الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الدراسة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية
دراسة حالة المؤسسة: لشركة سوف لدقيق

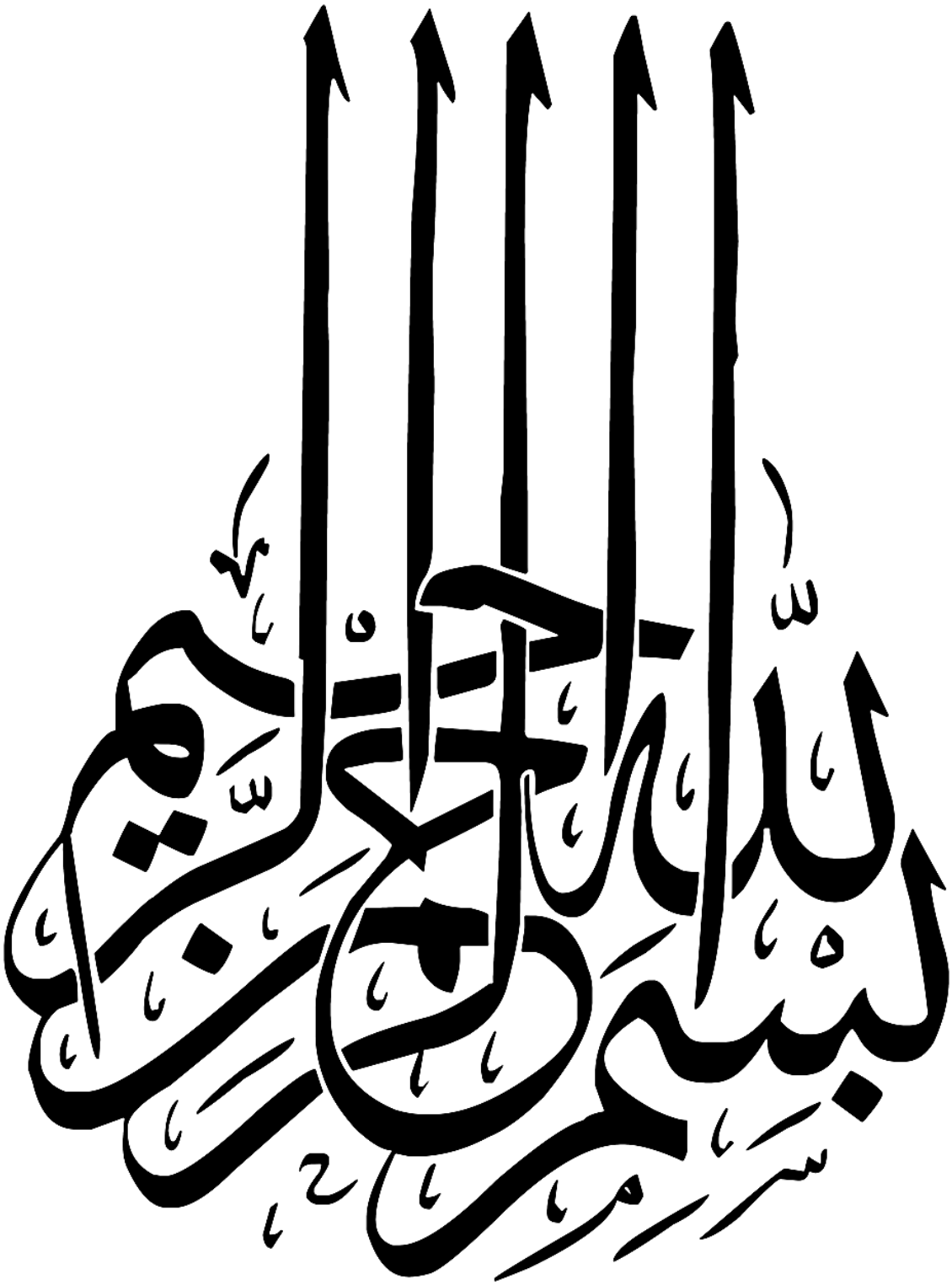
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير التخصص: محاسبة تدقيق

من إعداد الطلبة:
غانية أيوب
عوين عبد القادر
عبابسة ياسين
غندير عيسى

تحت إشراف الأستاذ:
محمد فيصل مايدة

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة الأصلية	الصفة
رضا زهواني	أستاذ محاضر	جامعة الوادي	رئيسا
محمد فيصل مايدة	أستاذ محاضر	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
يونس زين	أستاذ محاضر	جامعة الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر والعرفان

قال تعالى ﴿ شَهْرُ رَمَضَانَ الَّذِي أُنْزِلَ فِيهِ الْقُرْآنُ هُدًى لِلنَّاسِ وَبَيِّنَاتٍ مِنَ الْهُدَى وَالْفُرْقَانِ فَمَنْ شَهِدَ مِنْكُمُ الشَّهْرَ فَلْيَصُمْهُ وَمَنْ كَانَ مَرِيضًا أَوْ عَلَى سَفَرٍ فَعِدَّةٌ مِنْ أَيَّامٍ أُخَرَ يُرِيدُ اللَّهُ بِكُمُ الْيُسْرَ وَلَا يُرِيدُ بِكُمُ الْعُسْرَ وَلِتُكْمِلُوا الْعِدَّةَ وَلِتُكَبِّرُوا اللَّهَ عَلَى مَا هَدَاكُمْ وَلَعَلَّكُمْ تَشْكُرُونَ ﴾ [البقرة: 185].وقال أيضا

﴿ قَالَ الَّذِي عِنْدَهُ عِلْمٌ مِنَ الْكِتَابِ أَنَا آتِيكَ بِهِ قَبْلَ أَنْ يَرْتَدَّ إِلَيْكَ طَرْفُكَ فَلَمَّا رَآهُ مُسْتَقِرًّا عِنْدَهُ قَالَ هَذَا مِنْ فَضْلِ رَبِّي لِيَبْلُوَنِي أَأَشْكُرُ أَمْ أَكْفُرُ وَمَنْ شَكَرَ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ وَمَنْ كَفَرَ فَإِنَّ رَبِّي غَنِيٌّ كَرِيمٌ﴾ [النمل:].

شكر الله على نعمه باللّسان: فعن أنس بن مالك رضي الله عنه قال: قال رسول الله صلّى الله عليه وسلّم: (ما أنعم الله على عبد نعمة فقال الحمد لله، إلا كان الذي أعطاه أفضل مما أخذ).

شكر الله على نعمه بالاعتراف بهذه النّعم والتحدّث بها: فعن النعمان بن بشير رضي الله عنه قال، قال رسول الله صلّى الله عليه وسلّم: (التَّحدُّثُ بنعمةِ اللهِ شُكرٌ، وتركُها كُفرٌ، ومَن لا يشكرُ القَليلَ لا يَشكرُ الكثيرَ، ومَن لا يشكرُ النَّاسَ لا يشكرُ اللهَ، والجماعةُ بَرَكةٌ، والفُرقةُ عذابٌ).

أولا وقبل كل شيء بعد القرآن وأحاديث عن الشكر نحمد الله ونشكره أن وفقنا لإنجاز هذا العمل، وبعده نتقدم بالشكر الجزيل و التقدير الكبير والعرفان الجميل إلى أستاذنا المشرف الدكتور: "محمد فيصل مايدة" على ما بذله من جهد في متابعة هذا العمل، وما قدمه من نصائح وتوجيهات علمية كانت لنا عونا في إنجاز هذه المذكرة كما لا يفوتني أن أشكر كل الذين شجعونا وساعدونا من قريب أو بعيد.

إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وعلى أله وصحبه ومن ولى أما بعد:

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضله تعالى الذي وفقنا لذلك ونهدي عملنا هذا إلى والدينا الأعزاء حفظهم الله تعالى وكذلك أهدي عملنا هذا إلى كل عائلة من عائلة الطلبة: عبد القادر وأيوب وياسين وعيسى والأستاذ "محمد فيصل مايدة" خصوصا والأقراب والأصدقاء وإلى كل الأساتذة و طلبة قسم علوم مالية ومحاسبية دفعة 2022 وجامعة الشهيد حمه لخضر عموما.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	الصفحة
الاهداء	
التشكرات	
ملخص البحث	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول	
فهرس الأشكال البيانية	
قائمة الملاحق	
قائمة الاختصارات و الرموز	
مقدمة	ب
الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة الضرائب على الدخل	
تمهيد	8
المبحث الأول: ماهية المحاسبة الضريبية على الدخل	9
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الضريبية على الدخل	9
المطلب الثاني: أنواع وخصائص الضرائب على الدخل	13
المطلب الثالث: تحديد طرق ومعالجة المحاسبية للضريبية على الدخل	15
المطلب الرابع: أهمية و أهداف الضريبية على الدخل المؤجلة ومجال تطبيقه	23
المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية للضرائب على الدخل	25
المطلب الأول: مفهوم ونشأة وتطور معيار المحاسبي الدولي IAS12	25
المطلب الثاني: أسباب ودواعي الحاجة للمعايير المحاسبية الدولية	26
المطلب الثالث: الاعترافات والمعالجة المحاسبية على الدخل وفق المعيار المحاسبي IAS12	26
المطلب الرابع: نطاق وأهداف المعيار المحاسبي الدولي IAS12	39
المبحث الثالث: ماهية التقارير المالية الدولية	41

المطلب الأول: تعريف معايير و التقارير المالية و معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية والحسابات المدمجة	41
المطلب الثاني: مكونات وأهمية التقارير المالية	46
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على التقارير المالية	48
المطلب الرابع: دور معايير الابلاغ المالي الدولية في تحسن محتوى التقارير المالية وتحقيق أهدافها ومزايا التقارير.	50
خلاصة الفصل الأول	53
الفصل الثاني: دراسة حالة لمعالجة الضرائب المؤجلة لشركة سوف للدقيق	
تمهيد	55
المبحث الأول: تقديم شركة سوف للدقيق	56
المطلب الأول: ماهية المؤسسة والبطاقة الفنية	56
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	58
المطلب الثالث: أهداف المؤسسة	59
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبة والجبائية للضرائب المؤجلة للشركة.	60
المطلب الأول: حالة الفروقات الزمنية اختلاف طرق الاهتلاك محاسبيا /جبائيا للمؤسسة	60
المطلب الثاني: حالة مقاصة الضرائب المؤجلة	68
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة المؤجلة	72
خلاصة الفصل الثاني	83
خاتمة عامة	85
قائمة المراجع	92

فهرس الجداول

الرقم	قائمة الجداول	الصفحة
01	لقائمة الدخل لعام 2020	38
02	تحليل فروقات من خلال دراسة حالة لميزانية(يتم مقارنة القيمة الدفترية المحاسبية مع القيمة الجبائية)	60
03	تحليل فروقات من خلال دراسة حالة لجدول حسابات النتائج (يتم مقارنة القيمة الدفترية المحاسبية مع القيمة الجبائية)	61
04	دراسة حالة لفترات الإهتلاك	62
05	تحليل فروقات من خلال دراس دراسة حالة لميزانية (يتم مقارنة القيمة المحاسبية مع القيمة الجبائية)	63
06	تحليل فروقات من خلال دراسة حالة لجدول الحسابات (يم مقارنة الربح المحاسبية مع الربح الجبائي المؤقتة)	64
07	دراسة حالة لحالة المؤونة	65
08	الجدول رقم(8): دراسة حالة لنتيجة المحاسبية للسنوات n+1/n+2// n+3n /n+4/n+5	66
09	دراسة حالة لحساب الضرائب المؤجلة المتعلقة بالخسائر القابلة للترحيل.	66
10	دراسة حالة لضرائب المؤجلة على الاصول	68
11	دراسة حالة لتحليل الفروقات من خلال الميزانية	69
12	دراسة حالة لتحليل الفروقات من خلال جدول الحسابات	69
13	دراسة حالة لتحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج	70
14	دراسة حالة لتحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج	70
15	دراسة حالة لضرائب المؤجلة على الخصوم	70
16	دراسة حالة لضرائب المؤجلة على الأصولوالخصوم	72
17	تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة	73
18	حساب الضريبة المؤجلة	75
19	تحديد النتيجة الجبائية	78

20	حساب فرق إعادة التقييم	79

فهرس الأشكال البيانية

الرقم	قائمة الأشكال	الصفحة
01	أنواع الضرائب المؤجلة	14
02	أهداف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12	40
02	مخطط يوضح موقع المؤسسة	57
03	مخطط يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة	58

قائمة الاختصارات والرموز

الرموز	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
SCF	Financial Accounting System	النظام المحاسبي المالي
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
IAS	international accounting standards	المعايير المحاسبية الدولية
IRG	tax on gross income	الضريبة على الدخل الاجمالي
IBS	Tax on corporate profits	الضريبة على ارباح الشركات
TAP	Fee on professional activity	الرسم على النشاط المهني
TVA	Value Added Fee	الرسم على القيمة المضافة

ملخص البحث:

من خلال الدراسة التي قمنا بها تبين لنا أهمية المؤسسات من الجانب الجبائي للدولة وذلك من خلال الضرائب المؤجلة وبما أن قانون الضرائب طرأت عليه عدة تغيرات و تحولات حسب الحاجة و المعايير والمتطلبات الضريبية و الجدير بالذكر أن التوحيد والمعايير المبرمج تطبيقها يجب أن تأخذ بعين الاعتبار بهدف الوصول إلى برنامج يسهل عليها المتلائم بين الحاجات المحاسبية و الجبائية فمن المهم دراسة وحل كل المشاكل التي لها أثر على الموارد الجبائية للدولة حيث لا يجب إعطاء الأولوية لجانب على حساب الآخر ولكن الانتهاء من نتائج محاسبية الى نتائج ضريبية.

فكرة المعايير الدولية أدى بها إلى عدة تغيرات فيما يخص النظام الضريبي لبعض الدول منجهود مبذولة لمحاولة تكييف مخططها الذي يعكس التوجه نحو توفير معلومة مالية مفهومة وطنيا ودوليا كما تبين أن المحاسبة الضريبية وفق النظام المحاسبي المالي تختلف عن النظام القديم من عدة جوانب.

كما يهدف معيار التقارير المالي الدولي المتعلق بالتعبير عن رأي مراجع الحسابات حول القوائم المالية تطبيق المبادئ والأساسية المتعلقة بالمعايير المحاسبة الدولية واتخاذ القرارات المناسبة.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبة الدولية، التقارير المالي الدولي، الضرائب المؤجلة.

Research Summary:

Through the study that we carried out, it became clear to us the importance of institutions from the fiscal side of the state, through deferred taxes, and since the tax law has undergone several changes and transformations according to need, standards and tax requirements. To a program that facilitates matching between accounting and tax needs, it is important to study and solve all the problems that have an impact on the tax resources of the state, where priority should not be given to one aspect at the expense of the other, but to finish accounting results into tax results.

The idea of international standards led to several changes regarding the tax system of some countries. An effort was made to try to adapt its scheme, which reflects the trend towards providing financial information that is understandable nationally and internationally. It was also found that tax accounting according to the financial accounting system differs from the old system in several respects.

The International Financial Reporting Standard related to expressing an auditor's opinion on financial statements aims to apply the principles and basic principles related to international accounting standards and to take appropriate decisions.

key words :

Financial accounting system - international accounting standards - international financial reports - deferred taxes.

مقـــــدمة

مقدمة:

توجد هناك علاقة وطيدة تربط المحاسبة بالضرائب ،حيث يلاحظ ان هذه العلاقة تبادلية وتكاملية، فالضريبة تعتبر من اهم محفزات الاهتمام بالمحاسبية والعمل على تطويرها باستمرار و سد الثغرات الموجودة بها ودعم الالتزام بالمعايير المحاسبة اللازمة و زيادة الطلب على خدماتها ، كذلك هو الامر بالنسبة للمحاسبة التي تعتبر المسؤولة الاولى و الوحيد عن تحديد الوعاء الضريبي (الربح المحاسبي) من خلال التقارير المالية التي تقدمها والتي تحوي المعلومات اللازمة لكل من المصالح الضريبية و المكلفين و بالتالي فهي قاعدة حساب الضريبة وبدونها لا تكون هناك ضريبة ،كما ان المحاسبة تعمل باستمرار على تقديم المقترحات اللازمة لتعديل التشريع الجبائي.

ولكن تبقى دئما هناك فجوة بين المحاسبة و الضريبة و هذا راجع الى أهداف و توجهات كل منهما الامر الذي يؤدي الي وجودة فرق بين كل من النتيجة المحاسبية و الضريبية ، حيث ترجم المشرع الجزائري تلك الفروقات على شكل تخفيضات وخصومات (تم ذكرها في التشريعات الجبائي بالتفصيل)،ولكن مل يمز هذه الاخيرة كونها فروقات مؤقته فقط وهذا ما أدى الى **طرح الإشكاليات والتساؤلات الفرعية التالية:**

كيف تتم معالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي ؟

وبغية دراسة الموضوع والتفصيل فهو أكثر اتجهنا نحو طرح إشكاليات فرعية مساعدة في تحليل الموضوع أكثر وهي:

* مالية التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لمعالجة ضرائب الدخل المؤجلة ؟
* هل المعالجة المحاسبية و الجبائية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي أم لا ؟
* تتحدد الضرائب المؤجلة عن المعالجة المحاسبية والضريبية بينها في البحث ؟

فرضيات البحث:

للإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية اعتمدنا الفرضيات التالية:

* جاء النظام المحاسبي المالي بعدة تغيرات فيما يخص المعالجة المحاسبية للضراجب المؤجلة

* يهتم النظام المحاسبي المالي في بالضرائب المؤجلة كونها مكون جديد في مدونة الحسابات من خلال المعالجة المحاسبية و الجبائية.

* تتوافق المعالجة المحاسبية الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

مبررات اختيار الموضوع: لم يكن اختيارنا لهذا الموضوع وليد الصدفة، ولكن كان نتيجة لعدة اعتبارات.

منها ما هو ذاتي ومنها ما هو موضوعي:

الأسباب الموضوعية:

1. ندرة الدراسات التي تناولت المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي؛
2. تأثير الاقتطاع الضريبي على المؤسسة الاقتصادية، ومدى اعتبار الجباية كعنصر في اتخاذ القرارت داخل المؤسسة؛ دراسة والتحليل.
3. كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والذهنية حاليا ،والتي تستدعي المزيد من
4. صعوبة التعامل مع الموضوع في الجانب التطبيقي والجانب العملي؛
5. حداثة الموضوع و عصرنته؛

الأسباب الذاتية: و يمكن إيجازها فيما يلي:

1. الرغبة الشخصية في تناول مثل هذه المواضيع؛
2. ارتباط الموضوع بالتخصص المدروس تدقيق لمحاسبي وكذا الجانب الذهني؛
3. الإسهام في إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع؛
4. المساهمة في تكسير الجمود الذي يعرفوا ميدان البحث في مجال الضرائب المؤجلة وعلاقتها بالمحاسبة.

أهداف الدراسة وأهميتها:

تتمثل الأهداف المتوخاة من هذه الدراسة في البحث عن علاقة النظام الجبائي بالنظام المحاسبي وتوضيح العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية؛ بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية

لضرائب الدخل المؤجلة وفق النظام المحاسبي أما أهمية الموضوع كونوا يتزامن مع إشكالية المحاسبين في التعامل مع الضرائب المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ومدى تطبيق النظام المحاسبي الدالي الجزائري لهذه المعايير.

كما يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة كونه حديث يستوجب منا التحليل و الدراسة، و كذلك الاستفادة من الخيارات و الامتيازات التي تفرق التشريعات الجبائية المتعاقبة، من حيث تعزيز القدرة التنافسية لدى المؤسسات الاقتصادية باعتبارها خلية أساسية في النهوض بالاقتصاد الوطني.

حدود الدراسة:

إن إقدام الدولة على تبني المعايير المحاسبية الدولية جعل المعالجة المحاسبية وفق النظام الدالي المحاسبي للضرائب تتغير تغير جذري خصوصا الضرائب المؤجلة التي تختلف تداما عن النظام القديم من حيث الحسابات و كيفية المعالجة وطرق التحصيل و التسديد، كونها مولود جديد أتى بهذا النظام، و التي عالجها وفق المعايير المحاسبية بشكل مبسط وذلك لعدم تطبيقي و بشكل كامل وصريح وذلك نظرا للبيئة الاقتصادية الجزائرية التي تفتقر إلى هيكلة تواكب هذا التغير الجديد، وعليو فقد تم تحديد مكان هذه الدراسة في مؤسسة سوف للدقيق بالوادي.

أما زمنيا فقد اختير لدراسة الحالة التطبيقية سنوات2010-2011-2012-2013-2014-2015. وذلك لعدم تقادم هذه السنوات خلال فترة البحث وكذلك مراعاة للفترة القانونية لانقضاء آجال تقديم الشكاوى والطعون للتسويات الصادرة في حق هذه المؤسسة.

المنهج المتبع و الأدوات المستخدمة:

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

أما الأدوات التي تم استعمال هذا قصد تحليل البحث سواء في جانب و أو الميداني فهي:

المسح المكتبي: يتمثل في الاطلاع على الكتب، المقالات و الوثائق الرسمية، و كل ماله صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوعنا من أجل الفهم و الاستفادة من الدراسات السابقة.

المقابلة: قمنا بعدد من المقابلات المباشرة مع أهل الاختصاص من أساتذة جامعين و مسيرين لمؤسسات اقتصادية و مهنيين، حيث تمكنا من وضع الخطوط العريضة لبحثنا وتوجيه مساره.

دراسة حالة مؤسسة اقتصادية: وذلك للوقوف على حقيقة المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

❖ الدراسات السابقة:

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

❖ صعوبات الدراسة:

- ندرة الدراسة التطبيقية للمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وخاصة وفقا للنظام المحاسبي المالي الذي يعتبر بدوره حديثا.

- عدم جاهزية مكتبة الجامعية بعد فترة كورنا.

❖ هيكل و أجزاء البحث:

انطلاقا من طبيعة الموضوع و الأهداف المنوطة به و من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى فصلين بعد المقدمة، منها فصل نظري يتضمنان الجانب العلمي و النظري للدراسة، و فصل تطبيقي يتضمن الجانب العملي لحالة المؤسسة والنظري كما يلي:

* **الفصل الأول:** خصصنا فيه عن مفاهيم عامة حول محاسبة الضرائب على الدخل من خلال ثلاث مباحث، تعرضنا في المبحث الأول لماهية المحاسبة الضريبية على الدخل ويوجد فيه لمفهوم وأنواع وتحديد طرق ومعالجة وأهمية وأهداف الضريبية على الدخل المؤجلة ومجال تطبيقها، أما المبحث الثاني فيتناول عن معايير المحاسبة الدولية للضرائب على الدخل وله مفهوم ونشأة وأسباب ودواعي

والاعترافات والمعالجة المحاسبية على الدخل و نطاق وأهداف المعيار المحاسبي الدولي IAS12 أما المبحث الثالث فتعرضنا من خلاله عن ماهية التقارير المالية الدولية فيتناول كل من تعريف وأهمية ومكونات والعوامل المؤثرة ودور ومزايا المعايير التقارير الدولية وتحقيق أهدافها.

* **الفصل الثاني:** حيث خصصنا في هذا الفصل لاستعراض دراسة حالة المؤسسة لشركة سوف للدقيق حيث قمنا بتقسيم هذا إلى مبحثين خصصنا الأول للتعريف بالمؤسسة من حيث البطاقة التقنية والهيكل التنظيمي للشركة والمبحث الثاني درسنا المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة، لنصل في الاخير لاستخلاص أهم النتائج المتواصل اليها.

الفصل الأول

مفاهيم عامة حول محاسبة الضرائب على الدخل

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الضرائب على الدخل

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الضريبية على الدخل.

المطلب الثاني: أنواع وخصائص الضريبية على الدخل.

المطلب الثالث: تحديد طرق ومعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف محاسبة الضريبية على الدخل المؤجلة ومجال تطبيقها.

المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية للضرائب على الدخل.

المطلب الأول: مفهوم ونشأة وتطور المعيار المحاسبي الدولي IAS12.

المطلب الثاني: أسباب ودواعي الحاجة لمعايير محاسبية دولية.

المطلب الثالث: الاعترافات و المعالجة المحاسبية على الدخل وفق المعيار الدولي 12.

المطلب الرابع: نطاق وأهداف المعيار المحاسبي IAS12.

المبحث الثالث: ماهية معايير التقارير المالية الدولية.

المطلب الأول: تعريف معايير و التقارير المالية الدولية و معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية والحسابات المدمجة

المطلب الثاني: أهمية ومكونات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على التقارير المالية

خلاصة الفصل

تمهيد:

تعتبر المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل، والتي تعتبر من أهم الضرائب في النظام الجبائي، كما هدفت إلى معرفة مدى توافق معالجة الضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 و هذا المعيار الذي أنشأ خصيصا لمعالجة الضرائب على الدخل المعالجات المتعلقة بها، ومعرفة مدى تماشي النظام الجبائي مع تطورات النظام المحاسبي و توجهاته الدولية، إذا يعتبر هذا التكامل ضروريا من أجل الوصول إلى الكفاءة المنتظرة من النظامين المحاسبي و الجبائي.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الضرائب على الدخل

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الضريبية على الدخل

لقد تعددت تعاريف الضريبة ولذلك فإنه من الصعب إعطائها تعريف وحيد ودقيق ولكنها لم تخرج عن المعنى العام والشامل لها، فقد عرفت على أنها فريضة مالية إلزامية تفرضها الدولة وفق قانون أو تشريع معين وتحصل من المكلفين دون مقابل مباشر لتتمكن الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق الأهداف التي تسعى الدول[1].

وتعرف على أنها اقتطاع إلزامي ونهائي من النقود ومحدد سلفا ودون مقابل يقع على كاهل الذمة المالية لبعض الجماعات و الأفراد حسب قدراتهم التكليفية من أجل تغطية أعباء الدولة والجماعات المحلية.

وتعرف كذلك: فريضة مالية يدفعها الفرد جبرًا إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.

والضريبة هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.

تعريف الضريبة: ان مفهوم الضريبة لم يكن وحدا دئما ،فعندما لم تكن بعد قد نشأت التجمعات البشرية لم يكن هناك اي نوع من الضرائب ،وقد تميز هذا العصر بان هناك اكتفاء ذاتي وظروف معيشية بسيطة وعدم وجود اية علاقات مشتركة بين الناس ، وبالتالي فان الفرصة لم تكن متهيئة لوجود الضرائب ،ولكن مع تطور حياة الانسان واستقرار الجماعات البشرية ظهرت الحاجة الى توفير الحماية والامن والحماية وبالتالي ظهور الضرائب لغايات الانفاق على احتياجات المجتمعات وكانت السلطة هي جهة المخولة بجمعها ، ومن ذلك نلاحظ ان ظهور الضرائب كان مرافقا لوجود الدول واستقرار المجتمعات وتطورها.

[1]– أمنة قريش، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل في النظام المحاسبي المالي وفق المعيار المحاسبي الدولي 12، دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للأشغال المتعددة بالمسيلة، تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، 2015/2014، ص 06.

ومع التطور في جميع نواحي الحياة وظهور احتياجات مختلفة للإنسان

– اقتصادية و اجتماعية و سياسية

– ساهمت الضريبة في تحقيق التنمية في شتى المجالات وظهرت اهداف مختلفة لها مع سعي دائم من قبل الحكومات في دول العالم لتوفير الاموال الكافية من التحصيلات الضريبية لتأدية الالتزامات.

تعريف الضرائب المؤجلة: تعرف الضريبة المؤجلة بأنها[1].

تنتج الضريبة المؤجلة نتيجة الفرق بين كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وعندما نقول بأنها مؤجلة وهذا يعني أنها لا تخص الدورة الحالية، وهي مبلغ الضريبة عن الأرباح القابلة للدفع (ضرائب الخصوم المؤجلة) أو القابلة للتحصيل (ضرائب أصول المؤجلة) خلال السنوات المالية المستقبلية.

كما تعرف بأنها: "عبارة عن تقنيات محاسبية وليست ضريبية في حد ذاته (لإثبات الالتزامات الضريبية الواجبة للدفع في الفترة المستقبلية) (لإثبات الحقوق الضريبية الواجبة للاسترداد)

(ضرائب مؤجلة خصوم)

وبالتالي فالضريبة المؤجلة هي: "ديون ضريبية واجبة تسديدها والحقوق الواجب أخذها ناشئة نتيجة.

مفهوم الضريبة المؤجلة:

شهدت فترة الستينات من القرن الماضي بداية البحث في سياسات المحاسبة عن الضرائب المؤجلة كأحد مجالات المعرفة المحاسبية الضريبية ذات التأثير على الاهداف الوظيفية للمحاسبة بشقيها القياس الإفصاح المحاسبي، وتهدف المحاسبة عن الضرائب المؤجلة إلى تحقيق المقابلة السليمة بين مصروف الفروقات المؤقتة.[2]

[1]– محمد سهيل عجور حمادة، الضريبة المؤجلة وأثرها على الأداء المالي في ضوء السياسات الضريبية للشركات المدرجة في بورصة فليسطين دراسة تطبيقية، تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير أكاديمي، محاسبة، علوم مالية ومحاسبية، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، 1442هـ/2020، ص 46.

[2]– محمد سهيل عجور حمادة، الضريبة المؤجلة وأثرها على الأداء المالي في ضوء السياسات الضريبية للشركات المدرجة في بورصة فليسطين دراسة تطبيقية، نفس مرجع السابق، ص 46، 47.

ضريبة الدخل مع الربح التشغيلي قبل الضريبة، وقد تنا ولت الدراسات المحاسبية هذه المشكلة تحت عنوان تخصيص ضريبة الدخل بيف الفترات. (Harish, 2006 & Narasimhan)

وقد عرف البعض عملية تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات على أنها " العملية التي بمجوبها تخصيص مصروف ضريبة الدخل بين الفترات، بغض النظر عن توقيت سداد هذه الضرائب وهدفها أن تعكس التبعات الضريبية لكل العمليات الاقتصادية والتي تم الاعتراف بهافي الفترة الحالية والفترات السابقة ". وهده المقابلة ينتج عنيا رصيد مدين او دائن لضريبة المؤجلة، حيث يجب تحميل قائمة الدخل بمصروف ضريبة الدخل في نفس الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد والمصروف بغض النظر عن توقيت سداد أو استرداد تلك الضرائب، وذلك طبقا لطبقا لمبدأ محاسبي هامة وهو مبدأ المقابلة. (Jagwani, 2008)

وقد قام (عطية، 2009) بتعريف الضرائب المؤجلة على أنها: "هي المبلغ على الأرباح قابل لدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل لتحصيل (ضريبة مؤجلة اصول)."خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية".

كما عرفت (سمية، 2018) الضرائب المؤجلة بأنها: "مقياس محاسبي يستخدمن لمقابلة التأثيرات الضريبية مع التأثيرات المحاسبية لمجموعة من العمليات، وأيضا هي تلك التأثيرات المستقبلية لمجموعة من العناصر التي تم الاعتراف بها في الميزانية العمومية".

وبذلك فإن المحاسبة عن الضرائب المؤجلة هي المحاسبة عن الأثر المستقبلي المتوقع لضرائب بسبب الاختلاف بين مبادئ الاعتراف والقياس وفقا لمعايير المحاسبة ومقارنتها بالقانون الضريبي، ولذلك فإن الضرائب المؤجلة تمثل النتائج الضريبية المستقبلية للبنود والصفقات التي عرفت بشكل مختلف في القوائم المالية عن التقارير الضريبية، أي الضرائب المؤجلة هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة أو القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية **و بالتالي يمكن القول بأن:**

الضريبية المؤجلة تتعمق بالاختلافات بين الدخل المحاسبي و الدخل الضريبي و التي يطلق عليها الفروق المؤقتة.

- ❖ الضريبية المؤجلة تتعلق بالتأثيرات الضريبية المستقبلية المتوقعة.
- ❖ الضريبية المؤجلة والمحاسبة عنها هي مشكلة محاسبية و ليس ضريبية.

كما و يمكن تعريف الضرائب المؤجلة بأنها: "أحد مكونات التقارير المالية، إلى المحاسبة عن اثار المستقبلية لضرائب، حيث حدث ذلك لاختلاف مبادئ المحاسبة و التشريعات الضريبية وتكون خلال سنوات مستقبلية[1].

[1]– محمد سهيل عجور حمادة، الضريبة المؤجلة وأثرها على الأداء المالي في ضوء السياسات الضريبية للشركات المدرجة في بورصة فليسطين دراسة تطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 47.

المطلب الثاني: أنواع وخصائص الضريبية على الدخل

أولا: أنواع الضرائب المؤجلة:

تنقسم الضرائب المؤجلة إلى نوعين أو مكونين أساسيين هيا: الأصولالضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة ، فيما يمي توضيح لأنواع الضرائب المؤجلة[1].

1- الأصولالضريبية المؤجلة:

وتسمى أصل ضريبي مؤجل، وتمثل مبالغ ضريبية "ستحصل" خلال دورات لاحقة رغم أنها (أي المبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات تمت خلات سابقة لسنة التحصيل، و بعبارة "تحصيل" نعني أنه ستخفض من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع. (موساوي، 2015)

وعرفت الأصولالضريبية المؤجلة بأنها: "مجموعة من المنافع الضريبية المستقبلية والتي تنتج عن إمكانية ترحيل الخسارة الضريبية لفترات مستقبلية، وامكانية ترحيل الخصومات الضريبية لفترات مستقبلة أو وجود فروق قابلة للخصم في الفترات المستقبلية. (خليفة، 2005)

ويمكن للباحث تعريف الأصولالضريبية المؤجلة على أنها "حقوق مستقبلية للمنشأة ناتجة عن أحداث ماضية، ومن المتوقع أن ينتج عنها منافع ضريبية مستقبلية.

الالتزامات الضريبية المؤجلة:

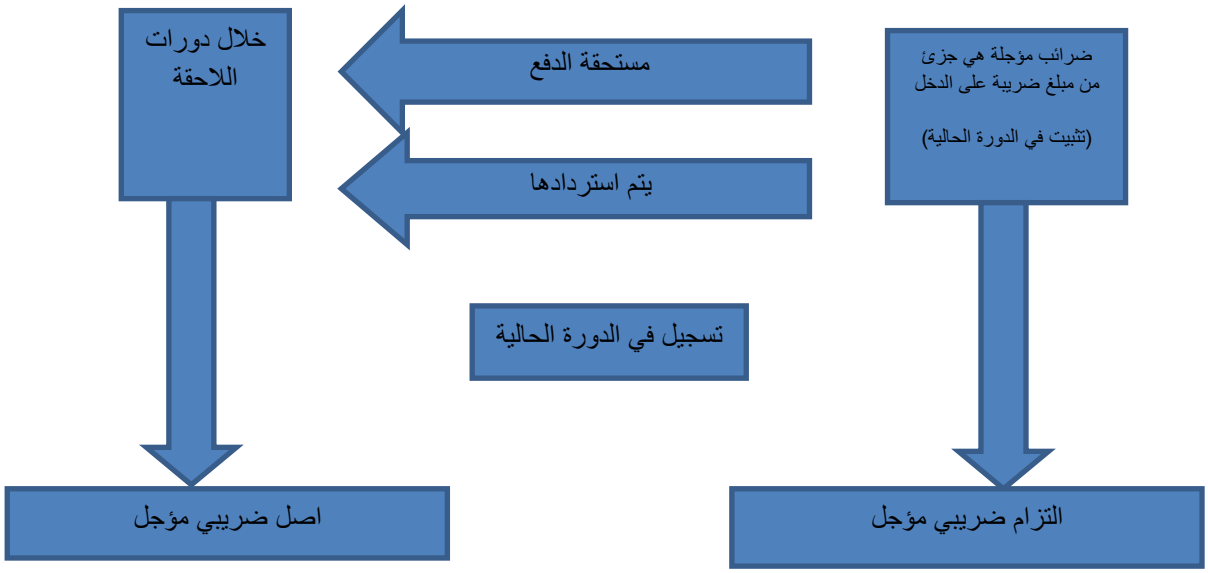
- يوجد العديد من التعريفات التي تناولت مفهوم الالتزامات الضريبية المؤجلة، وأهمها عرفت بأنها: "أعباء ضريبية مستقبلية تنشأ نتيجة وجود فروق مؤقتة سوف تخضع للضريبة مستقبلا".
(سلامة،2006)

بالإضافة إلى التعريف الوارد بالمعيار الدولي رقم (12) الالتزامات الضريبية المؤجلة على أنها قيمة ضرائب الدخل التي يستحق سدادها في الفترات المستقبلية والمرتبطة ضريبية مؤقتة.

[1]- محمد سهيل عجور حمادة، الضريبة المؤجلة وأثرها على الأداء المالي في ضوء السياسات الضريبية للشركات المدرجة في بورصة فليسطين دراسة تطبيقية، مرج سبق ذكره، ص 48.

ويمكن للباحث تعريف الالتزامات الضريبية المؤجلة على أنها: " أعباء ضريبية مستقبلية من الممكن أن يتم سدادها في فترات انعكاس الفروق المؤقتة والتي تخضع للضريبة في الفترات المستقبلية[1].

الشكل رقم (01) أنواع الضرائب المؤجلة: أعيدي ترتيبه



ثانيا: خصائص الضريبية على الدخل: تتكون الضريبة من عدة خصائص أهمها[2].

الضريبة اقتطاع مالي:

ويقصد بها استقطاب مالي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين المعنويين، وبما أنها فريضة مالية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذً صفة المال، سواء كان الاقتطاع في شكل نقدي أو عيني.

الضريبة فريضة إلزامية: هذا يعني أن ليس للمكلف الخيار أو الحرية في دفعها أو عدم دفعها، فعنصر الإلزام من خصائصها الرئيسية بحيث يتم تحديد مقدار الضريبة وكيفية وموعد دفعها من قبل السلطات العامة وهذا ما يميزها عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى.

الضريبة فريضة تحددها الدولة:

[1]- محمد سهيل عجور حمادة، الضريبة المؤجلة وأثرها على الأداء المالي في ضوء السياسات الضريبية للشركات المدرجة في بورصة فليسطين دراسة تطبيقية، مرج سبق ذكره، ص 49.

[2]- أمنة قريش، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل في النظام المحاسبي المالي وفق المعيار المحاسبي الدولي 12 دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للأشغال المتعددة بالمسيلة، مرجع سبق ذكره، ص 7- 8.

أي أن الضريبة لا يمكن فرضها أو تحديدها إلا من قبل الدولة، وذلك لأن الدولة هي التي تقوم بوضع كافة التشريعات القانونية التي تتعلق بالعمل الضريبي.

الضريبة فريضة بلا مقابل:

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص يعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة، ويدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء والتكاليف العامة.

الضريبة تدفع بصورة نهائية:

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة هائلة، بمعن أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أية فوائد عنها وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما يلتزم بدفع فوائد عن مبلغه.

المطلب الثالث: تحديد طرق ومعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل

الفرع الأول: طرق تقييم محاسبة الضرائب على الدخل

– طرق حساب الدخل المحاسبي:

يتم قياس الربح المحاسبي بإحدى الطريقتين هما[1]:

- طريقة الميزانية:

يتم تحديد صافي الربح المحاسبي وفق لهذه الطريقة بطرق صافي قيمة الأصولالمنشأة في بداية السنة من صافي قيمة الأصولفي نهاية السنة، فإذا كان صافي قيمة الأصولفي نهاية السنة أكبر كانت نتيجة الربح، وإذا كانت نتيجة صافي قيمة الأصولفي نهاية السنة أقل كانت النتيجة خسارة، ولكن هده النتيجة بحاجة إلى تعديل إذا كان صاحب المنشأة يسحب مصروفاته الخاصة منها فيما يسمى محاسبي بالمسحوبات الشخصية، كما أن صاحب المنشأة قد يضيف إلى أصولها أصل جديد في ما يسمى زيادة رأس المال، وعليه فإن:

صافي الربح = (صافي قيمة الأصول في نهاية السنة _ صافي قيمة الأصول في بداية السنة) + (المسحوبات الشخصية _ زيادات في رأس المال).

– طريقة حسابات الاستثمار:

وينتج الربح هنا من التابع نظرية القيد المزدوج في تسجيل المعلومات المالية ويتم استخراج الربح المحاسبي الصافي في هذه الطريقة كما يلي:

أ-تصوير حساب المتاجرة لاستخراج مجمل الربح أو مجمل الخسارة.

ب-تصوير حساب الأرباح والخسائر لاستخراج صافي الر بح أو الخسارة، بعد ترحيل نتيجة المتاجرة إليها.

وعند تحديد الربح المحاسبي فلابد من اعتماد مجموعة من المبادئ و(القواعد المحاسبية) المتعارف عليها:

[1]- عدي حسين إبراهيم عفانة، العوامل المؤثرة على قرار مقدر ضريبة الدخل عند مسك حسابات أصولية في الأردن، رسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية في جامعة أل البيت، 2002/2001، ص 25- 26.

- فرض الاستمرارية.
- مبدأ تحقق الإيراد.
- مبدأ الحيطة و الحذر.
- التقويم وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية.
- مبدأ الثبات في استخدام الطرق المحاسبية.

طرق حساب الدخل الضريبي (المفهوم القانوني للدخل):

إن تحديد الدخل الضريبي من وجهة نظر القانوني يرتبط إلى نظريتين أساسيتين، هما:

- نظرية المصدر (المنبع):

وهي نظرية تقليدية وتقبل هذه النظرية نظرية الحساب والاستثمار لدى علماء المحاسبة، وطبق لهذه النظرية يشترط بعض الشروط للدخل حتى يخضع للضريبة مما يؤدي الى تضيق نطاق دائرة خاضعة، ويمكن تعيف الدخل وفق لهذه النظرية بأنه (كل ثروة جديدة نقدية أو قابلة للتقييم النقدي يحصل عليها المكلف بصفة دورية فترة زمانية يمكنه أن إشباع حاجته من استهلاك امساس من مصادرها وهو رأس المال)[1].

من هذا التعريف فإن الدخل الضريبي يجب أن تتوفر فيه العناصر التالية[2].

- وجود المنفعة والخدمة: وهذا يعني وجود ثروات متمثلة بمنفعة وخدمة نقدية أو قابلة للتقييم النقدي كالرواتب والاجور وقد تكون في صورة منافع وخدمات عينية ولكنها قابلة للتقييم النقدي كسكن مكلف من منزله، حيث تعبر قيمة الايجار سنويا لهذا المنول دخل نقدي.

- الدورية أو احتمال الدورية: وهذا يعني أن يحصل المكلف على المنفعة والخدمة بصورة تتجدد بفترات دورية أو على الأقل تكون قابلة للتجديد، كالأجرة تدفع الى مالك العقار الموجب في كل استحقاق أو راتب يتقاضاه الموظف كل شهر ويجب أن يلتحق الدخل في فترات زمنية معينة حتى

[1]- عدي حسين إبراهيم عفانة ، العوامل المؤثرة على قرار مقدر ضريبة الدخل عند مسك حسابات أصولية في الأردن، نفس المرجع السابق، ص 26-27.

[2]- عدي حسين إبراهيم عفانة، العوامل المؤثرة على قرار مقدر ضريبة الدخل عند مسك حسابات أصولية في الأردن، نفس المرجع السابق ، ص 27.

يخضع للضريبة سواء كانت هذه الفترة أسبوعية أو شهرية أو سنوية، إلا أن المدة التي اخترتها كل تشريعات الدولة الحديثة لحساب الدخل الضريبة هي السنة الميلادية.

– ثبات المصدر: ولما كان الدخل هو أثرها المتمثلة بمنافع وخدمة نقدية أو قابلة للتقييم النقدي تتجدد في فترات دورية أو تحمل ذلك التجديد فلا لا بد أن يكون المصدر الذي ينبعث منه هذا الدخل المستمر أو الدائمة، بمعنى أنه لا ينتهي بمجرد تحققه لأول مرة وهذا مصدر المستمر قد يكون مدى مادي كالعقار المؤجل وقد يكون معنوي كالعلامات التجارية أو الموهبة الفنية والثبات المقصود هنا هو الثبات النسبي وليس الثبات المطلق.

– استغلال وصيانة مصدر الدخل: ويعني هذا العنصر لان الدخل حتى يبقى مستمر في الانتاج لابد من المحافظة عليه وذلك بصيانته واستغلاله باستمرار، فالعقار المؤجل حتى يبقى ينتج داخل لابد من صيانته وتصليح ما تلف منه فالمتجر أو المصنع إنما يعطي دخلا مستمر إذا استغلا وأنفقت عليه نفقات مناسبة مع الغاية من وجوده.

– نظرية زيادة القيمة الايجابية (نظرية الاثراء): وتقابل طريقة الميزانية لدى علماء المحاسبة وطبقا لهذه النظرية لا يشترط في الدخل حتى يخضع للضريبة توافر الشروط التي تشترطها نظرية المصدر (المنبع) مما يؤدي الى اتساع دائرة اخضاع الكثير من الدخول للضريبة وبموجب هذه النظرية يمكن تعريف الدخل بأنه)الفرق في القيمة النقدية لقوة الشخص الاقتصادية بين تاريخين معينين فكل زيادة بين القيمة النقدية في بداية الفترة ونهايتها يعتبر دخلا بما في ذلك كافة الارباح الرأسمالية التي حصل عليها الشخص خلال هذه الفترة، وبناء على ذلك فإن المنافع والخدمات النقدية أو القابلة للتقييم النقدي التي حصل عليها المكلف خلال فترة محددة من الزمان تعتبر دخلا خاضعا للضريبة مهما كان مصدرها سواء كان رأس مال أو عاملا مختلطا او سواء كان المنافع والخدمات بصورة دورية منتظمة أم كانت بصورة عرضية وفق لهذه النظرية تعتبر الدخول الرأسمالية أو العرضية متأتية من القمار، المراهنات[1].

[1]– عدي حسين إبراهيم عفانة، العوامل المؤثرة على قرار مقدر ضريبة الدخل عند مسك حسابات أصولية في الأردن، نفس المرجع السابق، ص 27–28.

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة

لقد قسم النظام المحاسبي المالي الضرائب المؤجلة إلى حسابين اثنان، أحدهما خصص للضرائب المؤجلة أصول وتم إدراجها في الحساب ح/ 133، والآخر الضرائب المؤجلة خصوم والتي أدرجت في الحساب ح/ 134[1].

أولا: التسجيل المحاسبي للضربة المؤجلة –أصول

1. التسجيل الأولي لوجود ضرائب مؤجلة أصول

يتم التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول في نهاية السنة المالية من خلال إظهار ح/ 133: ضرائب مؤجلة أصول مدينا بمبلغ الضريبة الذي سيتم استرداده في السنوات المستقبلية، ويقابله في الجانب الدائن **ح/ 692**: فرض الضريبة المؤجلة أصول، وذلك من خلال القيد المحاسبي التالي:

رقم الحساب		البيـــــــــــــــــان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		**...../12/31.....**		
		الضرائب المؤجلة اصول	×××	
	692	**فرض الضريبة المؤجلة اصول**		×××
		إثبات الضريبة المؤجلة أصول بتاريخ .../12/31		

[1]- إبراهيمي حسام ومكي زكريا، تسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، مرجع سبق ذكره، ص 26- 27.

2. التسجيل المحاسبي لعملية إلغاء رصيد الضرائب المؤجلة أصول يتم التسجيل المحاسبي لعملية إلغاء رصيد الضرائب المؤجلة أصول في السنوات المستقبلية من خلال القيد المحاسبي التالي[1]:

رقم الحساب		البيـــــــــــــــــــا ن	المبـــــالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		...../12/31.....		
692		فرض الضريبة المؤجلة أصول	×××	
	133	الضرائب المؤجلة على أصول		×××
		تسوية الضرائب المؤجلة أصول بتاريخ		
		...../12/31		

3.التسجيل المحاسبي لعملية ارتفاع أو انخفاض رصيد الضرائب المؤجلة أصول

أ. في حالة ارتفاع رصيد الضريبة المؤجلة: يكون تسجلها المحاسبي كالتالي:

رقم الحساب		البيـــــــــــــــــــا ن	المبـــــالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		...../12/31.....		
133		الضرائب المؤجلة على أصول	×××	
	692	فرض الضريبة المؤجلة أصول		×××
		إثبات الضريبة المؤجلة أصول بتاريخ		
		...../12/31		

[1] – إبراهيمي حسام ومكي زكريا، تسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، نفس مرجع سابق، ص 27- 28.

ب. في حالة انخفاض رصيد الضريبة المؤجلة: يكون تسجلها المحاسبي من خلال القيد العكسي لقيد الارتفاع، ويكون تسجله كالتالي:

رقم الحساب		البيـــــــــــــــــــــا ن	المبـــــالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692		...../12/31.....		
		فرض الضريبة المؤجلة أصول	×××	
	133	الضرائب المؤجلة على أصول		×××
		تسوية الضرائب المؤجلة أصول بتاريخ ...../12/31		

ثانيا: التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة خصوم

1. التسجيل الأولي لوجود ضرائب مؤجلة خصوم إن التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم في نهاية السنة المالية يتم من خلال إظهار الحساب ح/ **134**: ضرائب مؤجلة خصوم دائنا بمبلغ الضريبة المطلوب دفعها في السنوات المستقبلية، ويقابله بنفس المبلغ في الجانب المدين الحساب ح/ **693**: فرض الضرائب المؤجلة خصوم، وذلك ما يوضحه أكثر القيد المحاسبي التالي:[1]

رقم الحساب		البيـــــــــــــــــــــا ن	المبـــــالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693		...../12/31.....		
		فرض الضريبة المؤجلة خصوم	×××	
	134	الضرائب المؤجلة على خصوم		×××
		إثبات الضريبة المؤجلة خصوم بتاريخ ...../12/31		

[1] – إبراهيمي حسام ومكي زكريا، تسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، نفس مرجع سابق، ص 28.

2. التسجيل المحاسبي لعملية إلغاء رصيد الضرائب المؤجلة خصوم

يتم التسجيل المحاسبي لعملية إلغاء رصيد الضرائب المؤجلة خصوم في السنوات المستقبلية من خلال القيد المحاسبي التالي[1]:

رقم الحساب		البيـــــــــــــــات	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
134		...../12/31.....		
		الضرائب المؤجلة على خصوم	×××	
	693	فرض الضريبة المؤجلة خصوم		×××
		إلغاء رصيد الضريبة المؤجلة خصوم بتاريخ 31 /12/...		

3. التسجيل المحاسبي لعملية ارتفاع أو انخفاض رصيد الضرائب المؤجلة خصوم

أ. في حالة ارتفاع رصيد الضريبة المؤجلة: يكون تسجلها المحاسبي كالتالي:

رقم الحساب		البيـــــــــــــــا ن	المبـــالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693		...../12/31.....		
		فرض الضريبة المؤجلة خصوم	×××	
	134	الضرائب المؤجلة على خصوم		×××
		تعديل رصيد الضريبة المؤجلة خصوم بتاريخ /12/31.....		

[1] – إبراهيمي حسام ومكي زكريا، تسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، نفس مرجع سابق، ص 28- 29.

ب. في حالة انخفاض رصيد الضريبة المؤجلة: يكون تسجلها المحاسبي كالتالي[1]:

رقم الحساب		البيـــــــــــــــات	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		...../12/31.....		
134		الضرائب المؤجلة على خصوم	×××	
		فرض الضريبة		×××
	693	المؤجلة خصوم		
		تعديل رصيد الضريبة المؤجلة خصوم بتاريخ ../12/31		

[1]- إبراهيمي حسام ومكي زكريا ، تسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، نفس مرجع سابق، ص 29- 30.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف المحاسبة الضريبية على الدخل المؤجلة ومجال تطبيقها

الفرع الأول: أهمية المحاسبة الضريبية على الدخل

إن الدور التقليدي للضرائب الذي ارتبط أساسا بوجودها ونشأتها هو دورها المالي، أو وظيفتها التي تمثل أهمها أدوات الدولة في الحصول على الموارد المالية ((الإيرادات العامة)) التي تكفل لها مواجهة النفقات العامة المتزايدة عاما بعد عام، ومن هنا تأتي أهمية الضرائب بعد تحصيلها لتنفيذ عملية التنمية من خلال النظام العام وتعتمد حصيلة ضريبة الدخل على التغيرات الواقعة على المادة الخاضعة لها، والتي تتغير تبعا لنشاط الاقتصادي وبالمقابلة فإن تغير الفعاليات الاقتصادية وتطورها يؤدي إلى تغير حجم هذه الحصيلة، فحساسية الدخول لتغيير الظرف الاقتصاد يحسب نوعها)فيما إذا كانت دخولا ناجمة عن العمل أوعن رأس المال أو عن كليهما (، ويؤدي إلى تغير حصيلتها حسب تأثر هذه الأنواع بالظرف الاقتصادي الحاصل، وتتعامل التشريعات المالية مع الدخل من أجل تحديد المادة الخاضعة للضريبة، وتكتفي بتعدد مصادر الدخل الخاضع للضريبة، وإذ لا تتحدد بنظرية المنبع، أو نظرية زيادة القيمة الايجابية، وإنما تأخذ بمزيج منها، وذلك لتحقيق بعض الأغراض السياسية، والاجتماعية، غير أن معظم التشريعات الحديثة قد هجرت نظرية المنبع، وأخذت بنظرية زيادة القيمة الايجابية، لأن مصادر الدخل قد تطورت وتعددت فأصبحت نظرية المنبع عاجزة عن تفسير الدخل لتخضعه للضريبة[1].

الفرع الثاني: أهداف الضريبية على الدخل المؤجلة ومجال تطبيقها

تهدف الضريبة المؤجلة إلى تحديد ومعالجة الضريبة على الأرباح الشركات الناتجة عن نتيجة الدورة أو ما يتعلق بها من فروقات مؤقتة تنتج عن إتلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائي والتي يمكن استرجاعها أو دفعها في فترات مستقبلية. (شعيب شنوف،2016، 82وما بعدها) تطبيق

[1]– مساعد عبد الباسط ، مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي رقم 12في الجزائر، مذكرة تندرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر، دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، علوم تجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2011/ 2012، ص 10- 11.

الضريبة المؤجلة على كل المؤسسات التي تخضع للضريبة على أرباح الشركات وفق نظام الدفع الحقيقي، بمعنى أن التي لا تدفع ضريبة على أرباح الشركات أو النظام الجزافي الموحد فهيا غير معنية[1].

[1]– مريم ظريف وشعيب شنوف، إشكالية الاختلافات والتوفق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، المجلة العلمية لمستقبل الاقتصاد، العدد1، الجزائر، ديسمبر 2020م، ص 202.

المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية للضرائب على الدخل

المطلب الأول: مفهوم ونشأة وتطور المعيار المحاسبي الدولي IAS12

المعيار الدولي رقم 12 ضرائب الدخل:

يتناول هذا المعيار محاسبة آثار ونتائج الضريبة الحالية والمستقبلية بحيث يتناول المعاملات والأحداث للفترة الحالية كالاسترداد المستقبلي للقمة الدفترية. للأصول أو الالتزامات في قائمة الميزانية.

حيث عرفت الضرائب على الدخل من طرف(TAFIGHOULT, 2019, p)) على أنها ضريبة على الأموال المفروضة على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، عن طريق الدولة وعلى أساس نهائي، وفقا للقواعد القانونية ودون مقابل، لتغطية الأعباء العامة.

هدف المعيار:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل" إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، وبالتحديد يوضح المعيار كيفية تحديد واحتساب مقدار ضريبة الدخل المستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة الدخل المؤجلة. كما يوضح المعيار كيفية التعامل مع الفروق بين الدخل المحاسبي المعد وفقًا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية و الدخل الخاضع إلى الضريبة، ويعالج المعيار الفروق الدائمة والفروق المؤقتة بينهما[1].

[1]- عادل جعنيط، أثر تبني معيار المحاسبي الدولي IAS12 من خلال إفصاح الاعتراف والقياس على جودة القوائم المالية دراسة ميدانية الآراء العينية من المختصين من المحاسبة والجباية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد 1، جامعة زيان عاشور جلفة الجزائر، 7/ 2021/6، ص 1021- 1022.

المطلب الثاني: أسباب ودواعي الحاجة لمعايير محاسبية دولية:[1]

المقارنة: تعتمد عملية اتخاذ القرار على المفاضلة بين البدائل المختلفة التي تتطلب معلومات ملائمة تم إعدادها على أساس مبادئ متعارف عليها ومقبولة قبولا عامة، فوجود المعايير المحاسبة الدولية تساعد على إعداد البيانات المالية بشكل شفاف وقابلة للمقارنة من ما يسهل عملية المقارنة في اتخاذ القرار.

2. كلفة معالجة المعلومات: عندما تعد القوائم المالية وفق معايير مختلفة ومتنوعة يضطر مستخدمو القوائم المالية على أسس موحدة. مما يحملها تكلفة المعالجة التي من الممكن تجنبها إذا ما تم إعداد البيانات المالية وفق أسس وقواعد موحدة

3. تضيق الاختلاف والتنوع في المعالجة المحاسبية المتبعة في الشركات

4. حماية المستثمر في الأسواق المالية الخارجية من خلال وزيادة الموثوقية ومصدقية القوائم المالية.[2]

المطلب الثالث: الاعترافات و المعالجة المحاسبية على الدخل وفق المعيار الدولي 12:

الفرع الاول: الاعترافات بالالتزامات والأصولالجارية:

يتم الاعتراف والالتزامات والصول الضريبية التالية كأصل:[3]

1. يتم الاعتراف بالضريبة الجارية الغير مدفوعة عن الفترة الحالية والفترات السابقة كالالتزام عند زيادة المبلغ المدفوع في الفترة الجارية والفترات السابقة عن المبلغ المستحق، ويعترف بها الزيادة كأصل.

2. عندما تسمح بعض القوانين الضريبية بترحيل الخسائر الضريبية الى الخلف استعادة مبلغ ضريبة لفترة سابقة يتم الاعتراف بالمنفعة كأصل

3. عند سداد ضريبة الجارية من الخسائر الضريبية المستعادة لفترة سابقة تعترف المنشأة بهذه المنفعة كأصل في الفترة التي حدثت فيها الخسائر الضريبية.

[1]- حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة تتضمن ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، تسيير المنظمات، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 2013/2012، ص 36.

[2]- حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، نفس مرجع سابق، ص 36.

[3]- مساعد عبد الباسط، مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي رقم 12 في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 23- 24.

الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبة المؤجلة:

قبل الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة، لابد من معرفة طبيعة الاختلافات المؤقتة، لأن الالتزامات والأصول المؤجلة ناتجة عنى اختلافات مؤقته بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

وتعامل غالبية المنشأة المصدرة لتقارير المالية من أجل أغراض الضرائب والتقارير المالية ومع ذلك فإن بعض المعاملات والأحداث قد يكون لها تداعيات ضريبية ومحاسبية مختلفة وفي كثير من الحالات قد يرتبط الاختلاف بالفترة التي يتم فيها الاقرار بالدخل او النفقة فيها، وقد استحدث المعيار IAS 12 المعدل لمفهوم الاختلافات المؤقتة الأكثر شمولا نوعا ما من اختلافات التوقيت، وتشمل اختلافات مؤقته كل الاختلافات التوقيت، بالإضافة الى عدد من البنود ويوجد من الاختلافات المؤقتة هما:

أولا: الاختلافات المؤقتة الخاضعة للضريبة:

يتم الاعتراف بالالتزام الضريبة المؤجلة لكافة الاختلافات المؤقتة الضريبية ما لم يكن هذا الالتزام ناشا على الاتي[1]:

1. شهرة لا يسمح باقتطاع إطفاءها لأغراض ضريبية: لا تسمح العديد من السلطات الضريبية لإطفاء الشهرة كمصروف قابل للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي، كذلك فإن تكلفة الشهرة لدى مثل هذه السلطات غالبا ما تكون غير قابلة للاقتطاع عندما تتخلص المنشأة التابعة من أعمالها الأساسية، وهنا تكون القاعدة الضريبية للشهرة معدومة وتكون الفرق مسجلة للشهرة وقاعدتها الضريبية معدومة هو فروق مؤقته، ولكن معيار المحاسبي الدولي رقم 12 المعدل لا يسمح بالاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل والاعتراف المؤجل سيؤدي الى زيادة المبلغ المسجل للشهرة.

2. الاعتراف الاولي بالأصل أو الالتزام:

[1] مساعد عبد الباسط ، مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي رقم 12في الجزائر ، مرجع سبق ذكره ، ص 2524.

قد ينشأ الاختلاف المؤقت عند الاعتراف الاول بالأصل أو الالتزام إذا كان جزءا منه أو كامل تكلفة أصل سوف لن تقتطع لغايات الضريبة. تعتمد طريقة المحاسبة مثل هذا الاختلاف المؤقت عن طبيعة العملية التي أدت لاعتراف الأولي للأصل في النقاط التالية:

أ-اعتراف منشأة في حالة اندماج الأعمال بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل، وهذا يؤثر عن مبلغ الشهرة أو شهرة سالبة.

ب- في حالة تأثير العملية على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي، فإن المنشأة تعترف بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل، كما تعترف بما ينتج من مصروف أو دخل ضريبي مؤجل من قائمة الدخل.

ج- في حالة لم تكن العملية في اندماج أعمال، ولا تأثر في الربح المحاسبي والربح الضريبي، فإن المنشأة تعترف بالالتزام أو أصل المشاة وتعد القيمة المسجلة بالأصل أو الالتزام بالمبلغ نفسه ومثل هذه التعديلات تجعل القوائم المالية أقل وضح لذلك لا يسمح المعيار المحاسبي الدولي 12 المعدل بالاعتراف بالالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل الناتج من الاعتراف الأولي أو لاحقا، كما لا تعترف المنشأة بالتغيرات اللاحقة في الالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل الغير معترف به عندما يستهلك الأصل[1].

ثانيا: الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع:

يتم الاعتراف الضريبي المؤجل مقابل كافة الاختلافات المؤقتة قابلة للاقتطاع إلى حد الذي يكون فيه الربح الضريبي المحتمل توفره لطرح اختلافات مؤقته منه ما لم يكون الأصل الضريبي الناشئة منه

أ- شهرة سالبة تعالج كدخل مؤقت:

ب-اعتراف الأول بالأصل أو الالتزام في عمليه تتصف بأنها:

1- ليست اندماج أعمال

[1]- مساعد عبد الباسط، مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي رقم 12 في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 25.

2 . غير مؤثرة في وقت حدوثها على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي (الخسارة الضريبية، مع الملاحظة أن يتم الاعتراف بأصل الضريبي المؤجل لقاء الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع المرتبطة بالاستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة وذلك فقط الى المدى الذي يكون من المحتمل العديدة فيها:

أ- أن يتم عكس الاختلاف المؤقت في المستقبل القريب.

ب- وأن يتم الربح الخاضع للضريبة إذا يمكن مقابلة الانتفاع في الاختلاف المؤقت.

ويتضمن الاعتراف بالالتزامات أن المبلغ المسجل له سيسدد في الفترة المستقبلية من خلال تدفقات مستقبلية من موردين المنشأة المتضمنة من منافع اقتصادية عند تدفقات المورد من المنشأة، فإن جزء منها أو جميع مبالغها يمكن أن تقتطع عند تحديد الربح الضريبي في الفترة اللاحقة من الفترات التالية يتم الاعتراف بالالتزام فيها[1].

ومن أمثلة الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع التي تنتج عنها أصول ضريبية مؤجلة.

أ-تكاليف منافع تقاعد يمكن أن تقتطع في تحديد الربح المحاسبي عند تقديم موظف للخدمة، ولكن تقتطع في تحديد الربح الضريبي عند دفع المنشأة لمساهمات في صندوق التقاعد

وهناك يوجد اختلاف مؤقت بين مبلغ الالتزام مؤقت ولقاعدتها الضريبية

ب- تكاليف البحث والتطوير يعترف بيها كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي ولكن قد لا يسمح كتخفيض في تحديد الربح الضريبي حتى الفترة اللاحقة ويكون الفرق بين القاعدة الضريبية لتكاليف البحث لفترة تسمح السلطة الضريبية باقتطاعه في فترة مستقبلية، والبلغ المسجل وهو المسجل وهو لا شيء، فرق مؤقت قابل للاقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل.

ج- هناك ينشأ اختلاف مؤقت قابل للاقتطاع إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل تزيد عن مبلغه المسجل.

[1]- مساعد عبد الباسط، مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي رقم 12 في الجزائر، مرجع سبق ذكره ، ص 25- 26.

ويبدو أن انعكاس الاختلافات المؤقتة قابل للاقتطاع تنجم عنه تخفيضات في تحديد الأرباح الضريبية لفترات مستقبلية، إلا أن المنافع الاقتصادية على شكل تخفيضات في المدفوعات الضريبية ستدفع للمنشآت فقط، إذا اكتسبت أرباح ضريبية كافية يمكن أن تستخدم كتخفيض ضده، لذلك تعترف المنشأة بأصول ضريبية مؤجلة فقط عندما يكون من المحتمل توفر أرباح ضريبية ستستخدم ضدها اختلافات مؤقته قابلة للاقتطاع.

وقد يتوفر ربح ضريبي يمكن مقابلة بالانتفاع مؤقته قابلة للاقتطاع عندما تكون هناك اختلافات ضريبه مؤقته كافية تعود للسلطة الضريبية والمنشأة الخاضعة للضريبة نفسيهما ومن المتوقع أن تنعكس على ما يأتي:

1- نفس الفترة المتوقعة انعكاس لاختلاف المؤقت القابل للاقتطاع فيها.

2- فترات يمكن فيها تدوير الخسارة الضريبية الناشئة عن الاصل الضريبي المؤجل لأثر رجعي أو مستقبلي

الفرع الثاني: الاعتراف بالضريبة الحالية أو المؤجلة

1- الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة في قائمة الدخل[1]:

يجب الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصروف وشمولها لصافي الربح أو الخسارة لفترة، ماعدا الحد الذي تنشأ فيه من:

1-1 العمليات أو الأحداث الذي يعترف بها، في الفترات تنفسها، أوفي فترات مختلفة مباشرة في حقوق المالكين.

1-2-اندماج الأعمال في طريقة التملك وتنشأ الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون الدخل أو المصروف مشمول بالربح المحاسبي في فترة معينة، ولكن يتم شمولها بالربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في فترة مختلفة يعترف بها الضريبة المؤجلة الناتجة في قائمة الدخل والأمثلة التالية توضح ذلك:

[1]- مساعد عبد الباسط، مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي رقم 12في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص26- 27.

1-3 يتم استلام الفائدة والإتاوات وإيراد الأسهم متأخرة وتدخل في الربح المحاسبي على أساس التناسب الزمني المناسب ويتم شمولها في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية على أساس نقدي)

1-4 تكاليف الأصول غير الملموسة التي تم رسملتها وتم إطفائها في قائمة الدخل إلا أن يتم اقتطاعها في غرض الضريبي عند تكبدها.

وقد يتغير المبلغ المسجل للالتزامات أو الأصول الضريبية المؤجلة حتى لو لم يكن هناك تغير بمبلغ الاختلافات المؤقتة المتعلقة بها، وقد ينشأ ذلك ما يلي:

أ- التغيير في معادلة الضريبية أو قوانينها

ب- عادة تقدير قابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة

ج- التغيير في أسلوب المتوقع لاسترداد الأصل

ويعترف بالضريبة المؤجلة الناتجة في قائمة الدخل ماعدا الحد الذي تتعلق فيه ببنود فيه سبق حملها إلى حقوق الملكين أو أخذها منها

- البنود التي تضاف أو تحمل في مباشرة الى حقوق الملكين.

- يجب تحميل الضرائب الجارية والمؤجلة لحقوق المالكين، أو أخذها لصالحها إذا كانت الضريبة تعود إلى بنود حاملة الى حقوق المالكين مباشرة، أو سجلت لصالحه في نفس الفترة أو في فترات مختلفة.

- وتسمح المعايير المحاسبية الدولية بإضافة بنود محدودة أو تحميلها على حساب حقوق المالكين مباشرة، ومن أمثلة هذه البنود ما يلي[1]:

1- تغيير المبلغ المسجل الناشئ عن إعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات أو الاستثمارات طويلة الأجل.

2- تعديل الرصيد افتتاحي للأرباح المدورة الناتجة، أما عن تغير السياسة المحاسبية مطبق بأثر رجعي أو من تصحيح لخطأ جوهري.

3- فروق صرف ناشئة عن ترجمة القوائم المالية لوحدة اجنبية.

4- مبالغ ناشئة عن الاعتراف الاولى بجراء حقوق المالكين من أداة مالية مركبة.

[1]- مساعد عبد الباسط، مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي رقم 12في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 27.

و في ظروف استثنائية قد يكون من الصعب تحديد مبلغ الضريبة الجاري أو المؤجل الذي يعود لبنود اضيفت لحقوق لمالكين أو حمات عليها، ويمكن أن تكون هذه هي الحالة، على سبيل المثال، عندما:

1- تكون هناك معدلات تصاعدية للضريبية الدخل ويكون من المستحيل تحديد المعدل الذي فرض على جزء محدد من الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)

2- يأثر تغير معدل الضريبي وقواعدها على الأصل الضريبي أو الالتزام (كليا أو جزءا) لبند قد حمل في السابق أو أضيف في حساب المالكين.

3-تحدد المنشأة بأن يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل، أو يجب عدم الاعتراف التام به، ويعود الأصل الضريبي الكامل أو الجزء منه إلى بند كان قد حمل أو أضيف الى حساب حقوق المالكين سابقا، وفي مثل هذه الحالات يتم تحديد الضريبة الجارية والمؤجلة والتي تعود لبنود تم تحميلها أو أخذها لحساب حقوق المالكين على أساس توزيع تناسبي معقول الضريبة الجارية والمؤجلة المنشأة لدى السلطة الضريبية المختصة ن أو بطريقة أخرى أكثر ملائمة لتوزيع في هذه الظروف.

وليحدد المعيار الدولي 12 ممتلكات والمصانع والمعدات وما إذا كان يجب على المنشأة أن تحول كل سنة من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة مبلغ مساويا للفرق بين الاستهلاك أو الاطفاء على الأصل المعاد تقيمه، والاستهلاك أو الاطفاء على أساس تكلفة الأصل، ولكن اذا قامت المنشأة بالتحويل فيكون المبلغ المنقول صافيا من الضريبة المؤجلة المتعلقة به وتنطبق اعتبارات مشابهة على تحويل الذي يتم عند التخلص من بند الممتلكات والمصانع المعدات أو الاستثمارات[1].

2- الضريبة المؤجلة الناشئة عن اندماج الأعمال: من الجوانب الأكثر تعقيدا في محاسبة ضرائب الدخل بين تلك الفترات المرتبطة بإنجاز عمليات الاندماج الأعمال التي تعالج على أنها عمليات اكتساب، ويرتبط الجانب المعقد الرئيسي بالإقرار في تاريخ الشراء بالأثار الضريبية المؤجلة للاختلافات بين الأسس الضريبية والتقارير المالية الأصول والخصوم المشتاة، وتنشأ صعوبات أخرى، في ما يتعلق بالإقرار بالشهرة التجارية والشهرة التجارية السالبة، وأن المعيار (IAS NO.12) المعدل يعترف بأن

[1]- مساعد عبد الباسط ، مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي رقم 12في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 27- 28.

الأثار الضريبية لأي اختلافات في الأسس الضريبية والتقارير المالية يجب أن تنعكس من تاريخ الشراء كأصول وخصوم ضرائب مؤجلة.

ويمكن أن تنشأ الاختلافات المؤقتة في اندماج الأعمال في طريقة التملك، وتعترف المنشأة في بأي أصول ضريبة مؤجلة أو التزامات ضريبية مؤجلة كأصول والتزامات محددة في تاريخ التملك.

وتبعا لذلك تأثر هذه الأصول والتزامات الضريبية على الشهرة أو الشهرة السالبة، ولكن لا تعترف المنشأة بالالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة نفسها، ولا على الاصل الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة السالبة الغير الخاضعة للضريبة والتي تعالج كدخل مؤجل[1].

ومن الأمثلة على الفروقات المؤقتة بنود خاضعة للضريبة وينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة:

– إيرادات الفائدة يعتبر جزء من الربح المحاسبي وبنسبة وتناسب مع المدة الزمنية التي اكتسبت بها تلك الفوائد ولكن في بعض التشريعات الضريبية تقبل الفوائد ضريبياً عندما قبضها، أي على أساس نقدي. ويعبر الأساس الضريبي (القاعدة الضريبية) لأي فوائد مستحقة القبض بخصوص هذه الإيرادات تعتبر)صفر(وذلك لأن الإيرادات لا تؤثر على الربح الضريبي إلا بعد تحصيل النقدية.

– الفروقات المؤقتة الناجمة عن استخدام المنشأة طريقة اهتلاك مختلفة عن الطريقة المقبولة ضريبياً، على سبيل المثال تعتمد دائرة ضريبة الدخل في الأردن طريقة القسط الثابت في اهتلاك الأصول في حين قد تستخدم شركة معينة طريقة القسط المتناقص مما سينجم عنه فروقات مؤقتة قابلة للخصم مستقبلاً، أي ينتج أصول ضريبية مؤجلة.

– تكاليف التطوير الناجمة في الفترة اللاحقة لمرحلة البحث يتم اعتبارها أصل غير ملموس في القوائم المالية بمبلغ 50,000 دينار، في حين يمكن أن تعترف بها الضريبة على سبيل المثال كمصروف عند حدوثها في هذه الحالة فإن الأساس الضريبي لها هو (صفر) لأنها تكون قد طرحت من الربح الضريبي.

[1] – مساعد عبد الباسط ، مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي رقم 12في الجزائر ، مرجع سبق ذكره ، ص 28.

ويكون الفرق المؤقت 50,000 دينار وهو الفرق بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل غير الملموس البالغة 50,000 دينار والأساس الضريبي وهو (صفر)[1].

مثال 3

قامت الشركة الغربية بشراء معدات وأجهزة بمبلغ 200,000 دينار في 1 /1/2021، يتم إهتلاكها من قبل الشركة بنسبة 20 % سنوياً على أساس القسط الثابت، في حين يتم الإهتلاك وفق المتطلبات الضريبية بنسبة 30 % سنوياً.

– **المطلوب**: حساب أي إلتزام ضريبي مؤجل يمكن أن ينشأ على المعدات والأجهزة في2021/12/31.

حل مثال 3:

مصروف الإهتلاك المحسوب من قبل الشركة عند إعداد القوائم المالية 40,000دينار، في حين بلغ مصروف الإهتلاك لأغراض الضريبة 60,000 دينار. أي أن الفرق المؤقت الخاضع للضريبة يبلغ20,000دينار، وبالتالي يبلغ الالتزام الضريبي المؤجل 6000 دينار(20000×30%)والناتج كون مصروف الإهتلاك المحسوب لأغراض الضريبة أكبر من مصروف الإهتلاك المحاسبي المحسوب من قبل الشركة.

مثال4

في 2022/12/31 قامت شركة الميس بإعادة تقييم المباني واعترفت بالزيادة في إعادة التقييم في قوائمها المالية. وقد بلغت القيمة الدفترية للمباني بذلك التاريخ 600,000 دينار وتم إعادة تقييمها بمبلغ 750,000دينار. وكان الأساس الضريبي للمباني 500,000 دينار. يبلغ معدل الضريبة على الأرباح ما نسبته 40%بينما كان معدل الضريبة المطبق على الأرباح ال أ رسمالية على بيع المباني35%.

[1]– جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، ينشر عن طريق المجمع الدولي العربي المحاسبين القانونين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، طبعة عام 2019، ص 794.

المطلوب: حساب الإلتزام الضريبي المؤجل على المباني في 2022/12/31.[1]

حل المثال4:

الالتزام الضريبي المؤجل = (القيمة الدفترية للمباني بعد إعادة التقييم – الأساس الضريبي للمباني) ×35%

= (750,000 – 500,000) × 35%

= 250,000 × 35%

= 87,500 دينار.

مثال(6)

في 2020/1/1 اشترت الشركة الهندية الشركة تابعة(ب)، ونشأت شهرة بقيمة 200,000 دينار عند شراء هذه الشركة التابعة. يوجد لدى الشركة التابعة فروقات مؤقته قابلة للاقتطاع بقيمة **100,000** دينار، ومن المرجح أن تتوفر الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة لمعادلة هذه الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع. يبلغ معدل الضريبة **20 %**.

ولم يؤخذ بالإعتبار الفرق المؤقت القابل للاقتطاع عند حساب الشهرة.

المطلوب: ما هو مبلغ الشهرة الواجب الإعتراف به في قائمة المركز المالي الموحدة للشركة الأم؟

حل المثال (6)

بداية يجب الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل بقيمة 20,000 دينار (100,000× 20%) وذلك لوجود فروق مؤقته قابلة للإقتطاع وكذلك كون الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة ستكون متاحة لمقابلة هذه الفروقات. وعليه فإنه وفي تاريخ الشراء يوجد أصل ضريبي مؤجل إضافي لم يؤخذ بعين الإعتبار ونتيجة لذلك ستكون نتيجة ذلك انخفاض الشهرة من 200,000 دينار إلى 180,000دينار أي (200,000_20,000)[2].

[1]– جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نفس مرجع سابق، ص 795.

[2]– جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نفس مرجع سابق، ص 796.

الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة:

يجب أن يعترف بأصل ضريبي مؤجل لقاء الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لاستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابلها.

مثال (7)

بلغت خسارة شركة الوصال لعام **2020** مبلغ **120,000** دينار وتسمح التشريعات الضريبة بتدوير الخسارة لمدة 5 سنوات لاحقة. علم اً أن ربح الشركة لعام **2021** قبل الضريبة يبلغ **150,000** دينار، وأن معدل ضريبة الدخل **12 %**. ومن المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لاستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابلها.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل لعامي 2020 و 2021 وفق معيار المحاسبة الدولي رقم12[1].

حل المثال 7:

بما أن التشريعات الضريبية تسمح بتدوير الخسارة وهناك احتمالية قائمة لتحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لاستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابلها، فإن الشركة تعترف بأصل ضريبي مؤجل ودخل ضريبي لعام **2020** ويتم إعداد القيد التالي:

2020/1231 من ح/ أصول ضريبية مؤجلة		24,000
ح/ وفر ضريبة الدخل 120,000×20%	24,000	

[1]- جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نفس مرجع سابق، ص 796- 797.

وسيظهر وفر ضريبة الدخل كما يلي:

الجدول رقم (01):لقائمة الدخل لعام 2020

قائمة الدخل لعام 2020	
ربح (خسارة) قبل الضريبة	(120,000)
+وفر ضريبة الدخل	+24,000
خسارة بعد الضريبة	(96,000)

وفي نهاية عام 2021 فإن مصروف ضريبة الدخل لعام 2020 سيظهر في قائمة الدخل بمبلغ 30,00 دينار (150,000 ×20%) إلا أن المبلغ الواجب تسديده كضريبة يبلغ 6000 دينار وكما يلي: الواجب تسديده لدائرة ضريبة الدخل

= ضريبة الدخل المستحقة لعام 2021 – خسائر سنوات سابقة مدورة مقبولة ضريبياً

= 150,000×20% _ 24,000

= 6000 دينار

وسيتم أعداد القيد التالي في 2021/12/31:[1]

30,00		من ح/ مصروف ضريبة الدخل لعام 2021. 2021/12/31
	6000	إلى ح/ مخصص ضريبة الدخل (30,00_24,000)
	24,000	ح /أصول ضريبية مؤجلة

[1]– جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نفس مرجع سابق، ص 797.

المطلب الرابع: نطاق وأهداف المعيار المحاسبي IAS12:

الفرع الأول: نطاق المعيار المحاسبي IAS12:

- يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.

يتناول هذا المعيار كل الضرائب الدخل شاملا جميع الضرائب المحلية والأجنبية المحجورة عند المنبع والمفروض على الأرباح الخاضعة للضريبة، كما تشمل ضرائب مثل هذا الضرائب الواجبة سداد من قبل المؤسسات التابعة والمساندة والمشاريع المتحالفة عند الشروع في التوزيعات الخاصة بالأرباح للمؤسسة معدة التقرير لا يعالج هذا المعيار من طرف المحاسبة على الهيئات الحكومية الإفصاح عن المساعدات الحكومية أو الخصومات الضريبية للتشجيع الاستثمار وهذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ بين هذه الهيئات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار[1].

الفرع الثاني: أهداف المعيار المحاسبي IAS12:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبة للضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك كيف يتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة. (ابو نصار و حميدات، 2008، صفحة 2)[2].

- الاسترداد، السداد المستقبلي للمبالغ المسجلة كموجودات مطلوبات معترف بها في الميزانية العمومية للمؤسسة.

- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمؤسسة.

إن الأمر اللازم للاعتراف بأصل أو الإلتزام هو توقع قيام المؤسسة باسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو إلتزام فإذا كان من المحتمل أن إسترداد أو سداد ذلك المبلغ المسجل يستعجل مدفوعات الضريبة المستقبلية أو أكبر أو أصغ مما لو لم يكن لذلك الإسترداد أو السداد تبعات

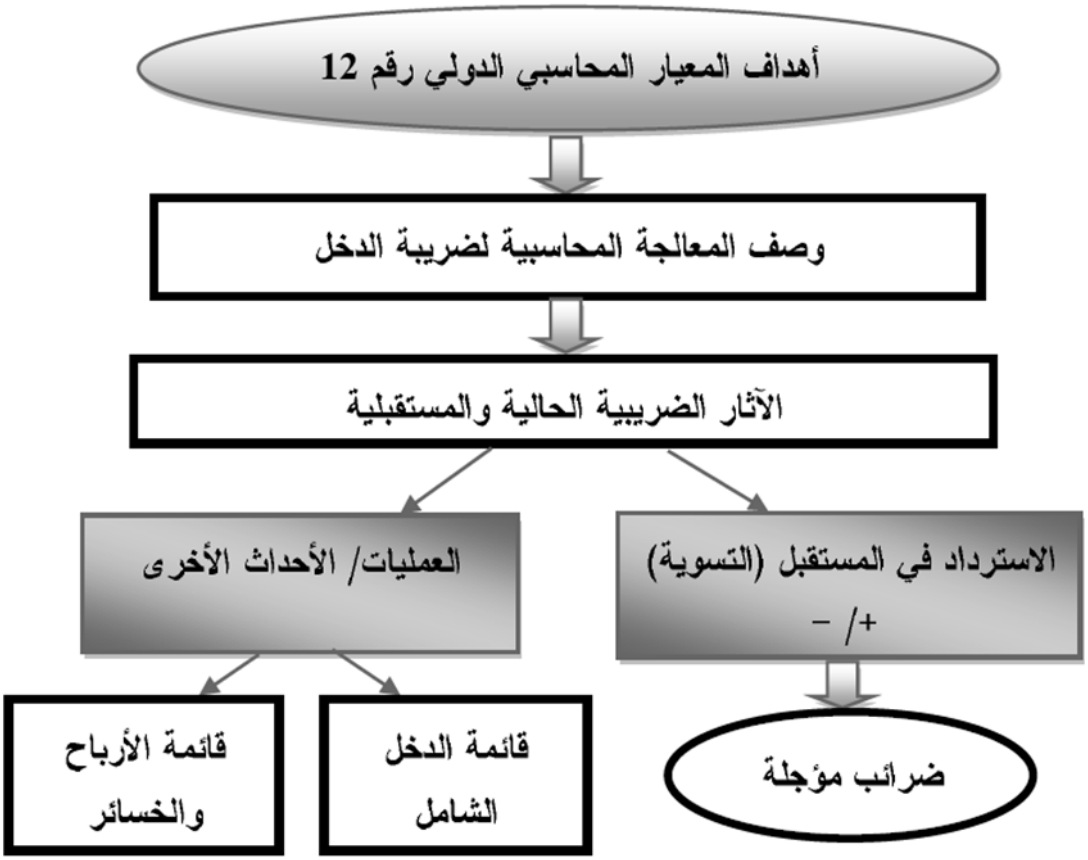
[1]- مطالسي بشرى وصولح كوثر، دراسة مقارنة بين القواعد الجبائية والمعيار المحاسبي الدولي IAS12، مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، محاسبة وجباية معمقة ، علوم المالية ومحاسبية، جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت ، 2020/2019، ص27- 28.

[2]- عادل جعنيط، أثر تبني معيار المحاسبي الدولي IAS12 من خلال إفصاح الاعتراف والقياس على جودة القوائم المالية دراسة ميدانية الآراء العينية من المختصين من المحاسبة والجباية، مرجع سبق ذكره، ص 1022.

ضريبته، فإن هذا المعيار يتطلب من المؤسسة الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل (أصل ضريبي مؤجل) بإستثناءات قليلة ومحدودة. (حميدات، 2014، صفحة 716)[1].

الكل

الشكل رقم (02): أهداف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12



[1]- عادل جعنيط، أثر تبني معيار المحاسبي الدولي IAS12 من خلال إفصاح الاعتراف والقياس على جودة القوائم المالية دراسة ميدانية الآراء العينية من المختصين من المحاسبة والجباية، مرجع سبق ذكره، ص 1022.

المبحث الثالث: ماهية معايير التقارير المالية الدولية:

حققت معايير التقارير المالية الدولية انتشارا عالميا واسعا، باعتبارها أداة مهمة لضبط قواعد إعداد القوائم المالية، وتوحيد أسس عرضها والافصاح عنها.

المطلب الأول: تعريف معايير و التقارير المالية الدولية و معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية والحسابات المدمجة

الفرع الأول: تعريف معايير و التقارير المالية الدولية

أولا: تعريف معايير المالية الدولية

تلعب معايير التقارير المالية الدولية دوار رئيسيا في رفع كفاءة وجودة الأداء المحاسبي، حيث تستخدم لتوحيد عرض المعلومات المالية بطريقة تعزز الإفصاح والشفافية، مما يجعلها أداة حماية لمستخدميها. (Bashaeer, 2018, P 05)، حيث أن مرجعية معايير التقارير المالية الدولية مبنية على فكرة أن المحاسبة لا تقتصر على كونها نظاما لجمع، تخزين ومعالجة المعلومة بما يسمح بتسوية النزاعات المحتملة بين أصحاب المصالح، كما هو في معايير المحاسبة الدولية،IAS بل انها نظام للتقرير المالي للمستثمر المحترف، حيث يتم انتاج المعلومة من طرف المسيّرين، تفسيرها من طرف المحللين الماليين، ثم توجيهها للمستثمرين الذين يتخذون قراراتهم سواء بشراء الأسهم أو بيعها. (بن تومي، 2012/ 2013ص 31). ويقصد بمعايير التقارير المالية الدولية (وايلي، 2008، ص 13):

- المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS والتي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.
- معايير المحاسبة الدولية IAS التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC أو عن اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير.SIC[1].

[1]- كنزة براهمة، أثر تطبيق التقارير المالية الدولية IASLIFRS على جودة المعلومات المالية (دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين)، مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم البواقي، العدد 2، أم البواقي الجزائر، جوان 2021، ص 1012.

ثانيا: تعريف التقارير المالية الدولية

إن المصطلح معايير الابلاغ المالي الدولي يمكن أن يعرف بالمفهوم الضيق وبالمفهوم الواسع، وكمفهوم ضيق تعتبر المعايير لإبلاغ المالي الدولي ترقيما جديد للمعايير المحاسبة الدولية لتميزها عن بعضها البعض أما بالمفهوم الواسع والشامل فإنها تعتبر تطورا وامتداد طبيعيا لمفهوم ومحتوى ما صدر ويصدر من معايير المحاسبة وتفسيراتها الصادقة والمصادقة عليها من قبل مجلس المعايير ولجنة تفسير المعايير (Standards Interpretatiom Committee)

والتي عرفت هذه اللجنة فيما بعد بلجنة تفسير معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRAS) عرفت المعايير التقارير المالية بأنها معايير صدرت سابقا عن مجلس معايير المحاسبة الدولية تهدف الى توفر معايير محاسبية على المستوى العالمي ذات جودة عالية وقابلة للفهم وعرفت بأنها قواعد عامة من نتائج لجنة معينة متخصصة تحدد سياسات ولجنة محاسبية لمختلف المعاملات والاحداث المالية للمؤسسة بهدف توفير معلومات تتصف بالموضوعية.

الفرع الثاني: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية والحسابات المدمجة.

يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي مراجع الحسابات حول القوائم المالية، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي مراجع الحسابات.

يتمحور هذا التقرير حول جزئين: الأول التقرير العام للتعبير عن الرأي، والثاني المراجعات والمعلومات الخاصة.

أولا: التقارير العام للتعبير عن الرأي[1].

1- مقدمة: في مقدمة التقرير، يقوم مراجع الحسابات:

أ- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه؛

[1]- زينب عون، الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر قانون 01.10/ دراسة حالة ديون الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي، تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، تدقيق محاسبي، علوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015/2014، ص 58.

ب- التعريف بالشركة المعني؛

ت- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية؛

ث- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان؛

ج- التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية؛

ح- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية؛

خ- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.

2-الرأي حول القوائم المالية:

يقوم المراجع الحسابات ضمن هذا الجزء بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة أنها شكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية، يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية حسب الحالات التالية[1]:

أ- بالقبول (بدون تحفظ): يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال المصادقة مراجع الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها ، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية الدورة.

ب**- رأي بتحفظ**: يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية

يجب على مراجع الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثير حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

[1]- زينب عون ، الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر قانون 01.10/ دراسة حالة ديون الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي ،نفس مرجع سابق، ص 58.

ت– رأي بالرفض: يتم التعبير عن هذا الرأي من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف مراجع الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول[1].

يجب أن يبين مراجع الحسابات بوضوح في فقرة، قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفض المصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة الوضعية المالية للشركة.

ث– فقرة الملاحظات: يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه وفي حالة وجود الشكوك معتبر مبينة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية؛ يلزم مراجع الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

3- المراجعات والمعلومات الخاصة.

يتمحور هذا الجزء حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة؛
- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية؛
- المعلومات التي يوجب القانون على مراجع الحسابات الإشارة إليها.

يؤدي مراجع الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره خمسة وأربعين (45) يوما من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل، ويجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

[1]– زينب عون، الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر قانون 01.10/ دراسة حالة ديون الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي ، مرجع سابق ذكره، ص 58– 59.

ثانيا: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.

يتم إعداد هذا تقرير، وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية، لا يختلف هذا التقرير عن التقرير العام في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة مراجع الحسابات.

يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية والتقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة[1].

[1]- زينب عون، الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر قانون 01.10/ دراسة حالة ديون الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي، نفس مرجع سابق، ص 59.

المطلب الثاني: أهمية ومكونات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية:

الفرع الأول: أهمية تطبيق معايير التقارير المالية الدولية

تسعى معايير التقارير المالية الدولية لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على قوائم مالية تساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة في وقتها المناسب. وفيما يلي بعض النقاط التي تعبر عن أهمية معايير التقارير المالية الدولية.

تطبيقها يساعد على تقليص الفروقات في الممارسات المحاسبية بين الدول، كما تساهم في زيادة ثقة المستثمرين في المعلومات المالية المفصح عنها، وتمكنهم من اجراء المقارنة بين القوائم المالية لاتخاذ القرارات المناسبة.(بن برادي، غزريل، 2017، ص143 .144).

- تطبيقها يساعد الشركات متعددة الجنسيات على وضع قوائم مالية موحدة بينها، مما يساهم في تشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية وحماية حقوق المستثمرين.(سوالم، 2018، ص 87).

- تطبيقها يضفي صفة الدولية على القوائم المالية للشركات مما يمكنها من دخول الأسواق المالية (دغموم، 2015، ص147)[1].

الفرع الثاني: المكونات العامة للتقارير المالية السنوية[2]:

1- ملخص التقارير: ويقدم إضاءات عن أهم العناصر التي تعرض في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي مثل :المبيعات، الدخل من العمليات المستمرة، صافي الدخل، حصة السهم العادي من الأرباح، حصة السهم من التوزيعات، المصروفات الرأسمالية.

2- رسالة إلى حملة الأسهم: وتوجه من رئيس مجلس الإدارة أو من المدير العام وتعرض أهداف الشركة، استراتيجيتها، إنجازاتها، وكذلك وصف عن منتجات الشركة، والتسهيلات التي تقدمها، والموظفين لديها.

[1]- كنزة براهمة، أثر تطبيق التقارير المالية الدولية IASLIFRS على جودة المعلومات المالية (دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين)، مرجع سبق ذكره، ص 1013.

[2]- نائلة فتحي زكريا، استخدام التقارير المالية لتقييم الشركات بغرض الاستثمار (دراسة تطبيقية)، للحصول على درجة دكتوراه في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2014، ص 46.

3- **تقرير الإدارة Management Repots**: يغطي هذه التقرير ثلاثة جوانب أساسية وهامة تتعلق بدور الإدارة ومسؤوليتها عن دقة القوائم المالية ونزاهتها وهي: سيولة الشركة، مصادرها التمويلية، ونتائج أعمالها. وتتمحور مسؤولية كل من مجلس الإدارة والمدير العام والمدير المالي فيما يلي: المسؤولية الأساسية عن القوائم المالية والملاحظات المتعلقة بها، وتحديد نظام الرقابة الداخلية في الشركة وتقييمه، واعداد القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وأخيرا تقييم التدقيق ونقده والمراجعة التي قام بها مدقق الحسابات وبنية لجنة التدقيق في هيئة المديرين ودورها، فالهدف من هذا التقرير هو تعزيز مسؤولية الإدارة العليا عن النظام المالي للشركة ونظام الرقابة والدور المشترك لكل من مجلس الإدارة والمدراء والمدقق في إعداد القوائم المالية.

تقرير المدقق Auditor reports: تعد هذا التقرير نتاج للمراجعة التي يقوم بها للقوائم المالية السنوية، والذي يبدي فيه رأيه بشأن مدى صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن نتائج الشركة ومركزها المالي، ويعتبر هذا التقرير أداة الاتصال أو الوسيلة التي يمكن للمساهمين وأصحاب المصلحة في الشركة من التعرف على أحوال الشركة، ومن الآليات الهامة للرقابة على أداء إدارة الشركة، يعمل المدقق عند إعداده للتقرير على إتباع المعايير التقريرية التالية:

- يبن فيها إذا كانت القوائم المالية معدة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما
- يحدد المجالات التي ليس فيها إتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية[1].

[1]- نائلة فتحي زكريا، استخدام التقارير المالية لتقييم الشركات بغرض الاستثمار (دراسة تطبيقية)، مرجع سبق ذكره، ص 46- 47.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على التقارير المالية:

من الأهمية بمكان فهم العوامل المؤثرة على طبيعة ومحتوى التقارير المالية وذلك لتقدير مدى سلامة وجودة المعلومات المالية المحاسبية المعروضة ضمنها. وسيتم فيما يلي مناقشة أهم العوامل الرئيسية المؤثرة؛ وهي[1]:

1- معايير إعداد التقارير المالية: تعرف على أنها مجموعة من المعايير المحاسبية الموثوقة والصادرة عن هيئات أو مجالس مكلفة بوضع المعايير (مثل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB) وتلتزم المنشآت بتطبيقها عند إعداد القوائم المالية، وتبين كيفية جمع وعرض المعلومات، وكذلك الافصاح عن المعلومات المساعدة "مجموعات من القواعد والاتفاقيات والمقاييس والاجراءات المقبولة على نطاق واسع للتقرير عن المعلومات المالية، على النحو المحدد من قبل المهنيين والهيئات على سبيل المثال مجلس معايير المحاسبة الماليةFASB 4" دفع التطور الاقتصادي وتزايد عولمة الأسواق المالية والشركات إلى ضرورة إيجاد أرضية موحدة، تجمع العمل المحاسبي، وتتمثل في توحيد معايير إعداد التقارير المالية، وعليه حدد مجلس المعايير المحاسبية الدولية أهدافه في تطوير مجموعة وحيدة من معايير إعداد التقارير المالية المقبولة عموماً العالية الجودة والقابلة للفهم والنفاذ

عالمياً والمبنية على مبادئ محددة بوضوح، وكذلك تعزيز وتسهيل التبني والاستخدام والتطبيق الصارم لهذه المعايير من خلال تحقيق المقاربة بين المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويتمثل نجاح المجلس في تحقيق هذا الهدف من خلال السماح بتطبيق هذه المعايير من قبل أكثر من 120دولة بما فيها دول الاتحاد الأوربي، كما سمحت الولايات المتحدة للشركات -cross listed بتقديم بياناتها المالية معدة وفقا ل IFRS .

إذ يحقق وجود هذه المعايير توفير مصادر معلومات أوسع وتدريب أسهل واتصال أفضل مع الأطراف الخارجية للشركات متعددة الجنسيات، إضافة إلى انخفاض التكاليف الإضافية الناجمة عن اختلاف المعايير المحاسبية، وما يشكله من عائق أمام تكوين وتوزيع رأس المال بشكل كفؤ. وأوضح

[1]- نائلة فتحي زكريا ، استخدام التقارير المالية لتقييم الشركات بغرض الاستثمار(دراسة تطبيقية)، نفس مرجع سبق ذكره، ص 53.

استبيان تم إجراءه في أواخر عام 2007 من قبل IFAC لجنة المحاسبين الدوليين إجماع رأي ما يزيد عن 90 % المحاسبين القادة على أن وجود المعايير الموحدة لإعداد التقارير أمر ضروري للنمو الاقتصادي في بلادهم[1].

- **الإدارة:** يتحمل المدراء المسؤولية الأساسية في إعداد التقارير المالية العادلة والدقيقة. ومن المعلوم أن إطلاق الأحكام يعتبر ضرورياً عند تحديد الأرقام في القوائم المالية. وعلى الرغم من أن المعايير المحاسبية قللت من الاعتباطية وعدم الموضوعية في هذه الأحكام، إلا أنها لم تلغيها بشكل كامل. وتنجم ممارسة الأحكام الإدارية عن سببين: الأول أن المعايير المحاسبية عادة ما تسمح للمدراء بالاختيار بين الطرائق المحاسبية البديلة، ثانيا: أن التقدير متضمن ضمن الأرقام المحاسبية. ينشأ عن إطلاق الأحكام في المحاسبة المالية ما يسمى بحرية الاختيار الإداري managerial discretion.

بشكل مثالي، تحسن هذه الحرية في التصرف من المحتوى الاقتصادي للأرقام المحاسبية، وذلك بالسماح للمدراء بممارسة مهاراتهم في التحكيم وايصالهم المعلومات الخاصة من خلال الخيارات المحاسبية والتقديرات. بشكل مثالي، تحسن هذه الحرية في التصرف من المحتوى الاقتصادي للأرقام المحاسبية، وذلك بالسماح للمدراء بممارسة مهارتهم في التحكيم وايصالهم المعلومات الخاصة من خلال الخيارات المحاسبية والتقديرات. (مثال: يمكن أن يخفض المدراء المسموحات على الديون المشكوك فيها اعتماداً على معلومات داخلية مثل تحسن الوضع المالي لأحد الزبائن الرئيسيين) إلا أ نه من الناحية العملية، ما يزال هنالك العديد من المدراء ممن يسيئون استخدام هذه الحرية من خلال ما يعرف بإدارة الأرباح، والتي يمكن أن تقلل من المحتوى الاقتصادي للقوائم المالية وتقلل من الثقة في عملية التقارير.

كذلك للمدراء تأثير غير مباشر على التقارير المالية، إذ يشكلون قوة توازن فيما يتعلق بطلبات المستفيدين في إعداد المعايير، فبينما يركز المستفيدون على فوائد المعيار الجديد أو الإفصاح،

[1]- نائلة فتحي زكريا، استخدام التقارير المالية لتقييم الشركات بغرض الاستثمار(دراسة تطبيقية)، مرجع سبق ذكره، ص 53- 54.

يركز المدراء على التكلفة. وعادة ما يقوم المدراء بمعارضة المعيار الذي: يخفض الأرباح المعلن عنها، أو يزيد من تقلبات الأرباح أو يكشف عن. معلومات تنافسية حول القطاع، المنتج، او الخطط[1].

المطلب الرابع: دور معايير الإبلاغ المالي الدولية في تحسين محتوى التقارير المالية وتحقيق أهدافها ومزايا التقارير

الفرع الأول: دور معايير الإبلاغ المالي الدولية في تحسين محتوى التقارير المالية وتحقيق أهدافها:

يعكس الاهتمام بمحتوى المعلومات التي تقدمها التقارير المالية قيمتها الاستعمالية في اتخاذ القرارات الرشيدة، بحيث يتماشى مع الكل قرار يجب اتخاذه نوعا مناسبا من المعلومات. ولذلك أولت معايير الإبلاغ المالي الدولية عدة اعتبارات لإعداد وعرض التقارير المالية بغية تعزيز وتطوير محتوها، من أهم ما يلي[2]:

– تحديد الجهة المسؤولة عن إعداد التقارير المالية، ويمكن الرجوع إليها عند طلب أي إيضاح عن هذه البيانات، إضافة إلى أن وجود هذه الجهة يزيد الثقة في المعلومات المقدمة.

– ضرورة تقديم التقارير المالية لفترات سابقة مع التقارير المالية الحالية، وهذا سيوفر مكونات تحديد الاتجاه تطور المؤسسات، وتعتبر المعلومات المقارنة ضرورية للاطمئنان على مستقبل المؤسسة على المدى الطويل.

– إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق استثناء التدفقات النقدية ويتطلب أساس الاستحقاق بالاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم، وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أو لم يتم.

– يجب أن تعرض التقارير المالية بالمركز والأدنى المالي للتدفقات النقدية للمؤسسة بما يحقق العدالة في العرض.

[1]– نائلة فتحي زكريا، استخدام التقارير المالية لتقييم الشركات بغرض الاستثمار(دراسة تطبيقية)، مرجع سبق ذكره، ص 54.

[2]– إبراهيم علي عباس وحكيم شبوطي، المحتوى الإعلامي للتقارير المالية الدولية ، العدد 19 ، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية، جانفي 2018، ص 75.

- الافصاح عن ما إذا كانت التقارير المالية تنسجم عن ما تفرضه المعايير الدولية عن التقارير المالية، وتطبيق كل معيار ينطبق عليه.

- الافصاح عن أي مخلفات المتطلبات المعيار الدولية للتقارير المالية وعرض الأثر عن ذلك.

- تحديد كل مكونات التقارير المالية بشكل واضح[1].

الفرع الثاني: مزايا تطبيق معايير التقارير المالية الدولية:

تسعى العديد من الدول الي التبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بسبب أنها لا تملك المعايير المحاسبية أصلا، كما أن هناك دول لديها معايير محاسبية محلية تسعى إلى تطبيق معايير محاسبية دولية نظرا لتطبيق مزايا الإيجابية التي يمكن تحقيقها من ورائها والتي نذكر منها[2]:

1- **الولوج إلى الأسواق المالية الدولية:** تقوم الشريكات حاليا بالمنافسة على الولوج إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي مستفيدا بذلك بوسائل الاتصال الحديثة، ولا يمكن لشركات تحقيق هذا الولوج إلا بشروط معين يجب التقيد بها لإمكانية السماح بها لها بإدراج أسهمها في هذه الأسواق، وإلا ستبقى الشركات غير ملتزمة تعيش بعزلة عن أسواق مالية دولية، وبالتالي تضيع فرص كثيرة كان يمكن اكتسابها من دخول هذه الأسواق.

2- قابلية المقارنة: أي أن مستخدم القوائم المالية بإمكان إجراء مقارنة مباشر دون إجراء تعديلات أو تغييرات على هذه القوائم، وذلك راجع لتوحد أسس المعالجة المحاسبية.

3- ترشيد عملية اتخاذ القرار: أي أنها تكون متركزة على المعلومات المحاسبية المتمثلة والمفاضلة بين البدائل بناءا على أسس سليمة وواضحة.

4- تلبية المتطلبات القانونية: الكثير من الدول أصبحت تفرض على مؤسساتها ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ليس هذا فقط بل أن هناك من الأسواق المالية أصبحت تفرض على المؤسسات ضرورة إعداد قوائمها وفق معايير المحاسبة الدولية.

---

[1]- إبراهيم علي عباس وحكيم شبوطي، المحتوى الإعلامي للتقارير المالية الدولية، نفس مرجع سابق، ص 75.

[2]- جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، ديسمبر 2009، أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد السادس ، ص 74.

5- تلبية متطلبات ممولين محليين ودوليين: العديد من الشركات تسعى إلى طلب تمويل من مؤسسات وجهات معينة، هذه الأخيرة تعمل على قراءة ومراجعة القوائم المالية لهذه المؤسسات، ذلك أن مؤسسات تمويلية لا تمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للمؤسسة التي تحتاج إلى تمويل، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الموحدة.

6- جلب مستثمرين أجانب: وذلك من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايتهم لمشاكل النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية[1].

[1]- جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، نفس مرجع سابق، ص 74- 75.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل و الذي تناول فيه الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، الذي يعالج الضرائب المؤجلة بشكل يتوافق مع متطلبات معالجة الضرائب على الدخل، و كذلك تناولنا المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي التي عالج بشكل مبسط مقارنة بما جاء في المعايير المحاسبية الدولة.

الفصل الثاني

دراسة حالة لمعالجة الضرائب المؤجلة لشركة سوف للدقيق

المبحث الأول: تقديم شركة سوف للدقيق

المطلب الأول: ماهية المؤسسة والبطاقة الفنية

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبة والجبائية للضرائب المؤجلة للشركة.

المطلب الأول: حالة الفروقات الزمنية اختلاف طرق الاهتلاك محاسبيا /جبائيا للمؤسسة المطلب الثاني: حالة مقاصة الضرائب المؤجلة

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة المؤجلة

خلاصة الفصل الثاني

تمهيد:

بعد انتهائنا من دراسة الجانب النظري، الذي تطرقنا فيه إلى أهم الجوانب المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي وكذا النظام الجبائي، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

ولكي تكون دراستنا أكثر واقعية، فإننا قمنا بإسقاطها على مؤسسة سوف للدقيق، و من خلال هذا الفصل حاولنا الدراسة الافتراضية للجانب التطبيقي حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين نتناول في المبحث الأول تقديم شركة سوف للدقيق والمبحث الثاني دراسة تطبيقية افتراضية للموضوع.

المبحث الأول: تقديم شركة سوف للدقيق

سنحاول في هذا المبحث تقديم شركة سوف للدقيق لذلك قسمنا المبحث الأول الى ما يلي:

المطلب الأول: ماهية المؤسسة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة

المطلب الأول: ماهية المؤسسة وبطاقتها الفنية

من أجل تدعيم الجانب النظري للموضوع ومحاولة توضيحه أكثر، سيتم التطرق في هذا الفصل إلى دراسة تطبيقية في شركة سوف للدقيق وذلك استنادا إلى المعلومات والبيانات المقدمة من الشركة محل الدراسة.

تعريف المؤسسة:

هي شركة ذات المسؤولية المحدودة تابعة للخواص جاءت تسميتها نسبة لتسمية المنطقة التي تقع فيها، وقد تم تأسيسها في 1999/12/21 بمساهمة ثلاثة شركاء، وتقع الشركة في الناحية الغربية من وادي سوف حيث يحدها من الشرق مؤسسة صناعة الشكولاطة سابقا وتحدها غربا حظائر ومباني للخواص أما شمالا فيحدها الطريق الرابط بين الطريق الوطني رقم 03 والطريق الوطني رقم 16 ويحدها جنوبا مباني سكانية، تقدر مساحتها ب 9000 م مقسمة منها 600 م لممارسة العملية الإنتاجية و 480 م مخصصة لمخازن المواد منها 20 م للإدارة، تتكون المؤسسة من 35 عامل منهم 25 مؤمنين و 10 مؤقتين.

ويتمثل نشاط المؤسسة في عملتي الإنتاج والبيع لكل من الفرينة و السميد والنخالة و المسلات حيث تشتري المؤسسة احتياجاتها من المواد الأولية والمتمثلة في القمح بنوعية اللين والصلب من تعاونية الحبوب والخضر الجافة بالوادي حيث تستخدم من القمح الصلب 68% في إنتاج السميد، و 10 % في إنتاج المسلات، و18% في إنتاج النخالة الصفراء، و04 % فضلات.

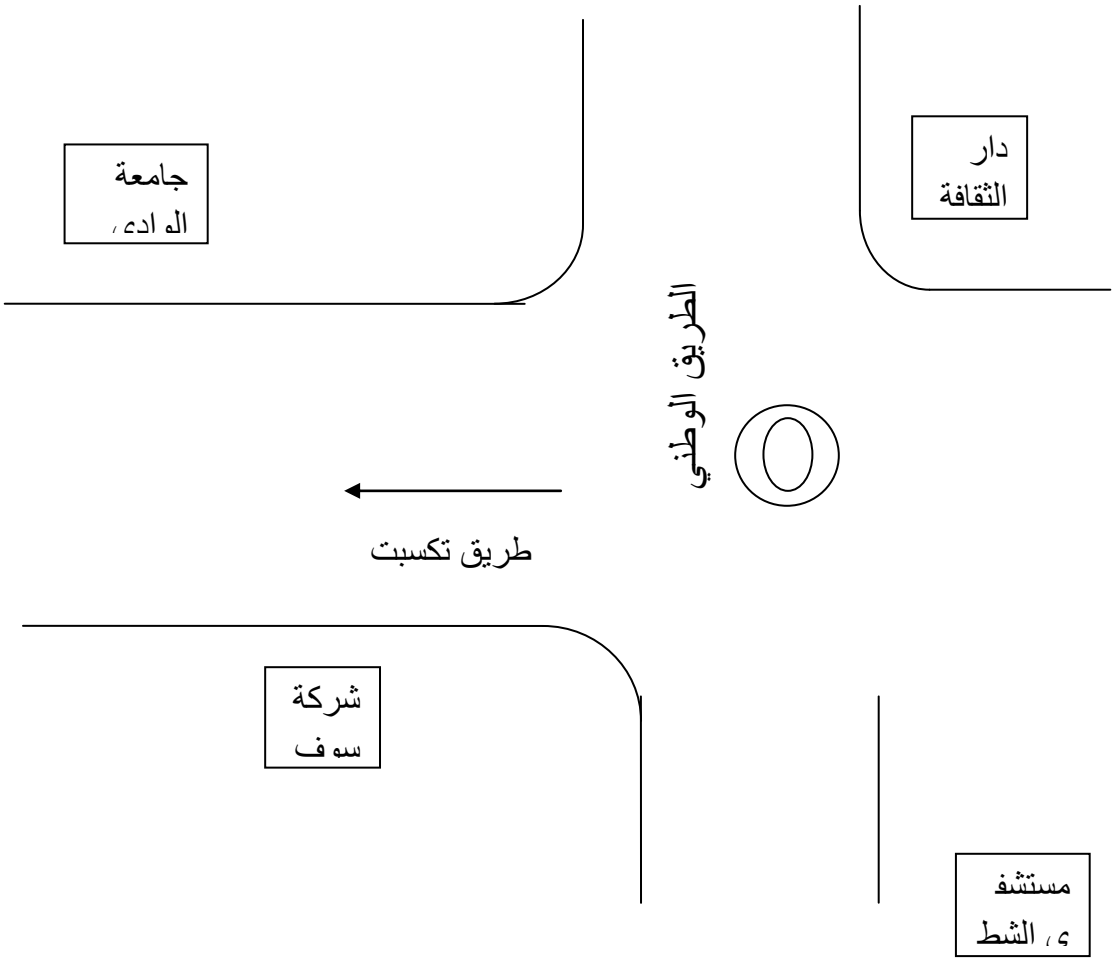
أما المبيعات فهي تبيع كل منتوج في مواصفات وأوزان مختلفة، فالسميد يتفرع عن سميد ممتاز وآخر عادي وثالث رطب حيث تتم تعبئة هذه المنتجات في أكياس مختلفة الأوزان وذلك تبعا لطبيعة الطلب، في حين تقوم المؤسسة بتوزيع منتجاتها عبر قنوات توزيع مختلفة.

* مؤسسة سرولكس لإنتاج العجائن.

* مؤسسة كاب لإنتاج العجائن.

* تجدر الإشارة أن في إطار توسيع نشاط المؤسسة أنه يتم إنجاز ورشة لصناعة العجائن والكسكس

الفرع الثاني: موقعها. الشكل رقم(02): مخطط يوضح موقع المؤسسة.



المصدر : من إعداد الطلبة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة.

تتشكل هيكلة المؤسسة كالتالي:

1) **المدير**: وهو صاحب المؤسسة والمشرف عليها.

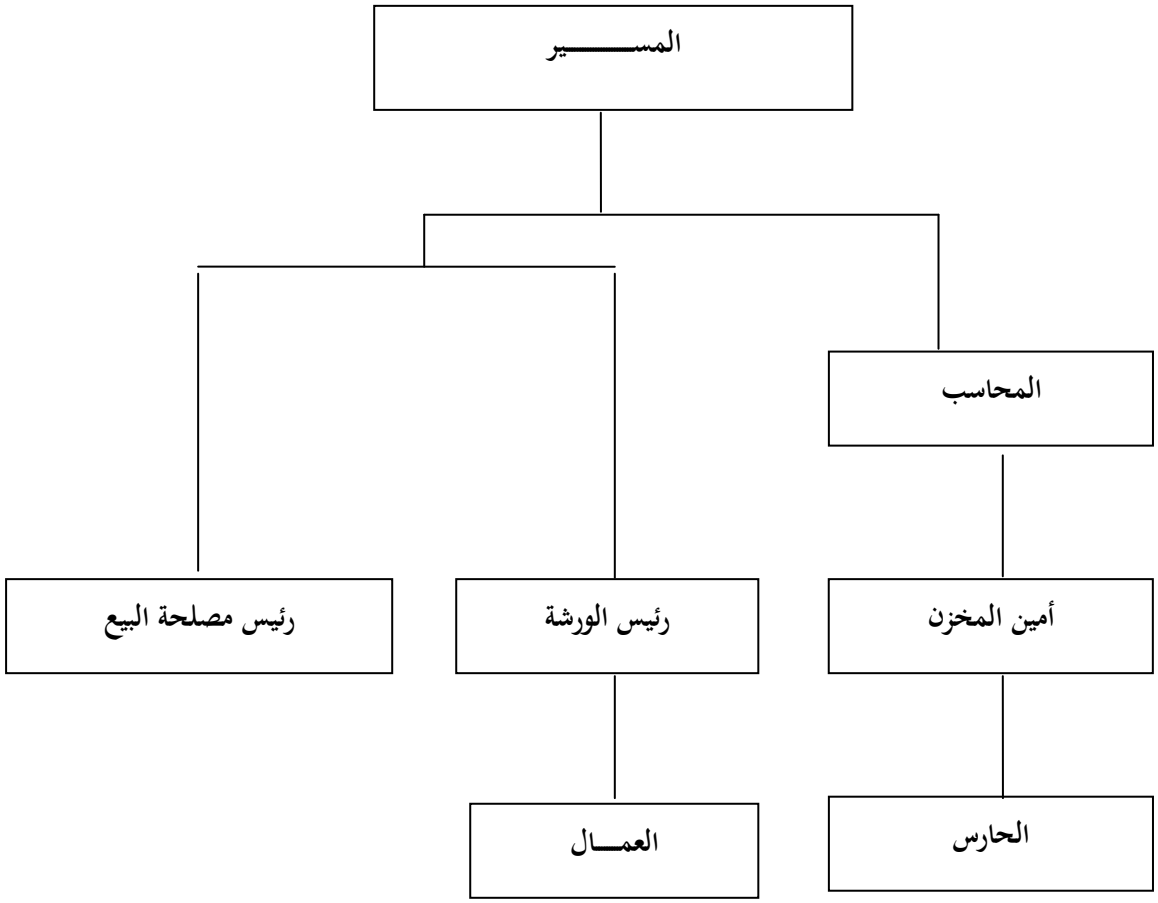
2) **المحاسب**: ويهتم بالأمور المالية كسعر المبيعات والأرباح وغيرها.

3) **رئيس مصلحة البيع**: تنحصر مهمته في التعامل مع الزبائن.

4) **رئيس الورشة**: تحصر عمله على تنظيم الإنتاج داخل الورشة.

5) **العمال**: يقومون بعملية الإنتاج داخل المؤسسة وينقسمون إلى فوجين الأول يعمل في ورشة إنتاج السميد والثاني في ورشة إنتاج الأعلاف.

الشكل رقم(3): مخطط يوضح الهيكل التنظيمي للشركة.



المصدر: وثائق مقدمة من طرف إدارة المؤسسة

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة.

_ تعظيم الربح

_ استمرارية نشاط المؤسسة

_ تخفيض التكاليف

_ التحكم في الإنتاج

_ اندماج أكثر من مؤسسة في مؤسسة واحدة

_ مواجهة المنافسين

_ توسيع السوق.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبة والجبائية للضرائب المؤجلة للمؤسسة.

سيتم التطرق خلال هذا المبحث إلى:

- الفروقات المؤقتة (الزمنية) اختلاف طرق الاهتلاك - محاسبيا /جبائيا.

- المقاصة للضرائب المؤجلة.

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

- **الحالة رقم 01:**

قامت شركة سوف للدقيق في بداية شهر جانفي **2010** باقتناء ألة بتكلفة **6000.000** دج قررت الشركة إهتلاكها محاسبيا في طرف 3 سنوات لكن وفق قانون مصلحة الضرائب يجب أن لا تقل فترة الإهتلاك عن 5 سنوات، معدل الضريبة على الأرباح **25%**IBS:

ملاحظة: الحل بحسب المبلغ ب **1.000** دج.

الجدول رقم (02): تحليل فروقات من خلال دراسة حالة لميزانية (يتم مقارنة القيمة الدفترية المحاسبية مع القيمة الجبائية)

السنوات	البداية	2010	2011	2012	2013	2014
القيمة المحاسبية الصافية للأصل دج	6.000	4.000	2.000	0	0	0
القيمة الجبائية للأصل (دج)	6.000	4.800	3.600	2.400	1.200	0
الفارق المؤقت (دج)	0	0.800	1.600	2.400	1.200	0
تغيرات الفارق (دج)	0	+0.800	+0.800	+0.800	.1.200	.1.200
ضريبة مؤجلة اصول25%	0	200	+200	+200	.300	.300

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الحالة (1)

- ✓ **توضيح كيفية حساب السنة الأولى (2010)**

مخصص الإهتلاك المحاسبي للأصل = القيمة المحاسبية الصافية للأصل على عدد السنوات الإهتلاك المحاسبي

6.000دج÷3=2.000دج

القيمة المحاسبية الصافية للأصل = القيمة المحاسبية الصافية للأصل – مخصص الإهتلاك المحاسبي السنوي للأصل.6.000.2.000=4.000دج

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

6.000دج÷5=1.200دج.

القيمة الجبائية للأصل = القيمة المحاسبية الصافية للأصل . مخصص الإهتلاك الجبائي للأصل

6.000دج – 1.200دج=4.800دج

* أصبح معدل الضريبة على أرباح الشركة بداية من 2014/01/01 محدد بمعدل حسب المادة 150 الفقرة (01) من القانون الضرائب المباشرة سنة 2015.

الفارق المؤقت = القيمة الجبائية للأصل – القيمة المحاسبية الصافية للأصل

4.800دج . 4.000دج =0.800دج

تغيرات الفارق = قيمة الإهتلاك الجبائي السنوي – قيمة الإهتلاك المحاسبي السنوي

1.200دج – 2.000دج= 0.800دج

الضريبة المؤجلة أصول = تغيرات الفارق × معدل الضريبة

الضريبة المؤجلة أصول = 0.800دج × 25%=200دج

الجدول رقم (03): تحليل فروقات من خلال دراسة حالة لجدول حسابات النتائج (يتم مقارنة القيمة الدفترية المحاسبية مع القيمة الجبائية)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
مخصص الإهتلاك المحاسبي دج	2.000	2.000	2.000	0	0
مخصص الإهتلاك الجبائي (دج)	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200
الفارق المؤقت (دج)	0.800	0.800	0.800	.1.200	.1.200
تغيرات الفارق (دج)	0.800	1.600	2.400	.1.200	0
أصل ضريبة مؤجل(دج)	200	200	200	.300	.300

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الحالة (1)

تسجيل القيد أدناه في نهاية السنوات 2010،2011،2012.

133	692	من ح /الضرائب المؤجلة على الأصول الى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول 0.800دج × 25%=200دج	200	200
133	692	من ح /الضرائب المؤجلة على الأصول الى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول 0.800دج × 25%=200دج	200	200
133	692	من ح /الضرائب المؤجلة على الأصول الى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول 0.800دج × 25%=200دج	200	200

تسجيل نفس القيد أدناه في نهاية السنوات .2013،2014

692	133	من ح /الضرائب المؤجلة على الأصول الى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول 1.200×25%=300دج	300	
692		من ح /الضرائب المؤجلة على الأصول	300	

	133	الى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول 1.200×25%=300دج		300

ملاحظة حول التطبيق: **الحساب** 133 مرصد.

الجدول رقم (04): دراسة حالة لفترات الإهتلاك

البيان	المدين	الدائن
2010/12/31	200	
2011/12/31	200	
2012/12/31	200	
2013/12/31		300
2014/12/31		300
المجاميع	**600**	**600**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الحالة (1)

✓ **توضيح:**

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

- **الحالة رقم 02:**

قررت شركة سوف للدقيق اهتلاك الأصل خلال 6 سنوات مع بقاء المعطيات الأخرى على حالها علما أن القيمة المحاسبية لسنة 2010 هو 5.000.000د

الجدول رقم (05): تحليل فروقات من خلال دراسة حالة لميزانية (يتم مقارنة القيمة المحاسبية مع القيمة الجبائية)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015
القيمة المحاسبية(دج)	5.000	4.000	3.000	2.000	1.000	0
القيمة الجبائية(دج)	4.800	3.600	2.400	1.200	0	0
الفارق المؤقت (دج)	200	400	600	800	1000	0
تغيرات الفارق (دج)	200	200	200	200	_400	_400
إلتزام ضريبة مؤجل(دج)	50	50	50	50	_100	_100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الحالة(02)

الجدول رقم (06): تحليل فروقات من خلال دراسة حالة لجدول الحسابات (يتم مقارنة الربح المحاسبية مع الربح الجبائي المؤقتة)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015
الاهتلاك المحاسبي	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
الاهتلاك الجبائي	1.200	1.200	1.200	1.200	0	0
الفارق المؤقت	200	200	200	200	_1.000.	_1.000
تغيرات الفارق	200	400	600	800	_400	_400
إلتزام ضريبة مؤجل	50	50	50	50	_100	_100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الحالة(02)

سجل القيد أدناه في نهاية السنوات: 2010،2011،2012،2013:

693		من ح /فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم	50	
	134	الى ح/ الضريبة مؤجلة على الخصوم 200×25%=50دج		50

تسجيل القيد أدناه في نهاية السنوات:2014،2015:

134		من ح /الضريبة مؤجلة على الخصوم	100	
	693	الى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم 400×25%=100دج		100

ملاحظة: إن جعل الحسابات 692/693 دائنة لا يطرح أي شكل في النظام المحاسبي المالي، ولا يمكن اعتبارها على أنها نواتج، بل هي ضرائب على النتائج دائنة من أجل تسويات معينة مثل حالة الضريبة المؤجلة.

- **حالة رقم 03**:

في نهاية (N) 2011 قامت شركة سوف للدقيق بتكوين مؤونة بمبلغ 500.000 دج لموجهة بعض التكاليف التي سوف تتحقق في سنة (N+1) 2012مع افتراض رقم الأعمال 1000.000.00دج مع افتراض ثبات رقم الأعمال بمعدل الضريبة على الأرباح 25%

ملاحظة: إذا كانت مؤونة (أي دين) لموجهة بعض التكاليف لا تخفض من النتيجة للسنة N، فإنها ستحسب بعد تسديد الشركة لهذه التكاليف خلال السنة N+1 وهذا يعني تخفيضها للضرائب المستحقة على أرباح السنة N+1، فالشركة ونتيجة للمؤونة المكونة في نهاية السنة N لها ضرائب مؤجلة أصول قيمتها = 500.000دج×0،25=125.000دج.

الجدول رقم (07): دراسة حالة لحالة المؤونة

السنوات	N	N+1
رقم الأعمال دح	1000.000	1000.000
مؤونة مكونة دج	500.000	0
الربح الجبائي دج	1000.000	500.000
الربح المحاسبي دج	500.000	1000.000
مبلغ الضريبة المستحقة %25	250.000	125.000
الفارق المؤقت دج	500.000	500.000
أصل ضريبي مؤجل دج	125.000	_125.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الحالة (03)

في نهاية سنة .2011

695	444	من ح /ضرائب الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية الى ح/ الدولة . الضرائب على النتائج 250.000=%25×1000.000دج	250.000	250.000

133	693	من ح /الضريبة مؤجلة على الأصول الى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول 125.000=%25×500.000دج	125.000	125.000

في نهاية سنة .2012

695		من ح /ضرائب الأرباح المبنية على	125.000	
	444	نتائج الأنشطة العادية		125.000
		الدولة . الضرائب على النتائج		
		125.000=%25×500.000دج		

- **حالة رقم 04**: تطبيق الخسائر الجبائية القابلة للترحيل

حسب نص المادة **147**من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فان هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية. وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز." وتسجل عندما يكون من المحتمل أن الأرباح الخاضعة للضريبة تسمح باستعمال أصول الضرائب المؤجلة و عندما يكون الشركة عجز ضريبي لا تسجل المؤسسة ضرائب مؤجلة أصول إلا في حالة وجود فروقات زمنية خاضعة للضريبة كافية، أو هناك مؤشرات أخرى تبين أن الربح الخاضع للضريبة كاف ومتاح.

مثال: تتمثل نتائج الشركة لستة سنوات الأخيرة على التوالي في ما يلي: معدل الضريبة على الأرباح الشركات مطبق **26%** لحساب الضريبة المؤجلة الناتجة يمكن الاستعانة:

-علما أن النتيجة المحاسبية 6.000.000دج

الجدول رقم(8): دراسة حالة النتيجة المحاسبية للسنوات /n+4/ n+5/n n+1/n /n+2/ n+3

السنة	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
النتيجة المحاسبية	_6.000	2.500	1.000	1.000	2.500	3.000

الجدول رقم(09): دراسة حالة لحساب الضرائب المؤجلة المتعلقة بالخسائر القابلة للترحيل.

البيان	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
النتيجة المحاسبية	_6.000	2.500	1.000	1.000	2.500	3.000
الخسائر المرحلة		6.000	3.500	2.500	1.500	0
النتيجة الجبائية	_6.000	_3.500	_2.500	_1.500	1.000	3.000
IBS					260	780
الضرائب المؤجلة	1.560	_650	_260	_260	_390	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الحالة (04)

✓ **توضيح**: نلاحظ أن النتيجة الجبائية لسنة N+1هي عبارة عن خسارة سنة Nمطروح منها ربح سنة N+1 أي أن:(6.000)+2.500= (3.500)

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

الضريبة المؤجلة أصول = 6.000دج 0،26=1.560دج

بالنسبة للسنة الخامسة فإن الضريبة مستحقة الدفع تساوي:

IBS= النتيجة الجبائية × 0،26=3.000×0،26=780دج

إجراء التسوية المحاسبية الخاصة بالضرائب المؤجلة بتاريخ N/12/31

133		من ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول	1.560	
	692	إلى ح/ الضريبة مؤجلة على الأصول 6.000×26%=1.560دج		1.560

- بتاريخ N+1/12/31

692		من ح/ الضريبة مؤجلة على الأصول	650	
	133	إلى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول 2.500×26%=650دج		650

- بتاريخ N+2/12/31

692		من ح/ الضريبة مؤجلة على الأصول	260	
	133	إلى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول		260
		1.000×26%=260دج		

- بتاريخ N+3/12/31

692		من ح/ الضريبة مؤجلة على الأصول	260	
	133	إلى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول		260
		1.000×26%=260دج		

- بتاريخ N+4/12/31

692		من ح/ الضريبة مؤجلة على الأصول	390	
	133	إلى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول		390
		1.500×26%=390دج		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الحالة (04)

جبائيا من السنة N+ 1 إلى السنة N+5 تقوم المؤسسة باسترجاع خسائر السنوات السابقة عن طريق تسجيلها في جدول حساب النتيجة الجبائية في الخانة المخصصة للعجز السابق في السنة N+1 بمبلغ 2.500دج وفي السنة N+2 و N+3 بمبلغ1.000 دج على التوالي وفي السنة N+4 بمبلغ يشكل الفارق بقيمة 1.500 دج كما هو موضح في الجدول أعلاه.

_ح/133 الضرائب المؤجلة على الأصول

جدول رقم (10) دراسة حالة لضرائب المؤجلة على الاصول

البيان	المدين	الدائن
N/12/31	1.560	
/12/31		650
N+1		260
/12/31		260
N+2		390
/12/31		
N+3		
/12/31		
N+4		
المجاميع	1.560	1.560

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الحالة (04)

المطلب الثاني: حالة مقاصة الضرائب المؤجلة

في نهاية سنة 2011 سددت شركة سوف للدقيق مصاريف النمية قابلة للتثبيت لتطوير برنامج إعلام ألي ب240.000دج على أن يتم اهتلاك مدة 3سنوات في حين مصلحة الضرائب اعتبرتها على أنها مصاريف استغلال عادية وحملتها كليا لدورة 2010 قبل 2012/01/20 سددت الشركة الرسم على النشاط المهني G50(TAP) لشهر ديسمبر 2011 بمبلغ 200.000 مع العلم أن الشركة قامت بإثباته محاسبيا في حساب التكلفة المخصص نهاية سنة 2010 وخصم الرسم جبائيا في 2011 (التكلفة لا تخصم حتى تسدد) معدل الضريبة على الأرباح 25 %

أولا: الضريبة المؤجلة المتعلقة بالمصروف والرسم على النشاط المهني:

1.الضريبة المؤجلة المتعلقة بالمصروف (مصاريف التنمية)

الجدول رقم(11): دراسة حالة لتحليل الفروقات من خلال الميزانية

السنوات	2010	2011	2012	2013
القيمة المحاسبية للأصل المعنوي(دج)	240.000	160.000	80.000	0
القيمة الجبائية للأصل المعنوي (دج)	0	0	0	0
الفارق المؤقت (دج)	240.000	160.000	80.000	0
تغيرات الفارق (دج)	240.000	_80.000	_80.000	_80.000
إلتزام ضريبة مؤجل(دج)	60.000	_20.000	_20.000	_20.000

المصدر: من إعداد الطالب.

الجدول رقم(12): دراسة حالة لتحليل الفروقات من خلال جدول الحسابات

السنوات	2010	2011	2012	2013
القيمة المحاسبية (دج)	0	80.000	80.000	80.000
مصروف (خسارة)(دج)	240.000	0	0	0
الفارق المؤقت (دج)	240.000	_80.000	_80.000	_80.000
تغيرات الفارق (دج)	240.000	_160.000	_80.000	0
أصل ضريبة مؤجل(دج)	60.000	_40.000	_20.000	0

المصدر: من إعداد الطالب.

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

الجدول رقم (13): دراسة حالة لتحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج

السنوات	2010	2011
القيمة المحاسبية (دج)	200.000	0
القيمة الجبائية (دج)	0	200.000
الفارق المؤقت (دج)	200.000	200.000
تغيرات الفارق (دج)	200.000	0
أصل ضريبة مؤجل (دج)	50.000	_50.000

المصدر: من إعداد الطالب.

الجدول رقم (14): دراسة حالة لتحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج

السنوات	2010	2011	2012	2013
إلتزام ضريبة مؤجل(دج)	60.000	_40.000	_20.000	0
أصل ضريبة مؤجل(دج)	50.000	_50.000	0	0
المحصلة =إلتزام ضريبة مؤجل(دج)	10.000	10.000	_20.000	0

المصدر: من إعداد الطالب.

ثانيا: القيود المحاسبية في حالة المقاصة:

حالة (01): إذا كانت المقاصة ممكنة

– يسجل نفس القيد في نهاية سنة 2010،2011.

693		من ح /فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم	10.000	
	134	إلى ح/ الضريبة مؤجلة على الخصوم 200×25%=50دج		10.000

134		من ح /الضريبة مؤجلة على الخصوم	10.000	
	693	الى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم 400×25%=100دج		10.000

– يسجل القيد التالي سنة .2012

693		من ح / فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم	20.000	
	134	الى ح/ الضريبة مؤجلة على الخصوم 200×25%=50دج		20.000

ح/ 134الضرائب المؤجلة على الخصوم

الجدول رقم (15): دراسة حالة لضرائب المؤجلة على الخصوم

البيان	المدين	الدائن
2010 /12/31	_	10.000
2011 /12/31	_	10.000
2012 /12/31	20.000	_
المجاميع	20.000	20.000

المصدر: من إعداد الطالب.

✓ **توضيح:**

تطبيق المقاصة عندما تكون الدولة في وضع دائن ومدين في نفس الوقت في علاقتها مع مكلف واحد ينتمي لنفس الإدارة الجبائية، وفي حالة وجود نص قانوني نافذا للمقاصة مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة وأصل الضريبة المعاناة بالمقاصة وهنا يقوم المحاسب العمومي (قابض الضرائب المختلفة) بطرح حق الدائن العمومي من مبلغ الدين أي إجراء المقاصة بين الاصل والالتزام الضريبة المؤجلة.

حالة 02: اذا كانت المقاصة غير ممكنة اذا كانت المقاصة غير ممكنة في الأصل و الالتزام الضريبي المؤجل يسجل الحسابات المناسبة كل على حدى.

نهاية سنة 2010

693		من ح /فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم	60.000	
	134	الى ح/ الضريبة مؤجلة على الخصوم 240.000×25%=60.000دج		60.000

133		من ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول	50.000	
	692	إلى ح/ الضريبة مؤجلة على الأصول 200.000×25%=50.000دج		50.000

_في نهاية سنة 2011

134		من ح / ا لضريبة مؤجلة على الخصوم	40.000	
	693	الى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم 160.000×25%=40.000دج		40.000

692		من ح/ الضريبة مؤجلة على الأصول	50.000	
	133	إلى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول 200.000×25%=50.000دج		50.000

_في نهاية سنة 2012

134	693	من ح /الضريبة مؤجلة على الخصوم الى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم 80.000×25%=20.000دج	20.000	20.000

_يكون الحساب 133_134 كما يلي:

الجدول رقم(16): دراسة حالة لضرائب المؤجلة على الأصولوالخصوم

البيان	ح/133		ح / 134	
	المدين	الدائن	المدين	الدائن
12/31/ 2010	50.000	_	_	60.000
12/31/ 2011	_	50.000	40.000	_
12/31/ 2012	_	_	20.000	_
المجموع	50.000	50.000	60.000	60.000

المصدر: من إعداد الطالب.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة المؤجلة

سيتم التطرق من خلال هذا المحور إلى دراسة حالة توضيحية في شكل مثال تطبيقي لبعض الأعباء والنواتج التي تؤدي إلى ظهور الحدث المنشئ للضريبة المؤجلة، وكيف يتم معالجتها محاسبيا وجبائيا.

عرض الحالة05:

شركة ذات مسؤولية محدودة تعمل في مجال تصنيع الألبسة الجلدية التي حققت ربح محاسبي 13.128.000 دج في 31 / 12 / 2019، ومن بين الأعباء والإرادات خلال السنة المالية (سنة النشاط) ما يلي:

- الإهتلاكات الغير قابلة للخصم على سيارة سياحية بمبلغ 188.000 دج
- مؤونة عن أتعاب محافظ حسابات بمبلغ 880.000 دج، مستحقة الدفع لسنة 2020
- مؤونة العطلة السنوية للسداسي الثاني للسنة المالية 2019بمبلغ 1.072.000، والتي تتحقق فعلا خلال السداسي الأول من سنة 2019
- الفوائد المستحقة الغير مدفوعة على القروض البنكية بمبلغ1.570.000، لشهر نوفمبر وديسمبر2019
- فاتورة بيع المنتجات النهائية لم تسجل في الدفاتر المحاسبية لسنة 2018 بمبلغ خارج الرسم 1.924.400 دج، TVA 19%

المعالجة المحاسبية للحالة:

تتم المعاجلة المحاسبية من خلال التسجيل المحاسبي لهذه العمليات وكذا تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة وحساب كل من الضريبة على أرباح الشركات IBS الضريبة المؤجلة، وذلك كما يلي:

تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة:

الجدول رقم (17): تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة

البيان	المبالغ (دج)	أنواع الفروق	الملاحظات
النتيجة المحاسبية	13.128.000	/	/
+الإهتلاكات الغير قابلة للخصم	188.000	فروق دائمة	فروق ناتجة عن الاختلاف محاسبيا وجبائيا على أعباء اهتلاك السيارة السياحة التي يسمح القانون الجبائي بإدراجها في حدود مبلغ1.000.000 دج كقاعدة للإهتلاك والمبالغ التي تفوق هذه القيمة يجب استردادها لتحديد الربح الجبائي.
+مؤونة عن أتعاب محافظ حسابات	880.000	فروق مؤقتة	فروق ناتجة عن تطبيق لمبد استقلالية الدورات محاسبيا والقاعدة الجبائية المعدومة جبائيا، لأن محاسبيا تم تشكيل مؤونة في نهاية الدورة n المتعلقة بأتعاب المهن الحرة حتى لم تصل فواتيرها بعد ويتم تسديد الأعباء في الدورة (n+1)، أما جبائيا تخصم من دورة تسديدها حتى ولو كانت بالدورة n، إذن هي مستردة لتحديد النتيجة الجبائية للدورة n
+ مؤونة العطلة السنوية	1.072.000	فروق مؤقتة	فروق ناتجة عن القيمة المحاسبية)قيمة المؤونة(والقاعدة الجبائية المعدومة، لأن محاسبيا تم تشكيل مؤونة في نهاية الدورة n

			ويتم تسديد الأعباء في الدورة (n+1)، أما جبائيا تخصم من دورة تسديدها حتى ولو كانت بالدورة n، إذن هي مستردة لتحديد النتيجة الجبائية للدورة n
+ فوائد مستحقة غيرمدفوعة	1.570.000	فروق مؤقتة	فروق ناتجة عن القيمة المحاسبية(قيمة الفوائد المستحقة الغير مدفوعة) والقاعدة الجبائية المعدومة، لأن محاسبيا تم تشكيل مؤونة في نهاية الدورةn ويتم تسديد الأعباء في الدورة (n+1)، أما جبائيا تخصم من دورة تسديدها حتى ولو كانت متعلقة بالدورة n، إذن هي مستردة لتحديد النتيجة الجبائية للدورة n
+ المنتجات النهائية المباعة	1.924.400	فروق مؤقتة	فروق ناتجة عن إدماج فاتورة بيع المنتجات النهائية التي لم تسجل في الدفاتر المحاسبية لسنة 2018 بربح المحاسبي لسنة 201.
النتيجة الخاضعة للضريبة	18.762.400	/	

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على معطيات الحالة.

إن المشرع الجبائي الجزائري لا يعترف كتكاليف قابلة للخصم من النتيجة الجبائية إلا التكاليف التي تحققت فعلا وتتعلق بسنة النشاط، وهذا ما يولد الحدث المنشئ للفروق المؤقتة أو الدائمة.

حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS:

لحساب الضريبة على أرباح الشركات IBS يجب أن تتوفر لدينا المعطيات التالية:

- مبلغ النتيجة الخاضعة للضريبة يقدر ب 18.762.400 دج

- معدل الضريبة على أرباح الشركات.19% (مؤسسة إنتاجية)

الضريبة على أرباح الشركاتIBS= النتيجة الخاضعة للضريبة×معدل الضريبة على أرباح الشركات.

الضريبة على أرباح الشركات IBS =18.762.400 ×19%.

الضريبة على أرباح الشركات IBS= 3.564.856

حساب الضريبة المؤجلة:

الجدول رقم (18) :حساب الضريبة المؤجلة

البيان نوع الضريبة	المؤجلة حساب	الضريبة المؤجلة	المبالغ دج
الإهتلاكات الغير قابلة للخصم	لا توجد ضريبة مؤجلة IDA	/	/
مؤونة عن أتعاب محافظ حسابات	الضريبة المؤجلة أصول IDA	880.000 × %19= IDA	IDA 167.200
مؤونة العطلة السنوية	أصول المؤجلة الضريبة IDA	10.720.000×%19= IDA	203.680 IDA
فوائد مستحقة غير مدفوعة	الضريبة المؤجلة أصول IDA	IDA = 1.570.000×%19	IDA 298.300
المنتجات النهائية المباعة	خصوم المؤجلة الضريبة IDA	× %19 = IDA 1.924.400	182818 IDA

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على معطيات الحالة.

تسجيل القيود المحاسبية اللازمة المتعلقة بالضرائب المؤجلة:

تسجل الضرائب المؤجلة أصو ل محاسبيا بجعل حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيحقق، وهذا يجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول دائنا، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فنسجل قيدا معاكسا، وتسجل الضرائب المؤجلة خصوم محاسبيا بجعل حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وهذا يجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم مدينا، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم فنسجل قيدا معاكسا.

الحالة 1: مؤونة عن أتعاب محافظ حسابات

التسجيل المحاسبي لدورة المالية 2019:

		201 9/ 12 / 31		
133		من ح/ ضرائب المؤجلة الأصول	167.200	
	692	إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الأصول		167.200
		إثبات الضريبة المؤجلة أصول على أتعاب		

ويكون التسجيل المحاسبي في تاريخ التسديد في السنة المالية 2020:

		تاريخ 31 / 12 /2020		
692		إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الأصول	167.200	
	13 3	من ح/ ضرائب المؤجلة الأصول		167.200
		إلغاء الضريبة المؤجلة أصول على أتعاب		

الحالة 2: مؤونة العطلة السنوية

التسجيل المحاسبي لدورة المالية 2019:

133		31 / 12 /9 201		
		من ح/ ضرائب المؤجلة الأصول	203.680	
	692	إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الأصول		203.680
		إثبات الضريبة المؤجلة أصول على أتعاب		

ويكون التسجيل المحاسبي في تاريخ التسديد في السنة المالية 2019 بتسجيل قيدا معاكسا كما هو مبين في الحالة 1

التسجيل المحاسبي لدورة المالية 2019:

الحالة 3: فوائد مستحقة غير مدفوعة

133		**31 / 12 /9 201**		
		من ح/ ضرائب المؤجلة الأصول	298.300	
	692	إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الأصول		298.300
		إثبات الضريبة المؤجلة أصول على أتعاب		

يكون التسجيل المحاسبي في تاريخ التسديد بتسجيل قيدا معاكسا كما هو مبين في الحالة 1.

الحالة 4: فاتورة بيع المنتجات النهائية لم تسجل في الدفاتر المحاسبية لسنة 2018

التسجيل المحاسبي لدورة المالية 2019:

411		**تاريخ 31 / 12 / 2018**		
		من ح/ الزبائن	30.213	
	110	إلى ح/ الترحيل من جديد	.08	229.00
		إلى ح/ الضرائب على		3.6
	4457	القيمة المضافة		1.19

		إلى ح/ الضريبة المؤجلة		365.63	1.924.400×
	134	الخصوم		6	%19
		حسب فاتورة البيع لسنة 2018		365.63	1.924.400×
				6	%19

134		**تاريخ 31 / 12 / 2019**	365.636		
	693	من ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم		365.636	
		الى ح/الضريبة مؤجلة على الخصوم			
		ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم على فاتورة			

المعالجة الجبائية للحالة: تتم المعالجة الجبائية للعمليات المحققة من طرف هذه المؤسسة عن طريق تحديد النتيجة الجبائية، وذالك كما يلي:

تحديد النتيجة الجبائية: سنعتمد في تحديد النتيجة الجبائية على الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية، ولتحديد النتيجة الجبائية لابد من حساب النتيجة الصافية للسنة المالية (حساب النتائج)، وحساب التغيير في الضريبة المؤجلة.

حساب النتيجة الصافية للسنة المالية(حساب النتائج):

النتيجة الصافية= النتيجة المحاسبية – الضريبة على أرباح الشركات + الضريبة المؤجلة أصول – الضريبة المؤجلة خصوم.

النتيجة الصافية=3.564.856_13.128.000+[

9.866.688= **النتيجة الصافية** 365.636_[(298.300+203.680+167.200)

حساب التغيير في الضريبة المؤجلة:

التغيير في الضريبة المؤجلة = مجموع الضرائب المؤجلة أصول + مجموع الضرائب المؤجلة خصوم.

التغيير في الضريبة المؤجلة = -[

365.636+[(298.300+203.680+167.200)]

التغيير في الضريبة المؤجلة =1.034.816دج.

الجدول رقم (19): تحديد النتيجة الجبائية

. النتيجة الصافية للسنة المالية (حساب النتائج) ربح	9.866.688
I. الاسترددات	
الإهتلاكات غير قابلة للخصم	188.000
الضريبة على أرباح الشركات الواجب دفعها على النتائج	3.564.856
الضرائب المؤجلة (تغيرات)	_1.034.816
استردادات أخرى*	
مؤونة عن أتعاب محافظ حسابات	880.000
مؤونة العطلة السنوية –	1.072.000
فوائد مستحقة غير مدفوعة	1.570.000
المنتجات النهائية المباعة	1.924.400
مجموع الإستردادات	8.895.712
. الخصومات	
مجموع الخصوم	_
. العجز السابق القابل للخصم	**_**

الفروقات المؤقتة لمحاسبة الضريبة المؤجلة لشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي:

الجدول التالي يوضح المعطيات السابقة لفرق إعادة التقييم المتشكل:

الجدول رقم (20): حساب فرق إعادة التقييم

البيان	المبلغ قبل إعادة التقييم دج	مبلغ بعد إعادة التقييم دج	فارق التقييم دج
تكلفة الحيازة	10.000	16.000	6.000
الإهتلاك المتراكم	2.500	4.000	1.500
قيم المحاسبية الصافية	7.500	12.000	4.500

أما التسجيل المحاسبي الواجب تقيدها في السجلات المؤسسة، والمرتبة عن إعادة التقييم كما يلي:

1-القيد المتعلق بإثبات إعادة التقييم

213		من ح/مباني	6.000	
	2813	الى ح/اهتلاك مباني		1.500
	105	الى ح/فارق إعادة التقييم		4.500
		إعادة تقييم مباني		

2- القيد المتعلق بإثبات الضريبة المؤجلة:

105		من ح/فارق إعادة التقييم	1.170	
	134	الى/ضرائب مؤجلة خصوم		1.170
		تكون ضرائب مؤجلة خصوم عن إعادة تقييم المباني		

الضريبة المؤجلة عن الفوائد المستحقة:

وترتبط أساسا بالعمليات المتعلقة بالحساب 16/ افتراضات والديون المماثلة الذي يعبر عن افتراضات والديون المماثلة (رأس المال الأجنبي)والتي تدوم لأكثر مندورة مالية (خصوم ثابتة) للوصول الى فهم كيفية معالجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن الفوائد المستحقة ،نفترض ان الشركة X تحصلت

على قروض قصير الأجل من مؤسسة الاتمان في 2016/07/18ب مبلغ 20.000ون مع معدل فائدة سنوي6%.معدل الضريبة على الأرباح 26% ولغرض اعداد النتيجة الحسابية لسنة المالية يجب على المؤسسة مقارنة إيرادات المصروفات لسنة المالية وحساب واثبات التكاليف المتعلقة بالفوائد المستحقة الغير المقسطة عند نهاية السنة 31 /12/N

بتاريخ 2016/07/01 التكلفة الحسابية الفوائد المستحة الدفع من القرض تكون (20,000×6%)2_600ون مع اساس ضرب يساوي صرف(0)

السجل المحاسبي يكون كما يلي:

512	164	**2016/07/01** من ح/البنك الى/ الافتراضات لدى مؤسسات القرض **افتراضات على المدى القصير**	20,000	20,000
661	518	**2016/12/ 31** من/ اعباء الفوائد الى/الفوائد المنتظرة **اثبات الفوائد المستحقة**	600	600

بالتالي على المؤسسة اثبات الضريبة الناتجة عن الاختلاف المؤقت بين التكلفة المحاسبية والتكلفة الضريبية لهذه الفوائد كما يلي:

وفي السنة المالية تقوم المؤسسة بتسديد القرض القيد للمؤسسة الائتمان مع دفع الفوائد المترتبة ، بالتالي يتم تحقيق مصروف الفوائد المستحقة فعلا ويجب ترصيد حسابي الضريبة المؤجلة ، وتظهر المعالجة المحاسبية كما يلي:

		تاريخ 31 / 12 /2016		
133		من ح/ ضرائب المؤجلة الأصول	156	
	69	إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الأصول		156
	2	**ضريبة مؤجلة اصول لسنة 2016**		

		2016/07/01		
164		من/البنك	20,000	
518		من/الفوائد المنتظرة	600	
	512	الى/ الافتراضات لدى مؤسسات القرض		20,600
		افتراضات على المدى القصير		
		2016/12/ 31		
692		من ح/ ضرائب المؤجلة الأصول	156	
	133	إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الأصول		156
		إثبات الفوائد المستحقة		

الضرائب المؤجلة عن إعانات الاستغلال:

إعانات الاستغلال عبارة عن مباع ممنوحة من طرف الدولة الجماعات المحلية. لتعويض فقدان أحد إيرادات الاستغلال أو التغطية بعض التكاليف الاستغلال التي من شأنها أضعاف المؤسسة بشكل كبير وتهدد استمراريتها، حيث تعبر إعانات الاستغلال إعانات لا تدوم لأكثر من دورة محاسبية واحدة عكس إعانات الاستثمار والتجهيز، كما أنه لا يتم إدخال إعانات الاستغلال والموازن ضمن النتيجة الجبائية إلا في سنة تحصيلها فعلا.

ولتوضيح كيفية إثبات الضرائب المؤجلة الناتجة عن إعانات الاستغلال، نفترض أن الشركة X تحصلت على التزام من الدولة بتاريخ 2015/12/12 يتعلق بمنحها اعانة استغلال بمبلغ 100.000ون إلا أن هذا المبلغ لم يحصل فعلا هي حساب البنك الشركة بتاريخ 2016/01/21، مع العلم أن معدل الضريبة على الأرباح يقدر ب 26%.

التسجيلات والإثبات المحاسبي يكون كما يلي:

441		**2015/12/12**	100.000	100.000
	748	من ح/ الدولة إلى ح/ اعنات استغلال من الدولة		
		تقديم اعانات استغلال من الدولة		
693		**2015/12/31**	26.000	26.000
	134	من ح/الضريبة مؤجلة على الخصوم الى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم		
		إثبات الضرائب المؤجلة خصوم		

بعد القبض الفعلي لاعنات الاستغلال تكون التسجيلات المحاسبية في دفاتر الشركة Xكما يلي:

		2016/01/21		
512		من ح/ البنك	100.000	
	441	الى ح/ الدولة		100.000
		تحصيل اعنات استغلال الدولة		
		2015/12/31		
693		من ح/الضريبة مؤجلة على الخصوم	26.000	
	134	الى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم		26.000
		إثبات الضرائب المؤجلة خصوم		

خلاصة الفصل:

من خلال دراسة حالة للجانب التطبيقي تم استخلاص، الاعتراف بالضريبة الحالية عن الفترات الحالية و السابقة بالقدر الذي لم يتم دفعة كالتزام، واذا تجاوز المبلغ المدفوع بالفعل فيما يتعلق الفترات الحالية والسابقة المبلغ المستحق عن هذه الفترات، فيتم الاعتراف بالفائض على أنه أصل، وتقاس الالتزامات الضريبية الحالية(الأصول) الفترات الحالية والسابقة بالمبلغ المتوقع دفعه الى (استرداده) المصالح الضريبية باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو التي تم تفعيلها بدرجة كبيرة بحلول نهاية فترة اعداد القوائم المالية، ويعتبر توقع الشركة ان تسترد أو تسوي القيمة المسجلة للأصل أو الالتزام أمرا متأصلا في الاعتراف بأصل أو التزام.

وإذا كان من المرجح بأن يجعل استرداد أو تسوية القيمة المسجلة دفعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما ستكون عليه لو لم يكن لمثل هذا الاسترداد أو التسوية تبعات ضريبية، فان هذا المعيار يتطلب من الشركة الاعتراف بالتزام مؤجل (أصل ضريبي مؤجل) مع استثناءات محدودة معينة.

حيث يتم الاعتراف بأصل الضريبة المؤجلة بالنسبة لخسائر الضريبة غير المستخدمة والمرحلة والتخفيضات الضريبية غير المستخدمة الى الحد الذي يرجح معه توافر ربح مستقبلي خاضع للضريبة والذي يمكن استغلال الخسائر الضريبية غير المستخدمة والتخفيضات الضريبية غير المستخدمة بناء عليه. وتقاس أصول الضريبة المؤجلة والتزاماتها بمعدلات ضريبية من المتوقع تطبيقها على الفترة حين يتم تحقيق الأصل أو تسوية الالتزام، بناء على معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو التي تم تفعيلها بدرجة كبيرة بحلول نهاية فترة إعداد القوائم والتقارير المالية.

خـــــاتمة

خـــــــاتمة:

عالج البحث بالدراسة والتحليل إشكالية المعالجة المحاسبية لضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي و على ضوء المعيار المحاسبي رقم 12 والتقارير المالي الدولي، وكذا دراسة حالة لمؤسسة إنتاجية وبناء على الأهداف المسطرة من هذه الدراسة، وبالاعتماد على الفرضيات الموضوعة لإشكالية هذا البحث، تم تناول هذا الموضوع من خلال دراسة العناصر الرئيسية التي تضمنتها فصول البحث، منها فصل نظري يدرس الجانب العلمي النظري و التطبيقي وفصل يتضمن الجانب الميداني:

الفصل الأول: هو عبارة عن دراسة نظرية للنظام المحاسبي المالي و النظام الضريبي، حيث نلاحظ اختلافا كبتَا من حيث استقلالية القوانين المحاسبية عن القوانين الضريبية، لهذا قامت الدولة الجزائرية بإصلاح نظامها الضريبي وتعديل العديد من المواد التي مسها النظام المحاسبي خاصة، كما تضمن قانون المالية لسنة مجموعة من النصوص القانونية للعمل على إزالة العقبات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي وضرورة تكييف مع محتوى النظام الضريبي. من خلال هذا الفصل و الذي تناول فيه الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، الذي يعالج الضرائب المؤجلة بشكل يتوافق مع متطلبات معالجة الضرائب على الدخل، و كذلك تناولنا المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي التي عالج بشكل مبسط مقارنة بما جاء المعايير المحاسبية الدولة.

الفصل الثاني: تمت فيه الدراسة النظرية المؤسسة للشركة سوف للدقيق من خلال مفهومها وهيكل المؤسسة وكذلك أهدافها وفي الجانب التطبيقي قمنا بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي، حيث يعتمد هذا النوع من الضرائب على التفاوت الزمني بين إثبات عبئ أو إيراد من جانب محاسبي وجبائي، فهذه الضرائب هي عبارة عن حسابات تظهر في القوائم المالية عن طريق عملية التأجيل أو الالتزام من خلال النتيجة المحاسبية والفروقات الزمنية.

هو دراسة حالة لحالة الشركة نتوصل إلى بعض النتائج التي يمكن من خلالها اختبار صحة الفرضيات التي تم طرحها في مقدمة الدراسة.

- **اختبار الفرضيات:**

الفرضية الأولى: والمتمثلة في النظام المحاسبي المالي الذي جاء بعدة تغيرات تخص المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل المؤجلة فهي محققة كون النظام خصص بعض الحسابات لضرائب الدخل المؤجلة.

الفرضية الثانية: "يهتم النظام المالي المحاسبي بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة" و هذا تم إثباته من خلال ما جاء في الجزء النظري وكذا التطبيقي من حسابات ومعالجة محاسبية،" الفرضية الثالثة: "تتوافق المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في الجزائر و المعيار المحاسبي الدولي رقم 12و هذا ما تم إثباته من خلال دراسة الحالة المقدمة وكيف عالجت المؤسسة الضرائب المؤجلة.

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

الجانب النظري:

- ✓ للنظام المحاسبي المالي عناصر و مبادئ مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية يتماشى مع التطورات الاقتصادية العالمية؛
- ✓ يجب معرفة الآثار الضريبية المترتبة على الاختلافات المؤقتة(الزمنية) بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية؛
- ✓ درسنا في مذكرتنا عن محاسبة الضرائب على الدخل من مفهوم وأنواع وخصائص من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية تتماشى مع تطورات الاقتصادية؛
- ✓ قمنا بتحديد طرق وتقييم النظام المحاسبي المالي وتتكون من عناصر ومبادئ والمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي على شكل قيود؛
- ✓ تكلمنا في المذكرة عن أهمية وأهداف محاسبة الضريبة على الدخل المؤجلة ومجال تطبيقها؛
- ✓ تطرقنا الى مفهوم ونشأة ضرائب الدخل وطريقة معالجتها وكذلك الاعترافات و المعالجة المحاسبية على الدخل وفق المعيار الدولي 12و الأمثلة على الفروقات المؤقتة بنود خاضعة للضريبة وينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة نظريا وتطبيقيا؛
- ✓ يوجد في مذكرتنا نطاق وأهداف المعيار المحاسبي رقم 12 ونموذج الشكلي لها؛
- ✓ الهدف من المعايير المحاسبية الدولية هو توحيد لغة المحاسبة من حيث المفاهيم والقواعد وغيرها إلا في الجزائر فهي تبني المعايير من حيث الارقام والاشكال فقط؛

✓ تحدثا في الجزء النظري عن تعريف معايير و التقارير المالية الدولية و معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية والحسابات المدمجة ذكرناها في المذكرة؛

✓ هناك علاقة طردية بين حجم وطبيعة الضرائب المؤجلة و الأعباء الدفترية المتعلقة بها؛

✓ لم تتضح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، كون العلاقة بت المحاسبة والجباية لم تتضح لحد الآن.

الجانب التطبيقي:

✓ لقد أثبتت الدراسة التطبيقية أن هناك تطابق الجانب النظري والجانب التطبيقي في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وخاصة أنا كلاهما وفق النظام المحاسبي المالي؛

✓ للنظام المحاسبي المالي لها دور فعال في إرشاد المؤسسات الاقتصادية للطرق السليمة في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة؛

✓ تساعد المعالجة المحاسبية لضرائب الشركة على معرفة مالها وما عليها من التزامات وحقوق تجاه الدولة؛

✓ إن طريقة الأصل والالتزام الضريبي تسهل من مهمة الشركة في حساب قيمة الضرائب المؤجلة و إثباتها في القوائم المالية.

معيقات البحث:

- عدم استلام الوثائق المعالجة لضرائب المؤجلة أصول وخصوم من ادارة للمؤسسة.
- عدم تنسيق بين المؤسسة وادارة الضرائب للمعالجة لضرائب المؤجلة أصول وخصوم.
- حداثة المعالجة المؤجلة أصول وخصوم من ما أدى الى ندرتها في المؤسسات.

توصيات البحث:

بناءا على ما تقدم من نتائج، يمكن إعطاء بعض التوصيات التي نرى ضرورة العمل بها للوصول إلى أبعد مدى للتوافق بين المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل المؤجلة والنظام المحاسبي المالي، و ذلك على المستوين التالين:

- **على المستوى العام:**

– تهيئة الاقتصاد الوطني للانفتاح أكثر على معايير المحاسبة الدولية؛

– تشجيع البحث العلمي ومساعدة الباحثين بإعطائهم المعلومات و البيانات المالية المتوفرة عن تطبيقات النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية؛

– ضرورة تعديل قانون الضرائب وفق ما تضمنه النظام المحاسبي المالي؛

– إعادة النظر في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة؛

– الاهتمام أكثر بمعايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة منها بضرائب الدخل؛

– يجب تكوين المحاسبين و توعيتهم لاستعمال النظام المحاسبي بجميع حساباته؛

– العمل على تكييف التشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي حتى تتقلص درجة التباعد والتعارض؛

– إزالة الغموض على بعض المفاهيم ذات الصلة بالجباية و كذا الأمور المتعلقة بالعمليات الجبائية؛

– ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث أنواع ومعدلات الضرائب والرسوم؛

– العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، عن طريق القيام بحملات إعلامية في وسائل الإعلام المرئية و المسموعة و المقروءة،و القيام بندوات وورشات عمل في المشركات و الجامعات والنقابات المهنية؛

– ضرورة مساعدة المكلف بالضريبة لتكون المعلومات و البيانات التي يقدمها متوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لان ذلك يعطي مؤشرا إيجابيا عن مصداقية التصريحات الجبائية المقدمة من المكلف؛

– الزيادة من تكثيف الدورات التكوينية والعلمية وتكون ذات فعالية وجودة مهنية مدا يتطلبه التطور الدولي؛

– يجب حث الشركات على تطبيق نظام الضريبة؛

- **على مستوى الشركة:**

✓ يجب حث الشركات على تطبيق النظام المحاسبي المالي بتفاصيله؛

✓ تطبيق النقاط المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي المالي في جميع المؤسسات كما للضرائب المؤجلة؛

✓ يجب على الشركات استخدام مختصين في المجال الجبائي، وظيفتهم تقديم الاستشارات الجبائية للمؤسسة؛

✓ على الشركات أن تعتمد في التسجيل المحاسبي للضرائب على طريقة الضرائب المؤجلة لأنها تساعد في الوصول إلى النتيجة الصادقة للمؤسسة؛

❖ **آفاق بحثية:**

وفي النهاية، نجد أن البحث مازال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع، وخاصة و، و بذلك نختم دراستنا أن لايزال حديثا وهناك شركات لم تتطرق للجانب التطبيقي بعد أتمنى أن تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي:

✓ دراسة الاختلافات المؤقتة و الاختلافات الدائمة بتُ الربح المحاسبي والربح الضريبي في ضوء قانون ضرائب الدخل.

✓ الضرائب المؤجلة وتطبيقاتها في الشركات الجزائرية؛

✓ فعالية النظام المحاسبي المالي في إرساء القواعد الجبائية؛

✓ تقييم الانحرافات عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية؛

✓ آثار الأنظمة الجبائية على المعايير المحاسبية؛

وفي الأخير أتمنى أن جهدنا لم يذهب هباء منثورا وإن أصبنا فمن الله وإن أخطئنا فمن نفسي والشيطان وأنصح جميع الشركات والمؤسسات الجزائرية أن يجسد أبحثنا ومذكراتنا العلمية على أرض الواقع.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

1 . إبراهيمي حسام ومكي زكريا، تسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، مذكرة تندرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي، تدقيق ومراقبة التسيير، علوم مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2019/.2020

2. أمنة قريش، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل في النظام المحاسبي المالي وفق المعيار المحاسبي الدولي 12، دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للأشغال المتعددة بالمسيلة، تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، 2014 2015.

3. إبراهيم علي عباس وحكيم شبوطي، المحتوى الإعلامي للتقارير المالية الدولية، العدد 19، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية، جانفي 2018.

4. جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ينشر عن طريق المجمع الدولي العربي المحاسبين القانونين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، طبعة عام 2019. 15. جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، ديسمبر 2009،أبحاث إقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة . الجزائر، العدد السادس.

5. حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة تتضمن ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، تسيير المنظمات، علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 2013./2012

6. زينب عون، الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر قانون 01.10/ دراسة حالة ديون الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي، تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، تدقيق محاسبي، علوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015/2014.

7. عادل جعنيط، أثر تبني معيار المحاسبي الدولي IAS12 من خلال إفصاح الاعتراف والقياس على جودة القوائم المالية دراسة ميدانية الآراء العينية من المختصين من المحاسبة والجباية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية، العدد 1، جامعة زيان عاشور جلفة الجزائر، 7/ 6 / 2021.

8. عدي حسين إبراهيم عفانة، العوامل المؤثرة على قرار مقدر ضريبة الدخل عند مسك حسابات أصولية في الأردن، رسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في كلية الاقتصاد والعلوم الادارية في جامعة أل البيت، 2002/2001.

9. كنزة براهمة، أثر تطبيق التقارير المالية الدولية IASLIFRS على جودة المعلومات المالية (دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين)، مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم البواقي، العدد 2، أم البواقي الجزائر، جوان 2021.

10. محمد سهيل عجور حمادة، الضريبة المؤجلة وأثرها على الأداء المالي في ضوء السياسات الضريبية للشركات المدرجة في بورصة فليسطين دراسة تطبيقية، تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير أكاديمي، محاسبة، علوم مالية ومحاسبية، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، 1442هـ_2020.

11. مريم ظريف وشعيب شنوف، إشكالية الاختلافات والتوفق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، المجلة العلمية لمستقبل الاقتصاد، العدد1،الجزائر، ديسمبر 2020.

12. مساعد عبد الباسط، مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي رقم 12في الجزائر، مذكرة تندرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 20122011.

13. مطالسي بشرى وصولح كوثر، دراسة مقارنة بين القواعد الجبائية والمعيار المحاسبي الدولي IAS12، مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، محاسبة وجباية معمقة، علوم المالية ومحاسبية، جامعة بلحاج بوشعيب ـ عين تموشنت ـ، 2020/2019.

14. نائلة فتحي زكريا، استخدام التقارير المالية لتقييم الشركات بغرض الاستثمار(دراسة تطبيقية)، للحصول على درجة دكتوراه في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2014.

بحمد الله