



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

واقع معالجة الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي

- دراسة حالة شركة بكار للأشغال العمومية بولاية الوادي -

نوقشت وأجيزت بتاريخ 2024/06/04

إشراف الدكتورة:

ميسر سارة

من إعداد الطالبات:

زوراء لمياء

قاسمي مسعودة

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
د/ أسماء عدائكة	أستاذ محاضر - أ -	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -	رئيس -
د/ ميسر سارة	أستاذ	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -	مشرف -
د/ رحيمة العيفة	أستاذ مساعد	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -	مناقش -

السنة الجامعية: 2024/2023

الإهداء

إلى كل من حباه الله ملقنا للعلم

إلى كل طالب للعلم تحفه الملائمة

إلى أمي ، أبي وزوجي

إلى إخوتي وأخواتي وأبنائي

إلى كل من قدم لنا دعماً وكان بصيص أمل

أشكركم من قلب

الإهداء

إلى كل من حباه الله ملقنا للعلم

إلى كل طالب للعلم تحفه الملائمة

إلى أمي ، أبي وزوجي

إلى إخوتي وأخواتي وأبنائي

إلى كل من قدم لنا دعماً وكان بصيص أمل

أشكركم من قلب

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين أما بعد :

الشكر لله الذي أنار لنا درب العلم ووفقنا إلى إتمام هذا العمل

كل التقدير والشكر إلى الدكتورة المشرفة ميسي سارة فجازها الله عنا كل خير

كل الشكر لجميع أساتذة قسمنا

وإلى كل من قدم لنا يد العون في الدراسة التطبيقية

الملخص:

تتمركز هذه الدراسة البحثية حول الفروقات الناتجة جراء عدم الإنسجام بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية برغم الإصلاحات التي قامت بها الجزائر على كل من نظامها المحاسبي المالي ونظامها الجبائي الجزائري، إلا أنه هناك فروقات جوهرية بين النظامين، وللإجابة على إشكالية الدراسة، تم الاعتماد في فيها على المنهج الوصفي التحليلي، حيث قسمت إلى شقين شق نظري تضمن الأدبيات النظرية للدراسة فتطرقنا فيه إلى الفروقات الدائمة التي يمكن التخلص من آثارها في سنة حدوثها، والفروقات المؤقتة التي تمتد تأثيرها إلى فترات مستقبلية ينشأ عنها الضرائب المؤجلة وشق تطبيقي فقد طبقت دراسة حالة على مستوى شركة بكار للأشغال العمومية بولاية الوادي لسنة 2022.

كلمات مفتاحية: نتيجة محاسبية، نتيجة جبائية، نظام المحاسبي المالي، فروقات الدائمة والمؤقتة، ضرائب المؤجلة.

Summary:

This research study focuses on the differences resulting from the inconsistency between the accounting result and the tax result. Despite the reforms that Algeria has undertaken in both its financial accounting system and its Algerian tax system, there are fundamental differences between the two systems, and to answer the problem of the study, reliance has been placed on the method Descriptive and analytical, as it was divided into two parts: a theoretical part that included the theoretical literature of the study, in which we addressed the permanent differences whose effects can be eliminated in the year of their occurrence, and the temporary differences whose effect extends to future periods resulting in deferred taxes, and an applied part. A case study was applied at the level of Bakkar Works Company. General Assembly in El Oued State for the year 2022.

Keywords: accounting result, tax result, financial accounting system, permanent and temporary differences, deferred taxes.

الفهارس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	إهداء.....
	شكر وعرفان.....
	الملخص.....
I	فهرس المحتويات.....
IV	فهرس الجداول.....
V	فهرس الأشكال البيانية.....
VI	قائمة الملاحق.....
VII	قائمة الاختصارات والرموز.....
أ-ح	المقدمة.....
الفصل الأول : الأدبيات النظرية للدراسة	
03	المبحث الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي والنظام الجبائي الجزائري
03	المطلب الأول : عموميات حول النظام المحاسبي المالي
03	أولا : الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي
05	ثانيا : تعريف وإمميزات النظام المحاسبي المالي
07	ثالثا : مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي
08	المطلب الثاني :القوائم المالية وفق للنظام المحاسبي المالي
08	أولا : إستحداث النظام المحاسبي المالي للقوائم المالية
09	ثانيا : الميزانية وجدول حسابات النتائج وفق النظام المحاسبي المالي
10	ثالثا : جدولي تدفقات النقدية وتغيرات الأموال الخاصة وقائمة الملاحق وفق النظام المحاسبي المالي
12	المطلب الثالث : الإطار العام للنظام الجبائي الجزائري
12	أولا : الأسس القانونية للنظام الجبائي الجزائري
14	ثانيا : تعريف ومميزات النظام الجبائي الجزائري
16	ثالثا : الجوانب الجبائية للنظام المحاسبي المالي
17	المبحث الثاني : واقع الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية
17	المطلب الأول : النتيجة المحاسبية
17	أولا : تعريف النتيجة المحاسبية
18	ثانيا : تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية
19	ثالثا : تحديد النتيجة المحاسبية من خلال جدول حسابات النتائج
20	رابعا : التغيرات الواردة في الميزانية وفي جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي
22	المطلب الثاني : النتيجة الجبائية

22	أولاً : تعريف النتيجة الجبائية
22	ثانيا : حساب النتيجة الجبائية
23	ثالثا : الشروط الجبائية المتعلقة بالأعباء والنواتج
25	المطلب الثالث : إجراءات تحديد النتيجة الجبائية بناء على النتيجة المحاسبية
25	أولاً : طبيعة العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية
25	ثانيا : الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية
27	ثالثا : الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في تحديد وعاء الضريبة
35	رابعا : تحديد النتيجة الجبائية وفق للجدول رقم 09
38	المبحث الثالث : الفروقات المؤقتة والضرائب المؤجلة
38	المطلب الأول: ماهية الفروقات المؤقتة
38	أولاً : مفهوم الفروقات المؤقتة
38	ثانيا : أنواع الفروقات المؤقتة
39	ثالثا : الفروقات المؤقتة الناتجة عن الاختلافات القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري
41	المطلب الثاني : مدخل مفهوم الضرائب المؤجلة
41	أولاً : الضرائب المؤجلة وفق المعيار الدولي IAS 12
42	ثانيا : الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والتشريع الجزائري
44	ثالثا : تعريف ونشأة الضريبة المؤجلة
45	رابعا : الحالات الرئيسية لإثبات الضرائب المؤجلة
46	خامسا : مصادر وأنواع الضرائب المؤجلة
47	المطلب الثالث : الجوانب الملمة بالضرائب المؤجلة
47	أولاً : نشوء وإثبات الضرائب المؤجلة
51	ثانيا : قياس وأهمية الضرائب المؤجلة
56	ثالثا : متطلبات العرض والإفصاح عن الضرائب المؤجلة
59	رابعا : مزايا وعيوب الضرائب المؤجلة
60	المطلب الرابع : المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة
60	أولاً : معالجة الضرائب المؤجلة حسب المعيار الدولي IAS 12
62	ثانيا : المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي
64	ثالثا : تقييم وعرض الضرائب المؤجلة
67	رابعا : مقارنة المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق معيار IAS 12 والنظام المحاسبي المالي
الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية	
72	المبحث الأول: تقديم عام لشركة بكار للأشغال العمومية
72	المطلب الأول : لمحة عامة حول الشركة محل الدراسة

72	أولاً : تعريف شركة بكار للأشغال العمومية.....
72	ثانيا : الطاقة الإنتاجية لشركة بكار للأشغال العمومية.....
72	ثالثا : أهداف الشركة بكار للأشغال العمومية
72	المطلب الثاني : تحليل الهيكل التنظيمي لشركة محل الدراسة.....
72	أولاً : الهيكل التنظيمي لشركة بكار للأشغال العمومية.....
73	ثانيا : تحليل الهيكل التنظيمي لشركة بكار للأشغال العمومية.....
75	المبحث الثاني : كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في شركة بكار للأشغال العمومية.....
75	المطلب الأول : حساب النتيجة المحاسبية لشركة بكار للأشغال العمومية.....
75	أولاً : شرح ميزانية لشركة بكار للأشغال العمومية
78	ثانيا : شرح جدول حسابات النتائج لشركة بكار للأشغال العمومية.....
80	المطلب الثاني : تحديد الفروقات الناتجة عن الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لشركة بكار للأشغال العمومية.....
80	أولاً : معالجة عناصر النتيجة الجبائية محل الدراسة
83	ثانيا : المعالجة المحاسبية لنتيجة الجبائية محل الدراسة
83	المطلب الثالث : بعض الفروقات الأخرى
84	أولاً : المعالجة المحاسبية للفروقات.....
85	ثانيا : التسجيل المحاسبي للفروقات.....
87	ثالثا : حساب النتيجة المحاسبية للفروقات
88	رابعا : حساب النتيجة الجبائية للفروقات.....

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة وروده
(01-1)	الجدول رقم 09 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية الصادر في سنة 2011	35
(02-1)	الإختلافات القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري	39
(03-1)	حالات نشوء الضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي الجزائري	47
(04-1)	الآثار الجبائية والمحاسبية على الضريبة المؤجلة نتيجة تطبيق طريقة الإلتزام (الميزانية)	50
(05-1)	جدول بين إنعكاسات تطبيق أسلوبي التخصيص الشامل والجزئي في قياسات الفروق المؤقتة	53
(06-1)	تسجيل ضرائب مؤجلة أصول ح/133	63
(07-1)	تسوية ضرائب مؤجلة أصول ح/133	63
(08-1)	تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم ح/134	64
(09-1)	تسوية ضرائب مؤجلة خصوم ح/134	64
(10-1)	التسجيل المحاسبي الجزئي أو الكلي لأصول الضريبة المؤجلة	66
(11-1)	التسجيل المحاسبي الجزئي أو الكلي لإسترجاع أصول الضريبة المؤجلة	66
(12-1)	جدول مقارنة المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق المعيار IAS 12	67
(01-2)	جدول حساب النتيجة المحاسبية	75
(02-2)	جدول ميزانية أصول لشركة بكار للأشغال العمومية	76
(03-2)	جدول خصوم أصول لشركة بكار للأشغال العمومية	77
(04-2)	جدول حسابات النتائج	78
(05-2)	جدول إقتناء سيارة سياحية	80
(06-2)	جدول المعالجة المحاسبية لقسط الإهلاك	81
(07-2)	جدول تحديد النتيجة الجبائية لشركة بكار للأشغال العمومية	82
(08-2)	جدول تسجيل المعالجة المحاسبية لنتيجة الجبائية لشركة بكار للأشغال العمومية	83
(09-2)	جدول تسجيل المعالجة المحاسبية للفروقات الأخرى	85
(10-2)	جدول النتيجة المحاسبية للفروقات الأخرى	87
(11-2)	جدول النتيجة الجبائية للفروقات الأخرى	88

فهرس الأشكال البيانية

الصفحة وروده	عنوان الشكل	رقم الشكل
26	طريقة الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	(01-1)
50	طريقة التأجيل (حسابات النتائج)	(02-1)
73	الهيكل التنظيمي للشركة	(01-2)

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	وثائق خاصة بشركة بكار للأشغال العمومية

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IRG	Impot sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	Impot sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards	بيان معايير المحاسبة المالية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SPSS	Programme D'analyse Statistique	برنامج التحليل الإحصائي

المقدمة

تمهيد:

إن الهدف الحقيقي لكل المؤسسات الاقتصادية هو تعظيم الإيرادات وتقليل التكاليف فنجاعها يكمن في تحقيق نتيجة إيجابية، وهذا مرهون وبشكل أساسي على فعالية النظام المحاسبي المالي المتبع في هذا الوسط. ولهذا كانت الجزائر من بين الدول التي تبنت النظام المحاسبي المالي SCF، فتكللت بداية هذا التغيير بظهور قانون 07/11 بتاريخ 2007/11/25، الذي طبق ابتداء من 2010/01/01 والمستوحى من معايير المحاسبة الدولية، والمتضمن في طياته طموحات الجزائر في مواكبة وعصرنة إقتصادها والنهوض بالمؤسسات الاقتصادية مؤكدة من خلاله على وجوب تطبيق هذا النظام، وكذا إستقلاليته عن النظام الجبائي الجزائري.

وهذا لأن تطبيق النظام المحاسبي المالي المصمم على الواقعية الاقتصادية والشفافية المالية أدى لإحداث فجوة بينه وبين النظام الجبائي الجزائري في معالجة بعض بنود القوائم المالية، فالنظام المحاسبي المالي المعد وفقا للتوجه الدولي يركز على إعطاء صورة واضحة للقوائم المالية، أما النظام الجبائي الجزائري فيهدف إلى تعظيم إيرادات الدولة لتجسيد مختلف السياسات الاقتصادية، السياسية والاجتماعية وهذا ما جاءت به المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 لتؤكد سمو القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية، وذلك من خلال إلزام المؤسسات الاقتصادية على إحترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي مع عدم تعارضها مع القواعد المحاسبية، الأمر الذي ساهم في بروز عدة فروقات بين المعالجة المحاسبية والجبائية.

ولهذا نجد أن النتيجة المحاسبية تختلف عن النتيجة الجبائية، فالأولى تعد تنويجا للمؤسسة نتيجة قيامها بنشاطها الإستغلالي خلال الدورة المالية، والتي تظهر من خلال قوائمها المالية، أما النتيجة الجبائية فهي النتيجة المحاسبية مكيفة وفق نصوص وقوانين جبائية.

وفي إطار تحديد الأساس الخاضع للضريبة من طرف المؤسسات عرف قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعديلات من خلال قوانين المالية، كما صدر قانون المالية لسنة 2022 بتغييرات هامة فيما يتعلق بالعناصر المكونة للفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي. وكذا بروز مفهوم جديد أتى به النظام المحاسبي المالي، ألا وهو "الضرائب المؤجلة" والناجمة عن الفروقات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي. لتتوصل أن النظام المحاسبي المالي يتيح إمكانية معالجة الفروقات المؤقتة بينه وبين النظام الجبائي الجزائري ويعطي صورة واضحة عن المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة.

1. الإشكالية الرئيسية :

وفي ضوء ماسبق تبلورت إشكالية الدراسة في صورة التساؤل التالي :

ما هو واقع معالجة الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي ؟

2. الأسئلة الفرعية :

تتفرع من الإشكالية الرئيسية مجموعة من الإشكاليات نطرحها كآآتي :

- ما طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وماهي أسباب ونتائج الاختلاف بينهما ؟

- كيف يتم تحديد النتيجة الجبائية بالإعتماد على النتيجة المحاسبية وعلى ماذا يؤثر الفرق بين بينهما ؟

3. فرضيات الدراسة :

للإجابة عن الإشكالية الرئيسة وكذلك التساؤلات الفرعية قمنا بصياغة هذه الفرضيات قصد طرحها للمناقشة :

- فرض نرى أنه هناك علاقة إرتباط وتكامل أكثر منها إستقلالية بين النظامين أما أسباب الاختلاف بينهما هو أن النظام المحاسبي المالي قد فرضته عدة متغيرات، منها ما هو متعلق بالتحول الإقتصادي الذي عرفته الجزائر مطلع التسعينات، ومنه ما تعلق بالحيط الدولي حيث تنحصر هذه الاختلافات في العناصر المحددة للدخل فينتج عنها فروقات دائمة قابلة للخصم والإدماج تختفي سنة ظهورها وفروقات مؤقتة أيضا قابلة للخصم والإدماج يمتد تأثيرها لسنوات مالية مستقبلية.

- يستفيد النظام الجبائي الجزائري من مخرجات النظام المحاسبي المالي بحيث يعتمد على النتيجة المحاسبية الظاهرة بالكشوف المالية للمؤسسة لتحديد النتيجة الجبائية فيؤثر عدم التوافق بين النتيجتين على الوعاء الضريبي جراء ظهور فروق تؤثر عليه وفوارق أخرى ينعكس تأثيرها على فترات لاحقة ينبثق عنها الضرائب المؤجلة.

4. مبررات إختيار الموضوع :

تعددت أسباب ودوافع إختيار هذه الدراسة نذكر منها :

- الرغبة الشخصية لما للموضوع من أهمية تفيد الباحث في تخصصه.
- لما للموضوع من قابلية للبحث في ظل التغيرات الاقتصادية الوطنية والدولية.
- إنقسام الموضوع إلى شق محاسبي وآخر جبائي يزيد شغف الباحث لمعرفة حلقات الوصل بين الموضوعين.

5. أهداف الدراسة :

تمكن أهداف هذه الدراسة في ما يلي :

- توضيح طريقة وإجراءات الوصول إلى النتيجة الجبائية إنطلاقاً من النتيجة المحاسبية التي تعكس درجة الترابط بين المحاسبة والجبائية في الجزائر.
- معرفة الفروقات الدائمة وتقسيمها إلى إستردادات وتخفيضات بالإعتماد على مواد قانونية حددها المشرع الجبائي ويعمل على تطويرها من فترة لأخرى.
- معالجة الفروق المؤقتة وتسليط الضوء على الضرائب المؤجلة.

6. الدراسات السابقة :

- بعد القيام بالبحث في الموضوع تم التطرق إلى دراسات سابقة متعلقة بالجوانب المرتبطة به نذكر منها :
- دراسة قدوري عمار وبن عواق العربي، بعنوان **المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي**، مجلة دراسة الجبائية، العدد 12، الجزائر، 2018.
- حيث تناولت هذه الدراسة كيفية تحديد النتيجة المحاسبية لمؤسسة إقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي وكذا المعالجة الجبائية لها قصد تحديد الوعاء الضريبي والضرائب المستحقة (الضرائب على أرباح الشركات) والضرائب المؤجلة والمعالجة المحاسبية لهذه الضرائب، ومعرفة مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية للمعيار المحاسبي IAS 12.
- وحتى تتوصل إلى معالجة إشكالية البحث قامت بالإعتماد على المنهج الوصفي وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- ❖ إستقلالية النظام المحاسبي المالي النظام الجبائي الجزائري، يؤدي إلى ظهور فروق حتمية بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لا مفر منها؛
- ❖ يتم توضيح عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في النموذج 09 " جدول تحديد النتيجة الجبائية"؛
- ❖ تنشأ غالب الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة عن الفروق المؤقتة نتيجة الاختلاف بين القيمة الجبائية والقاعدة المحاسبية للأصول والإلتزامات.

- دراسة زهراوي عفاف ، **تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الإهلاكات والضرائب المؤجلة**، مجلة العلوم الإنسانية و الإجتماعية، المجلد 06، العدد 01، قسنطينة، الجزائر، جوان، 2020.

قد تمحورت هذه الدراسة على إشكالية تدور حول مدى تغير العلاقة بين القاعدة الجبائية والنظام المحاسبي المالي من خلال الإهتلاكات والضرائب المؤجلة، ومعالجة الإشكالية تطرقت إلى الفوارق بين حسابي الإهتلاك والضرائب المؤجلة وهذا من خلال تبين نقاط الاختلاف بين النظامين، وكيف سيتم معالجته.

إعتمدت الدراسة لمعالجة إشكالياتها على منهجين منهج تحليلي وصفي في المدخل النظري لكل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وآخر مقارن في مقارنة بينهما وهذا عند توضيح أوجه الاختلاف بين القاعدتين من خلال الأصول والضرائب المؤجلة.

توصلت هذه الدراسة إلى ثلاثة حلول تساعد على تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي وتحقيق هذه الحلول مرهون بتوفير البيئة الاقتصادية والمالية المناسبة، مع جعل السياسات القانونية أكثر مرونة للإسراع في لإتخاذ الإجراءات اللازمة لتفعيل السوق المالي.

- موجاري رضوان ، آليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التشريع، مجلة الدراسات المالية و المحاسبة الإدارية، المجلد 07، العدد 02، الجزائر، ديسمبر، 2020.

تمثلت أهداف هذه الورقة البحثية في توضيح الدور الذي تؤديه كل من المحاسبة والجباية على مستوى الاقتصاد بالإضافة إلى تبيان التكامل والتناسق الموجود بين هذين الموجود بين هذين الطرفين رغم إختلاف أهداف كل واحد منهما، ويمكن عموما إجمال أهم أهداف الإجمال أهم أهداف البحث فيما يلي :

- ❖ تسليط الضوء على أهمية كل من المحاسبة والجباية في الاقتصاد؛
- ❖ التعرف على مختلف الطرق والأساليب المتبعة لتحديد نتيجة نشاط المؤسسات؛
- ❖ إستعراض الإجراءات المتبعة من طرف الجباية لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

وقصد إنجاز هذه الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يتجلى من خلال وصف وشرح عناصر ومتغيرات البحث، ويتأتى ذلك بالإستعانة بالرصيد المكتبي من الكتب والمقالات والرسائل الجامعية وغيرها من المراجع، أما المنهج التحليلي فيتجلى من خلال القيام بتحليل العديد من البيانات، النتائج والملاحظات المرتبطة بالدراسة؛

وقد توصلت إلى إختلاف طرق التقييم والإدراج، إضافة إلى مبالغة المحاسبة في تسجيل المصاريف الغير المرتبطة بالإستغلال ، وإقصاء هذه الأخيرة من طرف التشريعات الجبائية يؤدي إلى تباين النتيجة الجبائية عن النتيجة المحاسبية.

- سعيدي بن شهرة ، قمان عمر، أثر تفادي مشكلات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 07، العدد 01، الحلقة، الجزائر، أبريل، 2021.

تناولت هذه الدراسة إختبار أثر تفادي مشكلات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية ،وتكتسي هذه الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع بإعتباره جديد في البيئة الجزائرية ، ويدخل ضمن مستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية ، ومن أهداف الدراسة تحليل المفاهيم والأسس النظرية المرتبطة بالضرائب المؤجلة ،وعرض المشاكل المرتبطة بقياس الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها ، وإبراز ماهية جودة القوائم المالية ومداخلها وإستكشاف تأثير مشاكل القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية؛

ولتحقيق هذا الهدف من الدراسة تم دراسة عينة من آراء مجموعة من الأكاديميين والمهنيين والذين لهم علاقة بموضوع الدراسة ،وإعتمدت على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع ،وكذا إستخدام المنهج التحليلي من خلال تحليل نتائج دراسة الإستبيان وإختبار الفرضيات بإستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)؛

حيث أوضحت النتائج إلى وجود تأثير إيجابي لتفادي مشاكل القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية ويجعل المعلومات المحاسبية المفصح عنها تتصف بالخصائص النوعية، وهذا من وجهة نظر العينة محل الدراسة، وخلصت الدراسة لتوصيات أهمها ضرورة وضع إرشادات من طرف الهيئات المحاسبية المنظمة للمهنة المحاسبية، في كيفية التغلب على كل المشاكل المطروحة في قياس الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها، وتقديم البدائل والحلول المناسبة.

- خلف رندة إبتسام، تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 01، خميس مليانة، الجزائر، جويلية 2021.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالضرائب المؤجلة عن الفروقات المؤقتة القائمة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي لإكتساب صورة واضحة عن التعامل مع هذه المشكلة المحاسبية وإعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي ،وتم التوصل من خلالها إلى أن تطبيق الضرائب المؤجلة من عدمه يؤثر على نتيجة السنة المالية، ما يجعلها طريقة معتمدة تضيي المصدقية والشفافية على القوائم

المالية مما تساهم على إتخاذ قرارات إستثمارية رشيدة، إلا أن نقص التكوين والدورات التدريبية في هذا المجال أدى إلى عدم تطبيقها من قبل أغلبية المهنيين المحاسبين.

- قمان عمر، آليات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 12 IAS، مجلة المقرريزي للدراسات الاقتصادية، المجلد 06، العدد 01، الجلفة، الجزائر، جوان، 2022.

تمكن أهمية هذه الدراسة في محاولة الوقوف على الاختلافات التي تظهر بين النظام المحاسبي المالي، وبين النظام الجبائي فيما يخص الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم الثببتات وما يمثله من تشريعات وتطبيقات في تحديد الربح الخاضع للضريبة، حيث تهدف إلى التعرف على أسباب الاختلاف بين المحاسبة والجباية في الجزائر، والوقوف على مدى الاختلاف الموجود بين المعالجة المحاسبية والجبائية لكل من الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم الثببتات؛ إعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع، وكذا الإعتماد على مختلف القوانين وعلى رأسها القوانين المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي؛

توصلت الدراسة إلى أن المرجع الجديد "النظام المحاسبي المالي" يفرض إستقلالية القانون المحاسبي بالقانون الجبائي، فتطلب ذلك تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد بما يسمح بتقليل آثار هذا الأخير على النظام الجبائي وعصرنته من أجل تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية.

- سحنون نسيم، الفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في ظل قانون المالية 2022، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 11، العدد 02، الجزائر، ديسمبر 2020.

تناولت هذه الدراسة تعارض النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري فيما يتعلق بمعالجة الإيرادات والأعباء من أجل تحديد النتيجة الجبائية، بحيث ينشأ فروقات دائمة ومؤقتة، وتهدف الدراسة إلى البحث في تأثير قانون المالية 2022 على فروقات الدائمة بين النظامين، وذلك بالمقارنة بين أثر الفروقات الدائمة على النتيجة الجبائية والضريبة قبل تطبيق قانون المالية 2022 ؛

وإعتمدت على المنهج الوصفي في عرض الإطار النظري للدراسة من خلال الكتب والمجلات العلمية والقوانين وكذا المنهج التحليلي من خلال المقارنة بين الفروقات الدائمة قبل قانون المالية 2022 والفروقات الدائمة وفقا لما جاء به قانون المالية 2022 ؛

توصلت هذه الدراسة إلى أن التغيرات التي جاء بها قانون المالية 2022 ساهمت في تقليص الفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

7. حدود الدراسة :

- **الحدود الموضوعية :** إقتصرت الدراسة على القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة من أجل تحديد النتيجة الجبائية لعرض الوصول إلى الضرائب المؤجلة.
- **الحدود الزمانية :** وتم إعداد هذه الدراسة في سنة 2022 من شهر جانفي إلى شهر ديسمبر.
- **الحدود المكانية :** في حدود مكانية تمثلت على مستوى شركة بكار للأشغال العمومية بولاية الوادي.
- **الحدود البشرية :** وتنحصر الحدود البشرية لدراسة على الموظفين في مصالح المحاسبة والمالية والإدارية في المؤسسة محل الدراسة بالتنسيق مع مصلحة الضرائب.

8. منهج الدراسة :

وللإجابة على إشكالية الرئيسية لدراسة إعتدنا على منهج الوصفي التحليلي لملائمة هذا المنهج مع طبيعة وأهداف الدراسة ودراسة حالة لمعالجة هذا الموضوع من الجانب التطبيقي.

9. صعوبات الدراسة :

- وجود بعض الخلط في الدراسات السابقة والإعتماد على معطيات قديمة نظرا لحدثة الموضوع والتغيرات الدورية التي تحصل في القوانين المالية التكميلية والتعديلات نظرا لعدم وجود إقرار إقتصادي وسياسي.
- صعوبة الحصول على المعلومات المالية من طرف المؤسسات.

10. هيكل الدراسة :

لمعالجة هذه الإشكالية تم تقسيم الدراسة إلى فصلين الأول نظري تضمن الأدبيات النظرية للدراسة وإحتوى على ثلاثة مباحث حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي وفي المبحث الثاني واقع الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي وأخير الفروقات المؤقتة والضرائب المؤجلة؛ أما الفصل الثاني تناول الدراسة التطبيقية وقسمناه بدوره إلى مبحثين الأول تضمن تقديم عام لشركة محل الدراسة والثاني نوقشت فيه كيفية الانتقال بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لشركة محل الدراسة.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية للدراسة

تمهيد:

إن اختيار الجزائر لفتح اقتصادها باندماجها في الاقتصاد العالمي والانفتاح على العالم الخارجي، فإن ذلك يؤدي إلى حتمية الاستجابة لهذه المستجدات الدولية بتبنيها لنظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والمعلومة المالية، مع الإشارة أن هذا التطبيق سوف يصدر عنه عدة تأثيرات وتغيرات تمس جوانب كثيرة لها علاقة بالمحاسبة من أهمها النظام الجبائي الجزائري .

كما مر النظام الجبائي في الجزائر بجملة من الإصلاحات المعتبرة التي شملت التشريعات الضريبية والجهاز الضريبي، باعتبار النظام المحاسبي المالي شهد تطورا هاما في جانب الممارسات المحاسبية سيؤدي بالضرورة إلى العمل على إحداث إصلاحات في الجانب الجبائي تمس القوانين والتشريعات الجزائرية بغية مواكبة هذا التوجه الجديد.

ولتعرف على الإطار النظري للنظامين قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالاتي :

المبحث الأول : الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

المبحث الثاني : واقع الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

المبحث الثالث : الفروقات المؤقتة والضرائب المؤجلة.

المبحث الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

لقد كان للتحويلات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر الأثر الكبير في التغيير الذي طرأ على النظام المحاسبي الجزائري، بل على العكس من ذلك، أصبح تغييره ضرورة حتمية وملحة من أجل تكييفه مع متطلبات اقتصاد السوق، وقد بذلت الجزائر جهوداً حثيثة لتعديله وإصلاحات جذرية، وتوجت هذه الجهود بنشر النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التنفيذ في 1 جانفي 2010

المطلب الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي

منذ بداية عملية الإصلاح في النظام المحاسبي الجزائري بهدف الخروج من اقتصاد السوق والانفتاح على العالم، اتخذت الجزائر العديد من الخطوات الواردة في النصوص التنظيمية والقانونية من أجل مواكبة التغيرات الاقتصادية التي تشهدها البلاد والاقتصاد العالمي

أولاً: الإطار القانوني لنظام المحاسبي المالي

تعتمد المحاسبة في أي دولة بشكل أساسي على القوانين التي تسنها الحكومة، والتي تحدد كيفية تنفيذها وفقاً للاتجاهات الاقتصادية، لقد قامت بلادنا الجزائر بسن سلسلة من التشريعات والقوانين لتسهيل النظام المحاسبي نذكر منها:

1. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي

يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص المحاسبة المالية، وكذا شروط وكيفية تطبيقه¹، وهذا القانون يكشف عن ضرورة وجود إطار مفاهيمي في النظام المحاسبي المالي يوضح ذلك حيث يبين أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يعتمد على المعايير المحاسبية وتفسيرها واختيار الأساليب المحاسبية المناسبة².

2. المرسوم التنفيذي رقم 156.08 المؤرخ في 25/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-

11 المشار إليه سابقاً

يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفية تطبيق المواد 5 و7 و8 و9 و22 و30 و36 و40 من القانون رقم

07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي³.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 1. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، المادة 3، الجزائر، 2007، ص3.

² وحيدة محمد، قمان عمر، الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع متطلبات معايير الإفصاح المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية دراسات اقتصادية، العدد 24، جامعة زيان بن عاشور بالحلقة، ص361.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2. المرسوم التنفيذي رقم 156.08 المؤرخ في 25/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، العدد 27، المادة 1، الجزائر، 2008، ص11.

3. القرار 71 المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها

يهدف هذا القرار إلى تحديد كفاءات تطبيق أحكام المواد (43،42،41،38،37،36،35،34،33،31،30،26،25،18،16،4) من المرسوم التنفيذي رقم المرسوم التنفيذي رقم 156.08 المؤرخ في 2008/05/25 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي، وهو قرار مرجعي من حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية بإعتباره مرفقا بثلاثة ملاحق تابعه له، وهي كالآتي:

- الملحق الأول الذي يحدد قواعد تقييم محاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات ومحتوى الكشف المالية وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛
- الملحق الثاني الذي يتضمن نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة ؛
- الملحق الثالث الذي يحدد معجما يتضمن تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية¹.

4. قرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة

تطبيقا لأحكام المادة 43 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق لـ 26 مايو سنة 2008 والمذكورة أعلاه، يحدد هذا القرار أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة؛ يمكن الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية، خلال سنتين ماليتين متتاليتين².

5. المرسوم التنفيذي 11/09 المؤرخ في 2009/04/07 الذي يحدد شروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي

يجب أن تحترم المحاسبة المسوكة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي الإجراءات الجبائية المعمول بها، ويجب أن تتم مراقبة هذه المحاسبة من طرف الإدارة الجبائية وفقا للمادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 07 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر سنة 2001، وتشمل هذه المراقبة مجموع المعلومات والبيانات المعلوماتية الآلية التي

¹ مرجع محمد الحبيب، إستراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم (دراسة حالة شركة فريق الجزائر)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسنية بن بو علي، شلف، 2011/2012، ص30.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، قرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، المادتين 1 و2، الجزائر، 2009، ص91.

تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين نتائج محاسبية أو جبائية وكذا في إعداد التصريحات الإجبارية التي يفرضها التشريع الجبائي، إضافة إلى الملف المتعلق بالتحاليل والبرمجة وتنفيذ المعالجات؛

يجب أن تسمح المحاسبة المسوكة عن طريق نظام الإعلام الآلي بإعادة تكوين عناصر الحسابات والكشوف والمعلومات، على أساس الوثائق الثبوتية التي تدعم المعطيات المدخلة، أو إنطلاقا من هذه الحسابات، الكشوف والمعلومات لإيجاد هذه المعطيات الثبوتية¹.

6. التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 م والتي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

تهدف هذه التعليم إلى كفاءات وإجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، يتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة إستحداث أساسية جديدة :

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي لتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة؛
 - إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لا سيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد الكشوف المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات؛
 - التكفل بإحتياجات المستثمرين، الحالية أو المحتملة، الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة وإتخاذ القرار؛
 - إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة؛
- هذه التغيرات ناجمة عن الدور المنوط للمحاسبة والتي يجب أن ترتبط بالواقع الاقتصادي لهاته المعاملات أكثر من طبيعتها القانونية².

ثانيا : تعريف وإمميزات النظام المحاسبي المالي

1. تعريف النظام المحاسبي المالي

جاء النظام المحاسبي المالي على ضوء قانون 11-07 بتاريخ 2007/11/25 والمتضمن لإنشاء هذا النظام وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية والذي تناول في مادته الثالثة التعريف التالي :

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي 11/09 المؤرخ في 2009/04/07 الذي يحدد شروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، العدد 21، المادتين 23 و24، الجزائر، 2009، ص 06-07.

² التعليم الوزاري رقم 02، المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، تتضمن أول تطبيق لنظام المحاسبي المالي، وزارة المالية، الجزائر، 2010، ص 02.

"المحاسبة المالية هي نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية ،يتيح هذا النظام تخزين البيانات في قاعدة بيانات متعددة حيث يتم تصنيفها وتقييمها، مما يسهل إعداد قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الوضع المالي وملكية الشركة. المؤسسة وحالة الخزنة في نهاية السنة المالية"¹.

وتعرف المحاسبة المالية بعدة تعاريف أخرى نذكر منها:

"هي مجموعة من القواعد والإجراءات والمبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا والتي تحكم طرق تسجيل وتصنيف وتحليل أنشطة المنظمة في مجموعة من الدفاتر والسجلات بغرض تحديد نتائج أعمال المنظمة، ربح أو خسارة وتحديد مركزه المالي في نهاية كل فترة"².

"هو أحد فروع المحاسبة التي تعنى بتوثيق ومعالجة البيانات المالية وعرضها على المستفيدين على شكل تقارير مالية يتم إعدادها وفق معايير متفق عليها لاستخدامها في اتخاذ القرارات"³.

من خلال التعاريف السابقة يتبين لنا أن مفهوم المحاسبة المالية لم يعد يقتصر على الجانب الشكلي للممارسة أو ما يجب أن يقوم بعمل المحاسب، بل تخطاه إلى أهداف أسمى وهي توصيل المعلومات الاقتصادية اللازمة والضرورية للمستخدمين من أجل تحليلها، وأخذ القرارات اللازمة.

2. إمتيازات النظام المحاسبي المالي

يسوق هذا النظام املي مجموعة من الإمتيازات يمكن سردها فيما يلي⁴:

- اقتراح الحلول التقنية للقيود المحاسبي للمعاملة أو المعاملات المشمولة بالخطة المحاسبية الوطنية؛
- توفر الشفافية والثقة الأكبر في الحسابات والمعلومات المالية مما يزيد من مصداقية المؤسسة؛
- يسهل عملية الرقابة الأمثل وتوقيت في المسائل المالية؛
- إتاحة الفرصة للمؤسسات لتحسين تنظيمها الداخلي وتحسين فرص التواصل مع الأطراف ذات العلاقة بالمعلومات المالية؛
- يشجع الاستثمار لأنه يتيح قراءة أفضل للحسابات من قبل المحللين الماليين والمستثمرين؛
- يوفر التعرض للأسواق المالية ويحسن سيولة رأس المال؛
- يسهل مراقبة الحسابات لوجود مفاهيم وقواعد محددة بوضوح؛

¹ مخلوفي محمد عادل، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على جودة نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة سونلغاز المديرية الجهوية ورقلة)، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014/2015، ص23.

² وليد ناجي الخياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص26.

³ كواشي مراد، المحاسبة المالية-حسب قواعد النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، الدار الجزائرية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص09.

⁴ كوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS/IAS)، مجلة إقتصادية شمال إفريقيا، العدد 06، الشلف، 2009، ص297.

- يلزم المؤسسات بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعارف عليها والتي تساهم في نشر شفافية الحسابات والتي تعتبر مقياساً للأمن المالي الذي يساهم في استعادة الثقة؛
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية وزيادة فعالية الأداء الإداري من خلال الوصول إلى المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار؛
- نشر المعلومات وفق معايير المحاسبة الدولية المتعارف عليها على المستوى الدولي، مما يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق العربية وحتى العالمية؛
- توحيد البيانات المالية بسبب وجود معايير دولية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات مما يعزز انفتاح الأسواق المالية الوطنية ويزيد من الاستثمارات المالية والإنتاجية على المستوى العربي والدولي.

ثالثاً : مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

يتم تحديد النظام المحاسبي المالي وفقاً للمواد 02،04،05، من القانون 07-11 المؤرخ في 27 نوفمبر 2007 مجال تطبيق هذا النظام كالتالي¹ :

- ينطبق النظام المحاسبي على كل شخص طبيعي أو اعتباري ملزم بالحفاظ على المحاسبة المالية وفقاً لنص قانوني أو تنظيمي، ومع مراعاة هذه الأحكام يستثنى من ذلك الأشخاص الاعتبارية الخاضعة لقواعد المحاسبة العامة، المؤسسات التالية مسؤولة أيضاً عن الحفاظ على المحاسبة المالية. :
- الشركات الخاضعة لأحكام قانون التجارة؛
- التعاونيات؛
- الكيانات الطبيعية أو الاعتبارية التي تنتج سلعاً أو خدمات تجارية أو غير تجارية إذا كانت تمارس أنشطة اقتصادية قائمة على معاملات متكررة؛
- جميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الخاضعين لنص قانوني أو تنظيمي؛
- يمكن للشركات الصغيرة التي لا يتجاوز حجم مبيعاتها وعدد موظفيها وأنشطتها حداً معيناً، تطبيق المحاسبة المالية المبسطة.

¹ بلعيد وردة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية (دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية بالجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2020/2019، ص38.

المطلب الثاني : القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تعتبر البيانات المالية من العناصر الأساسية التي يتم من خلالها عرض ملخص أنشطة المنظمة على شكل وثائق في نهاية كل دورة محاسبية. يتعين على كل منظمة إعداد عوائد نهائية في نهاية كل دورة محاسبية تتضمن ما يلي¹:

- الميزانية؛
- جدول حسابات النتائج؛
- جدول التدفقات الخزينة؛
- جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- الجداول الملحق والإيضاحات؛

يتم إعداد البيانات المالية تحت مسؤولية المديرين ويتم إعدادها في مدة أقصاها أربعة (04) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية، ولكن مدة السنة المالية هي اثني عشر (12) شهرا. وقد يكون أقل من ذلك، خاصة في الحالات التي تتوقف فيها المنشأة أو النشاط، ويتم تحديد المدة المحددة مع مبرراتها.²

أولا : إستحداث النظام المحاسبي المالي للقوائم المالية

لقد أحدث النظام المحاسبي المالي ابتكارات هامة من خلال التخلي عن العديد من الممارسات المحاسبية السابقة والتحول إلى لغة جديدة في الدراسات المحاسبية، حيث يهدف إلى توفير قواعد جديدة لمعالجة البيانات الأساسية بطريقة تمكن من تحويلها إلى معلومات مفيدة في اتخاذ القرار، ويمكن استخلاص أهم الإستحداثات المتعلقة بالقوائم المالية فيما يلي³:

- تحديد مفاهيم المصطلحات المختلفة التي تشكل أساس البيانات المالية، بما في ذلك الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات؛
- إرساء إطار محاسبي مالي يكون مرجعا في إعداد البيانات المالية؛
- طرح فكرة تجميع الحسابات وتحسين عرض البيانات المالية؛
- إلزامية إظهار بيانات الفترة السابقة فيما يتعلق بالميزانية وقائمة الدخل؛

¹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء 02، مكتبة الجزائرية بoudaoud، الجزائر، 2009، ص78.

² مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي الجديد SCF، مزار للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الوادي، 2008، ص 70، (بقتصر).

³ 2017، جامعة حسنية بن بوعلي بالشلف، مدى توافق النظام المحاسبي (SCF) مع المرجع المحاسبي في إعداد القوائم المالية، عيادي عبد القادر، <https://www.asjp.crist.dz>

- إلزامية إعداد قائمتين جديدتين هما قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة) وقائمة تغيرات الأموال الخاصة، أما الإيضاحات المتممة فقد أصبحت أكثر تعبيراً عن نشاط المؤسسة ولها الدور الأساسي في الإفصاح المحاسبي؛
- تقليص عدد القوائم المالية إلى 5 قوائم من أصل 17 قائمة مع إعطاء الأولوية للميزانية مقارنة بقائمة الدخل (حسابات النتائج) .

ثانيا : الميزانية وجدول حسابات النتائج وفق النظام المحاسبي المالي

1. الميزانية

يمكن تعريف الميزانية بأنها "جدول الأرصدة المتبقية مفتوحة في تاريخ محدد بعد إغلاق الحسابات الوهمية في حساب ملخص الدخل"¹.

هو تقرير يوضح الوضع المالي للمؤسسة في تاريخ محدد، ويشار إليها أيضاً باسم الأصول المالية، وهي عبارة عن قائمة بالمبالغ التي تمتلكها المنظمة وتدين بها في تاريخ محدد. وتسمى قائمة المركز المالي هي قائمة إجمالي الأصول والالتزامات (الخارجية = الالتزامات) ورأس المال الخاص للمنشأة (المؤسسة) في تاريخ إقفال الحسابات². وتقدم الميزانية المعلومات المتعلقة بالوضع المالي للمؤسسة وتتضمن مايلي³:

2. الأصول: الموارد التي تسعى المنظمة لتحقيقها نتيجة لأحداث سابقة يتوقع أن توفر فوائد اقتصادية مستقبلية للمنظمة؛

3. الخصومات : الالتزامات الحالية للمنشأة الناشئة عن أحداث سابقة، والتي من المتوقع أن يؤدي تسويتها إلى تحرير الموارد المتضمنة في المنافع الاقتصادية المستقبلية.

4. رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة (الأصول-الخصوم): الثروة المحاسبية الناشئة عن مساهمات المساهمين أو الناتجة عن أداء المؤسسة

5. جدول حسابات النتائج: هو ملخص الأعباء والمنتجات المنجزة من المؤسسة خلال سنة مالية ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب وتظهر من خلال، حسابات النتائج النتيجة الصافية للدورة المالية سواء ربح أو خسارة¹.

¹ محمد بلقايد خلول، إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وتأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية (دراسة حالة مجموعة من الشركات الممثلة الجزائرية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020/2019، ص 52.

² باصور رضوان، دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات (حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التدبير، جامعة الجزائر، 2018/2017، ص 38.

³ جوار هريغوين، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، ترجمة بخار حسنة، دار النشر لتعليم والتدريب، البويرة، الجزائر، 2010، ص 19.

هناك طريقتان لإعداد الجدول هما ترتيب الأعباء بحسب طبيعتها (سلع، بضائع، مواد أولية مستهلكة، نفقات مستخدمين... الخ)، أو بحسب الوظيفة (تكاليف الصنع، تكاليف التوزيع، التكاليف الإدارية)، وتؤدي الطريقتان إلى نفس النتيجة إلا أنه يشجع على إستعمال الطريقة الأولى (حسب الطبيعة)، وفي حالة إختيار طريقة ترتيب الأعباء بحسب الوظائف، ينبغي إعطاء معلومات إضافية في الملحق حول طبيعة الأعباء، خاصة فيما يخص الإهلاكات، التدهورات ونفقات المستخدمين².

كما يسمح هذا الجدول بتحقيق مجموعة من المزايا نذكر منها³:

تحديد نتيجة عمل المنظمة من ربح أو خسارة؛

- التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل الناتج عن وجود مكاسب أو خسائر من العمليات المتوقفة؛

- إمكانية معرفة ربحية السهم وتوزيع الربح على المالكين.

ثالثا : جدول تدفقات الخزينة و تغيرات في الأموال الخاصة وقائمة الملاحق وفق النظام المحاسبي المالي

1. جدول التدفقات الخزينة (النقدية)

تتبع أهمية هذه القائمة المالية في المؤسسة الإقتصادية، من الأهمية الحيوية لتوفير النقدية لدفع مستحقاتها والتزاماتها فالمؤسسة عليها دائما أن تسعى لتحقيق توازن مدروس بين السيولة والربحية بإعتبارها هدفين متعارضين في المؤسسة هذه القائمة تمكن من تحديد المركز المالي النقدي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة هي عادة نهاية السنة المالية وهو بمثابة رصيد للتدفقات النقدية الواردة للمؤسسة والصادرة منها أثناء القيام بالعمليات الإستغلالية، التمويلية والرأسمالية في المؤسسة خلال دورة محاسبية معينة⁴.

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشأها (مصدرها):

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالإستثمار ولا بالتمويل)؛

¹ لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها، دار التعليم والتدريب بوزارة، الجزائر، 2011، ص 176.

² محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFARS، دار التعليم والتدريب بوزارة، الجزائر، 2010، ص 73.

³ فكري سامية، أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد SCF في تنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010/2009، ص 41.

⁴ بن ربيع حنيقة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFARS، الجزء الأول، مطبعة دار هوم، الجزائر، 2010، ص 41.

- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الإستثمار (عمليات سحب أموال عن إقتناء 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 العملية للإستثمار أو التمويل¹.

2. جدول تغيرات في الأموال الخاصة

تنبع أهمية قائمة تغيرات الأموال الخاصة من ربطها لحسابات النتائج والميزانية، فتصفح عن التغير الناجم عن حسابات النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة، ولقد قدم النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا مطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الإرتفاع، الإنخفاض، التسديد... الخ)؛
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية².

3. قائمة الملاحق

الملحق وثيقة تلخيص، يعد جزءا من الكشوف المالية، وهو يقدم المعلومات اللازمة لفهم الحصيلة وحساب النتيجة فهما أفضل، ويتمم كلما إقتضت الحاجة ذلك المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات ويشمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الآتية، متى كانت هذه المعلومات ذات طابع هام أو كانت مقيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية :

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية؛

¹ بن حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء، الجزائر، 2009، ص 110.

² لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالي وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة)، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة ماجستير في علوم التسير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012/2011، ص ص 59-60.

- مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم الحصيلة وحساب النتيجة وجدول تدفقات أموال الخزينة وبيان تغير رؤوس الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي تحمل أن تكون حصلت مع يلك الوحدات أو مسيرها؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة اللازمة لإكتساب صورة وفية¹.
- يتضمن الملحق جداول ومعلومات وفيرة تسمح بتفسير الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تغيرات الأموال الخاصة وجدول تدفقات الخزينة، وأهداف الملحق هي:
- شرح الطرق المحاسبية وطرق التقييم التي طبقت عند إعداد الحسابات؛
- عرض المعلومات المكملة المطلوبة قانونا؛
- إعطاء كل معلومة إضافية تسمح بأحسن فهم لوضعية المؤسسة وأدائها؛
- المعلومات المتضمنة في الملاحق تعتبر أساسية بالنسبة للمحلل المالي، فهي تسمح له بمعرفة خصوصيات المؤسسة محل الدراسة².

المطلب الثالث : الإطار العام للنظام الجبائي الجزائري

أولا : الأسس القانونية للنظام الجبائي الجزائري

1. المصادر الرسمية

للمصادر الرسمية دور كبير في خلق وإنشاء القاعدة القانونية الجبائية، التي تختلف الدول في ترتيبها تبعا لإختلاف أنظمتها السياسية، وتشكل عموما من :

أ- **الدستور** : يستمد القانون الجبائي مشروعته من الدستور أو ما يسمى كذلك بالتشريعي الأساسي، فالدستور الجزائري شأنه في ذلك شأن باقي الدساتير الدول، قد نص على هذا الإختصاص في المادة 139 من التعديل الدستوري لسنة 2020 التي تمنح للبرلمان أن يشرع في الميادين التي يخصصها له الدستور، وذكرت من بينها مجال إحداث الضرائب والجبائيات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أسسها ونسبها وتحصيلها، وهو ماسبق أن أكدته المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020 بنصها على أنه " لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون، كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة ، يحدد القانون حالات

¹ صفحات الزقاء الدولية، النظام المحاسبي المالي، متجّه للطباعة، براقي، الجزائر: 2008، ص 71.

² تودرت أكلي، التحليل المالي في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر: 2008/2009، ص 127.

وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها، الضريبة من واجبات المواطنة، لا تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه، كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية، يعاقب القانون على التهرب والغش الضريبي؛

ب- المعاهدات (الاتفاقيات) الدولية : هي إتفاق يبرم بين الدول أو بين الدولة ومنظمة دولية يهدف إلى إحداث أثرا قانونية في علاقاتهم المتبادلة، أما الدستور الجزائري فقد وضع مسألة مرتبة المعاهدات الدولية بالنسبة للقانون الداخلي، فالمعاهدات سواء الثنائية أو متعددة الأطراف تسمو على القانون الداخلي، بحيث يعترف لها بذلك كل من دستور 1989 ودستور 1996 المعدل في 2016 ، وكذا التعديل الدستوري الجديد لسنة 2020 في المادة 154¹.

ت- القوانين والمراسيم التنظيمية : في الجزائر تجد مجالها في إطار القانون، وبالتالي لا تؤسس أو تصفى أو تحصل خارج القواعد القانونية المرصود لها من قبل المشرع، إذ تنص المادة 82 فقرة 1 من التعديل الدستوري لسنة 2020 على أنه "أن لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون"، وأن قوانين المالية هي التطبيق العملي لمصادرة الأموال الضريبية، وهذا طبقا لإحكام القانون العضوي رقم 15/18 المؤرخ في 2018/09/02 المتعلق بقوانين المالية، فلا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع جبائي خارج إطار قانون المالية، طبقا لنص المادة 18 منه والتي جاء فيها " تنص قوانين المالية دون سواها على الأحكام المتعلقة بوعاء ونسب وكيفيات تحصيل الإخضاعات مهما مانت طبيعتها وكذا في مجال الإعفاء الجبائي "

ث- المبادئ العامة للقانون : هي قواعد قانونية غير مكتوبة ترسخت في وجدان الأمة وضميرها القانوني نتاج ضرورات إقتصادية وإجتماعية في زمن معين، يكتشفها القاضي من خلال الضمير القانوني العام في الدولة ويعترف بإلزاميتها وبواجب إحترامها ويطبقها على ما يعرض عليه من منازعات ويشكل خرقها عملا غير مشروع، فهي "تطبق حتى يكون نص"، كما أنها تحتفظ بقيمة تشريعية طالما لا تنطوي على تعارض مع قانون وضعي، وتعتبر المبادئ العامة للقانون إحدى المصادر الأساسية لكل فرع من فروع القانون، وهي بمثابة قواعد قانونية أولية يجب مراعاتها أثناء سن القوانين، منها القانون الجبائي، وقد وضع المفكر الاقتصادي الأسكتلندي آدم سميث أربع مبادئ أساسية يفترض لإتباعها في النظام الجبائي، وهي تكمن في كل من مبدأ العدالة ومبدأ اليقين والملائمة والإقتصاد².

¹ سماتي سعيدة، الوجيز في القانون الجبائي، بيت الأفكار للنشر والتوزيع، دار البيضاء، الجزائر، 2021، ص 87...91 ، (بتصرف).

² سماتي سعيدة، مرجع سبق ذكره، ص 103-100 .

2. المصادر التفسيرية

وإلى جانب هذه المصادر الرسمية هناك مصادر تفسيرية من ضمنها القضاء، هذا الأخير يساعد على تحليل ما قد يكتنف القاعدة القانونية من غموض ويوضح ما يعتريها من إبهام، فهي مصدر للإستئناس يسترشد به للتعرف على حقيقة القاعدة القانونية كي تؤدي وظيفتها التي وضعت من أجلها¹.

فالتشريع الجبائي قد لا يكون في بعض الأحيان كاملا، وقد لا يتلاءم دوما مع كل القضايا المطروحة، مما يفسح المجال للمصادر التفسيرية (الإحتياطية) للتدخل من أجل التطبيق السليم للقاعدة القانونية الجبائية من خلال تفسيرها، لإيجاد الحلول المناسبة للنزاعات المطروحة، وتشكل عموما من تفسير الإدارة، الفقه الجبائي، و أخيرا الإجتهد القضائي².

ثانيا : تعريف ومميزات النظام الجبائي الجزائري

1. تعريف النظام الجبائي

للوصل إلى المفهوم الأعمق للنظام الجبائي وجب تقسيم اللفظين المشكلين له³:

- **النظام** : يعبر النظام عن مجموعة من العناصر المكونات المرتبطة والمتكاملة مع بعضها بعلاقات منظمة، فالعناصر هي الأجزاء والأقسام المكونة للنظام، أما العلاقات فهي التي تربط العناصر المكونة لهذا النظام ؛
- **الجبائي** : ويقصد به ما يجبي وما يحصل من ضرائب ورسوم وإتاوات؛

يرى البعض أن مفهوم النظام الجبائي يتراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق، ووفقا للمفهوم الواسع فإن النظام الجبائي هو "مجموعة العناصر الإيديولوجية و الاقتصادية و الفنية و التي يؤدي تراكمها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام، و الذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم إقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف"؛

أما المفهوم الضيق فهو يعني "مجموعة القواعد القانونية و الفنية التي تمكن من الإستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط و التحصيل".

¹ زهية سي فضيل، دور القاضي الإجتماعي في بلورة وتطوير القاعدة القانونية، مجلة قانون العمل والتشغيل ، جامعة عبد الحميد بن باديس، العدد03،مستغام، 2017، ص 107.

² سمائي سعيدة، مرجع سبق ذكره، ص 110.

³ العمري هاشي، كيف النظام الجبائي الجزائري في ظل تبي التجارة الإلكترونية (دراسة حالة)، أطروحة دكتوراه الطور الثالث ميدان علوم إقتصادية وعلوم تجارية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعزيج، 2022/2023، ص 05.

2. مميزات النظام الجبائي

يتضمن التشريع الضريبي مجموعة القوانين و الأنظمة و التعليمات و الإجراءات و القواعد و الأساليب التي تحدد النظام الضريبي في بلد ما، في حين النظام الضريبي هو مجموعة الفوائد المالية التي تفرض الدولة اقتطاعها من المكلفين خلال زمن معين، و يشترط في هذه الفوائد أن تكون مشتقة من بيئتها مراعية للتطور التاريخي للبلد و الواقع الاجتماعي و المستوى الاقتصادي و أن تعلن بقرارات سياسية.

تعد الضرائب احد الأدوات الرئيسية للسياسة المالية و التي يعد دورها الدور التمويلي إلى دورا أكثر عمقا في التوجيه النشاط الاقتصادي كمواجهة الضغوط التضخمية و معالجة التفاوت الكبير في مستويات الدخل لمبدأ العدالة الاجتماعية في توزيع الثروة، وبهذا الشكل لم تعد الضريبة محايدة بل أداة لتوجيه النشاط الاقتصادي.

إذا كانت الأنظمة الجبائية للدول النامية تمتاز بتعدد صور هيكلها الجبائي فإن هذه الأنظمة الجبائية تشترك في عدة خصائص و الجزائر باعتبارها دولة من الدول النامية فقد امتاز نظامها الجبائي الموروث عن الإستعمار بمجموعة من الخصائص و المميزات كتشعبه (وجوده عدة أصناف) .

حيث كل صنف مستقل عن الآخر، و قد عملت الحكومة بهذا النظام مع إدخال عدة تعديلات عليه من سنة لأخرى حتى أصبح على ما هو عليه حاليا.

المتابع للنظام الضريبي الجزائري يلحظ أنه مر بعدة مراحل :

المرحلة الأولى (1969-1991) = مباشرة بعد الإستقلال أين تميز هذا النظام بنقص كبير في الإطارات و الخبرة مما حتم على الحكومة الإحتفاظ بالنظام السائد وقت الإستعمار،

المرحلة الثانية (1992-2005) = تميزت بإصلاحات شكلية حيث عرفت الضريبة في هذه المرحلة دورا حيايا (تمويل الخزينة) ،

المرحلة الثالثة (2006-2012) = حيث عرف النظام الضريبي خلال هذه الفترة إصلاحات جذرية، أين تم التخلي عن نظام الضريبة النوعية و حل محله نظام الضريبة الشامل، كما أن هذا التغير تزامن مع الإصلاحات الاقتصادية الكبرى التي انتهجتها الدولة الجزائرية بالتعاون مع المؤسسات المالية الدولية هذا من جهة و من جهة أخرى حتى يتماشى النظام الضريبي الجزائري مع الأحداث العالمية و الأنظمة الضريبية الأخرى، بالإضافة إلى النظام الاقتصادي الوطني الذي تحول من نظام مخطط إلى نظام يعتمد على آليات السوق (إقتصاد السوق)، و الهدف الأساسي من هذه الإصلاحات عصنة النظام الضريبي على المستوى التشريعي و التنظيمي .

ثالثا : الجوانب الجبائية للنظام المحاسبي المالي

أن تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى بالضرورة إلى ظهور عناصر إضافية عند التعديل الضريبي لوجود بعد بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي، فكما تتطلب عملية تحديد الوعاء الجبائي تعديلات للنتيجة المحاسبية، فإن التعديلات التي جاء بها النظام المحاسبي سيكون لها أثر جبائي لذلك أوجبت على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط الملاحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات، وهذا ما يشكل عائقا أمام المؤسسات وإدارة الضرائب بسبب الاختلاف في النقاط التالية :

- القواعد والتقنيات للإهلاك وخسائر في القيمة ، هذه الأخيرة تعتبر عنصرا جديدا عن النظام الجبائي الجزائري؛
- التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي؛
- تقنيات تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية للمؤسسات الجزائرية والأجنبية؛
- تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحياة؛
- المعالجة المحاسبية للضرائب وخاصة الضرائب المؤجلة مع إمكانيات وجود فارق زمني بين تاريخ أخذها بعين الاعتبار محاسبيا وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية ؛ (تركيز على هذا العنصر كونه مجال الدراسة)
- فارق الإقتناء وعملية القرض الإيجاري؛
- تاريخ إدخال الأصل في الميزانية؛
- تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء والتي يظهر أثرها مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون التسجيل في جدول حسابات النتائج؛
- تكاليف الإقتراض وتكاليف البحث والتطوير.¹

¹ مومني ياسين، واقع معالجة الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي -دراسة حالة لعينه من مؤسستين إقتصاديتين، مذكرة مقدمة تدخل ضمن نيل شهادة ماستر ميدان علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017-2018، ص 12، 13.

المبحث الثاني : واقع الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

إن إتساع، إنفتاح وتطور المبادلات والنشاطات الإقتصادية وإرتفاع عدد الشركات الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، ومنه إتساع السوق المالية، أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية في عدم تجانس فئات مستعملي القوائم المالية، وتباين الأنظمة المحاسبية بين الدول وحتى يتم تقريب الممارسات المحاسبية بين مختلف الأطراف، عملت عدة منظمات وهيئات محاسبية دولية على الاهتمام بموضوع التوافق المحاسبي، فقد قامت بإعداد معايير محاسبية دولية ومعايير التقارير المالية، والتي حظيت برضى جل الأطراف المحاسبية الدولية .

وعليه فإن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي سنة 2010 جاء في إطار إصلاح نظامها المحاسبي وتكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا ومفاهيم جديدة كالإعتراف والقياس وطرق العرض في الكشف المالية، ويسعى لتحقيق شفافية المعلومات ووضوحها والمصادقية في القوائم المالية، مما يجعله قادرا على تلبية إحتياجات المستثمرين، غير أن هذا الإصلاح لم يراعي خصوصية النظام الجبائي الجزائري، الأمر الذي نتج عنه عدة إختلافات أو فروقات بين النظامين تتبلور جليا في الفروقات الدائمة والفروقات المؤقتة.

المطلب الأول : النتيجة المحاسبية

يلزم القانون كل المؤسسات مسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها سواء مالية وغير مالية ذلك حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل الربح الخاص لضريبة بكل الطرق الشرعية منها وغير شرعية، وتحدد النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي :

نتيجة الدورة = إيرادات على النشاط بعد سحب أموال المستغل - (نفقات على تكاليف النشاط + تغيرات الديون وقروض الإستغلال الجارية + تغيرات بين مخزونات إفتتاح الدورة ومخزون إغلاق الدورة + التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة + التصحيحات الخاصة بالقروض) .¹

أولا : تعريف النتيجة المحاسبية²

بما أن الضريبة لا تفرض إلا على النتيجة الإيجابية فإن معظم الكتاب ذهبوا إلى تعريف النتيجة من خلال الربح، حيث أن الربح هو زيادة في القيمة التي تنتج عن أي عملية تتم مع الغير. كما يعرف البعض على أن الزيادة في قيمة حقوق المساهمين في نهاية الفترة.

وعليه يمكن تعريف النتيجة المحاسبية على أنها :

- الفرق بين موارد المؤسسة (الخصوم) وإستخداماتها (الأصول) ؛

¹ عوماري عائشة، بن الدين أحمد، دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مجلة التكامل الاقتصادي، مجلد 07، العدد 01، الجزائر، 2019، ص ص 66 - 67.

² قدوري عمار ، بن عواق العربي، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي، مجلة دراسة الجبائية، العدد 12، الجزائر، 2018، ص ص 68-69.

- كما تعتبر صافي الربح أو الخسارة بعد خصم جميع أعباء الدورة من إيراداتها.

ثانيا : تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية¹

في بداية السنة حيث أن المؤسسة لم تبدأ نشاطها الإنتاجي أو التجاري فإن الميزانية الإفتتاحية لا تظهر أي نتيجة وتكون المعادلة متساوية بين جاني الأصول وجانب الخصوم .

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم}$$

أما في نهاية الدورة ومن خلال الميزانية الختامية يمكن التمييز بين حالتين :

النتيجة موجبه (ربح) : تكون هذه الحالة عندما يكون مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم، فالمعادلة تأخذ الشكل التالي :

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم} + \text{نتيجة الدورة (ربح)}.$$

لقد نص النظام المحاسبي المالي في هذه الحالة علة تسجيل النتيجة في جانب الخصوم وبإشارة موجبه، كما يمكن تبرير تسجيل الربح في جانب الخصوم كما يلي:

- في حالة تحقيق الربح يكون جانب الأصول أكبر من جاني الخصوم، لتحقيق التوازن بينهما تصنيف النتيجة (ربح) إلى جانب الخصوم ؛

- يعتبر الربح من مصادر تمويل مثله مثل باقي الأموال الخاصة؛

- يمكن إعتبار الربح القابل لتوزيع دينا في ذمة المؤسسة لصالح الشركة والمساهمين حيث يقررون ما سحبه إما تركه لتدعيم المركز المالي؛

النتيجة السلبية (خسارة): في هذا الحال فإن مجموع الأصل يكون اقل من مجموع الخصوم أي أن ممتلكات المؤسسة أقل من إلتزاماتها نحو الشركة، المساهمين ونحو الغير وتأخذ معادلة الميزانية في هذا الحال الشكل التالي :

$$\text{مجموع الأصول} + \text{نتيجة الدورة (خسارة)} = \text{مجموع الخصوم}$$

أو :

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم} - \text{نتيجة الدورة (خسارة)}$$

يقترح النظام المحاسبي المالي في هذه الحالة تسجيل النتيجة (خسارة) في جانب الخصوم مباشرة بالإشارة سالبة .

¹ قدوري عمار، بن عواق العربي، جع سابق ، ص ص 69-70.

ثالثا : تحديد النتيجة المحاسبية من خلال جدول حسابات النتائج¹

عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه " بيان ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة".

كما بين النظام المحاسبي المالي أهم النواتج والأعباء التي يجب أن تظهر في حساب النتائج وشكل إعداد هذا الحساب، ولقد حدد طريقتين لعرض حسابات النتائج وهما:

- حسابات النتائج حسب الطبيعة ؛

- حسابات النتائج حسب الوظيفة.

1. عرض حسابات النتائج حسب الطبيعة:

يقوم حسابات النتائج حسب الطبيعة على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها، وهو ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للإستغلال، ومن أجل حساب النتيجة النهائية وفقا لهذه الطريقة تحتاج إلى المرور عبر مراحل التالية:

- إنتاج السنة المالية = رقم الأعمال (ح/70) + إنتاج مخزون (ح/72) + إنتاج مثبت (ح/73) +

إعانات الإستغلال(ح/74) ؛

- إستهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة (ح/60) + الخدمات الخارجية(ح/61) + الإستهلاكات

الخارجية الأخرى (ح/62) ؛

- القيمة المضافة للإستغلال = إنتاج السنة المالية - إستهلاكات السنة المالية؛

- الفائض الإجمالي للإستغلال = القيمة المضافة للإستغلال - أعباء المستخدمين (ح/63) - الضرائب

والرسوم والمدفوعات المشابهة (ح/64) ؛

- النتيجة العملياتية = الفائض الإجمالي للإستغلال + المنتجات العملياتية الأخرى (ح/75) + إسترجاع

خسارة قيمة و المؤونات (ح/78) - الأعباء العملياتية الأخرى (ح/65) - المخصصات للإستهلاكات

والمؤونات (ح/68) ؛

- النتيجة المالية = المنتوجات المالية (ح/76) - الأعباء المالية (ح/66) ؛

- النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية ؛

¹ عارحي خالد ، طالبي محمد ، المعالجة المحاسبية والجانبية للضريبة المؤجلة، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 10 العدد 01 ، البليدة، الجزائر، 2021، ص 208-209.

- النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية والضرائب الأخرى عن النتائج (ح/695 + ح/698) - ضرائب أصول مؤجلة وضرائب خصوم مؤجلة (ح/692 + ح/693)؛
- النتيجة غير العادية = نواتج غير عادية (ح/77) - أعباء عادية (ح/67)؛
- النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية .

2. عرض حسابات النتائج حسب الوظيفة:

- يتم تحديد النتيجة الصافية للمؤسسة من خلال جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة، يقتضي حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري المرور بالخطوات التالية :
- هامش الربح الإجمالي = وهو الفرق بين رقم أعمال الدورة، المتمثل في مبيعاتها من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقه وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلف الإستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات.
- هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال - كلفة المبيعات
- النتيجة العملية = هامش الربح الإجمالي + المنتجات العملية الأخرى - التكاليف التجارية - الأعباء الإدارية - الأعباء الأخرى العملية .
- النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العملية - مصاريف المستخدمين ومخصصات الإهلاكات + نواتج مالية - أعباء مالية .
- النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضريبة - الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية - الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.
- النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية - الأعباء غير العادية + النواتج غير العادية.

رابعا : التغيرات الواردة في الميزانية وفي جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي¹

جاء النظام المحاسبي المالي ولم يرافقه مجموعة من التدابير والإصلاحات في النظام الجبائي على اعتبار أن تحديد النتيجة الجبائية يرتكز بالأساس على النتيجة المحاسبية وأي تغيير في القواعد المحاسبية يترتب عليه بالضرورة

¹ زهراوي عفاف ، تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الإهلاكات والضرائب المؤجلة، مجلة العلوم الإنسانية و الإجتماعية، المجلد 06، العدد 01، قسنطينة، الجزائر 2020، ص 31:30.

تعديلات في النتيجة الجبائية مما يفرض على الإدارة الجبائية حصر هذه الاختلافات والتغيرات المستخدمة في النظام المحاسبي المالي.

1. التغيرات الواردة في الميزانية : أصبحت الميزانية تركز على الجوهر الاقتصادي أكثر من الإعتماد على

المظهر القانوني إذ شهد جانب الأصول تغيرات أهمها:

- تسجيل ممتلكات المؤسسة بناء معيار مراقبة الأصل وليس معيار الملكية القانونية.
- تعتبر المصاريف الأولية ابتداء من سريان النظام المحاسبي المالي أعباء قابله للخصم وليست تثبتات.
- تصنف نفقات التنمية ضمن التثبتات المعنوية وتحتلك إذا توفرت عدة شروط :
- ❖ للمؤسسة الحق في إختيار بإعتبار بعض القيم المنخفضة على تثبتات تحتلك وأعباء تخصم فورا بمجرد تحملها.

❖ إدراج القيمة العادلة لطريقة لتقييم، كما يتم إعادة تقييم العناصر المقيمة بالقيمة العادلة كل سنة

حسب القيمة السوقية التي قد ينتج عنها فائض القيمة .

❖ عند تقدير تكلفة إقتناء التثبتات يتم إدماج تقدير مسبق لتكاليف التفيكك أو تحديد تكلفة الموقع في التكلفة الإجمالية.

لإقتناء التثبت يشترط وجود نص يوضح ذلك أي تحصيل تكاليف لم تتحملها المؤسسة بعد وتحتلك من التثبتات قبل أن يتم إنفاقها بعد عدة سنوات وتعالج مكونات الأصول محاسبيا كما لو كانت منفصلة إذ كانت مدة الإنتفاع بها مختلفة حسب النظام المحاسبي المالي، فإن طرق الإهلاك تعكس إهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدركها الأصل. وتشمل الطريقة الخطية، الطريقة المتناقصة وطريقو وحدة الإنتاج.

2. التغيرات الواردة في حسابات النتائج :

يحمل حسابات النتائج على الأعباء والنتائج المحققة خلال السنة المالية، ونجد في الجدول عدة تغيرات درجها في النقاط التالية :

- حسب النظام المحاسبي المالي يمكن للمؤسسة في عملية إقفال السنة المالية تشكيل مؤونات لمواجهة الإلتزامات بخصوص المعايير وتكميلا التقاعد وتغيير هذه المكونات إجبارية وهي غير واضحة بالنسبة للمؤسسات الجزائية من كيفية تشكيها.
- عندما تكون القيم القابلة لتحصيل لأي أصل أقل من القيمة المحاسبية للأصل فإنه يثبت خسارة للقيمة بإدراج عبء في الحسابات والجديد هنا وهو إعتماد خسارة القيمة بالنسبة لتثبتات العينة والمعنوية.

- عند صدور النظام المحاسبي المالي أصبحت الضريبة على الأرباح تعالج محاسبيا على أنها عبء وتسجل في المجموعة 06 ، ولكن الغموض هو ما لهذه التكلفة من حيث قابلية خصمها من عدمها بإعتبارها مقيدة في حسابات الإعتماد مع العلم أن الضريبة على الأرباح غير قابلة للخصم جبائيا

المطلب الثاني : النتيجة الجبائية

أولا : تعريف النتيجة الجبائية¹

تنص الفقرة 01 من المادة 140 أن النتيجة الجبائية تحدد إنطلاقا من النتيجة المحاسبية لمختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، أخذ بعين الإعتبار التشريع و التنظيم الجبائي الساري المفعول ، المحقق من طرف كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعه لنفس المؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازل عن عناصر الأصول سواء خلال فترة الإستغلال أو في نهايتها.

وتنص الفقرة 02 أن الربح الصافي يتشكل من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى إختتام وإفتتاح الفترة التي يجب إستخدام النتائج المحققة فيها كأساس الضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركة خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونه من ديون الغير والإهلاكات والمؤونات المبررة.²

ثانيا : حساب النتيجة الجبائية

1. حساب النتيجة الجبائية عن طريق حسابات الميزانية

النتيجة الجبائية = قيم الأصول الصافية في بداية السنة - قيم الأصول الصافية في نهاية السنة
أي أن قيم الأصول الصافية تحسب بالعلاقات التالية :

$$\text{الأصول الصافية} = \text{الأصول} - \text{الإهلاكات} - \text{المؤونات}$$

2. حساب النتيجة عن طريق حسابات النتائج

في هذه الطريقة ومن أجل الحصول على النتيجة الجبائية تتم مقابلة الإيرادات الخضعة لضريبة والتي عليها الشركة خلال السنة من أنشطتها الرئيسية والثانوية مع التكاليف القابلة للخصم جبائيا وتساوي النتيجة الجبائية حسب هذا الطريق الفرق بين الحواصل المقبوضة من طرف المؤسسة على مجموع العمليات المحققة بما في ذلك نواتج التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول ويمكن توضيح طريقة حساب النتيجة الجبائية بواسطة العلاقة التالية :

¹ وزارة المالية ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 140، الجزائر، 2024، ص ص 46-47.

² وزارة المالية ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المادة 140، الجزائر ، 2024 ، ص ص 46،47.

النتيجة الجبائية = النواتج الخاضعة لضريبة - التكاليف القابلة للخصم¹.

وتتمثل النواتج الخاضعة لضريبة في²:

- الإيرادات الرئيسية : إيرادات المبيعات، وتقديم الخدمات الإعانات (إعانات الإستغلال أو إعانات التجهيز) فوائد القيمة المهنية الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول؛
- إيرادات الإستغلال الثانوية : تتمثل أساسا في مداخيل الأصول الثابتة المدرجة في أصول الميزانية؛
- الإيرادات المالية، ربوع الأسهم وحصص الشركاء الخاضعة لضريبة على أرباح الشركات، عوائد الديون،
- الودائع، الكفالات والأتاوى المحصلة لقاء إمتياز حقوق الملكيات الصناعية.
- أما الأعباء القابلة للخصم تتمثل أهمها في :

- المصاريف العامة : كإستهلاك الموارد والبضائع، مصاريف المستخدمين، مصاريف مالية، ضرائب ورسوم
- ماعد الضريبة على أرباح الشركات، أعباء التأمين، أتعاب ومكافئات الغير، مصاريف مختلفة.
- الإهلاكات : يقصد بالإهلاك المعايينة المحاسبية للخسارة التي تتحملها قيمة الأصول الثابتة والتي تتناقص مع مرور الوقت عن الإستعمال فهي معاينه تتناقص قيمتها نتيجة الإستعمال، الوقت، التغير التقني، أو شيء . ومن بين طرق الإهلاك المقبول إستخدامها من طرف الإدارة الجبائية، الإهلاك الخطي، الإهلاك التنازلي، الإهلاك التصاعدي.

- المؤونات : المؤونة هي إقتطاع يطبق على نتائج السنة المالية من أجل مواجهة الخسائر أو الأعباء التي يتم تبينها صراحة، والأحداث المحتمل وقوعها عند نهاية السنة المالية تتضمن المؤونات لخسائر محتملة وكذا لتدني قيم الأصول.

- الضرائب والرسوم المهنية : جبائيا يسمح بخصم كافة الضرائب والرسوم المهنية المتعلقة بنشاط الشركة، كالرسم على النشاط المهني، حقوق التسجيل، الحقوق، الحقوق الجمركية.³

ثالثا : الشروط الجبائية المتعلقة بالأعباء والنواتج

من أجل ضمان إيرادات الدولة حدد القانون الجبائي مجموعة من الشروط العامة والخاصة والمتعلقة بالأعباء والنواتج قصد تنظيم عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية .

¹ <https://www.mfdgi.gov.dz>ibs-ar> الضريبة على أرباح الشركات،

² لواج عبد الرحيم، لواج منير، الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبة في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات، asjp ، جيجل، الجزائر، 2021، ص 09.

³ لواج عبد الرحيم، لواج منير، مرجع سابق، ص 10.

1. الشروط الضمنية:

- أن تكون الأعباء مرتبطة بأعمال المؤسسة بطريقة مباشرة ولفائدتها
- أن يحدث العبء نقصا واضحا في الأصول الصافية، يترجم هذا الأثر في إنخفاض قيمة عنصر من عناصر الأصول أو زيادة في قيمة الديون.
- أن يكون العبء حقيقيا ومؤكدا، أي لا يكون أمرا احتماليا ويستثنى من هذا الشرط المؤونات.
- أن يتعلق العبء بالدورة المالية إعتبارا لمبدأ إستقلالية الدورات.
- أن لا يكون العبء مستثنى بموجب نص قانوني ما.

2. الشروط الشكلية:

- يجب أن يرفق العبء بالمستندات اللازمة لتبريره و إعتماده
- يجب أن تكون الأعباء مسجلة ومقيدة في محاسبة المؤسسة
- يجب على المؤسسة تقديم كشف للأعباء العامة

3. الشروط الخاصة : وتختص بأعباء دون غيرها نذكر منها:

- **مصاريف المستخدمين :** يجب أن تكون غير مبالغ فيها مقارنة مع نوع العمل، وأن ينشأ عنها إشتراكات إجتماعية.
- **الأعباء الاجتماعية :** يجب أن تكون مسددة ومرفقة بكشف ملحق بالميزانية الجبائية، يظهر إسم المستفيد، عنوانه والمبلغ الذي تقاضاه.
- **الضرائب والرسوم :** يشترط أن تكون متعلقة بالإستغلال مع كونها مسددة أو مسجلة محاسبيا أو في إنتظار التسديد، وتخص الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، وحقوق الطبع
- **مصاريف التأمين :** إذا وجهت لتغطية خطر قد يؤدي إلى حدوث خسارة أو تكلفة
- **المصاريف المالية :** تعتبر هذه المصاريف قابلة للخصم إذا إختصت بتسيير الحسابات الجارية للمؤسسة، فوائد الديون وعروض التمويل أو هياكل مخصصة للنشاط المهني للمؤسسة ويشترط لمصاريف القروض المقبوضة من الخارج وثيقة الإعتماد الخاصة والتحويل الصادرة من البنك المركزي.
- **الإهلاكات :** يشترط فيها أن يكون العنصر قابل للإهلاك، وأن يحسب الإهلاك خارج الرسم على القيمة المضافة.

- **المؤونات:** يشترط تسجيل المؤونة في كشف يلحق بالتصريح الجبائي، ويجب أن تحدد طبيعة الخسارة، وأن يكون التقدير غير مبالغ فيه، أن تكون الخسارة في حد ذاتها قابلة للخصم وأن تكون هذه الخسارة في بداية الدورة وأن تترتب عن النشاط الإستغلالي للمؤسسة¹.

المطلب الثالث : إجراءات تحديد النتيجة الجبائية بناء على النتيجة المحاسبية

في الجزائر وعلى غرار العديد من الدول وخاصة الدول العربي والأوربية يتم تحديد النتيجة الجبائية وفق المدخل المعتمد، ويقوم هذا المدخل على أساس أن الأرباح التي تظهر في القوائم المالية المعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تأخذ بشكل أولي كأساس يعتمد عليه في تحديد وفرض الضريبة، ولكي يتلائم مع التشريعات الضريبية يتم إتخاذ العديد من التسويات أو المعالجات المالية بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة².

أولا : طبيعة العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

بما أن النظام المحاسبي المالي مشتق من المعايير المحاسبية الدولية فهو يختلف تماما عن المخطط المحاسبي الوطني، حيث يتم إعداد المبادئ والقواعد التي يحتوي عليها وفقا لوجهة نظر إقتصادية بحتة وليس نَحْجاً قانونياً وضرباً بشكل يبرز وبوضوح إستقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، هذا ويتم تحديد النتيجة الجبائية بتعديل النتيجة المحاسبية الظاهرة بالقوائم المالية، لتصبح مسايرة مع أحكام وقواعد التشريع الجبائي و تعليمات مصلحة الضرائب وذلك من خلال الإقرار الضريبي الذي تقدمه المؤسسة والمتمثل في جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، إنطلاقاً من النتيجة الجبائية يتم حساب الضريبة المستحقة للدفع، وبالتالي فإن أي تعديل في النتيجة المحاسبية سيؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية التي تخضع في معالجتها لقواعد النظام الجبائي الجزائري³.

ثانيا : الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

يتم من خلال النتيجة المحاسبية حساب ربح أو خسارة مضافاً إليها المدحجات، مخصوماً منها التخفيضات وخسائر السنوات السابقة (أربع سنوات). والانتقال إلى النتيجة الجبائية يتمثل في تسويات معينة كإستبعاد بعض الأعباء الفعلية لكنها غير مقبولة جبائياً، أو إستبعاد بعض الإيرادات من الربح الضريبي بسبب إعفائها من ذلك، وهذا يجعل خصم الضرائب ممثلاً للواقع.

¹ قدوري عمار، بن عواق العربي، مرجع سابق، ص 72-74.

² موجاري رضوان ، آليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التشريع، مجلة الدراسات المالية و المحاسبة الإدارية، المجلد 07، العدد 02، الجزائر، ص 313.

³ بنكوس للمختار ، معزز نشيدة ، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري-دراسة حالة مؤسسة إنتاجية-، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 16، العدد 02، البليدة، الجزائر، 2021، ص 130.

من خلال ما سبق نستنتج أن النتيجة الجبائية والتي تتمثل في الربح الخاضع للضريبة ماهي إلا نتيجة محاسبية معدلة وفق ما ينص عليه القانون الجبائي وبالتالي فإنه يجب أن يكون هناك نظام محاسبي خال من التلاعبات من أجل ضمان تحصيل الموارد الضريبية¹.

ويتم تحديد النتيجة الجبائية وفق النتيجة المحاسبية كالآتي²:

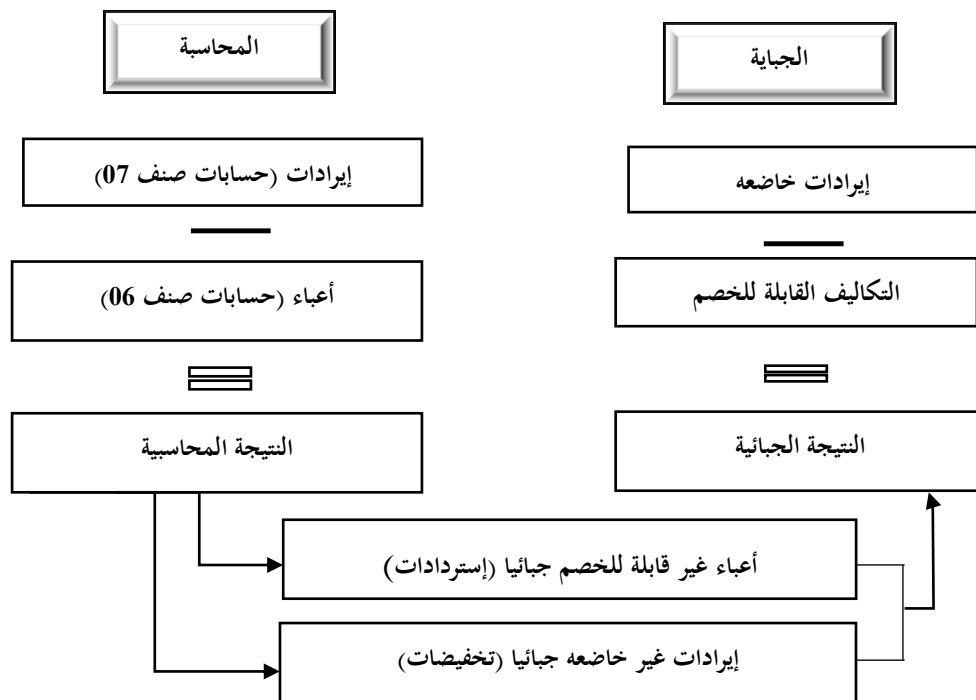
النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة (الأعباء المرفوضة جبائيا) - التخفيضات (الإيرادات القابلة للخصم) - العجز المالي السابق

التكاليف المعاد دمجها هي عبارة عن التكاليف التي سبق خصمها من النتيجة ولكن بموجب أحكام التشريع الضريبي يتم إعادة دمجها؛

الإيرادات الواجب خصمها هي الإيرادات التي تم دمجها ضمن النتيجة المحاسبية الصافية، ويتعين حسمها عند حساب النتيجة الجبائية³.

1. طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية⁴

الشكل رقم (01-1): طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية



المصدر : موجاري رضوان ، آليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التشريع، مجلة الدراسات المالية و المحاسبة الإدارية، المجلد 07، العدد 02، الجزائر، ص 377.

¹ يخلف إيمان وآخرون، نظرة النظام الجبائي الجزائري لنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 04، العدد 02، الشلف، الجزائر، 2017، ص 313.

² واضح صالح ، حمر العين محمد ، المعالجة الجبائية للفروق المؤقتة في ظل الاختلاف بين القانون الضريبي والمحاسبي، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 09، العدد 01، سطيف، الجزائر، 2020، ص 65.

³ موجاري رضوان ، مرجع سبق ذكره، ص 377-379 .

⁴ لعلائية ياسين ، أثر تكوين المؤونة على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية-دراسة حالة مؤسسة أسמידال عناية-، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، مجلد 02، العدد 01، سكيكدة، الجزائر، 2020، ص 117.

2. عوامل إختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية¹

لقد أجريت العديد من الدراسات و الأبحاث على المستوى الدولي للنظر في الأساليب التي تؤدي إلى إختلاف النتيجة المحاسبية قبل فرض الضريبة عن النتيجة الجبائية لنفس المؤسسة في فترة محددة، ولقد خلصت هذه الدراسات إلى تعدد الأسباب المؤدية إلى ذلك، ومن بين أهم هذه الأسباب مايلي:

- إختلاف القواعد والإجراءات المحاسبية عن القوانين الجبائية، ففي دراسة أجريت من طرف Porcan et Tean سنة 1998 على مستوى ثلاث دول هي الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا وأستراليا توصل من خلالها البلدان الثلاثة إلى قوانين المحاسبية والقوانين الجبائية يتم إعدادها من طرف سلطات تشريعية مختلفة ومستقلة عن بعضها البعض، وإن كان قانون يتم إعدادها لخدمة أهداف محددة ويقوم على أسس متباينة وتوصل الباحثان إلى وجود إختلافات كبيرة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية في هذه الدول.
- تصرفات المسيرين الحذرة تجاه النتيجة، سواء تعلق الأمر بتضخيم النتيجة للإشارة إلى صحة الوضعية المالية للمؤسسة ونجاحاتها بغرض كسب ثقة المساهمين والدائنين على وجه الخصوص أو من خلال تدنية النتيجة بغرض التقليل من التكاليف الضريبية، كما خلصت هذه الدراسات إلى أن أكثر المؤسسات التي شهدت تباين كبيرة من بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية مقارنة مع غيرها من المؤسسات هي تلك التي تقوم بتسيير نتيجتها، وهي المؤسسات الاقتصادية العمومية، المؤسسات الخاصة التي تعاني كثيرا من المديونية وكذلك المؤسسات التي تعاني من العسر المالي.
- ولقد أشار الكثير من الباحثين إلى وجود ظاهرة عدم تماثل المعلومات بين المؤسسة والإدارة الجبائية فيما يخص الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وللقيمة الحقيقية للإيرادات والمصاريف الأمر الذي يؤدي إلى إختلاف في تقدير نتيجة النشاط ويدفع بالإدارة الجبائية إلى إتباع إجراءات حازمة تفتقد للمرونة التي تتمتع بها القواعد المحاسبية المسموح بها عند معالجة الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة .

ثالثا : الفروقات بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي في تحديد وعاء الضريبة

تعتبر الضرائب مصدرا أساسيا لتمويل خزينة الدولة من أجل القيام بالأنشطة الاقتصادية والاجتماعية وللحفاظ على هذا المصدر تقوم السلطات العليا بإصدار لوائح وقوانين تضبط حساب الأساس الجبائي بالاعتماد على الأساس المحاسبي لذا فالعلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي ذات أهمية بالغة لما لها من تأثيرات على مستوى المؤسسة والاقتصاد الوطني.

¹ موجاري رضوان ، مرجع سبق ذكره، ص 375-376 .

وقد أدت هذه العلاقة إلى قيام الدول بتطوير مناهج مختلفة ، فوضعت كل دولة بعض اللوائح حول كيفية إنشاء العلاقة بين قواعد المحاسبة والضرائب، ومع ذلك فبعض الدول مثل الولايات المتحدة، إنجلترا، كندا ، أستراليا...إعتمدت النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني المرتكز على ثقافة السوق المالي والمستقل عن الجباية أما بعض الدول مثل ألمانيا، فرنسا، إيطاليا، اليونان، البرتغال إعتمدت النظام المحاسبي الأوربي المؤيد لثقافة البنوك والمرتبطة إرتباطا وثيقا بالجباية.

أما في الجزائر فإن النظام المحاسبي المالي الذي صدر سنة 2007 وبدأ تطبيقه في 2010/01/01 يعتبر مستوحى من معايير المحاسبة الدولية ولكنه يتعارض مع النظام الجبائي في معالجة بعض العناصر، ما يؤدي إلى حدوث فروقات دائمة ومؤقتة، وفي إطار تحديد الإطار الخاضع للضريبة من طرف المؤسسات عرف قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعديلات من خلال قوانين المالية، كما صدر قانون المالية 2022 بتغييرات هامة فيما يتعلق بالعناصر المكونة للفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي.¹

1. مفهوم الفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

يمكن تعريف الفروقات الدائمة كما يلي:

- الفروقات الدائمة هي إختلافات دائمة بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية في الإعتراف ببعض الإيرادات والمصاريف، فهناك بعض الدول تقوم على سبيل المثال بعدم الإعتراف ببعض المصاريف على الإطلاق وتقوم بإعفاء بعض الإيرادات من ضريبة الدخل بشكل دائم لأسباب إقتصادية أو إجتماعية، في حين تكون هذه المصاريف واجبة التنزيل وتكون الدخول تمثل إيراد يجب الإعتراف به وفق المحاسبية المالية .

- تنشأ الفروقات الدائمة نتيجة معالجة بعض العمليات لأغراض ضريبية مختلفة عن معاملتها لأغراض حيث تتميز هذه الفروقات بأنها تأثر على الدورة التي تحدث فيها فقط دون أن يمتد تأثيرها إلى الدورات اللاحقة فالجباية قد تستبعد خصم بعض الأعباء أو تضع أسقف معينه لا يجب تجاوزها أو تقبل خصم بعض الأعباء بشروط محددده أو تستبعد بعض الإيرادات من الخضوع لضريبة.²

2. أهم الفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي

تتمثل أهم الفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري فيما يلي :

¹ سحنون نسيم، الفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في ظل قانون المالية 2022، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 11، العدد 02، الجزائر، 2020، ص 167-168.

² سحنون نسيم، مرجع سبق ذكره، ص 174.

أ-الإستردادات : وتتمثل في العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة في مواد واضحة منه والمصاريف التي تقوم المؤسسة بالإستفادة منها في تخفيض الربح المحاسبي تلعب دورا كبيرا ومهما في تحديد النتيجة الجبائية.¹ أي هي التكاليف المقيمة في سجلات المحاسبية للشركة ولكنها غير مقبولة جبائيا بصفة نهائية أو مؤقتة وهي كالاتي²:

- لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في شركة لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة إلا في حدود الأجر لعون له نفس التأهيل المهني أو يشغل نفس منصب العمل.³ وتعتبر غير قابلة للخصم من أجل تحديد النتيجة الجبائية :

- ❖ مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير مخصصة مباشرة للإستغلال؛
- ❖ الهدايا المختلفة بإستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 1000 دج في حدود مبلغ إجمالي قدره 500.000 دج؛
- ❖ الإعانات والتبرعات ماعدا تلك الممنوحة لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره 4.000.000 دج؛
- ❖ مصاريف حفلات الإستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، بإستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة بإستغلال المؤسسة ؛
- ❖ الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة مليون دينار جزائري 1.000.000 دج مع احتساب كل الرسوم، غير أنه يتم قبول الخصم عندما يسدد مبلغ الفاتورة نقدا في حساب بريدي أو بنكي؛
- ❖ غير أنه يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة إثباتها في حدود نسبة

¹ يخلف إيمان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 309.

² ديب نورة ، إجراءات الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بشركة الصيانة للشرق SME فرع من المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر GICA، مجلة العلوم الإنسانية و الإجتماعية، المجلد 07 العدد 01، الجزائر، 2021، ص 166.

³ وزارة المالية ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 168، الجزائر ، 2024، ص 59.

10% من رقم الأعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/أو الطبيعيين في حد أقصاه

30.000.000 دج

- وتستفيد كذلك من الخصم النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى :

❖ ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة وتحديد أو رد الإعتبارها وتصليحها.

❖ ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.

❖ توعية الجمهور وتحسيسه بكل الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي.

❖ إحياء المناسبات التقليدية المحلية.

❖ المهرجانات الثقافية المؤسسة أو في إطار النشاطات المساهمة في الموروث الثقافي ونشر الثقافة وترقية اللغتين الوطنيتين.

- لا تكون قابلة للخصم :

❖ المعاملات والغرامات والمصادرات والزيادات مهما كانت طبيعتها التي يتحملها مخالفو الأحكام القانونية،

وكذا الغرامات التعاقدية عندما يتم دفعها لأشخاص غير الخاضعين للضريبة بالجزائر

❖ حصة إيجار المركبات السياحية التي تزيد عن 200.000 دج سنويا وكذلك تكاليف صيانة وإصلاح

المركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط التي تزيد عن 20.000 دج عن كل مركبة.

- الرسم عن التكوين المهني والرسم على التمهين.¹

❖ تخصم من الربح في حد أقصاه 30 % من مبلغ هذا الدخل أو الربح في حدود صفق يساوي

200.000.000 دج النفقات المصروفة في إطار البحث والتطوير داخل المؤسسة.²

- لا تقبل كأعباء قابلة للخصم لتأسيس الضريبة، الفوائد، المبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى

الناجمة عن السندات والديون والودائع والكفالات وأتاوى الإمتياز أو التنازل عن رخصة الإستغلال

وبراءات الإختراع أو بيع علامات صنع أو طرق أو صيغ الصنع وغيرها من الحقوق المماثلة أو المكافآت

عن الخدمات المقدمة المسددة أو المستحقة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المقيمين أو

المستقرين في الجزائر لفائدة أشخاص طبيعيين أو معنويين مقيمين أو مستقرين في دول أجنبية، بإستثناء

¹ وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 169، الجزائر، 2024 ص 59، 60.

² وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 171، الجزائر، 2024 ص 60.

الدول التي أبرمت معها الجزائر إتفاقيات جبائية، إلا إذا قدم المدين دليلا يثبت أن النفقات لها علاقة بالعمليات الحقيقية وأنها تمثل طابعا غير عادي أو مبالغيا فيه.¹

وتحدد النتيجة الجبائية بعد خصم كل التكاليف التي تتضمن خصوصا :

- المصاريف العامة من أية طبيعة كانت، وأجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة ونفقات المستخدمين واليد العاملة مع مراعاة أحكام المادة 169.

- الإهلاكات المطبقة وفقا لأحكام المادة 174 من هذا القانون يمكن تسجيل العناصر ذات القيمة المستخدمة التي لا تتجاوز 60.000 دج خرج الرسم، كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية التي ترتبط بها.

- تسجل الأملاك المقتناة بصورة مجانية في الأصول بحسب قيمتها التجارية غير قاعدة حساب الأقساط السنوية للإهلاك المالي القابلة للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء للوحدة قدرها 3.000.000 دج .

- لا يطبق سقف 3.000.000 دج إذا كانت السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.

- الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية بإستثناء الضريبة على أرباح الشركات. إذا منحت فيما بعد تخفيضات هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة المالية التي تم خلالها إشعار المؤسسة بدفعها.

- المؤنونات المشككة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو الغير مبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152 .

- ويمكن للمؤسسة التي تمنح قروض متوسطة الأمد أو الطويلة وكذا الشركات المرخص لها بالقيام بعمليات مجال القرض العقاري أن تشكل رصيد معفى من الضريبة على أرباح الشركات، ويخصص لمواجهة الاخطار الخاصة المرتبطة بهذه القروض او العمليات على أن لا تتجاوز الحصة السنوية لهذا الرصيد نسبة 5% من مبلغ القروض المستعملة ويمكن للمؤسسة التي تمنح قروض متوسطة الأمد من أجل تسوية المبيعات أو الأشغال التي تقوم بها في الخارج، أن تشكل رسيدا معفى من الضريبة على أرباح الشركات يخصص لمواجهة الأخطار الخاصة المرتبطة بهذه القروض، على أن لا تتجاوز حصة هذا الرصيد في كل سنة مالية 2 % من مبلغ القروض.

¹ وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 141 مكرر3، الجزائر، 2024، ص 49.

- لا تجمع الأرصدة الموجهة لمعالجة الأخطار الخاصة المتصلة بعمليات القرض المتوسطة أو طويلة المدى مع الأشكال الأخرى من المؤونات.¹

- يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاءات أو تخفيضات في الضريبة على أرباح الشركات والرسم المحلي لتضامن الممنوح خلال مرحلة الإستغلال في إطار أجهزة دعم الإستثمار، إعادة إستثمار مبلغ يقدر ب (30 %) من هذه الإعفاءات في أجل أربع سنوات إبتداء من تاريخ إقفال السنة التي خضعت نتائجها لنظام التفصيلي.²

- يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني مع أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف.³

ب- الخصومات (التخفيضات) : هي الإعفاءات الممنوحة كلياً أو جزئياً من الإدارة الجبائية فإذا كانت النتيجة الجبائية (الضريبة) فهي الربح الجبائي (الضريبي) الذي يشكل قاعدة حساب الضريب، أما إذا كانت النتيجة سالبة فهي خسارة أي عجز جبائي وفي هذه الحالة لا تخضع الشركة للضريبة ويعتبر العجز عبء يخصم من أرباح جبائية أخرى.⁴ وهي كالاتي⁵:

- فوائض القيم الناتجة عن التنازل، فائض القيمة يشكل جبائياً منتوج تحققه المؤسسة جراء عمليات ذات طابع إستثنائي متعلقة ببعض عناصر الأصول، فقد تخص عمليات التنازل تثبيتات عينية أو حصص إجتماعية أو أسهم، ولكن يجب أن نميز بين الفوائض المحققة لأنها تخضع لنظام جبائي خاص حيث يمثل فائض القيمة الناتج عن التنازل الفرق الإيجابي بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية للأصل بعد طرح الإهلاكات المتراكمة، وفائض القيمة يخضع للضريبة بحسب ما إذا كان فائض القيمة قصير أو طويل الأجل، كما تختلف المعالجة الجبائية في حالة إلزام المؤسسة بإعادة إستثماره.

¹ وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 140، الجزائر، 2024، ص 47.

² وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 142، الجزائر، 2024، ص 50.

³ وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 170، الجزائر، 2024، ص 60.

⁴ ديب نورة، مرجع سبق ذكره، ص 166.

⁵ دراجي عيسى، قنار بن توت، الإنقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد 2، تيمسليت، الجزائر

❖ **فائض القيمة قصير الأجل :** حسب نص المواد 172، 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

فإن فائض القيمة المحقق جراء التنازل عن التثبيات المكتسبة أو المنحزة من طرف المؤسسة على الأقل من ثلاثة سنوات يدمج في الربح الخاضع للضريبة بنسبة 70% من فائض القيمة.

❖ **فائض القيمة طويل الأجل :** حسب نص المواد 172، 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

فإن فائض القيمة المحققة جراء التنازل عن التثبيات المكتسبة أو المحدثّة لأكثر من ثلاثة سنوات يدمج في الربح الخاضع للضريبة بنسبة 35% من فائض القيمة .

- في حالة إعادة استثمار فائض القيمة الناتج عن التنازل فإن فائض القيمة المحقق لا يدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحقق فيها إلا بتحقيق بعض الشروط :

❖ أن يكون المبلغ المعاد استثماره مساوي لمبلغ فائض القيمة المحققة وتكلفة الأصل المتنازل عنه.

❖ أن يتم إعادة استثمار فائض القيمة قبل إنقضاء أجل ثلاث سنوات ابتداء من إحتتام السنة التي تحقق أثناءها الفائض .

❖ إرفاق التعهد بطلب إعادة الاستثمار مع التصريح السنوي.

وحسب نص المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعتبر الجزء من فائض القيمة الناتج عن التنازل غير خاضع للضريبة والمقدرة بـ 30% بالنسبة لفائض القيمة القصير الاجل و 65% بالنسبة لفائض القيمة طويل الأجل، ففي حالة إدراج فائض القيمة كليا في الربح فإنه يتم خصم الجزء من الفائض غير الخاضع للضريبة؛

- فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة والمقدرة على التوالي :

❖ 30% بالنسبة لفائض القيمة قصير الأجل؛

❖ 65% بالنسبة لفائض القيمة طويل الاجل؛

❖ لا تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة وفي حالة إدراج الفائض كليا يتم خصم الجزء غير الخاضع حسب النسب المذكور آنفا؛

- حواصل الأسهم وحصص هيئات التوظيف الجماعي القيم المنقولة المسعرة في البورصة، تعفى لمدة 5

سنوات ابتداء من 2009/01/01 بالنسبة للضريبة على الدخل IRG والضريبة على أرباح الشركات

IBS في حالة إخضاع هذه العوائد جهلا بالقانون للربح الخاضع للضريبة فإنه يتم تسوية الأمر عن طريق

خصم هذه المنتوجات غير الخاضعة للضريبة؛

- عوائد الأسهم والحصص المسعرة في البورصة : تعفى من IRG و IBS لمدة 5 سنوات ابتداء من 2009/01/01 وفي حالة إخضاع هذه العوائد جهلا بالقانون للربح الخاضع للضريبة فإنه يتم تسوية الأمر عن طريق خصمها من الربح الخاضع للضريبة؛
- المداخل المتأتية من توزيع الأرباح التي سبق إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة صراحة، حسب نص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا تدخل ضمن وعاء الضريبة على أرباح الشركات (المداخل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة صراحة ولا يستفاد من الإمتياز إلا إذا تم التصريح بهذه المداخل بصفة منتظمة وفي حالة التصريح المنتظم بهذه المداخل وأدجت فب الربح الخاضع للضريبة بسبب جهل القانون فإنه يتم خصمها من الربح الخاضع للضريبة وهذه الإجراءات متعلقة فقط بالأشخاص المعنويين.¹
- الإهلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المقرض المؤجر) : حسب نص المادة 27 من قانون المالية التكميلي 2010 يمكن للمؤجر الذي يعتبر المالك القانوني للأصل المؤجر من الناحية الجبائية، ممارسة الإهلاك على المالك المؤجر إلى غاية 2012/12/31 بصفة إنتقالية، وبعد هذا التاريخ وإن لم تصدر نصوص قانونية يمدد في تطبيق الإهلاك، فإن الإهلاكات المخصومة بعد هذا التاريخ يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة؛
- الإيجار خارج الأعباء المالية (المقرض المستأجر) : يمكن للمستأجر والذي يعتبر المالك الاقتصادي للأصل المستأجر، من الناحية الجبائية، خصم الإيجار خارج الأعباء المالية من الربح الخاضع للضريبة بصورة إستثنائية إلى غاية الإستحقاقات والمحددة قانونا في 2012/12/31؛
- تكملة الإهلاكات: وهو إهلاك مكمل للإهلاك المطبق على التثبيات والذي ينتج عادة عن عدم العلم بالتعديلات المستمرة للنظام الضريبي أو السهو أو الخطأ والذي يؤدي إلى حساب إهلاك إضافي وخصمه من الربح الخاضع لضريبة.²
- خصومات أخرى : يدخل ضمن هذا العنصر كل التخفيضات التي لم يتم تناولها في النقاط السابقة كالمستوجات التي تم إعفاءها بنص قانوني وأدرجت في الربح الخاضع لضريبة بسبب جهل النصوص الجبائية؛

¹ دراجي عيسى، قندز بن توت، مرجع سبق ذكره ، ص 215.

² يخلف إيمان وآخرون مرجع سبق ذكره ،ص ص 312-313.

ج- العجز السابق: حسب نص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبء يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح غير كافي لتغطية كل العجز فإن ما تبقى يرحل بالترتيب إلى السنوات المالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز؛

ولكن قد يتزامن عجز مع عجز آخر أو يتحقق العجز بصفة مستمرة من دورة لأخرى، وبالتالي فإن ترحيل العجز يتم وفق إحترام الترتيب بحيث يحمل العجز الأول خلال أول دورة أي تغطية أي تغطية العجز القديم مع إحترام عدم تجاوز أربع سنوات متصلة غير منفصلة في تغطية، فإذا تم تحقيق ربح السنة المقبلة و إستطاع هذا الربح أن يغطي العجز بكامله فهذا جيد أما إذا كان لا يكفي لمقابلة الخسارة فيتم تحميل العجز المتبقي وتحميله على السنوات المالية وإذا صادف هذا الأخير أثناء ترحيله تكبد عجز آخر فإن كل عجز يرحل على حدى وبمنح أربع سنوات لإمتصاصه ولا يمكن تجميع الخسائر المحتملة بدورات مختلفة في عجز واحد متراكم ويتم نقله إلى الأمام، وإنما يتم تحميل العجز الأول ثم الذي يليه بدون أن تتجاوز مرة أربع سنوات وما يتم إمتصاصه تتحمله المؤسسة وتخصمه من الإحتياطات وإذا لم يكفي تخصمه من رؤوس الأموال الخاصة، مع العلم أن العجز الذي تقوم بتحميله هو العجز الجبائي بمعنى الذي تم إدخال التعديلات عليه وليس العجز المحاسبي.¹

رابعا : تحديد النتيجة الجبائية وفق الجدول رقم 09

تجبر الإدارة الجبائية المؤسسة بعد إعداد الكشوف المالية وإحتساب النتيجة الجبائية وفق المعادلة السالفة الذكر، على تقديم أهم جدول يوضح مختلف التصحيحات للحصول على النتيجة الجبائية والتأكد من صحتها، الذي يضم أهم الإستردادات والخصومات .

الجدول رقم 09 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية الصادر في سنة 2011 والذي مفاده²:

الجدول(01-1) : الجدول رقم 09 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية الصادر في سنة 2011.

السنة ...		
تعيين المؤسسة		
المبالغ	ربح	1- النتيجة الصافية لسنة الماضية
	خسارة	

¹ دراجي عيسى، قندوز بن توت، مرجع سبق ذكره، ص 216.

² دراجي عيسى، قندوز بن توت، مرجع سابق، ص 209.

2-الإدماجات (الإستردادات):	
أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للإستغلال	
مخصص الهدايا الإشهارية غير قابلة للخصم	
مصاريف الإستقبال غير قابلة للخصم	
الإشتراكات والهبات غير قابلة للخصم	
الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم	
المؤونات غير قابلة للخصم	
الإهتلاكات غير قابلة للخصم	
مصاريف البحث والتطوير غير قابلة للخصم	
الإهتلاكات غير قابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقود القرض المستأجر(المادة 27 من قانون المالية التكميلي 2010)	
الإيجارات خارج النتيجة المالية المقرض المؤجر(المادة 27 من قانون المالية التكميلي 2010)	
الضريبة الواجب دفعها على النتائج	الضريبة على أرباح الشركات
الضرائب المؤجلة (تغيرات)	
حسابات خسائر القيمة غير قابلة للخصم	
العقوبات والغرامات غير قابلة للخصم	
فوارق تحويل الحسابات الدائمة والمدينة بالعملات الأجنبية	
إستردادات أخرى	
مجموع الإدماجات (الإستردادات)	
3-الخصومات	
فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد إستثمارها(المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)	
حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والأوراق المالية المماثلة وأيضاً حصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصة	
المداحيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة (المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)	
الإهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المقرض المؤجر) (المادة 27 من قانون المالية التكميلي 2010)	

	الإيجارات خارج النتيجة المالية (المقرض المؤجر) (المادة 27 من قانون المالية التكميلي 2010)	
	تكملة الإحتلاكات	
	خصومات أخرى	
	مجموع الخصومات	
	4-العجز السابق القابل للخصم (المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)	
	عجز سنة	
	عجز سنة	
	عجز سنة	
	عجز سنة	
	المجموع القابل للخصم	
	ربح	النتيجة الجبائية (4+3+2+1)
	خسارة	

المصدر: دراجي عيسى ، قندز بن توتة، الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد 2، تيسمسيلت،

الجزائر، ص216.

المبحث الثالث : الفروقات المؤقتة والضرائب المؤجلة

تعتبر الضريبة المؤجلة مفهوم جديد إستحدثه النظام المحاسبي المالي منذ تبنيه في البيئة الجزائرية، ويجد ذوو الاختصاص في مجال المحاسبة والإقرار المالي في الجزائر صعوبة في تحديد الممارسات المحاسبية التي تعنى بالضريبة المؤجلة من حيث المعالجة والإفصاح عنها في القوائم المالية لحدثة المشكلة، وتقوم المشكلة المحاسبية للضريبة المؤجلة أساساً على إشكالية تحديد الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة و الاختلاف القائم بينهما، والذي ينتج عنه فروقات دائمة وفروقات مؤقتة ذات آثار محاسبية وضريبية متفاوتة، وهذه الأخيرة ينتج عنها الضرائب المؤجلة.

لتحديد الفروقات القائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وجب دراسة نقاط الاختلاف بين كل من النظام الضريبي الجزائري والنظام المحاسبي المالي حيث يتيح هذا الأخير إمكانية معالجة هذه الاختلافات والإفصاح عنها

المطلب الأول : ماهية الفروقات المؤقتة

أولاً : مفهوم الفروقات المؤقتة

هي تلك الفروقات بين المحاسبة والجباية والتي تكون نتيجة أن بعض عناصر الإيرادات أو الأعباء تدرج في الربح الخاضع للضريبة في توقيت يختلف عن توقيت إدراجها في الربح المحاسبي حيث تتميز هذه الفروقات بأنها تنشأ في فترة محاسبية ثم تنعكس بالسداد أو الإسترداد في فترات محاسبية مستقبلية¹.

أي أن الفروقات المؤقتة تنشأ نتيجة الفروق الزمنية بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وإدراجه في الأساس لحساب النتيجة الجباية في السنة أو السنوات المالية اللاحقة وهي فروقات للإنعكاس في المستقبل ما يتطلب لتسويتها مصالحاً محاسبية ويتم تسجيلها في الميزانية وحساب النتائج ويتفق أغلب المحاسبين على أن جوهر الاختلاف المادي إلى حدوث فروق مؤقتة هو سياسة المحاسبة على أساس الإستحقاق تتطلب الإعتراف بالإيرادات والأعباء في السنة التي تحققت فيها بغض النظر على توقيت التدقيق النقدي بينما يتم اعتماد الأساس النقدي لبعض الأعباء لأغراض تحقق الضريبة وهذا ما يؤدي إلى حدوث فروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي؛

ثانياً: أنواع الفروقات المؤقتة

تنقسم الفروقات المؤقتة إلى قسمين هما :

1. فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة : وهي عناصر من المنتوجات تم إستبعادها عند إحتساب الوعاء

الضريبي الجباي والتي ينتج عنها ضريبة للفترة المستقبلية عندما يتم إسترداد أو سداد المبالغ المستحقة في الأصول أو الخصوم.¹

¹ سماعين عيسى، الإنقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجباية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجباي، مجلة الرائدة لإقتصاديات الأعمال، المجلد 05، العدد 02، الشلف، الجزائر 2019، ص 98.

2. فروق مؤقتة غير خاضعة للضريبة: وهي عناصر من الأعباء تم إستبعادها عند إحتساب الوعاء الضريبي الجبائي والتي ينتج عنها مبالغ قابلة للخصم من الضريبة الجارية للسنوات المستقبلية عندما يتم إسترداد أو سداد المبالغ المسجلة في الأصول أو الخصوم.

ثالثا: الفروقات المؤقتة الناتجة عن الإختلافات القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري²

الجدول(02-1) : الإختلافات القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

البيان	وفق النظام المحاسبي المالي	وفق النظام الجبائي الجزائري
المصاريف المالية والأتوى والأتعاب	لا ينظر إلى تاريخ الدفع الفعلي لها ويلزم بتسجيلها مع ربطها بالسنة المالية المرتبطة بها	الخصم من النتيجة المالية مرهون على الدفع الفعلي خلال السنة المالية
إعانات الإستغلال والتوازن	في تاريخ إكتسابها تدرج في حسابات كإيرادات دون شرط تاريخ القبض لتحقيق الإيراد	تدرج ضمن النتائج المحققة خلال السنة المالية التي يتم فيها تحصيلها أو قبضها
إعانات التجهيز (الإستثمار)	تدرج في الميزانية كمتنوعات مؤجلة (ح/131 أو ح/132) ثم تحول إلى النتيجة بإستخدام (ح/754)	تدرج ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها، بعدها يتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة على إمتداد السنوات المالية الموالية تناسبا مع الإهلاكات المطبقة في 05 سنوات
عدم التجانس بين الإهلاك المحاسبي والإهلاك الضريبي	السماح بإختيار طريقة الإهلاك ومدة النفعية وإمكانية إستخدام طريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج	تحدد طريقة الإهلاك بشروط وطريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج غير معتمدة
المؤونات والخسائر القيم غير مقبولة للخصم الجبائي	تطبق مبدأ الحيطة والحذر، فإن النظام المحاسبي المالي يقبل بتشكيل مؤونات وخسائر القيم	لا يقبل بخصم المؤونات وخسائر القيم إلا في حالة وجود أدلة ملموسة لتبريرها جبائيا
مصاريف التطوير القابلة للتثبيت	تسجل ضمن التثبيات المعنوية (ح/203) وبالتالي إمكانية تطبيق الإهلاك عليها	تعتبر كأعباء تخصم من نتيجة السنة المالية المحتملة خلالها شرط عدم تجاوز سقفها

¹ قديري عبد المجيد، عراب فاطمة الزهراء، مدى إسهام الإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة في جودة القوائم المالية - دراسة حالة مجمع الصناعات الغذائية مطاحن الساورة -، مجلة أبحاث، المجلد 08 العدد 01، الجزائر، 2023، ص 76.

² يخلف رندة إيتسام، تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 01، محيس مليانة، الجزائر، 2021، ص ص 522-523

المحدد في المادة 171 من قانون الضرائب المماثلة والرسوم المباشرة		
الأعباء الجبائية القابلة للخصم وغير مدفوعة خلال الدورة المحاسبية	تسجل محاسبيا بتاريخ الإلتزام بها دون أن يشترط تاريخ الدفع	تدرج كأعباء قابلة للخصم عندما تحصل فعليا خلال السنة المالية
الأعباء الواجبة الدفع خلال الدورات اللاحقة	تسجيل الأعباء التي لا تتوفر على وثائق محاسبية تررها حسب طبيعتها في كل دورة محاسبية إحتراما لمبدأ إستقلالية الدورات ودفعها يتم في الدورات اللاحقة عند إستلام الوثائق المحاسبية المتعلقة بها	يلزم توفر وثائق محاسبية تثبت الأعباء حتى يتم قبولها للخصم، وهذا غير متوفر في الأعباء الواجبة الدفع ما يلزم إعادة دمجها في السنة المحاسبية وتسجيل ضريبة مؤجلة أصول
العناصر ذات القيمة المنخفضة	لم يحدد سقف مضبوط لهذه العناصر وترك المجال لتقديرها من قبل المؤسسات الاقتصادية وفق ما يناسبها	حدد هذه العناصر والتي لا تتجاوز قيمتها 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها
خسارة السنوات السابقة	تسجل الخسارة في ح/11 (ترحيل من جديد) دون إعتبارها عبء تخفض من نتائج السنوات القادمة	تعتبر الخسارة كعبء تدرج في السنوات القادمة وتخصم من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية ويمكن ترحيلها إلى غاية السنة الرابعة

المصدر: بخلف رندة إيتسام، تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 01، خيس مليانة،

الجزائر، 2021

ص ص 522-523.

وهنا فروق مؤقته متمثلة أيضا فيما يلي :

- **العقود طويلة الأجل:** يتحدد الإيراد جبائيا بالنسبة لنشاط المقاولات التي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين

محاسبتيتين أو أكثر حسب نسبة الإنجاز، حيث يلزم التشريع الجبائي الجزائري المؤسسات الممارسة لهذا

النشاط بتطبيق طريقة التقدم المحرز في إنجاز مشروع، بينما يترك النظام المحاسبي المالي الخيار للمؤسسات

في اعتماد طريقة التقدم في الأشغال أو طريقة الإتمام حسب ما تراه المؤسسة مناسبة لها.¹

- **منتجات وأعباء الدورات السابقة ذات المبالغ المعتبرة:** تطبيق لمبدأ إستقلالية الدورات الذي ينص

على إستقلالية نتيجة السنة المالية في السنة التي تثبتها والتي تليها بحيث يتعين تحميل كل دورة محاسبية

¹ سماعين عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 100.

الأعباء ومنتجات الدورات السابقة ذات المبالغ المعتمدة مباشرة في حساب 11 ترحيل من جديد ضمن إطار تصحيح الأخطاء العامة في حين يعتبر القانون الجبائي منتوجات الدورات السابقة بمثابة إيرادات يتعين إخضاعها للضريبة خلال السنة الجارية من خلال إعادة إدماج مبالغها ضمن جدول 09 من الحزمة الجبائية وهو ما يترتب عنه ضرائب مؤجلة خصوم كان من المفروض تسديدها خلال السنوات السابقة لو لم تسجل تلك المنتوجات في حينها ؛

- **فرق إعادة تقييم التثبيات القابلة للإهلاك:** يرخص النظام المحاسبي للمؤسسات بإعادة تقييم التثبيات العينية والمعنوية على أساس قيمتها الحقيقية أو السوقية حيث يتم حساب الإهلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها ويتم تسجيل الزيادة الناتجة عن إعادة التقييم بين القيمة المعاد تقييمها والقيمة المحاسبية الصناعية في الجانب الدائن من الحساب 105 فرق إعادة التقييم في حين ينص القانون الجبائي الجزائري على تسجيل فائض مخصصات الإهلاك الناتجة عن عملية إعادة التقييم في نتيجة السنة بإعتباره كأعباء غير قابلة للخصم لذلك يتعين إثبات ضريبة مؤجلة خصوم على عملية إعادة التقييم التي يترتب عنها دفع ضريبة مؤجلة في المستقبل ناتجة عن تلك الفوائض في مخصصات الإهلاك غير مقبولة للخصم جبائيا¹.

المطلب الثاني : مدخل لمفهوم الضرائب المؤجلة

أولا : الضرائب المؤجلة وفق المعيار الدولي IAS 12

قبل التطرق للضرائب المؤجلة في ظل النظام المالي المحاسبي لابد من التطرق لها وفق المعيار الدولي IAS 12 بحكم أن النظام المحاسبي المالي إستنباطها من المعيار مباشرة، في عام 1979 قامت IASC لجنة المعايير المحاسبية الدولية بنشر المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 المتعلق بضرائب الدخل وقد بدأ تطبيقها في 01 جانفي 1981 وقد تم تعديله في سنة 1996 وكان التعديل الأخير في سنة 2000؛

1. هدف المعيار IAS 12 :

الضريبة التي يجب إظهارها في القوائم المالية وفقا لمعايير IFRS يجب أن تكون متعلقة بعمليات الفترة المالية الحالية، ولهذا تقسم مختلف الضرائب عبر الزمن من خلال إعادة المعالجة المحاسبية (العمليات التي تؤثر على النتيجة الجبائية) التي تسمى طريقة الضرائب المؤجلة، إذن المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 يهدف إلى تبين محاسبة الضرائب على النتيجة وذلك وفق النقاط التالية :

¹ شوقي طارق، خلادي عبد الغني، واقع تطبيق الضرائب المؤجلة في الجزائر في ظل متطلبات النظام المحاسبي المالي-دراسة حالة مؤسسة (AGRODIVE)، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 07، العدد 02، الجزائر، 2024، ص 77.

- كيف يتم تسجيل المحاسبي لما ينتج عن القانون الضريبي حاليا ومستقبلا؟
- إسترجاع (أو تسديد) في المستقبل للقيمة المحاسبية للأصول (خصوم) الضريبة التي تمت محاسبتها في ميزانية المؤسسة؛
- عمليات وأحداث الفترة التي تمت محاسبتها في القوائم المالية للمؤسسة؛
- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة الناتجة عن الخسائر والقروض الجبائية غير المستخدمة؛
- كيفية عرض الضرائب على النتيجة في القوائم المالية؛
- المعلومات الواجب الإفصاح عنها المتعلقة .بالضرائب على النتيجة؛

2. مجال تطبيق المعيار IAS 12 : يطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للضرائب على النتيجة والتي تشمل :

- كل الضرائب المحلية والدولية المستحقة على النتيجة الجبائية؛
- كذلك الضرائب المدفوعة من طرف الفروع، الشركات الزميلة، الشركات المشتركة في إطار توزيع الأرباح المؤسسة الأم المعدة للقوائم المالية المجمعة؛

ثانيا: الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والتشريع الجزائري

1. الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي :

إن إستقلالية وسيادة القانون الجبائي عن القانون المحاسبي سيؤدي حتما إلى وجود إختلافات وفروقات جوهرية بمعنى أن المحاسبة والجباية لا يتفقان في معالجة بعض الإيرادات والأعباء فليس كل عبء مسجل في المحاسبة في الصنف 06 يعتبر عبء مقبول جبائيا كما أنه ليس كل إيراد مسجل محاسبيا في الصنف 07 يعتبر إيراد خاضع للضريبة الأمر الذي يؤدي حتما إلى وجود فروقات بين المحاسبة والجباية سواء كانت تلك الفروقات دائمة أو مؤقتة وأن هذه الأخيرة فقط هي التي تنشأ عنها الضرائب المؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم؛

إن الضرائب المؤجلة هي عبارة عن تقنية محاسبية بحتة وليست جبائية جاء بها النظام المحاسبي المالي من أجل إستبعاد تأثيرات الفروقات المؤقتة بين المحاسبة والجباية على النتيجة المحاسبية الصافية للدورة بهدف المحافظة على الصورة الصادقة للوضع المالي للمؤسسة وعليه نجد أن أسباب نشأة الضرائب المؤجلة يعود إلى تطبيق العديد من المبادئ المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي نوجزها فيما يلي:

- إستقلالية الدورات بحيث تتحمل كل سنة ما عليها من أعباء ونفقات وتحصل مالها من إيرادات وكذا كل الأحداث التي تقع في تلك السنة؛
- أولوية الحدث الاقتصادي عن الشكل القانوني أي أن العملية ننظر لها من خلال ما تحدثه من أثر إقتصادي وليس لطبيعتها القانونية؛
- مقابلة الإيرادات بالنفقات بحيث لا يمكن تحصيل إيراد إلا بدفع الأعباء؛
- فرضيتي الإستمرارية (تواصل المؤسسة نشاطها إذا لم توجد مؤشرات على إفلاسها أو توقفها عن النشاط) وكذا الإستحقاق النقدي (تسجل العملية بمجرد حدوثها ولا تنتظر التدفق النقدي لها)؛
- محاسبة الإلتزام أي أن المؤسسة تقوم بتسجيل كل العمليات التي تؤثر عليها ماليا ولها حدث إقتصادي أو ما يصطلح عنه بالحدث المنشئ للحدث وربطه مباشرة بالنسبة التي حدث فيها؛
- أولوية تطبيق القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية بحيث نطبق ما جاء في النظام المحاسبي المالي بشرط عدم تعارضها مع التشريع الجبائي الساري المفعول¹.

الضرائب المؤجلة في القرار 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها²:

يعتبر هذا القرار الوحيد الذي تطرق لضرائب المؤجلة عكس القانون 07/11 المتضمن النظام المالي المحاسبي والمرسوم التنفيذي 08-156 الذي يحدد قواعد تطبيق القانون السابق إذ تناولها الفرع الرابع في الفقرة 134 كما يلي :

- فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة السنوية لعمليات السنة المالية؛
- الضرائب المؤجلة هي عبارة عن مبلغ صريحي عن الأرباح قابل للدفع أو قابلة لتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وحسابات النتائج؛
- تحدد الضرائب المؤجلة أو ترجع عند كل إقفال سنة مالية على أساس النظام الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها أو يسوى الخصم الجبائي دون التعيين هناك

¹ شوقي طارق، خلادي عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص ص 70-72 .

² شوقي طارق، الضرائب المؤجلة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر - دراسة حالة مؤسسة ENPC سطيف -، مجلة إنارة للدراسات الاقتصادية والإدارية والمحاسبية، المجلد 01 العدد 01، سطيف، الجزائر، 2020، ص ص 63-64 .

معلومات تخص الضرائب المؤجلة تظهر في الملحق (المنشأ، المبلغ، التاريخ إنقضاء الأجل، طريقة الحساب والإدراج في الحسابات).

2. الضرائب المؤجلة وفق المشرع الجبائي الجزائري :

الضريبة المؤجلة ليست ضريبة بالمعنى الصحيح بالكلمة على ذلك لا يوجد نص في النصوص والقوانين التي يضمنها النظام الجبائي الجزائري على الضريبة المؤجلة فهذه الأخيرة ليست سوى مطالب تتعلق بالضريبة على أرباح الشركات المحتفظ بها على الإدارة الجبائية أو دين يتعلق بها¹.

ثالثا : تعريف ونشأة الضريبة المؤجلة

1. تعريف الضرائب المؤجلة

عرف المعيار الدولي رقم 12 ضرائب الدخل على أنها مبالغ ضرائب دخل مستحقة أو القابلة للإسترداد في السنوات المستقبلية وصنفها إلى :

- أصول ضريبة مؤجلة : هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للإسترداد في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بالفروق المؤقتة قابلة للخصم، خسائر الضرائب غير المستحقة، خصوم ضريبة غير مستحقة؛
- خصوم ضريبة مؤجلة : هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في فترات مستقبلية فيما يتعلق بالفروقات الخاصة؛

وفي تعريف آخر الضرائب المؤجلة هي إيراد ضريبي على النتيجة أو تكلفة ضريبة على النتيجة والتي يتعين قبضها أو دفعها خلال السنوات المقبلة، وهي ناتجة عن فروقات مؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية التي تخلق حالة من الإسترداد أو الدفع خلال السنوات المقبلة وفقا للشروط المحدد في التشريع الضريبي (المجلس الوطني للمحاسبة ص 03)؛

عرفها النظام المحاسبي المالي في المادة 134-02 منه على أن " الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل لتحصيل (ضريبة مؤجلة للأصول) خلال سنوات مالية مستقبلية تسجل في ميزانية وفي حساب النتائج².

فهذه العملية التي يتم بوجودها تخصيص مصروف ضريبة الدخل بين الفترات بغض النظر عن توقيت سداد هذه الضريبة وهدفها أن تعكس التبعات الضريبية لكل العمليات الاقتصادية والتي يتم الإعتراف بها في الفترة

¹ عارحي خالد، طالي محمد ، مرجع سبق ذكره، ص 215.

² كسيرة إمام، أثر الإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية للمؤسسة -دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط سونلغاز البلدة-، مجلة دراسات جبائية، المجلد 11، العدد 01، البلدة الجزائر، 2022، ص ص 269-270.

الحالية و الفترات السابقة وهذه المقابلة ينتج عنها رصيد مدين أو دائن لضريبة المؤجلة ، حيث تحمل قائمة الدخل بمصروف ضريبة الدخل في نفس الفترة التي يتم الإعتراف بالإيراد والمصروف بغض النظر عن توقيت سداد أو إسترداد تلك الضرائب.¹

2. نشأة الضرائب المؤجلة²

إن الإعتراف بالضرائب المؤجلة هو إلزام محاسبي يفرضه النظام المحاسبي المالي وعليه عدم الإعتراف بما قد يؤدي إلى إعداد قوائم مالية غير صادقة وقد تكون سبب رفض المحاسبة من المرجع الخارجي، وعموما فإن نشأة الضرائب المؤجلة يرجع لتطبيق المبادئ المحاسبية التالية :

- مبدأ إستقلالية الدورات؛
 - مبدأ محاسبة التعهد أو الإلتزام؛
 - مقابلة النفقات بالإيرادات؛
 - إستقلالية الإجراءات المحاسبية عن الإجراءات الجبائية؛
- بتطبيق المبادئ الأربعة فإن الضرائب المؤجلة تنشأ في الحالات العملية التالية:
- مبلغ العطل المدفوعة الأجر التي ستسدد للسداسي الثاني للسنة N؛
 - أجر شهر ديسمبر للسنة N الذي سيتم دفعه في شهر جانفي N+1؛
 - عبء الضريبة على الأرباح للسنة N؛
 - الخسارة المرحلة والمحققة في N؛
 - قرار حصول على إعانات حكومية؛
 - منح الخروج للتقاعد للعمال.

رابعا : الحالات الرئيسية لإثبات الضرائب المؤجلة³

- يتم تسجيل الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي عموما في وجود إختلافات مؤقتة كما يلي :
- تفاوت زمني بين إثبات منتوج أو عبء وفق القواعد المحاسبية وأخذ في الحسبان لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع؛

¹ بكري جمال الدين ، مجاز جيلالي ، الضرائب المؤجلة وأثرها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، الوادي، الجزائر، 2021، ص 350 .

² شوقي طارق، مرجع سبق ذكره، ص 68 - 69.

³ خبيطي خضير، تقييم واقع إلزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بمحاسبة الضرائب المؤجلة، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 10، العدد 02، غرداية، الجزائر، 2022، ص 184.

- خسائر ضريبية قابلة للتأجيل إذا كان من المحتمل جدا حسمها من الأرباح الضريبية أو الضرائب المستقبلية؛

- عمليات إقصاء أو إعادة معالجة تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

خامسا : مصادر وأنواع الضرائب المؤجلة

1. مصادر الضرائب المؤجلة

من تعريف الضرائب المؤجلة يمكننا الإستنتاج أنها تنتج عن ما يلي :

- الفروقات المؤقتة التي تنشأ بين القيمة الدفترية للأصول أو الخصوم التي يتم الإعتراف بها محاسبيا، والقاعدة الضريبية لتلك الأصول أو الخصوم؛

- تكوين مؤونة لنقص قيمة ما أو مواجهة خطر متوقع، وتكون غير قابلة للطرح جبائيا، كمؤونات الذهاب إلى التقاعد؛

- الفرق بين إهلاك تثبيت ما حسب المدة الجبائية ومدته الإستعمالية (الإهلاك المحاسبي)؛

- تسجيل الربح أو الخسارة الناتج عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة؛

- الترحيل إلى الأمام للخسارة الضريبية غير المستخدمة؛

- الترحيل إلى الأمام للفروض الضريبية غير المستخدمة؛

- عمليات إعادة المعالجة ومن أمثلتها مصاريف البحث والتطوير وعمليات التعيين؛

- عمليات التجميع (إعداد القوائم المالية المجمعة) بحيث تنتج فروقات زمنية بين النتيجة المحاسبية المجمعة

لآخر دورة أو دورات السابقة والنتيجة الجبائية لهذه الفترات، وبالتالي يجب تصحيح تأثير مقدار الضرائب

المؤجلة ؛

2. أنواع الضرائب المؤجلة

أ. ضرائب مؤجلة أصول (أصل ضريبي مؤجل) : هي مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات لاحقة رغم أنها

ناجمة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل، ويقصد بعبارة ستحصل أي أنها ستخف من مبلغ

الضرائب مستحقة الدفع، وتدرج على أنها عبء في حسابات السنة المالية على أن تتم قابلية حسمه على الصعيد

الجبائي خلال السنوات المالية المقبلة؛

ب. ضرائب مؤجلة خصوم (خصم ضريبي مؤجل) : هي مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة

رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الإستحقاق، كإعانات الإستحقاق مثلا تسجل

بقائمة حساب النتائج بتاريخ الحصول على وعد بتقديمها من قبل السلطة المركزية أو المحلية لكنها لا تحسب ضمن النتيجة الخاضعة للضريبة إلا بعد إستلامها الفعلي، وتدرج على أنها قي الحسابات لكنه خاضع للضريبة في السنوات المالية المقبلة.¹

المطلب الثالث : الجوانب الملمة بالضرائب المؤجلة

أولا : نشوء وإثبات الضرائب المؤجلة

1. نشوء الضرائب المؤجلة : أبرز حالات نشوء الضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي الجزائري²:

الجدول رقم(03-1): حالات نشوء الضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي الجزائري

الحالة	المعالجة المحاسبية	المعالجة الجبائية	نوع الضريبة المؤجلة الناشئة
مزايا المستخدمين	تعتبر عبء للدورة المسجلة فيها	تعتبر مؤونة غير مقبولة مؤقتا حتى يتم دفعها	ضريبة مؤجلة أصول
حقوق العمال المدفوعة	يتم محاسبتها في الدورة التابعة لها	غير مقبولة مؤقتا حتى تحققها	ضريبة مؤجلة أصول
الرسم على النشاط المهني بالنسبة لمؤسسات الأشغال العمومية وتقديم الخدمات	يسجل الرسم على النشاط المهني المفوتر كعبء خاص بالدورة	العبء غير مقبول إلا إذا تحقق الحدث المنشئ وهو القبض الجزئي أو الكلي	ضريبة مؤجلة أصول
تحويل الحصص والديون بالعملة الأجنبية	يتم تسجيل الربح والخسارة الناتج عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة ضمن الأعباء المالية أو الإيرادات المالية	يسمح للمؤسسات بإظهار الخسائر على التحويل فقط أما أرباح الصرف فلا تخضع إلا عند تحصيل مبالغ الحقوق أو تسديد الديون بسعر الصرف الجاري في التاريخ	ضريبة مؤجلة خصوم
إعانات الإستغلال والتوازن	يتم التسجيل المحاسبي لإعانات الإستغلال والتوازن في تاريخ	يتم إخضاعها جبائيا عند تحصيلها وفقا	ضرائب مؤجلة خصوم

¹ كسرة إهام، مرجع سبق ذكره، ص 270 - 271.

² قمان عمر، آليات تكيف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS12، مجلة المقيزي للدراسات الاقتصادية، المجلد 06، العدد 01، الجلفة، الجزائر، 2022، ص 81 - 84.

	الوعد بالاستفادة منها	للقواعد الجبائية أي عند قبض مبلغ الإعانة	
مبالغ الإيجار التي لم تسدد بعد	تسجيل كعبء	مرفوضة حتى يتم تسديدها	ضريبة مؤجلة أصول
تسبيقات مبلغ الإيجار لم تقبض بعد	تسجل محاسبيا كإيرادات مسجلة سلفا	جبائيا غير مقبولة حتى يتم تحصيلها	ضريبة مؤجلة خصوم
الفوائد المالية المنتظرة	يتم محاسبة الفوائد التي لم تحصل بعد في نهاية الدورة كفوائد منتظرة (إيرادات)	مدرجة عندما يتم قبضها	ضرائب مؤجلة خصوم
الأعباء الضريبية غير المدفوعة	تسجل كل الأعباء الضريبية المرتبطة بالدورة تطبيق لمبدأ الفصل بين الدورات	طبقا للمواد 169، 168، 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة غير مقبولة حتى يتم تسديدها فعليا	ضرائب مؤجلة أصول
مصاريف البحث والتطوير	محاسبيا تميز بين مرحلتين، مرحلة البحث وتعتبر أعباء ومرحلة التطوير وتعتبر تقييدات معنوية وفق شروط إذا تحققت	لا يتم الإعتراف بالمرحلتين و إنما تؤخذ كلياً على أنها أعباء بشرط ألا تتجاوز السقف المسموح بـ 30% من الربح الجبائي وفي حدود 200.000.000 دج	ضرائب مؤجلة خصوم
تثبيت تكاليف الإقتراض	إذا كانت تكاليف الإقتراض تؤدي إلى توليد منافع إقتصادية مستقبلية للمؤسسة ويمكن تقييمها بطريقة موثوقة يمكن إضافتها لقيمة الأصل ولا يتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية	القانون الجبائي لا يأخذها بعين الإعتبار في تحديد تكلفة الأصل ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة مباشرة في نفس السنة	ضرائب مؤجلة خصوم
الإهلاكات	تستخدم حسب النظام المحاسبي المالي طريقة الإهلاك التي تعكس وتيرة إستهلاك المؤسسة للمزايا الاقتصادية للأصل وهي طريقة الإهلاك	القواعد الجبائية تحدد الطريقة المتبعة وهي وفق الإهلاك الخطي غالبا حسب إجراءات المادة 141 و المادة 174 من	هذه الإختلافات في طرق الإهلاك تنجم عنها ضرائب مؤجلة خصوم أو ضرائب مؤجلة أصول

	الثابت، المتناقض، المتزايد وطريقة وحدات الإنتاج	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والطرق الأخرى مرخص بها لكن بشروط	
فترة الإهلاك	تحدد فترة الإهلاك حسب النظام المحاسبي المالي بالإستناد إلى الفترة الحقيقية للإستخدام (العمر الإقتصادي) المقدرة من طرف المؤسسة	القانون الجبائي لم يخصص بإستخدام المقاربة بالمكونات حيث أعطى معدلات إهلاك للتثبيات حسب طبيعة الأصل	هذه الاختلافات الزمنية الناتجة عن الاختلاف بين العمر المحاسبي وفترة الإهلاك الجبائي تسجل كضريبة مؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم حسب الحالة
إهلاك القرض الإيجاري	التمويل بالإيجار هو عبارة عن عملية تأجير الأصول تعطي القدرة للمستأجر بأن يصبح مالك لكل أو جزء من الأصول المستأجرة وهو مصنف إلى عقد تمويل بالإيجار والإيجار البسيط كما يتم الإعتراف بعقد الإيجار في أصول المستأجر مع تسجيل أفساط الإهلاك	طبقا للمادة 27 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ساري المفعول فإن الإهلاك يمنح لصاحب الأصل القانوني أما المستأجر فيسجل مبلغ التأجير كعبء قابل للخصم	ضريبة مؤجلة خصوم
القيمة المتبقية	القاعدة القابلة للإهلاك وفق النظام المحاسبي المالي هي تكلفة الإقتناء أو الإنتاج مطروح منها القيمة المتبقية عندما تكون هذه القيمة معبرة (قيمة التثبيت كخردة عند نهاية عمره الاقتصادي)	القواعد الجبائية تنص على أن الإهلاك يحسب على أساس تكلفة الحياة أو الإنتاج أو القيمة الأصلية للأصول المتحصل عليها مجانا دون طرح القيمة المتبقية	ضرائب مؤجلة خصوم

المصدر: مان عمر، آليات تكيف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS12، مجلة المقيزي للدراسات الاقتصادية، المجلد 06، العدد 01، المجلد 01، الجزائر، 2022، ص 84.

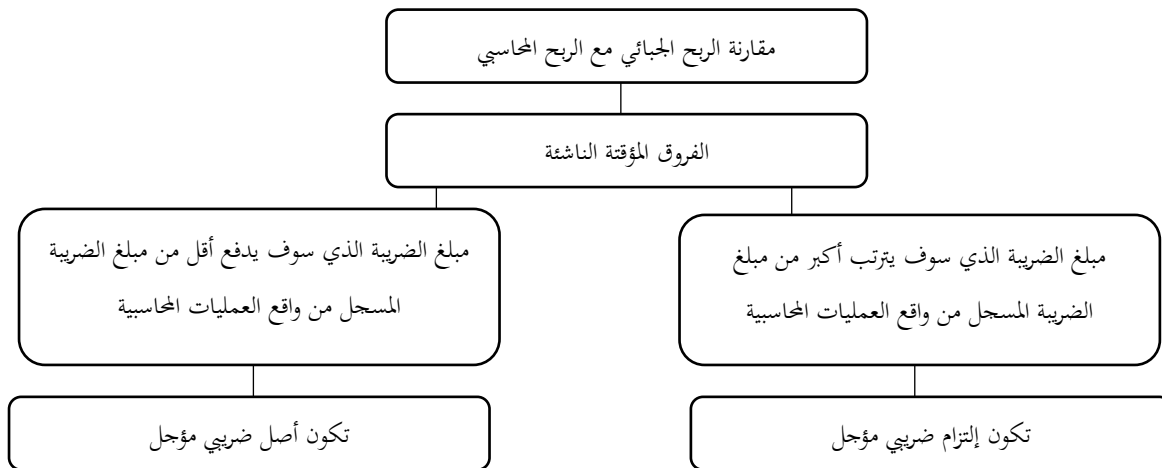
- **عدم وجود ضرائب مؤجلة¹**: كلا من المحسبة والجباية إتفقنا على معالجة ناقص القيمة بنفس الطريقة حيث سجلته المحاسبة ضمن الأعباء، في حين إعتبرته الجباية كعبء قابل للخصم.

2. إثبات الضرائب المؤجلة

يوجد طريقتين لحساب قيمة الضريبة المؤجلة (الفرق بين الدخل الخاضع لضريبة والدخل المحاسبي في القوائم المالية) هما:

أ. **طريقة التأجيل (حساب النتائج)** : تحسب طريقة التأجيل قيمة الضريبة بالرجوع إلى الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي، وبطريقة التأجيل تحدد قيمة ضريبة الدخل عن الفترة بناء على الدخل المحاسبي، في حين أن الإلتزام الجاري مبني على الدخل الخاضع للضريبة، ويعامل الفرق بين الإلتزام الجاري الفعلي وقيمة ضريبة الدخل غما على أنه قيمة مؤجلة، أو مبلغ دائن يستهلك بشكل قابل للتكليف الضريبي مع إنعكاس فرق التوقيت، و فروق التوقيت التي تنشأ أثناء المدة يشار لها باسم فروق ناشئة في حين أن إنعكاس الآثار الضريبية الناشئة من فروق نشأت في فترات سابقة يشار إليها باسم فروق معكوسة وبذلك فإن طريقة التأجيل كانت موجهة نحو نتائج الدخل غير أن هذه الطريقة لم يعترف بها المعيار الدولي IAS 12 المعدل، بالرغم من إتمادها سابقا في ظل المعيار IAS 12 الأصلي والشكل التالي يعطي ملخص الطريقة :

الشكل رقم(02-1): طريقة التأجيل (حسابات النتائج)



المصدر: حسون صديق، شريط صلاح الدين، الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات إقتصادية-

الجلفة، الجزائر

ص 389.

¹ شوقي طارق ،خلادي عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 74.

ب. طريقة الالتزام (الميزانية): وفقا لطريقة الالتزام لا يمكن احتساب القيمة الكلية لضريبة الدخل للفترة الجارية بشكل مباشر بل يجب أن تحسب بإعتباره حاصل جمع مكونين هما قيمة الضريبة الجارية وقيمة الضريبة المؤجلة، وهذا المجموع لن يساوي بوجه عام (نسبة الضريبة الجارية X الربح المحاسبي) حيث على المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل بكافة الاختلافات المؤقتة القابلة للإقترع الناشئة عن الإستثمارات في المنشأة التابعة والفروع والمنشأة الزميلة والخصص في المشاريع المشتركة والجدول الموالي يوضح الآثار الجبائية والمحاسبية على الضريبة المؤجلة نتيجة تطبيق هذه الطريقة بمقابلة عناصر الأصول والخصوم:

الجدول رقم (04-1) : الآثار الجبائية والمحاسبية على الضريبة المؤجلة نتيجة تطبيق طريقة الالتزام (الميزانية)

عناصر الأصول	عناصر الخصوم
القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل
القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية	يترتب عليه التزام ضريبي مؤجل

المصدر : حسون صديق، شريط صلاح الدين، الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات إقتصادية-

الجلفة، الجزائر

ص 390 .

أما النظام المحاسبي المالي يفسر ويعتمد طريقة الميزانية لإثبات الضرائب المؤجلة تماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية.¹

ثانيا : قياس وأهمية الضرائب المؤجلة

1. قياس الضرائب المؤجلة:

يتم قياس الضرائب المؤجلة من خلال عنصرين أساسيين هما² :

أ. تحديد وقياس مبالغ الفروق المؤقتة : حيث يتم حساب وقياس مبالغ الفروق المؤقتة من خلال مدخل

الميزانية بتحديد ومقارنة القاعدة المحاسبية للأصل أو الالتزام معين مع قاعدته الجبائية حيث يكون :

الفروق الضريبة للأصل = الأساس المحاسبي للأصل - الأساس الجبائي للأصل.

فإذا كان :

- الفرق موجب ينشأ عن هذا الفرق المؤقت التزام ضريبي مؤجل.

¹ حسون صديق، شريط صلاح الدين، الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات إقتصادية-، الجلفة، الجزائر

ص 389-390 .

² سعيد بن شهرة، قمان عمر، أثر تفادي مشكلات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 07، العدد 01، الجلفة، الجزائر، 2021، ص 723-724.

- الفرق سالب ينشأ عن هذا الفرق المؤقت أصل ضريبي مؤجل.

الفروق الضريبة للإلتزام = الأساس المحاسبي للإلتزام - الأساس الجبائي للإلتزام.

فإذا كان :

- الفرق موجب ينشأ عن هذا الفرق المؤقت أصل ضريبي مؤجل.

- الفرق سالب ينشأ عن هذا الفرق المؤقت إلتزام ضريبي مؤجل.

إن تحديد قيمة الخسائر والخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها للأمام لا يمثل مشكلة محاسبية، وإنما التعامل مع الفروق المؤقتة والتي تمثل السبب الرئيسي في نشأة الضرائب المؤجلة يمثل مشكلة من حيث تحديد ما الفروق المؤقتة التي يتم الإعتراف بها ؟

حيث يتم هذا التحديد من خلال ما يسمى التخفيض الضريبي والذي يقصد به الأسلوب المستخدم في توزيع عبئ الضريبة بين الفترات المختلفة والذي في ضوئه تحدد قيمة الفروق المؤقتة ، والتبعية تحدد قيمة الضرائب المؤجلة ويوجد مدخلان لتحديد قيمة الفروق المؤقتة التي يتم الإعتراف بها وقياسها وهما:

- **التخصص الضريبي الشامل:** وفقا لهذا المفهوم يتم المحاسبة عن التأثيرات الضريبية سواء الحالية أو المؤجلة

وذلك لكل العمليات التي تحدث خلال الفترة، وطبقا لهذا المفهوم وفيما يتعلق بالضرائب المؤجلة فيتم الإعتراف لكافة الفروق المؤقتة ومن ثم بالضريبة المؤجلة بها بغض النظر عن الفترة التي يتم فيها سداد الضرائب أو إستردادها فالضريبة المؤجلة ينبغي الإعتراف بها عند نشأة الفروق المؤقتة حتى إذا تم التأكد بدرجة عالية أن هذه الفروق سوف تتكرر في الفترة التالية. ويستند هذا المدخل بصورة أساسية لفرض عام وهو قابلية كل الفروع المؤقتة للإنعكاس في المستقبل.

- **التخصص الضريبي الجزئي :** ويقصد به المحاسبة عن التأثيرات الضريبة سواء الحالية أو المؤجلة ذلك

لبعض العمليات التي تحدث خلال الفترة، وطبقا لهذا المفهوم وفيما يتعلق بالضريبة المؤجلة لا يعتبر مناسبا للإعتراف بهذه الضرائب إذا كانت بسبب فروق مؤقتة متكررة، وذلك لأن مثل هذه الفروق تؤدي إلى تأجيل ضريبي لانهائي، ومن ثم يقصى هذا المفهوم الإعتراف بالفروق المؤقتة غير متكررة التي تسبب الضريبة المؤجلة، يتوقع بدرجة معقولة أن يتم إستردادها أو إستردادها خلال فترة قصيرة نسبيا، وقد إعتبر المعايير المحاسبية الأنجليزية الفترة من (3 إلى 5) سنوات مقياس موضوعيا لتحديد فترة الإنعكاس المقبولة لظروف كل منشأة.

ب. معدل أو سعر الضريبة السائد في الفترة الضريبية :

يتم قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة كما يلي :

الأصول الضريبية المؤجلة = الفروق المؤقتة القابلة للخصم X معدل الضريبة

الإلتزامات الضريبية المؤجلة = الفروق المؤقتة الخاضعة لضريبة X معدل الضريبة

ت. مشكلات القياس المتعلقة بالضريبة المؤجلة :

- مشكلة المفاضلة بين التخصيص الشامل والجزئي :

إن عملية المفاضلة بين الأسلوبين تتمثل في سلبيات وإيجابيات كل منها والتي يمكن تلخيصها فيما يلي :

الجدول رقم (1-05) : جدول بين إنعكاسات تطبيق أسلوب التخصيص الشامل والجزئي في قياسات الفروق المؤقتة

أسلوب التخصيص الشامل	أسلوب التخصيص الجزئي
يؤدي إلى تضخم الإلتزامات الضريبية المؤجلة بالميزانية لإشتمالها على الجزء المتكرر غير المنعكس من الفروق المؤقتة	إنخفاض الإلتزامات الضريبية بالميزانية
يؤدي إلى إرتفاع نفقة ضريبة الدخل مع إنخفاض صافي الربح مما يؤدي إلى تكوين إحتياطات سرية	إنخفاض قيمة الضريبة المؤجلة إلى قيمة الدخل مما يؤدي لإرتفاع صافي الدخل بعد الضريبة
عدم صحة القياس السليم للتدفقات النقدية المستقبلية	تحسين التوقع بالتوقعات النقدية
إرتفاع المخاطر على الملكية وكذلك تكلفة رأس المال على غير الحقيقة	إنخفاض المخاطرة على الملكية
يؤدي إلى إظهار معدل الضريبة الفعال وهو المؤشر الأساسي للإفصاح والمقارنة عن الفروق الضريبية بأنواعها	يساهم في إظهار القيم الحقيقية لقيمة الأرباح المنحزة وحقوق الملكية والعائدة على السهم مما يؤدي إلى أثر إيجابي على السنوات المالية
يتطلب أعباء محاسبية متزايدة نتيجة الحاجة لإعداد جداول وملحقات بالفروق الضريبة الناشئة وما يتعكس عنها	لا يتطلب وجود أعباء إضافية
يؤدي إلى إنخفاض قيم الأرباح المعتمدة وحقوق الملكية العائدة على السهم مما يؤدي إلى آثار سلبية على بورصة الأوراق المالية	

المصدر : سعيدي بن شهرة ، قمان عمر، أثر تفادي مشكلات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 07، العدد 01، الجلفة،

الجزائر، 2021، ص 723.

- مشكلة تحديد المعدل الأمثل الواجب إستخدامه لقياسات الأصول والإلتزامات المؤجلة:

حيث توجد ثلاثة أنواع من الحالات الضريبية والتي يمكن إستخدامها في القياسات لضريبة المؤجلة وهي:

❖ **معدل الضريبة الجاري :** وفقا لهذا المعدل يتم قياسات الضريبة المؤجلة بإستخدام معدل لضريبة

الساري عند إنشاء الفروق المؤقتة وليس عند إنعكاسها؛

❖ **معدل الضريبة الجاري مع التسويات :** وفقا لهذا المعدل يتم قياس الضريبة المؤجلة بإستخدام معدل

الضريبة السارب عند إنشاء الفروق المؤقتة مع تعديل قيم أرصدة الضرائب المؤجلة الظاهرة في قائمة

المركز المالي، وفقا للتغيير في معدلات الضريبة من خلال أجزاء التسويات اللازمة ؛

❖ **معدل الضريبة المتوقع:** وفقا لهذا المعدل يتم قياس الضريبة المؤجلة بإستخدام معدل الضريبة المتوقع

سريانه عند إنعكاس الفروق المؤقتة وليس عند نشأتها.

- **المشكلة المتعلقة بتحديد الفروق المؤقتة :** إن قياسات الضرائب المؤقتة طبقا لمدخل الميزانية والذي

يعتبر حاليا أفضل مدخل للمحاسبية عن ضرائب الدخل غير أنه يشير لبعض المشكلات المرتبطة بتحديد

الفروق المؤقتة التي نشأت عن هذه الضرائب ومن أهمها :

❖ **تعدد الفروقات المؤقتة :** يشير تعدد الفروقات المؤقتة إلى صعوبات كبيرة عند قياس ضرائب الدخل

المؤجلة؛

❖ **نشأة و إنعكاس الفروق المؤقتة على عدة فترات :** حيث يجب إعداد جدول لتعدد الفترات التي

ستحدث فيها المبالغ الخاضعة للضريبة أو القابلة للإقتطاع؛

❖ **الفروق الضريبية المتعلقة بصافي خسائر التشغيل :** إذ أن المؤسسة لا تسدد إي ضريبة دخل في هذه

السنة التي تحقق فيها خسائر أو ديون من الضروري الإعتراف بالآثار الضريبية المرتبة على ترحيل هذه

الخسائر سواء على الأمام أو إلى الخلف .

- **مشكلة تحيز القياس المحاسبي :**

تعد ظاهرة تحيز القياس من الظواهر العامة المرافقة لاي مالية قياس وتؤثر في جودة المعلومات المحاسبية

المتضمنة القوائم المالية، وسواء كانت هذا التحيز بسبب تحيز قواعد القياس المحاسبي أو بسبب تحيز القوائم بعملية

القياس¹.

2. أهمية الضرائب المؤجلة

تمكن أهمية الضرائب المؤجلة فيما يلي :

¹ سعدي بن شهرة و قمان عمر، مرجع سبق ذكره، ص 724 ، 725.

أ. التعرف على العناصر التي ساهمت في تحديد العبء الضريبي: إجراء المقاربات بين الفترات المالية المختلفة أو المؤسسة والمؤسسات الأخرى المماثلة؛

ب. الحكم على نوعية الإستثمار : فالعديد من المستثمرين الذين يرغبون في الحكم على نوعية العوائد التي تحققها مؤسسة معينة ويهتمون بالفروق بين الدخل المحاسبي قبل الضريبة وصافي الدخل الضريبي، لما لها من تأثيرات على تلك العوائد التي تزيد قيمتها نتيجة لأثر ضريبي موجب، من الواجب فحصها بعناية خاصة إذا كان هناك الأثر غير متكرر، ومن ناحية أخرى فإن الإفصاح عن الفروق المؤقتة من شأنها توفير معلومات للمستثمرين تفيدهم في التوقع بالعائد على الإستثمار؛

ت. المساعدة في وضع السياسات الحكومية: فالإفصاح عن المعلومات التي تعكس الآثار الضريبية المترتبة عن الفروق المؤقتة يؤدي إلى التعرف على مقدار الضرائب التي تدفعها المنشأة بالفعل، وبالتالي 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

ث. القدرة على توقع أفضل للتدفقات النقدية والأرباح المستقبلية : أشار الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الدولية إلى أن المعلومات تنطوي على قيمة توقعية إذا كان من الممكن إستخدامها كمعطيات في العمليات التي يقوم بها المستخدمون للتوقع بالنتائج المستقبلية، وليس بالضرورة أن تكون المعلومات المالية عبارة عن تقدير لتنطوي على قيمة توقعية، يؤدي فحص الجرد المؤجل من مصروف ضريبة الدخل إلى توفير معلومات تفيد من التعرف على ما إذا كان من المحتمل أن تزيد الضريبة واجبة السداد أو تقل في الفترات المستقبلية، كما أن الفحص المتأني قد يبرز سياسات المنشأة المتعلقة برسملة التكاليف و الإعتراف بالإيرادات وغير من السياسات التي تؤدي على ظهور فروق مؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، ونتيجة لكل ذلك فإنه يمكن توقع التخفيضات المستقبلية في الإلتزامات الضريبة المؤجلة والتي تؤدي إلى فقد جزء من السيولة بسبب زيادة مدفوعات الضريبة الفعلية عن مصروف ضريبة الدخل الظاهر في قائمة الدخل .

وقد بين Murdoch et al أن إستخدام الضرائب المؤجلة يمكن أن يحسن من قدرة التوقع حول مدفوعات الضريبة مقارنة بإستخدام ضريبة الدخل فقط، ومن خلال الإستخدام الصحيح للمحاسبة عن الضرائب

¹ نغموش عادل، دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري-دراسة حالات عملية-، مجلة إضافات إقتصادية، المجلد 05، العدد 02، المسيلة، الجزائر، 2021 ص ص 167-187.

المؤجلة يمكن للكيان الحصول على قيم أكثر واقعية للمؤشر المالية وتجنب التشويوهات الناجمة عن المبالغة في تقدير الربح المتاح.

ووفقاً لـ Lev and Nissim فإن بعض الإيرادات المحاسبية لها تأثير سلبي على الضرائب المؤجلة مما تقلل من قدرة هذه الأخير على توفير معلومات حول جودة النشاط التجاري ويحقق الإفصاح عن بنود الضريبة المؤجلة تسهيل إيرادات التوقع بالتدفقات النقد المستقبلية، إذ يضيف Schroeder أن قائمة المركز المالي تتزايد أهميتها كون الإبلاغ عن ضريبة الدخل المؤجلة على أساس معدلات الضريبة المتوقعة عند زوال الفروق المؤقتة يؤدي إلى زيادة القيمة المتوقعة للتدفقات النقدية والسيولة، إذ يكون ذلك أكثر موضوع من الناحية النظرية لأن المبالغ التي يتم الإبلاغ عنها تمثل إما تضحية إقتصادية محتملة أو منافع إقتصادية.

وقد درس كل من Legoria و Seller قدرة المعلومات الضريبية المؤجلة على التوقع بالتدفق النقدية المستقبلية مقارنة بالإفصاح بموجب المعيار SFAS 109 وسابقة المتمثل في رأي مجلس المبادئ المحاسبة رقم 11، وقد توقع ووجد كل منهما أن الاعتراف المنفصل عن الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، يعزز من القدرة على توقع التدفقات النقد المتعلقة بالإبلاغ عن مقياس مجمع للضرائب المؤجلة، وبصورة أكثر تحديداً، فقد وجد كل من Legoria و Seller ارتباطاً معنوياً إيجابياً بين التدفقات النقدية المستقبلية ومستوى الأصول الضريبية المؤجلة.¹

ثالثاً : متطلبات العرض والإفصاح عن الضرائب المؤجلة

1. مفهوم العرض المحاسبي : يعني العرض تبويب البنود في قوائم المالية كتبويب بنود الأصول في قائمة المركز المالي إلى أصول ثابتة وأصول متداولة وكذلك الإلتزامات وعلى نحو مماثل يتم إظهار المصروفات في قائمة الدخل في مجموعات رئيسية حسب طبيعتها أو وظيفتها.²

2. متطلبات عرض الضرائب المؤجلة:³ يجب عرض الضرائب على النتيجة في القوائم المالية وفق الشروط

التي حددها المعيار IAS 12 وتبناها النظام المحاسبي المالي الجزائري وهي كالآتي :

أ. عرض الضرائب في حساب النتيجة :

- يجب معالجة الضرائب المستحقة والمؤجلة في حساب النتيجة ما عدى تلك الناجمة عن العمليات

والأحداث التي تم محاسبتها مباشرة في عناصر النتيجة الإجمالية أو الأموال الخاصة ؛

¹ فنور حنان، زيرف سوسن، أثر المحاسبة عن الضرائب المؤجلة على القدرة التنبؤية للأرباح المحاسبة -دراسة تطبيقية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 01، سكيكدة، الجزائر، 2021، ص 380-401.

² مرجع سابق ، ص 725.

³ سعدي بن شهرة، قمان عمر، أثر الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق متطلبات IAS12 على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة مجمع سونطراك-، المجلد 07، العدد 01، الخلفة الجزائر، 2021، ص 558-573.

- العبء (أو الإيراد) الضريبي يجب عرضه بشكل منفصل في حساب النتيجة، أي الفصل بين الأعباء المتعلقة بالضرائب المؤجلة والأعباء (إيرادات) المتعلقة بالضرائب المستحقة .
- ب. عرض الضرائب في الميزانية :
- عرض أصول وخصوم الضريبة بشكل منفصل عن الأصول والخصوم الأخرى، كما أن أصول وخصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تفصل عن الأصول والخصوم الضريبة المستحقة ؛
- عندما تقوم المؤسسة بالفصل بين الأصول والخصوم غير جارية والأصول والخصوم الجارية في قوائمها المالية ، لا يجب تصنيف أصول وخصوم الضريبة المؤجلة ك1 أصول أو خصوم جارية.
- ت. إجراءات المقاصة عند عرض الميزانية :

- فيما يتعلق بالمقاصة بين حسابات الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة، فهي تفرض تلبية شرطين معا وهما:
- للمؤسسة حق قانوني قابل لتطبيق لإجراء المقاصة بين أصول وخصوم الضريبة المسجلة محاسبيا ؛
- الأصول والخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة ذات صلة بالضرائب على الأرباح المفروضة من قبل نفس السلطة الجبائية، إما على نفس المؤسسة الخاضعة لضريبة ، أو على مؤسسات مختلفة خاضعة للضريبة والتي تنوي تسديد الأصول او الخصوم الضريبية المؤجلة على أساس المبلغ الصافي.

3. مفهوم الإفصاح :

أ. مفهوم الإفصاح المحاسبي : تعددت وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي ويمكن ذكر أهم المفاهيم الخاصة إذ يرى بعضهم أن الإفصاح المحاسبي هو الوضعية الثانية للمحاسبة المالية، ويمكن نشر أو إتاحة المعلومات المالية من خلال القوائم المالية أو الإيضاحات المتممة لها؛

ب. مفهوم الإفصاح الضريبي : لم يخص هذا المصطلح بكثير من الدراسات مثل ما تيم تداوله حول الإفصاح المحاسبي من مفاهيم وآراء ذلك بإعتباره جزء لا يتجزأ من الإفصاح المحاسبي، إلا أن الواقع العملي يظهر مدى الحاجة إلى الإفصاح الضريبي طالما أن المعلومة تصطدم في كثير من الأحيان بالقانون الجبائي من جهة، إضافة إلى إلزامية التصريح بالميزانية الجبائية في إختتام كل سنة مالية من جهة أخرى.¹

4. أساليب الإفصاح المحاسبي : تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن المعلومات الأساسية المتعلقة بها

وفق ما ينصه النظام المحاسبي المالي في القوائم المالية المعترف بها، ومعلومات أخرى ثانوية يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية الملحققة تتمثل هذه القوائم المالية الأساسية والثانوية في الميزانية، جدول حسابات

¹ سعيدي بن شهرة، قمان عمر، أثر الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق متطلبات IAS 12 على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص 561.

النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة ، الملاحق والملاحظات الهامشية تستخدم لتوضيح أو تفسير أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية.¹

5. المعلومات الواجب الإفصاح عنها: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملحق الخاص بالقوائم المالية

حسب الفقرة 21 من المعيار IAS 12 كثيرة نوجز منها مايلي :

- المكونات الرئيسية للأعباء (الإيرادات) الضريبية، الواجب عرضها بشكل منفصل عن بعض :
- ❖ مبلغ العبء الضريبي المؤجل الناتج عن تغير المعدلات الضريبية؛
- ❖ مبلغ العبء الضريبي المؤجل الناجم عن التغيرات في السياسات المحاسبية؛
- مجموع الضرائب المؤجلة والمستحقة الدائنة أو المدينة مباشرة في الأموال الخاصة كفارق إعادة التقييم
- IAS 38 وتغير السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء IAS 08؛
- تقديم شرح للعلاقة القائمة بين عبء الضريبة (إيراد) في حالة الخسارة والربح المحاسبي حسب أحد الشكليين التاليين أو الإثنين معا
- مقارنة بالأرقام بين العبء (الإيراد) الضريبي والربح المحاسبي بالضرب في معدلات المطبقة، والإشارة على قاعدة الحساب بالمعدلات المطبقة، والإشارة إلى أساس الحساب بمعدل الضريبة المطبق؛
- مقارنة بالأرقام بين متوسط معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة المطبق، والإشارة إلى أساس الحساب بالمعدل المطبق للضريبة؛
- المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة المتعلقة بالمساهمات في الفروع والشركات الزميلة والعقود المشتركة التابعة للخصوم الضريبة المؤجلة التي لم يتم تسجيلها محاسبيا؛
- مبلغ الضريبة المؤجلة أصول وطبيعة أدلة الإثبات المبررة لمحاسبتها عندما يكون إستعمال الضريبة المؤجلة أصول على أساس الأرباح الخاضعة مستقبلا أكبر من الأرباح الناتجة عن تسديد الفروق المؤقتة الموجودة.

6. مشكلات العرض والإفصاح المتعلقة بالضرائب المؤجلة

- مشكلة توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية : تكون المعلومات ملائمة ويمكن الإعتماد عليها عند تقديمها في الوقت المناسب، لذا يلعب توقيت الإفصاح دور بالغا في جودة القوائم المالية وهو ما يمثل تحديا لمعدي القوائم المالية؛

¹ كسيرة إهام، مرجع سبق ذكره، ص 268-269.

- ❖ صعوبة فهم وتطبيق متطلبات الإفصاح عن الضرائب المؤجلة؛
 - ❖ عدم القدرة على تحديد إحتياجات مستخدمي القوائم المالية بدقة؛
 - ❖ عدم قدرة مستخدمي القوائم المالية على فهم وإستيعاب الكثير من المعلومات والبيانات المحاسبية المتعلقة بالضرائب المؤجلة المفصّل عنها؛
 - ❖ الإفصاح يؤدي إلى تقديم المعلومات الخاصة بالمنشأة إلى المنافسين الأمر الذي يضر بمصلحة المنشأة؛
 - ❖ الإفصاح يؤدي إلى تحسين الموقع التفاوضي مع الإتحادات العمالية، مما يزيد من تكاليف المنشأة؛
 - ❖ الإفصاح عن المزيد من المعلومات يعد أمراً مكلفاً مما يجعل الإدارة ترفض التوسع في الإفصاح ؛
- مشكلة عدم توفر نص القانون الجبائي يتضمن المعالجة الخاصة بالضرائب المؤجلة :
- المشرع الجبائي يعتمد أساساً على النتيجة المحاسبية للمؤسسة والظاهر في جدول حساب النتائج، فبعد قيام بتعديلات عليها لتصبح نتيجة جبائية تفرض عليها الضريبة، وهو ما يسهل عمل إدارة الضرائب، بينما النظام المحاسبي المالي يفرض عدم وجود ترابط بين الجباية والمحاسبة أي إستقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية وهو ما تظهره الضرائب المؤجلة التي تعني وجود الضرائب المسجلة محاسبياً وجبائياً على فترات متباعدة، وهو ما يجعل من الضروري على إدارة الضرائب التكيف معها وأخذها بعين الإعتبار، فالتشريع الجبائي الحالي لم ينص إطلاقاً على الضرائب المؤجلة ولم يشر إليها.¹
- رابعاً: مزايا وعيوب الضرائب المؤجلة
- ونذكر منها :
- أ. مزايا الضرائب المؤجلة : من أهمها المزايا مايلي :
- تطبيق الضرائب المؤجلة يساهم بشكل كبير ومباشر في زيادة أرباح الدولة بصفة عامة مما يؤدي إلى زيادة ميزانية الدولة؛
 - الدخل الناتج عن الضرائب المؤجلة يؤدي إلى تحقيق منافع إقتصادية للفرد والمجتمع من خلال خلق مشاريع تنمية جديدة وتحسين مستوى المعيشي؛

¹ سعيد بن شهرة، قمان عمر، أثر تفادي مشكلات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية، مرجع سبق ذكره، ص 727.

- تحديد قيمة الضرائب المؤجلة يشكل جوا من الشفافية والمصادقية داخل المنشآت وهذا يؤدي إلى الزيادة في مردود العمل وبث روح الإبداع؛
- تعمل على تقييد الإيرادات والأعباء محاسبيا وأخذها بعين إعتبار الضريبة المستحقة في المستقبل مع تطبيق مبدأ الحيطة والحذر؛
- الأخذ بعين الإعتبار حالة الخسائر الضريبية أو الأرصدة الدائنة لبعض الضرائب التي يكمن أن تحمل لسنوات مستقبلية أو لتغطية ضرائب مستقبلية محتملة؛
- ب. عيوب الضرائب المؤجلة: برغم ما تتمتع به الضرائب المؤجلة من زيادات إلا أنه يتخلل تطبيقها عيوب عديدة تحد من إستقلاليته ومن أهمها ما يلي :
- التلاعب الضريبي داخل المنشأة من خلال دراسة وتحليل القوائم المالية؛
- عدم الإعتراف بمحاسبة الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي بشكل صحيح؛
- تعيين معدل الضريبة يكون من طرف الإدارة الضريبية مما ينتج عنه حرج مالي؛
- الشركات ذات رأس مال محدود وغير كاف لتسديد الضرائب المؤجلة؛
- حدوث تغيير في معدل الضريبة بتغير الظروف المالية؛
- عدم التسوية بين سعر الضريبة الفعلي وبين سعر الضريبة المعمول به طبقا للقانون؛
- لم يشير المعيار الدولي رقم 12 بوضوح على خصم الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة بينما يمنح خصمها؛
- عدم تصنيف الأرصدة الضريبية المؤجلة كموجودات ومطلوبات جارية أو غير جارية.¹

المطلب الرابع : المعالجة المحاسبية لضرائب المؤجلة

أولا : محاسبة الضرائب المؤجلة حسب المعيار IAS 12²

يجب محاسبة الضرائب المؤجلة في الإيرادات أو أعباء الدورة، ضمن النتيجة الصافية للدورة بإستثناء إذا كانت ناتجة عن عمليات أو أحداث تمت محاسبتها خارج النتيجة، سواء في عناصر النتيجة الإجمالية أو مباشرة في الجانب المدين أو الدائن من الأموال الخاصة.

1. محاسبة الضرائب المؤجلة أصول :

¹ محمد سهيل، عاشور حماد، الضريبة المؤجلة وأثرها على الأداء المالي في ضوء السياسات الضريبية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين -دراسة تطبيقية-، برنامج مذكرة ماجستير المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2020، ص ص 50-51.

² محمد قبالي، آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي - دراسة حالة الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2013، ص ص 58-61.

أ. **الحالة العامة :** تسجل محاسيب ضرائب مؤجلة أصول لكل الفروقات الزمنية القابلة للخصم، عندما يكون من المحتمل أكثر من غير المحتمل تحقيق ربح خاضع، خلال الدورات التي تصبح فيها تلك الفروقات الزمنية مدرجة، لكي يتاح إستخدام مزايا الضرائب المؤجلة أصول عند إنجاز تلك الأصول أو تسوية الخصوم المتعلقة بالفروقات الزمنية، ماعدا أصل ضريبي مؤجل الناتج عن التسجيل المحاسبي الأولي لأصل أو لخضم في عملية ليست بجميع مؤسسات، ولا تؤثر العملية على الربح الجبائي ولا على الربح المحاسبي.

ب. **حالة ترحيل الخسائر أو القروض إلى الأمام :** كما يجب التسجيل المحاسبي لأصل ضريبي مؤجل لترحيل الخسائر الجبائية والقروض الجبائية غير المستخدمة إلى الأمام، عندما يكون من المحتمل تحقيق أرباح خاضعة مستقبلا، تكون متاحة لإستخدام مزايا الأصل الضريبي المؤجل، وهذا ما تنص عليه الفقرة 134-3 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، أيضا الإحتمال مرتبط بالمناخ المفضل وغير المفضل حيث يجب أن تملك المؤسسة مؤشرات وكأ مثلة عن العناصر المفضلة وغير المفضلة الواردة في المعيار IAS 12 بجد امثلة منها:

- وجود دفاتر طلبيات مغلقة ومولدة لأرباح مستقبلية؛
- وجود تاريخي لأرباح منتظمة تدل على أن الخسائر الحالية بسبب أحداث وظروف إستثنائية.
- وكذلك وردت في المعيار أمثلة عن العناصر غير المفضلة ونذكر منها :
- وجود خسائر في الدورات السابقة، التي يفترض بالإستناد لها إحتمال عدم تحقيق أرباح مستقبلا بإستثناء توافر ادلة مقنعة عكس ذلك؛
- وجود تاريخي لخسائر جبائية مرحلة غير مستعملة ووصلت إلى نهاية صلاحيتها؛
- الحسابات التقديرية خاسرة؛
- أحداث أو عمليات جارية الإنجاز لها نهاية غير مفضلة، يمكن أن تأثر بطريقة معبرة على النتائج المستقبلية.

ت. **الحالة الخاصة بأصل ضريبي مؤجل متعلق بالمساهمات :** المساهمات سواء في الفروع، المؤسسات المشتركة أو الزميلة، يجب على المؤسسة أن تسجل محاسيبا أصول ضريبة مؤجلة لكل الفروقات الزمنية القابلة للخصم المتعلقة بهذه المساهمات فقط عند إحتمال أن الفروقات الزمنية يتم عكسها في المستقبل المنظور.

2. محاسبة الضرائب المؤجلة خصوم :

أ. الحالة العامة : يتم محاسبة ضرائب مؤجلة خصوم لكل الفروقات الزمنية الخاضعة مستقبلا، بإستثناء خصم الضريبة المؤجلة الناتج عن المحاسبة الأولية لفارق الإقتناء، والتي لم يرخص المعيار IAS 12 بالتسجيل المحاسبي لخصم ضريبي مؤجل في هذه الحالة، لأن فارق الإقتناء عنصر باقي بعد طرح القيمة العادلة لحصة المقتني في الأموال الخاصة (المعاد تقييمها في تاريخ الإقتناء) من تكلفة الإقتناء عند تجميع المؤسسات، وتسجيل ضريبة مؤجلة خصوم تفضي إلى زيادة قيمته المحاسبية، والإستثناء الثاني الذي أشار إليه المعيار IAS 12 هو عملية التسجيل الأولي لأصل أو لخصم التي ليست عملية تجميع مؤسسات، ولا تؤثر في الربح المحاسبي ولا في الربح الجبائي الخاضع في تاريخ العملية.

ب. الحالة الخاصة بالقيم المحاسبية للمساهمات: تنتج الفروقات الزمنية عند إختلاف القيم المحاسبية للمساهمات في الفروع، المؤسسات الزميلة، المؤسسات المشتركة في دفاتر الشركة الأم مع القواعد الجبائية، وقد تتعلق بوجود أرباح غير موزعة لدى الفروع، المؤسسات الزميلة، المؤسسات المشتركة، أو تغيرات في أسعار الصرف عندما تقع المؤسسة الأم وفروعها في دول مختلفة، أو وجود تدني في قيم الإستثمار في الشركة الزميلة وتخفيضها إلى القيمة القابلة للإسترداد.

ويجب تسجيل خصوم ضرائب مؤجلة في كل الحالات السابقة للفروقات الزمنية المتعلقة بالإستثمار الصافي في شركة أخرى، ماعدا مراقبة الشركة الأم، المستثمرة، المشاركة في عقد مشترك للتاريخ الذي تنعكس فيه الفروقات الزمنية (تحكمها ومراقبتها لسياسة توزيع الأرباح)، هذا في حالة ما إذا كانت هذه التوزيعات خاضعة للضريبة حسب قوانين التشريع المحلي.

أما في الجزائر فالمادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة تنص على أن توزيعات الأرباح الخاضعة سابقا لضريبة لا تدخل في الوعاء الضريبي، إذن لا توجد فروقات زمنية ولو أن المؤسسة الأم لا تراقب وتتحكم في سياسة التوزيعات، ومن المحتمل أن الفروقات الزمنية لا تنعكس في المستقبل المنظور.

ثانيا : المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي¹

قدم القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم ومدونة الحسابات وطريقة سيرها، المعالجة المحاسبية لضرائب المؤجلة أصول تدرج كحقوق ضريبية في ميزانية المؤسسة بضرب مبالغ الفروقات الزمنية القابلة

¹ محمد قبايلي، مرجع سبق ذكره، ص 60-61.

للاسترجاع في معدل الضريبة، والعكس بالنسبة للضرائب المؤجلة خصوم التي تدرج كديون ضريبية ناتجة عن الفروقات الزمنية القابلة للدفع بضرب الفروقات في معدل الضريبة الذي تخضع له المؤسسة.

1. المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة أصول :

ويم تسجيل أصول ضريبة المؤجلة محاسبيا وفق حسابات النظام المحاسبي المالي في الجانب المدين ح/133 "ضرائب مؤجلة على أصول" كأصل في الميزانية والجانب الدائن كإيراد ح/692 "فرض ضريبة مؤجلة عن أصول" بالنسبة إلى مبالغ الضريبة على النتائج القابلة للخصم في الدورات المستقبلية ويكون قيد التسجيل في اليومية كما يلي:

الجدول (1-06): تسجيل ضرائب مؤجلة أصول ح/133

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	من ح/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول إلى ح/ ضرائب مؤجلة عن أصول	مدين	دائن
133	692		xxx	xxx

المصدر: محمد قبائلي، آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي — دراسة حالة الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2013، ص 75.

ويتم إعادة تقويمه عند إنحاز الأصل أو تسوية الخصم المعني بالفروقات الزمنية بين القيمة المحاسبية والقاعدة الجبائية بعكس القيد السابق :

الجدول (1-07): تسوية ضرائب مؤجلة أصول ح/133

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	من ح/ ضرائب مؤجلة عن أصول إلى ح/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول	مدين	دائن
692	133		xxx	xxx

المصدر: محمد قبائلي، مرجع سبق ذكره، ص 76.

2. المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة خصوم :

يكون التسجيل المحاسبي لضرائب مؤجلة خصوم حسب النظام المحاسبي المالي في الجانب الدائن لـ ح/134 "ضرائب مؤجلة على الخصوم" كخصم إلى ح/693 "فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم" كعبيء أو إلى حساب الأموال الخاصة المعني حسب الحالة، بالإستناد إلى مبلغ الضرائب المطلوب دفعها خلال دورات اللاحقة، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

الجدول (1-08): تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم ح/134

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدین	دائن		مدین	دائن
693		من ح/ ضرائب مؤجلة على الخصوم	xxx	
	134ن	إلى ح/ فرض مؤجلة على الخصوم		xxx

المصدر: محمد قبایلي، مرجع سبق ذكره، ص 76.

وفي نهاية كل سنة مالية يتم إعادة تقويم الضرائب المؤجلة خصوم، عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم الذي تنسب إليه الفروقات الزمنية مقابل الحسابات نفسها بعكسها كما يلي:

الجدول (1-09): تسوية ضرائب مؤجلة خصوم ح/134

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدین	دائن		مدین	دائن
134		من ح/ فرض مؤجلة على الخصوم	xxx	
	693	إلى ح/ ضرائب مؤجلة على الخصوم		xxx

المصدر: محمد قبایلي، مرجع سبق ذكره، ص 77.

ثالثاً : تقييم وعرض الضرائب المؤجلة¹

1. تقييم الضرائب المؤجلة

حسب الفقرة 134 – 01 من القرار المؤرخ في 26 جويلية والمطابق لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي IAS

12 فإن طريقة ترحيل المتغير هي دوما الطريقة الوحيدة المقبولة.

أ. معدلات الضريبة :

يجب على المؤسسة أن تقيم الضرائب المؤجلة والمستحقة للدورة والدورات السابقة بإستخدام المعدلات والقواعد (القوانين والتنظيمات) الجبائية المطبقة أو الفرعية من التطبيق عند تاريخ الإقفال، فالضرائب المؤجلة هي تأجيل ديون أو الحقوق مستقبلية، لذا يجب تقييمها في نهاية كل دورة محاسبية على أساس المعدلات المنتظرة خلال الدورة التي سيتحقق فيها الأصل الضريبي المؤجل أو يسوى فيها الخصم الضريبي المؤجل، وعموما تغير المعدلات أو التنظيمات الجبائية يكون وفق القوانين المعلنة (إصدار قوانين جديدة تنظم الضريبة على الأرباح في مشروع قانون المالية السنوي أو التكميلي لذا يجب تقييم الضرائب المستحقة والمؤجلة وفق معدلات والقواعد الجبائية لمشروع

¹ شوقي طارق، مرجع سبق ذكره، ص 65-67.

قانون المالية الأخير عند نهاية الفترة)، حيث يكون لها تأثير على الضرائب المؤجلة والمستحقة ولو سيتم تطبيقها بعد عدة أشهر من الإعلان عنها.

تدرج التغيرات في الضرائب المؤجلة المسجلة محاسبيا في الفترات السابقة مباشرة في حساب النتيجة، بإستثناء عندما تتعلق بعناصر تمت محاسبتها في الجانب الدائن أو المدين من النتيجة الإجمالية أو الأموال الخاصة مباشرة عندها يتم تسجيل هذه التغيرات في هذا الأخيرة بتطبيق مبدأ التناظر.

عندما يتم تطبيق معدلات ضريبة مختلفة وفق مستويات مختلفة، على النتيجة الخاضعة للضريبة، يجب تقييم الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة بإستعمال معدلات متوسطة، والتي ينتظر تطبيقها على الربح الخاضع (أو الخسارة الجبائية) خلال الفترات المستقبلية المنتظرة لإمتصاص الفروقات الزمنية، هذه الطريقة تسمى طريقة الترحيل المتغير وهي عكس طريقة الترحيل الثابت والتي لا يسمح المعيار IAS 12 بتطبيقها.

كحالة النظام الجبائي الجزائري فإن فائض قيمة التنازل عن التثبيات المعاد إستثماره قبل مرور ثلاثة سنوات وبإعفاء الوعاء الضريبي جزئيا بنسبة 35% أو 60% عند التنازل عن التثبيات دون إعادة إستثمار فائض القيمة لذا تأخذ نية المؤسسة عند تقييم الضرائب المؤجلة الناتجة عن الفروقات الزمنية المتعلقة بالتثبيات، هل هي بصدد إستعمالها حتى نهاية عمرها الاقتصادي، أو التنازل عنها فقط، أو التنازل عنها وإعادة إستثمارها فائض القيمة قبل ثلاث سنوات، في تحديد معدل الضريبة المستخدم لتحديد هذه الضرائب المؤجلة.

ب. مراجعة الضريبة المؤجلة أصول :

يجب مراجعة القيمة المحاسبية لأصول الضريبة المؤجلة عند نهاية كل دورة، فعلى المؤسسة تخفيض قيمة أصل ضريبة مؤجلة، عندما يكون من غير المحتمل أكثر من المحتمل تحقيق ربح جبائي كاف، يكون متاح للإستخدام جزء أو كل مزايا هذه الضريبة المؤجلة أصول، ويتم محاسبة هذا التخفيض في الأموال الخاصة وليس حساب النتيجة، لأنه متعلق بخسائر السنوات السابقة أو أرباحها، التي تم تخفيضها مسبقا في إنتظار إسترجاع هذه الأصول الضريبية المؤجلة مستقبلا لحو هذه الفروق الزمنية، عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم المتعلق بها، لذا يتم محاسبة في النتيجة المرحلة (ح/11 الترحيل من جديد)، ويكون التسجيل المحاسبي لتخفيض الجزئي أو الكلي للأصول الضريبية المؤجلة بالقيد التالي :

الجدول (1-10): التسجيل المحاسبي الجزئي أو الكلي لأصول الضريبة المؤجلة

رقم الحساب		البيان		المبلغ	
مدين	دائن			مدين	دائن
133		من ح/ ضرائب مؤجلة (أصول) إلى ح/ الترحيل من جديد		xxx	
	11				xxx

المصدر: شوقي طارق، مرجع سبق ذكره، ص 66.

أما في حالة تغير الظروف لاحقا وأصبح من المحتمل تحقيق ربح جبائي كافٍ للإستخدام أصول ضريبة مؤجلة، التي تم تخفيض قيمتها جزئيا أو كليا في السابق، يجب إسترجاع تلك التخفيضات بنفس المبدأ (جزئيا أو كلياً)، ويكون التسجيل المحاسبي وفق حسابات النظام المحاسبي كما يلي :

الجدول (1-11): التسجيل المحاسبي الجزئي أو الكلي لإسترجاع للأصول الضريبة المؤجلة

رقم الحساب		البيان		المبلغ	
مدين	دائن			مدين	دائن
11		من ح/ الترحيل من جديد إلى ح/ ضرائب مؤجلة (أصول)		xxx	
	133				xxx

المصدر: شوقي طارق، مرجع سبق ذكره، ص 66.

ث. التحيين :

المعيار IAS 12 لم يرخص بتحيين أصول وخصوم الضرائب المؤجلة، ويرجع ذلك أساسا إلى تعقد تكلفة إعداد وتقدير الإستحقاق الموثوق به لامتصاص الفروق الزمنية، عكس العديد من الخصوم والأصول التي أوجبت المعايير المحاسبية الدولية تحيينها كالمؤونات وعمليات إقتناء التثبيتات على الحساب لأكثر من فترة مالية .

2. عرض الضرائب المؤجلة :

يجب عرض الضرائب على النتيجة في القوائم المالية وفق الشروط التي حددها المعيار IAS 12، ويمكن متابعة ذلك كما يلي :

أ. عرض الضرائب في حساب النتيجة : تم التطرق له سابقا (ص 68)؛

ب. عرض الضرائب في الميزانية : تم التطرق له سابقا (ص 68) ؛

ت. إجراء المقاصة عند عرض الميزانية : تم التطرق له سابقا (ص 69)؛

رابعاً : مقارنة المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق المعيار IAS 12 والنظام المحاسبي المالي¹

الجدول (12-1): جدول مقارنة المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق المعيار IAS 12 والنظام المحاسبي المالي

البيان	أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
	IAS 12	SCF
التعاريف	تطرق إلى عدة تعاريف منها الربح المحاسبي، الضريبة المؤجلة، الأصل والخصم الضريبي المؤجل - الفروق المؤقتة والدائمة وغيرها	إقتصر التعاريف على مفهوم الضريبة المؤجلة فقط
القاعدة الضريبة	شرح المعيار بالتفصيل كيفية تحديد الأساس الضريبي لوصول المؤسسة والتزاماتها	لم يتطرق إليها النظام المحاسبي المالي
التسجيل المحاسبي لضريبة المؤجلة	-	-
قياس الأصول والالتزامات الضريبية	-	-
		عند إقفال السنة المالية تسجل الضريبة المؤجلة في الحسابات كإيراد أو مصاريف بالنسبة إلى كل الفروق الزمنية إذا كانت هذه الأخيرة يتحمل أن يترتب عليها مستقبلاً عبء أو إيراد ضريبي
		تقاس الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها أو يسوى الخصم الجبائي

¹ مريم ظريف، إشكالية الاختلاف والتوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 08، العدد 01، بومرداس، الجزائر، 2020، ص 207-208.

دون التعيين وذلك بإتباع طريقة الميزانية (الإلتزام)			
	تطرق لها بشكل سطحي	تطرق لها بالتفصيل	الفروق المؤقتة
يتم مراجعة الضرائب المؤجلة في نهاية كل سنة مالية إما بالزيادة أو التخفيض أو الإلغاء ويتم بطريقتين : * إما بتسوية الضريبة المؤجلة المكونة في الدورة السابقة ثم تكون ضريبة مؤجلة جديدة في الدورة الحالية. * أو بإجراء مقاسة بين مبالغ الضريبة المؤجلة وإجراء تسوية إذا كان للمؤسسة الحق المشروع في إجراء المقاصة	-	-	مراجعة الضرائب المؤجلة

المصدر: مريم ظريف، إشكالية الاختلاف والتوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 08، العدد

01، بومرداس، الجزائر، 2020، ص ص 207-208.

خلاصة الفصل:

قمنا في هذا الفصل بالتطرق نظريا إلى كل ما هو ملم بالدراسة من الناحية النظرية ، بدأ بالنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري والعلاقة بينهما ، مرورا بإجراءات تحديد النتيجة الجبائية وما تحتويه من فروقات ، ووصولاً إلى الفروقات المؤقتة ومعالجتها التي تعكس الضرائب المؤجلة.

الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية

تمهيد:

بعد أن تمحور الفصل الأول حول الأدبيات النظرية للدراسة ، حيث تم تسليط الضوء على كيفية معالجة الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وبالإعتماد على العديد من المراجع وكذا الدراسات السابقة لتدعيم البحث، وحتى نكمل الجانب النظري للدراسة وجب إسقاط الضوء على أرض الواقع من خلال هذا الفصل الذي يحتوي دراسة حالة شركة بكار للأشغال العمومية بالوادي .

وهذا من أجل معرفة تطبيق الشركات الجزائرية لمعالجة الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ميدانيا وقد قسنا هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي :

المبحث الأول : تقديم عام لشركة بكار للأشغال العمومية بالوادي.

المبحث الثاني : كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في شركة بكار للأشغال

العمومية بالوادي

المبحث الأول: تقديم عام لشركة بكار للأشغال العمومية بالوادي.

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى هاته الشركة محل الدراسة واخذ نظرة عامة حولها.

المطلب الأول: لمحة عامة حول الشركة محل الدراسة.

أولاً: تعريف للشركة بكار للأشغال العمومية :

هي مؤسسة تدرج تحت شركة ذات المسؤولية المحدودة برأسمال قدره 50.000.000 دج وهي مؤسسة متواجدة في حي الكوثر بالبياضة في ولاية الوادي، مختصة في إنتاج أعمدة الأشغال، بدأت نشاطها في أفريل سنة 2002، حيث توزع إنتاجها عبر التراب الوطني إلى عدة ولايات من بينها (ورقلة، غرداية، أدرار، تقرت تبسة.....)¹.

ثانياً: الطاقة الإنتاجية للشركة بكار للأشغال العمومية :

تستعمل المؤسسة 14000 عمود يومياً لإنتاج:

- 3500 داخل الولاية .

- 10500 خارج الولاية .

ثالثاً: أهداف شركة بكار للأشغال العمومية : تتلخص فيما يلي:²

- تهدف إلى توزيع المنتجات حسب الطلبات في جميع أنحاء الوطن.
- العمل على ضمان البقاء والاستمرار وتطوير نشاطها ومكانتها في السوق.
- تسعى المؤسسة إلى رفع مستويات إنتاجها من خلال انتهاز استراتيجيات حديثة سواء في الإدارة أو داخل ورشات الإنتاج.
- البحث والتطوير لتنمية سياستها التنافسية من خلال الإنتاج، التمويل، التوظيف والتخزين.

المطلب الثاني: تحليل الهيكل التنظيمي للشركة محل الدراسة

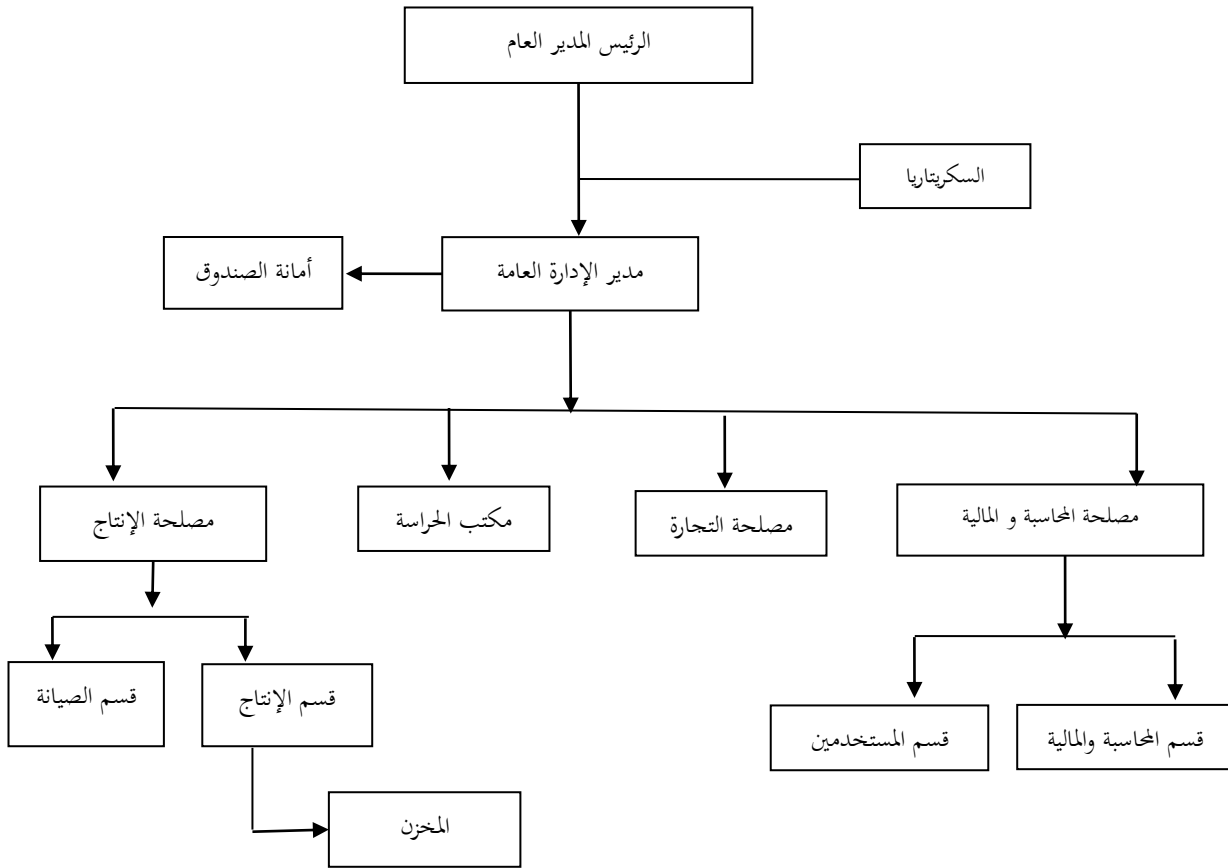
أولاً: الهيكل التنظيمي للشركة بكار للأشغال العمومية :

يبرز الهيكل التنظيمي صورة عامة عن مختلف العلاقات التي تربط إدارة ومصالح المؤسسة، مع العلم أن تصميمه مرتبط على حد كبير بتحقيق أهداف المؤسسة، حيث يوضح هذا الهيكل عدد المصالح الموجودة بالمؤسسة والمتمثلة في المدير العام الذي يتفرع منه مدير الإدارة العامة والذي يضم بدوره ثلاث مصالح ومكتب، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2 - 01): الهيكل التنظيمي لشركة بكار للأشغال العمومية بالوادي

¹ بالاعتماد على المقابلة الشخصية وتصريحات المسؤولين.

² معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن تصريحات المسؤولين في شركة بكار.

ثانيا: تحليل الهيكل التنظيمي للشركة بكار للأشغال العمومية :

1. الرئيس المدير العام: يعتبر المسير والموجه الأول للشركة يتميز بالأسبقية في تمثيل المؤسسة والإشراف

العام عليها وهذا بالتنسيق والتشاور مع مختلف الدوائر والمصالح ،وتتلخص مهامه فيما يلي:

- إصدار التعليمات والأمر بالتنفيذ.
- إقامة اجتماعات وندوات تهم أمر الشركة.
- إبرام العقود والصفقات بين مختلف المتعاملين الاقتصاديين والماليين الذين لهم صلة مباشرة بالشركة.

2. السكرتاريا: تتمثل حلقة الوصل في الشركة فهي مصلحة تربط المديريات بمختلف الوحدات وكذا الشركة

بالخيط الخارجي وتختص في:

- إستقبال البريد والمكالمات الهاتفية وتحويلها إلى المصالح المعنية.
- إستقبال وتوجيه الزبائن.

3. **مدير الإدارة العامة:** يقوم مدير الإدارة العامة بالإشراف على ثلاث مصالح ومكتب الحراسة، وأمانة الصندوق ونذكرها كما يلي:

- **أمانة الصندوق:** يتمثل دور أمانة الصندوق في الإشراف عن استلام وتسليم النقود.
- **مصلحة المحاسبة والمالية والمستخدمين:** تعتبر هذه المصلحة بمثابة العصب الرئيسي للشركة، فهي تسهر على ضمان السير الحسن لكل العمليات المالية والمحاسبية الخاصة بالشركة والسهر على الوفاء بالتزامات الشركة اتجاه الغير، وتقوم بالمراقبة الدورية للخبزينة وإعداد الميزانية وكل الجداول المرفقة، حيث تشرف وتتابع كل ما يتعلق بالشركة من عمليات محاسبية وكذلك تتابع وتنظم شؤون المستخدمين، وتضم هذه المصلحة:

❖ **قسم المحاسبة والمالية:** يقوم هذا القسم بالتسجيل المحاسبي لكل النشاطات في السجلات والدفاتر المحاسبية للشركة.

❖ **قسم المستخدمين:** يهتم بشؤون المستخدمين.

- **مصلحة التجارة:** هي مصلحة مختصة أساسا في توزيع المنتج عبر مختلف الولايات ويكون البيع بالجملة.
- **مكتب الحراسة:** وهو مكتب يهتم بالسهر على أمن المؤسسة وحمايتها.
- **مصلحة الإنتاج:** مختصة أساسا في مراقبة عملية الإنتاج ودورته الإنتاجية ابتداء من دخوله إلى المصنع كمادة أولية إلى أن يصبح تام الصنع، وتتمثل مهامها في:

❖ تشرف على مراقبة جودة المواد الأولية والمنتجات المصنعة.

❖ توفر وتتابع وتستغل كل البيانات الإحصائية المرتبطة بالإنتاج.

وتضم هذه المصلحة قسم الإنتاج الذي يشرف عن مخزن، وكذلك قسم الصيانة الذي يشرف عن صيانة الأجهزة والمعدات التي تملكها الشركة.

المبحث الثاني: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في شركة بكار للأشغال

العمومية بالوادي

من اجل تحديد الربح الخاضع للضريبة وجب على الشركة المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، وضبط التصحيحات اللازمة حسب القوانين والتشريعات الجبائية.

المطلب الأول: حساب النتيجة المحاسبية لشركة بكار للأشغال العمومية :

نحصل على النتيجة المحاسبية الصافية لشركة محل الدراسة انطلاقاً من ميزانية أو من جدول حساب نتائج الشركة، حيث تم الحصول على نتيجة الشركة لسنة 2022 عن طريق الميزانية من خلال طرح المجموع العام للخصوم من المجموع العام للأصول أي:

$$1.564.361.741 \text{ دج} - 1.407.606.473 \text{ دج} = 156.755.266 \text{ دج}$$

ويمكن تلخيص العملية في الجدول التالي:

جدول رقم (2-01): حساب النتيجة المحاسبية

النتيجة	إجمالي الخصوم	إجمالي الأصول
156.755.266	1.407.606.473	564.361.741 1.

الوحدة: دج

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الميزانية الجبائية للشركة

أولاً: شرح ميزانية شركة بكار للأشغال العمومية :

حيث أن أصول الشركة تكونت من أصول غير جارية متمثلة في تثبيات معنوية قدرها : 470.000 دج و تثبيات عينية بمبلغ : 755.490.972 دج من أراضي ومباني و تثبيات مالية أخرى قدرها : 11.792.620 دج ومن أصول جارية متمثلة في مخزونات بمبلغ : 352.010.158 دج وزبائن بمبلغ : 130.232.709 دج ،مدينون آخرون بقيمة : 65.548.284 دج، والخزينة النقدية لشركة قدرها : 456.507.886 دج .

أما خصوم الشركة فتمثلت في رأسمال قدره 50.000.000 دج واحتياطات بقيمة : 44.276.602 دج والنتيجة الصافية بمبلغ : 156.755.266 دج ورؤوس الاموال الخاصة الأخرى ترحيل من جديد قدرها: 147.148.849 دج ، وتكونت الخصوم الجارية من القروض والديون المالية بقيمة : 951.180.727 دج وضرائب قدرها : 1.119.805 دج ،ديون مختلفة مبلغها : 63.350.490 دج .

و الجداول التالية توضح الميزانية للشركة ومختلف عناصرها لسنة 2022:

الجدول رقم (2-02): ميزانية الأصول شركة بكار للأشغال العمومية بالوادي

السنة المالية المقفلة في 31/12/2022

الأصول	المبلغ الإجمالي	المخصصات والإهلاكات	الصافي
--------	-----------------	---------------------	--------

315.898	154.101	470.000	الأصول الغير الجارية
547.954.182	217.536.789	765.490.972	تثبيتات معنوية
			تثبيتات عينية
			أراضي
11.792.620		11.792.620	مباني
			تثبيتات عينية أخرى
			تثبيتات مالية
			ضرائب مؤجلة على الأصل
418.720.773	217.690.890	777.753.592	مجموع الأصول الغير جارية
352.010.158		352.010.158	الأصول الجارية
130.232.709		130.232.709	المخزونات و منتجات قيد التنفيذ
65.548.284		65.548.284	حسابات دائنة و استخدامات مماثلة
			الزبائن
			المدينون الآخرون
456.507.886		456.507.886	الخزينة
1.004.299.039		1.004.299.039	إجمالي الأصول الجارية
1.564.361.741	217.690.890	1.782.052.631	إجمالي الأصول

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة.

الوحدة: دج

أما جانب الخصوم من الميزانية يتمثل في الجدول الآتي:

جدول رقم(03-2): ميزانية الخصوم ميزانية الأصول لشركة بكار للأشغال العمومية بالوادي

السنة المالية المقفلة في 2022/12/31

المبالغ	الخصوم
---------	--------

50.000.000 44.276.602 156.755.266 147.148.849	رؤوس الأموال الخاصة رأس المال العلاوات و الاحتياطات . الاحتياطات المدججة (1) فارق إعادة التقييم النتيجة الصافية - النتيجة الصافية حصة المجمع - (1) رؤوس الاموال الخاصة الأخرى ترحيل من جديد
398.180.717	المجموع(1)
150.530.000	الخصوم غير الجارية القروض و الديون المالية الضرائب - المؤجلة و المرصود لها -
150.530.000	مجموع الخصوم غير الجارية (2)
951.180.727 1.119.805 63.350.490	الخصوم الجارية الموردون و الحسابات الملحقه الضرائب خزينة الخصوم
1.015.651.023	مجموع الخصوم الجارية (3)
1.564.361.741	المجموع العام للخصوم

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة.

الوحدة: دج

ثانيا: شرح جدول حسابات النتائج للشركة بكار للأشغال العمومية :

ويمكن أيضا استخراج النتيجة الصافية لشركة باستخدام جدول حسابات النتائج ، كما يبينه الجدول الآتي :

جدول رقم (04-2): حساب النتائج

السنة المالية المقفلة في 2022/12/31

		مبيعات بضاعة	
1.862.398.532		إنتاج مباع	إنتاج مصنع تحضير المهام مبيعات الأعمال
		منتجات ملحقة	
		تخفيضات حسومات، الحوافز الممنوحة	
1.862.398.532		صافي خصومات المبيعات، والتخفيضات والحسومات	
61.012.300		الإنتاج المخزن أو الغير مخزن الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال	
1.923.410.832		1. إنتاج السنة المالية	
	1.370.716.809 54.672.129 10.760.898	مشتريات البضاعة المباعة المواد الأولية تموينات أخرى تغييرات المخزون مشتريات الدراسات و الخدمات الاستهلاكات الأخرى الخصومات، التخفيضات، الحسومات التي تم الحصول عليها من المشتريات	
	191.040.000 1.024.700 786.631 185.000 5.000	المقاولات العامة الإيجار صيانة و إصلاحات أقساط التأمين الموظفين خارج الشركة مكافأة الوسطاء والدعاية والمشرفين الإشهار السفر و البعثات وحفلات الاستقبال	الخدمات الخارجية
	3.623.805	خدمات أخرى الخصومات، الحسومات، الحسومات التي تم الحصول عليها من العمليات الخارجية	
	1.632.824.975	2. استهلاكات السنة المالية	

290.585.857		3. القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)
	78.833.629 208.800	أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
211.543.427		4. إجمالي فائض الاستغلال
574.072	1.298.410 51.127.186	المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى المخصصات للإهلاكات مؤونات خسائر انخفاض القيمة استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
159.691.902		5. النتيجة العملية
1.900.884	4.837.521	المنتجات المالية الأعباء المالية
	2.936.636	6. النتيجة المالية
156.755.266		7. النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
		عناصر غير عادية (منتجات) عناصر غير عادية (أعباء)
		8. النتيجة الغير عادية
		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
156.755.266		9. صافي نتيجة السنة المالية

الوحدة: دج

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة

نلاحظ أن حساب النتيجة المحاسبية بالطريقتين يوصلنا إلى نفس النتيجة.

المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية لشركة بكار للأشغال العمومية لسنة 2022.

تقوم شركة بكار للأشغال العمومية بتحديد النتيجة الجبائية وفقا لأحكام التشريع الجبائي ،وذلك بإضافة الأعباء الغير قابلة للخصم (الاستردادات) إلى النتيجة المحاسبية مطروح منها الإيرادات الغير خاضعة للضريبة (التخفيضات)، بحيث اعتمدنا في حساب النتيجة الجبائية لشركة على الجدول رقم 09 من الجداول الجبائية. والذي يوضح بشكل مفصل مراحل تحديد النتيجة الجبائية.

أولاً: معالجة عناصر النتيجة الجبائية للشركة محل الدراسة

القاعدة الضريبية في إحتساب النتيجة الجبائية كالتالي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة (الاستردادات) - التخفيضات

1 - النتيجة المحاسبية: تم استخراجها من حساب النتائج لسنة 2022، بحيث حققت شركة بكار للأشغال العمومية ربح قدر ب: 156.755.266 دج.

2 - الاستردادات: تتكون استردادات الشركة من خلال تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2022 من العناصر التالية حسب تصريح محاسب الشركة:

- مبلغ كراء بيت المسير والمقدر ب: 360.000 دج ليس له علاقة بالنشاط.
- تقديم هدايا بمبلغ: 1.500 دج للواحدة بقيمة إجمالية 150.000 دج أي 150.000 - 100.000 = 50.000 دج تسترد.
- إشترك سنوي في النقابة الولائية للمنتخبين بقيمة 100.000 دج ليس لها علاقة بالنشاط.
- المعالجة المحاسبية لسيارة السياحية:

❖ تسجيل قيد إقتناء في 2022/01/01 :

جدول رقم (2 - 05): جدول معالجة المحاسبية لإقتناء سيارة سياحية

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدین	دائن		مدین	دائن
218		من ح/ التثبيات العينة الأخرى	4.000.000	
	404	إلى ح/ موردو التثبيات		4.000.000
		إقتناء سيارة سياحية		

المصدر : من إعداد الطالبتين

❖ تسجيل قيد الإهلاك:

قيمة السيارة سياحية (قيمة الإقتناء 4.000.000 دج) :

قسط الإهلاك : 800.000 = 5 / 4.000.000 دج

جدول رقم (2 - 06): جدول تسجيل المعالجة المحاسبية لقسط الإهلاك

رقم الحساب	البيان	المبلغ
------------	--------	--------

مدین	دائن	مدین	دائن
681	2818	من ح/ مخصصات الإهلاك إلى ح/ إهلاك تشبيلات العينية قسط إهلاك سيارة سياحية	800.000
		800.000	

المصدر : من إعداد الطالبتين

ومنه نحسب قيمة المبلغ المسترد على النحو التالي :

السقف القانوني : $3.000.000 / 5 = 600.000$ دج

ومنه : $800.000 - 600.000 = 200.000$ دج تسترد.

- غرامات التأخير بمبلغ 65.100 دج لا تخضع من النتيجة الجبائية .

ويكون المجموع الكلي للإستردادات كآآتي :

مجموع الإستردادات = $360.000 + 50.000 + 100.000 + 200.000 + 65.100 = 775.100$ دج.

مجموع الإستردادات = **775.100 دج**

3 - التخفيضات: لم تسجل المؤسسة أية تخفيضات خلال سنة 2022 وبالتالي:

مجموع التخفيضات = **0 دج**

النتيجة الجبائية = $156.755.266 - 775.100 + 0 = 157.530.366$ دج.

من خلال النتيجة الجبائية يتم حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS :

$IBS = 157.530.366 \times 19\% = 29.930.770$ دج

الضريبة على أرباح الشركات : **29.930.770 دج**

والجدول الجبائي رقم 09 يوضح مراحل تحديد النتيجة الجبائية بالخط بآتي بشكل مفصل كآآتي:

جدول رقم (2 - 07): جدول تحديد النتيجة الجبائية لشركة بكار للأشغال العمومية

1. النتيجة الصافية للسنة (حسابات النتائج)	ربح	156.755.266
2. الاستردادات		
أعباء العقارات الغير مخصصة مباشرة للاستغلال		360.000
حصص الهدايا الاشهارية الغير قابلة للخصم		50.000
حصص الإشهار الغير قابلة للخصم		
مصاريف الاستقبال الغير قابلة للخصم		

	الاشتراكات و الهبات الغير قابلة للخصم	
	الضرائب و الرسوم الغير قابلة للخصم	
	المؤونات غير قابلة للخصم	
200.000	الإهتلاكات غير قابلة للخصم	
	مصاريف البحث و التطوير غير قابلة للخصم	
	الإيجارات خارج النواتج المالية	
	الإهتلاكات الغير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (ملك المستأجر)	
29.930.770	الضرائب المستحقة على النتيجة	الضريبة على أرباح الشركات
	الضرائب المؤجلة (التغيرات)	
	خسائر القيمة غير قابلة للخصم	
65.100	غرامات و عقوبات	
	الاستردادات الاخرى	
30.705.870	مجموع الاستردادات	
	3 . التخفيضات	
	حواصل و فوائد القيمة المتأتية من التنازل على الأسهم و الأوراق المماثلة	
	المداحيل المتأتية من توزيع الأرباح أو تلك المعفاة صراحة	
	الإهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود الإيجار التمويلي	
0.00	مجموع التخفيضات	
0.00	4 . مجموع الخسائر السابقة القابلة للخصم	
187.461.136	ربح	النتيجة الجبائية

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الميزانية الجبائية والمعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة.

ثانيا: معالجة المحاسبية للنتيجة الجبائية للشركة محل الدراسة

كانت المعالجة المحاسبية للنتيجة الجبائية على النحو التالي :

تسجل الشركة نهاية كل سنة مبلغ الضريبة المستحقة على النحو التالي :

جدول رقم (2 = 08): جدول تسجيل المعالجة المحاسبية لنتيجة الجبائية لشركة بكار للأشغال العمومية

رقم الحساب		البيان		المبلغ	
مدین	دائن			مدین	دائن

695	من ح/ الأرباح على الأنشطة العادية	29.930.770	
444	إلى ح/ ضرائب على النتائج		29.930.770

المصدر : من إعداد الطالبتين

المطلب الثالث: بعض الفروقات الأخرى

قدمت معلومات بخصوص شركة بكار الإنتاجية لسنة 2023 المودعة لدى إدارة الضرائب كما يلي :

1. حققت الشركة رقم أعمال من جراء بيع منتوجاتها بقيمة 600.000.000 دج علما أن تكلفة المنتوجات المباعة هو 370.000.000 دج؛
2. حصلت هذه الشركة على إشعار من الدولة يفيد بتلقيها إعانة إستغلال بقيمة 6.000.000 دج على أن عملية القبض تكون في السنة المقبلة؛
3. حصلت هذه الشركة على إعانة تجهيز 8.000.000 دج موجهة لإقتناء آلة إنتاجية بقيمة 10.000.000 دج تمتلك مدة 05 سنوات ،قدرتها الإنتاجية الكلية 5.000.00 وحدة ،علما أنها أنتجت 75.000 وحدة خلال هذه السنة وأن الشركة إختارت نخط الإهلاك حسب الوحدات الإنتاج؛
4. دفعت هذه الشركة أجور المستخدمين بقيمة 100.000.000 دج وكذا إشتراكهم الإجتماعية لدى الضمان الإجتماعي بقيمة 26.000.000 دج؛
5. دفعت هذه الشركة مصاريف الرعاية الإشهارية بقيمة 7.000.000 دج ؛
6. قامت الشركة بدفع الصيانة لسيارة سياحية بقيمة 20.000 دج؛
7. قامت الشركة بدفع أعباء الإيجار لمسكن خاص للعمال بقيمة 100.000 دج؛
8. قامت هذه الشركة بإقتناء جهاز إعلام آلي قيمته 80.000 دج مدة منفعة 04 سنوات؛
9. تمتلك هذه الشركة سيارة نفعية سياحية قيمتها 20.000.00 دج مدة حياتها 10 سنوات وقد تنازلت عنها في نهاية السنة بقيمة 1.900.000 دج بعد ثلاثة سنوات من إكتسابها.

أولا : المعالجة المحاسبية للفروقات

- العملية رقم 02 :

لدينا فرق مؤقت بين المحاسبة والجباية بإعتبار أن المحاسبة إعتبرت إعانات الإستغلال كإيراد في سنة 2023 ،في حين نجد أن الجباية إشتطت القبض الفعلي والذي سيكون السنة القادمة .

ومنه قيمة الضريبة المؤجلة خصوم = $0.19 \times 600.000.000 = 1.140.000$ دج .

- العملية رقم 03 :

تم حساب الإهلاك حسب وحدات الإنتاج كما يلي :

$$1.500.000 = 75.000 \times 5.000.00 / 10.000.000 \text{ دج.}$$

هنا لدينا فرق مؤقت بين المحاسبة والجباية بإعتبار أن الشركة إعتمدت محاسبيا على الإهلاك المطبق جبائيا

$$\text{كما يلي : } 2.000.000 = 5 / 10.000.000 \text{ دج.}$$

$$\text{وينتج لدينا فرق مؤقت بقيمة : } 5.000.00 = 1.500.000 - 2.000.000 \text{ دج}$$

$$\text{كما تنتج لدينا ضريبة مؤجلة خصوم بقيمة : } 95.000 = 0.19 \times 5.000.00 \text{ دج.}$$

$$\text{قسط إعانة التجهيز المدرج في النتيجة } 1.600.000 = 5 / 8.000.000 \text{ دج.}$$

في حين أن الجباية تعتبر إعانات التجهيز إيرادات خاضعة كليا لضريبة عند تاريخ الدفع ومنه ينتج لدينا فرق

$$\text{مؤقت بقيمة : } 6.400.000 = 1.600.000 - 8.000.000 \text{ دج}$$

$$\text{كما تنتج لدينا ضريبة مؤجلة أصول بقيمة : } 1.216.000 = 0.19 \times 6.400.000 \text{ دج.}$$

- العملية رقم 08 :

تم تسجيل جهاز الإعلام الآلي كمل لو كان مستهلكا بدل تسجيله ضمن التثبيتات طبقا لإستراتيجية

الشركة في إعتبار العناصر ذات القيمة المنخفضة أقل من 100.000 دج .

هنا لدينا فرق مؤقت بين المحاسبة والجباية بإعتبار أن المحاسبة منحت إمكانية تقدير العناصر ذات القيمة

المنخفضة للشركة حسب ما تراه مناسب لها في حين نجد ان الجباية حددت العناصر ذات القيمة المنخفضة بقيمة

$$60.000 \text{ دج وعليه جبائيا يتعين إهلاك جهاز الإعلام الآلي حسب مدة منفعة كما يلي :}$$

$$20.000 = 4 / 80.000 \text{ دج}$$

$$\text{ومنه ينتج لدينا فرق مؤقت } 60.000 = 20.000 - 80.000 \text{ دج}$$

$$\text{كما ينتج لدينا ضريبة مؤجلة أصول } 11.400 = 0.19 \times 60.000 \text{ دج}$$

- العملية رقم 09 :

تم حساب إهلاك السيارة السياحية بالمبلغ بجميع الرسوم لأن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بها غير مسترجع

وذلك كما يلي :

$$23.800 = 1.19 \times 2.000.000 / 10 \text{ سنوات دج.}$$

فائض قيمة التنازل = سعر التنازل _ (القيمة الأصلية _ الإهلاكات المتراكم)

فائض قيمة التنازل = 1.900.000 - [23.800 - (3x23.800) سنوات]

فائض قيمة التنازل = 23.400 دج.

- إعانات التجهيز خاصة كلياً (المادة 144).

- مصاريف الإيجار الخاصة بالمباني غير مخصصة مباشرة للإستغلال غير مقبولة للخصم (المادة 169).

- مصاريف تصليح وصيانة السيارة السياحية (المادة 141).

- حسب القانون الجبائي يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز 60.000 دج خارج

الرسم كإعفاء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها (المادة 3/141).

- إهلاك السيارة السياحية يحسب على أساس قيمة جبائية موحدة قدرها 3.000.000 دج (المادة

3/141).

- فائض قيمة قصيرة الأجل خاضع للضريبة بنسبة 70 % والقيمة غير الخاضعة بنسبة 30 % (المادة

173).

ثانيا : التسجيل المحاسبي للفروقات

جدول رقم (2 - 09): جدول تسجيل المعالجة المحاسبية للفروقات

رقم العملية	حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
01	512	701	من ح/ البنك إلى /إنتاج مبيع	600.000.000	600.000.000
	724	355	تمن ح/ تغيير المخزونات من المنتوجات إلى ح/ المنتوجات المصنعة	370.000.000	370.000.000
02	441	748	من ح/ الدولة، الإعانات المطلوب إستلامها إلى ح/ إعانات أخرى للإستغلال	6.000.000	6.000.000
	699	134	من ح/ فرض الضريبة مؤجلة خصوم إلى ح/ الضرائب المؤجلة على الخصوم	11.400.000	11.400.000
03	441		من ح/ الدولة، الإعانات المطلوب إستلامها	8.000.000	

8.000.000		إلى ح/ إعانات التجهيز المستلمة	1311		
	8.000.000	من ح/ البنك إلى ح/ الدولة، الإعانات المطلوب إستلامها	441	512	
	100.000.000	من ح/ معدات صناعية إلى ح/ البنك	512	215	
100.000.000	1.500.000	من ح/ مخصصات الإهلاك إلى ح/ إهلاك معدات صناعية	2815	682	
1.500.000	95.000	من ح/ فرض ضريبة المؤجلة عن الخصوم إلى ح/ الضرائب المؤجلة خصوم	134	693	
95.000	1.600.000	من ح/ إعانات التجهيز المسجلة في النتيجة إلى ح/ أقساط إعانات الإستثمار المؤجلة إلى نتيجة	754	1319	
1.600.000	1.216.000	من ح/ الضرائب المؤجلة على الأصول إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الأصول			
1.216.000	100.000.000 26.000.000	من ح/ أجور المستخدمين من ح/ إشتراكات الضمان الاجتماعي إلى ح/ البنك	512	631 635	04
126.000.000	7.000.000	من ح/ مصاريف الإستثمار إلى ح/ البنك	512	623	05
7.000.000	20.000	من ح/ صيانة وتصليلحات إلى ح/ البنك	512	615	06
20.000	100.000	من ح/ أعباء الإيجار إلى ح/ البنك	512	613	07
100.000	80.000	من ح/ مشتريات معدات وتجهيزات إلى ح/ البنك	512	605	08
80.000		2023/12/31			
	11.400	من ح/ الضرائب المؤجلة على الأصول إلى ح/ صرف الضريبة	692	133	
11.400					

		المؤجلة على الأصول			
238.000	238.000	من ح/ مخصصات الإهلاك إلى ح/ إهلاك سيارة سياحية	2818	682	09
238.000 714.000 234.000	1.900.000	من ح/ البنك إلى ح/ وسائل النقل (سيارة سياحية) إلى ح/ إهلاك سيارة سياحية إلى ح/ فائض القيمة للتنازل	218 2818 752	512	09

ثالثا : حساب النتيجة المحاسبية للفروقات

من خلال إجراء الفرق بين الإيرادات (صنف 07) والأعباء (صنف 06) وهو كما موضح :

جدول رقم (2 - 10): جدول النتيجة المحاسبية للفروقات

الإيرادات	المبالغ	الأعباء	المبالغ
إنتاج مباع	600.000.000	تغير مخزونات من	370.000.000
إعانات أخرى للإستغلال	6.000.000	المنتجات أعباء	
أقساط إعانات التجهيز المحولة إلى النتيجة	1.600.000	المستخدمين	126.000.000
فائض القيمة للتنازل عن الثبنيات	234.000	مصاريف الإستثمار	7.000.000
		مصاريف الإيجار	100.000
		مصاريف الصيانة والتصلح	20.000
		مشتريات معدات وأدوات	80.000
		مخصصات الإهلاك (معدات سيارة)	1738.000
المجموع	607.834.000		504.938.000

النتيجة المحاسبية = 607.834.000 - 504.938.000 = 102.896.000 دج

رابعا : حساب النتيجة الجبائية للفروقات

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + إستردادات - التخفيضات

جدول رقم (2 - 11): جدول المعالجة الجبائية للفروقات

الإستردادات	المبالغ	نوع الفرق	التخفيضات	المبالغ	نوع الفرق

إعانات	6.400.000	موقت	إعانات	6.000.000	
التجهيز		(أصول)	إستغلال	500.000	
مصاريف	100.000	دائم	إهتلاك		
الإيجار		دائم	معدات		
مصاريف	20.000	مؤقت	صناعية		
التصليح		(ضريبة	فائض قيمة	70.200	
مشتریات		مؤجلة	للتنازل		
ومعدات	60.000	أصول)			
	6.580.000			6.570.200	

$$102.905.800 = 102.896.000 + 6.570.200 - 6.580.000 = \text{النتيجة الجبائية}$$

$$19.552.102 = 102.905.800 \times 0.19 = \text{IBS}$$

ملاحظة : هذا المطلب عبارة عن تمارين من إعداد الطالبتين بمعطيات تتماشى مع نتيجة شركة بكار .

خلاصة الفصل

إعتمدنا في هذا الجزء من الدراسة على الرغم من الصعوبات التي يواجهها الواقع الميداني على دراسة الحالة بإستخدام أسلوب المقابلة وفحص المعلومات المالية المتعلقة بسنة 2022 ومن ثم تحليلها ،بهدف معالجة الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لذات السنة على أرض الواقع ،حيث لاحظنا أن الشركة ملتزمة بتطبيق مراحل المحاسبة لإعداد القوائم المالية للسنة على الدراسة ، التي بدورها تعتمد في تطبيق المعالجة المحاسبية لعدة فروقات ،للوصول إلى النتيجة الجبائية طبعاً بالإعتماد على النتيجة المحاسبية دون أن ننسى الغياب التام لعنصر الضرائب المؤجلة .

الخاتمة

الخاتمة

بعد مرور أربعة عشر سنة من تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي، الذي إتسم بالإستقلالية عن النظام الجبائي الجزائري بالرغم من تفوق هذا الأخير وفرض أولويته، مما أدى إلى ظهور العديد من المشاكل والتحديات دعت لها مستجدات الظروف الإقتصادية، التجارية والمالية من أبرزها ظهور فروقات حتمية بيت النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لذلك ما هو واقع هذه الفروقات، التي تسعى الهيئات المالية الجزائرية لتخفيضها جراء تعديل في القواعد الجبائية منذ سنة 2009 إلى يومنا هذا.

إختبار الفرضيات:

- يتعزز الإرتباط بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري من خلال وضعها تحت سلطة واحدة متمثلة في وزارة المالية حيث تختص المديرية العامة للضرائب في تسيير الجبائية ويختص المجلس الوطني للمحاسبة في تنظيم المحاسبة، وهو ما يؤكد صحة الفرضية .
- يعتمد النظام الجبائي على مصداقية وشفافية ما عرض في القوائم لتحديد النتيجة الجبائية وهو ما يؤكد صحة الفرضية.

النتائج العامة :

- إن النظام الجبائي الجزائري ملزم على مسايرة النظام المحاسبي المالي بحكم إرتباطهما، وبهدف تكييفه مع المتغيرات والمستجدات المستوحات من المعايير المحاسبية الدولية، ولذلك على الإدارة الجبائية إتخاذ التدابير والإجراءات التي توفق بين إستقرار القوانين والمحافظة على حصيلة الإيراد الضريبي؛
- صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2022 وماله من دور في معالجة الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؛

التوصيات :

- يجب أن تتسم النصوص الجبائية بالبساطة والمرونة تفاديا للتأويلات وإستجابة للتغيرات ؛
- نقترح على الإدارة الجبائية مراجعة وتحيين القواعد الجبائية بما يتماشى مع القواعد المحاسبية وتوسيع النطاق حتى لا ينعكس فقط في تحصيل الإيرادات العامة للدولة؛
- عقد دورات تكوينية لفائدة المحاسبين وإدارة الضرائب حول متطلبات المعايير المحاسبية الدولية مع إبراز نقاط الإختلاف بين القواعد المحاسبية والضريبية (خاصة الضرائب المؤجلة) وكيفية معالجتها ؛

- إنشاء فريق عمل مكون من إطارات ونخبة من المهنيين المحاسبين وأساتذة جامعيين للتكفل بالإنشغالات التي يواجهها المهنيين والمؤسسات الإقتصادية وتطبيق المفاهيم الجديدة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي.

أفاق الدراسة :

- ما هي جهود الجزائر في تقريب النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية بالإعتماد على تجارب الدول ومجاراته؟.
- ماهي القواعد الجبائية الجديدة المناسبة للقواعد المحاسبية سواء للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين؟.
- ماهي القواعد الجبائية التي تحقيق متطلبات الإنفتاح نحو العالم؟.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. بن حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء، الجزائر، 2009.
2. بن ربيع حنيقة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، مطبعة دار هوم، الجزائر، 2010.
3. سماتي سعيدة، الوجيز في القانون الجبائي، بيت الأفكار للنشر والتوزيع، دار البيضاء، الجزائر، 2021.
4. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء 02، مكتبة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
5. صفحات الزرقاء الدولية، النظام المحاسبي المالي، متيجة للطباعة، براقي، الجزائر، 2008.
6. كواشي مراد، المحاسبة المالية - حسب قواعد النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، الدار الجزائرية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.
7. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها، دار التعليم والتدريب بويرة، الجزائر، 2011.
8. محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، دار التعليم والتدريب بويرة، الجزائر، 2010.
9. مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي الجديد SCF، مزوار للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الوادي، 2008.

الرسائل والأطروحات الجامعية :

10. العمري هاشي، تكييف النظام الجبائي الجزائري في ظل تبني التجارة الإلكترونية (دراسة حالة)، أطروحة دكتوراه الطور الثالث ميدان علوم إقتصادية وعلوم تجارية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعرييج، 2023/2022.
11. باصور رضوان، دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات (حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)، أطروحة مقدمه لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر 2018/2017.

12. بلعيد وردة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية (دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية بالجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2020/2019.
13. تودرت أكلي، التحليل المالي في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009/2008.
14. فكير سامية، أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد SCF في تنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2009، 2010/.
15. لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالي وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة)، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012/2011.
16. محمد بلقايد خملول، إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وتأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية (دراسة حالة مجموعة من الشركات المجمعة الجزائرية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020/2019.
17. محمد سهيل، عاشور حماده، الضريبة المؤجلة وأثرها على الأداء المالي في ضوء السياسات الضريبية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين -دراسة تطبيقية-، برنامج مذكرة ماجستير المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2020.
18. محمد قبايلي، آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 ضرائب الدخل في ظل تبين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي - دراسة حالة الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2013.
19. مخلوفي محمد عادل، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على جودة نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة سونلغاز المديرية الجهوية ورقلة)، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2015/2014.
20. مرحوم محمد الحبيب، إستراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم (دراسة حالة شركة فريق الجزائر)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسنية بن بوعلي، شلف، 2012/ 2011.

21. مومني ياسين، واقع معالجة الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي -دراسة حالة لعينه من مؤسستين إقتصاديتين، مذكرة مقدمة تدخل ضمن نيل شهادة ماستر ميدان علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017.
- الدوريات والمجلات :
22. بكيري جمال الدين ، بهاز جيلالي ، الضرائب المؤجلة وأثرها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، الوادي، الجزائر، 2021.
23. بنكوس المختار ، معزوز نشيدة ، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري-دراسة حالة مؤسسة إنتاجية-، مجلة الأبحاث الاقتصادية، مجلد 16، العدد 02، البلدة، الجزائر، 2021.
24. حسون صديق ، شريط صلاح الدين، الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات إقتصادية-، الجلفة، الجزائر.
25. خبيطي خضير، تقييم واقع إلتزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بمحاسبة الضرائب المؤجلة، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 10، العدد 02، غرداية، الجزائر، 2022.
26. بوحديدة محمد، قمان عمر، الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع متطلبات معايير الإفصاح المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية دراسات إقتصادية، العدد 24، جامعة زيان بن عاشور بالجلفة.
27. دراجي عيسى ، قندز بن توته، الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد 2، تيسمسيلت، الجزائر.
28. ديب نورة ، إجراءات الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بشركة الصيانة للشرق SME فرع من المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر GICA، مجلة العلوم الإنسانية و الإجتماعية، المجلد 07 العدد 01، الجزائر، 2021.
29. زهراوي عفاف ، تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الإهلاكات والضرائب المؤجلة، مجلة العلوم الإنسانية و الإجتماعية، المجلد 06، العدد 01، قسنطينة، الجزائر 2020.
30. زهية سي فضيل، دور القاضي الإجتماعي في بلورة وتطوير القاعدة القانونية، مجلة قانون العمل والتشغيل جامعة عبد الحميد بن باديس، العدد 03، مستغانم، 2017 .

31. سحنون نسيم، الفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في ظل قانون المالية 2022، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 11، العدد 02، الجزائر، 2020.
32. سعيد بن شهرة، قمان عمر، أثر الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق متطلبات IAS12 على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة مجمع سونطراك-، المجلد 07، العدد 01، الجلفة، الجزائر، 2021.
33. سعيد بن شهرة، قمان عمر، أثر تفادي مشكلات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 07، العدد 01، الجلفة، الجزائر، 2021.
34. سماعين عيسى، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، مجلة الريادة لإقتصاديات الأعمال، المجلد 05، العدد 02، الشلف، الجزائر، 2019.
35. شوقي طارق، الضرائب المؤجلة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر - دراسة حالة مؤسسة ENPC سطيف -، مجلة إنارة للدراسات الاقتصادية الإدارية والمحاسبية، المجلد 01 العدد 01، سطيف، الجزائر، 2020.
36. شوقي طارق، خلادي عبد الغني، واقع تطبيق الضرائب المؤجلة في الجزائر في ظل متطلبات النظام المحاسبي المالي -دراسة حالة مؤسسة (AGRODIVE)، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 07 العدد 02، الجزائر، 2024.
37. عارجي خالد، طالبي محمد، المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة المؤجلة، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 01، البليدة، الجزائر، 2021.
38. عوماري عائشة، بن الدين أحمد، دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، الجزائر، 2019.
39. فنور حنان، زيرف سوسن، أثر المحاسبة عن الضرائب المؤجلة على القدرة التنبؤية للأرباح المحاسبة -دراسة تطبيقية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 01، سكيكدة، الجزائر، 2021.
40. قدوري عمار، بن عواق العربي، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي، مجلة دراسة الجبائية، العدد 12، الجزائر، 2018.

41. قديري عبد المجيد، عراب فاطمة الزهراء، مدى إسهام الإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة في جودة القوائم المالية - دراسة حالة مجمع الصناعات الغذائية مطاحن الساور -، مجلة أبحاث، المجلد 08 العدد 01، الجزائر، 2023.
42. قمان عمر، آليات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 12، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية، المجلد 06، العدد 01، الخلفة، الجزائر، 2022.
43. كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS/IAS)، مجلة إقتصادية شمال إفريقيا، العدد 06، الشلف، 2009.
44. كسيرة إهام، أثر الإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية للمؤسسة - دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط سونلغاز البليدة -، مجلة دراسات جبائية، المجلد 11، العدد 01 البليدة، الجزائر، 2022.
45. لعلايية ياسين، أثر تكوين المؤونة على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية - دراسة حالة مؤسسة أسميدال عنابة -، مجلة بحوث الإدارة والإقتصاد، مجلد 02، عدد 01، سكيكدة، الجزائر، 2020.
46. مريم ظريف، إشكالية الاختلاف والتوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 08، العدد 01، بومرداس، الجزائر، 2020.
47. موحاري رضوان، آليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التشريع، مجلة الدراسات المالية و المحاسبة الإدارية، المجلد 07، العدد 02، الجزائر.
48. نغموش عادل، دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري - دراسة حالات عملية -، مجلة إضافات إقتصادية، المجلد 05، العدد 02، المسيلة، الجزائر 2021.
49. واضح صالح، حمر العين محمد، المعالجة الجبائية للفروق المؤقتة في ظل الاختلاف بين القانون الضريبي والمحاسبي، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 09، العدد 01، سطيف، الجزائر، 2020.
50. يخلف إيمان وآخرون، نظرة النظام الجبائي الجزائري لنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 04، العدد 02، الشلف، الجزائر، 2017.
51. يخلف رندة إيتسام، تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 01، خميس مليانة، الجزائر، 2021.

التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات:

52. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، المادة 03، الجزائر، 2007.
53. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المادة 01، الجزائر، 2008.
54. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المادتين 01 و02، الجزائر، 2009.
55. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21، المادتين 23 و24، الجزائر، 2009.
56. وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 140، الجزائر، 2024.
57. وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 141، الجزائر، 2024.
58. وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 142، الجزائر، 2024.
59. وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 168، الجزائر، 2024.
60. وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 169، الجزائر، 2024.
61. وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 170، الجزائر، 2024.
62. وزارة المالية قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 171، الجزائر، 2024.
63. وزارة المالية، التعليمية الوزارية رقم 02، المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، تتضمن أول تطبيق لنظام

المحاسبي المالي، الجزائر، 2010.

المنشورات :

64. وليدناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.

المواقع الإلكترونية :

65. <https://www.asjp.crist.dw>، عيادي عبد القادر، جامعة حسبية بن ، (SCF) مدى توافق النظام المحاسبي مع المرجع المحاسبي في إعداد القوائم المالية . 2017 بوعلي بالشلف
66. <https://www.mfdgi.gov.dz>ibs-ar>، الضريبة على أرباح الشركات.
67. <https://www.asjp>، لواج عبد الرحيم، لواج منير، الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات ، جيغل، الجزائر، 2021.

ثانيا : المرجع باللغة الأجنبية :

الكتب:

68. جيرار هيريغويين، معايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ترجمة بحار حسنه، دار النشر لتعليم والتدريب، البويرة، الجزائر، 2010.

قائمة الملاحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000739019001155

Désignation de l'entreprise

SARL BAKKAR TRAVAUX PUBLIQUE

Activité: PRODUCTION POTEaux ET TRAVAUX PUBL

Adresse: CITE EL KAOUTHER BAYADA ELOUED

Exercic clos le 31/12/2022

BILAN PASSIF

PASSIF	2022	2021
<u>CAPITAUX PROPRES</u>		
Capital émis	50 000 000	50 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	44 276 602	27 767 211
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat part du groupe (1)	156 755 266	60 575 741
Autres capitaux propres-Report à nouveau	147 148 849	106 679 998
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	398 180 717	245 022 951
<u>PASSIFS NON COURANTS</u>		
Emprunts et dettes financier	150 530 000	79 530 000
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance		
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	150 530 000	79 530 000
<u>PASSIFS COURANTS</u>		
Fournisseurs et comptes rattaché	951 180 727	644 851 447
Impôts	1 119 805	3 409 293
Autres dettes	63 350 490	63 742 894
Trésorerie Passif		
TOTAL PASSIFS COURANTS III	1015 651 023	712 003 634
TOTAL GENERAL PASSIF	1564 361 741	1036 556 585

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

130

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 0 0 0 7 3 9 0 1 9 0 0 1 1 5 5

Désignation de l'entreprise

SARL BAKKAR TRAVAUX PUBLIQUE

Activité PRODUCTION POTEAUX ET TRAVAUX PUBLIQUE

Adresse CITE EL KAOUTHER BAYADA ELOUED

Exercice clos le 31/12/2022

BILAN (ACTIF)

Séance G. n°2 (2010)

ACTIF	2022			2021
	Montants bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	470 000	154 101	315 898	362 898
Immobilisation corporelles				
Terrain				
Batiments				
Autres immobilisations corporelles	765 490 972	217 536 789	547 954 182	411 251 501
Immobilisation en cession				
Immobilisation en cours				
Immobilisation financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Pret et autres actifs financiers non courants	11 792 620		11 792 620	7 106 372
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	777 753 592	217 690 890	560 062 701	418 720 773
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	352 010 158		352 010 158	234 200 219
Créances et emplois assimilés				
Clients	130 232 709		130 232 709	56 319 944
Autres débiteurs	65 548 284		65 548 284	65 512 585
Impôts et assimilés				
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	456 507 886		456 507 886	261 803 063
TOTAL ACTIF COURANT	1004 299 039		1004 299 039	617 835 813
TOTAL GENERAL ACTIF	1782 052 631	217 690 890	1564 361 741	1036 556 586

IMPRIMERIE DESTINEE A L'ADMINISTRATION

NIF 0 0 0 7 3 9 0 1 9 0 0 1 1 5 5

Désignation de l'entreprise

SARL SAKKAR TRAVAUX PUBLIQUE

Activité PRODUCTION POTEAUX ET TRAVAUX PUBL.

Adresse CITE EL KAOUTHER BAYADA ELOUED

Exercice du 01/01/2022 au 31/12/2022

COMPTE DE RESULTATS

RUBRIQUES		2022		2021	
		Débit (en Dinars)	Crédit (En Dinars)	Débit (en Dinars)	Crédit (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués		1862 398 532		682 927 119
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			1862 398 532		682 927 119
Production stockée ou déstockée			61 012 300		69 584 400
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			1923 410 832		752 511 519
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		1370 716 809		447 722 140	
Autres approvisionnements		54 672 129		46 309 300	
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		10 760 898		4 198 225	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations	191 040 000		111 888 000	
	Entretien, réparations et maintenance	1 024 700		44 000	
	Primes d'assurances				
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	796 631		471 270	
	Publicité	185 000		394 110	
Autres services	Déplacement, missions et réceptions	5 000		137 614	
Autres services		3 623 805		866 726	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur exercices extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		1632 824 975		612 031 388	
III - Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			290 585 857		140 480 130
Charges de personnel		78 833 629		36 509 469	
Impôts et taxes et versements assimilés		208 800		140 327	
IV-Excédent brut d'exploitation			211 543 427		

131

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000739019001155

Désignation de l'entreprise

SARL BAKKAR TRAVAUX PUBLIQUE

Activité: PRODUCTION POTEAUX ET TRAVAUX P

Adresse: CITE EL KAOUTHER BAYADA ELOUED

Exercice du : 01/01/2022 au 31/12/2022

9/ TABLEAU DE DETERMINATION DU RESULTAT FISCAL

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	156 755 266
	Perte	
II Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		360 000
Quote - part des cadeaux publicitaires non déductible		50 000
Quote- part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		100 000
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote - part des frais de recherche développement non déductibles		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LCF2010)		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		200 000
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	29 930 770
	Impôt différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		65 100
Autres charges non déductibles *		
Total des réintégrations		30 705 870
III Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (bailleur) (cf.art 27 de LCF2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
Total des déductions		
IV Déficit antérieur (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année		
Déficit de l'année		
Déficit de l'année		
Déficit de l'année		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	1°
	Déficit	

* A détailler sur état annexe.

133