



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



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

و وفقا للنظام المحاسبي المالي

دراسة حالة: شركة زين طيف للمقاولات و أشغال البناء بالوادي

إشراف الأستاذ:

زكريا دمدوم

إعداد الطالب:

نور الدين موساوي

لجنة المناقشة:

رئيسا	أستاذ مساعد أ بجامعة الوادي	لخضر بن عمر
مشرفا ومقررا	أستاذ مساعد أ بجامعة الوادي	زكريا دمدوم
مناقشا	أستاذ مساعد أ بجامعة الوادي	فيصل مايدة

السنة الجامعية: 2015/2014 م

سورة التوبة

الإهداء

مسافة أميال تبدأ بخطوات تلميذ ، كان الوقت فيها طويلا و الحلم بطل الرواية دائما و أروع الخطوات في هذه الحياة التعليمية هذا العمل المتواضع الذي أهديه و أقدمه هدية إلى من حملتني و هنا على وهن ووضعتني إلى من أفنت حياتها و شبابها من أجلي إلى التي تحملت كل متاعب الحياة و العناء من أجل أن أكون في هذه اللحظة و أدعو الله أن يبلغها مقاصدها و يطيل في عمرها أُمي الوالدة الغالية الحنونة "زينب"

إلى روح أبي الطاهرة الذي رسم في مخيلتي أبجديات الحياة و تركني أصارع الحياة من أجل الوصول إلى هذه اللحظة التي كانت حلمه دائما و لم يترك لي ما أهديه له إلا الرحمة و المغفرة .
"عبد الرحمان"

و إلى التي سهرت الليالي و أتعبت نفسها من أجل راحتي إلى من رزقني الله بها عونا وسندا لي في الحياة "زوجتي الغالية"
إلى أبنائي الأحباء " مروة ، محمد الهاشمي ، صفا ، أيمن ، عبد السلام ، انتصار، عبد الرحمان ، حمزة "

إلى كل إخوتي الأعزاء الذين ناضلوا من أجلي إليهم جميعا بدون استثناء وكل عائلة موساوي .
إلى كل زملائي في العمل بالوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار الشبابك الوحيد غير مركزي للوادي
"فيصل ، مسعود ، الهادي ، عبد المالك ، عائشة ، إيمان ، ليلي....."
و إلى كل أساتذتي الذين رافقوني من الطور الابتدائي إلى الجامعة .

إلى كل الأصدقاء خصوصا "لخضر زحاف ، مسعودي علي ، مندلي صالح ، لزهاري حرزولي"
وإلى كل طلبة دراسات تدقيق محاسبي ماستر دفعة 2015
إلى كل من ساندني ووقف معي ودفعني للأمام من أصدقائي و أحبائي أهدي هذا الجهد المتواضع .
نورالدين

الشكر

اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل لا يسعني بعد الانتهاء من هذا العمل المتواضع إلا أن أتوجه بجزيل

الشكر إلى:

من رفعت يدي إليه فلم يخيب رجائي ، إلى الذي سألته فأجاب دعائي ، إليك يا الله كل الشكر

لقوله تعالى "ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي و أن أعمل صالحا ترضاه

و أدخلني برحمتك في عبادك الصالحين".

سورة النمل الآية 19

وجب علينا التوجه بالشكر العميق إلى الأستاذ المشرف " زكريا دمدوم "دون أن ننسى التوجه بالشكر للأساتذة

، الدكتور سالم محمد الدينوري ، الأستاذ الدكتور ضيف الله الهادي ، الأستاذ صالح حميداتو.

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا مناقشة هذه المذكرة .

و نشكر كل من ساهم في إثراء هذا العمل المتواضع و لو بنصيحة أو بكلمة طيبة كما لا ننسى الأخوة لزهاري

حرزولي ، صالح منديلي ، عائشة ، إيمان ، ليلي ، لتعاونهم معنا .

و في الأخير وجب علي أن أشكر كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو بعيد .

نورالدين

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 التلائم 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.

والجزائر بعد إتباعها فكرة المعايير الدولية أدى بها إلى عدة تغيرات فيما يخص النظام الضريبي، كما لا حطنا جهود 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. **الكلمات المفتاحية:** الضرائب المؤجلة، النظام المحاسبي المالي .

RUSUME:

Cette étude , nous montre l'importance des institutions fiscales de l'etat.et ce a travers l' impôts et taxes, y compris les impôts différées, par ailleurs . Les modifications adoptés par les codes des impôts pour faire face aux mutations aux besoins et exigences fiscale ,ainsi il est utile de signaler que l'unification des normes dont l'application projetée devrait prendre en considération d'aboutir une comptabilité des besoins comptable et fiscale.

IL est intéressant de faire étudier et résoudre tous les problèmes ayant un influence sur les ressources fiscales de l'état sans donner la priorité d'un aspect par rapport a l'autre .mais de faire finalisé les résultats comptable vers les résultats fiscale .

L'Algérie a adopté les principes des normes international par conséquent son régime fiscale a été changé, des efforts fournis en la matière pour faire adapté le système comptable a l'effet de fournir une information claire sur le plan national et internationale

Comme il s'avère que la comptabilité fiscale selon le nouveau système comptable et financier est différent de l'ancien PCN dans plusieurs aspects .

Mots Clés : impôts défère, système comptable et financier.

الفهارس

الصفحة	فهرس المحتويات
	الإهداء
	التشكرات
	ملخص
I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال البيانية
V	قائمة الملاحق
IV	قائمة الاختصارات و الرموز
أ - د	مقدمة عامة
1	الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي
2	المبحث الأول: ماهية النظام المالي المحاسبي
2	المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي خصائصه و مميزاته
4	المطلب الثاني: مجال تطبيق النظام و أهم مبادئه
7	المطلب الثالث: أهمية و أهداف النظام المحاسبي المالي
9	المطلب الرابع : تحديات النظام المحاسبي المالي و شروط نجاح تطبيقه
11	المبحث الثاني: القوائم المالية
11	المطلب الأول: الميزانية العامة
13	المطلب الثاني: حسابات النتائج
14	المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رؤوس الأموال و ملحق القوائم المالية
18	المبحث الثالث: النظام الضريبي الجزائري
18	المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي الجزائري، أسسه، خصائصه وأهدافه
23	المطلب الثاني: وضعية النظام الضريبي الجزائري و الهياكل الجديدة المستحدثة للإدارة الجبائية و الأنظمة الجبائية.

29	خلاصة الفصل الاول
31	الفصل الثاني : الضرائب المؤجلة و كيفية معالجتها حسب النظام المحاسبي المالي .
32	المبحث الأول : الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى الجبائية
32	المطلب الأول : النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية
36	المطلب الثاني : المعالجة الجبائية للإيرادات
38	المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية للأعباء
44	المبحث الثاني: تقديم الضرائب المؤجلة أهميتها ومميزاتها
44	المطلب الأول: تقديم الضرائب المؤجلة
46	المطلب الثاني: أهمية الضرائب المؤجلة
47	المطلب الثالث: مميزات الضرائب المؤجلة
50	المبحث الثالث: حساب و معالجة الضرائب المؤجلة
50	المطلب الأول: حساب الضرائب المؤجلة
52	المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.
58	المطلب الثالث: معالجة الضرائب المؤجلة وطرق ترحيل و تقييمها حسب النظام المحاسبي المالي.
63	خلاصة الفصل الثاني
65	الفصل الثالث : دراسة حالة معالجة الضرائب المؤجلة بمؤسسة زين طيف للمقاولات وأشغال البناء بالوادي
66	المبحث الاول : بطاقة تقنية لمؤسسة زين طيف للمقاولات وأشغال البناء بالوادي .
66	المطلب الأول: تقديم مؤسسة المقاولات و أشغال البناء
67	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
70	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية و الجبائية للضرائب المؤجلة بالمؤسسة.
70	المطلب الأول : حالة الفروقات الزمنية واختلاف طرق الاهتلاك محاسبيا وجبايا
77	المطلب الثاني :حالة مقاصة الضرائب المؤجلة
82	خلاصة الفصل الثالث
84	الخاتمة العامة
88	المصادر والمراجع

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
43	قواعد الإهلاك المحاسبية و الجبائية	01
49	حل المثال 01	02
50	حل المثال 02	03
50	حل المثال 03	04
59	عملية التسجيل في اليومية-الأصول-	05
60	كيفية التسجيل في اليومية-خصوم-	06
71	تحليل الفروقات من خلال الميزانية (يتم مقارنة القيمة الدفترية المحاسبية مع القيمة الجبائية). ح1	07
72	تحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج (يتم مقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي)	08
73	فترات الاهتلاك	09
74	تحليل الفروقات من خلال الميزانية (يتم المقارنة بين القيمة المحاسبة والقيمة الجبائية. ح2)	10
74	تحليل الفروقات من خلال جدول الحسابات (يتم مقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي المؤقتة)	11
75	حالة المؤونة	12
76	النتيجة المحاسبية	13
76	حالة الخسائر القابلة للترحيل	14
78	الضرائب المؤجلة على الأصول	15
78	تحليل الفروقات من خلال الميزانية	17
79	تحليل الفروقات من خلال جدول الحسابات	18
79	تحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج	19
80	الضرائب المؤجلة على الخصوم	20
82	الضرائب المؤجلة على الأصول و الخصوم	21

فهرس الأشكال البيانية

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
16	الطريقة المباشرة وغير المباشرة لسيولة الخزينة	01
35	العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية	02
68	الهيكمل التنظيمي للمؤسسة	03

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الملحق النظري
02	الملحق التطبيقي

قائمة الاختصارات والرموز

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

مقامت

نظرا للتحويلات الاقتصادية التي يعرفها العالم اليوم، و التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال كالأسواق المالية والاتفاقيات الدولية، أدى إلى زيادة الحاجة للمعلومات المالية المفيدة ، والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية .لذلك اعتمدت الجزائر على النظام المحاسبي المالي ، الذي هو مستمد من المعايير المحاسبية الدولية ، ليتلائم مع احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية على المستوى الوطني وخارجه . وقد مس النظام المحاسبي المالي كافة الحسابات المتعلقة بالتسجيل المحاسبي ليشمل بذلك الضرائب والرسوم ممثلة في النظام الضريبي ومن بين هذه الضرائب نجد "للضرائب المؤجلة " التي تعتبر من بين مصادر تمويل الخزينة العمومية ، ما يجعل من الضروري إعادة النظر في العلاقة التي تربط بين المحاسبة والجباية ، وهذا قصد تكييفها أكثر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية .

وفي هذا الإطار فإن المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة تكتسي أهمية بالغة كونها تمس ثلاث جوانب (بيان العبء المالي ، تسجيل هذا العبء ، احترام المعايير المحاسبية وخاصة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12) . ومن خلال التباين الذي عرفه النظام المحاسبي المالي الجزائري في معالجته للضرائب المؤجلة يطرح لدينا التساؤل التالي

❖ الإشكالية:

*كيف تتم معالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي ؟

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

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

❖ فرضيات البحث :

محاولة منا للإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية اعتمدنا الفرضيات التالية :

- جاء النظام المحاسبي المالي بعدة تغيرات فيما يخص المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة .
- يهتم النظام المحاسبي المالي في الجزائر بالضرائب المؤجلة كونها مكون جديد في مدونة الحسابات من خلال المعالجة المحاسبية و الجبائية .
- تتوافق المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر .

❖ مبررات اختيار الموضوع : لم يكن اختيارنا لهذا الموضوع وليد الصدفة ، ولكن كان نتيجة لعدة اعتبارات ، منها ما هو ذاتي ومنها ماهو 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 القرارات داخل المؤسسة ؛
3. كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا , والتي تستدعي المزيد من الدراسة والتحليل ؛
4. صعوبة التعامل مع الموضوع في الجانب التطبيقي والجانب العملي ؛
5. حداثة الموضوع و عاصرته ؛

➤ الأسباب الذاتية : و يمكن إيجازها فيما يلي :

1. ارتباط الموضوع بالتخصص المدروس تدقيق محاسبي وكذا الجانب المهني ؛
2. الرغبة الشخصية في تناول مثل هذه المواضيع ؛
3. الإسهام في إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع ؛
4. المساهمة في تكسير الجمود الذي يعرفه 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 كونه يتزامن مع إشكالية المحاسبين في التعامل مع الضرائب المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ومدى تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري لهذه المعايير .

كما يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة كونه حديث يستوجب منا التحليل و الدراسة، و كذلك الاستفادة من الخيارات و الامتيازات التي تقرها 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 المالي المحاسبي للضرائب تتغير تغير جذري خصوصا الضرائب المؤجلة التي تختلف تماما عن النظام القديم من حيث الحسابات و كيفية المعالجة وطرق التحصيل و التسديد ، كونها مولود جديد أتى به هذا النظام، و التي عاجلها وفق المعايير المحاسبية بشكل مبسط ومحدود وذلك لعدم تطبيقه بشكل كامل وصريح وذلك نظرا للبيئة الاقتصادية الجزائرية التي تفتقر إلى هيكلية تواكب هذا التغير الجديد ، وعليه فقد تم تحديد مكان هذه الدراسة في مؤسسة زين الطيف للمقاولات وأشغال البناء حي الرمال الوادي.

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

❖ المنهج المتبع و الأدوات المستخدمة :

من أجل الإجابة عن إشكالية الموضوع تم إتباع المناهج المستخدمة في العلوم الاقتصادية خاصة المنهجين الوصفي والتحليلي الموافق للدراسات النظرية إضافة إلى دراسة ميدانية في القسم التطبيقي .
أما الأدوات التي تم استعمالها قصد تحليل البحث سواء في جانبه أو الميداني فهي :

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

➤ **المقابلة :** قمنا بعدد من المقابلات المباشرة مع أهل الاختصاص من أساتذة 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 .

❖ بعض الدراسات السابقة :

لم تصادفنا دراسات حول المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي لحدثة 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 المراجع التي تطرقت للمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وخاصة وفقا للنظام المحاسبي المالي الذي يعتبر بدوره حديثا.

❖ هيكل و أجزاء البحث :

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

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

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

■ **الفصل الثالث :** حيث خصص هذا الفصل لاستعراض دراسة ميدانية لمؤسسة زين الطيف للمقاولات وأشغال البناء حيث قمنا بتقسيمه إلى مبحثين خصص الأول للتعريف بالمؤسسة من حيث البطاقة التقنية والهيكل التنظيمي للمؤسسة والمبحث الثاني درسنا المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة ، لنصل في الأخير لاستخلاص أهم النتائج المتوصل إليها.

❖ **الخاتمة :** قدمنا ملخصا عاما عن الموضوع و أهم النتائج المتوصل إليها ، فضلا عن مجموعة من التوصيات التي نأمل من خلالها أن تكون دراسات في المستقبل .

الفصل

الأول

تمهيد:

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

ويعتبر النظام الجبائي من أهم الأسس التي تستند عليها الأنظمة الاقتصادية على اختلاف الأزمنة والأمكنة كما تعد فعالية هذا النظام وسلامته أداة لتحقيق النمو الاقتصادي ، فالإقتصاد الجديد أعطى للضريبة دورا في تحقيق أهدافها باعتبارها أداة لمعالجة الركود و الأزمات الاقتصادية ، وقد قامت الجزائر بعدة إصلاحات ونظرا لأنها دولة تفتقر لجهاز قوي لذا فهي تعتمد على عوائد البترول وعلى هذا الأساس فقد شهد النظام الجبائي الجزائري عدة تعديلات بواسطة مجموعة من النصوص القانونية والتشريعات السنوية والتي بدأت تظهر تدريجيا لأكثر بساطة ووضوح وهذا لغرض التحصيلات الجبائية.

لذلك قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي على الشكل التالي :

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي؛

المبحث الثاني: القوائم المالية؛

المبحث الثالث: النظام الجبائي الجزائري

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي.

لقد سعت الجزائر إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية كغيرها من الدول وذلك من خلال ما يعرف بمشروع النظام المحاسبي الجديد الذي يُمكن المؤسسة من توفير نظام محاسبي متكامل يتلائم مع طبيعة نشاطها وحجم معاملاتها.

المطلب الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي خصائصه ومميزاته.

قدم النظام المحاسبي المالي بإطار مفاهيمي يبين مختلف المفاهيم الضمنية لتحضير و تقديم القوائم المالية، حيث سنحاول إيجاز مفاهيم النظام المحاسبي المالي اقتصاديا و قانونيا وكذا التطرق لأهم مميزاته وخصائصه.

أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي.

للنظام المحاسبي المالي مفهوم من ناحيتين هما:

1. الناحية الاقتصادية:

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

2. من الناحية القانونية:

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

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

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

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

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

ثانيا : خصائص النظام المحاسبي المالي:

يتميز النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص أبرزها ما يلي:

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

ثالثا: مميزات النظام المحاسبي المالي³:

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

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

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

➤ الاتفاقات المحاسبية.

➤ الخواص النوعية للمعلومة المالية.

➤ المبادئ المحاسبية الأساسية.

✓ يحفز بروز سوق مالي مع ضمان سيولة رؤوس الأموال².

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

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

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

سنحاول استعراض مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي وأهم المبادئ القائم عليها.

أولا: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي³.

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

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

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

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

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

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

✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

✓ التعاونيات؛

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

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

ثانيا: مبادئ النظام المحاسبي المالي¹:

تبنى مشروع النظام المحاسبي المالي مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وهي:

1. الأهمية النسبية:

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

2. الصورة الصادقة:

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

3. الحيطة والحذر:

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

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

4. السنوية (الدورية):

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

5. استقلالية الدورات:

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

6. عدم المقاصة:

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

7. ثبات الطرق الحسابية:

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

8. التكلفة التاريخية:

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

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

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

المطلب الثالث: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي.

حيث نورد فيه سرد لأهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي.

أولا: أهمية النظام المالي المحاسبي¹:

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي :

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

ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي.

هناك العديد من الأهداف المرجو تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي،ويمكن تلخيصها في النقاط التالية²:

- ✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- ✓ تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية.
- ✓ العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
- ✓ جعل القوائم المحاسبية و المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.

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

² . مداخلة وزير المالية كرم جودي أمام نواب مجلس الشعبي الوطني منقولاً عن جريدة الخبر الجزائرية الصادرة ب 5 سبتمبر 2007، ص: 10.

- ✓ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- ✓ قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.
- ✓ المساعدة على نمو المردودية للمؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير.
- ✓ يسمح بمراقبة الحسابات و ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها.
- ✓ المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر بكل فاعلية في السوق.
- ✓ إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.
- ✓ السماح بالتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصادقية.
- ✓ استفادة الشركات متعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عوامة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول.
- ✓ النظام المحاسبي المالي يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة والتي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.
- ✓ السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق.¹

¹ . مداخلة وزير المالية كريم جودي، نفس المرجع السابق، ص:10.

المطلب الرابع: تحديات النظام المحاسبي المالي وشروط نجاح تطبيقه.

حيث نبرز أهم تحديات النظام المحاسبي المالي، وأنجع شروط نجاح تطبيقه كما يلي:

أولاً: تحديات النظام المحاسبي المالي.¹

تكمن تحديات هذا النظام في جملة من النقاط أهمها :

- ✓ التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة سواء قبل أو بعد التطبيق؛
- ✓ صعوبة تطبيق مبادئ وقواعد ال SCF سببها عدم توفر الظروف اللازمة كغياب أسواق ناشطة لبعض الأصول والالتزامات من أجل استخدام القيمة العادلة في التقييم؛
- ✓ نقص الخبرة في مجال المعايير الدولية بشكل عام، ذلك ما يستدعي ضرورة تكوين العاملين وتأهيلهم، ولا يقتصر ذلك على العاملين في قسم المحاسبة فقط وإنما كافة المشاركين في إنتاج المعلومة المالية واستخدامها، ويعتبر تأهيل العنصر البشري أهم التحديات التي تواجه المؤسسة عند الانتقال سعيًا منها إلى تكوين خبرات جديدة والتخلي عن خبرات دامت منذ 1975؛
- ✓ ضرورة اللجوء إلى التحكيم الشخصي في بعض المسائل المتعلقة بتفضيل الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، حيث لا ينطبق هذا المبدأ دائماً مع اعتبارات أخرى تجارية و جبائية.

ثانياً: شروط نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.

من أجل تأهيل المؤسسات الاقتصادية لتبني هذا النظام، يجب على الدولة القيام بمجموعة من الإصلاحات و الإجراءات و التي نراها في نظرنا ضرورة لنجاح اعتماد المخطط المحاسبي الجديد، و التي نلخصها في النقاط التالية :

- ✓ المرور بمرحلة انتقالية تسمح بالسحب الجزئي للنظام الحالي و الإدخال التدريجي للنظام الجديد، هذه المراحل تقوم بتحديد الجهات المعنية؛
- ✓ توضيح معالم هذا النظام من كل جوانبه من خلال العديد من المنتديات و الملتقيات؛
- ✓ تحديد مختلف التشريعات و التنظيمات التي تتعلق بهذا القانون و إصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لا سيما مصلحة الضرائب ؛

¹ قعيس عبد المالك، جديعي عمار، المعالجة المحاسبية للمخزونات بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي دراسة حالة شركة الانجاز للشرق SORT، مذكرة ماستر في المحاسبة و المالية، جامعة منتوري قسنطينة ، الموسم الجامعي ، 2011 ، ص: 52.

✓ . تكوين و رسكلة الإطارات و المختصين و الأكاديميين لهذا النظام المحاسبي الجديد و الانطلاق في تكوين و تأطير الطلبة و المتربصين حول المعايير الجديدة و حث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية؛

✓ تخصيص الأظرفه المالية المناسبة لتغطية تكاليف إعداد النظام الجديد؛

✓ مد جسر التعاون بين المؤسسة و الجامعة لأنه من شأن الجامعيين و المتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي و المساهمة في بناء المؤسسات و عدم استخدام سياسة الانطواء و الانعزال على المحيط الخارجي و اعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة¹؛

✓ يجب على الدولة دعم عمليات البحث و التطوير و تحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع لأن معظم المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج و تحمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير و تكنولوجيا المعلومات².

✓ الانخراط في برنامج IFAC للاتحاد الدولي للمحاسبين، و تشجيع ظهور التعاون بين المهنيين الجزائريين و الدوليين.

و تطبيق النظام المحاسبي المالي سيؤدي إلى التغير في العادات والممارسات المحاسبية السابقة، ويؤثر على الوظيفة المالية والمحاسبية في المؤسسات بسبب غياب التكوين والتدريب على النظام المحاسبي الحديث، إلا أنه من ناحية أخرى فلا يمكن أن يعطي النظام المالي المحاسبي ثماره، وهو يطبق في مؤسسات تفتقر إلى كوادر بشرية مختصة في هذا النوع من المحاسبة، ومؤهلة لتطبيق هذا النظام ولا سيما افتقارها إلى مسيرين يعطون الأهمية البالغة من شفافية ودقة والإفصاح عن المعلومات المحاسبية المقدمة، بالإضافة إلى نقص وقد يكون انعدام في بعض المؤسسات لوسائل تكنولوجيا المعلومات والاتصال الحديثة.

1. Ministère Des Finances-Conseil de la comptabilité-Projet De Système Comptable Financier Février 2005 PP 4-5.

2. فورين حاج قويدر، نظام المعلومات المحاسبي و دوره في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الشلف، الموسم الجامعي 2007، ص:

المبحث الثاني: القوائم المالية.

تعد الشركات بشكل دوري مجموعة من القوائم والتقارير المالية؛ التي توضح نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي وتعرض هذه التقارير على المساهمين، ويعد تقرير سنوي يتضمن كافة الأنشطة التشغيلية والاستثمارية و التمويلية الخاصة بالمؤسسة خلال العام.

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

✓ الميزانية؛

✓ حسابات النتائج؛

✓ جدول تدفقات الخزينة؛

✓ جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة؛

✓ ملحق القوائم المالية .

المطلب الأول: الميزانية العامة.

تعتبر بيانا لكافة الأحداث التي تم تسجيلها في المؤسسة، وتلقي الضوء أيضا على التاريخ الماضي للمؤسسة، كما أنها تظهر الوضع الحالي، ويمكن من خلالها وبواسطة التحليل المالي قراءة الأحداث المستقبلية¹. إن التمييز بين الأصول والخصوم المتداولة وغير المتداولة أصبح ضروريا، حيث يجب على كل مؤسسة أن تحدد بناءا على طبيعة عملياتها من إذا كانت ستعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والخصوم المتداولة وغير المتداولة ككفئات منفصلة في صلب الميزانية ، وعندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الأصول بشكل عام حسب سيولتها.

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

أولاً: جانب الأصول.

وتحتوي الميزانية في جانب الأصول ما يلي:¹

- ✓ الأصول الثابتة المعنوية؛
- ✓ الأصول الثابتة المادية؛
- ✓ الاهتلاكات ؛
- ✓ المساهمات؛
- ✓ الأصول المالية؛
- ✓ المخزونات ؛
- ✓ الأصول ضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- ✓ الزبائن والمدنيين الآخرين الأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة سلفاً)؛
- ✓ الخزينة الايجابية ومقابلات الخزينة السلبية.

ثانياً: جانب الخصوم

وتحتوي الميزانية في جانب الخصوم ما يلي:²

- ✓ رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع التمييز بين رأس المال الصادر(في حالة الشركات)، الاحتياطات، النتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
 - ✓ الخصوم غير جارية التي تتضمن فائدة؛
 - ✓ الموردون والدائنون الآخرون؛
 - ✓ الخصوم ضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
 - ✓ مؤونات ، الأعباء والخصوم المماثلة (نواتج مثبتة مسبقاً)؛
 - ✓ الخزينة السلبية ومقابلات الخزينة الايجابية.
- ميزانية البنوك و الهيئات المالية المشابهة تضم الأصول والخصوم حسب طبيعتها وتقدمها في نظام حسب سيولتها واستحقاقها النسبي.

¹ صالح بوعلام ، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و أفاق تبني و تطبيق نظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة و تدقيق 2009-2010، جامعة الجزائر (03)، الموسم الجامعي 2010/2009، ص: 90.

² صالح بوعلام، نفس المرجع السابق ، ص: 90.

لا يمكن إجراء عملية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا تقرر منذ البداية انجاز هذه العناصر (الأصول والخصوم) في نفس الوقت على أساس قاعدة صافية.

المطلب الثاني: حسابات النتائج.

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

المعلومات الدنيا المقدمة في حسابات النتائج هي³:

- ✓ تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الأساسية (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال...).
- ✓ نواتج النشاطات العادية؛ كذا النواتج و الأعباء المالية؛ وأعباء المستخدمين؛
- ✓ الضرائب و الرسوم و التسديدات المشابهة؛
- ✓ مخصصات الإهلاكات وخسائر القيمة بالأصول الثابتة المعنوية؛
- ✓ نتيجة النشاطات العادية؛
- ✓ عناصر غير عادية (نواتج و أعباء)؛
- ✓ النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع؛
- ✓ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة في حالة حساب النتيجة المجموع؛

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

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

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

✓ حصة الوحدات الشريكة و المؤسسات المشتركة في النتيجة حسب طريقة التكافؤ؛ كذا حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية؛

✓ حساب النتيجة للبنوك و الهيئات المالية المماثلة يضم النواتج و الأعباء حسب طبيعتها و يبين مبالغ أهم أنواع النواتج و الأعباء.

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

أولا: جدول تدفقات الخزينة.

الهدف من جدول التدفقات الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشف المالية أساسا لتقديم مدى المؤسسة على توليد الأموال و نظائرها وكذلك المعلومات بشأن هذه السيولة المالية¹.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

➤ الطريقة المباشرة: الموصي بها تتمثل في:

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

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

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

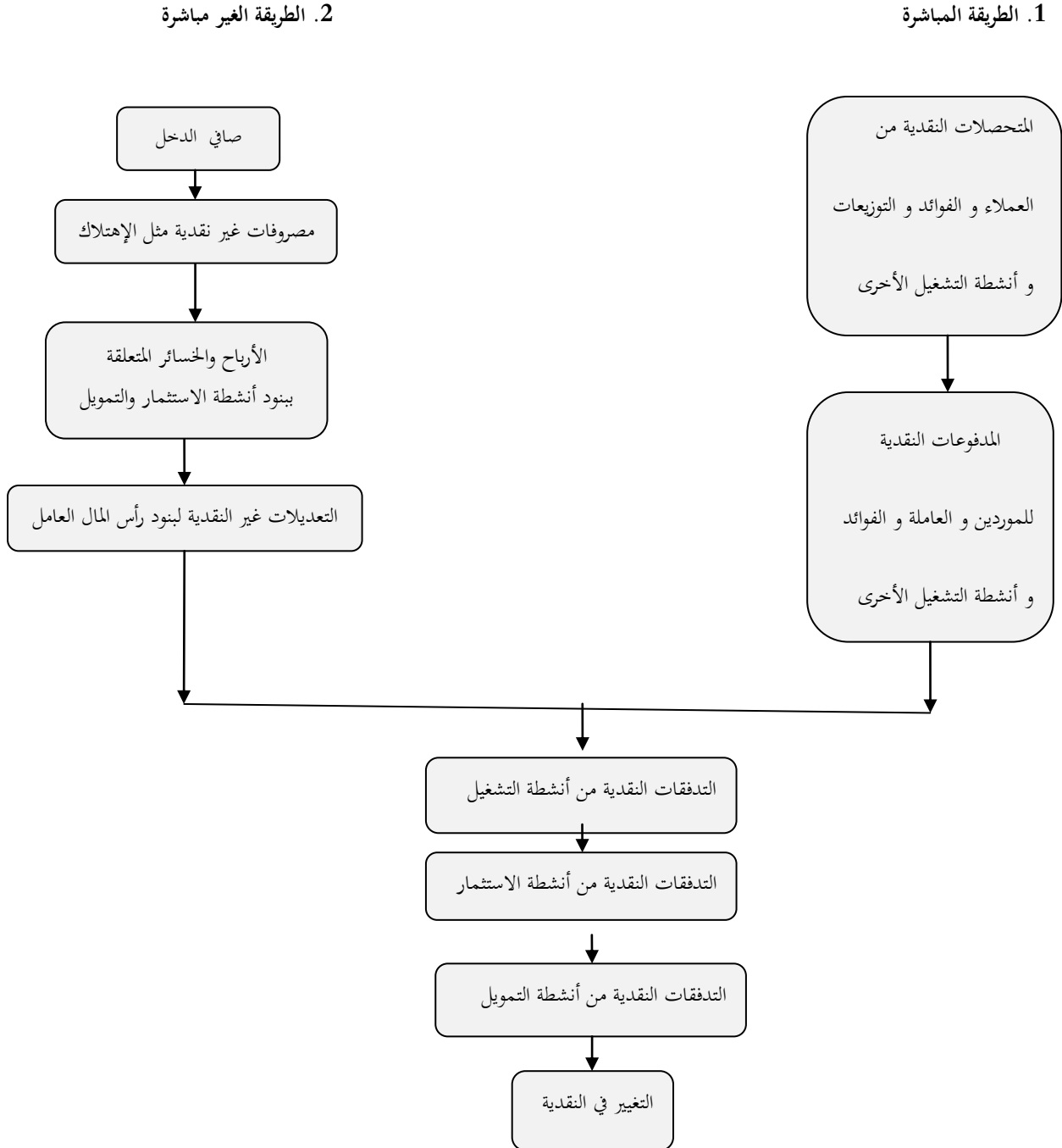
✓ آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغييرات الزبائن، المخزونات، تغييرات الموردين...);

✓ التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة) ؛

✓ التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة ...) وهذه التدفقات

تقدم كلا على حدى.

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



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

ثانيا: جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

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

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

ثالثا: ملحق القوائم المالية

- ملحق القوائم المالية يحتوي على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة لفهم و قراءة القوائم المالية ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة ويكون محتوى ملحق القوائم المالية كما يلي:²
- ✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وتحضير القوائم المالية (مدى مطابقتها للمعايير، وأي نقص يجب أن يشرح و يبرر)؛
 - ✓ المعلومات الإضافية الضرورية لفهم الميزانية ، جدول حسابات النتائج ، جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
 - ✓ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها: كبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم و مبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛
 - ✓ المعلومات ذات طابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية.

¹ صحراوي شهاب الدين، مرجع سابق، ص 71.

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

، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص: 16.

المبحث الثالث: النظام الضريبي الجزائري.

تعتبر الإيرادات الجبائية أو الضرائب من أهم مصادر التمويل الداخلية ومن الإيرادات الثابتة التي تعتمد عليها الحكومات في تحقيق أهدافها الاستراتيجية فالمطلع على قوانين الضرائب يجد أن الدولة تعمل جاهدة وتعتمد دائما إلى البحث عن تشريع ضريبي جديد محكم يساهم بدوره في رفع هذه الإيرادات ويعمل على تشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي ولقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق و واجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة، و يتجسد النظام الضريبي الجزائري في أنه نظام تصريحي كالعديد من الأنظمة المطبقة في معظم الدول، وتعتمد تصريحية النظام على إقرار المكلفين بمداخيلهم وأرباحهم الخاضعة للاقتطاع الضريبي انطلاقا من شعورهم بالمسؤولية اتجاه الإدارة الضريبية وبالتالي تحمل الأعباء الضريبية، حيث يتم تحصيل هذه الأعباء من الأشخاص المعنويين (الشركات) إضافة إلى تلك الناتجة عن الأشخاص الطبيعيين،

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

إذا ومن خلال ما سبق سنحاول في هذا المطلب التعرض إلى بعض المفاهيم المتعلقة بالنظام الضريبي فيما يأتي:

أولا: مفهوم النظام الضريبي.¹

تعدد تعاريف النظام الضريبي يتراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق :

1. المفهوم الواسع :

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

2. المفهوم الضيق:

فهو يعني مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل كما يرى البعض أن النظام الضريبي تمثل في: "هيكل ضريبي ذي ملامح وطريقة عمل محددة

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

وملائمة للنهوض بدورها الإطار الذي تعمل فيه أهداف المجتمع التي تصوغها مثله وظروفه المختلفة والتي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب".

3. كما نعي بالنظام الضريبي: "مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع والنظام الضريبي بحكم كونه مجموعة من الضرائب لا بد أن يصمم بإعتماد على تلك المبادئ والقواعد التي قدمتها لنا نظرية المالية العامة وأن النظام الضريبي يعتبر الترجمة العملية لسياسة الضريبة"¹.

ثانيا: أسس النظام الضريبي.²

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

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

ثالثا: خصائص النظام الضريبي:

للنظام الضريبي الجزائري عدة خصائص نوجزها فيما يلي:³

1. ضعف الحصيلة الضريبية:

تتميز الحصيلة الضريبية في الدول المتخلفة(الجزائر) بضعافتها مقارنة ببعض الدول المتقدمة فتبلغ في المتوسط

15% من الدخل القومي وقد تقل عن ذلك وهذا راجع لبعض الأسباب نذكر منها:

¹ . بوعون يحياوي نصيرة، نفس المرجع السابق، ص:57.

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

³ . بوعون يحياوي نصيرة، الضرائب الوطنية و الدولية، مرجع سابق، ص: 59 بتصرف.

✓ انخفاض الدخل والإنتاج وتدهور نصيب الفرد واقتراب دخول غالبية السكان من الحد الأدنى بمستوى المعيشة.

✓ محدودية القطاعات الصناعية وإن وجدت تخضع لسيطرة بعض الشركات الوطنية والأجنبية التي تنعم في العديد من الدول بالإعفاءات خاصة الجزائر.

2. تتصف هذه النظم الضريبية بأنها غير متوازنة:

سبب الاختلال في توازن هذه النظم هو وجود الضرائب غير المباشرة، والجزء الأكبر من هذه الضرائب يرتبط بالقطاع الخارجي، ويتصف كذلك بضالة أهمية الضرائب المباشرة.

مثلا: لو نظرنا إلى الضرائب على الاستهلاك التي تفرض في الداخل لوجدنا أنها تتخذ شكل الضرائب على الإنتاج حيث تفرض على عدد من السلع الجارية الاستعمال فكلما زاد التصنيع كلما زاد عائدها من هذه الضرائب.

رابعاً: أهداف النظام الجبائي.

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

1. الهدف التقليدي :

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

2. الهدف الحديث :

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

- تحقيق العدالة والمساواة في فرض الضريبة، أي أنه تفرض ضريبة مرتفعة على ذوي الدخل المرتفعة و منخفضة على ذوي الدخل المنخفضة.
- تحقيق أو توفير مصادر التمويل الدائمة والمساهمة في نفقات القطاع العام؛

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

- استقطاب رؤوس أموال العربية والأجنبية وتشجيع الاستثمار؛
- كما تفرض الضريبة على الأفراد من اجل تحقيق أغراض معينة يأتي في مقدمتها الغرض المالي، باعتبارها مصدرا هاما للإيرادات العامة، بالإضافة إلى أغراض سياسية و اقتصادية و اجتماعية، التي سيتم عرضها في الفروع التالية:

✓ الهدف المالي:

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

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

✓ الهدف الاقتصادي:¹

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

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

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

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

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

✓ الهدف الاجتماعي:¹

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

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

✓ الهدف السياسي:

تتمثل الأهداف السياسية في جانبين:

- الجانب الأول داخلي :

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

- الجانب الثاني خارجي:

حيث تعتبر الضريبة كأداة تستعملها من أجل تسهيل المعاملات التجارية مع بعض الدول عن طريق منح تسهيلات جمركية كالإعفاءات و تقديم بعض الامتيازات الضريبية ، كما يمكن أن تستعملها الدولة للحد أو لمقاطعة منتجات أو سلع دول أخرى كرفع الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية¹.
المطلب الثاني: وضعية النظام الضريبي الجزائري و الهياكل الجديدة المستحدثة للإدارة الجبائية و الأنظمة الجبائية.

أولاً: وضعية النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاحات 1992².

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

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

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

كما شهد قانون المالية لسنة 2007 استحداث نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، التي حلت محل الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني بالنسبة لأنشطة الأشخاص الطبيعيين الذين لا يفوق رقم أعمالهم 3 ملايين دج، باستثناء تجار الجملة و أنشطة الصيادلة، بحيث يقدر معدلها بـ: 6% بالنسبة لأنشطة تجارة السلع (التي غيرت في قانون المالية التكميلي لسنة 2008 إلى 5%) و 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.¹

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

ثانيا: الهياكل الجديدة المستحدثة للإدارة الجبائية و الأنظمة الجبائية

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

1. مديرية كبريات المؤسسات

أ- نشأة مديرية كبريات المؤسسات

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات (DGE) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303-2002 المؤرخ في 28-09-2002²، والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494-2005 المؤرخ في 26-12-2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني، ومكلفة بتسيير كل المهام معا وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات، كما تتكون من 05 مديريات فرعية هي³:

✓ المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛

✓ المديرية الفرعية للتسيير؛

✓ المديرية الفرعية للرقابة على القوائم؛

✓ المديرية الفرعية للمنازعات؛

✓ المديرية الفرعية للوسائل؛

¹. عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد حطب، البليدة، 2002، ص:3.

². المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 303-02 المؤرخ في 28/09/2002 الجريدة الرسمية العدد 64، 2002.

³. المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 494-2005 المؤرخ في 26/12/2005 الجريدة الرسمية العدد 84، 2005.

ب- أهداف إنشاء مديرية كبريات المؤسسات

يعتبر عدد المؤسسات الكبرى بالجزائر محدود مقارنة ببعض الدول الأخرى، لذلك تعد مراقبة احترامها للالتزامات الضريبية أمرا مهما للخزينة العمومية، كما يسمح أن تجمع ملفات هذه المؤسسات داخل مديرية كبريات المؤسسات ونذكر من هذه الأهداف ما يلي¹:

- ✓ ضبط تفعيل الجباية البترولية، وجباية المحروقات؛
- ✓ تبسيط الإجراءات القانونية الضريبية من خلال تنظيم كل المصالح وعاء ، تحصيل ، رقابة جبائية ، منازعات ، استقبالات في هيئة واحدة وملف واحد؛
- ✓ التخصص في التسيير والرقابة على الملفات، وفي عين المكان للشركات البترولية وشبه البترولية؛
- ✓ تخصيص عمليات التحصيل (جباية المحروقات، والجباية العادية)؛

ت- مهام مديرية كبريات المؤسسات

وتكلف مديرية كبريات المؤسسات بالمهام التالية²:

◀ في مجال الوعاء

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

¹ . شلغوم حنان، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر وانعكاساته على المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة الشركة الجزائرية للمياه منطقة قسنطينة)، مذكرة ماجستير ، تخصص إدارة مالية، جامعة منتوري ، قسنطينة ، الجزائر ، 2012/2011 ، ص ص: 27-28.

² . المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 303-02 مؤرخ في 2002/09/28 الجريدة الرسمية، العدد 64، 2002.

◀ في مجال التحصيل

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

2. مراكز الضرائب

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

أ- دور مراكز الضرائب

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

ب- أصناف مراكز الضرائب

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

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

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

3. المراكز الجوارية للضرائب.

تقوم المراكز الجوارية للضرائب (CPI) المحلية بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة ، بالإضافة إلى إقامة مراكز مختصة في تسيير الجباية العقارية، والمعادن النفيسة، الكحول، التبغ، وكذا الجباية المحلية و الفلاحية¹.

4. الأنظمة الضريبية

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

أ. النظام الحقيقي :

يحدد الربح الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها². لتحديد الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بطريقة النظام الحقيقي بالنسبة للأشخاص الذين يفوق رقم إعمالهم 30.000.000 دج سنويا ويترتب عليه مسك محاسبة كاملة طبقا للقوانين المعمول بها واستظهارها عند الحاجة او عند الطلب من طرف ادارة الضرائب³.

وفي هذا النظام يجب على المكلفين أن يكتبوا على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة تصريحاً خاصاً عن مبلغ ربحهم الصافي للسنة المالية السابقة، عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي⁴،

كما يخضع الأشخاص المعنويون المشار إليهم في المادة 136 وجوبا لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق و يحدد الربح الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها⁵.

¹ محمد عباس محرزى ، مرجع سبق ذكره، ص:59.

² مادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015.

³ بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هوم، بدون طبعة، الجزائر، 2011، ص:32.

⁴ المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015 .

⁵ المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015 .

ب. الضريبة الجزائرية الوحيدة:

و هي ضريبة جديدة أحدثها قانون المالية لسنة 2007 في الجريدة الرسمية العدد 85 سنة 2006، حيث جاءت لتخلف النظام الجزائي و الذي كان يشمل ثلاث ضرائب، الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القيمة المضافة (TVA).

"يخضع لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري (30.000.000 د ج)."

"كما يخضع للضريبة الجزائرية الوحيدة، المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، و المؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة".¹

يتعين على الخاضعين للضريبة الجزائرية الوحيدة مسك سجلات (النفقات الإيرادات) مؤشرة من طرف المفتشية المختصة إقليميا، تتضمن تفاصيل مشتريات وبالنسبة للذين يقدمون خدمات يلتزمون بمسك دفتر إيراداتهم ونفقاتهم المهنية ترسل الإدارة الجبائية للخاضع تبليغا تبين فيه رقم الاعمال الخاضع للضريبة من جهة والعناصر المعتمدة لتحديد رقم اعمالهم من جهة اخرى.²

تقوم مفتشية الضرائب (المركز جوارى CPI) أولا بفرض هذه الضريبة حسب المعلومات المحصل عليها من طرف مصلحة التدخلات لديها من خلال تحرير محاضر في عين المكان و كذا تصريح المكلف إضافة إلى المعلومات المتوفرة داخل ملفه الجبائي، "ترسل الإدارة الجبائية تبليغا إلى المستغل الخاضع لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالإسلام تبين فيه بالنسبة لكل سنة من فترة السنتين العناصر المعتمدة لتحديد رقم الأعمال، للمعني بالأمر أجل مدته ثلاثون (30) يوما، اعتبارا من تاريخ استلام التبليغ، لإبداء إما موافقة أو لتقديم ملاحظاته مع تبيان أرقام الاعمال التي يمكن قبواها، وفي حالة الموافقة أو عدم الرد في الآجال المحددة، يعتمد التقدير الذي تم تبليغه كأساس لفرض الضريبة".³

¹ المادة 282 مكرر1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015.

² بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، نفس المرجع السابق ، ص:32.

³ المادة 282 مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015.

خلاصة الفصل:

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

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

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



الفصل

الثاني

تمهيد:

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

وهذا ماسيتم التطرق إليه في المباحث التالية:

المبحث الأول: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

المبحث الثاني: تقديم عام للضرائب المؤجلة خصوم و أصول.

المبحث الثالث: طريقة الحساب و التسجيلات المحاسبية.

المبحث الأول: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية .

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

المطلب الأول : النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.

إن الهدف الرئيسي من المحاسبة هو تسجيل التحولات التي تمس المؤسسة والتي يجب تقييدها في وثائق خاصة تمكن الإدارة الجبائية من حساب النتيجة ، لذلك فإن من المنطق أن لا تتلاقى النتيجة من حيث أن المحاسب يعمل على إنقاص جميع الأعباء المتعلقة بالاستغلال يعتمد الى تضخيمها في بعض الأحيان بهدف تقليص الربح الذي يكون خاضعا للضريبة.

أولاً: النتيجة المحاسبية¹:

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

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

- تغيير سلبي أو إيجابي في القيمة الحقيقية للأصول الخاصة بالمؤسسة.

- هذا التغير يكون عن طريق الفرق بين أصول و خصوم المؤسسة.

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

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

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

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

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

• كيفية تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حسابات النتائج¹:

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

إيرادات النشاط - أعباء النشاط

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

(+) (-) تغيرات المخزون.

(+) (-) التصحيحات الخاصة بالقروض.

= نتيجة الدورة

ثانيا: النتيجة الجبائية².

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

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

ثالثا: العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.

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

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

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

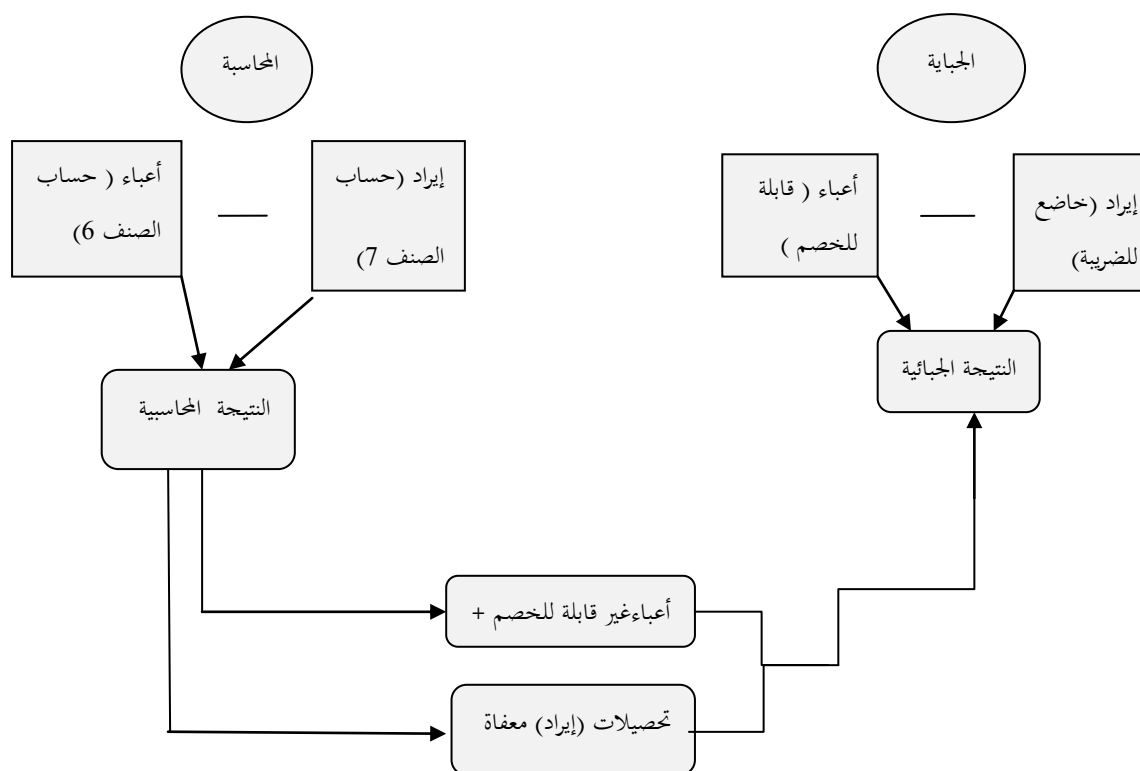
ومن خلال هذا فإن النقطة التي يمكن اعتبارها أوليا تواسلا واضحا بين القواعد المحاسبية و الجبائية تتمثل في كونها تشكلاان منبععا للمعلومات الاقتصادية التي تسمح باختيار أحسن السبل الناجعة والتي لها الأثر الإيجابي على نشاط المؤسسة .

ومن هنا يتضح لنا أن النتيجة الجبائية ترتبط مباشرة بالنتيجة المحاسبية حيث أن الربح الجبائي هو الربح المحاسبي مع إدخال بعض التعديلات ، وذلك طبقا لقانون الضرائب المباشرة الساري به العمل إذ أن المادة 141 من ق. ض. م تنص على "يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف"، ويقصد بالتكاليف تلك الأعباء التي تتحملها المؤسسة والتي يطلق عليها اسم التخفيضات مثل خسائر السنوات السابقة ، فائض قيمة التنازل عند استغلاله طبقا لأحكام القانون المعمول به كما أن هناك بعض الأعباء تلجأ إدارة الضرائب إلى دمجها مع الربح الجبائي في حالة ما إذا فاقت السقف القانوني المحدد طبقا للقوانين الجبائية، و التي يطلق عليها تسمية الاستردادات و من أمثلتها الغرامات الجبائية، بمختلف أنواعها، المصاريف الغير متعلقة بنشاط المؤسسة، المصاريف غير المبررة، الضرائب غير القابلة للخصم مثل "TVA" و لذلك يمكن حساب الربح الضريبي وفقا للعلاقة التالية¹:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة (القانون الجبائي لا يسمح بطرح بعض الأعباء)
 - التخفيضات (القانون الجبائي لا يفرض ضريبة على بعض المبالغ التي تدخل في تحديد الربح المحاسبي)- العجز المالي السابق (خسارة)

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

شكل رقم 02: العلاقة بين النتيجة المحاسبية و الجبائية.



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

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية للإيرادات.

سنحاول التطرق في هذا العنصر للمعالجة الجبائية للإيرادات من خلال العناصر التالية¹:

أولاً: الإعانات.

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

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

2. إعانات التجهيز : خاضعة للضريبة حسب الدفعات سواء :

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

ثانياً : الإيرادات الاستثنائية :

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

1. فوائض القيمة الناتجة عن الاندماج و الانفصال :

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

2. فوائض القيمة عن التنازل عن الأصول :

يخضع فائض القيمة عن التنازلات عن الاستثمارات للنظام الجبائي وفقاً لتعليمات قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و على وجه الخصوص المادتين 172 و 173 إذ يمكن التمييز بين حالتين :

1.2 - عدم الرغبة في إعادة استثمار الفائض :

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

- 70% من الفائض حينما يكون ناجماً عن التنازلات التي تخص استثمارات تم اكتسابها أو إنجازها منذ ثلاث سنوات على الأكثر ويتعلق الأمر هنا بفوائض القيمة قصيرة المدى .

- 35% من الفائض حينما يأتي من التنازلات التي تخص استثمارات تم اكتسابها أو إنجازها منذ أكثر من ثلاث سنوات و يتعلق الأمر هنا بفوائض القيمة الطويلة المدى .

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

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

2.2- الرغبة في إعادة استثمار الفائض :

في هذه الحالة يمكن للمؤسسة استثمار الفائض كلياً أو جزئياً¹.

أ. الاستثمار الكلي للفائض المحقق :

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

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

ب. الاستثمار الجزئي للفائض²:

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

ج. فوائض القيمة عن فرق إعادة التقييم :

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

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

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

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

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

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

المطلب الثالث : المعالجة الجبائية للأعباء

أولاً: الأعباء العامة¹:

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

1. شروط خصم الأعباء العامة :

وضع المشرع عدة شروط من أجل خصم الأعباء العامة منها :

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

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

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

2 . المعالجة الجبائية للأعباء العامة¹ :

أ. أعباء السلع و المواد الاستهلاكية :

تعتبر هذه الأعباء قابلة للخصم و يجب أن تقيد مشتريات البضائع و المواد في المحاسبة بتكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة زائد المصاريف الملحقة ، مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها .
أما فيما يخص تقييم المخزونات فيمكن للمؤسسة استعمال إحدى الطرق المتبعة في هذا المجال لإعداد الجرد الدائم أو الدوري لها .

ب. أعباء الخدمات: و تتمثل فيما يلي :

✓ مصاريف النقل :

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

✓ الإيجار و المصاريف المتعلقة به :

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

✓ مصاريف الصيانة والإصلاح:

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

✓ أعباء الاشتراك في الدورات العلمية² :

بهدف مواكبة التطور التكنولوجي و تحسين أدائها الإنتاجي ، تخصص المؤسسات مصاريف اقتناء الكتب و المجلات و الاشتراكات في الدورات العلمية ، و تعتبر هذه المصاريف من الناحية الجبائية قابلة للخصم إذا كانت مبررة بالوثائق الثبوتية لها ولا تتعدى 1% من رقم الأعمال وفق المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة.

¹. عبد الله محمد سالم الكعبي، دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء الإداري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2004، غير منشورة، ص: 12.

². عبد الله محمد سالم الكعبي، دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء الإداري، مرجع سابق، ص: 13.

✓ هديا مختلفة :

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

✓ أعباء المستخدمين :

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

✓ الأعباء الجبائية :

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

✓ الأعباء المالية :

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

✓ مصاريف التأمين :

تكون من المصاريف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة كل التأمينات التي من شأنها ضمان عناصر الأصول من الأخطار المحتملة (حرائق ، فيضانات ، سرقة...) ، و تكون قابلة للخصم كذلك التأمينات المدفوعة لصالح

الغير إذا كان هؤلاء المستخدمين أجراء في المؤسسة ، وفي هذه الحالة يكون مبلغ التأمينات الشخصية لمسيرى المؤسسة وكذلك التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال فيجب إعادة إدماجها.

✓ مصاريف الإشهار :

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

ثانيا: الإهلاكات .

1. التعريف الجبائي للإهلاك²:

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

2. الشروط العامة لخصم الإهلاكات :

يشترط في جمع أنشطة الإهلاك ما يلي:

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

✓ أن يكون الإهلاك مقيد في المحاسبة .

¹ .عبد الله محمد سالم الكعبي، مرجع سابق، ص:14.

² . بن ربيع حنيقة، مرجع سابق، ص: 283.

3. طرق الإهلاك¹ : للإهلاك عدة طرق أبرزها:

أ. طريقة الإهلاك الخطي :

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

ب. طريقة الإهلاك المتناقص :

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

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

- أن لا تقل مدة حياة الاستثمار عن ثالث سنوات .

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

ج. طريقة الإهلاك المتصاعد :

لا يوجد شروط محددة لاستعمال هذه الطريقة بحيث تطبق على جميع الاستثمارات بعد تقديم طلب للإدارة الجبائية مرفق بالتصريح السنوي للنتائج .

4. قاعدة الإهلاك² :

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

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

² محمد العدوان وآخرون، إدارة الشراء والتخزين، مرجع سابق، ص: 125.

الجدول رقم 01: قواعد الإهلاك المحاسبية و الجبائية

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

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

ثالثا: المؤونات.

1. التعريف الجبائي للمؤونات¹ :

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

2. شروط خصم المؤونات : وتتمثل في :

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

رابعا : خصم خسائر السنوات السابقة² .

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

¹ . بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص:283

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

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

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

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

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

المبحث الثاني: تقديم الضرائب المؤجلة أهميتها و مميزاتها .

إن الهدف من تقييم وتسجيل الضرائب المؤجلة ؛ يتمثل في فك الارتباط بين المحاسبة والجباية ، بحيث تخضع الأنظمة المحاسبية للقواعد التي تسمح بالحصول على معلومات إدارية ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية ، وتجعل علاقتها بالجباية في مجرد تحديد العبء الضريبي السنوي على نتائج المؤسسة بإعادة توزيع الضرائب المستحقة محاسبيا بعد قياسها بشكل مستقل عن المحاسبة في ظل القواعد المحاسبية.

المطلب الأول: تقديم الضرائب المؤجلة.

للضريبة المؤجلة عدة تعاريف سنوجز في ما يلي:

أولا: مفهوم الضرائب المؤجلة:

➤ التعريف (1):

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

➤ التعريف (2):

الضرائب المؤجلة هي الضرائب المتوقعة دفعها أو استردادها نتيجة الفروقات الزمنية المؤقتة بين قيمة الموجودات أو المطلوبات في البيانات المالية والقيمة التي يتم احتساب الربح الضريبي على أساسها . ومصطلح المؤجلة يعني لا تخص الفترة الزمنية الحالية و لذلك فإن الضريبة المؤجلة باختصار²:

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

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

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

ثانيا: الضرائب المؤجلة كخصوم:

وتمثل مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها (أي المبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق. ومن الأمثلة على ذلك بعض النواتج التي تسجل محاسبيا خلال دورة ما (السنة "ن") و لا تحصل إلا خلال دورات لاحقة (السنة "ن+1") فهذه النواتج لا تظهر في النتيجة الجبائية للسنة (ن) فإن على المؤسسة أن تتوقع تسديد الضريبة الخاصة بالنواتج المعنية خلال السنة (ن+1) أي على المؤسسة ضرائب مؤجلة خصوم أو التزام ضريبي مؤجل¹.

ثالثا: الضرائب المؤجلة كأصول:

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

✓ الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفيض من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفيض من الضريبة المسددة خلال هذه الدورات.

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

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

المطلب الثاني: أهمية الضرائب المؤجلة .

تكمن أهمية الضرائب المؤجلة من خلال تغير لأهمية المعلومات المتعلقة بمكونات العبء الضريبي للمؤسسة من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، وذلك بعدة أسباب أهمها ما يلي¹ :

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

2- الحكم على نوعية الاستثمار، 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 من تأثيرات على تلك العوائد التي تزيد قيمتها نتيجة لأثر ضريبي موجب، من الواجب فحصها بعناية خاصة إذا كان هذا الأثر غير متكرر .

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

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

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

¹ تامر سعيد عبد الغني ، أسلوب المقترح لمحاسبة ضرائب الدخل في القوائم ، دراسة الميدانية، رسالة الماجستير في المحاسبة المنشورة، جامعة عين شمس كلية التجارة ، مصر، 2004، ص: 24.

المطلب الثالث: مميزات الضرائب المؤجلة:

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

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

- ✓ الديون و الحقوق الناتجة عن نفس الإدارة و نفس المؤسسة الخاضعة للضريبة .
 - ✓ في حالة وجود نص قانوني نافذ مع أخذ بعين الاعتبار طبيعة و أصل الضريبة المعفاة بالمقاصة².
- بالإضافة إلى ذلك تتميز الضريبة المؤجلة بمعاني ومصطلحات المحاسبية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المتعلق بضرائب الدخل بالمعاني المحددة لها كما يلي³:

➤ الربح المحاسبي :

هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل انقطاع مصروف الضريبة .

➤ الضريبة المستحقة :

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

➤ الدخل الضريبي(المصروف الضريبي):

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

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

². لبوز نوح ، مخطط النظام المحاسبي الجديد ، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية ، مؤسسة الفنون المطبعية، الجزائر، 2009 ، ص: 23

³. طارق عبد العال ، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير الدولية الحديثة ، الدار الجامعية، الإسكندرية، طبعة 2006، ص: 552 .

➤ مطلوبات الضريبة المؤجلة :

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

➤ موجودات الضريبة المؤجلة :

هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية بخصوص :

- الفروق المؤجلة القابلة للاقتطاع .
- ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة .
- ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة .

➤ الفروق المؤجلة¹:

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

1. الفروق الزمنية الخاضعة:

إن الفروقات الزمنية الخاضعة تتعلق بإمكان وجود فروقات زمنية بين سنوات الإخضاع الضريبي وسنوات الدمج المحاسبي تؤدي إلى حساب نتيجة ضريبية في سنة ن مثلا أقل من النتيجة المحاسبية ، ثم ينعكس هذا الفرق في السنة الموالية ن+1، وهو فرق سيكون مصدرا لإخضاع ضريبي مستقبلي .

2. الفروق الزمنية القابلة للاقتطاع :

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

مثال 1:

شركة تحصلت على آلة بقيمة 1.000 دج في بداية سنة 2006 يتم إهلاكها محاسبيا في ظرف سنتين ، أما جبايا فالآلة يجب أن تملك في ظرف 05 سنوات².

¹ . سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، الجزائر، 2010/2009، ص:133.

² بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 290- 291 .

جدول رقم 02 : حل المثال 01

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

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

مثال 2:

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

جدول رقم 03 : حل المثال 02

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

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

مثال 3 :¹

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

جدول رقم 04: حل المثال 03

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

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

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

المبحث الثالث : حساب و معالجة الضرائب المؤجلة.

إن حساب وتسجيل الضريبة المستحقة في الحسابات النوية لا يطرح ان، في أغلب الحالات ، صعوبات خاصة أو كبيرة ، و على العكس من ذلك ، فإن حساب وتسجيل الضرائب المؤجلة يخضعان لقواعد معقدة تختلف من مرجعية محاسبية إلى أخرى ، أما في الدول التي ترتبط فيها المحاسبة بالجباية ، فلا أثر للضرائب المؤجلة في الحسابات الاجتماعية إلا في بعض الحالات التي تكون فيها بعض المنشآت الكبيرة ملزمة بعرض قوائم مالية متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية من خلال عمليات تقوم بها على المستوى الدولي .

المطلب الأول: حساب الضرائب المؤجلة.

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

أ- ضرائب مؤجلة خصوم¹:

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

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

ب- ضرائب مؤجلة أصول :

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

¹ . بن ربيع حنيفة ، نفس المرجع السابق، ص292

- 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 .
- 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 .
- إلغاء العمليات ما بين الفروع في حالة المجمعات بما يؤدي إلى فروقات زمنية ، فحينما يتنازل فرع مثلا عن بضاعة لفرع آخر بتحقيق هامش ربحي ، مع بقاء البضائع التي تم تبادلها موجودة ضمن المخزونات في نهاية الدورة المعنية بهذا التنازل الداخلي ، فإنه على الشركة التي اشترت داخليا أن تلاحظ لدى التجميع ضريبة مؤجلة في الأصول تمثل المبلغ الذي دفعه المجمع بشكل مسبق عن طريق الشركة التي باعت داخليا، و لكن التي سيتم استرجاعها عند تنازل الشركة المشترية عن البضاعة لزبون خارجي .
- يتم تحديد مبلغ الضريبة المؤجلة عند إقفال الدورة بضرب الفروقات الزمنية و الخسائر الضريبية القابلة للترحيل إلى الأمام في معدل الضريبة الجاري الذي تخضع له المنشأة¹.

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

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

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

تتم المعالجة المحاسبية وفق المعيار الدولي رقم 12 حسب الخطوات التالية¹:

- الاعتراف بالضريبة الحالية كالتزام ومصرف في الفترة المتعلقة بـ :

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

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

- الخصم الضريبي المؤجل² :

يجب الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل بالنسبة لكل الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة فيما عدا الفروق المؤقتة التي تنشأ عن :

✓ الشهرة التي لا يجوز خصم استهلاكها لأغراض الضريبة ؛

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

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

- الأصل الضريبي المؤجل³ :

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

¹ طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 577 ، 578 .

² بن ربيع حنيفة ، مرجع سابق ، 292.

³ سفيان بن بلقاسم ، مرجع سبق ذكره ، ص 137

إلا في حدود المدى المحتمل أي 3 مليون دج .

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

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

✓ صفقة أو حدث يعترف به مباشرة في حقوق الملكية ؛

✓ اندماج الأعمال يأخذ شكل استحواذ (شراء) ؛

ثانيا : التسجيلات المحاسبية لضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي :

لقد قسم النظام المالي المحاسبي الجزائري الضرائب المؤجلة إلى ضرائب مؤجلة أصول و إدراجها في الحساب 133 و ضرائب مؤجلة خصوم 134 و سوف نتعرف على المعالجة المحاسبية لكل من الحسابين :

1. التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول :

تسجل الضرائب المؤجلة أصول في الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي المتعارف عليها عند تواريخ الإقفال ، دون حساب التحيين حيث تسجل وفق¹ :

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

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

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

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

¹. لبوز نوح، مرجع سابق، ص: 24.

ح/133 ضرائب مؤجلة أصول¹:

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

ح/692 فرض الضريبة المؤجلة أصول:

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

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

✓ حالة تسجيل أصل ضريبي مؤجل :

ح/133	ح/692
X	X

عند التسبيق الضريبي:

يتم تسجيل القيد التالي²

133	ح/الضرائب المؤجلة أصول		
53/51	ح/البنك أو الصندوق		

في حالة التسوية الضريبية:

692	ح/ضرائب مفروضة مؤجلة كأصول		
133	ح/الضرائب المؤجلة أصول		

مثال 04:

في 2011/03/15 دفعت شركة الصناعات الحديدية تسبيق عن الضرائب سنة 2012 و قدر مبلغ التسبيق ب

500.000 دج، وفي 2012/03/15 قدرت الضرائب على النشاط العادي لشركة الصناعات الحديدية بمبلغ

600.000 دج سدد الفرق نقدا.

الحل: المبلغ ب 1.000 دج

¹ بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص: 293 .

² لبوز نوح، مرجع سابق، ص: 24-25.

عند التنسيق الضريبي

133	531	حـ /الضرائب المؤجلة أصول حـ /التقديرات تسبيق ضرائب عن الدورة المقبلة	500	500
-----	-----	--	-----	-----

في حالة التسوية الضريبية:

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

ثانيا: التسجيل المحاسبي لضرائب المؤجلة خصوم¹:

حـ/ 134 ضرائب مؤجلة خصوم :

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

حـ/ 693 فرض ضريبة مؤجلة خصوم :

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

أن يكون الحساب 134 "ضرائب مؤجلة خصوم" دائن لحساب مدين 693 " فرض ضريبة

حالة تسجيل خصم ضريبي مؤجل:

حـ/ 693	حـ/ 134
X	X

يكون القيد المحاسبي للضرائب المؤجلة كما يلي :

- عند ترتب دين ضريبي لسنة ما لم يدفع خلالها:

693	134	حـ/الضرائب مفروضة مؤجلة كخصوم حـ/الضرائب المؤجلة خصوم		
-----	-----	--	-------	-------

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

في حالة التسوية للضريبة وتسديد المستحقات

134	51/53	ح/الضرائب المؤجلة خصوم ح/النقديات		
-----	-------	--------------------------------------	-------	-------

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

مثال 05:

في 2011/04/15 تم فرض ضرائب إضافية على شركة صناعة الحلويات بسبب إلغاء بعض الأعباء وضمها إلى

النتيجة نتجت عنها ضرائب إضافية قدر تب 300.000 دج

وفي 2011/05/20 تم تسديدها نقدا إلى قابض الضرائب المختلفة .

الحل المبلغ ب 1.000 دج عند ترتيب الدين الضريبي:

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

في حالة التسوية الضريبية و تسديد المستحقات

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

ثالثا: التسجيل المحاسبي والتقييم للأصل و الخصم الضريبي المؤجل :

الضريبة المستحقة للسنة أو السنوات السابقة يجب تسجيلها على أساس أنها خصم ضريبي في حالة ما لم تسدد ، أما إذا كان المبلغ المسدد بالنسبة للسنة أو السنوات السابقة يتجاوز المبلغ المستحق لهذه السنوات فإن الفارق يسجل على أساس أنه أصل ضريبي ، أما تقييم الخصوم والأصول الضريبية المستحقة المؤجلة للسنة أو السنوات السابقة ، فيجب أن يكون بالمبلغ الذي يتوقع دفعه أو استرجاعه من الإدارة الجبائية باستخدام معدلات الضريبة المعتمدة في تاريخ الإقفال² .

¹ لبوز نوح ، مرجع سبق ذكره ، ص: 24

² كاتوش عاشور، مرجع سبق ذكره ، ص: 184

مثال 06:¹

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

الحل: يتم تحديد الربح الضريبي على النحو التالي :

- الربح المحاسبي قبل الضريبة 200.000 دج
 - الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة 20.000 دج
 - الفروق المؤقتة القابلة للخصم الضريبي 5.000 دج
- الربح الخاضع للضريبة = 200.000 - 20.000 + 5.000 = 185.000 دج
- الضريبة المستحقة = 185.000 × 23% = 42.550
- الخصم الضريبي المؤجل = 20000 × 23% = 4.600
- الأصل الضريبي المؤجل = 5000 × 23% = 1.150
- حيث يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

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

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

المطلب الثالث: معالجة الضرائب المؤجلة وطرق ترحيل و تقييمها حسب النظام المحاسبي المالي.

اولا: معالجة الضرائب المؤجلة أصول و خصوم ¹ :

أ.ضرائب مؤجلة أصول.

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

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

كما ان حسابات " الضرائب المؤجلة " المنشأة لتسجيل المبالغ المحسوبة للضرائب المؤجلة هو مبين اعلاه.

الضرائب المؤجلة تتعلق بكل منقسم الفروقات الآتية او كل قسم من الخسائر الضريبية او الديون الضرائب الغير مسجلة (مستعملة) تسجل على حدى.

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

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

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

جدول رقم 05: كيفية التسجيل في اليومية(الأصول)

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

المصدر: لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم

التسيير تخصص - الإدارة المالية- كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، السنة الجامعية 2011-2012، ص: 13.

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

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

ب. ضرائب مؤجلة خصوم¹:

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

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

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

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

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

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

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

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

الغير (مسجلة) مستعملة تسجل على حدى.

تتم عملية التسجيل على النحو التالي:

جدول رقم 06 : كيفية التسجيل في اليومية (خصوم)

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

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

¹. مسعود كسكس، مرجع سابق، ص: 14 .

ثانيا: طرق ترحيل الضريبة¹:

أ. طريقة الترحيل الثابت للضريبة :

وهذه الطريقة هي طريقة أمريكية ، تعتبر بان الضرائب المؤجلة التي سبق تسجيلها محاسبيا هي ضرائب مؤجلة نهائيا ، بحيث يتم حساب الفروقات فقط على أساس معدل الضريبة الساري المفعول أثناء ظهورها ، أي لا يمكن أن يجرى عليها أي تعديل في حالة ما إذا تغير معدل الضريبة على أرباح الشركات خلال الدورات المقبلة.

غير أن تبني هذه الطريقة يؤدي إلى تزييف مبلغ الضرائب المؤجلة المسجلة في ميزانية المؤسسة مما يؤثر سلبا في الصورة الصادقة لها و للنتيجة ، و ذلك على اعتبار أن هذه الضرائب مقيمة على أساس معدل الإخضاع التاريخي (المطبق بتاريخ ظهور الفروقات) و ليس على أساس معدل الضريبة الحالي .

ب. طريقة الترحيل المتغيرة للضريبة :

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

ثالثا: تحديد الضريبة المؤجلة²:

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

أ. أصول الضريبة المؤجلة :

تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة التغطية خلال الدورات اللاحقة وهذا راجع لدفع المؤسسة مسبقا أثناء الدورة لمبلغ من الضريبة (المحسوب على أساس الوعاء الجبائي) أكبر من ذاك الذي يجب أن تدفعه على أساس الوعاء المحاسبي المحقق خلال الدورة المعنية ، بسبب الفروقات المؤقتة الناتجة خلال الدورة بين النتيجة المحاسبية و

¹ عمر الفاروق زرقون، إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الاقتصادية ، (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار - ENSP)، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، السنة الجامعية 2010/2011 ، ص ص: 125-126.

² . مسعود كسكس، مرجع سابق، ص: 15.

النتيجة الجبائية والتي تأخذ طابع التفاوت الزمني ، و هذا ما يؤدي إلى القول بأن الأصول الضريبة المؤجلة ما هي إلا فروقات زمنية قابلة للخصم مستقبلا ؛

ب. خصوم الضريبة المؤجلة :

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

ج. تقييم الضريبة المؤجلة :

يتم التقييم و إعادة النظر في قيمة أصول وخصوم الضريبة المؤجلة عند تاريخ إقفال كل دورة ، و هذا على أساس المعدلات القواعد الجبائية السارية المفعول بتاريخ إقفال الدورة ، أو المعدلات و القواعد الجبائية التي يرتقب تطبيقها خلال الدورة التي سوف تتحقق فيها أصول أو خصوم الضريبة المؤجلة من خلال الفروقات الدائمة و المؤقتة:¹

1- الفروقات الدائمة والنهائية :

و تتمثل في الفروقات التي بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية خلال دورة معينة والتي لا يمكن امتصاصها خلال الدورات اللاحقة ، وتطرأ مثل هذه الفروقات عندما يجب إدراج بعض العناصر في حساب النتيجة المحاسبية بينما يجب إقصاؤها في حساب النتيجة الجبائية .

و هذه الفروقات الدائمة يمكن أن تتمثل في أعباء كما يمكن أن تكون نواتج و لكن ليس لها أي أثر على الوعاء الضريبي للدورات المقبلة وهذا بسبب الأحكام المنصوص عليها في التشريع الجبائي ، و بالتالي فهي لا تحدث أي إضافة أو اقتصاد في الضريبة خلال الدورات اللاحقة ، أي تأثيرها يقتصر فقط على الدورة المعنية وهو أثر نهائي و غير رجعي، ومن بين هذه الفروقات نذكر مايلي :

- الأعباء غير القابلة للخصم جبائيا من الوعاء الضريبي ؛
- و الأعباء التي تجاوزت السقف المحدد من خلال النصوص الجبائية .

¹ عمر الفاروق زرقون، مرجع سابق، ص 126 - 127 .

2- الفروق المؤقتة :

وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة الجبائية و النتيجة المحاسبية خلال دورة معينة من جراء الأخذ بعين الاعتبار خلال دورات مختلفة أثناء حساب النتيجة المحاسبية من جهة و النتيجة الجبائية من جهة أخرى لبعض عناصر الأعباء و النواتج ، هذه الفروقات خلال دورة معينة ويمكن امتصاصها بعد ذلك خلال الدورة أو الدورات اللاحقة .

و بالتالي نستطيع القول بأن هذه الفروقات المؤقتة تنتج من التفاوت الزمني في الأخذ بعين الاعتبار الأعباء أو النواتج في حساب النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية، الأمر الذي يؤدي الى ظهور وضعية جبائية مؤجلة و أخرى كامنة تنتج عنها إما ضريبة مؤجلة مدينة أو دائنة ، أي تؤدي إلى الدفع المسبق للضريبة أو تأخيرها إلى دورات لاحقة يمكن ذكر ما يلي:

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

¹ عمر الفاروق زرقون، مرجع سابق، ص 127

خلاصة الفصل:

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

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

دراسة

الحالة

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 زين طيف للمقاولات وأعمال البناء، و من خلال هذا الفصل حاولنا إبراز الجانب الميداني لموضوع الدراسة حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل الى مبحثين نتناول في المبحث الأول بطاقة تقنية للمؤسسة والمبحث الثاني دراسة تطبيقية للموضوع .

المبحث الأول: بطاقة تقنية لمؤسسة زين طيف للمقاولات وأشغال البناء بولاية الوادي .

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

المطلب الأول: تقديم المؤسسة .

➤ إنشاء المؤسسة:

هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة و ذات الشخص الوحيد (EURL) تحمل اسم (مؤسسة زين طيف للمقاولات وأشغال البناء) تأسست في 2008/11/08، وذلك من خلال قانونها الأساسي وسجلها التجاري. (ملحق 02).

المقر الاجتماعي للمؤسسة: المقر الاجتماعي لهذه الشركة بحي الرمال بلدية الوادي ولاية الوادي، الجزائر.

رأس مالها الاجتماعي : 100.000.00 دج.

➤ عدد العمال :

لا يوجد عدد ثابت للعمال حيث يختلف عددهم من مشروع لآخر إلا أن متوسط عددهم يقدر بـ 20 عاملا يمارسون أعمال مختلفة ، ويسهر على تسيير نشاط المؤسسة مجموعة من الإداريين الدائمين وغير الدائمين يتراوح عددهم ما بين 4 الى 6 موظفين.

➤ نشاط المؤسسة: يتمثل نشاطها في قطاع المقاولات و أشغال البناء.

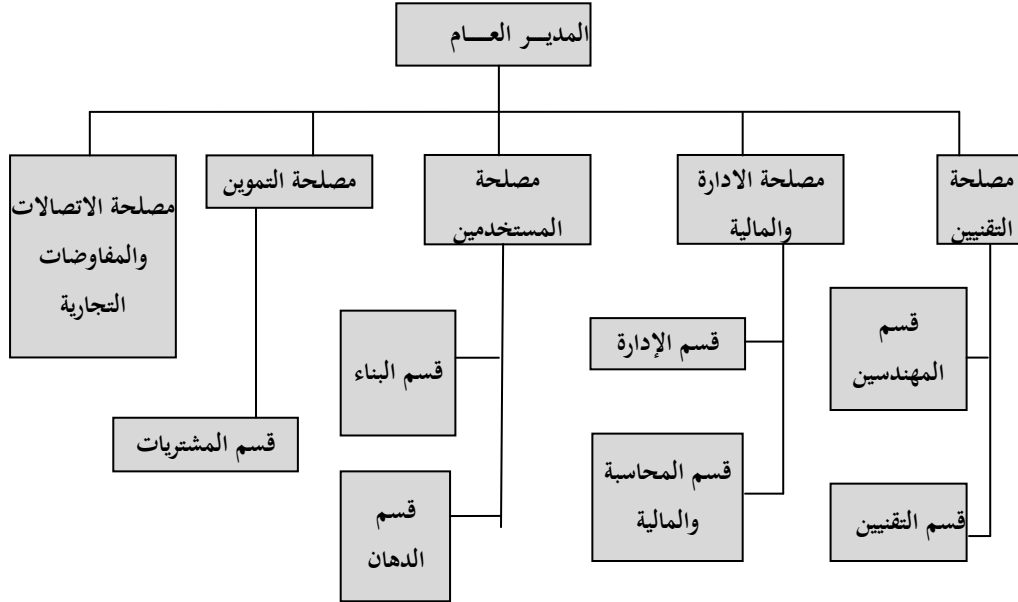
✓ عمليات توسيع المؤسسة:

حيث عملت المؤسسة منذ بدأ نشاطها على تحسين المردودية لرفع القدرة التنافسية و المحافظة على المكانة السوقية في ظل المنافسة الشديدة ، وهذا من خلال إنجاز العديد من المشاريع ذات الحجم المتوسط والكبير وإيجاد طرق أحسن لاختصار الوقت وضبط التكاليف، بالإضافة إلى استعمال التكنولوجيا الحديثة في إنجاز المشاريع.

المطلب الثاني: تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

وهو كما يوضحه الشكل التالي ¹:

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



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

1- المدير العام :

دوره هام وفعال في المؤسسة حيث يقوم بإبرام الصفقات مع المتعاملين الاقتصاديين مع المؤسسة ، وله مسؤولية مراقبة وتشجيع وتحفيز العمال لأداء عملهم بأكثر فعالية.

2- مصلحة التقنيين:

هي مصلحة مختصة في المشاريع ويتمثل دورها في المناقصات ويكون ذلك عند نشر هذه المناقصات عبر الجرائد الوطنية فتقوم المؤسسة بالمشاركة من خلال شراء دفتر الشروط من الإدارة المختصة بها و بعد إرساء المناقصة و قبولها تبعا للمؤهلات المالية والمادية للمؤسسة تصبح هناك صفقة بين الشركة و الإدارة صاحبة المشروع .بالإضافة الى تخصصها في إعداد المخططات والمقاييس التفصيلية للبناء التي يحدد على ضوءها الشكل النهائي للمشروع ، ومراقبة المشاريع الخارجية والورشات الخاصة بالمؤسسة ويتأصلها المدير التقني ويساعده مهندس وتقني سامي مع استعمال الحاسوب.

¹ من اعداد الطالب استنادا الى وثائق المؤسسة.

3- مصلحة الإدارة والمالية¹: وتعمل هذه المصلحة من خلال قسمين رئيسيين هما:

3-1- قسم الإدارة:

تعتمد كل الشركات على العنصر البشري في القيام بمهامها، ولذا فهذا العنصر يتطلب التنظيم والمتابعة ،حتى يتسنى للإدارة أن تسيّر سيراً حسناً، وهذه المصلحة تحمل على عاتقها عدة مسؤوليات نوجزها فيما يلي:

- متابعة العمال من حيث الدخول والخروج.
- مراقبة سجل الغيابات.
- إصدار كل الوثائق الخاصة بالعمال مثل شهادات العمل، العطل...الخ.
- إعداد الوثائق الخاصة بدفع الأجور.
- إعداد كل التقارير الخاصة بحركة العمال .
- إصدار الاستفسارات في حالة حدوث حادث ما.

3-2- قسم المحاسبة والمالية:

يقوم هذا القسم بكل العمليات المالية والمحاسبية ويعمل على تطبيق إجراءات تحليل الحسابات ومراقبة مختلف التصريحات المتعلقة بالضرائب كما يقوم بإعداد مختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية ،بالإضافة إلى مهام أخرى تتمثل فيما يلي :

- إعداد الميزانية المحاسبية بكل مراحلها .
- المتابعة اليومية لكل من عمليات الشراء والبيع .
- تسديد الفواتير (الموردين ، أجور العمال، مصاريف المؤسسة...الخ)
- يساهم في تسيير الموارد المالية والمادية للمؤسسة .
- يساهم في وضع الخطة المستقبلية للمؤسسة .

4- مصلحة المستخدمين:

هي مصلحة تعمل على توفير اليد العاملة المطلوبة ومتابعتها، مع قيامها بإعداد التقارير حول سير النشاطات، بالإضافة أيضا إلى وظائف أخرى تتمثل فيما يلي :

- مراقبة حركة العمال وتوجيههم في حالة توقف إحدى الورشات.

¹ من اعداد الطالب استنادا الى وثائق المؤسسة.

- التأمين على العمال .
 - ترتيب العطل للعمال .
 - تكوين العمال .
 - تنفيذ قرارات التحفيز والعقوبات .
 - تحديد الأجور حسب القانون الداخلي للشركة .
 - إجراء تدريبات العمال تسير تطورات المحيط .
 - اعداد محاضر التنصيب والترقية والتحويل .
 - استقبال طلبات التوظيف ومعالجة الملفات المعروضة .
 - متابعة العمال صحيا، وذلك بالدورات الطبية .
 - توفير وسائل الحماية للعمال، والألبسة الخاصة بالعمل .
- وتتمثل في قسمين أساسيين هما :

4-1- قسم البناء: يقوم هذا القسم ببناء الجدران وتلبسها وكل العمليات النهائية الخاصة بالبناء .

4-2- قسم الدهان: يعمل هذا القسم بكل العمليات الدهن النهائية .

5- مصلحة التموين (المشتريات):

تتمثل مهام هذه المصلحة أساسا فيما يلي:

- تنفيذ عمليات الشراء لمختلف المواد الأولية التي تحتاجها الشركة لسير العمل .
- تحديد كمية المشتريات اللازمة للشركة وفق متطلبات المشروع .
- إرسال كشف بقائمة المشتريات الى قسم المحاسبة .

6- مصلحة الاتصالات والمفاوضات التجارية:

تعتبر هذه المصلحة الصلة بين المؤسسة و خارجها وتتمثل مهامها فيما يلي:

- تجميع معلومات حول السوق وتقديم استشارات للإدارة .
- المفاوضات و تحديد أسعار المنتجات .
- الاتفاق على التخفيض النسبي أو تأجيل التسديد مع المتعاملين معها .
- إعداد ملفات المناقصات الخاصة بالصفقات العمومية .

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية و الجبائية للضرائب المؤجلة للمؤسسة .

سيتم التطرق خلال هذا المبحث الى :

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

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

• الحالة رقم 01:

قامت المؤسسة زين طيف للمقاولات في بداية شهر جانفي 2011 باقتناء آلة حفر بتكلفة 8.000.000 دج. قررت مؤسسة إهلاكها محاسبا في ظرف ثلاث (03) سنوات لكن وفق قانون مصلحة الضرائب يجب أن لا تقل فترة الإهلاك عن 5 سنوات، معدل الضريبة على الأرباح *IBS 25%:

ملاحظة: الحل بحسب المبلغ ب 1.000 دج .

الجدول رقم(07):تحليل الفروقات من خلال الميزانية(يتم مقارنة القيمة الدفترية المحاسبية مع القيمة الجبائية)

السنوات	البداية	2011	2012	2013	2014	2015
القيمة المحاسبية الصافية للأصل(دج)	8.000	5.333	2.667	0	0	0
القيمة الجبائية للأصل(دج)	8.000	6.400	4.800	3.200	1.600	0
الفارق المؤقت(دج)	0	1.067	2.133	3.200	1.600	0
تغييرات الفارق(دج)	0	+1.067	+1.067	+1.067	-1.600	-1.600
ضريبة مؤجلة أصول 25 %	0	+266,75	+266,75	+266,75	-400	-400

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

✓ توضيح كيفية حساب السنة الأولى(2011):

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

$$8.000 \text{ دج} \div 3 = 2.667 \text{ دج}$$

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

$$8.000 \text{ دج} - 2.667 \text{ دج} = 5.333 \text{ دج}$$

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

$$8.000 \text{ دج} \div 5 = 1.600 \text{ دج}$$

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

$$8.000 \text{ دج} - 1.600 \text{ دج} = 6.400 \text{ دج}$$

* أصبح معدل الضريبة على أرباح الشركات بداية من 2015/01/01 محدد بمعدل 23% حسب المادة 150

الفقرة (01) من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2015 .

الفارق المؤقت = القيمة الجبائية للأصل - القيمة المحاسبية الصافية للأصل

$$6.400 \text{ دج} - 5.333 \text{ دج} = 1.067 \text{ دج}$$

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

$$1.600 \text{ دج} - 2.667 \text{ دج} = 1.067 \text{ دج}$$

الضريبة المؤجلة أصول = تغيرات الفارق x معدل الضريبة

$$1.067 \text{ دج} \times 25\% = 266,75 \text{ دج}$$

الجدول رقم (08) تحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج (يتم مقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي)

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
مخصص الاهتلاك المحاسبي (دج)	2.667	2.667	2.667	0	0
مخصص الاهتلاك الجبائي (دج)	1.600	1.600	1.600	1.600	1.600
الفارق المؤقت (دج)	1.067	1.067	1.067	- 1.600	- 1.600
تغيرات الفارق (دج)	1.067	2.134	3.201	- 1.600	0
أصل ضريبي مؤجل (دج)	266,75	266,75	266,75	- 400	- 400

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

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

133	692	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول $1.067 \times 25\%$	266,75
133	692	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول $1.067 \times 25\%$	266,75

133	692	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول %25 x 1.067	266,75	266,75
-----	-----	--	--------	--------

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

692	133	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول 0,25x1600	400	400
692	133	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول 0,25x1600	400	400

- ملاحظة حول التطبيق: الحساب 133 مرصد .

الجدول رقم (09): فترات الإهلاك

البيان	المدين	الدائن
2011/12/31	266.75	
31/12/2011	266.75	
31/12/2012	266.75	
31/12/2013		400
31/12/2014		400
المجموع	800	800

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

✓ توضيح:

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

• الحالة رقم 02:

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

جدول رقم (10): تحليل الفروقات من خلال الميزانية (يتم المقارنة بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية)

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
القيمة المحاسبية (دج)	7.000	6.000	5.000	4.000	3.000	2.000	1.000	0
القيمة الجبائية (دج)	6.400	4.800	3.200	1.600	0	0	0	0
الفارق المؤقت (دج)	600	1.200	1.800	2.400	3.000	2.000	1.000	0
تغيرات الفارق (دج)	600	600	600	600	600	10.00	1.000	1.000
إلتزام ضريبي مؤجل (دج)	150	150	150	150	150	-250	-250	-250

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

جدول رقم (11): تحليل الفروقات من خلال جدول الحسابات (يتم مقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي المؤقتة)

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
الاحتلاك المحاسبي	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
الاحتلاك الجبائي	1.600	1.600	1.600	1.600	1.600	0	0	0
الفارق المؤقت	600	600	600	600	600	-1.000	-1.000	-1.000
تغيرات الفارق	600	1.200	1.800	2.400	3.000	2.000	1.000	0
التزام ضريبي مؤجل	150	150	150	150	150	-250	-250	-250

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

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

693	فرض الضرائب المؤجلة على الخوصم	150	150
134	الضريبة المؤجلة على الخوصم 25% x 600		

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

134	الضرائب المؤجلة على الخوصم	250	250
693	فرض ضريبة المؤجلة عن 25% x 1000		

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

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

• حالة رقم 03 :

في نهاية سنة (N) 2013 قامت المؤسسة بتكوين مؤونة بمبلغ 300.000 دج لمواجهة بعض التكاليف التي سوف تتحقق في سنة (N+1) 2014 مع افتراض رقم الأعمال 1000.000.00 دج مع افتراض ثبات رقم الأعمال بمعدل الضريبة على الأرباح 25 %

ملاحظة: إذا كانت مؤونة (أي دين) لمواجهة بعض التكاليف لا تخفض من النتيجة للسنة N ، فإنها ستحسب بعد تسديد المؤسسة لهذه التكاليف خلال السنة N+1 وهذا يعني تخفيضا للضرائب المستحقة على أرباح السنة N+1 ، فالمؤسسة ونتيجة للمؤونة المكونة في نهاية السنة N لها ضرائب مؤجلة أصول قيمتها = 300.000 دج x 0,25 = 75.000 دج .

جدول رقم (12) حالة المؤونة

السنوات	N	N+1
رقم الأعمال (دج)	1000.000	1000.000
المؤونة المكونة (دج)	300.000	0
الربح الجبائي (دج)	1000.000	700.000
الربح المحاسبي (دج)	700.000	1000.000
مبلغ الضريبة المستحقة 25 % (دج)	250.000	175.000
الفارق المؤقت (دج)	300.000	300.000
أصل ضريبي مؤجل (دج)	75.000	-75.000

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

في نهاية سنة 2013.

695	444	ضرائب على الأرباح المبينة على نتائج الأنشطة العادية الدولة - الضرائب على النتائج $1.000.000 \times 25 \%$	250.000	250.000
-----	-----	---	---------	---------

133	692	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة المؤجلة عن الأصول $300.000 \times 25 \%$	75.000	75.000
-----	-----	---	--------	--------

في نهاية سنة 2014:

695	444	ضرائب على الأرباح المبينة على نتائج الأنشطة العادية الدولة - الضرائب على النتائج $700.000 \times 25\%$	175.000	175.000
-----	-----	--	---------	---------

692	133	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة على الأصول $300.000 \times 25\%$	75.000	75.000
-----	-----	---	--------	--------

• حالة رقم 04: تطبيق الخسائر الجبائية القابلة للترحيل

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

جدول رقم (13) النتيجة المحاسبية

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

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

يمثل هذا الجدول النتائج المحاسبية للسنوات الخمس الأخيرة على التوالي (معدل الضريبة على الأرباح 25%) مع إجراء التسويات المحاسبية الخاصة بالضرائب المؤجلة .

حساب الضريبة على الأرباح :

جدول رقم (14) حالة الخسائر القابلة للترحيل

البيان - السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
النتيجة المحاسبية	-80.000	40.000	25.000	10.000	50.000
الخسائر المحولة للدورات المالية	80.000	80.000	40.000	15.000	5000
النتيجة الجبائية	-80.000	-40.000	-15.000	5000	45.000
IBS	0	0	0	0	11.250
أصل ضريبي مؤجل	20.000	-10.000	-6250	-2500	-1250

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

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

$$\text{اي ان : } (80.000) + 40.000 = (40.000)$$

الضريبة المؤجلة أصول = الخسارة المحولة $\times$ معدل الضريبة على أرباح الشركات IBS

$$\text{الضريبة المؤجلة أصول} = 80.000 \times 0,25 = 203.000 \text{ دج}$$

بالنسبة للسنة الخامسة فإن الضريبة مستحقة الدفع تساوي :

$$\text{IBS} = \text{النتيجة الجبائية} \times 0,25 = 45.000 \times 0,25 = 11.250 \text{ دج}$$

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

20.000	20.000	من ح / فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الى ح / الضرائب المؤجلة عن الأصول $80.000 \times 25\%$	692	133
--------	--------	--	-----	-----

* بتاريخ 2011/12/31

10.000	10.000	من ح / فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الى ح / الضرائب المؤجلة عن الأصول $40.000 \times 25\%$	133	692
--------	--------	--	-----	-----

* بتاريخ 2012/12/31

6.250	6.250	من ح / فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الى ح / الضرائب المؤجلة عن الأصول $25.000 \times 25\%$	133	692
-------	-------	--	-----	-----

* بتاريخ 2013/12/31

2.500	2.500	من ح / فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الى ح / الضرائب المؤجلة عن الأصول $10.000 \times 25\%$	133	692
-------	-------	--	-----	-----

بتاريخ 2014/12/31

1.250	1.250	من ح / فرض الضريبة المؤجلة على الأصول الى ح / الضرائب المؤجلة عن الأصول $5000 \times 25\%$	133	692
11.250	11.250	ح / الضرائب عن الارباح المبنية على نتائج الانشطة العادية ح / الدولة - الضرائب على النتائج $45000 \times 25\%$	444	695

- ح/133 الضرائب المؤجلة على الأصول

جدول رقم (15) الضرائب المؤجلة على الأصول

البيان	المدين	الدائن
2010/12/31	20.000	-
2011/12/31	-	10.000
2012/12/31	-	6250
2013/12/31	-	2500
2014/12/31	-	1250
المجموع	20.000	20.000

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

المطلب الثاني: حالة مقاصة الضرائب المؤجلة

في نهاية سنة 2012 سددت المؤسسة مصاريف التنمية القابلة للتثبيت* (تطوير برامج إعلام آلي) بـ 120.000 دج على أن يتم اهتلاكها على مدى 03 سنوات في حين مصلحة الضرائب اعتبرت على أنها مصاريف استغلال عادية وحملت كلياً لدورة 2011. قبل 2013/01/20 سددت المؤسسة الرسم على النشاط المهني 50 G (TAP) لشهر ديسمبر 2012 بمبلغ 100.000 مع العلم أن المؤسسة قامت بإثباته محاسبياً في حساب التكلفة المخصص نهاية سنة 2011 وخصم الرسم جبائياً في 2012 (التكلفة لا تخصم حتى تسدد) معدل الضريبة على الأرباح 25% .

أولاً: الضريبة المؤجلة المتعلقة بالمصروف والرسم على النشاط المهني

1. الضريبة المؤجلة المتعلقة بالمصروف (مصاريف التنمية)

الجدول رقم (16) تحليل الفروقات من خلال الميزانية

السنوات	2012	2013	2014	2015
القيمة المحاسبية للأصل المعنوي ح/ 203	120.000	80.000	40.000	0
القيمة الجبائية للأصل المعنوي ح/ 203	0	0	0	0
الفارق المؤقت	120.000	80.000	40.000	0
تغييرات الفارق	-120.000	-40.000	-40.000	-40.000
التزام ضريبي مؤجل	30000	10.000	-10.000	-10.000

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

جدول رقم (17) تحليل الفروقات من خلال جدول الحسابات

السنوات	2012	2013	2014	2015
القيمة المحاسبية	0	4000	4000	40.000
مصروف (الخسارة)	120.000	0	0	0
الفارق المؤقت	120.000	-40.000	-40.000	-40.000
تغييرات الفارق	120.000	-80.000	-40.000	0
أصل ضريبي مؤجل	30.000	-20.000	-10.000	0

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

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

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

جدول رقم (18) تحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج

السنوات	2011	2012
القيمة المحاسبية	100.000	0
القيمة الجبائية	0	100.000
الفارق المؤقت	100.000	100.000
تغييرات الفارق	100.000	0
أصل ضريبي مؤجل	25.000	-25.000

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

جدول رقم (19) تحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج

السنوات	2011	2012	2013	2014
التزام الضريبي المؤجل	30.000	-20.000	-10.000	0
أصل ضريبي مؤجل	25.000	-25.000	0	0
المحصلة = التزام ضريبي مؤجل	5.000	5.000	-10.000	0

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

ثانيا : القيود المحاسبية في حالة المقاصة :

حالة 01: اذا كانت المقاصة ممكنة

- يسجل نفس القيد في نهاية سنة 2011 و 2012:

693	134	منح / فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم الى ح / الضريبة المؤجلة على الخصوم	5.000	5.000
-----	-----	--	-------	-------

134	693	من ح / الضريبة المؤجلة على الخصوم الى ح / فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم	5.000	5.000
-----	-----	---	-------	-------

- يسجل القيد التالي سنة 2013:

693	134	من ح / الضرائب المؤجلة على الخصوم من ح / فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم	10.000	10.000
-----	-----	--	--------	--------

- ح/134 الضرائب المؤجلة على الخصوم.

جدول رقم (20) الضرائب المؤجلة على الخصوم.

البيان	المدين	الدائن
2011/12/31	-	5000
2012/12/31	-	5000
2013/12/31	10.000	-
المجموع	10.000	10.000

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

✓ توضيح:

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

- حالة 02: إذا كانت المقاصة غير ممكنة

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

سنة 2011

30.000	30.000	فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم الضرائب المؤجلة على الخصوم $\% 25 \times 120.000$	134	693
--------	--------	--	-----	-----

25.000	25.000	الضرائب المؤجلة على الاصول فرض الضرائب المؤجلة على الأصول $\% 25 \times 100.000$	692	133
--------	--------	--	-----	-----

- في نهاية سنة 2012

20.000	20.000	الضرائب المؤجلة على الخصوم فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم $\% 25 \times 80.000$	693	134
--------	--------	---	-----	-----

25000	25000	فرض الضرائب المؤجلة على الاصول الضرائب المؤجلة على الأصول $\% 25 \times 100.000$	133	692
-------	-------	--	-----	-----

- في نهاية سنة 2013

10.000	10.000	الضرائب المؤجلة على الخصوم فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم $\% 25 \times 40.000$	693	134
--------	--------	---	-----	-----

- يكون الحساب 133-134 كما يلي :

جدول رقم (21) الضرائب المؤجلة على الأصول و الخصوم.

134/ح		133/ح		البيان
الدائن	المدين	لدائن	المدين	
30.000	-	-	25000	2011/12/31
-	20.000	25000	-	2012/12/31
-	10.000	-	-	2013/12/31
30.000	30.000	25000	25000	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات المؤسسة

خلاصة الفصل:

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

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

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

الخاتمة

عالج البحث بالدراسة والتحليل إشكالية المعالجة المحاسبية لضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، و على ضوء المعيار المحاسبي رقم 12 ،وكذا دراسة حالة مؤسسة اقتصادية و بناءا على الأهداف المتوخاة من هذه الدراسة ، وبالاعتماد على الفرضيات الموضوعية لإشكالية هذا البحث، تم تناول هذا الموضوع من خلال دراسة العناصر الرئيسية التي تضمنتها فصول البحث ، منها فصلين نظريين يدرسان الجانب العلمي والنظري وفصل تطبيقي يتضمن الجانب الميداني:

- **الفصل الأول:** هو عبارة عن دراسة نظرية للنظام المحاسبي المالي و النظام الضريبي، حيث نلاحظ اختلافا كبيرا 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 2010 مجموعة من النصوص القانونية للعمل على إزالة العقبات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي وضرورة تكييفه مع محتوى النظام الضريبي .
 - **الفصل الثاني:** تمت فيه المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري ، حيث يعتمد هذا النوع من الضرائب على التفاوت الزمني بين إثبات عبء 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 .
 - **الفصل الثالث:** هو دراسة حالة تم فيها إسقاط الجانب النظري على الميداني من خلال إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة زين طيف للمقاولات وأشغال البناء وتم التوصل إلى بعض النتائج التي يمكن من خلالها اختبار صحة الفرضيات التي تم طرحها في مقدمة الدراسة .
- ❖ اختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى: و المتمثلة 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 في الجزائر 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 12"،
و هذا ما تم إثباته من خلال دراسة الحالة المقدمة وكيف عاجلت 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؛
- ✓ يعالج النظام المالي المحاسبي الضرائب المؤجلة في الجزائر وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12؛
- ✓ المعايير المحاسبية الدولية مطبقة بشكل جزئي يتوافق مع ما يمكن تطبيقه؛
- ✓ تختلف القوانين المحددة للقواعد الضريبية الجزائرية عن مفاهيم و قواعد النظام المحاسبي المالي المتبنى للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS/IAS) من حيث الأهداف ؛
- ✓ النظام الضريبي يتأقلم مع أي نظام مستقل وبذلك يستطيع التأقلم مع النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ هناك وثائق ضريبية تغيرت مثل الميزانية الجبائية وذلك لتتماشى مع النظام الجديد؛
- ✓ هناك تغير في القوائم المالية ؛
- ✓ يجب معرفة الآثار الضريبية المترتبة على الاختلافات المؤقتة (الزمنية) بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية؛
- ✓ هناك علاقة طردية بين حجم وطبيعة الضرائب المؤجلة و الأعباء الدفترية المتعلقة بها؛
- ✓ لم تتضح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، كون العلاقة بين المحاسبة والجباية لم تتضح لحد الآن ؛

➤ الجانب التطبيقي :

لقد أثبتت الدراسة التطبيقية أن هناك تطابق بين الجانب النظري والجانب التطبيقي في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة .

- ✓ للنظام المحاسبي المالي دور فعال في إرشاد المؤسسات الاقتصادية للطرق السليمة في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة؛
- ✓ تساعد المعالجة المحاسبية لضرائب المؤسسة على معرفة مالها وما عليها من التزامات وحقوق تجاه الدولة ؛

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

❖ توصيات البحث:

بناء 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 و النظام المحاسبي المالي ، و ذلك على المستويين التاليين :

➤ 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 في الجزائر ؛
- 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 تقلص درجة التباعد والتعارض؛
- إزالة الغموض على بعض المفاهيم ذات الصلة بالجبائية 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 المؤسسات و الجامعات ، و النقابات 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 مما يتطلبه التطور الدولي؛
- يجب حث المؤسسات على تطبيق نظام الضريبة؛

➤ على مستوى المؤسسة :

- يجب حث المؤسسات على تطبيق النظام المحاسبي المالي بتفاصيله؛
- تطبيق النقاط المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي المالي في جميع المؤسسات كما للضرائب المؤجلة؛
- يجب على المؤسسات استخدام مختصين في المجال الجبائي، وظيفتهم تقديم الاستشارات الجبائية للمؤسسة؛
- على المؤسسات 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 ، لذلك يبقى البحث في مجالاته خصبا ، و بذلك نختتم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي :

- ✓ دراسة الاختلافات المؤقتة و الاختلافات الدائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي في ضوء قانون ضرائب الدخل في الجزائر .
- ✓ الضرائب المؤجلة وتطبيقاتها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
- ✓ فعالية النظام المحاسبي المالي الجديد في إرساء القواعد الجبائية؛
- ✓ تقييم الانحرافات عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية؛
- ✓ آثار الأنظمة الجبائية على المعايير المحاسبية؛

وفي الأخير فإننا لا ندعي كمالاتنا ولا ننفي قصورا في جهدنا ، و أملنا أن نكون قد وفقنا إلى حد ما ، في معالجة هذا الموضوع و أن تكون مساهمتنا مفيدة و أن تشكل لبنة إضافية في حقل المعرفة العلمية ، وما توفيقنا إلا بالله رب العالمين.

• الكتب:

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

• الرسائل والأطروحات :

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

9. عبدالله محمد سالم الكعبي، دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء الإداري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن 2004، غير منشورة.
 10. عبد المالك قعسيس ، عمار جديعي ، المعالجة المحاسبية للمخزونات بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي دراسة حالة شركة الانجاز للشرق SORT ، مذكرة ماستر في المحاسبة والمالية، جامعة منتوري قسنطينة، الموسم الجامعي، 2011.
 11. عبدالكريم شناي : تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة الماجستير في علوم التسيير (غير منشورة) ، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الموسم الجامعي، 2009/2008
 12. عزة الأزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجديد SCF ، مذكرة ماجستير، في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، الموسم الجامعي 2009/2008
 13. عمر الفاروق زرقون، إنعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفية المحاسبية و الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار - ENSP)، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة الجامعية 2011/2010 .
 14. لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص - الإدارة المالية- كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، السنة الجامعية 2011-2012.
 15. مسعود كسكس، أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية في الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الموسم الجامعي 2013/2014.
- **المجلات و الجرائد:**
1. بن بلغيث مدني، إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)، مجلة الباحث العدد الأول، مجلة تصدر عن كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2002
 2. كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS / IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة لشلف، 2009.
 3. مداخلة وزير المالية كريم جودي أمام نواب مجلس الشعبي الوطني منقولاً عن جريدة الخبر الجزائرية الصادرة بـ 5 سبتمبر 2007 .
- **قوانين ومراسيم :**
1. قانون رقم 07-11 المؤرخ 15 ذو القعدة 1428، الموافق 25 نوفمبر 2007، ويتضمن النظام المحاسبي المالي الجريد الرسمية العدد 74، الصادرة بتاريخ 24 نوفمبر 2007.
 2. القانون 7-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المعلق النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 27 بتاريخ 28 ماي 2008.
 3. المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28/09/2002 الجريدة الرسمية العدد 64، 2002.
 4. المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 مؤرخ في 28/09/2002 الجريدة الرسمية، العدد 64، 2002.
 5. المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 2005-494 المؤرخ في 26/12/2005 الجريدة الرسمية العدد، 84، 2005. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، المؤرخة في 28 ربيع الاول، عام 1430 هـ، الموافق لـ 25 مارس سنة 2009م.
 6. المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015
 7. مادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2015 .

● المؤتمرات والمنتقيات والندوات:

1. توفيق حوادي، بالقاسم بن خليفة، مفيد عبد اللاوي، مداخلة بعنوان: إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مقدمة في المؤتمر الدولي، الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، .
2. جاو حدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، جامعة عنابة، يومي 05-06/05/2013.
3. عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد حلب، البلدة، 2002.
4. قوادري محمد، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير المالية الدولية، مداخلة في ملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة، جامعة دحلب البلدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

● المراجع باللغة الأجنبية :

1. Conseil de la comptabilité•Ministère Des Finances. **Projet De Système Comptable Financier** Février 2005.
2. Bernard Raffournir 2005 : **Les Normes Comptables Antinationales - IFRS/IAS**- éditions économisa.
3. Pascal Barento 2004 ; Normes IAS /IAS Application Aux Etat Financier S Edition DUNOD.

● المواقع الإلكترونية:

1. http://ips-dir.com/forum/forum_pots.asp?TID=5598;28.01.2015.
2. [www.dse.sy/includes-diclosure/qnps annual report 2012ar.pdf](http://www.dse.sy/includes-diclosure/qnps%20annual%20report%202012ar.pdf), 21.05.2013