الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر– الوادي–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
شعبة المحاسبة والجباية

الموضوع:

تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية

دراسة حالة مؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف 2019 – 2020

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث LMD في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وجباية

من إعداد الطالبة: مليكة بن علي

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة	المؤسسة الأصلية	الصفة
أ/د. محمد الهادي ضيف الله	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمه لخضر/ الوادي	رئيساً
د. محمد فيصل مايدة	أستاذ محاضر– أ –	جامعة الشهيد حمه لخضر/ الوادي	مشرفاً ومقرراً
أ/د. مصطفى عوادي	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمه لخضر/ الوادي	مناقشاً
أ/د. زكريا دمدوم	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمه لخضر/ الوادي	مناقشاً
د. محمد كويسي	أستاذ محاضر– أ –	جامعة قاصدي مرباح / ورقلة	مناقشاً
د. فريد عوينات	أستاذ محاضر– أ –	جامعة قاصدي مرباح / ورقلة	مناقشاً

السنة الجامعية: 2022/2021

بسم الله الرحمن الرحيم

ملخص الدراسة

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى إيجاد امكانية لتطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لما تتطلبه معايير المحاسبة الدولية، وذلك بغرض مراعاة الاختلاف الحاصل بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في شقه الخاص بالضرائب على الأرباح، حيث تمّ الوقوف على واقع المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر من حيث درجة الالتزام بتطبيق الضريبة المؤجلة من طرف المؤسسات الاقتصادية الناشطة في الجزائر، باعتبارها السبيل الوحيد لتجسيد فكرة التطوير تلك، بالإضافة إلى تحديد أهم متطلبات الالتزام بالضريبة المؤجلة والكشف عن العراقيل والصعوبات التي تحول دون ذلك، ولتحقيق هذه الأهداف تم إجراء دراسة حالة مؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف، بالإضافة إلى إجراء عدة مقابلات شخصية مع بعض موظفي قسم المحاسبة والتسيير بالمؤسسة وأخرى مع أهل الاختصاص من خارج المؤسسة(محاسبين، مراجعي حسابات، أساتذة محاسبة).

وقد توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها: أن معظم المؤسسات الناشطة في الجزائر لا تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12، و يعود السبب بالدرجة الأولى إلى عدم إلزامية التشريع الضريبي بتطبيق هذه الطريقة، بالإضافة إلى نقص التكوين والتأهيل العلمي والمهني للمحاسبين، وأوصت الدراسة بضرورة التدريب والتكوين للمهنيين المحاسبين، وكذلك بأهمية وجود عامل التحفيز الضريبي بهدف تشجيع التزام المؤسسات بتطبيق الضريبة المؤجلة خاصة في ظل الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: الضرائب على الأرباح، الضريبة المؤجلة، المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، النظام المحاسبي المالي، النظام الجبائي.

Abstract :

The aim of this dissertation is discovering some possible solutions for developing the accounting treatment of taxes on profits in Algeria through the requirements of international accounting standards. One major purpose of this solutions is to show differences between Algerian financial accounting system and tax system, focusing on taxes and profits part. Firstly, conducting a discussion of the reality of the accounting treatment of taxes on profits in Algeria in terms of commitment for applying the deferred tax by the active economic institutions in Algeria, because it is the only way to embody the idea of development. In addition, identifying the most important requirements for payment deferred tax. As well as, determine the obstacles and difficulties that prevent them. To achieve these goals a case study was conducted for the Cement Industry Company in Setif. Moreover, several personal interviews were taken with some employees of the accounting and management department in the institution, and others with specialists from outside (accountants, auditors, accounting professors).

One of significant results from this dissertation is that most of the active institutions in Algeria do not apply the deferred tax method that listed by the financial accounting system and international accounting standard No. 12. The main reason of this problem is that the tax legislation do not oblige the application of this method. Also, the lack of scientific and professional training for accountants. So, This study recommended the necessity of training for accountants professionals. As well as the urgency of the tax incentive factor in order to encourage the commitment of companies for applying the deferred tax, because of the difference between the financial accounting system and the tax system in Algeria .

Key words: Profit Taxes, Deferred Tax, International Accounting Standard No. 12, Financial Accounting System, Tax system..

Résumé :

Cette recherche vise à trouver une possibilité de développer le traitement comptable des impôts sur les bénéfices en Algérie à travers aux exigences des normes comptables internationales. Ceci afin de prendre en compte la différence entre le système comptable financier algérien et le système fiscal dans sa section sur les impôts sur les bénéfices. Tout d'abord, une discussion sur la réalité du traitement comptable des impôts sur les bénéfices en Algérie en termes d'engagement d'application de l'impôt différé par les institutions économiques actives en Algérie car c'est le seul moyen d'incarner l'idée de développement. En outre, identifier les exigences les plus importantes pour le paiement de l'impôt différé, et déterminer les obstacles et les difficultés qui les empêchent. Pour atteindre ces objectifs, une étude est menée pour la Société de l'Industrie du Ciment à Sétif. Par ailleurs, en interrogeant certains employés du service comptabilité et gestion de l'institution, et des spécialistes extérieurs à celle-ci. (comptables, commissaires aux comptes, Professeurs de comptabilité).

Il a été conclu de cette étude que la plupart des institutions actives en Algérie n'appliquent pas la méthode de l'impôt différé qui est inscrite par le système de comptabilité financière et les normes comptables internationales et la norme comptable internationale n°12. La principale raison de ce problème est que la législation fiscale n'oblige pas l'application de cette méthode. Aussi, le manque de formation scientifique et professionnelle des comptables. Cette étude a recommandé la nécessité d'une formation pour les professionnels comptables. Ainsi que l'importance du facteur d'incitation fiscale afin d'encourager l'engagement des entreprises à appliquer l'impôt différé car il existe la déférence entre le système de comptabilité financière et le système fiscal en Algérie**.**

Mots clés : Impôts sur les bénéfices, Impôt différé, Norme comptable internationale n° 12, Système de comptabilité financière, Système fiscal.

إهداء

بسم الله الرحمان الرحيم

وصلى الله وسلم على صاحب الشفاعة سيدنا محمد النبي الكريم، وعلى آله وصحبه الطيبين الطاهرين، أهدي ثمرة عملي هذا:

إلى صاحب السيرة العطرة والفكر المستنير، إلى الذي كان له الفضل في بلوغي التعليم العالي والدي الكريم حفظه الله وأطال في عمره.

إلى من وضع المولى سبحانه وتعالى الجنة تحت أقدامها، إلى من لم تدخر نفسا في تربيتي أمي الحنونة الطيبة حفظها الله ورعاها.

إلى رفيقي في الكفاح وسندي في الحياة زوجي العزيز حفظه الله ورعاه.

إلى قرة عيني ونبض قلبي أبنائي الأعزاء مؤيد، وديع، رزان وأسيل.

إلى الذين كان لهم الأثر الطيب في الكثير من العقبات، إخوتي وأخواتي.

إلى كل من ساهم في إتمام هذا البحث الذي أرجو أن يكون خالصا لوجه الله وأن تكون فيه الفائدة وأن يغفر الله زلاتي فيه ويثيبني على ما وفقني إليه ويكتبني مع طلبة العلم إتباعا لسنة نبينا الكريم عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم.

شكر وتقدير

مصداقا لقوله تعالى: "ولئن شكرتم لأزيدنكم"

أشكر المولى وأحمده جل شأنه على العزيمة والصبر اللذان منحني إياهما طيلة هذا المشوار، ليتكلل جهدي بهذا العمل الذي أتمنى ان يكون سندا علميا لكل من يطلع عليه. فالحمد لله حمدا كثيرا.

وانطلاقا من قوله صلى الله عليه وسلم "ومن صنع إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئوه فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه".

أتقدم بجزيل الشكر إلى المشرف الدكتور **محمد فيصل مايدة** الذي لولا توجيهه لم أصل ولولا بذره لم أزهر فشكرا ودعوة صادقة مني إليه.

كما أتقدم بخالص شكري وامتناني لأستاذي الدكتور **لعبيدي مهاوات** على كل ما قدمه لي من توجيهات ومعلومات قيمة ساهمت في إثراء موضوع دراستي.

وأخص بالذكر أستاذي الدكتور **محمد الهادي ضيف الله** الذي كان سندا وعونا لي طيلة فترة تكويني بنصائحه وارشاداته القيمة لإتمام هذا العمل.

أمّا أسمى عبارات الشكر وخالص الامتنان فأتقدم بها إلى أخي وأستاذي د. **محمد علي داهم** الذي لم يبخل عليا بعلمه رغم ضيق وقته، وأعانني بكل صبر ورفق.

والشكر موصول إلى كافة موظفي شركة الاسمنت بسطيف وعلى رأسهم المحاسب **خالد فودي**، وأيضا أساتذتي الكرام بجامعة الوادي على كل ما قدموه لي وخاصة الدكتور **زكرياء دمدوم** والدكتور **صالح حميداتو**.

أمّا أعضاء لجنة المناقشة لأطروحتي فلهم مني كل الشكر والتقدير والاحترام.

الفهرس

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
ملخص الدراسة	I
الإهداء	IV
الشكر وتقدير	V
قائمة المحتويات	VII
قائمة الجداول	X
قائمة الأشكال	XI
قائمة الملاحق	XII
قائمة المختصرات	XIII
مقدمة	أ– د
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	
تمهيـد	6
المبحث الأول: تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12" ضرائب الدخل "	7
المطلب الأول: نشأة، هدف، ونطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12" ضرائب الدخل "	7
الفرع الأول: نشأة وتطور المعيار المحاسبي الدولي رقم 12" ضرائب الدخل"	7
الفرع الثاني: هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12	8
الفرع الثالث: نطاق المعيار الحاسبي الدولي رقم 12	8
المطلب الثاني: مصطلحات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والمدخل المحاسبي المقبول حسبه	9
الفرع الأول: تعاريف ومصطلحات واردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12	9
الفرع الثاني: المدخل المحاسبي المقبول لمحاسبة ضرائب الدخل حسب المعيار IAS12	12
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12	12
الفرع الأول: الاعتراف بالضرائب على الأرباح حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12	12
الفرع الثاني: قياس الأصول والالتزامات (الخصوم) الضريبية المؤجلة	15
الفرع الثالث: الإفصاح عن الضرائب المؤجلة	16
المبحث الثاني: الدخل المحاسبي والوعاء الجبائي للضرائب على الأرباح في الجزائر ودرجة توافقهما مع متطلبات المعيارIAS12	19

المطلب الأول: الدخل المحاسبي للضرائب على الأرباح في الجزائر	**19**
الفرع الأول: لمحة عن النظام المحاسبي المالي SCF	**19**
الفرع الثاني: كيفية تحديد الدخل المحاسبي للضريبة على الأرباح في الجزائر حسب SCF	**23**
المطلب الثاني: الوعاء الجبائي للضرائب على الأرباح في الجزائر	**25**
الفرع الأول: لمحة عن النظام الجبائي الجزائري	**25**
الفرع الثاني: كيفية تحديد الوعاء الجبائي (النتيجة الجبائية) للضرائب على الأرباح في الجزائر	**29**
المطلب الثالث: درجة توافق المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي IAS12	**31**
الفرع الأول: واقع البيئة المحاسبية في الجزائر	**32**
الفرع الثاني: حالات الاختلاف بين الأساس المحاسبي والأساس الجبائي للضريبة على الأرباح في ظل تبني المعيار IAS12	**38**
الفرع الثالث: بعض الحلول المقترحة لتفادي الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية	**53**
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	**55**
المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية	**55**
المطلب الثاني: الدراسات السابقة بلغات أجنبية	**63**
المطلب الثالث: أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	**71**
الفرع الأول: عرض مختصر للدراسات السابقة	**72**
الفرع الثاني: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	**81**
خلاصة الفصل	**83**
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية بمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة (سطيف)	
تمهيد	**85**
المبحث الأول: تقديم مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة بسطيف	**86**
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة وتطورها التاريخي	**86**
الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة	**86**
الفرع الثاني: نشأة المؤسسة وتطورها التاريخي	**88**
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الاسمنت SCAEKوطبيعة نشاطها	**90**
الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف SCAEK	**90**
الفرع الثاني: طبيعة نشاط مؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف SCAEK	**94**
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لمؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف للفترة (2019-2020)	**97**
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لمؤسسة SCAEK لسنة 2019	**97**

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للضرائب مؤجلة أصول لسنة 2019	**97**
الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب مؤجلة خصوم لسنة 2019	**105**
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لمؤسسة SCAEK لسنة 2020	**112**
الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للضرائب مؤجلة أصول لسنة 2020	**112**
الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب مؤجلة خصوم لسنة 2020	**120**
الفرع الثالث: مقارنة الضرائب المؤجلة لسنة 2019 مع الضرائب المؤجلة لسنة 2020	**131**
المبحث الثالث: النتيجة المحاسبية والجبائية لمؤسسة صناعة الإسمنت بسطيف	**137**
المطلب الأول: تحديد النتيجة المحاسبية لمؤسسة صناعة الإسمنت بسطيف لسنة 2020	**137**
المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة صناعة الإسمنت بسطيف لسنة 2020	**140**
المطلب الثالث: تحليل نتائج المقابلة مع موظفي قسم المحاسبة بمؤسسةSCAEK وبعض الأكاديميين والمهنيين في المحاسبة	**145**
خلاصة الفصل	**154**
الخاتمة	**156**
قائمة المراجع	**161**
الملاحق	**168**

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	حالات الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الجبائي	38
2-1	إثبات الضريبة المؤجلة حسب طريقة الميزانية	43
3-1	ملخص الدراسات السابقة	72
4-2	بطاقة فنية لمؤسسة صناعة الاسمنت بعين الكبيرة	88
5-2	التطور التاريخي لمؤسسة صناعة الاسمنت عين الكبيرة SCAEK بسطيف	89
6-2	تفصيل حساب الضرائب مؤجلة أصول لسنة 2019	99
7-2	تفصيل حساب الضرائب مؤجلة خصوم لسنة 2019	105
8-2	تفصيل حساب الضرائب مؤجلة أصول لسنة 2020	114
9-2	تفصيل حساب الضرائب مؤجلة خصوم لسنة 2020	121
10-2	مقارنة بين الضرائب مؤجلة أصول ح/133 لسنتي 2019 و2020	132
11-2	مقارنة بين الضرائب مؤجلة خصوم ح/134 لسنتي 2019 و2020	134
12-2	جدول حسابات النتائج لمؤسسة SCAEK لسنة 2020	138
13-2	جدول حساب النتيجة الجبائية لسنة 2020	141
14-2	درجة الاجابات من عينة الدراسة وفقًا لمقياس ليكارت الثلاثي	146
15-2	النسب المئوية للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة	146
16-2	نتائج تحليل المحور الأول حول واقع المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر مقارنة بمتطلبات المعيار IAS12	148
17-2	نتائج تحليل المحور الثاني حول متطلبات تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفق المعيار IAS12	149
18-2	نتائج تحليل المحور الثالث حول تحديد عراقيل تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفق المعيار IAS12	151
19-2	نتائج تحليل المحور الرابع حول مؤهلات الجزائر المتعلقة بتطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح وفق المعيار IAS12	152

قـائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	التمييز بين الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة حسب IAS12	15
2-1	هيكل النظام الجبائي (الضريبي) الجزائري	28
3-1	تحديد الوعاء الجبائي الضريبي على الارباح في الجزائر	31
4-1	مفهوم الضريبة المؤجلة وأصنافها	41
5-1	إثبات الضريبة المؤجلة حسب طريقة الدخل (جدول حسابات النتائج)	42
6-2	الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الاسمنت عين الكبيرة بسطيف	91
7-2	نسب المواد الأولية لمنتج الاسمنت بمؤسسة SCAEK	95
8-2	مراحل صناعة الاسمنت بمؤسسة SCAEK	96
9-2	مقارنة الضريبة مؤجلة أصول حـ/133 بين السنتين 2019 2020	133
10-2	مقارنة الضريبة مؤجلة خصوم حـ/134 بين السنتين 2019 2020	135
11-2	مخطط حساب النتيجة الجبائية في مؤسسة SCAEK	141

قـائمة المـــلاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	دفتر الأستاذ للحساب ح/ 133 لسنة 2019	168
2	دفتر الأستاذ للحساب ح/ 133 لسنة 2019	169
3	دفتر الأستاذ للحساب ح/ 133 لسنة 2020	170
4	دفتر الأستاذ للحساب ح/ 133 لسنة 2020	171
5	دفتر الأستاذ للحساب ح/ 134 لسنة 2019	172
6	دفتر الأستاذ للحساب ح/ 134 لسنة 2020	173
7	ميزان المراجعة لسنة 2019 (المتعلق بالحساب 133 و134)	175
8	ميزان المراجعة لسنة 2020 (المتعلق بالحساب 133 و134)	176
9	قائمة الأصول لسنة 2020	177
10	قائمة الخصوم لسنة 2020.	178
11	الميزانية الجبائية (الجدول الجبائي رقم 9) لسنة 2020.	179
12	جدول حساب النتيجة لسنة 2020.	180
13	ميزان المراجعة للحساب 692 والحساب 693 لسنة 2019.	181
14	ميزان المراجعة للحساب 692 لسنة 2020.	182
15	ميزان المراجعة للحساب 693 لسنة 2020.	183
16	استمارة المقابلة	184

قـائمة الاختصـارات

الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
IASC	International Accounting Standards Commette	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IAS12	International Accounting Standards Number 12	معيار المحاسبة الدولي رقم 12
SCF	Système Comptable Financière	النظام المحاسبي المالي
IRG	Impôts sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	Impôts sur le Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
GICA	Group Industriel des Ciments d'Algérie	المجمع الصناعي لمؤسسات الاسمنت بالجزائر
SCAEK	Societe des Ciments Ain El Kebira	مؤسسة صناعة الاسمنت عين الكبيرة
BEA	Banque Extérieure d'Algérie	البنك الجزائر الخارجي
BDL	Banque de Development Local	بنك التنمية المحلية
ANDI	Agence nationale de développement de l'investissement	الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
CPA	Crédit populaire d'Algérie	القرض الشعبي الجزائري
OAT	Obligations du trésor algérien	سندات الخزينة الجزائرية (العمومية)
BTA	Bon du Trésor Assimilable	سندات الخزينة القابلة للاستيعاب
SRH	Société de Refinancement Hypothécaire	شركة إعادة تمويل الرهن العقاري
DAT	dépôt A Terme	ودائع لأجل

مقدمة

مقدمة:

في ظل التوجه الاقتصادي العالمي المعاصر، وفي خضم تعدد التحولات الاقتصادية الهائلة التي فرضها اقتصاد السوق وظروف الاقتصاد الدولي، ظهرت الحاجة إلى ضرورة مسايرة هذه المستجدات والتطورات التي شهدتها بيئة الأعمال على المستوى العالمي، ممّا دفع بمعظم دول العالم -إن لم نقل جميعها – إلى تبني موجة اصلاح داخلية واسعة النطاق، مست كل المجالات والميادين؛ لعلّ أهمها المجال الاقتصادي باعتباره من أهم العوامل ذات التأثير الكبير والمباشر على الأوضاع الداخلية والخارجية لها.

وبهدف الوصول إلى احداث الانسجام والتوافق مع ما يحدث حولها، قامت الجزائر هي الأخرى بحملة تغيير جذرية على مستوى أنظمتها، خاصة نظامها المحاسبي، الذي رأت أنه من الضروري إعادة تكييفه مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، بغية توفير بيئة اقتصادية ومحاسبية ملائمة تخدم الأطراف المهتمة على المستوى الداخلي أو الخارجي وقد تجلى ذلك بوضوح عند صدور القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، فكان ذلك بمثابة الإعلان الرسمي لرغبة الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية.

وبما أنّ لكل دولة نظامها الجبائي وتشريعاتها الضريبية الخاصة بها، التي تهتم بتحديد معدلات الضرائب وأوعيتها ومبالغها وتوقيت تحصيلها و ...، وذلك بالاعتماد على مخرجات نظامها المحاسبي، إلا أن الإشكال الذي يبقى مطروح هو وجود اختلافات بين الممارسات المحاسبية والجبائية، وكأقرب مثال على ذلك نجد الجزائر، فرغم محاولاتها العديدة التي ترجمت من خلال قوانينها المالية السنوية بهدف التقريب بين نظامها المحاسبي المالي ونظامها الجبائي، إلا أن الفجوة بينهما لا تزال قائمة، ممّا يحتم عليها إعادة المحاولة من جديد من خلال اتخاذ العديد من الإجراءات التي تمكنها من تحقيق ذلك.

إشكالية البحث:

انطلاقا من عمق العلاقة التي تربط النظام المحاسبي المالي SCF بالنظام الجبائي في الجزائر، التي انبثقت من العلاقة بين المحاسبة والجباية، لكون أن مخرجات المحاسبة هي مدخلات الجباية، وبغية سد الفجوة القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر، فلا بد من القيام بمحاولة تطوير للمعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، لأنّ تبني هذه الأخيرة يعتبر مفتاحا لهذا الإشكال، وعليه يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة على النحو التالي:

ما مدى إمكانية تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية؟

وللإجابة على هذه الاشكالية يجب تقسيمها إلى أسئلة فرعية يمكن سردها في الآتي:

1- ما هو واقع المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر؟

2- ما هي متطلبات تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية؟

3- هل هناك عراقيل وصعوبات تقف عائقا أمام تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية؟

4- هل للجزائر ما يؤهلها لتطوير معالجتها المحاسبية للضرائب على الأرباح وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية؟

فرضيات البحث:

وفقا للأسئلة الفرعية سابقة الذكر تم وضع الفرضيات التالية:

1- تتمّ المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي SCF المتوافق مع المعيار IAS12.

2- هناك العديد من المتطلبات لتطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية أهمها القيام بتطوير النظام الجبائي بما يقتضيه المعيار المحاسبي الدولي IAS 12.

3- هناك العديد من العراقيل والصعوبات التي تقف عائقا أمام تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية.

4- للجزائر الكثير من المؤهلات التي تمكنها من تطوير معالجتها المحاسبية للضرائب على الأرباح وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية.

مبررات اختيار الموضوع:

تتمثل مبررات وأسباب اختيار موضوع الدراسة عموما فيما يلي:

- حداثة الموضوع وارتباطه بمجال التخصص (محاسبة وجباية).
- السعي إلى تنمية القدرات المعرفية وتعزيز المعارف الشخصية وتوسيع الاطلاع في مجال المحاسبة والجباية.
- مكانة الموضوع التي يكتسبها من ارتباطه بالجانب الاقتصادي والمحاسبي والمهني، والتي تستدعي المزيد من البحث، لأنها لم تحض بعد بدراسات مكثفة تعكس مدى أهميته.

أهداف البحث:

تتمثل أهدف هذه الدراسة فيما يلي:

- توضيح واقع المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر.

- التحقق من درجة التزام المؤسسات التي تنشط في الجزائر بتطبيق الضرائب المؤجلة عند معالجتها المحاسبية للضرائب على الأرباح.
- التعرف على مدى توافق هذا الالتزام مع ما يقتضيه المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.
- توضيح الأثر المالي والأثر الضريبي لتبني المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على المؤسسات الناشطة في الجزائر.
- الكشف عن العراقيل والصعوبات التي تحول دون الالتزام بتطبيق الضرائب المؤجلة من طرف المؤسسات الاقتصادية ومحاولة تذليلها.
- محاولة تقديم اقتراحات لتطوير معالجة الضرائب محاسبيا بما يضمن سد الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي (النتيجة المحاسبية) والنظام الجبائي (النتيجة الجبائية).

أهمية البحث:

تكتسي هذه الدراسة أهميتها من كونها تعالج إحدى المشاكل التي تواجه كل من المحاسبين الجزائريين وإدارة الضرائب على حد سواء منذ اعتماد وتطبيق النظام المحاسبي المالي المبني على أساس المعايير المحاسبية الدولية خاصة أنّ آخر إصلاح للمنظومة الضريبية الجزائرية كان من خلال التشريع الضريبي لسنة 1991 ما يبعث إلى التساؤل حول مدى نجاعة ومواكبة هذا النظام للتطورات والقفزات الهائلة في نظم الإدارة والتكنولوجيا التي يشهدها العالم الآن.

حدود البحث:

الحدود المكانية: اقتصر هذا البحث على دراسة البيئة الجزائرية من خلال دراسة ميدانية لمؤسسة ذات مكانة اقتصادية هامة في الاقتصاد الوطني ألا وهي مؤسسة صناعة الاسمنت بعين الكبيرة بسطيف، وإجراء عدة مقابلات فردية مع مجموعة من موظفي قسم المحاسبة والتسيير بالمؤسسة.

الحدود الزمانية: تمثلت الحدود الزمانية في الفترة ما بين 2019 إلى 2020 كآخر تاريخ للمعطيات التي تم الحصول عليها سواء في شكل قوائم مالية وأخرى توضيحية لإنجاز هذه الدراسة المتعلقة بالمحاسبة المالية عن الضرائب المؤجلة، وهو ما يخدم الهدف الأساسي للبحث.

منهج البحث:

رغبة في تحقيق أهداف الدراسة وبلوغ تطلعاتها، ونظرا لطبيعة الموضوع، ومن أجل الإحاطة بكل حيثياته والإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية واختبار صحة الفرضيات المطروحة، تمّ الاعتماد على المنهج الوصفي بالنسبة للجانب النظري الذي يتناسب مع عرض المفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة وعرض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع البحث أو جزء منه، كما تمّ اعتماد المنهج التحليلي والاستنباطي في معظم أجزاء

الدراسة وخاصة عند دراسة واقع الاختلاف بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية، والتركيز على الضرائب المؤجلة كأحسن حل للتوافق بينهما، أمّا في الجانب التطبيقي فتم الاعتماد على منهج دراسة الحالة لمؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف.

هيكل البحث:

بغية الوصول إلى تحقيق أهداف البحث وبهدف تقديم إجابة حول إشكاليته الرئيسية سيتم تقسيم الدراسة إلى فصلين تسبقهما مقدمة وتعقبهما خاتمة، وذلك حسب ما تقتضيه طريقة IMRAD، فصل نظري سيتم التطرق فيه إلى التعريف بمتغيرات الدراسة، والربط بينها في مبحثين، المبحث الأول لتقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12" ضرائب الدخل " ، أمّا المبحث الثاني فسيتناول الوعاء المحاسبي والجبائي للضرائب على الأرباح في الجزائر ومدى توافقه مع متطلبات المعيارIAS12، أمّا المبحث الثالث فسيتضمن عرض للدراسات السابقة باللغة العربية وأخرى بلغات أجنبية (فرنسية، انجليزية، تركية....)، وتبيان موقع الدراسة الحالية وما يميزها عن الدراسات السابقة وفصل تطبيقي سيتم التطرق فيه إلى التعريف بمؤسسة صناعة الاسمنت عين الكبيرة بسطيف في المبحث الأول وتوضيح المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في المؤسسة محل الدراسة في المبحث الثاني من أجل توضيح مدى التزامها بما ينص عليه المعيار المحاسبي رقم 12 ، أمّا المبحث الثالث فسيخصص لتحديد النتيجة المحاسبية لمؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف، وتوضيح كيفية الانتقال إلى النتيجة الجبائية، بالإضافة إلى إجراء تحليل لنتائج المقابلة المغلقة التي شملت موظفي المؤسسة التابعين إلى مصلحة المالية والمحاسبة، وعدد من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة من خارجها، ليتمّ في الأخير اختبار فرضيات الدراسة وتقديم نتائجها وتوصياتها.

صعوبات البحث:

تمت مواجهة العديد من الصعوبات عند اعداد هذه الدراسة، يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- تزامن إنجاز هذه الأطروحة مع الظروف الحرجة التي مرّت بها البلاد، كان بمثابة تحدي كبير للتنقل للمؤسسة محل الدراسة، والبحث في الموضوع سواء من الناحية المعنوية أو المادية.
- صعوبة التنقل الى المكتبات واستغراق أوقات طويلة للحصول على المراجع وخاصة الكتب في ظل الظروف الصحية الراهنة.
- صعوبة إجراء المقابلات الشخصية مع أهل الاختصاص في المجال المحاسبي والجبائي (دكاترة، محاسبيين، مراجعي حسابات،) لأخذ أفكار حول موضوع البحث، والاكتفاء بالمكالمات الهاتفية في حين سمحت الظروف بذلك. وجود صعوبة كبيرة في الاتصال المباشر بمؤسسة دراسة الحالة بسبب ظروف شخصية، بالإضافة إلى أوضاع انتشار فيروس كورونا.

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

تمهيد

تعتبر معايير المحاسبة الدولية (IAS) إطار محاسبة عالمي إنبثقت عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هدفها ضمان شفافية وموثوقية التقارير والقوائم المالية للكيانات الاقتصادية وقابليتها للمقارنة في جميع أنحاء العالم ممّا يسهل قبولها والقدرة على فهمها من طرف مستخدمي المعلومة داخليا وخارجيا، إلاّ أنّ هذه المعلومات قد لا تتماشى مع احتياجات السلطات الضريبية في العديد من بلدان العالم بما في ذلك الجزائر، بسبب عدم مواءمة وتوافق نظامها الضريبي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية، حيث يتضح ذلك جليا في المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح وفق النظام المحاسبي المالي SCF المتبني لمعيار المحاسبة الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل". أين تظهر العديد من الفروقات والاختلافات بين الدخل المحاسبي والوعاء الجبائي للضريبة، مما يستوجب امتصاصها باستخدام آلية الضريبة المؤجلة القادرة بدورها على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية من وإلى المؤسسة.

وقد تعددت الدراسات التي تناولت موضوع المعالجة المحاسبية للضرائب أو ما يسمى بالمحاسبة عن الضرائب وفق المعايير المحاسبية الدولية، واختلفت أهدافها ونتائجها سواء بسبب البيئة المحاسبية التي تمّ البحث فيها وما تتأثر به هذه البيئة من أحداث اقتصادية وسياسية وغيرها، أو بسبب التوجه المحاسبي للدولة التي تمت فيها الدراسة انجلوساكسوني أو فرانكفوني، كل هذا من شأنه خلق الاختلاف في البحث وإثارة مسائل واشكاليات بحثية جديدة، ومن هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12" ضرائب الدخل "

المبحث الثاني: الدخل المحاسبي والوعاء الجبائي للضرائب على الأرباح في الجزائر ودرجة توافقهما مع متطلبات المعيار IAS12

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12" ضرائب الدخل "

على اعتبار أن المعايير المحاسبية الدولية بمثابة لغة محاسبية معترف بها على المستوى الدولي، لما لها من قبول عام يؤهلها لذلك، ولعل ما يفضيه اعتمادها من شفافية ومصداقية على التقارير والقوائم المالية هو من أوجد لها هذه المكانة، على عكس الأنظمة المحاسبية والجبائية المحلية التي يعتريها الكثير من التحيز مما ينجم على تطبيقها العديد من الاختلافات، لذا أصبح من الضروري محاولة إيجاد حلول كفيلة بسدّ هذه الفجوة، وذلك من خلال تطبيق الضرائب المؤجلة التي تعتبر من أهم ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" والإلمام بأهم الجوانب المتعلقة به، وذلك من خلال التطرق إلى نشأته وتطوره التاريخي، ثم إلى هدفه ونطاق تطبيقه والتعريف بأهم المصطلحات المتعلقة به، بالإضافة إلى الإشارة إلى المدخل المحاسبي المقبول لمحاسبة الضرائب على الدخل حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 لنفصل في المطلب الأخير المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق ما جاء به المعيار IAS12.

المطلب الأول: نشأة، هدف، ونطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12" ضرائب الدخل "

الفرع الأول: نشأة وتطور المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل"

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي المرتبط بموضوع المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح في شهر جويلية من عام 1979 ، من قبل اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية (IASC) وبدأ التطبيق الفعلي له ابتداء من تاريخ 1 جانفي 1980م وقد تمت إعادة صياغة هذا المعيار في أكتوبر1994م، إلا أنه ونظرا لما وردت فيه من نقائص تمت إعادة صياغته للمرة الثانية في أكتوبر1996م، وأصبح ساري المفعول ابتداء من 1 جانفي1998 م. وفي عام 2000 م، أدخلت بعض التعديلات الطفيفة على بعض فقرات المعيار الدولي رقم 12 المعدل، وبدأ التطبيق لهذه التعديلات اعتبارا من1 جانفي 2001 م. علاوة على هذا، فقد تعرض هذا المعيار أيضا إلى تنقيحات بتاريخ 20 ديسمبر 2010م دخلت حيز التنفيذ انطلاقا من1 جانفي 2012م. ويرجع آخر تعديل للمعيار إلى تاريخ 19 جانفي 2016م والخاص بالخسائر غير المحققة، حيث دخل حيز التطبيق ابتداء من 01 جانفي 2017.[1]

[1] – يوسف مامش، **دراسة تحليلية لواقع الممارسات المحاسبية للضريبة على الدخل في ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة عينة من الشركات الجزائرية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 14، العدد 02، 2018 ص261.

الفرع الثاني: هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، حيث تتمثل المسألة الأساسية في المحاسبة عن ضرائب الدخل في كيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية للاسترداد (أو السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول (الالتزامات) كما تظهر في الميزانية العمومية للمنشأة من جهة، وللعمليات والأحداث الأخرى في الفترة الجارية والتي تم الاعتراف بها في القوائم المالية للمنشأة من جهة أخرى. وهكذا فان العمليات والأحداث التي يعترف بها في الربح او الخسارة يجب ان يعترف بآثارها الضريبية في الربح والخسارة كذلك.[1]

كما يعالج هذا المعيار الاعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.[2]

الفرع الثالث: نطاق المعيار الحاسبي الدولي رقم 12

يطبق هذا المعيار على المحاسبة عن ضرائب الدخل التي تشمل جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب دخل أخرى، مثل الضرائب الواجبة الدفع من قبل الشركات التابعة والزميلة أو المشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة المعدة للتقرير. ولا يطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية أو الإعفاءات الضريبية (المزايا الضريبية) لتشجيع الاستثمار، ومع ذلك فإن هذا المعيار يعنى بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن مثل تلك المنح أو الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار.[3]

---

[1] – محمد خالد المهياني، **المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل**، دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضمن الفعاليات العلمية لهيئة الأوراق والأسواق المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، 2009، ص06، عن: http://www.kantakji.com/accounting تاريخ التصفح: 2021/04/08 على الساعة: 20:30.

[2] – طارق عبد العال حماد، **دليل استخدام المعايير المحاسبية**، ج1، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009، ص222.

[3] – فرحات عبد الكريم، **إشكالية التوافق المحاسبي الجبائي في الجزائر (دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية ALEMO قسنطينة)**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة02، 2018، ص106.

المطلب الثاني: مصطلحات المعيار المحاسبي IAS12 والمدخل المحاسبي المقبول لمحاسبة الضرائب حسبه

الفرع الأول: تعاريف ومصطلحات واردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

✓ **الربح المحاسبي:** هو صافي الربح أو الخسارة للفترة وذلك قبل طرح مصروف الضريبة[1]، كما يعرف على أنه: الربح الصافي الناتج عن ممارسة المشروع لنشاط معين بعد تحميل الإيرادات بكامل المصروفات التي أدت للوصول إلى ذلك الربح.[2]

✓ **الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية):** هو ربح (خسارة) الفترة المحدد وفقاً للأنظمة والقواعد الصادرة من السلطات الضريبية، والذي يتوجب عنه سداد ضرائب الدخل (أو استردادها).[3]

✓ **مصروف الضريبة (دخل الضريبة):** هو المبلغ المجمع (الإجمالي) الذي يتم إدراجه عند تحديد الربح أو الخسارة للفترة والمتعلق بالضريبة الحالية والضريبة المؤجلة.[4]

✓ **الضريبة الحالية (المستحقة):** وتعرف على أنها مبلغ ضرائب الدخل المستحقة الدفع في حالة تحقيق ربح (أو القابلة للاسترداد في حالة تحقيق خسارة) خلال سنة مالية ما، علما أن الضريبة المستحقة تحسب على أساس النتيجة الجبائية وليس النتيجة المحاسبية.[5]

✓ **الضريبة المؤجلة:** حسب المعيار المحاسبي IAS12 يجب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالتزام، أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق فيعترف بالزيادة كأصل[6].

✓ **ضرائب مؤجلة خصوم (التزامات الضريبة المؤجلة):** هي مبالغ الضريبة على الأرباح مستحقة الدفع (السداد) في الفترات المستقبلية والناتجة عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.[7]والتي سيترتب عليها مبالغ خاضعة

---

[1] – صديق حسوس، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري (دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2018، ص07.

[2] – عبد الناصر نور وآخرون، **الضرائب ومحاسبتها**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط2، عمان، 2008، ص 30.

[3] صديق حسوس، مرجع سبق ذكره، ص07.

[4] – معايير المحاسبة الدولية بالعربية، **المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل**، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين،2014، الفقرة 05، ص02.

[5] – عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، ط2، الجزائر، 2014، ص 140.

[6] – سعيداني محمد السعيد، رزيقات بوبكر، **مدى توافق النظام المحاسبي المالي SCF مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/ IFRS) دراسة تحليلية تقييمية**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 01، مارس 2018، ص267.

[7] – طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة – **شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية (عرض القوائم المالية)**، ج01، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002 – 2003، ص53.

للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة للفترات المستقبلية، حيث تعمل هذه الفروق على تخفيض العبء الضريبي للفترة الحالية في مقابل زيادة هذا الأخير في الفترات القادمة، ويتم معالجة هذه الزيادة محاسبيا باعتبارها خصم ضريبي مؤجل.[1]

✓ **ضرائب مؤجلة أصول**[2]: هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد أو الممكن استردادها في الفترات المستقبلية والمتعلقة بـ:

أ- الفروق المؤقتة القابلة للخصم.

ب- الترحيل للأمام للخسائر غير المستغلة لأغراض الضريبة.

ت- الترحيل للأمام للإعفاءات الضريبية غير المستغلة.

✓ **الفروق الدائمة:** وهي تلك الفروق التي تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الجبائي نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المتوافقة مع القواعد والمعايير المحاسبية، ولا تنعكس آثار هذه الفروقات على فترات مالية أخرى[3]، وتكون إما:[4]

أ- فروقات دائمة غير خاضعة: حيث أن بعض التخفيضات أو الإيرادات (كالتوزيعات من الفروع الداخلة في نظام (الأم - الفرع) هي مكسب نهائي للمؤسسة، هذه الفروقات الدائمة لا تتيح مكان للضرائب المؤجلة أصول.

ب- فروقات دائمة غير قابلة للخصم: حيث أن بعض الأعباء المحاسبية يتم استردادها نهائيا عند النتيجة الجبائية مثل الغرامات والعقوبات، ولا تتيح الفروقات الدائمة مكان للضرائب المؤجلة خصوم.

✓ **الفروق المؤقتة:** وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال فترة محاسبية وتنشأ عندما يكون هناك اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لأصل أو التزام من منظور محاسبي عن الإثبات الجبائي لنفس الأصل أو الالتزام[5]، ويمكن للفروقات المؤقتة أن تكون إما:

---

[1] - طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص559.

[2] - معايير المحاسبة الدولية بالعربية، **المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل**، مرجع سبق ذكره، الفقرة 05، ص02.

[3] - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعلمية)**، ط02، دار وائل للنشر، عمان الأردن 2009، ص217.

[4] - سعيداني محمد السعيد، **مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على النظام الضريبي**، مجلة المحاسب العربي، عن https://www.aam-web.com/ar/subject_detail/493 ، تاريخ التصفح: 2021/04/10، على الساعة: 14:46، ص04.

[5] - بن توتة قندز، حكيم براضية، **دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية المجلد 09 العدد 02، ديسمبر 2015، ص347.

أ- فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي الفروقات المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية، وذلك عندما يتم استرداد أو سداد المبالغ المسجلة للأصول (الخصوم)[1]، بمعنى أنها تلك الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عنها أرباح خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام، وتؤدي هذه النوعية من الفروق المؤقتة إلى الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة.[2]

ب- فروقات مؤقتة قابلة للخصم: وهي الفروقات المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية، أي يترتب عليها تخفيض في الأرباح الخاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية، وذلك عند القيام باسترداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام، وتتسبب هذه النوعية من الفروق في الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة.[3]

✓ **الأساس الضريبي (القاعدة الضريبية):** حسب الفقرة 05 من المعيار IAS12 فإن الأساس الضريبي (القاعدة الضريبية) لأصل أو لالتزام هي المبلغ المنسوب لهذا الأصل أو الالتزام للأغراض ضريبية (وهو المبلغ الظاهر بالميزانية الجبائية)[4]، وتكون:[5]

أ- القاعدة الضريبية للأصل:

- عند استعماله، مساوية للإهتلاكات المستقبلية القابلة للخصم لتحديد النتيجة الجبائية.
- عند التنازل عنه، تصبح القيمة المطروحة من سعر التنازل لتحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة.
- إذا كانت إيرادات الاستغلال أو الفائض الناتج عن التنازل غير خاضع للضريبة، فإن القاعدة الضريبية تكون مساوية للقيمة المحاسبية .

---

[1] – رشيد عريوة، **دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية المجلد 13 العدد 01، 2020، ص607.

[2] – Martin Jr., Vernon M., FAS 109 Accounting for Income Taxes An Overview with Examples, The National public Accountant, 2001. Sur: https://www.thefreelibrary.com/SFAS+109+Accounting+for+Income+Taxes%3A+An+Overview+With+Examples.-a070912689 consulter le 29 Mai 2021, à13 :00.

[3] – عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، **الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية، حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2006، ص173.

[4] – Amar Kaddouri, Ahmed Mimeche, **Cours de Comptabilité Financier Selon Les Normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, ENAG Editions, Alger, 2009, P300.

[5] - Micheline Friédérich, Georges Langlois, **Le meilleur du DCG 10 Comptabilité et L'Audit**, 2e édition, sup Foucher, Paris, 2011, P65.

ب- أما القاعدة الضريبية للخصم: فتكون مساوية لقيمته المحاسبية مطروح منها الأعباء القابلة للخصم جبائيا خلال الفترات اللاحقة.

الفرع الثاني: المدخل المحاسبي المقبول لمحاسبة الضرائب حسب المعيار IAS 12

يتطلب المعيار IAS12 استخدام مدخل قائمة المركز المالي أو (طريقة الالتزامات) وهذا من خلال الاعتراف المحاسبي بجميع الفروق المؤقتة بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات في الميزانية والأساس الضريبي لهذه الأصول أو الالتزامات[1] سواء تلك التي نشأت خلال الفترة الحالية، أو التي نشأت خلال السنوات الماضية وتنعكس في الفترة الحالية. وبالتالي يمنع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 استخدام مدخل قائمة الدخل القائمة على أساس الاعتراف المحاسبي بالفروق التوقيتية (Differences Timing) بين القيمة الدفترية والأساس الضريبي للإيرادات والمصاريف.[2]

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم12

الفرع الأول: الاعتراف بالضرائب على الأرباح حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

1- الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية الحالية (الجارية): بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يتم الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية الجارية وفقا لما يلي:[3]

- يجب الاعتراف بالضريبة الحالية (الجارية) غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالتزام بينما يتم الاعتراف بزيادة المبلغ المدفوع حقا عن الفترة الجارية والفترات السابقة عن المبلغ المستحق كأصل؛

- يجب الاعتراف بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن استخدامها بأثر رجعي لاسترداد ضريبة حالية لفترة سابقة، كأصل في الفترات التي تحدث فيها الخسارة الضريبية، حيث يكون من المحتمل تدفق منفعة إلى المشروع يمكن قياسها بموثوقية.

2- الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة:

2-1 **الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة:**[4] ينص المعيار على أنه يجب الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة لجميع الفروق المؤقتة التي ينتظر خضوعها للضريبة فيما عدا:

---

[1]- Bakker,E., Rands, E., Balasubramanian,T.V., Unsworth, C., Chaudhry, A. van der Merwe,M., Coetsee,D., Varughese, S. Johnstone, C., Yeung, P. : Interpretation and Application of IFRS standards. John Wiley &Sons, Ltd, 2017, p. 1010.

[2] - يوسف مامش، مرجع سبق ذكره، ص ص265، 266.

[3] - حسين محمود عبد الله، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي (دراسة تطبيقية في سورية)**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2015، ص107.

[4] - يوسف مامش، مرجع سبق ذكره، ص266.

- الالتزام الناتج من الاعتراف الأولى بالشهرة.
- الالتزام الناتج من الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام في عملية تتصف بأنها:

- ليست اندماج أعمال.
- عند حدوث العملية لا تؤثر على صافي الربح المحاسبي ولا الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

أما الفروق المؤقتة المرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الزميلة، والحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة يجب أن يعترف بها كالتزام ضريبي مؤجل ما عدا عندما يتحقق كلا الشرطين التاليين: [1]

- تكون المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك قادر على التحكم في توقيت انعكاس الفرق المؤقت.
- من المحتمل ألاّ ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

كما يتم الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة للفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة التي ترتبط بالشهرة بقدر ما تكون غير ناشئة عن الاعتراف الأولي للشهرة[2].

وعليه يمكن القول أن محاسبة الضرائب المؤجلة خصوم تتم لكل الفروقات الزمنية الخاضعة مستقبلا باستثناء خصم الضريبة المؤجل الناتج عن المحاسبة الأولية لفارق الاقتناء، لأن هذا الأخير **(Good Will)**عنصر باقي بعد طرح القيمة العادلة لحصة المقتني في الأموال الخاصة (المعاد تقييمها في تاريخ الاقتناء) من تكلفة الاقتناء عند تجميع المؤسسات وتسجيل ضريبة مؤجلة خصوم تفضي إلى زيادة قيمته المحاسبية والاستثناء الثاني الذي أشار إليه المعيار IAS12 هو عملية التسجيل الأولي لأصل أو لخصم ليست عملية تجميع مؤسسات، ولا تؤثر في الربح المحاسبي ولا في الربح الجبائي الخاضع في تاريخ العملية.[3]

2-2 الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة:

يمكن الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة إذا كان من المرجح أن الأصل سيتحقق، حيث يعتمد تحقيق الأصل على ما إذا كانت هناك أرباح كافية خاضعة للضريبة متوفرة في المستقبل، فمثلا تستطيع المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل ناشئ من خسائر ضريبية أو مبالغ دائنة غير مستخدمة إذا كان من المرجح توفر أرباح مستقبلية خاضعة للضريبة يمكن معادلة هذه البنود مقابلها، إلا أنّ وجود خسائر ضريبية جارية هو على الأرجح دليل على أن الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة لن تكون متوفرة، لذا يجب أن يكون الدليل على توقع توفر أرباح

[1] – حسين محمود عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص108.

[2] – معايير المحاسبة الدولية بالعربية، **المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل**، مرجع سبق ذكره، الفقرة 21، ص07.

[3] – سعيداني محمد السعيد، مرجع سبق ذكره، ص05.

في المستقبل خاضعة للضريبة ملائما وموثوقا مثل وجود عقود مبيعات موقعة[1]، بما يعني أنه يتم تسجيل ضريبة مؤجلة أصول إذا ساد احتمال كبير بتحقيق أرباح يتم استخدامها في هذا الصدد[2]؛ وهو ما أكده المعيار المحاسبي الدولي رقم12 في الفقرة رقم 24، حيث يتم الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة لكل الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم إلى المدى الذى يتوقع أن يكون فيه الربح الضريبي كاف لمقابلة الفرق المؤقت القابل للخصم ما لم يكن الأصل الضريبي المؤجل ناشئا عن الاعتراف الأولى بأصل أو التزام في عملية لا تمثل اندماج أعمال، ولم يكن لها تأثير في كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في تاريخ نشأة العملية.[3]

أما بالنسبة للاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم والناشئة عن الاستثمار في شركات تابعة أو فروع أو شركات زميلة أو حصص في مشاريع مشتركة فيتم فقط إلى الحد الذي يكون محتملا:[4]

- أن ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور؛
- أن يتوفر ربح ضريبي يمكن استغلال الفرق المؤقت مقابله.

كما يجب الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناتجة عن الاعتراف الأولي بالشهرة كجزء من محاسبة اندماج الأعمال بمقدار احتمال توفر الربح الخاضع للضريبة والذي يمكن بمقابله الاستفادة من الفرق القابل للاقتطاع (الخصم)، حسب الفقرة 32 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

أما فيما يتعلق بالاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة لقاء الخسائر والاعفاءات الضريبية غير المستخدمة فيتم بقدر ما يكون من المحتمل تحقيق أرباح مستقبلية خاضعة للضريبة، حيث يمكن استخدام هذه الخسائر والإعفاءات الضريبية غير المستغلة مقابلها، وهو ما نص عليه المعيار المحاسبي رقم 12 في الفقرة 34.

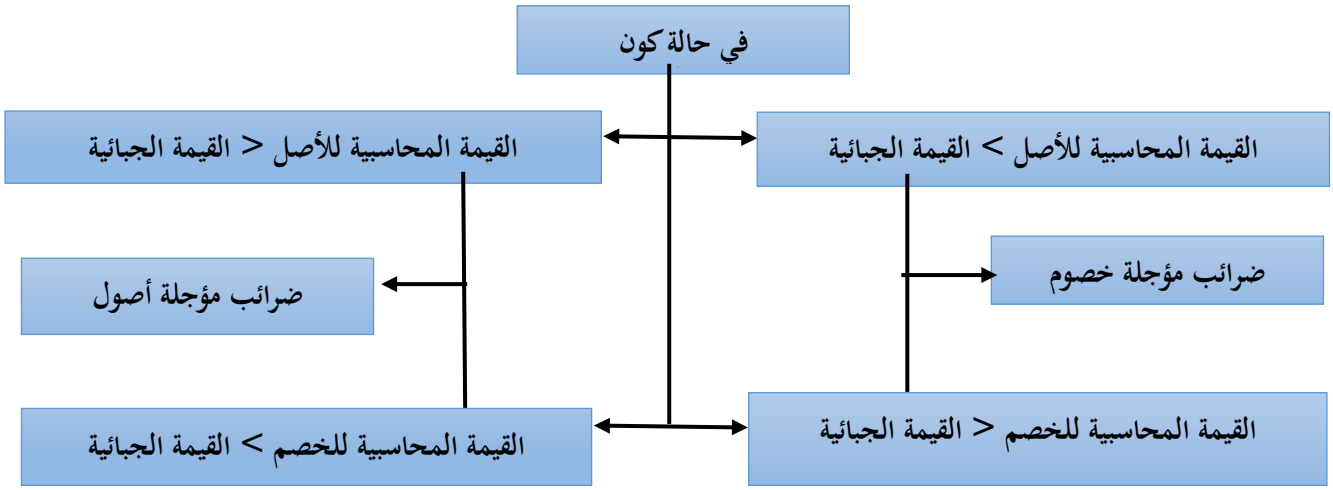
[1] – عباس علي ميرزا واخرون، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، المطابع المركزية، عمان، الأردن، 2006، ص ص67، 68.

[2]-Abdeslam Oukhellou, **Problématique et démarche de révision des impôts différés**, mémoire présenté pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, institut supérieur de commerce, Casablanca, 2006, p65.

[3] – يوسف مامش، مرجع سبق ذكره، ص266.

[4] – حسين محمود عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص109.

الشكل (1-1): التمييز بين الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة حسب IAS12



Source : Wolfgang Dick, Franck Missonier Piera, **Comptabilité Financière en IFRS**, Pearson éducation, Paris, 2006, P. 212.

الفرع الثاني: قياس الأصول والالتزامات (الخصوم) الضريبية المؤجلة

من أجل قياس الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة يجب إتباع الخطوات المتسلسلة التالية:[1]

1- التعرف على كل الفروق المؤقتة الموجودة في تاريخ الاعتراف (الإثبات) في التقارير المالية؛

2- تقسيم الفروق المؤقتة إلى فروق خاضعة للضريبة وفروق قابلة للخصم، وتعد هذه الخطوة ضرورية لأنه بموجب المعيار IAS 12 لا يتم الاعتراف إلا بالأصول الضريبية المؤجلة المحتمل تحققها، في حين يتم الاعتراف بكافة الخصوم الضريبية المؤجلة؛

3- تجميع معلومات حول الفروق المؤقتة القابلة للخصم، وكذلك عن الخسائر والقروض المرحلة إلى فترات لاحقة (إلى الأمام)؛

4- قياس الأثر الضريبي للفروق المؤقتة القابلة للخصم والخاضعة للضريبة بتطبيق نسب الضريبة المتوقعة.

أما فيما يتعلق بقياس ضرائب الدخل حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 12 فيكون كما يلي:[2]

- يجب قياس الالتزامات والأصول الضريبية الجارية للفترة الحالية والفترات السابقة بالمبلغ المتوقع سداده إلى (استرداده من) السلطات الضريبية، وذلك باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية المفعول (أو على وشك التشريع)، كما بتاريخ الميز انية العمومية.

---

[1] – طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة – شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية (عرض القوائم المالية)**، مرجع سبق ذكره، ص72.

[2] – غانم شطاط، **المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS**، نوميديا للطباعة، الجزائر، 2009، ص75.

- يجب قياس الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة بمعدلات الضريبة التي يتوقع تطبيقها على الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يتم فيها سداد الالتزام، وذلك على أساس معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية المفعول (أو على وشك التشريع) كما بتاريخ الميزانية العمومية.
- إن قياس الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة، يجب أن يعكس الآثار الضريبية التي ستترتب تبعاً للأسلوب الذي تتوقع المنشأة أن يتم به استرداد أو تسوية القيمة المدرجة لأصولها والتزاماتها كما بتاريخ الميزانية العمومية.

ملاحظة: (إن الضريبة المؤجلة الإضافية التي تنشأ من إعادة التقييم يتم تحميلها مباشرة إلى حقوق الملكية).

- يجب مراجعة القيمة المدرجة لأصل ضريبي مؤجل في تاريخ كل ميزانية عمومية، ويجب على المنشأة تخفيض القيمة المدرجة لأصل ضريبي مؤجل إلى الحد الذي يكون عنده من غير المحتمل أن يتوافر فيه ربح خاضع للضريبة كاف للسماح بالانتفاع من استخدام جزء من أو جميع ذلك الأصل الضريبي المؤجل، هذا ويجب عكس تلك التخفيضات إلى الحد الذي يصبح عنده من المحتمل توافر ربح كاف خاضع للضريبة.
- بالإضافة إلى أنه يتم قياس أصول والتزامات الضريبة الحالية والمؤجلة عادة باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية التطبيق، ولكن في بعض الأقاليم يكون لإعلان الحكومة عن معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) الأثر الجوهري لسنَّها بشكل فعلي، والذي قد يتبع الإعلان عنها بفترة تبلغ عدة أشهر، في هذه الحالات يتم قياس أصول والتزامات الضريبة باستخدام معدل الضريبة (وقوانين الضريبة) المعلن.[1]
- أيضا عندما تنطبق معدلات ضريبة مختلفة على مستويات مختلفة من الدخل الخاضع للضريبة، فإنه يتم قياس أصول والتزامات الضريبة المؤجلة باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تنطبق على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) للفترات التي يتوقع أن تعكس فيها الفروق المؤقتة.[2]

الفرع الثالث: الإفصاح عن الضرائب المؤجلة

بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل) يجب الإفصاح عن المكونات الأساسية لمصروف (دخل) الضريبة بصورة منفصلة، ويمكن أن تشمل مكونات مصروف (دخل) الضريبة ما يلي:[3]

1- مصروف (دخل) الضريبة الجارية.

2- أية تعديلات تم الاعتراف بها خلال الفترة عن ضرائب الدخل لفترات سابقة.

---

[1] - معايير المحاسبة الدولية بالعربية، **المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل**، مرجع سبق ذكره، الفقرة 48، ص13.

[2] - المرجع السابق، الفقرة 49، ص13.

[3] - المرجع السابق، الفقرات: 79 – 82، ص ص21، 22.

3– مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة المتعلق بنشوء الفروقات المؤقتة وعكسها.

4– مبلغ مصروف (دخل)الضريبة المؤجلة المتعلق بالتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.

5– مبلغ المنفعة الناتجة من خسارة ضريبة سابقة أو اعفاء ضريبي سابق لم يتم الاعتراف به، أو فرق مؤقت لفترة سابقة يستخدم لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل.

6– مصروف الضريبة المؤجل الناتج من تخفيض أو من عكس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل.

7– مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالتغييرات في السياسات والأخطاء الأساسية التي تدخل في تحديد صافي الربح أو صافي الخسارة للفترة وفقا للمعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي رقم 08 صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية والتغييرات في السياسات المحاسبية.

كما يجب أيضا الإفصاح عما يلي وبصورة منفصلة:

1– إجمالي الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة بالبنود التي يتم تحملها مباشرة على حقوق الملكية.

2– مبلغ ضريبة الدخل المتعلق بالبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة.

3– توضيح العلاقة بين مبلغ ضريبة الدخل والربح المحاسبي في شكل أحد أو كلا النموذجين التاليين:

- مطابقة رقمية (تسوية بالمبالغ) بين مبلغ ضريبة الدخل وحاصل ضرب الربح المحاسبي بمعدل (بمعدلات) الضريبة المطبق، مع الإفصاح أيضاً عن الأساس الذي تم بموجبه احتساب معدل(معدلات) الضريبة المطبق.
- مطابقة رقمية (تسوية بالمبالغ) بين متوسط معدل الضريبة السارية (الفعلي) ومعدل الضريبة المطبق، مع الإفصاح أيضا عن الأساس الذي تم بموجبه احتساب معدل(معدلات) الضريبة المطبق.

4– توضيح التغيرات في معدل(معدلات) الضريبة المطبق. مقارنة مع الفترة المحاسبية الماضية.

5– مبلغ (وتاريخ انقضاء، إن وجد) الفروقات المؤقتة القابلة للخصم والخسائر الضريبية غير المستعملة والاعفاءات الضريبية غير المستعملة والتي لم يتم الاعتراف بأي أصل ضريبي مؤجل عنها في الميزانية العمومية (قائمة المركز المالي).

6– المبلغ الإجمالي للفر وقات المؤقتة المرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الزميلة والمصالح في المشاريع المشتركة والتي لم يتم الاعتراف بأية التزامات ضريبية مؤجلة عنها.

7– وفيما يتعلق بكل نوع من الفروقات المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والاعفاءات الضريبية غير المستخدمة:

- مبلغ أصول والتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في قائمة المركز المالي لكل فترة تم عرضه.

- مبلغ الدخل (المصروف)الضريبي المؤجل المعترف به في بيان الدخل، إذا لم يكن ذلك واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في قائمة المركز المالي.

8- فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة يجب الإفصاح عن مصروف الضريبة المتعلق بـ:

- المكسب أو الخسارة من عدم الاستمرار.

- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية للعمليات غير المستمرة للفترة مع المبالغ المقابلة لكل فترة سابقة تم عرضها.

يجب على المنشأة الإفصاح عن مبلغ الأصل الضريبي المؤجل وطبيعة الدليل المؤيد للاعتراف به، عندما:

1- يعتمد استخدام الأصل الضريبي المؤجل على الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة والتي تزيد عن الأرباح المستقبلية الناشئة من عكس الفروقات المؤقتة الموجودة والخاضعة للضريبة.

2- تكون المنشأة قد تكبدت خسارة إما في الفترة الحالية أو الفترة السابقة في نطاق السلطة الضريبية التي يتعلق بها الأصل الضريبي المؤجل.

المبحث الثاني: الدخل المحاسبي والوعاء الجبائي للضرائب على الأرباح في الجزائر ودرجة توافقهما مع متطلبات المعيار IAS12

على الرغم من أن تبني الجزائر للعديد من المعايير المحاسبية الدولية ضمن نظامها المحاسبي المالي يعد خطوة هامة في طريق سعيها لتقريب ممارساتها المحاسبية مع ما هو سائد على الصعيد الدولي، إلا أنّ الحديث عن تطبيق هذه المعايير كليا وبشكل صحيح على أرض الواقع لايزال بعيدا في خضم مجموعة من التحديات والعراقيل التي تحول دون ذلك، والتي تتطلب اعتماد أساليب صارمة وحلول جذرية تضمن التكفل بتلك الصعوبات.

وفي ظل العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية في المنظومة الجزائرية، ونظرا للأهمية التي يكتسبها كل من الدخل المحاسبي أو ما يطلق عليه بالنتيجة المحاسبية، والوعاء الجبائي المعروف بمصطلح النتيجة الجبائية، إلاّ أنّ وجود فروقات بينهما جعل من آلية تطبيق الضريبة المؤجلة التي نص عليها المعيار IAS12 أمرا ضروريا بهدف تقليص الفجوة بينهما؛ لذلك كان لابد من التطرق في هذا المبحث إلى الوعاء المحاسبي والوعاء الجبائي للضريبة على الأرباح مرورا بالتعريف بالنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري ومحاولة توضيح مدى توافقهما مع متطلبات المعيار المحاسبي IAS12 وذلك من خلال الوقوف على واقع البيئة الداخلية الجزائرية، وتحديد أهم الاختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الجبائي مع التركيز على الضريبة المؤجلة كأحد أهم الحلول لامتصاص تلك الفروقات، وصولا إلى وضع مقترحات من شأنها تحقيق التقارب والتماثل بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية للضريبة على الأرباح في الجزائر.

المطلب الأول: الدخل المحاسبي للضرائب على الأرباح في الجزائر

الفرع الأول: لمحة عن النظام المحاسبي المالي SCF

في سنة 2004 توجت الجهود المبذولة بوضع نظام محاسبي جديد تم قبوله والمصادقة عليه من طرف مجلس الوزراء في ماي 2007 أين تم إصدار القانون رقم 11/07 بتاريخ 25 نوفمبر 2011 المتضمن النظام المحاسبي المالي SCF، حيث تمّ تحديد الأول من جانفي 2009 كتاريخ للشروع في تطبيقه ليتم تأجيل ذلك إلى الأول من جانفي 2010. هذا النظام الذي يتكيف في ظاهره مع متطلبات معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS، ذلك أنه

يأخذ في الاعتبار متطلبات المعايير الدولية فيما يخص التعاريف الإطار المفاهيمي، القواعد العامة في التقييم والتسجيل المحاسبي وعرض القوائم المالية.[1]

يطبق النظام المحاسبي المالي الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية وتجدر الإشارة إلى أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مستمد من معايير المحاسبية الدولية.[2]

1- تعريف النظام المحاسبي المالي:

1-1 من الناحية القانونية: النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون، ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.[3]

1-2 من الناحية الاقتصادية: عرّف النظام المحاسبي المالي في المادة 03 من القانون رقم 11/07 والذي يطلق عليه مصطلح "المحاسبة المالية"، كالتالي: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (المؤسسة) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[4]

كما يمكن تعريف النظام المحاسبي المالي على أنه تقنية تسيير موحدة تهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث تسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعددية عن طريق تصنيفها وتقييمها وتسجيلها، كما تهدف إلى عرض جداول مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ووضعية خزينتها في نهاية السنة[5] ينص هذا النظام على أن المؤسسات التالية ملزمة بمسك محاسبة مالية:[6]

- الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري والتعاونيات.

---

[1] - Djilali Abdelhamid, **Réflexions sur le Projet du Nouveau Référentiel Comptable Algérien en Rapport les Norme IAS/IFRS**, Séminaire sur la Normalisation Comptable Internationale, Koléa - (24/09-03/10/2005), Alger, P 20.

[2] – خلف الله بن يوسف، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية، 2017، ص78.

[3] – سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة عينة من المؤسسات)**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص114.

[4] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون رقم11/07 والمتضمن النظام المحاسبي المالي المادة 03، ص03.

[5] – علاوي لخضر، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2014، ص10.

[6] – علي باكرية، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في ترشيد السياسة المالية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة الرويبة NCA دراسة حالة مؤسسة مطاحن الجلفة)**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3 2019، ص41.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، والذين يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

- كما يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد القانوني أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

2- أهمية النظام المحاسبي المالي:

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين حيث يساهم في تقديم المعلومة المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، وبلا شك في تحسين جودتها والمساعدة في تحقيق أهداف عدة، حيث تكمن الأهمية من سعي الجزائر إلى التوحيد المحاسبي والتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF الذي يستمد مبادئه من الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية في النقاط الآتية:[1]

- تحديث وترقية النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق ومتطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحو الاقتصاد المعاصر والاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي لطبيعة الاحتكاك الاقتصادي المتواصل معها.

- يؤدي إلى اقتصاد الجهد والزمن والتكلفة في عملية الإصلاح المحاسبي بالاعتماد على معايير محاسبية معترف بها دوليا.

- النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة، وبالتالي فهو قريب من التطبيقات المحاسبية العالمية المتطورة ومتكيف مع الاقتصاد الحديث بإنتاجه لمعلومة مالية ذات جودة، مما يؤدي إلى تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة العالمية، من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ موحدة أكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر.

- جاء النظام المحاسبي المالي الجديد لسد الثغرات بوضع أدوات ملائمة لجمع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للقانون التجاري الجزائري، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل

[1] – تخنوني أمال، **الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFFS**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2019، ص ص187، 189.

المخالفات والاختلاسات ومحاولات الفساد، من خلال تشديد الرقابة على حسابات المؤسسة الخاضعة للقانون الجزائري.

- يشرح النظام المحاسبي المالي بوضوح قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم، بما يسهل من عملية التحقق من الحسابات ومراقبتها، كما يحتوي على إطار تصوري يتضمن المبادئ الفرضيات والاتفاقيات وعلى قو اعد واضحة تضمن المزيد من التناسق وتقلل من عدم الفهم كما كان عليه المخطط الوطني للمحاسبة.

- يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات وكذلك التسيير في المؤسسات، بالارتكاز على قواعد محاسبية متشابهة دوليا، ويؤدي بالتالي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر للعمل في الأسواق الدولية.

- يعزز النظام المحاسبي المالي مسار اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي، بعد توفيق المحاسبة في الجزائر مع المعايير الدولية للمحاسبة، بما يتماشى مع التحولات التي أصبحت تفرضها العولمة واقتصاد السوق.

3- أهداف النظام المحاسبي المالي

تتمثل أهم الأهداف التي جاء النظام المحاسبي المالي من أجل تحقيقها فيما يلي:[1]

- إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة، بمراعاة الالتزامات القانونية الصادرة بموجب القانون رقم 11/07المتضمن العناصر الأساسية لهذا النظام، وفي المقابل يتوجب على الوحدات احترامها دون استثناء تنظيمها حسب حجم وطبيعة نشاطها.

- المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها.

- سهولة التواصل والمقارنة بكل بساطة بين الوحدات في ظرف زمني محدد وهذا بسبب توحيد الاجراءات.

- نشر معلومة أكيدة وكاملة، عادلة وموثوق فيها وذات شفافية، من شأنها المساهمة في تشجيع المستثمرين والضمان لهم بمتابعة مرضية لأموالهم.

- ضمان ترقية وتعلم المحاسبة وأصولها والسير الحسن لها، وكذا فهم القيم المتفق عليها لضمان التطور المحاسبي لكافة المختصين (المحاسبين، المهنيين، المتكونين، الموظفين، الجامعيين،..) بالإضافة إلى ضمان عدم توقف حركة الشغل.

- المساهمة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية للقطاع (المؤسسات) على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات معنوية ومراقبة ومجمعة ضمن شروط الموثوقية والسرعة المرضية؛

[1] - Samir Merouani, **le projet du nouveau system comptable financier algérien "anticiper et préparer les passages du PCN 1975 aux normes IFRS",** mémoire de magistère, Ecole Superieure du Commerce Alger, 2008, p 94

- يفيد الشركات المتعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول.

- السماح بتسجيل بطريقة شاملة وموثق فيها لكل المعاملات والعقود الاقتصادية للمؤسسة، حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق فيها مضمونة ومنتظمة.

- تسهيل حركة رؤوس الأموال.

الفرع الثاني: كيفية تحديد الدخل المحاسبي للضريبة على الأرباح في الجزائر حسب SCF

1- تعريف الدخل المحاسبي (النتيجة المحاسبية):

إن مفهوم الدخل محاسبيا يرتبط بالفرق بين الإيرادات والنفقات التي تخص سنة مالية معينة والتكاليف التقليدية المستنفذة المقابلة لها، حيث يعرف الدخل محاسبيا وفقا لإحدى دراسات مجلس المعايير المحاسبية المالية (FASB) أنه: "التغير في حقوق الملكية (صافي الأصول) للوحدة خلال الدورة الناتجة عن العمليات والأحداث والظروف التي ليس مصدرها الملاك (أصحاب رأس المال) "وعليه فالدخل يتضمن جميع التغيرات في حقوق الملكية خلال الدورة المحاسبية، ماعدا تلك التغيرات الناتجة عن استثمارات الملاك أو التوزيعات لهم.

ويمكن تحديد ثلاثة مصادر رئيسية للدخل لأي وحدة محاسبية وهي:[1]

– الدخل الناتج عن عمليات تبادلية (بيع وشراء) وعمليات تحويلية (هبات وتبرعات) تتم في الوحدة المحاسبية وبين الغير ماعدا الملاك أصحاب رأس المال بصفتهم ملاكا؛

– الدخل الناتج عن النشاط الإنتاجي للوحدة المحاسبية متضمنا كل ما يسفر عنه هذا النشاط على شكل سلع وخدمات؛

– الدخل الناتج عن تفاعل الوحدة المحاسبية مع الظروف البيئة المحيطة مثل التغيرات التكنولوجية والكوارث الطبيعة وغيرها).

أما تعريف النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي: فهي صافي الربح أو الخسارة لفترة إعداد التقارير المالية قبل خصم الضريبة، حيث عبر عنها النظام المحاسبي المالي كما يلي:[2]

نتيجة الدورة = إيرادات النشاط – نفقات النشاط – +/ تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية

– +/ تغيرات المخزون بين بداية الدورة ومخزون نهاية الدورة

– +/ التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة – +/ التصحيحات الخاصة بالقروض.

[1] – نوي نجاة، اتجاهات **إصلاح الضرائب على الدخل – حالة الجزائر –** أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2017، ص ص05، 06.

[2] - المرجع نفسه، ص06.

2- طرق تحديد الدخل المحاسبي: يتم تحديد النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي بطريقتين هما:

2-1 النتيجة المحاسبية حسب الميزانية:

تعرف الميزانية على أنها قائمة تعكس وضعية الذمة المالية للمؤسسة في لحظة زمنية معينة، وأنها بيان يظهر فيها عناصر الأصول، الخصوم، وحقوق الملكية للمشروع في فترة معينة، هدفها قياس ثروة المؤسسة والإفصاح عنها في وقت معين عادة ما يكون سنة، إلا في حالات استثنائية.[1] أما فيما يتعلق بالنتيجة المحاسبية حسب الميزانية فهي عبارة عن قيمة الربح أو الخسارة التي تحققها المؤسسة من جراء العمليات المالية والتجارية التي قامت بها خلال دورة معينة والتي تتحدد بالفرق بين مجموع أصول المؤسسة ومجموع خصومها،[2] فتظهر النتيجة المحاسبية في نهاية السنة المالية إمّا في حالة ربح أو في حالة خسارة كما يلي:

النتيجة المحاسبية = مج أصول المؤسسة – مج خصوم المؤسسة

الحالة الأولى: عندما تكون النتيجة المحاسبية في نهاية السنة المالية ربح، فإن مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم .

الحالة الثانية: عندما تكون النتيجة المحاسبية في نهاية السنة المالية خسارة، يكون مجموع الأصول أقل من مجموع الخصوم.

2-2 – النتيجة المحاسبية حسب جدول حسابات النتائج:

عرف النظام المحاسبي المالي من خلال المادة 230 الفقرة 01 جدول حساب النتائج بأنه: بيان أو كشف ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويبرز من خلال الفرق النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة.[3] ومنه فإن النتيجة المحاسبية للدورة تنتج من خلال الفرق بين النواتج (حسابات الصنف 7) والأعباء (حسابات الصنف 6) كما يلي:

النتيجة المحاسبية = إيرادات (نواتج) النشاط – أعباء النشاط

---

[1] – بودور شوريب، **محاولة تقييم مدى تكيف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للبث الإذاعي والتلفزي)** أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2016، ص177.

[2] – أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الإطار النظري**، جسور للنشر والتوزيع، ط1، الجزائر 2015 ص213.

[3] – بن بوثلجة أمينة، **أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، الصفحات الزرقاء، متيجة للطباعة، الجزائر، 2016، ص174.

المطلب الثاني: الوعاء الجبائي للضرائب على الأرباح في الجزائر

طبقا لمتطلبات التسلسل المنطقي وقبل التطرق إلى الوعاء الجبائي للضريبة على الأرباح في الجزائر يجب التطرق أولا إلى التعريف بالضريبة وتوضيح أهدافها وذكر أنواعها وتصنيفاتها، ليتم التعريج بعد ذلك إلى اعطاء صورة عامة حول النظام الجبائي في الجزائر، لنستعرض في الأخير الوعاء الجبائي الجزائري بشيء من التفصيل.

الفرع الأول: لمحة عن النظام الجبائي الجزائري

1- تقديم عام للضرائب على الأرباح في الجزائر:

تعدّ الضرائب أحد أهم مصادر تمويل الخزينة العمومية للدولة، باعتبارها فريضة مالية تحصلها الدولة من المكلفين بها وفقا لمبادئ وقواعد وتنظيمات تشريعية محددة، جبرا وبصفة نهائية ودون نفع خاص يعود عليهم مقابل دفعها، بغية تحقيق أهداف مالية تتمثل أساسا في تمويل خزينة الدولة والمساهمة في تغطية الأعباء العامة وأهداف اقتصادية تتمثل في حماية الصناعات المحلية وتشجيع الاستثمار في القطاعات التي يراد النهوض بها وأهداف اجتماعية مثل السعي لتحقيق العدالة الاجتماعية ومحاربة الآفات السيئة كما أن للضريبة أهداف سياسية، حيث تستعمل في توطيد العلاقات بين الدول من خلال فرض ضرائب مخفضة على دولة دون أخرى.

إنّ للضرائب تصنيفات وأنواعها عديدة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها، حيث تنقسم حسب معيار المادة الخاضعة للضريبة إلى **ضرائب على الأشخاص** تأخذ الإنسان بحد ذاته كأساس لحساب وتحديد الضريبة، **وضرائب على الأموال** تأخذ الأموال أو الثروة كوعاء تفرض وتحدد على أساسه الضريبة؛ أمّا حسب معيار الوعاء الجبائي فتنقسم إلى **الضريبة الوحيدة** يتم بموجبها فرض نوع رئيسي واحد من الضرائب مع وجود عدد قليل ومحدود من الضرائب الأخرى **وضرائب متعددة** يتم بموجبها فرض ضريبة على كل نوع من أنواع الدخل حسب مصدره؛ أما بالنسبة لمعيار تحمل العبء الضريبي فتنقسم إلى **ضرائب مباشرة** يتحملها المكلف نفسه دون امكانية نقلها إلى شخص آخر، مثل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، **وضرائب غير مباشرة** يتم فرضها على السلع والخدمات عند انتاجها أو بيعها فتنعكس قيمتها على الأسعار مباشرة، حيث يتحملها المستهلك الأخير، مثل الرسم على القيمة المضافة، وحقوق الطابع والتسجيل؛ في حين نجدها تنقسم حسب معيار معدل أو سعر الضريبة إلى **ضرائب توزيعية** يقوم المشرع بتحديد حصيلتها الإجمالية مسبقا ثم يقوم بتوزيعها على المكلفين بها، حيث لا تتأثر حصيلتها الإجمالية بامتناع بعض الكلفين عن دفعها أو بعجزهم لأن ما

نصيب هؤلاء سيتحمله الباقون، وهو ما جعل معظم الدول تتخلى عنها لتناقضها مع مبدأ اليقين والعدالة **وضرائب قياسية** يحدد المشرع معدلها مسبقا دون تحديد حصيلتها الإجمالية تاركا ذلك للظروف الاقتصادية.[1]

على غرار ما سبق يتوجب الإشارة إلى أنّ الضرائب على الأرباح في الجزائر تتمثل أساسا في الضريبة على الدخل الإجمالي **IRG** والضريبة على أرباح الشركات **IBS**، وفيما يلي تعريف لكل منهما:

✓ **الضريبة على الدخل الإجمالي IRG** : حسب المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى " الضريبة على الدخل الإجمالي " وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة المحدد وفقا لأحكام المواد من 58 الى 95 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

حيث يتحدد الدخل الصافي الإجمالي المعتمد أساسا لضريبة الدخل بجمع الأرباح أو الإيرادات الصافية التي يحصل عليها من الأرباح المهنية الناجمة عن ممارسة مهنة صناعية، أو تجارية، أو حرفية، عائدات المستثمرات الفلاحية، الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية عائدات رؤوس الأموال المنقولة، المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية.[2]

✓ **الضريبة على أرباح الشركات IBS** : تأسست الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر بموجب القانون 90/36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، حيث نصت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي" :تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار الهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات.

حيث يشمل الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، الربح الصافي الناتج عن النتائج التي حققتها المؤسسة (مبيعات خلال الدورة (نواتج الاستغلال)، نواتج أخرى مختلفة (نواتج خارج الاستغلال)، نواتج استثنائية، كالتنازل عن الاستثمارات)، تقتطع منها الأعباء المتحملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهتلاكات ضرائب ورسوم مهنية.....).[3]

[1] – لطفي شعباني، **جباية المؤسسة**، الصفحات الزرقاء، 2017، ص ص 24 – 29 (بتصرف).

[2] – نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص19.

[3] – أحمية فاتح، **محاضرات في مقياس جباية المؤسسة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل 2017/2016، ص53.

2- مفهوم النظام الجبائي:

لقد تعددت تعريفات النظام الجبائي، فالبعض يرى أن مفهومه يتراوح بين مفهوم واسع وآخر ضيق فوفقا للمفهوم الواسع فإن النظام الضريبي: " هو مجموعة من العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الخلفية للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف " أما المفهوم الضيق: " فيعنى مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل".[1]

كما يعرف النظام الجبائي على أنه: مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية، بالإضافة إلى صور فنية متكاملة للضريبة تمثل في مجموعها وسائل تسعى لتحقيق أهداف معينة، مع مساعدة بعض اللوائح التنفيذية التي تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام بأجهزته لتنفيذ كل المراحل، من البحث عن المادة الخاضعة للضريبة إلى غاية تحصيل الضريبة.[2]

وقد عرّف النظام الجبائي أيضا على أنّه: مجموعة الضرائب التي يقرها القانون الضريبي في دولة معينة خلال فترة زمنية محددة، وأمام الدور الذي يقوم به في الحياة الاقتصادية ولإمكانية تحقيقه لوظائفه المختلفة كان عليه مواكبة التغيرات الدولية الرامية إلى تطبيق مبادئ اقتصاد السوق، بما أن أي تغيير في أهداف النظام الاقتصادي تستلزم مراجعة لآلياته فهو بذلك الهيكل المتفرد بملامحه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية للدولة.[3]

وعليه يمكن أن نستنتج أنّ النظام الجبائي هو عبارة عن مجموعة من المبادئ والإجراءات والقواعد التشريعية التي يقرها القانون الضريبي، والتي يتم على أساسها تحقيق هدف الدولة المتمثل في اقتطاع الضريبة وتحصيلها لصالح الخزينة العمومية.

---

[1]- محمد لعلاوي، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص ص 98، 99.

[2] – عوماري عائشة، **بن الدين امحمد، دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري**، مجلة التكامل الاقتصادي المجلد 07 العدد 01، 2019، ص61.

[3] – رتيبة بوهالي، **محاضرات في جباية المؤسسة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل 2017/2016، ص22.

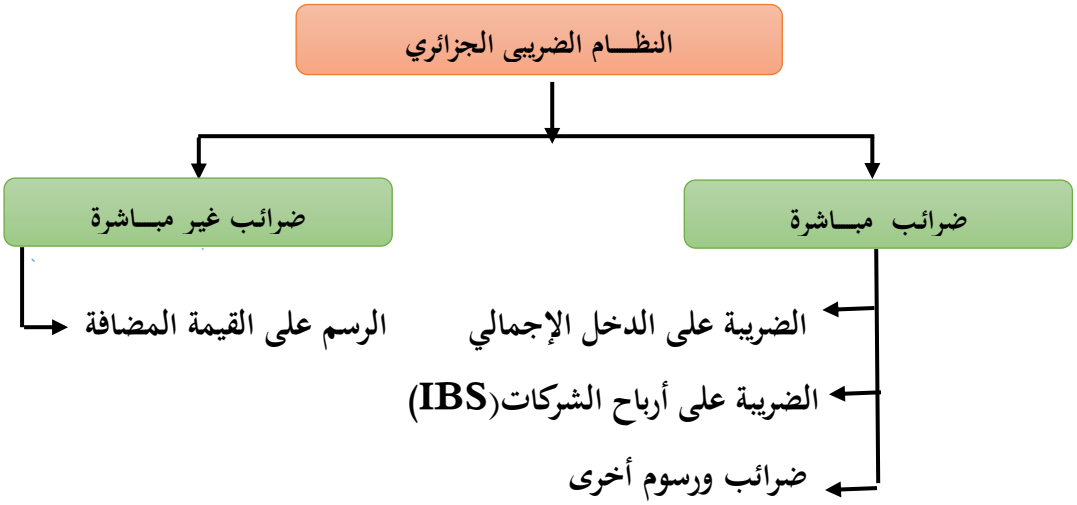
3- هيكل النظام الجبائي الجزائري:

يعرف النظام الضريبي الجزائري تنوع في الضرائب لتنوع المداخيل وخصائصها وكذا طبيعة المكلف بالضريبة حيث تقوم التقسيمات المطبقة التي تبناها المشرع الجزائري على أساس الوعاء الخاضع للضريبة؛ حيث يضم النظام الضريبي الجزائري مجموعة الضرائب التالية:

- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG): التي تفرض على الأشخاص الطبيعيين.
- ✓ الضريبة على أرباح الشركات(IBS): التي تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ✓ الرسم على القيمة المضافة(TVA).
- ✓ الرسم على النشاط المهني(TAP).
- ✓ ضرائب ورسوم أخرى كالرسم العقاري، ضريبة الأملاك، حقوق التسجيل والطابع.

والشكل التالي يوضح أهم الضرائب والرسوم المكونة للنظام الجبائي في الجزائر:

الشكل (1-2): هيكل النظام الجبائي(الضريبي) الجزائري



المصدر: رتيبة بوهالي، **محاضرات في جباية المؤسسة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل 2017/2016، ص24.

الفرع الثاني: كيفية تحديد الوعاء الجبائي (النتيجة الجبائية) للضرائب على الأرباح في الجزائر

1- تعريف الوعاء (النتيجة) الجبائية:

يقصد بالوعاء الجبائي عموما الموضوع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة، بمعنى أنه المبلغ أو العنصر الذي يؤخذ كأساس لحساب مبلغ الضريبة،[1] حيث يمكن تعريف النتيجة الجبائية من خلال قانون الضرائب المباشرة بطريقتين يتعلق التعريف الأول بالوضعية المالية للمؤسسة والتي ترتبط مباشرة بحسابات الميزانية، ويتعلق التعريف الثاني بجدول حسابات النتائج كما يلي: [2]

1-1 تعريف النتيجة الجبائية حسب حسابات الميزانية: تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في فقرة 02 على أن الربح الصافي يتشكل من الفرق بين قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الدورة، والتي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة ضريبية، تضاف لها الاقتطاعات التي يقوم بها المستغل أو الشركاء خلال الدورة.

النتيجة الجبائية = قيم الأصول الصافية في بداية الدورة – قيم الأصول الصافية في نهاية الدورة

حيث أن:

الأصول الصافية = الأصول الإجمالية – الاهتلاكات – خسائر القيمة.

1-2 – تعريف النتيجة الجبائية حسب حسابات التسيير: تنص المادة 140 من قانون الضرائب غير المباشرة في الفقرة 01 (مع مراعاة أحكام المادتين 172 و173) على أن الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، والمحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته.

2- تحديد الوعاء الجبائي للضريبة (النتيجة الجبائية):

يتم تحديد النتيجة الجبائية (الربح الخاضع للضريبة) انطلاقا من معالجة النتيجة المحاسبية المحصل عليها في نهاية النشاط وفقا للتسجيلات المحاسبية المشار إليها خلال فترة استغلال المؤسسة والتي عادة ما تكون سنة، ولكن وفقا للنظام الجديد فبإمكان المؤسسة تحديد نتيجتها وفقا للفترة التي تراها مناسبة، حيث يتم إعادة معالجة النتيجة

[1] – لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره ص30.

[2] – لصنوني حفيظة، **واقع وآفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الفترة 2010 – 2014 (دراسة حالة مؤسسة إنتاج أغذية الأنعام بمستغانم + إستبيان)**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2017، ص171.

المحاسبية وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية، وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة،[1] أو ما يسمى بالوعاء الجبائي للضريبة كما يلي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات – التخفيضات – خسائر السنوات السابقة

حيث أنّ:

الاستردادات: وهي تلك التكاليف أو المصاريف التي تم خصمها عند حساب الربح المحاسبي، ولكنها مرفوضة جبائيا من طرف إدارة الضرائب، إمّا لكونها لا تعتبر ضمن مصاريف الاستغلال ولا ترتبط مباشرة بالنشاط، أو لأنها تجاوزت السقف المحدد من طرف المشرع الجبائي، لذلك يتوجب استردادها وإعادة إدماجها في الربح الخاضع للضريبة.

التخفيضات: وهي كل المبالغ التي أدرجت ضمن النتيجة المحاسبية، مع جواز خصمها وتخفيضها من الربح الخاضع للضريبة قانونا من طرف الإدارة الجبائية، كما في حالة فوائض القيمة، حيث تستفيد فوائض القيمة قصيرة الأجل التي تخص الأصول المتنازل عنها والمكتسبة منذ 03 سنوات أو أقل، من تخفيض بنسبة 30%، فيما تستفيد فوائض القيمة طويلة الأجل والتي تخص الأصول المتنازل عنها والمكتسبة منذ أكثر من 03 سنوات، من تخفيض قدره 65%.

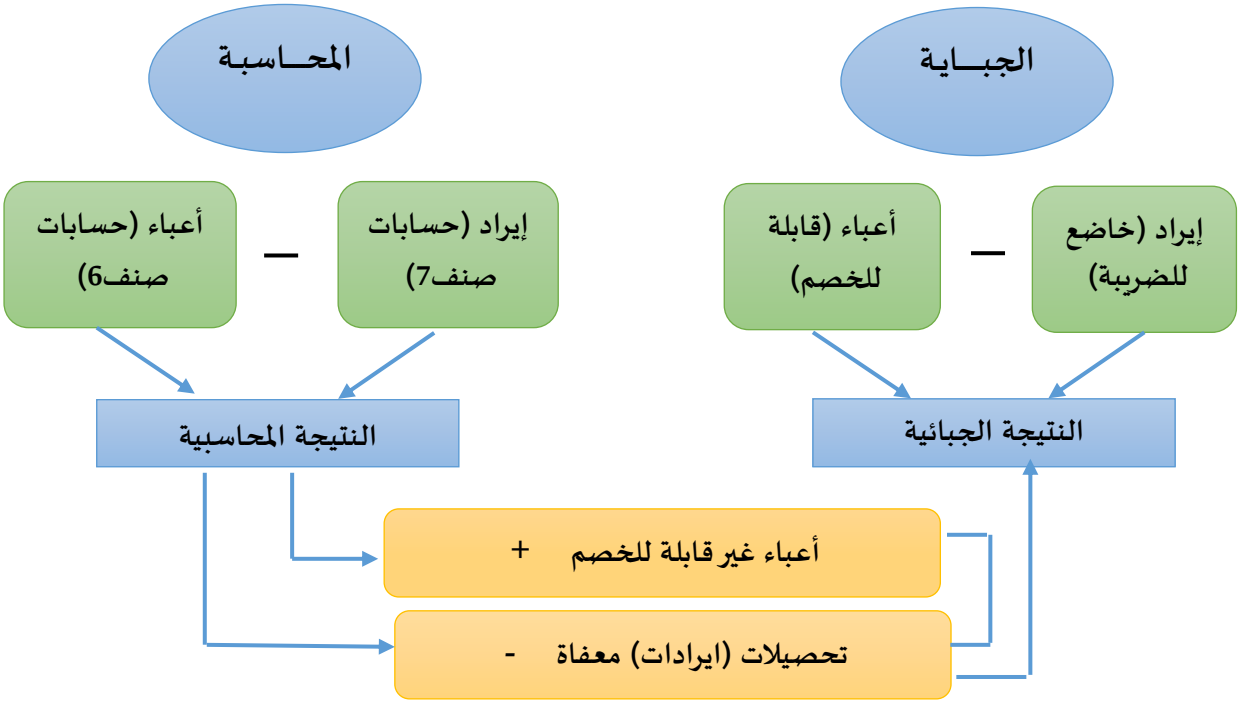
خسائر السنوات السابقة: اعتبر المشرع الجبائي العجز المالي المسجل كعبء، وأجاز خصمه من النتائج المحققة للسنوات الموالية، إلى غاية السنة الرابعة كحد أقصى، وهو ما جاءت به المادة 10 من قانون المالية لسنة 2010 التي تنص على أنه: " في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فان العجز الزائد ينقل بالترتيب الى السنوات المالية الموالية الى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة التسجيل العجز."[2]

وعموما يمكن تلخيص عملية تحديد الوعاء الضريبي للضريبة على الأرباح أو ما يطلق عليه بعملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بناء على الشكل التالي:

[1] – عوماري عائشة، بن الدين امحمد، مرجع سبق ذكره، ص67.

[2] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 78، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر2009، القانون رقم09/09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، المادة 10، ص06.

الشكل (1-3): تحديد الوعاء الجبائي للضريبة على الأرباح في الجزائر



المصدر: حنيفة بن ربيع، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية**، منشورات كليك، ج2، ط1، الجزائر 2013، ص280.

المطلب الثالث: درجة توافق المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي IAS12

قبل الخوض في تحليل مدى توافق المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل"، يجب أولا إلقاء نظرة عامة حول محاولات وجهود الدولة الجزائرية ومؤهلاتها الداخلية في إطار تبنيها للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 خاصة والمعايير المحاسبية الدولية عامة، حيث سيتم تناول عوامل البيئة الداخلية للدولة الجزائرية التي أثرت على واقع التبني والتطبيق الصحيح لمختلف المعايير المحاسبية الدولية، ثم سيتم في مرحلة ثانية تسليط الضوء على أهم الحالات المسببة للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية والتي تتطلب لا محالة تطبيق ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، أو ما يعرف بالضرائب المؤجلة، ليتم في الأخير اقتراح بعض الحلول التي من شأنها التقريب والمساواة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية كعامل لتحقيق الانسجام بين النظام المحاسبي المالي الجزائري وبين المعيار المحاسبي**IAS12** فيما يتعلق بالمحاسبة عن الضرائب على الأرباح.

الفرع الأول: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية:

في إطار تكييف أوضاعها الداخلية مع متطلبات البيئة الدولية، ومسايرة التغيرات التي شهدها واقع المحاسبة الجديد عملت الجزائر كغيرها من دول العالم التي في طريقها لتبني المعايير المحاسبية الدولية على إدخال عدة إصلاحات على نظامها الجبائي والمصرفي والمالي، إلا أن هذا لا ينفي وجود العديد من العوامل الداخلية التي من شأنها التأثير على التطبيق السليم لهذه المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر:

1- النظام القانوني للدولة:[1] إن النظام القانوني لأي دولة يحدد مدى تغطية قانون الشركات لعملية تنظيم المحاسبة حيث أن هناك مجموعتان من الأنظمة القانونية للدول:

- تعتمد المجموعة الأولى على قانون النظام العام، حيث تعتبر القوانين السائدة في الدولة بمثابة قواعد عامة تضع حدودا لا ينبغي تجاوزها، ولكن يوجد ضمن هذه الحدود مجال للاجتهاد والتقدير، حيث لا تتضمن هذه القوانين قواعد مفصلة تغطي سلوك الشركات وكيفية قيامها بإعداد قوائمها المالية والإفصاح عنها، في هذه الحالة نرى أن عملية إرساء المعايير تميل إلى موضوع على شكل قانون في حين هذه القواعد في البلدان الأخرى يجري وضعها من قبل العاملين في مهنة المحاسبة في القطاع الخاص (المجالس واللجان الخاصة)، مثل مجلس معايير المحاسبة المالية FASBفي الولايات المتحدة الأمريكية، ومجلس معايير المحاسبة IASB في بريطانيا.

- المجموعة الثانية ويعتمد النظام القانوني فيها على القانون الروماني مثل فرنسا ألمانيا، ايطاليا، حيث ينظم المشرع عمل الشركات من خلال قانون يدعى قانون الشركات، يتضمن هذا القانون بنودا مفصلة تحدد متطلبات الأعمال المحاسبية وإعداد التقارير المالية والإفصاح عنها، كما تصف القوانين في هذه الدول قواعد تقييم الأصول و قياس الدخل و أشكال القوائم المالية، و هكذا تتضاءل إمكانية العرض العادل للقوائم المالية وفقا لقواعد محاسبية أكثر مرونة يتم وضعها من جانب مهنة المحاسبة المؤهلة والقادرة على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتطوير المعايير والممارسات المحاسبية. أمّا الجزائر فتعتبر من الدول القريبة إلى المجموعة الثانية، ولكن لا يوجد قانونا للشركات الجزائرية يحدد سلوكها وكيفية قيامها بإعداد قوائمها وتقاريرها المالية والإفصاح عنها بشكل مفصل، وبالتالي فهي ليست من الدول التي تضع حدودا للقوانين وتترك المجال للاجتهاد، وعليه فلا مجال لمهنة المحاسبة وللمهنيين القيام بأي دور في تطوير الممارسات المحاسبية التي تلزم هذه الشركات بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

- وتعد الجزائر من الدول التي يعتمد القانون الإلزامي فيها كمدخل للممارسات المحاسبية، بحيث أنّ جميع ممارساتها المحاسبية تخضع إلى القانون ولا مجال للاجتهاد، وبالتالي فإن طبيعة المعلومات المالية التي يوفرها النظام

[1] – الحاج محمد سعيد عبده، **إطار مقترح لوضع معايير المحاسبة المالية في الجمهورية اليمنية مع دراسة تطبيقية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الإسكندرية مصر،2002، ص 39.

المحاسبي المالي خاضعة للقانون على حساب توفير معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية للشركات وهو ما يجعل عملية مسك المحاسبة أمرا روتينيا متجاهلة التطلعات المستقبلية وحاجة السوق للمعلومات بالرغم من مرور سنوات على تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

2- نمط الملكية السائد: تختلف أنماط الملكية بين الدول ويمكن تقسيم هذه الأنماط إلى ما يلي:[1]

- نمط الملكية الذي يعتمد إلى حد كبير على تأمين رأس المال على المستثمرين الخارجيين: كما هو الحال في بريطانيا وهولندا وبالتالي انتشار العديد من الشركات الدولية المسجلة في أسواق الأوراق المالية.

- نمط الملكية الذي يكون فيها مصدر رأس المال، الدولة أو البنوك أو القطاع العائلي(الخاص): كما هو الحال في فرنسا وايطاليا، التي تلعب فيها البنوك دورا كبيرا في تمويل المؤسسات. ونرى أنه في البلدان التي تشيع فيها ملكية الأسهم من قبل الجمهور فإن الاحتمال ضئيل في أن تكون قد عملت على تطوير معايير محاسبية تهدف إلى ضمان كون التقارير المالية تقدم معلومات مفيدة وموثوقة وفي الوقت المناسب.

- أما في الجزائر فنمط الملكية السائد هو النمط العائلي الذي يتمثل في القطاع الخاص والذي يتشكل في غالبيته من شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات تضامن تكون بينهم درجة من التعارف بالإضافة الى سيطرة وانتشار القطاع العمومي، وهو ما يجعل عملية إدراج الشركات الجزائرية في البورصة مستبعدة من ذهنية المستثمر الجزائري.

3- قوانين الضرائب: تعد قوانين الضرائب من العراقيل الرئيسية التي تعيق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في مختلف الدول سواء المتقدمة منها أو النامية، ذلك لأنها من العوامل الهامة التي تؤثر على وضع وتطوير المعايير والممارسة المحاسبية في أي دولة، مع العلم أن تأثير هذه القوانين يبدو واضحا بالنسبة للمعايير والممارسات المتعلقة بالقياس المحاسبي أكثر منه بالنسبة للمعايير والممارسات المتعلقة بالإفصاح المحاسبي، كما أن تأثير هذه القوانين على المعايير والممارسات المحاسبية يزداد في الدول الأوروبية (فرنسا وبريطانيا) التي يتم فيها تحديد الالتزامات الضريبية بناء على التقارير المالية، حيث تتماثل في هذه الدول القواعد التي تستخدم لأغراض الضرائب مع قواعد إعداد القوائم والتقارير المالية مما يجعل الحسابات المالية مساوية للحسابات الضريبية. وهنا يمكننا القول بأن القوانين الضريبية قد أثرت بصورة سلبية على تطوير الممارسات المحاسبية في أغلبية الدول، مما أدى إلى انخفاض مستوى النظم المحاسبية السائدة في هذه الدول مقارنة بالنظم المحاسبية السائدة في الدول الأنجلوسكسونية التي يأخذ فيها هذا التأثير اتجاها مخالفا من الاتجاهّ في الدول الأوروبية، حيث لا تستخدم القوائم المالية في هذه الدول كأساس لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، بل تقوم السلطات الضريبية بتعديل النتائج الواردة في القوائم والتقارير المالية

[1] - المرجع السابق، ص44.

لاستخراج الدخل الخاضع للضريبة وفقا للقانون، وقد ترتب عن استغلال إجراءات القياس المحاسبي عن إجراءات القياس الضريبي ظهور بعض الاختلافات أبرزها الضرائب المؤجلة.[1]

أمّا فيما يخص البيئة الجبائية الجزائرية فإن المشكلة تكمن في أنّ المعايير والممارسات المحاسبية لابد أن تتطابق مع القوانين الضريبية، أي أن الهدف الأساسي للتقارير المالية النهائية هو تحصيل الضرائب للخزينة العمومية للدولة، وبالتالي عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يحدث تعارض ما بين الربح المقبول ضريبيا من مصلحة الضرائب وبين الربح الحقيقي الناتج عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، و بدون شك فإن تضارب النصوص القانونية السارية مع المعايير المحاسبية الدولية سيجعل هذه المعايير صعبة التطبيق، حيث يقتصر قياس الضريبة في بيان التأثر الضريبي للفروقات المؤقتة والدائمة بين صافي الدخل الضريبي و صافي الدخل المحاسبي و لاسيما المعيار المحاسبي (IAS12) "ضرائب الدخل" الذي يحدد أسلوب وكيفية احتساب ضريبة الدخل في ضوء أحكام وقواعد هذه الضريبة والتعليمات المنظمة لها، وبما أنّ الجزائر من الدول التي تتخذ النظام القانوني إلزامي في عملية تطبيق المحاسبة، حيث تؤخذ القوانين الضريبية في الاعتبار عند المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية، وفي ظل غياب بورصة الأوراق المالية، تعد الالتزامات والتشريعات الجبائية لها تأثير كبير على المؤسسات وعلى كيفية إعداد تقاريرها المالية ولكي لا تصبح التشريعات الجبائية معيقا لتحقيق الأهداف المرجوة من النظام المحاسبي المالي بدأت إصلاحية تكمن في تكييف الأنظمة الجبائية قصد التماشي مع النظام المحاسبي المالي.[2]

4- النظام الجبائي: عرف النظام الجبائي الجزائري بعض التعديلات في نصوصه الجبائية حتى تكون مطابقة لأحكام النظام المحاسبي الماليSCF، من خلال تحديد المعالجات المحاسبية اللازمة عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية فيما يتعلق بالعديد من المسائل المحاسبية مثل الاهتلاكات والمؤونات، إعادة تقييم الأصول ومتابعة العقود طويلة الأجل...إلخ، وقد جاء ذلك في القوانين المعدلة أو الجديدة، التي تهدف إلى التقليل من المشاكل التي قد تعيق تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة 2010، والقانون المالية التكميلي لسنة 2010. [3]

من خلال الطرح السابق يمكن القول أنّ الدولة الجزائرية سعت من خلال إصدارها للعديد من القوانين والنصوص التنظيمية التي تدخل في إطار محاولة تكييف نظامها الجبائي مع نظامها المحاسبي المالي، وهو ما يدل على رغبتها ووعيها بضرورة التكييف تلك، إلاّ أنّ هذه الجهود المبذولة لا تزال غير كافية في نظر العديد من

[1] – المرجع السابق، ص ص44، 45.

[2] – بودور شوريب، مرجع سبق ذكره، ص158.

[3] – المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

المهنيين والمختصين في المجال المحاسبي، لأنّ هناك بعض القواعد الجبائية لابد من تعديلها لمسايرة المعايير المحاسبية الدولية.

5- دور مهنة المحاسبة ومحافظ الحسابات:[1] إنّ حجم وقدم مهنة المحاسبة يعتبران من العوامل الرئيسية المؤثرة على عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر وفي أي دولة، حيث يتوقف حجم وقوة وكفاية مهنة المحاسبة إلى حد كبير على عدد من المتغيرات البيئية، ففي الدول التي يوجد فيها عدد قليل من حملة الأسهم الخارجين وتقل فيها دور الأسواق المالية في تمويل المؤسسات، يكون دور مهنة المحاسبة فيها محدود، وغالبا ما يقتصر في خدمة الأغراض الضريبية، على عكس الدول التي تنتشر ملكية المؤسسات فيها بين المستثمرين من حملة الأسهم سواء كانوا أفراد أو مؤسسات استثمارية، حيث تزداد فيها الضغوطات التي تلزم المؤسسات الاقتصادية على توسيع نطاق الإفصاح عن المعلومات في القوائم والتقارير المالية، وعلى ضرورة قيام المراجعين المستقلين بالمصادقة على القوائم والتقارير المالية للمؤسسة.

أمّا بالنسبة لمهنة المحاسبة في الجزائر فهي محدودة التأثير على الممارسات المحاسبية وعلى تبني المعايير المحاسبية الدولية، وذلك لكثرة المشاكل التي عانت منها هذه المهنة في الجزائر من انقسامات بين أعضاءها، ولكن مع بداية تنفيذ الإصلاحات التي مست مهنة المحاسبة، والتي تمثلت أساسا في حل المصف الوطني للخبراء المحاسبيين ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين واستبداله بثلاثة غرف محاسبية، واختيار تبني الجزائر لنظام محاسبي مالي جديد مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية بداية من 01 جانفي 2010، بهدف دعم المهنة ومحاولة الرقي بها، ورفع مستواها ومستوى ممارسيها من حيث الإلمام بالمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية، ولكن ورغم تلك المحاولات لم يتم وضع ضوابط لجودة عمليات الأعضاء وتطويرها في مجالات المراجعة والضرائب والدراسات الاستشارية، وعليه فإن المهنة المحاسبة في الجزائر لم تستطيع مواكبة التطور الدولي بالشكل الكافي، وهي بحاجة إلى التكوين المستمر.

6- القطاع المصرفي والمالي في الجزائر:[2] إن نمو هذين القطاعين يترتب عليه تزايد المعلومات نتيجة للضغوط التي قد يمارسها المستثمرون على المؤسسات الاقتصادية من أجل زيادة الإفصاح العام عن المعلومات، هذا من جانب تأثير تطور القطاع المصرفي والمالي على الإفصاح، أما من جانب دورهما وتأثيرهما على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية فيمكن القول أنّ درجة تطورهما تعتبر من العوامل الرئيسية التي إما أن تدفع بقوة الى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، أو أن تعيق تطبيقها.

[1] - المرجع السابق، ص ص159، 160.

[2] - المرجع نفسه، ص ص160 – 163.

وبالنظر إلى القطاع المصرفي الجزائري، فقد قامت الجزائر من خلال خطة إصلاحية شاملة بدأتها منذ مطلع القرن الماضي، قصد النهوض باقتصادها الوطني، حيث نال قطاعها المصرفي نصيبه من هذه الإصلاحات من خلال إصدار مجموعة من التشريعات في هذا الصدد، إلاّ أنّه ورغم كل هذه المجهودات التي قامت بها الدولة بقي القطاع المصرفي يعاني من مشاكل كثيرة، تشير إلى أن المنظومة المالية والمصرفية الجزائرية لزالت متأخرة وتعاني من مشاكل متمثلة أساسا في:

- تأخير كبير في مدى فعالية البنوك وصحة تسييرها؛
- عدم جاهزية المؤسسات المصرفية العمومية لتطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث لازالت هذه المؤسسات غير قادرة على نشر قوائمها المالية بشكل واضح وشفاف وخاصة فيما يتعلق بموضوع القياس والإفصاح وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية؛
- تأخير في مجال القروض البنكية والتدابير المرتبطة بالقطاع المصرفي والمالي.

أمّا فيما يتعلق بتطور سوق الأوراق المالية: الذي ترتبط عملية تطوير المحاسبة أساسا من خلال وجوده نشطا من خلال دفع الهيئة المشرفة عليه إلى تلبية احتياجات مختلف المتعاملين فيه وتطلعاتهم لتبني معايير محاسبية ذات جودة عالية، فقد جاءت فكرة تأسيس سوق مالي في الجزائر في شهر ديسمبر 1990، حيث لم يتم إطلاق اسم بورصة عليه لعدم وجود نص قانوني ينظم نشاط البورصة حتى شهر فيفري 1992، ليتم إدراج ثلاثة شركات عمومية اقتصادية في بورصة الجزائر (رياض سطيف، فندق الأوراسي، ومجمع صيدال للأدوية)، وانتهت هذه المرحلة بإصدار الأوراق المالية لهذه الشركات المدرجة في شكل أسهم وطرحها في السوق كمرحلة أولية، وقد لقيت عملية البيع إقبال ملحوظا من قبل الجمهور، وكانت الحكومة ترى أن إدراج هذه المؤسسات العمومية في البورصة فرصة لـ:

- انفتاح المؤسسة الاقتصادية على محيطها الخارجي من خلال النداء العام للادخار، إضافة إلى ارتفاع مستوى سمعة المؤسسة لأن القبول في البورصة يعني تعزيز مصداقية المؤسسة في نظر الغير؛
- تمويل رأس مال المؤسسة، حيث يعتبر النداء العام للادخار من وجهة نظر الماليين بديل عن القروض البنكية؛
- زيادة سيولة القيم عن طريق سهولة تبادل وتفاوض قيم المؤسسة المدرجة في سوق المال الذي يعني زيادة من سيولة أسهمها عن طريق مضاعفة الحاصلين عليها وتحفيز المنافسة بينهم.

إلاّ أنه وبالرغم من كل هذه المجهودات فإن النتائج كانت مخيبة للآمال ولم تحقق الأهداف المرجوة، وخاصة تلك المتعلقة بتنشيط الاقتصاد الوطني عن طريق فتح فرص استثمارية متنوعة ناتجة عن عمليات الشراكة بين

الشركات الوطنية والأجنبية، كما أنه لا مجال للحديث على تأثير تطور الأسواق الأوراق المالية على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.

7- طبيعة المناهج التعليمية في مجال المحاسبة

نقصد بالتعليم المحاسبي جملة المقاييس التعليمية المتعلقة بالمحاسبة والتي يتم تدريسها بالجامعات والمدارس والمعاهد إضافة إلى طبيعة الشهادات العلمية في ميدان المحاسبة ويرتبط ذلك أساسا بـ:

- طبيعة الجامعات والمدارس والمعاهد التي تضمن التعليم وطبيعة المقاييس ومحتوى البرامج العلمية التي تدرس.
- البحث العلمي في ميدان المحاسبة.
- الأساتذة المكلفون بتدريس هذه المقاييس والطلبة.

إنّ برامج التعليم في الجامعات والمدارس والمعاهد الجزائرية تقتصر على تدريس المحاسبة (العامة التحليلية المعمقة، ومحاسبة الشركات،....) والاهتمام فيها موجها لتقنيات المعالجة والتسجيل المحاسبي لمختلف العمليات المحاسبية، دون التركيز على الجانب النظري الذي يعتبر أهم ما يميز النظام المحاسبي المالي ويمثل نقلة مفاهيمية في مجال التعليم المحاسبي الذي طالما ركز على الجانب التقني للمحاسبة وعلى الحسابات وسيرها، لذلك يتوجب الآن وقبل التطرق للقضايا التقنية إستيعاب المفاهيم النظرية أولا لأنّه بدونها لا يمكن التحكم في تلك التقنيات ولا تطبيقها عمليا[1]، إضافة إلى ذلك يتوجب التركيز على الجانب التطبيقي في الميدان من خلال التربصات التكوينية في الميدان المحاسبي للطلبة، وذلك بهدف اكتمال حلقة التعليم المحاسبي ورفع الغموض والابهام لديهم، عن طريق ربط الجانب النظري والتقني بالجانب العملي.

وعموما فإنّ إعداد البيئة المحلية في جانبها الأكاديمي والعلمي من جامعات ومدارس وغيرها لأعداد الطلبة والخريجين أصبح ضروري ليتمكنوا من مواكبة التطبيقات العملية للنظام المحاسبي المالي وما يرافق تطبيقه من متطلبات، ويمكن تلخيص أهم الإجراءات التي يجب اتخاذها في هذا المجال فيما يلي: [2]

– إعادة النظر في المناهج الدراسية بشكل عام بحيث تكون منسجمة مع المناهج الدراسية الدولية، بحيث يمكن الاستعانة في هذا المجال بمناهج جامعات عالمية ناجحة؛

– ينبغي تهيئة الأساتذة وتعريفهم واطلاعهم بشكل كامل وتفصيلي على المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام والنظام المحاسبي المالي بشكل خاص وتطبيقاته، كي يقوموا بدورهم في نقل الخبرة والتجربة إلى الطلبة؛

---

[1] – بورويسة سعاد، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة)** مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010، ص ص196، 197.

[2] – المرجع السابق، ص197.

- توفير الكتب والمراجع الدراسية وتحديثها بما يتلاءم مع التعديلات الجارية في مجال المحاسبة.
- العمل على إدخال الجانب العملي في مناهج التعليم المحاسبي.

الفرع الثاني: حالات الاختلاف بين الأساس المحاسبي والأساس الجبائي للضريبة على الأرباح في ظل تبني المعيار IAS12

يتجلى التأثير المباشر للنظام الجبائي على الممارسات المحاسبية في الجزائر في أن مخرجات النظام المحاسبي المالي تعتبر مدخلات للجباية من أجل تحديد أوعية الضريبة باعتبار أن النتيجة المحاسبية هي المنطلق لحساب النتيجة الجبائية، كما أن نظام الإخضاع الذي يحدده النظام الجبائي يؤثر على مضمون القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها وفقا للنظام المحاسبي المالي، وذلك من أجل إعداد الحسابات وتوفير معلومات صادقة للأطراف المعنين داخل أو خارج المؤسسة وتسهيل مراقبة التحصيل الجبائي.

كل هذا يؤكد الارتباط الوثيق بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي في الجزائر، إلاّ أنّ ذلك لا ينفي وجود العديد من الاختلافات بين الدخل المحاسبي الناتج عن الممارسات المحاسبية ونظيره الجبائي الذي هو نتاج الممارسات الجبائية مما يستوجب السعي في ايجاد الحلول الكفيلة بتحقيق التوافق والتماثل بينها، من خلال التطبيق الصحيح والسليم للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الذي ما لبثت الدولة الجزائرية إلاّ وتبنته من خلال نظامها المحاسبي المالي، والذي ينص بدوره على معالجة الفروقات والاختلافات بين القاعدة الجبائية والقاعدة المحاسبية من خلال تطبيق الضريبة المؤجلة أثناء المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح.

وعموما يمكن تلخيص الحالات التي تنجم عنها اختلافات بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، والتي يجب أن تعالج بواسطة الضريبة المؤجلة، فيما يلي:

الجدول رقم (1-1): حالات الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الجبائي

التفاوت أو الاختلاف الزمني	ترحيل جبائي	أعمال التجميع
اختلاف زمني بين: الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبء معين وأخذه في الحسبان عند تحديد النتيجة الجبائية لدورة مالية لاحقة في أفق متوقع.	عجز جبائي أو قرض ضريبي قابل للتأجيل مادام هناك أرباح مستقبلية أو قروض وديون جبائية محتملة الحدوث في الأفق الملحوظ.	- تعديلات. - إقصاء بعض الأعباء. - اعادة معالجة للأعباء والإيرادات.

المصدر: محمد الأمين عسول، محمد لخضر سي، **المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي بين ثبات التشريعات المحاسبية والتعديلات المستمرة للقوانين الضريبية**، مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 06، العدد 01، 2019، ص428.

قبل الخوض في وصف وتحليل مختلف الفروقات التي تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الجبائي يتوجب إلقاء نظرة حول الضريبة المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي SCF، باعتبارها أهم ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 في مجال معالجة هذه الفروقات.

حيث جاء النظام المحاسبي المالي SCF بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، فأبقى على الضريبة المستحقة وأضاف لها كل من ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم، وقد تميزت هذه الطريقة عن سابقتها بعدة مزايا تتمثل أساسا في أن طريقة الضرائب المؤجلة هي تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام، بالإضافة إلى احترام مبدأ تحمل كل دورة لأعبائها وإيراداتها، كما أن توفر معلومات حول الضرائب المؤجلة يساعد المؤسسة على بناء استراتيجيتها الجبائية.[1]

أولا: تقديم الضريبة المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

تعتبر الضرائب المؤجلة مصطلح جديد مستوحى من معايير المحاسبة الدولية، تم استحداثه أساسا من أجل التقليل من الفوارق ومعالجة الاختلافات الموجودة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، وذلك من أجل إظهار الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

1- تعريف الضريبة المؤجلة:

لقد عرف "Bhagwan Jagwani" الضريبة المؤجلة على أنها عملية تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات وأنها العملية التي بموجبها يتم تخصيص مصروف ضريبة الدخل بين الفترات بغض النظر عن توقيت سداد هذه الضرائب، وهدفها أن تعكس التبعات الضريبية لكل العمليات الاقتصادية التي تم الاعتراف بها في الفترة الحالية والفترات السابقة.[2]

أما المشرع الجزائري فقد عرفها من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 على أنها: عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضرائب مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضرائب مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج.[3]

---

[1] – لصنوني حفيظة، مرجع سبق ذكره، ص174.

[2] - Jagwani Bhagwan, Accounting for Deferred Taxes (AS 22): Has The Dust Finally Settled in India? 2008. Sur: http://www.ssrn.com, consulter le 30 Mai 2021 , à19 :40.

[3] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 المؤرخ في 25 مارس 2009، المتضمن تحديد كيفيات تطبيق احكام مواد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجزائر، المادة 134، الفقرة 02، ص 18.

وبالتالي فإن الضريبة المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي لا تخرج من صنفين اثنين هما:[1]

1-1 ضرائب مؤجلة أصول: وتمثل مبالغ الضريبة على الأرباح، المدفوعة أو المسددة مسبقا للسلطات الضريبية ومن المتوقع استردادها (خصمها من الضرائب على الأرباح) للفترات اللاحقة.

1-2 ضرائب مؤجلة خصوم: وتمثل مبالغ الضريبية على الأرباح، مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة (مستقبلية) رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق.

ومن بين العمليات التي يترتب عنها ضريبة مؤجلة حسب المشرع الجزائري نجد:[2]

1. المصاريف الإعدادية المسجلة في رؤوس الأموال.
2. فارق إعادة التقييم.
3. الفروقات من بين الإهتلاك الجبائي والإهتلاك المحاسبي.
4. المؤونات غير القابلة للخصم إلى غاية تحقيق الخسارة في القيمة.
5. الأعباء القابلة للخصم بشروط.
6. الإيرادات الخاضعة للضريبة بشروط.
7. عقود الإيجار التمويلي.
8. الإيرادات، الأعباء، الأرباح، الخسائر المسجلة في رؤوس الأموال.
9. العقود طويلة الأجل.
10. مصاريف البحث والتطوير.
11. العجز الجبائي والقروض الضريبية.
12. السلع ذات القيمة المنخفضة المدرجة جبائيا كأعباء.
13. النتيجة المترتبة عن التجميع.
14. الإندماجات، الشراء والتنازل.

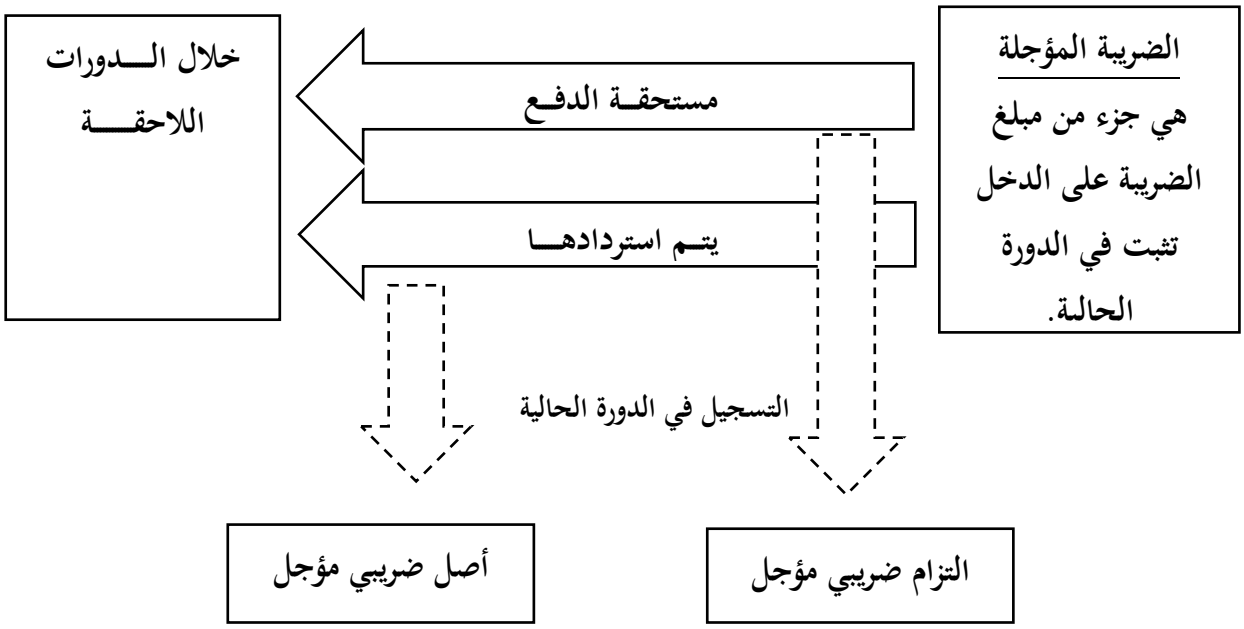
والشكل التالي يوضح كيفية ترتب الضريبة المؤجلة بنوعيها:

---

[1] – محمد عز الدين، **الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري مدعم بأمثلة تطبيقية (العمليات والتسويات)**، عن https://www.compta-213.com/2020/04/impots-differes.html#Target0، تاريخ التصفح 2021/05/07، على الساعة 13:10 ص ص07، 09.

[2] – ولهي بوعلام، **جباية المؤسسة**، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2018، ص22.

الشكل (1-4): مفهوم الضريبة المؤجلة وأصنافها



المصدر: تجاني بالرقي، الحاج حلقوم، **محاسبة الضرائب المؤجلة**، محاضرات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص03.

2- حالات إثبات الضريبة المؤجلة

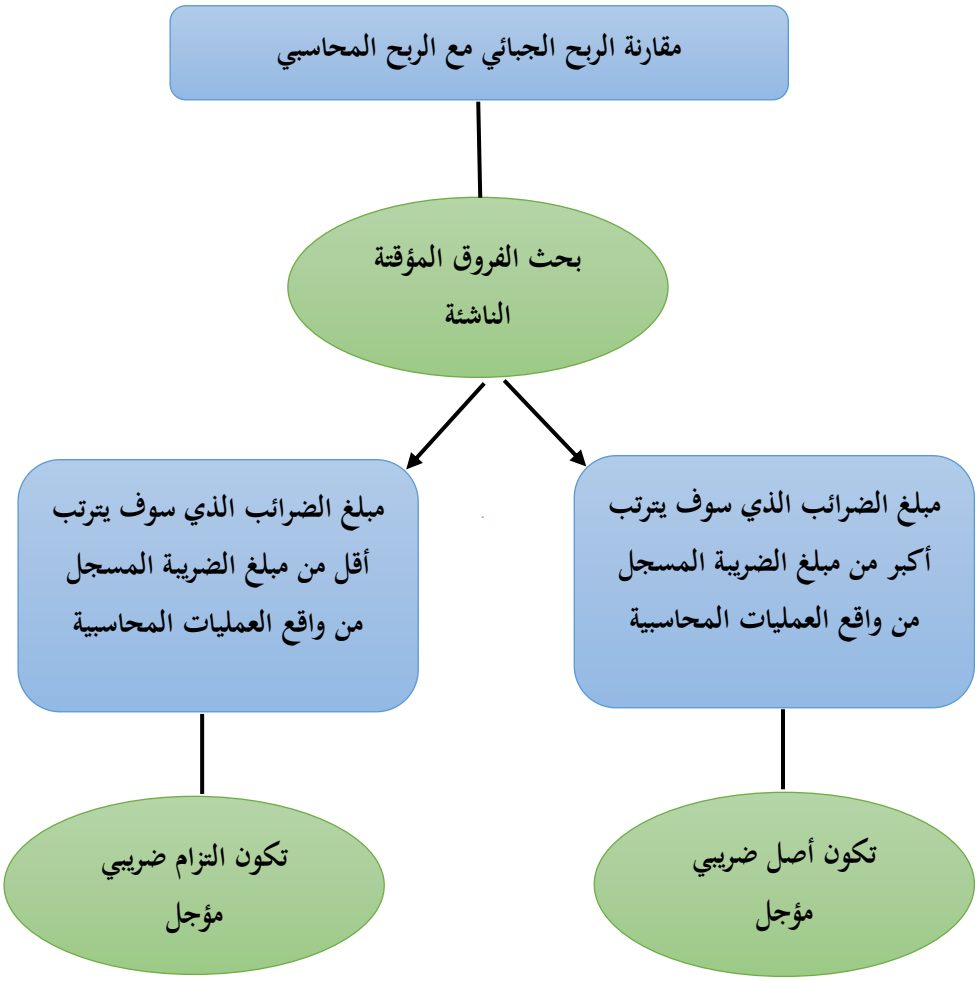
توجد طريقتان لإثبات نفقة الضريبة المؤجلة هما:[1]

2-1 طريقة التأجيل (الدخل/ حساب النتائج): تحسب طريقة التأجيل نفقة الضريبة بالرجوع الى الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي، ووفقا لطريقة التأجيل تحدد نفقة ضريبة الدخل عن الفترة بناء على الدخل المحاسبي، في حين أن الالتزام الجاري مبني على الدخل الخاضع للضريبة، ويعامل الفرق بين الالتزام الجاري الفعلي ونفقة ضريبة الدخل، إما على أنه نفقة مؤجلة أو مبلغ دائن يستهلك بشكل قابل للتكليف الضريبي مع انعكاس فرق التوقيت، مع العلم أن فروق التوقيت التي تنشأ اثناء المدة يشار لها باسم الفروق الناشئة، في حين أن انعكاس الآثار الضريبية الناشئة من فروق نشأت في فترات سابقة يشار إليها باسم الفروق المعكوسة، وبذلك فان طريقة التأجيل كانت موجهة نحو قائمة الدخل غير أن هذه الطريقة لم يعترف بها المعيار الدولي IAS 12 المعدل بالرغم من قبولها واعتمادها سابقا في ظل المعيارIAS12 الأصلي.

والشكل التالي يعطي ملخص عن هذه الطريقة:

[1] – صديق حسوس، مرجع سبق ذكره، ص ص 73، 74.

الشكل (1-5): إثبات الضريبة المؤجلة حسب طريقة الدخل (جدول حسابات النتائج)



المصدر: صديق حسوس، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري (دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)** أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2018، ص 73.

2-2 طريقة الالتزام (الميزانية): وفقا لهذه الطريقة لا يمكن احتساب القيمة الكلية لضريبة الدخل للفترة الجارية بشكل مباشر، بل يجب أن تحتسب باعتبارها حاصل جمع مكونين هما قيمة الضريبة الجارية وقيمة الضريبة المؤجلة وهذا المجموع لن يساوي بطبيعة الحال نسبة الضريبة الجارية X الربح المحاسبي، حيث يتوجب على المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل بكافة الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع والناشئة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة.

والشكل الموالي يوضح الآثار الجبائية والمحاسبية على الضريبة المؤجلة نتيجة تطبيق هده الطريقة بمقابلة عناصر الأصول والخصوم.

الجدول رقم (1–2): إثبات الضريبة المؤجلة حسب طريقة الميزانية

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

Source : Olivier De Broucker, **INITIATION AUX IMPOTS DIFFERES**, copyright 28 septembre 2013, p23. Sur http://www.abaq-rh.com/IMG/pdf/impotsdifferes , consulter le 01 juin 2021, à14 :15..

3– التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

لقد قسم النظام المالي المحاسبي الجزائري الضرائب المؤجلة الى ضرائب مؤجلة اصول، يتم إدراجها في الحساب 133 وضرائب مؤجلة خصوم، يتم إدراجها في الحساب 134، وفيما يلي توضيح للتسجيل المحاسبي لكل من الحسابين:

✓ **الحساب 133 (ح/ ضرائب مؤجلة أصول)**: ويكون مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيحقق، أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، وهذا بجعل الحساب 692 (ح/ فرض الضريبة مؤجلة أصول) دائنا، عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فنسجل قيدا معاكسا، مع الأخذ بعين الاعتبار أن بعض الأعباء لا تخفض جبائيا خلال سنة تحملها، بل خلال سنة تسديدها الفعلي، وهو ما ينتج عنه أصول ضريبية مؤجلة لصالح المؤسسة، وكمثال عن ذلك نذكر العجز المحقق خلال سنة ما، فهذا العجز سيتم تخفيضه من الأرباح التي ستحقق خلال الدورات القادمة إلى غاية السنة الرابعة، مما يخفض الضريبة المستحقة الدفع على أرباح تلك السنوات.[1]

[1] – عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص ص140، 141.

وفيما يلي توضيح للتسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة أصول:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		ح/ ضرائب مؤجلة أصول	xxxx	
	692	ح/ فرض الضريبة مؤجلة أصول		xxxx
		إثبات الضريبة المؤجلة أصول بتاريخ N/12/31		

وفي حالة تسوية الضريبة المؤجلة أصول نسجل القيد التالي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692		ح/ فرض الضريبة مؤجلة أصول	xxxx	
	133	ح/ ضرائب مؤجلة أصول		xxxx
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول		

✓ **الحساب 134 (ح/ ضرائب مؤجلة خصوم)**: ويكون دائنا بجعل الحساب 693 (ح/ فرض الضريبة مؤجلة خصوم) مدينا بمبلغ الضريبة المطلوب دفعه خلال السنوات المالية المقبلة، وهذا عند إثبات الضريبة المؤجلة خصوم لسنة ما، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم فنسجل قيدا معاكسا (كما في حالة منتوج مدرج في الحسابات لكنه خاضع للضريبة في السنوات المقبلة)، وكمثال عن ذلك نذكر إعانات الاستغلال التي تسجل بحسابات النواتج بتاريخ الحصول على وعد بتقديمها من قبل السلطة المركزية أو المحلية، لكنها لا تحسب ضمن النتيجة الخاضعة للضريبة إلا بعد استلامها الفعلي.[1]

[1] – المرجع السابق، ص145.

وفيما يلي توضيح للتسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة خصوم:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693		ح/ فرض الضريبة مؤجلة خصوم	xxxx	
	134	ح/ ضرائب مؤجلة خصوم		xxxx
		إثبات الضريبة المؤجلة خصوم للسنة N		

وفي حالة تسوية الضريبة المؤجلة خصوم نسجل القيد التالي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
134		ح/ ضرائب مؤجلة خصوم	xxxx	
	693	ح/ فرض الضريبة مؤجلة خصوم		xxxx
		تسوية الضريبة المؤجلة خصوم		

ثانيا: الاختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للضريبة على الأرباح في الجزائر

1- الاختلافات (الفروقات) الدائمة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية:

هي فروقات تنشأ نتيجة أخذ بعض التكاليف أو الإيرادات في الاعتبار عند قياس أحد نوعي الدخل المحاسبي أو الضريبي ولا تؤخذ عند قياس النوع الآخر، فالتشريعات الضريبية تتضمن العديد من المعالجات التي تهدف إلى تحقيق أهداف مالية أو اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية معينة، كأن تنص على استبعاد إيرادات معينة من الخضوع إلى للضريبة أو تمنع خصم مصروفات معينة من الدخل الخاضع لها، وتسمح بخصم مصروفات أخرى قد تزيد عن عما تحملته المنشأة، الأمر الذي يترتب عليه حدوث فروقات دائمة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، علما أن ما يميز الاختلافات الدائمة أن تأثيرها يقتصر على فترة حدوثها ولا تنعكس آثارها في الفترات أو الدورات المحاسبية التالية بمعنى لا تنشأ عنها أية آثار ضريبية مؤجلة، فلا يترتب عليها أية مبالغ خاضعة للضريبة أو أية اقتطاعات ضريبية في المستقبل، بما معناه أن تأثيرها ينصب بصفة أساسية على قائمة الدخل ولا يمتد إلى

قائمة المركز المالي، فهي تؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي المحمل على قائمة الدخل في الحالات التي ينتج عنها وفورات ضريبية، وفي المقابل تؤدي إلى زيادة هذا العبء في الحالات التي تنتج عنها إضافات ضريبية، ومن أهم هذه الفروقات نذكر:

✓ **حصص الهدايا ومصاريف الاشهار المالي:** ينص قانون المالية لسنة 2022 على أنّ الهدايا المختلفة غير قابلة للخصم ماعدا الهدايا الإشهارية التي لا تتجاوز قيمتها 1.000 دج للوحدة، في حدود مبلغ إجمالي قدره 500.000دج وكذا الإعانات والتبرعات والهبات الممنوحة للمؤسسات والجمعيات ذات الطابع الانساني عندما لا تتجاوز مبالغها 4.000.000 دج سنويا، [1]كما حدد المشرع الجبائي مصاريف الاشهار المالي الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرة الشباب في حدود 10 % من رقم أعمال السنة المالية على أن لا تتعدى 30مليون دج، في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي لا يحدد أسقفا معينة لخصم هذه الأعباء، بل يعاملها كغيرها من المصاريف.[2]

✓ **مصاريف البحث والتطوير:** حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 والنظام المحاسبي المالي فإنّ مصاريف البحث تسجل حسب طبيعتها ضمن الأعباء أمّا مصاريف التطوير التي تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية فتسجل ضمن التثبيتات المعنوية وهو ما يؤثر على الوعاء الضريبي من خلال مخصصات الاهتلاكات والخسائر في القيمة السنوية، [3] في حين نجد أنّ المشرع الجبائي الجزائري وضع سقفا محددا للخصم بالنسبة لمصاريف البحث والتطوير في حدود 10 % من مبلغ الربح الخاضع للضريبة دون تجاوز حد أقصاه 100.000.000 دج شريطة إعادة استثمار المبالغ المرخص بخصمها مع التصريح بها لدى الادارة الجبائية، وكذا الهيئة الوطنية المكلفة بمراقبة البحث العلمي.[4]

✓ **الأعباء الجبائية غير القابلة للخصم:** تعتبر بعض الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم جبائيا وبالتالي يتعين إعادة دمجها في الربح الخاضع للضريبة ومن أهم هذه الأعباء نذكر:

- الضريبة على أرباح الشركات (المادة 141الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة 2018).
- الرسم على التمهين (المادة 79من قانون المالية لسنة 2007).
- الرسم على امتلاك السيارات الخاصة من طرف الشركات (المادة 26من قانون المالية التكميلي لسنة 2010).

[1] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 100، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2021، القانون رقم 21-16 المؤرخ في 30 ديسمبر 2021 المتضمن لقانون المالية لسنة 2022 ص21.

[2] – محمد عز الدين، مرجع سبق ذكره، ص03.

[3] – عوماري عائشة، بن الدين امحمد، مرجع سبق ذكره، ص70.

[4] – محمد عز الدين، مرجع سبق ذكره، ص04.

- كما اعتبر المشرع الجبائي الجزائري المعاملات والغرامات والعقوبات المسلطة على المكلفين بالضريبة نتيجة مخالفتهم للأحكام القانونية وكذا الغرامات التعاقدية عندما يتم دفعها لأشخاص غير خاضعين للضريبة بالجزائر بمثابة أعباء غير قابلة للتخفيض (المادة 50 الفقرة 05 من قانون المالية لسنة 2022).

في حين يسمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل هذه الأعباء محاسبيا وذلك في الحساب 64 بالنسبة للضرائب والرسوم والحساب 65 بالنسبة للعقوبات الجبائية وكذا حساب 69 بالنسبة للضرائب على النتائج.

✓ **المؤونات وأقساط الإهتلاك غير القابلة للخصم:** حيث تنص المادة 43 الفقرة 03 من قانون المالية لسنة 2022، على أنّ المؤونات وأقساط الإهتلاك غير المستوفية للشروط الموضوعية والشكلية المنصوص عليها جبائيا غير قابلة للخصم، كما نص قانون المالية نفسه على حساب قسط الإهتلاك المالي القابل للخصم بالنسبة للسيارات السياحية على أساس قيمة شراء موحدة قدرها 3.000.000 دج، وما زاد عن ذلك فهو مرفوض جبائيا.

كما نص المشرع الجزائري على عدم قبول خصم أقساط الإهتلاك المطبقة من طرف المقرض المستأجر في إطار عقد القرض الإيجاري (المادة 43 من قانون المالية لسنة 2022) على عكس النظام المحاسبي المالي الذي يسمح بتسجيل هذه الاهتلاكات محاسبيا من أجل تحديد النتيجة المحاسبية.

✓ **مصاريف أخرى غير قابلة للخصم:** حسب المادة 169 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة لا تكون قابلة للخصم بعض المصاريف التي يتم تسجيلها محاسبيا، وبالتالي يتعين إعادة إدماجها في الربح المحاسبي من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة وهذه المصاريف منها:

- مختلف الأعباء ومصاريف الايجار الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال؛
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الاطعام والفندق غير مرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة؛
- المصاريف المستوفية لشروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما تفوق قيمة الفاتورة باحتساب كل الرسوم مبلغ 300.000دج؛
- مصاريف التكفل المدفوعة من طرف المؤسسة لطرف ثالث دون أن يكون لهذا التكفل علاقة بنشاط المؤسسة.

✓ **فوائض القيمة غير الخاضعة للضريبة:** تبعا لما تنص عليه المادتين 172، 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المباشرة لسنة2018 فإنه يتم إعفاء فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات التي تم اكتسابها أو

انجازها منذ 03 سنوات على الأكثر(قصير الأجل) بنسبة 30% أي أنه يحسب في حدود 70% من قيمته فيما يعفى بنسبة 65% إذا تعلق الأمر بفائض القيمة الناتج عن التنازل عن تثبيتات تم اكتسابها منذ أكثر من 03 سنوات (طويلة الأجل)، على أن يتم إعفاؤه بنسبة 100% في حالة إعادة استثماره في أجل ثلاث سنوات من تحقيقه، كما يتم إعفاء فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات المحققة بين الشركات التابعة لنفس المجمع وكذا فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول في إطار عمليات القرض الايجاري، في حين يعتبر النظام. المحاسبي المالي فائض القيمة إيراد كباقي الايرادات يسجل محاسبيا في ح/ 752.

✓ **المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح:** حيث ينص القانون الجبائي في الجزائر على إعفاء مداخيل الأرباح الموزعة على الشركات باعتبار أنها خضعت للاقتطاع من المصدر ذو الطابع التحرري على مستوى الشركة الموزعة لتلك القسائم حتى لا يتم إخضاعها مرة أخرى على مستوى الشركة المستفيدة من تلك القسائم (المادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة)، بينما تعتبر هذه التوزيعات للأرباح محاسبيا كإيرادات مالية تدخل في حساب الربح المحاسبي.[1]

2- الفروقات المؤقتة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية:

هي فروقات تنشا نتيجة إدراج بعض المصاريف أو الإيرادات عند حساب الدخل المحاسبي وعدم إدراجها عند حساب الدخل الضريبي لاعتبارات تنص عليها التشريعات الضريبية، حيث أنها تنشأ لسببين الأول: هو اختلاف الأساس الضريبي لبعض الأصول أو الالتزامات التي قد تتم تسويتها في نهاية الفترة المالية على أساس قيمتها الدفترية المسجلة أو بقيمة مختلفة مما ينتج عنه قيمة خاضعة للضريبة أو قيمة واجبة الخصم من الدخل الخاضع للضريبة مستقبلا، أما السبب الثاني لحدوث الفروقات المؤقتة فهو اختلاف الفترات المالية التي يتم فيها إدراج بعض المصاريف أو الإيرادات في القوائم المالية المحاسبية عن الفترات التي يتم فيها إدراج نفس هذه البنود لأغراض ضريبية نتيجة للاختلاف بين المعايير المحاسبية عن التشريعات الضريبية المعمول بها،[2]علما أن تأثيرها لا يقتصر على فترة حدوثها فحسب بل يتعدى إلى الفترات المالية اللاحقة الأمر الذي يترتب عليه نشوء آثار ضريبية مؤجلة قابلة للاسترداد أو الاستحقاق مستقبلا، حيث تنقسم هذه الفروق إلى فروق مؤقتة خاضعة للضريبة ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة، وفروق مؤقتة قابلة للخصم ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة،[3] ومن أهم هذه الفروقات نذكر:[4]

---

[1] – المرجع السابق، ص05.

[2] – فيصل عبد السلام أبو بكر الحداد، بابكر محمد ابراهيم الصديق، **أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجماهرية الليبية**، مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 02، 2012، ص132.

[3] – محمد عز الدين، مرجع سبق ذكره، ص06.

[4] – المرجع نفسه، ص ص06، 07.

✓ **المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب:** بالنسبة للفوائد وغيرها من المصاريف المالية، بالإضافة إلى الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستغلال وعلامات الصنع وكذا مصاريف المساعدة التقنية والأتعاب، فإن خصمها من النتيجة المالية يبقى مرهون بدفعها فعليا أثناء السنة المالية حسب القواعد الجبائية، في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل هذه الأعباء مع ربطها بالسنة المالية التي ترتبت خلالها دون أن ينظر إلى تاريخ الدفع الفعلي.

✓ **العناصر ذات القيمة المنخفضة:** وفق ما ينص عليه قانون المالية لسنة 2022، فإنه يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 60.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها بينما نجد النظام المحاسبي المالي لا يضع سقفا معينا لتلك العناصر بل ترك الأمر للمؤسسات الاقتصادية من أجل تقدير قيمة هذه العناصر ضعيفة القيمة الأمر الذي ينجر عنه نشوء فرق مؤقت بين النتيجة المحاسبية والجبائية في حالة اعتماد المؤسسة على سقف أكبر مما هو معتمد جبائيا.

✓ **عدم التجانس بين الإهتلاك المحاسبي والإهتلاك الجبائي:** قد تكون طريقة الإهتلاك أو مدة الإهتلاك أو حتى قاعدة الإهتلاك المطبقة من طرف المؤسسة محاسبيا ليست هي نفسها بالضرورة الطريقة أو المدة أو قاعدة الإهتلاك المنصوص عليها جبائيا، فالنظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات باختيار طريقة الإهتلاك مع تحديد مدة المنفعة التي تراها مناسبة لاستراتيجيتها الاستثمارية، في حين أن الإهتلاك الجبائي ليس بالضرورة هو نفسه الإهتلاك المحاسبي حسب السياسة الجبائية للدولة، الأمر الذي ينشأ عنه فروقات مؤقتة بين المحاسبة والجباية يتم معالجتها في إطار الضرائب المؤجلة، زيادة على ذلك فقد تم إضافة طريقة جديدة للإهتلاك متمثلة في طريقة الإهتلاك حسب وحدات الانتاج في النظام المحاسبي المالي في حين أنها غير معتمدة جبائيا.

✓ **خسائر السنوات السابقة:** لقد منح القانون الجبائي للمؤسسات إمكانية ترحيل الخسائر المحققة إلى غاية السنة الرابعة، بمعنى أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية معينة، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز،[1] بينما ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الخسارة المحققة في الحساب 11 (ترحيل من جديد) دون أن يعتبره كعبء مخفض من نتائج السنوات الموالية.

[1] – قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، المادة 147، ص39.

✓ **الإعانات العمومية:** حيث تعرف إعانات الاستغلال على أنها المبالغ التي تمنحها الدولة للمؤسسات من أجل تعويض النقص في بعض منتوجات الاستغلال (إيرادات الدورة) أو لمواجهة بعض مصاريف (أعباء) الاستغلال أما إعانات التوازن فتعرف على أنها المبالغ التي تمنحها الدولة للمؤسسات من أجل امتصاص العجز في الميزانية (نتيجة الدورة خسارة).[1]

فيما تعرف إعانات التجهيز على أنها الإعانات التي تستفيد منها المؤسسة من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها، أما إعانات الاستثمار الأخرى فتتعلق بالإعانات التي تستفيد منها المؤسسة لتمويل أنشطتها الطويلة الأجل وذلك لإقامة فروع في الخارج أو البحث عن أسواق جديدة.[2]

أمّا فيما يتعلق بمعالجتها فينص النظام المحاسبي المالي على إدراج الاعانات العمومية في الحسابات كمنتوجات في تاريخ الاتفاق على استلامها دون أن يشترط تاريخ التحصيل كشرط لتحقق الايراد.

بينما ينص المشرع الجبائي في المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على إدراج إعانات التجهيز والاستثمار التي تمنحها الدولة أو الجماعات الاقليمية للمؤسسات ضمن نتيجة السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها، ويتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة لكل السنوات المالية الموالية نسبيا لاستعمالها، كما يتم إدراج إعانات الاستغلال والتوازن ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها.[3]

✓ **تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية:** ينص النظام المحاسبي المالي على تسوية الحسابات الدائنة والديون بالعملة الأجنبية في نفس السنة المالية التي تكون فيها تقلبات في سعر الصرف مشكلة أرباح أو خسائر في الصرف حيث يتم تسجيل الربح والخسارة الناتج عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة ضمن الأعباء أو النواتج حسب الحالة، في حين يسمح النظام الجبائي للمؤسسات بإظهار الخسائر على التحويل فقط ويتجاهل الفروقات الموجبة الناتجة عن التحويل.[4]

✓ **مؤونات الأعباء:** [5]يعرف النظام المحاسبي المالي مؤونات الأعباء على أنها خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، وتدرج في الحسابات في الحالات التالية:

---

[1] -Boubir Djelloul, **comptabilité financière selon le SCF et les IFRS**, éditions ITCIS, Alger, 2014, p 127.

[2] – رياض جدار وآخرون، **المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات العمومية في ظل الإصلاح المحاسبي وعلى ضوء المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS) – من النظرية إلى التطبيق**، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 01، العدد 01، 2018، ص34.

[3] - Rabah tafighoult, **le système comptable financier : la comptabilité financière selon les normes comptables algériennes**, 1re édition, Aurès Emballages Tizi-Ouzou, Alger, 2015, p80.

[4] – امحمد اعمر بوزيد، أيوب النجار، **مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية على ضوء القوانين الجبائية لسنة 2018**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 03، العدد 02، 2018، ص135.

[5] – صديق حسوس، مرجع سبق ذكره، ص84.

- عندما يكون للمؤسسة التزام راهن (قانوني او ضمني) ناتج عن حادث مضى.
- عندما يكون احتمال خروج موارد امرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام.
- عند امكانية تقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

علما أن مؤونات الأعباء لا تخضع لإعادة التقدير في نهاية كل سنة مالية، مع عدم امكانية استعمالها إلا في النفقات التي أدرجت من أجلها، ولا يتم إعداد مؤونات أعباء للخسائر العملياتية المستقبلية، إلا أن خصمها من النتيجة الجبائية حسب النظام الضريبي الجزائري يبقى مرهون بدفعها الفعلي وتعلقها بالسنة المالية لتحققها، الأمر الذي يترتب عليه حدث منشئ للفروقات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، وبالتالي ظهور الضريبة المؤجلة.

✓ **اندماج الأعمال**: قد تنشأ فروق مؤقتة في اندماج الأعمال، تبعاً للمعيار الدولي **IFRS3**، حيث تعترف المنشأة بأي أصول ضريبية مؤجلة ناتجة (بقدر ما يكون الربح الخاضع للضريبة متاحا لطرح الفروق منه) أو خصوم ضريبية مؤجلة ناتجة، على أنها أصول وخصوم مكتسبة بتاريخ الاندماج، وتبعاً لذلك تؤثر الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة تلك على مبلغ الشهرة، ولكن لا تعترف المنشأة بالخصوم الضريبية المؤجلة الناشئة عن الاعتراف الأولي بالشهرة.[1] وبما أنّ الاعتراف بالأصول والخصوم المكتسبة ضمن عمليات اندماج أعمال يكون بقيمها العادلة بتاريخ المعاملة، فإن الفروق المؤقتة تنشأ عندما لا تتأثر القواعد الضريبية للأصول والخصوم المكتسبة بعملية اندماج الأعمال، أو عندما تتأثر بشكل مختلف. فعلى سبيل المثال، عندما تزداد القيمة الدفترية للأصل إلى القيمة العادلة، ولكن يظل الأساس الضريبي لهذا الأصل مساويا لتكلفة المالك السابق، فإنه ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة ينتج عنه خصوم ضريبية مؤجلة، حيث أنّ قيمة الضريبة المؤجلة خصوم الناتج يؤثر على الشهرة.[2]

وكنتيجة لاندماج الأعمال، فأن المنشأة المشترية يمكن أن تسترد أصلها الضريبي المؤجل الخاص بها، الذي لم يتم الاعتراف به قبل اندماج الأعمال، فعلى سبيل المثال قد تكون المنشأة المشترية قادرة على الاستفادة من منافع خسائرها الضريبية غير المستخدمة مقابل الربح المستقبلي الخاضع للضريبة الخاصة بالمنشأة المشتراة، بالمقابل ونتيجة لاندماج الأعمال فقد لا يكون من المحتمل أن يسمح الربح المستقبلي الخاضع للضريبة باسترداد الأصل الضريبي المؤجل، في هذه الحالة تعترف المنشأة المشترية بالتغير في الأصل الضريبي المؤجل في فترة اندماج الأعمال لكنها لا تدرجه كجزء من محاسبة اندماج الأعمال، لذلك لا تأخذه المنشأة المشترية بعين الاعتبار عند قياس الشهرة أو مكسب الشراء بسعر مخفض الذي تعترف به عند اندماج الأعمال. أيضا قد تكون المنشأة المشترية معتبره أنه من

[1] – معايير المحاسبة الدولية بالعربية، **المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل**، مرجع سبق ذكره، الفقرة 66، ص18.

[2] – المرجع السابق، الفقرة 19، ص05.

غير المحتمل في تاريخ الاندماج تغطيه منفعة محتملة للخسائر ضريبة الدخل أو أصول ضريبية مؤجلة، لكن في وقت لاحق من ممكن أن يتم مقابلتها وتغطيتها.[1]

✓ **الشهرة:** وتعني زيادة سعر شراء المنشأة القائمة عن القيمة العادلة لصافي الأصول التي تمّ الحصول عليها، بحيث إذا كانت القيمة الدفترية للشهرة الناشئة من اندماج أعمال أقل من أساسها الضريبي، فإنه ينشأ عن الفرق أصل ضريبي مؤجل، يجب إثباته على أنه جزء من المحاسبة عن تجميع أعمال بقدر ما يكون من المحتمل أن ربحا خاضعا للضريبة سوف يكون متاحا بحيث يمكن استخدام الفرق المؤقت القابل للخصم مقابله.[2] في حين لا تسمح العديد من التشريعات الضريبية بالتخفيض في القيمة الدفترية للشهرة على أنها نفقة قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة، نجد بعض التشريعات تنص على أن تكلفة الشهرة غير قابلة للخصم عادة، لأنّ المنشأة التابعة تنازلت عن نشاطها الأساسي. وفي مثل تلك التشريعات، يكون للشهرة أساس ضريبي يساوي صفر، وأي فرق بين المبلغ الدفتري للشهرة وأساسها الضريبي المساوي للصفر، يعد فرقا مؤقتا خاضعا للضريبة. ولكن، لا يسمح بالاعتراف بخصوم الضريبة المؤجلة الناتجة لأن الشهرة يتم قياسها على أنها مبلغ متبقي وأن الاعتراف بخصوم الضريبة المؤجلة سيزيد من القيمة الدفترية للشهرة.[3]

✓ **الأصول المدرجة بالقيمة العادلة:** تتطلب معايير المحاسبة الدولية للتقرير المالي بأنّ تسجل بعض الأصول بالقيمة العادلة أو أن يتم إعادة تقييمها، حيث تؤثر إعادة تقييم الأصل أو إعادة عرضه بالقيمة العادلة على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة الحالية، وتبعا لذلك يتم تعديل الأساس الضريبي للأصل فينشأ فرق مؤقت نتيجة الفرق بين المبلغ الدفتري للأصل المعاد تقييمه وأساسه الضريبي. [4]

✓ **الاعتراف الأولي بأصل أو التزام:**[5] قد تنشأ فروق مؤقتة عند الاعتراف الأولي بأصول أو خصوم وذلك إذا كانت تكلفة أصل ما أو جزء منها غير قابل للخصم لأغراض ضريبية، علما أنّ طريقة المحاسبة عن هذا الفروق المؤقتة تعتمد على طبيعة المعاملة التي أدت إلى الاعتراف الأولي بهذه الأصول أو الالتزامات (الخصوم) كما يلي:

أولا: عند إندماج الأعمال تعترف المنشأة بأية أصول أو خصوم ضريبية مؤجلة، وهذا يؤثر على قيمة الشهرة أو مكسب الشراء بسعر منخفض الذي تعترف به.

---

[1] – سمير الريشاني، مرجع سبق ذكره، ص08.

[2] – معايير المحاسبة الدولية بالعربية، **المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل**، مرجع سبق ذكره، الفقرة 32، ص10.

[3] – المرجع السابق، الفقرة 21، ص06.

[4] – المرجع السابق، الفقرة 20، ص06.

[5] – المرجع السابق، الفقرة 22، ص07.

ثانيا: إذا كانت المعاملة تؤثر على كل من الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة، فإنّ المنشأة تعترف بكل الأصول أو الخصوم الضريبية المؤجلة، كما تعترف بنفقة أو إيراد الضريبة المؤجلة ضمن الربح أو الخسارة.

ثالثا: إذا لم تكن المعاملة اندماجا للأعمال، ولا تؤثر على كل من الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة فإن الاعتراف بأي أصول أو خصوم ضريبية مؤجلة سيجعل من القوائم المالية أقل شفافية، لذلك فإن المعيار IAS12 لا يسمح بالاعتراف بأي أصول أو خصوم ضريبية مؤجلة في هذه الحالة.

الفرع الثالث: بعض الحلول المقترحة لتفادي الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

استنادا إلى الفروقات والاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي تمكن المشرع الجزائري من اقتراح عدة حلول للتقليل من هذا الفارق أهمها إعادة النظر في صياغة بعض القواعد الضريبية لتتوافق مع المعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي:[1]

1. متابعة العقود طويلة الأجل: وذلك من خلال تسجيل أعباء ونواتج عمليات العقود طويلة الأجل وفق طريقة التقدم مما يمكن من تحديد النتيجة السنوية لهذا النوع من العقود تبعا لنسبة إنجاز المشروع وقد جاء ذلك في إطار التنسيق مع النظام المحاسبي المالي الجديد، كما نصت عليه المادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، التي جاء فيها أن: " الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة الأجل المتعلقة بإنجاز المواد والخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات التي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، وذلك بغض النظر عن العقود سواء كانت عقودا جزافية أو عقود مسيرة ".

2. خصم الاهتلاكات والمؤونات: حسب المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، يتوجب على إدارة الضرائب خصم الاهتلاكات والمؤونات مسايرة في ذلك النظام المحاسبي المالي الذي يلزم بضرورة تشكيل المؤونات في حالة خسائر القيمة المتوقعة للمخزونات أو الحقوق.

3. الإطار العام: حسب المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 فإنه يجب على الإدارة الجبائية قبول جميع مقترحات النظام المحاسبي المالي ما لم تكن متعارضة مع النصوص الجبائية وفي حالة التعارض فأولوية التطبيق للقواعد الجبائية.

4. خصم المصاريف الأولية: ينص النظام المحاسبي المالي على عدم ظهور المصاريف الأولية في الميزانية، إذ يتوجب خصمها، وعملا بمبدأ الحيطة والحذر فإن هذه المصاريف وإن كانت قد عولجت كخسارة بصفة نهائية

[1] – لصنوبي حفيظة، مرجع سبق ذكره، ص181.

ستكون قابلة للخصم جبائيا، وهو ما جاءت به المادة 08 من قانون المالية التكميلي 2009، وأكدته المادة 10 من قانون المالية لسنة 2010.

5. إعادة تقييم الأصول: حسب ما نصت عليه المادة 185 والمادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحدد مدة خمس سنوات لتقييد القيم الناتجة عن إعادة تقييم التثبيتات للنتيجة الجبائية وهذا ما يعتبر تمديدا للضريبة على فوائض القيمة بهدف تفادي ثقل العبء الضريبي، إضافة إلى ضم فائض مخصصات الإهتلاك الناتجة عن إعادة التقييم في نتيجة السنة.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

تعتبر الدراسات السابقة نقطة انطلاق لأغلب المواضيع وخاصة تلك التي تم تناول أحد متغيراتها أو جميعها ولكن من زوايا مختلفة، وفي السياق نفسه جاء هذا المبحث لعرض قراءة للعديد من الدراسات السابقة التي تناولت إحدى متغيرات الدراسة الحالية والمتمثلة في الضرائب على الأرباح، الضرائب المؤجلة المعيار المحاسبي رقم 12 ضرائب الدخل، النظام المحاسبي المالي SCF، حيث سيتم من خلاله تناول عدة دراسات سابقة باللغة العربية وأخرى باللغة الأجنبية ذات صلة بالموضوع الحالي أو جزء منه، هذه الدراسات سيكون عرضها مرتبا ترتيبا زمنيا تنازليا من الأحدث إلى الأقدم، كما سيتضمن هذا المبحث ملخص لهذه الدراسات السابقة على شكل جدول قصد الاستفادة منها في تحديد أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية، وهو ما سيتم توضيحه من خلال المقارنة بينها وبين الدراسات التي سبقتها واستخراج ما يميزها ويبرز ما جاءت به من مساهمات جديدة كقيمة مضافة لها، وعليه فسيتم تقسيم هذا المبحث على النحو التالي:

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

نظرا لارتباط موضوع البحث بالبيئة الجزائرية وبالنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي لها، طغت على الدراسات السابقة العربية الدراسات الجزائرية، لا لشيء وإنما سعيا لإثراء البحث ومعرفة النقاط التي تمت معالجتها فيما مضى والتي لم تتم معالجتها بعد، وحتى يتحدد بوضوح الهدف الواجب الوصول إليه ورغم ذلك فقد تسللت هذه الدراسات دراسات أردنية وأخرى سورية وهذا بغية تنويع الدول وتشابه الأوضاع من ناحية التقدم والنمو، ممّا يتيح فرصة لإسقاط بعض النتائج على الوضع في الجزائر، وفيما يلي عرض متسلسل زمنيا للدراسات السابقة العربية:

1. دراسة د. عوماري عائشة، أ. بن الدين أمحمد (2019) مقال بعنوان: **دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري**، تمثلت إشكالية هذه الدراسة في: ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجديد مع النظام الجبائي الجزائري؟ وهدفت إلى إبراز أهم الإصلاحات التي عرفها كلا النظامين المحاسبي والجبائي في الجزائر، وتوضيح مختلف نقاط التوافق والاختلاف بينهما وخاصة تلك المتعلقة بتحديد النتيجة المحاسبية أو الجبائية، والتي تؤثر مباشرة في تحديد الضريبة الحالية والمؤجلة، كما أنه وفي خضم ما تعرفه البيئة الجزائرية من تغيرات في مجالي سنّ النصوص القانونية وتطبيقها، تم تبيان أهم الجهود المبذولة من طرف الدولة الجزائرية لتقليص الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، ولتحقيق هذه الأهداف اعتمدت الدراسة المنهج المقارن

لتتبع الظاهرة محل البحث، إضافة إلى استخدام المنهج التحليلي المبني على الأسلوب التنبئي محاولة إحداث توافق بين كلا النظامين في ظل ما تشهده البيئة المحاسبية من تحولات متعاقبة ومتتالية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى:

- بالرغم من التدابير والمحاولات التي قامت بها الجزائر من أجل التقريب بين نظاميها المحاسبي والجبائي وسد الفجوة بينهما، إلا أنها لم تتمكن من إرساء نظام جبائي متجانس ومتوفق مع التحولات والتغيرات الحاصلة في البيئة المحاسبية.

- يركز النظام الجبائي على مسألة التمييز بين التثبيتات والأعباء.

- يجبر النظام الجبائي المؤسسات على مسك الدفاتر المحاسبية التي على أساسها يتم حساب الوعاء الخاضع للضريبة.

- أوصت الدراسة بضرورة تطبيق المعيار الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل) الذي يحدد المعالجة المحاسبية للضرائب ويميز بين الضريبة المستحقة والمؤجلة، كما يتعين على الدولة الجزائرية إعادة النظر في قوانينها الجبائية لجعلها أكثر توافق وانسجام مع ما يمليه النظام المحاسبي المالي SCF.

2. دراسة د. محمد الأمين عسول، د محمد لخضر سي (2019) مقال بعنوان: **المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي بين ثبات التشريعات المحاسبية والتعديلات المستمرة للقوانين الضريبية،** كانت إشكالية هذه الدراسة على النحو الآتي: ما مدى استطاعة النظام المحاسبي المالي للاستجابة لكل متطلبات الضرائب المباشرة في مجال التسجيل والإفصاح؟ وهدفت إلى إبراز مدى مرونة النظام المحاسبي المالي لاستيعاب كافة التعديلات الكثيرة والمستمرة في التشريعات الجبائية التي جاءت بها القوانين الضريبية السنوية، سواء من حيث توفير مدونة حسابات وطرق تقييم وتسجيل أو من حيث توفير إفصاح محاسبي يستطيع التأقلم والاستجابة لكل احتياجات المستعملين وخاصة إدارة الضرائب، كما هدفت الدراسة إلى التحكم في المعالجة المحاسبية لكل الضرائب المباشرة الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ومعرفة مختلف أنواع الافصاح المحاسبي المتعلقة بالضرائب المباشرة والجداول المحاسبية التي تتضمنها، وفي إطار تحقيق هذه الأهداف استخدم المنهج الاستقرائي لدراسة هذا الموضوع، وكان من أبرز نتائج هذا البحث ما يلي:

- أنّ تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر لم تظهر عليه نقائص كبيرة بالنسبة لمعالجة مختلف الضرائب والرسوم.

- خصص النظام المحاسبي المالي للضرائب والرسوم قوائم مالية خاصة تسمى الميزانية الجبائية كما خصص لها حسابات عديدة ومتنوعة.

- خصص النظام المحاسبي المالي حسابات لمعالجة ومتابعة التحفيزات الجبائية المرتبطة بإعادة استثمار فائض القيمة وكيفية ادراجها ضمن الربح الخاضع للضريبة.

- خصص النظام المحاسبي المالي حسابات لمعالجة إعانات التجهيز وكيفية إخضاعها للضرائب.

- وضح النظام المحاسبي المالي كيفية تسجيل مختلف الضرائب والرسوم وطرق سيرها، ووضع لها جداول معنية بالإفصاح عن هذه المعلومات الجبائية.

- تعتبر الإدارة الضريبية من أكثر المستفيدين من مختلف البيانات التي يقدمها النظام المحاسبي المالي.

3. دراسة فرحات عبد الكريم (2018) أطروحة دكتوراه بعنوان: **إشكالية التوافق المحاسبي الجبائي في الجزائر (دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية ALEMO قسنطينة)**، تمثلت إشكالية هذه الدراسة في: هل أن النظام المحاسبي المالي في الجزائر منسجم منطقيا مع النظام الجبائي بحيث يمنع التضارب ويحقق التجانس ما بين البنية القانونية للنظام الجبائي والأساس الاقتصادي للنظام المحاسبي؟ وهدفت إلى دراسة وتحليل العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر ، من خلال تسليط الضوء على واقع تبني الجزائر لأساليب المحاسبة الدولية، وإبراز ملامح النظام المحاسبي المالي، وتحليل خصوصيات النظام الجبائي الجزائري، كما بحثت في موضوع التوافق والانسجام المحاسبي الجبائي في الجزائر، وقد استخدمت في ذلك المنهج التاريخي عند تتبع التسلسل الزمني لظهور المعايير المحاسبية الدولية والهيئات الراعية لها والمنهج الوصفي في تقديم المعايير المحاسبية الدولية وهيئاتها وفي عرض النظام المحاسبي المالي ومختلف قوانين الضرائب في الجزائر، إضافة إلى المنهج التحليلي لإبراز مدى التوافق المحاسبي الجبائي، كما تم استخدام أسلوب المسح المكتبي لبناء الجزء النظري ومراجعة الدراسات السابقة وأسلوب دراسة الحالة في الجانب التطبيقي للدراسة، التي كان من أبرز نتائجها:

- وجود العديد من نقاط الاختلاف والتعارض بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية والتي من شأنها التأثير على تطبيقه سلبا.

- أدّى تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى عدة تغيرات على مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وبذلك أثر على تحديد النتيجة المحاسبية التي تعتبر كقاعدة لحساب النتيجة الجبائية.

- بالرغم من التدابير التي اتخذتها الجزائر في قوانينها المالية، إلاّ أنها لم تتمكن من وضع نظام جبائي متجانس ومتوافق مع التحولات والتغيرات الحاصلة في البيئة المحاسبية.

- استحالة فصل المحاسبة عن الجباية، خاصة في ظل الظروف الراهنة.

- يتضمن النظام الجبائي الجزائري جملة من القواعد والقوانين تبقي العلاقة بين المحاسبة والجباية متواصلة حتى مع تغير الثقافة المحاسبية وفقا للمعايير الدولية ما يؤدي إلى تسجيل فروقات مفاهمية ونوعية بين النظامين.

- إن مؤسسة **ALEMO** وبالرغم من حرصها على تطبيق النظام المحاسبي المالي، إلاّ أنّها تقوم بإعداد قوائمها المالية لأغراض جبائية.

- تبقى الضرائب المؤجلة تشكل صعوبة كبيرة لأغلب إطارات المحاسبة والمالية في مؤسسة**ALEMO** ، إذ يقتصر فهمها تقريبا على التسجيل المحاسبي فقط لأن معظم القوانين الصادرة بشأنها تعتبر غير كافية.

4. دراسة صديق حسوس (2018) أطروحة دكتوراه بعنوان: **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري (دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)**، تمثلت إشكالية هذه الدراسة في: ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري؟ وهدفت إلى توضيح أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة الواجب تحميلها ضمن المصاريف والإيرادات في قائمة حساب النتائج، وكذلك الأصول والالتزامات الناشئة من الضرائب المؤجلة التي تنتج عن الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، والتعرف على مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية والقياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية، وكذا معرفة مدى امتثال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأحكام النظام المحاسبي المالي في مجال المحاسبة عن الضرائب المؤجلة، وأثرها على تحديد الوعاء الضريبي للضرائب المؤجلة من طرف إدارة الضرائب، ولتحقيق هذه الأهداف اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي الاستنباطي في جانبها النظري، أمّا في الجانب التطبيق فتم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة بالإضافة إلى الأسلوب الإحصائي من خلال الاعتماد على برنامج **SPSS** وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أنّ النظام المحاسبي المالي يتفق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 في تعريف الضريبة المؤجلة، وأن الاختلافات الموجودة بين مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري فيما يتعلق بقياس وتحديد النتيجة ينتج عنها نوعين من الفروقات، فروقات دائمة تتعلق بالسنة الحالية وليس لها آثار مستقبلية، وأخرى مؤقتة تتعلق بالسنة الحالية ولها آثار مستقبلية.

- أنّ الاختلافات المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي هي من أهم الأحداث المنشئة للضريبية المؤجلة في المنشآت الفردية.

- الضريبة المؤجلة والمحاسبة عنها مشكلة محاسبية وليست مشكلة ضريبية ولا تؤثر على مصروف الضريبة الواجب الدفع وإنما تؤثر على إثبات وتوزيع العبء الضريبي حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية (استقلالية الدورات عدم المقاصة... الخ)

- تعتمد المؤسسات الجزائرية على طريقة الميزانية (الأصل/ الالتزام) في قياس الضرائب المؤجلة وهو ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي **SCF** ومعايير المحاسبة الدولية.

- يمتثل ممارسو المحاسبة في الجزائر لقواعد وأحكام النظام المحاسبي المالي **SCF** في مجال المحاسبة عن الضرائب المؤجلة.

- تعتبر كل من الاهتلاكات، مؤونات الأعباء، الخسائر والأعباء الضريبية المرحلة، فارق إعادة التقييم، إعانات الاستغلال والفوائد المستحقة، من أهم النقاط المثيرة للاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي، وبالتالي من بين النقاط التي تشكل حدث منشئ للضريبة المؤجلة.

- يستجيب النظام المحاسبي المالي لمتطلبات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية، ولا يجد المهنيين في الجزائر صعوبة في تطبيق النظام المحاسبي المالي بقدر ما يجدون صعوبة في فهم فلسفة وآلية عمل الضرائب المؤجلة.

5. دراسة د. أمحمد أعمر بوزيد، ط.د. أيوب نجار (2018) مقال بعنوان: **مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية على ضوء القوانين الجبائية لسنة 2018** تمثلت إشكالية هذه الدراسة في: ما مدى تطابق المعالجات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي مع القواعد الجبائية؟ وهدفت إلى تحديد نوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، كما بحثت في إمكانية تكييف القواعد الجبائية مع توجيهات النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال توضيح التطابق والاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية لعدة عناصر تدخل في حساب كلا النتيجتين المحاسبية والجبائية ولها تأثير مباشر في تحديد قيمة الضريبة، واقتراح بعض الحلول لتقريب العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية وقد اعتمدت الدراسة في جزئها النظري على المنهج الوصفي في عرض مختلف المواد القانونية المقتبسة من قوانين الضرائب أو من النظام المحاسبي المالي، كما اعتمدت المنهج التحليلي عند اقتراحها لبعض الحلول المساعدة في مواكبة المشرع الجبائي للنظام المحاسبي المالي، أمّا في جزئها التطبيقي فقد استخدمت الدراسة أسلوب دراسة الحالة، الذي كان عبارة عن جزء من تقرير للرقابة الجبائية التي أجريت على محاسبة مؤسسة اقتصادية تنشط في مجال الخدمات وتوصلت هذه الدراسة عموما إلى عدة نتائج أهمها:

- أنّ تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي كان بهدف إضفاء المزيد من الشفافية والمصداقية عن الوضعية المالية لمؤسساتها الاقتصادية، وبالتالي جذب واستقطاب الاستثمار.

- تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي جعلها تصطدم بمشكلة الاختلاف في تطبيق العديد من المعالجات المحاسبية حسب SCF والقواعد الجبائية، مما جعل النتيجة الجبائية تختلف تماما عن النتيجة المحاسبية.

- وجود العديد من الفروقات الدائمة والمؤقتة التي تتطلب ضرورة التقيد بالمعالجة المحاسبية للضرائب وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12، من أجل تجسيد مبدأ الاستقلالية بين السنوات المالية وتحقيق الانسجام بين النظام

المحاسبي المالي المستمد من IAS12 والنظام الجبائي من جهة وتعديل وتصحيح النتيجة الصافية والحقيقية للمؤسسة لنفس السنة المالية من جهة أخرى.

- رغم سعي الهيئات المالية الجزائرية لتعديل القواعد الجبائية منذ 2009، محاولة تقليص الفجوة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي، ولكن إلى غاية عام 2018 مازالت هذه الإصلاحات غير كافية لارتباط آفاق التحسين والإصلاح بالإيرادات الضريبية.

6. دراسة حسين محمود عبد الله (2015) أطروحة دكتوراه بعنوان: **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي (دراسة تطبيقية في سورية)**، تمثلت إشكالية هذه الدراسة في: هل يمكن اعتماد معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية مقترحة لتحديد النتائج الصافية في سورية؟ وهل يؤدي ذلك إلى زيادة فعالية النظام الضريبي في سورية؟ وهدفت إلى توضيح أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية وتأثير ذلك على فعالية النظام الضريبي في سورية، وتقديم مجموعة من القواعد التي تحدد الآلية التي يجب أنّ تعتمد من قبل المكلفين بحيث يؤدي اعتماد معايير المحاسبة الدولية إلى التحديد الدقيق والصحيح لصافي الدخل ومصروف الضريبة، وبالتالي التحديد الدقيق للربح الخاضع للضريبة بما ينعكس إيجابا على فعالية النظام الضريبي من خلال زيادة الحصيلة الضريبية والحدّ من التهرب الضريبي والسعي نحو العدالة الضريبية، كما هدفت إلى تقييم مجالات تطبيق قواعد المحاسبة الضريبية المعتمدة على معايير المحاسبة الدولية في بيئة الأعمال السورية، وفي إطار تحقيق هذه الأهداف، تمّ التطرق إلى دراسة الإطار العام للنظام الضريبي في سورية وتحديد مبادئ فعاليته، والإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية، وتحديد مفهوم الدخل وفقا للنظام الضريبي السوري ووفقا لمعايير المحاسبة الدولية، كما تمّ توضيح المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 12، وقدّ اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، من خلال تجميع البيانات من المصادر المختلفة والاطلاع على الدراسات السابقة ومن ثم تكوين الجزء النظري للبحث، بالإضافة إلى استخدام المنهج التحليلي والاستنباطي والأسلوب الإحصائي من خلال اختبار مجتمع وعينة الدراسة المتكونة من 52 شركة مساهمة سورية ومن ثم اختبار فروض البحث باستخدام برنامج **SPSS**، وتحليل النتائج التي تمّ الحصول عليها، أما فيما يتعلق بالنتائج فقد توصلت الدراسة إلى:

- تأثر القواعد المحاسبية المعتمدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية إيجابيا في زيادة فعالية النظام الضريبي في سورية.
- أنّ تطبيق معايير المحاسبة الدولية جاء استجابة لمجموعة من الظروف والعوامل الدولية والإقليمية التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالمعلومة المحاسبية من قبل الفئات المختلفة من مستخدمي المعلومات المحاسبية، وتضييق شقة الخلاف في الممارسات العملية.

- إن أهمية المعيار الدولي IAS12 تظهر من خلال وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة، وكذا الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية.

- ضرورة اعتماد معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمد لتحديد النتائج الصافية في النظام السوري، بهدف الحدّ من التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية وزيادة الحياد والكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي، بحيث لا يؤثر على قرارات المستثمرين في اختيار الاستثمار الأفضل وإعادة النظر بمعدلات الضرائب بحيث تصبح قريبة من معدلات الضرائب في الدول ذات الاقتصاديات المماثلة.

7. دراسة أ. بن توتة قندز، أ. حكيم راضية (2015) مقال بعنوان: **دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي**، كانت إشكالية هذه الدراسة كما يلي: ما مدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي؟ وفيما تتمثل تحديات ذلك؟ وعنت بمعرفة ما إذا كان النظام الجبائي الجزائري ينسجم ويتوافق مع تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال التعرف على أهم المستجدات التي جاء بها هذا الأخير، والتي لها تأثير مباشر على النظام الجبائي، والتركيز على استحداث الضرائب المؤجلة باعتبارها مفهوم جديد مستمد ومستوحى من المعايير المحاسبية الدولية (IAS12)، وما لها من دور في سد الفجوة بينهما، كما عملت الدراسة على عرض أهم ما جاءت به القوانين المالية في نصوصها الجبائية في مجال الضرائب على الأرباح من تدابير واقتراحات جبائية قصد التكيف مع مبادئ النظام الحاسبي المالي ومسايرته، واعتمدت من أجل تحقيق ذلك المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، وتوصلت إلى عدة نتائج من بينها:

- غياب تعاريف دقيقة للتثبيتات العينية والمعنوية من المنظور الجبائي.

- إغفال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات رغم ارتباطها منطقيا بالنتيجة واقتصاره على فوائض القيمة فقط.

- إنّ الانسجام بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري يتحقق عند وضعهما تحت سلطة واحدة وهي وزارة المالية.

- يعتبر القانون الجبائي العامل الرئيسي إن لم نقل الوحيد في التزام المؤسسات بمسك محاسبة وإعداد كشوف مالية يتم على أساسها إعداد القوائم الجبائية.

- لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية التحكم وتحليل القوائم الجبائية الجديدة المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي، بما يفيد المراقبة والتحقق من صحة المعطيات المحاسبية إلاّ بعد مضي 03 سنوات على الأقل من تطبيقه كمرحلة تجريبية.

- اعتماد الضرائب المؤجلة كمقاربة لتقليص الفوارق بين النتيجة المحاسبية والجبائية.

8. دراسة عمر تركي هزاع العجيلي (2013) رسالة ماجستير بعنوان: **أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية (دراسة اختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار)**

كانت إشكالية هذه الدراسة كالتالي: هل يؤثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار؟ وهل يعتبر عدم الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة نقصا في قوائم الدخل والمركز المالي وقائمة التدفقات النقدية في مصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار؟ وهدفت إلى التعرف على أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل، والتعرف على كيفية معالجة الفروقات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بموجب معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل، وكيفية الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة وأثرها على القوائم المالية. وذلك من خلال التطرق إلى تعريف الربح المحاسبي والربح الضريبي و توضيح أهم الفروقات بينهما، وعرض أهم ما جاء به معيار المحاسبة الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل) فيما يتعلق بالضريبة المؤجلة ومتطلبات الإفصاح عنها في القوائم المالية وتقديم القاعدة المحاسبية رقم 13 في العراق (المحاسبة عن ضرائب الدخل) ثمّ إجراء مقارنة بينها وبين معيار المحاسبة الدولي رقم12، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في جزئها النظري، أمّا في جزئها التطبيقي فاعتمدت على أسلوب دراسة الحالة من خلال مراجعة التقرير المالي الخاص بمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار للأعوام (2010- 2011)، والأسلوب الإحصائي والمنهج المقارن عند اختبار القوائم المالية للمصرف ومقارنتها بما جاء به المعيار الدولي رقم 12 وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- يتوافق الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن الفروقات المؤقتة مع مبدأ مقابلة الإيرادات والنفقات ومبدأ استقلالية السنوات المالية، وإنّ تجاهل الاعتراف بهما يعد تعارضا مع هاذين المبدأين.
- تحقق الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة معايير الاعتراف بالأصول والالتزامات كما وردت في إطار المعايير الدولية للتقارير المالية كونهما تمثلان منافع والتزامات على شكل تدفقات داخلة وخارجة محتملة لموارد المشروع المجسدة لمنافع اقتصادية قابلة للقياس بموثوقية.
- يشكل الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة محدد من المحددات الهامة لعدالة عرض بيانات الدخل والمركز المالي والتدفقات المالية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار، بحيث يعد عدم الاعتراف بهما نقصا في الافصاح وإخلالا بمبدأ العرض العادل.
- إن تطبيق معيار المحاسبة الدولية رقم 12 يؤثر على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي سواء على الالتزامات أو حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية سواء كان على الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة التمويلية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار.

- تفتقد متطلبات القاعدة المحاسبية العراقية رقم 13 (المحاسبة عن ضريبة الدخل) المرتبطة بالإفصاح، إلى التأكيد على ضرورة إفصاح الشركات في بياناتها المالية عن شكوكها حول حكم الإدارة الضريبية المستقبلي بشأن الاقرار الضريبي للسنة المالية الجارية، وذلك في الحالات التي يكون مبلغ الضريبة للسنوات المالية السابقة قد شهد تباينا كبيرا بين إقرار الشركة الضريبي وحكم الإدارة الضريبية اللاحق.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة بلغات أجنبية

يتناول هذا المطلب الدراسات السابقة الأجنبية التي مست موضوع المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح وتطويرها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية من أحد جوانبه، ورغم أن أغلب هذه الدراسات تمت معالجتها والبحث فيها في ظروف مختلفة عن البيئة الجزائرية، إلا أن ذلك سيفيدنا في صقل البعض من نتائجها ومحاولة اسقاطها على الدولة الجزائرية بغية الاستفادة منها في وضع مقترحات لتطوير معالجة الضرائب على الأرباح في الجزائر محاسبيا وجبائيا وفق متطلبات المعيار المحاسبي رقم 12 ضرائب الدخل، وفيما يلي عرض مرتب للدراسات الأجنبية التي سبق وتناولت موضوع البحث أو جزء منه:

1. **دراسة Antonio Lopo Martinez (2019)** مقال بعنوان:

Are IFRS Standards a Good Starting Point for a Corporate Tax Base? Tax Principles for a CCCTB.

ناقش المقال اشكالية: ما مدى إمكانية استخدام IAS/IFRS كنقطة بداية في سياق القاعدة الضريبية المشتركة للشركات في الاتحاد الأوروبي؟ وهدف إلى توضيح مصلحة البلدان غير الأوروبية في تحليل استخدامها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS لحساب القاعدة الضريبية لشركاتها، بالإضافة إلى عرض عيوب ومزايا استخدام IAS/IFRS كنقطة انطلاق لحساب القاعدة الضريبية لدخل الشركات، كما تمت مناقشة كيفية الربط الرسمي بين القاعدة الضريبية وأحداث المحاسبة المالية، وتقديم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وتوضيح الدور الذي تلعبه في حساب الضرائب، كما تم التطرق إلى الخصائص المتشابهة بين المعايير الدولية IFRS واقتراح توجيه المجلس بشأن قانون مراقبة المعاملات المالية، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي، عند تقديمها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومختلف المبادئ الضريبية الإرشادية التي يجب مراعاتها للحصول على نظام ضريبي مناسب للشركات، والمنهج التحليلي والمنهج الاستنباطي من أجل الوصول إلى عدة نتائج أهمها:

- لا يمكن استخدام IAS/IFRS كنقطة بداية في تحديد الأساس الخاضع للضريبة بل يجب صياغة مبادئ محاسبية خاصة بالأغراض الضريبية، وذلك للأسباب التالية:

✓ لأن أساس الاستحقاق واستخدام القيمة العادلة في التقييم المحاسبي قد يخلق صعوبات فيما يتعلق بأساليب الاعتراف بالإيرادات والنفقات ويؤثر بشكل مباشر في حساب الدخل الخاضع للضريبة، وهو ما يجعل فكرة التوفيق بين أهداف المحاسبة المالية والضرائب مستحيلة لذا من المستحسن تقديم معايير جديدة للمحاسبة الضريبية.

✓ لأن الدول ستفقد جزئيا قدرتها على التحكم في التحصيل الفعّال للضرائب لتلبية احتياجاتها الضريبية.

- يجب أن تستند معايير المحاسبة الضريبية المستحدثة إلى القواعد المحاسبية المقبولة عموما وليس على المبادئ المحاسبية كما هو الحال بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية IAS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بهدف توفير اليقين القانوني الأمر الضروري للمسائل الضريبية؛

- أن تتميز معايير المحاسبة الضريبية المستحدثة بالاستقرار حتى تكون القاعدة الضريبية قابلة للتنبؤ وتمكن الحكومات من معرفة عائداتها من الضرائب بشكل عام، مع إمكانية تغيرها عند الضرورة القصوى؛

- إنّ المناقشات حول وضع القاعدة الضريبية المشتركة بين دول الاتحاد الأوروبي قد تؤدي إلى ظهور إطار مفاهيمي للمحاسبة الضريبية يستخدم بعض المفاهيم من IAS/IFRS أو حتى من US/GAAP/FASB ولكن ستكون الضرائب هي هدفه الأساسي والحكومات والمكلفين بالضريبة كمستخدمين أساسيين له؛

- يحتاج إطار المحاسبة الضريبية الجديد إلى تغطية المعالجة الضريبية لموضوعات عديدة مثل الاعتراف بالإيرادات والنفقات والأصول الملموسة وغير الملموسة وتكاليف الاقتراض وعقود الإيجار والمؤونات وغيرها من العناصر الضرورية الأخرى من منظور ضريبي؛

- إنّ معايير المحاسبة الضريبية ستجعل الدول أكثر حساسية لتأثير المحاسبة على الإيرادات العامة لها، بل قد تتحدى مجلس معايير المحاسبة الدولية والجهات الراعية له لوضع قواعد محاسبية تراعي المنظور الضريبي أيضا.

2. **دراسة: Nacer Azouani Yousef Saihi... ESC (2016)** مقال بعنوان:

Les comptes consolidés des impôts différés selon les normes IAS \ IFRS en Algérie. Illustration àpartir du cas du groupe industriel ENCC.

تمثلت إشكالية هذا المقال في: هل يتوافق توحيد وتطبيق حسابات الضرائب المؤجلة في ضوء النظام المحاسبي المالي في الجزائر مع معايير IAS/IFRS الدولية؟ وهدف إلى تقديم إجابة حول مدى توافق معالجة الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي مع معالجتها وفق المعيار المحاسبي IAS12، وقد تطرق في جانبه النظري إلى الضريبة الحالية والضريبة المؤجلة والمعالجة المحاسبية لكليهما حسب النظام المحاسبي المالي SCF وحسب معيار المحاسبة الدولي رقم12، كما تطرق إلى كيفية مراجعة وتدقيق الضريبة المؤجلة، أمّا في الجانب التطبيقي فقد تطرق إلى الضرائب المؤجلة في مجموعة ENCC وإجراء مقارنة بين الممارسات المحاسبية للضرائب في مجموعة ENCC الجزائرية مع

متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 12، ثم عرض أهم الصعوبات التي تصادف وتعرقل المجمعات الاقتصادية الجزائرية. وعلى هذا النحو اعتمد البحث على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في جزئه النظري والمنهج المقارن وأسلوب دراسة الحالة في جزئه التطبيقي، حيث تناول تنفيذ حالة عملية لعملية التوحيد والاعتراف بالضرائب المؤجلة لمجموعة ENCC الصناعية –نظرا لأهميتها في الاقتصاد الجزائري–مع ما تتطلبه هذه الضرائب حسب المعايير الدوليةIAS/IFRS وكان من أهم ما تمّ التوصل إليه ما يلي:

- أنّ الضرائب المؤجلة تشكل أحد الميادين المعقدة في إنجاز الحسابات المدمجة، حيث يجب أن تتم معالجتها بطريقة مناسبة وشاملة لكل العناصر المتعلقة بها (الضريبة المؤجلة).

- توضح أهمية الاختلاف الناتج عن إعادة معالجة التجانس التي تمّ استخدامها للانتقال إلى النظام المرجعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الفرق بين هذا الأخير ومخطط الحسابات الوطني.

- بقاء المعلومات المطلوبة من المعيار المحاسبي الدولي رقم12 مقدمة بصفة جزئية، وذلك بدون شك لحداثة تطبيق النظام المحاسبي المالي، وغموض بعض النقاط، أو لتطبيق بعض المؤسسات الجزائرية لاستثناءات منصوص عليها في المعيار رقم12.

- يتطلب التحليل الضريبي أداة مناسبة وموثوقة لجمع المعلومات الضريبية والتي بدونها لا تكون النتائج المتحصل عليها ذات أهمية.

- إمكانية تحسين الجوانب الضريبية للنظام المحاسبي المالي من خلال الامتثال لروح المعايير التي تفضل الجوهر على الشكل.

- تتمثل معظم الصعوبات التي تواجه مجموعة ENCC الجزائرية في نقص تجانس المعلومات المالية المتعلقة بالضرائب بين الشركات التابعة لها.

- اهتمام الشركات الجزائرية بالجوانب الاقتصادية يسمح لها بتطوير واستدامة أنشطتها، بدلاً من الارتباط بالشكل من خلال الامتثال فقط للجوانب القانونية التي تتطلبها إدارة الضرائب.

3. دراسة: David Procházka (2014) مقال بعنوان:

The IFRS as Tax Base: Potential Impact on a Small Open Economy.

وعنت بالإجابة على الاشكالية التالية: ماذا سيحدث إذا كانت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قاعدة ضريبية؟ وتمثل هدف هذه الدراسة في معرفة ما إذا كان اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS له أثر على الأنظمة الضريبية لشركات دول الاتحاد الأوروبي، وما إذا كانت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS قابلة للتطبيق أيضا على حسابات ضريبة دخل الشركات الأوروبية، وقد أخذت الدراسة جمهورية التشيك كمثال

باعتبارها اقتصاد صغير مفتوح يحتوي على حصة كبيرة (حوالي 40%) من رأس المال الأجنبي في ملكية الشركات المقيمة في التشيك؛ حيث أن هيكل الملكية هذا يقلل من قدرة السلطات العامة للدولة من تحصيل الضرائب على الدخل بالمبلغ المطلوب وبشكل فعال. ومن أجل تحقيق الأهداف آنفة الذكر، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من خلال جلب العديد من البيانات المتعقلة بتطور الناتج المحلي الاجمالي وإجمالي الإيرادات الضريبية وعائدات الضرائب من ضريبة دخل الشركات، من الحسابات القومية التي يديرها مكتب الإحصاء التشيكي، وغيرها من البيانات المتعلقة بالاقتصاد الجزئي لجمهورية التشيك وتحليلها وتفسيرها، كما اعتمدت الدراسة على اجراء تحليل تجريبي لسنتي 2010 و2011 يضم 46 شركة مصدرة مدرجة في بورصة براغ (PSE) منها من يطبق مبادئ المحاسبة التشيكية ومنها من يطبق المعايير الدولية، وكان من أهم النتائج التي تم الوصول إليها:

- أنّ الشكل غير المرضي لنظام الضرائب في جمهورية التشيك قابل للحل من خلال تعديله والسماح للمعايير الدولية للإبلاغ المالي أن تكون أساسا في حساب القاعدة الضريبية.
- قد تؤدي الضرائب المستندة كليا أو جزئيا إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS مع شروط أخرى مواتية، إلى جذب الاستثمار الأجنبي لفتح مرافق جديدة في جمهورية التشيك.
- بإمكان جمهورية التشيك باعتبارها اقتصادا صغيرا مفتوحا مع حصة هامة من رأس المال الأجنبي في ملكية شركاتها، أن تستفيد من خطوة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSعن طريق زيادة مصداقية وشفافية نظامها الضريبي في علاقته بالمحاسبة.
- أن الضريبة على دخل الشركات ليست أهم ضريبة في أنظمة الضرائب التشيكية، رغم أنّها تشكل مصدرا هاماّ لتمويل النفقات العامة، وأن أي تغيير سلبي في السياسة الضريبية أو في تصميم النظام الضريبي قد يؤدي إلى رحيل المستثمرين الأجانب، وبالتالي سحق إيرادات الضرائب.
- أنّ الشركات التي تطبق مبادئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، تولد عائدات ضخمة من ضرائب الدخل.

4. دراسة Ladislav Mejzlik, Jana Roe, Leoš Vítek (2014)مقال بعنوان:

Adjustments to Accounting Profit in Determination of the Income Tax Base: Evolution in the Czech Republic.

عالج المقال إشكالية: إدخال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كقاعدة ضريبية بديلة في اقتصاد صغير مفتوح؟ وهدف إلى تحديد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة والتخفيضات الضريبية للشركات التشيكية خلال

السنوات (1993 – 2012)، وبين التعديلات التي تحدث على الربح المحاسبي من أجل تحديد الأساس الخاضع لضريبة الدخل في جمهورية التشيك، كما وصف مسألة تنظيم سياسة المحاسبة الوطنية فيما يتعلق بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي، ووضح تطور مؤشرات الاقتصاد الكلي الرئيسية للربحية والضرائب على الشركات في الاتحاد الأوروبي وجمهورية التشيك، كما تتبع التطورات والإصلاحات التي طرأت على النظام المحاسبي والضريبي التشيكي مرورا بعام 2005، حيث اكتسبت العملية بعدا جديدا بسبب تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتطبيقها في قانون المحاسبة التشيكي، وذلك وفقا لقرار الاتحاد الأوروبي المتعلق بالاعتماد الإلزامي لل IFRS عند اعداد قوائم مالية موحدة للشركات الأوروبية المدرجة في سوق الأوراق المالية، في موعد أقصاه جانفي 2005، وفي إطار الفصل بين المحاسبة والجباية بيّن البحث أنّه وفقا لقانون الضرائب التشيكي يتوجب على كل الشركات استخدام النتائج المالية التي تحددها معايير المحاسبة التشيكية CAS كنقطة انطلاق لتحديد قاعدتها الضريبية، دون مراعاة استخدامها لل IFRS حتى ولو كانت جزء من مجموعة موحدة، ثمّ تحويل بياناتها المالية لاحقا إلى IFRS للامتثال لتقارير الشركة الأمّ وطلبات مستخدميها الآخرين. وعلى هذا النحو تمّ اعتماد المنهج التحليلي والمنهج المقارن والمنهج الإحصائي من رسومات بيانية وجداول إحصائية تحتوي بيانات مالية ومعلومات تفصيلية معتمدة من طرف وزارة المالية لجمهورية التشيك، كما تمّ استخدام السلاسل الزمنية والمتوسطات الحسابية المتحركة والبسيطة كأدوات للدراسة وتمّ الوصول إلى عدة نتائج أهمها:

- أنّ المعايير المحاسبية التشيكية CAS مختلفة تماما في إطارها المفاهيمي عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.
- أنّ التقارير المالية المعدة وفقا لل CAS لا يمكن مقارنتها بالتقارير المالية المعدة وفقا لل IFRS سواء لنفس الشركة في فترات محاسبية مختلفة، أو بين عدة شركات لنفس الفترة المحاسبية.
- أنّ استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في إعداد القوائم المالية له آثار مباشرة على النظام الضريبي ونظام المحاسبة الوطنية في جمهورية التشيك.
- أنّ استخدام المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS يسهل توحيد وتجميع نتائج الشركات متعددة الجنسيات من خلال تقليل تكاليف المحاسبة وإعداد التقارير والقوائم المالية، كما يساعد المستثمرين في ترشيد قراراتهم.

أمّا فيما يخص الاستنتاجات المتعلقة بالجانب التطبيقي للدراسة فيمكن تلخيصها فيما يلي:

- أنّ التعديلات الضريبية خلال الفترة (2000–2009) لم تأثر بشكل كبير على مبلغ الإيرادات الضريبية في الشركات التشيكية محل الدراسة، ولكن منذ 2010 أصبحت تأثر على إيرادات ضريبة دخل الشركات في جمهورية التشيك.

- كما أظهرت الأبحاث أيضا، أنّ التأثير النسبي للتعديلات الضريبية كان أقوى في العقد الأول بعد إدخال النظام الضريبي الجديد.

- إنّ قواعد تحديد الأساس الضريبي بالمقارنة مع القواعد المحاسبية، تخفف من تقلب واختلاف الربح الضريبي خاصة خلال عامي 2010 و2012، وعلى المدى القصير سوف يؤدي هذا التأثير إلى اتساع الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

5. دراسة: Deniz Ceyhan (2012) أطروحة دكتوراه بعنوان:

L'imposition des bénéfices des enterprises en Turquie: entre modernisme et preoccupations internationals

جاءت هذه الدراسة لتجيب عن اشكالية ما إذا كان نظام الضرائب على الأرباح سيتطور بالطريقة نفسها لو لم تشهد تركيا هذه التنمية الاقتصادية القوية؟ وهل من المشروع اعتبار أنّ الضرائب التركية هي بالفعل في مرحلة تغير إيجابي؟ وهدفت إلى توضيح خصائص النظام الضريبي التركي ومحاولة مواءمته مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وغيرها من المنظمات الاقتصادية الدولية، وتحديد أسس وقواعد فرض الضريبة على الأرباح في تركيا وتوضيح مدى قدرة المشرع على تكييف القواعد الضريبية مع الوضع الاقتصادي لها، وتسليط الضوء على الصعوبات التي يواجهها النظام الضريبي التركي وتقييم أوجه القصور التي تعتريه. وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي في عرض جميع الاتفاقيات المتعلقة بالضرائب، والتي أبرمتها الدولة التركية مع غيرها من دول العالم ووصف كل ما له علاقة بالضرائب على الأرباح في تركيا ابتداء من تحديد الربح الخاضع للضريبة إلى غاية تحصيلها، كما تمّ استخدام المنهج التحليلي والمنهج الاستنباطي بهدف تحقيق أهداف الدراسة ومن أهم ما تمّ الوصول إليه:

- أنّ استعداد تركيا لتوقيع العديد من المعاهدات والاتفاقيات الضريبية الدولية، سيقود حتما إلى بذل جهود كبيرة في اتجاه الانفتاح الدولي لاسيما في مجال مكافحة الفساد والغش والتهرب الضريبي.

- أنّ البطء في تبني المعايير الدولية من طرف المعايير الوطنية هو أحد الأسباب والعوامل التي تدفع المسؤولين عن تدقيق حسابات الشركات إلى الانتظار حتى نشر التغييرات في القانون المحلي ممّا يسمح لهذه الشركات بإخفاء أخطائها.

- إنّ زيادة التبادلات مع الخارج أدّى إلى زيادة توقيع الاتفاقيات الدولية، وهو ما أدّى بدوره إلى إحداث تغييرات عديدة في التشريعات الضريبية.

- على غرار الاقتصاد التركي بأكمله، يتأثر نظام الضرائب التركي إلى حد كبير بالدول والمنظمات الغربية، دون أن يكون في حالة تبعية تعاني منها الدولة، وذلك بسبب إرادة تركيا للانفتاح على العالم.

- تتشابه طرق تحديد الأرباح التركية مع الأساليب الغربية التي تضفي طابعًا حديثًا على الضرائب حيث يستند قرب النظام التركي والنظام الغربي إلى حقيقة أن تركيا لم تكن مستعمرة فقط، والتغريب والتدويل هدف وإرادة داخلية وثابتة من جانب تركيا وليس نظامًا جلبته دولة مستعمرة، ومع ذلك فإن نظام ضريبة الأرباح في تركيا، لا يزال بحاجة إلى وقت قبل أن يصل إلى مستوى حداثة الأنظمة الغربية.

- أنّ نظام الضرائب في تركيا لايزال يعاني من نقاط ضعف وتتخلله بعض الثغرات التي يتعين على الدولة معالجتها تدريجيا.

- أنّ هناك اهتمام من طرف المشرّع الضريبي يتعلق بتعديل نظام العقوبات للمخالفات الضريبية بقدر اهتمامه بتحسين العلاقة بين دافعي الضرائب والإدارة الضريبية.

- أنّ افتقار نظام الضرائب في تركيا إلى التكامل المالي سيؤدي إلى عدم قدرة الشركات في نفس المجموعة على توحيد نتائجها الضريبية، ممّا يتوجب على التشريع الضريبي التركي ملأ هذه الفجوة.

6. دراسة: Marek Filinger (2009) أطروحة دكتوراه بعنوان:

Deferred Tax And Its Conceptual Complexities .

حاولت هذه الأطروحة الإجابة على الإشكالية التالية: ما هي أسباب توزيع الضريبة على الأرباح بين الفترات (السنوات) المالية ؟ وتناولت مسألتين معقدتين للغاية تتعلقان بالضرائب المؤجلة واندماج الأعمال وهدفت إلى إعطاء صورة واضحة حول تطور معايير المحاسبة الدولية والوطنية ذات الصلة والعلاقة المتبادلة بينهما وتقديم تحليل حول الوضع الحالي للمحاسبة عن الضرائب المؤجلة، وحول عملية المحاسبة الدولية عن هذا النوع من الضرائب وذلك عن طريق تحليل ومناقشة طرق المحاسبة عن الضرائب المؤجلة من وجهة نظر جميع المعايير المعمول بها في المملكة المتحدة، والولايات المتحدة الأمريكية، وجمهورية التشيك، ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS. وقد استخدمت هذه الدراسة عدة أساليب لتحقيق الأهداف سالفة الذكر، تمثلت في القراءة الدقيقة لمعايير المحاسبة الدولية والأوراق المهنية، بالإضافة إلى استخدام المنهج التحليلي لتفسير وتحليل تطور معايير المحاسبة الدولية من منظور تاريخي وإقليمي، وتقديم استنتاجات شخصية بناء على رسومات بيانية توضيحية وأمثلة علمية مستمدة من المعيار الأمريكي رقم 109.

إنّ أهم ما توصلت إليه الدراسة في هذا الشأن تمثل في:

- إعطاء نظرة عامة حول الضرائب المؤجلة في مجال اندماج الأعمال، وخاصة فيما يتعلق بأصول الضريبة المؤجلة والفروق المؤقتة الناتجة عن الاعتراف الأولي بالشهرة.

- أنّ المسار الذي تتبعه معايير المملكة المتحدة والمتعلق بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة هو الأكثر استنادا إلى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عامّا.

- أنّ الجهد المبذول للتوفيق بين المعايير المحاسبية الأمريكية والمعايير المحاسبية الدولية، قد يكون عديم الجدوى ما لم يتم استخدام طريقة الميزانية.

- أنّ المنافسة بين واضعي المعايير المحاسبية الفردية، أثبتت أنّ البدائل المقبولة فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لا تدرس فقط من طرف الأكاديميين، وإنما هي مطبقة في الواقع.

- كما قامت هذه الدراسة بعرض مسودة جديدة (مقترح) لمعالجة الضرائب على الدخل هدفها تحقيق التقارب بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.

7. دراسة KLEMM, AM (2006) أطروحة دكتوراه بعنوان:

Empirical Analyses of Corporate and Personal Income Tax Reforms.

وعالجت تحليلات تجريبية لإصلاحات ضريبة الدخل على الشركات والأفراد، وسعت إلى إجراء تحقيق تجريبي في إطار إصلاحات ضريبية مختارة لبعض دول العالم، حيث أن الإصلاح الأول الذي تم النظر فيه هو إصلاح المملكة المتحدة لضرائب الأرباح عام 1997؛ وذلك بزيادة الضرائب على أرباح الأسهم البريطانية. لقد كان هذا الإصلاح معقدا للغاية وله تأثيرات عديدة على مختلف المساهمين، أمّا الإصلاح الثاني الذي تطرقت إليه هذه أطروحة فهو إدخال ضريبة الدخل الثابتة في روسيا عام 2001، حيث وحّدت الدولة الروسية معدلات ضريبة الدخل الشخصي التي كانت سابقا 12% – 20% – 30% إلى معدل فردي قدره 13% بما معناه أن هذا الإصلاح تضمن تخفيضا ضريبيا هامًا لاسيما على الأفراد ذوي الدخول المرتفعة، وقد ترافق ذلك مع زيادة كبيرة في الإيرادات الضريبية من خلال تحسين الامتثال الضريبي وتوفير العمالة؛ ممّا أدّى إلى انتشار الاعتقاد بأنّ الاصلاح دفع ثمن نفسه، فكان له بذلك تأثيرات مختلفة وعديدة على الأفراد داخل الدولة الروسية والدول المجاورة لها (أوروبا الشرقية والغربية وحتى الولايات المتحدة الأمريكية). وفي الأخير نظرت الدراسة إلى مجموعة من الإصلاحات المتعلقة بالضرائب الدولية على دخل الشركات خلال العقدين أو الثلاثة عقود الماضية. وقد اعتمد الباحث أساليب تجريبية لدراسة مجموعة الإصلاحات الضريبية آنفة الذكر، بينما تمت دراسة كل إصلاح بمنهجية مناسبة له حيث استخدم أسلوب دراسة الحالة واستطلاع الرأي لعينة من الأفراد (الاستبيان) كما أعتمد المنهج المقارن والمنهج التحليلي لاستخلاص العديد من النتائج أهمها:

- إتباع معظم البلدان التي تبنت الإصلاح الضريبي اتجاهات متماثلة وهي توسيع القواعد الضريبية وتخفيض معدلات الضرائب.

- التحليل التجريبي التفصيلي والمعمق مهم وضروري جدّا لفهم التأثير الحقيقي للإصلاحات الضريبية، لأن الانطباعات الأولى يمكن أن تكون مضللة كما في حالة الإصلاح الأول، حيث أشارت النظرة الأولى على البيانات إلى أن صناديق التقاعد تمتلك حصة مهمة من الأسهم البريطانية، ومن ثم فإن هذه الزيادة الضريبية سوف تؤدي إلى انخفاض في أسواق الأسهم، لكنّ النتيجة بعد التحليل كانت مختلفة، وبالمثل في حالة إصلاح ضريبة الدخل الروسية أشار التحليل الأولي للبيانات أن التخفيض الضريبي أدى إلى طفرة هائلة في الإيرادات ولكن أظهر التحليل المعمق أنّ هذه الطفرة كانت بسبب شيء آخر غير الإصلاح، وبالانتقال إلى الإصلاحات الضريبية الدولية فإنّ الانطباع الأولي أظهر أنّ معدلات الضرائب قد تم تخفيضها تحت ضغط المنافسة الضريبية الدولية، ولكن كشف التحليل العميق لهذه القضية أنّ البلدان تقوم بتغيير العديد من جوانب نظامها الضريبي بدلا من تغيير المعدلات فقط، مما يؤدي إلى تأثيرات عديدة على معدلات الضرائب التي يواجهها الاستثمار المحلي والأجنبي.

- أنّ الإصلاح الروسي يعتبر من أهم الإصلاحات في العقد الماضي نظرا لأهميته ليس فقط بالنسبة لروسيا نفسها، ولكن بالنسبة للعديد من الدول أيضا، خاصة تلك التي تبنت أو تفكر في اعتماد إجراءات مماثلة.

- كان لجميع الإصلاحات الضريبية التي تمّ النظر فيها من طرف الباحث؛ تأثير حقيقي وقابل للقياس على سلوك الوكلاء الاقتصاديين، ومن ثمّ فإنّ تقييم أي إصلاح ضريبي مخطط يجب أن يراعي بعناية التأثير السلوكي المتوقع.

- إنّ أي من الإصلاحات التي نوقشت لم تؤد إلى نظام ضريبي نهائي ومستقر، بل تبعها مزيد من الإصلاحات الضريبية.

- إنّ نمط الإصلاح الضريبي الموصوف في هذه الأطروحة غير موجود في البلدان النامية، والتي يبدو أنها تخفض وتقلل معدلاتها وقواعدها الضريبية.

المطلب الثالث: أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

يحدد هذا المطلب أهم التطابقات والاختلافات بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية، أو بالأحرى يوضح ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة لها، والتي تطرقت إلى الموضوع أو أحد متغيراته ولكن قبل النظر في ذلك يجب إعادة عرض الدراسات السابقة للموضوع ولكن بطريقة مختصرة حتى يسهل استخراج أوجه الشبه وأوجه الاختلاف.

الفرع الاول: عرض مختصر للدراسات السابقة

يمكن تلخيص الدراسات السابقة الذكر وفق الجدول الآتي:

الجدول رقم (1-3): ملخص الدراسات السابقة.

	الرقم	المؤلف والسنة	النوع والعنوان	أسلوب الدراسة	المكان	الأهداف	أهم النتائج
الدراسات العربية	01	عوماري عائشة، بن الدين أحمد (2019)	مقال بعنوان: دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري	دراسة نظرية	جامعة أحمد دراية أدرار الجزائر	توضيح مختلف نقاط التوافق والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.	لم تتمكن الجزائر رغم جهودها من إرساء نظام جبائي متجانس ومتوافق مع التحولات والتغيرات الحاصلة في البيئة المحاسبية.
	02	محمد الأمين عسول، محمد لخضر سي (2019)	مقال بعنوان: المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي بين ثبات التشريعات المحاسبية والتعديلات المستمرة للقوانين الضريبية	دراسة نظرية	جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي الجزائر	إبراز مدى مرونة النظام المحاسبي المالي لاستيعاب كافة التعديلات الكثيرة والمستمرة في التشريعات الجبائية.	– تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر لم تظهر عليه نقائص كبيرة بالنسبة لمعالجة مختلف الضرائب والرسوم.بل خصص لها قوائم مالية تسمى الميزانية الجبائية، كما خصص لها حسابات عديدة ومتنوعة.

	03	فرحات عبد الكريم (2018)	أطروحة دكتوراه بعنوان: إشكالية التوافق المحاسبي الجبائي في الجزائر (دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية ALEMO قسنطينة)	دراسة الحالة	جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة الجزائر	دراسة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر، كما بحثت في موضوع التوافق والانسجام المحاسبي الجبائي في الجزائر.	– وجود العديد من نقاط الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية، والتي من شأنها التأثير على تطبيق SCF سلبا. – الضرائب المؤجلة تشكل صعوبة كبيرة لأغلب إطارات المحاسبة والمالية في مؤسسة ALEMO
	04	صديق حسوس (2018)	أطروحة دكتوراه بعنوان: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري (د. حالة مجموعة مؤسسات)	دراسة الحالة	جامعة محمد بوضياف مسيلة الجزائر	– توضيح أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة. – التعرف على مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.	– يستجيب النظام المحاسبي المالي لمتطلبات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية، والصعوبة تكمن في فهم فلسفة وآلية عمل الضرائب المؤجلة. – أن النظام المحاسبي المالي يتفق مع المعيار IAS12 فيما يتعلق بالضريبة المؤجلة،

	05	أحمد أعمر بوزيد، أيوب بخار (2018)	مقال بعنوان: مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية على ضوء القوانين الجبائية لسنة 2018	دراسة الحالة	جامعة محمد بوضياف مسيلة الجزائر	– تحديد نوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية. – توضيح التطابق والاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية لعدة عناصر تدخل في حساب النتيجتين.	– وجود العديد من الفروقات الدائمة والمؤقتة التي تتطلب ضرورة التقيد بالمعالجة المحاسبية للضرائب وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12، من أجل تحقيق الانسجام بين النظام المحاسبي المالي المستمد من IAS12 والنظام الجبائي.
	06	حسين محمود عبد الله (2015)	أطروحة دكتوراه بعنوان: أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي (دراسة تطبيقية)،	دراسة تطبيقية	جامعة دمشق سوريا	– توضيح أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية لتحديد النتائج الصافية وأثر ذلك على فعالية النظام الضريبي في سوريا، – تقييم مجالات تطبيق قواعد المحاسبة الضريبية المعتمدة على معايير المحاسبة الدولية في بيئة الأعمال السورية،	– تأثر القواعد المحاسبية المعتمدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية إيجابيا في زيادة فعالية النظام الضريبي في سوريا. – ضرورة اعتماد معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج في النظام السوري بهدف الحد من التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية وزيادة الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي.

	07	بن توتة قندز، حكيم راضية (2015)	مقال بعنوان: دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي،	دراسة نظرية	جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر	– وعنت بمعرفة ما إذا كان النظام الجبائي الجزائري ويتوافق مع تطبيق النظام المحاسبي المالي والتعرف على المستجدات التي جاء بها هذا الأخير، والتي لها تأثير مباشر على النظام الجبائي	– الانسجام بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري يتحقق عند وضعهما تحت سلطة واحدة، وهي وزارة المالية. – اعتماد الضرائب المؤجلة كمقاربة لتقليص الفوارق بين النتيجة المحاسبية والجبائية.
	08	عمر تركي هنراع العجيلي (2013)	رسالة ماجستير بعنوان: أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية (دراسة اختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار)،	دراسة الحالة	جامعة الشرق الأوسط عمان الأردن	– التعرف على أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم(12) على القوائم المالية.	– تطبيق معيار المحاسبة الدولية رقم 12 يؤثر على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي سواء على الالتزامات أو حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية سواء كان على الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة التمويلية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار.

الدراسات الأجنبية	01	Antonio Lopo Martinez (2019)	مقال بعنوان: Are IFRS Standards a Good Starting Point for a Corporate Tax Base? Tax Principles for a CCCTB	دراسة نظرية	جامعة كورنيارد كوبيرا البرتغال	توضيح مدى إمكانية استخدام IAS/IFRS كنقطة بداية في سياق القاعدة الضريبية المشتركة للشركات في الاتحاد الأوروبي	– لا يمكن استخدام IAS/IFRS كنقطة بداية في تحديد الأساس الخاضع للضريبة بل يجب صياغة مبادئ محاسبية خاصة بالأغراض الضريبية تتميز بالاستقرار.
	02	(2016)Nacer Azouani Yousef Saihi... ESC	مقال بعنوان: Les comptes consolidés des impôts différés selon les normes IAS \ IFRS en Algérie. Illustration àpartir du cas du groupe industriel ENCC	دراسة حالة	جامعة محمد بوضياف المسيلة الجزائر	تقديم إجابة حول مدى توافق معالجة الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي مع معالجتها وفق المعيار المحاسبي IAS12	–إمكانية تحسين الجوانب الضريبية لل SCF من خلال الامتثال لروح المعايير المحاسبية الدولية، التي تفضل الجوهر على الشكل. – بقاء المعلومات المطلوبة من المعيار IAS 12 مقدمة بصفة جزئية، وذلك لحداثة SCF وغموض بعض النقاط، أو لتطبيق بعض المؤسسات الجزائرية لاستثناءات ينص عليها في المعيار IAS 12.

	03	David Procházka(2014)	مقال بعنوان: The IFRS as Tax Base: Potential Impact on a Small Open Economy	دراسة تطبيقية	جامعة براغ التشيك	معرفة ما إذا كان اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS له أثر على الأنظمة الضريبية لشركات دول الاتحاد الأوروبي، وما إذا كانت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS قابلة للتطبيق أيضا على حسابات ضريبة دخل الشركات الأوروبية	-أن شكل نظام الضرائب في جمهورية التشيك كممثل لدول الاتحاد الأوروبي غير مرضي ويجب تعديله والسماح للمعايير الدولية للإبلاغ المالي أن تكون أساسا لحساب الوعاء الضريبي؛ - قد تؤدي الضرائب المستندة كليا أو جزئيا إلى المعايير الدولية IFRS مع شروط أخرى مواتية، إلى زيادة جذب الاستثمار الأجنبي.

	04	Ladislav Mejzlik, Jana Roe, Leoš Vítek (2014)	مقال بعنوان: Adjustments to Accounting Profit in Determination of the Income Tax Base: Evolution in the Czech Republic	دراسة تطبيقية	جامعة براغ التشيك	– إمكانية إدخال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كقاعدة ضريبية بديلة في اقتصاد صغير مفتوح. – تحديد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة والتخفيضات الضريبية للشركات التشيكية خلال السنوات (1993 – 2012)، – توضيح التعديلات التي تحدث على الربح المحاسبي من أجل تحديد الأساس الخاضع للضريبة	– أنّ المعايير المحاسبية التشيكية CASمختلفة تماما المعايير الدولية IFRS؛ – أنّ التقارير المالية المعدة وفقا للـ CAS لا يمكن مقارنتها بالتقارير المالية المعدة وفقا للـ IFRSسواء لنفس الشركة أو بين عدة شركات؛ – أنّ استخدام المعايير الدولية IFRS في إعداد القوائم المالية له آثار مباشرة على النظام الضريبي ونظام المحاسبة الوطنية في جمهورية التشيك.

	05	Deniz Ceyhan(2012)	أطروحة دكتوراه بعنوان: L'imposition des bénéfices des enterprises en Turquie: entre modernisme et preoccupations internationals	دراسة تطبيقية	جامعة جان مولان ليون3 فرنسا	– توضيح ما إذا كان نظام الضرائب على الأرباح سيتطور بالطريقة نفسها لو لم تشهد تركيا تنمية اقتصادية؛ – توضيح خصائص النظام الضريبي التركي ومحاولة مواءمته مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، – تحديد أسس وقواعد فرض الضريبة على الأرباح في تركيا	– يتأثر نظام الضرائب التركي إلى حد كبير بالدول والمنظمات الغربية، دون أن يكون في حالة تبعية تعاني منها الدولة، – افتقار نظام الضرائب في تركيا إلى التكامل المالي أدى إلى عدم قدرة الشركات في نفس المجموعة على توحيد نتائجها الضريبية، ممّا يتوجب ملأ هذه الفجوة. – تتشابه طرق تحديد الأرباح التركية مع الأساليب الغربية التي تضفي طابعًا حديثًا على الضرائب،

	06	Marek Filinger(2009)	أطروحة دكتوراه بعنوان: DEFERRED TAX AND ITS CONCEPTUAL COMPLEXITIES	دراسة تطبيقية	جامعة براغ التشيك	-إعطاء صورة واضحة حول تطور معايير المحاسبة الدولية والوطنية ذات الصلة والعلاقة المتبادلة بينهما، - تقديم تحليل حول الوضع الحالي للمحاسبة عن الضرائب المؤجلة، وحول عملية المحاسبة الدولية عن هذا النوع من الضرائب	- تقديم عام حول الضرائب المؤجلة في مجال اندماج الأعمال، وخاصة فيما يتعلق بأصول الضريبة المؤجلة والفروق المؤقتة الناتجة عن الاعتراف الأولي بالشهرة؛ - أنّ معايير المملكة المتحدة المتعلقة بالمحاسبة عن الضرائب المؤجلة تستند إلى المبادئ المحاسبية المقبولة عموما؛ -أنّ التوفيق بين المعايير المحاسبية الأمريكية والمعايير المحاسبية الدولية، يتحقق باستخدام طريقة الميزانية؛ - عرض مسودة جديدة (مقترح) لمعالجة الضرائب على الدخل هدفها تحقيق التقارب بين المعايير الدولية IFRS ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.

	07	KLEMM, AM(2006)	أطروحة دكتوراه بعنوان: Empirical Analyses of Corporate and Personal Income Tax Reforms	– دراسة الحالة – دراسة تطبيقية استبيان	جامعة لندن	– معالجة تحليلات تجريبية لإصلاحات ضريبة الدخل على الشركات والأفراد، – إجراء تحقيق تجريبي في إطار إصلاحات ضريبية مختارة لبعض دول العالم (المملكة المتحدة، بريطانيا، روسيا....إلخ)	– إتباع معظم البلدان التي تبنت الإصلاح الضريبي اتجاهات متماثلة وهي توسيع القواعد الضريبية وتخفيض معدلات الضرائب؛ – التحليل التجريبي التفصيلي والمعمق مهم وضروري جدّا لفهم التأثير الحقيقي للإصلاحات الضريبية، – إنّ أي من الإصلاحات التي نوقشت لم تؤد إلى نظام ضريبي ومستقر، بل تبعها مزيد من الإصلاحات.

الفرع الثاني: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

إنّ أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هو أنها تبنت البيئة الجزائرية كمكان للبحث في حيثيات الموضوع محل الدراسة، وهي تتفق في ذلك مع العديد من الدراسات السابقة التي اتخذت الجزائر مكان لها، فيما اتخذت معظم الدراسات السابقة الأخرى دول مختلفة، مما يجعلها في اختلاف مع الدراسة الحالية وبالتحديد من ناحية النتائج التي تم التوصل إليها، خاصة إذا أشرنا إلى أن هذه الدول تمثل فئة من دول العالم المتقدم بخلاف دراسة حسين محمود عبد الله (2015) بسوريا.

أمّا من ناحية المضمون فإن أهم ما تختلف به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هو سعيها للبحث في آفاق تطوير المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي رقم 12 وتوضيح نتائج تطبيق المعيار المحاسبي رقم 12 ضرائب الدخل وآثاره المالية والضريبية على المؤسسات الجزائرية بالإضافة إلى الكشف عن أسباب عدم التزام العديد من المؤسسات الجزائرية بتطبيقه رغم تبنيه من قبل النظام

المحاسبي الماليSCF، بعبارة أخرى فإن هذه الدراسة تبحث في واقع الممارسات المحاسبية والجبائية لمعالجة الضرائب على الأرباح في الجزائر، وتهدف إلى توضيح متطلبات تطويرها قصد سد الفجوة بين المحاسبة عن الضرائب وجبايتها، والكشف عن تحديات وصعوبات تطوير المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب على الأرباح ومحاولة تذليلها.

في حين تناولت الدراسات السابقة الجزائرية موضوع التوافق والانسجام بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي في مجملها ماعدا دراسة **محمد الأمين عسول ومحمد لخضر سي (2019)**، التي لم تتطرق إلى المعالجة الجبائية بل بحثت في المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي فقط وليس في تطويرها وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية كما في الدراسة الحالية وهنا يقع الاختلاف ومن ناحية أخرى نجد دراسة **حسين محمود عبد الله (2015)**، قد عنت بالبحث في أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على فعالية النظام الضريبي السوري وليس الجزائري، رغم امكانية أخذ نتائج هذه الدراسة ومحاولة تكييفها واسقاطها على النظام الضريبي الجزائري، أمّا دراسة **عمر تركي هزاع العجيلي (2013)** فبحثت في جزء من الدراسة الحالية ألا وهو أثر تطبيق المعيار المحاسبي رقم 12 ضرائب الدخل على القوائم المالية وهو ما يجسد أحد أهداف الدراسة الحالية وهو الأثر المالي لتطبيق المعيارIAS12 على المؤسسات الاقتصادية.

إنّ الدراسات السابقة الأجنبية تختلف عن الدراسة الحالية كونها تمت في دول متقدمة تختلف بيئتها المحاسبية والجبائية عن البيئة الجزائرية، ماعدا دراسة **Nacer Azouani Yousef Saihi… ESC (2016)**، فقد تمت في الجزائر وعالجت موضوع التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار IAS12 فيما يتعلق بالضرائب المؤجلة مما يجعلها تمسّ بطريقة مباشرة أحد جوانب البحث للدراسة الحالية.

أمّا أغلب الدراسات السابقة الأجنبية الأخرى فقد اتخذت موضوع الإصلاحات الضريبية لدول مختلفة وامكانية اعتماد المعايير الدولية IAS/IFRS كقاعدة ضريبية بديلة أو كنقطة بداية في سياق قاعدة ضريبية مشتركة ويمكن تعميمها بين شركات الدول المتقدمة وهو ما لم تتطرق إليه الدراسة الحالية، والتي اقتصرت كما سبق وأشرنا على تطوير معالجة الضريبة على الأرباح محاسبيا وجبائيا وفق ما يتطلبه المعيار المحاسبي رقم 12 فقط، فحين نجد أن دراسة **Marek Filinger (2009)**، قد تناولت موضوع المحاسبة عن الضرائب المؤجلة الذي يعتبر جزء من موضوع البحث الحالي.

خلاصة الفصل

إنّ تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل) في المبحث الأول، وتحديد الوعاء المحاسبي والوعاء الجبائي للضرائب على الأرباح ومقارنتهما بمتطلبات المعيار IAS12 في المبحث الثاني، وعرض الدراسات السابقة سواء العربية أو الأجنبية لموضوع المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وتطويرها وفقا لمتطلبات معايير الحاسبة الدولية، وضع لهذه الدراسة إطارها الخاص بها، من خلال تحديد ما تصبو إليه من أهداف لتحقيقها، وتوضيح العديد من النقاط لمعالجتها وكشف أخطاء عديدة لتجنب الوقوع فيها، فمن الدراسات السابقة يمكن استنتاج أن تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية لا يمكن البحث فيه، لأنّ ما هو مطلوب ألا وهو التطوير، هو في الحقيقة موجود ومنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي SCF ألا وهو تبني آلية الضريبة المؤجلة، وبالتالي فإنّ التطوير المطلوب البحث فيه وتحقيقه من هذه الدراسة هو تطوير المعالجة الجبائية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي رقم 12 (ضرائب الدخل)، وعليه يصبح الهدف المطلوب الوصول إليه هو سدّ الفجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، كما أنه ورغم اختلاف مواضيع الدراسات السابقة والظروف التي تمت هذه الدراسات فيها، إلاّ أنّه يمكن الاستفادة منها سواء من ناحية تحديد التوجه الصحيح للبحث وكيفية المعالجة الملائمة له، أو من ناحية محاولة اسقاط بعض نتائج هذه الدراسات بعد إعادة صقلها وتكييفها مع موضوع الدراسة الحالية وذلك بغية وضع مقترحات لتطوير المعالجة الجبائية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية.

الفصل الثاني

دراسة تطبيقية بمؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف

تمهيد

بعد استعراض الجانب النظري الذي تمّت فيه الإحاطة بمختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بموضوع البحث من خلال التطرق إلى تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12" ضرائب الدخل " في المبحث الأول، والوعاء المحاسبي والجبائي للضرائب على الأرباح في الجزائر ومدى توافقه مع متطلبات المعيار IAS12 مع التركيز على الضريبة المؤجلة في المبحث الثاني، لتأتي الدراسات السابقة التي تناولت موضوع البحث في المبحث الثالث؛ وعلى هذا النحو كان من المنطقي اسقاط ما تمّ تناوله نظريا على الواقع العملي وتعزيزه بدراسة تطبيقية ميدانية في البيئة الجزائرية، وقدّ تمثل ذلك في دراسة مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة بسطيف، إضافة إلى دراسة استطلاعية من خلال إجراء عدة مقابلات شخصية مع موظفي قسم المحاسبة والتسيير بالمؤسسة محل الدراسة، وغيرهم من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة من خارج المؤسسة، وذلك من خلال تقسيم هذا الفصل التطبيقي إلى ثلاث مباحث حيث سيتناول المبحث الأول تقديم عام لمؤسسة صناعة الإسمنت بعين الكبيرة ولاية سطيف، فيما سيتم توضيح مدى التزام المؤسسة محل الدراسة بتطبيق الضريبة المؤجلة التي ينصّ عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 12" ضرائب الدخل " في المبحث الثاني، وذلك من خلال تناول المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لمؤسسة صناعة الإسمنت SCAEK للفترة 2019- 2020، أمّا المبحث الثالث فسيخصص لتحديد النتيجة المحاسبية والجبائية لمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة بسطيف، وعليه فإنّ مباحث هذا الفصل ستكون كما يلي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة بسطيف

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لمؤسسة صناعة الإسمنت SCAEK للفترة (2019 – 2020)

المبحث الثالث: تحديد النتيجة المحاسبية والجبائية لمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة بسطيف

المبحث الأول: تقديم مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة بسطيف

يرجع سبب اختيار مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة بسطيف كدراسة الحالة لهذا البحث لدورها في إنعاش الاقتصاد الوطني ومساهمتها في دفع عجلة التنمية الاقتصادية، إضافة إلى دورها الاجتماعي الذي يتمثل في توفير مناصب عمل لليد العاملة في المنطقة وامتصاص البطالة على المستوى الداخلي هذا إلى جانب صداقتها للبيئة وللمجتمع حولها من خلال سعيها الدائم للتحكم في انبعاثات الغبار والغازات الناتجة عن منتجات المصنع كما أن طموحها في الوصول إلى الريادة على المستوى المحلي والخارجي كان المحفز على حصولها على العديد من شهادات الأيزو المتعلقة بجودة منتوجاتها، إضافة إلى الأهمية التي يكتسبها قطاع الاسمنت باعتباره من القطاعات الحيوية التي لها رواج كبير داخل وخارج الوطن، كونه يعد من أساسيات وأولويات العديد من القطاعات الأخرى ذات العلاقة، كما أن انتماء مؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف إلى مجمع (**GICA**) جعلها تعدّ من أكبر المؤسسات العمومية على المستوى الوطني، مما أهل اختيارها كعينة لدراسة حالة تخدم أهداف الدراسة الحالية، هذا إلى جانب السمعة الجيدة التي تتميز بها هذه المؤسسة والتي أضفتها حسن المعاملة والأخلاق الرفيعة التي يتميز بها طاقمها الإداري، مما جعلها قبلة الكثير من طلاب العلم.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة وتطورها التاريخي

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة

تعتبر مؤسسة صناعة الاسمنت بعين الكبيرة **SCAEK** أحد فروع المجمع الصناعي لمؤسسات الاسمنت بالجزائر**GICA** ، وهي شركة عمومية ذات أسهم (**SPA**) تقع على الطريق الوطني رقم 139 على بعد 20كلم شمال مقر ولاية سطيف ببلدية أولاد عدوان دائرة عين الكبيرة، يقع مقرها الاجتماعي وسط مدينة سطيف، تتربع على مساحة تقدر بـ 60 هكتار، يقدر رأسمالها الاجتماعي ب 2200 مليون دينار جزائري مملوك بشكل كلي من طرف مجمع **GICA**، يتمثل نشاطها الرئيسي في إنتاج وتسويق الاسمنت ومشتقاته تحت طاقة إنتاجية تقدر بثلاثة مليون طن سنويا وعدد عمال يقدر بـ 570 عامل تتمثل رسالتها في انتاج الاسمنت ومشتقاته بمواصفات ذات جودة عالية، وتحقيق طلبات عملائها وإرضائهم، بينما تتمثل استراتيجيتها في تحقيق الريادة على المستوى الوطني عن طريق التكلفة والجودة وتنويع المنتجات.

تختص وحدة صناعة الاسمنت ومشتقاته بعين الكبيرة بسطيف في إنتاج خمسة أنواع من الاسمنت هي:

- **CEM – CPI 32.5** اسمنت بروتلاند حسب المعيار **NA422/2000**.
- **CEM – CPI 42.5** اسمنت بروتلاند حسب المعيار **NA422/2000**.

- الاسمنت المقاوم للكبريت **CRS400** حسب المعيار **NA422/2000**.
- الاسمنت سريع التصلب تحت الماء (الانتاج حسب الطلب).
- الاسمنت البترولي (خاص بآبار البترول ويكون انتاجه حسب الطلب).

حيث تستخدم مؤسسة صناعة الاسمنت **SCAEK** في انتاج أنواع الاسمنت آنفة الذكر المواد الأولية التالية:

- الكالكير (**CALCAIRE**) ويجلب من قرب المصنع بتركيز 5.8%.
- الطين (الصلصال) (**ARGILE**) ويجلب من قرب المصنع كذلك بتركيز 4.8%.
- الحديد الخام (**MINERAI DE FER**) بتركيز 3.87%.
- الجبس (**GYPSE**) يجلب من جميلة بتركيز 3.82%.
- كالكير إضافي (**CALCAIRE AJOUT**) ويجلب من قرب المصنع بتركيز 5.8%.

أما فيما يتعلق بالأهداف التي تصبو المؤسسة لتحقيقها فتتمثل فيما يلي:

✓ تلبية احتياجات السوق الداخلية.

✓ العمل الدائم على تحسين الانتاجية وتحقيق أعلى مستويات الجودة من أجل البقاء والاستمرار وتحقيق الريادة على مستوى السوق المحلية وحتى الأجنبية.

✓ القضاء على استراد الإسمنت بأنواعه، مما يساهم في تخفيض ميزانية الواردات للدولة؛

✓ العمل على توفير مناصب عمل والمساهمة في امتصاص البطالة باعتبارها من الصناعات الأكثر استقطابا لليد العاملة.

✓ تحسين مستوى رضى عمالها وتطوير كفاءاتهم الانتاجية، وضمان سلامتهم.

✓ السعي إلى عدم الإضرار بالبيئة والمجتمع المدني من حولها من خلال تخفيض نفاياتها.

والجدول الآتي يعطي نبذة مختصرة حول التعريف بمؤسسة صناعة الاسمنت عين الكبيرة **SCAEK**:

الجدول رقم (2-4) بطاقة فنية لمؤسسة صناعة الاسمنت بعين الكبيرة

الاســـم	مؤسسة صناعة الاسمنت بعين الكبيرة SCAEK
النشاط	صناعة الاسمنت ومشتقاته
الشكل القانوني	شركة مساهمة SPA
المجمع (الشركة الأم)	GICA
الإدارة العامة	حي بونشادة، شارع أباشا عمار، سطيف
الموقع الجغرافي	بلدية أولاد عدوان، دائرة عين الكبيرة، ولاية سطيف
السجل التجاري	98 B 0082263
الرقم الجبائي	0998 190082363 19
المدير العام	خابر العيد
رأس المال سنة 2021	2.200.000.000دج
عدد الأسهم سنة 2021	11.000 سهما
القيمة الاسمية للسهم	200.000دج
عدد العمال سنة 2021	570 عاملا
الطاقة الانتاجية	3.000.000 طن سنويا
الهاتف	036 60 80 80 / 036 60 82 82
الفاكس	036 82 81 81
الموقع الالكتروني	www.scaek.dz

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على وثائق المؤسسة.

الفرع الثاني: نشأة المؤسسة وتطورها التاريخي

تمّ الانطلاق في إنجاز مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بسطيف عام 1974 من طرف شركة KHD الألمانية إضافة إلى عدة شركات جزائرية أخرى، وأمضت أول اتفاقياتها لبداية إنشاء المصنع، تابعة بذلك رسميا للمجمع الصناعي لمؤسسات الاسمنت بالجزائر، لتبدأ في الإنتاج فعليا سنة 1978، والجدول التالي يوضح أهم المحطات التاريخية التي شهدتها المؤسسة:

الجدول رقم (2–5): التطور التاريخي لمؤسسة صناعة الاسمنت عين الكبيرة SCAEK بسطيف

السنة	الحدث
1974	إمضاء الاتفاقية وبداية إنشاء مصنع الاسمنت بسطيف؛
1978	بداية الانتاج في شهر سبتمبر 1978؛
1998	أصبحت مؤسسة الاسمنت بسطيف SCAEK مؤسسة فرعية ذات أسهم برأس مال أولي قدره 50مليون دج مقسم إلى 250 سهم قيمتها الاسمية 200.000دج للسهم تقوم بإنتاج وتسويق مادة الاسمنت؛
1999	تم رفع رأس مال المؤسسة ليصبح 1550 مليون دج؛
2000	قامت المؤسسة لأول مرة في تاريخها بتجاوز عتبة إنتاج 01 مليون طن من الاسمنت؛
2002	قامت المؤسسة بوضع معايير الجودة ISO نسخة 2000 وتزويد المصنع بجسر مكشط LHO450/41
2003	تزويد المصنع بنظام تسخين للفرن؛
2005	إمضاء عقد مع الشركة الفرنسية ICER من أجل تزويد ورشات الإنتاج بنظام تشغيل آلي؛
2006	قامت المؤسسة بتركيب مصفاة كيسية على مستوى ورشة الطهي لمعالجة الغازات الساخنة المنبعثة من الفرن، علما أن هذه التكنولوجيا استخدمت لأول مرة في الجزائر من طرف المؤسسة؛
2007	قامت المؤسسة برفع رأس مالها مرة أخرى ليصبح 2200 مليون دج، كما قامت بتركيب مصفاة كيسية من نوع FILTRE A MANCHE على مستوى ورشة الطحن من أجل التحكم في انبعاثات الغبار ومعالجة الغازات؛
2008	تمكنت المؤسسة في شهر جوان من الحصول على شهادة الايزو 14001 نسخة 2004 الخاصة بالحفاظ على البيئة وترشيد استهلاك الموارد الطبيعية والطاقة بأنواعها المختلفة، وحصلت على الجائزة الوطنية الثانية في مجال حماية البيئة؛
2009	-تأسيس شركة أم واحدة تضم كل مصانع الاسمنت بالجزائر سميت بـ GICA برأس مال يقدر بـ: 25.358 مليون دج وتسيير محفظة 23 فرعا من بينها مؤسسة الاسمنت بسطيف SCAEK؛ - تزود مؤسسة SCAEK بنظام تصفية الغبار لمنطقة الطهي؛
2010	تركيب مصفاة كيسية من نوع FILTRE A MANCHE على مستوى ورشة تبريد الكلنكر، كما تم الحصول على شهادة الايزو 9001 نسخة 2008 الخاصة بإدارة الجودة وهي شهادة تتضمن متطلبات لم تكن مدرجة في نسخة 2000؛
2011	الحصول على شهادة المطابقة OHSAS18001 التي تمنح في إطار الاهتمام بصحة العمال وسلامتهم؛
2012	إنجاز مستودع بألياف حديدية؛
2013	توقيع عقد إنجاز خط إنتاج ثاني لمادة الاسمنت بسعة إنتاج قدرها 2.2 مليون طن سنويا؛
2014	- في 23 جانفي تم إمضاء اتفاقية مع Polysiussas France؛

2015	-قررت الجمعية العامة غير العادية للمؤسسة إدخال المؤسسة إلى بورصة الجزائر ورفع رأس مالها بنسبة 35% بغرض استخدام الأموال الناتجة في تمويل خط الانتاج الثاني؛
2016	الخروج من بورصة الجزائر بسبب العديد من المحددات، وبلوغ نسبة تقدم في إنجاز خط الإنتاج الثاني لمادة الاسمنت 93.5% في ديسمبر 2016، كما حققت المؤسسة انتاج يقدر بـ: 3.000.000طن من الاسمنت البترولي لأول مرة في الجزائر؛
2017	-ضمّ وحدة جميلة المتخصصة في استخراج وتحضير الجبس للمؤسسة ليتم توحيد وإدماج حسابات المؤسستين؛ - بداية التحضير لتطبيق الإصدار الخامس من الإيزو 9001 في المؤسسة نسخة 2015؛
2018	- الحصول في 5 أغسطس 2018 على شهادة TEDJ وهي علامة على الامتثال لمعايير الجودة الجزائرية لمنتجي الإسمنت CPJ وCRS؛ - التوقيع على تقرير القبول المؤقت لخط الإنتاج الثاني في 01 نوفمبر 2018 مع الجدول الزمني لرفع الحجوزات المبين في المحضر.
2019	حصول المؤسسة على شهادتي اعتماد دوليتين من المعهد الأمريكي للبترول API (Q1) المتعلقة بنظام إدارة الجودة و (A10) المتعلقة بالإسمنت البترولي؛
2020	- الاتمام بنجاح لعملية تدقيق مراقبة واجهة برمجة التطبيقات (API) التي تمت من 8 إلى 13 جويلية 2020 عن طريق visioconférence. - تحقيق رقم قياسي من حيث صادرات الكلنكر خلال السنة المالية 2020، أي بحجم 865.037 طنًا.

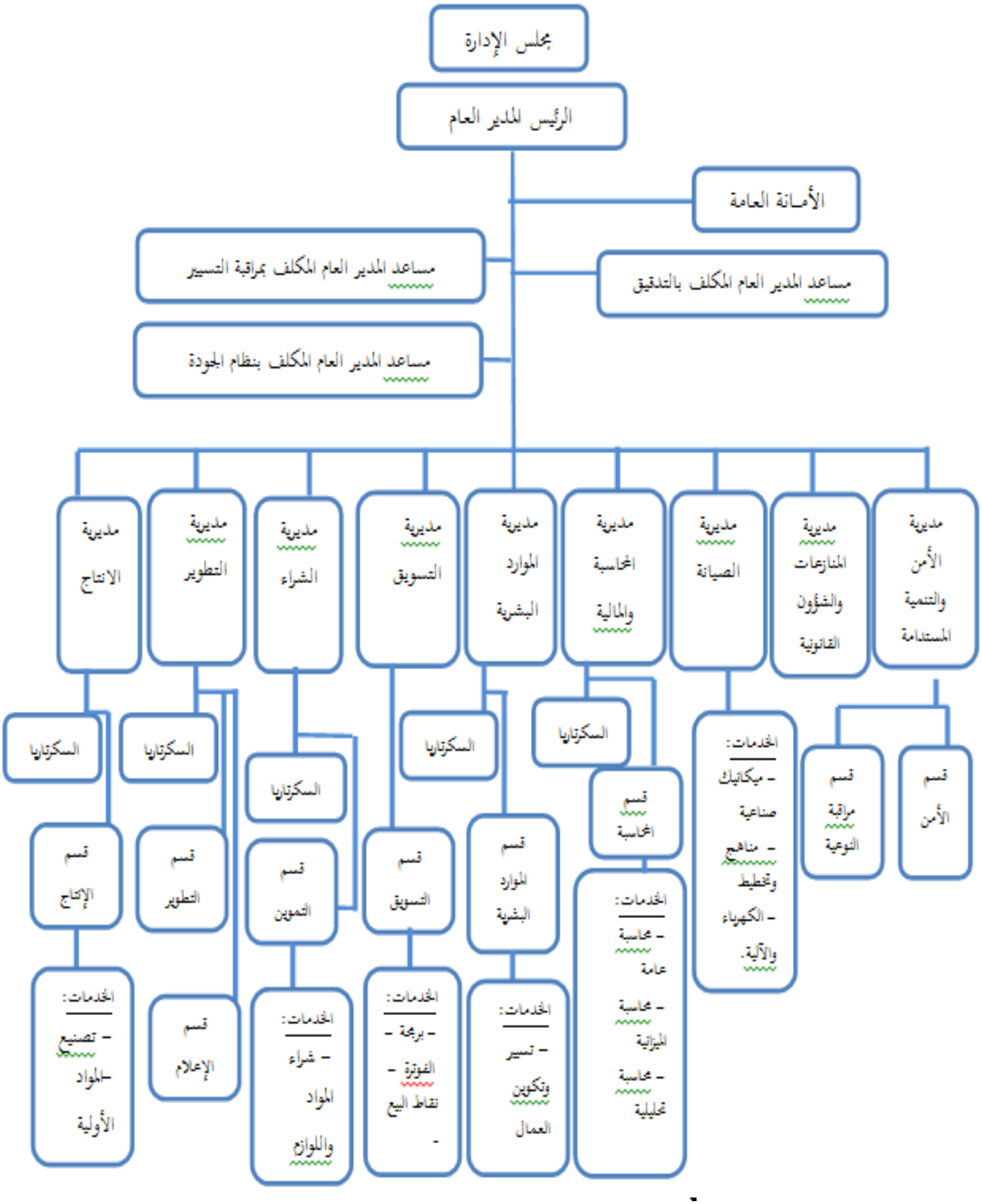
المصدر: من إعداد الباحثة بناء على وثائق المؤسسة محل الدراسة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الاسمنتSCAEK وطبيعة نشاطها

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف SCAEK

حسب ما صرح به المسؤول عن التكوين التابع لمديرية الموارد البشرية، فإنّ الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الاسمنتSCAEK بسطيف في تغير مستمر، إلاّ أنه يمكن إبراز مختلف أقسام المؤسسة وكيفية تسيير أنشطتها من خلال الهيكل التنظيمي التالي، والذي تمّ تقسيمه على أساس وظيفي، أمّا فيما يتعلق بالإشراف على إدارة شؤون المؤسسة فهو من مهام مجلس الإدارة المتكون من المدير العام للمؤسسة وسبعة أعضاء آخرين من اختياره كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل(2–6): الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الاسمنت عين الكبيرة بسطيفSCAEK



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات مديرية الموارد البشرية للمؤسسة.

بناء على الهيكل التنظيمي أعلاه يمكن التعرف إلى أهم وظائف وأقسام المؤسسة بشكل موجز كما يلي:

1- الرئيس المدير العام: وهو مدير عام ورئيس في آن واحد لمجلس الإدارة المكون من سبعة أعضاء، ويعد المسؤول الأول في المؤسسة والمشرف العام عليها، كما يتميز بالأسبقية في تمثيلها قانونيا ومدنيا، من مهامه:

- وضع الاستراتيجية العامة للمؤسسة وكشف مواطن القوة والضعف بها.
- تنظيم وتنسيق الضوابط المتعلقة بالموارد العامة.
- ابرام العقود والصفقات مع المتعالمين الاقتصاديين والماليين.
- تقديم أمانة مجلس إدارة المؤسسة.
- اصدار التعليمات والأمر بتنفيذها.
- تنظيم وتنسيق الضوابط المتعلقة بالموارد العامة.
- ترأس الاجتماعات والندوات التي تهم أمر المؤسسة.

2- الأمانة العامة: تتمثل مهامها الأساسية ي تنظيم كل ما يتعلق بالرئيس المدير العام من خلال التكفل بالمكالمات الهاتفية وتحضير المواعيد وكتابة الرسائل وغيرها؛

3- مساعد المدير العام المكلف بالتدقيق: وهو المسؤول عن عمليات التدقيق الداخلية في حسابات الشركة ومختلف عملياتها المالية **و**معرفة مصدر الخطأ، ومساعدة المدير العام في مراجعة الميزانيات والأجور بالإضافة إلى الإشراف على السير الحسن للمدققين الخارجيين وإعداد التقارير الازمة لذلك؛

4- مساعد المدير العام المكلف بمراقبة التسيير: وهو المسؤول على مراقبة سير أعمال مختلف هياكل المؤسسة وتطوير وتأطير مختلف النشاطات وتحضيرها ومتابعة لوحة الإعدادات، بالإضافة إلى تقديم تقارير تحليل مختلف الوضعيات إلى المدير العام؛

5- مساعد المدير العام المكلف بنظام الجودة: وهو المسؤول على ضمان الامتثال الجيد لمعايير الجودة التي تملكها المؤسسة، وذلك بفرض رقابة صارمة ومستمرة على نظام الجودة من خلال الحرص على متابعة المختبرات باستمرار لمراقبة جودة المنتج وتطبيق اختبارات المطابقة مع المعايير المعمول بها في جميع مراحل الإنتاج.

6- مديرية الإنتاج: وتعتبر من أهم المديريات بالمؤسسة حيث تشرف على مختلف مراحل عمليات الإنتاج وإدارة خطي الانتاج بالمؤسسة، كما تعمل على تأمين كافة احتياجات مديرية التسويق بالمواصفات المطلوبة والمواعيد المحددة وتتفرع إلى المصالح التالية:

- دائرة الموارد الأولية.

- دائرة التصنيع.

7- مديرية التطوير: تشرف على مختلف عمليات التطوير سواء المتعلقة بالمنتج أو بالعملية الإنتاجية من إعداد للخطط ودراسات الجدوى للمشروعات الجديدة، فضلا عن الدراسات الفنية والاقتصادية وتتفرع إلى:

- قسم التطوير.
- قسم الإعلام.

8- مديرية الشراء (التموين): تعمل على ضمان توافر السلع لضمان حسن تسيير العمل للشركة، وذلك من خلال متابعة عمليات الشراء سواء تعلق الأمر بالمواد الأولية (خامات الحديد، مادة laitier، الجبس، أكياس الطين،...) أو قطع الغيار المحلية والمستوردة، وذلك بأفضل جودة وأفضل سعر وفي الوقت المناسب، بالإضافة إلى الإشراف على تسير المخزون وضمان الامتثال لسلامته؛

9- مديرية التسويق: تهتم أساسا في توزيع المنتجات، وتعمل على ضمان تطبيق السياسة التجارية للمؤسسة وتعزيز مبيعاتها وتقديم الخدمات الجيدة للعملاء، انطلاقا من المصالح التالية:

- مصلحة البرمجة.
- مصلحة الفوترة.
- مصلحة تغطية شبكة نقاط البيع.

10- مديرية الموارد البشرية تشرف على تنمية الموارد البشرية للمؤسسة وتزويد المديرين بالاستشارات الإدارية المختلفة والعمل على ضمان تنفيذ القوانين المتعلقة بالموارد البشرية كقانون العمل والضمان الاجتماعي، كما تهتم بمتابعة وتنظيم وتسيير شؤون المستخدمين، والإشراف على تكوين عمال وموظفي المؤسسة؛

11- مديرية المالية والمحاسبة: وتسهر على ضمان السير الحسن لكل العمليات المحاسبية والمالية الخاصة بالمؤسسة كما تقوم بالتسجيل المحاسبي لكل نشاطات المؤسسة وعملياتها المالية والمحاسبية في السجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسة، كما تقوم بالمراقبة الدورية للخزينة وإعداد ميزانية المؤسسة وكافة الجداول المرفقة، بالإضافة إلى دراسة ومتابعة الوضع المالي والمحاسبي للمؤسسة من خلال:

- مصلحة المحاسبة العامة.
- مصلحة المحاسبة التحليلية.
- مصلحة الميزانية والخزينة.

12- مديرية الصيانة: وتشرف على الصيانة الدورية الوقائية أو الاضطرارية للفرن وآلتي الطحن BK1 وBK2 وآلات السحق BC1، BC2، BC3، وتهتم بكافة الأعمال التي من شأنها الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من خلال:

- مصلحة الميكانيك الصناعي.
- مصلحة التخطيط.
- مصلحة الكهرباء والآلية.

13- مديرية المنازعات والشؤون القانونية: وتهتم بالعمل على وضع وتنفيذ سياسة الاتصال في الشركة بتعزيز صورة منتجات وخدمات الشركة، كما تعمل على ضمان الرصيد التنظيمي والمعياري وتهتم بالعمل على إدارة القضايا القانونية والدعاوى المرفوعة ضد المؤسسة؛

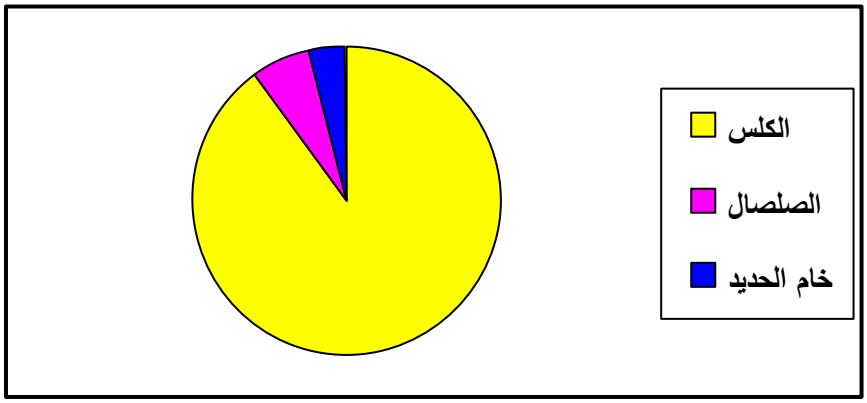
14- مديرية الأمن والتنمية المستدامة: تقوم هذه المديرية باقتراح السياسات والخطط للسلع والعمال في المؤسسة كما ينصب اهتمامها على قضايا أمن وحماية ممتلكات المؤسسة ومنتجاتها من خلال التنسيق والتحكم ومراقبة تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للمتطلبات القانونية، من خلال قسم الأمن، وقسم مراقبة النوعية.

الفرع الثاني: طبيعة نشاط مؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف SCAEK:

يتمثل النشاط الأساسي لمؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف في إنتاج وتسويق خمسة أنواع من الاسمنت بالجودة المطلوبة وفي الوقت المناسب حيث يتبع نشاط إنتاج الاسمنت أنشطة تجارية مسؤولة عن بيع وتوزيع هذا المنتج، وأنشطة الصيانة والإصلاح متمثلة في ورشات الصيانة الميكانيكية والكهربائية وصيانة الفرن، بالإضافة إلى مختبر للمراقبة المستمرة لجودة المواد الأولية والمنتجات النصف مصنعة والنهائية، وفقا لخطوات سيتم إدراجها فيما يلي:

1) مرحلة التكسير: يتم في هذه المرحلة استخراج المواد الأولية الخام المتمثلة في الحجر الجيري والصلصال بالمناولة الميكانيكية، حيث يتم تحطيم الصخور بالمتفجرات على مستوى المحجرة ثم نقلها بواسطة شاحنات تفريغ 35-50 طن إلى ورشات تكسير منفصلة، أين يتم سحقها لتصبح بين 0 -25 ميليمتر، ثم يتم نقلها إلى وحدات التخزين بالمصنع عبر سكتين ناقلتين؛ وتكون نسب المواد الأولية الداخلة في تكوين الاسمنت كما يلي: الكلس 90%، الصلصال 6%، خام الحديد 4%. ممثلة في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-7): نسب المواد الأولية لمنتج الاسمنت بمؤسسة SCAEK



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

2) مرحلة الطحن: حيث يتم سحق المواد الخام المأخوذة من المحجر (90٪ حجر جيري، 6٪ صلصال و4٪ خام حديد ثم طحنها جيدًا بواسطة ثلاث مطاحن تبلغ سعة كل واحدة منها حوالي 125 طن/سا، ثم تجفيفها لإنتاج العجينة الخام، أمّا الجزيئات الدقيقة المتبقية فتنقل هوائيا نحو الصهاريج.

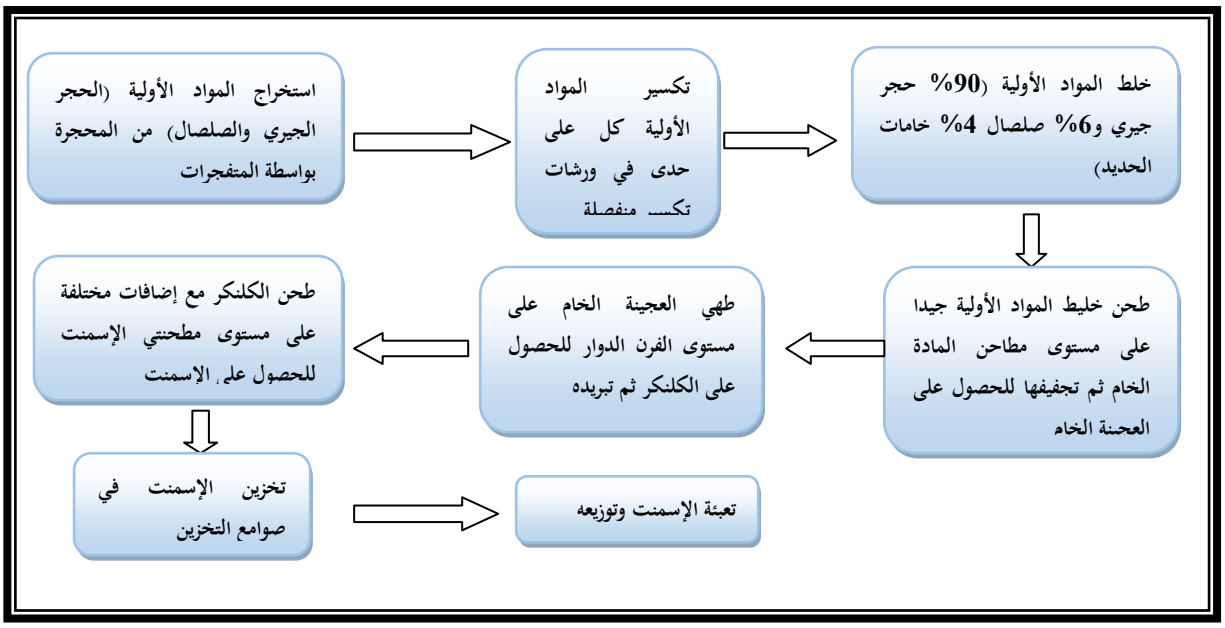
3) مرحلة الطهي: بعد الحصول على العجينة الخام يتم تعريضها إلى درجة حرارة تبلغ حوالي 1450 درجة مئوية في فرن دوار، حيث تخضع هذه المادة الخام لاحقًا لتفاعلات كيميائية معقدة تحولها في الأخير إلى الكلنكر الذي يتم تبريده قبل تخزينه في الصهاريج.

4) مرحلة إنتاج الاسمنت: وتعد الخطوة الأخيرة للحصول على الإسمنت عن طريق طحن الكلنكر مع الإضافات المختلفة التي تحدد الصفات المتوقعة للمنتج النهائي، بواسطة مطحنتين قدرة الواحدة منها 90 طن/سا ثم ينقل الاسمنت المحصل للتخزين في صهاريج أو صوامع التخزين.

5) مرحلة الشحن والإرسال: يشحن الاسمنت في أكياس ذات حمولة 50 كغ في ورشة تعبئة، حيث يتم وزنه وتعبئته تلقائيًا ثم شحنه، أما في حالة شحنه بكميات كبيرة فتتم تعبئته في شاحنات صهريجية يتم وزنها ثم يتم نقله.

والشكل التالي يوضح مراحل إنتاج مادة الإسمنت بمؤسسة صناعة الإسمنت SCAEK بسطيف:

الشكل رقم (2–8) مراحل صناعة الإسمنت بمؤسسة SCAEK



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لمؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف للفترة (2019–2020)

سيتم من خلال هذا المبحث التركيز على المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لمؤسسة صناعة الاسمنت للفترة المالية 2019 – 2020 وذلك بسبب تشابه معطيات القوائم المالية للسنوات التي تسبق الفترة محل الدراسة، والتي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة صناعة الاسمنت عين الكبير بسطيف SCAEK، ولكن عدم التطرق إلى سنة 2021 كان بسبب عدم انتهاء المؤسسة من إعداد القوائم المالية المتعلقة بها.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لمؤسسة SCAEK لسنة 2019

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للضرائب مؤجلة أصول لسنة 2019:

1– حساب الضرائب مؤجلة أصول لسنة 2019:

إن المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة أصول لسنة 2019 تتطلب أولا تحديد الوعاء الخاضع لهذه الضريبة حتى يتم حساب قيمتها بدقة، ثم وفي مرحلة ثانية يتم القيام بتسجيلها محاسبيا في يومية المؤسسة، علما أن الضريبة المؤجلة خصوم لسنة 2019 تتكون من عناصر مختلفة حسب تصريحات بعض من موظفي مصلحة المحاسبة والمالية لمؤسسة **SCAEK** وعلى رأسهم محاسب المؤسسة، حيث تتمثل تلك العناصر في مخصصات التقاعد المتعلقة بسنة 2019، والتي يتم تحديدها من قبل مسؤول مصلحة الأجور بالمؤسسة، ومنح الهدف الاستراتيجي* التي يتم تحديدها بالتنسيق مع مديرية الإنتاج بالإضافة إلى مخصصات عطل عمال المؤسسة، ومخصصات عطل 04 إطارات جهوية** التي يتم الحصول عليها من طرف مديرية الموارد البشرية، وكذا مخصص منح توزيع الأرباح على العمال*** الذي يتحدد من طرف مديرية المحاسبة والمالية، حيث يضاف إلى أوعية هذه العناصر نسبة التأمين المحددة بـ 25% حسب ما تم التوصل إليه من طرف محاسب المؤسسة، والعلاقة التالية تلخص كيفية حساب الضريبة المؤجلة أصول المتعلقة بالعناصر آنفة الذكر، علما أنّ نسبة الاعفاء عن طريق الوكالة الوطنية لدعم وتطوير الاستثمار ANDI هي 72% أي أن النسبة الخاضعة لـ IBS هي 28 %:

---

* – منح الهدف الاستراتيجي هي: عبارة عن تحفيزات مالية تمنحها مؤسسة SCAEK لعمالها عند تحقيقهم مستوى الانتاج المطلوب كهدف استراتيجي تمّ وضعه سابقا ضمن استراتيجية المؤسسة.

** – مخصصات عطل 04 إطارات جهوية: هي عبارة عن تكفل مؤسسة SCAEK بدفع أجور عطل أربعة إطارات من مؤسسات أخرى في إطار علاقات العمل التي تربطهم، حيث تسجل نسبة 30% من المخصص كمصروف خلال السنة ذاتها فيما تؤجل تسجيل 70% منه إلى السنة القادمة.

*** – يتم تحديد مخصص منح توزيع الأرباح على العمال بناء على الأرباح المحققة للسنة الماضية، حيث تقوم مؤسسة SCAEK بتوزيع جزء من أرباحها السنوية المحققة على عمالها تحفيزا لهم وتحقيقا لكسب مواردها البشرية.

الضريبة مؤجلة أصول= (الوعاء + نسبة التأمين25 %) x نسبة IBS (19%)x النسبة الخاضعة (28%)

وبتطبيق العلاقة أعلاه يتم حساب الضرائب المؤجلة أصول لسنة 2019 كما يلي:

- **الضريبة المؤجلة أصول لمخصص التقاعد لسنة 2019 =**

{(345,705,738.94 x 1.25) x نسبة IBS (19%)} x النسبة الخاضعة (28%) = 22,989,431.64 دج

- **الضريبة مؤجلة أصول لمخصص التقاعد رصيد سابق لسنة 2018 =**

{(1,417,562,371.80 x 1.25) x نسبة IBS (19%)} x النسبة الخاضعة (28%)= 94,267,897.72دج

- **الضريبة مؤجلة أصو ل لمخصص منحة الهدف الاستراتيجي لسنة 2019 =**

{(1,447,777,324.60 x1.25) x نسبة IBS (19%)} x النسبة الخاضعة (28%) = 96,277,192.09ج

- **الضريبة مؤجلة أصول لمخصص عطل4 إطارات جهوية 60%**

{(3,537,767.21 x 1.25) x نسبة IBS (19%)} x النسبة الخاضعة (28%)= 235,261.52 دج

- **الضريبة مؤجلة أصول لمخصص عطل4 إطارات جهوية 10% =**

{(594,905.86 x 1.25) x نسبة IBS (19%)} x النسبة الخاضعة (28%)= 39,561.24 دج

- **الضريبة مؤجلة أصول لمخصص العطل السنوية 2019 =**

{(248,704,669.02 x 1.25) x نسبة IBS (19%)} x النسبة الخاضعة (28%)= 16,538,860.49دج

- **الضريبة مؤجلة أصول لمخصص العطل السنوية رصيد سابق 2018 =**

{(260,286,217.97 X 1.25) x نسبة IBS (19%)} x النسبة الخاضعة (28%) = 17,309,035.49دج

- **الضريبة مؤجلة أصول لمخصص منح توزيع الارباح على العمال لسنة 2019 =**

{(81,681,600.00 x 1.25) x نسبة IBS (19%)} x النسبة الخاضعة (28%)= 5,431,826.40 دج

عند جمع الضرائب مؤجلة أصول لكل العناصر سالفة الذكر نتحصل على مجموع حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول لسنة 2019، والذي يقدر بـ: 253,089,066.60 دج، وهو نفس الرصيد الموضح في ميزان المراجعة لسنة 2019 (الملحق رقم07 ص175) والجدول التالي يوضح عملية حساب الضرائب مؤجلة أصول لسنة 2019:

الجدول رقم (2– 6): تفصيل حساب الضرائب مؤجلة أصول لسنة 2019

البيـــان	الوعـــاء	الوعاء + مصاريف التأمين 25%	IBS 19%	النسبة الخاضعة 28%
مخصص التقاعد 2019	345,705,738.94	432,132,173.68	82,105,113.00	22,989,431.64
مخصص التقاعد 2018 رصيد سابق	1,417,562,371.80	1,771,952,964.80	336,671,063.31	94,267,897.72
مخصص منحة الهدف الاستراتيجي 2019	1,447,777,324.60	1,809,721,655.80	343,847,114.61	96,277,192.09
مخصص عطل4 إطارات جهوية 60%	3,537,767.21	4,422,209.02	840,219.71	235,261.52
مخصص عطل4 إطارات جهوية 10%	594,905.86	743,632.33	141,290.14	39,561.24
مخصص العطل السنوية 2019	248,704,669.02	310,880,836.28	59,067,358.89	16,538,860.49
مخصص العطل السنوية رصيد سابق 2018	260,286,217.97	325,357,809.96	61,817,983.89	17,309,035.49
مخصص منح توزيع الارباح على العمال لسنة 2019	81,681,600.00	102,102,000.00	19,399,380.00	5,431,826.40
مجمـــوع حســـاب 133 لسنـة 2019				253,089,066.60

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على تصريحات محاسب المؤسسة ووثائقها المحاسبية.

2- التسجيل المحاسبي للضرائب مؤجلة أصول لسنة 2019

2-1 الضرائب مؤجلة أصول عن العطل المدفوعة الأجر

قام محاسب المؤسسة خلال سنة 2019 بتسوية الضرائب المؤجلة أصول الناتجة عن حالات مختلفة وفق التسجيلات المحاسبية التالية: (أنظر الملحق رقم .01 ص168)

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692		2019/01/31		
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول	218.120,72	
		ضرائب مؤجلة أصول		218.120,72
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر جانفي 2019		
692		2019/01/31		
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول	54.530,18	
		ضرائب مؤجلة أصول		54.530,18
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر جانفي 2019		
692		2019/02/28		
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول	349.061,64	
		ضرائب مؤجلة أصول		349.061,64
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر فيفري 2019		
692		2019/02/28		
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول	87.265,41	
		ضرائب مؤجلة أصول		87.265,41
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر فيفري 2019		
692		2019/03/31		
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول	108.255,76	
		ضرائب مؤجلة أصول		108.255,76
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر مارس 2019		

692	133	2019/03/31 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر مارس 2019	27.063,94	27.063,94
692	133	2019/04/30 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر أفريل 2019	196.026,35	196.026,35
692	133	2019/04/30 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر أفريل 2019	49.006,58	49.006,58
692	133	2019/05/30 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر ماي2019	574.722,45	574.722,45
692	133	2019/05/30 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر ماي 2019	143.831,77	143.831,77
692	133	2019/06/30 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر جوان 2019	1.040.484,63	1.040.484,63
692	133	2019/06/30 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر جوان 2019	260.121,16	260.121,16

692		2019/07/31	2.717.033,86	2.717.033,86
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول		
		ضرائب مؤجلة أصول		
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر جويلية 2019		
692		2019/07/31	679.258,46	679.258,46
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول		
		ضرائب مؤجلة أصول		
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر جويلية 2019		
692		2019/08/31	3.159.340,94	3.159.340,94
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول		
		ضرائب مؤجلة أصول		
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمخلف راتب شهر أوت2019		
692		2019/08/31	789.835,23	789.835,23
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول		
		ضرائب مؤجلة أصول		
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر أوت 2019		
692		2019/09/30	1.890.193,44	1.890.193,44
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول		
		ضرائب مؤجلة أصول		
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر سبتمبر 2019		
692		2019/09/30	472.370,23	472.370,23
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول		
		ضرائب مؤجلة أصول		
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر سبتمبر 2019		
692		2019/10/30	796.360,00	796.360,00
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول		
		ضرائب مؤجلة أصول		
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر أكتوبر 2019		

692	133	2019/10/30 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر أكتوبر 2019	199.090,00	199.090,00
692	133	2019/11/30 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر نوفمبر 2019	363.038,12	363.038,12
692	133	2019/11/30 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر نوفمبر 2019	90.759,53	90.759,53
692	133	2019/12/31 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر ديسمبر 2019	236.271,49	236.271,49
692	133	2019/12/31 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر ديسمبر2019	59.067,87	59.067,87

كما قام محاسب المؤسسة بإثبات ضريبة مؤجلة أصول عن مؤونة العطل مدفوعة الأجر لسنة 2020/2019 في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة وفق ما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		2019/12/31		
133		ضرائب مؤجلة أصول	17.001.248,69	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		17.001.248,69
		ضريبة مؤجلة أصول عن مؤونة العطل مدفوعة الأجر لسنة 2019/ 2020		

2-2 الضرائب مؤجلة أصول عن منح التقاعد

تمت بتسوية الضريبة المؤجلة أصول الناتجة عن منح التقاعد من طرف محاسب المؤسسة وفق التسجيل المحاسبي التالي: (انظر الملحق رقم 01 ص168)

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		2019/08/31		
692		فرض ضريبة مؤجلة أصول	2.387.043,30	
	133	ضرائب مؤجلة أصول		2.387.043,30
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر أوت 2019		

أيضا فقد قام محاسب المؤسسة بفرض ضرائب مؤجلة أصول عن مؤونة منح التقاعد لسنة 2019 وفق التسجيل التالي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		2019/12/31 ضرائب مؤجلة أصول	22.989.431,64	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن مؤونة الإحالة على التقاعد لسنة 2019		22.989.431,64

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب مؤجلة خصوم لسنة 2019:

1- حساب الضرائب مؤجلة خصوم لسنة 2019:

حسب الملحق رقم (05) ص172، والذي يمثل دفتر الأستاذ للحساب 134 الخاص بسنة 2019، فإنّ الحساب 134 الضرائب مؤجلة خصوم لسنة 2019 يتكون أساسا من الضرائب المؤجلة خصوم الناتجة عن:

- ترصيد فوائد بنكية من سنة 2018 بمبلغ إجمالي يقدر بـ : 34,397,920.45 دج
- تسجيل فوائد بنكية تخص سنة 2019 بقيمة إجمالية تقدر بـ.: 113,251,283.63 دج

ومنه فإن رصيد الحساب 134 لسنة 2019 يمثل الفرق بين قيمتي العنصرين السابقين كما يلي:

113,251,283.63 - 34,397,920.45 = 78,853,363.18 دج وهو الرصيد نفسه الموضح في ميزان المراجعة لسنة 2019 (الملحق رقم 07 ص175)، والجدول الآتي يفسر كيفية حساب هذا الرصيد:

الجدول رقم (2-7): تفصيل حساب الضرائب مؤجلة خصوم لسنة 2019

البيان	مبالغ الضريبة مؤجلة خصوم
ترصيد فوائد مسجلة من سنة 2018	- 34,397,920.45
تسجيل فوائد بنكية سنة 2019	113,251,283.63
مجموع حساب 134 لسنة 2019	**78,853,363.18**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المحاسبية للمؤسسة.

2- التسجيل المحاسبي للضرائب مؤجلة خصوم لسنة 2019

لقد قام محاسب المؤسسة خلال السنة المالية 2019 بتسوية عدة حالات للضريبة مؤجلة خصوم، وقد تم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة كما يلي: (أنظر الملحق رقم05 ص172)

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
134		2019/01/28	966.136,98	
	693	ضرائب مؤجلة خصوم		966.136,98
		فرض ضرائب مؤجلة خصوم		
		تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فائدة 5% المتعلقة بسندات **OAT** (**فئة 7سنوات**) اعتبارا من 2019/01/15		
134		2019/01/28	874.520,54	
	693	ضرائب مؤجلة خصوم		874.520,54
		فرض ضرائب مؤجلة خصوم		
		تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فائدة 5% المتعلقة بسندات **OAT** (**فئة 7سنوات**) اعتبارا من 2019/01/15		
134		2019/01/28	522.602,73	
	693	ضرائب مؤجلة خصوم		522.602,73
		فرض ضرائب مؤجلة خصوم		
		تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فائدة 5% المتعلقة بسندات **OAT**(**فئة 7سنوات**) اعتبارا من 2019/01/15		
134		2019/01/31	8.999.930,55	
	693	ضرائب مؤجلة خصوم		8.999.930,55
		فرض ضرائب مؤجلة خصوم		
		تسوية الضريبة المؤجلة خصوم لقسط فائدة **4.75%** لبنك **CPA**المؤرخة في 2019/01/02		
134		2019/01/31	8.297.986,11	
	693	ضرائب مؤجلة خصوم		8.297.986,11
		فرض ضرائب مؤجلة خصوم		
		تسوية الضريبة المؤجلة خصوم لقسط فائدة **4.75%** لبنك **CPA**المؤرخة في 2019/01/29		

134	693	2019/01/31 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فائدة **4.75%** المتعلقة بسندات **BTA** (فئة 5سنوات) اعتبارا من 2019/01/29	173.082,19	173.082,19
134	693	2019/01/31 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فائدة **4.75%** المتعلقة بسندات **BTA** (فئة 5سنوات) اعتبارا من 2019/01/29	853.047,37	853.047,37
134	693	2019/01/31 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فائدة **4.75%** المتعلقة بسندات **BTA** (فئة 5سنوات) اعتبارا من 2019/01/29	2.027.535,05	2.027.535,05
134	693	2019/01/31 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فائدة **4.75%** المتعلقة بسندات **BTA** (فئة 5سنوات) اعتبارا من 2019/01/29	2.732.226,02	2.732.226,02
134	693	2019/01/31 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فائدة **4.75%** المتعلقة بسندات **BTA** (فئة 5سنوات) اعتبارا من 2019/01/29	474.739,72	474.739,72

134	693	2019/04/11 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم الناتجة عن استرجاع **20%** من أسهم شركة **SRH** اعتبارا من 2019/04/03	3.694.849,31	3.694.849,31
134	693	2019/07/30 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد استثمارية	3.781.263,88	3.781.263,88

كما قام محاسب المؤسسة بإثبات العديد من حالات الضريبة مؤجلة خصوم في سجلات المؤسسة حيث أن هناك الكثير من الأحداث المنشئة لهذه الضريبة المؤجلة وفق ما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد استثمارية لبنك القرض الشعبي الجزائري (**CPA**)	8.297.986,11	8.297.986,11
693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد استثمارية لبنك الجزائر الخارجي (**BEA**)	6.518.055,55	6.518.055,55
693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد استثمارية لبنك التنمية المحلية (**BDL**)	6.556.583,33	6.556.583,33

693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد استثمارية لبنك القرض الشعبي الجزائري (**CPA**)	976.388,89	976.388,89
693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات شركة إعادة تمويل الرهن العقاري**SRH**	2.955.879,45	2.955.879,45
693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**BTA فئة 5سنوات**) لبنك **BEA** سطيف	4.166.335,61	4.166.335,61
693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**BTA فئة 5سنوات**) لبنك **BEA** سطيف	8.332.671,23	8.332.671,23
693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**BTA فئة 5سنوات**) لبنك **BEA** سطيف	4.166.335,61	4.166.335,61
693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**BTA فئة 5سنوات**) لبنك **BEA** سطيف	4.166.335,61	4.166.335,61

693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**BTA فئة 5سنوات**) لبنك **BEA** سطيف المؤرخة في 2019/03/03	72.002,73	72.002,73
693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT** فئة 7سنوات) لبنك **BEA** سطيف اعتبارا من 2018/01/14	4.567.808,22	4.567.808,22
693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT** فئة 7سنوات) لبنك **BEA** سطيف اعتبارا من 2018/01/14	3.197.465,75	3.197.465,75
693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT** فئة 5 سنوات) لبنك **BEA** سطيف اعتبارا من 2018/01/28	1.666.534,25	1.666.534,25
693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT** فئة 7سنوات) لبنك **BEA** سطيف اعتبارا من 2018/01/14	11.693.589,04	11.693.589,04

693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT** فئة 7سنوات) لبنك **BEA** اعتبارا من2019/02/20	4.086.301,37	4.086.301,37
693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT** فئة 7سنوات) لبنك **BEA** اعتبارا من 2019/01/14	3.891.095,89	3.891.095,89
693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT** فئة 7سنوات) لبنك **BEA** اعتبارا من 2019/12/23	74.754,10	74.754,10
693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT** فئة 7سنوات) لبنك **BEA** اعتبارا من 2019/05/12	3.023.907,10	3.023.907,10
693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT** فئة 7سنوات) لبنك **BEA** اعتبارا من 2019/11/21	415.300,55	415.300,55
693	134	2019/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT** فئة 7سنوات) لبنك **BEA** اعتبارا من 2019/12/23	28 032,79	28 032,79

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لمؤسسة SCAEK لسنة 2020

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للضرائب مؤجلة أصول لسنة 2020:

1- حساب الضرائب مؤجلة أصول لسنة 2020

للقيام بحساب الضرائب المؤجلة أصول لسنة 2020 وتسجيلها محاسبيا، يجب تحديد الأساس الضريبي الخاضع الذي تحسب على أساسه هذه الضريبة حتى يتم ضبط مبلغها بشكل صحيح، وحسب مصلحة المحاسبة والمالية لمؤسسة **SCAEK** فإن العناصر المكونة للضريبة المؤجلة أصول لسنة 2020 تتمثل هي الأخرى في مخصصات التقاعد التي يتم تحديدها من قبل مصلحة الأجور بالمؤسسة ومنح الهدف الاستراتيجي التي يتم تحديدها بالتنسيق مع مديرية الإنتاج، وكذا مخصصات عطل عمال المؤسسة، ومخصصات عطل 04 إطارات جهوية التي تلتزم مديرية الموارد البشرية بتحديدها، بالإضافة إلى مخصص عامل سابق في نزاع مع المؤسسة الذي يتحدد من طرف مديرية المنازعات والشؤون القانونية بالمؤسسة، ومخصص منح توزيع الأرباح على العمال الذي تحدده مديرية المحاسبة والمالية حيث يضاف إلى أوعية هذه العناصر نسبة التأمين المحددة بـ 25% كما سبق وتمت الإشارة إلى ذلك عند معالجة الضريبة المؤجلة أصول لسنة 2019، وعموما يتم حساب الضريبة المؤجلة أصول المتعلقة بالعناصر آنفة الذكر بتطبيق نفس العلاقة المشار إليها سابقا(في سنة 2019):

الضريبة مؤجلة أصول = (الوعاء + نسبة التأمينات 25%) x نسبة IBS (19%)xالنسبة الخاضعة (28%)

وعليه فإن حساب الضرائب المؤجلة أصول لسنة 2020 بتطبيق العلاقة السابقة يكون كالآتي:

- **الضريبة المؤجلة أصول لمخصص التقاعد -1- لسنة 2020 =**

{(104.272.869.17 x 1.25) x نسبة IBS (19%)} x النسبة الخاضعة (28%)= 6.934.145.80 دج

- **الضريبة مؤجلة أصول لمخصص التقاعد -2- لسنة 2020 =**

{(71.428.571.43 x 1.25) x نسبة IBS (19%)} x النسبة الخاضعة (28%) = 4.750.000.00 دج

- **الضريبة مؤجلة أصول لمخصص التقاعد رصيد سابق لسنة 2019 =**

{(1,727,508,061.05 x 1.25) x نسبة IBS(19%)} x النسبة الخاضعة(28%) = 114.879.286.06ج

- **الضريبة مؤجلة أصو ل لمخصص منحة الهدف الاستراتيجي لسنة 2020 =**

{(258,642,053.23 x 1.25) x نسبة IBS (19%)} x النسبة الخاضعة (28%) = 17,199,696.54 دج

- **الضريبة مؤجلة أصول لمخصص عطل4 إطارات جهوية 60%**

{(3,479,121.65 X 1.25) x نسبة IBS (19%)} x النسبة الخاضعة (28%)= 231,361.59 دج

- **الضريبة مؤجلة أصول لمخصص عطل4 إطارات جهوية 10% =**

{(1.25 x 579,853.53) x نسبة IBS (19%)} x النسبة الخاضعة (28%)= 38,560.26 دج

- **الضريبة مؤجلة أصو ل لمخصص العطل السنوية 2020 =**

{(1.25 x 46,319,773.98) x نسبة IBS (19%)} x النسبة الخاضعة (28%)= 3,080,264.97 دج

- **الضريبة مؤجلة أصول لمخصص العطل السنوية رصيد سابق 2019 =**

{(1.25 x 11,581,578.95) x نسبة IBS (19%)} x النسبة الخاضعة (28%) = 770,175.00 دج

- **الضريبة مؤجلة أصول لمخصص نزاع عامل سابق مع المؤسسة =**

{(1,369,138.91) x نسبة IBS (19%)} x النسبة الخاضعة (28%) = 72,838.19دج

- **الضريبة مؤجلة أصول لمخصص منح توزيع الارباح على العمال لسنة 2020 =**

{(1.25 X 52,000,000.00) x نسبة IBS (19%)} x النسبة الخاضعة (28%)= 3,458,000.00 دج

ان جمع الضرائب مؤجلة أصول لكل العناصر السالفة الذكر يؤدي إلى الحصول على رصيد حساب 133ضرائب مؤجلة أصول لسنة 2020 والذي يقدر بـ: 151,414,328.40 دج، وهو ما يتطابق ورصيد الحساب 133 في ميزان المراجعة لسنة 2020 (الملحق رقم 08 ص176)، والجدول التالي يلخص عملية حساب الضرائب مؤجلة أصول لسنة 2020:

الجدول رقم (2– 8): تفصيل حساب الضرائب مؤجلة أصول لسنة 2020

البيـــــان	الوعـــــاء	الوعاء + مصاريف التأمين 25%	IBS 19%	النسبة الخاضعة 28%
مخصص التقاعد 2020	104,272,869.17	130,341,086.47	24,764,806.43	6,934,145.80
مخصص التقاعد 2020	71,428,571.43	89,285,714.29	16,964,285.71	4,750,000.00
مخصص التقاعد رصيد سابق 2019	1,727,508,061.05	2,159,385,076.32	410,283,164.50	114,879,286.06
مخصص منحة الهدف الاستراتيجي 2020	258,642,053.23	323,302,566.54	61,427,487.64	17,199,696.54
مخصص عطل4 إطارات جهوية 60%	3,479,121.65	4,348,902.07	826,291.39	231,361.59
مخصص عطل4 إطارات جهوية 10%	579,853.53	724,816.92	137,715.21	38,560.26
مخصص العطل السنوية 2020	46,319,773.98	57,899,717.48	11,000,946.32	3,080,264.97
مخصص العطل السنوية رصيد سابق 2019	11,581,578.95	14,476,973.68	2,750,625.00	770,175.00
مخصص نزاع عامل سابق مع المؤسسة	1,369,138.91	0.00	260,136.39	72,838.19
مخصص منح توزيع الارباح على العمال لسنة 2020	52,000,000.00	65,000,000.00	12,350,000.00	3,458,000.00
مجمـــوع حســـاب 133 لسنـة 2020				151,414,328.40

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على تصريحات محاسب المؤسسة وثائقها المحاسبية.

2- التسجيل المحاسبي للضرائب مؤجلة أصول لسنة 2020

2-1 الضرائب مؤجلة أصول عن العطل مدفوعة الأجر

قامت المؤسسة خلال سنة 2020 بتسوية الضرائب المؤجلة أصول الناتجة عن حالات مختلفة وفق التسجيلات المحاسبية التالية: (أنظر الملحق رقم 03 ص170)

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692		2020/01/31		
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول	215.243,25	
		ضرائب مؤجلة أصول		215.243,25
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر جانفي 2020		
692		2020/01/31		
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول	53.810,81	
		ضرائب مؤجلة أصول		53.810,81
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر جانفي 2020		
692		2020/02/28		
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول	175.920,87	
		ضرائب مؤجلة أصول		175.920,87
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر فيفري 2020		
692		2020/02/28		
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول	43.980,22	
		ضرائب مؤجلة أصول		43.980,22
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر فيفري 2020		
692		2020/03/31		
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول	266.106,98	
		ضرائب مؤجلة أصول		266.106,98
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر مارس 2020		

692	133	2020/03/31 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر مارس 2020	66.526,74	66.526,74
692	133	2020/04/30 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر أفريل 2020	1.488.525,62	1.488.525,62
692	133	2020/04/30 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر أفريل 2020	372.131,41	372.131,41
692	133	2020/05/31 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر ماي 2020	839.535,01	839.535,01
692	133	2020/05/31 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر ماي 2020	209.883,75	209.883,75
692	133	2020/06/30 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر جوان 2020	855.964,45	855.964,45
692	133	2020/06/30 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر جوان 2020	213.991,11	213.991,11

692	133	2020/07/31 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر جويلية 2020	1.684.901,20	1.684.901,20
692	133	2020/07/31 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر جويلية 2020	421.225,30	421.225,30
692	133	2020/08/31 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمخلف راتب شهر أوت 2020	2.284.717,38	2.284.717,38
692	133	2020/08/31 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر أوت 2020	571.179,34	571.179,34
692	133	2020/09/30 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر سبتمبر 2020	2.818.564,06	2.818.564,06
692	133	2020/09/30 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر سبتمبر 2020	704.641,00	704.641,00
692	133	2020/10/31 فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر أكتوبر 2020	1.377.766,98	1.377.766,98

692		2020/10/31	344.441,74	
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول		344.441,74
		ضرائب مؤجلة أصول		
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر أكتوبر 2020		
692		2020/11/30	822.949,19	
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول		822.949,19
		ضرائب مؤجلة أصول		
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر نوفمبر 2020		
692		2020/11/30	205.737,30	
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول		205.737,30
		ضرائب مؤجلة أصول		
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر نوفمبر 2020		
692		2020/12/31	400.893,42	
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول		400.893,42
		ضرائب مؤجلة أصول		
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لراتب شهر ديسمبر 2020		
692		2020/12/31	100.223,36	
	133	فرض ضريبة مؤجلة أصول		100.223,36
		ضرائب مؤجلة أصول		
		تسوية الضريبة المؤجلة أصول لمصاريف رب العمل شهر ديسمبر2020		

كما قامت المؤسسة في دفاترها المحاسبية بإثبات ضريبة مؤجلة أصول عن مؤونة العطل مدفوعة الأجر لسنة 2021/2020

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		2020/12/31	3.080.264,97	
	692	ضرائب مؤجلة أصول		3.080.264,97
		فرض ضريبة مؤجلة أصول		
		ضريبة مؤجلة أصول عن مخصص (مؤونة) العطل مدفوعة الأجر لسنة 2020/ 2021		

2-2 الضرائب مؤجلة أصول عن منح التقاعد

أيضا فقد قام محاسب المؤسسة بفرض ضرائب مؤجلة أصول عن مؤونة الإحالة على التقاعد لسنة 2020 وفق التسجيل المحاسبي التالي: (أنظر الملحق رقم 04 ص171)

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		2020/12/31	6.934.145,80	
	692	ضرائب مؤجلة أصول		6.934.145,80
		فرض ضريبة مؤجلة أصول		
		ضريبة مؤجلة أصول عن مؤونة الإحالة على التقاعد لسنة 2020		
133		2020/12/31	4.750.000,00	
	692	ضرائب مؤجلة أصول		4.750.000,00
		فرض ضريبة مؤجلة أصول		
		ضريبة مؤجلة أصول عن مؤونة الإحالة على التقاعد لسنة 2020		

الفرع الثاني المعالجة المحاسبية للضرائب مؤجلة خصوم لسنة 2020:

1- حساب الضرائب مؤجلة خصوم لسنة 2020:

يتكون حساب 134 الضرائب مؤجلة خصوم لسنة 2020 أساسا من الضرائب المؤجلة خصوم الناتجة عن:

- ترصيد فوائد بنكية من سنة 2019: 78,853,363.18 دج (الملحق رقم 06 ص173).
- تسجيل فوائد بنكية تخص سنة 2020: 107,855,538.07دج (الملحق رقم 06 ص 173).
- إعانات الاستغلال المقدمة للمؤسسة من طرف الوكالة الوطنية لدعم وتطوير الاستثمار(**ANDI**) والتي تمنح لمؤسسة **SCAEK** إعفاء بنسبة 72% من الضريبة على الأرباح، أي أن النسبة الخاضعة لـ **IBS** تقدر بـ 28% فقط، وعليه فإن مبلغ إعانة الاستغلال التي تحصلت عليها المؤسسة يمكن استخراجها من الملحق رقم 06 ص ص173، 174 كما يلي: لدينا:

مبلغ الضريبة مؤجلة خصوم يقدر بـ : 17.102.064.83دج حسب الملحق رقم 06، وهو يمثل مبلغ **IBS** (19%) للنسبة الخاضعة من الإعانة، المقدرة بـ 28% ومنه:

* نستخرج أولا المبلغ الإجمالي للضريبة على أرباح الشركات**IBS** كما يلي:

17.102.064.83دج ⟵ 28%

IBS الإجماليــة ⟵ 100%

وبتطبيق القاعدة الثلاثية نجد المبلغ الإجمالي لل **IBS** هو: (17.102.064.83 × 100%) ÷ 28% = 61.078.802.964 دج

ومنه:

IBS = 61.078.802.964 دج

* ثم نستخرج في مرحلة ثانية المبلغ الإجمالي لإعانة الاستغلال، والذي يمثل الوعاء الذي تحتسب على أساسه **IBS** كما يلي:

61.078.802.964 دج ⟵ 19%

مبلغ إعانة الاستغلال ⟵ 100%

وبتطبيق القاعدة الثلاثية نجد المبلغ الإجمالي للإعانة هو: (61.078.802.964دج × 100%) ÷ 19% = 321.467.384.02دج

ومنه:

إعانة الاستغلال= 321.467.384.02دج

الجدول رقم (2– 9): تفصيل حساب الضرائب مؤجلة خصوم لسنة 2020

البيان	الوعاء	IBS 19%	النسبة الخاضعة 28%
إعانات مقدمة للمؤسسة تسجل بنسبة 28% حسب ANDI	321,467,384.02	61,078,802.96	17,102,064.83
ترصيد فوائد مسجلة من سنة 2019	/	/	-78,853,363.18
تسجيل فوائد بنكية في سنة 2020	/	/	107,855,538.07
مجموع حساب 134 لسنة 2020			**46,104,239.72**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

2– التسجيل المحاسبي للضرائب مؤجلة خصوم لسنة 2020:

قامت المؤسسة خلال السنة المالية 2020 بتسوية عدة حالات للضريبة مؤجلة خصوم، وقد قام المحاسب بتسجيلها في الدفاتر المحاسبية كما يلي: (أنظر الملحق رقم06 ص ص 173، 174)

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
134	693	2020/01/19 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد سندات الخزينة العمومية (**OAT**)2019	3.197.465,75	3.197.465,75
134	693	2020/01/19 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد سندات الخزينة العمومية (**OAT**)2019	4.567.808,22	4.567.808,22
134	693	2020/01/19 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد سندات الخزينة العمومية (**OAT**)2019	3.891.095,89	3.891.095,89

134	693	2020/01/19 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد سندات الخزينة العمومية (**OAT**)2019	4.086.301,37	4.086.301,37
134	693	2020/01/19 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد سندات الخزينة العمومية (**OAT**)2019	11.693.589,04	11.693.589,04
134	693	2020/01/31 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد بنك (**CPA**)المؤرخة في: 2020/01/29	8.297.986,11	8.297.986,11
134	693	2020/01/31 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**BTA فئة 5سنوات**) المؤرخة في 2019/01/29	4.166.335,61	4.166.335,61
134	693	2020/01/31 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**BTA فئة 5سنوات**) المؤرخة في 2019/01/29	1.666.534,25	1.666.534,25

134	693	2020/01/31 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**BTA فئة 5سنوات**) المؤرخة في 2019/01/29	4.166.335,61	4.166.335,61
134	693	2020/01/31 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**BTA فئة 5سنوات**) المؤرخة في 2019/01/29	4.166.335,61	4.166.335,61
134	693	2020/01/31 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**BTA فئة 5سنوات**) المؤرخة في 2019/01/29	8.332.671,23	8.332.671,23
134	693	2020/03/22 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**BTA فئة 5سنوات**) المؤرخة في 2020/03/04	72.002,73	72.002,73
134	693	2020/03/22 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 7سنوات**) المؤرخة في 2020/03/11	28.032,79	28.032,79

134	693	2020/03/22 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 7سنوات**) المؤرخة في 2020/03/11	415.300,55	415.300,55
134	693	2020/03/22 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 7سنوات**) في2020/03/11	3.023.907,10	3.023.907,10
134	693	2020/03/22 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد (**OAT فئة 7سنوات**) المؤرخة في 2020/03/11	74.754,10	74.754,10
134	693	2020/04/06 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم الناتجة عن استرجاع 20% من أسهم شركة **SRH** اعتبارا من 2020/04/05	2.955.879,45	2.955.879,45
134	693	2020/04/30 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فائدة **5.05%** لبنك (**BDL**)المؤرخة في20/04/26	6.556.583,33	6.556.583,33
134	693	2020/04/30 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فوائد بنك (**BEA**) المؤرخة في 2020/04/26	6.518.055,55	6.518.055,55

134	693	2020/10/30 ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضرائب مؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة خصوم عن فائدة **5%** لبنك (**CPA**)المؤرخة في: 2020/10/18	976.388,89	976.388,89

كما قام محاسب المؤسسة بإثبات العديد من حالات الضريبة مؤجلة خصوم في نهاية السنة المالية 2020 وفق ما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد استثمارية لبنك القرض الشعبي الجزائري (**CPA**)	2.323.436,11	2.323.436,11
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد استثمارية لبنك التنمية المحلية (**BDL**)	1.835.843,33	1.835.843,33
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد استثمارية لبنك الجزائر الخارجي (**BEA**)	1.825.055,55	1.825.055,55
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد استثمارية لبنك القرض الشعبي الجزائري (**CPA**)	273.388,88	273.388,88

693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات شركة إعادة تمويل الرهن العقاري(**SRH**)	620.734,68	620.734,68
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**BTA** **فئة 5 سنوات**) لبنك **BEA**	468.014,25	468.014,25
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**BTA** **فئة 5 سنوات**) لبنك **BEA**	1.170.035,62	1.170.035,62
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**BTA** **فئة 5 سنوات**) لبنك **BEA**	2.340.071,23	2.340.071,23
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**BTA** **فئة 5 سنوات**) لبنك **BEA**	1.170.035,62	1.170.035,62
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**BTA** **فئة 5 سنوات**) لبنك **BEA**	1.170.035,62	1.170.035,62

693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**BTA فئة 5 سنوات**) لبنك **BEA**	765.681,00	765.681,00
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 7سنوات**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/01/14**	1.282.630,14	1.282.630,14
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 7سنوات**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/01/14**	897.841,10	897.841,10
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 7سنوات**) لبنك **BEA** اعتبارا من**2020/01/14**	3.283.533,15	3.283.533,15
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT** **فئة 7سنوات**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/01/14**	1.282.630,14	1.282.630,14

693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 7سنوات**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/01/14**	1.282.630,14	1.282.630,14
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 7سنوات**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/03/10**	1.078.575,34	1.078.575,34
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 7سنوات**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/03/10**	862.860,27	862.860,27
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 7سنوات**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/03/10**	291.215,34	291.215,34
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 7سنوات**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/03/10**	776.574,25	776.574,25

693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 15سنة**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/04/21**	1.467.897,32	1.467.897,32
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 15سنة**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/04/21**	938.491,73	938.491,73
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 7سنوات**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/10/06**	125.347,95	125.347,95
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 7سنوات**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/10/06**	125.347,95	125.347,95
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 7سنوات**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/10/06**	125.347,95	125.347,95

693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 15سنة**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/04/26**	748.443,84	748.443,84
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 10سنوات**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/02/23**	123.697,27	123.697,27
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 15سنة**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/04/26**	162.004,93	162.004,93
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 7سنوات**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/07/05**	110.772,60	110.772,60
693	134	2020/12/31 فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد سندات (**OAT فئة 15سنة**) لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/04/26**	66.317,81	66.317,81

693		2020/12/31		
	134	فرض ضرائب مؤجلة خصوم	7.683,78	
		ضرائب مؤجلة خصوم		7.683,78
		ضريبة مؤجلة خصوم عن فوائد ودائع لأجل لبنك **BEA** اعتبارا من **2020/12/17**		
693		2020/12/31		
	134	فرض ضرائب مؤجلة خصوم	17.102.064,83	
		ضرائب مؤجلة خصوم		17.102.064,83
		ضريبة مؤجلة خصوم عن إعانات الاستغلال من وكالة **ANDI**		

الفرع الثالث: مقارنة الضرائب المؤجلة لسنة 2019 مع الضرائب المؤجلة لسنة 2020

إن الهدف من إجراء مقارنة بين السنوات المالية للفترة محل الدراسة، فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، هو الوقوف على أهم التغيرات الحاصلة في قيم ومبالغ العناصر المكونة للضريبة المؤجلة خلال هذه الفترة ومحاولة إيجاد تفسيرات منطقية لهذه الاختلافات، خاصة إذا كان الانطلاق من مبدأ أن مؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف تطبق النظام المحاسبي المالي **SCF** المستوحى من معايير المحاسبة الدولية، والذي يتميز بخاصية القابلية للمقارنة للقوائم المالية سواء لنفس المؤسسة بين سنوات مختلفة أو بين مؤسسات مختلفة تنتمي إلى نفس القطاع ومن هذا المنطلق فإنه يمكن تقسيم هذه المقارنة إلى عنصرين هما:

1- مقارنة بين الضرائب مؤجلة أصول (حـ / 133) للسنتين 2019 و2020

مما سبق تناوله، يمكن القول أنّ الضريبة مؤجلة أصول حـ/133 المتعلقة بسنة 2019 تشتمل على نفس العناصر المكونة للضريبة مؤجلة أصول لسنة 2020، فيما عدا مخصص نزاع المؤسسة مع عامل سابق لديها والذي تم تكوينه سنة 2020 فقط، وعليه يمكن تلخيص عملية المقارنة بين كلا السنتين في الجدول التالي:

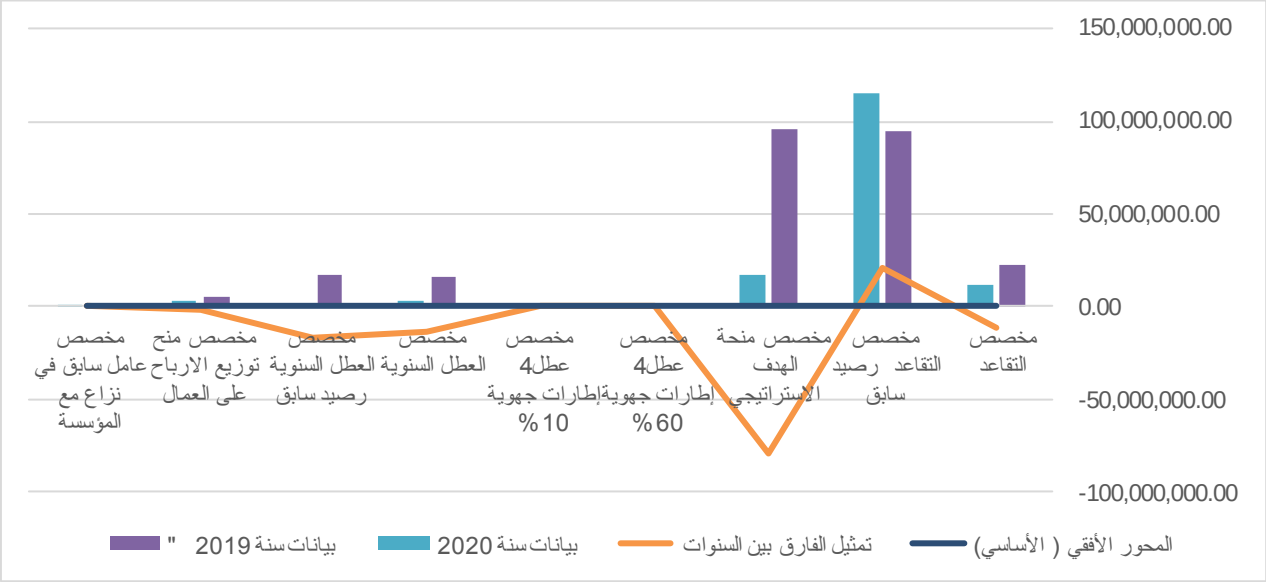
الجدول رقم (2–10): مقارنة بين الضرائب مؤجلة أصول ح/133 لسنتي 2019 و2020

البيان	2019	2020	الفارق	النسبة %
مخصص التقاعد	22,989,431.64	11,684,145.80	-11,305,285.84	-96.76%
مخصص التقاعد رصيد سابق	94,267,897.72	114,879,286.06	20,611,388.34	17.94%
مخصص منحة الهدف الاستراتيجي	96,277,192.09	17,199,696.54	-79,077,495.55	-459.76%
مخصص عطل4 إطارات جهوية %60	235,261.52	231,361.59	-3,899.93	-1.69%
مخصص عطل4 إطارات جهوية %10	39,561.24	38,560.26	-1,000.98	-2.60%
مخصص العطل السنوية	16,538,860.49	3,080,264.97	-13,458,595.52	-436.93%
مخصص العطل السنوية رصيد سابق	17,309,035.49	770,175.00	-16,538,860.49	-2147.42%
مخصص منح توزيع الارباح على العمال	5,431,826.40	3,458,000.00	-1,973,826.40	-57.08%
مخصص نزاع عامل سابق مع المؤسسة	0.00	72,838.19	72,838.19	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على ما سبق التطرق إليه في الجدول (2–6) والجدول (2–8).

من خلال الجدول أعلاه يمكن ملاحظة وجود تباين واختلاف ظاهرين بين قيم العناصر المحددة لقيمة الضريبة المؤجلة أصول لسنة 2019 مقارنة بسنة 2020، إلاّ أن إظهار ذلك بشكل أوضح سيتحقق عند الاستعانة بترجمة قيم الجدول أعلاه بيانيا كما يلي:

الشكل رقم(2-9): مقارنة الضريبة مؤجلة أصول ح/133 بين السنتين 2019 2020



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الجدول أعلاه.

بناء على الشكل رقم(2-9) والجدول رقم(2-10) أعلاه، يمكن القول أنّ الفارق الكبير بين مقدار الضريبة المؤجلة أصول لسنة 2019 ومقدار الضريبة المؤجلة أصول لسنة 2020، يرجع إلى التغير في العناصر المحددة لهذه الضريبة، حيث نجد أنّ مخصص التقاعد نقص بمبلغ 11,305,285.84دج أي ما يعادل نسبة تقارب 97% سنة 2020 مقارنة بسنة 2019، وذلك لعدم وجود عدد الموظفين المحالين للتقاعد سنة 2020 كما في السنة السابقة 2019، فيما سجل مخصص منحة الهدف الاستراتيجي النسبة الأكبر في التغيير حيث نقص بمبلغ 79,077,495.55دج وبنسبة تفوق 450 % وذلك بسبب الركود الاقتصادي الذي شهدته البلاد والعالم أجمع بسبب جائحة كورونا، أمّا ما يتعلق بمخصص عطل الأربع إطارات الذين تتعهد مؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف بدفع رواتبهم في إطار علاقات العمل التي تربطها مع مؤسساتهم الأصلية، فبقي ثابت تقريبا في كلا السنتين ولم يسجل أي تغير معتبر(01%، 02%) وذلك لثبات الرواتب الشهرية لهؤلاء الإطارات.

فيما سجل مخصص العطل السنوية سقوط حرّ بمبلغ يصل إلى 13,458,595.52 دج وبنسبة تفوق 436%، وذلك لعدم تخصيص المؤسسة مؤونة للعطل السنوية لعمالها سنة 2020 تقارب ما خصصته سنة 2019، بسبب استفادة معظم عمالها من عطلهم السنوية في السنة ذاتها أي سنة 2020، وبالتالي فهي غير مضطرة لتخصيص مؤونة للعطل السنوية سنة 2020 بمبلغ يقارب مع ما خصصته سنة 2019، فيما عملت في المقابل على تعديل أوقات العمل لعمالها تماشيا مع الإجراءات الصحية المفروضة من طرف الدولة لتفادي انتشار

عدوى الفيروس، أمّا مخصص منح توزيع الأرباح السنوية على العمال فنقص بأكثر من النصف(57%) بما قيمته 1,973,826.40 دج وذلك راجع لانخفاض الأرباح السنوية التي حققتها المؤسسة سنة 2020 مقارنة بما حققته سنة 2019، لتدهور أوضاعها الاقتصادية بسبب أزمة كورونا طبعا، ممّا أثر بالسلب على قيمة منح الأرباح الموزعة على موظفيها، أمّا فيما يتعلق بمخصص نزاع عامل سابق مع المؤسسة فسجل تغير إيجابيا بنسبة 100% وهذا شيء طبيعي، لأن هذا المخصص (المؤونة) قد تمّ تحديده سنة 2020 فقط بمبلغ يقدر بـ 72,838.19 دج نظرا لتوقع محاسب المؤسسة لإمكانية صرف هذا المبلغ في إطار المنازعات مع ذلك العامل فيما لم يكن لمؤونة النزاع هذه ظهور سنة 2019.

أمّا ما يتعلق بمخصص التقاعد رصيد سابق ومخصص العطل السنوية رصيد سابق فكلاهما يتعلق بسنة 2018 أو 2019، وعليه فهما يخرجان على نطاق المقارنة الذي يتعلق بسنة 2020.

2- مقارنة بين الضرائب مؤجلة خصوم (حـ / 134) للسنتين 2019 و2020

يتضح مما سبق التطرق إليه أنّ العناصر المحددة للضريبة مؤجلة خصوم المتعلقة بسنة 2019 هي نفسها العناصر المحددة للضريبة مؤجلة خصوم لسنة 2020، فيما عدا إعانات الاستغلال التي ظهرت بخلال سنة 2020 دون سنة 2019، والجدول التالي يوضح ذلك:

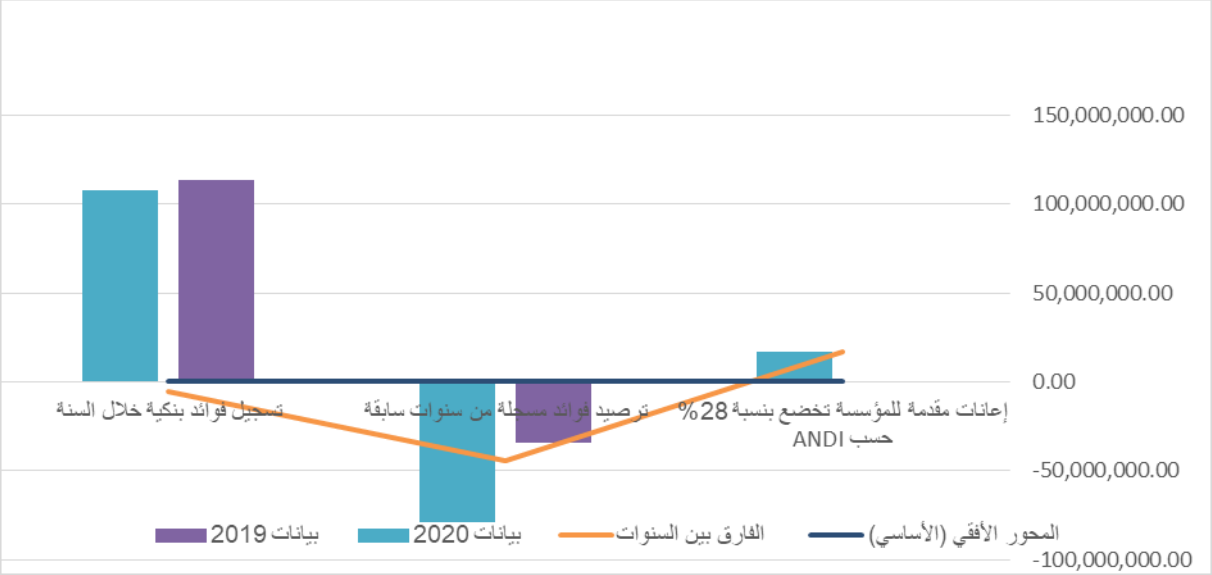
الجدول رقم (2- 11) مقارنة بين الضرائب مؤجلة خصوم حـ/134 لسنتي 2019 و2020

البيان	2019	2020	الفارق	النسبة
إعانات مقدمة للمؤسسة تخضع بنسبة 28% حسب ANDI	0.00	17,102,064.83	17,102,064.83	100.00%
ترصيد فوائد مسجلة من سنوات سابقة	-34,397,920.45	-78,853,363.18	-44,455,442.73	56.38%
تسجيل فوائد بنكية خلال السنة	113,251,283.63	107,855,538.07	-5,395,745.56	-5.00%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على ما سبق التطرق إليه في الجدول (2-7) والجدول (2-9).

كما سبق وتمت الإشارة، فإنّ تحليل الجدول أعلاه والتعليق عليه بصورة واضحة يتوجب تحويله وترجمته إلى شكل بياني حتى يتم توضيح الفارق الحاصل في الحساب 134 ضريبة مؤجلة خصوم بين السنتين الماليتين 2019 و2020 كما يلي:

الشكل رقم(2-10): مقارنة الضريبة مؤجلة خصوم ح/134 بين السنتين 2019 2020



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الجدول أعلاه.

من خلال الجدول رقم (2-11) والشكل رقم (2-10) أعلاه، نلاحظ أنّ هناك اختلاف في مبلغ الضريبة مؤجلة خصوم ح/ 134 بين السنتين 2019 و2020، حيث أن مبلغ العبء الضريبي الذي كان مستحق الدفع من طرف مؤسسة صناعة الإسمنت بسطيف سنة 2019 أقل من مبلغ الضريبية مستحقة الدفع والتي سجلت على عاتق المؤسسة خلال سنة 2020، وهذا الاختلاف يمكن إرجاعه إلى التغير الذي صاحب كل من الضريبة مؤجلة خصوم الناتجة عن إعانات الاستغلال المقدمة إلى المؤسسة من طرف الوكالة الوطنية لدعم وتطوير الاستثمار**ANDI** خلال سنة 2020، بسبب حاجة المؤسسة إلى تغطية البعض من أعبائها بواسطة هذه الإعانات المالية تفاديا للوقوع في أي انزلاقات مالية بسبب الركود الاقتصادي الذي عانت منه مؤسسة **SCAEK** كغيرها من المؤسسات الجزائرية والذي سببه فيروس كورونا وما تبعه من قيود وإجراءات، أيضا نجد أنّ الضريبة مؤجلة خصوم الناتجة عن تحصيل الفوائد البنكية قد ساهمت في صنع الفارق بين السنتين حيث تمّ تسجيل ما قيمته 113,251,283.63دج خلال 2019 فيما تمّ تسجيل107,855,538.07دج سنة 2020، وهذا يعود إلى تدني التحصيل المالي للاستثمارات المالية للمؤسسة بنسبة (-5%) لكن ليس لتدهور وضعها أو تأزمها ولكن طبعا لأوضاع البلاد ككل.

أمّا فيما يتعلق بترصيد أو تسوية الضريبة مؤجلة خصوم للفوائد المالية المسجلة في سنوات سابقة فنجد أنه قد تمت تسوية رصيد الحساب 134 الخاص بسنة 2018 والذي يبلغ ما قيمته 34,397,920.45 دج في سنة

2019، كما تمت تسوية رصيد الحساب 134 المتعلق بسنة 2019 الذي يبلغ 78.853.363.18دج في سنة 2020.

وعليه فإنه يمكن القول أنّ مؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف قد تأثرت بالقيود والإجراءات التي فرضتها الدولة بناء على الأوضاع الصحية التي عاشتها البلاد خلال الفترة الممتدة ما بين 2019 – 2020، وهو ما جعلها في حالة لا استقرار من الناحية الاقتصادية شأنها شأن الكثير من المؤسسات الناشطة في الجزائر.

المبحث الثالث: النتيجة المحاسبية والجبائية لمؤسسة صناعة الإسمنت بسطيف

يتضمن هذا المبحث عرض لكيفية تحديد النتيجة المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2020 بهدف حساب الربح الخاضع للضريبة على الأرباح عن طريق الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وما يترتب عن ذلك من إضافات(استردادات) وتخفيضات من شأنها إبراز أهم الفروقات الضريبية المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وتوضيح دور الضريبة المؤجلة بنوعيها ضرائب مؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم كإحدى أهم الآليات في تحقيق الانسجام والتوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية.

المطلب الأول: تحديد النتيجة المحاسبية لمؤسسة صناعة الإسمنت بسطيف لسنة 2020

لقد سبق وتمت الإشارة إلى أنّ النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي يمكن حسابها بطرقتين مختلفتين، إحداهما باستخدام الميزانية المحاسبية عن طريق الفرق بين مجموع أصول المؤسسة ومجموع خصومها للسنة المالية محل الدراسة كما يلي:

حسب الملحق رقم 09 ص169 الذي يمثل جانب الأصول لميزانية مؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف لسنة 2020، فإنّ إجمال أصول المؤسسة يساوي: 124,87 124 942 59 **دج**

وحسب الملحق رقم 10 ص170 الذي يمثل جانب الخصوم لميزانية مؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف لسنة 2020، فإن إجمالي خصوم المؤسسة يساوي: 977,18 699 192 56 **دج**

ومنه فإنّ النتيجة المحاسبية لمؤسسة **SCAEK** لسنة 2020 تساوي:

3 749 424 147,69 = 56 192 699 977,18– 59 942 124 124,87 **دج**

أما الطريقة الثانية لحساب النتيجة المحاسبية للمؤسسة، فتكون باستخدام جدول حسابات النتائج الذي يعتبر من أهم القوائم المالية الموضحة لكيفية سير نشاط المؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق نتائج إيجابية (ربح) أو سلبية (خسارة)، من خلال تتبع التغيرات المسجلة خلال السنة المالية 2020 بدء من رقم الأعمال ومصادر الإيرادات الواردة والنفقات المصروفة وصولا إلى النتيجة المحاسبية المحققة، أمّا فيما يتعلق بنشاط مؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف للسنة المالية 2020، فقد جاء حسب الملحق رقم (12) ص180 جدول حسابات النتائج كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (2-12): جدول حسابات النتائج لمؤسسة SCAEK لسنة .2020

البيان	2020	2019
المبيعات والمنتجات	15 565 442 886,02	14 736 385 329,64
تغيير المخزون	(999 189 975,95)	1 177 043 058,01
منتجات مثبتة	0,00	0,00
اعانات الاستغلال	322 487 077,71	3 213 375,90
انتاج السنة المالية	**14 888 739 987,78**	**15 916 641 763,55**
مشتريات مستهلكة	(4 163 244 182,96)	(3 954 575 587,78)
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	(2 010 569 919,50)	(1 197 866 021,46)
استهلاك السنة المالية	**(6 173 814 102,46)**	**(5 152 441 609,24)**
القيمة المضافة للاستغلال	**8 714 925 885,32**	**10 764 200 154,31**
أعباء المستخدمين	(1 401 832 495,48)	(1 993 571 529,53)
الضرائب، الرسوم والمدفوعات المماثلة	(198 573 257,51)	(225 136 490,05)
الفائض الاجمالي عن الاستغلال	**7 114 520 132,33**	**8 545 492 134,73**
المنتجات العملياتية الاخرى	204 009 620,15	91 654 655,69
الاعباء العملياتية الاخرى	(77 638 030,88)	(166 473 649,13)
مخصصات الإهتلاك	(3 306 619 943,54)	(3 399 127 975,81)
مخصصات المؤونات	(138 284 341,08)	(194 478 394,52)
استرجاع خسائر القيمة والمؤونات	1 374 704,77	25 383 330,71
النتيجة العملياتية	**3 797 362 141,75**	**4 902 450 101,67**
المنتجات المالية	1 091 906 771,35	640 070 500,93
الاعباء المالية	(568 716 848,79)	(527 346 227,07)
النتيجة المالية	**523 189 922,56**	**112 724 273,86**
النتيجة العادية قبل الضريبة	**4 320 552 064,31**	**5 015 174 375,53**
الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية	(242 202 302,00)	(286 319 921,00)
الضرائب المؤجلة (تغيرات) على النتائج العادية	(68 925 614,62)	7 337 477,82
مساهمة المستخدمين في الربح	(260 000 000,00)	(222 000 000,00)
اجمالي نواتج الانشطة العادية	**16 186 031 084,05**	**16 673 750 250,88**
اجمالي أعباء الانشطة العادية	**(12 436 606 936,36)**	**(12 159 558 318,53)**
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**3 749 424 147,69**	**4 514 191 932,35**
الايرادات غير العادية	0,00	0,00

الاعباء غير العادية	0,00	0,00
النتيجة غير العادية	**0,00**	**0,00**
النتيجة الصافية للسنة المالية	**3 749 424 147,69**	**4 514 191 932,35**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

يتضح من خلال جدول حساب النتيجة لمؤسسة **SCAEK** للسنة المالية 2020 أعلاه، أنّ المؤسسة قد حققت نتيجة محاسبية صافية تقدر بـ: 147,69 424 3749 دج، وهي نتيجة منخفضة مقارنة بنتيجة 2019 والمقدرة بـ: 932,35 191 514 4 **دج**، وذلك نتيجة لانخفاض القيمة المضافة للاستغلال لسنة 2020 (885,32 925 714 8 **دج**) عن تلك المسجلة في سنة 2019 (154,31 200 764 10 **دج**) بما مقداره 269 274 049 2 **دج**، وهو مؤشر سلبي حول قدرة المؤسسة على استغلال إمكانياتها المادية في تحقيق الإيرادات. أيضا ما يعكسه اجمالي فائض الاستغلال الذي ظهر بقيمة منخفضة تقدر بـ: 132,33 520 114 7 دج سنة 2020 مقارنة بسنة 2019 حيث قدر بـ: 134,73 492 545 8 **دج**، **أي** بفارق سالب يقدر بـ: 002.4 972 430 1 دج، حيث تتحمل أعباء المستخدمين القسط الأكبر من الفائض الاجمالي للاستغلال بمبلغ : 495,48 832 401 1 دج وهي عبارة عن تكاليف ثابتة مستمرة ممّا يظهر مدى نجاعة استراتيجية المؤسسة في تسيير مواردها البشرية ومدى فعاليتها في تحقيق القيمة المضافة للاستغلال وقدرة المؤسسة على البقاء والاستمرارية، أمّا إيرادات مؤسسة **SCAEK** لسنة 2020 فتكونت بالأساس من المبيعات والمنتجات التي قدرت 886,02 442 565 15دج بما يقارب 91% من مجمل إيرادات المؤسسة، التي تقدر بـ:060,00 221 185 17 دج، وهو ما يدلّ على أنّ المؤسسة في وضعية اقتصادية جدّ ممتازة تساعد على بقائها، أمّا المنتجات العملياتية الأخرى والمقدرة بـ: 620,15 009 204 دج، واسترجاعات خسائر القيمة والمؤونات المشكلة سابقا التي قدرت بـ: 704,77 374 1 دج، بالإضافة إلى المنتجات المالية التي قدرت بـ:771,35 906 091 1 دج، فتشكل جميعها ما نسبته 8% فقط من مجمل الإيرادات المحققة خلال السنة وهو ما يؤكد أنّ انخفاض النتيجة المحاسبية الصافية التي حققتها المؤسسة خلال سنة 2020 مقارنة بما حققته سنة 2019، إنما هو نتاج تأثرها بالوضع الصحي للبلاد لا أكثر شأنها في ذلك شأن معظم المؤسسات التي تنشط في الجزائر.

أمّا فيما يتعلق برصيد الضرائب المؤجلة المشكلة خلال سنة 2020 والمقدر بـ: 614,62 925 68 فقد ظهر بقيمة دائنة، ناتجة عن الفرق بين رصيد الضرائب مؤجلة أصول ورصيد الضرائب مؤجلة خصوم:

(10. 738 674 101 – 48. 123 749 32 = 68 925 614,62) حسب الملحق رقم (14) ص182 والملحق رقم (15) ص183، بمعنى أنّ هناك عبء ضريبي ستلتزم المؤسسة بسداده مستقبلا (ض م خصوم)، سببه تخفيض بعض الايرادات المسجلة محاسبيا خلال سنة 2020، وعدم احتسابها جبائيا –إعانات الاستغلال– التي ستتحقق فعلا خلال سنوات لاحقة، وهو ما ساهم في تخفيض النتيجة الجبائية للمؤسسة وخفف عبء (IBS)عليها. أمّا رصيد الضرائب المؤجلة لسنة 2019، فقد ظهر مدينا بقيمة 477,82 337 7 **دج** ناتج عن الفرق بين رصيد الضرائب مؤجلة أصول ورصيد الضرائب مؤجلة خصوم حسب الملحق رقم (13) ص 173: (55. 920 792 51 **–** 73. 442 455 44 **=** 477,82 337 7)، بمعنى أنّ هناك عبء ضريبي سيتمّ استرداده (ض م أصول) في سنة 2020 سببه الرفض الجبائي لبعض التكاليف المقبولة محاسبيا، ممّا أدّى إلى انخفاض أعباء المؤسسة خلال سنة 2019 وزيادة نتيجتها الجبائية ولكن في المقابل ازداد العبء الضريبي عليها(IBS).

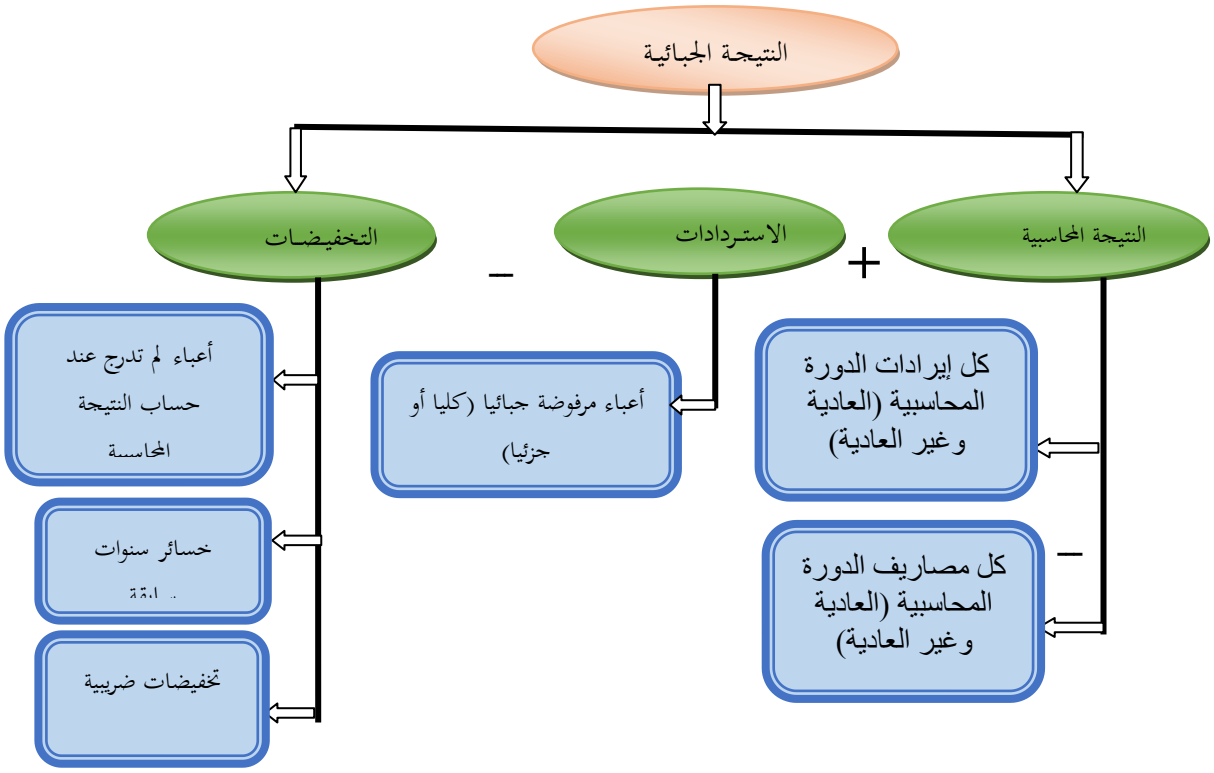
أمّا مبلغ الضريبة على الأرباح المسدد من طرف المؤسسة والمقدر بـ: 302,00 202 242 **دج** والذي يمثل مبلغ الإخضاع الضريبي، فهو لا يتناسب مع النتيجة المحاسبية المتحصل عليها، ممّا يؤدي إلى طرح تساؤلات عديدة حول كيفية حساب هذا المبلغ وعلى أي أساس تمّ تحديده؟

وعليه فإنّ الإجابة على السؤال أعلاه تتطلب تحديد الوعاء الجبائي الخاضع للضريبة على الأرباح لمؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف لسنة 2020 ومقارنته بمبلغ الضريبة على الأرباح المسدد من طرفها.

المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة صناعة الإسمنت بسطيف لسنة 2020

إنّ حساب مبلغ الضريبة التي يتوجب على مؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف دفعها إلى مصلحة الضرائب يتطلب تحديد الوعاء الضريبي الخاضع والمقبول من طرف المصالح الجبائية، وذلك بتطبيق قاعدة حساب النتيجة الجبائية الخاضعة، التي تستوجب إجراء مجموعة من التحديثات على النتيجة المحاسبية تتمثل أساسا في إضافة مجموعة من الاسترادات وحسم مجموعة من التخفيضات، حيث يمكن تلخيص كيفية حساب النتيجة الجبائية لمؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف بناء على الشكل التالي:

الشكل رقم (2 –11): مخطط حساب النتيجة الجبائية في مؤسسة SCAEK.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الجدول الجبائي رقم 09.

وعليه يمكن من خلال الجدول التالي الذي يمثل الجدول رقم 9 جدول حساب النتيجة الجبائية لسنة 2020 (أنظر الملحق رقم 11، ص179) والذي يمثل بدوره أحد أهم القوائم المالية المقدمة للمصالح الجبائية ضمن التصريح السنوي، التي توضح كيفية تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية:

الجدول رقم (2–13): جدول حساب النتيجة الجبائية لسنة 2020.

1–النتيجة الصافية للنشاط (حساب النتائج)	ربـــح	3 749 424 148
	خسارة	0
2–الاستردادات		
أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال		621 680
حصص الهدايا الاشهارية غير القابلة للخصم		3 012 078
حصص الرعاية غير القابلة للخصم		16 185 632
الاشتراكات والتبرعات غير القابلة للخصم		50 387 008
الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم		1 400 000

المؤونات غير القابلة للخصم		1 620 455
الاهتلاكات غير القابلة للخصم		2 644 267
الضرائب على أرباح الشركات	ضرائب مستحقة على النتيجة	242 202 302
	ضرائب مؤجلة	68 945 615
الغرامات والعقوبات غير القابلة للخصم		1 236 605
أعباء أخرى غير قابلة للخصم		980 852 914
مجموع الاستردادات		1 369 108 555
3-التخفيضات		
المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على الأرباح		1 495 835
تخفيضات أخرى		564 362 001
مجموع التخفيضات		565 857 836
4-خسائر سنوات سابقة قابلة للخصم		0
عجز سنة 2016		0
عجز سنة 2017		0
عجز سنة 2018		0
عجز سنة 2019		0
مجموع العجز المخفض		0
النتيجة الجبائية (1+2-3-4)	ربح	4 552 674 867
	خسارة	0

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم (11) ص179.

يظهر من الجدول أعلاه أنّ محاسب المؤسسة قد قام عند تحديده للنتيجة المحاسبية بإدراج أعباء غير قابلة للخصم جبائيا تقدر بـ: 555 108 369 1دج رغم أنها صحيحة محاسبيا، وهو ما أدّى إلى رفضها جبائيا ممّا خلق العديد من الاختلافات والفروقات بين ما هو مسجل محاسبيا وما هو مقبول جبائيا، وفيما يلي تصنيف لهذه الفروقات حسب ما تمّ التطرق إليه سابقا في الجانب النظري:

1. الفروقات الدائمة:

- أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال **680 621 دج**
- حصص الهدايا الاشهارية غير القابلة للخصم **078 012 3 دج**
- حصص الرعاية غير القابلة للخصم **632 185 16 دج**
- هبات وتبرعات غير القابلة للخصم **008 387 50 دج**
- رسوم تكوين (تمهين) **000 400 1 دج**
- مؤونات غير القابلة للخصم **455 620 1 دج**
- إهتلاكات غير القابلة للخصم **267 644 2 دج**
- ضرائب على النتيجة **302 202 242 دج**
- الغرامات والعقوبات غير القابلة للخصم **605 236 1 دج**

المجموع = 026 310 319 دج

مع العلم أنّ الفروقات الدائمة يتمّ إعادة إدماجها في الربح الجبائي، وبالتالي فهي تؤدي إلى زيادة النتيجة الجبائية مقارنة بالنتيجة المحاسبية، ولكن في المقابل لا تؤدي إلى فرض ضرائب مؤجلة.

2. **الفروقات المؤقتة:***

مجموعها: 914 852 980 دج

إنّ الفروقات المؤقتة أعلاه تتمّ إضافتها هي الأخرى إلى الربح الجبائي الخاضع للضريبة، ولكن هي فقط من ستترتب عليها ضرائب مؤجلة، أما فيما يتعلق **بالتخفيضات** فقد جاءت كما يلي:

- إيرادات توزيع أرباح خاضعة للضريبة على الأرباح: **835 495 1 دج**
- تخفيضات أخرى:* **001 362 564**

المجموع = 836 857 565 دج

* لم يتم التصريح بتفصيل مبلغ الفروقات المؤقتة من طرف معدّ الميزانية الجبائية بحجة السرية المهنية للمؤسسة.

* لم يتم التصريح بتفصيل مبلغ التخفيضات الأخرى أيضا بحجة السرية المهنية للمؤسسة.

أمّا فيما يتعلق **بعجز السنوات الأربع السابقة** فقد جاء معدوم، ممّا يدل على الوضعية الاقتصادية الممتازة التي تتميز بها مؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف، ويجعل سمعتها في القمة، كما أنّ حصولها على مختلف شهادات الكفاءة أمرا في غاية الاستحقاق والجدارة.

وكملخص لما تمّ تفصيله يمكن حساب النتيجة الجبائية لمؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف لسنة 2020 كما يلي بتطبيق العلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + مج الاستردادات – مج التخفيضات – عجز السنوات السابقة

النتيجة الجبائية = 148 424 749 3 + 555 108 369 1 –836 857 565 – 0.00

النتيجة الجبائية = 867 674 552 4 دج

وعليه فإنّ مبلغ الضريبة الذي سيكون على عاتق مؤسسة **SCAEK** فيمكن حسابه كما يلي:

IBS = (النتيجة الجبائية × معدل الضريبة على الأرباح (19%) × (28% تخفيض **ANDI**)

IBS = (867 674 552 4 × (19%) × (28%)

IBS = 242 202 302,00 دج

وهو نفس مبلغ الضريبة على الأرباح الذي دفعته مؤسسة **SCAEK** سنة 2020، والظاهر في جدول حساب النتيجة لسنة 2020 أعلاه.

ممّا سبق يتضح أنّ نتيجة المؤسسة موجبة، أي أنَ المؤسسة قد حققت ربح جبائي خاضع للضريبة على الأرباح بنسبة 19% قدره: 867 674 552 4 دج وهذا بسبب زيادة المداخيل المحققة من طرف المؤسسة خلال سنة 2020 عن الأعباء التي تحملتها؛ كما يمكن من خلال جدول حساب النتيجة أعلاه ملاحظة اختلاف بل وتفوق النتيجة الجبائية عن النتيجة المحاسبية التي حققتها مؤسسة **SCAEK**، والتي تقدر بـ: 148 424 749 3دج وذلك راجع إلى إعادة إدماج بعض التكاليف المقبولة محاسبيا للربح الخاضع للضريبة بسبب عدم قبولها جبائيا من طرف مصالح الضرائب.

كما تجدر الإشارة إلى أنَ النتيجة المحاسبية الظاهرة في جدول حساب النتيجة هي النتيجة الحقيقية للمؤسسة، وبالتالي فهي تعبر عن وضعيتها الاقتصادية لمختلف الأطراف ذات العلاقة، على اعتبار أنّ كل العمليات التي تمَ تسجيلها محاسبيا في مؤسسة صناعة الاسمنت قد تمّت وفق قواعد SCF، وهو ما يفضي جانبا

كبيرا من الصدق والشفافية على القوائم المالية للمؤسسة هذا من جهة؛ ومن جهة أخرى فإنَ تجاهل أثر الضريبة الناتج سواء عن رفض بعض التكاليف المقبولة محاسبيا، أو السماح بتخفيض بعض الإيرادات التي لم تتحقق بالفعل خلال السنة المعنية من طرف المصالح الجبائية، له أثر كبير على النتيجة الحقيقية للمؤسسة، وبالتالي على صدق قوائمها المالية، لأنَ عدم قبول بعض التكاليف جبائيا رغم صحتها محاسبيا وإعادة إدماجها ضمن الربح الخاضع للضريبة، سيؤدي حتما إلى زيادة العبء الضريبي على نتيجة المؤسسة بمبلغ الضريبة المفروض على هذه التكاليف (مبلغ ضريبة مؤجلة أصول) والذي قدر سنة 2019 بـ: 477,82 337 7دج، كما أنّ تخفيض مبلغ الايرادات التي لم تتحقق فعلا من الربح الخاضع للضريبة سيؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي على نتيجة المؤسسة بـ مبلغ (الضريبة مؤجلة خصوم) المقدر بـ: 615 945 68 دج سنة 2020، والذي تلتزم المؤسسة بتسديده خلال سنوات لاحقة.

وعليه فإنَ تقليص الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الذي يعطيه المشرع الجزائري الأولية في التطبيق، يتطلب إضافة الأعباء المرفوضة جبائيا إلى الربح الخاضع للضريبة وحسم التخفيضات المسموح بها جبائيا منه، ممّا يؤدي إلى تغير النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بمقدار وعاء الضريبة المؤجلة، وهكذا يتم الحفاظ على النتيجة المحاسبية الحقيقية بالاعتماد على آلية الضريبة المؤجلة.

المطلب الثالث: تحليل نتائج المقابلة مع موظفي قسم المحاسبة بمؤسسة SCAEKوبعض الأكاديميين والمهنيين في المحاسبة

من خلال هذا المطلب سيتم استخدام أسلوب المقابلة المغلقة مع بعض موظفي قسم المحاسبة والتسيير بمؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف وعدد من الأكاديميين والمهنيين في المحاسبة من خارج المؤسسة، وذلك بغية تحقيق أهداف الدراسة وتعميم نتائجها، حيث جاء هذا الاجراء بسبب عدم تجاوز أفراد العينة داخل المؤسسة 11 موظفا تابع لمصلحة المحاسبة والمالية، لذلك كان من الضروري التوجه إلى أصحاب الخبرة الأكاديمية والمهنية خارج المؤسسة.

1) مجتمع وعينة الدراسة:

كما سبق وتمت الإشارة فإن مجتمع الدراسة يتمثل في مؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف ممثلة بموظفيها التابعين لقسم المحاسبة والتسيير، بالإضافة إلى مجموعة من الأساتذة الجامعيين وعدد من المحاسبين ومراجعي الحسابات، حيث كانت مفردات الدراسة في مجملها (30 فردا)، شملت منها المقابلة الشخصية (18 فردا)، فيما كانت المقابلة عن طريق الهاتف (12 فردا)، وقد تم الحصول على مجموعة من البيانات الأولية الوصفية، والتي تتمثل في آراء مفردات الدراسة حول بعض الأمور التي من الضروري معرفة رأيهم بشأنها، والتي ترتكز في

الاستفسار عن وجود اختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، ومدى امتثال المؤسسات الاقتصادية الناشطة في الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي، والمزايا المترتبة والمنعكسة على هذه المؤسسات جراء تطبيقه، بالإضافة الى الاستفسار عن أهم الطرق المستخدمة في قياس الضريبة على الأرباح في الجزائر، ومزايا طريقة الأصل/الالتزام العالقة بين قيمة وحجم الضرائب المؤجلة الناشئة والمنعكسة مستقبلا، وهل كلما أدت نصوص التشريع الضريبي الى تعاظم قيمة وحجم الفروق الضريبية، ومن ثم الضرائب المؤجلة أدى ذلك الى زيادة عبء الافصاح المحاسبي بالقوائم المالية.

2) التحليل الاحصائي:

في إطار مقياس ليكارت الثلاثي الاتجاه تم تحديد حقول الإجابات من خلال إعطاء ثلاث إجابات لكل سؤال (نعم – لا– جواب آخر) لمعرفة رأي أفراد عينة الدراسة حول الأسئلة المختلفة، وفق الجدول أدناه:

الجدول رقم (2–14): درجة الاجابات من عينة الدراسة وفقًا لمقياس ليكارت الثلاثي

الفئة	الاتجاه
1 – 1.66	تميل الإجابات إلى (جواب آخر)
1.67 – 2.33	تميل الإجابات إلى (لا)
2.34 – 3.00	تميل الإجابات إلى (نعم)

المصدر: من إعداد الطالبة

2–1) تحليل الخصائص الديموغرافية للعينة

الجدول رقم (2–15): النسب المئوية للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية
الشهادة العلمية	دكتوراه	7	%24
	ماستر أو ماجستير	4	%13
	ليسانس	11	%37
	مستوى آخر	8	%26
المجمـــــوع		30	%100
الوظيفة	أستاذ جامعي	7	%24
	محاسب	10	%34

	مراجع حسابات	8	%26
	مدير أو مسير مالي	5	%16
المجمـــــوع		30	%100
مكان العمل	الجامعة	7	%24
	مؤسسة صناعة الاسمنت SCEAK بسطيف	11	%37
	أعمال حرة	12	%39
المجمـــــوع		30	%100
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	5	%16
	من 5 إلى 15 سنة	16	%54
	أكثر من 15 سنة	9	%30
المجمـــــوع		30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة

* يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معظم أفراد عينة الدراسة يحملون شهادات عليا، وهو ما يعادل 74% من مجمل أفراد العينة، موزعة على النحو التالي، حيث أن ما نسبته 37% يحملون شهادة ليسانس، و13% يحملون شهادة الماستر أو الماجستير، و24 %حائزين على شهادة دكتوراه، في حين تمثل نسبة الحاصلين على مستويات أخرى 26%، حيث أظهرت مقابلتهم أنهم حاصلين على شهادة تقني أو تقني سامي في المحاسبة وهم من موظفي مؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف.

* كما يمكن ملاحظة أن الفئة الغالبة على عينة الدراسة هم محاسبين بنسبة 34% تليها فئة مراجعي الحسابات بنسبة 26%، فيما توزعت النسبة الباقية 40% بين أساتذة المحاسبة 24% ومدراء المالية ومسيري قسم المحاسبة لمؤسسةSCEAK البالغ عددهم 5 أفراد من إجمالي أفراد العينة أي بنسبة 16%.

* أما فيما يتعلق بمكان عمل أفراد العينة، فنلاحظ أن الموظفين بالجامعة الذين يمثلون فئة أساتذة المحاسبة الذين تمت مقابلتهم يبلغ عددهم 7أفراد بما نسبته 24%، فيما تتقارب النسب المئوية لكل من موظفي مؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف والمحاسبين ومراجعي الحسابات الذين لديهم مكاتب خاصة وهي 37% و39% على التوالي.

* كما يتضح من الجدول أعلاه أن ما نسبته 84 % من أفراد عينة الدراسة تفوق خبرتهم الخمس سنوات، إذ تمثل مفردات العينة التي تتراوح خبرتهم بين خمس سنوات إلى خمسة عشر سنة ما نسبته54% بعدد يقدر بـ 16 فردا، في حين تمثل مفردات العينة الذين تفوق خبرتهم المهنية الخمسة عشر سنة ما نسبته 30 % بعدد يقدر بـ 9 أفراد، أما باقي افراد عينة الدراسة الذين لديهم خبرة مهنية أقل من خمس سنوات، فقد بلغ عددهم 5 أفراد بنسبة 16% وهذا يدل على أن مفردات عينة الدراسة تمتلك خبرة مهنية كافية يمكن الاعتماد على إجاباتها.

2-2) تحليل متغيرات الدراسة

2-2-1) تحليل المحور الأول: واقع المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر مقارنة بمتطلبات المعيار IAS12

الجدول رقم (2-16): نتائج تحليل المحور الأول حول واقع المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر مقارنة بمتطلبات المعيار IAS12

العبارة	المتوسط الحسابي	الاتجاه نحو
1. تتوافق المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في المؤسسات التي تنشط في الجزائر مع ما ينص عليه المعيار IAS12.	1.99	لا
2. تطبق المؤسسات الناشطة في الجزائر تقنية الضريبة المؤجلة عند معالجتها للضرائب على الأرباح	2.17	لا
3. إن سبب نشوء الضريبة المؤجلة هو وجود فروقات ضريبية مؤقتة عن الفترة الجارية ولها انعكاسات على الفترات المستقبلية.	2.89	نعم
4. ينتج عن الفروقات الضريبية الدائمة اعتراف بالضرائب المؤجلة	1.96	لا
5. إن تطبيق الضريبة المؤجلة يسمح بتقليص الفجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.	2.85	نعم
6. لتطبيق آلية الضريبة المؤجلة أثر على جودة وشفافية القوائم المالية.	2.92	نعم

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على العلاقة التالية: المتوسط الحسابي = مجموع قيم المتغير / عدد القيم

يظهر الجدول أعلاه إجابات مفردات عينة الدراسة على أسئلة المحور الأول، التي تدور حول واقع المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر مقارنة بمتطلبات المعيار IAS12، حيث يتضح من خلال هذا الجدول أن إجابات أفراد العينة كانت تتوزع بالتساوي بين **نعم ولا**، حيث اتجهت الإجابات على العبارات 1، 2، 4 نحو

الإجابة بـ: **لا**، بمتوسطات حسابية بين 1.96 و2.17، بينما اتجهت العبارات 3، 5، 6 نحو الإجابة بـ: **نعم** بمتوسطات حسابية بين التوالي: 2.89، 2.85، 2.92، وهذا ما يدل على إقرار أفراد عينة الدراسة على أن:

- ✓ المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في المؤسسات الناشطة في الجزائر لا تتوافق مع ما ينص عليه IAS12.
- ✓ معظم المؤسسات الناشطة في الجزائر لا تطبق تقنية الضريبة المؤجلة عند معالجتها للضرائب على الأرباح.
- ✓ سبب نشوء الضريبة المؤجلة هو وجود فروقات ضريبية مؤقتة عن الفترة الجارية ولها انعكاسات على الفترات المستقبلية.
- ✓ الفروقات الضريبية الدائمة لا ينتج عنها اعتراف بالضرائب المؤجلة.
- ✓ تطبيق الضريبة المؤجلة يسمح بتقليص الفجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.
- ✓ تطبيق آلية الضريبة المؤجلة له أثر كبير على جودة وشفافية القوائم المالية.

2-2-2) تحليل المحور الثاني: متطلبات تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفق المعيار IAS12

الجدول رقم (2-17): نتائج تحليل المحور الثاني حول متطلبات تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفق المعيار IAS12

العبارة	المتوسط الحسابي	الاتجاه
1. هل هناك ضرورة لتطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفق متطلبات المعيارIAS12	1.55	جواب آخر
2. تتطلب عملية تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح تكييف النظام الجبائي مع نظام SCF وتكوين إطارات الضرائب ومهنيي المحاسبة بشكل مستمر.	2.78	نعم
3. من متطلبات تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر خلق آليات جبائية جديدة قادرة على امتصاص الاختلاف بين SCF والنظام الجبائي.	2.63	نعم
4. ضرورة تحديث النظام الجبائي الجزائري مع ما ينص عليه المعيار المحاسبي رقم 12 كإحدى أهم الآليات لتحيين المحاسبة عن الضرائب في الجزائر	2.99	نعم
5. هل أن تحديث النظام المحاسبي المالي وفقا للتغيرات التي تحصل على مستوى المعايير المحاسبية الدولية ضروري لتطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر.	2.65	نعم
6. هل أن تحديث طرق التعليم وتكوين الخبرة المحاسبية وربط الجانب الأكاديمي بالجانب التطبيقي يساهم في تطوير النظام المحاسبي والجبائي الجزائري.	2.55	نعم

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على العلاقة التالية: المتوسط الحسابي = مجموع قيم المتغير / عدد القيم

من خلال هذا الجدول الذي يهدف إلى توضيح أهم متطلبات تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفق المعيار IAS12، نجد أن معظم أفراد العينة اتجهت آرائهم نحو الإجابة بـ: **نعم** على كل الأسئلة المطروحة عليهم خلال مقابلتهم، فيما عدا عبارة السؤال الأول، فقد أعطى أغلبهم **إجابات أخرى** حولها حيث انقسمت هذه الاجابات بين: أن تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفق متطلبات المعيار IAS12 يكمن في إلزامية التطبيق لا أكثر، لأن ما هو مطلوب ألا وهو تطوير المعالجة المحاسبية حسب IAS12 هو في الحقيقة موجود وينص عليه نظامSCF ، فيما ذهبت إجابات البعض الآخر من أفراد العينة إلى أنّ عملية التطوير يجب أن تمس المعالجة الجبائية لا المحاسبية لأن النظام الجبائي هو الذي لا يتوافق مع ما ينص عليه المعيار IAS12. أمّا أهم ما يمكن استنتاجه من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بهذا المحور هو ما يلي:

- ✓ إنّ عملية تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح تتطلب تكييف النظام الجبائي مع نظام SCF وتكوين إطارات الضرائب ومهنيي المحاسبة بشكل مستمر.
- ✓ من متطلبات تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر خلق آليات جبائية جديدة قادرة على امتصاص الاختلاف بين SCF والنظام الجبائي.
- ✓ ضرورة تحديث النظام الجبائي الجزائري مع ما ينص عليه المعيار المحاسبي رقم 12 كإحدى أهم الآليات لتحيين المحاسبة عن الضرائب في الجزائر
- ✓ ضرورة تحديث النظام المحاسبي المالي وفقا للتغيرات التي تحصل على مستوى المعايير المحاسبية الدولية لتطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر.
- ✓ ضرورة تحديث طرق التعليم وتكوين الخبرة المحاسبية وربط الجانب الأكاديمي بالجانب التطبيقي لأن ذلك يساهم في تطوير النظام المحاسبي والجبائي الجزائري.

2-2-3) تحليل المحور الثالث: تحديد عراقيل تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفق المعيار IAS12

الجدول رقم (2-18): نتائج تحليل المحور الثالث حول تحديد عراقيل تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفق المعيار IAS12

العبارة	المتوسط الحسابي	الاتجاه
1. هل للمؤسسات الناشطة في الجزائر الإمكانيات اللازمة لتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي رقم 12 فيما يتعلق بمعالجة الضرائب على الأرباح.	2.21	لا
2. هل يصادف تطبيق الضريبة المؤجلة مشاكل وعراقيل عديدة.	2.87	نعم
3. هل يعتبر النظام الجبائي من العراقيل التي تعيق تطبيق الضرائب المؤجلة في الجزائر.	2.98	نعم
4. غموض آلية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وتعقيدها صعّب تطبيقها.	2.63	نعم
5. غياب التحفيزات الجبائية فيما يتعلق بتطبيق الضرائب المؤجلة يشجع عدم الالتزام بها.	2.67	نعم
6. عدم إلزامية المشرع الجزائري بتطبيق الضرائب المؤجلة أحد أهم عوامل عدم التزام المؤسسات بتطبيقها.	2.89	نعم

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على العلاقة التالية: المتوسط الحسابي = مجموع قيم المتغير / عدد القيم

يوضح الجدول أعلاه أنّ مجمل أفراد عينة الدراسة على اتفاق مع أن تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفق المعيار IAS12 تصادفه عدة عراقيل وصعوبات، حيث تبين ذلك من خلال إجاباتهم بـ: **نعم** على العبارات (2، 3، 4، 5، 6) المتعلقة بهذا المحور، بمتوسطات حسابية تتراوح ما بين 2.63 و2.98. فيما أجاب معظم أفراد العينة بـ: **لا** على عبارة السؤال الأول التي تتعلق بتوفر الإمكانيات اللازمة لدى المؤسسات من أجل تطبيق متطلبات المعيار IAS12 عند معالجتها للضرائب على الأرباح، وقد فسّر المستجوبون ذلك بتكلفة تطبيق الضريبة المؤجلة التي ينص عليها المعيار IAS12 مقارنة بمنافعها، حيث أنّ المؤسسات قد تضطر إلى تكوين موظفيها نظرا إلى غموض آلية الضريبة المؤجلة، وهو ما يدفعها إلى دفع المال وتضييع الوقت خاصة في ظل عدم اهتمام المشرع الجزائري بذلك. وعلى هذا الأساس يمكن استنتاج بعض عراقيل تطبيق متطلبات المعيار IAS12 المتمثلة أساسا في تطبيق الضريبة المؤجلة كما يلي:

- ✓ يعتبر النظام الجبائي من أهم العراقيل التي تعيق تطبيق الضرائب المؤجلة في الجزائر.
- ✓ غموض آلية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وتعقيدها صعّب تطبيقها.

✓ غياب التحفيزات الجبائية فيما يتعلق بتطبيق الضرائب المؤجلة يشجع عدم الالتزام بها.

✓ عدم إلزامية المشرع الجزائري بتطبيق الضرائب المؤجلة أحد أهم عوامل عدم التزام المؤسسات بتطبيقها.

2-2-4) تحليل المحور الرابع: مؤهلات الجزائر المتعلقة بتطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح وفق المعيار IAS12

الجدول رقم (2-19) نتائج تحليل المحور الرابع حول مؤهلات الجزائر المتعلقة بتطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح وفق المعيار IAS12

العبارة	المتوسط الحسابي	الاتجاه
1. هل مرونة الأنظمة المحاسبية والجبائية في الجزائر من أهم مؤهلات تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي IAS12.	2.97	نعم
2. هل أن سعي الجزائر المستمر لتبني كل المعايير المحاسبة الدولية له أثر إيجابي على تطوير ممارساتها المحاسبية والجبائية فيما يتعلق بالضرائب على الأرباح.	2.88	نعم
3. امتلاك الجزائر للعديد من الكفاءات الخبراء في المجال المحاسبي والجبائي يؤهلها لمواكبة الأنظمة المحاسبية والجبائية الدولية.	2.99	نعم
4. هل اتجاه الجزائر نحو تحديث أنظمة التعليم والتكوين من شأنه المساهمة في تطوير ممارساتها المحاسبية والجبائية.	2.64	نعم
5. عمل الجزائر الدائم على خلق سوق مالي نشط من خلال تفعيلاتها الأخيرة لدور البنوك والمصارف يؤثر إيجابا على تبنيها لمختلف معايير المحاسبة الدولية.	2.99	نعم

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على العلاقة التالية: المتوسط الحسابي = مجموع قيم المتغير / عدد القيم

إنّ ما يمكن ملاحظته من خلال هذا الجدول هو أن معظم أفراد العينة أجابوا بـ: **نعم** حول عبارات هذا المحور المتعلق بمؤهلات الجزائر لتطوير معالجتها المحاسبية للضرائب على الأرباح وفق المعيار IAS12 وبمتوسطات حسابية هي كالتالي: (2.97، 2.88، 2.99، 2.64، 2.99) بما يعني إقرار أغلب أفراد العينة بأن للجزائر الكثير من المؤهلات التي تمكنها من تطوير معالجتها للضرائب على الأرباح يمكن سرد بعضها في الآتي:

✓ مرونة الأنظمة المحاسبية والجبائية في الجزائر من أهم مؤهلات تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي IAS12.

✓ السعي الدائم والمستمر للجزائر لتبني جميع المعايير المحاسبة الدولية لما له من أثر إيجابي على تطوير ممارساتها المحاسبية والجبائية فيما يتعلق بالضرائب على الأرباح.

✓ امتلاك الجزائر للعديد من الكفاءات الخبراء في المجال المحاسبي والجبائي يؤهلها لمواكبة الأنظمة المحاسبية والجبائية الدولية.

✓ اتجاه الجزائر نحو تحديث أنظمة التعليم والتكوين من شأنه المساهمة في تطوير ممارساتها المحاسبية والجبائية.

✓ عمل الجزائر الدائم على خلق سوق مالي نشط من خلال تفعيلاتها الأخيرة لدور البنوك والمصارف يؤثر إيجابا على تبنيها لمختلف معايير المحاسبة الدولية.

خلاصة الفصل

لقد تمّ من خلال هذا الفصل تقديم مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة بسطيف SCAEK وذلك من خلال تقديم تعريف للمؤسسة وعرض نشأتها وتطورها التاريخي، بالإضافة إلى عرض وتحليل هيكلها التنظيمي وتوضيح طبيعة نشاطها ومختلف منتجاتها، كما تم توضيح المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لمؤسسة صناعة الإسمنت بسطيف، للفترة الممتدة من 2019 إلى 2020، وذلك بتناول مختلف الحالات التي اعترضت المؤسسة خلال ذات الفترة، والتي كانت حدثا منشئا للضريبة المؤجلة، إضافة إلى عرض التسجيلات المحاسبية التي قام بها محاسب المؤسسة في الدفاتر المحاسبية سواء تلك المتعلقة بالضرائب مؤجلة أصول ح/ 133، أو المتعلقة بالضرائب مؤجلة خصوم ح/ 134 كما تمّ إجراء مقارنة بين العناصر المشكلة للضريبة المؤجلة التي تتعلق بالفترة محل الدراسة فيما تم في الأخير تقديم مختلف الطرق المحاسبية التي تتبعها مؤسسة صناعة الإسمنتSCAEK في تحديد نتيجتها المحاسبية، وكيفية الانتقال إلى النتيجة الجبائية على اعتبارها وعاء الضريبة المصرح به لمصالح الضرائب، بالإضافة إلى ذلك فقد تم تحليل نتائج المقابلة المغلقة التي شملت كل موظفي قسم المحاسبة والتسيير بمؤسسة صناعة الإسمنت بسطيف، وعدد من أساتذة المحاسبة والخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات.

الخاتمة

الخاتمة:

إنّ تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي SCF المتوافق إلى حدّ ما مع معايير المحاسبة الدولية سواء على مستوى إطاره المفاهيمي التصوري أو على مستوى معالجته لبعض المسائل المتعلقة بالمحاسبة، هو بمثابة استجابة للتطورات الحاصلة على مستوى الساحة الدولية، إلاّ أنّ اصطدامه بواقع البيئة الجزائرية وخاصة فيما يتعلق بالجانب الجبائي ولاسيما في ظل الإشكاليات التي تطرحها المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح الراجعة بالأساس إلى أنّ الدخل المحاسبي يتم قياسه وتحديده وفق ما ينص عليه للنظام المحاسبي الماليSCF المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية المتعارف عليها عموما، أمّا الدخل الخاضع للضريبية فيتم تحديده طبقا للأحكام التي يضعها المشرع الضريبي للدولة الجزائرية، ممّا يفرض على هذه الأخيرة ضرورة القيام بالعديد من الإجراءات بهدف القضاء على هذا التعارض والاختلاف القائم بينهما.

وفي الإطار نفسه عالجت الدراسة إشكالية مدى إمكانية تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، من خلال فصلين تناول الفصل الأول الإطار النظري للدراسة حيث تم من خلاله دراسة متغيرات الدراسة وتحليل العلاقة بينها، أمّا الفصل الثاني فتم من خلاله محاولة اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، حيث تمّ توضيح كيفية تحديد الوعاء المحاسبي للضريبة على الأرباح لمؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف، وكيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بالإضافة إلى عرض الميزانية الجبائية أو ما يعرف بالجدول الجبائي رقم09 وكيفية استخراج الضرائب المؤجلة للمؤسسة ومعالجتها محاسبيا ومقارنتها مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل).

1) نتائج إختبار الفرضيات:

على ضوء الفرضيات المطروحة سابقا كإجابات مبدئية على الأسئلة الفرعية المتعلقة بالإشكالية الرئيسية للدراسة، وبغية محاولة الإجابة عن هذه الأخيرة تم التوصل إلى ما يلي:

الفرضية الأولى: التي تنص على أنّ: " المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر تتم وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي SCF" المتوافق مع المعيار IAS12، فلم تحقق، حيث أنّ معظم المؤسسات الجزائرية تعالج ضرائبها على الأرباح في الظاهر وفق النظام المحاسبي المالي ولكنها لا تلتزم بتطبيق الضرائب المؤجلة المنصوص عليها في المعيار IAS12، وهو ما تمّ تأكيده من خلال المقابلات الشخصية مع بعض موظفي قسم المحاسبة والتسيير بالمؤسسة، وكذا أهل الاختصاص في المجال المحاسبي والجبائي

أمّا الفرضية الثانية التي مفادها أنّ: " هناك العديد من المتطلبات لتطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية أهمها: القيام بتطوير النظام الجبائي بما يقتضيه المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 "، فقد تحققت، وذلك لأنّ ضرورة تحديث النظام الجبائي الجزائري مع ما ينص عليه المعيار المحاسبي رقم 12 يعتبر إحدى أهم الآليات لتحيين وتطوير المحاسبة عن الضرائب في الجزائر، لأن ذلك من شأنه المساهمة في تقليص الفجوة بين نظامها المحاسبي ونظامها الجبائي، بالإضافة إلى التركيز على التكوين المستمر والفعال لإطارات الضرائب وممتهني المحاسبة بشكل يضمن تطوير خبراتهم وتوسيع قدراتهم على فهم آلية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة التي يعتبر تطبيقها من طرف المؤسسات الجزائرية بمثابة منفذ عبور لمواكبة الممارسات المحاسبية والجبائية الدولية وزيادة شفافية وجودة التقارير المالية، وبالتالي إعطاء صورة صادقة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

أمّا الفرضية الثالثة المتعلقة بأنّ: "هناك العديد من العراقيل والصعوبات التي تقف عائقا أمام تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية"، فقد تحققت هي الأخرى، لأن تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب وفقا لمقتضيات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يتحقق بتطبيق الضريبة المؤجلة والالتزام بها في المؤسسات الجزائرية، كأحسن آلية لتضييق الفجوة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، لأنّ تطبيقها تواجهه الكثير من التحديات أهمها: ضآلة المنافع الناتجة عن تطبيق الضرائب المؤجلة مقارنة بتكلفة الالتزام بها، وغياب تحفيزات جبائية أو عقوبات مالية تشجع عملية تطبيقها والالتزام بها، إضافة إلى غموض آلية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وصعوبة فهمها وتطبيقها، وهو ما أكده محاسب المؤسسة.

أمّا بخصوص الفرضية الرابعة التي تتعلق بأنّ: " للجزائر الكثير من المؤهلات التي تمكنها من تطوير معالجتها المحاسبية للضرائب على الأرباح وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية"، فتمّ إثبات صحتها أيضا من خلال المقابلات الشخصية مع بعض موظفي قسم المحاسبة والتسيير بمؤسسة دراسة الحالة بسطيف، حيث تم رصد الكثير من المؤهلات التي من شأنها توفير الوضع المناسب لعملية التطوير هذه من بينها، تبنيها لمعظم المعايير المحاسبية الدولية في نظامها المحاسبي المالي SCF رغم تحديات التطبيق ومرونة تشريعاتها المحاسبية والجبائية، إضافة إلى تطلعاتها للانضمام إلى مختلف الهيئات الاقتصادية الدولية مثل منظمة التجارة العالمية، وسعيها المستمر لمواكبة التحولات الاقتصادية العالمية، إلاّ أنّ ما يعاب على الجزائر لحد الساعة هو عدم تحديث نظامها المحاسبي المالي منذ تبنيه لأول مرة رغم كثرة التعديلات والتحديثات الحاصلة على مستوى المعايير المحاسبية الدولية.

2) نتائج الدراسة:

في ضوء ما سبق، تمّ التوصل إلى نتائج عديدة مفادها:

- أنّ هناك إمكانية لتطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية لأن معظم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لا تلتزم بتطبيق الضرائب المؤجلة في معالجتها للضرائب، أما البعض الآخر منها فتلتزم بتطبيق الضريبة المؤجلة ولكن بشكل لا يتوافق تماما ومتطلبات المعيار IAS12، حيث يقتصر الالتزام بها تقريبا على التسجيل المحاسبي لها.
- إنّ تكييف النظام الجبائي مع ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي يعتبر ضرورة لابد منها، من خلال إصدار تشريعات جبائية تكون مرافقة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.
- إنّ السبب الحقيقي في خلق الاختلاف وعدم انسجام النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي هو أنّ هذا الأخير يغلب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني لمختلف العمليات الاقتصادية، فيما يستند النظام الجبائي على مبدأ الشرعية القانونية لها، ويتضح ذلك جليا في النموذج الجبائي لسعر التكلفة، حيث يتم قبول الالتزامات المستحقة فعلا ورفض الأعباء والخسائر المتعلقة بأحداث محتملة.
- أنّ إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق الضرائب المؤجلة يعتبر أحد أهم عوامل التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيقها.
- إنّ غموض وتعقيد آلية تطبيق الضريبة المؤجلة يشكل عائقا أمام الكثير من إطارات المحاسبة والمالية في المؤسسات مما يتطلب إصدار منشورات توضيحية مساعدة.
- نقص التعليم والتكوين في المجال المحاسبي والجبائي مع غموض المعايير المحاسبية الدولية وتعقدها ساهم في توسيع دائرة التعارض والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر.
- تعتبر مؤسسة صناعة الاسمنت بسطيف نموذجا لتطبيق تقنية الضريبة المؤجلة المنصوص عليها من طرف النظام المحاسبي المالي والمتوافقة تماما مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، ممّا يكسبها شفافية ومصداقية على مستوى قوائمها المالية، ما يفتح لها ولكل مجمع الجيكا (**GICA**) باب الريادة داخل الوطن وخارجه.

3) توصيات الدراسة:

- ضرورة تعديل وإصلاح النظام الجبائي في الجزائر بما يتوافق والنظام المحاسبي المالي ويواكب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.
- الحاجة إلى تحديث النظام المحاسبي المالي وإعادة النظر في التفاصيل النظرية والعملية لتطبيق مبادئه كنقطة أولية لفرض الضرائب على المؤسسات الاقتصادية.

- العمل على إرساء آلية (قوانين، تحفيزات أو عقوبات) تضمن التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق الضريبة المؤجلة بشكل صحيح وسليم.
- العمل على عقد اجتماعات دورية بين اطارات الضرائب ومهنييي المحاسبة بهدف تكريس ثقافة التشاور وتبادل الآراء والخبرات، مما يساعد على كشف الثغرات والعراقيل في المجال المحاسبي والجبائي ومحاولة تذليلها.
- الاهتمام بالتأهيل العلمي واكتساب الخبرة لطلاب المحاسبة والجباية بهدف التعود على الممارسات المحاسبية والجبائية في مستقبلهم المهني.
- العمل على صقل المعارف والمهارات لمهنيي المحاسبة والضرائب من خلال تفعيل دور دورات التكوين والتربصات داخل الوطن وخارجه.
- محاولة الاستفادة من تجارب بعض الدول ذات الظروف المشابهة في تكييف أنظمتها الداخلية مع ما تتطلبه معايير المحاسبة الدولية، بهدف التقليل من آثار التبني السلبية.
- تطوير القطاع المصرفي والمالي في الجزائر كونهما من أهم العوامل الداعمة لتبني المعايير المحاسبية الدولية.
- العمل على ربط الجانب الأكاديمي في المحاسبة بالجانب التطبيقي في الميدان، لطلبة الجامعات الجزائرية الذين هم إطارات في الضرائب ومحاسبين ومحافظي حسابات في المستقبل، والذي يعتبر اللبنة الأساس في تكوين أرصدة علمية وثقافة محاسبية يتحصنون بها لمجابهة كل التغيرات الحاصلة في الميدان المحاسبي في مستقبلهم المهني.

4) آفاق الدراسة:

- تطوير المعالجة الجبائية للضرائب في الجزائر وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي المالي رقم12.
- رهان التوافق بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي في الجزائر.

قائمة المراجع

قـائمة المراجـــع

❖ المراجع بالعربية

أولاً – الكتب

1. أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الإطار النظري**، جسور للنشر والتوزيع، ط1، الجزائر 2015.

2. أمينة بن بوثلجة، **أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، الصفحات الزرقاء، متيجة للطباعة الجزائر، 2016.

3. حنيفة بن ربيع، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية**، منشورات كليك، ج2، ط1، الجزائر 2013.

4. طارق عبد العال حماد، **دليل استخدام المعايير المحاسبية**، ج1، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2009.

5. طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2006.

6. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة – شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية (عرض القوائم المالية)**، ج01، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2002 – 2003.

7. عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولنت، ماغنوس أوريل، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، المطابع المركزية، عمان، الأردن، 2006.

8. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الجزائر، ط2، 2014.

9. عبد الناصر نور، عليان الشريف، نائل حسن عدس، **الضرائب ومحاسبتها**، دار المسيرة للطباعة والنشر، ط2 عمان، 2008.

10.غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، نوميديا للطباعة، الجزائر، 2009.

11. لخضر علاوي، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2014.

12. لطفي شعباني، **جباية المؤسسة**، الصفحات الزرقاء، 2017.

13. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعلمية)** ط02 دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2009.

14. ولهي بوعلام، **جباية المؤسسة**، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2018.

ثانياً– الرسائل الجامعية:

15. بودور شوريب، **محاولة تقييم مدى تكيف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للبث الإذاعي والتلفزي)**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2016.

16. بورويسة سعاد، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة)**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010.

17. تخنوني أمال، **الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFFS**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2019.

18. الحاج محمد سعيد عبده، **إطار مقترح لوضع معايير المحاسبة المالية في الجمهورية اليمنية مع دراسة تطبيقية** أطروحة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، مصر،2002.

19. حسين محمود عبد الله، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي (دراسة تطبيقية في سورية)**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2015.

20. خلف الله بن يوسف، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية، 2017.

21. سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة عينة من المؤسسات)**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.

22. صديق حسوس، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري (دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2018.

23. عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، **الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية، حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2006.

24. علي باكرية، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في ترشيد السياسة المالية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة الرويبة NCA، دراسة حالة مؤسسة مطاحن الجلفة)**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2019.

25. فرحات عبد الكريم، **إشكالية التوافق المحاسبي الجبائي في الجزائر (دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للتجهيزات والآلات الصناعية ALEMO قسنطينة)**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة02، 2018.

26. لصنوني حفيظة، **واقع وآفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الفترة 2010 – 2014 (دراسة حالة مؤسسة إنتاج أغذية الأنعام بمستغانم + إستبيان)**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم 2017.

27. محمد لعلاوي، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.

28. نوي نجاة، **اتجاهات إصلاح الضرائب على الدخل – حالة الجزائر –** أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2017.

ثالثاً– الجرائد والقوانين:

29. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون رقم11/07 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

30. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 المؤرخ في 25 مارس 2009، المتضمن تحديد كيفيات تطبيق احكام مواد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

31. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 78، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر2009، القانون رقم09/09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010.

32. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018.

33. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 100، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2021، القانون رقم 21-16 المؤرخ في 30 ديسمبر 2021 المتضمن لقانون المالية لسنة 2022.

رابعاً – المجلات والملتقيات والمداخلات:

34. احمد اعمر بوزيد، أيوب النجار، **مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية على ضوء القوانين الجبائية لسنة 2018**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 03، العدد 02 2018.

35. بن توتة قندز، حكيم براضية، **دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي** مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد09 ، العدد 02، ديسمبر 2015.

36. رشيد عريوة، **دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 01، 2020.

37. رياض جدار، يزيد تقرارت، هادية بن مهدي، **المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات العمومية في ظل الإصلاح المحاسبي وعلى ضوء المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS)– من النظرية إلى التطبيق** مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 01، العدد 01، 2018.

38. سعيداني محمد السعيد، رزيقات بوبكر، **مدى توافق النظام المحاسبي المالي SCF مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/ IFRS) دراسة تحليلية تقييمية**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 01، مارس 2018.

39. عوماري عائشة، بن الدين امحمد، **دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري** مجلة التكامل الاقتصادي المجلد 07، العدد 01، 2019.

40. فيصل عبد السلام أبو بكر الحداد، بابكر محمد ابراهيم الصديق، **أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجماهرية الليبية**، مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية المجلد13، العدد 02، 2012.

41. محمد الأمين عسول، محمد لخضر سي، **المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي بين ثبات التشريعات المحاسبية والتعديلات المستمرة للقوانين الضريبية**، مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم البواقي المجلد06، العدد 01، 2019.

42. يوسف مامش، **دراسة تحليلية لواقع الممارسات المحاسبية للضريبة على الدخل في ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية: حالة عينة من الشركات الجزائرية** المجلة الأردنية في إدارة الأعمال المجلد 14، العدد 02، 2018.

خامساً- المنشورات:

43. معايير المحاسبة الدولية بالعربية، **المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل**، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين،2014.

سادساً- المحاضرات:

44. أحمية فاتح، **محاضرات في مقياس جباية المؤسسة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل 2017/2016.

45. تجاني بالرقي، الحاج حلقوم، **محاضرات محاسبة الضرائب المؤجلة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.

46. رتيبة بوهالي، **محاضرات في جباية المؤسسة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل 2017/2016.

سابعاً-المواقع الالكترونية:

47. **سمير الريشاني، معيار المحاسبة الدولي IAS12 المحاسبة عن ضرائب الدخل**، ص 8 ،عن 2 http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-1-8.pdf، **تاريخ** التصفح2020/08/12 على الساعة: 12:37.

48. محمد السعيد سعيداني ، **مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على النظام الضريبي**، مجلة المحاسب العربي، عن https://www.aam-web.com/ar/subject_detail/493 ، تاريخ التصفح: 2021/04/10، على الساعة: 14:46

49. محمد خالد المهياني، **المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل**، دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضمن الفعاليات العلمية لهيئة الأوراق والأسواق المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين 2009، عن http://www.kantakji.com/accounting تاريخ التصفح: 2021/04/08 على الساعة: 20:30.

50. محمد عز الدين، **الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري مدعم بأمثلة تطبيقية (العمليات والتسويات)**، عن https://www.compta-213.com/2020/04/impots-differes.html#Target0، تاريخ التصفح 2021/05/07، على الساعة 13:10.

❖ المراجع باللغة الأجنبية

أولاً–الكتب:

51. Bakker, E. Rands, E. Balasubramanian, T.V. Unsworth, C. Chaudhry, A. Van Der Merwe, M. Coetsee, D. Varughese, S. Johnstone, C. & Yeung, P. Interpretation and **Application of IFRS Standards**. John Wiley & Sons, 2017.

52. Boubir Djelloul, **comptabilité financière selon le SCF et les IFRS**, éditions ITCIS, Alger, 2014.

53. Micheline Friédérich, Georges Langlois, **Le meilleur du DCG 10 Comptabilité et L'Audit**, 2e édition, sup Foucher, Paris, 2011.

54. Rabah Tafighoult, **le système comptable financier : la comptabilité financière selon les normes comptables algériennes**, 1re édition, Aurès Emballages Tizi-Ouzou, Alger, 2015.

55. Wolfgang Dick, Franck Missonier Piera, **Comptabilité Financière en IFRS**, Pearson éducation, Paris, 2006.

ثانياً–الرسائل الجامعية:

56. Abdeslam Oukhellou, **Problématique et démarche de révision des impôts différés**, mémoire présenté pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, institut supérieur de commerce, Casablanca, 2006.

57. Samir Merouani**, le projet du nouveau system comptable financier algérien "anticiper et préparer les passages du PCN 1975 aux normes IFRS",** mémoire de magistère, Ecole Superieure du Commerce Alger, 2008.

ثالثاً–الملتقيات:

58. Djilali Abdelhamid, **Réflexions sur le Projet du Nouveau Référentiel Comptable Algérien en Rapport les Norme IAS/IFRS**, Séminaire sur la Normalisation Comptable Internationale, Koléa - (24/09-03/10/2005), Alger.

رابعاً–المحاضرات:

59. Amar Kaddouri, Ahmed Mimeche, **Cours de Comptabilité Financier Selon Les Normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, ENAG Editions, Alger, 2009.

خامساً–المواقع الالكترونية :

60. Jagwani Bhagwan, **Accounting for Deferred Taxes (AS 22): Has The Dust Finally Settled in India**? 2008. Sur: http://www.ssrn.com, consulter le 30 Mai 2021 , à19 :40.

61. Martin Jr., Vernon M., **FAS 109 Accounting for Income Taxes An Overview with Examples**, The National public Accountant, 2001. Sur: https://www.thefreelibrary.com/SFAS+109+Accounting+for+Income+Taxes%3A+An+Overview+With+Examples.-a070912689 consulter le 29 Mai 2021, à13 :00.

62. Olivier De Broucker, **INITIATION AUX IMPOTS DIFFERES**, copyright 28 septembre 2013, p23. Sur http://www.abaq-rh.com/IMG/pdf/impotsdifferes , consulter le 01 juin 2021, à14 :15.

الملاحق

الملحق رقم (01): دفتر الأستاذ للحساب ح/ 133 لسنة 2019

SCAEK **Grand Livre** 04/07/21

SCAEK 1

Unité: BP01, Ouled Adouane Ain elkebira 19400 du 01/01/2019

Au 31/12/2019

No	Jr	Date	Ref./S.G.	Libellé	Débit	Crédit
133000			Impôts différés actif		S.G:	
R 11			IMPOT DIFFERES CONGE PAYE			
1	01	31/01/19		CONST SALAIRE MOIS DE JANVIER 2019	0,00	218 120,72
2	01	31/01/19		CONST CHARGE PAT MOIS DE JANVIER 2019	0,00	54 530,18
4	01	28/02/19		CONST SALAIRE MOIS DE FEVRIER 2019	0,00	349 061,64
5	01	28/02/19		CONST CHARGE PAT MOIS DE FEVRIER 2019	0,00	87 265,41
7	01	31/03/19		CONST SALAIRE MOIS DE MARS 2019	0,00	108 255,76
8	01	31/03/19		CONST CHARGE PAT MOIS DE MARS 2019	0,00	27 063,94
10	01	30/04/19		CONST SALAIRE MOIS D'AVRIL 2019	0,00	196 026,35
11	01	30/04/19		CONST CHARGE PAT MOIS D'AVRIL 2019	0,00	49 006,58
14	01	30/05/19		CONST SALAIRE MOIS DE MAI 2019	0,00	574 722,45
15	01	30/05/19		CONST CHARGE PAT MOIS DE MAI 2019	0,00	143 631,77
17	01	30/06/19		CONST SALAIRE MOIS DE JUIN 2019	0,00	1 040 484,63
18	01	30/06/19		CONST CHARGE PAT MOIS DE JUIN 2019	0,00	260 121,16
20	01	31/07/19		CONST SALAIRE MOIS DE JUILLET 2019	0,00	2 717 003,86
21	01	31/07/19		CONST CHARGE PAT MOIS DE JUILLET 2019	0,00	679 258,46
23	01	31/08/19		CONST SALAIRE MOIS D'AOUT 2019 RAPPEL	0,00	3 159 340,94
25	01	31/08/19		CONST CHARGE PAT MOIS D'AOUT 2019	0,00	789 835,23
26	01	30/09/19		CONST SALAIRE MOIS DE SEPTEMBRE 2019	0,00	1 890 193,44
27	01	30/09/19		CONST CHARGE PAT MOIS DE SEPT 2019	0,00	472 370,23
29	01	30/10/19		CONST SALAIRE MOIS D'OCTOBRE 2019	0,00	796 360,00
30	01	30/10/19		CONST CHARGE PAT MOIS D'OCTOBRE 2019	0,00	199 090,00
32	01	30/11/19		CONST SALAIRE MOIS DE NOVEMBRE 2019	0,00	363 038,12
33	01	30/11/19		CONST CHARGE PAT MOIS DE NOV 2019	0,00	90 759,53
35	01	31/12/19		CONST SALAIRE MOIS DE DEC/2019	0,00	236 271,49
36	01	31/12/19		CONST CHARGE PAT MOIS DE DEC 2019	0,00	59 067,87
44	99	31/12/19		PROVISION ICA 2019-2020	17 001 248,69	0,00
R 11				Total antérieur	14 868 896,56	0,00
IMPOT DIFFERES CONGE PAYE				Cumul Exercice	17 001 248,69	14 561 109,76
				Solde	17 309 035,49	0,00
133000			Impôts différés actif	Total antérieur	14 868 896,56	0,00
				Cumul Exercice	17 001 248,69	14 561 109,76
				Solde	17 309 035,49	0,00
				Total antérieur	14 868 896,56	0,00
				Cumul Exercice	17 001 248,69	14 561 109,76
				Total General	31 870 145,25	14 561 109,76
				Solde	17 309 035,49	0,00

الملحق رقم(02): دفتر الأستاذ للحساب ح/ 133 لسنة 2019

SCAEK

SCAEK

Unité: BP01, Ouled Adouane Ain elkebira 19400

Grand Livre

04/07/21

1

du 01/01/2019

Au 31/12/2019

No	Jr	Date	Ref./S.G.	Libellé	Débit	Crédit
133000			Impôts différés actif		S.G:	
R 10			IMPOT DIFFERES S/DEPART EN RETRAITE			
23	61	31/08/19		CONST SALAIRE MOIS D'AOUT 2019 P.Retrait bahbar	0,00	2 378 043,30
46	99	31/12/19		PROVISION IDR 2019	22 989 431,64	0,00
R 10				Total anterieur	94 267 897,72	0,00
IMPOT DIFFERES S/DEPART EN RETRAITE				Cumul Exercice	22 989 431,64	2 378 043,30
				Solde	114 879 286,06	0,00
133000			Impôts différés actif	Total anterieur	94 267 897,72	0,00
				Cumul Exercice	22 989 431,64	2 378 043,30
				Solde	114 879 286,06	0,00
				Total anterieur	94 267 897,72	0,00
				Cumul Exercice	22 989 431,64	2 378 043,30
				Total General	117 257 329,36	2 378 043,30
				Solde	114 879 286,06	0,00

الملحق رقم (03): دفتر الأستاذ للحساب ح/ 133 لسنة 2020

SCAEK
SCAEK
Unité: BP01, Ouled Adouane Ain elkebira 19400

Grand Livre

11/07/21
1

du 01/01/2020
Au 31/12/2020

No	Jr	Date	Ref./S.G.	Libellé	Débit	Crédit
133000			Impôts différés actif		S.G:	
R:11			IMPOT DIFFERES CONGE PAYE			
1	01	31/01/20		CONST SALAIRE MOIS DE JANVIER 2020	0,00	315 343,25
2	01	31/01/20		CONST CHARGE PAT MOIS DE JAN/20 ABATTEMENT	0,00	53 810,81
4	01	28/02/20		CONST SALAIRE MOIS DE FEVRIER 2020	0,00	175 920,87
5	01	28/02/20		CONST CHARGE PAT MOIS DE FEV/20 ABATTEMENT	0,00	43 980,22
7	01	31/03/20		CONST SALAIRE MOIS DE MARS 2020	0,00	266 106,98
8	01	31/03/20		C.CHARGE PAT MARS/20 ABATTEMENT 80%	0,00	66 526,74
10	01	30/04/20		CONST SALAIRE MOIS D'AVRIL 2020 ICA	0,00	1 488 525,62
11	01	30/04/20		C.CHARGE PAT AVRIL/20 ABATTEMENT	0,00	372 131,41
13	01	31/05/20		CONST SALAIRE MOIS DE MAI 20 ICA EX 2019	0,00	839 535,01
14	01	31/05/20		C.CHARGE PAT MAI/20 ABATTEMENT 80%	0,00	209 883,75
16	01	30/06/20		CONST SALAIRE MOIS DE JUIN 20 ICA EX 2019	0,00	855 964,45
17	01	30/06/20		C.CHARGE PAT JUIN/20 ABATTEMENT	0,00	213 991,11
19	01	31/07/20		CONST SALAIRE MOIS DE JUILLET 2020 ICA	0,00	1 684 901,20
21	01	31/07/20		CONST CHARGE PATR MOIS DE JUILLET 2020	0,00	421 225,30
22	01	31/08/20		CONST SALAIRE MOIS D'AOUT 2020 ICA	0,00	2 284 717,38
23	01	31/08/20		CONST CHARGE PATR MOIS D'AOUT 2020	0,00	571 179,34
25	01	30/09/20		C SALAIRE MOIS DE SEPT 20 ICA EX 2019	0,00	2 818 564,06
26	01	30/09/20		C.CHARGE PATR MOIS DE SEPT 20 EX 2019	0,00	704 641,00
29	01	31/10/20		CONST SALAIRE MOIS D'OCT 2020	0,00	1 377 766,98
30	01	31/10/20		CONST CHARGE PATR MOIS D'OCT 2020	0,00	344 441,74
31	01	30/11/20		CONST SALAIRE MOIS DE NOV 2020 ICA	0,00	822 949,19
32	01	30/11/20		CONST CHARGE PATR MOIS DE NOV 2020	0,00	205 737,30
34	01	31/12/20		CONST SALAIRE MOIS DE DEC/2020	0,00	400 893,42
35	01	31/12/20		CONST CHARGE PATR MOIS DE DEC 2020	0,00	100 223,36
57	99	31/12/20		PROVISION ICA 2020-2021 28% ANDI	3 080 264,97	0,00
R:11				Total anterieur	17 309 035,49	0,00
IMPOT DIFFERES CONGE PAYE				Cumul Exercice	3 080 264,97	16 538 860,49
				Solde	3 850 439,97	0,00
133000			Impôts différés actif	Total anterieur	17 309 035,49	0,00
				Cumul Exercice	3 080 264,97	16 538 860,49
				Solde	3 850 439,97	0,00
				Total anterieur	17 309 035,49	0,00
				Cumul Exercice	3 080 264,97	16 538 860,49
				Total General	20 389 300,46	16 538 860,49
				Solde	3 850 439,97	0,00

الملحق رقم (04): دفتر الأستاذ للحساب ح/ 133 لسنة 2020

SCAEK **Grand Livre** 11/07/21

SCAEK 1

Unité: BP01, Ouled Adouane Ain elkebira 19400 *du 01/01/2020*

Au 31/12/2020

No	Jr	Date	Ref./S.G.	Libellé	Débit	Crédit
133000			Impôts différés actif		S.G:	
R 10			IMPOT DIFFERES S/DEPART EN RETRAITE			
58	99	31/12/20		PROVISION IDR 2020	6 934 145,80	0,00
63	99	31/12/20		PROVISION IDR 2020 PASSIF COURANT aichour	4 750 000,00	0,00
R 10				Total anterieur	114 879 286,06	0,00
IMPOT DIFFERES S/DEPART EN RETRAITE				Cumul Exercice	**11 684 145,80**	**0,00**
				Solde	126 563 431,86	0,00
133000			Impôts différés actif	Total anterieur	114 879 286,06	0,00
				Cumul Exercice	11 684 145,80	0,00
				Solde	126 563 431,86	0,00
				Total anterieur	114 879 286,06	0,00
				Cumul Exercice	11 684 145,80	0,00
				Total General	126 563 431,86	0,00
				Solde	126 563 431,86	0,00

الملحق رقم (05): دفتر الأستاذ للحساب ح/ 134 لسنة 2019

SCAEK

SCAEK

Unité: BP01, Ouled Adouane Ain elkebira 19400

Grand Livre

04/07/21

1

du 01/01/2019

Au 31/12/2019

No	Jr	Date	Ref.IS.G.	Libellé	Débit	Crédit
134000			Impôts différés passif		S.G:	
33	27	28/01/19		ECH INTERET 5% OAT 7ANS A/C DU 15/01/19	966 136,98	0,00
33	27	28/01/19		ECH INTERET 5% OAT 7ANS A/C DU 15/01/19	874 520,54	0,00
33	27	28/01/19		ECH INTERET 5% OAT 7ANS A/C DU 15/01/19	1 522 602,73	0,00
1	101	31/01/19		INTERET (4.75%) CPA SETIF A/C DU 02/01/2019	8 999 930,55	0,00
5	101	31/01/19		INTERET (4.75%) CPA SETIF A/C DU 29/01/2019	8 297 986,11	0,00
38	27	31/01/19		ECH INTERET 4.75% BTA SANS A/C DU 29/01/19	173 082,19	0,00
38	27	31/01/19		ECH INTERET 4.75% BTA SANS A/C DU 29/01/19	853 047,37	0,00
38	27	31/01/19		ECH INTERET 4.75% BTA SANS A/C DU 29/01/19	2 027 535,05	0,00
38	27	31/01/19		ECH INTERET 4.75% BTA SANS A/C DU 29/01/19	2 732 226,02	0,00
38	27	31/01/19		ECH INTERET 4.75% BTA SANS A/C DU 29/01/19	474 739,72	0,00
165	27	11/04/19		REMB 20% DU PRINCIPAL SRH A/C DU 03/04/19	3 694 849,31	0,00
5	27	30/07/19		ECH INTERET S/PLACEMT A/C 21/07/18	3 791 263,88	0,00
1	99	31/12/19		CONST INTERET PLACEMENT CPA SETIF AG 364	0,00	8 297 986,11
2	99	31/12/19		CONST INTERET PLACEMENT BEA SETIF AG 053	0,00	6 518 055,55
3	99	31/12/19		CONST INTERET PLACEMENT BDL SETIF AG 381	0,00	6 556 583,33
4	99	31/12/19		CONST INTERET PLACEMENT CPA SETIF AG 364	0,00	976 388,89
5	99	31/12/19		CONST INTERET OBLIGATION SRH	0,00	2 955 879,45
6	99	31/12/19		CONST INTERET BTA (SANS) BEA SETIF	0,00	4 166 335,61
7	99	31/12/19		CONST INTERET BTA (SANS) BEA SETIF	0,00	8 332 671,23
8	99	31/12/19		CONST INTERET BTA (SANS) BEA SETIF	0,00	4 166 335,61
9	99	31/12/19		CONTS INTERET BTA (SANS) BEA SETIF	0,00	4 166 335,61
10	99	31/12/19		CONST INTERET BTA (SANS) BEA DU 03/03/19	0,00	72 002,73
11	99	31/12/19		CONST INTERET OAT (7 ANS) BEA SETIF DU 14/01/18	0,00	4 587 808,22
12	99	31/12/19		CONST INTERET OAT (7 ANS) BEA SETIF DU 14/01/18	0,00	3 197 465,75
13	99	31/12/19		CONST INTERET OAT (5 ANS) BEA SETIF DU 28/01/18	0,00	1 666 534,25
14	99	31/12/19		CONST INTERET OAT (7 ANS) BEA SETIF DU 14/01/18	0,00	11 693 589,04
15	99	31/12/19		CONST INTERET OAT (7 ANS) BEA DU 20/02/19	0,00	4 086 301,37
16	99	31/12/19		CONST INTERET OAT (7 ANS) BEA DU 14/01/19	0,00	3 891 095,89
17	99	31/12/19		CONST INTERET OAT (7 ANS) BEA DU 23/12/19	0,00	74 754,10
18	99	31/12/19		CONST INTERET OAT (7 ANS) BEA DU 12/05/19	0,00	3 023 907,10
19	99	31/12/19		CONST INTERET OAT (7 ANS) BEA DU 21/11/19	0,00	415 300,55
20	99	31/12/19		CONST INTERET OAT (7 ANS) BEA DU 23/12/19	0,00	28 032,79
134000			Impôts différés passif	Total anterieur	0,00	34 397 920,45
				Cumul Exercice	34 397 920,45	78 853 363,18
				Solde	0,00	78 853 363,18
				Total anterieur	0,00	34 397 920,45
				Cumul Exercice	34 397 920,45	78 853 363,18
				Total General	34 397 920,45	113 251 283,63
				Solde	0,00	78 853 363,18

الملحق رقم (06): دفتر الأستاذ للحساب ح/ 134 لسنة 2020

SCAEK — **Grand Livre** — 11/07/21

SCAEK — 1

Unité: BP01, Ouled Adouane Ain elkebira 19400 — *du 01/01/2020* — *Au 31/12/2020*

No	Jr	Date	Ref./S.G.	Libellé	Débit	Crédit
134000			Impôts différés passif		S.G:	
17	27	19/01/20		ENC INTERET OAT ECH LE 14/01/20 A/C DU 15/01/19	3 197 465,75	0,00
17	27	19/01/20		ENC INTERET OAT ECH LE 14/01/20 A/C DU 15/01/19	4 567 808,22	0,00
17	27	19/01/20		ENC INTERET OAT ECH LE 14/01/20 A/C DU 15/01/19	3 891 095,89	0,00
17	27	19/01/20		ENC INTERET OAT ECH LE 14/01/20 A/C DU 15/01/19	4 086 301,37	0,00
17	27	19/01/20		ENC INTERET OAT ECH LE 14/01/20 A/C DU 15/01/19	11 693 589,04	0,00
1	101	31/01/20		INTERET (4.75%) CPA A/C DU 29/01/20	8 297 986,11	0,00
63	27	31/01/20		ENC INTERET BTA 5 ANS A/C DU 29/01/2019	4 168 335,61	0,00
63	27	31/01/20		ENC INTERET BTA 5 ANS A/C DU 29/01/2019	1 666 534,25	0,00
63	27	31/01/20		ENC INTERET BTA 5 ANS A/C DU 29/01/2019	4 166 335,61	0,00
63	27	31/01/20		ENC INTERET BTA 5 ANS A/C DU 29/01/2019	4 166 335,61	0,00
63	27	31/01/20		ENC INTERET BTA 5 ANS A/C DU 29/01/2019	8 332 671,23	0,00
152	27	22/03/20		ENC INTERET BTA 5A A/C DU 04/03/2020	72 002,73	0,00
153	27	22/03/20		ENC INTERETS OAT 7ANS A/C DU 11/03/2020	28 032,79	0,00
153	27	22/03/20		ENC INTERETS OAT 7ANS A/C DU 11/03/2020	415 300,55	0,00
153	27	22/03/20		ENC INTERETS OAT 7ANS A/C DU 11/03/2020	3 023 907,10	0,00
153	27	22/03/20		ENC INTERETS OAT 7ANS A/C DU 11/03/2020	74 754,10	0,00
183	27	06/04/20		REMB 20% DU PRINCIPAL SRH A/C DU 05/04/20	2 955 879,45	0,00
3	32	30/04/20		INTERET DAT 5.05% BDL A/C DU 26/04/20	6 556 583,33	0,00
230	27	30/04/20		ENC INTERET BEA A/C DU 26/04/2020	6 518 055,55	0,00
16	101	30/10/20		INTERET 5% DAT CPA SETIF A/C DU 18/10/20	976 388,89	0,00
1	99	31/12/20		CONST INTERET PLACEMENT CPA AG 364	0,00	2 323 436,11
2	99	31/12/20		CONST INTERET PLACEMENT BDL AG 381	0,00	1 835 843,33
3	99	31/12/20		CONST INTERET PLACEMENT BEA AG 053	0,00	1 825 055,55
4	99	31/12/20		CONST INTERET PLACEMENT CPA AG 364	0,00	273 388,88
5	99	31/12/20		CONST INTERET OBLIGATION SRH	0,00	620 734,68
6	99	31/12/20		CONST INTERET BTA (05ANS) BEA SETIF	0,00	468 014,25
7	99	31/12/20		CONST INTERET BTA (05ANS) BEA SETIF	0,00	1 170 035,62
8	99	31/12/20		CONST INTERET BTA (05ANS) BEA SETIF	0,00	2 340 071,23
9	99	31/12/20		CONST INTERET BTA (05ANS) BEA SETIF	0,00	1 170 035,62
10	99	31/12/20		CONST INTERET BTA (05ANS) BEA SETIF	0,00	1 170 035,62
11	99	31/12/20		CONST INTERET BTA (05ANS) BEA SETIF	0,00	765 681,00
12	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (07ANS) BEA SETIF DU 14/01/20	0,00	1 282 630,14
13	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (07ANS) BEA SETIF DU 14/01/20	0,00	897 841,10
14	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (07ANS) BEA SETIF DU 14/01/20	0,00	3 283 533,15
15	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (07ANS) BEA SETIF DU 14/01/20	0,00	1 282 630,14
16	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (07ANS) BEA SETIF DU 14/01/20	0,00	1 282 630,14
17	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (07ANS) BEA SETIF DU 10/03/20	0,00	1 078 575,34
18	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (07ANS) BEA SETIF DU 10/03/20	0,00	862 860,27
19	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (07ANS) BEA SETIF DU 10/03/20	0,00	291 215,34
20	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (07ANS) BEA SETIF DU 10/03/20	0,00	776 574,25
21	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (15ANS) BEA SETIF DU 21/04/20	0,00	1 467 897,32
22	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (15ANS) BEA SETIF DU 21/04/20	0,00	938 491,73
23	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (07ANS) BEA SETIF DU 06/10/20	0,00	125 347,95

24	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (07ANS) BEA SETIF DU 06/10/20	0,00	125 347,95
25	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (07ANS) BEA SETIF DU 06/10/20	0,00	125 347,95
26	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (15ANS) BEA SETIF DU 26/04/20	0,00	748 443,84
27	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (10ANS) BEA SETIF DU 23/02/20	0,00	123 697,27
28	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (15ANS) BEA SETIF DU 26/04/20	0,00	162 004,93
29	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (7ANS) BEA SETIF DU 05/07/20	0,00	110 772,60
30	99	31/12/20		CONST INTERET OAT (15ANS) BEA SETIF DU 26/04/20	0,00	66 317,81
35	99	31/12/20		CONST INTERET DAT DEV BEA SETIF DU 17/12/20	0,00	7 683,78
50	99	31/12/20		SUBVENTION/ L'EXPORTATION 28% ANDI	0,00	17 102 064,83
134000			**Impôts différés passif**	**Total anterieur**	**0,00**	**78 853 363,18**
				Cumul Exercice	**78 853 363,18**	**46 104 239,72**
				Solde	**0,00**	**46 104 239,72**
				Total anterieur	**0,00**	**78 853 363,18**
				Cumul Exercice	**78 853 363,18**	**46 104 239,72**
				Total General	**78 853 363,18**	**124 957 602,90**
				Solde	**0,00**	**46 104 239,72**

الملحق رقم (07): ميزان المراجعة لسنة 2019 (المتعلق بالحساب 133 و134)

SCAEK

SCAEK

Unité: BP01, Ouled Adouane Ain elkebira 19400

Balance Générale

du ***01/01/2019*** *Au* ***31/12/2019***

No Compte	Libellé	Ouverture		Movement de l'exercice						Solde	
				Anterieur		Periode		Cumul Exercice			
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
101010	Capital social GICA	0,00	2 200 000 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2 200 000 000,00
101	*Capital émis ou capital*	*0,00*	*2 200 000 000,0*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*2 200 000 000,0*
106100	Réserves légales	0,00	220 000 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	220 000 000,00
106300	Réserves ordinaires	0,00	24 781 478 070,0	0,00	0,00	0,00	5 371 047 231,69	0,00	5 371 047 231,69	0,00	30 152 525 301,7
106400	Réserves réglementées	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	756 746 831,00	0,00	756 746 831,00	0,00	756 746 831,00
106	*Réserves (légale,*	*0,00*	*25 001 478 070,*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*6 127 794 062,6*	*0,00*	*6 127 794 062,6*	*0,00*	*31 129 272 132,*
10	**CAPITAL, RESERVES ET**	**0,00**	**27 201 478 070,**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**6 127 794 062,6**	**0,00**	**6 127 794 062,69**	**0,00**	**33 329 272 132,**
115100	Report à nouveau "Ajustement	0,00	128 874 465,81	0,00	0,00	128 874 465,81	37 800 000,00	128 874 465,81	37 800 000,00	0,00	37 800 000,00
115200	Report à nouveau "Ajustement	28 127 707,38	0,00	0,00	0,00	44 179 254,90	72 306 962,28	44 179 254,90	72 306 962,28	0,00	0,00
115	*Ajustement résultant de*	*0,00*	*100 746 758,43*	*0,00*	*0,00*	*173 053 720,71*	*110 106 962,28*	*173 053 720,71*	*110 106 962,28*	*0,00*	*37 800 000,00*
11	**REPORT A NOUVEAU**	**0,00**	**100 746 758,43**	**0,00**	**0,00**	**173 053 720,71**	**110 106 962,28**	**173 053 720,71**	**110 106 962,28**	**0,00**	**37 800 000,00**
120000	Résultat de l'exercice	0,00	8 528 622 304,26	0,00	0,00	8 528 622 304,26	0,00	8 528 622 304,26	0,00	0,00	0,00
120	*Résultat de l'exercice*	*0,00*	*8 528 622 304,2*	*0,00*	*0,00*	*8 528 622 304,2*	*0,00*	*8 528 622 304,2*	*0,00*	*0,00*	*0,00*
12	**RESULTAT DE**	**0,00**	**8 528 622 304,2**	**0,00**	**0,00**	**8 528 622 304,2**	**0,00**	**8 528 622 304,26**	**0,00**	**0,00**	**0,00**
131100	Subventions d'équipements -	0,00	162 092,50	0,00	0,00	42 285,00	0,00	42 285,00	0,00	0,00	119 807,50
131	*Subventions d'équipement*	*0,00*	*162 092,50*	*0,00*	*0,00*	*42 285,00*	*0,00*	*42 285,00*	*0,00*	*0,00*	*119 807,50*
133000	Impôts différés actif	201 296 145,95	0,00	0,00	0,00	160 891 425,28	109 098 504,73	160 891 425,28	109 098 504,73	253 089 066,50	0,00
133	*Impôts différés actif*	*201 296 145,95*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*160 891 425,28*	*109 098 504,73*	*160 891 425,28*	*109 098 504,73*	*253 089 066,50*	*0,00*
134000	Impôts différés passif	0,00	34 397 920,45	0,00	0,00	34 397 920,45	78 853 363,18	34 397 920,45	78 853 363,18	0,00	78 853 363,18
134	*Impôts différés passif*	*0,00*	*34 397 920,45*	*0,00*	*0,00*	*34 397 920,45*	*78 853 363,18*	*34 397 920,45*	*78 853 363,18*	*0,00*	*78 853 363,18*
13	**PRODUITS ET**	**166 736 133,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**195 331 630,73**	**187 951 867,91**	**195 331 630,73**	**187 951 867,91**	**174 115 895,82**	**0,00**
153300	Provision pour d'indemnités et	0,00	515 226 661,63	0,00	0,00	31 595 848,91	120 997 008,64	31 595 848,91	120 997 008,64	0,00	604 627 821,36
153900	Provision pour d'autres d'	0,00	85 800 000,00	0,00	0,00	85 800 000,00	0,00	85 800 000,00	0,00	0,00	0,00
153	*Provisions pour pensions*	*0,00*	*601 026 661,63*	*0,00*	*0,00*	*117 395 848,91*	*120 997 008,64*	*117 395 848,91*	*120 997 008,64*	*0,00*	*604 627 821,36*
155000	Provisions pour impôts	0,00	2 336 784,00	0,00	0,00	2 336 784,00	0,00	2 336 784,00	0,00	0,00	0,00
155	*Provisions pour impôts*	*0,00*	*2 336 784,00*	*0,00*	*0,00*	*2 336 784,00*	*0,00*	*2 336 784,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*

الملحق رقم (08): ميزان المراجعة لسنة 2020 (المتعلق بالحساب 133 و134)

SCAEK

SCAEK

Unité: BP01, Ouled Adouane Ain elkebira 19400

Balance Générale

du ***01/01/2020*** *Au* ***31/12/2020***

No Compte	Libellé	Ouverture		Mouvement de l'exercice						Solde	
				Anterieur		Periode		Cumul Exercice			
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
101010	Capital social GICA	0,00	2 200 000 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2 200 000 000,00
101	*Capital émis ou capital*	*0,00*	*2 200 000 000,0*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*2 200 000 000,0*
106100	Réserves légales	0,00	220 000 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	220 000 000,00
106300	Réserves ordinaires	0,00	30 152 525 301,7	0,00	0,00	0,00	2 796 712 575,05	0,00	2 796 712 575,05	0,00	32 949 237 876,8
106400	Réserves réglementées	0,00	756 746 831,00	0,00	0,00	0,00	253 704 357,30	0,00	253 704 357,30	0,00	1 010 451 188,30
106	*Réserves (légale,*	*0,00*	*31 129 272 132,*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*3 050 416 932,3*	*0,00*	*3 050 416 932,3*	*0,00*	*34 179 689 065,*
10	**CAPITAL, RESERVES ET**	**0,00**	**33 329 272 132,**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**3 050 416 932,3**	**0,00**	**3 050 416 932,35**	**0,00**	**36 379 689 065,**
115100	Report à nouveau "Ajustement	0,00	37 800 000,00	0,00	0,00	37 800 000,00	40 000 000,00	37 800 000,00	40 000 000,00	0,00	40 000 000,00
115	*Ajustement résultant de*	*0,00*	*37 800 000,00*	*0,00*	*0,00*	*37 800 000,00*	*40 000 000,00*	*37 800 000,00*	*40 000 000,00*	*0,00*	*40 000 000,00*
11	**REPORT A NOUVEAU**	**0,00**	**37 800 000,00**	**0,00**	**0,00**	**37 800 000,00**	**40 000 000,00**	**37 800 000,00**	**40 000 000,00**	**0,00**	**40 000 000,00**
120000	Résultat de l'exercice	0,00	4 514 191 932,35	0,00	0,00	4 514 191 932,35	0,00	4 514 191 932,35	0,00	0,00	0,00
120	*Résultat de l'exercice*	*0,00*	*4 514 191 932,3*	*0,00*	*0,00*	*4 514 191 932,3*	*0,00*	*4 514 191 932,3*	*0,00*	*0,00*	*0,00*
12	**RESULTAT DE**	**0,00**	**4 514 191 932,3**	**0,00**	**0,00**	**4 514 191 932,3**	**0,00**	**4 514 191 932,35**	**0,00**	**0,00**	**0,00**
131100	Subventions d'équipements -	0,00	119 807,50	0,00	0,00	59 693,71	2 089 044,60	59 693,71	2 089 044,60	0,00	2 149 158,39
131	*Subventions d'équipement*	*0,00*	*119 807,50*	*0,00*	*0,00*	*59 693,71*	*2 089 044,60*	*59 693,71*	*2 089 044,60*	*0,00*	*2 149 158,39*
133000	Impôts différés actif	253 089 066,50	0,00	0,00	0,00	35 764 867,34	137 439 605,44	35 764 867,34	137 439 605,44	151 414 328,40	0,00
133	*Impôts différés actif*	*253 089 066,50*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*35 764 867,34*	*137 439 605,44*	*35 764 867,34*	*137 439 605,44*	*151 414 328,40*	*0,00*
134000	Impôts différés passif	0,00	78 853 363,18	0,00	0,00	78 853 363,18	46 104 239,72	78 853 363,18	46 104 239,72	0,00	46 104 239,72
134	*Impôts différés passif*	*0,00*	*78 853 363,18*	*0,00*	*0,00*	*78 853 363,18*	*46 104 239,72*	*78 853 363,18*	*46 104 239,72*	*0,00*	*46 104 239,72*
13	**PRODUITS ET**	**174 115 895,82**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**114 677 924,23**	**185 632 889,76**	**114 677 924,23**	**185 632 889,76**	**103 160 930,29**	**0,00**
153300	Provision pour d'indemnités et	0,00	604 627 821,36	0,00	0,00	0,00	61 495 504,19	0,00	61 495 504,19	0,00	666 123 325,55
153	*Provisions pour pensions*	*0,00*	*604 627 821,36*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*61 495 504,19*	*0,00*	*61 495 504,19*	*0,00*	*666 123 325,55*
156200	Provisions pour	0,00	207 749 677,34	0,00	0,00	0,00	48 227 485,50	0,00	48 227 485,50	0,00	255 977 162,84
156	*Provisions pour*	*0,00*	*207 749 677,34*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*48 227 485,50*	*0,00*	*48 227 485,50*	*0,00*	*255 977 162,84*
158800	Autres provisions pour charges	0,00	3 000 000,00	0,00	0,00	3 000 000,00	1 369 139,00	3 000 000,00	1 369 139,00	0,00	1 369 139,00
158	*Autres provisions pour*	*0,00*	*3 000 000,00*	*0,00*	*0,00*	*3 000 000,00*	*1 369 139,00*	*3 000 000,00*	*1 369 139,00*	*0,00*	*1 369 139,00*

الملحق رقم (09): قائمة الأصول لسنة 2020

Bilan Actif

Exercice clos le 31/12/2020

Unité: null

ACTIF	Note	2020 Brut	2020 Amort-Prov.	2020 Net	2019 Net
ACTIF IMMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)	5	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations incorporelles	5-1	26 042 388,60	23 915 733,60	2 126 655,00	3 080 315,00
Immobilisations corporelles	51	57 398 315 467,01	23 852 501 045,01	33 545 814 422,00	36 364 149 189,55
Terrains	5-1	559 449 733,38	0,00	559 449 733,38	559 449 733,38
Bâtiments	5-1	16 235 934 561,28	5 620 048 668,75	10 615 885 892,53	11 194 274 943,37
Autres immobilisations corporelles	5-1	40 602 931 172,35	18 232 452 376,26	22 370 478 796,09	24 610 424 512,80
Immobilisations en concession	5-1	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations encours	5-1-3	273 299 149,27	0,00	273 299 149,27	234 770 960,86
Immobilisations financières	6	15 302 906 301,94	0,00	15 302 906 301,94	11 804 850 148,87
Titres mis en équivalence – entreprises associées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachees		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés	6	11 390 000 000,00		11 390 000 000,00	7 990 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	14	3 912 906 301,94	0,00	3 912 906 301,94	3 814 850 148,87
Impôts différés actif	11	151 414 328,40	0,00	151 414 328,40	253 089 066,50
TOTAL ACTIF NON COURANT		73 151 977 635,22	23 876 416 778,61	49 275 560 856,61	48 659 939 680,78
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	7	6 023 950 961,58	(133 462 460,51)	5 890 488 501,07	5 567 474 008,70
Créances et emplois assimilés	14	1 780 921 557,62	(15 410 221,40)	1 765 511 336,22	1 318 675 035,90
Clients	8	622 262 654,12	15 410 221,40	606 852 432,72	482 232 321,79
Autres débiteurs	9-1	670 470 259,27	0,00	670 470 259,27	248 221 623,58
Impôts et assimilés	21	488 188 644,23	(0,00)	488 188 644,23	587 837 090,53
Autres actifs courants		(0,00)		(0,00)	384 000,00
Disponibilités et assimilés	10	3 060 596 391,54	(50 032 960,57)	3 010 563 430,97	1 892 736 590,58
Placements et autres actifs financiers courants	17	396 373 200,00	0,00	396 373 200,00	0,00
Trésorerie	10	2 664 223 191,54	50 032 960,57	2 614 190 230,97	1 892 736 590,58
TOTAL ACTIF COURANT		10 865 468 910,74	(198 905 642,48)	10 666 563 268,26	8 778 885 635,18
TOTAL GENERAL ACTIF		84 017 446 545,96	(24 075 322 421,09)	59 942 124 124,87	57 438 825 315,96

الملحق رقم (10): قائمة الخصوم لسنة 2020.

SCAEK
SCAEK
Unité: BP01, Ouled Adouane Ain elkebira 19400

Matricule Fiscal : 099819000823631 9
Article 192 4 20 10 011

11/04/21 13:17

Excercice allant 01/01/2020 au 31/12/2020

BILAN PASSIF

Exercice clos le **31/12/2020**

Unité: null

Passif	Note	2020	2019
CAPITAUX PROPRES	3		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	3-1	2 200 000 000,00	2 200 000 000,00
Capital non appelé		0,00	0,00
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		34 179 689 065,12	31 129 272 132,77
Ecart de réévaluation		0,00	0,00
Ecart d'équivalence (1)		0,00	0,00
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)	3-2-1	3 749 424 147,69	4 514 191 932,35
Autres capitaux propres – Report à nouveau	3-2-1	40 000 000,00	37 800 000,00
Liason inter unite	26	0,00	0,00
Part de la société consolidante) (1)		**40 169 113 212,81**	**37 881 264 065,12**
Part des minoritaires (1)		**0,00**	**0,00**
TOTAL I		**40 169 113 212,81**	**37 881 264 065,12**
PASSIFS NON COURANTS		0,00	0,00
Emprunts et dettes financières	13	13 550 928 582,79	13 550 928 582,79
Impôts (différés et provisionnés)	11	46 104 239,72	78 853 363,18
Autres dettes non courantes	9	0,00	0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance	12	925 618 785,78	815 497 306,20
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**14 522 651 608,29**	**14 445 279 252,17**
PASSIFS COURANTS		0,00	0,00
Fournisseurs et comptes rattachés	9-2	2 628 515 300,53	2 252 788 817,10
Impôts	21	407 677 365,00	485 943 132,20
Autres dettes	9-4	1 783 473 162,37	1 999 325 619,82
Trésorerie Passif		430 693 475,87	374 224 429,55
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**5 250 359 303,77**	**5 112 281 998,67**
TOTAL GENERAL PASSIF		**59 942 124 124,87**	**57 438 825 315,96**

الملحق رقم (11): الميزانية الجبائية (الجدول الجبائي رقم 9) لسنة 2020.

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 9 9 8 1 9 0 0 8 2 3 6 3 1 9 | 1 0 9 1 0

Désignation de l'entreprise : SOCIETE DES CIMENTS AIN EL KEBIRA -EPE-SCAEK-Spa

Activité : producation et commercialisation des ciments
Adresse : BP 01 COMMUNE OULED ADOUANE DAIRA DE AIN EL KEBIRA WILAYA DE SETIF

Exercice clos le	1 janvier 2020	au	31 décembre 2020

9 / Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	**Bénéfice**	**3 749 424 148**
	Perte	**0**
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		621 680
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		3 012 078
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		16 185 632
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		50 387 008
Impôts et taxes non déductibles		1 400 000
Provisions non déductibles		1 620 455
Amortissements non déductibles		2 644 267
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	242 202 302
	Impôt différé (variation)	68 945 615
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		1 236 605
Autres réintégrations (*)		980 852 914
	Total des réintégrations	**1 369 108 555**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		1 495 835
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		564 362 001
	Total des déductions	**565 857 836**
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2016		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 2018		
Déficit de l'année 2019		
	Total des déficits à déduire	**0**
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	**4 552 674 867**
	Déficit	**0**

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (12): جدول حساب النتيجة لسنة 2020.

SCAEK
SCAEK
Unité: BP01, Oued Adouane Ain elkebira 19400

Matricule Fiscal : 0 0 0 0 1 9 0 0 0 0 2 3 0 2 0 0
Article 1 9 2 4 2 0 1 9 0 0 1 1

Exercice allant 01/01/2020 au 31/12/2020

15/04/21 13:18

Compte de resultats
(Par nature)

Unité:

	Note	2020	2019	%
Ventes et produits annexes	15	15 565 442 886,02	14 736 385 329,64	5,63%
Variation stocks produits finis et en-cours	7-1	(999 189 975,95)	1 177 043 058,01	-184,8
Production immobilisée	15	0,00	0,00	0,00%
Subventions d'exploitation		322 487 077,71	3 213 375,00	9 935,
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		**14 888 739 987,78**	**15 916 641 763,65**	**-6,46**
Achats consommés	18	(4 163 244 182,96)	(3 954 575 587,78)	5,28%
Services extérieurs et autres consommations	19	(2 010 569 919,50)	(1 197 866 021,46)	67,85
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**(6 173 814 102,46)**	**(5 152 441 609,24)**	**19,82**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**8 714 925 885,32**	**10 764 200 154,31**	**-19,04**
Charges de personnel	20	(1 401 832 495,48)	(1 993 571 529,53)	-29,68
Impôts, taxes et versements assimilés	21	(198 573 257,51)	(225 136 460,05)	-11,80
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**7 114 520 132,33**	**8 545 492 134,73**	**-16,75**
Autres produits opérationnels	22	204 009 620,15	91 654 655,69	122,5
Autres charges opérationnelles	22	(77 638 030,88)	(166 473 649,13)	-53,36
Dotations aux amortissements	5	(3 305 619 943,54)	(3 399 127 975,81)	-2,72
Dotations aux provisions	5	(138 284 341,08)	(194 478 394,52)	-28,89
Reprise sur pertes de valeur et provisions	22	1 374 704,77	25 383 330,71	-94,58
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**3 797 362 141,75**	**4 902 450 101,67**	**-22,54**
Produits financiers	23	1 091 906 771,35	640 070 500,93	70,59
Charges financières	23	(568 716 848,79)	(527 346 227,07)	7,85%
VI- RESULTAT FINANCIER		**523 189 922,56**	**112 724 273,86**	**364,1**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**4 320 552 064,31**	**5 015 174 375,53**	**-13,85**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	24	(242 202 302,00)	(286 319 921,00)	-15,41
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	11	(68 925 814,62)	7 337 477,82	1 039,
Participation des travailleurs aux bénéfice		(260 000 000,00)	(222 000 000,00)	17,12
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**16 186 931 084,05**	**16 673 759 258,08**	**-2,93**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**(12 436 606 936,36)**	**(12 159 568 318,53)**	**2,28%**
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**3 749 424 147,69**	**4 514 191 932,35**	**-16,94**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0,00	0,00	0,00%
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)		0,00	0,00	0,00%
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		**0,00**	**0,00**	**0,00%**
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**3 749 424 147,69**	4 514 191 932,35	-16,94
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence		0,00	0,00	0,00
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		**0,00**	**0,00**	**0,00**
Dont part des minoritaires (1)		0,00	0,00	0,00
Part du groupe (1)		0,00	0,00	0,00

الملحق رقم (13): ميزان المراجعة للحساب 692 والحساب 693 لسنة 2019.

SCAEK

SCAEK

Unité: BP01, Ouled Adouane Ain elkebira 19400

Balance Générale

du *01/01/2019* *Au* *31/12/2019*

No Compte	Libellé	Ouverture		Mouvement de l'exercice						Solde	
				Anterieur		Periode		Cumul Exercice			
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
682310	Provision remise en l'état des	0,00	0,00	0,00	0,00	52 304 625,00	0,00	52 304 625,00	0,00	52 304 625,00	0,00
682	*Dotations aux amort, prov.*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*52 304 625,00*	*0,00*	*52 304 625,00*	*0,00*	*52 304 625,00*	*0,00*
683531	Dotations aux provisions pour	0,00	0,00	0,00	0,00	123 918 325,07	0,00	123 918 325,07	0,00	123 918 325,07	0,00
683580	Dotations aux autres provisions	0,00	0,00	0,00	0,00	3 000 000,00	0,00	3 000 000,00	0,00	3 000 000,00	0,00
683	*Dotations aux provisions*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*126 918 325,07*	*0,00*	*126 918 325,07*	*0,00*	*126 918 325,07*	*0,00*
685220	Dotation Perte de valeur sur	0,00	0,00	0,00	0,00	24 555,05	0,00	24 555,05	0,00	24 555,05	0,00
685340	Dotation aux pertes de valeur	0,00	0,00	0,00	0,00	15 230 889,40	0,00	15 230 889,40	0,00	15 230 889,40	0,00
685	*Dotations aux*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*15 255 444,45*	*0,00*	*15 255 444,45*	*0,00*	*15 255 444,45*	*0,00*
686150	Dot. pertes de valeur – Éléments	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
686	*Dotations aux*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*
68	**DOTATIONS AUX**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**3 593 606 370,3**	**0,00**	**3 593 606 370,33**	**0,00**	**3 593 606 370,3**	**0,00**
691000	PARTICIPATION NETTE	0,00	0,00	0,00	0,00	222 000 000,00	0,00	222 000 000,00	0,00	222 000 000,00	0,00
691	*PARTICIPATION DES*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*222 000 000,00*	*0,00*	*222 000 000,00*	*0,00*	*222 000 000,00*	*0,00*
692000	Imposition différée actif	0,00	0,00	0,00	0,00	109 098 504,73	160 891 425,28	109 098 504,73	160 891 425,28	0,00	51 792 920,55
692	*Imposition différée actif*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*109 098 504,73*	*160 891 425,28*	*109 098 504,73*	*160 891 425,28*	*0,00*	*51 792 920,55*
693000	Imposition différée passif	0,00	0,00	0,00	0,00	78 853 363,18	34 397 920,45	78 853 363,18	34 397 920,45	44 455 442,73	0,00
693	*Imposition différée passif*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*78 853 363,18*	*34 397 920,45*	*78 853 363,18*	*34 397 920,45*	*44 455 442,73*	*0,00*
695100	Impôts sur les bénéfices des	0,00	0,00	0,00	0,00	286 319 921,00	0,00	286 319 921,00	0,00	286 319 921,00	0,00
695	*Impôts sur les bénéfices*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*286 319 921,00*	*0,00*	*286 319 921,00*	*0,00*	*286 319 921,00*	*0,00*
69	**IMPOTS SUR LES**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**696 271 788,91**	**195 289 345,73**	**696 271 788,91**	**195 289 345,73**	**500 982 443,18**	**0,00**
6	***COMPTES DE CHARGES***	***0,00***	***0,00***	***0,00***	***0,00***	***12 354 876 730,***	***195 318 411,91***	***12 354 876 730,***	***195 318 411,91***	***12 159 558 318,***	***0,00***
700299	Divers produits	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	574 608,00	0,00	574 608,00	0,00	574 608,00
700	*Ventes de marchandises*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*574 608,00*	*0,00*	*574 608,00*	*0,00*	*574 608,00*
701100	Ciment CRS sac	0,00	0,00	0,00	0,00	7 525 200,00	17 856 000,00	7 525 200,00	17 856 000,00	0,00	10 330 800,00
701110	Ciment CRS vrac	0,00	0,00	0,00	0,00	23 613 800,00	37 273 200,00	23 613 800,00	37 273 200,00	0,00	13 659 400,00
701120	Ciment gris CPA 42.5 Sac	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6 308 637 825,23	0,00	6 308 637 825,23	0,00	6 308 637 825,23

الملحق رقم (14): ميزان المراجعة للحساب 692 لسنة 2020.

SCAEK

SCAEK

Unité: BP01, Ouled Adouane Ain elkebira 19400

Balance Générale

du **01/01/2020** *Au* **31/12/2020**

No Compte	Libellé	Ouverture		Movement de l'exercice						Solde	
				Anterieur		Periode		Cumul Exercice			
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
658	*Autres charges de gestion*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*120 300,00*	*0,00*	*120 300,00*	*0,00*	*120 300,00*	*0,00*
65	**AUTRES CHARGES**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**77 638 030,88**	**0,00**	**77 638 030,88**	**0,00**	**77 638 030,88**	**0,00**
661110	Intérêts sur emprunts bancaires	0,00	0,00	0,00	0,00	482 188 268,11	0,00	482 188 268,11	0,00	482 188 268,11	0,00
661	*Charges d'intérêts*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*482 188 268,11*	*0,00*	*482 188 268,11*	*0,00*	*482 188 268,11*	*0,00*
666000	Pertes de change	0,00	0,00	0,00	0,00	86 528 580,68	0,00	86 528 580,68	0,00	86 528 580,68	0,00
666	*Pertes de change*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*86 528 580,68*	*0,00*	*86 528 580,68*	*0,00*	*86 528 580,68*	*0,00*
66	**CHARGES**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**568 716 848,79**	**0,00**	**568 716 848,79**	**0,00**	**568 716 848,79**	**0,00**
681204	Logiciels informatiques et	0,00	0,00	0,00	0,00	953 660,00	0,00	953 660,00	0,00	953 660,00	0,00
681213	Constructions	0,00	0,00	0,00	0,00	638 047 075,34	0,00	638 047 075,34	0,00	638 047 075,34	0,00
681215	Installations techniques,	0,00	0,00	0,00	0,00	2 296 428 838,09	0,00	2 296 428 838,09	0,00	2 296 428 838,09	0,00
681218	Autres immobilisations	0,00	0,00	0,00	0,00	371 190 370,11	0,00	371 190 370,11	0,00	371 190 370,11	0,00
681	*Dotations aux*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*3 306 619 943,5*	*0,00*	*3 306 619 943,5*	*0,00*	*3 306 619 943,5*	*0,00*
682310	Provision remise en l'etat des	0,00	0,00	0,00	0,00	48 227 485,50	0,00	48 227 485,50	0,00	48 227 485,50	0,00
682	*Dotations aux amort, prov.*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*48 227 485,50*	*0,00*	*48 227 485,50*	*0,00*	*48 227 485,50*	*0,00*
683531	Dotations aux provisions pour	0,00	0,00	0,00	0,00	38 403 439,56	0,00	38 403 439,56	0,00	38 403 439,56	0,00
683580	Dotations aux autres provisions	0,00	0,00	0,00	0,00	1 369 139,00	0,00	1 369 139,00	0,00	1 369 139,00	0,00
683	*Dotations aux provisions*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*39 772 578,56*	*0,00*	*39 772 578,56*	*0,00*	*39 772 578,56*	*0,00*
685330	Dotation aux pertes de valeur	0,00	0,00	0,00	0,00	251 316,45	0,00	251 316,45	0,00	251 316,45	0,00
685	*Dotations aux*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*251 316,45*	*0,00*	*251 316,45*	*0,00*	*251 316,45*	*0,00*
686150	Dot. pertes de valeur - éléments	0,00	0,00	0,00	0,00	50 032 960,57	0,00	50 032 960,57	0,00	50 032 960,57	0,00
686	*Dotations aux*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*50 032 960,57*	*0,00*	*50 032 960,57*	*0,00*	*50 032 960,57*	*0,00*
68	**DOTATIONS AUX**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**3 444 904 284,6**	**0,00**	**3 444 904 284,62**	**0,00**	**3 444 904 284,6**	**0,00**
691000	PARTICIPATION NETTE	0,00	0,00	0,00	0,00	260 000 000,00	0,00	260 000 000,00	0,00	260 000 000,00	0,00
691	*PARTICIPATION DES*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*260 000 000,00*	*0,00*	*260 000 000,00*	*0,00*	*260 000 000,00*	*0,00*
692000	Imposition différée actif	0,00	0,00	0,00	0,00	137 439 605,44	35 764 867,34	137 439 605,44	35 764 867,34	101 674 738,10	0,00
692	*Imposition différée actif*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*137 439 605,44*	*35 764 867,34*	*137 439 605,44*	*35 764 867,34*	*101 674 738,10*	*0,00*

الملحق رقم (15): ميزان المراجعة للحساب 693 لسنة 2020.

SCAEK

SCAEK

Unité: BP01, Ouled Adouane Ain elkebira 19400

Balance Générale

du ***01/01/2020*** *Au* ***31/12/2020***

No Compte	Libellé	Ouverture		Movement de l'exercice						Solde	
				Anterieur		Periode		Cumul Exercice			
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
693000	Imposition différée passif	0,00	0,00	0,00	0,00	46 104 239,72	78 853 363,20	46 104 239,72	78 853 363,20	0,00	32 749 123,48
693	*Imposition différée passif*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*46 104 239,72*	*78 853 363,20*	*46 104 239,72*	*78 853 363,20*	*0,00*	*32 749 123,48*
695100	Impôts sur les bénéfices des	0,00	0,00	0,00	0,00	242 202 302,00	0,00	242 202 302,00	0,00	242 202 302,00	0,00
695	*Impôts sur les bénéfices*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*242 202 302,00*	*0,00*	*242 202 302,00*	*0,00*	*242 202 302,00*	*0,00*
69	**IMPOTS SUR LES**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**685 746 147,16**	**114 618 230,54**	**685 746 147,16**	**114 618 230,54**	**571 127 916,62**	**0,00**
6	***COMPTES DE CHARGES***	***0,00***	***0,00***	***0,00***	***0,00***	***12 552 103 167,***	***115 496 230,99***	***12 552 103 167,***	***115 496 230,99***	***12 436 606 936,***	***0,00***
700299	Divers produits	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	161 720 392,49	0,00	161 720 392,49	0,00	161 720 392,49
700	*Ventes de marchandises*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*161 720 392,49*	*0,00*	*161 720 392,49*	*0,00*	*161 720 392,49*
701120	Ciment gris CPA 42.5 Sac	0,00	0,00	0,00	0,00	229 271 100,00	6 841 645 961,89	229 271 100,00	6 841 645 961,89	0,00	6 612 374 861,89
701130	Ciment gris CPA 42.5 Vrac	0,00	0,00	0,00	0,00	186 672 000,00	5 086 526 588,33	186 672 000,00	5 086 526 588,33	0,00	4 899 854 588,33
701140	Ciment CRS sac	0,00	0,00	0,00	0,00	3 930 300,00	224 720 354,21	3 930 300,00	224 720 354,21	0,00	220 790 054,21
701150	Ciment CRS vrac	0,00	0,00	0,00	0,00	14 129 500,00	602 062 750,00	14 129 500,00	602 062 750,00	0,00	587 933 250,00
701180	Ciment pétrolier	0,00	0,00	0,00	0,00	1 692 540,00	104 340 000,00	1 692 540,00	104 340 000,00	0,00	102 647 460,00
701190	Autres ciments	0,00	0,00	0,00	0,00	5 340 800,00	161 270 412,00	5 340 800,00	161 270 412,00	0,00	155 929 612,00
701	*Ventes de produits finis*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*441 036 240,00*	*13 020 566 066,*	*441 036 240,00*	*13 020 566 066,*	*0,00*	*12 579 529 826,*
702111	Clinker	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3 006 197 001,03	0,00	3 006 197 001,03	0,00	3 006 197 001,03
702	*Ventes de produits*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*3 006 197 001,0*	*0,00*	*3 006 197 001,0*	*0,00*	*3 006 197 001,0*
709100	sur ventes de produits finis	0,00	0,00	0,00	0,00	182 004 333,93	0,00	182 004 333,93	0,00	182 004 333,93	0,00
709	*Rabais, remises et*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*182 004 333,93*	*0,00*	*182 004 333,93*	*0,00*	*182 004 333,93*	*0,00*
70	**VENTES DE**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**623 040 573,93**	**16 188 483 459,**	**623 040 573,93**	**16 188 483 459,9**	**0,00**	**15 565 442 886,**
724111	Clinker	0,00	0,00	0,00	0,00	8 094 360 091,92	6 981 803 002,42	8 094 360 091,92	6 981 803 002,42	1 112 557 089,50	0,00
724112	Farine Cru	0,00	0,00	0,00	0,00	4 448 872 125,71	4 476 869 270,86	4 448 872 125,71	4 476 869 270,86	0,00	27 997 145,15
724114	Calcaire concassee	0,00	0,00	0,00	0,00	1 794 695 251,31	1 796 095 012,59	1 794 695 251,31	1 796 095 012,59	0,00	1 399 761,28
724115	Argile concassé	0,00	0,00	0,00	0,00	16 872 542,19	16 960 090,84	16 872 542,19	16 960 090,84	0,00	87 548,65
724118	Calcaire abattu	0,00	0,00	0,00	0,00	1 118 457 531,82	1 235 147 972,93	1 118 457 531,82	1 235 147 972,93	0,00	116 690 441,11
724120	Gypse	0,00	0,00	0,00	0,00	5 395 594,32	0,00	5 395 594,32	0,00	5 395 594,32	0,00

الملحق رقم (16): استمارة المقابلة.

المعلومات الشخصية والديموغرافية لأفراد العينة

1) الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐ / العمر: .....عاما
2) الشهادة العلمية: .....
3) الشهادة المهنية: .....
4) المهنة/ الوظيفة: .....
5) مكان العمل: .....سنوات الخبرة: ..... عاما

المحور الأول: حول واقع المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر مقارنة بمتطلبات المعيار IAS12

الرقم	العبارة	نعم	لا	جواب آخر
01	هل تتوافق المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في المؤسسات التي تنشط في الجزائر مع ما ينص عليه المعيار IAS12.			
02	هل تطبق المؤسسات التي مقرها في الجزائر تقنية الضريبة المؤجلة عند معالجتها للضرائب على الأرباح			
03	هل أن سبب نشوء الضريبة المؤجلة هو وجود فروقات ضريبية مؤقتة عن الفترة الجارية ولها انعكاسات على الفترات المستقبلية.			
04	هل ينتج عن الفروقات الضريبية الدائمة اعتراف بالضرائب المؤجلة			
05	هل أن تطبيق الضريبة المؤجلة يسمح بتقليص الفجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.			
06	هل لتطبيق آلية الضريبة المؤجلة أثر على جودة وشفافية القوائم المالية.			

المحور الثاني: حول متطلبات تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفق المعيار IAS12

الرقم	العبارة	نعم	لا	جواب آخر
01	هل هناك ضرورة لتطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفق متطلبات المعيارIAS12			
02	تتطلب عملية تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح تكييف النظام الجبائي مع نظام SCF وتكوين إطارات الضرائب ومهنيي المحاسبة بشكل مستمر.			
03	من متطلبات تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر خلق آليات جبائية جديدة قادرة على امتصاص الاختلاف بين SCF والنظام الجبائي.			
04	ضرورة تحديث النظام الجبائي الجزائري مع ما ينص عليه المعيار المحاسبي رقم 12 كإحدى أهم الآليات لتحيين المحاسبة عن الضرائب في الجزائر			
05	هل أن تحديث النظام المحاسبي المالي وفقا للتغيرات التي تحصل على مستوى المعايير المحاسبية الدولية ضروري لتطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر.			
06	هل أن تحديث طرق التعليم وتكوين الخبرة المحاسبية وربط الجانب الأكاديمي بالجانب التطبيقي يساهم في تطوير النظام المحاسبي والجبائي الجزائري.			

المحور الثالث: حول تحديد عراقيل تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح في الجزائر وفق المعيار IAS12

الرقم	العبارة	نعم	لا	جواب آخر
01	هل للمؤسسات الناشطة في الجزائر الإمكانيات اللازمة لتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي رقم 12 فيما يتعلق بمعالجة الضرائب على الأرباح.			
02	هل يصادف تطبيق الضريبة المؤجلة مشاكل وعراقيل عديدة.			
03	هل يعتبر النظام الجبائي من العراقيل التي تعيق تطبيق الضرائب المؤجلة في الجزائر.			
04	غموض آلية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وتعقيدها صعب تطبيقها.			

05	غياب التحفيزات الجبائية فيما يتعلق بتطبيق الضرائب المؤجلة يشجع عدم الالتزام بها.			
06	عدم إلزامية المشرع الجزائري بتطبيق الضرائب المؤجلة أحد عوامل عدم التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيقها.			

المحور الرابع: حول مؤهلات الجزائر المتعلقة بتطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح وفق المعيار IAS12

الرقم	العبارة	نعم	لا	جواب آخر
01	هل مرونة الأنظمة المحاسبية والجبائية في الجزائر من أهم مؤهلات تطوير المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي IAS12 .			
02	هل أن سعي الجزائر المستمر لتبني كل المعايير المحاسبة الدولية له أثر إيجابي على تطوير ممارساتها المحاسبية والجبائية فيما يتعلق بالضرائب على الأرباح.			
03	امتلاك الجزائر للعديد من الكفاءات الخبراء في المجال المحاسبي والجبائي يؤهلها لمواكبة الأنظمة المحاسبية والجبائية الدولية.			
04	هل اتجاه الجزائر نحو تحديث أنظمة التعليم والتكوين من شأنه المساهمة في تطوير ممارساتها المحاسبية والجبائية.			
05	عمل الجزائر الدائم على خلق سوق مالي نشط من خلال تفعيلاتها الأخيرة لدور البنوك والمصارف يؤثر إيجابا على تبنيها لمختلف معايير المحاسبة الدولية.			