وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم تسيير

الموضوع:

القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

- دراسة حالة شركة زين الطيف للمقاولات وأشغال البناء -

مذكرة مكملة لنيل شهادة ليسانس علوم التسيير
تخصص محاسبة و ضرائب

من إعداد الطلبة:

* بوبكر زريق الهادي
* أحمد مراد
* عبد الغفور عبيدي

تحت إشراف الأستاذ

* ضيف الله محمد

دورة جوان 2013

مقدمة العامة

عرفت الممارسة المحاسبية تعايشا كبيرا مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية على مر العصور في المحيط الذي كانت تستعمل فيه المحاسبة، وفي ظل الواقع الاقتصادي الجديد الذي أحدث تحولات كبيرة في العالم وذلك من خلال تطور التجارة واتساع رقعتها وكذلك تعدد وتنوع المعاملات التجارية بين الدول، وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات وامتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول المختلفة، غير أن اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول دفع الشركات المتعددة الجنسيات إلى المطالبة بتوحيد وتقريب الممارسات المحاسبية من أجل تسهيل عملية الرقابة والاتصال عبر مختلف فروعها في العالم.

وفي أوائل السبعينيات من القرن الماضي انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات من مختلف البلدان تمثلت في معايير المحاسبة الدولية، وذلك تجاوبا مع توسع أنشطة التجارة حول الاستثمار والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم.

لذلك يهدف النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى تحقيق أهداف معينة تتعلق بتوفير معلومات عن الوضع المالي ونتائج وأداء المؤسسات، وتوفير مجموعة من التقارير المالية من خلال الإفصاح الكامل، وذلك لتمكين مستخدمي هذه التقارير المالية من اتخاذ قرارات رشيدة بناءا على هذه المعلومات المحاسبية، بينما يهدف التشريع الضريبي إلى تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة بناءا على نصوص ضريبية تضمن تحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية.

ولذلك يختلف الربح المحاسبي المستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي عن الربح الضريبي الناتج عن الربح المحاسبي بعد تعديله وفقا لنصوص قانون الضرائب، سواء أن كان ذلك نتيجة لمعاملة بعض العمليات للأغراض الضريبة بطريقة مختلفة عن معاملتها للأغراض المحاسبية أم نتيجة اختلاف التوقيت الزمني للاعتراف ببعض بنود المصروفات والإيرادات أو عدم الاعتداد بالتقديرات المحاسبية أو إعفاء بعض الإيرادات من الضريبة، وغير ذلك من الأسباب لذا تتمحور دراستنا حول القياس المحاسبي للضريبة المؤجلة وكيفية الإفصاح عنها في القوائم المالية.

ومنه تتمحور الإشكالية كما يلي: **كيف يتم القياس والإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ؟**

كما يندرج تحت هذا التساؤل الأسئلة الرئيسة الفرعية التالية :

ـــ كيف يتم القياس والإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي؟

ـــ على أي أساس يتم التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة في القوائم المالية ؟

ـــ كيف يتم القياس والافصاح عن ا لضرائب المؤجلة ومعالجتها محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي؟

ـــ هل عمليات الإفصاح بالنسبة للضرائب المؤجلة تهدف إلى تحقيق الشفافية والمصداقية في النظام المحاسبي المالي؟

ـــ الفرضيات :

قد جاءت الفرضيات الخاصة بهذا البحث على النحو التالي:

ـــ أن عملية القياس والإفصاح المحاسبي تتم وفق قواعد ومبادئ النظام المالي المحاسبي.

ـــ يتم التسجيل المحاسبي على أساس السنوات المستقبلية التي لم تستحق بعد .

ـــ يتم تسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة عن طريق عمليات تسبيق والتسوية في حالة الضرائب المؤجلة للأصول و يتم ترتيب الدين وتسوية الضريبية وتسديد المستحقات في حالة الضرائب المؤجلة للخصوم .

ـــ من الممكن أن يتمثل أثر الإفصاح المحاسبي في تقديم معلومات و بيانات مالية تتميز بالشفافية و المصداقية .

ـــ إطار البحث:

الجانب النظري: يتناول البحث القياس والإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

الجانب التطبيقي: سوف يتم إجراء الدراسة التطبيقية على المؤسسات والشركات التي تهدف إلى الربح والملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي وفقا للأمر 11/07 ، لذلك تخرج الدراسة التطبيقية عن نطاق المؤسسات ذات الطابع العام وهذا ليس لعدم أهميتها ولكن للمنحى العام الذي تقتضيه الدراسة.

ـــ أهمية و أسباب اختيار البحث:

ـــ أهمية البحث: تتمثل أهمية دراسة هذا الموضوع في كيفية القياس و الافصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التطورات والإصلاحات المحاسبية على المستوى الدولي .

ونظرا لأن مفهوم الضرائب المؤجلة مفهوم جديد على البيئة الجزائرية، الأمر الذي أدى إلى صعوبة التطبيق الكامل للمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، حيث قام العديد من المؤسسات بتطبيقها على بند واحد فقط هو الإهتلاك وتجاهل تطبيقها على باقي البنود.

أما أسباب اختيار الموضوع: – إرتباطه بالتخصص محاسبة وضرائب – كونه من المواضيع الحديثة المطروحة في الساحة المحاسبية والمالية ـــ التوقيت الزمني المتوافق مع تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي – الرغبة والميول الشخصي في دراسة هذه المواضيع ـــ المساهمة في إثراء المكتبة الجامعية

ـــ أهداف البحث:

ـــ التعرف على طبيعة الفروق بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي.

ـــ توضيح الطرق المتبعة في القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي وأهم المشكلات المرتبطة بها.

ـــ المساهمة في تحقيق المصداقية و الشفافية في عمليات الافصاح عن القوائم المالية .

ـــ إجراء الدراسة التطبيقية للمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في القوائم المالية على إحدى المؤسسات الإقتصادية.

المنهج المتبع :

من أجل الاجابة على اشكالية الدراسة وتساؤلاتها وإثبات أو نفي الفرضية الموضوعية ، فإننا إتبعنا في هذا الدراسة المنهج الوصفي التحليلي اتسدلالي في أغلب أجزاء القسم النظري ، إلإضافة إلى دراسة الحالة في القسم التطبيقي لدراسة الموضوع ،

أهداف الدراسة:

تهدف إلى تحليل قواعد المحاسبة عن الضرائب الدخل وفقا للمعايير المحاسبة الدولية ،ةإلى أي مدى تم تطبيق المعيار الدولي رقم 12 في النظام المحاسبي المالي .

خطة الدراسة :

للإجابة على تساؤل الرئيسي والتساؤلات الفرعية المطروحة اعتمدنا إلى تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول حيث تطرقنا في الفصل الأول عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومقسم إلى مبحثين المبحث الأول النظام المحاسبي المالي والمبحث الثاني عرض القوائم{الكشوف} المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

أما الفصل الثاني مشكلات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث الرئيسية المبحث الأول ماهية الضرائب المؤجلة والمبحث الثاني مشكلات القياس المحاسبي للضرائب المؤجلة والمبحث الثالث مشكلات الإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة .

أما الفصل الثالث دراسة حالة مؤسسة زين طيف للمقاولات حيث تطرقنا خلال هذا الفصل مبحثين رئيسين المبحث بطاقة تقنية للمؤسسة والمبحث الثاني دراسة تطبيقية للموضوع.

الفصل الاول
عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

الفصل الأول: عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

عرفت الجزائر في بداية التسعينات من القرن الماضي تحولات في توجهاتها الاقتصادية والسياسية و الاجتماعية، وأصبحت عقيدة السوق هي الإطار المحدود والمنظم لعمليات التبادل الاقتصادية، وأصبح مفهوم الربح ،الشركة ،الخصخصة،البورصة،...حيزا واسعا في أذهان رجال المال والأعمال و السياسة على حد سواء.

ولذلك فقد عملت الجزائر على تطوير نظامها المحاسبي و مواكبة التطورات الحالية في الاقتصاد العالمي، وهذا عن طريق تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي يكون من شانها خلق مناخ ملائم يضمن تدفق حركة السلع والخدمات، وكذلك حركة الأموال و كذلك بالنسبة لقوائمها المالية التي تعطي صورة حقيقية لوضعية المؤسسة المالية، ومن خلال عرضنا لهذا الفصل سوف نتطرق إلى النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التطبيق ابتداء من سنة 2010 .

ومنه سوف يكون الفصل الأول كما يلي:

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: عرض القوائم(الكشوف) المالية وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول:النظام المحاسبي المالي

وسيتم تطرق خلال هذا المبحث إلى: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي والجديد فيه وتحديات تطبيقه.

المطلب الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

ويتكون من الفروع التالية :

- مراحل تطور التشريع المحاسبي الجزائري
- ماهية النظام المحاسبي المالي
- هيكل النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول :مراحل تطور التشريع المحاسبي الجزائري

فالمخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1957 كان يستجيب لاحتياجات الاقتصاد الليبرالي المنظم كانت الجزائر إلى غاية سنة 1975 تابعة في نظامها المحاسبي للمخطط المحاسبي العام الفرنسي الصادرة سنة 1957، و ذلك بحكم الاستعمار الفرنسي للجزائر. بواسطة السوق، هذه النظرة لم تلبي احتياجات الاقتصاد الاشتراكي و سياسة التخطيط التي انتهجتها الجزائر[1].

ولذلك سنستعرض في هذا الأخير الخلفية التاريخية لأعمال التوحيد المحاسبي،التي شهدتها الجزائر مند الاستقلال، وذلك من أجل أن نتمكن من عرض وتحليل سياق الإصلاح المحاسبي، كما أن هذه الخلفية ضرورية لفهم وتقييم الإطار المحاسبي الحالي في الجزائر، الذي جاء تلبية لمتطلبات وحاجات التقدم الاقتصادي.

أولا: التطورات التاريخية (1962– 1975)[2]:

ورثت الجزائر غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية فنتيجة للأوضاع المزرية للحرب وعدم الاستقرار الناتج عنها، أصدرت السلطات الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم157/62 الصادر في 1962/12/31 القاضي بتمديد العمل بالقوانين الفرنسية، ماعدا التي لها علاقة بالسيادة الوطنية لهذا تمت المواصلة بالعمل بالمخطط المحاسبي العام ، خلال الفترة ما بين 1962إلى 1975 كما يمكن إرجاع أهم أسباب مواصلة العمل بهذا المخطط إلى:

- عدم وجود أشخاص (محاسبين)مؤهلين لإعداد نظام جديد.
- كان جد متطور مقارنة بالنظام الذي أوصت به الأمم المتحدة آنذاك.

[1] M. mehadjbia, **ESSAI D'ADAPTATION DE LA COMPTABILITE AUX BESOINS DE L'ECONOMIE D'UN PAYS**: le plan comptable national algerie, 1978, pp15-19.

[2] أمال مهاوة، **إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي و فق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطةSMES FOR IFRS**،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلـــة 2011،ص:36.

لم يكن خلال هذه الفترة أي تقييس في المجال المحاسبي، كما لم تكن هناك هيئة مختصة تشرف على المهنة، فالمحاسبة غداة الاستقلال لم تتصدر أولويات البرامج الاقتصادية ، لكن مند بداية السبعينات تميزت الوضع الجديد بتدخل واسع ومهيمن للدولة، من أجل تحقيق استقلالها الاقتصادي إلى جانب السياسي، الأمر الذي قادها إلى التفكير في وضع مرجعية محاسبية جديدة، بما يتناسب مع الأوضاع السائدة آنذاك ، لذا قامت الدولة بتأسيس هيكل جديد يشرف على المحاسبة يسمى بالمجلس الأعلى للمحاسبة ، تحت وصاية وزارة المالية، تم إنشاؤه بموجب مرسوم مؤرخ في 1971/12/29، بهدف إنشاء مخطط محاسبي جزائري يعوض المخطط المحاسبي العام الفرنسي من جهة، وينظم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي من جهة أخرى، مع العلم بأن الدولة احتكرت مهنة محافظ الحسابات آنذاك[1].

ثانيا: التطورات التاريخية (1975-1998):

كما سبق وذكرنا أن الجزائر طبقت المخطط المحاسبي العام بعد الاستقلال، لكن مع نهاية الستينات وبداية السبعينات ظهرت الحاجة الملحة لتغييره، فنتيجة للتحول الاقتصادي نحو المركزية والتخطيط والتسيير الاشتراكي للمؤسسات، أصبح لا يتلاءم مع احتياجات الواقع الاقتصادي آنذاك، بالإضافة إلى جملة من الانتقادات الأخرى التي وجهت إلى، والتي كانت محل انتقاد فرنسا نفسها. في سنة 1972 أوكلت مهمة تغيير المخطط المحاسبي إلى المجلس الأعلى للمحاسبة تحت إشراف وزارة المالية، وقد انطلقت في دراسة المشروع من أجه قصور، وفي هذا الصدد قام المجلس الأعلى للمحاسبة بتحديد الاحتياجات والمتطلبات المالية لمختلف أصحاب المصلحة، ليخلص بنتيجة مفادها وجود جملة من الاعتبارات يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار في بناء المخطط الجديد أهمها ما يلي:

- تحديد إطار شكلي متجانس الأصناف و الحسابات.
- اعتماد مبدأ الجرد المتناوب.
- تبسيط متطلبات العرض وتسيير الحسابات.

توصلت اللجنة المكلفة بدراسة المشروع من طرف المجلس إلى وضع مشروع تمهيدي للمخطط، تمت مناقشته ابتداء من شهر ديسمبر سنة1972، امتدت ثلاثة أشهر، تمت خلالها تعديلات طفيفة بناء على التعليقات اللاحقة حول المشروع، ليصدر في شكله النهائي في 29أفريل1975، وبقرار رئاسي رقم35/75، ومن ثم الانطلاق في أعمال التحضير وشرح المخطط لتطبيقه[2].

[1] عبد الغني دادن ، **المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار المحاسبي الدولي 32-39 حول الصنف الأول والصنف الخامس** ،مداخلة في الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،يومي 29و30نوفمبر2011،ص:362.

[2] أمال مهاوة، **امكانية تحيين النظام المحاسبي المالي و فق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطةIFRS FOR SMES** ،مرجع سبق ذكره،ص:37.

لم يتطرق هذا القرار إلى أي إشارة إلى مخططات محاسبية حسب القطاع، لأنه ليس من السهل وضع مخطط محاسبي وفقا لاحتياجات كل قطاع من المعلومات المحاسبية على حدا، فلم تجد هذه المخططات النور إلا في منتصف الثمانينات، إذ تمكن هذا المجلس الجديد من إعداد ست مخططات قطاعية فيما بعد :
(المخطط المحاسبي لقطاع التأمين وإعادة التأمين والمخطط المحاسبي لقطاع الفلاحة سبتمبر1987)، (المخطط المحاسبي لقطاع البناء و الأشغال العمومية11سبتمبر1988)،(المخطط المحاسبي لقطاع السياحة19مارس1989) المخطط المحاسبي لقطاع البنوك19نوفمبر1992)،(المخطط المحاسبي الوطني المكيف مع نشاط الشركات القابضة وعمليات تجميع حسابات المجمعات 19أكتوبر1999) أما عن الممارسة المهنية فقد عرفت تطورا حقيقيا بصدور القانون رقم 91-08 بتاريخ27 أفريل1991 الذي أحدث تغييرا ملموسا على المهنة وأدرج مهنة محافظ الحسابات إلى جانب المهن الأخرى، فقام هذا القانون بتحديد شروط ممارسة المهنة ومسؤولياتها، بالإضافة إلى قواعد التعامل مع الزبائن، وقد ألحق بالمرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في15أفريل1996 المتعلق بقانون السيرة الخاصة بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي يضبط مهام الممارسين وسيرتهم وأخلاقهم.وبذلك فقد تم الفصل الصريح بين مهمة التوحيد المحاسبي التي بقيت من صلاحيات الإدارة الوصية (ممثلة في وزارة المالية)، من خلال مجلس الوطني للمحاسبة ومهمة تسيير شؤون المهنة التي أوكلت للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين[1].

الفرع الثاني: ماهية النظام المحاسبي المالي

قدم النظام المحاسبي المالي الجديد إطار مفاهيمي بين مختلف المفاهيم الضمنية لتحضير و تقديم القوائم المالية، حيث يقسم الإطار المفاهيمي والتي من بينها تعريف ومجال التطبيق ومكونات الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي :

-تعريف ومجال التطبيق:

1-1- **تعريف النظام المحاسبي المالي**: عرف القانون 11/07 الصادر بتاريخ 25نوفمبر2007 النظام المحاسبي المالي في (المادة 03)، منه وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية: "المحاسبة المالية " نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقسيمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، و نجاعته، ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية[2].

1-2- **مجال التطبيق**: لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02، 04، 05 من القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي: * كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني

[1] أمال مهاوة،المرجع السابق ،ص:37.

[2] قانون رقم 1107مؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007و **يتضمن النظام المحاسبي المالي** ،الجريدة الرسمية ،العدد 74 ،الصادرة بالتاريخ 25نوفمبر 2007،المادة 3، ص:3.

أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى من مجال تطبيقه الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

*إن التزام المعنويون بمسك المحاسبة هم:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، وبالإضافة إلى ذلك يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها. وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، وتحدد شروط وكيفيات التطبيق عن طريق التنظيم.

الفرع الثالث: هيكل النظام المحاسبي المالي:

يتكون النظام المحاسبي المالي[1]:

- الإطار التصوري للمحاسبة المالية.
- المعايير المحاسبية.
- مدونة الحسابات.

1- مكونات الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي:

يتضمن الإطار التشريعي المتضمن النظام المحاسبي المالي ما يلي[2] :

- القانون رقم11/07 المؤرخ في2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي (43 مادة) .
- المرسوم التنفيذي رقم156/08 المؤرخ في2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون11/07 (44مادة) .
- القرار الوزاري المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها، ومدونة الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 2009/04/07، والمتضمن نص ينظم عملية المسك المحاسبي بالطريقة الآلية وخاصة عملية تحديد وتأطير البرامج المحاسبية الآلية.

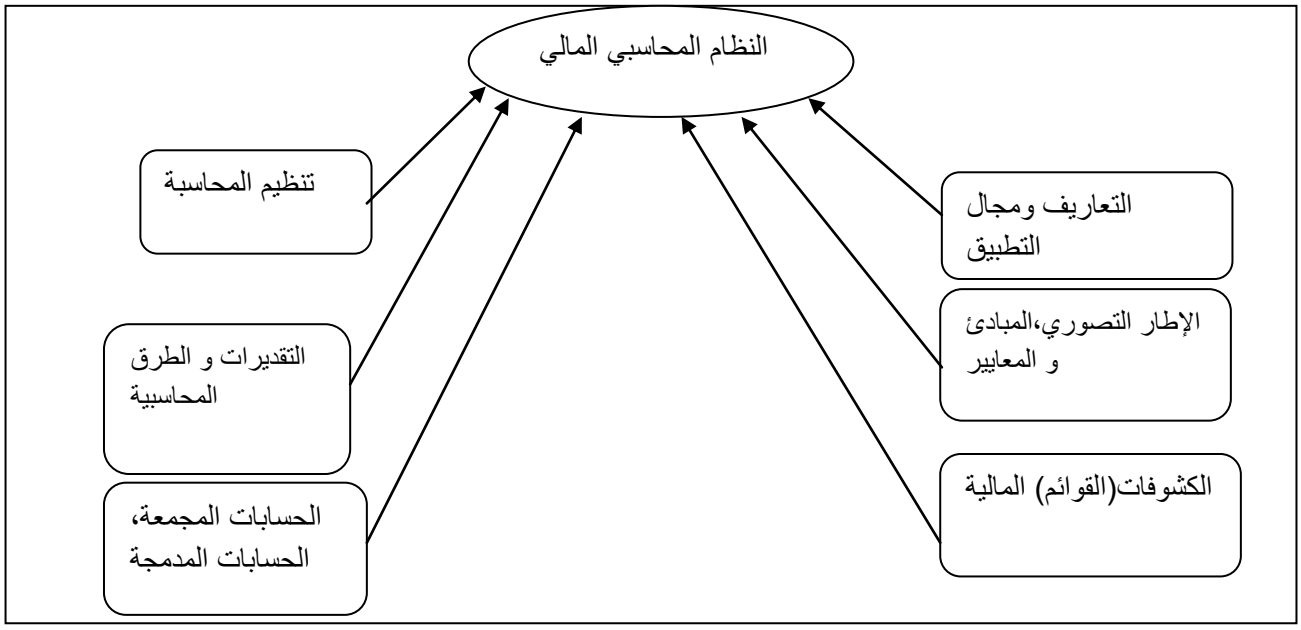
[1] ضيف الله محمد الهادي،**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**، مداخلة في ملتقى النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة ، جامعة سعد دحلب البليدة ،يومي 14/13ديسمبر ،2011ص: 4 .

[2] سعد بوراوي، **الأسس و المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي و المالي الجزائري**، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات، و أفاق،يومي 17و18جانفي 2010 ،ص:7.

2-1 مكونات النظام المحاسبي المالي:

يمكن تمثيل مكونات النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

الشكل رقم(01):يوضح مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر:مسعودي درواسي،**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**، مداخلة في ملتقى النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة ، جامعة سعد دحلب البليدة ،يومي 14/13ديسمبر 2011ص :5.

1.2.1 تنظيم المحاسبة[1]:

في هذا الجانب لم يأتي النظام المحاسبي المالي بشئ جديد،لأنه أشار على إلى أمور تقنية وعملية متعارف عليها ومعمول بها في المخطط المحاسبي الوطني.

فنجد النظام المحاسبي المالي أوجب على المؤسسات و الخاضعين لهذا النظام مراعاة و احترام المبادئ والقواعد التالية:

- ينبغي احترام المبادئ المحاسبية بالإضافة إلى الدقة والمصداقية والشفافية والإفصاح

- كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية.

- عناصر الخصوم والأصول ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية والقيمة،على أساس مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم.

- كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج،مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل كما تحديد مصدر كل تسجيل محاسبي .

[1] قوادري محمد،**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**، مداخلة في ملتقى النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة ، جامعة سعد دحلب البليدة ،يومي 14/13ديسمبر 2011،ص :5.

– ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي. – يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يحدث على الحالة المالية،كما يجب أن تعكس هذه الكشوف كل المعاملات والأحداث المتعلقة بنشاط الكيان.

2.2.1الكشوف المالية[1]:

يجب على الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون أن تعد الكشوف المالية سنويا على الأقل، وتتمثل فيمايلي: – الميزانية – جدول حسابات النتائج – جدول سيولة الخزينة –جدول تغير الأموال الخاصة؛ – ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة،ويوفر معلومات مكملة عن ميزانية وجدول حسابات النتائج،وجدول تدفقات الخزينة،وجدول تغيير الأموال الخاصة.

وبمقارنة هذه القوائم المالية بما كان موجودا سابقا،نجد أن القانون الجديد جاء بقائمتين جديدتين هما:

– جدول تغير الأموال الخاصة وسابقا كان هذا الجدول إحدى مكونات الجداول الملحقة.

– جدول سيولة الخزينة وهو الجدول الجديد فعلا،ووضع بهدف تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم الكيان (المؤسسة)على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها،وكذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة.

3.2.1 الحسابات المجمعة و الحسابات المدمجة[2]:

تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة،حيث أنه بالنسبة للحسابات المجمعة ظهرت الحاجة إلى تأطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في السبعينات، وهذا بهدف الاستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية.

أما بالنسبة للحسابات المدمجة أو المركبة فهو شي جديد في المحاسبة،ولقد عرف النص القانوني ذلك حيث أشار إلى أن الكيانات الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة،تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد.

4.2.1تغيير التقديرات و الطرق المحاسبية:

بالنسبة لهذه القاعدة نجده يتناقض مع المخطط المحاسبي الذي كان يركز على ثبات الطرق المحاسبية،في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي يقر بإمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في حالتين هما:

– **الحالة الأولى:** تغيير مفروض في إطار نص قانوني.

– **الحالة الثانية:** عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

[1] علاوي لخضر، **"نظام المحاسبة المالية"– سير الحسابات وتطبيقها**، متيجة للطباعة براقي، الجزائر، 2010،ص:65.

[2] ضيف الله محمد الهادي، **مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره،ص:8.

وهذا الاستثناء الثاني يزيل عقدة بالتكلفة التاريخية خاصة عند الأخذ بطريقة إعادة التقييم، وهذا الترخيص يعطي دلالة على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح يقتصر على تقديم معلومات نزيهة وقانونية فقط، وإنما التعبير بوفاء عن وضعية المؤسسة في تاريخ محدد.

المطلب الثاني الجديد في النظام المحاسبي المالي وتحديات تطبيقه

وعليه فسوف نتطرق إلى:

- مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية
- الجديد في النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية

لمعرفة مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد مع المعايير المحاسبة الدولية من حيث الإطار المفاهيمي وطرق عرض قياس عناصر القوائم المالية، يمكن إجراء المقارنة بين النظامين من خلال المقارنة من جانب الإطار المفاهيمي،وجانب عرض وتقييم بنود القوائم المالية[1].

1-1 المقارنة من الجانب الإطار المفاهيمي:

سنحاول مقارنة أهم المبادئ المحاسبية، وذلك من خلال الجدول التالي:

الشكل رقم 02:مقارنة أهم المبادئ المحاسبية

IAS/IFRSالإطار الفكري حسب المعايير الدولية	SCF)الإطار التصوري حسب النظام المحاسبي(المالي
مبدأ الأهمية النسبية	
تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان تحريفها أو حذفها يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه البيانات المالية،وبالتالي هي الحد القاطع أو النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات نافعة ومفيدة	لقد حددت المادة 11 من المرسوم 08\156 مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعمليها تجاه الكيان،وبالتالي العناصر القليلة الأهمية لا تطبق عليها المعايير المحاسبية.
مبدأ الاستقلالية السنوات	

[1] ضيف الله محمد الهادي، **مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره،ص :12.

يتم إثبات العمليات و الأحداث بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة و التقرير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها، أي استقلالية السنوات المالية.	وفقا لهذا المبدأ تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة السابقة و الموالية لها ،ولذلك يتم ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية،ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية. ولا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أوالخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات،ويجب أن تكون الأحداث المؤثرة على قرارات مستعملي الكشوف المالية

مبدأ الحيطة والحذر	
) يعتبر مبدأ الحيطة و الحذر IAS37حسب المعيار بمثابة ممارسة سلطة تقديرية للتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد،بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل (الإيرادات)،أو تفريط في تقدير قيم المطلوبات أو المصروفات، ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض المتعمد للموجودات والدخل أو التضخيم المتعمد للمطلوبات والمصروفات.	أشارت المادة14من المرسوم 156/08على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه. ويجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

مبدأ الثبات(ديمومة الطرق المحاسبية)

حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات طرق وقواعد العرض من سنة لأخرى، ويمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي البيانات المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة (بأثر رجعي)للالتزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية بالإشارة إلى ذلك في الجداول الملحقة. (IAS8)المعيار	يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. ويبرر الاستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم، بالإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية

مبدأ التكلفة التاريخية	
يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المؤسسات لغرض إعداد البيانات المالية، وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى، فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل . كما يمكن إظهار الأصول المالية بالقيمة العادلة.	يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها، وعلى أساس قسمتها عند معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، باستثناء الأصول والخصوم البيولوجية و الأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية.

مبدأ المطابقة بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية	
	حسب المادة 17من المرسوم 156/08، يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية الحالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة، ويتماشى ذلك مع ما جاء في المادة 19من القانون 11/07 يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات.
مبدأ أسبقية الواقع المالي والاقتصادي على الشكل القانوني	
يعرف هذا المبدأ بتغليب الجوهر على الشكل، فلكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها عن الأحداث التي تمثلها، فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني.	حسب هذا المبدأ تقيد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني
مبدأ المقاصة	

يجب عدم إجراء المقاصة بين الموجودات والمطلوبات وبين بنود الدخل والمصروفات إلا: -إذا كانت المقاصة مطلوبة وتعكس جوهر العملية أو الحدث؛ -مسموح بها من قبل معيار محاسبي آخر	لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، أو من الأعباء وعنصر من الايرادات. الاستثناءات: تتم هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية.

المصدر: ضيف الله محمد الهادي، **مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره،ص:12

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن المبادئ التي تبناها النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، وما جاء من اختلاف يرجع إلى اختلاف في بعض المصطلحات الفرنكفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد.

الفرع الثاني: الجديد في النظام المحاسبي المالي:[1]

هناك العديد من المتغيرات الجديدة التي ظهرت في النظام المحاسبي المالي، من خلال ذكر عناصر جديدة في القوائم المالية، واقترح طرق وبدائل للتقييم والقياس المحاسبي تستخدم إلى جانب التكلفة التاريخية، وهذا ما سنتطرق له في ما يلي:

1- بعض العناصر الجديدة:

هناك العديد من العناصر الجديدة التي تم إدراجها ضمن الكشوف المالية، رغم أنها لم تذكر من قبل ضمن المخطط المحاسبي الوطني، ولقد تم إدماج هذه العناصر وتوضيح كيفية معالجتها محاسبيا من أجل تلبية متطلبات البيئة الاقتصادية من جهة ومسايرة مع المعايير الدولية للمحاسبة من جهة أخرى، ويمكن إبراز أهم العناصر الجديدة في النقاط التالية:

1-1العقود طويلة الأجل:

تتضمن العقود طويلة الأجل إنجاز سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بمايلي: -عقود بناء. -عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة. -عقود تقديم خدمات. وتدرج حسابات الأعباء و المنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل وتيرة تقدم عملية الانجاز عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (نسبة الانجاز)، وهذا ما يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 11المتعلق بعقود الإنشاء.

1-2 الضرائب المؤجلة[2]:

[1] مسعودي درواسي ،**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره،ص:16.

[2] Bernard Raffournier (2005) **: LES NORMES COMPTAPLES INTERNATIONALES (IFRS / IAS)** éditions économisa. Paris. P. 226.

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع(ضريبة مؤجلة خصوم)، أو قابل للتحصيل(ضريبة مؤجلة أصول)خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج، ولقد تم التطرق في إلى الضرائب المؤجلة، مما يعني أن الجزائر تبنت المعيار المحاسبي الدولي رقم 12(IAS12) المتعلق بضرائب الدخل المؤجلة.

1-3 عقود الإيجار:

وهو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل دفعة أو دفعات عديدة، ويترتب عن إيجار تمويل عملية تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها، ولقد تم التطرق لذلك في المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 المتعلق بعقود الإيجار.

ويميز بين:

- عقد الإيجار التشغيلي (العادي) الذي يتم فيه الاتفاق بين المؤجر و المستأجر على مبلغ معين متفق عليه خلال فترة الإيجار، يكون بمثابة مصروف يتحمله المستأجر خلال الدورة، و إيراد بالنسبة للمؤجر.
- و عقد الإيجار التمويلي: الذي يحول للمؤجر مخاطر و منافع الأصل المؤجر، إلى المستأجر بعد انتهاء مدة العقد، أو أن يكون للمستأجر الحق في شراء الأصل المستأجر[1]. في نهاية مدة العقد بأقل من قيمته العادلة

1-4 الحسابات المدمجة والحسابات المجمعة[2]:

ويقصد بالحسابات المدمجة تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد، وكل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني، ويكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمنة على المجموع المدمج(أو الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته، ولقد عالجها المعيار المحاسبي الدولي رقم 27المتعلق بالقوائم المالية الموحدة والمنفصلة ،كما تطرق لها المعيارIFRS3 المتعلق باندماج الأعمال. وهناك اندماج الكيانات المشاركة، حيث يمارس الكيان المدمج نفودا ملحوظا وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة، و النفود الملحوظ تكون فيه الحيازة تمثل20% أو أكثر من حقوق التصويت، ويكون التمثيل والمعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتم التطرق لهذه الوضعية ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 28المتعلق بالاستثمار في الشركات الزميلة.

---

[1] Pascal Barneto(2004) : Normes IAS / IFRS Application Aux Etats Financiers Edition DUNOD. P.131

[2] مسعودي درواسي ،**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره،ص:17.

2- الجديد في القياس والتقييم المحاسبي[1]:

بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية الذي اعتمد في تقييم العديد من العناصر، فإنه تم اعتماد في بعض الحالات تقييم بعض العناصر على بدائل أخرى أهمها:

2-1 القيمة الحقيقية: وتعرف بالقيمة العادلة، وهي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة العادية(التامة).

2-2 قيمة الانجاز الصافية: وتعرف بصافي القابلة للتحقق، وهي عبارة عن سعر البيع القدر للمخزون مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام المخزون والتكاليف الضرورية لإتمام عملية البيع.

2-3 القيمة المحينة: وهي التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

المبحث الثاني :عرض القوائم (الكشوف) وفق النظام المحاسبي المالي

وسوف نعرض فيه العناصر التالية:

- عرض قائمتي المركز المالي والدخل.
- عرض قائمة التدفقات النقدية، قائمة تغيرات حقوق الملكية والإيضاحات الملحقة.

المطلب الأول: عرض قائمتي المركز المالي والدخل.

تمهيد:

تعريف القوائم المالية حسب المحاسبة المعايير الدولية:

تعد القوائم المالية وتقدم للمستخدمين الخارجين من قبل العديد من المؤسسة حول العالم ورغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وأخر، إلا هناك فروق بينها تتسبب فيها ، وربما ظروف اجتماعية و اقتصاديه وقانونية مختلفة، وبسب ما تتصوره بلدان مختلفة من حاجات للمستخدمين المختلقين للقوائم المالية عند ما تخضع للمتطلبات الوطنية.

- إن هذه الظروف المختلفة أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة لعناصر القوائم المالية على سبيل المثال "الأصول والالتزامات ،حقوق الملكية والدخل والمصروفات وينتج على ذلك استخدام لمعاير مختلفة و الاعتراف بعناصر القوائم المالية وفي تفصل أسس مختلفة ،كما يتأثر كذلك نطاق القوائم المالية ومستوى الإفصاح فيها.

ـــ إن لجنة معاير المحاسبية الدولية ملتزمة بتضيق هذه الفروق من خلال السعي لزيادة توافق التشريعات ومعاير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد القوائم المالية يعتقد أن المزيد من هذا التوافق يمكن أن يحقق بشكل أفضل من خلال التركيز على القوائم التي تعد الأغراض توفير المعلومات المفيدة في صنع القرارات الاقتصادية.ومن ذلك يمكن أن نعرف القوائم المالية تعريف شامل:

[1] قوادري محمد، **مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره،ص:16.

القوائم المالية عبارة عن إعادة عرض مالي منظم للموقف المالي والعمليات المالية التي قامت بها مؤسسة خلال فترة زمنية محددة ،وغالبا ما تكون سنة واحدة، ولقد طالبت الهيئة بإعداد القوائم التالية:

- قائمة المركز المالي(الميزانية العمومية).
- قائمة الدخل.
- قائمة التغيرات حقوق الملكية.
- قائمة التدفق النقدي.

الفرع الأول :عرض قائمة المركز المالي

والتي تنقسم إلى:

- مفهوم قائمة المركز المالي
- أهمية قائمة المركز المالي
- عناصر قائمة المركز المالي
- تقييم العناصر الأصول والخصوم
- قائمة المركز المالي وتبوبيها
- الاعتبارات المتعلقة بالعناصر قائمة المركز المالي
- الاعتراف بالأصول والخصوم وقياسها.

1ـــ مفهوم قائمة المركز المالي:

يمكن أن نعرف قائمة المركز المالي إلى عدة تعاريف وهي :

***ـــ التعريف الأول:**[1] هي قائمة توفير المعلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة والتزامات المؤسسة لدائنيها ،وحق الملاك على صافي أصول المؤسسة حيث يتمثل المركز المالي للمؤسسة في مالها من أصول وما عليها من خصوم والتزامات تجاه الأخرين وذلك في اللحظة الأخيرة من الفترة المالية المنتهية وتعد هذه القائمة إعداد الحسابات الختامية أي لم تقفل بعد ،وللميزانية جانبين جانب الأول يسمى جانب الأيمن ويندرج فيه كافة البنود الخاصة بأصول المؤسسة وحقوق على الأخرين ،والثاني الجانب الأيسر ويندرج فيه كافة البنود الخاصة بالخصوم المؤسسة والتزاماتها تجاه الأخرين وتختلف طريقة ترتيب البنود الحسابات في الميزانية حسب طبيعة المؤسسة.

***ـــ التعريف الثاني:** تعتبر قائمة المركز المالي(الميزانية العمومية)الوسيلة الأساسية لإعطاء صورة واضحة وعادلة لحالة المشروع المالية في لحظة زمنية غالبا ما تكون سنة أي نهاية سنة المالية ،ولذلك فإنه يتم تبويب عناصرها في

[1] سليماني نوال والآخرون ، **الإفصاح عن القوائم المالية** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير ،المركز الجامعي بالوادي ،2009،ص :91.

مجموعات ملائمة يسهل معها الوقوف على حالة المشروع المالية كما تساعد في إجراء التحليلات والمناقشات المناسبة للحكم على وضعية المشروع.

– وتوفير الميزانية العمومية(قائمة المركز المالي)معلومات مفيدة عن مدى قوة المركز المالي للمؤسسة فيتبين ما لدى المؤسسة من ممتلكات أو موجودات وما على هذه المؤسسة من مطالبات سواء من قبل الملاك أم من قبل غيرهم.

* – **التعريف الثالث:** إن العناصر المتعلقة مباشر بقياس المركز المالي هي الأصول والالتزامات، وحقوق الملكية وتعرف هذه عناصر كمائلي الأصل: هو مورد يسيطر

عليه المشروع نتيجة لأحداث تحقيق الإيراد المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصاديه مستقبلية تتدفق للمشروع ،والالتزام: هو المديونية حالية على المشروع ناشئة عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سدادها تدفقات خارجة للمورد والتي تتجسد فيها المنافع اقتصادية يملكها المشروع للخارج، و حقوق الملكية وهي حصة الملاك المتبقية في أصول المشروع بعد خصم كافة الالتزامات.

* – **تعريف الرابع**[1]:هي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية محددة،وتعكس الميزانية الوضع المالي للمؤسسة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها –وكما تعرف المركز المالي : وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1 تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عن بيانات بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في النقطة زمنية محددة .ويمكن تعرف الميزانية بأنها تقرير يوضح المعلومات الخاصة بقيمة استثمارات المؤسسة ومصادر هذه الاستثمارات المتمثلة في الدائنين وحقوق المؤسسة ، وهذه المعلومات تستخدم بواسطة أطراف في أغراض متباينة منها تقييم العائد على الاستثمارات وتحديد السيولة وقدرة المؤسسة على سداد الالتزامات ويطلق عليها الميزانية لأنها تتخذ إحدى أشكالها صورة جدول له جانبين متساويين ومن ثم متوازيين من الناحية ويطلق عليها أيضا قائمة المركز المالي لأن الهدف الرئيسي من إعدادها هو إظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة ،وتعتبر الميزانية أو القائمة المركز المالي من أهم التقارير أو القوائم المالية التي تنتجها المؤسسة .

تظهر الميزانية العمومية للمركز المالي للوحدة الاقتصادي المعينة في التاريخ معين ،أي في النقطة زمنية معينة ،ولذلك عادة ما يطلق عليها في الممارسة العملية ، قائمة المركز المالي وهي قائمة تاريخية في الأساس لأنها تبين الأثر الإلتزامي للعمليات وأحداث التي وقعت بالفعل على ثلاث عناصر أساسية وهي الأصول والالتزامات والحقوق الملكية ولذلك فالميزانية العمومي فهي إلا وصفا تفصيليا لمعادلة المحاسبية الأساسية :

الأصول= الالتزامات+حقوق

[1] شكيمة عبد الحكيم والآخرون ،**المعيار المحاسبي الدولي الأول** ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية ،المركز الجامعي بالوادي ، 2008،ص:61.

الأصل بأنه مورد اقتصادي يوفر منافع اقتصادية متوقعة في المستقبل حصلت عليه أو تتحكم فيه الوحدة الاقتصادية معينة نتيجة لعمليات أو الأحداث وقعت في الماضي

1-ضرورة وجود منافع اقتصادية متوقعة في المستقبل من استخدام هذا الأصل

2-ضرورة أن تكون الشركة قادرة على الحصول أو التحكم في هذه المنافع

3- أن العملية أو الحدث الذي تسببت في وجود الأصل تكون قد وقعت بالفعل ويعرف الالتزامات والخصوم بأنها التضحيات بمنافع الاقتصادية متوقعة في المستقبل بسبب تعهد الوحدة الاقتصادية المعينة بتحويل أو نقل الأصول أو تقديم الخدمات لوحدات الاقتصادية أخرى في المستقبل نتيجة لعمليات أو الأحداث وقعت في الماضي ويلاحظ من هذا التعريف توافر ثلاث معايير للالتزامات بأن التعهد التزام وهي :

- أن يشتمل التعهد على تضحيات بالموارد في المستقبل في شكل النقدية أو بضائع.

- يجب أن تكون الوحدة قد عهدت بالفعل بهذه التضحيات.

-أن تكون العمليات أو الأحداث التي سببها تعهد الشركة بالتضحيات في المستقبل قد وقعت بالفعل. وتعرف الحقوق الملكية بأنها القيمة المتبقية من أصول الوحدة الاقتصادية بعد خصم هذه الالتزامات على هذه الوحدة .بمعنى أن الحقوق الملكية تساوي الصافي الأصول - صافي الخصوم للوحدة الاقتصادية .وهي تمثل رأس المال الذي يقدمه الملاك الشركة والذي يستخدم لإنتاج و تجميع الايرادات . وتتكون الحقوق الملكية من رأس المال الأساسي بالاضافة إلى الاحتياطات والأرباح المحجوزة من الفترات السابقة.

*ــ **التعريف الشامل المختصر**[1]: يقصد بالمركز للمؤسسة ما لدى المؤسسة من ممتلكات أو موجودات في لحظة زمنية معينة وما على تلك الموجودات من مطالبات في اللحظة نفسها سواء للغير وللملاك.

2ــ **أهمية قائمة المركز المالي** [2]: تتمثل أهميتها في المعلومات التي توفرها واللازمة لأعداد بعض نسب التحليل المالي والتي تتمثل :

2ــ 1**السيولة:** وتعرف السيولة بأنها الوقت المتوقع لأصل من الأصول كي يتم تحويله إلى نقد أو يتم دفع التزام ما فكل المقرضين سواء لأجل قصير أو أجل طويل يهتم بالتعرف على نسب السيولة في المدى القصير مثل نسبة النقد وشبه النقد إلى المطلوبات المتداولة لتقييم قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها قصيرة الأجل ،وكذلك فإن المالكين الحاليين والمحتملين يدرسون سيولة النشأة لتقيم إمكانية إستمرار المؤسسة في مزاولة نشاطها وإستمرارها في تحقيق الأرباح و إمكانية توسيع عمليات المؤسسة وبشكل عام فكلما إزدادت المؤسسة كلما خطورة فشلها أقل.

[1] شكيمة عبد الحكيم والأخرون ،**المعيار المحاسبي الدولي الأول** ،مرجع سبق ذكره ،ص: 62.

[2] سليماني نوال والاخرون ، **الافصاح عن القوائم المالية** ، مرجع سبق ذكره،ص:94 .

2-2المرونة المالية : تعبر المرونة المالية عن" قدرة المؤسسة على تعديل مقدار و توقيت التدفقات النقدية حتى يمكنها الإستجابة للإحتياجات والفرص غير المتوقعة " إن المؤسسة التي لديها درجة كبيرة من المرونة المالية تكون أكثر قدرة على تجاوز الأوقات الصعبة وتخطي الأزمات الغير متوقعة ،كما أنها تكون أكثر قدرة على إنتهاز فرص الإستثمار المربح غير المتوقعة، من ناحية ثانية ، فإن المؤسسة عير المرنة ماليا يصعب عليها مواجهة الإلتزامات غير المتوقعة ، وغالبا ما يؤدي هذا إلى الحد من مصادرها النقدية اللازمة للتوسيع أو لسداد الديون المستحقة ،الأمر الذي قد يقودها إلى الإفلاس ،رغم أنها تحقق أرباحا. إن نقص السيولة وعدم كفاية درجة المرونة المالية هي مؤشرات يتم استنتاجها من تحليل قائمة المركز المالي ولمؤسسة ما، الأمر الذي يسمح بالتنبؤ بصعوبات ستوجهها المؤسسة، وغالبا ما تكون هذه المؤشرات مبكرة لإحتمالات الإفلاس تلك المؤسسة، بصورة عامة: كلما انخفضت درجة المرونة المالية ،كلما إزداد خطر فشل المؤسسة بالإضافة لما تقدم فان الميزانية توفر معلومات حول ربحية الشركة عن طريق ربط صافي الدخل بحقوق الملكية للتعرف على نسبة العائد على حقوق الملكية كذلك فان ربط بعض الفقرات بفقرات أخرى من قائمة الدخل يؤدي إلى توفير نسبة معينة تساهم في تقييم و قياس كفاءة أداء إدارة المؤسسة في استخدام أصولها المختلفة لتوليد صافي مبيعات المؤسسة فمثلا استخدم معدل دوران الأصول و معدل دوران الأصول الثابتة ومعدل دوران المخزون يساعد في تقييم قدرة الإدارة على استغلال هذه الأصول في توليد المبيعات .

3- عناصر المركز المالي(الميزانية العمومية):

-ينقسم المركز المالي إلي جانبين: جانب الأيسر و جانب الأيمن: ينقسم إلى عدة منها كما أن معظم الميزانيات المؤسسة سواء التجارية منها أو صناعية يتم تصنفها كمايلي:

3-1 جانب الأيمن(الأصول):يسمى(بأصول الثابتة)أو(الموجودات).[1]

-يمكن تعريف الأصول الثابتة على أنها موجودات التي يمتلكها المشروع ليس بغرض الإيجار بها وبيعها أثناء الدورة المحاسبية للمشروع ولكن بغرض الاحتفاظ بها للمساعدة العملية الإنتاجية لتحقيق الإيراد لأي مشروع قائم.

- كما يمكن أن يمكن أن نعرف الأصول الثابتة هي أيضا الموجودات أو الموارد الاقتصادية التي تمتلكها المؤسسة من ممتلكات أو موجودات أو تكون لها السيطرة عليها نتيجة لأحداث سابقة و توقع أن تتدفق منها منافع مستقبلية.

- كما يمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل أن تتدفق إلى المشروع بعدة طرق على سبيل المثال يمكن للأصل :

1- أن يستخدم منفردا أو مجتمعا مع أصل أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المشروع.

[1] أيوب حمامة والآخرون ، **مدى الإفصاح القوائم المالية** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية ، المركز الجامعي بالوادي ، 2010،ص:68.

2- أن يستبدل مع أصول أخرى.

3 – أن يستخدم لسداد التزام أو أن يوزع على مالكي المشروع.

– إن توحيد تكلفة الأصول الثابتة تتم طبقا لمفهوم التكلفة التاريخية ، والتي تعتبر اكثر قابلية للاعتماد عليها عندما يتم تقويم الموجودات بالتكلفة بدلا من القيمة السوقية ، حيث يعني هذا المفهوم تحميل الأصل الثابت بجميع ما تكبدته المنشاة في سبيل حصول على ذلك الأصل حتى يصبح جاهزا للاستخدام الفعلي للمنشاة .

وعند شراء الأصل من الخارج يجب على المحاسب أن يحدد كافة النفقات و المصاريف المتعلقة بالحصول على هذا الأصل ويدخل ذلك الثمن الأصلي طبقا للفاتورة ومصاريف النقل وتسجيل الملكية و يشحن و التامين و التحميل ومصاريف التركيب و رسوم جمركية أما إذا كان الأصل الثابت قد تم إنشائه وتصنيعه داخل المؤسسة مثل إقامة المؤسسة مبنى للمصنع أو للإدارة وتصنيع بعض الآلات لاستخدامها في تصنيع المنتجات التي تتعامل بها المؤسسة عندئذ يدخل في تكلفة الأصل كافة العناصر المتعلقة بالمواد المستخدمة و العمل المباشر المستنفذ و المصاريف غير المباشرة الصناعية و الإدارية و العمومية للمؤسسة التي استخدمت في إنشائه أو إنتاجه.

3ـــ1-1 الأصول المتداولة[1]

– الأصول(الموجودات) المتداولة تتمثل في النقد و البنود الأخرى التي من المحتمل تحويلها إلى نقد أو بيعها أو استهلاكها إما خلال الدورة التشغيلية للمؤسسة أو خلال سنة أيهما أطول، كما يمكن أن التعرف الأصول المتداولة وهي الأصول التي تكون جوهرة النشاط في المؤسسات التجارية والصناعية على حد سواء فالمؤسسة التجارية تهدف إلى تحقيق الربح من خلال عمليات شراء البضاعة و إعادة بيعها بسعر يغطي التكاليف ويحقق هامشا ربحيا مقبولا ، كما أن المؤسسة الصناعية يتمحور نشاطها حول إعادة تصنيع المواد الخام وتحويلها و تحويلها إلى بضائع جاهزة للبيع وفي كل الأحوال فإن المواد الخام و البضائع الجاهزة هي من ضمن الأصول المتداولة .

3-1-2الأصول الغير متداولة(أو غير الملموسة)

وتشمل الاستثمارات طويلة الأجل والموجودات كالممتلكات (الأراضي ، المباني) والمعدات و الأثاث...الخ ، بالإضافة إلى الموجودات ذات الطبيعة غير الملموسة مثل الشهرة وحق الاختراع العلامات التجارية وكما يمكن أن تعتبر أيضا الأصول على سبيل المثال الممتلكات والمنشآت والمعدات لها شكل المادي ، ولكن الوجود المادي ليس جوهريا لوجود الأصل ،وعليه فان براءات الاختراع وحقوق ...ـــ؟ على سبيل

[1] أيوب حمامة و الآخرون ، **مدى الافصاح القوائم المالية** ،مرجع سبق ذكره ،ص:68.

المثال وهي الأصول إذا كان من التوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية مستقبلية وكان المشروع يسيطر عليها، كما أن هذا النوع من الأصول يعتبر طويل الأجل ويستمر في ملكية المؤسسة على مدار أكثر من فترة مالية[1].

3ـــ2جانب الخصوم ـــ ينقسم إلى قسمين :

– الالتزامات المتداولة:

يتم عادة إظهار الالتزامات في الميزانية حسب ترتيب الدفع للالتزامات المتداولة ،ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1 المعدل فإنه يجب تبويب الالتزام على أنه متداول عندما 6 يكون من المتوقع تسويته خلال دورة تشغيلية عادية للمؤسسة .–يكون من المقرر تسويته خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية ، بمعنى أن الالتزامات المستحقة الدفع عند الطلب أو التي قد يطلب المقرض سداده في أي وقت تصنف على أنها متداولة بغض النظر عن النية الحالية للمؤسسة أو المقرض بخصوص الطلب المبكر للسداد

– الالتزامات الغير المتداولة[2]:

هي الالتزامات التي لا يتوقع تصنيفها خلال الدورة التشغيلية الجارية وتشمل :

– الالتزامات الناشئة من الاستحواذ على الأصل مثل السندات والأوراق المالية أو الكمبيالات طويلة الأجل والالتزامات الايجارية .

– الالتزامات الناشئة عن السير الطبيعي للعمليات مثل التزامات التقاعد .

– الالتزامات الطارئة المنطوية على عدم تأكد متصل بالخسائر المستحق الدفع ، المدفوع له أو تاريخ استحقاق الدفع مثل ضمانات المنتج .

وبالنسبة لكافة الالتزامات طويلة الأجل فإنه يجب بيان تاريخ الاستحقاق وطبيعة الالتزام و سعر الفائدة ووصف أي ورقة مالية مرهونة لدعم وتأييد الاتفاق بوضوح ، كذلك فإنه في حالة السندات والكمبيالات طويلة الأجل يجب بيان أي علاوة أو خصم على حد كإضافة أو استطلاع من القيمة الاسمية أو قيمة التعادل للسند أو كمبيالة ،والالتزامات طويلة الأجل تحتوي على اتفاقيات معينة وجب الالتزام بها وذلك إذا تم الإخلال بأي من هذه الاتفاقات تصف في هذه الحالة على أنها التزامات متداولة ويصبح للمقرض الحق بالمطالبة بالدفع وما لم يتنازل المقرض صراحة على حقه على حقه أو يتم تصحيح الأوضاع أو الظروف المسببة للعجز عند الدفع فإن الالتزام يكون متداولا.

– **الالتزامات الأخرى:** وهي تلك البنود التي لا ينطبق عليها مفهوم الالتزام مثل ضرائب الدخل المؤجلة و الانتمان الضريبي الاستثماري المؤجل والتي تقاس بطريقة التأجيل ولكن في أغلب الأحيان يتم إدراج هذه البنود ضمن المتداولة وغير المتداولة رغم أنها ليست متماثلة من الناحية الفنية

[1] سليماني نوال والآخرون ، **الافصاح عن القوائم المالية** ،مرجع سبق ذكره،ص:96.

[2] طارق عبد حماد ،**موسوعة معايير المحاسبية** ،الجزء الأول ،جامعة عين الشمس ،الدار الجامعية ، 2004 ،ص ص:130 ،132.

– عناصر الخصوم [1]:

يمثل الالتزامات الداخلية على المؤسسة و يمثلها رأس المال و هو حقوق أصحاب المؤسسة على المؤسسة نفسها بصفة المعنوية و المستقبلية ـــ وهو عبارة عن رأس المال الموضوع مضافا إليه الأرباح المحققة و الإضافات إلى رأس المال الأصلي ، أو الطروح منه الخسائر و المحسوبات من رأس المال الأصل.

1– الخصوم الثابتة: تتمثل في تضحية بمنافع اقتصادية يحتمل أن تتخلى عنها المؤسسة في المستقبل، ويترتب عليها التزام حالي على المؤسسة بفرض عليها بأن تنقل في المستقبل أصولا إلى مؤسسة أخرى أو أن تقدم لتلك المؤسسة الأخرى خدمات مستقبلية وذلك بسبب عمليات أو أحداث سابقة ،كما يمكن إن تعرف إنها الالتزام الحالي على المشروع ،والدين يمثل واجب أو مسؤولية العمل والوفاء لطريقة محددة ويمكن للالتزامات أن توضع قانونا موضع التنفيذ كنتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعي ،وهذا هو الحال عادة على سبيل المثال بنسبة لمبالغ الواجبة الدفع لقاء سلع أو خدمات استلمها المشروع ـــ كما ينشأ الالتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية .

2 – **الخصوم المتداولة** : تتمثل في الالتزامات التي على المنشاة للغير ويتوقع بأن تقوم المؤسسة بتسديدها أو الوفاء فيها خلا ل الدورة التشغيلية للمنشاة أو خلال الفترة المالية القادمة أيهما أطول وذلك باستخدام أصول متداول أو بخلق مطلوبات متداولة أخرى .

3– المطلوبات طويلة الأجل : تتمثل في الالتزامات التي على المؤسسة للغير ولكن لا يتوقع سبيلها أو تسديدها خلال دورة النشاط العادية وإنما يحل اجلها في فترة لاحقة لتلك الدورة .

4– رأس المال العامل : يمكن تعريف رأس المال العامل من خلال دراسة حالة بين استخدامات والموارد في الميزانية المالية وعلى أساس تقسيم الميزانية على مستويين طويل و قصير الأجل .

5– حقوق الملكية : تتمثل في صافي الأصول أي الفرق بين مجموعة أصول المؤسسة و مجموعة المتطلبات ويطلق عليها البعض مصطلح صافي الثروة وتختلف مكونات حقوق ملكية حسب الشكل القانوني للمؤسسة أي على ما إذا كانت مؤسسة فردية أو شركة ضمان أو شركة مساهمة عامة وبالنسبة للأخيرة أي شركة المساهمة العامة تشمل حقوق الملكية أو حقوق المساهمين كلا من رأس المال المدفوع (الأساسي و الإضافي) و الاحتياطات و الأرباح المحتجزة وأسهم الخزينة .

3-3 تقييم العناصر الأصول والخصوم :

[1] أيوب حمامة و الاخرون ، **مدى الافصاح القوائم المالية** ،مرجع سبق ذكره ،ص:70.

3-3-1تقييم بنود الأصول: [1] وتتمثل في الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له المنافع الاقتصادية مستقبلية ،ومراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع الاقتصادية توفرها هذه الأصول ،وتتمثل في العناصر التالية:

1- التثبيتات العينية والمعنوية :التثبيت العيني هو الأصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية ،والذي يفترض أن تستغرق المدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية . أما التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير النقدي وغير مادي ، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية ، والمقصود منه هنا المحلات التجارية المكتسبة والعلامات وبرامج معلوماتية ...الخ[2] .

-الاعتراف بالتثبيتات العينية والمعنوية : طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول ،ويدرج التثبيت العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل إذا كان :

1- من المحتم أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان .

2- تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

-تقييم التثبيتات العينية والمعنوية :

وتدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة وتندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء ووضعها في أماكنها ،والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى ،ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط.

أما بالنسبة للتقييم اللاحق ، فحسب المعالجة المرجعية المنصوص عليها ، يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها الاهتلاكات ومجموع الخسائر القيمة . غير أنه يرخص للكيان استعمال المعالجة أخرى ، بإدراج كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا بمبلغه المعاد تقييمه ،أي بقيمته الحقيقة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع الخسائر القيم اللاحقة ، بحيث تتم العمليات إعادة التقييم بانتظامه كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الاقفال.

وإذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقيمه ، فإن زيادة تقيد مباشرة في الشكل رؤوس الأموال الخاصة تحت عنوان- فارق إعادة التقييم - .أما إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة –إعادة التقييم سلبية –فإن هذه الخسارة في القيمة ينسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة ، ويقيد الرصيد المحتمل –فارق إعادة التقييم السلبية الصافية – كعبء من

[1] ضيف الله محمد الهادي،**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**،مرجع سبق ذكره،ص:10

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد19،الصادر في 28ربيع الأول عام 1430ه الموافق ل25 مارس 2009ص ،ص 8-9

الأعباء ويشير النظام المحاسبي المالي الجديد إلى أن المعالجة باستعمال القيمة الحقيقة لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن بالاستناد إلى سوق نشطة.

2-الأصول المالية- التثبيتات المالية – والضرائب المؤجلة كأصل :[1]

التثبيتات المالية : وتتمثل في الأصول المالية غير جارية ، ومكونة من العناصر أربعة التالية:

-سندات المساهمة والحسابات الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان.

- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر مرودية مرضية ، لكن دون التدخل في التسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها .

- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل والتي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول الأجل استحقاقها .

- القروض و الحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير.

- الحسابات الدائنة لدى الزبائن ، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال والقروض التي تفوق مدتها 12 شهرا - ويتم تقييم الأصول المالية عند دخولها ضمن الأصول الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك جميع المصاريف والرسوم المتعلقة بالعملية أما خلال التقييم اللاحق ، فالسندات المساهمة والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا ، وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع ، يتم تقييمها عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي لاهي على الخصوص :

- بالنسبة إلى السندات التي تم تسعيرها ، فتقيم بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية .

- بالنسبة إلى السندات التي لم يتم تسعيرها ، فتقيم بقيمتها التفاوضية المحتملة ، ويمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات مقبولة على العموم ويدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقية مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة وبالنسبة للتوظيفات المالية والتي تمت حيازتها حتى حلول استحقاقها وكذلك القروض والحسابات الدائنة التي يصدر ها الكيان و لم تتم حيازتها لأغراض معاملة تجارية فتقيم بالتكلفة المهتلكة ، وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات أي خسارة محتملة في القيمة ، وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول . وعند القيام بالتنازل عن التثبيتات مالية ،تدرج القيم الفائضة أو الناقصة كمنتوجات أو أعباء عملياتية

- **الضرائب المؤجلة كأصل** [2]:وهي عبارة عن مبلغ الضريبة عن الأرباح قابل للتحصيل –ضريبة المؤجلة أصلية –خلال سنوات مالية مستقبلية ، وتسجل في الميزانية وحساب النتائج وتنتج عن : -اختلال زمني بين الإثبات

[1] قوادري محمد، ،**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**،مرجع سبق ذكره،ص:11.

[2] قوادري محمد، ،**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**،مرجع سبق ذكره،ص:12.

المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في السنة المالية لاحقة في المستقبل متوقع عجز الجبائي أو القروض الضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتطة في مستقبل منظور ترتيب وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة وأثناء تقديم الحسابات تفصل الضرائب المؤجلة كأصل عن حسابات الضريبية الجارية .وتحدد أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها.

3-المخزونات ومنتجات قيد التنفيذ :

يعرف النظام المحاسبي المالي على أنه أصول يمتلكها كيان ،وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو قيد الإنتاج ، أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الانتاج ، أو تقديم الخدمات وتقيم المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ بالتكلفة التي تشم :

- جميع تكاليف الشراء-المشتريات ،المواد القابلة لاستهلاك ، المصاريف المرتبطة بالمشتريات.

جميع تكاليف التحويل - مصاريف المستخدمين والأعباء أخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الانتاج في الكيان المصاريف العامة والمصاريف المالية ، والمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات .

وتحسب هذه التكاليف إما على الأساس التكاليف الحقيقية ، وإما على الأساس تكاليف محددة مسبقا- التكاليف الموحدة القياسية- التي يتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقة ، وعملا لمبدأ الحيطة والحذر تقيم المخزونات أقل قيمة بين تكلفتها وقيم انجازها الصافي- سعر البيع بعد طرح تكلفتي الاتمام والتسويق —وتدرج أي خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون ،ويتم تقييم السلع عند خروجها من المخزن أو عند الجرد باستخدام طريقة الداخل أولا الصادر أولا أو التكلفة المتوسطة المرجحة.

3-3-2- تقييم بنود الخصوم:[1]

تتكون الخصوم من الديون راهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية ،والتي يمثل انقضاؤها خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية ، وتصنف الخصوم جارية والخصوم غير الجارية

مؤونات المخاطر والأعباء :مؤونة أعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد ، وتدرج في الحسابات في الحالات التالية:

-عندما يكون لكيان ما التزام راهن ناتج عن حدث.

[1] ضيف الله محمد الهادي،**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**،مرجع سبق ذكره،ص:12.

-عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام -عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه ويكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الإلزام المعني ،وتكون المؤونات الأعباء محلا لتقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية.بالنسبة للخسائر العملياتية المستقبلية لا تعتبر محلا لمؤونات الأعباء ،كما لا يستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات.

– **الضرائب المؤجلة كخصم**: وهي عبارة عن الضريبة الأرباح قابل لدفع –الضريبة المؤجلة خصمية- خلال سنوات مالية مستقبلية ، وتسجل في الميزانية وفي حساب النتائج وتنتج عن اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في حسبان:

– النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع .

– عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذ غ كانت نسبتها أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتطة في المستقبل منظور.

– ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة وأثناء تقديم الحسابات تفصل الضرائب المؤجلة كخصم عن ديون الضريبة الجارية ، وتحدد أو تراجع عن كل إقفال السنة المالية على الأساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها ،أو يسوي الخصم الجبائي ذو حساب التحيين.

القروض والخصوم المالية الأخرى[1] :

يتم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القينة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها ، وبعد الإقتناء تقوم الخصوم المالية حسب تكلفة المهتلكة ، باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري التي تقيم بقيمتها الحقيقية وتدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في كلفة الأصل طبقا للمعالجة المحاسبية-البديلة – المرخص بها ، حيث تدمج كلف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير أكثر من 12 شهرا قبل أن يستعمل أو يباع في كلفة هذا الأصل ،ويتم التوقف عن إدماج تكاليف الأقتراض في حالة انقطاع نشاط الانتاج أو انتهاء عملية الأنشطة الضرورية للتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه .

3-3-3تقييم الايرادات أو الأعباء الناتجة عن بعض العناصر:[2]

[1] قوادري محمد، ،**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**،مرجع سبق ذكره،ص:14.

[2] ضيف الله محمد الهادي،**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**،مرجع سبق ذكره،ص:14.

وسنتطرق هنا إلى إبراز كيفية والإدراج الأعباء و المنتوجات الناشئة عن الإعانات العمومية والأعباء والمنتجات المالية ، بالإضافة إلى المعالجة العمليات النابجة عن العقود طويلة الأجل

الإعانات : وتنتج من خلال تحويل الموارد العمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد أو من الإعانة بفعل امتثاله بعض الشروط المرتبطة ماضيا أو مستقبليا وتدرج الإعانات في الحسابات كمنتوجات-إيرادات –في حساب النتائج في السنة المالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها فبالنسبة للإعانات المرتيطة بالأصول القابلة للإهتلاك تدلرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الإهتلاك المحتسب ، وتظهر الميزانية كمنتوجات مؤجلة ، أما الإعانات الموجهة لتغطية الأعباء أو الخسائر تدرج كمنتوجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه ولا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ما يلي: بأن الكيان يمتثل للشروط الملحقة بالإعانات والتي سيتم استلامها.

الأعباء ومنتوجات مالية :

تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها ، والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقة للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في الحسابات المشتري ، وكمنتوجات مالية في حسابات البائع الأعباء والمنتوجات النابجة عن العقود طويلة الأجل : تتضمن العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة أو خدمة أو مجموعة من السلع والخدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في السنوات المالية مختلفة ، وتتمثل هذه العقود في عقود بناء ، عقود إصلاح حالة الأصول أو البيئة ، وعقود تقديم الخدمات وهذه عقود تسجل الأعباء و المنتوجات التي تخص العماليات التي تمت في إطار هذه العقود ، عن طريق تحرير نتيجة المحاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية ويكون التسجيل عن طريق التقدم ، وإذا كان غير ممكن تطبيق طريقة التقدم أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة ، فإنه تسجل المنتوجات بمبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة والتي يكزن تحصيلها محتملا ويكون السجيل عن طريق الإتمام وفي تاريخ الجرد إذا توقع مجموع التكاليف العقد سيفوق من مجموع منتجاته ،أو وقوع حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ ، فإنه يلجأ إلى تكوين رصيد بما يفوق الخسارة الإجمالية للعقد الموضحة بعد التسجيلات الحسابي .

4-: قائمة المركز المالي وتبويبها[1]

[1] سليماني نوال والآخرون ، **الافصاح عن القوائم المالية** ، مرجع سبق ذكره،ص:92.

يتم تبويب قائمة المركز المالي الميزانية العمومية في جانب الأيمن منها الأصول والأيسر الخصوم وحقوق الملكية وذلك وفق ثلاثة أسس وهي:

- **حسب صعوبة تحويلها إلي سيولة نقدية:** حيث يتم البدء في جانب الأصول بالأصول الثابتة غير الملموسة كالشهرة وبراء الاختراع ثم الأصول الثابتة الملموسة كالأراضي والمباني والآلات ثم الأصول المتداولة كالبضاعة فالمدينين فالأوراق التجارية فالمالية وأخيرا الأرصدة المدينة الأخرى أما جانب الخصوم فتظهر حقوق الملكية في البداية يليها الخصوم طويلة الأجل ثم التزامات قصيرة الأجل ثم الأرصدة الدائنة الأخرى.

- **حسب سهولة تحويلها إلي سيولة نقدية:** حيث يتم البدء جانب الأصول بالأصول المتداولة كالنقدية في الصندوق ثم البنك وهكذا يلها الأصول الثابتة الملموسة فالأصول الثابتة غير الملموسة وأخيرا الأرصدة المدينة الأخرى، أما في الجانب الخصوم وحقوق الملكية فيتم البدء بالخصوم قصيرة الأجل ثم الطويلة الأجل ثم حقوق الملكية وأخيرا الأرصدة الدائنة الأخرى.

- **على شكل تقرير:** يميل الاتجاه الحديث في المحاسبة إلى عرض قائمة المركز المالي في صورة تقرير وهناك اجتهادات في هذا المجال حيث يرى بعضهم البدء بالأصول المتداولة فالأصول الثابتة ثم المطلوبات المتداولة ثم المطلوبات الطويلة الأجل وأخيرا حقوق الملكية ،في حين يرى بعض الأخرين ،أن تظهر الأصول المتداولة أولا مطروح منها الخصوم المتداولة ،بذلك نتوصل إلى رأس المال العامل، يضاف إلى ذلك الأصول الثابتة بنوعيها الملموسة و الغير الملموسة حيث يشمل المجموعة رصد الأموال المستثمرة في المشروع يقابلها بالتالي القيمة الدفترية للمشروع والمتمثلة في مصادر رأس المال الداخلية والخارجية (أي رأس المال والاحتياطات والخصوم طويلة الأجل).

5-: الاعتبارات المتخذة في عناصر المتعلقة بالمركز المالي .[1]

حيث أن الميزانية أداة لقياس المركز المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة من عمرها ،لذا يجب أن يراعي في أعدادها تحقيق هذا الهدف وذلك بمراعاة مجموعة من الاعتبارات التي تحقق الشروط وهما الأهمية النسبية والقابلية المقارنة وهذه الشروط هي:

1-أن تعريفات الأصول والالتزامات تحدد الصفات الأساسية لها ، ولكن لا تحاول تحديد المعاير الاعتراف اللازم تلبيتها قبل الاعتراف بها في بيان المركز المالي ،كما تشمل التعريفات عناصر لا يعترف بها كأصول أو التزامات في بيان المركز المالي لأنها لا تبلي معاير الاعتراف ، وبشكل خاص يجب أن يكون التدفق المحتمل الدخل أو الخارج من المشروع مؤكد بشكل كافي ليبقى معيار الاحتمالية قبل الاعتراف بأصل والالتزام.

تصنيف عناصر الميزانية عند العرض على أسس منطقية تراعي طبيعة نشاط المؤسسة ودلك بالإضافة إلى عناصر أخرى مثل السيولة للأصول والأجل أو الاستحقاق بالنسب للالتزامات فبخصوص طبيعة النشاط المؤسسة

[1] محمد مطر ،**مبادئ المحاسبة المالية** ،ط4 ،دار وائل للنشر ،2003،ص:315.

يراعي مثلا أن تعطي الأولوية عند عرض الأصول لمجموعة الأصول المولدة للإيراد قبل غيرها ، هدا يعني أنه عند أعداد الميزانية الخاصة بمؤسسة صناعية مثلا يجب وضع الأصول طويلة الأجل على رأس القائمة الأصول المولدة للإيراد على أن يقابلها في الجانب الآخر من الميزانية حقوق الملكية والمطلوبات طويلة الأجل .أما بالنسبة للمؤسسة التجارية فتعطي الأولوية في جانب الأصول لمجموعة الأصول المتداولة وفي جانب الأخر لمجموعة المطلوبات أو الخصوم المتداولة.

2-عند تقيم ما إذا كان العنصر يحقق تعريف الأصل أو الالتزام أو الحقوق الملكية فإن الانتباه يجب أن يغطي إلى الجوهرة الأساسي و الحقيقة الاقتصادية للعنصر وليس فقط شكله القانوني ،ـــ على سبيل المثال ـــ في حالة عقود الإيجار تمويله فإن الجوهر والحقيقة الاقتصادية هي أن المستأجر للجزء الأكبر من عمره الإنتاجي لقاء دخوله في التزام لدفع مبلغ يعادل تقريبا القيمة العادلة للأصل ونفقات التمويلية المرتبطة بذلك ،وعليه فإن الإيجار التمويلي يثني عناصر تحقيق الأصل والالتزام و يعترف بها في بيان المركز المالي للمستأجر . كما يجب أيضا المراعاة مبدأ الأهمية النسبية في تنفيذ عملية الدمج بالنسبة للعناصر الميزانية وذلك بقصد تحقيق مستوى الدمج المناسب للأبواب الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية وذلك مع مراعاة أن تكون الخسارة المعلومات التي تترتب على هذا الدمج عند حدها الأدنى بالنسبة لمستخدمي البيانات المحاسبية وفي ضوء شروط أو متطلبات القابلية للمقارنة يتحدد الشكل أو النموذج الذي يتخذه عرض البنود المعلومات قراءتها ومن ثم تحليلها وتفسيرها . هذا ومع إن الميزانية تعرض في شكلها التقليدي أصول المنشأة في جانب مقابل ما عليها من التزمات -الخصوم والحقوق الملكية في جانب الأخر.

3-قد يشمل بيان المركز المالي المعد وفقا لمعاير المحاسبة الدولية الحالية عناصر لا تحقق تعريف الأصل والالتزام ولا تظهر كجزء من حقوق المالكين ،إلا أن التعريفات السابقة الأساس للمراجعات المستقبلية لمعاير المحاسبة الدولية الحالية و لصياغة معاير محاسبية الجديدة.

6-الاعتراف بالأصول والخصوم وقياسها:[1]

6-1الاعتراف بالأصول وقياسها:

يتم الاعتراف بالأصل لدى حدوث الحدث الذي بموجبه تنتقل ملكيته والسيطرة عليه على المؤسسة ،أما قياس قيمة الأصل عند لحظة الاعتراف به فيتم عادة بسعر التبادل والذي يطلق عليه عادة التكلفة التاريخية ويقصد بالتكلفة التاريخية للأصل ،المبلغ من النقد أو ما يعادل النقد الذي يدفع للحصول على الأصل ، أو القيمة العادلة للمقابل إلي أعطى للحصول على هده الأصل في تاريخ الحصول عليه ،ويمنع في جميع الأحوال إثبات أو التسجيل الأصل في الدفاتر بقيمة تزيد عن قيمة النقد المكافئ لسعر الشراء ،لكن هناك بعض

[1] محمد مطر ،**مبادئ المحاسبة المالية**، مرجع سبق ذكره ،ص:319 .

الاعتبارات التي يجب مراعاتها بشأن قياس القيم التي ستدرج بها بغض بنود الأصول في الميزانية المعدة في نهاية الفترات المالية مثل :

1-الذمم المدينة والتي تدرج عادة في الميزانية بالتكلفة التاريخية ولكن بعد تخفيضها بقيمة مخصص الديون المشوك في تحصيلها أي تدرج بالقيمة قابلة لتحصيل .

2-الاستثمارات القصيرة الأجل بالإجمالي القيمة العادلة للمحفظة.

3-المخزون من البضاعة ويدرج بسعر التكلفة أو قيمة قابلة للتحقق أيهما أقل ،مما يعتبر تطويرا للقاعدة السابقة التي كانت مطبقة في هدا المجال وهي سعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل ، ومن المعروف أنسعر التكلفة للمخزون يحدد عادة بموجب بدائل متعددة من طرق أهمها :الوارد أولا صادر أولا ،الوارد أخيرا صادر أولا ، المتوسط المرجح للسعر التكلفة ، ومن المعروف أيضا أن اختيار أي من طرق البديلة المشار إليها أعلاه يترك أثارا ملموسة على كل من صافي الدخل ، وعلى قيمة المخزون بالميزانية العمومية ، لذلك ما يوجب مراعاة مبدأ التماثل أو الاتساق في طريقة التي يتم اختيارها من بين ذلك الطرق ،كما تجدر الإشارة هنا أيضا إلى أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 قد ألغى في إصداره الأخير استخدم طريقة الوارد أخيرا صادر أولا في تحديد تكلفة المخزون ،

4- الاستثمارات طويلة الأجل وتدرج عادة بتكلفتها التاريخية إلا في حدوث هبوط دائم في قيمتها السوقية ، فحينئذ يتوجب تكوين مخصص بمقدار هبوط الحادث في أسعارها لتظهر في الميزانية بالتكلفة التاريخية مطروحا منها هدا المخصص ، وفي حال كون هذه الاستثمارات أوراق دين طويلة الأجل كالسندات مثلا فتقاس بقيمتها المطفأة.

5- الأصول الثابتة أو ما يعرف بالممتلكات والمعدات مثل :المباني، الأثاث ،الآلات والمعدات ...الخ فتدرج عادة بتكلفة التاريخية مطروحا منها استهلاكها المتراكم أو مجمع الاستهلاك ، وذلك مع ضرورة مراعاة أي تدني يحدث في قسمة الأصل ، وتعرف التكلفة التاريخية بأنها مبلغ النقد أو النقد المكافئ المدفوع أو القيمة العادلة للعوض المعطى لتملك الأصل بتاريخ التملك لكن ما تجدر الاشارة إليه هنا هو تصاعد التأييد للأراء المنادية بالتخلي عن التكلفة التاريخية كأساس لقياس قيمة الأصل والتزام المدرجة في الميزانية ، ودلك للصلح القيمة العادلة كأسس لقياسها ، وكان صدور المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 و كذلك رقم 36 ترسيخا لهذا الاتجاه ، **وتعرف القيمة العادلة للأصل بأنها المبلغ الذي يمكن أن تتم به مبادلة الأصل أو تسديد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل بموجب صفقة تجارية.**

6-2الاعتراف بالخصوم وقياسها:[1]

[1] محمد مطر ،**مبادئ المحاسبة المالية**،مرجع سبق ذكره ،ص:320.

يتم الاعتراف بالمطلوبات عادة بمبلغ المتحصلات من النقد أو ما يعادل النقد الناشئ عن تلك المطلوبات ،أو في بعض الظروف بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع دفعه لسداد الالتزام الناشئ عنها وذلك في السياق العادي للمؤسسة . وتنقسم الخصوم من الناحية النظرية إلى خمسة أنواع هي : – ––

– **مطلوبات التعاقدية** : وتنشأ عن أحداث سابقة تنشئ التزام معلنا عنه صراحة بالكتابة أو مفهوما ضمنا من الناحية القانونية وتنتمي المطلوبات إلى هذا النوع مثل الذمم الدائنة ، وأوراق الدفع ...الخ

– **الالتزمات الضمنية** :وتتسم بكونها ضمنية أكثر من كونها معلنة صراحة في العقود بالكتابة ومن الأمثلة عليها: الاجازات المستحقة والعمولات المستحقة .

– **الالتزمات عرفية** :هذا النوع من الالتزامات لا يثبت عادة في عقود وإنما ينشأبحكم الأعراف أو تحقيقا للعدالة ولدواعي أخلاقية ، لذا لا يظهر في الميزانية ومن الأمثلة عليه مسؤولية المورد المحتكر عن توفيرالبضاعة للزبائن .

– **الالتزمات الشرطية** :وينشأ هدا النوع من الالتزامات عن عدم التأكد والتي ستوفر الفرص لاحتمال حدوث خسائر للمؤسسة بسبب حدوث حدث معين في المستقبل والذي بمجرد حدوثه تعتبر تلك الخسائر محققة ومن الأمثلة، الكفالات أو الضمانات التي تمنح للزبائن مع السلع المعمرة مثل السيارات والثلاجات ...الخ هذا يتم الاعتراف بالالتزامات الشرطية عادة يتوفر الشرطين .أن يكون احتمال تحقق او الالتزام أو الحدوث تدني في قيمة الأصل،كما أن يكون بالامكان قياس هذا الالتزام بموثوقية.

– **المستحقات** : وتشمل مستحقة على المؤسسة تنشأ عادة إما عن مصروفات مستحقة أو إيرادات غير مكتسبة ، والمطلوبات المستحقة مثلها مثل الأصول المستحقة يتم الاعتراف بها لدى حدوث الحدث الذي ينشئ الالتزام ، كما أن قياسها هي الأخرى يتم بسعر التبادل الذي يقيس به الأصل الذي حصلت عليه المؤسسة .

الفرع الثاني : عرض قائمة الدخل

ويتمثل في العناصر التالية:– مفهوم قائمة الدخل وأهميتها – عرض عناصر قائمة الدخل – محتويات قائمة الدخل .

1ـــ مفهوم قائمة الدخل وأهميتها [1]:

تعتبر قائمة الدخل من القوائم المالية التي ينتظر إليها باهتمام متزايد ،لا يقل أهمية عن قائمة المركز المالي ، وهناك مسميات متعددة لهذه القائمة قد تختلف من شخص إلى آخر حسب الزاوية التي يرى منها هذه القائمة، فتعبير قائمة الدخل هو تعبير سائد في الولايات المتحدة الأمريكية ، أما في بريطانيا فتستخدم تعبير حساب

[1] محمد عبد العزيز حجازي ،**تحليل ونقد القوائم المالية** ،جامعة القاهرة ،1993،ص:71.

الأرباح والخسائر ، وفي فرنسا يسمى جدول حسابات النتائج ،كذلك النظام المحاسبي المالي الذي طبق في الجزائر يسمى قائمة الدخل بجدول حسابات النتائج، حيث تهدف الدخل إلى المؤسسة خلال فترة زمنية معينة في استغلال المورد المتاحة في تحقيق الأرباح ،وتوفر لمستخدمي القوائم المالية المعلومات المالية للتعرف على أماكن وجود فرص الاستثمار المربحة كما تبين للزبائن قدرة المؤسسة على تقديم السلع والخدمات المطلوبة ،كما تساعد نقابات العمال للمفاوضة حول الأجور والحكومة على إعداد السياسات الضريبية .

أهمية قائمة الدخل: إن قائمة الدخل تعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية ، فهي التقرير الذي يقيس نجاح عمليات الشركة لفترة محددة من الزمن ، وعليه فإن أهمية هذه القائمة تنبع من :

1-تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل .

2-تساعد في التقييم الأفضل استلام المشروع لمبالغ نقدية .

3-تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد استخدامها على أفضل وجه.

2- عرض عناصر قائمة الدخل:

أولا :عناصر قائمة الدخل : [1]

هناك عناصر أساسية يجب إظهارها في صلب قائمة الدخل وهي:

الإيرادات: هي تدفقات داخلة أو زيادات أخرى في أصول لمؤسسة معينة أو تسوقية لالتزاماتها خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أي أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية والمستمرة للوحدة .

المصروفات :هي تدفقات خارجة أو أي استخدام للأصول أو التحصيل بالالتزامات خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو الانتاج السلع أو تقديم خدمات أو القيام بأية أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية والمستمرة للوحدة

المكاسب : هي زيادة في الحقوق الملكية وهي صافي الأصول نتيجة للصفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو استثمارات الملاك.

الخسائر : هي انخفضات في حقوق ملكية وهي صافي الأصول نتيجة للصفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات و التوزيعات على الملاك.

ثانيا: محتويات قائمة الدخل[2]:

رغم تعدد أشكال قائمة الدخل لكنها غالبا ما تحتوي كل أو بعض العناصر التالية :

*1ـــ صافي المبيعات

[1] عبد الناصر ابراهيم نور ،**أصول محاسبة المالية** ،ط2 ،دار المسيرة للنشر والتوزيع ،1999،ص:290.

[2] سليماني نوال والآخرون ، **الإفصاح عن القوائم المالية** ، مرجع سبق ذكره،ص:92.

*2ـــ تكلفة المبيعات

*3ـــ مجمل الربح

*4ـــ مصاريف إدارة الإعمال

*5ـــ صافي الدخل من النشاط العادي

*6ـــ المصاريف الأخرى، والإيرادات الأخرى

*7ـــ صافي الدخل السنوي قبل الضرائب

*8ـــ مخصص الضرائب

*9ـــ صافي الدخل السنوي بعد الضرائب

*10ـــ العناصر غير المتكررة سواء كانت إيرادات، ومصروفات.

الفرع الثالث: مزايا وعيوب قائمة المركز المالي والدخل

تعتبر قائمة المركز المالي وقائمة الدخل من أهم القوائم المالية التي يعتمد عليها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، ورغم تميز هاتين القائمتين بعدة مزايا غير أنهما تحملان عدة عيوب تنقص من أهميتهما، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي

1-مزايا وعيوب قائمة المركز المالي

ويمكن توضيح أهم المزايا وأهم العيوب كما يلي:

1-1مزايا قائمة المركز المالي[1]

وتتجلى مزايا قائمة المركز المالي في تحقيق الأهداف التالية:

- توضيح المركز المالي للمؤسسة من خلال تقديم ما لها من حقوق وما عليها من التزامات .
- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية.
- التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد ديونها المستحقة الدفع عن طريق نسب التداول والسيولة.
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الديون إلى حقوق الملكية.
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها، وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة من خلال إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها.
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول
- بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.

[1] خالد جمال الجعارات، "**معايير التقارير المالية الدولية 2007**"، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008.ص:114.

1-2عيوب قائمة المركز المالي[1]

بالرغم من الفوائد العديدة للميزانية إلا أن هناك سلبيات تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع المالي الفعلي للمؤسسة في وقت واحد ومن أهم هذه العيوب نذكر:

- لا تعكس قائمة المركز المالي القيمة الحالية للكثير من الأصول حيث يستخدم مبدأ التكلفة التاريخية لتقييم تلك الأصول في حالة عدم القدرة على إعادة تقييمها، وبالتالي فإن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة لا يتم تقديره بشكل دقيق.

- الاعتماد على التقدير والحكم الشخصي، حيث تظهر الكثير من العناصر في قائمة المركز المالي على أساس الحكم والتقدير الشخصيين، مثل تقدير الديون الممكن تحصيلها، العمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل وقيمة المخزون الظاهرة في قائمة المركز المالي .

-عدم شمول قائمة المركز المالي للعديد من العناصر ذات القيمة المالية للمؤسسة والتي يصعب قياسها بموضوعية، ومن أمثلة ذلك: الموارد البشرية، السمعة الجيدة، التفوق في الأبحاث والشهرة المكتسبة داخليا.

2-مزايا وعيوب قائمة الدخل

تتمثل أهم مزايا وعيوب قائمة الدخل فيما يلي:

2-1مزايا قائمة الدخل

إن الهدف الأساسي من قائمة الدخل هو مساعدة مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بطرق متعددة، إضافة إلى معلومات أخرى مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ويمكن تحديد هذه المزايا على النحو التالي:

- تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الايرادية للمؤسسة؛
- تساعد على تقييم قدرة الإدارة في استغلال موارد المؤسسة بشكل فعال من أجل تحقيق أهدافها المسطرة؛
- التعرف على النشاطات التشغيلية للمؤسسة، وتركيبة المصروفات التي قامت بإنفاقها .
- تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المؤسسة .
- التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة، ومعرفة الملاك لنتائج استثماراتهم.

2-2عيوب قائمة الدخل[2]

بالرغم من كل ما توفره قائمة الدخل من معلومات هامة للمستخدمين وخاصة بما يتعلق بالقدرة الكسبية للمؤسسة، فإن هناك بعض نقاط الضعف فيها والتي يجب أخذها بالاعتبار عند استخدامها لأغراض التحليل المالي، وهي كما يلي:

---

[1] خالد الراوي، "**التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2002.ص:49.

[2] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، "**معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**"، مطابع الدستور التجارية، عمان- الأردن، 2008، ص: 47.

-عدم شمول قائمة الدخل على العناصر التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق، مثل المكاسب والخسائر غير المتحققة لبعض الاستثمارات المالية والتي لا يتم تسجيلها في حالة عدم التأكد بأن التغيرات في قيمتها سوف تتحقق، (مثل: عدم الاعتراف بالزيادة في القيمة الناتجة عن زيادة جودة المنتج أو تحسن الخدمة المقدمة للزبائن....).

- تأثر الأرقام الواردة في قائمة الدخل بالطرق (السياسات) المحاسبية المستخدمة، فالاختلاف في اختيار طريقة الاهتلاك للأصول الثابتة يجعل من الصعوبة إجراء المقارنة المباشرة بين النتائج من المؤسسة لأخرى.

-تأثر مقاييس الدخل بالحكم الشخصي، حيث نجد تأثير الحكم الشخصي في تحديد رقم الدخل، تقدير قيمة العمر الافتراضي للأصل الثابت لأغراض تحديد نسبة الاهتلاك السنوية ونستخلص مما سبق، أن قائمة الدخل تقيس ربحية المؤسسة خلال فترة من الزمن ويتم ذلك بمقابلة الإيرادات بالنفقات، لكن هناك قصور في توضيح توقيت هذه التدفقات النقدية والأنشطة المتسببة في ذلك، والتغيرات التي تحدث في حقوق الملكية وبعض التوضيحات حول السياسات المحاسبية المتبعة، وهذا ما تقوم به كل من قائمة التدفقات النقدية وجدول تغيرات الأموال الخاصة والملاحق[1].

المطلب الثاني: عرض قائمة التدفقات النقدية، قائمة تغيرات حقوق الملكية والإيضاحات الملحقة

ينقسم هذا المطلب إلى:

- عرض قائمة التدفقات النقدية والتغير في حقوق الملكية .
- عرض قائمة تغيرات حقوق الملكية والإيضاحات الملحقة.
- العلاقة بين القوائم المالية الأساسية.

الفرع الأول: عرض قائمة التدفقات النقدية والتغير في حقوق الملكية.

إن قائمتي المركز المالي والدخل لا تستطيع أن تلبي كل احتياجات مستخدميها ،وذلك لتقديم نتائج المؤسسة في لحظة زمنية معينة دون توضيح مراحل التدفقات النقدية و الأنشطة المتسببة في ذلك ، مما أجبر الهيئات المحاسبية المختصة إلى إضافة قوائم المالية أخرى لإضافة معلومات جديد ليست متوفرة في القوائم السابقة ، من بينها قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات في حقوق الملكية .

1-مفهوم قائمة التدفقات النقدية.[2]

-تحقيق بعض المؤسسات أرباحا كبيرة ،لكنها في نفس الوقت تجد نفسها تعاني من العسر المالي بسبب عدم قدرتها على توليد تدفقات نقدية موجبة من عملياتها قد لا تناسب التدفق النقدي مع الأرباح ، وينتج ذلك بسبب اختلاف توقيت الإيرادات والمصروفات فهناك مبيعات ومشتريات تتم الأجل ،كذلك قد لا يتفق توقيت

[1] أبو نصار وجمعة حميدات، **"معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"**،مرجع سبق ذكره،ص:48.

[2] سليماني نوال والآخرون ، **الافصاح عن القوائم المالية** ، مرجع سبق ذكره،ص:104 .

سداد بعض المصروفات مع فترة حدوثها ، ونفس الأمر بالنسبة للإيرادات ، لتسير هذا الخطر وعواقبه يقع على عاتق المسيرين الماليين التحكم الجيد في السيولة من جهة ،وعلى المحلل المالي تقيم الأداء للمؤسسات وللأوراق المالية بغالية أخذا في الحسبان التدفقات النقدية بالإضافة إلى النتيجة الميزانية ،وليكون ذلك بالاعتماد على جدول أساسي الذي فرضته لجنة المعايير المحاسبية الدولية تتجسد في المعيار المحاسبي الدولية.

***ـــ تعريف قائمة التدفقات النقدية**

هي" قائمة توضح حركة التدفقات النقدية خلال الفترة معينة سواء كانت داخلية أو تدفقات نقدية خارجية ؛" وتعرف قائمة التدفقات النقدية بجدول تدفقات الخزينة وهي تمثل لوحة القيادة أمام قمة الإدارة المالية بحيث نتخذ على ضوئها القرارات الهامة و الاستراتيجية كتغير النشاط أو توسعه،أو الانسحاب منه أو النمو ،كما يمكن الاعتبار أداة التحليل متميزة وهامة، ونقوم علي منظورة ديناميكي وتبحث عن الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة و لنتائجها المستقبلية.

2-أهمية قائمة التدفقات النقدية:[1]

تكتسب قائمة التدفق النقدي أهميتها لدى العديد من المحاسبين والمحللين الماليين لاستبعادها لكافة العمليات

المحاسبية غير النقدية وبشكل خاص الملاكات الأصول الثابتة و الكفاءات الدفترية لكافة الأصول ذات العلاقة خلافا لما تظهر قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ففي قائمة المركز المالي يتم إظهار رصيد المدينين (من المبيعات الآجلة فقط) بينما يتم إظهار المبيعات (الآجلة و النقدية معا) في قائمة الدخل ، بينما من خلال قائمة التدفق النقدي يتم إظهار النقدية المحصلة من المبيعات فقط و هذا يساعد على متابعة المبيعات الظاهرة في قائمة الدخل و مقارنتها مع التغيير في رصيد المدينين الظاهر في قائمة المركز المالي الأمر الذي يساعد مستخدمي هذه القائمة على توضيح الكثير من الأمور المتعلقة بحقيقة الوضع المالي في المؤسسة مدى مقدرتها على مواجهة التزاماتها و مسؤولياتها تجاه الموردين و الأخرى .

كذلك تساعد قائمة التدفقات النقدية مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية المستقبلية و قدرتها على إجراء توزيعات نقدية على المساهمين وقدرتها على مقابلة الالتزامات و التعرف على أسباب الاختلاف بين صافي الدخل و صافي النقدية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية و معرفة النشاطات الاستثمارية و التمويلية التي تمت خلال الفترة والزيادة أو النقص في هذه الأنشطة.

3- قائمة التدفقات النقدية الخزينة:

محتوى التدفقات النقدية: حسب المعيار المحاسبي الدولي فإن طبيعة تدفقات النقدية تصنف إلى ثلاثة مجموعات وهي:

[1] سليماني نوال والآخرون ، **الافصاح عن القوائم المالية** ، مرجع سبق ذكره،ص:105.

-**تدفقات نقدية التشغيلية:** وهي كل تدفقات الناتجة عن النشاطات التي تقوم بها المؤسسة لتوليد الإيرادات الرئيسية والتي لا تعتبر نشاطات استثمارية وتمويلية وكافة المقبوضات النقدية الناتجة عن النشاطات البيع و تقديم الخدمات والعمولات والإيرادات وكافة المدفوعات النقدية سدادا التزامات و العاملين وكافة المدفوعات و المقبوضات النقدية المتعلقة بعقود التعامل أو غيرها وكافة المدفوعات و المقبوضات النقدية المتعلقة بضرائب الدخل وكذلك المعاملات مع شركات التأمين.

-**تدفقات الأنشطة الاستثمارية:**وهي التدفقات النقدية الناتجة عن النشاطات المتعلقة باقتناء الأصول غير المتداولة والتخلص منها ، وغيرها من التوظيفات الأخرى المحتوية ضمن العناصر المعادلة وهي جميع الأنشطة الاستثمارية التي يقوم بها المشروع من شراء وبيع الأصول الثابتة وكذلك الاستثمارات في الديون والملكية (الأسهم والسندات)الشركات الأخرى وتشمل المقبوضات النقدية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة وغير الملموسة و المقبوضات الناتجة عن بيع الأسهم وسندات (غير مخصصة أصلا للمتاجرة).

-**الأنشطة التمويلية** : وهي التدفقات الناتجة عن النشاطات التي تخص رأس المال المملوك من حيث الحصول على رأس المال جديد وهيكل الاقتراض في المؤسسة ،نذكر منها المقبوضات النقدية عن إصدار الأسهم و المقبوضات النقدية عن إصدار السندات أو القروض وأوراق الدفع والمدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة ولتخفيض التزام.

أولا: الطريقة المباشرة :وهذه الطريقة تستخدم لبيان المصادر للحصول على النقدية من العمليات التشغيلية مثل المتحصلات من العملاء من البضاعة وكذلك النقدية المحصلة من التوزيعات والفوائد ، وكذلك أوجه الصرف النقدي على الأنشطة التشغيلية للشركة مثل السداد المصروفات التشغيلية المختلفة ، ويظهر هذا الجزء في قائمة التدفقات النقدية .

ثانيا: الطريقة غير مباشرة: وهي أكثر الطرق شيوعا في الاستخدام العلمي لبيان صافي التدفقات النقدية من العمليات لأنها يسهل إعدادها ، وهي تركز على الفرق بين صافي الربح وصافي التدفقات النقدية ،وتبد أهذه الطريقة بصافي الربح المتوسل إليه من قائمة ثم يعدل بعناصر الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التي لا تحتوي على تدفقات النقدية مثل الإهلاك والنفاذ للأصول الثابتة والملموسة وغير الملموسة والمكاسب(والخسائر)بيع الأصول الثابتة وغيرها من العناصر التي تمثل قيودا دفترية دون أن يكون لها أثر على التدفق النقدي .

-كما أن القائمة المعدة على أساس الطريقة غير المباشرة تركز على التغير في حسابات الأصول والالتزامات المتداولة ،فالتغير في المخزون والمدينين والأصول المتداولة الأخرى تستخدم لتحديد النقدية ، ويجب استخدام التغير في صافي المدينين بعد طرح مخصص الديون المشكوك فيها وبعد تسجيل الديون المعدومة وتظهر صافي النقدية من الأنشطة التشغيلية وفقا للطريقة غير المباشرة.

الفرع الثالث :عرض قائمة تغيرات حقوق الملكية والإيضاحات الملحقة

يتم من خلاله إلى التركيز على عنصرين أساسين وهما :

- عرض قائمة التغيرات الحقوق الملكية

- الإيضاحات الملحقة

1- عرض قائمة التغيرات الحقوق الملكية :

1-1 -مفهوم قائمة التغيرات الحقوق الملكية :[1]

أوجب المعيار المحاسبي الدولي الشركات بإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة عن القوائم الأخرى ،حيث تتضمن تسوية حقوق الملكية بين بداية ونهاية الفترة ،إضافة لبنود المكاسب والخسائر المعترف بها كبديلة قائمة التغيرات حقوق الملكية وتمثل جزءا منها وتسجل بها المكاسب والخسائر التي لم يتم الإعتراف بها في قائمة الدخل ،ويتم الإعتراف بها في قائمة حقوق الملكية.

1-2-محتويات قائمة التغيرات حقوق الملكية :

-تتكون قائمة التغيرات حقوق الملكية مما يلي :

1ـــ التغيرات في رأس المال المدفوع :

يتكون رأس المال المدفوع من رأس المال القانوني ، والذي يمثل القيمة الاسمية للأسهم وقيمة الحصص و رأس المال الإضافي ، والذي يشمل علاوة أو خصم إصدار الأسهم و الهبات الرأسمالية واسهم الخزينة ، وتشمل التغيرات في رأس المال المدفوع زيادة رأس المال بالاستثمارات الإضافية التي يقدمها الملاك في صورة نقدية أو عينية أو تسديد لبعض التزامات المؤسسة ، كما يتم تخفيض رأس المال عن طريق التوزيعات النقدية من الأرباح المحتجزة أو أسهم الخزانة

2ـــ التغيرات في الأرباح المحتجزة أن التغيرات في هذا القسم من حقوق الملكية يعود إلى ثلاثة مصادر على النحو التالي:

أ ـــ رصيد الأرباح المحتجزة أو الدورة و تعديله بتسويات السنوات السابقة .

ب ـــ توزيعات الأرباح على المالك أو المساهمين خلال الدورة .

ج ـــ صافي الدخل الشامل أو الخسارة حسب ما تظهر قائمة دخل الدورة الجارية علما أن توزيعات الأرباح تتم أما نقدا أو عينا ، وفي كلتا الحالتين تأثر هذه التوزيعات على إجمالي حقوق الملكية .

3-1- التغيرات في راس المال المحتسب : إن أهم مصادر التغير هنا هي :

أ - مكاسب أو خسائر إعادة التقرير .

[1] مسعودي درواسي ،**الأداء المتميز للمنظمات والحكومة** ،مداخلة في ملتقى دور التقارير المالية في تحسين وتقييم في الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،يومي 14/13ديسمبر 2011،ص:6.

ب - مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة .

ج -مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوافرة في نهاية الدورة .

4ـــ 1ـــ أهمية قائمة التغيير في حقوق الملكية :[1]

تتبع أهمية قائمة التغيير في حقوق الملكية من ربطها لقائمة الدخل و قائمة المركز المالي ، فتفصح عن التغيير الناجم عن قائمة الدخل متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية و ما ينجم عنه من تغيير في الأرباح المحتجزة ، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود حقوق الملكية من أول الدورة المالية وصولا إلى حقوق الملكية في آخر الدورة ، لذلك فان قائمة التغييرات في حقوق الملكية هي نوع من قوائم التدفقات.

ويتضح إن القوائم المالية ذات فائدة كبيرة بالنسبة للمستخدمين من حيث استخدامها في تقييم أداء المنشآت وكفاءة الإدارة وتقييم التدفقات النقدية ومن هنا نجد أن القوائم المالية تستمد أهميتها من كونها مصدرا مهما للبيانات و المعلومات لكثير من المستخدمين داخل المؤسسة و خارجها لاستخدامها في عملية اتخاذ القرارات حيث أن أي قرار اقتصادي يهم المستخدمين يبنى أساسا على تقويم القوائم المالية و تحليل ما توفر بها من معلومات ليتم الاسترشاد بها في اتخاذ القرار .

- المعلومات التي تعرضها قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

ينبغي أن يتم الإفصاح في صلب قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن التالي كحد أدنى :

1- صافي ربح أو خسارة الفترة .

2-الدخل ، المصروفات ، المكاسب ، الخسائر المرتبطة مباشرة بحقوق الملكية وحصة الأقلية .

3- الأثار الناتجة عن التغيرات في السياسات و الطرق المحاسبية .

4ـــ الأثار الناتجة عن تصحيح الأخطاء المحاسبية .

الفرع الثاني :عرض قائمة الايضاحات المرافقة والتقارير الأخرى [2]

1ـــ 2ـــ مفهوم الإيضاحات الملحقة : يعتبر ملحق القوائم المالية جزء من لا يتجزأ منها ،إذا لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم و قراءة القوائم المالية ، وتوضح المعلومات التي يصعب تسييرها في تلك القوائم ،بدون هذا الملحق تعتبر القوائم المالية غامضة ولا يمكن أن تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات برشد و عقلانية ، ويمكن عرض هذه الإيضاحات والملاحظات يأخذ الأساليب التالية :

*ـــ التفسيرات بين الأقواس.

*ـــ الملاحظات الهامشية.

*ـــ الجداول الإضافية.

[1] مسعودي درواسي ،**الأداء المتميز للمنظمات والحكومة** ،مرجع سبق ذكره ،ص:8.

[2] مسعودي درواسي ،**الأداء المتميز للمنظمات والحكومة** ،مرجع سبق ذكره ،ص ص:9،10.

*ـــ الحسابات ذات الطبيعة المتعارضة .

* ـــ الحسابات التقييم مثل حساب الأصل غير المتداولة مجمع اهتلاكه كحساب مقابل

*ـــ السياسات المحاسبية والتي تعتبر هامة لفهم القوائم المالية وقراءة الأرقام التي تحتويها.

2ـــ2 ـــ التقارير الأخرى :

ـــ تقرير المراجع الخارجي: لقد تزايدة أهمية تقرير المراجع الخارجي بعد النمو الهائل في حجم المشروعات الخاصة والعامة ، حيث يقوم المراجع الخارجي بالتغير عن النتائج التي تم التوصل يليها بعد الانتهاء من عملية المراجعة والفحص في تقرير الذي يعتبر بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة ، وعند إصدار هذا التقرير يحتم المراجع مهمة ولكن لا تنتهي مسؤولة إن ثبت مستقبلا إهماله في أداء واجباته المهنية .

أ)ـــ مفهوم تقرير المراجع الخارجي: التقرير هو وثيقة مكتوبة تصدر عن مراجع الحسابات ،ليبدي فيه رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية الختامية للمؤسسة ،بمعنى أن التقرير هو وسيلة أو أداة لتوصل رسالة مكتوبة من مراجع الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية ، وعادة ما يرفق هذا التقرير بالقوائم المنشورة ،ويعتبر جزءا لا يتجزأ منها .

1–خصائص تقرير المراجع الخارجي: إن تقرير المراجع الخارجي له عدة خصائص نذكر منها فيمايلي :

– تقرير المراجع الخارجي هو وسيلة اتصال رئيسية بينة وبين مختلفة مستخدمي القوائم المالية . –

من الأفضل إعداد بعد إقفال حسابات المؤسسة مباشرة .

– يجب أن يكون التقرير معبر عن الحقائق ومنظما ومعروضا بطريقة سليمة.

– لا يمكن أن يشمل التقرير ملاحظات غامضة ،بل يجب أن تكون العبارات مختصرة وشاملة.

–جميع العبارات الواردة في التقرير يجب أن يكون مدعمة بوثائق ومقدمة بطريقة تمنع أي تحريف.

2 ـــ إعداد تقرير المرجع الخارجي:

يتم إعداد تقرير المرجع الخارجي عن طريق الخطوات التالية:

الإجتماع النهائي : ويضم كل من المراجع والعميل ، وكل المسيرين و المسؤولين ،هدف الإجتماع هو عرض وتوضح كل نقاط القوة والضعف مرفقة بأدلة و الإثباتات التي تحصل عليها المرجع ، بما فيها المشاكل والتوصيات بعد إنتهاء العرض تأتي مرحلة النقد ومناقشة التوصيات والملاحظات ،وفي هذه الحالة يجد المرجع نفسه أمام حالتين هما :

– إما أن يثبت المراجع حكمه ونتائجه باستدلالات ،وبالتالي تنتهي المعارضة المباشرة.

– وأما أن يمتنع المراجع بعدم قدرته عن الاستبدال ،وهذه الحالة من الأفضل عدم ذكر تلك الملاحظات .

– إعداد تقرير المراجع:

وهو الشكل النهائي والكتابي لمهمة المراجعة ومن غير الممكن القيام بمهمة المراجعة بدون كتابة التقرير للحكم عن وضعية المؤسسة.

3ـــ تقرير مجلس الإدارة:

محتوى هذا التقرير يتمثل في وصف لأنشطة الشركة الرئيسة والشركات التابعة لها وطبيعة عملها والاستثمارات الرأسمالية وعدد الموظفين في كل منها كما يجب أن يتضمن التقرير الهيكل التنظيمي الشركة ودرجة اعتماد على الموردين محددين أو عملاء رئيسين ووصف لأي حماية حكومية أو امتياز حكومي تتمتع به الشركة، والمنافسة التي تتعرض لها الإنجازات التي حققتها مدعمة بالأرقام ووصف للأحداث الهامة ،تحليل المركز المالي و نتائج أعمال الشركة خلال السنة ومعلومات عن الأداء المستقبلي للمؤسسة ،وبيان بأسماء أعضاء مجلس الإدارة ورتبهم ونبذة تعريفية عن كل منهم بيان عن لجنة التدفق ولجنة الرواتب والحوافز ،وبيان تفصلي عن مسؤولية مجلس الادارة لفعالية الضوابط والاجراءات الداخلية للشركة وحماية أصولها وبيان تفصلي عن المزايا والمكافآت التي التي يتمتع بها كل من رئيس وأعضاء المجلس الإدارة ،بما في ذلك جميع المبالغ التي حصل غليها كل منهم كالرواتب والأجور و الأتعاب والمكافآت وغيرها كالنفقات السفر وخطة التقاعد للموظفين والحوافز والتبرعات والمنح التي دفعتها الشركة ومساهمة الشركة في حماية البيئة وخدماه المجتمع .

3ـــ3 ـــ التقارير المالية الإضافية :

من الضروري إعداد كل أو بعض التقارير المالية الإضافية إلى جانب التقارير المالية الأساسية ،وذلك لتلبية رغبة المستخدمين الخارجين ومن هذه التقارير نذكر :

1-التقارير المالية الدورية(المرحلية):

وهي تقارير يتم عرضها لمد تقل عن السنة لتلبية الحاجات المستمرة من جانب المحاسبين لإتخاذ القرارات في الأسواق المال في الوقت المناسب ،وبهدف معيار المحاسبة الدولي (IAS(34 إلى وصف الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية ، كما طلبت هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية كل الشركات المسجلة في السوق بصورة الافصاح الكامل للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية ربع السنوية.

2ـــ التقارير المالية القطاعية[1] :

يتم اعداد هذا النوع من التقرير في المؤسسات التي تمارس أكثر من النشاط وتقدم معلومات غير متوفرة في التقارير المالية الأساسية ، ويهدف معيار المحاسبة الدولية IAS14 إلى تحديد أسس تقديم التقارير حول المعلومات المالية وفق القطاع العمل ، كما ألزمت هيئة السوق الأوراق المالية الأمريكية كل الشركات المسجلة في السوق بصورة الافصاح عن الايرادات و الأرباح المحققة موزعة حسب الانتاج أو المناطق الجغرافية

3ـــ التقارير المالية بالقيمة الجارية : يعكس القيمة الجارية التغيرات الاجتماعية ، ومن خلال قائمة القيمة الجارية و يستطيع المستفيدون من تقييم نتيجة المؤسسة على أساس ما قامت بتحويله من مواد ومنتجات

[1] ضيف الله محمد الهادي ،**الأداء المتميز للمنظمات والحكومة** مداخلة في ملتقى دور التقارير المالية في تحسين وتقييم في الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،يومي 14/13ديسمبر 2011،ص:12

وسيطة إلى منتجات ثابتة وخدمات ومدى مساهمة كل عناصر من عناصر الانتاج في القيمة الجارية كما تعكس مدى نجاح المؤسسة في رفع الرفاهية المجتمع .

4.3 قوائم المحاسبة الاجتماعية :

يتم اعداد التقارير المالية الاجتماعية عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات من أهداف التقارير المالية ، ويمثل الأداء احد المعايير التي يمكن استخدامها لتقييم كفاءة أداء الشركة من جهة نظر المجتمع . والتقرير يكون على احد الأشكال التالية :

ـــ يكون على شكل وصف للأنشطة دون قيم التكاليف او المنافع التي تحقق ؛

ـــ يتضمن التقرير المبالغ المنفقة عن الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها الشركة دون قيمة المنافع المحققة من تلك الأنشطة نظرا لصعوبة تحديدها ؛

ـــ محتوى التقرير يتمثل في تكاليف و منافع المسؤولية الاجتماعية وهو أكثر الأنواع السابقة شمولا و يعطي للقارئ معلومات عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة .

5.3. التقارير المالية عن الموارد البشرية : تعرض في هذا التقرير معلومات عن الموارد البشرية وطريقة استخدامها بكفاءة مع تحديد تكلفة الاختيار و طريقة تعيين وتدريب العاملين بالمؤسسة ومقارنة نسبة الاستثمار في هذه الموارد مقارنة بالأصول الأخرى .

الفرع الثالث :العلاقة بين القوائم المالية الأساسية[1]

علاقة القوائم الأربع بعضها ببعض، قائمة الدخل تظهر نتائج الأعمال باستخدام الموارد ومصادر التمويل المبينة في قائمة المركز المالي في بداية الفترة، نتيجة الأعمال خلال الفترة تؤدي إلى تغيير في الموارد ومصادر التمويل، وبالتالي تغير في بيانات قائمة المركز المالي في نهاية الفترة، وبالتالي فإنه يمكن القول عموماً إنه بين قائمة المركز المالي في بداية الفترة وفي نهاية الفترة تغيرات تشرحها قائمة الدخل لتلك الفترة، مثال رصيد النقدية وحسابات العملاء (المركز المالي) تتغير بشكل أساسي بسبب المبيعات النقدية والآجلة (قائمة الدخل)، بعض عناصر قائمة المركز المالي تتغير بسبب تغير عناصر أخرى في القائمة نفسها مثل سداد الديون نقداً، بعض عناصر قائمة المركز المالي تتحول إلى قوائم الدخل لفترات مختلفة مثل استهلاك الأصول الثابتة، قائمة التدفقات النقدية تشرح كيف تغير رصيد النقدية من بداية الفترة إلى نهايتها، قائمة التدفقات النقدية تحول الربح وفق أساس الاستحقاق إلى الربح وفق الأساس النقدي، قائمة التغيرات في حقوق الملاك تفصل وتوضح التغير على حقوق الملاك المبين في قائمة المركز المالي.

[1] http://jps-dir.com/forum/forum_posts.asp?TID=5598 28.01.2013

– تعتبر القوائم المالية أساس التحليل المالي (سواء أساسيا أو فنيا)، يقوم التحليل المالي على أساس ربط عناصر القوائم المالية بعضها ببعض أو بأرقام أخرى، مقارنة بما هو عليه الحال في الفترات السابقة لمؤسسة نفسها أو مقارنة بمؤسسات أخرى مشابهة أو متوسط الصناعة التي تنتمي إليها. من أهم أساليب التحليل المالي هو التحليل باستخدام النسب ، النسبة المستخرجة أياً كانت، لا تعني شيئاً ما لم تقارن بنسبة أخرى (فترات سابقة أو منشآت أخرى).

خلاصة الفصل :

لقد ركز النظام المحاسبي المالي على إدراج الأصول والخصوم والأعباء المنتوجات في الحسابات وفق قواعد خاصة للتقييم والإدراج ،حيث ترتكز طريقة التقييم هذه العناصر على أساس التكلفة التاريخية تعتبر القوائم المالية أساس التحليل المالي (سواء أساسيا أو فنيا)، لقد حدد النظام المحاسبي الجزائري الجديد خصائص نوعية يسمح توفرها بجعل المعلومات المنشورة في القوائم المالية الختامية ذات منفعة عالية بالنسبة لمستخدميها تتطابق مع تلك المقررة لدى معايير المحاسبة الدولية ،و هو ما يؤكد الغاية من وضع هذا النظام المحاسبي ألا وهي خدمة كل مستعملي القوائم المالية الختامية و مساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية بأكثر فعالية.

الفصل الثاني
مشكلات القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية

تمهيد :

تعتمد المعايير المحاسبة الدولية على مصداقية و شفافية كبيرة للقوائم المالية، و ذلك بالكشف عن القيمة الاقتصادية للمؤسسة (تحديد النتيجة الاقتصادية)، على خلاف القوانين المحلية التي تخدم هيئات وطنية محددة، و ترى وضع المؤسسة من وجهة نظر معينة، فالنتائج التي تحققها المؤسسة ينظر لها من الناحية الجبائية (تحديد النتيجة الجبائية) بنظرة تختلف في كثير من الأوقات على عن نظرة المعايير المحاسبة ، و يرجع ذلك بسبب فارق التوقيت في قياس كل من الأفعال المحاسبية و أثارها الجبائية و العكس كذلك صحيح ، يترتب على هذا وجوب معالجة هذه الفروقات لتقريب الربح محاسبي بالربح الجبائي و ينعكس ذلك بمطابقة الضريبة المستحقة بالضريبة الاقتصادية من خلال إدراج الضريبة المؤجلة(الضريبة الاقتصادية = الضريبة المستحقة ± الضريبة المؤجلة) ، لكن من الناحية العملية فإن هذه المعالجة لا تكون دوما بالسهولة، بل تتطلب تحضير إطار عمل ملائم. من خلال هذه الورقة يتم التطرق للمفاهيم المرتبطة بالضريبة المؤجلة و ظروف إثباتها و كيفية تسجيلها محاسبيا.

ومنه سوف نتطرق خلال هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية كمايلي:

المبحث الأول: ماهية الضرائب المؤجلة

المبحث الثاني :مشكلات القياس المحاسبي للضرائب المؤجلة

المبحث الثالث: مشكلات الإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة

المبحث الأول:ماهية الضرائب المؤجلة

وسوف نتطرق إلى هذا المبحث إلى:

- مفهوم الضرائب المؤجلة وأهميتها
- أنواع الضرائب المؤجلة
- تحديد الأساس الضريبي للضرائب المؤجلة
- معالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

المطلب الأول:مفهوم الضرائب المؤجلة وأهميتها

الفرع الأول: مفهوم الضرائب المؤجلة وخصائصها

أولا: مفهوم الضرائب المؤجلة: يمكن أن نعرف الضرائب المؤجلة خلال التعاريف التالية:

الضريبة المؤجلة : فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في تسجيل عبئ الضريبة كأعباء على النتيجة السنوية لعمليات الدورة فقط.

هي عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضرائب مؤجلة على الأصل) أو قابلة للاستيراد (ضرائب المؤجلة على الخصوم)خلال دورات مستقبلية[1] .

الضريبة المؤجلة:عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع(ضريبة مؤجلة خصوم)، أو قابل للتحصيل(ضريبة مؤجلة أصول)خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج، ولقد تم التطرق في إلى الضرائب المؤجلة، مما يعني أن الجزائر تبنت المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المتعلق بضرائب الدخل المؤجلة[2] .

الضرائب المؤجلة:هي الضرائب المتوقع 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 ولذلك فإن الضريبة المؤجلة باختصار [3] :

هي كل الضرائب غير المتوقعة بعد إقفال السنة المالية وإعداد القوائم المالية التي تقدم النتيجة بعد حساب الضرائب المستحقة عليها وفق النظام الجبائي المعمول به دون الأخد بالتغيرات التي قد تطرأ عليه ومن شأنها ترتيب ضرائب جديدة على عاتق المؤسسة .

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 27بتاريخ 28 ماي 2008 ، القانون 7-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007..

[2] عبد الرحمن عطية ،**المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، ط1 ،ديوان المطبوعات الجامعية،2011،ص139.

[3] www.dse.sy/includes-disclosure/QNBS_annual_report_2012_ar.pdf21-05-2013

ثانيا خصائص الضرائب المؤجلة: تتميز الضرائب المؤجلة من خلال كيفية حسابها ونابجة وجودها كما يلي :

تحسب آجلا وفق الحالات التالية[1]:

– حالة الفرق الزمني في تقييد الايرادات والأعباء محاسبيا وأخذها في عين الاعتبار جبائيا بصفة لاحقة.

– حالة الخسائر الجبائية أو الأرصدة الدائنة لبعض أنواع الضرائب التي يمكن أن تحمل لسنوات مستقبلية أو لتغطية ضرائب مستقبلية محتملة إدا كان القانون الجبائي سمح بدلك.

– الإلغاءات وإعادة المعالجات الموجهة في إطار تقديم القوائم المالية المجتمعة.

كما يمكن المقاصة بين الضرائب المؤجلة من سنوات سابقة سواء في الميزانية أو جدول حسابات النتائج إذا توفرت على الشروط التالية :

1- الديون والحقوق الناتجة عن نفس الإدارة الجبائية ونفس المؤسسة الخاضعة للضريبة .

2- في حالة وجود نص قانوني نافد للمقاصة مع أخد بعين الاعتبار طبيعة وأصل الضريبة المعفاة بالمقاصة .

الضريبة المؤجلة ناتجة عن[2]:

– تنتج عن الضريبة تفاوت زمني بين إثبات عبء أو إيراد محاسبيا ، وبين أخده بالحسبان في القاعدة الجبائية.

— عجز جبائي أو ديون ضريبة قابلة للتأجيل مادام حسمها من أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية يكون ممكنا.

–عمليات إقصاء أو إعادة معالجة تمت في إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة.

وبالإضافة إلى ذلك تتميز الضريبة المؤجلة بمعاني ومصطلحات التي تستخدم المعيار المحاسبي رقم 12 المتعلق بالضرائب الدخل بالمعاني المحددة لها كما يلي:

الربح المحاسبي[3]: هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل اقتطاع مصروف الضريبة.

الربح الخاضع للضريبة: هو صافي الربح للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية و التي تحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة(القابلة للاسترداد).

المصروف الضريبي(الدخل الضريبي): هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة .

الضريبة الجارية: هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة(القابلة للاسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للقترة .

---

[1] لبوز نوح ،**مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد** ،مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية ،2009، ص23

[2] كتوش عاشور ،**المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي** ،ديوان المطبوعات الجامعية ،2011،ص 182.

[3] طارق عبد العال ، **دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، طبعة 2006، ص 552.

مطلوبات الضريبة المؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص المؤقتة الخاضعة للضريبة .

موجودات ضريبية مؤجلة: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 المؤقتة: هي فروق بين المبلغ المسجل لأصل أو التزام في الميزانية العمومية و قاعدته الضريبية،الفروق المؤقتة قد تكون:

1- فروق المؤقتة الخاضعة للضريبة: و هي فروق مؤقتة التي سوف ينشأ عنها مبالغ .

2- فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع : وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي أو الخسارة الضريبية للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو الالتزام؛قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي أو الخسارة الضريبية للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام؛

الفرع الثاني أهمية الضرائب المؤجلة: تكمن أهمية الضرائب المؤجلة من خلال تغير لأهمية المعلومات المتعلقة بمكونات العبء الضريبي للمؤسسة من أهم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية ، وذلك بعد أسباب أهمها ما يلي [1]:

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

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

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

[1] تامر سعيد عبد المنعم ،**أسلوب المقترح للمحاسبة الضرائب الدخل في القوائم** ،دراسة الميدانية ،رسالة الماجستير في المحاسبة المنشورة ،جامعة عين شمس كلية التجارة،2004.

تقل في المستقبل ، كما أن الفحص المتأني قد يبرز سياسات المؤسسة المتعلقة برسملة التكاليف ، و الاعتراف بالإيرادات . وغيرها 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 إلى 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 إلى التعرف على مقدار الضرائب التي تدفعها المنشآت بالفعل ، وبالتالي التعرف على معدل الضريبة الفعال لها ، وهي من الأمور المفيدة لصناعة السياسات الحكومية خاصةً عند إعداد الموازنة العامة للدولة . أو عند إدخال بعض التعديلات على التشريعات الضريبية .

المطلب الثاني : أنواع الضرائب المؤجلة

لا تخرج في معنى الضرائب المؤجلة من حالتين فقط هما الضرائب المؤجلة على الأصول والضرائب المؤجلة على الخصوم لذلك تظهر هذه الضرائب عندما تكون: – الضرائب المؤجلة فنظرا لطبيعة الضريبة على الأرباح والفترة التي تحسب فيها أي نهاية السنة المالية فإننا نلاحظ أن هذه الضريبة تدفع كقيمة تقديرية خلال السنة .

– وفي آخر السنة المالية وعند تنظيم جدول الحسابات النتائج والميزانية يحدد الفرق بين ما تم تسديده وما تم تحقيقه فعليا من النتيجة [1].

– وفي هده الحالة قد ينتج التزام ضريبي مؤجل في حالة النتيجة المحققة أكبر من المقدرة والفرق يجب أن يسدد .

– أما في حالة العكس فينتج ضريبة أصل مؤجلة لا يمكن استرجاعها ولكن تبقى تسبيقا للدورة المحاسبية المقبلة

الفرع الأول الضرائب المؤجلة كخصم: وهي عبارة عن الضريبة الأرباح قابل لدفع – الضريبة المؤجلة خصمية– خلال سنوات مالية مستقبلية، وتسجل في الميزانية وفي حساب النتائج وتنتج عن اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في حسبان:

– النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع .

– عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذ كانت نسبتها أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتطة في المستقبل منظور.

– ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة وأثناء تقديم الحسابات تفصل الضرائب المؤجلة كخصم عن ديون الضريبة الجارية ، وتحدد أو تراجع عن كل إقفال السنة المالية على الأساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها ،أو يسوي الخصم الجبائي ذو حساب التحيين.

[1] كاتوش عاشور ، مرجع سابق،ص181

خصوم الضريبة المؤجلة: هي مبالغ الضرائب على النتيجة الواجب دفعها في السنوات المقبلة والمتعلقة بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة .

الفرع الثاني الضرائب المؤجلة كأصل: وهي عبارة عن مبلغ الضريبة عن الأرباح قابل للتحصيل – ضريبة المؤجلة أصلية – خلال سنوات مالية مستقبلية ، وتسجل في الميزانية وحساب النتائج وتنتج عن : - اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في السنة المالية لاحقة في المستقبل متوقع عجز الجبائي أو القروض الضربية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محطة في مستقبل منظور ترتيب وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة وأثناء تقديم الحسابات تفصل الضرائب المؤجلة كأصل عن حسابات الضريبية الجارية .وتحدد أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها[1].

أصول ضريبة المؤجلة : هي مبالغ الضرائب على النتيجة المتوقع استرجاعها في الفترات المقبلة والمتعلقة بفروقات زمنية قابلة للخصم .

وعليه فإن حسابات الضرائب المؤجلة موجهة أساسا لاستقبال المبلغ المحسوب من الضريبة المؤجلة . فهي تسجل الضرائب المفروضة المؤجلة كأصول وخصوم محددة عند نهاية كل سنة مالية على الأساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال ، دون حساب التحيين .

المطلب الثالث: القاعدة الضريبية وتحديد الأساس الضريبي للضرائب المؤجلة

الفرع الأول القاعدة الضريبية: وتتمثل القاعدة الضريبية كالتالي[2]:

1- القاعدة الضريبية لأصل أو التزام هو مبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو التزام لأغراض الضريبة؛ يتكون المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) من المصروف الضريبي الجاري (الدخل الضريبي الجاري) والمصروف الضريبي المؤجل (الدخل الضريبي المؤجلة).

2- القاعدة الضريبية لأصل ما: هي المبلغ الذي سيقتطع لأغراض الضريبة مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستتدفق للمنشاة عندما تسترد المبلغ المسجل لأصل و إذا لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فان القاعدة الضريبية لأصل تساوي مبلغة المسجل؛

3- القاعدة الضريبية للالتزام :هي مبلغه المسجل نقصا المبلغ الذي سيقتطع للأغراض الضريبية بخصوص هذا

[1] قوادري محمد، ،**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**،مرجع سبق ذكره،ص:12.

[2] طارق عبد العال ، مرجع السابق، ص553

الالتزام في الفترات المستقبلية في حالة الإيراد المستلم مقدما تكون القاعدة الضريبية للالتزام الناشئ هي قيمته المسجلة نقصا أي المبلغ للإيراد لن يكون خاضعا للضريبة في الفترات المستقبلية؛

4- لبعض البنود قواعد ضريبية ولكن غير معترف بها كموجودات أو مطلوبات في الميزانية العمومية على سبيل المثال يعترف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها ولكن لغايات تحديد الربح الضريبي أو الخسارة الضريبية قد لا يسمح باقتطاعها حتى فترة لاحقة و هنا يكون الفرق بين القاعدة الضريبية لتكاليف البحث كونها تمثل المبلغ الذي تسمح السلطات الضريبية باقتطاعه في الفترات المستقبلية و المبلغ المسجل هو لا شيء فرقا مؤقتا قابلا للاقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل .

5- عندما تكون القاعدة الضريبية لأصل أو التزام غير واضحة فان من المفيد النظر إلى المبدأ الجوهري الذي يرتكز عليه هذا المعيار و الذي يقضي بأنه مع عدد قليل من الاستثناءات المحددة، على المنشاة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل عندما سيؤدي استرداد أو سداد القيمة المسجلة للأصل أو الالتزام لمدفوعات ضريبية مستقبلية اكبر أو اقل مما لو لم يكن لهذا الاسترداد أو السداد تبعات ضريبية؛

6- في البيانات المالية الموحدة يتم تحديد الفروق المؤقتة بمقارنة القيم المسجلة للموجودات و المطلوبات في البيانات المالية الموحدة بالقاعدة الضريبية الملائمة، و يتم تحديد القاعدة الضريبية بالرجوع إلى الإقرار الضريبي الموحد في مناطق الاختصاص التي يتم تقديم الإقرار فيها و في مناطق اختصاص أخرى يتم تحديد الإقرار الضريبي بالرجوع إلى الإقرارات الضريبية لكل منشاة في المجموعة؛

الفرع الثاني: الأساس الخاضع للضريبة

–الأساس الضريبي: يتحدد الأساس الضريبي :

أولا: تحديد الأساس الضريبي للأصول والخصوم المدرجة بقائمة المركز المالي :

1- تحديد الأساس الضريبي للأصول المدرجة بقائمة المركز المالي[1] :

1-1- الأساس الضريبي للأصول القابلة الاهتلاك : يتحدد الأساس الضريبي للأصول القابلة للاهتلاك من خلال القيمة الدفترية لأغراض الضريبية والتي تحسب عن طريق الفرق بين تكلفة الأصل والاهتلاك الضريبي له.

1-2- الأساس الضريبي لأصول الأخرى غير القابلة للاهتلاك : يتحدد الأساس الضريبي في هذه الحالة من خلال تطبيق المعادلة الآتية:

القيمة الدفترية لأصل – الدخل الخاضع للضريبة في المستقبل +المبالغ واجبة الخصم في المستقبل .

2- تحديد الأساس الضريبي للالتزامات المدرجة بقائمة المركز المالي :

يتحدد الأساس الضريبي للالتزامات من خلال تطبيق المعادلة التالية

[1] سعيد عبد المنعم ،**دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبة ،الضريبة المؤجلة** ، القاهرة : بدون ناشر،2009 ص17

القيمة الدفترية للالتزام + الدخل الخاضع للضريبة في المستقبل – المبالغ واجبة الخصم في المستقبل

4-1- تحديد الأساس الضريبي للمبالغ التي لا تنعكس في قائمة المركز المالي :

تنطبق هذه الحالة على تكاليف البحوث ،حيث يتم الاعتراف بها محاسبيا كمصروف فور انفاقها ، بينما يسمح بخصمها للأغراض الضريبية في فترة لاحقة عند الانتهاء منها وفي هذه الحالة فان الأساس الضريبي يجب أن يعكس مقدار الخصم الذي يمكن المطالبة به مستقبلا .

ثانيا حساب الفروق المؤقتة :

1- بالنسبة لأصول : يتم حساب الفروق المؤقتة من خلال مقارنة القيم الدفترية لكل الأصول والالتزامات الواردة في قائمة المركز المالي بالأساس الضريبي لكلا بند ، وذلك على نحو التالي**:**

إذا كانت القيمة الدفترية أكبر من الأساس الضريبي فإن الفرق المؤقت يعتبر فرقا مؤقتا خاضعا للضريبة وإذا كانت القيمة الدفترية أقل من الأساس الضريبي فإن الفرق المؤقت يعتبر فرقا مؤقتا قابلا للخصم أما إذا كانت القيمة الدفترية مساويا للأساس الضريبي ، وفي هذه الحالة لا يوجد الفرق المؤقت أو يكون الفرق المؤقت مساويا للصفر

2- بالنسبة للالتزامات: وإذا كانت القيمة الدفترية أكبر من الأساس الضريبي فإن الفرق المؤقت يعتبر فرقا مؤقتا قابلا للخصم وإذا كانت القيمة الدفترية أقل من الأساس الضريبي فإن الفرق المؤقت يعتبر فرقا مؤقتا خاضعا للضريبة .

أما إذا كانت القيمة الدفترية مساويا للأساس الضريبي ، وفي هذه الحالة لا يوجد الفرق المؤقت أو يكون الفرق المؤقت مساويا للصفر وبصفة عامة يمكن تحديد قيم الفروق المؤقتة ، وما يترتب عليها من ضرائب مؤجلة هو موضح في الجدول التالي : [1]

الجدول رقم01: تحديد قيم الفروق المؤقتة

بيان	أصل	التزام
أ– القيمة الدفترية أكبر من الأساس الضريبي	فرق مؤقت خاضع للضريبة ينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل	فرق مؤقت قابل للخصم ينشأ عنه أصل ضريبي مؤجل
ب– القيمة الدفترية أقل من الأساس الضريبي	فرق مؤقت قابل للخصم ينشأ عنه أصل ضريبي مؤجل	فرق مؤقت خاضع للضريبة ينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل

المصدر : سعيد عبد المنعم ،**دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبة ،الضريبة المؤجلة** ،مرجع سبق ذكره ،ص 18

[1] سعيد عبد المنعم ،**دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبة ،الضريبة المؤجلة** ، مرجع سبق ذكره ،ص 18

ثالثا تحديد الفروق المؤقتة غير المعترف بها: هي فروق متعلقة بالشهرة أو الاعتراف الأولي ببعض الأصول والالتزامات أو التي تتعلق بالاستثمار في شركات تابعة أو شقيقة والحصص في المشروعات المشتركة.

رابعا: مراجعة الفروق المؤقتة القابلة للخصم: قبل حساب الأرصدة الختامية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة يجب مراجعة الفروق المؤقتة القابلة للخصم والخسائر الضريبية غير المستخدمة لتحديد ما إذا كان من الضروري الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة من عدمه.

حيث يجب الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناتجة من الفروق المؤقتة القابلة للخصم أو الناتجة من ترحيل الخسائر الضريبية الغير مستخدمة إلى الأمام، وذلك إذا كان من المحتمل استرداد هذه الأصول الضريبية المؤجلة، في حين لا توجد قيود بالنسبة للالتزامات الضريبية المؤجلة، حيث يفترض المعيار أنه من المحتمل أن المؤسسة سوف تتمكن من مقابلة الالتزام في شكل تسوية ضريبية.وإذا كان من المحتمل أن جزءا فقط من الأصل الضريبي المؤجل سوف يتحقق، ففي هذه الحالة يجب الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل في حدود هذا الجزء.لذلك يجب مراجعة القيمة الدفترية للأصل الضريبي المؤجل في تاريخ إعداد كل ميزانية، فقد يكون من الضروري تخفيض هذا الأصل إلى المبلغ المتوقع استرداده، وبالعكس فإن أي أصل ضريبي مؤجل غير معترف به أو يكون من الضرورة تخفيضه و يجب إعادة تقييمه بحيث يعترف فقط بالجزء المحتمل تحقيقه[1].

خامسا: الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة في نهاية العام: يتم حساب الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على النحو التالي:

- **الأصول الضريبية المؤجلة** = الفروق المؤقتة القابلة للخصم **X** معدل الضريبة.
- **الالتزامات الضريبية المؤجلة**= الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة **X**معدل الضريبة.

و ينص المعيار على قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام معدل الضريبة المتوقع تطبيقه في الفترة التي يسترد فيها الأصل أو يتم فيها تسوية الالتزام خلالها، وذلك استرشادا بالمعدلات الضريبية التي صدرت حتى تاريخ إعداد الميزانية أو في سبيلها لأن تصدر.

ويرى الباحث أن استخدام معدلات الضرائب المتوقع تطبيقها مستقبلا من الصعب التوصل إليه، ولذلك يمكن استخدام معدل الضريبة الجاري.

سادسا: حساب الحركة: يتم ذلك من خلال حساب الأرصدة الختامية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة ومقارنتها مع أرصدتها الافتتاحية حتى يمكن التوصل إلى الحركة خلال هذا العام.

[1] سعيد عبد المنعم ،**دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبة ،الضريبة المؤجلة** ،مرجع سابق ،ص 19

سابعا: إثبات النتائج النهائية في الدفاتر من خلال إجراء قيد اليومية: سيتم معالجة المحاسبية والتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة قي المطلب الرابع.

المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

سنتطرق خلال هذا المطلب كما يلي:

- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 .
- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول المعالجة المحاسبية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 .

تتم المعالجة المحاسبية حسب المعيار الدولي رقم 12 بإتباع الخطوات التالية[1]:

-يجب الاعتراف بالضريبة الحالية كالتزام و مصروف في الفترة المتعلقة بـــ:

- التزام(أصل) لضرائب حالية لم تدفع (دفعت بالزيادة) و استحقت.
- الدورات الناتجة عن خسائر ضريبية ترحل للخلف لاستيراد ضريبة سددت في فترات سابقة و يجب الاعتراف بها كأصل؛

- خصم الضريبي المؤجل: 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 ضريبية؛

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 المؤجل: يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لكل الفروق المؤقتة واجبة الخصم إلى المدى الذي يكون فيه احتمال الاستيراد من الأرباح الخاضعة للضريبة واجبا و لا 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 ولا في الربح الخاضع للضريبة؛ ويتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل بالنسبة للخسائر الضريبية المرحلة المتبقية (أي التي لم ينتهي الحق في ترحيلها بعد) أو أي خصومات ضريبية أخرى إلى المدى الذي يتحمل فيه أن 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

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص577، 578.

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 للاستثمارات في الشركات التابعة و الزميلة و المشروعات المشتركة مختلفة عن الأساس الضريبي المستخدم لها؛

-تقاس أرصدة الضريبة الحالية و المؤقتة باستخدام ما يلي:

1- الأسعار الضريبية و قوانين الضرائب السارية في تاريخ الميزانية؛

2- أسعار الضريبة التي تعكس كيف يمكن استيراد الأصل أو تسوية الالتزام(طريقة الالتزام)؛

3- أسعار الضريبة المطبقة على الأرباح غير الموزعة عند وجود أسعار مختلفة؛

4- الآثار التبعية لضريبة الدخل على التوزيعات يعترف بها عندما يعترف التزام بدفع التوزيعات؛

5- ممنوع الخصم؛

6- ينبغي على الكيان إعادة تقدير إمكانية الاستيراد للأصول الضريبية المؤجلة و غير المعترف بها في تاريخ كل ميزانية؛

7- يجب الاعتراف بالضريبة الحالية و المؤجلة كدخل أو مصروف و إدخالها في قائمة الدخل ما عدا الضريبة الناشئة عن:

- صفقة أو حدث يعترف به مباشرة في حقوق الملكية؛
- اندماج الأعمال الذي يأخذ شكل استحواذ (شراء)؛

الفرع الثاني المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

أولا الضرائب المؤجلة كأصول:

- يفتح الحساب حـــ/133 الضرائب المؤجلة على الأصول في جانبه مدين يوضع الحساب حـــ/692 فرض الضريبة المؤجلة على الأصول دائنا ، وذلك بمبالغ الضرائب على النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة[1] .

عند التسبيق الضريبي:

133		حـــ/الضرائب المؤجلة أصول	**XXX**	
	512 أو53	حـــ/البنك أو الصندوق		**XXX**

[1] كاتوش عاشور ، مرجع سبق ذكره ،ص182

في حالة التسوية الضريبية :

692		حـــ/ضرائب مفروضة مؤجلة كأصول	XXX	
	133	حـــ/ الضرائب المؤجلة أصول		XXX

مثال: في 2011/03/15 دفعت شركة الصناعات الحديدية تسبيق عن الضرائب 2012 قدر مبلغ التسبيق ب500000دج نقدا.وفي 2012/03/15 قدرت الضرائب على النشاط العادي لشركة الصناعات الحديدية بمبلغ 600000دج سدد الفرق نقدا .المطلوب التسجيل القيد المحاسبي اللازم في دفتر اليومية شركة الصناعات الحديدة [1].

الحل المبلغ ب1000دج .

عند التسبيق الضريبي:

133		حـــ/الضرائب المؤجلة أصول	500	
	53	حـــ/الصندوق		500
		تسبيق ضرائب عن الدورة المقبلة		

في حالة التسوية الضريبية :

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

أما إذا تعلق الأمر بضرائب على عاتق المؤسسة مطلوب دفعها وتخص دورات محاسبية مالية سابقة .

ثانيا الضرائب المؤجلة خصوم: الحساب 134 الضرائب المؤجلة على الخصوم فيجعل دائنا الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم أو احد حسابات[2] .

يكون القيد المحاسبي للضرائب المؤجلة كمايلي:

– عند ترتب دين ضريبي لسنة ما لم يدفع خلالها :

[1] لبوز نوح ،مرجع سبق ذكره ،ص23

[2] كاتوش عاشور ، مرجع سبق ذكره،ص182

693		حـــ/ضرائب مفروضة مؤجلة كخصم	XXX	
	134	حـــ/ الضرائب المؤجلة خصوم		XXX

في حالة التسوية لضريبة وتسديد المستحقات:

134		حـــ/الضرائب المؤجلة الخصوم	XXX	
	512 أو53	حـــ/البنك أو الصندوق		XXX

مع الملاحظة في كل السنة يتم تقييم الضرائب المؤجلة كأصول أو الخصوم[1]

مثال: في 2011/04/15 تم فرض ضرائب إضافية على شركة صناعة الحلويات بسبب إلغاء بعض الأعباء وضمها إلى النتيجة نتجت عنها ضرائب إضافية قدرت ب3000.000 دج.

الحل المبلغ ب1000دج عند ترتب الدين الضريبي:

693		حـــ/ضرائب مفروضة مؤجلة كخصوم	300	
	134	حـــ/الضرائب المؤجلة خصوم		300

في حالة التسوية الضربية وتسديد المستحقات:

134		حـــ/الضرائب المؤجلة خصوم	300	
	531	حـــ/الصندوق		300

ثالثا التسجيل المحاسبي والتقييم للأصل والخصم الضريبي المؤجل:الضريبة المستحقة للسنة أو السنوات الابقة يجب تسجيلها على أساس أنها خصم ضريبي في حالة ما لم تسدد ،أما إذا كان المبلغ المسدد بالنسبة للسنة أو السنوات السابقة يتجاوز الميلغ المستحق لهذه السنوات فإن الفارق يسجل غلى 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 الضربية المعتمدة في تاريخ الإقفال [2].

مثال: ليكن الربح المحاسبي لمؤسسة في السنة n مقدرا بمبلغ 300000دج ، وقد بلغت خلال نفس السنة الفروق المؤقتة التي تخضع للضريبة 30000دج ، أما الفروق قابلة للخصم الضربي في الفترة أو الفترات القادمة فتبلغ 10000دج ، مع العلم أنه لا يوجد خسائر مؤجلة ، وأن معدل الضريبة 25% ، كما لا توجد أي التزامات خصوم أو أصول من فترات سابقة.

الحل يتم حساب الربح الضريبي في هذه الحالة كمايلي:

[1] لبوز نوح ،مرجع سبق ذكره ،ص 24
[2] كاتوش عاشور ، مرجع سبق ذكره ،ص184

-ربح المحاسبي قبل الضريبة 300000دج

– الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة 30000دج

– الفرق المؤقتة القابلة للخصم الضريبي 10000دج

الربح الخاضع للضريبة = 300000- 30000 + 10000 = 280000

الضريبة المستحقة = 280000 × 25% =70000

الخصم الضريبي المؤجل=30000 ×25% = 7500

الأصل الضريبي المؤجل= 10000 ×25% =2500

ويكون التسجيل المحاسبي كمايلي:

695		حـــ/الضرائب على الأرباح	**70000**	
693		حـــ/فرض الضريبة مؤجلة على الخصوم	**7500**	
133		حـــ/ضريبة مؤجلة على الأصول	**2500**	
	144	حـــ/الدولة ، الضرائب على النتائج		**70000**
	134	حـــ/ضريبة مؤجلة على الخصوم		**7500**
	692	حـــ/فرض الضريبة مؤجلة على الأصول		**2500**
		تسوية فروض الضريبة المؤجلة		

المبحث الثاني : مشكلات القياس المحاسبي للضريبة المؤجلة

قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى:

- قياس عناصر القوائم المالية
- مشكلة تحديد الأساس الضريبي و كيفية تحديد الفروق المؤقتة
- معدل الضريبة الواجب استخدامه لحساب الضريبة المؤجلة و تحديد القيمة الحالية للأصول والالتزامات
- كيفية الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة ومدى إمكان استرداد الأصل الضريبي المؤجل

المطلب الأول: قياس عناصر القوائم المالية

الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي للعناصر القوائم المالية وتحديد أسسه

أولا مفهوم القياس المحاسبي:

تعريف القياس: ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الأساسية للقوائم المالية وتعرف مفاهيم القياس المحاسبي الافتراضات الرئيسية التي تركز عليها عملية القياس والخصائص التي تتسم بها عملية القياس المحاسبي ،وتنطوي مفاهيم القياس المحاسبي على اختيارين أساسيين يتعلق الأول بمفهوم المحافظة على رأس المال الواجب استخدامه كأساس لقياس الدخل أما الاختيار الثاني فيتعلق بخاصية أو خصائص عناصر القوائم المالية الجديرة بالقياس ويترتب على هذا الاختيار تحديد الأساس القياس المحاسبي.

يعتبر القياس بموجب معايير المحاسبة الدولية بأنه " عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية، والتي ستظهر بها في الميزانية، وقائمة الدخل"[1].

فالقياس في الأخير هو عملية تحديد القيم النقدية التي يجب الاعتراف بها وإدراجها لعناصر القوائم المالية في الميزانية العمومية وقائمة الدخل وبالتالي يتطلب قياس عناصر القوائم المالية للموضوعات التالية :

ثانيا أسس قياس عناصر القوائم المالية: يستخدم عدد من أسس القياس المختلفة بدرجات مختلفة وبتوليفات مختلفة من القوائم المالية. ويوضح الجدول التالي أسس قياس الأصول و الالتزامات كما وردت بالإطار عن لجنة معايير المحاسبة الدولية [2].

الجدول رقم02: أسس قياس الأصول و الالتزامات

أسس القياس	الأصول	الالتزامات
1-التكلفة التاريخية	تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو القيمة العادلة للشيء المقدم لاقتنائها	تسجل الالتزامات بقيمة المتحصلات المستلمة في مقابل

[1] عفاف إسحق أبوزر ، **المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية** ، جامعة البترا ، الأردن، 2008،ص 4.

[2] أحمد محمد نور والاخرون ،**المحاسبة المتوسطة مشاكل القياس الدخل والمحاسبة والإفصاح عن الاصول** ، دار الجامعية ، 2003، ص51.

	في تاريخ الاقتناء.	التعهد ،أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل)،بمبلغ النقدية أو ما يعادلها المتوقع سدادها للوفاء بالالتزام في دورة النشاط العادية
2- التكلفة الجارية وتكلفة الإحلال	تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها التي كان سيتم دفعها إذا تم اقتناء نفس الأصل اواصل معادل حاليا .لذلك ،فالتكلفة لأصول مثل المخزون والآلات و لمعدات هي تكلفة إحلالها الجارية	تسجل الالتزامات بالقيمة غير المخصوصة للنقدية أو ما يعادلها التي تكون مطلوبة لتسوية التعهد حاليا.
3- القيمة القابلة للتحقق (قيمة التسوية)	تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها التي يمكن حاليا الحصول عليها عن طريق بيع الأصل في ظل التخلص منه بشكل منظم ويطبق هذا الأساس في حالة المخزون على انه صافي القيمة القابلة للتحقق وفي حالة الاستثمارات المتداولة على انه القيمة السوقية	تسجل الالتزامات بقيم تسويتها، بمعنى القيم غير المخصومة للنقدية أو ما يعادلها المتوقع دفعها للوفاء بالالتزامات في دورة النشاط العادية .
4-القيمة الحالية	تسجيل الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المتوقع أن تتولد من الأصل في دورة النشاط العادية. لذلك فالقيمة الحالية هي إما القيمة القابلة للتحقق المخصومة أو القيمة الممكن استردادها المخصومة	تسجل الالتزامات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة المتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية الالتزامات في دورة النشاط العادية .

المصدر :أحمد نور والآخرون ، مرجع سبق ذكره ،ص 52.

ويعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الذي تتبناه الوحدات بصورة شائعة في إعداد قوائمها المالية . وهذا الأساس يمزج في العادة مع أسس القياس الأخرى. فمثلا،يتم تقييم المخزون في العادة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل، و الأوراق المالية القابلة للتداول في السوق قد يتم تقييمها بالقيمة السوقية ، والتزامات معاشات التقاعد قد تؤخذ في القوائم المالية بالقيمة الحالية .وطبقا لأساس التكلفة فإن العمليات الكاملة هي التي تمثل الوقائع التي يعترف بها المحاسبون.والتي تخضع للقيد المحاسبي [1].

[1] أحمد نور والآخرون ، مرجع سبق ذكره ،ص 56-57

ويمثل سعر التبادل المتفق عليه بين مشتري وبائع لديهم المعلومات الكاملة القيمة الجارية العادلة للسلعة أو الخدمة موضوع التبادل في لحظة إتمام عملية التبادل . وبمرور الزمن تتغير القيمة الجارية العادلة لبعض الأصول مثل المباني و الأراضي بصورة كبيرة خاصة في فترات التضخم و ارتفاع الأسعار ورغم ذلك التغير يتطلب أساس التكلفة المستخدم في المحاسبة استمرار استخدام قيمة التكلفة التاريخية وليس أي قيمة عادلة أخرى كأساس للمحاسبة على الأصول و الإفصاح عنها في القوائم المالية .

وتثار مشكلة قياس وتحديد التكلفة في حالات اقتناء الأصول عن غير طريق الشراء ، وذلك كما في حالة الحصول على أصل مقابل إصدار مجموعة من أسهم رأس مال المؤسسة. ويمكن الوصول إلى التكلفة في هذه الحالة عن طريق البحث عن المقابل النقدي (القيمة المعادلة) للأصل الذي تم الحصول عليه، أو قد تستخدم القيمة المعادلة لأسهم رأس المال المصدرة مقابل الحصول على تلك الأصول، وعادة تستخدم القيمة الأكثر وضوحا من بت هاتين القيمتين ، فإذا كانت أسهم رأس المال مقيدة في البورصة ويجري عليها تعاملات كثيرة فغن قيمة الأسهم المصدرة مقابل الحصول على الأصول تكون أفضل الأسس وأكثرها موضوعية لتحديد تكلفة الأصول في هذه الحالة ، ويعتبر تحديد التكلفة بهذا الأسلوب في مثل هذه الحالات أكثر موضوعية من محاولة الوصول إلى تقييم مستقل للأراضي أو المباني.

وينطلق أساس التكلفة على قياس كل من الأصول و الالتزامات، فينبغي من الناحية النظرية أن تظهر تلك الالتزامات في الدفاتر بالمقابل النقدي لها فعلى سبيل المثال إذا حصلت إحدى المؤسسات على قرض بمبلغ 100000 دج مقابل التوقيع على سند أدنى يستحق بعد سنة بمبلغ 109000دج ،فإن هذا الالتزام ينبغي أن يظهر في الميزانية أو المركز المالي المعد بعد التوقيع عليه مباشرة بمبلغ 100000 دج،على أساس أن هذا المبلغ يمثل المقابل النقدي للالتزام في تاريخ الحصول عليه. وبناء على ذلك فإن مبدأ التكلفة ينطبق بصورة متجانسة على كل عمليات المؤسسة.

ويبرر المحاسبون استخدام التكلفة التاريخية كأساس للمحاسبة على جميع عناصر الأصول و الخصوم بأن هذه التكلفة تكون عادة محددة أو يمكن تحديدها وأن استخدام أي أساس آخر غير التكلفة سيواجه بمشكلة تحديد قيمة الأصل أو الالتزام خاصة في حالات عدم البيع أو التنازل، وسيكون هناك اختلافات في تحديد أي قيمة غير قيمة التكلفة ، ولتكن قيمة البيع مثلا. كما أن استخدام القيمة البيعية لكل أصل من الأصول في كل مرة تقوم فيها المؤسسة بتحديد الدخل أو عدد القوائم المالية ، ويؤدي استخدام مثل هذه القيمة إلى إمكان التأثير على صافي الدخل من جانب إدارة المشروع وذلك نظرا لتدخلها في تحديد القيمة البيعية ، وتقابل جميع القيم الأخرى التي يمكن استخدامها في مجال المحاسبة عن العمليات بدلا من التكلفة التاريخية بنفس هذه الاعتراضات

، وعلى العكس من ذلك فإن التكلفة توفر أساسا موضوعيا للقياس يمكن الاعتماد عليه. وبصفة عامة ينبغي على من يستخدم القوائم المالية أن يلم إلماما كاملا بهذا الأساس ومبررات استخدامه.

ويقابل أساس التكلفة التاريخية بانتقادات عديدة من جانب كثير من الكتاب و المحاسبين وتزداد حدة هذه الانتقادات في حالات ارتفاع المستوى العام للأسعار ، على أساس أن التكلفة في مثل هذه الحالات لن تعبر عن الواقع بعد مضي فترة محدودة على تاريخ اقتناء الأصول. ويؤدي هذا الوضع إلى صعوبة مقارنة تكلفة أي أصل في الفترة السابقة بنفس تكلفة الأصل في الفترة الحالية. ومن ناحية أخرى فإن الميزانيات التي تشمل على أصول حصلت عليها المؤسسة من 20 أو 30 سنة ستكون مضللة على أساس أن القارئ يفكر دائما في الأسعار الحالية وليس الأسعار منذ هذه المدة البعيدة[1] .

وينتج عن استخدام أساس التكلفة مشكلة أخرى خاصة بحساب الإهلاك على أساس هذه القيم و بالتالي التأثير على صافي الدخل.

المطلب الثاني مشكلة تحديد الأساس الضريبي و كيفية تحديد الفروق المؤقتة

يترتب على قياس وتسجيل الضريبة المؤجلة العديد من المشكلات المحاسبية والذي تم تقسيمه إلى:

- مشكلة تحديد الأساس الضريبي
- كيفية تحديد الفروق المؤقتة

الفرع الأول: مشكلة تحديد الأساس الضريبي: يقصد بالأساس الضريبي "القيمة المتعلقة بأي أصل أو التزام للأغراض الضريبية".

ومن المفترض أن يكون لكل أصل أو التزام أساس ضريبي متعلق به حتى لو كان هذا الأساس يساوي صفرا. ويمكن تحديد الأساس الضريبي بإعداد قائمة مركز مالي ضريبة مقابلة لقائمة المركز المالي التي تم إعدادها للأغراض المحاسبية.

وتتضمن قائمة المركز المالي الضريبية الأساس الضريبية لجميع الأصول و الالتزامات التي تم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي المحاسبية ، ومع ذلك توجد بعض البنود التي لا يتم الاعتراف بها كأصول أو التزامات بقائمة المركز المالي المحاسبية ، ومع ذلك يكون لها أساس ضريبي[2].

ومن ناحية أخرى ،قد يصعب تحديد الأساس الضريبي لبعض الأصول أو الالتزامات المعترف بها في قائمة المركز المالي المحاسبية .

وسوف يتناول البحث كيفية تحديد الأساس الضريبي للأصول و الالتزامات

[1] أحمد نور والآخرون ، مرجع سبق ذكره ،ص 58

[2] حسن محمد كمال، والآخرون. **دراسات في المحاسبة الضريبية**، القاهرة :بدون ناشر،2008،ص240-241

على النحو التالي:

- تحديد الأساس الضريبي للمبالغ التي تنعكس في قائمة المركز المالي
- تحديد الأساس الضريبي للمبالغ التي لا تنعكس في قائمة المركز المالي

أولا تحديد الأساس الضريبي للمبالغ التي تنعكس في قائمة المركز المالي:

1- تحديد الأساس الضريبي للأصول: الأساس الضريبي للأصل هو القيمة التي سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية في المستقبل مقابل المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة التي تحدث عند استرداد القيمة الدفترية لهذا الأصل. ويعني ذلك أنه إذا كانت هذه المزايا الاقتصادية غير خاضعة للضريبة، فإن الأساس الضريبي لهذا الأصل يكون مساويا لقيمته الدفترية وفي حالة عدم وضوح الأساس الضريبي يمكن تحديده على النحو التالي:

الجدول03:تحديد الأساس الضريبي

بيان	القيمة
القيمة الدفترية للأصل	××
(−)الدخل الخاضع للضريبة في المستقبل	(××)
(+)المبالغ واجبة الخصم في المستقبل	××
الأساس الضريبي للأصل	××

المصدر حسن محمد كمال، والأخرون. **دراسات في المحاسبة الضريبية**، القاهرة :بدون ناشر،2008،،ص241

1-1-تحديد الأساس الضريبي للأصول القابلة للإهتلاك: يتحدد الأساس الضريبي للأصول القابلة للإهتلاك من خلال القيمة الدفترية للأغراض الضريبية و التي تحسب عن طريق الفرق بين تكلفة الأصل الإهتلاك الضريبي له.

ونظرا بأن التشريع الضريبي الجزائري يقضي بإتباع أساليب لإهتلاك الأصول الرأسمالية تكفل تحفيز الممولين على تجديد وإحلال تلك الأصول بما يكفل تحقيق كفاءتها الاقتصادية ،فإن قياس صافي الدخل الضريبي ينبغي أن يحقق هذا من حيث اعتبار اهتلاك تلك الأصول من التكاليف واجبة الخصم بغرض إعداد الإقرار الضريبي، و يختلف هذا الأمر عن هدف المحاسبة عن الإهتلاك بغرض إعداد القوائم المالية من حيث اعتبار أقساط الإهتلاك بمثابة تكاليف مستنفذة يتم مقابلتها بالإيرادات التي ساهمت في تحقيقها[1].

وبناء على ذلك ،نصت الفقرة رقم(17) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (24) على أن "الإهتلاك المستخدم في تحديد صافي الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) قد يختلف عن الإهتلاك المستخدم في تحديد صافي الربح المحاسبي ،ويكون الفرق المؤقت الناتج عن ذلك هو الفرق بين القيمة الدفترية للأصل و الأساس الضريبي له و

[1] حسن محمد كمال، والآخرون. مرجع سبق ذكره 258.

الذي يتمثل في تكلفته الأصلية مستبعدا منها كل الخصومات المتعلقة بالأصل و المسموح بخصمها ضريبيا عند تحديد الربح الضريبي للفترة الجارية و الفترات السابقة".

2-1- تحديد الأساس الضريبي للعملاء و المدينين: وقد يلازم الشك أو عدم اليقين الآثار التي يترتب على بعض المعاملات أو الأحداث ،مما يستلزم مراعاة سياسة الحيطة و الحذر عند إعداد القوائم المالية ، والأمر تطلب قيام المؤسسة بتكوين مخصصات لمواجهة حالة عدم التأكد أو عدم اليقين التي تلازم بعض البنود[1].

والملاحظ أن التشريع الضريبي في المادة (24)من القانون رقم (91) لسنة 2005 ينص في البند رقم (1) على انه " لا يعد التكاليف و المصروفات واجبة الخصم الاحتياطات و المخصصات على اختلاف أنواعها" .

لذلك يجب التفرقة عند تحديد الأساس الضريبي للعملاء و المدنيين بين الحالات الآتية:

– حالة عدم قيام المؤسسة بتكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها: في هذه الحالة ،يكون الأساس الضريبي للعملاء و المدنيين يساوي القيمة الدفترية التي تظهر في قائمة المركز المالي ،حيث لا يوجد دخل خاضع للضريبة في المستقبل ،لأن إيراد المبيعات يساوي مبلغ العملاء ،كما لا توجد مبالغ واجبة الخصم في المستقبل لعدم وجود مخصص للديون المشكوك في تحصيلها .وطالما أن القيم

الدفترية لهذا الأصل تساوي الأساس الضريبي له ،فلا توجد فروق ضريبية مؤقتة في هذه الحالة.

– حالة قيام المؤسسة بتكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها: لا يعترف التشريع الضريبي المصري – ضمن التكاليف واجبة الخصم- بالمخصصات التي تكونها المؤسسة ويطالب بردها إلى الوعاء الضريبي من خلال إضافتها إلى صافي الربح المحاسبي، الأمر الذي يجعل الأساس الضريبي للعملاء والمدينين في هذه الحالة أكبر من قيمته الدفترية ،حيث إن القيمة الدفترية لهذا الأصل تساوي قيمته مخصوما منها المخصص ،بينما الأساس الضريبي له يساوي قيمة الأصل دون خصم المخصص.

ونظرا لأن القيمة الدفترية للعملاء تقل عن الأساس الضريبي له، فسوف تنشأ فروق مؤقتة قابلة للخصم يترتب عليها أصل ضريبي مؤجل.

وعند استخدام المخصص في الغرض الذي خصص من أجله وتوافرت فيه الشروط الضريبية ،يتم خصمه من صافي الربح المحاسبي في سنة الاستخدام، أما في حالة استخدام المخصص في غير الغرض المخصص من أجله وتوافرت الشروط الضريبية للعبء أو المصروف أو تم رد المخصص إلى الإيرادات لانتفاء الغرض منه ،يتم خصم هذا المبلغ من صافي الربح المحاسبي للوصول إلى صافي الربح الضريبي ،وفي هذه الحالة يتم إلغاء أو تخفيض الأصل الضريبي المؤجل[2] .

[1] محمد عباس،**أثر المعالجة الضريبية لإهتلاك الأصول الثابتة** ،كلية التجارة جامعة عين شمس، ،دار الضيافة، 2007،ص16

[2] طارق عبد العال حماد ،**حساب الضريبة المؤجلة في ضوء معايير المحاسبة المصرية و التشريع الضريبي المصري** ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، دار الضيافة،2008،ص 6

– **تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها في الشركات التأجير التمويلي:** بالرغم من وجود نص صريح في قانون الضرائب يقضي بألا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم ضريبيا المخصصات على اختلاف انواعها ، فإن قرار السيد وزير المالية رقم (1) لسنة 2007ينص على اعتماد المخصصات التي تكونها شركات التأجير التمويلي لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث وغير معلومة المقدار، وذلك في حدود 5% من صافي الربح الضريبي ، استناد إلى نص قانون التأجير التمويلي رقم(95) لسنة 1995المعدل بالقانون رقم (16) لسنة2001 ولائحته التنفيذية باعتباره قانونا خاصا يقيد

القانون العام .وبناء على ما سبق يمكن تقسيم المخصصات التي تكونها شركات التأجير التمويلي و إلى نوعين[1]:

النوع الأول: مخصصات لمواجهة خسائر و أعباء محتملة ، تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ضريبيا، الأمر الذي يترتب عليه فروق مؤقتة، وهي فروق تنشأ عنها أصول ضريبية مؤجلة.

النوع الثاني: مخصصات مكونة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث وغير معلومة المقدار تعتبر من تكاليف محاسبيا حسب الدراسات التي أعدتها الشركة، بينما تعتبر من تكاليف واجبة الخصم ضريبيا في حدود 5% من صافي الربح الضريبي ،الأمر الذي تترتب عليه فروق مؤقتة. ويمكن تحديد قيمة الفروق المؤقتة علي النحو التالي :

1– الأساس الضريبي للأصل=القيمة الدفترية للعملاء – الدخل الخاضع للضريبة في المستقبل + المبالغ الواجبة الخصم في المستقبل .

2– الضريبة المؤجلة =القيمة الدفترية للعملاء – الأساس الضريبي .

فإذا كان رصيد العملاء بالدفتر 100ألف دج وتتوقع الشركة حدوث ديون معدومة في المستقبل قيمتها 10 آلاف دينار الجزائري، بينما نسبة 5% المعتمد ضريبيا تساوي ستة آلاف دينار الجزائري ،يعني ذالك أن[2] :

– الأساس الضريبي للأصل = القيمة الدفترية(100ألف دج - 10ألاف دج)+المبلغ الواجب خصم في المستقبل 4000 دج =94 ألف دج

– **الفروق المؤقتة** = 90 - 94 =-4000 دج

–**الضريبةالمؤجلة**=4000×20%=800دج

ونظرا إلى أن القيمة الدفترية للأصل تقل عن الأساس الضريبي له ينشأ أصل ضريبي مؤجل، ويترتب علي ذلك تخفيض مصروف الضريبة الذي يظهر في قائمة الدخل بمقدار الأصل الضريبي المؤجل 800دج

[1] طارق عبد العال حماد ،**حساب الضريبة المؤجلة في ضوء معايير المحاسبة المصرية و التشريع الضريبي المصري** ، مرجع سبق ذكره ،ص 7

[2] محمد عبد الحافظ عبد العال ،**"الآثار الضريبية لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (20) التأجير التمويلي "** كلية التجارة ، جامعة عين شمس، 2007، ص. 47 – 48 .

- **المخصصات البنوك**[1] :

نظرا لطبيعة الخاصة لأنشطة البنوك ودورها في منح القروض والسلفيات والتسهيلات الائتمانية للمؤسسات والشركات والأفراد والجهات المختلفة ، فإنها تتعرض لمخاطر ائتمان كبيرة . لذلك تلجأ هذه البنوك إلي تكوين مخصصات للقروض، وهذا يتفق مع مقررات لجنة بازل الدولية ، بالإضافة إلى اتفاقها مع السياسات المحاسبية السليمة . وبناء علي ذلك ، أفراد المشروع الضريبي المصري استثناء خاص للبنوك، حيث جاء(2) من المادة (52) من قانون الضرائب نص يقضي بأن يعتبر من التكاليف واجبة الخصم ضريبيا مخصصات القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها وفقا لقواعد إعداد و وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة من البنك المركزي ، وذلك في حدود 80% من قيمتها . أما ما يزيد هلي ذلك فلا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم ويضاف الي صافي الربح المحاسبي .

ويترتب على ذلك ، جعل الأساس الضريبي لعملاء البنك اقل من القيمة الدفترية لهم ،وبالتالي ينشأ التزام ضريبي مؤجل .

1-3- تحديد الأسس الضريبي للأصول المدرجة بالقيمة العادلة : تسمح بعض قيم الأصول معينة بأن تثبت بالقيمة العادلة أو بقيمة التقييم، وعندما يسمح التشريع الضريبي بإعادة تقيم الأصل أو تقييمه طبقا للقيمة العادلة بما يؤثر علي الربح والخسارة الضريبية للفترة الجارية، فإن الأساس الضريبي للأصل يعدل ليتفق مع قيمه الدفترية المعدلة، وبالتالي لا تنتج عنها فروق مؤقتة.

أما إذا كان التشريع الضريبي لا يأخذ بالقيمة المعدلة للأصل في الفترة التي أعيد فيها التقييم ،كما في حالة التشريع الضريبي المصري الذي ينص علي أن تأجيل إخضاع الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني، ذلك لأغراض حساب الضريبة ، وأن يتم حساب الإهتلاك وترحيل المخصصات والاحتياطات وفقا للقواعد المقرر قبل إجراء هذا التغيير ، وفي هذا لحالة فإن الأساس الضريبي للأصل لا يتم تعديله ، ويؤدي ذلك إلى فرق مؤقت بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل وبين أساسه الضريبي يترتب عليه التزام ضريبي مؤجل وتسري حتى إذا:

أ- لم يكن في نية المؤسسة التصرف في هذا الأصل .ففي هذه الحالة سوف يتم استيراد القيمة الدفترية المعدلة للأصل من خلال الاستخدام ،وهذا سيولد خلال ضريبيا يزيد على قيمة الإهتلاك المسموح به للأغراض الضريبية في الفترات المستقبلية[2].

[1] طارق عبد العال حماد، "**مشكلات ضريبية معاصرة وفقا لأحكام القانون 91 لسنة 2005** ". القاهرة: بدون ناشر . 2007،ص. 173-175 .

[2] طارق عبد العال حماد، **مشكلات إعداد وفحص الإقرار الضريبي للضريبة على الأرباح الأشخاص الاعتبارية** ،القاهرة، بدون ناشر، 2008 ، ص 54

ب ـــ تم تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية بسبب استخدام حصيلة التصرف في الأصل في اقتناء أصول مثلية، ففي هذه الحالة سينتهي الأمر بسداد الضريبة إما عند بيع تلك الأصول المثلية أو من خلال استخدامها.

1-4- تحديد الأساس الضريبي لتوزيعات الأرباح : إذا ظهرت قائمة المركز المالي قيمة توزيعات مستحقة للشركة من شركات أخرى تابعة أو شقيقة ، فإن الأساس الضريبي لهذه التوزيعات سبق خضوعها للضريبة لدى الشركة التابعة أو الشقيقة ،لذلك لا توجد مبالغ خاضعة للضريبة في المستقبل ولا توجد مبالغ واجبة الخصم في المستقبل .

ونظرا لأن القيمة الدفترية للتوزيعات تساوي الأساس الضريبي لها ، فلا توجد فروق مؤقتة، وبالتالي لا توجد ضريبة مؤجلة .

2- الأساس الضريبي للالتزامات: يتمثل الأساس الضريبي للالتزام في قيمته الدفترية مخصوما منها أية مبالغ تتعلق بهذا الالتزام سوف تخصم للأغراض الضريبة في الفترات المستقبلية ،وبالنسبة للإيراد المحصل مقدما يكون أساسه الضريبي عبارة عن قيمته الدفترية مخصوما منها أي مبلغ من هذا الايراد لن يكون خاضعا للضريبة مستقبلا[1].

وفي الحالة عدم وضوح الأساس الضريبي يمكن تحديده على النحو التالي:

الجدول رقم 04:تحديد الأساس الضريبي للالتزامات

البيان	القيمة
القيمة الدفترية للالتزام (+) الدخل الخاضع للضريبة في المستقبل (−) المبالغ واجبة الخصم في المستقبل	×× ×× (××)
الأساس الضريبي للالتزام	××

المصدر: سعيد عبد المنعم محمد، مرجع سبق ذكره ،ص353

[1] سعيد عبد المنعم محمد ، **الضريبة على الدخل وفقا لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005ولاحته التنفيذية** ،القاهرة ،بدون نشر،2009 ،ص 353

2- 1- تحديد الأساس الضريبي للمصروفات المستحقة: يجب هذه الحالة التفرقة بين حالتين:

أ- إذا كان هذا المصروف يعترف به ضريبيا علي الأساس النقدي ، كما في حالة التأمينات الاجتماعية، ففي هذه الحالة فإن الأساس الضريبي يساوي صفر(0) ، نظرا لأن القيمة الدفترية سوف يخصم منها المبالغ واجبة الخصم في المستقبل (عندما يتم دفع قيمة التأمينات مستقبلا) الأمر الذي يترتب علي زيادة القيمة الدفترية عن الأساس الضريبي ، فينشأ أصل ضريبي مؤجل .

ب- إذا كان هذا المصروف يعترف به ضريبيا علي أساس الاستحقاق- كما في حالة الايجار– ففي هذه الحالة تكون القيمة الدفترية للالتزام تساوي الأساس الضريبي، الأمر الذي يترتب عليه عدم وجود فروق مؤقتة[1].

2-2- تحديد الأساس الضريبي لإيراد المحصل مقدما: يتحدد الأساس الضريبي للإيراد المحصل مقدما علي أساس القيمة الدفترية مخصوما منها أي مبلغ من هذا الإيراد لا يخضع للضريبة في الفترات المقبلة . لذلك يجب التفرقة بين حالتين :

أ – إذا نص القانون الضرائب على أساس الاستحقاق ،أي سوف يخضع للضريبة في فترة أو فترات مالية تالية ،كما هو الحال في المؤسسات يتحقق فيها الايراد طبقا لأساس البيع أو الإنتاج وليس التحصيل، لذلك إذا تم تحصيل المبلغ مقدما لا يخضع للضريبة ،الأمر الذي يترتب عليه جعل القيمة الدفترية لهذا الالتزام تساوي الأساس الضريبي له ، وبالتالي لا توجد فروق ضريبة مؤقتة.

ب- إذا النص قانون الضرائب علي اخضاع الإيراد على أساس نقدي ،أي سوف يخضع الايراد للضريبة في سنة تحصيله . ففي هذه الحالة فإن الأساس الضريبي لهذه الايراد يساوي صفر(0)،ونظرا لأن القيمة الدفترية لهذا الايراد سوف يخصم منها المبلغ الذي لا يخضع للضريبة في الفترات المقبلة (وحيث إن هذا الايراد خضع للضريبة في سنة تحصيلية فلن يخضع للضريبة في المستقبل)

وفي هذه الحالة توجد فروق ضريبة مؤقتة قابلة للخصم تساوي القيمة الدفترية، يترتب عليها أصل ضريبي مؤجل.

2-3- تحديد الأساس الضريبي للإيراد المحسوب في نشاط التأجير التمويلي : ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم (20) علي قيام المؤجر بتسجيل إيرادات عقود التأجير التمويلي في قائمة الدخل علي أساس معدل العائد الناتج عن عقد الايجار مضافا إليه مبلغ يعادل قسط الإهتلاك الدوري ويجنب الفرق بالزيادة أو بالنقص حسب الأحوال بين الايراد المثبت بهذه الطريقة والقيمة الإيجارية المستحقة عن القترة المحاسبية نفسها في حساب مستقل (مدين أو دائن) يتم تسوية رصيده مع صافي القيمة الدفترية للمال المؤجر عند انتهاء العقد .وحيث أن قانون الضرائب على الدخل رقم(91) لسنة 2005 ينص في مادته رقم (17) علي إن صافي الربح يحدد

[1] سعيد عبد المنعم محمد، مرجع سبق ذكره ،ص354

علي أساس قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام قانون على صافي الربح المشار إليه .

وبناء على ما سبق ،فإن المعالجة المحاسبية لعائد التأجير التمويلي تتفق مع المعالجة الضريبية ،ولكن هناك فرقا بين القيمة الايجارية المحصلة من المستأجر والعائد المحسوب والمسجل في قائمة الدخل ، هذا الفرق يمكن اعتباره مبالغ مدفوعة مقدما من المستأجر نظير امتلاكه الأصل في نهاية مدة عقد الايجار بدون مقابل أو بمقابل رمزي ، وهذا المبلغ لم يخضع للضريبة ،لذلك يحق للمؤجر أن يحسب التزاما ضريبيا مؤجلا خلال سنوات العقد .

وفي نهاية مدة العقد يوجد احتمالان:

أ- قيام المستأجر باستخدام حق الشراء التحفيزي وامتلاكه الأصل، وفي هذه الحالة يتم مقابلة القيمة الدفترية مع رصيد حساب التسوية النقدية المحصلة من المستأجر. وفي هذه الحالة لا يحقق المؤجر أية أرباح أو خسائر نتيجة تنازلية عن الأصل للمستأجر ،مع مراعاة إقفال حساب الالتزام الضريبي المؤجل من خلال تخفيض مصروف الضريبة بمقداره .

ب-عدم قيام المستأجر باستخدام حق الشراء التحفيزي ،وفي هذه الحالة سوف يقوم المؤجر ببيع هذا الاصل بقيمة العادلة في هذا التاريخ ،يوجد في هذه الحالة احتمالان:

1- بيع الاصل بأكثر من القيمة الدفترية، يترتب علي ذلك اعتبار حساب النقدية مدينا بالمبلغ المحصل وإقفال حساب التسوية بجعله مدينا برصيده، في حين يتم إقفال صافي قيمة الأصل بجعله دائما بمقدار القيمة الدفترية، وبالتالي يظهر ربح رأسمالي يتم اخضاعه للضريبة مع إقفال الالتزام الضريبي المؤجل من خلال تخفيض مصروف الضريبة بمقداره.

.بيع الاصل بأقل من القيمة الدفترية، يترتب على ذلك تحقيق المؤجر خسارة رأسمالية تخصم من الربح الخاضع للضريبة، مع إقفال الالتزام الضريبي المؤجل من خلال تخفيض مصروف الضريبة بمقداره

ثانيا تحديد الأساس الضريبي للمبالغ التي لا تنعكس في قائمة المركز المالي : قد يسمح التشريع الضريبي بخصم مبالغ أو اخضاعها للضريبة ، ولا يجود لها أصل أو إلتزام في قائمة المركز المالي للشركة ، وتنطبق هذه الحالة علي تكاليف البحوث ، حيث يم الاعتراف بها محاسبيا كمصروف فور اتفاقها ، ويأخذ المعيار المحاسبي الدولي رقم (23) بهذا الرأي علي أساس أن طبيعة أنشطة البحوث أنه يصعب الحصول علي قناعة بوجود عائد اقتصادي مستقبلي نتيجة مصروفات بحوث معينة ، بينما يسمح بخصمهما للأغراض الضريبية في فترة لاحقة عند الانتهاء منها (أو قد يتم استنفاذها علي فترة من 3-5 سنوات) [1].

[1] محمد عبد العزيز. "**شرح معايير المحاسبة المصرية – الجزء الثالث**" .القاهرة : بدون ناشر ، 2005، ص 282 .

وفي هذه الحالة فإن الأساس الضريبي يجب أن يعكس مقدار الخصم الذي يمكن المطالبة به مستقبلا ، ونظرا لعدم وجود أصل معترف به في قائمة المركز المالي ، فإن هذا المبلغ الذي تسمح الادارة الضريبة بخصمه في المستقبل سوف تنشأ عنه فروق مؤقتة قابلة للخصم يترتب عليها أصل ضريبي مؤجل .

- **أخلاف الأساس الضريبي باختلاف قرار الشركة عند استراد الأصول أو تسوية الالتزامات** : يختلف الأساس الضريبي للأصول أو الالتزامات باختلاف أسلوب الشركة التي تتبعه لاسترداد أو تسوية القيمة الدفترية لهذه الأصول أو الالتزامات. فد ترى الشركة استرداد القيمة الدفترية للأصل من خلال الاستخدام أو البيع أو الاستخدام ثم البيع اللاحق للأصل

فإذا رغبت الشركة في استرداد القيمة الدفترية من خلال :

1- البيع ، فإن تأثير التضخم – إذا تم تطبيقه- يجب أن يراعي عند قياس الأصل أو الالتزام الضريبي المؤجل .

كما في حالة الأصول غير القابلة للإهتلاك، فإن المعيار يفترض أنها تسترد دائما من خلال البيع .

2- الاسترداد، كما في حالو الأصول القابلة للإهتلاك حيث يمكن الاسترداد من خلال الاستخدام الذي سوف ينعكس في قيمة الأصل الخاضعة للإهتلاك ، أما إذا تم الاسترداد من خلال البيع فسوف ينعكس ذلك في القيمة المتبقية من الأصل[1] .

ولإيضاح كيفية و اختلاف الأساس الضريبي باختلاف الأسلوب المتبع في الاسترداد أو التسوية، نفترض أن شركة استحوذت على شركة و أخرى مقابل مبلغ 700ألف دج ،علما بأن القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المستحوذ عليها 500ألف دج، يعني وجود شهرة تعادل 200ألف دج (700ألف-500ألف) فإذا رأت الشركة استهلاك الشهرة للأغراض المحاسبة على فترة 20 سنة ، فإن الأساس الضريبي في نهاية السنة الأولى إذا تم الاسترداد من خلال البيع أو الاستخدام (علما بأن الاستهلاك الأصول المعنوية في التشريع الضريبي المصري 10%) يكون على النحو التالي :

- استهلاك الشهرة محاسبيا =200 ألف ÷ 20 سنة = 10 ألاف دج
- القيمة الدفترية للشهرة = 200 ألف- 10 ألاف = 190 ألف دج
- استهلاك الشهرة ضريبيا في حالة الاسترداد من خلال الاستخدام = 200ألف دج× 10% = 20 ألف دج
- المبلغ الواجبة الخصم في المستقبل ضريبيا = 200 ألف- 20ألف = 180 ألف دج[2] .

[1] Elmar Venter (2006) ."**Deferred Tax 14.5% or 29%** " Accountancy.Sep.p.5-10.

[2] محمد عبد العزيز، مرجع سبق ذكره،ص 283

بيان	الاسترداد من خلال البيع	الاسترداد من خلال الاستخدام
القيمة الدفترية للشهرة	190000	190000
(–) الدخل الخاضع للضريبة في المستقبل	(190000)	(190000)
(+) المبالغ واجبة الخصم في المستقبل	200000	180000
الأساس الضريبي	200000	180000

المصدر :محمد عبد العزيز، مرجع سابق ،ص 283

ويعني ذالك أن الفروق الضريبة المؤقتة الخاضعة للضريبة أو القابلة للخصم سوف يتم حسابها علي النحو التالي:

– في حالة الاسترداد من خلال البيع = 190 ألف – 200 ألف = – 10ألاف دج تنشأ كأصل ضريبي مؤجل (فروق مؤقتة قابلة للخصم)

– في حالة الاسترداد من خلال الاستخدام= 190 ألف – 180 ألف = 10 ألاف دج تنشأ التزام ضريبي مؤجل (فروق ضريبية خاضعة للضريبة)

الفرع الثاني كيفية تحديد الفروق المؤقتة:

أولا استخدام مدخل الميزانية لتحديد الفروق المؤقتة: يمكن تحديد قيم الفروق المؤقتة بإعادة قائمة مركز مالي ضريبية موضحا بها[1] :

– من ناحية جميع الأصول والالتزامات التي تم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي المحاسبية ، ولكن عل أن تحدد قيمتها وفقا للأساس الضريبي لكل منها .

– ومن ناحية أخرى، جميع البنود الأخرى التي لم يتم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي المحاسبة كأصول أو التزامات ، علي أن يتم تحديد قيمتها وفقا للأساس الضريبي لكل منها (إن وجد)

– يتم تحديد الفروق المؤقتة بالمقارنة بين قائمة المركز المالي المعدة وفقا للأغراض المحاسبة وقائمة المركز المالي الضريبية وفقا للأساس الضريبي لكل بند على حدة.

ثانيا تحديد الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة: يتم الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لجميع الفروق المؤقتة التي ينتظر خضوعها للضريبة مستقبلا فيما عدا ما يلي:

أ– الاعتراف الأولي بالشهرة

ب– الشهرة التي لا يعتمد استهلاكها ضريبيا

ج– الاعتراف الأولي بالأصل أو الالتزام

ـــ لا تكون لتجميع الاموال .

[1] سعيد عبد المنعم ؛ والآخرون ."**المحاسبة الضريبية** " . القاهرة : بدون ناشر ، 2009،ص .245.

ـــ لا تأثر على صافي الربح المحاسبي ولا الربح الضريبي(الخسائر الضريبية) .

وتتمثل الفروق المؤقتة الخاصة بالضريبة في :

1- فروق تنشأ نتيجة القيمة الدفترية لأحد الأصول على أساسه الضريبي ، مما يترتب عليه زيادة المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة على القيمة التي سوف يسمح بخصمها للأغراض الضريبية ، وهذا الفرق يمثل فرقا مؤقتا خاضعا للضريبة ، والالتزام بسداد ضرائب الدخل عن هذا الفرق في الفترات المستقبلية يمثل التزاما ضريبيا مؤجلا .

2- فروق تنشأ نتيجة نقص القيمة الدفترية لأحد الالتزامات عن أساسه الضريبي ، كما هو الحال في الإيراد المحصل مسبقاً .

3- فروق تنشأ نتيجة تحميل بعض المصروفات على قائمة الدخل في الفترة الحالية بطريقة مختلفة على تحميلها على الربح الضريبي مثل الإهتلاك وتكاليف التطوير، و مثل هذه الفروق تعرف عادة باسم الفروق الزمنية .

4- فروق تنشأ نتيجة الاعتراف ببعض الإيرادات في قائمة الدخل في الفترة الحالية بطريقة مختلفة عن الاعتراف بها من الناحية الضريبية ، مثل الإيراد من التعويضات ، والذي يعترف به محاسبياً على أساس الاستحقاق بينما يعترف به ضريبياً على الأساس النقدي ، تسمى هذه الفروق ايضاً فروق زمنية .

5- فروق تنشأ نتيجة توزيع تكلفة تجميع الأعمال على الأصول و الالتزامات على أساس قيمتها العادلة دون عمل تسويات مماثلة للأغراض الضريبية .

ثالثا: تحديد الفروق المؤقتة القابلة للخصم :

– فروق تنشأ نتيجة نقص القيمة الدفترية لأحد الأصول عن أساسه الضريبي ، الأمر الذي يترتب عليه فروق مؤقتة قابلة للخصم ينشأ عنها أصل ضريبي مؤجل ، كما في حال رصيد العملاء حيث تظهر قيمته في قائمة المركز المالي مخصوما منه مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، بينما أساسه الضريبي لا يتضمن المخصص لعدم الاعتراف به ضريبياً [1] .

– فروق تنشأ نتيجة زيادة القيمة الدفترية لأحد الالتزامات على أساسه الضريبي ، كما هو الحال في التأمينات الاجتماعية و التي تعتبر مصروفا من الناحية المحاسبية على أساس الاستحقاق ، بينما تعتبر مصروفا من الناحية الضريبية على الأساس النقدي .

– فروق تنشأ نتيجة تحميل بعض المصروفات على قائمة الدخل في الفترة الحالية بطريقة مختلفة عن تحميلها على الربح الضريبي مثل الديون المعدومة ، حيث يعتبر مصروفا من الناحية المحاسبية عند إعدام الدين ، بينما يعتبر

[1] سعيد عبد المنعم ؛ والآخرون ،مرجع سابق ،ص .246

مصروفا من الناحية الضريبية بشروط معينة ، منها قيام المؤسسة باتخاذ إجراءات جادة لاستفاء الدين و لم تتمكن من تحصيله بعد 18 شهراً من تاريخ استحقاقه .

– فروق تنشأ من قيام التشريع الضريبي بالسماح للشركات بترحيل الخسائر الضريبية للأمام لتخصم من أرباح السنة أو السنوات التالية و يشترط لذلك وجود تأكيد لا يقبل الشك بأن المؤسسة سوف تحقق ارباح ضريبية في المستقبل تكفي لتعويض الخسائر .

رابعا تحديد الفروق المؤقتة غير المعترف بها: ذهب المعيار المحاسبي الدولي رقم(24) إلى ضرورة الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، ومع ذلك توجد حالات معينة لا يتم فيها الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية الناتجة من الفروق المؤقتة ، وتتمثل هذه الحالات فيمايلي[1] :

1– الشهرة : تقاس الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال على أساس الزيادة في تكلفة الاستحواذ عن نصيب المستحوذ في القيمة العادلة للأصول و الالتزامات التي تم الاستحواذ عليها .

و عندما لا يسمح التشريع الضريبي بإهتلاك أو تخفيض للشهرة مساويًا للصفر. الأمر الذي يؤدي إلى وجود فرق مؤقت خاضع للضريبة نتيجة زيادة القيمة الدفترية للشهر عن أساسها الضريبي المساوي للصفر ، مما يؤدي الى التزام ضريبي مؤجل . وفي هذه الحالة ، لا يسمح المعيار بالاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل المترتب على هذا الفرق، باعتبار أن الشهرة لا يعاد قياسها إلا كمبلغ متبق (عندما تنتهي أو تضمحل) بعد الاعتراف بالأصول و الالتزامات من الناحية الضريبية .

فإذا تم الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل الناتج عنها فسوف يؤدي ذلك إلى زيادة قيمة الشهرة ، لأنه سيعلو عليها و لن يحمل على قائمة الدخل . فعلى سبيل المثال إذا استحوذت شركة على شركة أخرى مقابل 500 ألف دينار جزائري ، وكانت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المستحوذ عليها 450 ألف دينار جزائري ، يعني ذلك وجود شهرة تعادل 50 ألف دينار جزائري (500 ألف – 450 ألف) . فإذا كانت الشهرة غير قابلة للخصم للأغراض الضريبية ، فإن ذلك يؤدي إلى وجود فروق مؤقتة خاضعة للضريبة مستقبلاً قدرها 50 ألف دينار جزائري ، ينشأ عنها التزام ضريبي مؤجل بمقدار 10 آلاف دينار جزائري (50 ألف x 20 %) .

يرى المعيار عدم الاعتراف بهذا الالتزام الضريبي المؤجل، حيث إن الاعتراف به يؤدي إلى تخفيض القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المستحوذ عليها لتصبح 440 ألف دينار جزائري (450 ألف – 10آلاف)، وبالتالي زيادة قيمة الشهرة لتصبح 60ألف دينار جزائري (500ألف–440ألف)وبالتبعية يزيد الالتزام الضريبي المؤجل ليصبح 12ألف دج (60ألف x 20 %) .

[1] المرجع السابق .ص . 264-265

ولكن هذه الحالة غير موجودة في الجزائر حيث يسمح التشريع الضريبي بإهتلاك الشهرة ،بالتالي سوف ينتج فرق ضريبي مؤقت خاضع للضريبة يستلزم الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل المترتب عليها[1].

2- الاعتراف الأولى بالأصول و الالتزامات : يقصد بالاعتراف الأولى بالأصول أو الالتزام تحديد المبلغ الذي يجب أن يسجل به الأصل عند اقتنائه ، أو المبلغ الذي يسجل به الالتزام عند نشأته .

ويترتب على الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام نشأة فروق مؤقتة كما هو الحال عندما تكون تكلفة الأصل أو قيمة الالتزام أو جزء منها غير قابلة للخصم للأغراض الضريبية . ومع ذلك لا يسمح المعيار للشركة بالاعتراف بالأصل أو الالتزام الضريبي المؤجل ، سواء عند الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام أو فيما بعد عندما يحدث تعديل في قيمة الأصل أو الالتزام ، وذلك في حالتين هما :

2-1- الأصول التي لا تسمح بخصمها للأغراض الضريبية ، و يكون من المتوقع استردادها من خلال الاستخدام: إذا حصلت إحدى الشركات على منحة حكومية متمثلة في أصل قابل للإهتلاك ، تتم المعالجة وفقًا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (24) "المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية " ، على أساس إثبات المنحة الحكومية كإيراد على مدار الفترات المالية التي تتحمل بالتكاليف المتعلقة بها ، وذلك بطريقة منتظمة ، بمعنى إثبات الأصل المهدى للشركة ضمن أصولها الثابتة و إجراء إهتلاك محاسبي له على مدار عمره الإنتاجي ، مقابل إثبات المنحة كإيراد مؤجل في جانب الالتزام ، ويحدد ما يخص له كل سنة منه، ويسجل كإيراد في قائمة الدخل أو إثبات المنحة ضمن الاحتياطيات .

بينما ينص البند (3) من المادة (34) من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل على عدم إخضاع الأصول المهداة التي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطيات الضريبة ولا يسري بشأنها الإهتلاك الضريبي .

لذلك فإن الأصول المهداة يجرى عليها إهتلاك محاسبي ولا يحسب له إهتلاك ضريبي ، فإذا كانت قيمة الأصول المهداة قيمتها 100 ألف دينار جزائري ، يحسب الأساس الضريبي لهذا الأصل كمايلي:

حساب الأساس الضريبي :

القيمة الدفترية للأصول الهداة	100000
(-) الدخل الخاضع للضريبة في المستقبل	(100000)
(+) المبالغ واجبة الخصم في المستقبل	-
الأساس الضريبي	-

المصدر :محمد عبد العزيز خليفة والآخرون، **شرح معايير المحاسبة المصرية الجزء الثاني** ، القاهرة بدون نشر ، 2004 ،ص115

[1] السعيد محمد شعيب . "**الضريبة على الدخل وفقا للقانون 91 لسنة 2005** " . القاهرة . بدون ناشر 2006 ص.306 .

وعلى ذلك توجد فروق مؤقتة خاضعة للضريبة تساوي 100 ألف دينار جزائري يترتب عليها التزام ضريبي مؤجل 100 ألف 20 = 20% x ألف دينار جزائري .

و يمكن للشركة ان تلجأ إلى الاعتراف بالأصل في الدفاتر على أساس 120 ألف دينار جزائري بدون إضافة أي أعباء على مصروف ضريبة الدخل ، فإن النتيجة الصافية بعد الضريبة تكون مماثلة لعدم الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل (أي أن الإهتلاك المحاسبي لمبلغ 120 ألف دينار جزائري سوف يتم تخفيضه بإيراد الالتزام الضريبي المؤجل البالغ 20 ألف دينار جزائري) .

لذلك سمح المعيار في هذه الحالة بعدم الاعتراف بالفروق المؤقتة المترتبة على الاعتراف الأولي للأصول منعًا للمبالغة في تكلفة الأصل .

2-2- الأصول التي يختلف أساسها الضريبي عن تكلفتها وقت الاستحواذ عليها: إذا تم الاستحواذ على أصل و كانت تكلفته تختلف عن قيمته الضريبية (الأساس الضريبي) ينتج عن ذلك فروق مؤقتة ، كما في حالة قيام المؤسسة بشراء قطعة أرض بتكلفة معينة ، وحيث أن هذا الأصل غير قابل للإهتلاك ، لذلك لا توجد مبالغة قابلة للخصم في المستقبل ، الأمر الذي يجعل الأساس الضريبي له يساوي الصفر . وبالرغم من ذلك لا يسمح المعيار بالاعتراف بالضريبة المؤجلة[1] .

أما إذا تمت إعادة تقييم الأصل بعد ذلك بالزيادة سوف يترتب عليها وجود فرق مؤقت خاضع للضريبة ، ويجب في هذه الحالة الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل الناتج عن هذا الفرق .ومن ناحية أخرى ، فقد نص المعيار على أن عدم الاعتراف بالفروق المؤقتة المترتبة على الاعتراف الأولى للأصول و الالتزامات ، لا يسري في الأحوال التالية :

أ-الاستحواذ على مؤسسة أخرى ، حيث يترتب على هذا الاستحواذ وجود شهرة أو خصم . ويجب في هذه الحالة الاعتراف بالالتزام (أو الأصل) الضريبي المؤجل بالنسبة لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة (أو القابلة للخصم) .

ب-إذا أثرت العملية في أي من الربح المحاسبي أو الربح الضريبي ، تعترف المؤسسة بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل متعلق بها وتعترف بالمصروف أو الإيراد الضريبي المؤجل الناتج عن ذلك بقائمة الدخل .

فمثلا في حالة وجود مصروف فوائد مستحقة و بفرض أن التشريع الضريبي يسمح بخصم هذه الفوائد على أساس نقدي ، فإن القيمة الدفترية لهذا الالتزام سوف يختلف عن أساسه الضريبي (الذي يساوي الصفر) ، وينتج عن ذلك فرق مؤقت قابل للخصم يترتب عليه وجود أصل ضريبي مؤجل .

[1] محمد عبد العزيز خليفة الآخرون ، شرح معايير المحاسبة المصرية الجزء الثاني ،مرجع سبق ذكره ، ص116

3- الاستثمارات:تنشأ الفروق المؤقتة عندما تصبح القيمة الدفترية للاستثمارات في الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الشقيقة أو الحصص في المشروعات المشتركة مختلفة عن الأساس الضريبي(الذي يكون غالبا بالتكلفة) لذلك الاستثمار أو تلك الحصة، مثل هذه الفروق قد تنشأ في عدد من الظروف المختلفة . على سبيل المثال [1] :

أ- وجود أرباح غير موزعة لدى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة ،

ب- فروق تقييم العملة عندما تكون الشركة الأم والشركات التابعة قائمة في دول مختلفة.

ج-تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار في شركة شقيقة لتعادل قيمته الاسترادادية .وقد استثنى المعيار من ذلك حالتين هما:

3-1- عدم الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة إذا كان المستثمر قادرا على التحكم في توقيت انعكاس الفروق المؤقتة:

حيث تستطع الشركة الأم عادة استرداد القيمة الدفترية لاستثماراتها في الشركات التابعة، إما من خلال تسبيل توزيعات الأرباح أو بيع الاستثمارات ،ونظرا لأن توقيت الطريقتين في الاسترداد يتم التحكم فيها بمعرفة الشركة الأم ،فإنه من الناحية العملية نجد أن غالبية الشركات الأصلية (الأم) لا تعترف بالتزام الضريبية المؤجلة المرتبط بالأرباح غير الموزعة للشركات التابعة ما لم يتم توزيع هذه الأرباح[2].

فإذا كان من المتوقع الاستمرار في الاستثمار ، وبالتالي تحويل الأرباح الموزعة للشركة الأم في شكل توزيعات ،فإن التزام الضريبية المؤجلة يتم قياسه على أساس الأرباح غير الموزعة ، أما إذا كان من المتوقع أن الشركة الأم سوف تتخلص من هذه الاستثمارات في المستقبل وقبل قيام الشركة التابعة بتوزيع الأرباح غير الموزعة ،فإن التزام الضريبة المؤجلة يتم قياسه على أساس الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في الاستثمار.

أما في حالة الشركات الشقيقة ، لا يستطيع المستثمر أن يسيطر على الشركة الشقيقة ،وعادة لا يكون في وضع يسمح له بتحديد سياسة توزيع أرباحها، و لذلك فإذا لم يكن هناك اتفاق يقضي بعدم توزيع ارباح الشركة الشقيقة في المستقل المنظور ،يكون على المستثمر الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المتعلقة بالاستثمار في الشركة الشقيقة .

ويرى الباحث أن هذه الحالة غير موجود في التشريع الضريبي المصري ، حيث لا تخضع توزيعات الارباح التي تحصل عليها الشركة المستثمرة للضريبة نظرا لخضوعها لدى الشركة التابعة ، كذلك يعفي التشريع الضريبي المصري أرباح بيع الأوراق المالية المقيدة في البورصة.

[1] محمد عبد العزيز خليفة الآخرون ، شرح معايير المحاسبة المصرية الجزء الثاني ،مرجع سبق ذكره ، ص117

[2] طارق عبد العال حماد. "الدليل العلمي لتطبيق معايير المحاسبية المصرية وآثارها الضريبية " .الإسكندرية :الدار الجامعية، 2007.ص314

2-3- عدم الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة إذا كان المتوقع أن الفروق المؤقتة لن تصبح مقبولة ضريبيا كخصومات في المستقبل المنظور:

إذا كانت القيمة السوقية للاستثمارات في انخفاض عن القيمة الدفترية يترتب على ذلك خسارة يعترف بها من الناحية المحاسبية ، بينما لا يعترف بها من الناحية الضريبة (خصوصا إذا كانت هذه الأوراق المالية مقيدة بالبورصة)، فإذا كان من المتوقع استمرار هذا الوضع في المستقبل وعدم الاعتراف بهذه الخسارة ضريبيا، لا يجب على الشركة الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة المتعلقة بهذه الاستثمارات[1].

بالإضافة إلى ذلك ،نجد أن قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005ينص في المادة (29) على أنه "إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية ، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل سنويا إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة ، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى سنة أخرى"، الأمر الذي أدى إلى اعتراف المعيار رقم (24) بالمنفعة الضريبية المتعلقة بترحيل الخسائر للأمام، لكن بشرط وجود تأكيد لا يقبل الشك بأن الشركة سوف تحقق أرباحا ضريبية في المستقبل تكفي لتعويض الخسائر، وفي الحالة سوف ينشأ أصل ضريبي مؤجل.

أما إذا توقعت الشركة عدم تحقيق منافع الترحيل للأمام للأغراض الضريبية، ففي هذه الحالة لا يتم الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة المتعلقة بترحيل الخسائر .

خامسا: تحديد الفروق المؤقتة وفقا لأحكام قانون الضرائب على الدخل رقم (91) لسنة 2005:

يبين الجدول التالي أمثلة على الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة والقابلة للخصم وفقا لأحكام قانون الضرائب على الدخل رقم(91) لسنة 2005 ومعايير المحاسبية الدولية والتي ينتج عنها في معظم الحالات الاعتراف بالتزام أو أصل ضريبي مؤجل[2] .

[1] طارق عبد العال حماد. "**الدليل العلمي لتطبيق معايير المحاسبية المصرية وآثارها الضريبية** " ، مرجع سبق ذكره،ص316.

[2] سعيد عبد المنعم محمد. "**دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية – الضريبة المؤجلة** ".القاهرة : بدون ناشر،2009 ص.332.

الجدول رقم 05:أمثلة على الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة والقابلة للخصم

بيان	فروق المؤقتة الخاضعة للضريبة	فروق مؤقتة قابلة للخصم
الأصول :		
1–اختلاف الإهتلاك الضريبي للأصول الثابتة عن الإهتلاك	(xx)	xx
المحاسبي : بالنقص (أو بالزيادة) .	(xx)	xx
2- إعادة تقييم الأصل بالقيمة العادلة مع عدم إجراء تسويات		
مماثلة للأغراض الضريبية : بالنقص (أو الزيادة) .	(xx)	xx
3- إعادة التقييم في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص		
الاعتباري مع عدم الاعتراف بها للأغراض الضريبية حتى يتم		
التصرف في الاصول : بالنقص (أو بالزيادة).	(xx)	xx
4- **الأصول الغير ملموسة :**		xx
أ. الأصول التي ليس لها عمر إنتاجي محدد (الشهرة) لا يتم	(xx)	
إهتلاكها محاسبيًا و إنما يجرى لها اختبار اضمحلال على قائمة		xx
الدخل ، ومع ذلك يسمح بإهتلاكها ضريبيًا .	(xx)	
ب. الأصول الأخرى التي يتم استهلاكها محاسبيًا على مدار		–
العمر الإنتاجي المقدر لها و التي يسمح بإهتلاكها للأغراض	(xx)	
الضريبية :بالنقص (أو بالزيادة).	(xx)	–
5ــ الاستثمارات في شركات تابعة وشقيقة والتي يتم إثباتها		–
بقيمة تختلف عن التكلفة :بالنقص (أو بالزيادة).	–	
6ــ دفعات مقدمة يتم خصمها على أساس نقدي عند تحديد		xx
الدخل الضريبي .	–	
7ــ إيرادات مستحقة تخضع للضريبة عندما يتم تحصيلها مثل		xx
(التعويضات المحصلة).	–	–
8- إيرادات مستحقة لا تخضع للضريبة عندما يتم تحصيلها .		
الالتزامات	(xx)	
		xx

1ـــ المخصصات التي يعترف بها للأغراض المحاسبية و لا يعترف بها للأغراض الضريبية . 2ـــ حسابات دائمة مستحقة والتي لا يسمح بخصمها للأغراض الضريبية حتى يتم دفعها (التأمينات الاجتماعية) . 3ـــ الإيرادات المحصلة مقدمًا التي يتم إخضاعها للضريبة على أساس الاستحقاق . 4ـــ الإيرادات المحصلة مقدمًا التي يتم إخضاعها للضريبة في الفترة التي حصلت فيها . 5ـــ ترجمة الالتزام غير النقدية بأسعار الصرف التاريخية بينما يتم ترجمة الأساس الضريبي لها بأسعار الصرف الجارية : بالنقص (أو بالزيادة) .	– (xx)	xx

المصدر :سعيد عبد المنعم محمد. "**دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية – الضريبة المؤجلة** ".مرجع سبق ذكره، ص ص133-135

الفرع الثالث الحاجة إلى سجلات إضافية نتيجة تعدد الفروق المؤقتة و إنعكاسها على مدى عدة فترات

نظرًا لتعدد الفروق الضريبية المؤقتة سواء الخاضعة للضريبة أو القابلة للخصم و التي تمثل استثناءً أو خروجًا عن مبدأ استقلال السنوات الضريبية ، الأمر الذي يتطلب من الشركات ضرورة إمساك سجلات تحليلية إضافية حتى تستطيع الشركات متابعة تلك الفروق ، سواء عند النشأة أو عند الانعكاس ، مما يؤدي إلى زيادة الأعباء الدفترية على الشركات[1] .

ويختلف الالتزام بإمساك السجلات الإحصائية لأغراض هذا المعيار في ظل قانون الضرائب على الدخل رقم (91) لسنة 2005 ولائحة التنفيذية ما بين كونها سجلات ضمنية تخضع لما جرى العرف عليه أو تأتى صراحة من خلال نصوص ضريبية مباشرة ، وذلك على النحو التالي :

أولا فروق مؤقتة تتطلب سجلات ضمنية تخضع لما جرى عليه العرف :

- فروق الإهتلاك .

ـــ فروق تعجيل الإهتلاك.

- المخصصات .

ـــ ترحيل الخسائر الضريبية .

[1] أسامة علي عبد الخالق .. "**أثر نصوص التشريع الضريبي على التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة و انعكاس ذلك على حجم الأعباء الدفترية وكفاءة الإفصاح المحاسبي** "، دار الدفاع الجوي ،. 2006 ص . 21- 22 .

ـــ الإستثمارات في شركات تابعة و شقيقة و التي يتم إثباتها بقيمة تختلف عن التكلفة .

ـــ التأمينات الاجتمـــــــــــــاعية .

ـــ ترجمة الالتزامات غير النقدية [1].

ثانيا فروق مؤقتة تتطلب سجلات ورد فيها نص صريح في قانون الضرائب :

تنص المادة رقم (62) من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب بشأن تغيير الشكل القانوني على " في تطبيق حكم المادة (53) من القانون ، على الشخص الاعتباري إثبات الأصول و الالتزامات في الدفاتر و السجلات التي يلتزم بإمساكها طبقًا لحكم المادة (78) منه على أساس القيمة ، كما أن عليه إعداد قائمة الدخل وفقًا لهذا التقييم" .

كما تنص المادة رقم (63) من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على " تحتفظ الشركة بالقوائم المالية وبكشوف و سجل يبين فيه القيم الدفترية للأصول و الالتزامات قبل تغيير الشكل القانوني " .

ويجب متابعة فروق أعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري ، وتكون المعادلة الضريبية لها على النحو الآتي :

(بند رقم 1) في حالة التصرف في الأصول الثابتة ، المنصوص عليها في البنود (1) ، (2) ، (4) من المادة(25) من القانون ، تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في هذه الأصول للضريبة و يتم حسابها على أساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانوني و بين قيمة التصرف فيها .

(بند رقم 2) بالنسبة للأصول المنصوص عليها في البند (3) من المادة (25) من القانون، يتم حساب الإهتلاك الخاص بها على أساس القيمة الدفترية لها قبل تغيير الشكل القانوني ، وفي حالة التصرف فيها تتم معالجتها وفقًا لأحكام المادة (26) من القانون . (بند رقم 3) يتم متابعة حركة الاحتياطيات و المخصصات على أساس أرصدة هذه الاحتياطيات و المخصصات قبل تغيير الشكل القانوني ، وتخضع الزيادة التي تطرأ عليها و يكون مصدرها من فروق إعادة التقييم للضريبة ، وذلك فيما عدا الفروق الناتجة عن إعادة التقييم المنصوص عليه في البندين (1) و (2) من هذه المادة والسابق خضوعها للضريبة في حالة إضافتها الاحتياطيات . ويتضح مما سبق انه لتأجيل فرض زمن الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن الاندماج أو تغيير الشكل القانوني فإن المشروع الضريبي قد طلب إمساك :

أ ـــ مجموعة دفترية للأغراض المحاسبية يبين فيها القيم الدفترية للأصول و الالتزامات بعد تغيير الشكل القانوني و إعادة التقييم .

[1] أسامة علي عبد الخالق .. "**أثر نصوص التشريع الضريبي على التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة و انعكاس ذلك على حجم الأعباء الدفترية وكفاءة الإفصاح المحاسبي**"،مرجع سابق ،ص22

ب ـــ كشوف وسجلات يبين فيه القيم الدفترية للأصول و الالتزامات قبل تغيير الشكل القانوني، وذلك للأغراض الضريبية[1] .

المطلب الثالث معدل الضريبة الواجب استخدامه لحساب الضريبة المؤجلة ومدى إمكان تحديد القيمة الحالية للأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة:

الفرع الأول معدل الضريبة الواجب استخدامه لحساب الضريبة المؤجلة : تقاس قيم الالتزام (الأصول) الضريبية الجارية للفترة الجارية والفترات السابقة بالقيمة المتوقع سدادها إلى (استردادها من) الادارة الضريبية ، باستخدام معدلات الضرائب (وقوانين الضرائب) السارية في تاريخ

بينما يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على النحو التالي[2]:

الأصول الضريبية المؤجلة = الفروق المؤقتة القابلة للخصم x معدل الضريبة.

الالتزامات الضريبية المؤجلة = الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة x معدل الضريبة.

ويثار في هذه الحالة تساؤل: حاول مع الضريبية الواجب استخدامه لحساب الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة ، حيث توجد ثلاثة أنواع من معدلات الضريبية التي يمكن استخدامها في قياس الضريبة المؤجلة وهي:

1 - **معدل الضريبية الجاري** : وفقًا لهذا المعدل يتم قياس الضريبة المؤجلة باستخدام المعدل الضريبي الساري عند نشأة الفروق المؤقتة وليس عند انعكاسها ، وفي حالة تغيير المعدل الضريبي أو فرض ضريبة جديدة لا يتم إجراء أي تسويات على أرصدة الضريبة المؤجلة الظاهرة في قائمة المركز المالي .

وفي هذه الحالة، يقتصر الاعتراف بالضرائب المؤجلة على الفروق المؤقتة التي تظهر خلال الفترة الجارية ، ويؤجل الاعتراف بالفروق المؤقتة المتوقع نشأتها لحين ظهورها ، لذلك يتحدد معدل الضريبة المستخدم في ضوء نوع الفروق المؤقتة و تاريخ ظهورها .

2- **معدل الضريبة الساري مع التسويات** : وفقًا لهذا المعدل يتم قياس الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة الساري عند نشأة الفروق المؤقتة مع تعديل قيم أرصدة الضرائب المؤجلة الظاهرة في قائمة المركز المالي وفقًا للتغيير في معدلات الضريبة من خلال إجراء التسويات اللازمة لذلك .

3- **معدل الضريبة المتوقع** : وفقًا لهذا المعدل يتم قياس الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة المتوقع سريانه عند انعكاس الفروق المؤقتة وليس عند نشأتها.

---

[1] أسامة علي عبد الخالق"**أثر نصوص التشريع الضريبي على التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة و انعكاس ذلك على حجم الأعباء الدفترية وكفاءة الإفصاح المحاسبي** ، مرجع سبق ذكره ،ص23

[2] أسامة علي عبد الخلق."**الضريبة على الدخل في ضوء أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 و لائحته التنفيذية**".القاهرة :بدون ناشر ،2008، ص . 242 .

ينص المعيار على استخدام معدلات الضرائب المتوقع أن تكون مطبقة في الفترة التي يتحقق خلالها التوفر الضريبي أو تسدد خلالها الضرائب بالزيادة استرشادا بمعدلات الضرائب – وقوانين الضرائب – التي صدرة حتى تاريخ إعداد الميزانية أو تكون في سبيلها للصدور .

ويتم استخدام معدل الضريبة الساري لحساب الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة ، نظراً لصعوبة تحديد معدلات الضرائب المتوقعة ، ويسترشد الباحث بنص الفقرة (48) من المعيار و التي تنص على انه يتم عادة قياس الأصول و الالتزامات الضريبية الجارية و المؤجلة باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التي تم إصدارها فعلاً ، مع إمكانية تعديل قيم أرصدة الضرائب المؤجلة الظاهرة في قائمة المركز المالي وفقًا للتغيير في معدلات الضريبة المستقبلية .

الفرع الثاني مدى إمكان تحديد القيمة الحالية للأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة: يتطلب المعيار ضرورة إظهار قيمة الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة بالقوائم المالية على أساس القيمة التي حسبت بها و المتوقع أن تسدد بها أو تسترد مستقبلاً ، فلا يجب أن يتم بالتالي حساب القيمة الحالية لها . ويرجع ذلك إلى أن تحديد القيمة الحالية للأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة يتطلب جدولة زمنية لتوقيت تسوية كل فرق مؤقت ، وحيث انه في معظم الحالات تكون مثل هذه الجدولة غير عملية أو معقدة بصورة كبيرة ، لذلك فإنه من غير المناسب أن يتم حساب القيمة الحالية للأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة[1] .

وجدير بالذكر أن الفروق المؤقتة يتم تحديدها بالرجوع الى القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام ، حتى إذا كانت هذه القيمة الدفترية محسوبة على أساس القيمة الحالية ، كما في حالة الالتزامات مقابل مزايا العاملين .

ويتطلب الأمر مراجعة القيمة الدفترية للأصل الضريبي المؤجل في تاريخ كل ميزانية ، ويتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل الضريبي المؤجل عندما يصبح من غير المحتمل أن يصبح الربح الضريبي المستقبلي باستيعاب الأصل الضريبي المؤجل أو جزء منه .

و يلغى هذا التخفيض ليعود الأصل الضريبي المؤجل لقيمته السابقة عندما يصبح من المرجح أن يتحقق ربح ضريبي كاف لمقابلة الأصل الضريبي المؤجل .

الفرع الثالث مدى إمكان إعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها : قد تقوم الشركة بعدم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل نظرًا لأن شروط الاعتراف به غير متوافرة ، كما هو الحال في حالة وجود خسائر ضريبية و التي يشترط لكي تعترف الشركة بأصل الضريبة المؤجلة لها أن يكون هناك دليل قوي على أن الربح الضريبي في المستقبل سوف يكون كافيًا لمقابلة الخسائر المرحلة . لذلك ففي حالة احتمال وجود ربح

[1] Gnanakumar Visanathan. (1998). "**Deferred tax valuation allowances and earnings management**" **journal of Financial Statement Analysis .** New york : Summer . Vol . 3 ,pp . 6 –8

ضريبي مستقبلي غير كافي لمقابلة الخسائر الضريبية المرحلة لا يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لهذه الخسائر .

يجب على الشركة أعادة تقدير موقف الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها في تاريخ كل ميزانية وتعترف بالأصول الضريبية المؤجلة التي لم تعترف بها من قبل إلى المدى الذي أصبح من المرجح معه مستقبلاً وجود ربح ضريبي يسمح باستيعاب قيمة الأصل الضريبي المؤجل ، فقد يحدث تحسن في الظروف التجارية قد يزيد من احتمال قدرة المؤسسة على توليد ربح ضريبي كاف في المستقبل لمقابلة الأصل الضريبي المؤجل المقابل للخسائر المرحلة .

المطلب الرابع: كيفية الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة ومدى إمكان استرداد الأصل الضريبي المؤجل

الفرع الأول كيفية الاعتراف بالضريبة الجارية و المؤجلة :

1- الاعتراف بالضريبة الجارية: ذهب المعيار المحاسبي الدولي رقم (24) إلى ضرورة الاعتراف بالضريبة عن الفترة كمصروف ، و بالتالي إدراجها في صافي الربح أو الخسارة عن هذه الفترة[1] .

وإذا لم تسدد الضريبة الجارية عن الفترة الجارية أو الفترات السابقة فيجب الاعتراف بها كالتزام في قائمة المركز المالي ، و من ناحية أخرى إذا كانت الضريبة الجارية المسددة بالفعل عن الفترة الجارية والفترات السابقة تزيد عن القيمة المستحقة عن هذه الفترات ، فيجب في هذه الحالة الاعتراف بالزيادة المسددة كأصل في قائمة المركز المالي ، و نظرًا لأن الضريبة الجارية قد تكون متعلقة ببنود حملت أو أضيفت مباشرة الى حقوق الملكية ، فإن الضريبة الجارية يجب الاعتراف بها في هذه الحالة في حقوق الملكية ايضًا، و عندما تستخدم الخسارة الضريبية في استرداد الضريبة الجارية عن فترة أو فترات سابقة (ترحيل الخسائر للخلف) فيجب الاعتراف بقيمة الاسترداد كأصل في الفترة التي حدثت فيها تلك الخسارة ، وذلك بشرطين هما :

أ ـــ إنه من المرجح أن هذه الميزة ستحقق .

ب ـــ إنه يمكن قياسها بصورة يعتمد عليها .

2- الاعتراف بالضريبة المؤجلة : نظرًا لأن معظم الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة تنشأ نتيجة أن عناصر الإيرادات و المصروفات تدخل في الربح المحاسبي في فترة بينما تدخل في حساب الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في فترة مختلفة ، فيجب في مثل هذه الحالات الاعتراف بالضريبة المؤجلة في قائمة الدخل .

ومن ناحية أخرى فقد تتغير القيمة الدفترية للأصول و الالتزامات المؤجلة على الرغم من عدم حدوث تغيير في مقدار الفروق المؤقتة المتعلقة بها و من أمثلة ذلك ما ينتج مما يلي[2]:

[1] طارق عبد العال حمادة ، مرجع سبق ذكره ، ص200

[2] Shirley Davenport .(2008). "**Financial Reportyng** Developments" .**oil ,**Gas ,Quarterly, New York :Jun .Vol. 56, p . 931 .

أ ـــ التغيير في معدلات أو قوانين الضرائب .

ب ـــ إعادة تقييم مدى إمكانية استيعاب الأرباح الضريبية المستقبلية لقيمة الأصل الضريبي المؤجل .

ج ـــ التغيير في الأسلوب المتوقع لاسترداد قيمة الأصل .

وبناءً على ذلك ، يجب الاعتراف بالضريبة المؤجلة في قائمة الدخل كمصروف أو إيراد فيما عدا الضريبة المؤجلة المتعلقة ببنود سبق تحميلها أو إضافتها الى حقوق الملكية ، بالإضافة الى الاعتراف بالأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة في قائمة المركز المالي .

3- البنود المضافة أو المحملة مباشرة على حقوق الملكية : سمحت معايير المحاسبة الدولية بتحميل أو إضافة بنود محددة على حقوق الملكية مباشرة ، الأمر الذي يتطلب ضرورة تحميل أو إضافة الضريبة الجارية و المؤجلة مباشرة الى حقوق الملكية . و يتمثل ذلك فيمايلي :

3-1- التغيير في القيمة الدفترية للأصول الثابتة الناشئة عن إعادة تقييمها : تناولت المعالجة البديلة المسموح بها الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) الخاص بالأصول الثابتة و إهتلاكاتها ، عندما تسمح القوانين و اللوائح بذلك ، إلى ضرورة إعادة تقييم الأصول الثابتة على فترات منتظمة و كافية للتأكد من أن التكلفة الدفترية لا تختلف جوهريًا عن التي تم تحديدها باستخدام القيمة العادلة في تاريخ إعداد الميزانية وقد يترتب على إعادة التقييم ما يلي[1] :

أ ـــ زيادة صافي القيمة الدفترية للأصل نتيجة إعادة تقيمه، وفي هذه الحالة يجب إضافة هذه الزيادة إلى حقوق المساهمين تحت مسمى (فائض إعادة التقييم) ويمكن تحويل فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح المرحلة عندما يتم تحقق هذا الفائض نتيجة الاستغناء عن الأصل أو التخلص منه . وقد يتحقق بعض من هذا الفائض نتيجة لاستخدام المؤسسة لهذا الأصل .

وتتمثل قيمة الفائض المحققة بالفرق بين الإهتلاك المحسوب على القيمة الدفترية بعد إعادة التقييم، وبين الإهتلاك المحسوب على التكلفة الأصلية لهذا الأصل .

وتحويل الفائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح المرحلة لا يتم من قائمة الدخل .وفي هذه الحالة فإن المبلغ المحول إلى الأرباح المرحلة يجب أن يكون الصافي بعد تجنب الضريبة المؤجلة .

ب ـــــ انخفاض صافي القيمة الدفترية للأصل نتيجة إعادة تقييمه ، وفي هذه الحالة يجب أن يحمل هذا الانخفاض على قائمة الدخل (كمصروف).

[1] اسامة علي عبد الخلق."**الضريبة على الدخل في ضوء أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 و لائحته التنفيذية**". مرجع سبق ذكره 245

ويجب أن يخصم هذا الانخفاض مباشر من أي فائض إعادة تقييم سبق تكوينه وبحد أقصى قيمة الفائض ، وبشرط أن يكون هذا الفائض متعلقا بالأصل نفسه.

2-3- التسويات في الرصيد الافتتاحي للاحتياطات والأرباح المرحلة الناتجة عن تغيير في السياسات المحاسبية بأثر رجعي أو تصويب الأخطاء: تطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء ، أنه عند تطبيق أي تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي يجب أن تقوم المؤسسة بتسوية رصيد أول المدة لأي بند من بنود حقوق الملكية قد تأثر بذلك ، وذلك عن أقرب مدة سابقة يتم عرضها و كذلك الأرقام المقارنة عن كل فترة سابقة يتم عرضها ، كما لو كانت هذه السياسة المحاسبية الجديدة هي المطبقة في البداية ، ومن أمثلة الحالات التي يكون من الضروري بيان التغيير في السياسات المحاسبية ما يلي[1]:

أ ـــ التغيير من طريقة "الوارد أولاً يصرف أولاً" الى أي طريقة أخرى لتدفق تكلفة المخزون .

ب ـــ التغييرـــ أو إلى ـــ طريقة التكلفة الكلية للمحاسبة في المؤسسات التي تقوم بصناعات استخراجية .

ج ـــ التغييرـــ أو إلى ـــ طريقة العقود التامة للمحاسبة عن عقود الإنشاءات طويلة الأجل .

د ـــ التغيير في أي من الطرق المحاسبية لإعداد التقارير المالية للمؤسسة التي تباع أسهمها في سوق الأوراق المالية لأول مرة ، أو تنوي الاندماج مع أي من المؤسسات الأخرى .

ه ـــ التغييرات التي تترتب على ما تتطلبه السياسات المحاسبية المتعارف عليها من معالجة بأثر رجعي نتيجة ظهور معيار جديد .

وتتطلب هذه الحالات ضرورة إجراء تسويات بأثر رجعي للقوائم المالية السابق نشرها ، وذلك لما قد يكون لهذه التغيرات من أثر جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة .ويجب إضافة قيمة التسوية الناشئة الخاصة بالفترات السابقة على الفترات المعدة عنها القوائم المالية على رصيد أول المدة الخاص بكل بند أو عنصر من عناصر حقوق الملكية قد تأثر بذلك ، وذلك بالنسبة لأقرب فترة يتم عرضها .و عادة ما تتم التسوية على (الأرباح المحتجزة) ، وقد تتم التسوية على بند آخر من بنود حقوق الملكية (مثلاً للالتزام بأي معيار أو تفسير) و يجب أن يتم تعديل الأرباح المحتجزة لكي تعكس أثر هذا التغيير في السياسات المحاسبية (أي الصافي بعد الضريبة المؤجلة المرتبطة به) .

3-3- تصويب الأخطاء: الأخطاء التي قد حدثت عند إعداد القوائم المالية في أعوام سابقة ، ويتم اكتشافها في الفترة الحالية ، فيتم تصحيحها بأثر رجعي في أول قوائم مالية تعتمد للإصدار بعد إكتشاف الأخطاء من خلال

[1] طارق عبد العال حماد ؛ محمد عبد الغزيز خليفة ، مرجع سبق ذكره، ص . 205 .

تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول و الالتزامات و حقوق الملكية ،ويجب استبعاد تصحيح خطأ السابقة من الأرباح أو الخسائر المرحلة عن الفترة التي تم إكتشاف الخطأ فيها (الصافي بعد الضريبة المؤجلة المرتبطة به) [1] .

3-4- فروق تقييم العملة الناشئة من ترجمة القوائم المالية للعمليات (الفروع) بالخارج:

عندما يكون للشركة المستثمرة (الأم) شركات تابعة أو شقيقة أو مشروعات مشتركة أو فروع في دولة أجنبية تدير عملياتها من خلالها ، وتحتفظ هذه المنشآت بحسابات كاملة بعملة الدولة التي تعمل بها ، فإن هذه الحسابات يجب ترجمتها إلى عملة الشركة الأم قبل إدراجها في القوائم المالية المجمعة، وتعتمد طريقة الترجمة التي يجب استخدامها على العلاقة بين الشركة المستثمرة (الأم) و الكيان الأجنبي المستثمر فيه ، وذلك على النحو التالي[2] :

أ ــ الكيان الأجنبي المستقل عن الشركة المستثمرة (الأم) :

في هذه الحالة لا تؤثر معاملات الكيان الأجنبي بشكل مباشر على التدفقات النقدية و الأرباح الخاصة بالمؤسسة المستثمرة (الأم) التي تعرض قوائمها المالية ، ولذلك فإن صافي

الاستثمار في الكيان الأجنبي يكون محلاً للاهتمام وليس عناصر الأصول و الالتزامات الفردية .

وقد ذهب المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) الخاص بآثار التغييرات في أسعار صرف العملاء الأجنبية إلى ترجمة الأصول و الالتزامات النقدية و غير النقدية للكيان الأجنبي على أساس سعر الإقفال ، أي بسعر الصرف السائد في تاريخ إعداد الميزانية ، ونتيجة ترجمة صافي الأصول للشركة الأجنبية أول المدة بسعر صرف يختلف عن سعر الصرف في تاريخ الإقفال تنشأ فروق عملة ، ويتم معالجة فروق الصرف الأجنبي الناتجة ضمن حقوق الملكية (الصافي بعد الضريبة المؤجلة المرتبطة به) .

ب ــ **العمليات الأجنبية التي تعتبر جزءا مكملاً لعمليات الشركة المستثمرة (الأم)** : تمارس العمليات الأجنبية التي تعتبر جزءًا رئيسًا من عمليات التشغيل التي تقوم بها المؤسسة المستثمرة (الأم)كما لو كانت امتدادا لعمليات تشغيل هذه الشركة . وفي هذه الحالة فإن تغيير أسعار الصرف بين العملة التي تستخدم في عرض القوائم المالية للمؤسسة المستثمرة (الأم) والعملة في البلد الأجنبي يكون له تأثير مباشر على القوائم المالية للمؤسسة المستثمرة (الأم) . وتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) عند ترجمة القوائم المالية للأنشطة الأجنبية التي تمثل جزءًا رئيسًا لأعمال المؤسسة الأم – إتباع الإجراءات نفسها الخاصة بترجمة

[1] طارق عبد العال حماد. "**دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية و المعايير العربي المتوافقة معها – الجزء الأول**" . الإسكندرية : الدار الجامعية ،2008،ص. 152 .

[2] طارق عبد العال حماد،"**دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية و المعايير العربي المتوافقة معها – الجزء الأول**"،مرجع سابق،153

المعاملات بعملة أجنبية تخص المؤسسة الأم ، لذلك يتم معالجتها في قائمة الدخل كإيراد أو مصروف بحسب الأحوال [1].

ويتم ترجمة هذه المعاملات بسعر الصرف السائد بتاريخ حدوث العملية ، وبالنسبة للأصول النقدية الموجودة في تاريخ إعداد الميزانية بعملة أجنبية (كالعملاء الموردين و الأرصدة البنكية و القروض) فيجب ترجمتها وتسجيلها بسعر الإقفال مع تحويل فروق الصرف إلى قائمة الدخل .

أما الأصول غير النقدية (كالأصول الغير متداولة و الاستثمارات) فيتم ترجمتها بالسعر السائد في تاريخ اقتناء الأصل لأغراض التوحيد، وعندما يتحدد الربح الضريبي (أو الخسائر الضريبية) للعمليات الأجنبية (وكذلك الأصول غير النقدية و الالتزامات) بعملة أجنبية ، فإن التغيير في سعر الصرف سوف تترتب عليه نشأة فروق مؤقتة ، ونظرًا لأن هذه الفروق تكون مرتبطة بالأصول و الالتزامات المملوكة للشركة الأجنبية المذكور، فإن المؤسسة الأم يجب عليها أن تعترف بالالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل الناتج عن ذلك .

3-5- القيمة الناشئة من الاعتراف الأولى بشق حقوق الملكية لإحدى الأدوات المالية المركبة: ووفقًا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (32)الخاص بالأدوات المالية : الإفصاح و العرض تصنف الأدوات المالية إما كالتزامات أو حق ملكية . ويجب إجراء هذا التصنيف وفقًا لجوهر الأداة ، وليس لمجرد الشكل القانوني للأداة المالية ، فبعض الأدوات المالية تكون متخذة للشكل القانوني لحق الملكية ، و بالتالي يتم تضمين الالتزام و حق الملكية في أداة واحدة بدلاً من بندين أو أكثر منفصلين ، بينما الجوهر يعتبرها من الالتزامات، وتوجد أدوات مالية أخرى تجمع بين صفات الالتزامات وصفا ت الملكية في الوقت نفسه، وهذه الأدوات هي ما يطلق عليها (الأدوات المالية المركبة) [2].

ووفقًا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (32) سالف الذكر ، يجب تحليل الأدوات المالية المعقدة إلى عناصرها المكونة لها ،وأن تعالج محاسبيا وفقا لذلك ،حيث يتطلب المعيار عرضا منفصلا لعنصري الالتزام وحقوق الملكية الناتجين عن أداة مالية واحدة بمركز بقائمة المركز المالي لمصدر تلك الأداة حيث إن العرض المنفصل لعنصري الالتزام وحقوق الملكية يؤدي إلى جعل قائمة المركز المالي تعبر بعدالة وصدق عن الوضع المالي للشركة المصدرة للأداة المالية .

ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (32) الأدوات المالية : الاعتراف والقياس ، قياس الأصول والالتزامات المالية بالقيمة العادلة لها في كل ميزانية عمومية، وبناءً على ذلك فإن القيمة العادلة للأداة المالية المركبة يجب تخصيصها للإجراءات المكونة لها بنسبة تخصيص المتحصلات .

[1] محمد عبد العزيز خليفة "**النظم الضريبية المقارنة**" . القاهرة : بدون ناشر ، 2008، ص . 161 .

[2] محمد عبد العزيز خليفة، مرجع سبق ذكره ،ص162

ونظرًا لأن الأساس الضريبي للالتزامات في بعض التشريعات الضريبية يكون مساويًا للقيمة الدفترية لمجموع الالتزام و الملكية معًا عند الاعتراف الأولى . فإن ذلك يؤدي الى نشأة فرق مؤقت خاضع للضريبة عند الاعتراف الأولى بالالتزام الضريبي المؤجل الناتج عن هذا الفرق مع ضرورة تحميل الضريبة المؤجلة مباشرة على حقوق الملكية . أما التغييرات التالية في الالتزام الضريبي المؤجل فإنه يعترف بها في قائمة الدخل كمصروف أو إيراد ضريبي مؤجل بحسب الأحوال .

الفرع الثاني مدى إمكان استرداد الأصل الضريبي المؤجل: يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لجميع الفروق المؤقتة القابلة للخصم (فيما عدا الاستثناءات الواردة بالمعيار) و الخسائر الضريبية غير المستخدمة . ويتطلب أن يكون الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل في حدود المدى الذي يتوقع أن يكون فيه في المستقبل ربح ضريبي كاف لمقابلة الفروق المؤقتة القابلة للخصم و بالتالي يمكن استرداد هذه الأصول[1] .

هناك ثلاثة مصادر محتملة في المستقبل للدخل الضريبي المتاح لمقابلة الفروق المؤقتة القابلة للخصم ، وبالتالي استرداد الأصول الضريبية المرتبطة بها ، ويجب على الشركة مراعاة هذه المصادر عند تحديد درجة الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل ، وتتمثل هذه المصادر فيمايلي[2] :

– **وجود فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:** يقصد بذلك وجود فروق مؤقتة خاضعة للضريبة من المتوقع أن تنعكس في الفترة نفسها المتوقع فيها انعكاس الفروق المؤقتة القابلة للخصم أو خلال الفترات التي تنشأ فيها خسائر ضريبية من انعكاس فروق مؤقت يمكن استخدامه.

والدخل الناتج من انعكاس الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة يعتبر المصدر الأكثر موضوعية للدخل الخاضعة للضريبة ، حيث يعد دليلاً قويًا على أن هناك أرباحًا ضريبية كافية تدعم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل .

– **الأرباح الضريبية الأخرى :** إذا كان من المتوقع أن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة التي تنعكس في الفترة نفسها لانعكاس الفروق المؤقتة القابلة للخصم غير كافية ، فإن الأمر يتطلب التعرف على المصادر الأخرى للربح الضريبي . فإذا كان من المحتمل وجود أرباح كافية خاضعة للضريبة بخلاف التي تنشأ من انعكاس الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة الموجودة بالفعل، فيجب الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل في حدود تلك الأرباح الضريبية المتوقعة .

– **فرص التخطيط الضريبي** :يمكن من خلال التخطيط الضريبي إدارة الأرباح الضريبية المستقبلية لاستيعاب كامل– أو قدر أكبر من – الخسائر الضريبية المرحلة .ويعتمد التخطيط الضريبي على التشريع الضريبي الساري

[1] محمد عبد العزيز خليفة،مرجع سابق ص 163

[2] طارق عبد العال حماد . ."**موسوعة معايير المحاسبة – الجزء الثالث**" . الإسكندرية : الدار الجامعية . 2008، ص . 121

و الإستفادة بما يتيح هذا التشريع من فرص زيادة الربح الضريبي .ومن أمثلة ذلك ما تتيحه بعض التشريعات الضريبية في هذا المجال و منها:

أ – بيع و إعادة استئجار بعض الأصول التي ارتفعت قيمتها السوقية دون أن يقابل هذا الارتفاع تعديل بالزيادة في أساسها الضريبي .

ب – بيع أصل يدر دخلاً غير خاضع للضريبة (مثل السندات الحكومية) و شراء استثمار آخر – بدلاً منه – يدر دخلاً خاضع للضريبة .

ج – إعطاء حرية الاختيار في المحاسبة عن الإيراد ، إما على أساس نقدي أو على أساس استحقاق ، فقد يساعد هذا الاختيار في الاعتراف بالإيراد إلى تمكين الشركة من استيعاب الفروق المؤقتة القابلة للخصم .

د – السماح للشركات بتأجيل بعض "التوفرات" الضريبية التي يمنحها القانون الضريبي (مثل الإهتلاك المعجل) لكي تخصم من الربح الخاضع للضريبة في فترات لاحقة .[1]

المبحث الثالث: مشكلات الإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة

سنتطرق في هذا المبحث كمايلي:

-كيفية الإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية.

- مدى إمكان إجراء مقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة و الالتزامات الضريبية المؤجلة.

المطلب الأول: كيفية الإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية

الفرع الأول مفهوم الإفصاح المحاسبي وعناصر التي تفصح عنها المؤسسة في القوائم المالية:

أولا: مفهوم الإفصاح المحاسبي : هو بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى المستقر الاستفادة منها من أجل استخدامها فالإفصاح هو نقل الهادف للمعلومات ممن يعلمها ومن لا يعلمها [2].

بمعنى الإفصاح هو عملية إيصال ونقل المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها ، سواء داخل المؤسسة أو خارجها ، بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها ، والوقت الذي يتم فيه الإفصاح وبأي وسيلة [3].

ثانيا: عناصر التي تفصح عنها المؤسسة في القوائم المالية : يجب أن تفصح المؤسسة عن الآتي :

1- السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما يتضمن الطريقة المستخدمة لتحديد مستوى الإتمام للعمليات التي تشمل تأدية خدمات.

[1] طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره ص122

[2] محمد سمير الصبان ، **دراسة في الأصول المالية /أصول القياس وأساليب الاتصال محاسبي** ، الدار الجامعية بيروت ،1996 ،ص147.

[3] مسعودي صديقي ، مرزوقي مرزوقي **التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود** ، ملتقى دولي تحت عنوان النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، المركز الجامعي بالوادي ، جانفي 2010 ،ص3

2- توزيع الإيراد المعترف به خلال الفترة على العناصر الأساسية المكونة له بما يتضمن الإيراد الناتج عن ما يلي:

3- بيع سلع –تأدية خدمات –الفوائد –الإتاوات –توزيع الأرباح

4- قيمة الإيرادات الناتجة عن تبادل السلع و الخدمات و الدرجة ضمن كل مجموعة من مجموعات الإيراد الهامة

ويجب على المؤسسة الإفصاح عن الأرباح أو الخسائر العرضية وذلك في ضوء المعيار المحاسبي الخاص بالظروف الطارئة و الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، وقد تنشأ الأرباح و الخسائر العرضية من بعض البنود مثل تكاليف فترة الضمان أو المطالبات أو الغرامات أو الخسائر المحتملة .

وفي المعتاد لا تتأثر الالتزامات بإيرادات .كما أن بعض العمليات التي تؤدي إلى زيادة النقود من الأصول الأخرى لا تؤدي إلى وجود الإيراد. فمثلا يؤدي القرض المأخوذ من البنك إلى زيادة الالتزامات وزيادة النقود ولكنه لا يؤدي إلى وجود إيرادات .بالمثل يؤدي تحصيل حسابات المدينين إلى زيادة النقود و تقليل حسابات المدينين ولكنها لا تؤدي إلى زيادة الإيرادات .وعلينا أن نتذكر أنه عند إتمام عملية بيع بالأجل، يزداد رصيد حساب المدينين(وهو حسب أصل)وفي نفس الوقت يزداد رصيد حقوق الملكية.

كما أنه لا تعني كل زيادة في حقوق الملكية أنها جاءت من الإيرادات ولكن قد تزداد استثمارات الملاك ولكنها ليست إيرادا.

و المصروفات تمثل نقصا في حقوق الملكية نتيجة تكاليف بيع البضاعة وهي تكاليف البضاعة و الخدمات المستخدمة في عملية تحقيق الأرباح، وتشمل المصروفات على تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة الأنشطة اللازمة لتنفيذ أعمال المشروع .من بين أمثلة التكاليف و المصروفات مصروفات الأجور و التليفون و الاستهلاك.

وليس كل قبض نقدي إيراد و بالمثل ليس كل سداد نقدي مصروفا فمثلا السداد النقدي لتسديد التزام يكون مصروفات وفي بعض الأحيان قد يحتاج الأمر إلى قيد محاسبي قبل قيد المصروف .مثل حالة المصروف المدفوع مقدما و الأصول الثابتة .حيث يتم كل قيد كل منهما كأصول في تاريخ الحيازة وبعد ذلك يتم تخصيص تكاليفها إلى سنوات كمصروفات[1].

الفرع الثاني: طرق القياس الضريبة المؤجلة و الإفصاح عنها في القوائم المالية: توجد طريقتان لقياس الضريبة المؤجلة، وكل طريقة تؤدي إلى تأثير مختلف على الإفصاح المحاسبي للضريبة المؤجلة في القوائم المالية، وتتمثل هاتان الطريقتان في:

– طريقة التأجيل

[1] أحمد نور و الآخرون ، المرجع السابق،ص 59

– طريقة الالتزام

أولا:طريقة التأجيل: سمح المعيار المحاسبي الدولي رقم(12)الأصلي بإتباع طريقة التأجيل والتي تقوم على أساس الاعتراف بالآثار الضريبية الناتجة عن الفروق المؤقتة التي تظهر خلال السنة الجارية وحدها، سواء أكانت هذه الفروق ناشئة لأول مرة أم منعكسة خلالها (أي نشأت في سنوات سابقة)، أما الآثار الضريبية الناتجة عن الفروق التي من المتوقع أن تنشأ مستقبلا فيؤجل الاعتراف بها لحين ظهورها[1].

ووفقا لهذه الطريقة يتم حساب مصروف ضريبة الدخل عن السنة على أساس صافي الربح المحاسبي، على حين تحسب الضريبة الجارية واجبة الدفع على أساس صافي الربح الضريبي، والفرق بين مصروف ضريبة الدخل والضريبة الجارية يمثل الضريبة المؤجلة(مدينة أو دائنة) ويتم تسويتها عندما تنعكس الفروق المؤقتة.

ويتم قياس الآثار الضريبية للفروق المؤقتة المعترف بها وفقا لهذه الطريقة من خلال حساب تسجل فيه هذه الآثار، يسمى" الضريبة المؤجلة " يجعل دائنا بالزيادة في الضريبة المستحقة في السنوات المقبلة نتيجة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة والتي تنشأ في نهاية السنة الجارية، ويجعل مدينا بالزيادة في الضريبة المستحقة في السنوات المقبلة نتيجة الفروق المؤقتة القابلة للخصم في نهاية تلك السنة[2].

تقوم طريقة التأجيل على أساس مدخل قائمة الدخل، والتي تعتمد على فروق التوقيت والتي تركز على الفروق التي تنشأ بين توقيت الاعتراف بالدخل والانفاق من أجل أغراض التقارير المالية والضرائب.

ثانيا: طريقة الالتزام : حظر المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) المعدل من استخدام طريقة التأجيل، وينص على وجوب استخدام طريقة الالتزام والتي تعرف باسم طريقة الالتزام الميزانية، وقد أخذ المعيار المحاسبي المحاسبي الدولي رقم (12) عند صدوره بهذه الطريقة عند قياس الضريبة المؤجلة عنها.

ووفقا لهذه الطريقة يتم حساب مصروف ضريبة الدخل من خلال عنصرين: الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة والتي تتمثل في الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، والتي تعترف بكل الآثار الضريبية للفروق المؤقتة، سواء التي نشأت في سنوات سابقة وتنعكس في السنة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية أو المتوقع حدوثها مستقبلا ويمكن تقدير قيمتها بموثوقية مناسبة.[3]

ويتم الإفصاح في قائمة الدخل عن مصروف الضريبة والذي ينتج من:

الضريبة الجارية + التزام ضريبي مؤجل – أصل ضريبي مؤجل.

بينما يتم الإفصاح في قائمة المركز المالي عن الأصل والالتزام الضريبي المؤجل ضمن البنود غير المتداولة.

---

[1] عبد العزيز السيد مصطفى، **محاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية**، دراسة تحليلية مقارنة بتطبيق على شركات المساهمة العمانية الخاضعة **لضريبة الدخل على الشركات "مجلة المحاسبة و الادارة والتأمين** كلية التجارة جامعة القاهرة، 1997 ص22

[2] عبد العزيز السيد مصطفى، **محاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره ،ص22

[3] طارق عبد العال حمادة، **موسوعة المعايير المحاسبية الجزء الرابع**– الاسكندرية ،الدار الجامعية، 2008،ص507.

ويتطلب المعيار ضرورة الإفصاح ضمن الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن[1]:

أ-بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية المرحلة والحق في الخصم الضريبي غير المستخدم يجب الإفصاح عما يلي:

*قيمة الأصول والالتزامات الضريبية المعترف بها في الميزانية.

*قيمة دخل أو عبء الضريبة المؤجل المعترف به في قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضح من التغييرات في القيم المعترف بها في الميزانية.

ب- الإفصاح عن قيمة أي أصل ضريبي مؤجل وما استند إليه من أدلة للاعتراف به عندما يتوافر الشرطان التاليان معا:

*استخدام الأصل الضريبي المؤجل يعتمد على تحقق أرباح ضريبية مستقبلية تزيد على الأرباح الناشئة من عكس الفروق الضريبية الخاضعة للضريبة الناتجة عند الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل.

*تعرض المؤسسة لخسارة في الفترة الجارية أو الفترة السابقة في الدولة التي يرتبط بها الأصل الضريبي المؤجل .

ج- الإفصاح عن متوسط سعر الضريبة الفعلي(الفعال) والذي يوضح حقيقة العلاقة بين مصروف الضريبة والدخل المحاسبي، حيث يتم حساب سعر الضريبة الفعال من خلال قسمة مصروف الضريبة على الدخل المحاسبي قبل الضريبة.

د- الإفصاح عن القيمة الاجمالية للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في شركات تابعة، وفروع وشركات شقيقة وحصص الملكية في المشروعات المشتركة دون الإفصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة على تلك الفروق.

ه- يجب على المنشاة الإفصاح عن أية التزامات أو أصول محتملة الحدوث متعلقة بالضرائب، وذلك طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم(28) "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة "وقد تنشأ مثل هذه الالتزامات أو الأصول محتملة الحدوث في مجال الضرائب عن نزاعات مع الإدارة الضريبية لم تحل حتى تاريخ إعداد القوائم المالية.

كذلك يجب أن تفصح المؤسسة عن أية تعديلات في أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب تكون قد صدرت أو أعلن عنها بعد تاريخ الميزانية و ما قد يترتب عليها من آ ثار ضريبية مهمة على كل من الضريبة الجارية والأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة، وذلك طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم(10) "الأحداث التالية لتاريخ الميزانية".

[1] طارق عبد العال حمادة، **موسوعة المعايير المحاسبية الجزء الرابع** ،مرجع سبق ذكره ،ص 508

و- يجب الإفصاح عن مجموع الضريبة الجارية و الضريبة المؤجلة المتعلقة بالبنود التي تحمل او تضاف الى حقوق الملكية بصورة منفصلة .

المطلب الثاني: مدى إمكان إجراء مقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة و الالتزامات الضريبية المؤجلة وإظهار الضرائب المؤجلة في قائمة المركز المالي و الإفصاح عنها في القائمة الدخل

الفرع الأول: مدى إمكان إجراء مقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة و الالتزامات الضريبية المؤجلة

يثار تساؤل حول مدى إمكان قيام الشركة بإجراء مقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة عند الإفصاح في القوائم المالية.

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم(01) عرض القوائم المالية، إثبات الأصول والالتزامات والمصروفات والإيرادات بشكل منفصل دون إجراء مقاصة حتى يمكن أن يعكس البند مضمون المعاملة ولا يقلل من قدرة مستخدمي القوائم المالية من فهم المعاملات والأحداث التي حدثت، مع مراعاة أن قياس الأصول بالصافي بعد خصم المخصصات لا يعد مقاصة.[1]

وبناء على ذلك، يجب عدم إجراء مقاصة للأصول والالتزامات والمصروفات و الايرادات ما لم يشترط معيار أو تفسير بإجراء المقاصة.

يتطلب المعيار المحاسبي الدلي رقم(24)عدم إجراء مقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل والالتزام الضريبي المؤجل إلا في الحالات الآتية:

أ-إذا كان للمؤسسة حق قانوني لمقاصة الأصل الضريبي المتداول مع الالتزام الضريبي المتداول.

ب- إذا كانت الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة المتصلة [2]بضرائب الدخل المفروضة بواسطة الادارة الضريبية نفسها على:

*المؤسسة نفسها الخاضعة للضريبة.

*الوحدات الضريبية المختلفة التي تنوي تسوية الالتزامات والاصول الضريبية الجارية على أساس الصافي أو لتحصيل الأصول وتسوية الالتزامات في وقت واحد في كل فترة مستقبلية لكل القيم المهمة للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة المتوقع سدادها أو استردادها.

[1] طارق عبد العال حماد، "**دراسات في المحاسبة المالية المتقدمة**" ، القاهرة بدون دار نشر2009 ، ص12.

– **التخصيص الضريبي بين الفترات:** يقصد به الأسلوب المستعمل في توزيع مصروف الضريبة بين الفترات المختلفة، وفي ضوئه تتحدد قيمة الفروق الضريبية المؤقتة التي تتكون منها الضرائب المؤجلة مما يكون له أثر مباشر في تحديد مصروف الضريبة المحملة على قائمة الدخل[1].

وهناك أسلوبان للتخصيص الضريبي بين الفترات الضريبية هما[2]:

– **التخصيص الضريبي الشامل:** يقوم هذا الأخير على فرض عام بقابلية الفروق الضريبية المؤقتة للانعكاس، ومن ثم تتأثر قيمة الضريبة المؤجلة بكل الفروق الضريبية بغض النظر عن درجة التأكد من انعكاسها.لذلك يجب الاعتراف بالضرائب المؤجلة عند نشأة الفروق المؤقتة حتى إذا كان من غير المؤكد أن هذه الفروق سوف تنعكس في المستقبل، أي سيزول أثرها في الفترات المستقبلية، حيث إن تكرار نشأة هذه الفروق سوف يؤدي إلى تأجيل ضريبي غير محدد المدة كما في حالة الفروق الضريبية المتجددة، مثل إجراء اهتلاك معجل للأغراض الضريبية بواسطة مؤسسة تتبع القسط الثابت في الإهتلاك للأغراض المحاسبية، حيث يؤدي ذلك إلى تراكم الالتزامات الضريبية المؤجلة التي لن يتم سدادها طالما أن المؤسسة تقتني الاصول القابلة للإهتلاك بمعدل أسرع من استبعادها، وبعبارة أخرى، فإنه بالرغم من أن الضرائب المؤجلة المتعلقة بهذه الأصول سوف تنعكس بالفعل فإن الرصيد الإجمالي للضريبة المؤجلة يظل ثابتا أو تتزايد قيمته نتيجة تكرار شراء أصول إضافية منها.

وحيث أن التخصيص الضريبي الشامل يعد جزءا متمما لمصروف الضريبة المحمل على قائمة الدخل، فإن الاعتراف الشامل يؤدي إلى إرتفاع كل من مصروف الضريبة وقيمة الضريبة المؤجلة ونسبة المخاطرة على الملكية مع إنخفاض قيمة صافي الدخل بعد الضريبة.[3]

– **التخصيص الضريبي الجزئي:** يقوم هذا الأسلوب على أساس الاعتراف بضرائب الدخل الناتجة عن الفروق المؤقتة غير المتكررة والتي يتوقع بدرجة معقولة أن يتم سدادها أو استردادها خلال فترة زمنية قصيرة نسبيا، كما في حالة التعويضات التي يصدر بها حكم قضائي لصالح المؤسسة التي تتم المحاسبة عنها على أساس الاستحقاق للأغراض المحاسبية وعلى الأساس النقدي للأغراض الضريبية.

في حين لا يشمل الاعتراف بالفروق المتكررة شأنها شأن الفروق الدائمة باعتبار أنها فروق غير قابلة للانعكاس، وبالتالي لا يتم إجراء تخصيص ضريبي لها نظرا لأن الاعتراف سوف يؤدي إلى تأجيل ضريبي لا نهائي.[4]

---

[1] طارق عبد العال حماد، "**دراسات في المحاسبة المالية المتقدمة**"،مرجع سبق ذكره ،ص12

[2] سعيد عبد المنعم محمد، تامر سعيد عبد المنعم ، مرجع سابق، ص 93.

[3] أسامة عبد الخالق ، "**الضريبة على الدخل في ضوء أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية**" ،مرجع سبق ذكره،ص244.

[4] محمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره،ص 23.

ويؤدي الأخذ بهذا الأسلوب مقارنة بأسلوب التخصيص الضريبي الشامل إلى تحسين دقة التنبؤ بالتدفقات النقدية، مع انخفاض مصروف الضريبة المحملة على قائمة الدخل، مما يؤدي إلى ارتفاع صافي الدخل بعد الضريبة نتيجة انخفاض الالتزامات الضريبية المؤجلة، ومن ثم المخاطرة على الملكية.[1]

الفرع الثاني إظهار الضرائب المؤجلة في قائمة المركز المالي و الإفصاح عنها في قائمة الدخل

أولا: كيفية الإفصاح عن الضريبة المؤجلة الناتجة عن فروق العملة من الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بعملة أجنبية:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم(21) " آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية " الاعتراف ببعض فروق تقييم العملة كدخل أو مصروف، ولكن لا يحدد أين يتم عرض مثل هذه الفروق في قائمة الدخل، وبالتالي عندما توجد فروق عملة متعلقة بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة ويجب الاعتراف بها في قائمة الدخل فيمكن أن تبوب كعبء (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان هذا العرض هو الأكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية.

ثانيا: تحميل وإضافة الضريبة المؤجلة للقوائم المالية:

قد تنشأ الضريبة المؤجلة من بنود خاصة بالإيرادات والمصروفات، أو من بنود تحمل أو تضاف إلى الحقوق الملكية، لذلك تطلب المعيار أن يتم الافصاح عن الضريبة المؤجلة المتعلقة بهذه البنود على النحو التالي:

1- تحميل أو إضافة الضريبة المؤجلة لقائمة الدخل: تنشأ بعض الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة نتيجة تحميل أو إضافة بعض البنود لقائمة الدخل في فترة معينة بينما تدخل في الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة الضريبية)في فترات أخرى، الأمر الذي يتطلب ضرورة الإفصاح عن الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة في قائمة الدخل، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

أ– يتم إدراج التوزيعات من الاستثمارات ضمن الربح المحاسبي على أساس استحقاق زمني طبقا لمعيار المحاسبة الدولية رقم(16)، بينما قد تدرج في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)على أساس مختلف.

ب– تتم رسملة تكلفة الأصول غير الملموسة طبقا لمعيار المحاسبة الدولية رقم(36)، ويجري استهلاكها تحميلا على قائمة الدخل، في حين قد تخصم للأغراض الضريبية عند إنفاقها.

ومن ناحية أخرى، فقد تتغير القيمة الدفترية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بالرغم من عدم حدوث تغيير في الفروق المؤقتة المرتبطة بها، ومن أمثلة ذلك ما ينتج مما يلي:

*التغير في معدلات أو قوانين الضرائب.

*إعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة القابلة للاسترداد.

[1] أسامة عبد الخالق ، مرجع سبق ذكره،ص244ـــ245.

*التغير في السلوك المتوقع لاسترداد الأصول.

ففي هذه الحالات تطلب المعيار ضرورة الاعتراف بالضريبة المؤجلة في قائمة الدخل كإيراد أو مصروف حسب الأحوال.

2- تحميل أو إضافة الضريبة المؤجلة لقائمة المركز المالي: سمحت بعض معايير المحاسبة والدولية بإضافة أو تحميل بعض البنود لحقوق الملكية مباشرة مثل[1]:

– التغيير في القيمة الدفترية ناتج عن إعادة تقييم الأصول عندما تسمح القوانين واللوائح بذلك (نتيجة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم(16)).

–التعديل في الرصيد أول المدة للأرباح المرحلة نتيجة التغيير في السياسات المحاسبية أو تصحيح الأخطاء (نتيجة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم(08)).

– فروق الصرف الأجنبي الناتجة من ترجمة القوائم المالية للمؤسسات الأجنبية (نتيجة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم(21)).

–القيم الناشئة من الاعتراف الأولي بشق حقوق الملكية لإحدى الأدوات المركبة (نتيجة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم(36)).

في الحالات السابقة ، يجب تحميل أو إضافة الضريبة المؤجلة على حقوق الملكية من خلال تعديل الأرباح المرحلة لكي تظهر بالصافي بعد خصم الضريبة المؤجلة المرتبطة بها.

قد يصعب في بعض الحالات الاستثنائية تحديد قيمة كل من الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة المرتبطة بالبنود المضافة أو المحملة على حقوق الملكية وقد توجد هذه الحالة على سبيل المثال:

أ- يكون التغيير في سعر الضريبة أو الأحكام الضريبية الأخرى المؤثرة في أصل أو التزام ضريبي مؤجل مرتبط (كليا أو جزئيا) ببند تم تحميله أو إضافته سابقا إلى حقوق الملكية.

ب- تقرر المؤسسة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل أو أنه يجب تخفيضه ويكون الأصل الضريبي المؤجل متعلق (كله أو جزء منه) ببند سبق تحميله أو إضافته إلى حقوق الملكية.

في مثل هذه الحالات تحدد الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة ببنود أضيفت أو حملت على حقوق الملكية على أساس توزيع نسبي مقبول للضرائب الجارية والمؤجلة للمؤسسة أو بإتباع أية طريقة أخرى تكون أكثر مناسبة للتوزيع في مثل هذه الظروف.

[1] أسامة عبد الخالق ، مرجع سبق ذكره،،ص 245.

الفرع الثالث أثر التغير في الضرائب المؤجلة على الإفصاح المحاسبي :

أولا: أثر التغير في الضرائب المؤجلة على الإفصاح المحاسبي: يؤدي تغيير التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة سواء من حيث طبيعتها (مدينة / دائنة) أو نوعيتها (موجبة /سالبة) إلى إحداث تغير في العديد من عناصر القوائم المالية مما يتطلب بالتالي الإفصاح عنها تحقيقا كفاءة الإفصاح المحاسبي[1]:

- تغير قيمة الضريبيةواجبة السداد من القرار الضريبي .
- تغير قيمة مصروف الضريبية المحملة على قائمة الدخل .
- تغير قيمة الربح المحاسبي بعد الضريبة (القابل للتوزيع).
- تغير قيمة حقوق الملكية .
- تغير درجة السيولة والتدفقات النقدية

ثانيا العلاقة بين الضرائب المؤجلة والأعباء الدفترية: لا يترتب على الفروق الضريبية الدائمة أية أعباء دفترية لانعدام البعد الزمني لها و عدم الحاجة لتتبعها وهي تطبيق سليم لمبدأ استقلال السنوات الضريبية ، أما الفروق الضريبية المؤقتة فعلى العكس و باعتبارها تمثل إستثناءًا أو خروجًا عن مبدأ استقلال السنوات الضريبية ، فإن أي تغير لهذه الفروق سواءًا كانت مدينة أو دائنة ، سالبة أو موجبة ، والتي تحدث نتيجة أي تعديلات تطرأ على نصوص التشريع الضريبي ، سوف يترتب عليها بالتالي تغير في الأعباء الدفترية للممولين[2].

هناك علاقة ارتباط طردية بين حجم و طبيعة الضريبة المؤجلة ، و الأعباء الدفترية المتعلقة بها ، ولا شك أن تضخم و تعدد الفروق الناشئة (ومن ثم المنعكسة) و إختلاف طبيعتها أو نوعها سوف يترتب عليه ضرورة متابعة تلك الفروق سواءا كانت مؤسسة أو الانعكاس ، مما يؤدي إلى زيادة الأعباء الدفترية للممولين . كما أن الحاجة إلى حصر هده الفروق و مراجعتها و متابعتها بمعرفة مراقب الحسابات و الفاحص الضريبي تتطلب استحداث دفاتر إحصائية موازية لأغراض إعداد الإقرار الضريبي و ضبط التعديلات المختلفة الواجب إجراءها في ظل إختلاف البعد الزمني محاسبيًا عنه ضريبيًا، و يختلف الالتزام بإمساك الدفاتر الإحصائية الموازية للأغراض الضريبية في ظل أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ، و لائحته التنفيذية ؛ بما كونه ضمنيًا يخضع لما جرى عليه العرف و العمل ، أو يأتي صريحًا بنصوص ضريبية مباشرة كما يلي :

* فروق الإهلاك . *فروق معالجة الإهلاك . * فروق البيع بالتقسيط . * مخصصات البنوك . * ترحيل الخسائر الضريبية . * أقساط التأمين الاجتماعي . * الديون المعدومة المحصلة (لغير البنوك و شركات التأمين)

خلاصة الفصل

[1] أسامة عبد الخالق، مرجع سبق ذكره،247

[2] تامر سعيد عبد المنعم ،**أسلوب المقترح للمحاسبة الضرائب الدخل في القوائم** ،دراسة الميدانية ،رسالة الماجستير في المحاسبة المنشورة ،جامعة عين شمس كلية التجارة،2004.

تعتمد الضرائب المؤجلة على القاعدة الضريبية التي تنشئ على الأساس الخاضع فهي تنتج عن الضريبة تفاوت زمني بين إثبات عبء أو إيراد محاسبيا فالضرائب المؤجلة هي حسابات تظهر في القوائم المالية .

من خلال كيفية قياسها والإفصاح عنها وإيجاد حلول لمشكلات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة في هذه القوائم وتكون إما عن طريق التأجيل أو عن طريق الالتزام من خلال النتيجة المحاسبية والفروقات المؤقتة والدائمة.

وسوف نقوم بإسقاط الجانب النظري في الواقع العملي والتطبيقي المحاسبي للضرائب المؤجلة في الجزائر، وفق القواعد المحاسبية للنظام المحاسبي المالي.

الفصل الثالث
دراسة حالة مؤسسة زين طيف للمقاولات

تمهيد

بعد انتهائنا من دراسة الجانب النظري، الذي تطرقنا فيه إلى معرفة أهم الجوانب المتعلقة بالضرائب المؤجلة ، وكيفية القياس الإفصاح المحاسبي عنها في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي(scf).

ولكي تكون دراستنا أكثر واقعية، فإننا قمنا بإسقاطها على مؤسسة زين الطيف للمقاولات وأشغال البناء، وسوف نرى من خلال هذا الفصل من حيث الجانب النظري والتطبيقي لموضوع الدراسة قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين يتناول المبحث الأول بطاقة تقنية للمؤسسة والمبحث الثاني دراسة تطبيقية للموضوع .

المبحث الأول: بطاقة تقنية لمؤسسة المقاولات

حيث يدرس هذا المبحث هيكل المؤسسة الإداري وتقسيم العمل داخلها، والمهام الموكلة لكل مصلحة من مصالحها، وسيتم تقديم المشروع وأطرافه والعمليات المقدمة للدراسة من طرف المؤسسة.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة المقاولات وأشغال البناء

إنشاء المؤسسة: هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة تحمل اسم(مؤسسة زين الطيف للمقاولات وأشغال البناء)، تأسست في 2008/11/08 وهي مكونة من شخص وحيد وذلك حسب المعلومات الواردة في السجل التجاري(ملحق رقم01) [1].

الموقع الرئيسي: المقر الرئيسي للمؤسسة أو المقر الإداري بلدية الوادي في حي الرمال.

رأس مالها: يقدر رأس مال المؤسسة بـــــ 100.000.00 دج.

عدد العمال: لا يوجد عدد ثابت للعمال حيث يختلف عددهم من مشروع لآخر إلا أن متوسط عدد العمال يقدر بـــ 20 عامل يعملون في أشغال مختلفة ويقدر عدد عمال الادارة بـــ 4 عمال.

نشاط المؤسسة: ينتمي نشاطها إلى قطاع الإنتاجي والصناعي و الخدماتي.

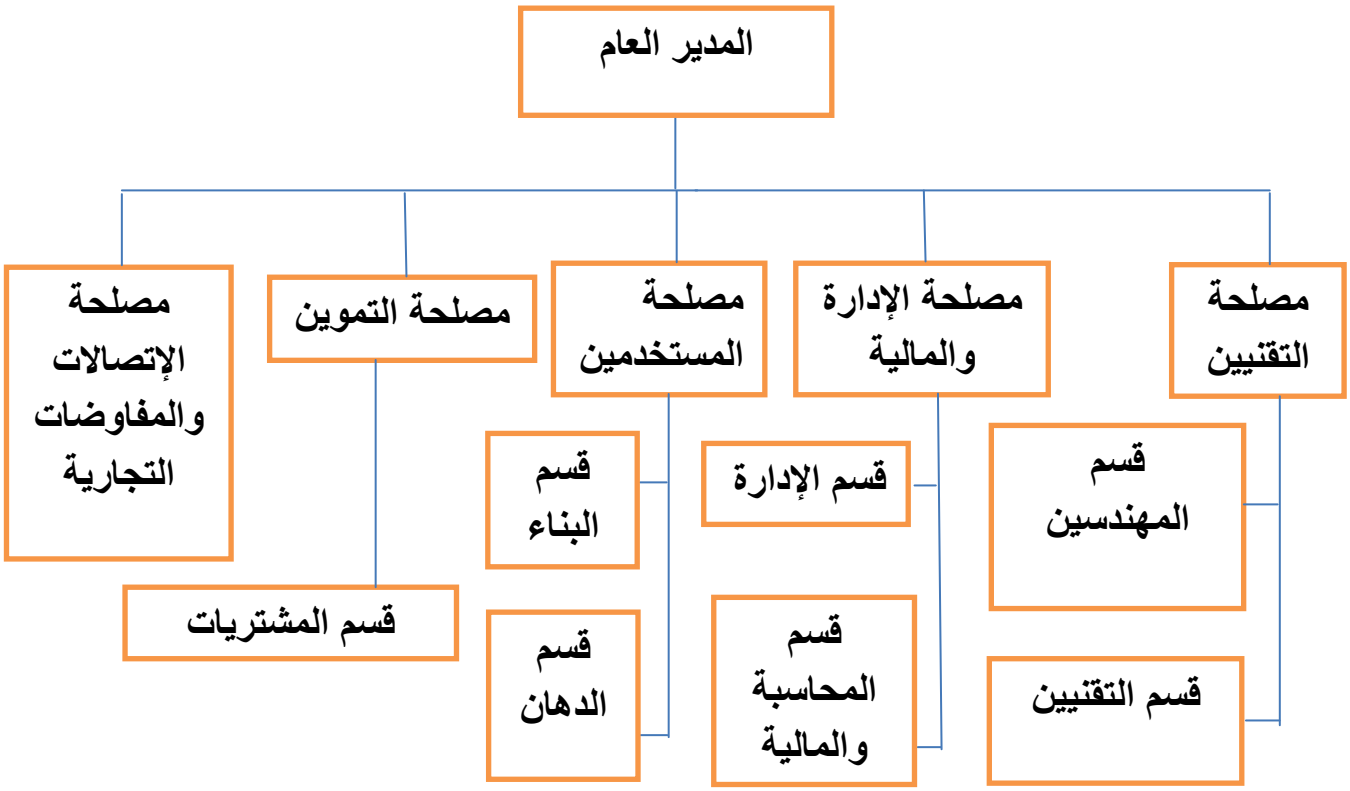
العمليات التوسعية للمؤسسة: حيث عملت المؤسسة منذ بدأ النشاط على توسعة نشاطها وتحسين مستواها، وهذا من خلال إنجاز مشاريع أكبر وإيجاد طرق أحسن لإختصار الوقت وضبط التكاليف، بالإضافة إلى إستعمال التكنولوجيا في إنجاز الاعمال.

[1] وثائق خاصة بالمؤسسة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

وهو كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق داخلية خاصة بالمؤسسة

1- المدير العام: غن كل شركة على إختلاف أنواعها القانونية لها مدير يكون على هرم التسلسل الإداري ويتمثل ذلك في شخص المدير ومهما إختلفت التسميات التي تطلق عليه من مدير عام ، مسير، المدير التنفيذي...الخ فإن كل هاته التسميات تدل على الشخص الذي يكون في أعلى الهرم الإداري ويعتبر أعلى سلطة إدارية في الشركة لما له من دور فعال في الشركة وعلاقتها بالخارج.

2- مصلحة التقنيين: تختص هذه المصلحة بإعداد المخططات التفصيلية للبناء حيث تعطي البناء أبعاد ومقاييس على ضوئها يكون الشكل النهائي للبناء، وهي تنقسم إلى قسم المهندسين(architecteur)، وقسم التقنيين الذين يساعدون المهندسين في مهامهم وإدخال البيانات في الحاسب الآلي.

3- مصلحة الإدارة والمالية: وتعمل هذه المصلحة من خلال قسمين رئيسيين هما:

3-1- قسم الإدارة: تعتمد كل الشركات على العنصر البشري في القيام بمهامها، ولذا فهذا العنصر يتطلب التنظيم والمتابعة حتى يتسنى للإدارة أن تسير سيرا حسنا، وهذه المصلحة تلقى على عاتقها عدة مسؤوليات نوجزها فيما يلي:

- متابعة العمال من حيث الدخول والخروج.
- مراقبة سجل الغيابات.
- إصدار كل الوثائق الخاصة بالعمال مثل شهادات العمل، العطل...الخ.
- إعداد الوثائق الخاصة بدفع الأجور.
- إعداد كل التقارير الخاصة بحركة العمال.
- إصدار الاستفسارات في حالة حدوث حادث ما.

3-2- قسم المحاسبة والمالية: إن القانون يفرض على الشركات أن يكون لها محاسب يتابع كل عملياتها المالية وتتمثل مهامه فيما يلي:

- يقوم بجمع العمليات المالية والمحاسبية.
- يقوم بكل ما يتعلق بالتحصيل، أي متابعة ديون الشركة مع العملاء.
- يقوم بإعداد كل القوائم المالية.
- يقوم بإعداد كل التقارير التي ترسل إلى مفتشية الضرائب.

4- مصلحة المستخدمين: هي مصلحة تعمل على توفير اليد العاملة المطلوبة ومتابعتها، وكما ، أنها تقوم بإعداد التقارير حول سير النشاطات، وكما لها أيضا وظائف أخرى تتمثل فيما يلي:

- التأمين على العمال.
- ترتيب العطل للعمال.
- تكوين العمال.
- تنفيذ قرارات التحفيز والعقوبات.
- تحديد الأجور حسب القانون الداخلي للشركة.
- إجراء تدريبات العمال لتساير تطورات المحيط.
- إعداد محاضر التنصيب والترقية والتحويل.
- إستقبال طلبات العمل ودراستها.
- متابعة العمال صحيا، وذلك بالدورات الطبية.

- توفير وسائل الحماية للعمال، والألبسة الخاصة بالعمل.

وتتمثل في قسمين أساسيين هما:

4-1- قسم البناء: يقوم هذا القسم ببناء الجدران وتلبيسها وكل العمليات النهائية الخاصة بالبناء.

4-2- قسم الدهان: يعمل هذا القسم بكل العمليات الدهانية النهائية.

5- مصلحة التموين: تنقسم مهام مصلحة التموين إلى :

5-1- قسم المشتريات: تتمثل مهامها الأساسية فيما يلي:

- تنفيذ عمليات الشراء لمختلف المواد الأولية التي تحتاجها الشركة لسير العمل.
- تحديد كمية المشتريات اللازمة للشركة وفق متطلبات المشروع.
- إرسال كشف بقائمة المشتريات إلى قسم المحاسبة.

6- مصلحة الإتصالات والمفاوضات التجارية[1]: وتتمثل مهامها فيما يلي:

- تجميع معلومات حول السوق وتقديم استشارات للإدارة.
- الإتفاق على التخفيض النسبي أو تأجيل التسديد مع المتعاملين معها.

[1] من اعداد طلبة استناد من وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة

سيتم خلال هذا المبحث إلى:

-حالة الفروقات اختلاف طرق الاهتلاك محاسبيا وجبائيا.

- حالة المقاصة للضرائب المؤجلة .

المطلب الأول: حالة الفروقات اختلاف طرق الاهتلاك محاسبيا/جبائيا

1- حالة رقم 01: قامت المؤسسة زين طيف للمقاولات في بداية جانفي2010باقتناء آلة حفر بتكلفة 8000.00 دج. قررت مؤسسة إهتلاك خلال 03 سنوات لكن وفق قانون مصلحة الضرائب يجب أن لا تقل فترة الاهتلاك عن 5 سنوات.معدل الميزانية على الأرباح 25% (تحليل الفروقات من الميزانية :يتم مقارنة الدفترية المحاسبة والجبائية)[1]

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
مخصص الاهتلاك المحاسبي	26666.66	26666.66	26666.66	0	0
مخصص الاهتلاك الجبائي	160000	160000	160000	160000	160000
الفارق المؤقت	106666.68	106666.68	106666.68	-160000	-160000
تغيرات الفارق	106666.68	106666.68	320000	160000	0
أصل الضريبي المؤجل	26666.66	26666.66	26666.66	-40000	-40000

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
القيمة المحاسبية الأصل	533333.33	26666.66	0	0	0
القيمة الجبائية الأصل	640000	480000	320000	160000	0
الفارق المؤقت	106666.66	213333.33	320000	160000	0
تغيرات الفارق	106666.68	106666.68	106666.68	-160000	-160000
الأصل الضريبي المؤجل	26666.66	26666.66	26666.66	-40000	-40000

[1] من إعداد الطلبة استنادا إلى وثائق المؤسسة

في نهاية سنة 2010،2011، 2012 نسجل القيد نفسه :

133	692	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول	26666.66	26666.66
133	692	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول	26666.66	26666.66
133	692	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول	26666.66	26666.66

في النهاية 2013-2014 تسجيل القيد التالي:

692	133	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول	40000	40000
692	133	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول	40000	40000

- ملاحظة حول التطبيق : الحساب 133 مرصد.

البيان	المدين	الدائن
31/12/2010	26666.66	
31/12/2011	26666.66	
31/12/2012	26666.66	
31/12/2013		40000
31/12/2014		40000
Σ	80000	80000

2-حالة رقم 02: عندما قامت المؤسسة باهتلاك خلال 8 سنوات مع بقاء معطيات الأخرى على حالها.

سيتم تحليل الفروقات من خلال الميزانية (يتم مقارنة بين القيمة الدفترية المحاسبة مع من القيمة الجبائية) :

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
القيمة المحاسبية للأصل	700000	600000	500000	400000	300000	200000	100000	0
القيمة الجبائية لأصل	640000	480000	320000	160000	0	0	0	0
الفارق المؤقت	60000	120000	180000	240000	300000	200000	100000	0
تغيرات الفارق	60000	60000	60000	60000	60000	-100000	-100000	-100000
التزام ضريبة مؤجل	15000	15000	15000	15000	15000	-25000	-25000	-25000

تحليل الفروقات من خلال جدول الحسابات (يتم مقارنة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي المؤقتة)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
القيمة المحاسبية للأصل	100000	600000	500000	400000	300000	200000	100000	100000
القيمة الجبائية لأصل	160000	480000	320000	160000	160000	0	0	0
الفارق المؤقت	600000	60000	60000	60000	60000	-100000	-100000	-100000
تغيرات الفارق	60000	120000	180000	240000	300000	200000	100000	0
التزام ضريبة مؤجل	15000	15000	15000	15000	15000	-25000	-25000	-25000

- تسجيل نفس القيد أدناه في نهاية السنوات: 2010، 2011، 2012، 2013، 2014.

693		فرض ضريبة المؤجلة عن الخصوم	15000	
	133	الضرائب المؤجلة على الأصول		15000

- تسجيل نفس القيد أدناه في نهاية السنوات: 2015، 2016، 2017.

134		الضرائب المؤجلة الخصوم	25000	
	693	فرض ضريبة المؤجلة عن الاصول		25000

3-حالة رقم 03: في نهاية سنة N قامت المؤسسة بتكوين مؤونة بمبلغ 900.000 دج لمواجهة بعض التكاليف التي سوف تتحقق في السنة N+1 مع افتراض رقم أعمال 1400.000.00دج مع افتراض ثبات رقم الأعمال بمعدل الضريبة على الأرباح 25%

التحليل من خلال الميزانية

السنوات	N	N+1
القيمة المحاسبية الالتزام ح/158	900.000	0
القيمة الجبائية	0	900.000
الفارق المؤقت	900.000	-900.000
أصل الضريبي المؤجل	225000	-225000

التحليل من خلال جدول لحسابات النتائج

رقم الأعمال	**1400.000**	**1400.000**
المؤونة المكونة	**900.000**	**0**
الربح الجبائي	**1400.000**	**500.000**
الربح المحاسبي	**500.000**	**1400.000**
مبلغ الضريبة المشتقة 25%	**3500.00**	**125000**
الفارق المؤقت	**900.000**	**900.000**
أصل الضريبة	**225000**	**-225000**

في نهاية سنة 2010

695		أرباح الأنشطة العادية/**IBS**	**350.000**	**350.000**
	444	الدول الضرائب على النتائج		
133		الضرائب المؤجلة على الأصول	**225000**	**225000**
	692	فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول		

في نهاية سنة 2011

695		أرباح الأنشطة العادية/**IBS**	**125000**	**125000**
	444	الدول الضرائب على النتائج		
692		فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول	**225000**	**225000**
	133	الضرائب المؤجلة على الأصول		

4-حالة رقم 04: تطبيق الخسائر الجبائية القابلة للترحيل .

السنوات	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**
ف.ح	**700000**	**600000**	**500000**	**400000**	**300000**	**200000**

يمثل هذا الجدول النتائج المحاسبية لسنوات الأخيرة على التوالي للمؤسسة التي قام المسير (المحاسب) بحساب قيمة IBS 25% ضريبة على ارباح وتسوية المحاسبة الخاصة بالضرائب المؤجلة.

حساب الضريبة على الارباح :

البيان/السنة	2008	2009	2010	2011	2012	2013
النتيجة المحاسبة	**80000**	**40000**	**25000**	**10000**	**50000**	**30000**
الخسائر المرحلة	**0**	**40000**	**25000**	**10000**	**50000**	**0**
القيمة الجبائية	**-80000**	**-40000**	**-15000**	**5000**	**45000**	**30000**
ضريبة على الأرباح	**0**	**0**	**0**	**0**	**11250**	**7500**
أصل الضريبي المؤجل	**20000**	**10000**	**-6250**	**-2500**	**-1250**	**0**

تسجيل نفس القيد أدناه في نهاية السنوات 2010، 2011، 2012، 2013، 2014

693	**134**	من ح/فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم إلى ح/الضرائب المؤجلة على الخصوم %25 x60.000	**15000**	**15000**

تسجيل نفس القيد أدناه في نهاية 2015، 2016، 2017

134	**693**	من ح/الضرائب المؤجلة على الخصوم إلى ح/فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم %25x100.000	**25000**	**25000**

حالة رقم03: في نهاية سنة N قامت المؤسسة بتكوين مؤونة بمبلغ 90.000 دج لمواجهة بعض التكاليف التي سوف تتحقق في سنة N+1 مع إفتراض رقم الأعمال 1400.000.00دج مع إفتراض ثبات رقم الأعمال بمعدل الضريبة على الأرباح 25% .

البيان	N	N+1
القيمة المحاسبية للالتزام	**900.000**	**0**
القيمة الجائية	**0**	**900.000**
الفارق المؤقت	**900.000**	**-900.000**
أصل ضريبي مؤجل	**225.000**	**-225.000**

رقم الأعمال	**1400.000**	**1400.000**
المؤونة المكونة	**900.000**	**0**
الربح الجبائي	**1400.000**	**500.000**
الربح المحاسبي	**500.000**	**1400.000**
مبلغ الضريبة المستحقة 25%	**350.000**	**125.000**
الفارق المؤقت	**900.000**	**900.000**
أصل ضريبي	**225.000**	**-225.000**

في نهاية سنة 2010

695		ضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية	**350.000**	**350.000**
	444	الدولة- الضرائب على النتائج		

133		الضرائب المؤجلة على الأصول	**225.000**	**225.000**
	692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول **%25x900.000**		

في نهاية سنة 2011

695		ضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية	**125.000**	**125.000**
	444	الدولة- الضرائب على النتائج		

692		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	**225.000**	**225.000**
	133	الضرائب المؤجلة على الأصول		

حالة رقم 04: تطبيق الخسائر الجائية القابلة للترحيل[1].

السنة	2010	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة المحاسبية	-80.000	40.000	2500	10.000	50.000	30.000

يمثل هذا الجدول النتائج المحاسبية للسنوات الستة الأخيرة على التوالي للمؤسسة التي قام المحاسب بحساب قيمة (IBS)، 25% الضريبة على الأرباح وتسوية الحسابات الخاصة بالضرائب المؤجلة.

حساب الضريبة على الأرباح:

البيان / السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة المحاسبية	80.000	40.000	25.000	10.000	50.000	30.000
الخسائر المرحلة	-80.000	40.000	25.000	10.000	5000	0
النتيجة الجائية	-80.000	-40.000	-15.000	5000	45.000	30.000
IBS	0	0	0	0	11.250	7500
أصل ضريبي مؤجل	20.000	-10.000	-6250	-2500	-1250	0

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

133	692	من ح/الضرائب المؤجلة على الأصول إلى ح/فرض الضريبة المؤجلة على الأصول **%25x80.000**	20.000	20.000

بتاريخ 2011/12/31

692	133	من ح/فرض الضرائب المؤجلة على الأصول إلى ح/الضرائب المؤجلة على الأصول **%25x40.000**	10.000	10.000

بتاريخ 2012/12/31

692	133	من ح/فرض الضريبة المؤجلة على الأصول إلى ح/الضرائب المؤجلة على الأصول **%25x25.000**	6250	6250

[1] من إعداد الطلبة بناءا على المعطيات المحاسبية من المؤسسة

بتاريخ 2013/12/31

692	**133**	من ح/فرض الضريبة المؤجلة على الأصول إلى ح/الضرائب المؤجلة على الأصول **%25x10.000**	**2500**	**2500**

بتاريخ 2014/12/31

692	**133**	من ح/فرض الضريبة المؤجلة على الأصول إلى ح/الضرائب المؤجلة على الأصول **%25x5000**	**1250**	**1250**

بتاريخ 2015/12/31

695	**444**	من ح/الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية إلى ح/الدولة- الضرائب على النتائج **%25x45000**	**11250**	**11250**

بتاريخ2016/12/31

695	**444**	من ح/الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية إلى ح/الدولة- الضرائب على النتائج	**7500**	**7500**

- ح/133 الضرائب المؤجلة على الأصول

البيان	المدين	الدائن
2010/12/31	**20.000**	**-**
2011/12/31	**-**	**10.000**
2012/12/31	**-**	**6250**
2013/12/31	**-**	**2500**
2014/12/31	**-**	**1250**
المجموع	**20.000**	**20.000**

المطلب الثاني حالة مقاصة الضرائب المؤجلة

تطبيق في نهاية سنة 2010 سددت المؤسسة مصاريف التنمية القابلة للتثبيت بـــ 120.000دج على أن يتم إهتلاكها على مدى 03 سنوات في حين مصلحة الضرائب إعتبرتها على أنها مصاريف إستغلال عادية وحملتها كليا لدورة 2009 .

– قبل 2011/01/20 سددت المؤسسة الرسم على النشاط المهني (TAP) و G50 في ديسمبر 2010 بمبلغ 10.000 مع العلم أن المؤسسة قامت بإثباته محاسبيا في حساب التكلفة المخصص نهاية سنة 2009 وخصم الرسم جبائيا في 2010 (التكلفة لا تخصم حتى تسدد) معدل الضريبة على الأرباح 25%.

الفرع الأول الضريبة المؤجلة المتعلقة بالمصروف والرسم على النشاط المهني

الضريبة المؤجلة المتعلقة بالمصروف(مصاريف التنمية)

السنوات	2010	2011	2012	2013
القيمة المحاسبية للأصل	120.000	80.000	40.000	0
القيمة الجبائية للأصل	0	0	0	0
الفارق المؤقت	120.000	80.000	40.000	0
تغيرات الفارق	-120.000	-40.000	-40.000	-40.000
التزام ضريبي مؤجل	3000	10.000	-10.000	-10.000

السنوات	2010	2011	2012	2013
القيمة المحاسبية	0	4000	4000	40.000
مصـــــــــــروف(الخسارة)	120.000	0	0	0
الفارق المؤقت	120.000	-40.000	-40.000	-40.000
تغيرات الفارق	120.000	-80.000	-40.000	0
أصل ضريبي مؤجل	30.000	-20.000	-10.000	0

الضريبة المؤجلة المتعلقة بالرسم على النشاط المهني(TAP)

السنوات	2010	2011
القيمة المحاسبية	100.000	0
القيمة الجبائية	0	100.000
الفارق المؤقت	100.000	100.000
تغيرات الفارق	100.000	0
أصل الضريبي المؤجل	25000	-25000

إذا كانت الحسابات تابعة لنفس الإدارة الجائية يجوز إجراء المقاصة بين الأصل والإلتزام الضريبي المؤجل.

السنـــــــوات	2010	2011	2012	2013
التزام الضريبي المؤجل	30.000	-20.000	-10.000	0
أصل ضريبي مؤجل	25.000	-25.000	0	0
المحصلة=التزام ضريبي مؤجل	5000	5000	-10.000	0

الفرع الثاني القيود المحاسبية في حالة المقاصة :

الحالة01: إذا كانت المقاصة ممكنة

- يسجل نفس القيد في نهاية سنة2010 و 2011

693		منح/ فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم	5000	
	134	إلى ح/الضريبة المؤجلة على الخصوم		5000

يسجل القيد التالي سنة 2012

134		الضرائب المؤجلة على الخصوم	10.000	
	693	فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم		10.000

- ح/134 الضرائب المؤجلة على الخصوم

البيان	المدين	الدائن
2010/12/31	**-**	**5000**
2011/12/31	**-**	**5000**
2013/12/31	**10.000**	**-**
المجموع	**10.000**	**10.000**

حالة02:إذا كانت المقاصة غير ممكنة

إذا كانت المقاصة غير ممكنة في الأصل والالتزام الضريبي المؤجل يسجل

الحسابات المناسبة كل على حدى نهاية 2010

693		فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم	**30.000**	
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم **%25x120.000**		**30.000**

133		الضرائب المؤجلة على الأصول	**25.000**	
	692	فرض الضرائب المؤجلة على الأصول **%25x100.000**		**25.000**

في نهاية سنة 2011

134		الضرائب المؤجلة على الخصوم	**20.000**	
	693	فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم **%25x80.000**		**20.000**

692		فرض الضرائب المؤجلة على الأصول	**25000**	
	133	الضرائب المؤجلة على الأصول **%25x100.000**		**25000**

في نهاية سنة 2012

134	**693**	الضرائب المؤجلة على الخصوم فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم **%25x40.000**	**10.000**	**10.000**

يكون الحساب 133-134 كما يلي

البيان	ح/133		ح/134	
	المدين	الدائن	المدين	الدائن
2010/12/31	**25000**	**-**	**-**	**30.000**
2011/12/31	**-**	**25000**	**20.000**	**-**
2012/12/31	**-**	**-**	**10.000**	**-**
المجموع	**25000**	**25000**	**30.000**	**30.000**

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا للجانب التطبيقي تم استخلاص ، الاعتراف بالضريبة الحالية عن الفترات الحالية والسابقة –بالقدر الذي لم يتم دفعه– كالتزام. وإذا تجاوز المبلغ المدفوع بالفعل فيما يتعلق بالفترات الحالية والسابقة المبلغ المستحق عن هذه الفترات، فيتم الاعتراف بالفائض على انه أصل. وتقاس التزامات الضريبة الحالية (الأصول) للفترات الحالية والسابقة بالمبلغ المتوقع دفعه إلى (استرداده) المصالح الضريبية ,باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو التي تم تفعيلها بدرجة كبيرة بحلول نهاية فترة إعداد القوائم المالية، ويعتبر توقع المؤسسة أن تسترد أو تسوي القيمة المسجلة للأصل أو الالتزام أمرا متأصلا في الاعتراف بأصل أو التزام. وإذا كان من المرجح بان يجعل استرداد أو تسوية القيمة المسجلة دفعات الضريبة المستقبلية اكبر (اصغر) مما ستكون عليه لو لم يكن لمثل هذا الاسترداد أو التسوية تبعات ضريبية، فإن هذا المعيار يتطلب من المؤسسة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل (أصل ضريبي مؤجل) مع استثناءات محدودة معينة.

يتم الاعتراف بأصل الضريبة المؤجل بالنسبة لخسائر الضريبة غير المستخدمة والمرحلة والتخفيضات الضريبية غير المستخدمة إلى 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 أو التي تم تفعيلها بدرجة كبيرة بحلول نهاية فترة إعداد القوائم والتقارير المالية.

الخاتمة

تعد معظم الاحداث الاقتصادية والعمليات ذات تتبعات على التدفق النقدي الضريبي، ويتم القياس والافصاح عن هذه التتبعات في القرارات الضريبية تماشيا مع قانون الضرائب، ويتم القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية المنشورة بإتباع القواعد والمبادئ المحاسبية مقررة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية،تعتمد الضرائب المؤجلة على السنة التي تنشئ على الاساس الخاضع فهي تنتج عن الضريبة تفاوت زمني بين إثبات عبء أو إيراد محاسبيا فالضرائب المؤجلة هي حسابات تظهر في القوائم المالية، من خلال كيفية قياسها والافصاح عنها وايجاد حلول لمشكلات القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة في هذه القوائم وتكون إما عن طريق التأجيل أو عن طريق الالتزام من خلال النتيجة المحاسبية و الفروقات المؤقتة والدائمة.

ومن خلال دراستنا موضوع القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وإسقاط مختلف جوانب الدراسة النظرية على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة زين الطيف للمقاولات وأشغال البناء، وتم التوصل إلى بعض النتائج التي يمكن من خلالها اختبار الفرضيات التي تم طرحها في مقدمة الدراسة، ومن ثم يمكن الجابة على إشكالية الموضوع:

1- نتائج إختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** تنص على أن عملية القياس والإفصاح المحاسبي تتم وفق قواعد ومبادئ النظام المالي المحاسبي، وهذا ما تم إثبات صحته من خلال الجانب النظري المتمثل في الفصل الاول الذي تمفيه التركيز على النظام المحاسبي المالي وكيفية إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات وفقا لمبادئ المحاسبة، وقد تم إثبات صحة الفرضية أيضا من خلال الجانب التطبيقي المتمثل في الفصل الثالث وذلك عن طريق تشخيص عملية القياس والافصاح في القوائم المالية المطبقة وفقا للنظام المحاسبي المالي في مؤسسة زين الطيف للمقاولات وأشغال البناء ،وإبراز ذلك من خلال تسجيل العمليات المحاسبية الخاصة بها وترحيلها إلى القوائم المالية.

- **الفرضية الثانية:** تنص على أن يتم التسجيل المحاسبي على أساس السنوات المستقبلية التي لم تستحق بعد ولقد تم إثبات صحتها من خلال الجانب النظري المتمثل في الفصل الثاني الذي تم فيه التركيز على مشكلات القياس والافصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية ، وذلك عن طريقإيجاد حلول لمشكلات القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة في هذه القوائم وتكون إما عن طريق التأجيل أو عن طريق الالتزام من

خلال النتيجة المحاسبية والفرو قات المؤقتة والدائمة كما تم إثبات صحتها من خلال الجانب التطبيقي المتمثل في الفصل الثالث وذلك من خلال إظهار الفروق المؤقتة للسنوات المستقبلية وتسجيلها محاسبيا.

-**الفرضية الثالثة:** تنص على أن يتم تسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة عن طريق عمليات تسبيق والتسوية في حالة الضرائب المؤجلة للأصول ويتم ترتيب الدين وتسوية الضريبية وتسديد المستحقات في حالة الضرائب المؤجلة للخصوم وقد تم إثبات ذلك في الجانب النظري المتمثل في الفصل الثاني وذلك التعريف بالضرائب المؤجلة كيفية تسجيلها محاسبيا ، كما تم إثبات صحتها أيضا في الجانب التطبيقي المتمثل في الفصل الثالث وذلك من خلال التسجيلات المحاسبية الخاصة بعمليات التسبيق والتسوية للأصل الضريبي المؤجل، وترتيب الدين وتسديد المستحقات للإلتزام الضريبي المؤجل.

- **الفرضية الرابعة:** في من الممكن أن يتمثل أثر الإفصاح المحاسبي في تقديم معلومات و بيانات مالية تتميز بالشفافية و المصداقية التي أثبتت صحتها من خلال الجانب النظري المتمثل في الفصل الثاني وذلك من خلال دراستنا لمشكلات الافصاح المحاسبي عن الضرائبالمؤجلة المتمثلة في كيفية الافصاح المحاسبي عن ضرائب الدخل.

نتائج الدراسة:

ولقد توصلنا من خلال دراستنا إلى النتائج التالية:

- أن المتغيرات المتتالية في الاقتصاد العالمي أجبر العديد من دول العالم إدخال إصلاحاتعلى مستوى إقتصادياتها، والجزائر كغيرها من هذه الدول باشرت في إصلاحات اقتصادية لتتماشى مع المتغيرات العالمية ،فبعد ان تبنت العديد من الدول معايير المحاسبة الدولية سعت الجزائر كذلك لأخذ بهذه المعايير بهدف التوافق في مجال العمل المحاسبي.
- رغم الإيجابيات المنتظرة من تطبيق هذا النظام في مجال تحسين العمل المحاسبي ورد الاعتبار للمهنة المحاسبية إلا أن هناك عقبات في الوقت القريب ستصعب تحقيق هذا الهدف وخاصة الوضعية الاقتصادية المتسمة بكثير من الفوضى وعدم الشفافية.
- إن دور القوائم المالية والتقارير المالية في توفير المعلومات التي تتميز بالمصداقية والشفافية والجودة لمستخدميها، والتي من خلالها يستطيع المسير المالي القيام بتقييم الاداء المالي والحصول على مستوى أداء السنة الحالية، ومن خلال هذا المستوى من الاداء المالي تستطيع المؤسسة تفادي أخطاء السنة الموالية التي ارتكبتها خلال السنة الحالية.
- المعيار المحاسبي رقم 12 يبين كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب الدخل .
- يعالج النظام المحاسبي المالي الضرائب الدخل المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية .

– طريقة الأصل والالتزام من أهم الطرق المستخدمة في قياس ضريبة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

– ضرورة الإفصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية.

– يجب معرفة الآثار الضريبية المترتبة على الاختلافات المؤقتة (الزمنية) بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي عند تحديد مصروف ضريبة الدخل.

– طريقة الأصل والالتزام تتسم بالسهولة والبساطة في إظهار الضرائب في قائمة المركز المالي في شكل أصل والتزام ضريبي مؤجل تتفق مع مفاهيم محاسبية للأصول والالتزامات الواردة في قائمة المفاهيم المحاسبية المالية وبالتالي يكون متسقا مع تعريف الدخل الشامل.

– طريقة الأصل والالتزام في قياس الضرائب المؤجلة تهتم بقائمة المركز المالي حيث تركز على منفعة القوائم المالية في تقييم المركز المالي للمؤسسة والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية والسيولة والمركز المالي.

– كلما تزايدت قيمة وحجم الفروق الضريبية بسبب نصوص التشريع الضريبي يؤدي إلى زيادة الضريبة المؤجلة وعليه يزداد عبئ الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

– هناك علاقة طردية بين حجم وطبيعة الضرائب المؤجلة والاعباء الدفترية المتعلقة بها.

– أن طريقة الالتزام والاصل الضريبة تسهل من مهمة المؤسسة في حساب قيمة الضرائب المؤجلة وإثباتها في القوائم المالية

– لقد أثبت الدراسة التطبيقية أن هناك عدمتطابق بين جانب النظري والجانب الواقع التطبيقي في عملية القياس و الإفصاح عن القوائم المالية .

التـــــــــــــوصيات:

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية لموضوع القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي يمكننا أن نقترح جملة من التوصيات:

– على الجزائر أن تجد حلول مشكلات و قياس والافصاح للحسابات النظام المحاسبي المالي التي لم يتم تعرف عليها بعد والتي تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

– تطبيق النقاط المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي المالي في جميع المؤسسات كالضرائب المؤجلة .

- تهيئ الاقتصاد الوطني للانفتاح أكثر على المعايير المحاسبة الدولية .
- ضرورة الاهتمام أكثر بالمعايير المحاسبية الدولية .
- على المؤسسات الاقتصادية في الجزائر الاعتماد عن مبدأ المصداقية والشفافية في جميع معاملاتها المحاسبية.

آفـــــاق الدراسة:

بعد دراستنا لموضوعنا وتطقنا إلى الجانب النظري والذي تم إسقاطه في الواقع المحاسبي والجبائي في ظل النظام المحاسبي المالي ، وكغيره هذا البحث من البحوث العلمية يبقى مفتوح لدراسات لاحقة ضمن جوانب أخرى منه ولذلك نقترح المواضيع التالية:

- القياس والافصاح عن منتوجات الاعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال.

- القياس والافصاح عن مؤونات الاعباء والخصوم الغير جارية.

- أثارالأنظمة الجبائية عن المعايير المحاسبية.

- الاختلافات المؤقتة والاختلافات الدائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي في ضوء قانون الضرائب على الدخل في الجزائر.

قائمة المراجع

مراجع بالكتب العربية

1- علاوي لخضر، "**نظام المحاسبة المالية"– سير الحسابات وتطبيقها**، متيجة للطباعة براقي، الجزائر، 2010

2- طارق عبد حماد ،**موسوعة معايير المحاسبية** ،الجزء الأول ،جامعة عين الشمس ،الدار الجامعية ، 2004

3- محمد مطر ،**مبادئ المحاسبة المالية** ،ط4 ،دار وائل للنشر ،2003

4- محمد عبد العزيز حجازي ،**تحليل ونقد القوائم المالية** ،جامعة القاهرة ،1993،

5- عبد الناصر ابراهيم نور ،**اصول محاسبة المالية** ،ط2 ،دار المسيرة للنشر والتوزيع ،1999،

6- خالد جمال الجعارات، "**معايير التقارير المالية الدولية 2007**"، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008

7- خالد الراوي، "**التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2002

8- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، "**معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**"، مطابع الدستور التجارية، عمان- الأردن، 2008

9- عبد الرحمن عطية ،**المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، ط1 ،ديوان المطبوعات الجامعية،2011

10- لبوز نوح ،**مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد** ،مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية ،2009

11-كتوش عاشور ،**المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي** ،ديوان المطبوعات الجامعية ،2011

12- طارق عبد العال ، **دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، طبعة 2006

13- محمد نور والآخرون ،**المحاسبة المتوسطة مشاكل القياس الدخل والمحاسبة والإفصاح عن الاصول** ، دار الجامعية ، 2003

14- حسن محمد كمال، والآخرون. **دراسات في المحاسبة الضريبية**، القاهرة :بدون ناشر،2008

15-محمد عباس،**أثر المعالجة الضريبية لإهتلاك الأصول الثابتة** ،كلية التجارة جامعة عين شمس، ،دار الضيافة، 2007

16- طارق عبد العال حماد ،**حساب الضريبة المؤجلة في ضوء معايير المحاسبة المصرية و التشريع الضريبي المصري** ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، دار الضيافة،2008.

17- محمد عبد الحافظ عبد العال ،**"الآثار الضريبية لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (20) التأجير التمويلي "** كلية التجارة ، جامعة عين شمس، 2007..

18- طارق عبد العال حماد، **"مشكلات ضريبية معاصرة وفقا لأحكام القانون 91 لسنة 2005** القاهرة: بدون ناشر . 2007

19- محمد عبد العزيز خليفة. **"الآثار الضريبية لتطبيق معايير المحاسبة المصرية في ضوء القانون 91 لسنة 2005 "** . القاهرة : بدون ناشر . 2008

20-محمد عبد العزيز. **"شرح معايير المحاسبة المصرية – الجزء الثالث"** .القاهرة : بدون ناشر ، 2005

21- سعيد عبد المنعم ؛ وآخرون .**"المحاسبة الضريبية "** . القاهرة : بدون ناشر ، 2009

22- السعيد محمد شعيب . **"الضريبة على الدخل وفقا للقانون 91 لسنة 2005 "** . القاهرة . بدون ناشر 2006

23- طارق عبد العال حماد. **"الدليل العلمي لتطبيق معايير المحاسبية المصرية وآثارها الضريبية "** .الإسكندرية :الدار الجامعية، 2007

24- سعيد عبد المنعم . "**دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية – الضريبة المؤجلة** ".القاهرة : بدون ناشر،2009

25- أسامة علي عبد الخالق .. "**أثر نصوص التشريع الضريبي على التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة و انعكاس ذلك على حجم الأعباء الدفترية وكفاءة الإفصاح المحاسبي** "، دار الدفاع الجوي ،. 2006

26- اسامة علي عبد الخلق."**الضريبة على الدخل في ضوء أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 و لائحته التنفيذية** ".القاهرة : بدون ناشر ،2008

27- طارق عبد العال حماد. "**دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية و المعايير العربي المتوافقة معها – الجزء الأول**" . الإسكندرية : الدار الجامعية ،2008 .

28- محمد عبد العزيز خليفة "**النظم الضريبية المقارنة** " . القاهرة : بدون ناشر ، 2008

29- طارق عبد العال حماد . ."**موسوعة معايير المحاسبة – الجزء الثالث** " . الإسكندرية : الدار الجامعية . 2008

30- محمد سمير الصبان ، **دراسة في الأصول المالية /أصول القياس وأساليب الاتصال محاسبي** ، الدار الجامعية بيروت ،1996

31- طارق عبد العال حمادة، **موسوعة المعايير المحاسبية الجزء الرابع**– الاسكندرية ،الدار الجامعية، 2008

32- طارق عبد العال حماد، "**دراسات في المحاسبة المالية المتقدمة**" ، القاهرة بدون دار نشر2009 ، ص12.

33- طارق عبد العال حماد، **مشكلات إعداد وفحص الإقرار الضريبي للضريبة على الأرباح الأشخاص الاعتبارية** ،القاهرة، بدون ناشر، 2008

34- سعيد عبد المنعم محمد ، **الضريبة على الدخل وفقا لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005ولاحته التنفيذية** ،القاهرة ،بدون نشر،2009

35- محمد عبد العزيز خليفة والآخرون، **شرح معايير المحاسبة المصرية الجزء الثاني** ، القاهرة بدون نشر ، 2004

36- تامر سعيد عبد المنعم ،**أسلوب المقترح للمحاسبة الضرائب الدخل في القوائم** ،دراسة الميدانية ،رسالة الماجستير في المحاسبة المنشورة ،جامعة عين شمس كلية التجارة،2004.

ملتقيات ومداخلات

1- عبد الغني دادن ، **المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار المحاسبي الدولي 32-39 حول الصنف الأول والصنف الخامس** ،مداخلة في الملتقى العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،يومي 29و30نوفمبر2011

2- ضيف الله محمد الهادي،**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**، مداخلة في ملتقى النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة ، جامعة سعد دحلب البلىدة ،يومي 14/13ديسمبر ،2011

3- مسعودي درواسي،**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**، مداخلة في ملتقى النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة ، جامعة سعد دحلب البلىدة ،يومي 14/13ديسمبر 2011

4- سعد بوراوي، **الأسس و المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي و المالي الجزائري**، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات، و أفاق،يومي 17و18جانفي 2010

5- قوادري محمد،**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية المحاسبية**، مداخلة في ملتقى النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة ، جامعة سعد دحلب البلىدة ،يومي 14/13ديسمبر 2011

6- مسعودي درواسي ،**الأداء المتميز للمنظمات والحكومة** ،مداخلة في ملتقى دور التقارير المالية في تحسين وتقييم في الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، يومي 14/13ديسمبر ، 2011

7- مسعودي صديقي ، مرزوقي مرزوقي **التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود** ، ملتقى دولي تحت عنوان النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، المركز الجامعي بالوادي ، جانفي 2010

8- ضيف الله محمد الهادي ،**الأداء المتميز للمنظمات والحكومة** مداخلة في ملتقى دور التقارير المالية في تحسين وتقييم في الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،يومي 14/13ديسمبر 2011.

رسائل وأطروحات

تامر سعيد عبد المنعم ،**أسلوب المقترح للمحاسبة الضرائب الدخل في القوائم** ،دراسة الميدانية ،رسالة الماجستير في المحاسبة المنشورة ،جامعة عين شمس كلية التجارة،2004.

مذكرات

1- أمال مهاوة، **امكانية تحيين النظام المحاسبي المالي و فق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة FOR IFRS SMES**،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التجارية ،جامعة قاصدي مرباح – ورقلـــة 2011

2- سليماني نوال والآخرون ، **الإفصاح عن القوائم المالية** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير ،المركز الجامعي بالوادي ،2009

3- شكيمة عبد الحكيم والآخرون ،**المعيار المحاسبي الدولي الأول** ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية ،المركز الجامعي بالوادي ، 2008

4- أيوب حمامة والآخرون ، **مدى الإفصاح القوائم المالية** ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية ، المركز الجامعي بالوادي ، 2010

قوانين ومراسيم

1- قانون رقم 1107مؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007و **يتصمن النظام المحاسبي المالي** ،الجريدة الرسمية ،العدد 74 ،الصادرة بالتاريخ 25نوفمبر 2007،المادة 3

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد19،الصادر في 28ربيع الأول عام 1430ه الموافق ل25 مارس 2009

3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 27بتاريخ 28 ماي 2008 ، القانون 7-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007**المتعلق بنظام المحاسبي المالي** .

مراجع باللغة الفرنسية

1- M. mehadjbia, **ESSAI D'ADAPTATION DE LA COMPTABILITE AUX BESOINS DE L'ECONOMIE D'UN PAYS**: le plan comptable national algerie, 1978

2- Bernard Raffournier (2005) **: LES NORMES COMPTAPLES INTERNATIONALES (IFRS / IAS)** éditions économisa

3-Pascal Barneto(2004) : Normes IAS / IFRS Application Aux Etats Financiers Edition DUNOD

مراجع باللغة الانكليزية

1- Elmar Venter (2006) ."**Deferred Tax 14.5% or 29%** " Accountancy

2- Gnanakumar Visanathan. (1998). "**Deferred tax valuation allowances and earnings management**" **journal of Financial Statement Analysis .** New york : Summer. Vol . 3

3- Shirley Davenport .(2008). "**Financial Reportyng** Developments" .**oil ,**Gas ,Quarterly, New York :Jun .Vol. 56

مواقع الإلكترونية

2013-01-28 http://jps-dir.com/forum/forum_posts.asp?TID=5598 -1

21-05-2013 -2www.dse.sy/includes-disclosure/QNBS_annual_report_2012_ar.pdf