



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

تقرير تربص لاستكمال متطلبات شهادة الماستر

في ميدان العلوم الاقتصادية

و التجارية وعلوم التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة

المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

المشرف:

* د. زهواني رضا

من إعداد الطالب:

✓ زعوب حكيم

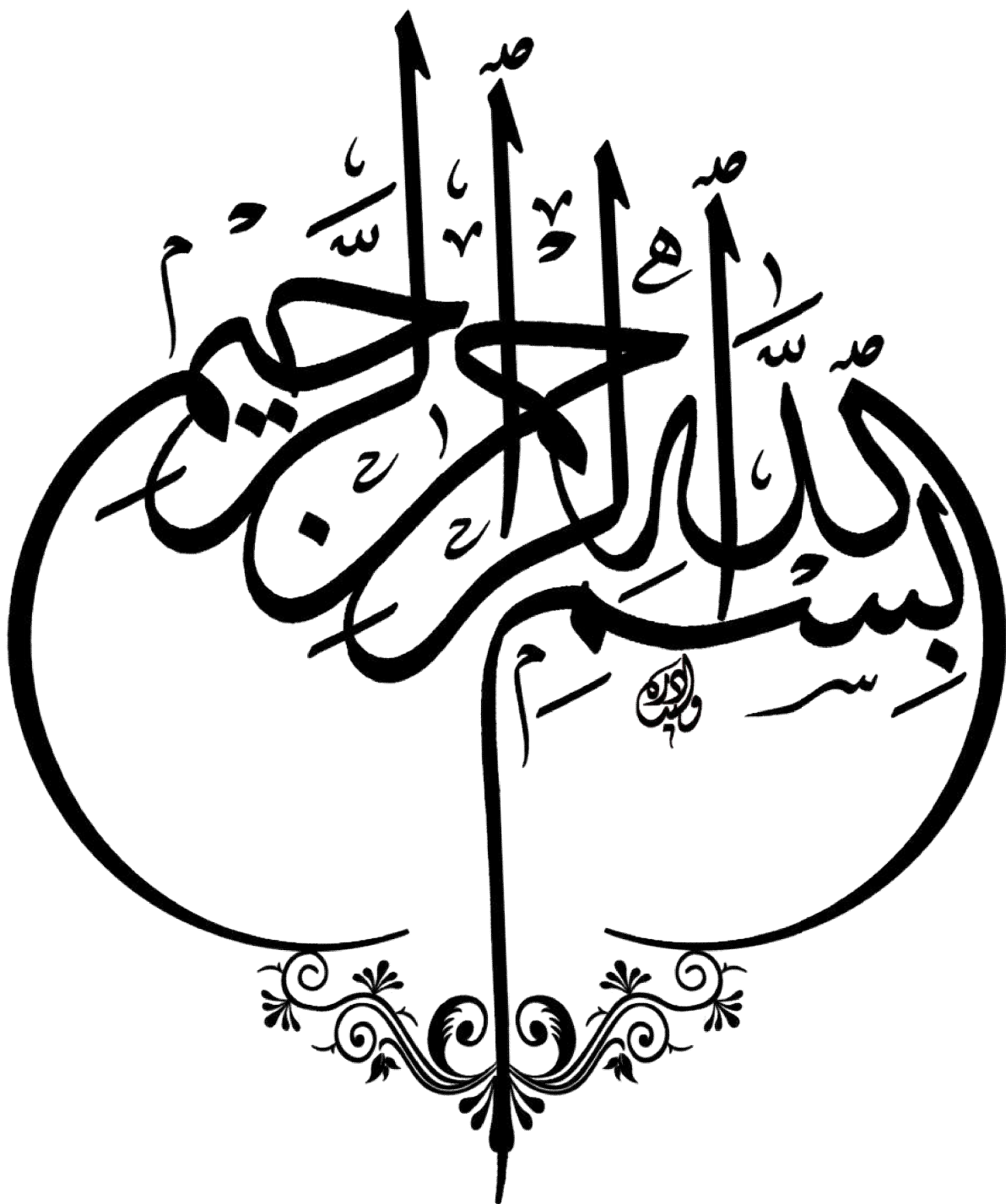
✓ حشيفة محمد الصديق

✓ داهم خالد

تناقش أمام لجنة مكونة من الأساتذة

الاسم و اللقب	الصفة
زهواني رضا	مشرفا
عطلة عمر	رئيسا
مايدة محمد فيصل	مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022م



إهداء

إلى من رباني صغيرا، وأرشدني كبيرا.....إلى أعظم إنسان في الوجود **أبي**

وإلى من حملني وهن على وهن، إلى التي يعجز اللسان عن ذكر فضلها ويجف البحر

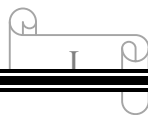
عن خط جميلها أمي

إلى من تقاسمت معهم حلو الحياة ومرها إخوتي

إلى جميع أقاربي دون استثناء

إلى كل من عرفني من قريب أو بعيد

أهدي ثمرة جهدي.....مع تمنياتي أن ينال رضاهم



شكر و عرفان

نحمد الله ونشكره الذي وفقني في انجاز هذا العمل المتواضع الذي يمثل
قطرة بحور العلم والمعرفة، وعرفنا بالجميل أتقدم بوافر الشكر الجزيل إلى
كل من قدم لي يد العون والمساعدة سواء من قريب أو بعيد سواء بالكثير أو
القليل، كما نوجه بأسمى عبارات الشكر والعرفان إلى المؤطر

" د. زهواني رضاء "

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على موضوع الضرائب المؤجلة في المؤسسة الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي، محاولين في ذلك الإجابة على الإشكالية البحث في كيف تتم معالجة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي؟
ولأنجاز هذه الدراسة قمنا بدراسة حالة وذلك بإسقاطها ميدانيا على المؤسسة الاقتصادية "الهدى" للإنجازات العامة .

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن النظام المحاسبي المالي يهتم بالضرائب المؤجلة كونها مخول جديد على مدونة الحسابات على المحاسبة الجزائرية من خلال المعالجة المحاسبية و الجبائية لها، و الضرائب المؤجلة عبارة عن تقنية محاسبية وليست ضريبية بحد ذاتها، بحيث جاءت لتعالج الاختلالات و الفروقات الناجمة عن النتيجة المحاسبية التي تحدد وفق النظام المحاسبي المالي و النتيجة الجبائية التي يتم تحديدها وفق تطبيق أحكام والقوانين الجبائية.
وأوصت الدراسة ضرورة الاهتمام أكثر بموضوع الضرائب المؤجلة لأنه يتطلب دراسة أكثر لإثراء البحث العلمي من جهة وتقديم الحلول للمشاكل المطروحة .

الكلمات المفتاحية:

الضرائب المؤجلة ، النظام المحاسبي المالي، النتيجة المحاسبية، النتيجة الجبائية.

Abstract:

This study aims to shed light on the issue of deferred taxes in the economic enterprise according to the financial accounting system, trying to answer the problem of how to deal with deferred taxes according to the financial accounting system? To complete this study, we conducted a case study by field projecting it on the economic institution "Al-Huda" for public achievements. The study reached several results, the most important of which is that the financial accounting system is concerned with deferred taxes as it is a new authority on the Algerian Accounting Code of Accounts through the accounting and fiscal treatment of it, and deferred taxes is an accounting technique and not a tax itself, so that it came to address the resulting imbalances and differences. About the accounting result that is determined in accordance with the financial accounting system and the tax result that is determined in accordance with the application of the provisions and tax laws. The study recommended the need to pay more attention to the issue of deferred taxes because it requires more study to enrich scientific research on the one hand and to provide solutions to the problems raised.

key words: Impôt diffères ,système de comptabilité financier, résultat comptable, résultat fiscal

فهرس المحتويات

I	إهداء
II	شكر و عرفان
I	الملخص
V	فهرس المحتويات
VII	قائمة الجداول و الأشكال
IX	قائمة الملاحق
أ	مقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

2	تمهيد
3	المبحث الأول : ماهية الضرائب المؤجلة
3	المطلب الأول: مفهوم الضريبة المؤجلة و أنواعها
5	المطلب الثاني: أهمية وخصائص الضرائب المؤجلة
8	المطلب الثالث: حساب الضريبة المؤجلة
11	المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي
11	المطلب الأول:عموميات حول النظام المحاسبي المالي
15	المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي
18	المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة وفق scf
20	المبحث الثالث: عرض الدراسات السابقة
21	المطلب الأول : الدراسات السابقة الخاصة بالضرائب المؤجلة

24	المطلب الثاني: الدراسات السابقة الخاصة بالنظام المحاسبي المالي
27	المطلب الثالث: الدراسات الأجنبية.....
28	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
30	تمهيد
31	المبحث الأول: لمحة عامة حول المؤسسة محل الدراسة
31	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة
31	المطلب الثاني: الهيكل الإداري والتنظيمي للمؤسسة
32	المبحث الثاني: النتائج ومناقشتها.....
32	المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لشركة الهدى للإنجازات العامة لسنة 2022
42	المطلب الثاني: عرض القوائم المالية في المؤسسة
50	خلاصة الفصل
49	الخاتمة.....
50	قائمة المصادر والمراجع

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان	الرقم
07	مفهوم الضريبة واهم أصنافها	01
31	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	02
		03
4		04

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
34	الفرق بين الاهتلاك المحاسبي و الجبائي لمعدات و أدوات تقنية	01
35	تحديد ضريبة المؤجلة أصول	02
36	الاعتراف بالمصروف في الضريبة المؤجلة خصوم	03
38	ملخص ضريبة مؤجلة أصول	04
40	ميزان المراجعة	05
43	جانب خصوم الميزانية لشركة " الهدى " للانجازات العامة السنة المالية في 2022/12/31	06
44	جدول حساب النتائج	07
46	جدول رقم 9	08

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الملاحق	الرقم
ملحق الميزانية	01
ملحق جدول النتائج	02
ملحق جدول رقم 9	03

المقدمة العامة

مقدمة

تعتبر الضرائب مورداً مالياً كبيراً في تحريك عجلة التنمية، حيث مثلت خلال مراحل طويلة محور الدراسات العلمية والمالية وباعتبارها أقدم وأهم مصادر إيرادات العامة وهذا بجانب أهمية ودور الضريبة في تحقيق السياسة المالية، حيث تسعى هذه الأخيرة دائماً إلى التقليل من العبء الضريبي محاولة في ذلك الربط بين المحاسبة والحماية حيث يوجد غموض في العلاقة بينهما كما أن الاعتماد على القواعد والمعايير المحاسبية لا تكفي من أجل إظهار حقيقة المؤسسات لهذا كان من الضروري البحث عن حل لهذه المشكلة من أجل توضيح العبء الضريبي أي الحاجة إلى معلومات واضحة حول تكلفة الضرائب.

كما تعتبر من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظراً لإمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذ بعين الاعتبار محاسبياً لعبء ما أو إيراد ما وتاريخ أخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية، حيث تساهم في جعل حسابات المؤسسة أكثر تعبيراً عن الواقع وتجعلها في وضع ديناميكي، ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية :

ما هو اثر وجود الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية ؟

نتفرع عن السؤال الرئيسي عدة أسئلة فرعية كالتالي:

1- التساؤلات الفرعية:

- ماهي التغيرات التي طرأت على المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي؟
- كيف ينظر النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF للضرائب المؤجلة في المؤسسة الاقتصادية وما أثرها على القوائم المالية للمؤسسة ؟
- كيف يتم التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة؟

2- الفرضيات الجزئية:

- هناك تغير جزئي في القيود المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي من الوجهة الضريبية
- يهتم النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF بالضرائب المؤجلة كونها مخول جديد على مدونة الحسابات على المحاسبة الجزائرية من خلال المعالجة الجبائية والمحاسبية لها، ويؤثر على القوائم المالية من خلال التأثير على النتيجة المحاسبية
- يتم التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة بين حسابين 692/133 بالنسبة للأصول، و 693/134 بالنسبة للضريبة مؤجلة خصوم

3- أسباب اختيار الموضوع :

لقد وقع اختيار الموضوع لأسباب التالية :

● أسباب موضوعية

- علاقة الموضوع بالاختصاص
- الرغبة بدراسة هذا الموضوع
- الرغبة الشخصية للتطرق لهذا الموضوع.

● أسباب ذاتية

- الرغبة في تعزيز معلوماتنا المحاسبية و الجبائية
- محاولة إسقاط الواقع النظري الذي درسناه على الواقع التطبيقي

4- أهمية البحث : تكمن أهمية هذه الدراسة في المحاولة على الإجابة على الإشكالية المطروحة ، كما تكمن

أهميتها في التعرف على جميع الجوانب المرتبطة بمحاسبة الضرائب المؤجلة ومختلف ضوابطها في ضوء النظام المحاسبي المالي ، وتحديد كفاءات التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة ضمن عمليات مسك المحاسبة المالية للمؤسسة الاقتصادية.

5- أهداف الدراسة:

- التعرف على أهمية و دور الضرائب المؤجلة وكيفية حسابها في المؤسسات الاقتصادية
- معرفة مراحل المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية فالجزائر

6- حدود الدراسة

تتمثل في الحدود المكانية و الزمنية للبحث في:

- الحدود المكانية: مؤسسة الهدى للانجازات العامة
- الحدود الزمانية: غطت هذه الدراسة الفترة الزمنية الممتدة في مؤسسة الهدى للانجازات العامة من بداية

أفريل إلى أواخر ماي

7- المنهج المتبع :

لقد اعتمدت في الجزء النظري على المنهج الوصفي التحليلي وذلك لوصف و تحليل المعلومات، أما في الجزء التطبيقي في اتبعنا منهج دراسة الحالة ومحاولة إسقاط الدراسة على الواقع في مؤسسة محل الدراسة، كما

اعتمدنا على عدة وسائل من الكتب و المذكرات وكذا على المقابلة كأداة لجمع المعلومات و تحليلها و التوصل إلى النتائج .

8- هيكل الدراسة

اعتمدنا في الدراسة التي حولنا من خلالها الإجابة على الإشكالية المطروحة على مصدرين اثنين هما :
بالنسبة للفصل النظري: تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث ، المبحث الأول بماهية الضرائب المؤجلة والذي تم التطرق فيه إلى مفهوم الضرائب المؤجلة و أهميتها وكذا أنواعها ،وكيفية حسابها، أما المبحث الثاني فتم التطرق إلى الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي ،بتعريف الناظم المحاسبي وخصائصه ،ودراسة الضرائب المؤجلة حسبه ،أيضا التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة حسب SCF ، أما المبحث الأخير فخصص للدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع
وبالنسبة للفصل التطبيقي: وهو الدراسة الميدانية حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على التوالي المبحث الأول، تم التطرق فيه إلى الطريقة و الأدوات المستخدمة وأما المبحث الثاني خصص إلى النتائج ومناقشتها.

9- صعوبات الدراسة :

- صعوبة جلب المراجع
- صعوبة هضم الموضوع
- صعوبة التنقل من مكان الإقامة إلى مؤسسة محل الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للضرائب المؤجلة
وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد

إن النظام المحاسبي المالي يعتمد على مبادئ وقواعد محاسبية تنظم سير الحسابات، وتحدد الشروط والطرق التي بموجبها يتم التوصل إلى النتيجة المحاسبية للمؤسسة، من خلال مختلف العمليات المالية الممارسة من طرفها، والتي تتعلق بنشاطها بصفة مباشرة أو غير مباشرة. إلا أن هذه المبادئ والقواعد تكون في كثير من المواطن غير موافقة للنظم والقوانين المتبعة ضمن النظام الجبائي الذي يحكم محيط المؤسسة، والذي يعد المتحكم الرئيسي في وضع وتحديد النتيجة الجبائية، التي يتم تقديمها للمصالح الجبائية والتي على أساسها يتم تحديد مبلغ الضريبة المستحق دفعه عن السنة المالية.

فمن اجل تحديد الربح الضريبي لا بد من مرور النتيجة المحاسبية بمجموعة من التغيرات والتعديلات نظرا لاختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية وخدمة للمستثمر، فالإصلاحات التي مست القواعد المحاسبية لم يصاحبها إصلاحات على مستوى القواعد الجبائية وهذا أدى إلى تعارض وظهور مصطلح الضريبة المؤجلة.

وفي هذا الإطار شهد الوسط المهني في الآونة الأخيرة ضرورة ملححة للتركيز على الضرائب المؤجلة التي تعتبر احد المكونات المهمة في أنشطة الضرائب المعاصرة، فهي تزداد أهمية كونها احد الطرق التي تتبعها المؤسسات في تنظيم عملية التدفقات النقدية بدفع المستحقات الضريبة الناتجة عن الربح الضريبي انطلاقا من الربح المحاسبي، وبهذا قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: ماهية الضرائب المؤجلة

المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول : ماهية الضرائب المؤجلة

تتمثل الضرائب المؤجلة في عبء ضريبي وعنصر مؤثر على أرباح النتائج المتعلقة بالدورة، جاء به النظام المحاسبي المالي من أجل معالجة الاختلافات التي تحدث بين النتيجة المحاسبية و الجبائية ، والهدف من دراسة تقييم وتسجيل الضرائب المؤجلة، هو فك الارتباط بين المحاسبة و الجبائية ، والحصول على معلومات إدارية ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة المؤجلة و أنواعها

طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليه يمكن لنا تعريف الضريبة المؤجلة كما يلي :

أولاً: مفهوم الضريبة المؤجلة

الضريبة المؤجلة هي: " الضرائب المتعلقة باختلاف توقيت الاستحقاق الضريبي ، و ينشأ ذلك الاختلاف في التوقيت نتيجة للاختلاف بين الاعتراف بالإرباح للأغراض الضريبية، و الأرباح للإغراض المحاسبية المالية، فيحصل أن تحمل فترة مالية محاسبية بينود صرف لا تخص تلك الفترة كما هو الوضع حين يضاف إلى أرباح فترة محاسبية ما بنود إيرادات لا ترتبط بأنشطة الفترة نفسها" ¹

كما عرفت الضرائب المؤجلة بأنها مقياس محاسبي يستخدم لمقابلة التأثيرات المحاسبية لمجموعة من العمليات. ² وعرفها المعيار الدولي رقم 12 ضرائب الدخل على أنها مبالغ ضرائب الدخل المستحقة أو القابلة للاسترداد في السنوات المستقبلية .

وفي تعريف آخر الضرائب المؤجلة هي إيراد ضريبي على النتيجة أو تكلفة ضريبية على النتيجة و التي يتعين قبضها أو دفعها خلال السنوات المقبلة، وهي ناتجة عن فروقات مؤقتة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الضريبية التي تخلق حالة من الاسترداد أو الدفع خلال السنوات المقبلة وفقا للشروط المحددة في التشريع الضريبي. ³

ثانياً: أنواع الضرائب المؤجلة

هناك نوعين من الضرائب المؤجلة : الضرائب المؤجلة على الأصول و الضرائب المؤجلة على الخصوم:

¹ عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة ،كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، 2006، ص32.

²Wong,N. Accounting For Deferred Taxes Under NZ IAS 12 ,This document Available on Line at; <http://www.ssrn.com>.2010.pp55

³كسيرة الهام، اثر الافصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية للمؤسسة، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد11، العدد1، 2022، ص270.

أ- الضرائب المؤجلة أصول : هي مبالغ ضرائب الدخل المتوقع استردادها في الفترات المقبلة وذلك نتيجة فروق واجب خصمها. ترحيل خسائر ضريبية لم تستنفد. وترحيل خصومات ضريبية لم تستنفد بعد ويحق للشركة الاستفادة منها.¹

وهناك العديد من الضرائب المؤجلة الأصول نذكر منها:

- **خسائر السنوات السابقة:** منح المشرع الجبائي للمؤسسات إمكانية ترحيل عجز محققة في سنة ما إلى غاية السنة الرابعة، ويعتبر هذا العجز عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز فان العجز (الخسارة) ينتقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الذي هذا كإمتياز للمؤسسات.²
- **المصاريف المالية و الأتاوى و الأتعاب :**

بالنسبة للفوائد و الأحيو وغيرها من المصاريف المالية بالإضافة إلى الأتاوى المستحقة عن البراءات و رخص الاستغلال وعلامات الصنع وكذا مصاريف المساعدة و التقنية و الأتعاب، فان خصمها من النتيجة المالية يبقى مرهون بدفعها فعليا أثناء السنة المالية حسب القواعد الجبائية.³

- **الأعباء المتعلقة بالمؤونات:**

في حالة تسجيل مؤونة في سنة مالية ولا تستحق إلا في سنة أو سنوات مقبلة يظهر فرق مؤقت يؤدي إلى نشوء ضريبة مؤجلة أصول، مثل التكاليف المتعلقة بخدمات التقاعد و التي تخصم من الربح المحاسبي لسنوات خدمة الموظف و تخصم من النتيجة الجبائية عندما يقوم الكيان بتسديد الاشتراكات للصندوق أو عندما تدفع معاشات التقاعد.⁴

ب- **الضرائب المؤجلة خصوم :** هي التغيرات التي تطرأ خلال مدة إعداد التقارير الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة لشركة ما.⁵

من أنواع الضرائب المؤجلة خصوم:

¹ محمد حيمران، مطبوعة مقدمة لطلبة سنة أولى ماستر ، تخصص محاسبة و جباية معمقة، محاضرات في مقياس الجباية المعمقة للمؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2016، ص42.

² جمال الدين بكيري، جيلالي بهاز، الضرائب المؤجلة و أثارها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي، 2021، ص351

³ عيسى سماعيل، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري ، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، 2019، ص98.

⁴ رشيد عريوة، دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة و الجباية ، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المجلد 13، العدد 01، 2020، ص 614

⁵ محمد حيمران، مرجع سابق، ص42.

- عدم تجانس بين الاهتلاك المحاسبي و الاهتلاك الجبائي : يعتمد احتساب مدة الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي على مدة الانتفاع به، أي المدة المقدرة للاستعمال من طرف المؤسسة المالكة له، والتي تعكس بواقعية استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بالأصل خالفا للقواعد الجبائية الحالية التي تحدد مدة الاهتلاك وفقا لتصنيف معين لكل فئة من الأصول المادية و المعنوية و التي تكون عادة قصيرة و اقل من المدة الحقيقية له، فاختلاف فترات الاهتلاك المطبقة من طرف المؤسسة و التي تفوق فترات الاهتلاك الجبائي، فان القيمة المحاسبية في نهاية كل فترة تزيد عن قيمته الجبائية وتكون الفروقات تعبر عن التزام جبائي مؤجل .
- الإعانات الدولة : تدرج إعانات الاستغلال و التوازن التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها، أي يتم توجيه الإعانة للسنة المالية المعنية بتدعيمها و تؤخذ في المخطط الجبائي عند تحصيلها، هذا ما يجعل النتيجة الجبائية أصغر من النتيجة المحاسبية وبالتالي تنشأ ضريبة مؤجلة خصوم
- مصاريف بحث و تطوير :

تخصم مصاريف البحث و التطوير من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% من مبلغ هذا أو الدخل أو الربح، ودون تجاوز حد أقصاه قدره 100.000.000 من النفقات المصروفة في إطار البحث و التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص و التصريح بالمبلغ المعاد استثماره للإدارة الجبائية إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي.¹

المطلب الثاني: أهمية وخصائص الضرائب المؤجلة

أولا: أهمية الضرائب المؤجلة

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

أ- التعرف على العناصر التي ساهمت في تحديد العبء الضريبي وإجراء المقارنات بين الفترات المالية المختلفة ;

ب- الحكم على نوعية الاستثمار، فالعديد من المستثمرين الذين يرغبون في الحكم على نوعية العوائد التي تحققها مؤسسة معينة ويهتمون بالفروق بين الدخل المحاسبي قبل الضريبة و صافي الدخل الضريبي ، لما لها

¹ جمال الدين بكيري، جيلالي بهاز، مرجع سابق، ص352.

من تأثيرات على تلك العوائد التي تزيد قيمتها نتيجة لأثر ضريبي موجب، من الواجب فحصها بعناية خاصة إذا كان هذا الأثر غير متكرر ؛

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

ث- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل، حيث إن فحص الجزء المؤجل من مصروف ضريبة الدخل يؤدي إلى توفير معلومات تفيد في التعرف على ما إذا كان من المحتمل أن تزيد الضريبة واجبة السداد أو تقل في المستقبل ، كما أن الفحص المتأني قد يبرز سياسات المؤسسة المتعلقة برسمة التكاليف، والاعتراف بالإيرادات ، و غيرها من السياسات التي تؤدي لظهور فروق مؤقتة بين الدخل المحاسبي و الدخل الضريبي، ونتيجة لكل ذلك فإنه يمكن التنبؤ بالتخفيضات المستقبلية في الالتزامات الضريبية المؤجلة و التي تؤدي إلى فقد جزء من السيولة بسبب زيادة مدفوعات الضريبة الفعلية عن مصروف ضريبة الدخل الظاهر في قائمة الدخل¹؛

ج- المساعدة في وضع السياسات الحكومية، فالإفصاح عن المعلومات التي تعكس الآثار الضريبية المترتبة على الفروق المؤقتة يؤدي إلى التعرف على مقدار الضرائب التي تدفعها المنشأة بالفعل ، و بالتالي التعرف على معدل الضريبة الفعال لها ، وهي من الأمور المفيدة لصناعة السياسات الحكومية خاصة عند إعداد الموازنة العامة للدولة، أو عند إدخال بعض التعديلات على التشريعات الضريبية.²

ثانيا : الخصائص

تتميز الضريبة المؤجلة بجملة من الخصائص نذكر منها:

أ- الضرائب المؤجلة تتعلق بالاختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي والتي يطلق عليها اسم الاختلافات المؤقتة.

ب- الضرائب المؤجلة ترتبط بالتأثيرات الضريبية المستقبلية وليست الماضية.

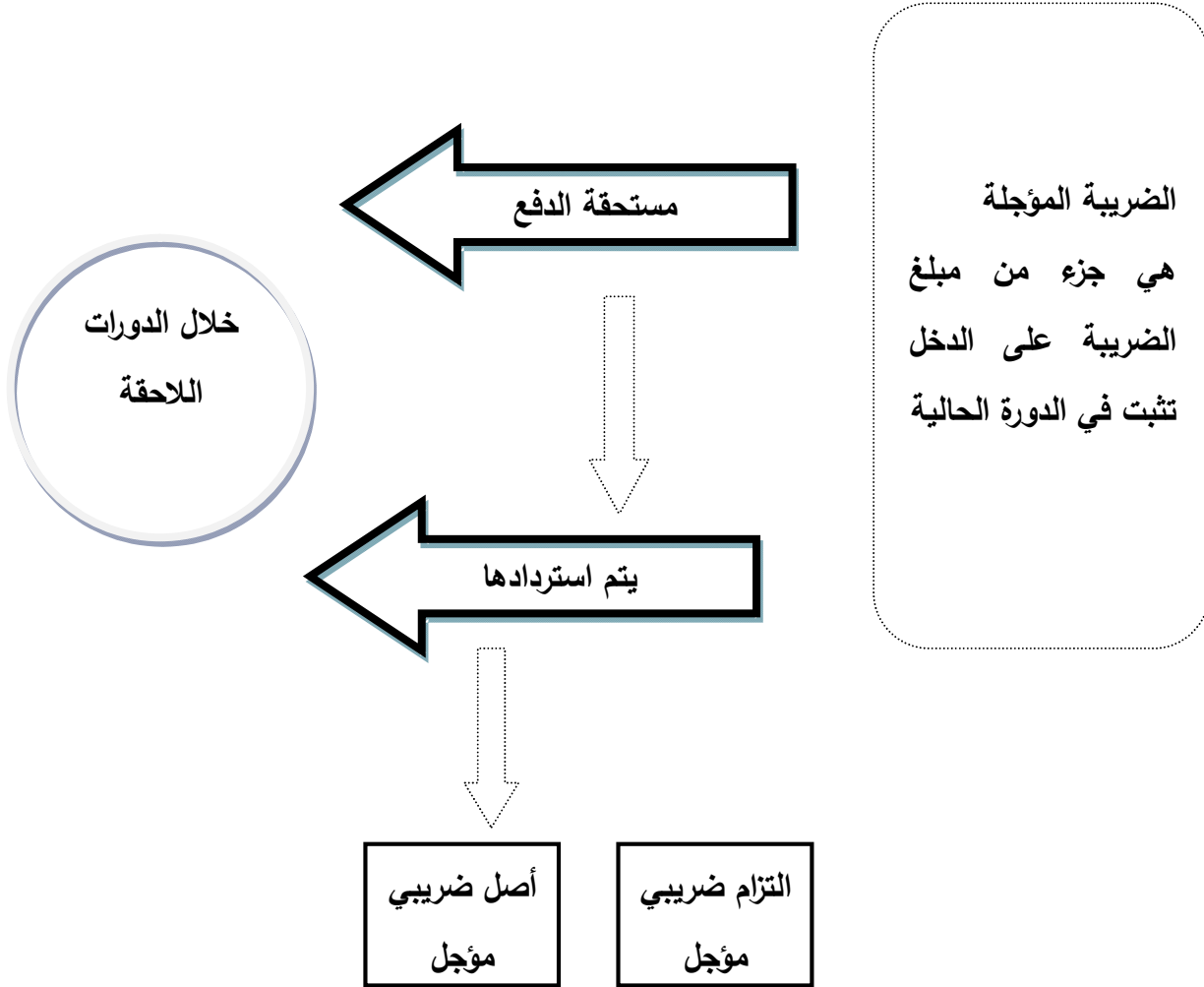
ت- محاسبة الضرائب المؤجلة هي مشكلة محاسبية و ليست مشكلة ضريبية.³

¹ معروف عادل، اثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر ، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017، ص48

² نقموش عادل، دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 05، العدد02، 2021، ص171.

³ إيمان طيب، سارة مسلم، إشكالية الضرائب المؤجلة بين المعايير المحاسبية الدولية و المتطلبات الجبائية في الجزائر، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب بعين تموشنت، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة و جباية معمقة، 2018، ص 07.

الشكل رقم 01: مفهوم الضريبة واهم أصنافها



المصدر: نعيمة موسى، هاجر نصيب، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي لدولي رقم 12، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019، ص11.

المطلب الثالث: حساب الضريبة المؤجلة

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

أولاً: ضرائب مؤجلة خصوم:

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

أ- نفقات و أعباء التطوير التي يتم تفعيلها و إظهارها حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 ضمن التثبيتات ، ولكن جبائيا يتم طرحها فوراً خلال السنة التي حدثت فيها أو تطفأ على أساس جبائي.

ب- التثبيتات التي تهلك جبائيا بشكل أسرع من إهلاكها المحاسبي.

ت- توزيعات النتائج المقررة عندما تكون محتملة وغير واقعة تحت رقابة المجمع (حالة الشركات في وضع تكافؤ أو الشركات المدججة تناسبيا)، و التي ستؤدي إلى ضرائب غير قابلة للاسترجاع تنشأ عنها ضرائب مؤجلة في الخصوم¹.

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

أ- تحولات العجز و الخسائر ضريبيا إلى الأمام ، التي تؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة في الأصول كلما كان من المحتمل أن يتم تحميل هذه الخسائر القابلة للترحيل في مستقبل قريب.

ب- مخصصات المؤونات للإحالات على التقاعد المستقبلية و تكون النفقة الواجبة التسديد بهذا الصدد ، و التي تظهر ضريبيا في العناصر المعاد إدماجها ، لأن الأعباء التي تسمح بتغطيتها هذه المؤونات تطرح جبائيا في المستقبل ، مما يجعل هذه الإدماجات مصدرا لأصول من الضرائب المؤجلة.

¹نور الدين موساوي، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقا للنظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص51.

ت- إلغاء العمليات ما بين الفروع في حالة المجمعات بما يؤدي إلى فروقات زمنية ، فحينما يتنازل فرع مثلا عن بضاعة لفرع آخر بتحقيق هامش ربحي ، مع بقاء البضائع التي تم تبادلها موجودة ضمن المخزونات في نهاية الدورة المعنية بهذا التنازل الداخلي ، فإنه على الشركة التي اشترت داخليا أن تلاحظ لدى التجميع ضريبة مؤجلة في الأصول تمثل المبلغ الذي دفعه المجمع بشكل مسبق عن طريق الشركة التي باعت داخليا، و لكن التي سيتم استرجاعها عند تنازل الشركة المشتريّة عن البضاعة لزبون خارجي. يتم تحديد مبلغ الضريبة المؤجلة عند إقفال الدورة بضرب الفروقات الزمنية و الخسائر الضريبية القابلة للترحيل إلى الأمام في معدل الضريبة الجاري الذي تخضع له المنشأة.¹

ثالثا: خطوات محاسبة الضرائب المؤجلة

أ- تحديد المبلغ المرحل في مقابل الوعاء الضريبي

ينبغي على المؤسسة التقرير عن المبلغ المرحل لأصل أو التزام ما في الميزانية وقيمتها من أجل الأغراض الضريبية ، بحيث ستكون هناك ضرائب مؤجلة عندما تكون هناك فروقات مؤقتة بين المبلعين (الأساس المحاسبي والأساس الضريبي).

ب- تحديد وحساب الفروقات المؤقتة

تتطلب محاسبة الضرائب المؤجلة ضرورة تحديد الفروقات المؤقتة في هذا المجال، بحيث يمكن أن تكون هذه الفروقات، إما فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية، أو فروقات مؤقتة قابلة للاستقطاع في الفترات المستقبلية على ضوء التشريعات الجبائية المعمول بها.

ت- تطبيق المعدلات الضريبية على الفروقات المؤقتة

يترتب على ما سبق ذكره من فروق مؤقتة إما ضرائب مؤجلة أصول، أو ضرائب مؤجلة خصوم، ويتم احتساب أرصدة هذه الضرائب المؤجلة من خلال العلاقة التالية:

$$\text{الضريبة المؤجلة} = \text{الفرق المؤقت} \times \text{معدل الضريبة المعمول به}$$

¹سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الاسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الدكتوراه، تخصص العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ، 2009، صص135-136

ث- المراجعة السنوية لأرصدة الضريبة المؤجلة في نهاية كل سنة

ينبغي مراجعة أرصدة الضريبة المؤجلة في تاريخ نهاية كل سنة للتأكد من القيم المتبقية الخاضعة للضريبة مستقبلاً، أو القيم القابلة للاستقطاع في المستقبل، وعلى ضوء الحركة بين أرصدة الضرائب المؤجلة في بداية الفترة وفي نهاية الفترة يتم تخفيض رصيد الضرائب المؤجلة والتي على أساسها يتم الاعتراف المحاسبي من خلال القيود المحاسبية المناسبة لهذه التغيرات.¹

¹ابراهيمى حسام، مكي زكرياء، التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2020/2019، ص26.

المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

تعتبر الضرائب المؤجلة احد المكونات المهمة في أنشطة الضرائب المعاصرة، وتزداد أهمية هذا النوع من الضرائب في كونها إحدى الطرق التي تتبعها المنظمات لتنظيم عملية التدفقات النقدية الخاصة بدفع المستحقات الضريبية و التي ينتج عنها الربح الضريبي عن الربح المحاسبي ، وبدخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق جعل من الضروري إعادة النظر في العلاقة بين المحاسبة و الجباية وعليه فان معالجة الضرائب المؤجلة تكتسي أهمية كبيرة في المؤسسات، ولهذا أردنا معرفة واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة.

المطلب الأول:عموميات حول النظام المحاسبي المالي

أولاً: مفهوم النظام المحاسبي المالي

عرف القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة رقم 03 منه وسمي صلب هذا النص بالمحاسبة المالية: تمثل المحاسبة المالية نظاما لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.¹

من خلال التعريف السابق تعتبر المحاسبة المالية نظام للمعلومات تقوم على مجموعة من الافتراضات والمبادئ التي تحكم عملية تحويل الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مالية تخدم مجموعة كبيرة من المستفيدين، هذه العملية تتم من خلال تسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية وفقا لقواعد وإجراءات وأساليب مستمدة من المبادئ والافتراضات المحاسبية²

يعتبر النظام المالي المحاسبي إعادة صياغة للمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 والذي يتدرج في إطار عمليات التحديث التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي الذي باشرته الجزائر، كما يعتبر في الحقيقة تغيير في الثقافة المحاسبية الحالية التي تشكل المرجع العلمي باعتبار أنها مطبقة من طرف أكثر من 100 دولة ومحاولة التقارب مع معايير دول المجموعة الأوروبية وأكثر من 120 منظمة مهنية في العالم.³

كما يعرف النظام المحاسبي المالي من ناحيتين:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، تحتوي القانون رقم:07-11 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة03، ص03.

² لدرع خديجة، عبد الرحيم ليلي، قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى وطني حول: معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (متطلبات التوافق و التطبيق)، المركز الجامعي، سوق الأهراس، 25-26 ماي 2010، ص03

³ بن زياد مبارك، بن سالم عامر، النظام المحاسبي المالي ضرورة أم خيار بالنسبة للجزائر، ملتقى وطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية بمعطيات التوافق.

أ- من ناحية الاقتصادية: جاء المفهوم الاقتصادي للنظام المحاسبي المالي في قانون 07-11 حيث نص على ما يلي:

الحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقديمها، وتسجيلها، وعرض كشوف مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، وناجته، ووضعية خزينته في نهاية السنة.

ب- من الناحية القانونية: هم مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجهزة على تطبيقه وفقا للأحكام القانون، ووفقا لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المتفق عليها.¹

ثانيا: خصائصه

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها في شتى المجالات فإنها يجب ان تتصف بخصائص معينة ويمكن تلخيصها كالتالي:

أ- الملاءمة

وتعد ملاءمة أو مناسبة المعلومات المحاسبية من أهم الخصائص التي يجب أن تتصف بها المعلومة المحاسبية، و تعني ان تلك المعلومات يجب أن تكون هامة ومفيدة عند دراسة المشكلة التي يراد حلها ومعالجتها واتخاذ قرار بشأنها أو بشكل أوضح يجب أن تكون المعلومات مفيدة ومهمة لما صممت من اجله .

ب- الوقتية

أي أن الحاجة للمعلومات حاجة وقتية وبذلك يجب ان تكون المعلومات حديثة لان المعلومات المحاسبية تفقد قيمتها مع مرور الوقت .

ت- القابلية للتحقق

وهي الخاصية التي تجعل جميع المستخدمين لها بصفة مستقلة وباستخدام أساليب مماثلة ان يتوصلوا لنتائج مماثلة.

ث- الموضوعية (البعد عن التحيز)

وتعني الابتعاد عن التقدير والحكم الشخصي في المحاسبة والاعتماد على مصادر حقيقية للمعلومات المحاسبية. وهو ان لا تكون المعلومات منحازة لجهة على حساب جهة أخرى.

¹محمد فيصل مياده: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على اعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، مذكرة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017، ص35.

ج- الصحة أو الدقة

وهي على درجة كبيرة من الأهمية لأنه إذا لم تكن المعلومات صحيحة ودقيقة فما الفائدة منها وبما إن المعلومات المحاسبية مدخلات لنظام القرار فإنها إذا كانت خاطئة وغير صائبة سوف تؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة وغير صائبة لنظام القرار والذي بدوره اعتمد على مدخلات غير صائبة.

ح- القابلية للقياس الكمي

معروف أن المحاسبة أداة للتعبير عن نشاط اقتصادي على شكل وحدات نقدية أي أن المحاسبة هي لغة أرقام ويتم القياس للأحداث المالية وإثباتها وإعداد التقارير عنها بشكل كمي¹.

ثالثاً: أهمية النظام المحاسبي المالي.

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، كما انه يشكل خطوة هامة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، في إطار التوحيد المحاسبي العالمي والذي يهدف إلى :

- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم؛

- استجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضع المالية للمؤسسة²؛

تمثل أهمية النظام المحاسبي المالي في:

- **زيادة جودة القوائم المالية:** أن النظام المالي المحاسبي ساهم في جودة القوائم المالية من خلال:

زيادة درجة الملائمة والموثوقية في القوائم المالية للمؤسسات: النظام المحاسبي المالي اخذ بعين الاعتبار نظرة المستثمر وربط مبدأ الملائمة بالموضوعية، وبالتالي فقد جاءت المعلومات في القوائم المالية وتقاريرها ملائمة لحاجات صناع القرار؛

- **سهولة الإفصاح:** من خلال تطبيق النظام المحاسبي: وذلك من خلال عرض البيانات المالية المنتجة في الداخل وإزالة الغموض عليها، وبالتالي أصبحت ذات منفعة لمستخدمي القوائم المالية، وذلك من خلال:

- توجيه استثماراتها واتخاذ القرار الرشيد؛

- إضافة قيمة من خلال الإفصاح عن الواقع الحقيقي لها؛ - توفير جو من الثقة بين كافة المتعاملين والإدارة.

¹بغدادى بن عطية العزيز، مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم التنبؤات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2015، ص13

² شنوف شعيب، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 12، الجزائر، 2006، ص 64.

- إرساء الشفافية في القوائم المالية: أصبح النظام المحاسبي المالي بشكل إطار يحمي كل الأطراف المتعاملة بالحاسبة بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وذلك عزز المصدقية والوصول إلى معلومات واضحة بأقل التكاليف بعيداً عن كل الطرق المتوتية، ويخلق فضاء للمساءلة والإفصاح الأمثل بين مختلف الأوساط لاسيما الاقتصادية منها؛
- تسهيل المقارنة في القوائم المالية: من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي أصبحت حركة تداول المعلومات تعكس مدى تقارب البيانات المالية، وبما أن المعلومات الواردة في القوائم المالية أصبحت أكثر موثوقية عن قبل؛
- التقليل من التلاعبات وإرساء قواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة : هناك العديد من التلاعبات المرتبطة بمهنة المحاسبة وساهم النظام المحاسبي المالي من التقليل منها، ونذكر أهم الخروقات:
 - خروقات خاصة بالمهنيين منها:
 - التلاعب بحسابات الميزانية بقصد رفع الأتعاب؛
 - غياب المهنية في التعامل بين زملاء المهنة ظهر ذلك جلياً في المناقصات التي تتم بطريقة غير أخلاقية والهدف من -ورائها الحصول على الصفقة بأي ثمن.
 - خروقات خاصة بالمؤسسات:
 - يعتمد بعض المسييرين إلى استخدام بعض التقنيات المحاسبية لزيادة أجورهم على حساب المؤسسة كالتلاعب بسياسة تقييم الاستثمارات أو المخزونات؛
 - تمارس المؤسسة ضغوط على المهنيين المحاسبين من خلال حثهم على القيام بالتحاليل على إدارة الضرائب لصالح المؤسسة؛
 - غياب الشفافية في محاسبة بعض المؤسسات وإتباعهم لقوائم مالية مضللة؛
 - حسن النمو وتنافسية المؤسسات: أن المؤسسات لا تسعى إلى ممارسة النشاط وتقديم الخدمات فحسب بقدر ما تهدف إلى تعزيز وثبت مركزها التنافسي في السوق، ويسعى مسيرو المؤسسات إلى إتباع الأساليب العلمية لاتخاذ قرارات مناسبة في ميدان المنافسة واغلب الاقتصاديون يتفقون بان قوة المؤسسة وقدرتها على المنافسة يتجلى في تخفيض الأسعار والتكاليف المتعلقة بالنشاط الإنتاجي والخدمي؛¹

¹ علي سماي، خلف الله بن يوسف، مرجع سابق، ص 178

المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

أولاً: معالجة الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

تناول النظام المحاسبي المالي مختلف التعاريف والمفاهيم الأساسية المتعلقة بالضرائب المؤجلة وكيفية استعمالها ومجال تطبيقها، وكذا التسجيل المحاسبي لأصول وخصوم الضرائب المؤجلة.

أ- مفهوم الإخضاع المؤجل: إن الإخضاع المؤجل هو طريقة محاسبية تتمثل في التقييد المحاسبي لأعباء الضريبة على الأرباح والمتعلقة بالعمليات التي تمت خلال الدورة المحاسبية، وينتج عن تطبيق هذه الطريقة ظهور الضرائب المؤجلة والتي تمثل الضرائب واجبة الدفع أو الضرائب واجبة التغطية خلال الدورات اللاحقة. وترتكز الضرائب المؤجلة على مبدأ ترحيل الضريبة فيما يخص الفروقات الناتجة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال الدورة.¹

ب- تعريف الفروقات المؤقتة: الفروقات المؤقتة هي الفروقات بين القيمة المحاسبية للأصول أو للخصوم في الميزانية وأساسها الجبائي، ويمكن أن تكون الفروقات المؤقتة:

- فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة: الفروق المؤقتة هي الفروق التي سوف تؤدي إلى قيم خاضعة للضريبة في السنوات التالية عندما يتم استرداد الأصول ذات الصلة
- فروقات مؤقتة قابلة للخصم: هي الفروق المؤقتة التي سوف تؤدي إلى قيم قابلة للخصم في السنوات التالية عندما يتم الوفاء بالالتزامات الدفترية ذات الصلة.²

وتترتب عليها المبالغ التي ستفرض عليها الضرائب، والمبالغ التي سيتم خصمها في السنوات المالية المقبلة عندما يتم تسوية أو تحصيل القيمة المحاسبية للأصول والخصوم. وتنتج الفروقات المؤقتة عن ما يلي:

- تفاوت مؤقت بين إثبات الإيرادات أو النفقات الذي سيأخذ في حساب النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة.
- العجز الضريبي أو القرض الضريبي القابل للترحيل، إذا كانت الأرباح الجبائية محتملة الوقوع في مستقبل منتظر.
- الإستهلاك وإعادة المعالجة التي تتم في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة

¹ عزيمة المهري، اختبار التوافق بين المعيار المحاسبي الدولي ضرائب مؤجلة و التوجهات المحاسبية و الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012، ص116.

² دونالد كيسو، جيربوجانت، نيري وارفيلد، الترجمة احمد عبده الضياغ و محمد سعد احمد حسين و محمود السيد و محمد فوزي محمد، المحاسبة المتوسطة (نسخة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية)، نشر دار حميثرا للنشر و الترجمة، جامعة الاسكندرية، ص1846

ت- المقاصة: لا يمكن إجراء المقاصة على مستوى الميزانية وحساب النتائج إلا إذا:

- خضوع الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم لنفس الإدارة الجبائية بالنسبة لنفس الكيان الخاضع للضريبة.
- وجود حق قانوني واجب النفاذ بإجراء مقاصة نظرا لطبيعة الضريبة المعنية ومنشئها.

ث- تقييم الضرائب المؤجلة:

تقيم الضرائب المستحقة على أساس معدل الضريبة المعتمد في تاريخ إقفال السنة، وحسب طريقة الترحيل المتغير فإن أصول وخصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تقيم بالمعدل الذي ينتظر أن يطبق في سنة تحقيق الأصول والخصوم. كما أنه عند إقفال كل سنة مالية تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع من خلال التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظر من السنة المالية التي ينجز الأصل أو يتم تسوية الخصم خلالها، كما لا يجب أن تحين الضرائب المؤجلة.

ج- عرض الضرائب المؤجلة:

عند عرض الحسابات في الميزانية يجب الفصل بين الضرائب المؤجلة خصوم عن الضريبة الجارية الدائنة (ضريبة مستحقة الدفع)، كما يجب الفصل عند العرض بين الضرائب المؤجلة أصول والضريبة الجارية المدينة (تسبيقات على الضريبة المدفوعة)

ح- المعلومات الواجب ظهورها في الملحق :

من أجل توضيح المبالغ الظاهرة في الميزانية وحساب النتائج يتوجب التطرق في الملحق للمعلومات التالية :

- نشأة الضرائب المؤجلة.
- مبلغ الضرائب المؤجلة.
- تاريخ انتهاء صلاحية الضرائب المؤجلة أصول.
- طريقة حساب الضرائب المؤجلة.
- كيفية الإدراج في الحسابات.

ثانيا : المبادئ المحاسبية، إطار يُحترم عند الإخضاع المؤجل:

إن أساس التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة هو احترام المبادئ المحاسبية الأساسية:

أ- الضرائب المؤجلة ومبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: حسب النظام المحاسبي المالي يجب الحفاظ على مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية وهو أن الميزانية الافتتاحية للدورة N هي الميزانية الختامية للدورة $N-1$ والأرصدة الختامية للميزانية الختامية هي نفسها عند افتتاح الدورة. وعليه فإن الوضعية الجبائية المؤجلة للسنة $N-1$ يجب أن تسترجع في الدورة N مما ينتج عنها ملاحظتان:

- يسجل أثر التغيير المحاسبي في الضرائب المؤجلة في حساب النتيجة.
- رفع مستوى أرصدة الضرائب المؤجلة بسبب تعديلات معدل الإخضاع يسجل كنفقات أو إيرادات في سنة التغيير

ب- الضرائب المؤجلة ومحاسبة الإلتزام: تسجل المعاملات والأحداث في القوائم المالية في السنوات التي ترتبط بها، أي تسجل العمليات التي تحدث في الفترة المالية محل الاعتبار، وعليه فإن الإخضاع المؤجل يشمل ربط نفقة الضريبة على النتيجة للسنة الواقعة فيها وهذا حسب مبدأ الحدث المنشأ.

ت- الضرائب المؤجلة ومبدأ عدم المقاصة:

حسب هذا المبدأ تسجل العمليات في الحسابات المناسبة وتقيم عناصر الأصول والخصوم بانفصال ولا يجب إجراء أي عملية مقاصة فيما بينها. أما فيما يخص المقاصة بين أصول وخصوم الضرائب المؤجلة فتتم إذا تحققت الشروط التالية:

- تكون الضرائب المؤجلة أصول وخصوم خاضعة لنفس الإدارة الجبائية ونفس الكيان الخاضع للضريبة.
- وجود حق قانوني واجب النفاذ بإجراء مقاصة نظرا لطبيعة الضريبة المعنية ومنشئها.

ث- الضرائب المؤجلة وتغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني

تسجل المعاملات والأحداث الأخرى في الدفاتر المحاسبية وتعرض في القوائم المالية حسب الجوهر الإقتصادي وليس على أساس شكلها القانوني، أي الجانب العملي يفوق الجانب الشكلي للمحاسبة ولديه الأسبقية على الجانب القانوني والقواعد الجبائية، حيث أن هيمنة الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني يعتبر واحد من المبادئ المحاسبية المسيطرة، ومفهوم الجباية المؤجلة يقع بالضبط ضمن التصور الإقتصادي للمحاسبة المالية.

ج- الضرائب المؤجلة واستمرارية أساليب التقييم والعرض لضمان المقارنة والانسجام بين القوائم المالية

لفترات متتابعة، يجب تطبيق الطرق المحاسبية من إقفال حسابات إلى أخرى وهذا بكيفية مماثلة في تقدير العناصر وفي تقديم المعلومات. وفيما يخص الضرائب المؤجلة هناك قواعد خاصة يجب الإلتزام بها عند تقييم وعرض حسابات الضرائب المؤجلة

ح- الضرائب المؤجلة ومبدأ استقلالية الدورات إن مبدأ استقلالية الدورات هو التقييد المحاسبي للأعباء والنواتج المنجزة خلال الدورة، ويتوافق مبدأ الإخضاع المؤجل ومبدأ استقلالية الدورات نظرا للأخذ في الحساب كل الضرائب الخاصة بالدورة حتى وإن تعلق الإخضاع الضريبي أو استرداد الضريبة بدورات لاحقة¹

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة وفق scf

قسمت الضرائب المؤجلة إلى قسمين ضرائب مؤجلة خصوم، وضرائب مؤجلة أصول ومن خلال هذا المطلب سنتعرف إلى التسجيل المحاسبي لكل منهما:

أولا: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول:

الحساب (133/ح/ضرائب مؤجلة أصول) ويكوئمدن بمبلغ الضرائب الذي سيحقق أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، وهذا يجعل الحساب (692/ح/فرض الضريبة المؤجلة أصول) دائما، هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فسنجد قيما معاكسا).

حالة تسجيل أصل ضريبي مؤجل:

692/ح	133/ح
| X	| X

عند التنسيق الضريبي: يتم تسجيل القيد التالي:

.....	ح/ الضرائب المؤجلة أصول	133
.....	ح/ البنك أو الصندوق N/12/31	51/53

في حالة تسوية الضريبة:

¹ عزيزة المهري، مرجع سابق، ص120/118.

.....	.....	ح/ ضرائب مفروضة مؤجلة كأصول	692
.....	.....	ح/ الضرائب المؤجلة أصول N/12/31	133

ثانيا: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم:

الحساب 134 ح/ ضرائب مؤجلة خصوم: ويكون دائما يجعل الحساب (693 ح/ فرض ضرائب مؤجلة خصوم) مدينا بمبلغ الضريبة المطلوب دفعه خلال السنوات المالية المقبلة (كما في حالة منتج مدرج في الحسابات، لكنه خاضع للضريبة في السنوات القادمة)

وكمثال على ذلك نذكر أن الإعانات الاستغلال تسجل بحسابات النواتج بتاريخ الحصول على وعد بتقديمها من قبل السلطة المركزية أو المحلية، لكنها لا تحسب ضمن النتيجة الخاضعة للضريبة إلا بعد استلامها الفعلي¹.

حالة تسجيل خصم ضريبي مؤجل :

693/ح	134/ح
X	x

يكون القيد المحاسبي للضرائب المؤجلة كما يلي:

عند ترتيب دين ضريبي لسنة ما لم يدفع خلالها :

.....	.....	ح/ ضرائب مفروضة مؤجلة كخصوم	693
.....	.....	ح/ الضرائب المؤجلة خصوم N/12/31	134

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر حيطاني، ط1، برج بوعريبيج، الجزائر، 2011، ص141.

في حالة التسوية للضريبة وتسديد المستحقات

.....	.....	ح/ضرائب المؤجلة خصوم		134
.....		ح/ النقديات	51/53	
		N/12/31		

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

المبحث الثالث: عرض الدراسات السابقة

¹نور الدين موساوي ، نفس المرجع السابق، ص53

تطرق العديد من الدراسات في دول مختلفة لموضوع الضرائب المؤجلة وكيفية دراستها ومعالجتها وفقا للنظام المحاسبي المالي ، وقد تباينت نتائج هذه الدراسات ، حسب الأداة المستعملة في القياس أو التحليل في كل دراسة، ونظرا لأن المجال لا يتسع لذكر جميع هذه الدراسات سنقوم بتلخيص أهمها في مطلبين، المطلب الأول يضم الدراسات التي تخص بالضرائب المؤجلة، والمطلب الثاني يضم الدراسات التي تخص بالنظام المحاسبي المالي .

المطلب الأول : الدراسات السابقة الخاصة بالضرائب المؤجلة

أ- دراسة نقموش عادل، دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة إضافات اقتصادية ، المجلد 5، العدد 2، جامعة المسيلة، 2021، ص ص 167- 187

كان هدف الدراسة التعرف على إجراءات وقواعد معالجة الضريبة المؤجلة وتحديد قواعد إثباتها المحاسبي، حيث حاول الباحث دراسة دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات كمتغير مستقل حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري كمتغير تابع

ومن أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليل من أجل الإلمام بجوانب الدراسة في الجانب النظري إضافة إلى منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي .

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها ، النظام المحاسبي المالي يستجيب لمتطلبات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية، ولا يجد المهنيين في الجزائر صعوبة مع النظام المحاسبي المالي، بقدر ما يجدون صعوبة في فهم فلسفة وآلية عمل الضرائب المؤجلة (من حيث الاعتراف والقياس والإفصاح)، تعطي الضريبة المؤجلة الصورة الصادقة للمركز المالي للمؤسسة، صعوبة استخدام الضريبة المؤجلة في بعض أو كل المؤسسات لعدم إتقانها وكذلك عدم تقييدها بالشكل الصحيح رغم سهولة مبدئها وتسهيل إدارة الضرائب لهذا النوع من المحاسبية وتبنيها للضريبة المؤجلة ولكن بصورة غير مباشرة.

كما أوصت الدراسة على، العمل على تكييف النظام الجبائي والتشريعات الجبائية الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية لخلق التجانس وتقليص التباعد والتعارض، وإجراء دورات تكوينية للمهنيين في المجال المحاسبي والجبائي عن الضريبة المؤجلة

ب- دراسة : بابا حمو عبد الله، ترشين عبد الوهاب، القياس المحاسبي للضرائب المؤجلة بالمؤسسات الاقتصادية (-دراسة حالة شركة الكهرباء و الطاقات المتجددة بغرداية للفترة 2015-2016-)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي،

تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية،

الجزائر، 2019.

تسعى هذه الدراسة إلى معرفة الضرائب المؤجلة وأهميتها وما مدى تطبيقها على أرض الواقع، وبالتالي حاول الباحث معرفة القياس المحاسبي كمتغير مستقل للضرائب المؤجلة بالمؤسسات الاقتصادية كمتغير تابع.

كما تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع المعلومات و البيانات وإجراء مقابلة في الشركة محل الدراسة، وقد توصل الباحث إلى النتائج أبرزها ، أنه وضح لنا الضرائب المؤجلة مالنا وما علينا اتجاه المصالح الضريبية مما يزيد من قوة تلك الميزانية لأنها تبين بدقة أكثر مالنا من أصول وما علينا من التزامات، كما تعطينا الضرائب المؤجلة نتيجة محاسبية أكثر دقة حيث نقوم بتحميل كل عبء للسنه المالية الخاصة به، و تعد الضرائب المؤجلة كتقنية لتسوية الفروق المؤقتة الموجودة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

كما أوصى الباحث على، ضرورة تطبيق الضرائب المؤجلة بالمؤسسات الاقتصادية لضمان الالتزام بالمبدأ المحاسبي "استقلالية الدورات."، وإجراء دورات تكوينية للمهنيين لتوضيح ضرورة الالتزام بتطبيق الضرائب المؤجلة، وتكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية لمواكبة الوضع المحاسبي الجزائري التطور الحاصل في الوضع المحاسبي العالمي.

ت- دراسة: نور الدين موساوي، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقا للنظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

كان هدف الدراسة في البحث عن علاقة النظام الجبائي بالنظام المحاسبي وتوضيح العلاقة بين النتيجة المحاسبية و الجبائية، وهذا ما حاول الباحث دراسته من خلال المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة كمتغير مستقل وفقا للنظام المحاسبي المالي كمتغير تابع.

من خلال الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي ،من خلال أدوات المسح المكتبي ، المقابلة، ودراسة حالة مؤسسة اقتصادية، كما توصل الباحث إلى نتائج أهمها ، للنظام المحاسبي المالي عناصر و مبادئ مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية يتماشى مع التطورات الاقتصادية العالمية، وعالج النظام المالي المحاسبي الضرائب المؤجلة في الجزائر وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 21، والمعايير المحاسبية

الدولية مطبقة بشكل جزئي يتوافق مع ما يمكن تطبيقه، وأنه هناك علاقة طردية بين حجم وطبيعة الضرائب المؤجلة و الأعباء الدفترية المتعلقة بها.

كما أوصى على تهيئة الاقتصاد الوطني للانفتاح أكثر على معايير المحاسبة الدولية، وتشجيع البحث العلمي ومساعدة الباحثين بإعطائهم المعلومات و البيانات المالية المتوفرة عن تطبيقات النظام المحاسبي المالي في الجزائر، وكذلك 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.

ث- بن بوكر عثمان، بالحاج عبد الفتاح، الضريبة المؤجلة واثارها على القوائم المالية -دراسة حالة مفتشية الضرائب بركان-)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2020.

تسعة هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها ، إبراز أهم المشاكل و العوائق التي تقف حائرا أمام تطبيق الضرائب المؤجلة ،ومعرفة مدى تأثير الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، وخلال ذلك حاول الباحث التعرف على الضريبة المؤجلة كمتغير مستقل وأثرها على القوائم المالية كمتغير تابع.

ومن اجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في تجميع المعلومات وعرضها ، كما استخدم أسلوب دراسة حالة في المؤسسة الاقتصادية ، كما توصل الباحث الى مجموعة من النتائج أبرزها ، يبين المعيار المحاسبي الدولي المعالجة المحاسبة الضريبة المؤجلة وأثرها على القوائم المالية، و تأثير الضريبة على القوائم المالية سوء من جانب الميزانية و الأصول والخصوم من حيث إظهار حق المؤسسة في استرداد جزء من حقها اتجاه مصلحة الضرائب ،ومن الجانب جدول حسابات النتائج تأثيرها على النتيجة المحاسبية ،وتحدد تقنية الضريبة المؤجلة عند كل إقفال للسنة مالية.

كما أوصى على أنه ،يجب الاهتمام بمعايير المحاسبة خاصة متعلقة بالضريبة المؤجلة ،والزيادة من تكثيف الدورات التكوينية والعلمية وتكون ذو فاعلية وجودة مهنية مما يتطلبه التطوير الدولي.

ج- دراسة : مسعود كسكس، اثر تطبيق الضرائب المؤجلة على القوائم المالية في الجزائر، مذكرة

مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية

العلوم الاقتصادية و التسيير وعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013

هدفت الدراسة إلى تحليل القواعد المحاسبية عن ضرائب وفقا لمعيار المحاسبة والى مدى تطبيق المعيار

الدولي رقم 12 في النظام المحاسبي المالي وبالتالي حاول الباحث معرفة تطبيق الضرائب المؤجلة كمتغير

مستقل على جودة القوائم المالية في الجزائر كمتغير تابع.

كما اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في أغلب أجزاء النظرية، إضافة إلى المنهج المقارن في

القسم التطبيقي لدراسة الموضوع .

من خلال ذلك توصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها، أنه تتأثر الضرائب المؤجلة على القوائم

المالية من خلال تأثير على النتيجة المحاسبية، وتتوافق المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في الجزائر

والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12

وبناء على جملة من النتائج تقدم الباحث ببعض التوصيات منها، إعادة النظر في تطبيق المعيار

المحاسبي الدولي للمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، والإهتمام أكثر بمعايير المحاسبة الدولية خاصة

تلك المتعلقة منها بـضرائب الدخل، وكذلك العمل على تكييف التشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي

المالي حتى تتقلص درجة التباعد والتعارض، وتشجيع البحث العلمي ومساعدة الباحثين بإعطائهم

المعلومات والبيانات المالية المتوفرة عن تطبيقات النظام المالي المحاسبي في الجزائر.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة الخاصة بالنظام المحاسبي المالي

أ- دراسة شريط صلاح الدين، حفاصة أمينة ، مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين

النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية -دراسة حالة مؤسسة الهضاب العليا

الرياض ،سطف- ،مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، المجلد3، العدد1،

2018، ص ص188-211

وكان هدف الدراسة إلى إجراء مقارنة بين قواعد النظام المحاسبي المالي مع ما جاءت به المعايير

المحاسبية الدولية حول المحاسبة، ومحالة معرفة مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام

المحاسبي المالي كمتغير مستقل وبين المعايير المحاسبية الدولية كمتغير تابع.

وتم الاعتماد على المنهج الوصفي و التحليلي في عرض البيانات و المعلومات ، كما تم الوصول إلى مجموعة من نتائج الدراسة أهمها ، لمعايير المحاسبية الدولية عاجلت الأصول المعنوية بشكل أكثر تفصيلا و تعمقا و إيضاها مما يسهل فهمها من طرف مختلف المستخدمين في مختلف المجالات، هناك توافق إلى حد معين في معالجة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي مع ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية.

كما أوصى الباحث على عطاء أهمية أكثر مما هي عليه للأصول المعنوية في المؤسسات الجزائرية لأنها تعتبر مصدر أساسي لخلق القيمة المضافة و لتمييز أي مؤسسة عن غيرها، ومحاولة جعل النظام المحاسبي المالي أكثر مرونة ليتكيف مع التغيرات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية كما لزم الأمر ذلك لأن هذه الأخيرة تتميز بالمرونة و سرعة التغير حتى لا يترك المجال لحدوث اختلافات بينهما.

ب- دراسة سماش كمال ، عياشي فاطمة الزهراء، تحديات القياس و الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة (في ظل المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي SCF)، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، ص ص 44-57

تمثل هدف الدراسة في التعرف على متطلبات القياس و الإفصاح عن الأصول غير الملموسة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ووفقا للنظام المحاسبي المالي، من خلال دراسة الإفصاح المحاسبي كمتغير مستقل عن الأصول غير الملموسة كمتغير تابع .

تم استخدام المنهج التحليلي الوصفي من أجل الإلمام و الإحاطة بالموضوع بمختلف جوانبه ، ومن خلال ما تم دراسته توصل الباحث إلى نتائج أهمها تتمثل ، المحاسبة عن الأصول غير الملموسة وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF يكتنفها العديد من الغموض، اقتصار الأصول غير الملموسة في المؤسسات في الجزائر على برامج الإعلام الآلي، وكذلك عدم وعي المؤسسات في بيئة الأعمال في الجزائر لأهمية الأصول غير الملموسة في خلق القيمة.

ومن خلال نتائج الدراسة وقفت الباحثة على بعض التوصيات منها، الجهات التي تعنى بتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر عليها العمل على مراجعة ما تضمنه النظام المحاسبي المالي SCF فيما يتعلق بالمحاسبة عن الأصول غير الملموسة لتوضيح الإلمام و الغموض في هذا الشأن، وضرورة إعطاء أهمية أكبر للأصول غير الملموسة من قبل المؤسسات الجزائرية لما هذا النوع من الأصول من أهمية في خلق القيمة

ت- أجنف فاتح، محاسبة المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (دراسة تطبيقية لتعاونية الحبوب و بالقبول الجافة-مليلة)، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2013.

تهدف الدراسة إلى التعرف و الإحاطة بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية، وبالتالي حاول الباحث دراسة محاسبة المخزونات كمتغير مستقل وفق النظام المحاسبي المالي كمتغير تابع.

ومن أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال وصف كل ما يتعلق بالمحاسبة المالية و المعايير الدولية و المخزونات، أما الأسلوب التحليلي فقد كان في تحليل البيانات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة، كما توصلت الدراسة إلى بعض النتائج و توصيات منها، وحب على التعاونية التعامل بروح المسؤولية و الصرامة في تسيير المخازن من أجل الحفاظ على سلامتها وإيصالها إلى المستهلك عن طريق تضافر كل الجهود بين مصالح التعاونية و التنسيق الجيد فيما بينها.

ث- دراسة : سعيداني محمد السعيد، مدى فعالية النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائري، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2013.

كان هدف الدراسة التعرف على واقع النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية، وبالتالي حاول الباحث معرفة مدى فعالية النظام المحاسبي المالي كمتغير مستقل في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة كمتغير تابع.

من أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي و التحليلي للموضوع وتم ذلك وفق خطة بحثية معينة، وذلك من خلال تجميع البيانات وتنظيمها وتحليلها.

ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، إن النظام المحاسبي المالي جاء بنظرة مختلفة عن سابقه و مبادئه تركز على الجانب المالي و الاقتصاد بيدل الجانب الجبائي لتوفير معلومات ملائمة للمستخدمين بالدرجة الأولى، ويعتبر النظام المحاسبي المالي خطوة هامة و إجبارية لكن مدى نجاعته يبقى رهن الظروف و طبيعة بيئة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية. والنظام المحاسبي المبسط سهل من حيث التطبيق و غير معقد و بالتالي تكلفة المنفعة أكبر من التطبيق.

كما أوصت الدراسة إلى العمل على تعديل النظام المحاسبي المالي يجعله نظام مرن يتناسب و يتطور مع حجم المؤسسة (نظام كامل للمؤسسات الكبيرة و نظام اقل تعقيد للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة و نظام بسيط للمؤسسات المصغرة) وكذلك، ضرورة وجود نصوص قانونية تتلائم مع أنظمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة التي لها علاقة بتكنولوجيا المعلومات و الاتصال، واستحداث و تفعيل دور حاضنات التكنولوجيا في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

المطلب الثالث: الدراسات الأجنبية

L'impact du régime des impôts différés l'ors de l'établissement des états financiers en Belgique, au Luxembourg, et sur base de l'IAS12 impôts sur les résultats

أطروحة دكتوراه بعنوان: (أثر الضريبة المؤجلة على التأسيس البيانات المالية في بلجيكا ولوكسمبورغ وعلى أساس المعيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل)، تهدف هذه الأطروحة إلى تأثير نظام الضريبة المؤجلة بين معايير المحاسبة المختلفة، ومسألة الاعتراف بأموال الضريبة المؤجلة في بلجيكا ولوكسمبورغ والإجابة عن الإشكالية الرئيسية المتمثلة في كيف تتم المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة؟ وما هي التغييرات التي تظهر على الميزانية وعلى حساب النتائج؟ وما هي أهم الفروقات الموجودة بين المعايير الدولية والمعايير البلجيكية؟ وقد أجريت دراسة ميدانية على بعض الشركات البلجيكية للفترة 2014 و2015. باعتمادها على المنهج الوصفي التحليلي كما توصل الباحث إلى عدة نتائج تتمثل في :

- حسب معايير المحاسبة الدولية فإن الضرائب المؤجلة تظهر في معظم القوائم المالية؛
- تظهر الضرائب المؤجلة في الميزانية حيث يمكن أن تظهر في الأصول كما يمكن أن تظهر في الخصوم ويظهر مقابلها في حساب النتائج؛
- تأثر الضرائب المؤجلة على النتيجة المحاسبية للمؤسسة كما تؤثر على الأموال الخاصة وتؤثر أيضا على قيمة المؤسسة عند تجميع مؤسستين أو عدة مؤسسات؛
- قدمت المعايير المحاسبية الدولية حالات عامة للضرائب المؤجلة آخذة بعين الاعتبار التشريعات الجبائية المختلفة لكل دولة وهذا بغرض ملائمة هذه الحالات مع مختلف هذه التشريعات

خلاصة الفصل

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

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد

تدعيما للجانب النظري الذي تطرقنا إليه سابقا لموضوع الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي ،سنجري دراسة تطبيقية نحاول من خلالها المعرفة النظرية مع ماهو موجود في الواقع، وذلك باختيار نموذج المؤسسات الاقتصادية ،تتمثل في المؤسسة الانجازات العامة "مؤسسة الهدى"، حيث تم تقسيم الفصل إلى مبحثين .

مبحث خاص بتقديم الشركة محل الدراسة، ومبحث خاص بالمعالجة المحاسبية الجبائية للضرائب المؤجلة في الشركة ، وتوضيح معالجتها محاسبيا وجبائيا بالاعتماد على مختلف القوائم المالية و الجداول الجبائية للشركة محل الدراسة .

المبحث الأول:لمحة عامة حول المؤسسة محل الدراسة

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى تقديم المؤسسة من الدراسة من حيث تعريف الشركة وأهدافها و الهيكل التنظيمي لها .

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة .

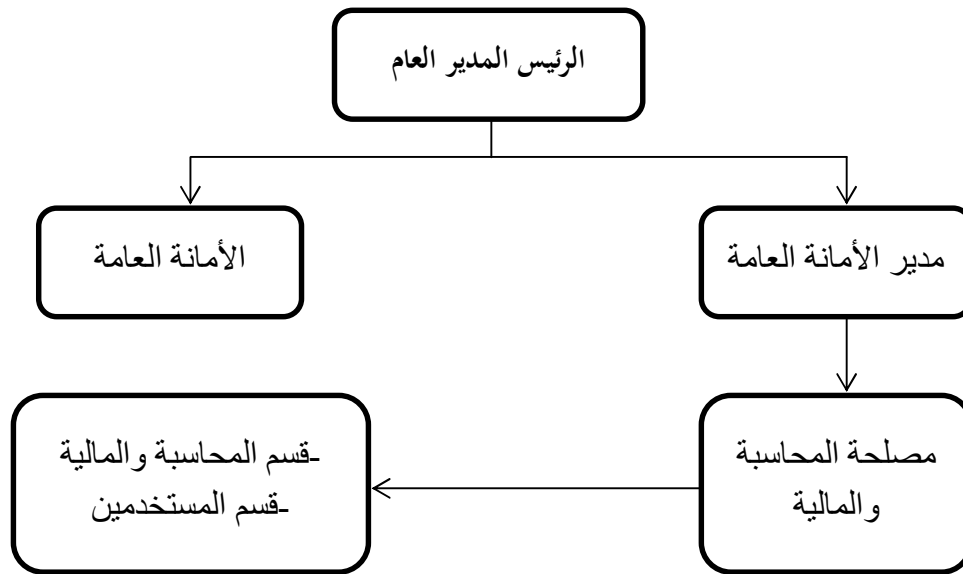
هي شركة "الهدى" للإنجازات العامة وهي ذات طابع خاص، بدأت أعمال هذه الشركة سنة 2015 وبدأت نشاطها الفعلي كشركة في 2015/04/10، وهي مختصة بأعمال البناء و التشييد و التشغيل و كراء العتاد حسب الطلب من خلال عمال ومهندسين مدنيين ومهندسين الإدارة وصيانة ومجالات أخرى و تعتمد على التنظيم و توفير العتاد وتنفيذ مشاريع مختلفة كغيرها من الشركات المقاولات الكبيرة أو الصغيرة .

المكان: مية ونسة الوادي

العمال: عدد العمال 22عاملا، و رأس مالها : 92000.000.00 دج

المطلب الثاني: الهيكل الإداري والتنظيمي للمؤسسة .

الشكل رقم 02:الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطلبة استنادا من وثائق المتحصل عليها من المؤسسة محل الدراسة

1-الرئيس المدير العام: وهو المسؤول عن الشركة وتتم أعماله مباشرة مع مدير الإدارة العامة وكذا المصالح المختلفة.

2-الأمانة العامة: الأمانة لكل المصالح الإدارية تتجلى أعمالها في ما يلي:

-تلقى المعلومات مثل الرسائل والمكالمات الهاتفية؛

-تقوم بتسجيل المعلومات على المستندات خاصة ثم ترتيبها؛

-تبليغ الأوامر و التعليمات الصادرة من المدير؛

-حفظ الرسائل الخاصة بالمدير.

3-مدير الإدارة العامة: يقوم بالتنسيق مع المصالح المختلفة في الشركة كما يحدد القرارات مع المسؤول الإداري عبر اجتماعاته الدورية.

ثالثا: أهداف المؤسسة: تتلخص فيما يلي:

- العمل على ضمان البقاء و الاستمرار وتطوير نشاطها ومكانتها في السوق
- إيجاد بيئة عمل متكاملة تستثمر من خلالها على الكفاءات و الخيرات البشرية
- تعزيز احدث التقنيات الهندسية و العلمية المطبقة عالميا لمواكبة احتياجات ومتطلبات السوق.

المبحث الثاني: النتائج ومناقشتها

من أجل تحديد ومعالجة الضريبة المؤجلة وجب على الشركة تحديد النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية حسب القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، وضبط التصحيحات اللازمة حسب القوانين و التشريعات الجبائية.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لشركة الهدى للانجازات العامة لسنة 2022

أولا: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة أصول 2022

أ- حساب الضريبة المؤجلة أصول لسنة 2022

حسب ما تطرقنا إليه في الجانب النظري في قاعدة حساب الضريبة المؤجلة والتي تساوي إلى الوعاء \times نسبة الضريبة على أرباح الشركات وبما أن نشاط الشركة في الأشغال العمومية فنسبة الضريبة على أرباح الشركات تساوي 23%، وحسب تصريح المحاسب الخارجي لشركة، فوعاء الضريبة المؤجلة أصول يتكون من عناصر تتمثل في مخصصات العطل السنوية ومخصصات التقاعد ومخصصات الاهتلاك معدات وأدوات وسنقوم بحساب الضريبة المؤجلة لهذه العناصر كما يلي:

- حساب الضريبة مؤجلة أصول لمخصص العطل السنوية لسنة 2022.

$$\text{ض م أ} = \text{الوعاء} \times \text{نسبة IBS}$$

$$122258800 = 5315600 \times 23\%$$

- حساب الضريبة مؤجلة أصول لمخصص التقاعد لسنة 2022

$$\text{ض م أ} = \text{الوعاء} \times \text{نسبة IBS}$$

$$968888.8 = 4212560 \times 23\%$$

- حساب الضريبة المؤجلة أصول لاهتلاك معدات وأدوات تقنية

حسب scf تمتلك المعدات و الأدوات التقنية خطيا حسب مدة الاستعمال و الاستفادة منها من قبل الشركة فالمقرر الاستفادة من هذه المعدات من قبل الشركة هو 10 سنوات لكن الجباية تعتمد على اهتلاكها لمدة 4 سنوات وعليه، يوجد فارق زمني في مدة الاهتلاك مما ينتج عنه ضريبة مؤجلة أصول نوضحها في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): الفرق بين الإهلاك المحاسبي و الجبائي لمعدات و أدوات تقنية

ضريبة مؤجلة خصوم	الفارق في الإهلاك	قسط الإهلاك الجبائي	قسط الإهلاك المحاسبي	القيمة الخاضعة
		7.750.00.00	7.750.000.00	القيمة الخاضعة
267,375.00	1.162.500.00	1.937.500.00	775.000.00	2022
267,375.00	1.162.500.00	1.937.500.00	775.000.00	2023
267,375.00	1.162.500.00	1.937.500.00	775.000.00	2024
267,375.00	1.62.500.00	1.937.500.00	775.000.00	2025
-178,250.00	-775,000.00	0.00	775000.00	2026
-178,250.00	-775,000.00	0.00	775000.00	2027
-178,250.00	-775,000.00	0.00	775000.00	2028
-178,250.00	-775,000.00	0.00	775000.00	2029
-178,250.00	-775,000.00	0.00	775000.00	2030
-178,250.00	-775,000.00	0.00	775000.00	2031

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المصلحة

إذا الضرائب المؤجلة أصول لسنة 2022 الخاضعة لمخصص اهتلاك معدات و أدوات صناعية 2022 = 267375 د ج.

الجدول رقم (02): تحديد ضريبة المؤجلة أصول

مخصصات إهلاك معدات وأدوات تقنية	مخصصات التقاعد	مخصصات العطل السنوية	الوعاء
1,162,500.00	4,212,560.00	5,315,600.00	
23%	23%	23%	نسبة الضريبة
267,375.00	968,888.80	1,222,588.00	ضريبة مؤجلة أصول
جموع الضريبة مؤجلة أصول 2022			
2,458,851.80			

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة

1- تسجيل الضرائب المؤجلة أصول مخصص العطل السنوية 2022

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2022/12/31		
		ح / ضرائب مؤجلة أصول		133
	12225880	ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول	692	
12225880		تسجيل ضريبة مؤجلة أصول مخصص العطل السنوية 2022		

2- تسجيل الضرائب المؤجلة أصول مخصص التقاعد 2022

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
968888.80	968888.80	2022/12/31 حـ / ضرائب مؤجلة أصول حـ / فرض ضريبة مؤجلة أصول تسجيل ضريبة مؤجلة أصول مخصص مخصص التقاعد 2022	692	133

3- حساب الضرائب المؤجلة أصول مخصص اهتلاكات معدات و أدوات صناعية 2022

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
267385	267385	2022/12/31 حـ / ضرائب مؤجلة أصول حـ / فرض ضريبة مؤجلة أصول تسجيل ضريبة مؤجلة أصول مخصص اهتلاكات و أدوات صناعية 2022	692	133

ثانياً: المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة خصوم لسنة 2022

تم التطرق في هذا الفرع إلى حساب الضريبة المؤجلة خصوم وكيفية تسجيلها

أ- حساب الضريبة مؤجلة خصوم لسنة 2022

• حساب ضريبة مؤجلة خصوم لاهتلاك معدات نقل

يتمثل الفرق بين الاهتلاك الجبائي و الاهتلاك المحاسبي لمعدات نقل في اختلاف المدة في بداية احتساب الاهتلاك حيث أن معدات نقل تم حيازتها في 2022/01/12 تمتلك خطياً ولم يتم استعمالها بعد في 2022 بل في 2023 لكن الجباية تعتمد احتساب الاهتلاك من سنة الحيازة فيكون الفرق في الجدول التالي :

الجدول رقم 03: الاعتراف بالمصروف في الضريبة المؤجلة خصوم

2032	2031	2030	2029	2028	2027	2026	2025	2024	2023	2022	القيمة الخاضعة	
862,000.00	862,000.00	862,000.00	862,000.00	862,000.00	862,000.00	862,000.00	862,000.00	862,000.00	862,000.00	0.00	8,620,000.00	قسط الإهلاك المحاسبي
	862,000.00	862,000.00	862,000.00	862,000.00	862,000.00	862,000.00	862,000.00	862,000.00	862,000.00	862,000.00	8,620,000.00	قسط الإهلاك الجبائي
-862,000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	862,000.00		الفارق في الإهلاك
-	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00		0.00	198,260.00		ضريبة مؤجلة أصول
198,260.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00		0.00			

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسب

إعانات الاستغلال لسنة 2022

من أجل مساندة النشاط و تحديد الحركة المالية للشركة قامت الأجرة بطلب إعانة من الجهات المعنية لتسريع تسليم أشغالها في وقتها المحدد ووفق الشروط المتفق عليها فتم قبول الإعانة بقيمة 1500000 د ج على أن يتم استلامها في 2023 مما ينتج عنه ضريبة مؤجلة خصم كالتالي:

$$\text{ض م خ} = \text{الوعاء} \times \text{نسبة IBS}$$

$$345000 = 23\% \times 1500000 =$$

يمكن تلخيص الضرائب من خلال الخصوم كالتالي:

الجدول رقم 4: ملخص ضريبة مؤجلة خصوم

مخصصات إعانات الاستغلال	مخصصات إهلاك معدات نقل	
15,000,000.00	862,000.00	الوعاء
23%	23%	نسبة الضريبة
3,450,000.00	198,260.00	ضريبة مؤجلة خصوم
جموع الضريبة مؤجلة أصول 2022		
3,648,260.00		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة

ثالثا: التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة خصوم لسنة 2022

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
345000	345000	2022/12/31 ح/ فرض ضريبة مؤجلة خصوم ح / ضرائب مؤجلة خصوم تسجيل الضريبة المؤجلة خصوم لإعانات الاستغلال 2022	134	693
198260	198260	2022/12/31 ح/ فرض ضريبة مؤجلة خصوم ح/ ضرائب مؤجلة خصوم تسجيل مخصصات اهتلاك معدات وأدوات صناعية	134	693

تحديد أرصدة حسابات الضريبة المؤجلة :

يتم تحديد أرصدة الضريبة المؤجلة أصول وخصوم (/حـ 133 - /حـ 134 - /حـ 692 - /حـ 693)

وذلك من أجل تجميعها وتبويبها في كل من الجدول رقم 9 و الميزانية الجبائية

692 /حـ		133/حـ	
12225880			1225880
968888.80			968888.80
267375	رد2458851.80	رم 2458851.80	267375

693/حـ		134/حـ	
	3450000	3450000	
	198260	198260	
رم3648260			رد3648260

يمكن تجميع هذه الأرصدة في ميزان المراجعة

الجدول رقم 05: ميزان المراجعة

رصيد نهاية المدّة		الحركة خلال 2022		اسم الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		
	245885.80		2458851.80	الضرائب المؤجلة على الأصول	133
3648260		3648260		الضرائب المؤجلة على الخصوم	134
2458851.80		2458851.80		فرض الضريبة	692

				مؤجلة على الأصول	
	3648260		3648260	فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم	693

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة

تحديد التغير في الضريبة المؤجلة هو الفرق بين الضريبة المؤجلة أصول و الضريبة مؤجلة خصوم ،ومن

ثم تبويه في الجدول رقم 9 من الميزانية الجبائية

التغيير في الضرائب المؤجلة = ض م أ - ض م خ

$1189408.20 = 3648260 - 2458851.8$ - وتوضع في خانة الاستردادات بإشارة موجبة

لتحديد النتيجة الجبائية نستخدم العلاقة التالية:

الضريبة الجبائية = الضريبة المحاسبية + الاستردادات - التخفيضات

النتيجة المحاسبية = 44001495.42

الاستردادات = تتمثل فيما يلي

غرامات التأخير : 44500 د ج

عقوبات جبائية: 2000 د ج

مصاريف هاتف المسير " 15500 د ج

التغيير في الضريبة المؤجلة : $1189408.20 +$ مجموع الاستردادات = 1235908.20

التخفيضات

فائض القيمة عن التنازل عن التثبيتات 19012500

ومنه الضريبة الجبائية $19012500 - 44001495.42 + 1235908.20 = 26224903.62$

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية في المؤسسة

أولاً: الميزانية الجبائية

الأصول	المبلغ الإجمالي	مخصصات الاهتلاكات	الصافي
--------	-----------------	----------------------	--------

345.658.172.15	160.025.035.91	505.683.208.06	الأصول غير الجارية فارق الشراء - الشهرة تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراضي مباني
345.658.172.15	160.025.035.91	505.683.208.06	تثبيتات عينية أخرى تثبيتات في شكل امتياز تثبيتات ممنوح امتيازها
36.110.550.17		36.110.550.17	تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة
36.110.550.17		36.110.550.17	مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحققة بها سندات أخرى مثبت قروض و أصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصول
381.768.722.32	160.025.035.91	541.793.758.23	مجموع الأصول الغير جارية
142.229.585.81 1.737.982.00 207.124.852.41		142.229.585.81 1.737.982.00 207.124.852.41	الأصول الجارية المخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وماشبهها حسابات دائنة أخرى و

71.435.011.54		71.435.011.54	استخدامات مماثلة الموجودات وماشبهها الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة
422.527.431.7 6		422.527.431.76	إجمالي الأصول الجارية
804.296.154.0 8	160.025.035. 91	964.321.189.99	إجمالي الأصول

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة

الجدول رقم 06 : جانب خصوم الميزانية لشركة "الهدى" للانجازات العامة السنة المالية في
2022/12/31

2022	المبني للمجهول
92.000.000.00	العدالة رأس المال المصدر رأس المال غير مسمى أقساط واحتياطيات - احتياطيات موحدة (1) إعادة التقييم الاختلاف في التكافؤ (1)
44.001.495.42	الدخل الصافي - الدخل الصافي حسب المجموعة (1)
27.304.817.74	حقوق الملكية الأخرى - تم الإبلاغ عنها مرة أخرى حصة الشركة (1) مشاركة الأقليات
163.306.313.16	المجموع الأول
	مطلوبات غير متداولة:

	القروض و الديون المالية الضرائب (مختلفة ومخصصة) ديون الأخرى غير متداولة المخصصات و الدخل المؤجل
	المجموع الثاني
575.255.574.49 11.247.916.39 54.486.350.04	المطلوبات المتداولة : الموردين و الحسابات ذات الصلة الضرائب الديون الأخرى نقود المسؤولية
640.989.840.92	المجموع الثالث
804.296.154.08	إجمالي المطلوبات (3+2+1)

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة

ثانيا : حساب النتائج

الجدول رقم 07: جدول حساب النتائج

دائن	مدين	البيان
		مبيعات بضاعة
10.589.000.00 306.802.152.5 3		إنتاج مصنع تحضير المهام مبيعات الأعمال إنتاج مباع
		منتجات ملحقه
		تخفيضات حسومات، الحوافز الممنوحة
317.391.152.5 3		صافي خصومات المبيعات، والتخفيضات والحسومات
		الإنتاج المخزن أو الغير مخزن الإنتاج المثبت

		إعانات الاستغلال
317.391.152.5		1. إنتاج السنة المالية
3		
3.309.791.87		مشتريات البضاعة المباعة
20.214.902.67		المواد الأولية
28.450.197.08		تموينات أخرى
		تغييرات المخزون
		مشتريات الدراسات و الخدمات
		الاستهلاكات الأخرى
		الخصومات، التخفيضات، الحسومات التي تم الحصول عليها من المشتريات

	80.425.000.00	المقاولات العامة	
	10.180.000.00	الإيجار	
		صيانة و إصلاحات	
	1.735.640.05	أقساط التأمين	
		الموظفين خارج الشركة	الخدمات
		مكافأة الوسطاء والدعاية	الخارجية
		والمشرفين	
		الإشهار	
	552.539	السفر و البعثات وحفلات	
		الاستقبال	
	8.212.707.34		خدمات أخرى
		الخصومات، الحسومات، الحسومات التي تم الحصول عليها من العمليات الخارجية	
	152.528.239.0		2. استهلاكات السنة المالية
	1		

164.862.913.5 2		3 . القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)
	41.393.708.96 17.095.828.72	أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
106.373.375.8 4		4. إجمالي فائض الاستغلال
29.250.032.13	888.36 91.494.151.68	المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى المخصصات للاهتلاكات مؤونات خسائر انخفاض القيمة استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
44.128.367.9 3		5. النتيجة العملية
795.873.66	922.746.17	المنتجات المالية الأعباء المالية
	126.872.51	6. النتيجة المالية
44.001.495.4 2		7. النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
		عناصر غير عادية (منتجات) عناصر غير عادية (أعباء)
		8. النتيجة الغير عادية
		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
44.001.495.4 2		9. صافي نتيجة السنة المالية

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المصلحة

الجدول رقم 09: السنة المالية المقفلة في 2021/12/31

44.001.495.42	ربح	1. النتيجة الصافية للسنة (حسابات النتائج)
		2. الاسترداد ات
		أعباء العقارات الغير مخصصة مباشرة للاستغلال
		حصص الهدايا الإشهارية الغير قابلة للخصم
		حصص الإشهار الغير قابلة للخصم
		مصاريف الاستقبال الغير قابلة للخصم
		الاشتراقات و الهبات الغير قابلة للخصم
		الضرائب و الرسوم الغير قابلة للخصم
		المؤونات غير قابلة للخصم
		الاهتلاكات غير قابلة للخصم
		مصاريف البحث و التطوير غير قابلة للخصم
		الإيجارات خارج النواتج المالية
		الاهتلاكات الغير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (ملك المستأجر)
	الضرائب المستحقة على النتيجة	الضريبة على أرباح الشركات
1235908.20	الضرائب المؤجلة (التغيرات)	
		خسائر القيمة غير قابلة للخصم
46500		غرامات و عقوبات
15500		الاسترداد ات الاخرى
1297908.42		مجموع الاسترداد ات

		3 . التخفيضات
19.012.500.00		فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة
		حواصل و فوائض القيمة المتأتية من التنازل على الأسهم و الأوراق المماثلة
		المداحيل المتأتية من توزيع الأرباح أو تلك المعفاة صراحة
		الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود الإيجار التمويلي
		الإيجارات خارج الأعباء المالية

	الاهتلاكات التكميلية	
	التخفيضات الاخرى	
19.012.500.00	مجموع التخفيضات	
	4 . الخسائر السابقة القابلة للخصم	
	خسارة سنة 20	
	خسارة سنة 20	
	خسارة سنة 20	
	خسارة سنة 20	
	مجموع الخسائر القابلة للخصم	
26224903.62	ربح	النتيجة الجبائية

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المصلحة

خلاصة الفصل

بعد دراستنا لهذا الفصل التطبيقي في مؤسسة "الهدى" للانجازات العامة ومن خلال هذا الجانب للدراسة حاولنا تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي على عناصر الميزانية (أصول/ خصوم) وتم معالجتها ومحاسبيا وفق الأسس الجبائية أما تقديم الميزانية ومختلف القوائم المالية و الجداول الجبائية و الجدول رقم 9 كان من اجل حساب الاستردادات و التخفيضات والنتيجة الجبائية وستنتجنا أنه يوجد عدة اختلافات بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.

الخاتمة العامة

الخاتمة

قامت الجزائر بدراسة النظام المحاسبي المالي الذي استوحته من المعايير المحاسبية الدولية للتوفيق بينهما و بين النظام الجبائي الجزائري لتدارك الاختلافات بين القواعد و المفاهيم المحاسبية المالية جديدة و القواعد الجبائية الجزائرية الحالية كله لخدمة المستثمرين و المؤسسات و المكلف بالضريبة وتلبية حاجاته ، ومع ذلك فان تطبيق هذا النظام في المؤسسات الجزائرية يواجه صعوبات إما مع المتغيرات والمفاهيم الجديدة التي تم إدخالها بشكل عام أو تلك التي تم إدخالها في اطر الحساب ،ولكن حاولت الجزائر تكييف نظامها المحاسبي مع القواعد المحاسبية الدولية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي

ومن أجل الوصول إلى نتيجة قمنا بدراسة ميدانية لمؤسسة الانجازات العامة "مؤسسة الهدى" لمعرفة تطبيق ودراسة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة ، بحيث قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول من ناحية الجانب النظري، أما الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة الميدانية، وتم التوصل إلى بعض النتائج التي يمكن من خلالها اختبار صحة الفرضيات التي تم طرحها في مقدمة الدراسة.

اختبار الفرضيات

إثبات صحة الفرضية الأولى : هناك تغير جزئي في القيود المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي من الوجهة الضريبية وهذا ما تم إثباته في الجزء التطبيقي

إثبات صحة الفرضية الثانية:يهتم النظام المحاسبي المالي الجزائري scf بالضرائب المؤجلة كونها مخول جديد على مدونة الحسابات على المحاسبة الجزائرية من خلال المعالجة الجبائية و المحاسبية لها ،ويؤثر على القوائم المالية سواء من جانب الميزانية (الأصول و الخصوم) من حيث إظهار حق المؤسسة في استرداد جزء من حقها اتجاه إدارة الضرائب ومن جانب (جول الحسابات النتائج) من خلال التأثير على النتيجة المحاسبية.

إثبات صحة الفرضية الثالثة: يتم التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة بين حسابين 692/133 بالنسبة للأصول ، و 693/134 بالنسبة للضريبة مؤجلة خصوم

وقد أسفرت الدراسة عن مجموعة من النتائج يمكن توضيحها كالتالي:

نتائج الدراسة النظرية:

وفي ضوء الدراسة لهذا البحث، تم التوصل إلى النتائج التالية :

- تعتبر الضريبة المؤجلة تقنية محاسبية تلجأ إليها المؤسسات الاقتصادية لتصحيح الاختلالات بين

النتيجة المحاسبية و الجبائية;

- تخضع الضريبة المؤجلة إلى مبدأ استقلالية الدورات في تحديد أعبائها ونواتجها ;
- الضريبة المؤجلة تنشأ عن الفرق بين الأطر المحاسبي و الجبائي ;

+ نتائج الدراسة الميدانية:

- تساعد المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة للمؤسسات على معرفة ما لها وما عليها من حقوق والتزامات لدى الغير ;
- للنظام المحاسبي دور مهم في إرشاد المؤسسات للطرق السليمة في المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ;
- يجب حث المؤسسات على تطبيق النظام المحاسبي المالي ;

+ الاقتراحات والتوصيات:

- على المؤسسات أن تعتمد في التسجيل المحاسبي للضرائب على طريقة الضرائب المؤجلة لأنها تساعد في الوصول إلى النتيجة الصادقة للمؤسسة.
- على المؤسسة أن تشجع البحث العلمي والباحثين وتزويدهم بالمعلومات و البيانات المفيدة في إطار بحثهم ;
- العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة عن طريق وسائل الإعلام.
- على المؤسسة ضرورة تكيف القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية ;
- على المؤسسات الاقتصادية الاهتمام أكثر بموضوع الضرائب المؤجلة لأنه يتطلب دراسة أكثر لإثراء البحث العلمي من جهة وتقديم الحلول للمشاكل المطروحة ;

+ أفاق الدراسة:

- المعالجة الجبائية للضرائب المؤجلة ;
- مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تفعيل آليات وتقنيات الرقابة الجبائية ;
- اثر الضرائب المؤجلة على النظام المحاسبي المالي ;

قائمة المصادر والمراجع

كتب:

- ✓ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر حيطاني، ط1، برج بوعريبيج، الجزائر، 2011
- ✓ دونالد كيسو، جيرنويجانت، تيري وارفيلد، الترجمة احمد عبده الضياغ و محمد سعد احمد حسين و محمود السيد و محمد فوزي محمد، المحاسبة المتوسطة (نسخة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)، نشر دار حميثرا للنشر و الترجمة، جامعة الاسكندرية، ص1846

أطروحات

- ✓ عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، 2006
- ✓ سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الدكتوراه، تخصص العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2009.
- ✓ محمد فيصل مياده: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، مذكرة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017

مذكرات

- ✓ معروف عادل، اثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017.
- ✓ محمد فيصل مياده: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، مذكرة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017.
- ✓ ايمان طيب، سارة مسلم، إشكالية الضرائب المؤجلة بين المعايير المحاسبية الدولية و المتطلبات الجبائية في الجزائر، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب بعين تموشنت، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة و جباية معمقة، 2018.

- ✓ بغدادي بن عطية العزيز، مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم الثبنيات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2015.
- ✓ نور الدين موساوي، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقا للنظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014
- ✓ عزيزة المهري، اختبار التوافق بين المعيار المحاسبي الدولي ضرائب مؤجلة و التوجهات المحاسبية و الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012،
- ✓ نعيمة موسى، هاجر نصيب، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي لدولي رقم 12، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، 2019
- ✓ ابراهيمي حسام، مكّي زكرياء، التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير الأكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2020/2019.

مجالات

- ✓ كسيرة الهام، اثر الافصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية للمؤسسة، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 11، العدد 1، 2022.
- ✓ جمال الدين بكيري، جيلالي بهاز، الضرائب المؤجلة و اثارها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي، 2021.
- ✓ عيسى سماعين، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري ، مجلة الريادة رشيد عريوة، دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة و الجباية ، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المجلد 13، العدد 01، 2020.
- ✓ نقموش عادل، دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة اضافات اقتصادية، المجلد 05، العدد 02، 2021.

✓ شنوف شعيب، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 12، الجزائر، 2006.

✓

محاضرات

✓ محمد حيمران، مطبوعة مقدمة لطلبة سنة اولى ماستر ، تخصص محاسبة وجباية معمقة، محاضرات في مقياس الجباية المعمقة للمؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2016.

ملتقيات

✓ لدرع خديجة، عبد الرحيم ليلي، قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى وطني حول: معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (متطلبات التوافق و التطبيق)، المركز الجامعي ،سوق الأهراس، 25-26 ماي 2010.

✓ بن زياد مبارك، بن سالم عامر، النظام المحاسبي المالي ضرورة أم خيار بالنسبة للجزائر، ملتقى وطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية بمعطيات التوافق

قوانين

✓ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، تحتوي القانون رقم:07-11 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة03.

مراجع أجنبية:

✓ Wong,N. Accounting For Deferred Taxes Under NZ IAS
12 ,This document Available on Line at;
http://www.ssrn.com.2010.

،

الملاحق

الملحق 01: الميزانية

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2010)

ACTIF	N			N-1
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles	505,683,208.06	160,025,035.91	345,658,172.15	271,673,086.37
§				
Bâtimens				
Autres immobilisations corporelles	505,683,208.06	160,025,035.91	345,658,172.15	271,673,086.37
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières	36,110,550.17		36,110,550.17	53,236,072.73
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	36,110,550.17		36,110,550.17	53,236,072.73
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIFS NON COURANTS	541,793,758.23	160,025,035.91	381,768,722.32	324,909,159.10
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours				
Créances et emplois assimilés				
Clients	142,229,585.81		142,229,585.81	96,594,132.49
Autres débiteurs	1,737,982.00		1,737,982.00	1,737,982.00
Impôts et assimilés	207,124,852.41		207,124,852.41	191,173,939.37
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	71,435,011.54		71,435,011.54	81,065,736.35
TOTAL ACTIF COURANT	422,527,431.76		422,527,431.76	372,571,789.21
TOTAL GENERAL ACTIF	964,321,189.99	160,025,035.91	804,296,154.08	697,480,948.31

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N-1
CAPITAUX PROPRES :		
Capital émis	92,000,000.00	92,000,000.00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées(1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	44,001,495.42	29,801,091.40
Autres capitaux propres - Report à nouveau	27,304,817.74	17,837,872.47
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	163,306,313.16	139,638,963.87
PASSIFS NON-COURANTS :		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		0.00
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	575,255,574.49	505,659,344.75
Impôts	11,247,916.39	14,037,865.36
Autres dettes	54,486,360.04	38,144,754.33
Trésorerie Passif		
TOTAL III	640,989,840.92	557,841,964.44
TOTAL PASSIF (I+II+III)	804,296,154.08	697,480,948.31

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم 02: جدول النتائج

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue:				
Produits fabriqués				43,074,000.00
Prestations de services		10,589,000.00		
Vente de travaux		306,802,152.53		153,948,904.52
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		317,391,152.53		197,022,904.52
Production stockée ou destockée				
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		317,391,152.53		197,022,904.52
Achats de marchandises vendues	3,309,791.87		412,750.00	
Matières premières	20,214,902.67		8,145,188.73	
Autres approvisionnements	28,450,197.08		11,989,905.57	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations				
Rabais, remise, ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs				
Sous-traitance générale	80,425,000.00		67,246,100.00	
Localions	10,180,000.00		44,966,900.00	
Entretien, réparations et maintenance				
Primes d'assurances	1,735,640.05		80,777.48	
Personnel extérieur à l'entreprise				
Rémunération d'intermédiaires et honoraires				
Publicité				
Déplacement, missions et réceptions			186,574.44	
Autres services	8,212,707.34		2,344,034.06	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	162,528,239.01		135,392,230.28	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		164,862,913.52		61,630,674.24
Charges de personnel	41,393,708.96		30,412,521.03	
Impôts et taxes et versements assimilés	17,095,828.72		6,038,531.31	
IV-Excédent brut d'exploitation		106,373,375.84		25,179,621.90

IMPRIME DESTINEE A L'ADMINISTRATION

Autres produits opérationnels		29,250,032.13		15,065,304.96
Autres charges opérationnelles	888.36		576,600.89	
Dotations aux amortissements	91,494,151.68		10,143,996.59	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		44,128,367.93		29,524,329.38
Produits financiers		795,873.66		661,627.00
Charges financières	922,746.17		384,864.98	
VI-Résultat financier	126,872.51			276,762.02
VII-Résultat ordinaires(V+VI)		44,001,495.42		29,801,091.40
Eléments extraordinaires(produits) (*)				
Eléments extraordinaires(Charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés(variations) sur résultats				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		44,001,495.42		29,801,091.40



(*) A détailler sur l'état annexe à joindre.

الملحق رقم 03: الجدول رقم 09

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F _____

Désignation de l'entreprise :
Activité
Adresse

الجدول رقم 9

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice Perte	44,001,495
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat Impôt différé (variation)	1,235,908
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		46,500
Autres réintégrations (*)		15,500
	Total des réintégrations	1,297,908
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		19,012,500
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		
	Total des déductions	19,012,500
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
	Total des déficits à déduire	0
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice Déficit	26,286,904 0

(*) A détailler sur état annexe à joindre.