعات التي تعود بالنفع على الاقتصاد الوطني و تشجيع الاستثمار في المناطق النائية، و هذا عن طريق منح إعفاءات و تخفيضات ضريبية، و هي بذلك تعتبر من الوسائل التي تستخدمها الدولة لحماية بعض الصناعات الناشئة من المنافسة الأجنبية، وذلك بزيادة فرض الرسوم و الضرائب على المنتجات و السلع المستوردة من أجل الحد من الاستيراد و التشجيع على التصدير.

¹ . خلاصي رضا، نفس المرجع السابق، ص: 23.

كما يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لزيادة عنصر رأس المال، حيث تعتبر عملية تخفيض الضرائب على الودائع الادخارية أو الضريبة على الاستثمار، أو تقديم الإعفاءات الضريبية على عوائد سندات التنمية عامل مهم من شأنه تشجيع عملية الادخار القومي، و بالتالي يساعد على قيام الاستثمار القومي و منه حدوث زيادة في رأس المال القومي.

كما تعد عملية تقديم الإعفاءات الضريبية فيما يخص جلب الاستثمار الأجنبي أو تخفيض الضرائب عنه عامل مهم لجلب رؤوس الأموال الأجنبية، مما يؤدي إلى تشجيع عملية الاستثمار القومي من جهة و حدوث تغييرات تكنولوجية من جهة أخرى. مما يترتب عن جميع العوامل السابقة الوصول بالمجتمع الى مستوى أعلى من الرفاهية .

✓ الهدف الاجتماعي:¹

إن الضريبة و من خلال سعيها إلى تحقيق الأهداف الاجتماعية ترمي من وراء ذلك إلى تحقيق العدالة الاجتماعية بإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع، فهي تهدف إلى الحد من الفجوة الموجودة بين، الفقراء و الأغنياء ، او الحد من تكتل الثروات بأيدي القلة من أفراد المجتمع عن طريق الضريبة التصاعدية ، حيث تفرض ضريبة تصاعدية على الدخل و الثروات الكبيرة و تعفى الدخل الضعيفة من الضرائب، وبذلك يقل التفاوت في الدخل و الثروات و يتجه توزيع الدخل و الثروة نحو المساواة، كما تعمل الضرائب على تمويل نفقات الخدمات و المساهمة في بناء مرافق ومشروعات الدولة من مستشفيات و مدارس وطرق و تقديم الإعانات للمرضى و المعوقين، كما تساهم في المحافظة على الصحة العامة عن طريق فرض ضرائب على السلع المضرة بالصحة للحد من استهلاكها مثل المشروبات الكحولية و السجائر.

✓ الهدف السياسي:

تتمثل الأهداف السياسية في جانبين:

- الجانب الأول داخلي :

حيث تعتبر الضريبة كأداة في يد السلطة الحاكمة أو بعض القوى الاجتماعية المسيطرة على دواليب الحكم لممارسة نفوذها على باقي المجتمع؛

¹. خلاصي رضا، نفس المرجع السابق، ص ص: 23-24.

- الجانب الثاني خارجي:

حيث تعتبر الضريبة كأداة تستعملها من أجل تسهيل المعاملات التجارية مع بعض الدول عن طريق منح تسهيلات جمركية كالإعفاءات و تقديم بعض الامتيازات الضريبية ، كما يمكن أن تستعملها الدولة للحد أو لمقاطعة منتجات أو سلع دول أخرى كرفع الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية¹.

المطلب الثاني: وضعية النظام الضريبي الجزائري و الهياكل الجديدة المستحدثة للإدارة الجبائية و الأنظمة الجبائية.

أولا: وضعية النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاحات 1992:²

إن أهم محطة شهدها النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاحات 1992 كانت التعديلات التي أتى بها قانون المالية لسنة 2003، بحيث رفع شرائح الدخل المتعلقة بالضريبة التصاعدية للدخل الإجمالي، بالإضافة إلى تطبيق المعدل المحرر بالنسبة للدخول العقارية، بالإضافة إلى تعديل معدلات الاقتطاع من المنبع بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات، 10% بالنسبة لمدا خيل الودائع و الحقوق و الضمانات، 40% للسندات غير الاسمية و لحاملها، 20% بالنسبة للمجاميع المحصلة لفائدة المؤسسات التي تتبع نظام الاقتطاع من المصدر، تخفيض رسم الدفع الجزائي إلى 3%، تغيير في معدلات الضريبة على الثروة، حيث أن أدني شريحة معفاة هي أقل من 12 مليون دج بينما أعلى شريحة هي 50 مليون دج و بمعدل قدره 2.5%، كما لم تسلم القوانين الجبائية الأخرى من التعديلات كقانون التسجيل و الطابع، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، و قانون الإجراءات الجبائية.

كما شهد قانون المالية لسنة 2007 استحداث نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، التي حلت محل الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني بالنسبة لأنشطة الأشخاص الطبيعيين الذين لا يفوق رقم أعمالهم 3 ملايين دج، باستثناء تجار الجملة و أنشطة الصيادلة، بحيث يقدر معدلها بـ: 6% بالنسبة لأنشطة تجارة السلع (التي غيرت في قانون المالية التكميلي لسنة 2008 إلى 5%) و 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.³

¹. خلاصي رضا ، النظام الجبائي الجزائري الحديث ، مرجع سابق، ص:24

². علي زغدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات بن عكنون ، الجزائر ، 2004- 2005 ، ص ص 187- 189

³. عبد المجيد قدي ، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة ، جامعة سعد حلب، البليدة، 2002، ص:3.

تعليق: إن الإصلاحات الضريبية كباقي الإصلاحات الأخرى أتت كحتمية اقتصادية واجتماعية وسياسية ومست النظام الجبائي بكامله وأحدثت نقلة نوعية في جميع الجوانب وقضت على معظم العيوب التي كانت في النظام الجبائي القديم.

ثانيا: الهياكل الجديدة المستحدثة للإدارة الجبائية و الأنظمة الجبائية:

من أجل الوصول إلى وضع نظام ضريبي فعال ومتكيف مع البيئة الاقتصادية والاجتماعية، قامت المديرية العامة للضرائب منذ سنة 2002 باستحداث هياكل جديدة موضحة في التالي:

1. مديرية كبريات المؤسسات :

أ- نشأة مديرية كبريات المؤسسات:

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات (DGE) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303-2002 المؤرخ في 28-09-2002¹، والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494-2005 المؤرخ في 26-12-2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني، ومكلفة بتسيير كل المهام معا وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات، كما تتكون من 05 مديريات فرعية هي²:

✓ المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛

✓ المديرية الفرعية للتسيير؛

✓ المديرية الفرعية للرقابة على القوائم؛

✓ المديرية الفرعية للمنازعات؛

✓ المديرية الفرعية للوسائل؛

ب- أهداف إنشاء مديرية كبريات المؤسسات :

يعتبر عدد المؤسسات الكبرى بالجزائر محدود مقارنة ببعض الدول الأخرى، لذلك تعد مراقبة احترامها للالتزامات الضريبية أمرا مهما للخزينة العمومية، كما يسمح أن تجمع ملفات هذه المؤسسات داخل مديرية كبريات المؤسسات ونذكر من هذه الأهداف ما يلي³:

✓ ضبط تفعيل الجباية البترولية، وجباية المحروقات؛

¹ . المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 303-02 المؤرخ في 28/09/2002 الجريدة الرسمية العدد 64، 2002.

² . المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 494-2005 المؤرخ في 26/12/2005 الجريدة الرسمية العدد 84، 2005.

³ . شلغوم حنان، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة الشركة الجزائرية للمياه منطقة قسنطينة)، مذكرة ماجستير ، تخصص

إدارة مالية، جامعة متنوري ، قسنطينة ، الجزائر ، 2011/2012 ، ص ص: 27-28.

- ✓ تبسيط الإجراءات القانونية الضريبية من خلال تنظيم كل المصالح وعاء ، تحصيل ، رقابة جبائية ، منازعات ، استقبالات في هيئة واحدة وملف واحد؛
- ✓ التخصيص في التسيير والرقابة على الملفات، وفي عين المكان للشركات البترولية وشبه البترولية؛
- ✓ تخصيص عمليات التحصيل (جبائية المحروقات، والجبائية العادية)؛
- ت- مهام مديرية كبريات المؤسسات:

وتكلف مديرية كبريات المؤسسات بالمهام التالية:¹

◀ في مجال الوعاء

- ✓ مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة؛
- ✓ البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها واستغلالها؛
- ✓ اعداد وانجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين وتعيين نتائجها؛
- ✓ إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض للضريبة وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع ومعاينة ذلك والمصادقة عليها؛
- ✓ منح إعتمادات لصالح المكلفين المستفيدين من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به؛
- ✓ التحقيق في التظلمات و الشكايات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الادارية والقضائية؛
- ✓ تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

◀ في مجال التحصيل

- ✓ التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم؛
- ✓ المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير؛
- ✓ متابعة المنازعات الادارية والقضائية وتسديد الرسم على القيمة المضافة؛
- ✓ التموين بالطوابع ومسك محاسبتها؛
- ✓ تحليل عمليات التحصيل وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

¹ . المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 303-02 مؤرخ في 2002/09/28 الجريدة الرسمية، العدد 64، 2002.

2. مراكز الضرائب:

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركزة الإحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية والأعمال التنافسية التي تتجاوز سلطة رئيسها، وفيما يلي سنتطرق إلى كل من دور هذه المراكز وأصنافها¹:

أ- دور مراكز الضرائب:

إن إنشاء مراكز الضرائب (CDI) يستجيب إلى ضرورة تحسين عملية التسيير ومراقبة المكلفين ذوي الأهمية المتوسطة والذين لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات حيث تقوم بأعمال التقييم ومتابعة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة وأعمال التحصيل لهذه الفئة من المكلفين.

ب- أصناف مراكز الضرائب:

تبعاً لمعيار عدد الملفات قسمت مراكز الضرائب إلى ثلاثة أصناف وهي:

- **الصنف 1:** لعدد الملفات أكثر من 8.000 ملف.
- **الصنف 2:** لعدد الملفات أكثر من 4.000 إلى 8.000 ملف.
- **الصنف 3:** أقل من 4.000 ملف.

3. المراكز الجوارية للضرائب:

تقوم المراكز الجوارية للضرائب (CPI) المحلية بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة ،

بالإضافة إلى إقامة مراكز مختصة في تسيير الجبائية العقارية، والمعادن النفيسة، الكحول، التبغ، وكذا الجبائية المحلية و الفلاحية².

4. الأنظمة الضريبية:

تختلف الأنظمة الضريبية باختلاف الضرائب المطبقة بذلك النظام وهي على النحو التالي:

أ. النظام الحقيقي :

¹ محمد عباس محرزى، المدخل إلى الجبائية و الضريبة ، دار النشر IJCIS ، الجزائر، 2010، ص:58.

² محمد عباس محرزى ، مرجع سبق ذكره، ص:59.

يحدد الربح الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها¹.

لتحديد الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بطريقة النظام الحقيقي بالنسبة للأشخاص الذين يفوق رقم أعمالهم 30.000.000 دج سنويا ويترتب عليه مسك محاسبة كاملة طبقا للقوانين المعمول بها واستظهارها عند الحاجة أو عند الطلب من طرف إدارة الضرائب².

وفي هذا النظام يجب على المكلفين أن يكتتبوا على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة تصريحاً خاصاً عن مبلغ ربحهم الصافي للسنة المالية السابقة، عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي³،

كما يخضع الأشخاص المعنويون المشار إليهم في المادة 136 وجوبا لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق و يحدد الربح الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها⁴.

ب. الضريبة الجزافية الوحيدة:

و هي ضريبة جديدة أحدثها قانون المالية لسنة 2007 في الجريدة الرسمية العدد 85 سنة 2006، حيث جاءت لتخلف النظام الجزائي و الذي كان يشمل ثلاث ضرائب، الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، والرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القيمة المضافة (TVA).
"يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري (30.000.000 د ج)."

"كما يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة، المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، و المؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة".⁵

¹ مادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015.

² بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هوم، بدون طبعة، الجزائر، 2011، ص: 32.

³ المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015 .

⁴ المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015 .

⁵ المادة 282 مكررا 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015.

يتعين على الخاضعين للضريبة الجزائرية الوحيدة مسك سجلات (النفقات الإيرادات) مؤشرة من طرف المفتشية المختصة إقليمياً، تتضمن تفاصيل مشتريات وبالنسبة للذين يقدمون خدمات يلتزمون بمسك دفتر إيراداتهم ونفقاتهم المهنية ترسل الإدارة الجبائية للخاضع تبليغا تبين فيه رقم الاعمال الخاضع للضريبة من جهة والعناصر المعتمدة لتحديد رقم اعمالهم من جهة اخرى¹.

تقوم مفتشية الضرائب (المركز جوارى CPI) أولا بفرض هذه الضريبة حسب المعلومات المحصل عليها من طرف مصلحة التدخلات لديها من خلال تحرير محاضر في عين المكان و كذا تصريح المكلف إضافة إلى المعلومات المتوفرة داخل ملفه الجبائي، "ترسل الإدارة الجبائية تبليغا إلى المستغل الخاضع لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالإسلام تبين فيه بالنسبة لكل سنة من فترة السنتين العناصر المعتمدة لتحديد رقم الأعمال، للمعني بالأمر أجل مدته ثلاثون (30) يوما، اعتبارا من تاريخ استلام التبليغ، لإبداء إما موافقة أو لتقديم ملاحظاته مع تبيان أرقام الاعمال التي يمكن قبواها، وفي حالة الموافقة أو عدم الرد في الآجال المحددة، يعتمد التقدير الذي تم تبليغه كأساس لفرض الضريبة."²

المطلب الثالث: واقع ضرائب ورسوم المؤسسة في ظل النظام الضريبي الجزائري

أولا: الضرائب التي تدفعها المؤسسة بصفتها تاجر:

بمجرد اكتساب المؤسسة صفة التاجر تكون خاضعة لجملة من الضرائب والرسوم.

1- الضريبة على أرباح الشركات:

تنص المادة (135) من (ق.ض.م) على أنه "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح و المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة (136)، وتسمى هاته الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات"، وتحسب هذه الضريبة بتطبيق معدل سنوي ثابت، بعد أن يتم التصريح بالأرباح لدى الإدارة الضريبية.

مما سبق يمكن إيجاز خصائص هذه الضريبة فيما يلي :

- ✓ ضريبة وحيدة: أي أنها ضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ✓ ضريبة عامة: وذلك بجمع كل الأرباح و المداخل دون مراعاة طبيعتها.
- ✓ ضريبة سنوية: أي أنها تفرض في كل سنة مرة على إجمالي الأرباح.

¹ بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، نفس المرجع السابق ، ص:32.

² المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015.

- ✓ ضريبة نسبية: أي أن إجمالي الأرباح تخضع لمعدل واحد.
- ✓ ضريبة تصريحية: أي أن المكلف يقوم بتقديم ميزانيته الجبائية قبل الفاتح من أفريل من كل سنة تلي سنة تحقق الربح.

1-1-1- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

تتميز هذه الضريبة بكونها تفرض على جميع الأرباح المحققة في الجزائر، سواء كانت هذه الأرباح خاصة بالشركات الوطنية أو الأجنبية أو بالشركات العمومية أو الخاصة، ويأخذ مجال تطبيق هذه الضريبة الصبغة الإجبارية والاختيارية ويتضح ذلك كما يلي:⁽¹⁾

1-1-1-1- الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات:

- شركات الأموال: وينطوي تحتها:

- ✓ شركات الأسهم.
- ✓ الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- ✓ شركات التوصية بالأسهم.
- ✓ المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.
- ✓ الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الأسهم.

1-1-1-2- الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات:

وهي الشركات التي تكون خاضعة في الأصل للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا أن المشرع الضريبي سمح لها بالخضوع للضريبة على أرباح الشركات بشرط تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في القانون، لدى مفتشية الضرائب المعنية وهذا الاختيار نهائي ولا يمكن الرجعة فيه مدى حياة الشركة، هذه الشركات تتمثل في:

- شركات الأشخاص: وينطوي تحتها:

- ✓ شركات التضامن.
- ✓ شركات التوصية البسيطة.
- ✓ جمعيات المساهمة.

1-2-2- الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات:

هناك جملة من الإعفاءات الخاصة بهذه الضريبة منها ما هو دائم وما هو مؤقت نذكر منها:⁽¹⁾

¹ ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر: للفترة 1992-2003"، منشورات بغدادية، الجزائر، ص: 72.

¹ أنظر المادة (138) من قانون الضرائب المباشرة.

- ✓ إعفاء لمدة 3 سنوات، ابتداء من تاريخ بداية النشاط بالنسبة للأنشطة ذات الأولوية المحددة في إطار المخططات التنموية السنوية. كما يمكن أن ترفع مدة الإعفاء إلى 5 سنوات بالنسبة للأنشطة المعلن عن أولويتها التي تمارس في منطقة يجب ترقيةها.
- ✓ إعفاء دائم بالنسبة للهيآت والفرق التي تمارس نشاطا مسرحيا.
- ✓ إعفاء لمدة 10 سنوات بالنسبة للمؤسسات السياحية الوطنية باستثناء وكالات السفر.

1-3- تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات:

ويتحدد انطلاقا من النتيجة الإجمالية المحققة في الدورة (السنة) بالإضافة إلى إدماج تكاليف غير قابلة للخصم وخصم عناصر أخرى، وهذا من أجل الوصول إلى النتيجة الجبائية التي تقتطع منها الضريبة. وتتحدد النتيجة الجبائية وفق للعلاقة التالية:⁽²⁾

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة الإجمالية للدورة} - \text{التخفيضات} + \text{الإستردادات}$$

وتتحدد النتيجة الإجمالية للدورة بالفرق الناتج بين:⁽³⁾

- ✓ النتائج المحققة من طرف المؤسسة (مبيعات، عائدات استثنائية)
- ✓ ناقص الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، اهتلاكات، مؤونات، ضرائب ورسوم مهنية...).
- وتمثل التخفيضات في:
- ✓ خسائر السنوات السابقة حتى غاية السنة الخامسة بموجب المادة 147 من ق.ض.م.
- وتمثل الإستردادات في:
- ✓ الإهتلاكات الغير قابلة للخصم بموجب المادتين 141 و 174 من ق.ض.م.
- ✓ المصاريف التي لا تراعي شروط الخصم أو التي تتجاوز الحد المسموح به من طرف إدارة الضرائب، وهذا بموجب المادتين 168، 169 من ق.ض.م.
- ✓ الرصيد الجبائي بموجب المادتين 87، 147 مكرر، من ق.ض.م.

1-4- معادلات الضريبة على أرباح الشركات:

ويمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

² Tayeb zitoun, " Comptabilité des société ", berti édition, alger, 2003, p : 19.

³ Ministère des finances –DGI-, " Les systèmes fiscale algérien ", alger print, alger, 2003, P : 05.

الجدول رقم 1: معدلات الضريبة على أرباح الشركات

طبيعة النشاط	المعدل المطبق
إنتاج السلع	19%
البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات بإستثناء وكالات الأسفار	23%
الأنشطة الأخرى	26%

المصدر: تم إعداد هذا الجدول بالاستناد إلى المادة (02) من الأمر (01-15) المؤرخ في 23 جويلية المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، الجريدة الرسمية، العدد 40، الجزائر.

1-5- تسديد الضريبة على أرباح الشركات:

يتم تسديد قيمة الضريبة على أرباح الشركات المستحقة عبر ثلاث تسبيقات يتم حسابها انطلاقا من قيمة الضريبة للسنة الماضية، والجدول التالي يوضح كيفية حساب التسبيقات ومواعيد دفعها.

الجدول رقم 2: تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات.

قيمة التسبيق	فترة تقديم التسبيق
التسبيق الأول	ضريبة السنة السابقة x 30%
التسبيق الثاني	ضريبة السنة السابقة x 30%
التسبيق الثالث	ضريبة السنة السابقة x 30%

المصدر: تم إعداد هذا الجدول بالاستناد إلى المادة (356) من قانون الضرائب المباشرة.

أما في حالة الشركات حديثة النشأة فإن قيمة التسبيق تحسب بنسبة 5% من قيمة رأس المال.

2- الرسم على النشاط المهني:

و هو ضريبة مباشرة تستحق دوريا بصدد رقم الأعمال، الذي يحققه في الجزائر الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين يمارسون نشاطا مهنيا بصفة دائمة، و هذا مهما كانت نتيجة المؤسسة.

2-1- مجال التطبيق والوعاء الخاضع للرسم على النشاط المهني:

ويمكن إيجازهم في الجدول الآتي:

الجدول رقم 3: مجال تطبيق والوعاء الخاضع للرسم على النشاط المهني

مجال التطبيق	الأساس الخاضع للضريبة (وعاء الضريبة)
الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الممارسون لنشاط تخضع عائداته: ✓ للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح الصناعية والتجارية. ✓ للضريبة على أرباح الشركات.	بالنسبة للخاضعين للرسم على القيمة المضافة. ✓ رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة. بالنسبة لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة. ✓ رقم الأعمال بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة. ولتحديد الأساس الخاضع للضريبة يجب الأخذ في الحسبان، التخفيضات المقدرة ب 30%، 50% و 75% المنصوص عليها في القانون لصالح بعض العمليات (*).
الأشخاص الطبيعيون الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح الغير صناعية، باستثناء مسيرى الشركات ذات المسؤولية المحدودة الحاصلين على أغلبية الأسهم.	الإيرادات المهنية بدون الرسم على القيمة المضافة.

المصدر: 07: *Les systèmes fiscales algérien*, op cit, p :

2-2- الإعفاءات من الرسم على النشاط المهني:

نص المشرع الضريبي على مجموعة من الإعفاءات نذكر منها: ⁽¹⁾

✓ رقم الأعمال الذي لا يتجاوز مبلغ ثمانين ألف دينار (80000 دج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة يتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع السلع والأشياء والأدوات المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، أو خمسين ألف دينار (50000 دج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة في مجال تقديم الخدمات والاستفادة من هذه المزايا، يتعين على الأشخاص الطبيعيين أن يمارسوا أنشطتهم بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر.

* لمزيد من التفصيل حول هذه التخفيضات والعمليات الخاضعة لها يمكن الرجوع إلى المادة (219) من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹ المادة (220) من قانون الضرائب المباشرة.

- ✓ مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض.
- ✓ مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة مباشرة للتصدير، بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير.
- ✓ إعفاء لمدة ثلاث (03) سنوات اعتبار من تاريخ بداية الاستغلال بالنسبة للأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستثمر المستفيد من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، وقد تمتد إلى ست (06) سنوات في المناطق الواجب ترقيتها.

2-3- معدل الرسم على النشاط المهني:

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب: 2%، وهو يفرض على رقم الأعمال المحقق، وتوزع حصيلته حسب الجدول الآتي:

الجدول رقم 4: توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني

المعدلات				الرسم على النشاط المهني
المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	حصة البلدية	حصة الولاية	
2%	0,11 %	1,30 %	0,59 %	المعدل العام
1%	0,05 %	0,66 %	0,29 %	المعدل المخفض (نشاطات الإنتاج)

المصدر: المادة (222) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015.

أما فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري، تحدد نسبة الرسم ب 2% مع تخفيض بنسبة 25%.

ثانيا: الضرائب التي تدفعها المؤسسة بصفقتها مالكة:

1- الرسم العقاري:

وهو ضريبة مباشرة سنوية تفرض على جميع العقارات سواء كانت ملكيات مبنية وغير مبنية التي هي بحوزة المؤسسة والموجودة فوق التراب الوطني باستثناء تلك المعفية من الضريبة صراحة.

1-1- مجال تطبيق الرسم :

1-1-1- بالنسبة للملكيات المبنية: ⁽¹⁾

- ✓ المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتوجات.
- ✓ المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات والموانئ ومحطات السكك الحديدية والمحطات البرية.
- ✓ أراضي البنايات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الاستغناء عنها.
- ✓ الأراضي غير المزروعة المستخدمة لأغراض تجارية أو صناعية.

1-1-2- بالنسبة للملكيات غير المبنية: ⁽¹⁾

- ✓ الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية والقابلة للتعمير.
- ✓ المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق.
- ✓ مناجم الملح و السبخات.
- ✓ الأراضي الفلاحية.

2-1- الإعفاءات من الرسم العقاري:

1-2-1- بالنسبة للملكيات المبنية:

وهناك جملة من الإعفاءات منها ما هو دائم ومنها ما هو مؤقت نذكر منها: ⁽²⁾

- ✓ إعفاء دائم: بالنسبة للملكيات المبنية إذا توفرت على شرطين وهما أن تكون مخصصة للمصلحة العامة أو ذات منفعة عامة وأن لا تكون مصدر للدخل.
- ✓ البنايات المخصصة للقيام بالشعائر الدينية.
- ✓ التجهيزات والمستثمرات الفلاحية لاسيما منها الحظائر والمرابط والمطامر.

¹ المادة (249) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹ المادة (261 د) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² أنظر المادتين (251) و (252) من قانون الضرائب المباشرة.

وتعفى بصفة مؤقتة:

- ✓ البنايات الجديدة وإعادة البنايات وإضافة البنايات، وهذا لمدة سبع (07) سنوات اعتبارا من أول جانفي من السنة المالية لسنة إنجازها أو شغلها.
- ✓ البنايات وإضافة البنايات المستعملة في الأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب وهذا لمدة (03) سنوات اعتبارا من تاريخ إنجازها، وترفع مدة الإعفاء إلى (06) سنوات في منطقة يجب ترقيتها.
- ✓ السكن الاجتماعي التابع للقطاع العام والمخصص للكراء.

1-2-1- بالنسبة للملكيات غير المبنية:

- تعفى من الرسم العقاري المطبق على الملكيات غير المبنية: (3)
- ✓ الأملاك التابعة للدولة والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية، العلمية أو التعليمية أو الإسعافية، عندما تكون مخصصة لنشاط ذو منفعة عامة وغير مدرة لأرباح، ولا يطبق هذا الإعفاء على الأملاك التابعة لهيئات الدولة والولايات والبلديات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا.
- ✓ الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية.
- ✓ أملاك الوقف العمومية، المشكلة من ملكيات غير المبنية.
- ✓ الأراضي والقطع الأرضية الخاضعة للرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية.

1-3-3- تحديد وعاء الرسم العقاري:

1-3-3-1- بالنسبة للملكيات المبنية:

ويتحدد من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية المعبر عنها بالمتري المربع للملكية المبنية، في المساحة الخاضعة للضريبة مع تطبيق تخفيض بنسبة 2% سنويا، مراعاة لقدم البناية، لكن دون أن يتجاوز هذا التخفيض حدا أقصى قدره: 40%، وبالنسبة للمصانع، هذا المعدل محدد بـ: 50%.⁽¹⁾

1-3-3-2- بالنسبة للملكيات غير المبنية:

ويتحدد من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات غير المبنية المعبر عنها بالمتري المربع أو الهكتار الواحد في المساحة الخاضعة للضريبة.⁽²⁾

³ المادة (261 هـ) من قانون الضرائب المباشرة.

¹ "Les systèmes fiscaux algérien", op cit, p : 09

² IBID, p: 09.

1-4- معدلات الرسم العقاري:

ويمكن إجمالها في الجدول الآتي:

الجدول رقم 5: معدلات الرسم العقاري.

المعدل	الأساس الخاضع للرسم	طبيعة الملكية
3%	الملكيات المبنية بشكل تام	الملكيات المبنية
10%	الملكيات المبنية ذات الاستعمال السكني التي يملكها أشخاص طبيعون والواقعة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم وغير مشغولة بصفة شخصية أو عائلية، أو عن طريق الكراء أو الإيجار.	
5%	المساحة $\geq 500 \text{ م}^2$	
7%	$500 \text{ م}^2 > \text{المساحة} \geq 1000 \text{ م}^2$	
10%	المساحة $< 1000 \text{ م}^2$	
5%	الأراضي غير العمرانية	الملكيات غير المبنية
5%	المساحة $\geq 500 \text{ م}^2$	
7%	$500 \text{ م}^2 > \text{المساحة} \geq 1000 \text{ م}^2$	
10%	المساحة $< 1000 \text{ م}^2$	
3%	الأراضي الفلاحية	

المصدر: تم إعداد هذا الجدول بناء على المادتين (261-ب) و (261-ز) من قانون الضرائب المباشرة، 2005.

2- الرسم التطهيري:

يعتبر الرسم التطهيري رسم ملحق بالرسم العقاري، فهو مرتبط باستفادة أصحاب الملكيات المبنية من رفع القمامات يومياً، وكذا من شبكة تصريف المياه القذرة، مما يستوجب وجود مصالح مختصة للقيام بهذه الأعمال. وبالتالي يتكون هذا الرسم أساساً من رسم على دفع القمامات وآخر على تصريف المياه.

ويدفع لصالح البلديات التي لها مصالح خاصة بجمع الفضلات و القمامات، و تدفعه المؤسسة على الملكيات المبنية بصفتها مالكة للعقار أو مستأجرة، كما يمكنها أن تطالب المالك (المؤجر) بدفع قيمة الرسم بصفة تضامنية.

2-1- الإعفاءات:

تعفى من دفع الرسم الملكيات الغير مستفيدة من خدمات رفع القمامات المنزلية .

2-2- مبلغ الرسم:

و يحدد على النحو الآتي:⁽¹⁾

- ✓ ما بين 500 دج و 1000 دج، على كل محل ذو استعمال سكني
 - ✓ ما بين 1000 و 10000 دج، على كل محل ذو استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابه
 - ✓ ما بين 5000 دج، و 20000 دج، على كل أرض مهيئة للتخميم و المقطورات.
 - ✓ ما بين 10000 دج و 100000 دج، على كل محل ذو استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابه
- ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.

و تحدد التعريفات المحددة في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي، بناء على مداولة المجلس الشعبي البلدي، وبعد أخذ رأي السلطة الوصية.

بالنسبة للبلديات التي تمارس عملية الفرز، سيتم تعويض كل منزل في حدود 15 % من مبلغ الرسم المطبق على رفع القمامات المنزلية.

3- حقوق التسجيل

تعتبر الشركة شخصاً معنوياً، له ذمة مالية مستقلة عن ذمة الشركاء، تتكون هذه الذمة من حصص عادية وفي بعض الأحيان من حصص لقاء عوض، بالتالي فإنها تخضع لمختلف حقوق التسجيل، وهذا نتيجة لقيامها بمختلف العمليات المدرجة ضمن مجال نشاطها.

و يمكن بيان مجال تطبيق الضريبة، و الأساس الخاضع و النسب المطبقة من خلال الجدول الآتي:

¹ المادة (263) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2005.

الجدول رقم 6: حقوق التسجيل.

النسب المطبقة	الأساس الخاضع للرسم	مجال التطبيق	
5%	التمن الوارد في العقد أو القيمة التجارية الحقيقية للمال	التحويلات لكامل الملكية (بيع عقار أو منقول)	
5% مع تطبيق الجدول المنصوص عليه في المادة 53-2 من قانون التسجيل	التمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء أو علي أساس القيمة التجارية الحقيقية	التنازل عن أجزاء حق الملكية (الانتفاع و ملكية الرقبة)	
2%	التمن الكلي للإيجار، مضاف إليه جميع الأعباء	نقل الانتفاع	إيجارات لمدة محددة
5%	الرأسمال المشكل من 20 مرة قيمة ثمن و الأعباء السنوية	للأموال العقارية	إيجارات لمدة غير محددة
5%	قيمة المال الموهوب	الهبات	
1,5%	مبلغ الأصول الصافية المقسمة (الأصول الإجمالية - الديون و الأعباء)	القسمة	
2,5%	قيمة أحد الأملاك المتبادلة	مبادلة الأصول العقارية	
0,5%	القيمة الصافية للحصص	الحصص العادية	عقود الشركة
يحدد حق نقل الملكية حسب طبيعة المال	التمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء أو القيمة التجارية الحقيقية	الحصص بعوض	
2,5%	قيمة حصص الشركاء	العقود المتضمنة تنازل عن الأسهم و حصص الشركة	

المصدر: 19: *"Les systèmes fiscales algérien"*, op cit, p

ثالثا: الضرائب التي تحصيلها المؤسسة بصفتها مكلف قانوني

وهنا تقوم المؤسسة بتحصيل مختلف الضرائب بإعتبارها مكلف قانوني لامكلف حقيقي، فهي تعتبر وسيطا بين الدولة و المستهلك الأخير (الحقيقي)، بحيث تصرح و تدفع الضريبة لخزينة الدولة، و في هذه الحالة تلعب دور أساسي ألا و هو جمع الضريبة.

1- الرسم على القيمة المضافة:

و هو "ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك، تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليتحملها المستهلك النهائي، و تفرض هذه الضريبة على القيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الإقتصادية و التجارية، و تحدد القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي و الإستهلاكات الوسيطة للسلع و الخدمات".⁽¹⁾

و يتميز الرسم على القيمة المضافة بالخصائص التالية:⁽²⁾

- ✓ أنه ضريبة حقيقية: تخص استعمال المداخيل، أي المصاريف أو الإستهلاك النهائي للسلع و الخدمات.
- ✓ أنه ضريبة غير مباشرة: تدفع للخزينة ليس بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي، الذي يعتبر المدين الحقيقي، و لكن من طرف المؤسسة التي هي المكلف القانوني الذي يضمن إنتاج و توزيع السلع و الخدمات.
- ✓ أنه ضريبة نسبية: تحصل بنسبة قيمة المنتجات و ليس بالإستناد إلى النوعية المادية للمنتوج (الحجم أو الكمية).
- ✓ أنه ضريبة مؤسسة حسب آلية عمل الدفعات المجزئة: و يخص القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج.
- ✓ أنه ضريبة تتوقف على آلية الحسوم: و في هذا الصدد يجب على المدين أن يخصم مبلغ الرسم الذي تحمله جراء جميع المشتريات من الرسم المستحق في المبيعات أو تقديم الخدمات، و دفع الباقي إلى الخزينة العمومية.
- ✓ أنه ضريبة محايدة: يعتبر الرسم على القيمة المضافة محايدا بالنسبة للمدنيين الشرعيين بما أنه متحمل من طرف المستهلك النهائي.

¹ ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر : للفترة 1992-2003"، مرجع سابق، ص:84.

² Ministère des finances –DGI-, "Guide pratique de la TVA", alger, 2004, p :12.

1-1-1-1 مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

1-1-1-1 العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

تكتسي العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة الطابع الوجوبي و الطابع الاختياري.

أ- العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:

يكون الرسم على القيمة المضافة مستحقا وجوبا على: ⁽¹⁾

- ✓ العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم.
- ✓ العمليات التي تنجزها البنوك و شركات التأمين.
- ✓ العمليات المحققة عند ممارسة مهنة حرة.
- ✓ العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية.
- ✓ عمليات البيع المنجزة حسب شروط البيع بالجملة.
- ✓ عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى و نشاطات التجارة المتعددة و كذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزائي.
- ✓ عمليات الإيجار، و أداء الخدمات و أعمال الدراسات و البحث.
- ✓ الحفلات الفنية و الألعاب و التسليمات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص.
- ✓ عمليات الاستيراد.

ب- العمليات الخاضعة للضريبة اختياريًا:

يمكن للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، أن يختاروا الخضوع لهذا الرسم، بناء على طلب منهم، بشرط أن تكون العمليات التي يقومون بها موجهة إلى: ⁽²⁾

- ✓ للتصدير.
- ✓ للشركات البترولية.
- ✓ المكلفين بالرسم الآخرين.
- ✓ للمؤسسات التي تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء.

¹ المادة (02) من قانون الرسم على القيمة المضافة، 2005.

² المادة (03) من قانون الرسم على القيمة المضافة، 2005.

1-1-2- المجال الإقليمي للرسم على القيمة المضافة:

يتمثل المجال الإقليمي للرسم على القيمة المضافة في إنجاز العمليات الخاضعة في الجزائر، و في هذا الصدد يجب التمييز بين شكلين هما:

✓ بالنسبة للمبيعات: فإن المعيار الذي يأخذ فيه فرض الرسم هو مكان التسليم بالجزائر.

✓ بالنسبة لتأدية الخدمات: فإن المعيار الذي يأخذ فيه فرض الرسم هو مكان استعمال أو استغلال الخدمة.

1-2-2- الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة:

يمكن تبويب العمليات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة إلى:

1-2-1- العمليات المعفاة و التي تتم في الداخل:

شملت المادة (08) من قانون الرسم على القيمة المضافة على عدة إعفاءات بالنسبة للعمليات التي تتم في الداخل نذكر منها:

✓ العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن مبلغ (100.000 دج) أو يساويه، بالنسبة لمؤدي الخدمات، و عن مبلغ (130.000 دج)، بالنسبة لباقي الخاضعين للضريبة.

✓ العمليات التي تتم بين وحدات أو محلات المؤسسة الواحدة.

✓ عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات و مسالخ الذبح، التي تخضع للرسم على الذبح، و لكن فيما يخص البيع الأول بعد الذبح.

كما تعفى أيضا جميع المنتجات، المواد الغذائية، الأعمال و الخدمات من الرسم على القيمة المضافة و المحددة في المادة (09) من قانون الرسم على القيمة المضافة.

1-2-2- العمليات المعفاة عند الإستيراد:

هناك جملة من الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة و التي تخص عمليات الإستيراد نذكر منها:⁽¹⁾

✓ المنتجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم على القيمة المضافة.

✓ البضائع الموضوعة تحت أحد الأنظمة الموقفة للحقوق الجمركية التالية: الإستيداع، القبول المؤقت، العبور، المناقلة و الإيداع.

✓ الذهب للاستعمال النقدي و النقود الذهبية.

✓ البضائع المستوردة في إطار المقايضة.

¹ المادتين (10) و (11) من قانون الرسم على القيمة المضافة.

1-2-3- العمليات المعفاة عند التصدير :

باستثناء عمليات التصدير و التي تتعلق بالتحف الفنية، الأحجار الكريمة، و المعادن النفيسة، فإن جميع عمليات البيع و الصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة معفية من الرسم على القيمة المضافة إذا توفرت فيها الشروط التالية:⁽¹⁾

- ✓ أن يقيد البائع و/ أو الصانع الإرساليات في المحاسبة و بصفة منتظمة، جميع المعلومات (علامة البضائع، تاريخ تسجيلها، قيمتها ووجهتها.....).
- ✓ تقييد علامات البضائع و أرقامها في الوثيقة (تذكرة النقل، ورقة البيع بالجملة.....الخ).
- ✓ أن لا يكون التصدير مخالفا للقوانين و التنظيمات.

1-2-4- نظام الشراء بالإعفاء:

وهو تقنية تعطي الحق للمؤسسة في الاقتناء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، فيما يخص كل المعدات، المواد الأولية، السلع و الخدمات، المخصصة إما لتصدير أو إنتاج مواد معفاة قانونيا و بصفة قطعية، و للاستفادة من هذا النظام يجب توفر الشروط التالية:⁽²⁾

- ✓ أن تكون المؤسسة خاضعة للنظام الحقيقي.
- ✓ مسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر محاسبية بشكل قانوني.
- ✓ تقديم نسخ من سجلات الضرائب، تثبت الوفاء بكل الضرائب و الرسوم المستحقة أو آجال الدفع التي منحتها الإدارة الجبائية، عند تاريخ إيداع طلب الاعتماد.
- ✓ إيداع في نهاية السنة المالية و في (15) جانفي على الأكثر، لدى مفتشية الضرائب التابعة لها كشفا مفصلا يبين نوع و قيمة المخزونات المشتراة بالإعفاء من الرسم.

1-3- المسائل الفنية للرسم على القيمة المضافة:

1-3-1- الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:

وهو الحدث الذي يولد دين الملزم بالضريبة تجاه الخزينة العمومية، و يختلف هذا الحدث حسب نوع العمليات المحققة.

أ- العمليات المحققة في الداخل:

يتكون الاستحقاق من:⁽³⁾

¹ المادة (13) من قانون الرسم على القيمة المضافة.

² " Guide pratique de la TVA ", op cit ,p-p :37-40.

³ IBID, p : 21.

✓ بالنسبة للمبيعات و العمليات المماثلة: و يتكون الحدث المنشئ للرسم من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

✓ بالنسبة للأشغال العقارية: و يتكون الحدث المنشئ للرسم من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

✓ بالنسبة للمؤسسات الأجنبية: و التي تمارس نشاطها في الجزائر، فإن الحدث المنشئ للرسم يتكون من القبض الكلي أو الجزئي للثمن، غير أنه عند انتهاء الأشغال يتكون الحدث المنشئ للرسم من الاستلام النهائي للمؤسسة المنجزة و هذا بمقدار الرسم الذي يبقى مستحق.

✓ بالنسبة للتسليمات للذات: و هنا يجب التفرقة بين صنفين هما:

- فيما يتعلق بالمنقولات الخاضعة للضريبة، فإن الحدث المنشئ للرسم يتكون من التسليم باعتباره الاستخدام الأول للملك، أو بداية الاستعمال الأول.
- فيما يتعلق بالأموال العقارية الخاضعة للضريبة، فإن الحدث المنشئ للرسم يتكون من الإستعمال الأول لهذه الأملاك.

✓ بالنسبة لتقديم الخدمات: يتكون الحدث المنشئ للرسم من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

ب- العمليات المحققة عند الإستيراد: يتكون الحدث المنشئ للرسم من جمركة السلع، و المدين بهذا الرسم هو المصريح لدى الجمارك.

ج- العمليات المحققة عند التصدير: يتكون الحدث المنشئ للمنتجات الخاضعة للرسم بمجرد تقديم هذه المنتجات للجمارك، و المدين بهذا الرسم هو المصريح لدى الجمارك.

1-3-2- وعاء الرسم على القيمة المضافة:

يتمثل وعاء الرسم على القيمة المضافة من رقم الأعمال الخاضع للرسم، و يشمل هذا الأخير ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف و الحقوق و الرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاتها⁽¹⁾، أي رقم الأعمال خارج الرسم.

إلا أنه يمكن أن يخصم من أساس الفرض الضريبي للرسم على القيمة المضافة في حالة فوترتهم للزبون:⁽²⁾

✓ التخفيضات و الحسومات المالية و حسوم القبض.

✓ حقوق الطوابع الجبائية.

✓ مبالغ الأغلفة المسترجعة.

¹ "Les Systèmes fiscaux Algérien", op cit, p : 13.

² "Guide pratique de la TVA", op cit , p : 20.

✓ المدفوعات المترتبة عن النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم.

1-3-3- معدلات الرسم على القيمة المضافة:

يحسب الرسم على القيمة المضافة بتطبيق معدل يحدد بواسطة القانون، و هذا على أساس وعاء الضريبة و المتمثل في رقم الأعمال، و الملاحظ أن معدلات الرسم على القيمة المضافة عرفت تعديلات إبتداء من سنة 1992 و هذا عبر قوانين المالية للسنتين 1995 و 1997، و أصبحت بصدور قانون المالية لسنة 2001 تتشكل من معدلين:

أ- **المعدل العادي:** و يقدر بنسبة (17%) و يطبق على العمليات، الخدمات و المنتجات غير الخاضعة للمعدل المخفض.⁽¹⁾

ب- **المعدل المخفض:** و يقدر بنسبة (7%) و يطبق على المنتجات و الخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الإقتصادي، الإجتماعي و الثقافي.⁽²⁾

و فيما يخص الأملاك، الخدمات و العمليات التي تخضع لكل معدل، فإن قوائمها تحدد في المواد من (21) إلى (23) من قانون الرسم على القيمة المضافة.

1-3-4- عمليات الخصم المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة:

تنص المادة (29) من قانون الرسم على القيمة المضافة على أنه "يكون الرسم على القيمة المضافة المذكور في الفواتير، أو البيانات أو وثائق الإستيراد، و المثقل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة، قابلا للخصم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية".

و عليه فإنه يمكن لأي شخص خاضع للرسم على القيمة المضافة أن يستفيد من حق خصم الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع على المشتريات من الرسم المستحق على المبيعات، و هذا إذا توفرت الشروط التالية:⁽³⁾

✓ يجب أن تتم العملية من طرف شخص خاضع للرسم على القيمة المضافة.

✓ يجب أن يكون الرسم القابل للاسترجاع مسجل في فاتورة الشراء.

✓ يجب احترام المواعيد الزمنية لاسترجاع الرسم.

¹ المادة (21) من قانون الرسم على القيمة المضافة.

² المادة (22) من قانون الرسم على القيمة المضافة.

³ ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر : للفترة 1992-2003"، مرجع سابق، ص: 97.

✓ لا يكون الخصم مقبولا إلا إذا استعملت المواد، المنتجات، الأشياء أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم فعلا، بعد تحويلها أو بدون ذلك.

1-3-5- تسديد الرسم على القيمة المضافة:

أ- النظام العام:

وفقا لهذا النظام يمكن التمييز بين شكلين للتصريح و هما: ⁽⁴⁾

أ-1- التصريح الشهري:

يتعين على كل مكلف بالضريبة يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يرسل قبل العشرين (20) يوم الأولى من كل شهر إلى قابض الضرائب المختلفة التابع إليه إقليميا، كشف (صنف ج رقم 50) يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجموع عملياته الخاضعة للضريبة، و في نفس الوقت تسديد الضريبة المستحقة.

أ-2- التصريح الثلاثي:

يمكن للمكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة إيداع بيان عن رقم أعمالهم، كل ثلاثة (03) أشهر شريطة:

- ✓ أن يقدموا طلبا صريحا إلى رئيس مفتشية الضرائب المختص.
- ✓ أن يقل المبلغ المتوسط للرسوم على رقم الأعمال الذين كانوا مدنين به خلال السنة المنصرمة عن 2500 دج للشهر الواحد.

ب- نظام الاقتطاع من المصدر:

يقتطع الرسم على القيمة المضافة من المصدر على العمليات المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يملكون إقامة دائمة في الجزائر، أو من طرف الأشخاص، الشركات، الهيئات أو الجمعيات التي تدفع المبالغ الخاصة بالضريبة المستحقة عن هذه العمليات، ليدفعوها إلى قابض الضرائب المختص إقليميا خلال العشرين (20) يوما الموالية للشهر الذي تمت فيه الاقتطاعات.

ج- نظام الأقساط المؤقتة:

يمكن للمكلفين بالضريبة الذين يتوفرون على إقامة دائمة في الجزائر، و يمارسون نشاطهم منذ ستة (06) أشهر على الأقل، و بناء على طلب منهم قبل شهر فيفري أن يطلبوا رخصة دفع الضريبة حسب أقساط مسبقة من مفتشية الضرائب التابعة لهم، و تكون هذه الرخصة صالحة لمدة سنة كاملة، ويتم تسديد الرسم شهريا على

⁴ "Guide pratique de la TVA", op cit , p-p, :57-58

أساس (1/12) من رقم الأعمال المحقق في السنة الماضية على أن تتم التسوية قبل العشرين (20) من أفريل من السنة الموالية.⁽¹⁾

2- حقوق الطابع:

الجدول رقم 7: حقوق الطابع.

المبالغ	تصنيف حقوق الطابع	
40 دج	ورق عادي	الطابع الحجمي
60 دج	ورق سجل	
20 دج	نصف ورقة عادية	
دينار (1 دج) عن كل قسط من (100 دج) أو جزء من القسط من (100 دج) دون أن يقل المبلغ المستحق عن 5 دج أو يفوق 2500 دج.	السندات بمختلف أنواعها	طابع المخالصات
20 دج	الوثائق التي هي بمثابة إيصال	
	الإيصالات التي تثبت إيداعا نقديا تم لدى مؤسسة أو شخص طبيعي	
0.50 دج عن كل 100 دج أو جزء من 100 دج.	طابع الأوراق التجارية (السفينة، سند لأمر، أوراق غير قابلة للتداول)	
4000 دج	طابع السجل التجاري	
تحدد التعريفة حسب نوع السيارة و سنة وضعها للسيير	قسمة السيارات	

المصدر: 19. *op cit*, p : 19. "Les systèmes fiscales algérien"

¹ IBID, p : 59.

رابعاً: الضرائب التي تدفعها المؤسسة بصفقتها مستهلكة

1- الرسم على القيمة المضافة:

قد تقوم المؤسسة ببعض العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، وتحمل الرسم بدون أن تسترجعه، و تكون المؤسسة هنا بمثابة المستهلك النهائي و مثال ذلك الرسم على القيمة المضافة الوارد في فاتورة الكهرباء، فاتورة المياه...إلخ.

2- حقوق الطابع:

و المقصود هنا هو حقوق الطابع التي تتحملها المؤسسة لقاء بعض العمليات التي تقوم بها و مثال ذلك في حالة التسديد نقداً أو بالنسبة لقسيمة السيارات...إلخ.

خلاصة الفصل:

تبنى الجزائر للنظام المحاسبي المالي يعتمد بالدرجة الأولى على تلبية احتياجات المستثمر من خلال تزويده بصورة صادقة و واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة و لا يضيع ضمن أولوياته الاعتبارات الضريبية كما في السابق ، أحدث هذا نوعا ما اختلافا بين مفاهيم و أهداف النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الضريبي الحالي و لهذا قامت الدولة الجزائرية ببذل العديد من الجهود كما تضمن قانون المالية التكميلي 2009، قانون المالية لسنة 2010 مجموعة من النصوص القانونية التي تعتبر خير دليل على حرص الدولة الجزائرية على إزالة مختلف العقبات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي، و ضرورة تكييفه مع محتوى قواعد النظام الضريبي بما يضع تحديا كبيرا أمام النظام الضريبي من اجل تكييفه ليتلائم مع القواعد المحاسبية الجديدة للنظام المحاسبي المالي، و التي لها علاقة باحتساب الضريبة، و الضرائب المؤجلة.

ان التغيرات التي طرأت في القوائم المالية دليل واضح على حرص المشرع الجزائري على تكييف النظام الضريبي وفق النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد على معايير المحاسبة الدولية و بالتالي قد تساعده على تحسين اقتصادها الدولي و تحسين صورتها الاستثمارية بين الدول المتقدمة.

ان تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي في جميع المؤسسات الاقتصادية قد يساعدها و بشكل مباشر في تطوير استثمارها و تحسين مردودها الاقتصادي و ذلك بدخولها في منافسات قوية في الاسواق العالمية للاستفادة من خبرة و أفكار الدول المتطورة، و هذا ما تحتاجه الجزائر لتحسين مستواها الاقتصادي الذي يعود عليها بمنفعة لرفع مستوى المعيشي لأفرادها.

تمهيد:

تعتبر الضرائب المؤجلة من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وتزداد أهميتها في كونها إحدى الطرق التي تتبعها المنظمات لتنظيم عملية التدفقات النقدية بدفع المستحقات الضريبية الناتجة عن الربح الضريبي انطلاقاً من الربح المحاسبي، و بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق جعل من الضروري إعادة النظر في العلاقة بين المحاسبة والجباية وعليه فإن المعالجة المحاسبية لضرائب المؤجلة تكتسي أهمية كبيرة خاصة في ظل احترام المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 .

وسنعرض هذا الفصل في ثلاث مباحث هامة هي:

المبحث الأول: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة أهميتها ومميزاتها .

المبحث الثالث: حساب الضرائب المؤجلة ومعالجتها المحاسبية.

المبحث الأول: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية .

بعد إقفال السنة المالية ، و إعداد القوائم المالية اللازمة ، التي تسبق النتيجة بعد حساب الضرائب المستحقة عليها ، وفق النظام الضريبي المعمول به ودون الأخذ بالتغيرات التي قد تطرأ عليه، من شأنها ترتيب ضرائب جديدة غير متوقعة على عاتق المؤسسة، هذا الأمر الناتج عن عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية يشكل ضرائب مؤجلة ، سنحاول القيام بتفسيرها من خلال هذا المبحث .

المطلب الأول : النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.

أولاً: النتيجة المحاسبية¹:

ترتبط النتيجة المحاسبية لمؤسسة مباشرة بالنشاط الاستغلالي من إنتاج وبيع حيث أنها تتأثر بالأعباء المتحملة من طرف المؤسسة، حيث يجب على المؤسسة التخفيف أو التقليل من هذه الأعباء لما لها من تأثير مباشر على النتيجة النهائية في آخر السنة المالية .

ومن خلال هذا يمكننا القول بأن النتيجة تتولد عن تحقق شرطين:

- تغيير سلبى أو إيجابى في القيمة الحقيقية للأصول الخاصة بالمؤسسة.
- هذا التغير يكون عن طريق الفرق بين أصول و خصوم المؤسسة.

فمن خلال جدول حسابات النتائج يمكننا الوصول إلى مختلف النتائج الجزئية للمؤسسة التي لكل منها دور ومعنى في المؤسسة.

و إن هذه النتائج الجزئية هي الأسس التي تتفاعل مع بعضها البعض لتؤدي في نهاية المطاف إلى النتيجة النهائية لسنة مالية معينة.

أما النتيجة الإجمالية فتتمثل بمجموع عمليات الاستغلال وعمليات خارج الاستغلال حيث تخضع هذه الأخيرة إلى الضرائب (في حالة تحقق الربح)، تدفع إلى الدولة عن طريق الخزينة العمومية الأمر الذي يمكننا من وضع المعادلة التالية:

$$\text{النتيجة المحاسبية الصافية} = \text{النتيجة الإجمالية} - \text{الضريبة على الأرباح}$$

¹ . بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة لمالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء الثاني، منشورات كليك ، الطبعة الأولى، الجزائر، 2013، ص 278

• كيفية تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حسابات النتائج¹:

نقصد بحسابات النتائج القائمة المالية التي تحتوي مختلف إيرادات و أعباء الدورة والتي إذا تم إدراجها في عملية حسابية ستشكل النتيجة المحاسبية للدورة وفق العلاقة التالية :

إيرادات النشاط - أعباء النشاط

(+) (-) تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية.

(+) (-) تغيرات المخزون.

(+) (-) التصحيحات الخاصة بالقروض.

= نتيجة الدورة

ثانيا: النتيجة الجبائية².

يمكن اعتبار النتيجة الجبائية نتيجة محاسبية مقومة وذلك طبقا لنص المادة 140-2 ق.ض.م: "يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام أو افتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة".

وبناء على هذا فإن الضريبة على أرباح الشركات تحسب على أساس الربح الضريبي وليس الربح المحاسبي الذي يظهر في الميزانية و التكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية .

ثالثا: العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.

إن المحاسبة تعتبر الأداة العاكسة للوضعية المالية للمؤسسة، إذ أن قواعدها تعد وسيلة لإعطاء المعلومات وتسيير المؤسسة أما فيما يخص القواعد الجبائية فهدفها هو تحديد القاعدة الضريبية و طرق حساب الضريبة على الأرباح المحققة.

ومن خلال هذا فإن النقطة التي يمكن اعتبارها أوليا تواسلا واضحا بين القواعد المحاسبية و الجبائية تتمثل في كونها تشكلا منبعا للمعلومات الاقتصادية التي تسمح باختيار أحسن السبل الناجعة والتي لها الأثر الإيجابي على نشاط المؤسسة .

ومن هنا يتضح لنا أن النتيجة الجبائية ترتبط مباشرة بالنتيجة المحاسبية حيث أن الربح الجبائي هو الربح المحاسبي مع إدخال بعض التعديلات ، وذلك طبقا لقانون الضرائب المباشرة الساري به العمل إذ أن المادة 141

¹ بن ربيع حنيقة، نفس المرجع السابق، ص: 278 .

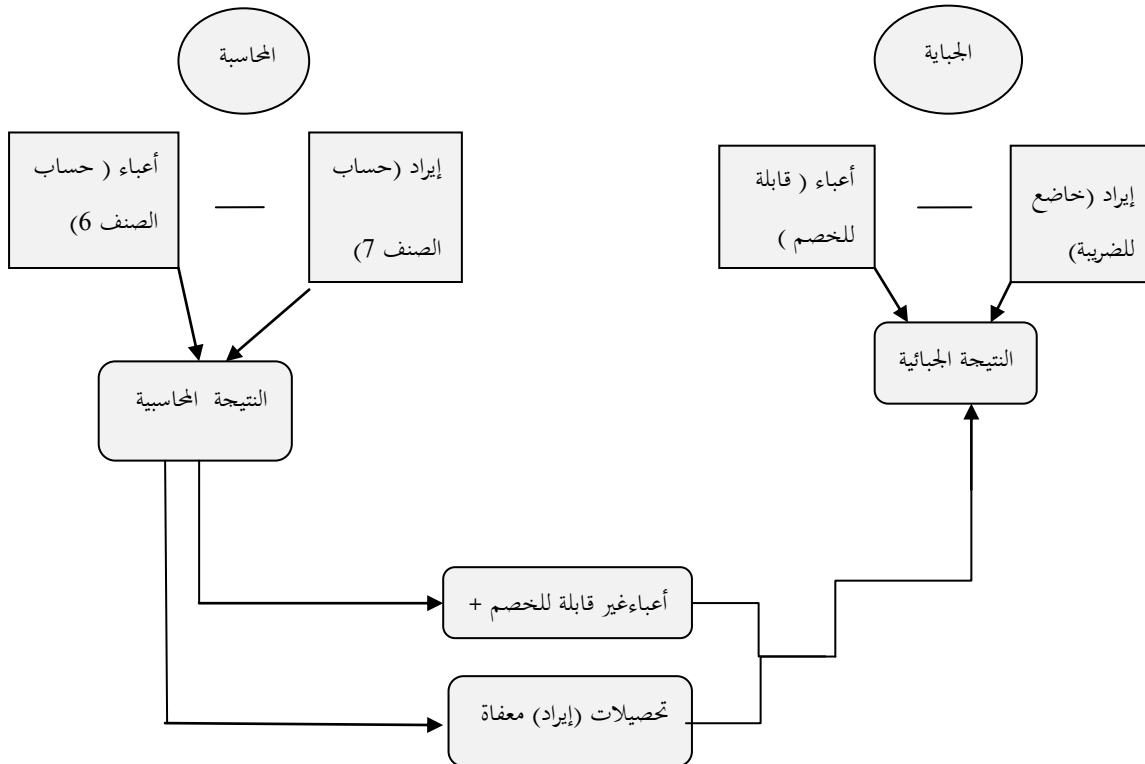
² خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، مرجع سابق، ص: 58.

من ق. ض. م تنص على "يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف"، ويقصد بالتكاليف تلك الأعباء التي تتحملها المؤسسة والتي يطلق عليها اسم التخفيضات مثل خسائر السنوات السابقة، فائض قيمة التنازل عند استغلاله طبقاً لأحكام القانون المعمول به كما أن هناك بعض الأعباء تلجأ إدارة الضرائب إلى دمجها مع الربح الجبائي في حالة ما إذا فاقت السقف القانوني المحدد طبقاً للقوانين الجبائية، والتي يطلق عليها تسمية الاستردادات ومن أمثلتها الغرامات الجبائية، بمختلف أنواعها، المصاريف الغير متعلقة بنشاط المؤسسة، المصاريف غير المبررة، الضرائب غير القابلة للخصم مثل "TVA" و لذلك يمكن حساب الربح الضريبي وفقاً للعلاقة التالية¹:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة (القانون الجبائي لا يسمح بطرح بعض الأعباء)

- التخفيضات (القانون الجبائي لا يفرض ضريبة على بعض المبالغ التي تدخل في تحديد الربح المحاسبي) - العجز المالي السابق (خسارة)

شكل رقم 02: العلاقة بين النتيجة المحاسبية و الجبائية.



المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، نفس المرجع السابق، ص 280

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق م م و المعايير الدولية، نفس المرجع السابق، ص 280.

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية للإيرادات.

أولاً: الإعانات¹.

حسب المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن :

1. إعانات الاستغلال : خاضعة للضريبة كلياً في الفترة التي يتم فيها تحرير هذه الإعانات

2. إعانات التجهيز : خاضعة للضريبة حسب الدفعات سواء :

- استثمار قابل للإهلاك : خضوع تناسباً مع أقساط الإهلاك .
- استثمار غير قابل للإهلاك : فترة عدم قابلية التصرف أو عشر السنوات .

ثانياً : الإيرادات الاستثنائية :

وتتمثل في فوائض القيمة الناتجة عن الاندماج و الانفصال و فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول، كذا فوائض القيمة عن فرق إعادة التقييم .

1. فوائض القيمة الناتجة عن الاندماج و الانفصال :

فحسب المادة 143 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن فوائض القيمة الناتجة عن عمليات الاندماج و الانفصال معفية من الضريبة على أرباح الشركات ، علماً أن هذا النوع من الإعفاء يخص فقط شركات المساهمة و الشركات ذات المسؤولية المحدودة .

2. فوائض القيمة عن التنازل عن الأصول :

يخضع فائض القيمة عن التنازلات عن الاستثمارات للنظام الجبائي وفقاً لتعليمات قانون الضرائب

المباشرة و الرسوم المماثلة و على وجه الخصوص المادتين 172 و 173 إذ يمكن التمييز بين حالتين :

1.2 - عدم الرغبة في إعادة استثمار الفائض :

في هذه الحالة تحتسب الفوائض المحققة ضمن النتائج الخاضعة للضريبة كالتالي :

- 70% من الفائض حينما يكون ناجماً عن التنازلات التي تخص استثمارات تم اكتسابها أو إنجازها منذ

ثلاث سنوات على الأكثر ويتعلق الأمر هنا بفوائض القيمة قصيرة المدى .

- 35% من الفائض حينما يأتي من التنازلات التي تخص استثمارات تم اكتسابها أو إنجازها منذ أكثر من

ثلاث سنوات و يتعلق الأمر هنا بفائض القيمة الطويل المدى .

¹ . بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص: 280-281

تعالج هذه العمليات من الجانب الجبائي فقط وليس هناك أي عملية محاسبية للتسجيل، إضافة إلى تلك المتعلقة باستبعاد الاستثمار من ذمة المؤسسة، وإلغاء الإهلاكات التي كانت تابعة لها، كما تسجل العملية المتعلقة بالإيرادات الناتجة عن التنازل.

2.2- الرغبة في إعادة استثمار الفائض :

في هذه الحالة يمكن للمؤسسة استثمار الفائض كلياً أو جزئياً¹.

أ. الاستثمار الكلي للفائض المحقق :

تعتبر الفوائد المحققة و التي ترغب المؤسسة في إعادة استثمارها معفاة تماماً من الوعاء الضريبي شرط احترام الاجراءات التالية :

- على المؤسسة الالتزام كتابيا أمام ادارة الضرائب عن نيتها في استثمار الفائض المحقق .
- يكون تجسيد هذا الالتزام في مدة أقصاها ثلاث سنوات ابتداء من الدورة المحاسبية التي تلي تلك التي تحقق فيها الفائض .
- يجب على الاقل إعادة استثمار قيمة الاستثمار المتنازل عته بالإضافة إلى الفائض المحقق .
- تحويل الفوائد المحققة و المستثمرة إلى حساب الإهلاكات الخاصة بالاستثمارات الجديدة التي عوضت تلك المتنازل عنها يسمح للمؤسسة عند الامتثال لهذه الشروط استبعاد الفوائد المحققة عند حساب الوعاء الضريبي

ب. الاستثمار الجزئي للفائض²:

في حالة إعادة استثمار المبلغ الناتج عن الفائض جزئياً في الاجل المحدد قانونا ، فالجزء الباقي من الفائض يرصد في حساب النواتج الاستثنائية أو النتيجة الاجمالية إذا شرعت المؤسسة في استخراج نتيجة الدورة المحاسبية ، مع العلم أن المؤسسة سبق لها وان استبعدت الفائض في الاجل المحدد (3 سنوات) و الآن عليها تصحيح نتائجها لتخفيض ما تحصلت عليه في شكل إعفاءات جبائية .

ج. فوائد القيمة عن فرق إعادة التقييم :

علما أن هناك نوعين من إعادة التقييم ، الأول هو إعادة التقييم الحر حيث تنص القواعد المستعملة في النظام المحاسبي المالي على حرية المؤسسات في إعادة تقييم استثماراتها كما هو الحال عندما تختار المؤسسة طريقة القيمة العادلة في إعادة تقييم أصولها بدل طريقة التكلفة التاريخية ، أما الثانية فتتعلق بإعادة التقييم القانونية و التي

¹ . مسعود صديقي، المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص:67

² . بن ربيع حنيقة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، نفس المرجع السابق، ص: 282 .

تستعمل في حالات خاصة تملّحها الظروف الاقتصادية حيث يقوم المشرع بإلزام أو السماح للمؤسسات بتعديل قيمة الاستثمار طبقاً لقواعد وتوصيات دقيقة كما هو الحال في الجزائر عبر المراسيم التنفيذية الأربعة :

- المرسوم التنفيذي 103/90 المؤرخ في 1990/03/27 .
- المرسوم التنفيذي 250/93 المؤرخ في 1993/10/24 .
- المرسوم التنفيذي 366/96 المؤرخ في 1998/10/12 .
- المرسوم التنفيذي 210/07 المؤرخ في 2007/07/04 .

هذا و قد نص قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية 2009 في مادته العاشرة على أنه "يجب تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في أجل أقصاه خمسة سنوات "كما تشير المادة إلى أنه " يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة المالية ".

المطلب الثالث : المعالجة الجبائية للأعباء

أولاً: الأعباء العامة¹:

لم يتطرق صراحة إلى إعطاء مفهوم صريح للأعباء العامة و لكنه ذكر في المادة 141 قانون الضرائب المباشرة " الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت ... "، أي يمكن اعتبار الأعباء العامة كمصاريف ضرورية لسير عملية الاستغلال في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة ، تكاليف مالية ، ضرائب ورسوم ...).

1. شروط خصم الأعباء العامة :

وضع المشرع عدة شروط من أجل خصم الأعباء العامة منها :

- إن الهدف من إنشاء أي مؤسسة هو تحقيق الربح بعد تخفيض التكاليف من الإيرادات ، و بالتالي لا تستطيع المؤسسة خصم الأعباء إلا إذا كانت هذه الأعباء في صالحها و ضمن نشاطها الإستغلالي فالعمليات الخارجة عن عمليات الإستغلال و غير المرتبطة مباشرة بالاستغلال كالمصاريف الشخصية للمسير لا تدخل ضمن زمرة التخفيضات بل تضاف إلى النتيجة المحاسبية ، لكي تخضع للضريبة على الأرباح ، كما لا تخصم النفقات الخاصة بالغرامات أيا كانت طبيعتها والتي تقع على كاهل مخالف الأحكام القانونية .

¹ . بن ربيع حنيفة، نفس المرجع السابق، ص: 283.

- التسجيل المحاسبي للأعباء و تبريرها بكل الوثائق و المستندات التي تؤكد صحة هذه النفقات و ذلك استنادا إلى المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 02 .

2 . المعالجة الجبائية للأعباء العامة¹ :

أ. أعباء السلع و المواد الاستهلاكية :

تعتبر هذه الأعباء قابلة للخصم و يجب أن تقيّد مشتريات البضائع و المواد في المحاسبة بتكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة زائد المصاريف الملحقّة ، مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها .

أما فيما يخص تقييم المخزونات فيمكن للمؤسسة استعمال إحدى الطرق المتبعة في هذا المجال لإعداد الجرد الدائم أو الدوري لها .

ب. أعباء الخدمات: و تتمثل فيما يلي :

✓ مصاريف النقل :

هي تلك المصاريف التي تتعلق بنقل البضائع للزبائن و كذا التنقل و المهمات في حالة ما تكون ناتجة عن التزامات مهنية ، و تعتبر هذه النفقات قابلة للخصم إذا كانت مرفقة بأدلة كافية لقبول عملية الخصم .

✓ الإيجار و المصاريف المتعلقة به :

لقد أبح المشرع خصم قيمة الإيجار المدفوع فعلا للمكان الذي تستغله المؤسسة إذا كان العقار ملكا للغير، بشرط أن لا يكون العقار موجهها كليا أو جزئيا للاستخدام الشخصي حيث لا يدخل ذلك ضمن تكاليف المؤسسة الواجبة للخصم حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 01 .

✓ مصاريف الصيانة والإصلاح:

تكون هذه المصاريف قابلة للخصم إذا كانت مخصصة لصيانة عناصر الأصول و تجهيزات المؤسسة للحفاظ عليها دون أن ينتج عن هذه الصيانة فائض قيمة خاص بالتجهيزات ، أي تكون سببا في تمديد مدة استعمالها القانونية.

✓ أعباء الاشتراك في الدورات العلمية :

بهدف مواكبة التطور التكنولوجي و تحسين أدائها الإنتاجي ، تخصص المؤسسات مصاريف اقتناء الكتب و المجالات و الاشتراكات في الدورات العلمية ، و تعتبر هذه المصاريف من الناحية الجبائية قابلة للخصم إذا

¹ نورالدين موساوي ، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الوادي حمه لخضر، الموسم الجامعي، 2014-2015، ص38.

كانت مبررة بالوثائق الثبوتية لها ولا تتعدى 1% من رقم الأعمال وفق المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة.

✓ هديا مختلفة :

لقد اعتبر المشرع أن قيمة الهدايا كلها قابلة للخصم ما لم تتجاوز 500 دج للوحدة ، مع استثناء تلك المتميزة بالطابع الإشهاري (مع التأكد من مبلغ 500 دج) ، وكذا الإعانات و التبرعات ماعدا تلك الممنوحة نقدا ، أو عينا لصالح المؤسسة و الجمعيات ذات الطابع الإنساني ، هذا حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 1 التي تتضمن "...لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي مختلف أنواع الهدايا باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ، عندما تتجاوز قيمتها وحدوية 500 دج لكل مستفيد ، و الإعانات و التبرعات و الهبات باستثناء تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الإنساني عندما لا تتجاوز قيمتها 200.000 دج " .

✓ أعباء المستخدمين :

تعد مصاريف المستخدمين كالعلاوات و التعويضات والمساهمات الاجتماعية و المستحقات الجبائية المتعلقة بذلك و كذا عوائد الشركاء و المسيرين و الأعباء الاجتماعية قابلة للخصم ، و فيما يخص العوائد المدفوعة لغير الأجراء مثل الأتعاب و السمسرات و غير ذلك قابلة للخصم بشرط التصريح بها في اجل 30 يوما حسب المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة .

✓ الأعباء الجبائية :

تنص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة على أنه : "يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف ، و تتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص الضرائب الواقعة على عاتق المؤسسة و المحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات " .

✓ الأعباء المالية :

تتشكل من الفوائد و أعباء الصرف و غيرها من المصاريف المالية و خصمها يكون من أرباح السنة المالية التي استحققت فيها هذه الفوائد ، و حسب المادة 141 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أنه : " يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف وتتضمن هذه التكاليف على الخصوص. فيما يخص الفوائد و أرباح الصرف و غيرها من المصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات المالية ... " .

✓ مصاريف التأمين :

تكون من المصاريف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة كل التأمينات التي من شأنها ضمان عناصر الأصول من الأخطار المحتملة (حرائق ، فيضانات ، سرقة...) ، و تكون قابلة للخصم كذلك التأمينات المدفوعة لصالح الغير إذا كان هؤلاء المستخدمين أجراء في المؤسسة ، وفي هذه الحالة يكون مبلغ التأمينات الشخصية لمسير المؤسسة و كذلك التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال فيجب إعادة إدماجها.

✓ مصاريف الإشهار :

يمكن خصم هذه المبالغ من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة أن لا تتجاوز مبلغها 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين في حد أقصاه 30.000.000 دج بمقتضى المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة فقرة 2 .¹

ثانيا: الإهلاكات .

1. التعريف الجبائي للإهلاك²:

يعتبر الإهلاك الجبائي عبئ تتحمله المؤسسة نتيجة النقص الذي تتعرض له استثماراتها بفعل الاستخدام أو التقدم التكنولوجي أو مرور الزمن ، يستوجب خصمه من الإيرادات عند تحديد النتيجة .

2. الشروط العامة لخصم الإهلاكات :

يشترط في جمع أنشطة الإهلاك ما يلي:

✓ أن تكون قاعدة إهلاك الاستثمارات المشتراة محدد؛ بالقيمة الأصلية أو سعر الاقتناء مضاف إليه المصاريف الملحقه أي تكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للاستثمارات التي تستعمل في نشاط خاضع للرسم ، أما إذا كان الغرض من شرائها هو استخدامها في نشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فإن قاعدة الإهلاك تحدد على أساس تكلفة الشراء بما فيها الرسم ، إلا أنه و بالنسبة للسيارات السياحية فقد حدد المشرع قاعدة إهلاكها ب 1.000.000 دج حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 3 .

✓ أن يكون الإهلاك مقيد في المحاسبة .

3. طرق الإهلاك¹ : للإهلاك عدة طرق أبرزها:

¹. نور الدين موساوي، مرجع سابق، ص:40.

². بن ربيع حنيقة، مرجع سابق، ص: 283.

أ. طريقة الإهلاك الخطي :

تنص المادة 174 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة على أن هذه الطريقة تطبق على جميع الأصول الثابتة القابلة للانخفاض بحيث يوزع تدني قيمة هذه الأخيرة بالتساوي على عدد سنوات عمرها الإنتاجي ، وذلك حسب قسط سنوات ثابت والذي يساوي (القيمة الأصلية / عدد السنوات) .

ب. طريقة الإهلاك المتناقص :

حسب المادة 174 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة تطبق هذه الطريقة على الاستثمارات التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج باستثناء العقارات والمحلات ، و لاستعمال هذه الطريقة يجب توفر الشروط التالية :

- كتابة طلب لمصلحة الضرائب يطلب فيه السماح باعتماد هذه الطريقة و ذلك مباشرة عند التصريح بالافتاء أو إنجاز الاستثمارات وفي حالة القبول لا يحق للمؤسسة التراجع .

- أن لا تقل مدة حياة الاستثمار عن ثالث سنوات .

- أن تكون التجهيزات و المعدات مستعملة مباشرة في عملية الإنتاج .

الجدول رقم 8: المعاملات المستعملة في حساب الإهلاك المتناقص

المدة العادية للإستعمال	المعامل الجبائي
3 أو 4 سنوات	1
5 أو 6 سنوات	1,5
أكبر من 6 سنوات	2

المصدر: *Ministère des finances –DGI- « Les Amortissements règles fiscale et comptable », Alger, 2001, P : 14*

¹ محمد العدوان وآخرون، إدارة الشراء والتخزين، دار الصفاء للنشر ، الأردن، 2006، ص: 125.

ج. طريقة الإهلاك المتصاعد :

وفقا لهذه الطريقة فإن الاستثمار يهتك وفقا لأقساط متزايدة كل سنة، و لا يحدد قائمة معينة من الاستثمارات، ومن ناحية التشريع الضريبي فلا توجد شروط لتطبيق هذه الطريقة، و الاستفادة من هذا النظام يجب تقديم طلب للإدارة الضريبية مرفق بالتصريح السنوي للأرباح.

أما عن طريقة حساب قسط الإهلاك المتزايد فيحسب وفق للعلاقة التالية :

$$\text{قسط الإهلاك المتزايد} = \text{تكلفة حيازة الاستثمار} \div \text{مجموع سنوات حياة الاستثمار}$$

و يحسب مجموع سنوات حياة الاستثمار بجمع السنوات من 1 إلى n أو وفق العلاقة التالية:

$$\frac{n(n+1)}{2}$$

4. قاعدة الإهلاك¹ :

القيمة القابلة للإهلاك هي قيمة الحيازة ناقص منها القيمة المتبقية المتوقعة في نهاية مدة الانتفاع ، و تعتبر القيمة المتبقية على أنها قيمة الاستثمار المتوقعة في نهاية مدة الانتفاع ناقص منها أعباء التنازل عنه ، و هذه الأخيرة لا تأخذ بعين الاعتبار في القواعد الجبائية .

¹ .محمد العدوان وآخرون، إدارة الشراء والتخزين، مرجع سابق، ص:125.

الجدول رقم 9: قواعد الإهلاك المحاسبية و الجبائية

القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
○ مدة الإهلاك هي مدة الانتفاع بالأصل . ○ القيمة التي يتم على أساسها حساب الإهلاك تساوي قيمة الحيازة على الاستثمار ناقص القيمة الباقية المتوقعة . ○ يمكن مراجعة مخطط الإهلاك .	○ مدة الإهلاك هي مدة حياة الأصل . ○ القيمة التي يتم على أساسها حساب الإهلاك هي تكلفة الحيازة . ○ لا يمكن مراجعة مخطط الإهلاك .

المصدر : جاو حدو رضا ، حمدي جلييلة إيمان ، آثار تطبيق النظام المحاسبي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكييفه، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة عنابة ، يومي 05-06/05/2013، ص:05.

ثالثا: المؤونات.

1. التعريف الجبائي للمؤونات¹ :

هي تلك التخفيضات من الارباح الخاضعة للضريبة لتغطية الخسائر المحتملة شريطة أن تكون هذه التخفيضات محددة بدقة و أن تكون مسجلة محاسبيا في الدورة و تظهر في الجداول الملحققة في المؤونات طبقا للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة .

2. شروط خصم المؤونات : وتتمثل في :

- ✓ يجب أن تخصص المؤونات لخسائر أو تكاليف تكون أصلا المصاريف المتعلقة بما قابلة للخصم .
- ✓ يجب أن تنجر هذه الخسائر و التكاليف عن أحداث وقعت خلال السنة المالية المعنية .
- ✓ يجب أن تكون الخسائر و التكاليف محتملة .
- ✓ يجب أن تكون المؤونات خاصة بمصاريف محددة .

رابعا : خصم خسائر السنوات السابقة² .

عادة ما تحقق المؤسسة حديثة العهد خسائر في السنوات الأولى من نشاطها و ذلك لإمكانياتها المحدودة و عدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الاقتصادي و لهذا حول لها المشرع إمكانية خصم خسائر السنوات السابقة

¹ . بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص:283

² . محمد العدوان وآخرون، مرجع سابق، ص:125.

، بحيث تخصم هذه الخسائر من الربح المحقق ، وإذا لم يكفي لتغطية هذا العجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة إذا تحققت الشروط التالية :

✓ يجب تبرير الخسارة محاسبيا و ذلك طبقا للإجراءات المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم إلى إدارة الضرائب .

✓ يجب خصمها في فترة لا تتجاوز 4 سنوات حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة .

✓ لا يجب أن يكون هذا العجز مركب من عجز لعدة سنوات بل يجب أن يرحل العجز الأول فالأول .

المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة أهميتها و مميزاتهما .

إن الهدف من تقييم وتسجيل الضرائب المؤجلة ؛ يتمثل في فك الارتباط بين المحاسبة والجباية ، بحيث تخضع الأنظمة المحاسبية للقواعد التي تسمح بالحصول على معلومات إدارية ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية ، وتجعل علاقتها بالجباية في مجرد تحديد العبء الضريبي السنوي على نتائج المؤسسة بإعادة توزيع الضرائب المستحقة محاسبيا بعد قياسها بشكل مستقل عن المحاسبة في ظل القواعد المحاسبية، حيث سنتطرق في دراستنا لهذا المبحث مفهوم الضرائب المؤجلة في المطلب الأول، ثم يليها أهمية الضرائب في المطلب الثاني، وفي آخر المطلب سيتم التعرف على مميزاتها.

المطلب الأول: مفهوم الضرائب المؤجلة.

أولا: تعريف الضرائب المؤجلة:

➤ التعريف(1):

الضريبة المؤجلة هي مبلغ على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية ، تسجل في الميزانية و في جدول حسابات النتائج¹.

➤ التعريف(2):

الضرائب المؤجلة هي الضرائب المتوقعة دفعها أو استردادها نتيجة الفروقات الزمنية المؤقتة بين قيمة الموجودات أو المطلوبات في البيانات المالية والقيمة التي يتم احتساب الربح الضريبي على أساسها . ومصطلح المؤجلة يعني لا تخص الفترة الزمنية الحالية و لذلك فإن الضريبة المؤجلة باختصار²: هي كل الضرائب غير المتوقعة بعد إقفال السنة المالية و إعداد القوائم المالية التي تقدم النتيجة بعد حساب الضرائب المستحقة عليها وفق النظام الجبائي المعمول به دون الأخذ بالتغيرات التي قد تطرأ عليه و من شأنها ترتيب ضرائب جديدة على عاتق المؤسسة .

ثانيا: الضرائب المؤجلة كخصوم:

وتمثل مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها(أي المبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق. ومن الأمثلة على ذلك بعض النواتج التي تسجل محاسبيا خلال دورة ما(السنة "ن") و لا تحصل إلا خلال دورات لاحقة (السنة "ن+1") فهذه النواتج لا تظهر في النتيجة الجبائية

¹. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي(المخطط المحاسبي الجديد)، ط 1 ، دار النشر جيطالي، الجزائر، 2009، ص: 139 .

². www.dse.Sy/includes-disclosure/QNBS-annual-2012-ar.pdf21-05-2013

للسنة (ن) فإن على المؤسسة أن تتوقع تسديد الضريبة الخاصة بالنواتج المعنية خلال السنة (ن+1) أي على المؤسسة ضرائب مؤجلة خصوم أو التزام ضريبي مؤجل¹.

ثالثا: الضرائب المؤجلة كأصول:

وتسمى أصل ضريبي مؤجل وتمثل مبالغ ضريبية "ستحصل" خلال دورات لاحقة رغم أنها (أي المبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل، و بعبارة "تحصيل" نعني أنها ستخفض من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع .
ومن الأمثلة على ذلك نجد :

✓ الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفض من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفض من الضريبة المسددة خلال هذه الدورات.

✓ بعض الأعباء (مثل عبء العطل المدفوعة الأجرة) لا تخفض من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها (السنة "ن" مثلا) بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية (أي السنة "ن+1") والتي يتم خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة ، فنقول أن للمؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل خلال السنة الموالية (و بتعبير بسيط نقول أنه للمؤسسة حقوقا في ذمة إدارة الضرائب سيتم تحصيلها بعد تسديد المصاريف المعنية .

المطلب الثاني: أهمية الضرائب المؤجلة .

تكمن أهمية الضرائب المؤجلة من خلال تغير لأهمية المعلومات المتعلقة بمكونات العبء الضريبي للمؤسسة من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، وذلك بعدة أسباب أهمها ما يلي² :

1- التعرف على العناصر التي ساهمت في تحديد العبء الضريبي، وإجراء المقارنات بين الفترات المالية المختلفة أو المؤسسة والمؤسسات الأخرى المماثلة.

2- الحكم على نوعية الاستثمار، فالكثير من المستثمرين الذين يرغبون في الحكم على نوعية العوائد التي تحققها مؤسسة معينة ويهتمون بالفروق بين الدخل المحاسبي قبل الضريبة و صافي الدخل الضريبي ، لما لها من تأثيرات على تلك العوائد التي تزيد قيمتها نتيجة لأثر ضريبي موجب، من الواجب فحصها بعناية خاصة إذا كان هذا الأثر غير متكرر .

¹ عبد الرحمان عطية، نفس المرجع السابق، ص: 139-140.

² تامر سعيد الغني ، أسلوب المقترح لمحاسبة ضرائب الدخل في القوائم ، دراسة الميدانية، رسالة الماجستير في المحاسبة المنشورة، جامعة عين شمس كلية التجارة ، مصر، 2004، ص: 24.

و من ناحية أخرى فإن الإفصاح عن الفروق المؤقتة من شأنه توفير معلومات للمستثمرين تقيدهم في التنبؤ بالعائد على الاستثمار.

- 3- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل ،** حيث إن فحص الجزء المؤجل من مصروف ضريبة الدخل يؤدي إلى توفير معلومات تفيد في التعرف على ما إذا كان من المحتمل أن تزيد الضريبة واجبة السداد أو تقل في المستقبل ، كما أن الفحص المتأني قد يبرز سياسات المؤسسة المتعلقة برسمة التكاليف، والإعتراف بالإيرادات ، و غيرها من السياسات التي تؤدي لظهور فروق مؤقتة بين الدخل المحاسبي و الدخل الضريبي ، و نتيجة لكل ذلك فإنه يمكن التنبؤ بالتخفيضات المستقبلية في الالتزامات الضريبية المؤجلة و التي تؤدي الى فقد جزء من السيولة بسبب زيادة مدفوعات الضريبة الفعلية عن مصروف ضريبة الدخل الظاهر في قائمة الدخل.
- 4- المساعدة في وضع السياسات الحكومية ،** فالإفصاح عن المعلومات التي تعكس الآثار الضريبية المترتبة على الفروق المؤقتة يؤدي الى التعرف على مقدار الضرائب التي تدفعها المنشأة بالفعل ، و بالتالي التعرف على معدل الضريبة الفعال لها ، وهي من الأمور المفيدة لصناعة السياسات الحكومية خاصة عند إعداد الموازنة العامة للدولة . أو عند إدخال بعض التعديلات على التشريعات الضريبية .

المطلب الثالث: مميزات الضرائب المؤجلة:

بالنسبة لحسابات الضرائب المؤجلة هي كل الضرائب غير المتوقعة بعد إقفال السنة المالية التي تقدم النتيجة بعد حساب الضرائب المستحقة عليها وفق النظام الجبائي المعمول به دون الأخذ بالتغيرات التي قد تطرأ عليه ومن شأنها ترتيب ضرائب جديدة على عاتق المؤسسة تحسب آجلاً وفق الحالات التالية¹:

1. حالة الفرق الزمني في تقييد الإيرادات و الاعباء محاسبيا و اخذها في عين الاعتبار جبائيا بصفة لاحقة .
 2. حالة الخسائر الجبائية أو الأرصدة الدائنة لبض أنواع الضرائب التي يمكن ان تحمل لسنوات مستقبلية او لتغطية ضرائب مستقبلية محتملة اذا كان القانون الجبائي يسمح بذلك.
 3. الالغاءات وإعادة المعالجات الموجهة في اطار تقديم القوائم المالية المجمعة.
- كما يمكن المقاصة بين الضرائب المؤجلة من سنوات سابقة سواء في الميزانية أو جدول حسابات النتائج إذا توفرت الشروط التالية:

- ✓ الديون و الحقوق الناتجة عن نفس الإدارة و نفس المؤسسة الخاضعة للضريبة .
- ✓ في حالة وجود نص قانوني نافذ مع أخذ بعين الاعتبار طبيعة و أصل الضريبة المعفاة بالمقاصة¹.

¹. تامر سعيد عبد الغني ، أسلوب المقترح لمحاسبة ضرائب الدخل في القوائم ، مرجع سابق، ص: 25 .

بالإضافة إلى ذلك تتميز الضريبة المؤجلة بمعاني ومصطلحات المحاسبية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المتعلق بضرائب الدخل بالمعاني المحددة لها كما يلي²:

➤ الربح المحاسبي :

هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل انقطاع مصروف الضريبة .

➤ الضريبة المستحقة :

و هو مبلغ الضرائب المستحق الدفع في حالة تحقيق ربح (أو التحصيل في حالة تحقيق خسارة) خلال سنة مالية ما، إن الضريبة المستحقة تحسب على أساس النتيجة الجبائية وليس على أساس النتيجة المحاسبية.

➤ الدخل الضريبي(المصروف الضريبي):

هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية أو الضريبة المؤجلة

➤ مطلوبات الضريبة المؤجلة :

هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة .

➤ موجودات الضريبة المؤجلة :

هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية بخصوص :

- الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع .

- ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة .

- ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة .

➤ الفروق المؤقتة³:

وهي عبارة عن الفروق الناتجة بين قيمة الأصول أو الخصوم الواردة في الميزانية و قيمتها لأغراض ضريبة مستقبلية . وتختلف هذه الفروق عن الفروق الدائمة بأن تأثيراتها تمتد للدورات اللاحقة، أي ينتج عن هذه الفروق ضرائب مؤجلة في المستقبل، وتنقسم هذه الفروق إلى قسمين :

1. الفروق الزمنية الخاضعة:

إن الفروقات الزمنية الخاضعة تتعلق بإمكان وجود فروقات زمنية بين سنوات الإخصاع الضريبي وسنوات

¹ لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي الجديد ، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية ، مؤسسة الفنون المطبعية، الجزائر، 2009 ، ص: 23

² طارق عبد العال ، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير الدولية الحديثة ، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط 2006، ص: 552 .

³ . سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في

العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، الجزائر، 2009/2010، ص:133.

الدمج المحاسبي تؤدي إلى حساب نتيجة ضريبية في سنة ن مثلاً أقل من النتيجة المحاسبية ، ثم ينعكس هذا الفرق في السنة المالية ن+1، وهو فرق سيكون مصدراً لإخضاع ضريبي مستقبلي .

2. الفروق الزمنية القابلة للاقتطاع :

في وضعية الفروقات الزمنية القابلة للطرح يؤدي الفرق الزمني بين سنوات الإخضاع وسنوات الدمج المحاسبي إلى نتيجة ضريبية في سنة ن مثلاً أكبر من النتيجة المحاسبية ، و هو ما ينتج عنه تخفيض (أو تقليص) للضريبة المستقبلية.

مثال 1:

شركة تحصلت على آلة بقيمة 1.000 دج في بداية سنة 2006 يتم إهلاكها محاسبياً في ظرف سنتين ، أما جبايا فالآلة يجب أن تملك في ظرف 05 سنوات ¹.

جدول رقم 10 : حل المثال 01

السنة	البداية	2006	2007	2008	2009	2010
القاعدة الضريبية	1.000	800	600	400	200	0
القيمة المحاسبية	1.000	500	0	-	-	-
الفرق الزمني	0	300	600	400	200	0

المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF و المعايير الدولية، مرجع سابق، ص: 290

مثال 2:

قامت شركة بتسجيل مؤونة في سنة 2007 بقيمة 500.000 دج ، لكن اعتبرت هذه المؤونة غير مبررة والأعباء غير قابلة للخصم إلا في تاريخ وقوعها سنة 2008.

جدول رقم 11 : حل المثال 02

السنة	2007	2008
القاعدة الضريبية	0	500.000
القيمة الضريبية	500.000	500.000
الفرق الزمني	500.000	0

المصدر: بن ربيع حنيفة، نفس المرجع سابق، ص: 291.

¹ بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 290- 291 .

مثال 3: ¹

هناك مصاريف التطوير بقيمة 1.000 دج ، تم تثبيتها في شكل أصل من طرف الشركة سنة 2005 ، قابلة للاهلاك في ظرف 05 سنوات ، أما جباثيا فإن هذه المصاريف تعتبر كتكاليف خلال سنة 2005

جدول رقم 12: حل المثال 03

السنة	2006	2007	2008	2009	2010
القاعدة الضريبية	0	0	0	0	0
القيمة المحاسبية	800	600	400	200	0
الفرق الزمني	800	600	400	200	0

المصدر: بن ربيع حنيفة، نفس المرجع سابق، ص: 291

¹ بن ربيع حنيفة ، نفس المرجع السابق، ص 291 .

المبحث الثالث : حساب الضرائب المؤجلة ومعالجتها المحاسبية.

تخضع الضرائب المؤجلة لقواعد معقدة تختلف من مرجعية محاسبية إلى أخرى عند حسابها وتسجيلها ، أما في الدول التي ترتبط فيها المحاسبة بالجباية ، فلا أثر للضرائب المؤجلة في الحسابات الاجتماعية إلا في بعض الحالات التي تكون فيها بعض المنشآت الكبيرة ملزمة بعرض قوائم مالية متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية من خلال عمليات تقوم بها على المستوى الدولي .

المطلب الأول: حساب الضرائب المؤجلة.

يتم ظهور و تسجيل الضرائب المؤجلة ، عندما يكون للأصل أو للخصم قاعدة جباية مختلفة عن القيمة المحاسبية ، و يدعى الفرق بينهما بالفرق الزمني ، الذي لا بد أن يؤدي في السياق فك الارتباط ، إلا في بعض الحالات الاستثنائية ، إلى تسجيل ضريبة مؤجلة .

أ- ضرائب مؤجلة خصوم¹:

وهي ناتجة عن الفروقات الزمنية الخاضعة التي تؤدي إلى نشوء ضرائب مستقبلية تظهر ضمن الضرائب المؤجلة في الخصوم ، اي ضمن الديون الجبائية التي توافق مبالغ الضرائب التي سيتم دفعها خلال الدورات المستقبلية القادمة ، و إن كانت محاسبيا هي ديون متعلقة بالدورة ، ويمكن أن تضرب بهذا الصدد عدة أمثلة منها :

- نفقات و أعباء التطوير التي يتم تفعيلها و إظهارها حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 ضمن التثبيتات ، و لكن جبائيا يتم طرحها فوراً خلال السنة التي حدثت فيها أو تطفأ على أساس جبائي .
- التثبيتات التي تحتلك جبائيا بشكل أسرع من إهلاكها المحاسبي .
- توزيعات النتائج المقررة عندما تكون محتملة وغير واقعة تحت رقابة المجمع (حالة الشركات في وضع تكافؤ أو الشركات المدججة تناسيبا) ، و التي ستؤدي إلى ضرائب غير قابلة للاسترجاع تنشأ عنها ضرائب مؤجلة في الخصوم .

ب- ضرائب مؤجلة أصول:

وهي ناتجة عن الفروقات الزمنية القابلة للطرح التي تؤدي إلى حساب ضرائب مؤجلة في الأصول ، مع العلم أن هذا النوع من الضرائب المؤجلة يطرح إشكالات صعبة و حساسة تحتاج إلى مقدرة على التقدير و الحكم كما سنرى ، و يمكن أن تضرب لهذا النوع من الضرائب عدة أمثلة ، منها :

- تحولات العجز و الخسائر ضريبيا إلى الأمام ، التي تؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة في الأصول كلما كان من

¹ . بن ربيع حنيقة ، نفس المرجع السابق، ص292

- المحتمل أن يتم تحميل هذه الخسائر القابلة للترحيل في مستقبل قريب .
- مخصصات المؤونات للإحالات على التقاعد المستقبلية و تكون النفقة الواجبة التسديد بهذا الصدد ، و التي تظهر ضربيا في العناصر المعاد إدماجها ، لأن الأعباء التي تسمح بتغطيتها هذه المؤونات تطرح جبائيا في المستقبل ، مما يجعل هذه الإدماجات مصدرا لأصول من الضرائب المؤجلة .
- إلغاء العمليات ما بين الفروع في حالة المجمعات بما يؤدي إلى فروقات زمنية ، فحينما يتنازل فرع مثلا عن بضاعة لفرع آخر بتحقيق هامش ربحي ، مع بقاء البضائع التي تم تبادلها موجودة ضمن المخزونات في نهاية الدورة المعنية بهذا التنازل الداخلي ، فإنه على الشركة التي اشترت داخليا أن تلاحظ لدى التجميع ضريبة مؤجلة في الأصول تمثل المبلغ الذي دفعه المجمع بشكل مسبق عن طريق الشركة التي باعت داخليا، و لكن التي سيتم استرجاعها عند تنازل الشركة المشترية عن البضاعة لزبون خارجي .
- يتم تحديد مبلغ الضريبة المؤجلة عند إقفال الدورة بضرب الفروقات الزمنية و الخسائر الضريبية القابلة للترحيل إلى الأمام في معدل الضريبة الجاري الذي تخضع له المنشأة¹ .

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي.

أولا :التسجيلات المحاسبية لضرائب المؤجلة وفق المعيار الدولي رقم 12 .

تتم المعالجة المحاسبية وفق المعيار الدولي رقم 12 حسب الخطوات التالية²:

- الاعتراف بالضريبة الحالية كالتزام ومصرف في الفترة المتعلقة بـ :

✓ التزام (أصل) لضرائب لم تدفع (دفعت بالزيادة) واستحققت .

✓ الدورات الناتجة عن خسائر ضريبية ترحل للخلف لاسترداد ضريبة سددت في فترات سابقة ويجب الاعتراف بها كأصل؛

- الخصم الضريبي المؤجل³ :

يجب الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل بالنسبة لكل الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة فيما عدا الفروق المؤقتة

التي تنشأ عن :

✓ الشهرة التي لا يجوز خصم استهلاكها لأغراض الضريبة ؛

¹. سفيان بن بلقاسم ، مرجع سبق ذكره ، ص 135 – 136 .

². طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 577 ، 578 .

³. بن ربيع حنيقة ، مرجع سابق ، 292.

✓ الاعتراف المبدئي في أصل أو التزام أو صفقة ليست ضمن اندماج منشآت الأعمال ؛

✓ عندما لا يؤثر وقت حدوث الصفقة على المحاسبة أو الربح الخاضع للضريبة ؛

- الأصل الضريبي المؤجل¹ :

يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لكل الفروق المؤقتة واجبة الخصم إلى المدى الذي يكون فيه احتمال الاسترداد من الأرباح الخاضعة للضريبة واجبا ولا يعترف بالأصل الضريبي المؤجل عندما ينشأ من الاعتراف المبدئي بأصل أو التزام غير اندماج منشآت الأعمال ، و عندما لا يؤثر وقت حدوث الصفقة لا في المحاسبة و لا في الربح الخاضع للضريبة ؛ و يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل بالنسبة للخسائر الضريبية المرحلة المتبقية (أي التي لم ينتهي الحق في ترحيلها بعد) أو أي خصومات ضريبية إلى المدى الذي يتحمل فيه ، نسترد في المستقبل ، فعلى سبيل المثال إذا كان لدى شركة ما خسارة متبقية لم ترحل بعد قدرها 8 مليون دج و ينتهي الحق في ترحيلها العام القادم فإذا كانت التوقعات شبه مؤكدة تشير إلى أن أرباح العام القادم و العام الحالي سوف تكون في حدود 3 مليون دج فقط في هذه الحالة لا يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المرحل إلا في حدود المدى المحتمل أي 3 مليون دج .

تنشأ فروق مؤقتة عندما تصبح القيمة الدفترية المعدلة للاستثمار في الشركات التابعة و الزميلة و المشروعات المشتركة مختلفة عن الأساس الضريبي المستخدم لها ؛ و تقاس أرصدة الضريبة الحالية والمؤقتة باستخدام ما يلي:

- 1- الأسعار الضريبية و قوانين الضرائب السارية المفعول في تاريخ الميزانية ؛
- 2- أسعار الضريبة التي تعكس كيف يمكن استرداد الأصل أو تسوية التزام (طريقة الالتزام) ؛
- 3- أسعار الضريبة المطبقة على الأرباح غير الموزعة عند وجود أسعار مختلفة ؛
- 4- آثار تبعية ضريبة الدخل على التوزيعات يعترف بها عندما يعترف التزام بدفع التوزيعات ؛
- 5- ممنوع الخصم ؛
- 6- ينبغي على الكيان إعادة تقدير إمكانية الاسترداد للأصول الضريبية المؤجلة وغير المعترف بها في تاريخ كل ميزانية ؛
- 7- يجب الاعتراف بالضريبة الحالية و المؤجلة كدخل أو مصروف وإدخالها في قائمة الدخل ماعدا الضريبة الناشئة عن :

¹ سفيان بن بلقاسم ، مرجع سبق ذكره ، ص 137

✓ صفقة أو حدث يعترف به مباشرة في حقوق الملكية ؛

✓ اندماج الأعمال يأخذ شكل استحواذ (شراء) ؛

ثانيا : التسجيلات المحاسبية لضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي :

لقد قسم النظام المالي المحاسبي الجزائري الضرائب المؤجلة إلى ضرائب مؤجلة أصول و إدراجها في

الحساب 133 و ضرائب مؤجلة خصوم 134 و سوف نتعرف على المعالجة المحاسبية لكل من الحسابين :

1. التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول:

تسجل الضرائب المؤجلة أصول في الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي المتعارف عليها عند تواريخ الإقفال ، دون

حساب التحيين حيث تسجل وفق¹ :

الفوارق التي بين النواتج أو المصروفات في المحاسبة و أخذها بعين الاعتبار في القاعدة الضريبية .

الخسائر الضريبية أو الديون الضريبية المؤجلة حيث يتم تسجيلها في الأرباح الضريبية او الضريبة المستقبلية الممكنة.

عند الإقصاءات أو التسويات المنجزة في إطار إعداد الكشوف المالية المجمعة .

ملاحظة :إن الحساب 133 هو في نفس الوقت حساب تجميع وتسجيل .

ح/133 ضرائب مؤجلة أصول²:

ويأتي هذا الحساب للإفصاح عن أصول الضريبة المؤجلة الواجب استردادها في الفترات اللاحقة .

ح/692 فرض الضريبة المؤجلة أصول:

يأتي هذا الحساب لتقييد عملية استرداد مبلغ الضريبة المؤجلة الواقعة على عاتق المؤسسة .

- أن يكون الحساب 133 "ضرائب مؤجلة أصول" مدين لحساب دائن 692 "فرض ضريبة مؤجلة أصول"

✓ حالة تسجيل أصل ضريبي مؤجل :

133/ح	692/ح
X	X

عند التسبيق الضريبي:

يتم تسجيل القيد التالي³

¹. لبوز نوح، مرجع سابق، ص: 24.

². بن ربيع حنيفة، مرجع سابق ، ص: 293 .

³. لبوز نوح، مرجع سابق، ص: 24-25.

133	حـ /الضرائب المؤجلة أصول	53/512	حـ /البنك أو الصندوق		
-----	--------------------------	--------	----------------------	-------	-------

في حالة التسوية الضريبية:

692	حـ /ضرائب مفروضة مؤجلة كأصول	133	حـ /الضرائب المؤجلة أصول		
-----	------------------------------	-----	--------------------------	-------	-------

مثال 04:

في 2011/03/15 دفعت شركة الصناعات الحديدية تسبيق عن الضرائب سنة 2012 و قدر مبلغ التسبيق ب 500.000 دج، وفي 2012/03/15 قدرت الضرائب على النشاط العادي لشركة الصناعات الحديدية بمبلغ 600.000 دج سدد الفرق نقدا.

الحل: المبلغ ب 1.000 دج

عند التسبيق الضريبي

133	حـ /الضرائب المؤجلة أصول	53/512	حـ /التقديرات	500	500
	تسبيق ضرائب عن الدورة المقبلة				

في حالة التسوية الضريبية:

692	حـ /الضرائب مفروضة مؤجلة كأصول		500	100	
695	حـ /ضرائب على الأرباح المؤسسة على النشاط العادي				
	حـ /الضرائب المؤجلة أصول	133	500		
	حـ /الصندوق	531	100		
	تسوية الضرائب المسبقة مع المفروضة فعلا				

ثانيا: التسجيل المحاسبي لضرائب المؤجلة خصوم¹:

حـ /134 ضرائب مؤجلة خصوم :

ويأتي هذا الحساب للإفصاح عن الخصوم الضريبية المؤجلة الواجب تسديدها في الفترات اللاحقة .

حـ /693 فرض ضريبة مؤجلة خصوم :

¹ بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص ص: 293- 294 .

يأتي هذا الحساب لتقييد عملية تسديد مبلغ الضريبة الواقعة على عاتق المؤسسة .
أن يكون الحساب 134 "ضرائب مؤجلة خصوم" دائن لحساب مدين 693 " فرض ضريبة
حالة تسجيل خصم ضريبي مؤجل:

693/ح	134/ح
X	X

يكون القيد المحاسبي للضرائب المؤجلة كما يلي :

- عند ترتب دين ضريبي لسنة ما لم يدفع خلالها:

693	134	ح/الضرائب مفروضة مؤجلة كخصوم		
		ح/الضرائب المؤجلة خصوم		

في حالة التسوية للضريبة وتسديد المستحقات

134	512/53	ح/الضرائب المؤجلة خصوم		
		ح/النقديات		

مع الملاحظة أنه في السنة يتم تقييم الضرائب المؤجلة كأصول أو خصوم¹
مثال 05:

في 2011/04/15 تم فرض ضرائب إضافية على شركة صناعة الحلويات بسبب إلغاء بعض الأعباء وضمها إلى
النتيجة نتجت عنها ضرائب إضافية قدر تب 300.000 دج
وفي 2011/05/20 تم تسديدها نقدا إلى قابض الضرائب المختلفة .
الحل المبلغ ب 1.000 دج عند ترتيب الدين الضريبي:

693	134	ح/الضرائب مفروضة مؤجلة كخصوم	300	300
		ح/الضرائب المؤجلة خصوم		300

في حالة التسوية الضريبية و تسديد المستحقات

¹ لبوز نوح ، مرجع سبق ذكره ، ص: 24

134	531	ح/الضرائب المؤجلة خصوم ح/التقديرات	300	300
-----	-----	---------------------------------------	-----	-----

ثالثا: التسجيل المحاسبي والتقييم للأصل و الخصم الضريبي المؤجل :

الضريبة المستحقة للسنة أو السنوات السابقة يجب تسجيلها على أساس أنها خصم ضريبي في حالة ما لم تسدد ، أما إذا كان المبلغ المسدد بالنسبة للسنة أو السنوات السابقة يتجاوز المبلغ المستحق لهذه السنوات فإن الفارق يسجل على أساس أنه أصل ضريبي ، أما تقييم الخصوم والأصول الضريبية المستحقة المؤجلة للسنة أو السنوات السابقة ، فيجب أن يكون بالمبلغ الذي يتوقع دفعه أو استرجاعه من الإدارة الجبائية باستخدام معدلات الضريبة المعتمدة في تاريخ الإقفال¹ .

مثال 06:²

ليكن الربح المحاسبي لمؤسسة في السنة n محدد بمبلغ 200.000 دج وقد بلغت خلال نفس السنة الفروق المؤقتة التي تخضع للضريبة 20.000 دج، أما الفروق القابلة للخصم الضريبي في الفترة أو الفترات القادمة فتبلغ 5.000 دج ، مع العلم أنه لا يوجد خسائر مؤجلة ، و أن معدل الضريبة 23% ، كما لا توجد أي اي التزامات خصوم أو أصول من فترات سابقة .

الحل: يتم تحديد الربح الضريبي على النحو التالي :

- الربح المحاسبي قبل الضريبة 200.000 دج

- الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة 20.000 دج

- الفروق المؤقتة القابلة للخصم الضريبي 5.000 دج

الربح الخاضع للضريبة = 200.000 - 20.000 + 5.000 = 185.000 دج

الضريبة المستحقة = 185.000 × 23% = 42.550

الخصم الضريبي المؤجل = 20000 × 23% = 4.600

الأصل الضريبي المؤجل = 5000 × 23% = 1.150

¹ كاتوش عاشور، مرجع سبق ذكره ، ص : 184.

² كاتوش عاشور، مرجع سبق ذكره ، ص : 184.

حيث يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

42550	ح/الضرائب على الأرباح	695
4600	ح/فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم	693
1150	ح/ضريبة مؤجلة على الأصول	133
42550	ح/الدولة ، الضرائب على النتائج	444
4600	ح/ضريبة مؤجلة على الخصوم	134
1150	ح/فرض ضريبة مؤجلة على الأصول	692

المطلب الثالث: طرق ترحيل وتقييم الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

اولا: معالجة الضرائب المؤجلة أصول و خصوم ¹ :

أ.ضرائب مؤجلة أصول.

تسجل الضرائب المؤجلة اصول في نهاية الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي المتعارف عليها عند تواريخ الإقفال، دون حساب التحيين حيث تسجل وفق ؛ الفوارق بين تسجيل النواتج او المصروف في المحاسبة و اخذها بعين الاعتبار في القاعدة الضريبية، فالخسائر الضريبية او الديون الضريبية المؤجلة حيث يتم تسجيلها في الارباح الضريبية او الضريبة المستقبلية الممكنة، عند الإقصاءات أو التسويات المنحزة في اطار اعداد الكشوف المالية المجمعة .

ملاحظة: ان الحساب 133 هو نفس الوقت حساب تجميع وتسجيل.

كما ان حسابات " الضرائب المؤجلة " المنشأة لتسجيل المبالغ المحسوبة للضرائب المؤجلة هو مبين اعلاه. الضرائب المؤجلة تتعلق بكل منقسم الفروقات الاتية او كل قسم من الخسائر الضريبية او الديون الضرائب الغير مسجلة (مستعملة) تسجل على حدى.

-ان عملية المقاصة ممكنة حين انجاز الميزانية وحسابات النتائج إلا في حالة:

1-المدينين والدائنين يخضعون لنفس الادارة الضريبية وبنفس المؤسسة الخاضعة.

2-يوجد قانون جبائي تنفيذي يخول المقاصة حسب الطريقة اواصل الضريبة المتعلقة.

¹ . مسعود كسكس، أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية في الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر علوم تجارية ، تخصص دراسات محاسبية

و جبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة م ، الموسم الجامعي 2013/2014،ص:13.

جدول رقم 13: كيفية التسجيل في اليومية (الأصول)

التعيين	مدین	دائن
خلال السنة	دائنية الحساب 692 ضرائب مؤجلة أصول بالمبالغ الضرائب على الأرباح المحصلة خلال السنوات اللاحقة: في حالة مصروف مسجل في السنة و اقتطاعه من الناحية الضريبية يكون خلال السنوات المستقبلية	
في نهاية الدورة (التسوية)	دائنية الحساب 692 ضرائب مؤجلة أصول في حالة الارتفاع	مدينية الحساب 692 ضرائب مؤجلة أصول

المصدر: لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم
التسيير تخصص - الإدارة المالية- كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، السنة الجامعية 2011-2012، ص: 13.

ب. ضرائب مؤجلة خصوم¹:

مثلاً لاحظنا فيما يتعلق بتسجيل الضرائب المؤجلة أصول فإن الضرائب المؤجلة خصوم كذلك تسجل في

نهاية كل سنة وفق قاعدة التشريع (الجباي) الضريبي عند اقفال الحساب ويتم ذلك بي:

1- بفارق زمني بين تسجيل المنتج أو المصروف في المحاسبة و حسابها في القاعدة الضريبية .

2- خسائر و ديون ضريبية مؤجلة حيث يتم تسجيله على ارباح توال ديون الضريبية ممكنة ذلك.

3- اقضاء او تسويات المنجزة في اطار اعداد القوائم المالية المجمعة .

ملاحظة: ان الحساب 134 هو في نفس الوقت حساب تجميع وتسجيل.

ان الضرائب المؤجلة هي منشأة لتلقي المبالغ المحسوبة في ضرائب المؤجلة و كما هو معرف اعلاه:

أ -الضرائب المؤجلة المرتبطة بكل قسم من الفوارق الاتية او لكل قسم من الخسائر الضريبية او الديون الضريبية

الغير (مسجلة) مستعملة تسجل على حدى.

تتم عملية التسجيل على النحو التالي:

¹. مسعود كسكس، مرجع سابق، ص: 14 .

جدول رقم 14 : كيفية التسجيل في اليومية (خصوص)

التعيين	مدين	دائن
خلال تلقي البيانات		يجعل حساب الاموال المملوكة مدينة حسب الحالة للمبالغ الضرائب الواجبة الدفع خلال السنوات اللاحقة حالة انتاج مسجل محاسبيا ولكن خاضع للضريبة في السنوات اللاحقة
في نهاية الدورة (التسوية)	دائنية الحساب 692 ضرائب مؤجلة اصول في حالة الانخفاض	مدنية الحساب 692 ضرائب مؤجلة أصول في حالة الارتفاع

المصدر: لزعر محمد سامي، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

ثانيا: طرق ترحيل الضريبة¹:

أ. طريقة الترحيل الثابت للضريبة :

وهذه الطريقة هي طريقة أمريكية ، تعتبر بان الضرائب المؤجلة التي سبق تسجيلها محاسبيا هي ضرائب مؤجلة نهائيا ، بحيث يتم حساب الفروقات فقط على أساس معدل الضريبة الساري المفعول أثناء ظهورها ، أي لا يمكن أن يجرى عليها أي تعديل في حالة ما إذا تغير معدل الضريبة على أرباح الشركات خلال الدورات المقبلة. غير أن تبني هذه الطريقة يؤدي إلى تزييف مبلغ الضرائب المؤجلة المسجلة في ميزانية المؤسسة مما يؤثر سلبا في الصورة الصادقة لها و للنتيجة ، و ذلك على اعتبار أن هذه الضرائب مقيمة على أساس معدل الإخضاع التاريخي(المطبق بتاريخ ظهور الفروقات) و ليس على أساس معدل الضريبة الحالي .

ب. طريقة الترحيل المتغيرة للضريبة :

وهذه الطريقة هي طريقة بريطانية ، تعتبر أن مبلغ الضريبة المؤجلة يتم مراجعته خلال كل دورة ، من أجل الأخذ بعين الاعتبار للتغيرات التي تحدث في التشريع الجبائي فيم يخص الضريبة على أرباح الشركات ، و على خلاف الطريقة الأمريكية فإن هذه الطريقة تأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي يمكن أن تحدث على مستوى معدل الإخضاع خلال السنوات المقبلة ، و بالتالي تؤدي إلى تسوية مبلغ الضريبة المؤجلة خلال كل دورة بناء على التغيرات الحادثة في غضون الدورة ، وهذا ما يساهم في تحسين الصورة الصادقة لميزانية المؤسسة و كذا نتائجها، وهذه الطريقة تعد إجبارية من قبل معيار ضريبة الدخل(المعيار رقم 12) .

¹ عمر الفاروق زرقون، إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجباية في المؤسسة الاقتصادية، (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار - ENSP)،

مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرياح ورقلة ، السنة الجامعية 2010/2011 ، ص: 125-126.

ثالثاً: تحديد الضريبة المؤجلة¹:

و تمثل التغير في قيمة أصول وخصوم الضريبة المؤجلة خلال الدورة المعنية ، أي أنها عبارة عن الفرق بين أصول الضريبة المؤجلة و خصوم الضريبة المؤجلة و بعبارة أخرى الفرق بين الضريبة المؤجلة المدينة و الضريبة المؤجلة الدائنة

أ. أصول الضريبة المؤجلة :

تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة التغطية خلال الدورات اللاحقة وهذا راجع لدفع المؤسسة مسبقاً أثناء الدورة لمبلغ من الضريبة (المحسوب على أساس الوعاء الجبائي) أكبر من ذاك الذي يجب أن تدفعه على أساس الوعاء المحاسبي المحقق خلال الدورة المعنية ، بسبب الفروقات المؤقتة الناتجة خلال الدورة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية والتي تأخذ طابع التفاوت الزمني ، و هذا ما يؤدي إلى القول بأن الأصول الضريبة المؤجلة ما هي إلا فروقات زمنية قابلة للخصم مستقبلاً ؛

ب. خصوم الضريبة المؤجلة :

تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة التغطية خلال الدورات اللاحقة و هذا راجع لدفع المؤسسة مسبقاً أثناء الدورة لمبلغ من الضريبة (المحسوب على أساس الوعاء الجبائي) أقل من ذاك الذي يجب أن تدفعه على أساس الوعاء المحاسبي المحقق خلال الدورة المعنية ، أي يتعلق الأمر في هذه الحالة بتأجيل دفع الضريبة الى تاريخ لاحق خلال الدورات القادمة ، و هذا بسبب الفروقات المؤقتة الناتجة خلال الدورة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية و التي تأخذ طابع التفاوت الزمني ، و هذا ما يؤدي إلى القول بأن الخصوم الضريبة المؤجلة ما هي إلا فروقات زمنية قابلة للإحضار مستقبلاً .

ج. تقييم الضريبة المؤجلة :

يتم التقييم و إعادة النظر في قيمة أصول وخصوم الضريبة المؤجلة عند تاريخ إقفال كل دورة ، و هذا على أساس المعدلات القواعد الجبائية السارية المفعول بتاريخ إقفال الدورة ، أو المعدلات و القواعد الجبائية التي يرتقب تطبيقها خلال الدورة التي سوف تتحقق فيها أصول أو خصوم الضريبة المؤجلة من خلال الفروقات الدائمة و المؤقتة:²

1- الفروقات الدائمة والنهائية :

و تتمثل في الفروقات التي بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية خلال دورة معينة والتي لا يمكن

¹ . مسعود كسكس، مرجع سابق، ص: 15

² عمر الفاروق زرقون، مرجع سابق، ص 126 – 127 .

امتصاصها خلال الدورات اللاحقة ، وتطراً مثل هذه الفروقات عندما يجب إدراج بعض العناصر في حساب النتيجة المحاسبية بينما يجب إقصاؤها في حساب النتيجة الجبائية .

- و هذه الفروقات الدائمة يمكن أن تتمثل في أعباء كما يمكن أن تكون نواتج و لكن ليس لها أي أثر على الوعاء الضريبي للدورات المقبلة وهذا بسبب الأحكام المنصوص عليها في التشريع الجبائي ، و بالتالي فهي لا تحدث أي إضافة أو اقتصاد في الضريبة خلال الدورات اللاحقة ، أي تأثيرها يقتصر فقط على الدورة المعنية وهو أثر نهائي و غير رجعي، ومن بين هذه الفروقات نذكر مايلي :
- الأعباء غير القابلة للخصم جبائياً من الوعاء الضريبي ؛
 - و الأعباء التي تجاوزت السقف المحدد من خلال النصوص الجبائية .

2- الفروق المؤقتة :

وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة الجبائية و النتيجة المحاسبية خلال دورة معينة من جراء الأخذ بعين الاعتبار خلال دورات مختلفة أثناء حساب النتيجة المحاسبية من جهة و النتيجة الجبائية من جهة أخرى لبعض عناصر الأعباء و النواتج ، هذه الفروقات خلال دورة معينة ويمكن امتصاصها بعد ذلك خلال الدورة أو الدورات اللاحقة . و بالتالي نستطيع القول بأن هذه الفروقات المؤقتة تنتج من التفاوت الزمني في الأخذ بعين الاعتبار الأعباء أو النواتج في حساب النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية، الأمر الذي يؤدي الى ظهور وضعية جبائية مؤجلة و أخرى كامنة تنتج عنها إما ضريبة مؤجلة مدينة أو دائنة ، أي تؤدي إلى الدفع المسبق للضريبة أو تأخيرها إلى دورات لاحقة يمكن ذكر ما يلي :

- الإهلاكات المحسوبة وفقاً لطريقة الإهلاك الاستثنائي ؛
- الاختلاف في معدلات الإهلاك المطبقة من قبل المؤسسة و تلك المنصوص عليها من قبل التشريع الجبائي؛
- إهلاك الأراضي و شهرة المحل ؛
- إعانات الاستغلال التي لم تحصل بعد على مبلغه في نهاية السنة .
- **الوضعية الجبائية المؤجلة :** مرتبطة بالعمليات التي وقع الحدث المنشئ للضريبة الخاصة بها (الحدث الذي يولد إستحقاقية الضريبة : ظهور الربح مثلاً) ؛
- **أما الوضعية الجبائية الكامنة :** فتوافق العمليات التي لها احتمال الخضوع للضريبة أو الإعفاء منها إذا تحققت بعض الشروط أو اتخذت بعض القرارات ¹.

¹ عمر الفاروق زرقون، مرجع سابق، ص 127

خلاصة الفصل:

الهدف الرئيسي من المحاسبة هو تسجيل التحولات التي تمس المؤسسة، والتي يجب تقييدها في وثائق خاصة تمكن الإدارة الجبائية من حساب النتيجة، التي تترتب عليها ضرائب غير متوقعة أحيانا تتمثل في الضرائب المؤجلة ولها حالتين لا غير؛ الضرائب المؤجلة على الخصوم و الضرائب المؤجلة على الأصول فهي تظهر عندما تكون حسب طبيعة الضريبة على الأرباح فهي تحسب في نهاية السنة المالية، لذا تدفع كقيمة تقديرية خلال السنة ، وفي آخرها عند تنظيم جدول حسابات النتائج والميزانية يحدد الفرق بين المسدد والمحقق فعلا من النتيجة، وهنا يتم إلزام ضريبي مؤجل عندما تكون النتيجة المحققة أكبر من المقدرة و الفرق يجب أن يسدد؛ أما في حالة العكس فينتج أصل ضريبي مؤجل لا يمكن استرجاعه بل يبقى تسبيق للدورة المحاسبية المقبلة .

وسوف نحاول إسقاط الجانب النظري في الواقع العملي والتطبيقي المحاسبي للضرائب المؤجلة وفق القواعد المحاسبية للنظام المحاسبي المالي .

عرف الإقتصاد العالمي مؤخرا مجموعة من التطورات العلمية والتكنولوجية، والإقتصادية في ظل مايفرضه عنصر العولمة وثورة الإتصالات من إنفتاح الأسواق على مصارعها، وتلاشي الحدود التجارية بين الدول، وتعاظم المنافسة بين الشركات أدى إلى تقليص حجم العالم وجعله قرية صغيرة حيث إنعكس هذا على كل الدول بما فيه دول العالم الثالث وأجبرها على مواكبة عالم العولمة والدخول في هذه القرية الواحدة . لذلك اعتمدت الجزائر على النظام المحاسبي المالي ، الذي هو مستمد من المعايير المحاسبية الدولية ، ليتلائم مع احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية على المستوى الوطني وخارجه . وقد مس النظام المحاسبي المالي كافة الحسابات المتعلقة بالتسجيل المحاسبي ليشمل بذلك الضرائب والرسوم ممثلة في النظام الضريبي ومن بين هذه الضرائب نجد "للضرائب المؤجلة " التي تعتبر من بين مصادر تمويل الخزينة العمومية ، ما يجعل من الضروري إعادة النظر في العلاقة التي تربط بين المحاسبة والجباية ، وهذا قصد تكييفها أكثر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية .

وفي هذا الإطار فإن المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة تكتسي أهمية بالغة كونها تمس ثلاث جوانب (بيان العبء المالي ، تسجيل هذا العبء ، احترام المعايير المحاسبية وخاصة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12) .

ومن خلال التباين الذي عرفه النظام المحاسبي المالي الجزائري في معالجته للضرائب المؤجلة يطرح لدينا التساؤل

التالي

❖ المشكلة الرئيسية:

وعلى ضوء ماسبق ذكره نطرح الإشكالية التالية:

* ماهي الإجراءات والمراحل المتبعة في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي

المالي ؟

❖ الأسئلة الفرعية:

ولإلمام بالموضوع نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهية التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لمعالجة ضرائب الدخل المؤجلة ؟
- كيف ينظر النظام المحاسبي المالي في الجزائر للضرائب المؤجلة ؟
- هل تتوافق المعالجة المحاسبية و الجبائية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر ؟

❖ فرضيات البحث :

ولمعالجة إشكالية هذا البحث سوف نحاول اختبار صحة الفرضيات:

- جاء النظام المحاسبي المالي بعدة تغيرات فيما يخص المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة ؛
- يهتم النظام المحاسبي المالي في الجزائر بالضرائب المؤجلة كونها مكون جديد على مدونة الحسابات من خلال المعالجة المحاسبية و الجبائية لها ؛
- تتوافق المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر مع معيار الدخل رقم 12 .

❖ مبررات اختيار الموضوع :

- تتحلى مبررات اختيار الموضوع من خلال ما يلي :
- ارتباط الموضوع بالتخصص المدروس تدقيق محاسبي؛
- صعوبة التعامل مع الموضوع في الجانب التطبيقي والجانب العملي؛
- الرغبة الشخصية للتطرق لهذا الموضوع؛
- حداثة الموضوع وعصرنته؛
- قلة أو انعدام البحوث السابقة بشكل خاص للضرائب المؤجلة؛
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الإقتصادية والمهنية حاليا، والتي تستدعي المزيد من الدراسة والتحليل.

❖ أهداف الدراسة وأهميتها :

- البحث عن علاقة النظام الجبائي بالنظام المحاسبي ؛
- محاولة التعرف على العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية؛
- توضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي؛
- تستمد أهمية الموضوع كونه يتزامن مع إشكالية المحاسبين في التعامل مع الضرائب المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ومدى تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري لهذه المعايير ؛
- كما يكتسب الموضوع أهمية بالغة كونه حديث يستوجب منا التحليل و الدراسة.

❖ الدراسات السابقة :

لم تصادفنا دراسات حول المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي لحداثة الموضوع باعتباره شيء جديد في المحاسبة و بالنسبة للنظام الجبائي، الأمر الذي جعل المراجع على المستوى الوطني قليلة جدا ، إن لم تكن معدومة .

❖ الإطار الزمني والمكاني:

إن إقدام الدولة على تبني المعايير المحاسبية الدولية جعل المعالجة المحاسبية وفق النظام المالي المحاسبي للضرائب تتغير تغير جذري خصوصا الضرائب المؤجلة التي تختلف تماما عن النظام القديم من حيث الحسابات و كيفية المعالجة وطرق التحصيل و التسديد ، كونها مولود جديد أتى به هذا النظام، و التي عاجلها وفق المعايير المحاسبية بشكل مبسط ومحدود وذلك لعدم تطبيقه بشكل كامل وصريح وذلك نظرا للبيئة الاقتصادية الجزائرية التي تفتقر إلى هيكله تواكب هذا التغير الجديد ، وعليه فقد تم تحديد مكان هذه الدراسة في مؤسسة مطاحن سوف بالوادي.

أما زمنيا فقد اختير لدراسة الحالة التطبيقية سنوات 2011، 2012، 2013، 2014 وذلك لعدم تقادم هذه السنوات خلال فترة البحث وكذلك مراعاة للفترة القانونية لانقضاء آجال تقديم الشكاوى والطعون للتسويات الصادرة في حق هذه المؤسسة .

❖ المنهج المتبع و الأدوات المستخدمة :

من أجل الإجابة عن إشكالية الموضوع تم إتباع المناهج المستخدمة في العلوم الاقتصادية خاصة المنهجين الوصفي التحليلي الموافق للدراسات النظرية إضافة إلى منهج دراسة حالة في القسم التطبيقي.

أما الأدوات التي تم استعمالها قصد تحليل البحث سواء في جانبه أو الميداني فهي :

➤ **المسح المكتبي**: يتمثل في الإطلاع على الكتب ، المقالات و الوثائق الرسمية ، و كل ماله صلة مباشرة أو

غير مباشرة بموضوعنا من أجل الفهم و الاستفادة من الدراسات السابقة .

➤ **المقابلة**: قمنا بعدد من المقابلات المباشرة مع أهل الاختصاص من أساتذة جامعيين و مسيرين لمؤسسات

اقتصادية و مهنيين ، حيث تمكنا من وضع الخطوط العريضة لبحثنا وتوجيه مساره .

➤ **دراسة حالة مؤسسة اقتصادية**: وذلك للوقوف على حقيقة المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام

المحاسبي المالي .

❖ صعوبات البحث:

قلة المراجع المتطورة للمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وخاصة بالنظام المحاسبي المالي الذي يعتبر بدوره حديثا.

❖ محتوى البحث :

انطلاقا من طبيعة الموضوع و الأهداف المنوطة به و من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى ثلاث فصول بعد المقدمة ، منها فصلين نظريين يتضمنان الجانب العلمي و النظري للدراسة ، و فصل تطبيقي يتضمن الجانب العملي والميداني للبحث كما يلي :

■ **الفصل الأول :** خصص للنظام المالي المحاسبي و النظام الضريبي من خلال ثلاث مباحث ، تعرضنا في المبحث الأول لماهية النظام المحاسبي المالي من خلال تعريفه وخصائصه ومميزاته ومجال تطبيقه ومبادئه وشروط نجاحه ، أما المبحث الثاني فخصص للقوائم المالية من حيث مكوناتها ، أما المبحث الثالث فتعرضنا فيه للنظام الضريبي الجزائري من حيث المفهوم و الخصائص والأهداف و الأنظمة المكونة له بالإضافة إلى الهياكل المستحدثة للإدارة الجبائية ؛

■ **الفصل الثاني :** حيث خصص لضريبة الدخل المؤجلة وكيفية معالجتها محاسبيا ، من خلال ثلاث مباحث تحدثنا في المبحث الأول عن الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من حيث التعريف و التحديد ومعالجة الإيرادات والتكاليف جبائيا ، أما المبحث الثاني فتعلق بالضرائب المؤجلة من حيث الأهمية و المميزات ، وفي المبحث الثالث كان حساب وتسجيل هذا النوع من الضرائب ؛

■ **الفصل الثالث :** حيث خصص هذا الفصل لاستعراض دراسة ميدانية لمؤسسة منقر لإنتاج السميد والدقيق حيث قمنا بتقسيمه إلى مبحثين خصص الأول بتقديم العام للمؤسسة من حيث التعريف والهيكل التنظيمي للمؤسسة والمبحث الثاني درسنا المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة ، لنصل في الأخير لاستخلاص أهم النتائج المتوصل إليها.



إلى روح والدي العزيز

إلى امي رمز الكفاح والصبر والتضحية

إلى من يستحق ثقتي ومن يبعث في داخلي مزيداً من الأمل والطموح ويهدا تكتمل الحياة

زوجي

إلى محضن الصبر والأخوة ومصدر العون والسند

إخوتي وأخواتي

إلى الذي يبني وينشئ أنفسنا وعقولاً

إلى الذي كاد أن يكون رسولاً

إلى المربي مثال الإستقامة والنزاهة والشرف

إلى كل من مدولي يد العون والمساعدة

إلى هؤلاء جميعاً أهدي هذا العمل.

تمهيد:

بعد انتهائنا من دراسة الجانب النظري ، الذي تطرقنا فيه إلى أهم الجوانب المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي وكذا النظام الجبائي، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF). ولكي تكون دراستنا أكثر واقعية، فإننا قمنا بإسقاطها على مؤسسة مطاحن سوف ، و من خلال هذا الفصل حاولنا إبراز الجانب الميداني لموضوع الدراسة حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل الى مبحثين نتناول في المبحث الأول تقديم عام للمؤسسة والمبحث الثاني دراسة تطبيقية للموضوع .

من خلال عدم الحصول على المعلومات الكافية من مؤسسة محل الدراسة لتطبيق الجانب النظري على الجانب الميداني لموضوعنا هذا قمنا بإعداد معلومات إفتراضية.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن سوف بولاية الوادي .

حيث يدرس هذا المبحث التعريف بالمؤسسة من حيث هيكلها الإداري وتقسيمات العمل داخلها، والمهام الموكلة لكل مصلحة وورشة بالإضافة لطبيعة النشاط وكيفية التعامل محاسبيا مع ضرائب الدخل المؤجلة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة .

➤ نشأة المؤسسة:

مؤسسة مطاحن سوف هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أنشئت في 23-5-2001 تحت اسم منقر لإنتاج السميد والدقيق، يقدر رأس مالها الاجتماعي ب 5.000.00 ألف دج مكونة من أربعة شركاء.(ملحق 02). تم تعديل في القانون الأساسي للمؤسسة في 4-5-2006 أصبح رأس مالها يقدر ب 100.000.00 دج.

➤ موقعها :

طريق تبسة-زقم بلدية حساني عبد الكريم -ولاية الوادي.

➤ نشاط المؤسسة:

تقوم المؤسسة:

- إنتاج السميد: تنتج المؤسسة السميد بنوعية العادي والممتاز والدقيق.

المراحل العملية لإنتاج السميد:

يمر القمح الصلب على ثلاث مراحل إنتاجية ليتحول إلى نخالة وسمولات وسميد.

1- المرحلة الأولى: مرحلة التخزين:

قبل شرح هذه المرحلة نقوم أولا بوصف عملية دخول المواد الأولية (القمح الصلب) إلى الشركة، يصل القمح إلى الشركة محملا على الشاحنات وبوصول هذا الأخير يتم وزنها ثم تفريغها في مخزن الشركة ثم تحمل إلى مطامير أرضية عن طريق الرافعة.

2- المرحلة الثانية: مرحلة الإنتاج

يتم في هذه المرحلة مرور القمح الصلب عبر عدة آلات والتي نوجزها في وظيفة كل آلة على حدى:

✓ الآلة رقم 1:

يتمثل عمل هذه الآلة في تحويل القمح الصلب من المطامير الأرضية عن طريق الرافعة إلى جهاز الغرلة الأول وذلك لتنقية من الحجارة والشوائب باستعمال تقنية الضغط الهوائي؛

✓ الآلة رقم 2:

تقوم هذه الآلة بمواصلة عمل الآلة الأولى وذلك بغريلة القمح من الشوائب والغبار؛

✓ الآلة رقم 3:

يتمثل عمل هذه الآلة بنقل القمح المغرل إلى خزانات علوية وهي أربعة خزانات؛

✓ الآلة رقم 4:

ودور هذه الآلة هو تبليل القمح وذلك لتهيئته لعملية الطحن بتغيير درجة حرارته؛

✓ الآلة رقم 5:

تقوم هذه الآلة بتحويل القمح من الغسالة إلى الخزانات العلوية وذلك لتجفيفه وتهيئته تماما للطحن؛

✓ الآلة رقم 6:

مهمة هذه الآلة تحويل القمح المجفف في الخزانات العلوية إلى آلات الطحن؛

✓ الآلة رقم 7:

ويتمثل عملها في النشاط الأساسي وهو الطحن عبر مرحلتين في وجود موزع آلي رئيسي وذلك:

أ- المرحلة الأولى:

عند وصول القمح الصلب يتم تكسيه وتهشيمه في الجهاز A؛

ب- المرحلة الثانية :

يقوم الموزع بتحويل القمح المكسر من الجهاز A إلى الجهاز B لمواصلة عملية التفتيت بمستوى أكبر، مع إستخلاص الفضلات (نخالة).

وفي الأخير يتم إنتاج ثلاث منتجات:

✓ سميد الممتاز إذ كان القمح الصلب جيد وسميد عادي إذ كان القمح الصلب عادي؛

✓ منتج دقيق (سمولات) ؛

✓ منتج ثانوي (نخالة) التي تستعمل كمادة أولية في إنتاج الأعلاف.

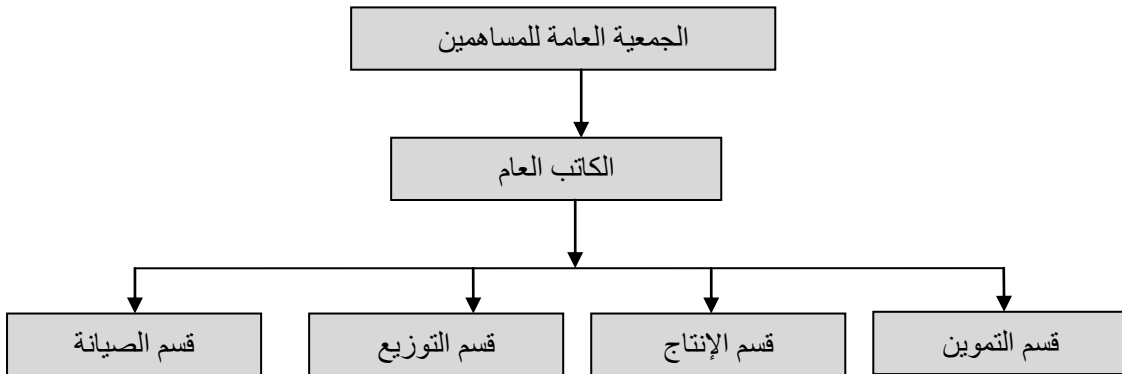
➤ أهداف المؤسسة:

- لقد سطرت المؤسسة منقر لإنتاج السميد بعض الأهداف للوصول إليها وتمثل في :
- مضاعفة القدرات الإنتاجية وبالتالي أكبر عائد ممكن؛
- تأمين وتغطية إحتياجات السوق؛
- توفير عدد من مناصب العمل؛
- العمل على تحسين المنتج من حيث النوعية؛
- رفع وتحسين المنتج من حيث النوعية؛
- رفع وتحسين المنتج من حيث النوعية؛
- رفع وتحسين الكفاءة الإنتاجية من خلال تنظيم وتطوير هيكل المؤسسة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

ينقسم هيكل الشركة تقسيما وظيفيا :

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على وثائق داخلية خاصة بالمؤسسة .

1- الجمعية العامة للمساهمين:

يقوم على رأسها مسيران للشركة حيث يقومان بالمتابعة والمراقبة وإمضاء الوثائق الإدارية وكذلك على صفقات البيع والشراء والتوزيع الصكوك الخاصة بأموال الشركة .

2- الكاتب العام:

وهو يلعب دور المستقبل والمراسل للرسائل بعد إعدادها وإرسالها إلى الإدارات الأخرى أو تسليمها إلى المدير.

3- قسم التموين:

وهو القسم الفعال في الشركة، حيث يقوم بشراء المواد الأولية واللوازم الضرورية لضمان سيولة الإنتاج.

4- قسم الإنتاج:

وهي تقوم بعملية التصنيع حيث يتم فيها نقل المواد الأولية إلى منتجات قابلة للإستهلاك من خلال الغرلة والطحن ثم التصفية فالتعبئة والتكيس وهذا فيما يخص السميد أو الأعلاف.

5- قسم التوزيع:

وهي المطة التي يتم فيها تصريف المنتجات (السميد - الأعلاف) والقيام بعمليات البيع والفوترة من خلال إستقبال الزبائن وتوجيه المنتجات إلى محلات البيع.

6- قسم الصيانة:

تعتبر مهمتها التدخل السريع والفوري للحد من التعطيلات الكهربائية والميكانيكية، تشحيم العتاد، صيانة الأجهزة بتغيير قطع الغيار اللازمة، صناعة بعض القطع والهياكل في ورشة الصيانة.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية و الجبائية للضرائب المؤجلة للمؤسسة .

سيتم التطرق خلال هذا المبحث الى:

- الفروقات المؤقتة(الزمنية)اختلاف طرق الاهتلاك - محاسبا /جبائيا .
- المقاصة للضرائب المؤجلة .

المطلب الأول: حالة الفروقات الزمنية اختلاف طرق الاهتلاك محاسبا /جبائيا للمؤسسة

• الحالة رقم 01:

قامت المؤسسة منقر مطاحن سوف في بداية شهر جانفي 2011 باقتناء آلة تبليل القمح بتكلفة 9.000.000 دج. قررت مؤسسة إهلاكها محاسبا في ظرف ثلاث (03) سنوات لكن وفق قانون مصلحة الضرائب يجب أن لا تقل فترة الإهلاك عن 5 سنوات، معدل الضريبة على الأرباح *IBS 19%:

الجدول رقم 15: تحليل الفروقات من خلال الميزانية (يتم مقارنة القيمة الدفترية المحاسبية مع القيمة الجبائية)

السنوات	البداية	2011	2012	2013	2014	2015
القيمة المحاسبية الصافية للأصل (دج)	9.000	6.000	3.000	0	0	0
القيمة الجبائية للأصل (دج)	9.000	7.200	5.400	3.600	1.800	0
الفارق المؤقت (دج)	0	1.200	2.400	3.600	1.800	0
تغييرات الفارق (دج)	0	+1.200	+1.200	+1.200	-1.800	-1.800
ضريبة مؤجلة أصول 19 %	0	+228	+228	+228	-342	-342

الوحدة: 1.000 دج .

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات الحالة رقم (01)

✓ توضيح كيفية حساب السنة الأولى (2011):

مخصص الاهلاك المحاسبي للأصل = القيمة المحاسبية الصافية للأصل على عدد سنوات الإهلاك المحاسبي.

$$9.000 \text{ دج} \div 3 = 3.000 \text{ دج}$$

القيمة المحاسبية الصافية للأصل = القيمة المحاسبية الصافية للأصل - مخصص الاهتلاك المحاسبي السنوي

$$\text{لأصل} 9.000 \text{ دج} - 3.000 \text{ دج} = 6.000 \text{ دج}$$

مخصص الإهلاك الجبائي = القيمة المحاسبية الصافية على فترة الإهلاك حسب القانون الجبائي.

$$9.000 \text{ دج} \div 5 = 1.800 \text{ دج}$$

القيمة الجبائية للأصل = القيمة المحاسبية الصافية للأصل - مخصص الاهتلاك الجبائي للأصل

$$9.000 \text{ دج} - 1.800 \text{ دج} = 7.200 \text{ دج}$$

* معدل الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لأنشطة إنتاج 19% حسب المادة 150 الفقرة (01) من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2015 .

الفارق المؤقت = القيمة الجبائية للأصل - القيمة المحاسبية الصافية للأصل

$$7.200 \text{ دج} - 6.000 \text{ دج} = 1.200 \text{ دج}$$

تغيرات الفارق = قيمة الاهتلاك الجبائي السنوي - قيمة الاهتلاك المحاسبي السنوي

$$1.800 \text{ دج} - 3.000 \text{ دج} = 1.200 \text{ دج}$$

الضريبة المؤجلة أصول = تغيرات الفارق x معدل الضريبة

$$\text{الضريبة المؤجلة أصول} = 1.200 \text{ دج} \times 19\% = 228 \text{ دج}$$

الجدول رقم 16: تحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج (يتم مقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي)

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
مخصص الاهتلاك المحاسبي(دج)	3.000	3.000	3.000	0	0
مخصص الاهتلاك الجبائي(دج)	1.800	1.800	1.800	1.800	1.800
الفارق المؤقت(دج)	1.200	1.200	1.200	- 1.800	1.800
تغيرات الفارق(دج)	1.200	2.400	3.600	- 1.800	0
أصل ضريبي مؤجل(دج)	228	228	228	- 342	- 342

الوحدة: 1.000 دج .

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات الحالة رقم (01)

نسجل القيد أدناه في نهاية السنوات : 2011 ، 2012، 2013.

133	692	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول $19\% \times 1.200$	228	228
133	692	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول $19\% \times 1.200$	228	228
133	692	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول $19\% \times 1.200$	228	228

نسجل نفس القيد أدناه في نهاية السنوات: 2014، 2015:

342	342	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول 0,19x1.800	133	692
342	342	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول 0,19x1.800	133	692

- ملاحظة حول التطبيق: الحساب 133 مرصد .

الجدول رقم 17: فترات الاهتلاك

البيان	المدين	الدائن
2011/12/31	228	
31/12/2011	228	
31/12/2012	228	
31/12/2013		342
31/12/2014		342
المجموع	684	684

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات الحالة رقم (01)

✓ توضيح:

إن فترات الاهتلاك (03 سنوات) المنتهجة من طرف المؤسسة والتي كانت تقل عن فترات الاهتلاك المعمول به جبائيا ، جعلت من القيمة المحاسبية للأصل في نهاية كل فترة يقل عن قيمته الجبائية مما ترتب عنه أصل جبائي مؤجل ، والعكس صحيح إذ كانت فترات الاهتلاك المحاسبي تفوق فترات الاهتلاك الجبائي فإن القيمة المحاسبية في نهاية كل فترة تزيد عن القيمة الجبائية وتكون الفروقات تعبر عن التزام جبائي مؤجل ، أما إذا كانت فترات الإهلاك متساوية فليس هناك ضريبة مؤجلة .

● الحالة رقم 02:

إن المؤسسة قررت احتلاك الأصل خلال 8 سنوات مع بقاء المعطيات الأخرى على حالها.

جدول رقم 18: تحليل الفروقات من خلال الميزانية (يتم المقارنة بين القيمة المحاسبة والقيمة الجبائية)

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
القيمة المحاسبية (دج)	7.875	6.750	5.625	4.500	3.375	2.250	1.125	0
القيمة الجبائية (دج)	7.200	5.400	3.600	1.800	0	0	0	0
الفارق المؤقت (دج)	675	1.200	1.800	2.400	3.000	2.000	1.000	0
تغيرات الفارق (دج)	675	675	675	675	675	1.125	1.125	1.125
إلتزام ضريبي مؤجل (دج)	128.25	128.25	128.25	128.25	128.25	-213.75	-213.75	-213.25

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الحالة رقم (02)

جدول رقم 19: تحليل الفروقات من خلال جدول الحسابات (يتم مقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي المؤقتة)

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
الاحتلاك المحاسبي	1.125	1.125	1.125	1.125	1.125	1.125	1.125	1.125
الاحتلاك الجبائي	1.800	1.800	1.800	1.800	1.800	0	0	0
الفارق المؤقت	675	675	675	675	675	-1.125	-1.125	-1.125
تغيرات الفارق	675	1.350	2.025	2.700	3.375	2.250	1.125	0
التزام ضريبي مؤجل	128.25	128.25	128.25	128.25	128.25	-213.75	-213.75	-213.75

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الحالة رقم (02)

تسجيل القيد أدناه في نهاية السنوات : 2011، 2012، 2013، 2014، 2015:

693	فرض الضرائب المؤجلة عنا الخصوم	128.25	128.25
134	الضريبة المؤجلة على الخصوم 19% X 675		

تسجيل القيد أدناه في نهاية السنوات : 2016، 2017، 2018:

134	الضرائب المؤجلة على الخصوم	213.75	213.75
693	فرض ضريبة المؤجلة عن 1.125 x 19%		

ملاحظة: إن جعل الحسابات 692/693 دائنة لا يطرح أي إشكال في النظام المحاسبي المالي، و لا يمكن اعتبارها

على أنها نواتج، بل هي ضرائب على النتائج دائنة من أجل تسويات معينة مثل حالة الضرائب المؤجلة.

• حالة رقم 03 :

في نهاية سنة (N) 2013 قامت المؤسسة بتكوين مؤونة بمبلغ 300.000 دج لمواجهة بعض التكاليف التي سوف تتحقق في سنة (N+1) 2014 مع افتراض رقم الأعمال 492310762 دج مع افتراض ثبات رقم الأعمال بمعدل الضريبة على الأرباح 19 %

ملاحظة: إذا كانت مؤونة (أي دين) لمواجهة بعض التكاليف لا تخفض من النتيجة للسنة N ، فإنها ستحسب بعد تسديد المؤسسة لهذه التكاليف خلال السنة N+1 وهذا يعني تخفيضا للضرائب المستحقة على أرباح السنة N+1 ، فالمؤسسة ونتيجة للمؤونة المكونة في نهاية السنة N لها ضرائب مؤجلة أصول قيمتها = 300.000 دج x 19,0 = 57.000 دج .

جدول رقم 20: حالة المؤونة

السنوات	N	N+1
رقم الأعمال (دج)	492310762	492310762
المؤونة المكونة (دج)	300.000	0
الربح الجبائي (دج)	700.000	24982854.43
الربح المحاسبي (دج)	1000.000	24982854.43
مبلغ الضريبة المستحقة 19 % (دج)	133.000	4746742.34
الفارق المؤقت (دج)	300.000	300.000
أصل ضريبي مؤجل (دج)	57.000	-57.000

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات الحالة رقم (03)

في نهاية سنة 2013.

695	444	ضرائب على الأرباح المبينة على نتائج الأنشطة العادية الدولة - الضرائب على النتائج $700.000 \times 19\%$	133.000	133.000
-----	-----	--	---------	---------

133	692	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول $300.000 \times 19\%$	57.000	57.000
-----	-----	--	--------	--------

في نهاية سنة 2014:

695	444	ضرائب على الأرباح المبينة على نتائج الأنشطة العادية الدولة - الضرائب على النتائج $24982854.43 \times 19\%$	4746742.34	4746742.34
-----	-----	--	------------	------------

692	133	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة على الأصول $300.000 \times 19\%$	57.000	57.000
-----	-----	---	--------	--------

• حالة رقم 04: تطبيق الخسائر الجبائية القابلة للترحيل

نذكر أن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ينص على إمكانية تخفيض الخسارة المحققة خلال السنوات المالية إلى غاية السنة الرابعة ، مع العلم أن نتيجة السنة الأولى هي خسارة ، وباقي السنوات حققت ربحا .

جدول رقم 21: النتيجة المحاسبية

السنة	2010	2011	2012	2013	2014
النتيجة المحاسبية	-80.000	40.000	25000	10.000	50.000

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات الحالة رقم (04)

يمثل هذا الجدول النتائج المحاسبية للسنوات الخمس الأخيرة على التوالي (معدل الضريبة على الأرباح 19%) مع إجراء التسويات المحاسبية الخاصة بالضرائب المؤجلة .

حساب الضريبة على الأرباح :

جدول رقم 22: حالة الخسائر القابلة للترحيل

البيان- السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
النتيجة المحاسبية	-80.000	40.000	25.000	10.000	50.000
الخسائر المحولة للدورات المالية	80.000	80.000	40.000	15.000	5000
النتيجة الجبائية	-80.000	-40.000	-15.000	5000	45.000
IBS	0	0	0	0	8550
أصل ضريبي مؤجل	15.200	-7600	-4750	-1900	-9500

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات الحالة رقم (04)

توضيح: نلاحظ أن النتيجة الجبائية لسنة 2011 هي عبارة عن خسارة سنة 2010 مطروح منها ربح

سنة 2011 اي ان : $(80.000) + 40.000 = (40.000)$

الضريبة المؤجلة أصول = الخسارة المحولة × معدل الضريبة على أرباح الشركات IBS

الضريبة المؤجلة أصول = 80.000 دج × 0,19 = 15.200 دج

بالنسبة للسنة الخامسة فإن الضريبة مستحقة الدفع تساوي :

IBS = النتيجة الجبائية × 0,19 = 45.000 دج × 0,19 = 8550 دج

اجراء التسوية المحاسبية الخاصة بالضرائب المؤجلة بتاريخ 2010/12/31

15200	15200	من ح / فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الى ح / الضرائب المؤجلة عن الأصول $19 \times 80.000 \%$	133	692
-------	-------	---	-----	-----

* بتاريخ 2011/12/31

7600	7600	من ح / فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الى ح / الضرائب المؤجلة عن الأصول $19 \times 40.000 \%$	133	692
------	------	---	-----	-----

* بتاريخ 2012/12/31

4750	4750	من ح / فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الى ح / الضرائب المؤجلة عن الأصول $19 \times 25.000 \%$	133	692
------	------	---	-----	-----

* بتاريخ 2013/12/31

1900	1900	من ح / فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الى ح / الضرائب المؤجلة عن الأصول $19 \times 10.000 \%$	133	692
------	------	---	-----	-----

بتاريخ 2014/12/31

9500	9500	من ح / فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الى ح / الضرائب المؤجلة عن الأصول $19 \times 50000 \%$	133	692
8550	8550	ح / الضرائب عن الارباح المبينة على نتائج الانشطة العادية ح / الدولة- الضرائب على النتائج $19 \times 45000 \%$	444	695

- ح/133 الضرائب المؤجلة على الأصول

جدول رقم 23: الضرائب المؤجلة على الأصول

البيان	المدين	الدائن
2010/12/31	15.200	-
2011/12/31	-	7600
2012/12/31	-	4750
2013/12/31	-	1900
2014/12/31	-	9500
المجموع	15.200	15.200

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات الحالة رقم (04)

المطلب الثاني: حالة مقاصة الضرائب المؤجلة

في نهاية سنة 2012 سددت المؤسسة مصاريف التنمية القابلة للتثبيت* (تطوير برامج إعلام آلي) بـ 120.000 دج على أن يتم اهتلاكها على مدى 03 سنوات في حين مصلحة الضرائب اعتبرت على أنها مصاريف استغلال عادية وحملت كلياً لدورة 2011. قبل 2013/01/20 سددت المؤسسة الرسم على النشاط المهني G 50 (TAP) لشهر ديسمبر 2012 بمبلغ 100.000 مع العلم أن المؤسسة قامت بإثباته محاسبياً في حساب التكلفة المخصص نهاية سنة 2011 وخصم الرسم جبائياً في 2012 (التكلفة لا تخصم حتى تسدد) معدل الضريبة على الأرباح 19% .

أولاً: الضريبة المؤجلة المتعلقة بالمصروف والرسم على النشاط المهني

1. الضريبة المؤجلة المتعلقة بالمصروف (مصاريف التنمية)

الجدول رقم 24: تحليل الفروقات من خلال الميزانية

السنوات	2012	2013	2014	2015
القيمة المحاسبية للأصل المعنوي حـ / 203	120.000	80.000	40.000	0
القيمة الجبائية للأصل المعنوي حـ / 203	0	0	0	0
الفارق المؤقت	120.000	80.000	40.000	0
تغييرات الفارق	-120.000	-40.000	-40.000	-40.000
التزام ضريبي مؤجل	22800	7600	-7600	-7600

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

جدول رقم 25: تحليل الفروقات من خلال جدول الحسابات

السنوات	2012	2013	2014	2015
القيمة المحاسبية	0	4000	4000	40.000
مصروف (الخسارة)	120.000	0	0	0
الفارق المؤقت	120.000	-40.000	-40.000	-40.000
تغييرات الفارق	120.000	-80.000	-40.000	0
أصل ضريبي مؤجل	22800	-15200	-7600	0

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

وحسب النظام المحاسبي المالي فإن التثيتان المعنوية هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية .

2. الضريبة المؤجلة المتعلقة بالرسم على النشاط المهني (TAP)

جدول رقم 26: تحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج

السنوات	2011	2012
القيمة المحاسبية	100.000	0
القيمة الجبائية	0	100.000
الفارق المؤقت	100.000	100.000
تغييرات الفارق	100.000	0
أصل ضريبي مؤجل	19.000	-19.000

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

جدول رقم 27: تحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج

السنوات	2011	2012	2013	2014
التزام الضريبي المؤجل	22800	-15.200	-7600	0
أصل ضريبي مؤجل	19.000	-19.000	0	0
المحصلة= التزام ضريبي مؤجل	3.800	3.800	-7600	0

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

ثانيا : القيود المحاسبية في حالة المقاصة :

حالة 01: اذا كانت المقاصة ممكنة

- يسجل نفس القيد في نهاية سنة 2011 و 2012:

693	134	منح / فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم الى ح / الضريبة المؤجلة على الخصوم	3.800	3.800
-----	-----	--	-------	-------

134	693	من ح / الضريبة المؤجلة على الخصوم الى ح / فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم	3.800	3.800
-----	-----	---	-------	-------

- يسجل القيد التالي سنة 2013:

693	134	من ح / الضرائب المؤجلة على الخصوم من ح / فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم	7600	7600
-----	-----	--	------	------

- ح/134 الضرائب المؤجلة على الخصوم.

جدول رقم 28: الضرائب المؤجلة على الخصوم.

اليان	المدين	الدائن
2011/12/31	-	3.800
2012/12/31	-	3.800
2013/12/31	7.600	-
المجموع	7.600	7.600

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

✓ توضيح:

تطبق المقاصة عندما تكون الدولة في وضع دائن ومدين في نفس الوقت في علاقتها مع مكلف واحد ينتمي لنفس الإدارة الجبائية، وفي حالة وجود نص قانوني نافذ للمقاصة مع الاخذ بعين الاعتبار طبيعة وأصل الضريبة المعناة بالمقاصة وهنا يقوم المحاسب العمومي (قابض الضرائب المختلفة) بطرح حق الدائن العمومي من مبلغ الدين أي إجراء المقاصة بين الأصل والالتزام الضريبي المؤجل.

- حالة 02: إذا كانت المقاصة غير ممكنة

إذا كانت المقاصة غير ممكنة في الاصل والالتزام الضريبي المؤجل يسجل الحسابات المناسبة كل على حدى نهاية

سنة 2011

22.800	22.800	فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم الضرائب المؤجلة على الخصوم $\% 19 \times 120.000$	134	693
--------	--------	--	-----	-----

19.000	19.000	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض الضرائب المؤجلة على الأصول $\% 19 \times 100.000$	692	133
--------	--------	--	-----	-----

- في نهاية سنة 2012

15.200	15.200	الضرائب المؤجلة على الخصوم فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم $\% 19 \times 80.000$	693	134
--------	--------	---	-----	-----

19.000	19.000	فرض الضرائب المؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة على الأصول $\% 19 \times 100.000$	133	692
--------	--------	--	-----	-----

- في نهاية سنة 2013

7.600	7.600	الضرائب المؤجلة على الخصوم فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم $\% 19 \times 40.000$	693	134
-------	-------	---	-----	-----

- يكون الحساب 133-134 كما يلي :

جدول رقم 29: الضرائب المؤجلة على الأصول و الخصوم.

134/ح		133/ح		البيان
الدائن	المدين	لدائن	المدين	
22.800	-	-	19000	2011/12/31
-	15200	19000	-	2012/12/31
-	7600	-	-	2013/12/31
22.800	22.800	19000	19000	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات المؤسسة

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا للجانب التطبيقي تم استخلاص، الاعتراف بالضريبة الحالية عن الفترات الحالية و السابقة بالقدر الذي لم يتم دفعة كالتزام ، وإذا تجاوز المبلغ المدفوع بالفعل فيما يتعلق بالفترات الحالية والسابقة المبلغ المستحق عن هذه الفترات، فيتم الاعتراف بالفائض على أنه أصل ، وتقاس التزامات الضريبة الحالية (الأصول) للفترات الحالية والسابقة بالمبلغ المتوقع دفعه (استرداده) الى المصالح الضريبية باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو التي تم تفعيلها بدرجة كبيرة بحلول نهاية فترة اعداد القوائم المالية، ويعتبر توقع المؤسسة ان تسترد أو تسوي القيمة المسجلة للأصل أو الالتزام أمراً متأصلاً في الاعتراف بأصل أو التزام . وإذا كان من المرجح بأن يجعل استرداد أو تسوية القيمة المسجلة دفعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما ستكون عليه لو لم يكن مثل هذا الاسترداد أو التسوية تبعات ضريبية، فان هذا المعيار يتطلب من المؤسسة الاعتراف بالتزام مؤجل (أصل ضريبي مؤجل) مع استثناءات محدودة معينة .

حيث يتم الاعتراف بأصل الضريبة المؤجلة بالنسبة لخسائر الضريبة غير المستخدمة والمرحلة والتخفيضات الضريبية غير المستخدمة الى الحد الذي يرجح معه توافر ربح مستقبلي خاضع للضريبة والذي يمكن استغلال الخسائر الضريبية غير المستخدمة والتخفيضات الضريبية غير المستخدمة بناء عليه .

وتقاس أصول الضريبة المؤجلة والتزاماتها بمعدلات ضريبية من المتوقع تطبيقها على الفترة حين يتم تحقيق الأصل أو تسوية الالتزام، بناء على معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية او التي تم تفعيلها بدرجة كبيرة بحلول نهاية فترة اعداد القوائم والتقارير المالية .

شكرنا وإعترافنا

نتوجه بالشكر والحمد لله عز وجل الذي أمدنا بالقوة والصبر على مواصلة هذا العمل وإتمامه.
ونتقدم بجزيل الشكر وكامل العرفان للأستاذ الكريم /خضر يحيى على إشرافه المميز وتوجيهاته المفيدة وملاحظاته القيمة.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر إلى عميد كلية العلوم الاقتصادية
ولكل من ساعدنا وشجعنا على إتمام هذا العمل واخص بالذكر: علي قناص، زميلتنا في الدراسة وفي
الحياة الاجتماعية، الأهل وغيرهم.
ونتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من مدّ لنا يد العون من قريب أو من بعيد.
والى كل من لم تسعفنا الذاكرة لذكرهم.

الصفحة	فهرس المحتويات
	الإهداء .
	التشكرات.
	ملخص.
I	فهرس المحتويات.
III	فهرس الجداول .
VI	فهرس الأشكال.
V	قائمة الملاحق.
IV	قائمة الاختصارات و الرموز.
أ - د	مقدمة عامة.
1	الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي.
2	المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي.
2	المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي خصائصه و مميزاته.
4	المطلب الثاني: مجال تطبيق النظام و أهم مبادئه.
7	المطلب الثالث: أهداف و أهمية النظام المحاسبي المالي.
9	المبحث الثاني: القوائم المالية.
9	المطلب الأول: الميزانية.
11	المطلب الثاني: حسابات النتائج.
12	المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رؤوس الأموال و ملحق القوائم المالية.
15	المبحث الثالث: النظام الجبائي الجزائري.
15	المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي الجزائري، أسسه، خصائصه وأهدافه.
20	المطلب الثاني: وضعية النظام الضريبي الجزائري و الهياكل الجديدة المستحدثة لإدارة الجبائية و الأنظمة الجبائية.
25	المطلب الثالث: واقع ضرائب ورسوم المؤسسة في ظل النظام الضريبي الجزائري.

45	خلاصة الفصل الاول.
47	الفصل الثاني : الضرائب المؤجلة و معالجتها وفق النظام المحاسبي المالي .
48	المبحث الأول : الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى الجبائية
48	المطلب الأول : النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.
51	المطلب الثاني : المعالجة الجبائية للإيرادات.
53	المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية للأعباء.
61	المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة أهميتها ومميزاتها.
61	المطلب الأول: مفهوم الضرائب المؤجلة.
62	المطلب الثاني: أهمية الضرائب المؤجلة.
63	المطلب الثالث: مميزات الضرائب المؤجلة .
67	المبحث الثالث: حساب الضرائب المؤجلة ومعالجتها المحاسبية.
67	المطلب الأول: حساب الضرائب المؤجلة.
68	المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي.
74	المطلب الثالث: طرق ترحيل و تقييم الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.
79	خلاصة الفصل الثاني.
81	الفصل الثالث : دراسة حالة معالجة الضرائب المؤجلة بمؤسسة مطاحن سوف بالوادي .
82	المبحث الاول : تقديم عام لمؤسسة مطاحن سوف بالوادي .
82	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة.
84	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
86	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية و الجبائية للضرائب المؤجلة بالمؤسسة.
86	المطلب الأول : حالة الفروقات الزمنية واختلاف طرق الاهتلاك محاسبيا وجبايا.
93	المطلب الثاني :حالة مقاصة الضرائب المؤجلة.
97	خلاصة الفصل الثالث.
99	الخاتمة العامة.
103	المصادر والمراجع .

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
28	معدلات الضريبة على أرباح الشركات.	01
28	تسبيقات الضريبة على ارباح الشركات	02
29	مجال تطبيق والوعاء الخاضع للرسم على النشاط المهني	03
30	توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني.	04
33	معدلات الرسم العقاري.	05
35	حقوق التسجيل.	06
43	حقوق الطابع	07
57	المعاملات المستعملة في حساب الإهلاك المتناقص	08
59	قواعد الإهلاك المحاسبية و الجبائية	09
65	حل المثال 01	10
65	حل المثال 02	11
66	حل المثال 03	12
75	كيفية التسجيل في اليومية-الأصول-	13
76	كيفية التسجيل في اليومية-خصوم-	14
86	تحليل الفروقات من خلال الميزانية (يتم المقارنة بين القيمة المحاسبة والقيمة الجبائية) الحال 1.	15
87	تحليل الفروقات من خلال جدول الحسابات (يتم مقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي المؤقتة) حالة 1.	16
88	فترات الهلاك	17
89	تحليل الفروقات من خلال الميزانية (يتم المقارنة بين القيمة المحاسبة والقيمة الجبائية) الحالة 2.	18
89	تحليل الفروقات من خلال جدول الحسابات (يتم مقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي المؤقتة) حالة 2.	19
90	حالة المؤونة	20
91	النتيجة المحاسبية	21
91	حالة الخسائر القابلة للترحيل	22
93	الضرائب المؤجلة على الأصول	23
93	تحليل الفروقات من خلال الميزانية	24
93	تحليل الفروقات من خلال جدول الحسابات	25
94	تحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج	26
94	تحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج	27
95	الضرائب المؤجلة على الخصوم	28
96	الضرائب المؤجلة على الأصول و الخصوم	29

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	الطريقة المباشرة وغير المباشرة لسيولة الخزينة	01
50	العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية	02
84	الهيكمل التنظيمي للمؤسسة	03

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الملحق النظري
02	الملحق التطبيقي

قائمة الاختصارات والرموز

الرموز	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
IAS	International Financial Reporting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IRG	Impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الاجمالي
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على ارباح الشركات
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة

مقامت

الفهارس

الملاحق

الفصل

الأول

دراسة

الحالة

الخانعة



الفصل

الثاني

ملحق رقم - 1 -

ملحق رقم- 2 -

قائمة

المراجع

• الكتب:

1. حنيفة بن ربيع ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، ج1، ط1، دار هومة، الجزائر 2010.
2. حنيفة بن ربيع ، الواضح في المحاسبة المالية SCF ، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر ، 2013.
3. رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2005 .
4. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، ط1، دار النشر جيطالي، الجزائر، 2009.
5. علي زغودود، المالية العامة، ديوان المطبوعات بن عكنون، الجزائر، 2004- 2005 .
6. طارق عبد العال حماد، دليل المحاسبة إلى تطبيق معايير التقرير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2006.
7. محمد العدوان و آخرون، إدارة الشراء والتخزين، دار الصفاء للنشر، الأردن، 2006.
8. محمد عباس محرزى، المدخل الى الجبائية والضريبة، دار النشر IJCIS ، الجزائر 2010.
9. مسعود صديقي، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، دار الهدى ، ط1، عين ميلة الجزائر، 2014 .
10. مفيد عبداللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار مزوار للطباعة والنشر، طبعة 2، الجزائر 2008.
11. منصور بن أعمارة ، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه، بدون طبعة، الجزائر، 2011 .
12. موسى بودهان، الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي، دارالهدى للطباعة، عين مليلة، الجزائر، 2010 .
13. نصيرة بوعون يحياوي ، الضرائب الوطنية والدولية، الصفحة الزرقاء، ط1، الجزائر، 2010.
14. نوح لبوز، مخطط النظام المحاسبي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، مؤسسة الفنون المطبعية، الجزائر، 2009 .

• الرسائل والأطروحات :

1. بوعلام صالحى، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق نظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر (03) ، الموسم الجامعي 2010/2009.
2. تامر سعيد عبدالغني، أسلوب المقترح لمحاسبة ضرائب الدخل في القوائم، دراسة الميدانية، رسالة الماجستير في المحاسبة المنشورة، جامعة عين شمس كلية التجارة، مصر، 2004.
3. راضية بن يرة، أثر الإستراتيجية الجبائية على المؤسسة (دراسة حالة الشركة الوطنية للتأمين، المديرية الجهوية ورقلة)، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010/2011.
4. سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2010/2009.
5. شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006-2007.
6. شلغوم حنان، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة الشركة الجزائرية للمياه منطقة قسنطينة)، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة مالية، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2011/2012 .
7. شهاب الدين صحراوي، النظام المحاسبي المالي وأثره على التحليل المالي للقوائم المالية، (دراسة ميدانية بمؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة)، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ،تخصص تدقيق محاسبي ،جامعة بسكرة ، الموسم الجامعي 2013 - 2014 .
8. نورالدين موساوي ، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق للنظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر اكاديمي في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الوادي حمه لخضر،الموسم الجامعي، 2014-2015.

9. عبدالكريم شناي : تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة الماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الموسم الجامعي، 2009/2008
 10. عزة الأزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، مذكرة ماجستير، في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، الموسم الجامعي 2009/2008
 11. عمر الفاروق زرقون، إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوضيفة المحاسبية و الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار(ENSP-)، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة الجامعية 2011/2010 .
 12. لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص - الإدارة المالية- كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، السنة الجامعية 2011-2012.
 13. مسعود كسكس، أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية في الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الموسم الجامعي 2013/2014.
- **المجلات و الجرائد:**
1. كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS / IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة لشلف، 2009.
 2. مداخلة وزير المالية كريم جودي أمام نواب مجلس الشعبي الوطني منقولاً عن جريدة الخبر الجزائرية الصادرة بـ 5 سبتمبر 2007 .
- **قوانين ومراسيم :**
1. قانون رقم 11-07 المؤرخ 15 ذو القعدة 1428، الموافق 25 نوفمبر 2007، ويتضمن النظام المحاسبي المالي الجريد الرسمية العدد 74، الصادرة بتاريخ 24 نوفمبر 2007.
 2. القانون 7-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المعلق النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 27 بتاريخ 28 ماي 2008.
 3. المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 303-02 المؤرخ في 2002/09/28 الجريدة الرسمية العدد 64، 2002.
 4. المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 303-02 مؤرخ في 2002/09/28 الجريدة الرسمية، العدد 64، 2002.
 5. المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 2005-494 المؤرخ في 2005/12/26 الجريدة الرسمية العدد، 84، 2005. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، المؤرخة في 28 ربيع الاول، عام 1430 هـ، الموافق لـ 25 مارس سنة 2009م.
 6. المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015
 7. مادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015 .
 8. مادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015 .
 9. مادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015 .
 10. مادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015 .
 11. مادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015 .
 12. مادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015 .
 13. مادة 251 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015 .
 14. مادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015 .
 15. مادة 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015 .

16. مادة 263 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015 .

17. مادة 2 من قانون الرسم على القيمة المضافة 2005.

18. مادة 3 من قانون الرسم على القيمة المضافة 2005.

19. مادة 10 من قانون الرسم على القيمة المضافة 2005.

20. مادة 11 من قانون الرسم على القيمة المضافة 2005.

21. مادة 21 من قانون الرسم على القيمة المضافة 2005.

22. مادة 22 من قانون الرسم على القيمة المضافة 2005.

• المؤتمرات والملتقيات والندوات:

1. توفيق جوادي، بالقاسم بن خليفة، مفيد عبد اللاوي، مداخلته بعنوان: إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية

وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مقدمة في المؤتمر الدولي، الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، .

2. جاو حدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، الملتقى

الوطني حول واقع وآفاق النظام المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، جامعة عنابة، يومي 05-06/05/2013.

3. عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة

سعد حلب، البليدة، 2002.

4. قوادري محمد، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير المالية الدولية، مداخلته في ملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير

الدولية للمراجعة، جامعة دحلب البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

• المراجع باللغة الأجنبية :

1. Conseil de la comptabilité•Ministère Des Finances. **Projet De Système Comptable Financier** Février 2005.
2. Ministère des finances –DGI-," **Les systèmes fiscale algérien**", alger print, alger, 2003,
3. Ministère des finances – DGI - « **Les Amortissements règles fiscale et comptable** », Alger, 2001
4. Bernard Raffournir 2005 : **Les Normes Comptables Antinationales - IFRS/IAS**- éditions économisa.
5. Pascal Barento 2004 ; Normes IAS /IAS Application Aux Etat Financier S Edition DUNOD.
6. Tayeb zitoun, " **Comptabilité des société** ", berti édition, alger, 2003.

• المواقع الإلكترونية:

1. http://ips-dir.com/forum/forum_pots.asp?TID=5598; 28.01.2015.
2. www.dse.sy/includes-diclosure/qnps_annual_report_2012ar.pdf, 21.05.2013



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص تدقيق محاسبي

المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

و فق النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة: مؤسسة مطاحن سوف بالوادي

إشراف الأستاذ:

لخضر يحيى

إعداد الطالبتين:

- باللموشي حورية

- قده عفاف

لجنة المناقشة:

رئيسا	أستاذ محاضر ب بجامعة الوادي	د نعرورة بوبكر
مشرفا ومقررا	أستاذ مساعد أ بجامعة الوادي	أ لخضر يحيى
مناقشا	أستاذ محاضر أ بجامعة الوادي	د زين يونس
مناقشا	أستاذ محاضر أ بجامعة الوادي	د ضيف الله محمد الهادي

السنة الجامعية: 2016/2015 م