

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي



كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير

تحت عنوان:

إختبار فك الارتباط بين المحاسبة والجباية في ظل

تطبيق النظام المحاسبي المالي

(2010 - 2018)

إشراف الأستاذ الدكتور:

بن بلقاسم سفيان

من إعداد الطالبة:

طيشوش هند

السنة الجامعية 2025/2024

إهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى الوالدين الكريمين أبي الحبيب وأمي
الحنون أطال الله في عمركما وألبسكما ثوب الصحة والعافية.

إلى رفيق دربي زوجي الكريم وكل أفراد عائلته

إلى أخي العزيز وأخواتي توأم الروح

إلى أستاذي الفاضل المشرف أ/د بن بلقاسم سفيان

إليكم أحبابي "إياد" "سامي" "أمير"

وكل من كان له فضل عليّ لإتمام هذا البحث وإخراجه في أحسن صورته.

شكر وعرفان

أولا أشكر الله عز وجل أن وفقني لإتمام أطروحة الدكتوراه وأن بلغني هذه الدرجة العلمية، فلك الحمد والشكر يا رب.

ما كان من صواب فمن الله وحده، وما كان من خطأ فمني ومن الشيطان.

كما أن الإعراف بالجميل يملئ علي أن أتقدم بخالص شكري وامتناني إلى أستاذي المشرف "أ/د بن بلقاسم سفيان" لقبوله الإشراف على هذا العمل، وكذا نصائحه وتوجيهاته القيمة أسأل الله عز وجل أن يجعلها في ميزان حسناتك.

ولا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر والإمتنان لأعضاء لجنة المناقشة الأكارم لتفضلهم وقبولهم مناقشة هذا العمل من أجل إثرائه أكثر.

كما أن الشكر موصول إلى عمال وإطارات شركة إتصالات الجزائر، وكذا الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية نظير تعاونهم لإتمام الجانب التطبيقي لهذه الدراسة.

ملخص البحث:

لقد حاولنا من خلال هذا البحث تسليط الضوء على أكثر العلاقات تعقيدا وغموضا من حيث الفهم والتطبيق، وهي العلاقة المحاسبية الجبائية، فبعد أن عهدت الجبائية أن تكون المحاسبة في خدمتها وتحت سيطرتها، جاء النظام المحاسبي المالي بمعايير دولية تسعى لتكريس منطق الانفصال بين النظامين المحاسبي والجبائي، ومن جهة أخرى نجد أن الجبائية لازالت تحاول الضغط من خلال النصوص القانونية لاسيما المادة 141 مكرر، التي تنصّ على عدم التعارض بين التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي مع القواعد الجبائية المطبقة، وهذا إن دلّ على شيء إنما يدل على عدم فهم المقصود من وراء تطبيق تقنية التأجيل الضريبي، حيث أساسها هو التعارض والاختلاف الصريح المؤقت بين النظامين، والتي يصطلح عليها بالفروقات الزمنية المؤقتة وهي مصدر الضرائب المؤجلة، بالتالي فإن زيادة وتنوع الفروقات المؤقتة بين النظامين يتيح حرية أكثر للمحاسبة، ويكرّس بشكل كبير منطق الانفصال بين النظامين.

ومن خلال الدراسة الميدانية تبين لنا أن العلاقة بين النظامين المحاسبي المالي والجبائي هي علاقة انفصال ضعيف جدا، نظرا لمحدودية تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات الجزائرية بسبب القيود الجبائية.

الكلمات المفتاحية:

النظام المحاسبي المالي، الفروقات المؤقتة، الجبائية، الضرائب المؤجلة.

Abstract:

Through this research, we have tried to focus on the most complex and ambiguous relationship in terms of understanding and application, namely the accounting and taxation relationship, after the taxation used to have accounting at its service and under its control, the financial accounting system came with international standards that seek to dedicate the logic of separation between the accounting and taxation systems, on the other hand we find that the taxation is still trying to pressure through legal texts, especially Article 141 bis, which stipulates that there should be no conflict between the definitions stipulated in the accounting system and the applicable tax rules. This, if indicates anything, it indicates a lack of understanding of the intent behind the application of the tax deferral technique, as its basis is the conflict and the explicit temporary difference between the two systems, which is termed temporary time differences, which is the source of deferred taxes, and therefore the increase and diversity of temporary differences between the two systems allows more freedom for accounting, and significantly enshrines the logic of separation between the two systems.

Through the field study, we found that the relationship between the financial and tax accounting systems is very weak, due to the limited application of deferred taxes in Algerian organisations due to tax constraints.

Keywords: Financial Accounting System, Temporary Differences, Taxation, Deferred Taxation.

قائمة الأشكال		
رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
05	وظائف وأدوار الأنظمة المحاسبية	1-1
07	المحاسبة وسيلة لتقسيم الثروة	2-1
16	قياس الاختلافات في الممارسات المحاسبية	3-1
34	انفصال المحاسبة عن الجباية	4-1
38	تحديد النتيجة الجبائية	5-1
53	العلاقة بين الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة	1-2
54	العلاقة بين الفروق الزمنية والضرائب المؤجلة	2-2
59	الإعتراف بالضرائب المؤجلة عن طريق الميزانية	3-2
60	إثبات الضرائب المؤجلة من منظور حسابات النتائج	4-2
91	المديريات الجهوية للسكك الحديدية	1-3
92	الهيكل التنظيمي للمديرية المركزية للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية	2-3
93	مديرية المالية والمحاسبة للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية	3-3
121	الهيكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر	4-3
122	الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية لاتصالات الجزائر	5-3

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
05	لماذا يجب إعداد التقارير المالية؟	1-1
06	مستخدمي المعلومات المالية خارج المؤسسة	2-1
08	المحاسبة كأداة لضمان الحقوق المالية	3-1
10	أهم دول النموذج الأوروبي	4-1
12	أهم دول النموذج المحاسبي الأنجلوساكسوني	5-1
13	بعض دول النموذج المحاسبي المختلط	6-1
14	المقارنة بين النموذج المحاسبي القاري (الأوروبي) والنموذج المحاسبي الأنجلوساكسوني	7-1
15	الاختلافات بين النظامين المحاسبين الأوروبي والأنجلوساكسوني من حيث بعض القواعد المحاسبية	8-1
32	حالات الارتباط والانفصال بين المحاسبة والجباية	9-1
43	الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	10-1
59	إثبات الضرائب المؤجلة من منظور الميزانية	1-2
98	مصادر الضرائب المؤجلة في الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية (2020/2010)	1-3
113	النتيجة المحاسبية للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية (2020/2010)	2-3
115	الأعباء غير المدمجة للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية (2020/2010)	3-3
116	التخفيضات الجبائية للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية (2020/2013)	4-3
117	خسائر سنوات سابقة للطرح	5-3
118	النتائج الجبائية للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية (2020/2010)	6-3
126	مصادر الضرائب المؤجلة في شركة اتصالات الجزائر (2022/2010)	7-3
145	النتيجة المحاسبية لشركة اتصالات الجزائر (2022/2010)	8-3
148	الأعباء غير المدمجة لشركة اتصالات الجزائر (2022/2010)	9-3
151	التخفيضات الجبائية لشركة اتصالات الجزائر (2022/2010)	10-3
152	النتائج الجبائية لشركة اتصالات الجزائر (2022/2010)	11-3

قائمة الملاحق		
رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
166	حسابات النتائج للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية لسنة 2019	01
167	حسابات النتائج لشركة أردوغان للبناء لسنة 2017	02
168	حسابات النتائج لشركة أردوغان للبناء لسنة 2018	03
169	حسابات النتائج لشركة أردوغان للبناء لسنة 2019	04
170	حسابات النتائج لشركة أردوغان للبناء لسنة 2020	05
171	حسابات النتائج لشركة أردوغان للبناء لسنة 2021	06
172	حسابات النتائج لشركة برومو للإستيراد لسنة 2019	07
173	حسابات النتائج لشركة برومو للإستيراد لسنة 2020	08
174	حسابات النتائج لشركة برومو للإستيراد لسنة 2021	09

قائمة الرموز والإختصارات

المختصر	اللغة الأم	الترجمة
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	مجمع المحاسبين المعتمدين الأمريكيين
AVR	Avantages Retraite	إمتيازات التقاعد
ALG TEL	Algérie télécom	إتصالات الجزائر
CFA	Chemins de Fer Algériens	السكك الحديدية الجزائرية
CNAS	Caisse Nationale des Assurances Social	الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
FIFO	First In First Out	الداخل أولا الخارج أولا
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	مبادئ محاسبية متعارف عليها
GFC	Gratification Fin de Carrière	مكافأة التقاعد
IAS 12	International Accounting Standard 12	معياري المحاسبة الدولي رقم 12
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	Impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
LIFO	Last In First Out	الداخل أخيرا الخارج أولا
OPCVM	Organismes de Placement Collectif de Valeurs Mobilières	أسهم وحصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة تنظيم الأوراق المالية والبورصات الأمريكية
SNCFA	Societe Nationale des Chemins de Fer Algériens	الشركة الوطنية للسكك الحديدية الجزائرية
SNTF	Societe Nationale des Transports Ferroviaires	الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية
TDRF	Tableau de détermination du résultat fiscal	جدول تحديد النتيجة الجبائية

الفهرس

الإهداء

شكر وعرفان

I.....	ملخص البحث
II.....	قائمة الأشكال
III.....	قائمة الجداول
IV.....	قائمة الملاحق
V.....	قائمة الرموز والإختصارات
VI.....	فهرس المحتويات
أ-ز.....	مقدمة عامة

الفصل الأول:

فلسفة فك الارتباط بين الأنظمة المحاسبية والأنظمة الجبائية للدول

2	تمهيد:
3	المبحث الأول: الأنظمة المحاسبية: المفهوم، التصنيفات ودواعي الاختلافات في المحيط الدولي
3	المطلب الأول: مفهوم الأنظمة المحاسبية
8	المطلب الثاني: تصنيفات الأنظمة المحاسبية
17	المطلب الثالث: مصادر الاختلافات في الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي
19	المبحث الثاني: الأنظمة الجبائية: المفهوم، الأركان والأهداف
19	المطلب الأول: أساسيات حول الضريبة، "تعريفها، خصائصها ومبادئها"
21	المطلب الثاني: مفهوم النظام الجبائي وأركانه
24	المطلب الثالث: أهداف النظام الجبائي
26	المبحث الثالث: العلاقة المحاسبية الجبائية: تلازم وارتباط أم انفصال وفك للإرتباط؟
26	المطلب الأول: ماهية الربح المحاسبي والربح الجبائي
30	المطلب الثاني: تصنيفات العلاقة بين النظامين المحاسبي والجبائي
33	المطلب الثالث: حصيلة فك الارتباط بين الأنظمة المحاسبية والأنظمة الجبائية
35	المبحث الرابع: النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري بين الارتباط والإنفصال
35	المطلب الأول: مفهوم النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية في التشريع الجزائري
38	المطلب الثاني: المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية في التشريع الجزائري

المطلب الثالث: طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في التشريع الجزائري.....	44
خلاصة الفصل:	47

الفصل الثاني:

تقنية الضرائب المؤجلة على ضوء المعيار المحاسبي الدولي IAS12 والنظام المحاسبي المالي

تمهيد:	49
المبحث الأول: الأسس النظرية لطريقة التأجيل الضريبي	50
المطلب الأول: عرض عام للمعيار المحاسبي الدولي IAS12	50
المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية إطار يُحترم عند فرض الضرائب المؤجلة	55
المطلب الثالث: متطلبات المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وعرضها في القوائم المالية	58
المبحث الثاني: الحالات المنشأة للضرائب المؤجلة	64
المطلب الأول: الضرائب المؤجلة الناتجة عن الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي ..	64
المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة الناتجة عن عمليات إعادة المعالجة	69
المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة عن العناصر المحملة مباشرة في حسابات الأموال الخاصة	73
المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة عن الحسابات المجمعة	79
المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول التجميع المحاسبي، المحددات والطرق المتبعة	79
المطلب الثاني: مسار التجميع المحاسبي للقوائم المالية والضرائب المؤجلة الناتجة	82
خلاصة الفصل:	87

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية لتطبيق ومتابعة حسابات الضرائب المؤجلة والانتقال إلى النتيجة الحبائية

من واقع المؤسسات الجزائرية

تمهيد:	89
المبحث الأول: عرض، تحليل ومتابعة حسابات الضرائب المؤجلة في الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية للفترة 2020/2010	90
المطلب الأول: لمحة عامة عن الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية	90
المطلب الثاني: نشأة الضرائب المؤجلة عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي بالشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية	95
المطلب الثالث: متابعة وتحليل حسابات الضرائب المؤجلة بالشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية للفترة 2020/2010	97
المطلب الرابع: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ومعالجة الضرائب المؤجلة	112

المبحث الثاني: عرض، تحليل ومتابعة حسابات الضرائب المؤجلة في شركة إتصالات الجزائر للفترة

2020/2010..... 119

المطلب الأول: البطاقة الفنية لشركة إتصالات الجزائر 119

المطلب الثاني: متابعة وتحليل حسابات الضرائب المؤجلة بمؤسسة اتصالات الجزائر للفترة

2010/2022..... 125

المطلب الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ومعالجة الضرائب المؤجلة 145

خلاصة الفصل 153

الخاتمة..... 154

قائمة المراجع..... 158

قائمة الملاحق..... 165

أثرت التطورات التي شهدتها أسواق رأس المال على اقتصاديات دول العالم، سواء الدول المتقدمة منها وحتى الدول النامية التي تسعى للإندماج في الاقتصاد العالمي عن طريق تحرير التجارة الخارجية واعتماد اقتصاد السوق أو ما يصطلح عليه بالاقتصاد الحر، ولبلوغ هذه الغاية كان لابد من الاعتماد على محاسبة موحدة لترجمة واقع العمليات، حيث تعتبر المحاسبة من الوسائل المُعَوِّل عليها كثيرا كونها أداة للإبلاغ المالي الذي أصبح مطالبا هو كذلك بأن يكون أكثر شفافية وقدرة على ترجمة واقع الأعمال إلى لغة موحدة ومفهومة على المستوى الدولي بما يتيح اتخاذ أنجع القرارات فيما يخص الإستثمارات وكذا عمليات التخطيط والرقابة.

نتيجة لما سبق، وجدت المحاسبة نفسها أمام واقع يفرض عليها التطور ومواكبة التغيرات العالمية، وهذا ما دفع بالجزائر للقيام بإصلاحات محاسبية جذرية نتج عنها تطبيق نظام محاسبي مالي يتماشى مع المرجعية الدولية ويُكرّس مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.

إنّ من جملة المعايير الدولية التي تبناها النظام المحاسبي المالي معيار المحاسبة الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل) والذي يعنى بعملية التحاسب الضريبي بالنسبة لكل من الضرائب الجارية والمستحقة الدفع خلال الدورة حسب الرزنامة الجبائية، والضرائب المؤجل سدادها أو استردادها لدورات لاحقة، وهي ما يصطلح عليها بالضرائب المؤجلة، حيث تُعتبر هذه الأخيرة إعترافا صريحا بالفروقات الزمنية المؤقتة بين التقييم والتسجيل المحاسبي لأصول وخصوم المؤسسات، وبين تاريخ القبول الجبائي لها، بالتالي فإن الهدف الرئيسي من وراء تطبيق تقنية التأجيل الضريبي هو فصل التخصيص المحاسبي والجبائي مما يُتيح عرض قوائم مالية دقيقة وخالية من التشويه لأغراض جبائية.

تطرح عملية فك ارتباط المحاسبة بالجبائية في الجزائر إشكالا كبيرا ويتجلى هذا في سببين أساسيين هما:

1. ضغط التشريع الجبائي من خلال نص المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنصّ على ضرورة احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي دون التعارض مع ما هو منصوص عليه في القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة.

2. عدم فهم الهدف أو الغرض الأساسي من وراء تطبيق تقنية التأجيل الضريبي، حيث يرى الكثير من المهنيين والمختصين في المحاسبة بأنها جاءت لتعزيز الترابط والاتصال بين النظامين المحاسبي والجبائي.

إشكالية البحث

إنطلاقا مما سبق تتمحور معالم إشكالية هذا البحث في التساؤل التالي:

ما هو تأثير تطبيق الضرائب المؤجلة في تحقيق الانفصال بين النظام المحاسبي

المالي والقواعد الجبائية في الجزائر؟

ولدراسة وتحليل الإشكالية المطروحة أعلاه لابد من الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ هل التزمت الشركات محل دراستنا بتطبيق تقنية التأجيل الضريبي؟
- ✓ ما هي مصادر التأجيل الضريبي في الشركات محل الدراسة؟ وهل يتم تطبيقها بشكل موسّع أم محدود؟

فرضيات البحث

لتسهيل عملية دراسة موضوع بحثنا إعتدنا على الفرضيات التالية:

- ✓ تلتزم الشركات محل دراستنا بتطبيق تقنية الضرائب المؤجلة من خلال النظام المحاسبي المالي.
- ✓ تعرف الضرائب المؤجلة تطبيقا موسّعا في الشركات محل الدراسة، ولا يمكن حصرها في بعض المصادر.

أهمية البحث

تكمن أهمية هذا البحث في كون موضوع العلاقة بين النظامين المحاسبي والجبائي من أهم المواضيع المطروحة في عالم الأعمال، والأكثر تعقيدا من حيث الفهم والتطبيق، حيث أنّ اعتماد المرجعية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي في الجزائر يفرض فصل هذين النظامين عن بعضهما حتى يتسنى للمؤسسات تقديم قوائم مالية مُعبّرة ولا يشوبها التشويه من أصل جبائي، إلا أن ضغط التشريعات الجبائية المستمر من جهة وعدم استيعاب أن الضرائب المؤجلة هي الوسيلة التقنية التي تضع المؤسسات في سياق الانفصال من جهة أخرى يحولان دون تحقيق ذلك.

أهداف البحث

- يتمثل الهدف الرئيسي من وراء إجراء هذا البحث في تبيان حقيقة العلاقة المحاسبية الجبائية من واقع المؤسسات الجزائرية، خاصة بعد تطبيق تقنية التأجيل الضريبي التي كان يُنتظر منها فك ارتباط النظام المحاسبي المالي بالجبائية، ويتفرع عن هذا جملة من الأهداف الفرعية تتمثل في:
- ✓ الإحاطة بالإطار النظري والتطبيقي لمعيار المحاسبة الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل) الذي تم اعتماده عند تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.
 - ✓ تسليط الضوء عن محتوى المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكيف أنها تعيق الانفصال بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.
 - ✓ إبراز الفرق بين الاختلافات الزمنية المؤقتة والفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.
 - ✓ تسليط الضوء على مصادر التأجيل الضريبي في المؤسسات الجزائرية مع تبيان كيفية احتسابها وتسجيلها حسب النظام المحاسبي المالي.
 - ✓ تبيان مراحل احتساب النتيجة الجبائية انطلاقاً من النتيجة المحاسبية.

أسباب اختيار موضوع البحث

- يعود سبب اختيارنا لموضوع البحث لعدة اعتبارات نذكر منها:
- ✓ يُعتبر موضوع الضرائب المؤجلة من أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ويُعد من أهم مواضيع المالية والمحاسبة الحديثة.
 - ✓ محاولة التعريف بالدور الأساسي الذي تلعبه تقنية التأجيل الضريبي بل والذي جاءت من أجله والتمثل في فك ارتباط المحاسبة عن الجبائية.
 - ✓ الرغبة الشخصية في التعرف والتعمق في مواضيع ضرائب الدخل لاسيما الضرائب المؤجلة.
 - ✓ كون موضوع البحث له علاقة وثيقة بالتخصص المدروس وهو تدقيق ومراقبة التسيير.
 - ✓ الميولات الشخصية للبحث في مواضيع المحاسبة والجبائية.

منهج و أدوات البحث

للإحاطة بجوانب الموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة وكذا إثبات صحة الفرضيات من عدمها، إتمدنا على المنهج الوصفي لاستعراض تصنيفات العلاقة المحاسبية الجبائية حول العالم وكذلك للإلمام بالإطار المفاهيمي المتعلق بمعيار المحاسبة الدولي رقم 12 ضرائب الدخل.

أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على دراسة الحالة لكل من الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية، شركة اتصالات الجزائر، شركة أردوغان للبناء وشركة برومو إكسبور، وهذا من خلال المقابلات وتحليل البيانات والمعطيات المقدمة من طرف هذه الشركات.

الدراسات السابقة للموضوع

من أهم الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع بحثنا سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة نجد:

1. واقع التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل IAS12 - دراسة ميدانية - ، عادل جعيط، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص المحاسبة والجباية، جامعة زيان عاشور الجلفة، سنة 2022.

عالج الباحث الإشكالية التالية: ما هو واقع التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل (IAS12)؟

وقد تطرق الباحث في الجانب النظري إلى الاختلافات المحاسبية الدولية التي كانت وليدة الحاجة إلى توافق محاسبي دولي، كما تطرق كذلك للمعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة ومعيار المحاسبة الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل) بصفة خاصة، مُسلّطاً الضوء على المفاهيم المتعلقة بالمعيار كالفروقات الزمنية والضرائب المؤجلة.

أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمد على برنامج SPSS من خلال إعداد استبيان لعينة من المؤسسات الجزائرية ذات قطاعات مختلفة.

وخلصت الدراسة إلى أن التزام المؤسسات الجزائرية محل الدراسة بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في القوائم المالية لا يزال بعيداً نوعاً ما عما كان مطلوباً لإضفاء الشفافية أكثر، وإبراز الصورة الصادقة للمؤسسات الجزائرية.

2. معوقات عدم الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية -دراسة ميدانية-، يوسف مامش، محمد الصالح بوزويطة، مريزق عدمان، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 10، العدد 01، 2019.

عالج الباحثون الإشكالية التالية: فيما تتمثل معوقات عدم الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية؟

تطرق الباحثون في الجانب النظري للدراسة إلى المفاهيم والأسس النظرية للاعتراف والتقييم والتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، إضافة إلى أهمية تصنيف الفروقات بين الأسس المحاسبية والجباية.

أما عن الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على برنامج SPSS من خلال إعداد استبيان موجه للمهنيين والإطارات بالشركات وكذا بعض الأكاديميين.

وخلصت الدراسة إلى أن أهم معوقات الإفصاح الضريبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية تتمثل في عدة عوامل أهمها: ضعف التكوين والتأهيل العلمي الأكاديمي، التشريع الجبائي وبيئة الأعمال في الجزائر.

3. النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف ممارسات المحاسبة بين المرجعيتين الفرنسية والأنجلوسكسونية، المعتر باالله منادي، ياسين بشير، مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 06، العدد 10، 2018.

عالج الباحثان الإشكالية التالية: في ظل اختلاف الممارسات المحاسبية وتوجه الجزائر نحو المعايير المحاسبية الدولية، هل اعتُمد فقط في النظام المحاسبي المالي على المرجعية الأنجلوسكسونية؟ سلط الباحثان الضوء على أهم الاختلافات الموجودة في الممارسات المحاسبية على غرار الاختلاف في الطرق المعتمدة للقياس والإفصاح والعرض، كما أوضحا الفرق بين المرجعيتين الدوليتين الأنجلوسكسونية والقارية، واعتبرا أن المعايير المحاسبية الدولية مرجعية قائمة بذاتها بالرغم من انتمائها للنموذج الأنجلوسكسوني.

اعتمد الباحثان المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي للدراسة، حيث استنتجا بأنه من الرغم من توجه الجزائر نحو مرجعية المعايير المحاسبية الدولية إلا أن النظام المحاسبي المالي يُعتبر مزيجا بين المرجعيتين الفرنسية والأنجلوسكسونية.

4. الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي حسوس صديق، شريط صلاح الدين، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، المجلد 31 العدد 02، 2018.

عالج الباحثان الإشكالية التالية: ما مدى قدرة النظام المحاسبي المالي على معالجة الفروق المؤقتة وممارسة الضريبة المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري؟ تناول الباحثان من خلال هذا المقال المفاهيم الأساسية للربح من المنظورين المحاسبي والجبائي، كما تطرقا لتعريف الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي، مع إعطاء أمثلة عن الحالات التي تشكل الحدث المنشئ للضرائب المؤجلة. بينما في الجانب التطبيقي استعان الباحثان ببعض الأمثلة التوضيحية.

وتوصلت الدراسة أخيرا إلى أن النظام المحاسبي المالي يتيح إمكانية معالجة الفروقات الزمنية المؤقتة عن طريق تقنية الضرائب المؤجلة.

5. Les relations fiscal-comptable ver un passage de l'ère juridique à l'ère économique, Siankoloute Sambou, thèse pour l'obtention du grade de docteur en droit, université de Nice Sophia Antipolis, 2018.

عالج الباحث الإشكالية التالية: لماذا يتم الاحتفاظ بالصلة بين قانون المحاسبة وقانون الضريبة في حين أن هذه الصلة تبطئ وتعيق تطوير قوانين المحاسبة؟
حيث تناول الباحث من خلال أطروحته مسألة طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي في فرنسا قبل ظهور معايير المحاسبة الدولية والتي أتاحت قواعدها للقانون المحاسبي أن يتطور بشكل غير مسبوق.

وخلصت الدراسة إلى استنتاج أن النظام الضريبي الفرنسي ليس جاهزا بعد لاستيعاب هذه المعايير في مجملها، مما يستوجب التطور نحو الأنظمة الضريبية الأنجلوسكسونية التي تتيح استقلالية أكثر بين النظام المحاسبي والنظام الضريبي في فرنسا.

6. التخطيط الضريبي في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، جلابة علي، بن عمارة منصور، حوليات جامعة قالة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 25، ديسمبر 2018.

عالج الباحثان الإشكالية التالية: هل من الممكن استخدام المعاملات الضريبية المؤجلة بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 كوسيلة لتحقيق بعض استراتيجيات التخطيط الضريبي؟
حاول الباحثان من خلال الجانب النظري إثبات دور المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في عملية التوافق بين التشريعات والقوانين الضريبية والأنظمة المحاسبية، وهذا بمعالجة الاختلافات الزمنية المؤقتة الناشئة بين المحاسبة والجباية، ويرى الباحثان بأن تقنية التأجيل الضريبي تشجع الترابط والتوافق بين الأنظمة المحاسبية والجباية، وأظهر الفرق بين عملية التخطيط الضريبي والتهرب الضريبي.
وقد توصل الباحثان إلى أنه يمكن استخدام الضريبة المؤجلة ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي عن طريق تحويل الدخل من فترة زمنية إلى أخرى، حسب معدلات الضرائب على الدخل السائدة.

أهم ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها:

إن ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها أنها لا تهتم بموضوع الضرائب المؤجلة كتقنية محاسبية للتسجيل والاعتراف بالأصول والخصوم الضريبية فقط، وإنما نحاول من خلالها إبراز أهمية ودور هذه التقنية في فصل التخصمين المحاسبي والجبائي في الجزائر، وهذا من خلال تعدد وتنوع المصادر التي تؤدي بالمؤسسات الجزائرية إلى محاسبة الضرائب المؤجلة، بعبارة أخرى تعدد الأحداث المنشئة للفروقات الزمنية المؤقتة بين المحاسبة والجباية.

وحتى يتحقق ذلك لابد من عدم ضغط القوانين والتشريعات الجبائية على القواعد المحاسبية على غرار المادة 141 مكرر من قانون الضرائب، بالإضافة إلى رفع مستويات التكوين وتكثيفها فيما يتعلق بأهداف واستراتيجيات التأجيل الضريبي.

بالنسبة للجانب التطبيقي وحتى نتوصل إلى أهداف البحث ونتمكن من الحكم فيما إن كانت هنالك محدودية في تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات محل الدراسة من عدمها، قمنا بدراسة حالة لمدة تفوق العشر سنوات منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي للتعرف على مدى التزام المؤسسات محل الدراسة بتطبيق الضرائب المؤجلة ولمتابعة مختلف مصادرها.

هيكل البحث

تم التدرّج في معالجة الإشكالية المطروحة من خلال التعرض لمجموعة من الفصول والمباحث وفق التسلسل التالي:

- **الفصل الأول:** فلسفة فك الارتباط بين الأنظمة المحاسبية والأنظمة الجبائية للدول، وهذا من خلال التطرق إلى أربعة مباحث رئيسية، أين سيتم الحديث في المبحث الأول عن الأنظمة المحاسبية: المفهوم، التصنيفات، ودواعي الاختلافات في المحيط الدولي، أما المبحث الثاني فسننتظر فيه إلى الأنظمة الجبائية من حيث المفهوم، الأركان والأهداف، وجاء المبحث الثالث تحت عنوان العلاقة المحاسبية الجبائية: تلازم وارتباط أم قطيعة وفك للارتباط؟ أما المبحث الأخير فيتحدث عن علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري هل هي علاقة تبعية أم قطيعة؟

- **الفصل الثاني:** تقنية الضرائب المؤجلة على ضوء المعيار المحاسبي الدولي IAS12 والنظام المحاسبي المالي، يتفرع بدوره إلى ثلاثة مباحث أساسية، حيث جاء المبحث الأول تحت عنوان الأسس النظرية لطريقة التأجيل الضريبي، أما المبحث الثاني فتتطرق إلى إثبات الضرائب المؤجلة في النظام المحاسبي المالي ومختلف الحالات المنشئة، بينما تناول المبحث الأخير الضرائب المؤجلة وتجميع الحسابات.

- **الفصل الثالث:** الدراسة الميدانية لتطبيق ومتابعة حسابات الضرائب المؤجلة والانتقال إلى النتيجة الجبائية من واقع المؤسسات الجزائرية، وهذا من خلال مبحثين، أين سيتم التطرق في المبحث الأول إلى عرض، تحليل ومتابعة حسابات الضرائب المؤجلة في الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية للفترة 2020/2010، أما المبحث الثاني سيتطرق إلى عرض، تحليل ومتابعة حسابات الضرائب المؤجلة في شركة اتصالات الجزائر للفترة 2022/2010.

وسنختتم الدراسة بخاتمة أين سيتم اختبار صحة الفرضيات وكذا عرض أهم النتائج الدراسة.

الفصل الأول

فلسفة فك الارتباط بين الأنظمة
المحاسبية والأنظمة الجبائية
في دول العالم

تمهيد:

إن المتصفح في تاريخ الفكر المحاسبي سوف يلاحظ مدى قوة العلاقة التي كانت تربط المحاسبة بالجبائية في العديد من دول العالم، حيث كانت المحاسبة تقوم بتلبية احتياجات الجبائية وتعمل تحت تشريعاتها وسلطتها بدرجات متفاوتة بين مختلف الدول.

لكن ومع تطور المحاسبة ومواكبة المعايير الدولية من طرف دول العالم، أصبح هناك تباين في احتياجات مستخدمي المعلومات المالية، مما أدى إلى نوع من الانفصال بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في عديد الدول. وتجدر الإشارة إلى أن هذا الانفصال يبقى نسبيا وبدرجات متفاوتة .

سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى العلاقة المحاسبية الجبائية في الفكرين المحاسبين الفرانكفوني الذي ينادي بالارتباط والأنجلوسكسوني الذي يكرّس الانفصال، وهذا من خلال معالجة المباحث التالية:

المبحث الأول: الأنظمة المحاسبية: المفهوم، التصنيفات، ودواعي الاختلافات في المحيط الدولي

المبحث الثاني: الأنظمة الجبائية: المفهوم، الأركان والأهداف

المبحث الثالث: العلاقة المحاسبية الجبائية: تلازم وارتباط أم قطيعة وفك للارتباط؟

المبحث الرابع: النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.... تبعية أم قطيعة؟

المبحث الأول: الأنظمة المحاسبية: المفهوم، التصنيفات ودواعي الاختلافات في المحيط الدولي

من خلال هذا المبحث سنحاول الإحاطة بالإطار المفاهيمي للأنظمة المحاسبية انطلاقاً من تعريفها وتبيان وظائفها وأدوارها، ثم التطرق إلى تصنيفاتها وأخيراً تبيان مصادر الاختلافات في الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي.

المطلب الأول: مفهوم الأنظمة المحاسبية

تتعدد وتختلف التعاريف الخاصة بالمحاسبة كعلم أو كفن، وكنظام للمعلومات.

أولاً: تعريف الأنظمة المحاسبية

تعتبر المحاسبة لغة الأعمال، والوظيفة الأساسية للغة هي الاتصال، والمحاسبة تقوم بهذه الوظيفة من خلال توصيل نتائج العمليات التي تمارسها المؤسسة لأطراف متعددة ومتنوعة. إذا كنت تتساءل عن مصادر الأموال وفيما يتم استخدامها، أو تريد معرفة متى تكون الإيرادات أكبر من النفقات أو العكس، أو حتى معرفة الرصيد النقدي المتاح، أو العجز (الخسارة) إن وجدت فستجيبك المحاسبة وستوفر لك كل هذه المعلومات، من خلال نظام معلوماتي قائم على التسجيل والمعالجة لمختلف العمليات الاقتصادية.

وقد تعددت التعاريف الخاصة بالمحاسبة، فهناك التعريف الفني الذي مفاده أن المحاسبة هي¹: "فن تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية"، أما التعريف الوظيفي فينظر للمحاسبة على أنها: "قياس نتيجة النشاط والوضع المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة". وبالتالي فإن الأنظمة المحاسبية هي: "أنظمة معلومات لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرار تعتمد على مجموعة من القواعد والإجراءات التي تسمح بمعالجة المعلومات، وإعدادها ليُشغّلها المسؤولون في مختلف المؤسسات في مجالات الإدارة الإستراتيجية، وفي مجالات الإدارة التشغيلية لمختلف الوظائف والعمليات الضرورية في حياة المؤسسة بما يحقق أهدافها الربحية والتطويرية"².

وقد عرف Robert Obert المحاسبة استناداً إلى المخطط المحاسبي العام على أنها: "نظام لتنظيم المعلومات المالية، يسمح بتسجيل وتصنيف البيانات المشفرة، ومن ثم عرضها في قوائم تعكس الصورة الصادقة للوضع المالي ونتائج الوحدة الاقتصادية"³.

¹ الفاتح الأمين عبد الرحيم، الطاهر خليفة، المحاسبة المالية مدخل عملي - أساليب عملية -، مكتبة الرشد للنشر، الطبعة 01، 2014، ص 17.

² بن بلقاسم سفيان، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 15.

³ Robert Obert, Initiation a la comptabilité, publier sur : <http://robert.obert.Pages.perso-orangé.Fr>, 2010, p3.

من خلال ما سبق، نستنتج بأن الأنظمة المحاسبية ما هي إلا الإطار العام الذي يحدد كيفية القيام بالأعمال المحاسبية، إنطلاقاً من التسجيل إلى المعالجة وصولاً لأساليب عرض نتائجها. إن الغرض من المحاسبة هو إنتاج المعلومات المالية لإعلام الإدارة وصنع القرار من طرف القائمين على المؤسسة، وكذا للوفاء بالالتزامات اتجاه الأطراف الداخلية والخارجية في نفس الوقت¹. بالتالي، فإن الأنظمة المحاسبية هي سلسلة من الإجراءات التي تنطلق من المدخلات المتمثلة في الأحداث الاقتصادية، مروراً بالمعالجات في السجلات والدفاتر الرسمية، وصولاً إلى المخرجات وهي القوائم المالية التي تخدم من يهمهم الأمر، سواء أطراف داخلية كالمديرين والمسيرين، أو أطراف خارجية كالمستثمرين الحاليين كانوا أو محتملين.

ثانياً: مراحل تطور المحاسبة إلى نظام معلومات

يمكننا تلخيص معالم تطور الدور الوظيفي للمحاسبة إلى أربع مراحل رئيسية²:

المرحلة الأولى: هي مرحلة تطور مهنة المحاسبة ودورها في القياس وتشغيل البيانات؛

المرحلة الثانية: الإهتمام بنظرية وفلسفة المحاسبة (التأسيس النظري الأكاديمي) بالموازاة مع تطور المناحي المهنية؛

المرحلة الثالثة: ظهور الدور المعلوماتي للمحاسبة في مجالات الإدارة واتخاذ القرار، زيادة على الدور الإجرائي التقليدي في التسجيل ومسك الدفاتر؛

المرحلة الرابعة: تأكيد وترسيخ الدور المعلوماتي للمحاسبة، بتحويلها لنظام معلومات للتخطيط والرقابة واتخاذ القرار، بالإضافة إلى الدور الجديد لهذا النظام المتجاوز لنطاق المؤسسة ككيان إقتصادي إلى دورها الاجتماعي.

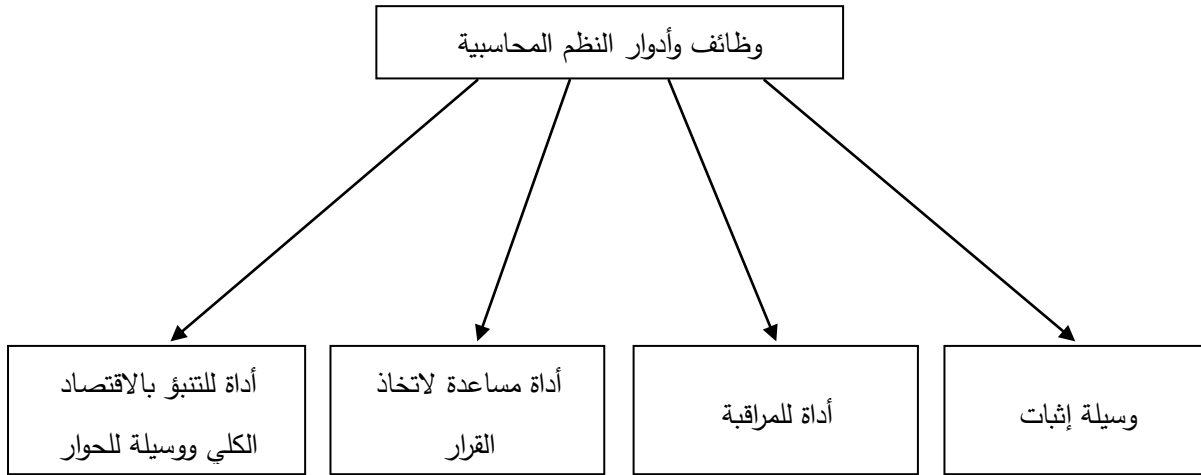
ثالثاً: وظائف وأدوار الأنظمة المحاسبية

يمكن حصرها في المخطط التالي:

¹ Cyrille Mandou, Beysulaytaç, comptabilité générale de l'entreprise instruments et procédures, de boeck, 3^{ème} édition, 2013, p07.

² سفيان بن بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 17.

الشكل رقم 1-1: وظائف وأدوار الأنظمة المحاسبية



Source : Charlotte Disle, Robert Méso, Michel Meau, introduction a la comptabilité, Dunod, 2019, p6.

(1) **وسيلة إثباتات:** إن مسك المحاسبة بانتظام يعتبر وسيلة للإثبات يمكن قبولها في المحكمة لإثبات المعاملات بين التجار، وإذا لم يتم مسكها بانتظام، فإنه لا يمكن الإحتجاج بها من قبل ماسكها لمصلحته¹.

إن طلب المستندات والقوائم المحاسبية في المحاكم لا يتم إلا في حالات الخلاف، تقييم المؤسسة إعادة التنظيم القضائي وفي حالة التصفية.

(2) **وسيلة للمراقبة:** يتأكد دور الأنظمة المحاسبية كوسيلة للمراقبة بالفصل بين مالكي رؤوس الأموال ومسيرى المؤسسة، كما يلتزم مسيري المؤسسة بتقديم المستندات والقوائم المالية (الميزانية، حسابات النتائج بالإضافة إلى الملاحق) إلى مالكي المؤسسة التي يسيرونها².

الجدول رقم 1-1: لماذا يجب إعداد التقارير المالية؟

السؤال المطروح حول وضعية الذمة المالية:	هل الأموال المستثمرة في المؤسسة منتجة؟
السؤال المطروح حول النتيجة:	هل المؤسسة تحقق أرباح؟
السؤال المطروح حول التسيير:	هل يتصرف المسير لصالح أصحاب المؤسسة؟ لماذا تم تبني قرار الإستثمار هذا؟

Source: Charlotte Disle, op.cit, p07

¹ Charlotte Disle, op.cit, p07.

² ibid.

بالنسبة للموظفين يمكن إطلاعهم وإعلامهم عن أداء شركتهم، وهذا من خلال المعلومات المقدمة إلى لجان المؤسسة بمساعدة الخبير المحاسب، وكذا الحصول على المعلومات التي تمكنهم من التفاوض حول رواتبهم وكذا مشاركتهم المالية¹.

وتستخدم النتيجة المحاسبية كأساس لحساب النتيجة الجبائية لتحديد الضريبة الواجب دفعها، وغالبا ما يتم أيضا تحديد قيمة الرسم على القيمة المضافة من خلال التسجيلات المحاسبية:

النتيجة المحاسبية ← النتيجة الجبائية ← الضريبة على الدخل

(3) المحاسبة تساعد في اتخاذ القرار:

بالنسبة للمستخدمين خارج المؤسسة (الأطراف الخارجية):

الجدول رقم 1-2: مستخدم المعلومات المالية خارج المؤسسة

المستخدمون للمعلومة المالية	احتياجات المستخدمين من خارج المؤسسة (الأطراف الخارجية)
البنوك	♦ هل يمكن منح قرض للشركة؟ ♦ دراسة الوضعية المالية لهذه الأخيرة. ♦ إمكانية سداد القرض. ♦ القدرة على تحمل رسوم الفائدة.
المستثمرون	♦ هل العائد على رأس المال المستثمر في الشركة مُرضي (Satisfaisante)؟ ♦ مراجعة التقارير المختلفة التي تقيس الربحية. ♦ مقارنة النتائج بين عدة شركات. ♦ تطور النتائج مع مرور الوقت.
موردوا البضائع أو المواد الأولية	♦ هل المؤسسة قادرة على دفع ديونها؟ (كيف هي الملاءة المالية للمؤسسة la solvabilité). ♦ مراجعة وضعية الخزينة. ♦ إذا كانت هناك مشاكل، هل أطلب ضمانات إضافية قبل التسليم؟ (أو الإيداع على سبيل المثال).
العملاء	♦ هل نشاط المؤسسة مستدام؟ ♦ يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد على التنبؤ بالموقع المستقبلي للشركة، وقدرتها على مواصلة عملية إنتاج البضائع وبيعها.

Source : Charlotte Disle, OP.CIT, P08

¹ Charlotte Disle, Op. Cit, p07

نستنتج مما سبق بأن النظم المحاسبية تلبي احتياجات العديد من مستخدمي المعلومات المالية من الأطراف الخارجية.

بالنسبة للأطراف داخل المؤسسة (الأطراف الداخلية)¹

تشمل هذه الفئة جميع الأطراف التي يرتبط عملها بإدارة أنشطة المؤسسة واستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية لتحقيق الأهداف الموضوعية.

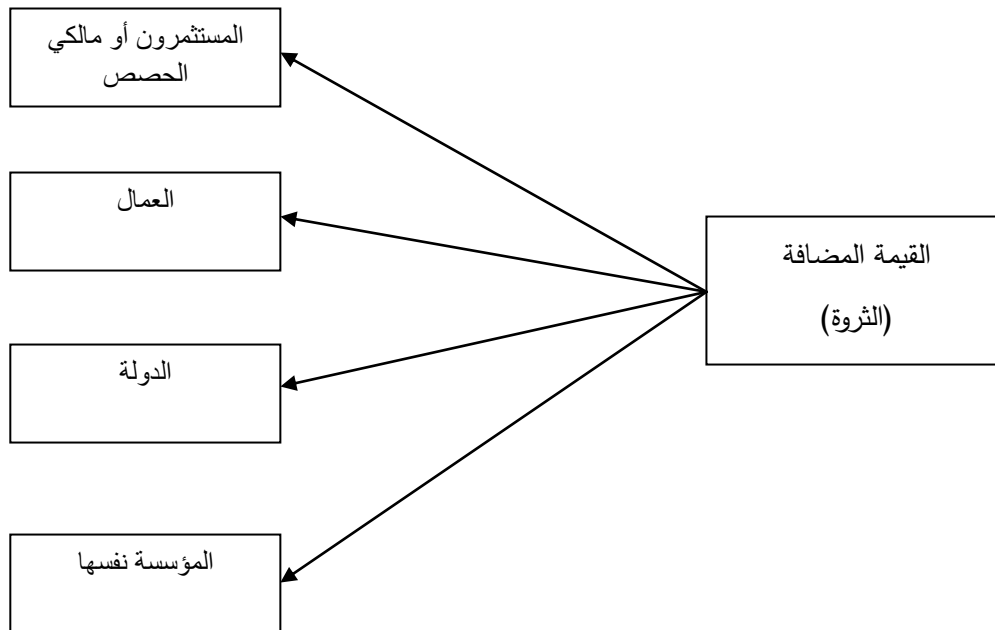
تساعد الأنظمة المحاسبية في عملية اتخاذ القرار بالنسبة لهذه الفئة، من خلال توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء بكافة مستوياتهم (إدارة عليا، مسيرون، مدراء فرعيون...) من أجل التخطيط والتنظيم وكذا تقييم أداء المسؤولين.

(4) الدور الاجتماعي لنظام المعلومات المحاسبي:

- تطوير الإحصائيات الوطنية: توفر المحاسبة المعلومات اللازمة لتطوير الإحصائيات المجمعة في المحاسبة الوطنية، ما يسمح بتطوير المجاميع الاقتصادية الكبيرة، التي تتمثل في إجمالي الناتج القومي أو حجم الصادرات.

- المحاسبة وسيلة للحوار الاجتماعي: تعمل المحاسبة كمقياس للثروة التي تنتجها المؤسسة، وكذا التحكم أو السيطرة في كيفية تقسيم هذه الثروة. إن الثروة الناتجة عن نشاط المؤسسة يجب أن تقسم بين جميع أصحاب المصلحة من أجل تعويضهم².

الشكل رقم 1-2: المحاسبة وسيلة لتقسيم الثروة



Source: Charlotte Disle, Op.cit, p09.

¹ رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 26.

² Charlotte Disle, OP.CIT, P09

كما تعمل النظم المحاسبية أيضا كأداة لحساب ومراقبة مختلف الحقوق المالية:
الجدول رقم 1-3: المحاسبة كأداة لضمان الحقوق المالية

المستفيدون (أصحاب الحقوق)	المدفوعات
الشركاء أو المساهمون	الأرباح
الدولة والجماعات العمومية	الضرائب
العمال	الرواتب والمشاركة في النتائج
المنظمات الاجتماعية	الاشتراكات الاجتماعية
المقرضون أو مؤسسات الائتمان	الفوائد

Source : Charlotte Disle, Op.cit, P 09.

مما سبق نستنتج بأن النظم المحاسبية هي وسيلة:

- ♦ للإتصالات الخارجية (اتجاه المستخدمين الخارجيين)؛
- ♦ للإتصالات الداخلية: فهي أداة مهمة بالنسبة للأطراف الداخلية لاتخاذ القرارات.

المطلب الثاني: تصنيفات الأنظمة المحاسبية

تتشابه الأنظمة المحاسبية بين الدول ذات العوامل البيئية المتشابهة، وتختلف حتما باختلاف هذه العوامل.

وقد بينت الدراسات التي عنيت بتشخيص وتصنيف العلاقة بين الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي بأن هناك نموذجان أو مرجعيتان محاسبيتان.
ولقد صنف Doupnik et Perera النظم المحاسبية حسب الدول إلى صنفين، صنف أساسي وصنف ثانوي¹:

- ♦ **الصنف الأساسي يحتوي على نوعين من الدول:** دول متطورة وعادلة، تقودها التجارة ويقصد بذلك الدول الانجلوساكسونية، ودول تحركها الحكومة وتهيمن عليها الضرائب، ويقصد بها الدول الفرانكفونية (الأوروبية).
- ♦ **الصنف الثانوي (الفرعي):** يحتوي على دول الاقتصاد التجاري والحكم الشديد مثل هولندا، ودول الممارسات التجارية والممارسات المهنية مثل بريطانيا.

¹ Jeno BEKE, comparative analyses in international accounting system, international management journal, Hungary, vol.01 No. 1-2 (December-January), 2012, P 04.

كما صنف الدول إلى عائلات:

- دول تأثرت بالقواعد والممارسات المهنية (استراليا، نيوزيلندا، والمملكة المتحدة وايرلندا)؛
- دول تأثرت بهيئة تنظيم الأوراق المالية في أمريكا (أمريكا، كندا)؛
- دول القانون التجاري والتأثر بالخارج (إيطاليا)؛
- دول تعتمد على التخطيط (فرنسا، بلجيكا، إسبانيا)؛
- دول تعتمد على أساس القواعد (ألمانيا، اليابان)؛
- دول إقتصادية خاضعة للسيطرة (السويد).

أولاً: النموذج الفرنسي (الفرانكفوني)

المحاسبة وفقاً للمرجعية الفرنسية (أوروبا القارية أو النموذج اللاتيني)، هي محاسبة تتميز بتاريخ طويل يرجع إلى القرن السابع عشر بفرنسا، ويمتد مجال تطبيقها إلى دول غير أوروبية على غرار الجزائر، ساحل العاج، اليابان.

النظام المحاسبي في هذه الدول يشترك في مجموعة من الخصائص، هذا ما يجعلنا أمام نموذج محاسبي، فهذه الدول تتميز مجتمعاتها بثقافة القانون المكتوب، الذي يركز على قوانين لا تترك المجال إلى أي ثغرات، لذا فأنظمتها المحاسبية هي قوانين تستعرض جميع التفاصيل التي تنطبق إلى كل مراحل سير العملية المحاسبية.

بالتالي فالنظام المحاسبي وفقاً لهذه المرجعية يقوم على مجموعة كبيرة من المراحل والتعليمات والعروض الموحدة والرسمية ومجموعة من القواعد المحاسبية الجامدة والصعبة التغيير، التي لا تترك أي مجال للأحكام الشخصية نتيجة لتغليب الأثر القانوني على الحقيقة الاقتصادية للأحداث المالية، وتكون الدولة فيه الفاعل الرئيسي في وضع القواعد المحاسبية، والهيئات المهنية في هذه الدول دورها ثانوي يتمثل في الاستشارات التي تُنشر على شكل آراء.

والملاحظ كذلك أن القانون الضريبي له تأثير كبير على الممارسة المحاسبية في هذه المرجعية، حيث يعتبرها نظاماً لتحديد الوعاء الضريبي والرسوم المختلفة، لأن اهتمام القانون الضريبي بتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة جعله يسعى للتأثير على النظام الحاسبي من أجل تثبيت القواعد المحاسبية المتبعة في تقييم البنود المحاسبية، وهذا ما نتج عنه الكثير من المشاكل سواء على المستوى المحاسبي أو المستوى الضريبي، فمثلاً المصاريف محاسبياً تُطرح تبعا للنظام الضريبي، أي أنها تسجل وترتب وفقاً للحسابات التي يقرها القانون الضريبي، حتى وإن كان ذلك يؤثر على الحقيقة الاقتصادية للمصروف.

ومن هنا أصبحت المحاسبة وفق المرجعية الفرنسية وسيلة إثبات قانونية، إضافة إلى كونها أداة لحساب الربح الخاضع للضريبة، وبالتالي فالفئة المستهدفة من المعلومة المحاسبية هنا هي الدولة وأجهزتها في المقام الأول، ثم حماية المساهمين والمؤسسات المالية الممولة للمشاريع الاقتصادية ثانياً¹.

¹ المعترز بالله منادي، ياسين بشير، النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف ممارسات المحاسبة بين المرجعين الفرنسية الأنجلوساكسونية، مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 06، العدد 10/2018، ص13.

إن التوحيد المحاسبي الدولي في هذه الدول يفرض وجود إطار محاسبي يعتمد على ما يسمى بالمخطط المحاسبي أو مدونة الحسابات، هذا المخطط المحاسبي يضمن التناسق في قواعد التسجيل المحاسبي للأحداث المالية في جميع المؤسسات، ويحتوي على مجموعة من الحسابات التي تسمح بالمقارنة السنوية للحسابات أو المقارنة البينية بين شركة وأخرى، وهو أيضا الأمر الذي يسمح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتخفيض تكاليف تطوير مخطط محاسبي خاص بها، ويسهل من عمليات التدقيق الداخلي للشركات، هذا المخطط بصفة عامة يسمح بترتيب عناصر الميزانية وحسابات النتائج على حسب طبيعتها.

أما فيما يخص الإطار التصوري للمحاسبة كما هو معمول به في الدول الأنجلوساكسونية، أين يتم تحديد المفاهيم المحاسبية وطرق التقييم ووظائف وأهداف المحاسبة، فإن المرجعية الفرنسية لا تملك مثل هذا الإطار، إلا أنه يعتبر موجودا ضمنا، نظرا لوجود مجموعة من المبادئ المحاسبية كمبدأ الإستمرارية ومبدأ الثبات في اتباع الطرق...¹.

كما سبق وأشرنا فإن الكثير من الدول لا تنتمي إلى أوروبا، وتعتمد على النموذج أو المرجعية الأوروبية، والجدول الموالي يوضح لنا أهم هذه الدول:

الجدول رقم 1-4: أهم دول النموذج الأوروبي

الجزائر	فرنسا	النرويج
أنغولا	ألمانيا	البرتغال
النمسا	اليونان	السنغال
بلجيكا	غينيا	سيراليون
بوركينافاسو	إيطاليا	إسبانيا
كامبوديا	ساحل العاج	السويد
الكاميرون	اليابان	سويسرا
الدانمارك	لوكسمبورغ	الطوغو
مصر	مالي	تركيا
فنلندا	المغرب	الكونغو

Source : Gustavo Tanaka, the influence of the cultural, legal, Economic and financial, historical and political factors on the accounting system : Peruvian case research on management strategy, vol 07, 2011 , P 35.

¹ نفس المرجع، ص14.

ثانيا: النموذج الأنجلوساكسوني

إذا كانت دول النموذج الفرنسي يحكمها القانون، فإن الدول الأنجلوساكسونية تتميز بثقافات ذات تقاليد ويحكمها العرف¹، بمعنى أن القوانين التي تُنشر هي عبارة عن مبادئ عامة، ويترك المجال للقضاء لوضع الأحكام القضائية على حسب الأعراف الموجودة في المجتمع، وهو الحال في المحاسبة. هذه الثقافة للدول الأنجلوساكسونية سمحت بظهور منظمات مهيمنة مختصة في المحاسبة، والقواعد المحاسبية فيها تُجبر على الشفافية في نشر المعلومة المحاسبية، فهي تترك للمهنيين مسؤولية تطوير القواعد والإجراءات العامة للمحاسبة وتنظيم مهنة المحاسبة داخل المؤسسات². في الدول الأنجلوساكسونية، النظام الضريبي والجبائي لا يؤثر على الممارسات المحاسبية، فالنتيجة الجبائية تحسب بعيدا عن النتيجة المحاسبية، ما يبرر وجود ازدواجية في النظام المحاسبي، الأول مدخله جبائي والثاني مدخله مالي.

إذا فالقواعد المحاسبية في النظام الأنجلوساكسوني تهتم بالمبادئ والفروض المحاسبية، وكيفية عرض محتوى القوائم المالية التي تتكيف مع الإطار التصوري للمحاسبة، في حين أن النموذج القاري يهتم بكيفية سير الحسابات والإجراءات المحاسبية من مدخلات النظام المحاسبي إلى المعالجة ومن ثم المخرجات³.
♦ في النموذج الأنجلوساكسوني هناك استقلال لمُعَدّي النصوص التنظيمية على السلطات السياسية وفي المقابل نجد علاقة تبادلية ومتينة مع مستخدمي المعلومات المحاسبية (جمهور، محللين، مستثمرين).
♦ يُطبق النموذج الأنجلوساكسوني في الدول ذات التوجه نحو السوق، فنجد في هذه الدول أسواق مالية جد متطورة تضمن تمويل الاقتصاد بأكمله، ذلك ما يفسر عناية التقرير المالي بالمستثمرين المهتمين بمرودية استثماراتهم⁴.

♦ إن عملية الإعداد والإلتزام وتطبيق المعايير المحاسبية في الو. م. أ تخضع لسلطة هيئة تنظيم الأوراق المالية "SEC"، وتم الإعتراف بالمبادئ المحاسبية "GAAP" من طرف لجنة تنظيم تداول الأوراق المالية، بالإضافة إلى المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB وهذا بعد الإنتقادات التي وجهت سنة 1973 للإجراءات الصادرة من طرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين

¹ Jacqueline Langot, comptabilité Anglo-Saxonne : norme Mécanismes et Document financiers, 3 éme édition, Economica, paris, 1997, p17.

² لمعتز بالله منادي، ياسين بشير، مرجع سبق ذكره، ص14.

³ نفس المرجع، ص15.

⁴ بورويصة سعاد، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010، ص35.

"AICPA"، وبذلك انتقلت سلطة إصدار المعايير المحاسبية إلى مجلس معايير المحاسبة المالية، مع بقاء هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية كجهة مشرفة فقط¹.

والجدول الموالي يوضح أهم دول النموذج الأنجلوساكسوني:

الجدول رقم 1-5: أهم دول النموذج المحاسبي الأنجلوساكسوني

أستراليا	هونغ كونغ	بنما
جزر البهاماس	الهند	غينيا الجديدة
بربادوس	اندونيسيا	الفليبين
البنين	ايرلندا	بورتوريكو
برمودا	إسرائيل	سنغافورة
بوتسوانا	جمايكا	إفريقيا الجنوبية
كندا	كينيا	تنزانيا
جزر كايمان	ليبيريا	ترينداد وتوباغو
أمريكا الوسطى	مالاوي	أوغندا
كولومبيا	ماليزيا	بريطانيا
كوستاريكا	المكسيك	الولايات المتحدة
قبرص	هولندا	فنزويلا
جمهورية	نيوزيلندا	زامبيا
فيجي	نيجيريا	زيمبابوي
غانا	باكستان	-

Source : Gustavo Tanaka, op.cit, p 34

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معظم دول هذا النموذج هي مستعمرات أمريكية وبريطانية، وتجدر الإشارة إلى أن هناك مجموعة من الدول لديها نموذج محاسبي مختلط (فرانكفوني-انجلوساكسوني)، حيث تستخدم المؤسسات عموما نظامي محاسبة في هذا النموذج، فنجد مسار ينتج معلومات موجهة للمدراء المعتادين على النظام القديم القائم على الاقتصاد الموجه ويستند إلى حد كبير على المخططات المحاسبية الموحدة والمدرجة في الميزانية بدلا من البيانات المالية الفعلية، ومسار آخر ينتج معلومات وفقا للنموذج الأمريكي البريطاني، والجدول الموالي يوضح لنا بعض دول هذا النموذج:

¹ شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة بريتش بتروليم، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007، ص35-36.

الجدول رقم 1-6: بعض دول النموذج المحاسبي المختلط

ألبانيا	جورجيا	روسيا
أرمينيا	هنغاريا (المجر)	صربيا
أذربيجان	كازاخستان	جمهورية سلوفاكيا
بلاروسيا	جمهورية لاتفيا	سلوفينيا
البوسنة والهرسك	قرغيزستان	طاجيكستان
بلغاريا	لتوانيا	تركمانستان
كرواتيا	جزر المالديف	أوكرانيا
جمهورية التشيك	بولندا	أوزبكستان
استونيا	رومانيا	فيتنام

Source : Gustavo Tanaka, OP.CIT, p 36

وفيما يلي سندرج جدولين نعرض من خلالهما أهم الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية الأنجلوساكسونية والأنظمة المحاسبية القارية (الأوروبية)، سيوضح الجدول الأول الاختلافات بشكل عام (مصادر التمويل، النظام القانوني، العلاقة بين المحاسبة والضرائب...)، أما الجدول الثاني فيبين عرض الاختلافات فيما يخص القواعد المحاسبية من حيث (الإعتراف، التقييم، قواعد الإفصاح والتدقيق...).

الجدول رقم 1-7: المقارنة بين النموذج المحاسبي القاري والنموذج المحاسبي الأنجلوساكسوني

النموذج المحاسبي الأنجلوساكسوني	النموذج المحاسبي القاري	
أسواق رأس المال	قطاع البنوك	مصادر التمويل
توجه فردي	توجه جماعي	الإيديولوجية
- سيطرة القانون العام - تتولى المنظمات الخاصة مهمة إعداد القواعد المحاسبية	- سيطرة القانون المدون (القانون المدني) - تتضمن القوانين كل التفاصيل فيما يخص المحاسبة	النظام القانوني
إستقلالية المحاسبة عن الضرائب (عدم وجود علاقة)	علاقة وطيدة بين المحاسبة والضرائب (إرتباط)	النظام الضريبي
المستثمرون بشكل خاص	الدائنون، السلطات الضريبية، المستثمرون	أهم مستخدمي المعلومة المالية
- عدالة في عرض القوائم المالية - الموثوقية	- مبدأ الحيطة والحذر - تأثير سلبي للضرائب على منفعة البيانات المحاسبية	المبادئ المحاسبية
مجال العرض واسع	مجال العرض محدود	مجال عرض المعلومة المالية
عدد محدود بين بدائل القياس والتقييم	عدد معتبر بين بدائل القياس والتقييم	البدائل المحاسبية
- حساب الأرباح يأخذ بعين الاعتبار المنفعة في اتخاذ القرارات - عدالة العرض والموثوقية - مبدأ استقلالية الدورات - عدم وجود حدود في توزيع الأرباح - عدم وجود احتياطات غير ظاهرة	- مبدأ الحيطة والحذر - وضع حدود في توزيع الأرباح - الميل إلى إنشاء احتياطات غير ظاهرة	حساب الأرباح
استقلالية تامة للمحاسبة عن الضرائب	تأثير متبادل بين المحاسبة والضرائب	العلاقة بين المحاسبة والضرائب
أستراليا، بريطانيا، إيرلندا، كندا، نيوزيلندا، هولندا، سنغافورة، وم.أ...	بلجيكا، ألمانيا، فرنسا، اليونان، إيطاليا، البرتغال، سويسرا، اليابان،...	بعض الدول المعنية

Source: Bernard Raffournier et autres, comptabilité internationale, Vuibert, paris, France, 1997 ; p09.

كما أوردنا سابقا فإن اختلاف العوامل من دولة إلى أخرى سيؤدي حتما إلى الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية لهذه الدول، ولقد أوضح لنا الجدول السابق الاختلافات الجوهرية بين دول النظامين الأوروبي والأنجلوساكسوني.

الجدول رقم 1-8: الاختلافات بين النظامين المحاسبين الأوروبي والأنجلوساكسوني من حيث بعض القواعد المحاسبية

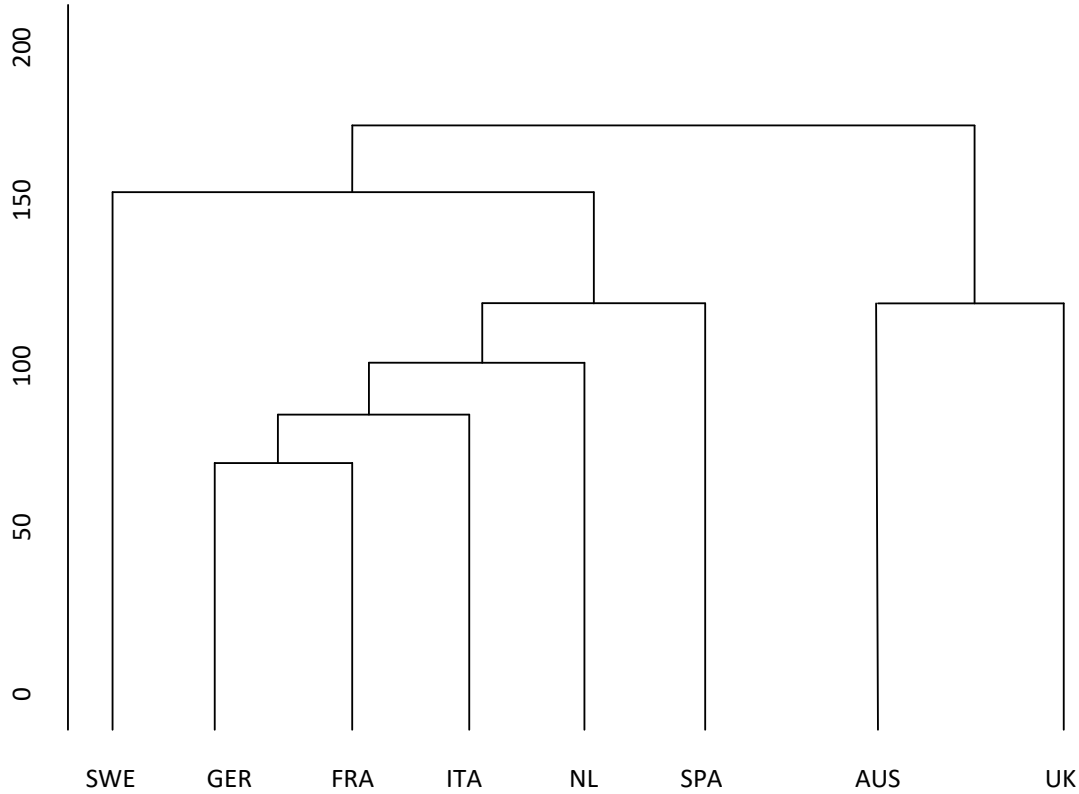
القواعد المحاسبية	النظام المحاسبي الاوروبي	النظام المحاسبي الأنجلوساكسوني
أ - قواعد الإعراف والتقييم		
عدد الخيارات المحاسبية المسموح بها	محدود	واسع نسبياً، كما يتم تشجيع التفكير المهني
استعمال الأدوات المالية	محدود	ضروري
استعمال القيمة العادلة	محدود، كما أن التكلفة التاريخية هي أساس التقييم السائد	ضروري
الاعتراف بالإحتياطات القانونية	مطلوب	غير مطلوب
معالجة وتسوية (تعديل)، تحويل العملات الأجنبية	وفقاً لمبدأ الحيطة، المكاسب غير المحققة غير معترف بها	يجب الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة
معالجة عقود الإنشاء	يتم الاعتراف بالمصاريف عند تكبدها ويتم الاعتراف بالمكاسب عند الفوترة	يتم الاعتراف بالمصاريف والمكاسب وفق بنية الإنجاز في تاريخ الميزانية
معالجة تكاليف الإقتراض	لا يسمح برسلة مصاريف القروض	يسمح برسلة مصاريف القروض
أثر تصحيح الأخطاء والتغيير في السياسات المحاسبية	لا يؤثر على نتيجة السنوات السابقة	يؤثر على نتيجة السنوات السابقة
ب - الإفصاح وقواعد التدقيق		
حجم المعلومات المالية في التقارير المالية	محدود	واسع
هيكل حساب الربح والخسارة	تصنيف المصاريف التشغيلية وفقاً لطبيعتها	تصنيف المصاريف التشغيلية وفقاً لوظيفتها
بيان التدفقات النقدية وبيان التغيرات في حقوق الملكية	غير مطلوب	مطلوب
الإفصاح عن توزيعات الأرباح	غير مطلوب	مطلوب
الإفصاح عن الأحداث بعد فترة التقارير المالية	غير مطلوب	مطلوب
الإفصاح عن العناصر المحتملة أو الطارئة	غير مطلوب	مطلوب
تقارير القطاعات	غير مطلوب	مطلوب
تدقيق (مراجعة) التقارير المالية	غير إلزامي	إلزامي

Source : Adela DEACONU, Anuta BUIGA, **accounting and the environment al factors-an empirical investigation in pert- communist Romania**, accounting and management information systems, vol 10, n°02, 2011, p p135-168, p p139-140.

نلاحظ من خلال الجدول السابق بأن هناك اختلافات جوهرية بين النظام المحاسبي الأوروبي والنظام المحاسبي الأنجلوساكسوني من حيث بعض القواعد المحاسبية.

لقد أجرى الباحثان Kevaal et Nobes في سنة 2008-2009 دراسة ميدانية في ثمانية دول وهي: استراليا، فرنسا، ألمانيا، إسبانيا، بريطانيا، السويد، هولندا وإيطاليا، وهذا بهدف التعرف على الدول التي تتطابق فيها الممارسات المحاسبية وكذا النتائج:

الشكل رقم 1-3: قياس الاختلافات في الممارسات المحاسبية



Source: Geanin MACUICA, Marian SOCOLIUC, the role of accounting system classification in the optimization of international harmonisation process, the usv annals of economics and public administration, volume 13, issue 2(18), 2013, p 204.

نلاحظ من خلال الشكل السابق بأن كل من ألمانيا وفرنسا تشكلان أول زوج، أي أنها تتبعان نفس الممارسات المحاسبية في تبنيها للمعايير الوطنية للمحاسبة، وهذا جنبا إلى جنب مع إيطاليا ثم هولندا ثم إسبانيا وكلها تشكل المجموعة الفرانكفونية الأوروبية، وكذلك استراليا وبريطانيا تشكلان زوج وتمثلان المجموعة الأنجلوساكسونية، كما يتضح أيضا بأن كل من السويد وإسبانيا تشكلان زوجا¹.

¹ Geanin Macuica ; Marian Socoliuc, op.cit, p 205.

المطلب الثالث: مصادر الاختلافات في الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي

لم تظهر أهمية تناول موضوع اختلاف الأنظمة المحاسبية إلا مع تطور وتسارع حركة التجارة الدولية وازدهارها، وتطور الأسواق المالية في ظل الانفتاح الذي عرفه العالم. لقد ثبت في الواقع أن الممارسة المحاسبية في دول عديدة كانت محل توافق وتقارب، ارتبطت أهميته بطبيعة العلاقات التي كانت تحكم هذه الدول ببعضها، نتيجة للارتباطات الثقافية والتاريخية الوثيقة بين هذه الدول، ولعل ما عمق اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول هو طبيعة الاحتياجات الوطنية المعبر عنها والمنتظر من المحاسبة الإجابة عليها، باعتبارها أداة ضبط إقتصادي، وكذلك طبيعة الأهداف الموكلة بها للمحاسبة في ظل الشروط التي تحكم الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية في كل دولة، هذه الشروط التي تعتبر المصدر الرئيسي للاختلافات المحاسبية بين الدول¹.

وفيما يلي جملة من العوامل التي تفسر أسباب الاختلاف في الأنظمة المحاسبية بين الدول²:

(أ) **العامل الاقتصادي:** كلما زادت درجة النمو الاقتصادي ازدادت الحاجة لأساليب جديدة للمحاسبة، حيث تلبي الاحتياجات الجديدة لمتخذي القرار، كما أن للشركات متعددة الجنسيات وحجم نشاطها وعددها في دولة ما تأثير مباشر على الممارسات المحاسبية في هذه الدولة، ويؤثر نوع النظام الاقتصادي المطبق بشكل كبير على نوع الأنظمة والممارسات المحاسبية، حيث يختلف دور المحاسبة وفقا للنظام الاقتصادي (إقتصاد السوق، الإقتصاد المخطط)، كما يؤثر نوع المصدر التمويلي على توجه النظم المحاسبية سواءا إلى تلبية احتياجات المستثمرين أو احتياجات المقرضين، إضافة إلى تأثير الأنظمة المحاسبية بعوامل اقتصادية أخرى كالتضخم وإقامة الاتحادات والتكتلات الاقتصادية الدولية والإقليمية.

(ب) **النظام السياسي:** ينعكس النظام السياسي لدولة ما على النظام المحاسبي بتلك الدولة، فعندما يكون النظام السياسي نظاما دكتاتوريا فإنه من الأرجح لا يمكن إنشاء وتطوير مهنة المحاسبة بشكل يبرز فيه مبدأ الإفصاح الكامل والعدل، أما النظام الديمقراطي فيتمتع فيه الشعب بحريته السياسية وكل حقوقه المدنية التي تخول له إقامة النظام المحاسبي الذي يتناسب مع أهدافه، ومن بين التأثيرات السياسية على المحاسبة عملية استيراد وتبني الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى تربطهما علاقات سياسية قوية.

(ج) **النظام القانوني (النظام القضائي):** يوجد شكلان أساسيان للنظم القانونية المستخدمة في مختلف دول العالم، هما القانون المدني والقانون العام، فطبقا للشكل الأول فإن المبادئ المحاسبية تصبح جزءا من القوانين العامة للدولة ولا يجوز تجاهلها، حيث أنه في هذه الدول لا يوجد فرق بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية، فإذا تمت معالجة عملية ما لأغراض الضريبة وبطريقة معينة فإنه يجب أن تعالج ذات العملية بنفس الطريقة عند إعداد القوائم، وطبقا للشكل الثاني فتتبنى مدخلا غير تشريعي حيث يلعب

¹ مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي - المفهوم، المبررات/ الأهداف -، مجلة الباحث، العدد 04، 2006، ص 115.

² سعاد بورويسة، مرجع سبق ذكره، ص 38.

المحاسبون دورا رئيسيا في تحديد الممارسات والمعايير المحاسبية، وطبقا لهذا الشكل تحدد القوانين الخطوط العريضة التي يجب أن يأخذها المحاسب في الإعتبار ويعمل في حدودها، ونجد القوانين هنا أكثر عمومية، فهي لا تزود بتفاصيل عن التطبيقات المحاسبية المختلفة، كما ان محتويات القوائم المالية المعدة للأطراف الخارجية تتأثر بشكل كبير بقوانين الضرائب.

(د) **مهنة المحاسبة:** وهنا تظهر أهمية المنظمات المهنية في التأثير على شكل النظام المحاسبي السائد، حيث تزدهر هذه المنظمات خاصة في الدول ذات التوجهات الرأسمالية وذات الأنظمة السياسية الديمقراطية، والتي تسود بها قوانين غير تشريعية مثل: بريطانيا، الو.م.ا وكندا¹.

(هـ) **عوامل قيمية وثقافية أخرى:** تتحدد نقاط الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول انطلاقا من التباين في المحيط الثقافي والقيم اللذان يحكمان الممارسات المحاسبية وبالأخص²:

- ♦ مستوى التعليم والتكوين المحاسبي؛
- ♦ دور ومكانة المهنة المحاسبية؛
- ♦ مستوى ومكانة البحث العلمي والتطبيقي؛
- ♦ المستوى الثقافي للمجتمع من خلال التحفظ والحرص والنظرة الإيجابية التي يبديها المجتمع اتجاه الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة.

¹ نفس المرجع السابق، ص 39.

² مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 116.

المبحث الثاني: الأنظمة الجبائية: المفهوم، الأركان والأهداف

تعتبر الضريبة أحد الموارد الجبائية، ومصدرا من مصادر الإيرادات العامة للدولة، فهي تُجبي وتقتطع جبرا من المكلفين بها لتحقيق منفعة عامة. إن مجموعة الضرائب والفرائض المدفوعة يشكل لنا النظام الجبائي، والذي يعمل بدوره من أجل تحقيق السياسة الضريبية وهذا ما سنفصل فيه من خلال المطالب الموالية.

المطلب الأول: أساسيات حول الضريبة، "تعريفها، خصائصها ومبادئها"

إن تطور الفكر الاقتصادي والاجتماعي والسياسي أدى إلى تعدد واختلاف التعاريف الخاصة بالضريبة، ولكن بالرغم من هذه الاختلافات فإن عناصر تعريف الضريبة تكاد تكون واحدة.

أولا: تعريف الضريبة وخصائصها

يمكن تعريف الضريبة بأنها: "اقتطاع مالي إلزامي نهائي تحدده الدولة دون مقابل، لغرض تحقيق أهداف عامة"¹.

وتعرف كذلك بأنها: "تقديم مبلغ مالي إلزامي على المكلفين (أشخاص طبيعيين أو معنويين) وتُحصّل من طرف الدولة بدون مقابل على أن تستعمل لتغطية النفقات العامة"².

كما أن الضريبة هي: "ما يُفرض على المكلف بمناسبة قدرته التساهمية في تحصيل موارد الدولة من أجل تغطية نفقاتها، والتي تكون دون مقابل وبصفة نهائية وإلزامية، كما يمكن تعريفها على أنها استقطاع سيادي عن طريق السلطات العمومية لتحقيق أهداف تغطية أعباء الدولة"³.

من خلال التعارف المقدمة للضريبة يمكننا استخلاص خصائصها المميزة فيما يلي⁴:

♦ الضريبة تُجبي في شكل نقدي: أصبحت الضريبة في الوقت الحاضر تفرض وتُجبي في شكل نقدي باعتبار أن كل المعاملات للدولة تتم بالشكل النقدي على عكس ما كانت عليه سابقا، حيث كانت تحصل في شكل عيني من كل ما يتم انتاجه أو التعامل به من طرف الأفراد المكلفين.

♦ الضريبة تُحصّل جبرا: يلتزم المكلف بالضريبة بتأديتها وليس له خيار في أدائها أو عدمه، ولا في كيفية الدفع وموعده، وتُجبي بالقوة في حال امتناعه عن طريق تأديتها، وبما أن الدولة هي الجهة الوحيدة القادرة على فرض الضريبة بموجب القانون فإن امتناع المكلف بها عن دفعها يعتبر متهربا من الضريبة بنص القانون⁵.

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007، ص 08.

² Francois Deruel, Finance publiques, édition Dalloz, Paris, 1995, P 39.

³ حمود أعاد القيسي، المالية العامة والتشريع الجبائي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة 3، الأردن، ص127.

⁴ محمود أبو نصار، محفوظ المشاعلة، فراس عطاء الله الشهبان، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق، مطابع الدستور التجارية، الطبعة3،

الأردن، 2005، ص 03.

⁵ يسرى أبو العلاء، محمد الصغير بعلي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية، 2008، ص118.

- ♦ الضريبة تفرض تناسبا مع القدرة التكاليفية للمكلفين: أي أنها تفرض على الأشخاص القادرين على الدفع تبعا لمقدرتهم المالية، فيتحمل كل فرد نصيبه من النفقات العامة تبعا لمقدرته النسبية على الدفع.
- ♦ الضريبة تدفع بصفة نهائية: فالضريبة غير قابلة للإسترداد، ولا يمكن للمكلف مطالبة الدولة باسترجاع مبلغها.
- ♦ الضريبة تدفع بدون مقابل: فدافع الضريبة لا ينتظر الحصول على مقابل أو نفع خاص ومباشر من الدولة نظير دفعه للضريبة، بل تعود عليه المنفعة بطريقة غير مباشرة عن طريق صرف الحصيلة الضريبية في الأوجه المختلفة للإنفاق العام.
- ♦ الضريبة تهدف لتحقيق منفعة عامة: فهي موجهة لتغطية مختلف أوجه الإنفاق العام لتلبية لحاجات المجتمع.

ثانيا: المبادئ العامة للضريبة

تتمثل المبادئ العامة لفرض الضريبة في مجموع القواعد التي يتعين على المشرع الجبائي أخذها بعين الاعتبار عند وضع التشريع الضريبي، وهذا حتى تؤدي الضريبة الدور المنوط بها، وتسمح بالوصول للأهداف المنتظرة منها.

يمكن التمييز بين مجموعتين من القواعد، قواعد تقليدية والتي وضعها آدم سميث في كتابه الشهير "ثروة الأمم"، وتبنتها مختلف الأنظمة الجبائية في الدول، وقواعد أخرى حديثة ظهرت الحاجة إليها مع تطور الدور الذي أصبحت تكفله الضريبة.

للقواعد التقليدية لفرض الضريبة

- قاعدة العدالة (المساواة في المقدرة): أي عدالة توزيع العبء المالي، إذ يجب أن يساهم أفراد الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم، فالعدالة هنا لا تعني أن يدفع كل المكلفين نفس المبلغ من الضريبة وإنما تعني مساهمة كل مكلف سواءا معنوي أو طبيعي في النفقات العامة للدولة وذلك حسب القدرة التكاليفية، وقد أوجد المفكرون الماليون في الضريبة التصاعدية الأداة المثلى لتحقيق مبدأ العدالة¹.
- قاعدة الوضوح واليقين: يجب أن تكون الضريبة محددة وواضحة من حيث معدلها وتاريخ الوفاء بها، ومن حيث الحدث المنشئ لها والأعباء والمصاريف الواجب خصمها، والغرض من ذلك أن يكون المكلف بالضريبة على علم بمدى التزامه أمام الضريبة بصورة واضحة².

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، الطبعة 1، دار هومة، الجزائر، 2003، ص25.

² مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 01، 2008، ص28.

- قاعدة الملائمة في الدفع: حسب هذه القاعدة على الضريبة أن تُجبي في أكثر الأوقات ملائمة وبالكيفية الأكثر يسرا للمكلف¹، ويعتبر موعد تحقيق الدخل أكثر ملائمة لتحصيل الضريبة ويجعل المكلف أكثر قدرة وتقبلا للعبء الضريبي.
- قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل: معنى هذا أن يتم تنظيم الضريبة وجبايتها بطريقة محكمة وبأقل تكلفة، حتى لا تضطر الدولة إلى التوسع في فرض الضرائب على الممولين بحجة تغطية نفقات تحصيلها².
- للقواعد الحديثة لفرض الضريبة³
 - قاعدة البساطة: أي يجب أن تتميز الضرائب المفروضة بالبساطة لتسهيل فهمها وإدراكها من طرف القائمين على إدارتها والمكلفين بدفعها على حد سواء.
 - قاعدة التنوع: ونقصد بها تنوع الضرائب المفروضة من طرف الدولة لتحقيق إيرادات معتبرة من جهة، وكذلك إرساء عدالة أكبر بين فئات المجتمع الضريبي من جهة أخرى.
 - قاعدة المرونة: يعني ذلك استجابة الضرائب المفروضة للتغيرات التي تحدث في النشاط الاقتصادي.

المطلب الثاني: مفهوم النظام الجبائي وأركانه

يعتبر النظام الجبائي المرآة العاكسة لطبيعة وحركية التنمية، وكذا الدور الذي تلعبه مختلف شرائح المجتمع في العملية الإنتاجية، ونصيبهم من توزيع الثروة وكذا مساهمتهم في الموارد الجبائية، ومدى انتفاعهم من النفقات العمومية⁴.

لا يمكننا الحديث عن النظام الجبائي دون التطرق لمفهوم السياسة الضريبية التي تعد فرعا من فروع السياسة الاقتصادية العامة للدولة، بينما الأنظمة الجبائية ماهي في الحقيقة سوى تطبيقا عمليا للسياسة الضريبية المرسومة من طرف دولة معينة في زمن محدد.

أولا: مفهوم السياسة الضريبية

إن تعدد أهداف الضريبة وتطورها تماشيا مع التطورات التي يشهدها المجتمع في مجالاته المختلفة، أدت إلى تعدد مفاهيم السياسة الضريبة، حيث لم يتفق علماء المالية العامة على تعريف محدد لها، وفيما يلي بعض التعاريف المنسوبة للسياسة الضريبية:

¹ قاشي يوسف، واقع النظام الجبائي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2015، ص7.

² مصطفى الفار، مرجع سبق ذكره، ص29.

³ قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص7.

⁴ عبد الجليل بدوي، النظام الجبائي التونسي ودوره في قيام العدالة الإجتماعية، المنتدى التونسي للحقوق الاقتصادية، 2011، ص4.

التعريف الأول: تتمثل السياسة الضريبية في " السياسة التي تتبعها الدولة حيال توجيه ضرائبها نحو تحقيق أهداف معينة ومحددة، ونابعة من الاستراتيجية العامة لها، وكافة الوسائل والأدوات الضريبية الممكنة الحالية والمتوقعة واللازمة لتحقيق تلك الأهداف¹.

يُعبأ على هذا التعريف أنه عرّف السياسة بالسياسة دون توضيح مفهومها في المجال الضريبي. **التعريف الثاني:** عرفت السياسة الضريبية على أنها "مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة، مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار إقتصادية، اجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع² ".

ينظر هذا التعريف إلى السياسة الضريبية بأنها مجموعة من الأساليب المتكاملة، تضعها الدولة وتصر على تنفيذها مستعينة في ذلك على استخدام الفن الضريبي بغية تحقيق أهداف المجتمع.

التعريف الثالث: يعرفها عبد المجيد قدي بأنها: " مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، والتأثير على الوضع الإجتماعي والاقتصادي حسب التوجهات العامة للإقتصاد من جهة أخرى³ ".

وكتعريف جامع تعتبر السياسة الضريبية الطريقة أو الكيفية التي يتم من خلالها توجيه الضريبة نحو تحقيق الأهداف التي تسعى الدولة للوصول إليها في إطار سياستها الاقتصادية العامة.

ثانيا: مفهوم النظام الجبائي

قبل التطرق لمفهوم النظام الجبائي يجب الإشارة إلى مفهوم النظام بصفة عامة، فهو يعني "مجموعة من الأجزاء التي تتفاعل مع بعضها ومع بيئته لتحقيق أهداف معينة⁴"، وبالتالي فالنظام الجبائي يتمثل في مجموع الأجزاء والعناصر المتفاعلة والمرتبطة بالمجال الجبائي، وقد تعددت تعاريف النظام الجبائي وتراوحت بين مفهومين، أحدهما محدود والآخر واسع وفيما يلي تفصيلهما:

♦ النظام الجبائي بالمنظور المحدود أو الضيق

" هو مجموعة من القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الإستقطاع الضريبي في مراحله المتعاقبة من التشريع إلى الربط بالتحصيل⁵".

¹ أحمد عبد الصبور الدلاوي، مفاهيم أساسية حول السياسة الضريبية، مجلة الميزان، بدون سنة نشر، ص 47.

² سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية - مدخل تحليلي مقارنة، دار الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002، ص 11.

³ عبد المجيد قدي، مدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 39.

⁴ إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 17.

⁵ عمرو هشام محمد، محمد سلمان الزهري، إصلاح النظام الضريبي في العراق كمدخل لاستقرار العوائد المالية، مجلة المستثمرين للدراسات العربية والدولية، العدد 5، 2017، ص 315.

♦ النظام الجبائي بالمنظور الواسع

يُعرّف النظام الجبائي بمفهومه الواسع على النحو التالي: "هو مجموع العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها إلى كيان ضريبي معين¹".

وهذا التعريف ينطبق على جميع الأنظمة الجبائية في العالم، إذ لابد أن يحتوي كل نظام جبائي على العناصر الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وكذا الطرق الفنية التي تتماشى والنظم السائدة في الدولة.

استنادا إلى التعريفين السابقين للنظام الجبائي بالمفهومين المحدود والواسع نستخلص مايلي:

إن التعريف الأول للنظام الجبائي من المنظور الضيق، يقتصر على مفهوم الضريبة كونها اقتطاع نقدي بموجب القواعد القانونية والفنية، من خلال ثلاث مراحل:

♦ المرحلة الأولى: تحديد المادة الخاضعة للضريبة؛

♦ المرحلة الثانية: حساب قيمة الضريبة؛

♦ المرحلة الثالثة: تحصيل مبلغ الضريبة.

أما التعريف الثاني والمتمثل في التعريف الواسع للنظام الجبائي، يبين لنا بأن النظام الجبائي هو نتيجة مزج وتفاعل مجموعة من العناصر الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والفنية، وهو يختلف من دولة إلى أخرى حسب درجة التقدم والتخلف، إذ يُعتبر غير موحد بالنسبة لجميع الدول.

ثالثا: أركان النظام الجبائي

إنه لمن المسلّم به أنّ أي نظام جبائي يرتكز على ركنين أساسيين وهما الهدف والوسيلة.

(1) الهدف

إن الهدف وراء وضع أي نظام جبائي هو بلوغ الأهداف المحددة من طرف الدولة، وهذه الأهداف التي تختلف في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية، وهذا حسب النمط الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد في الدولة، فقد يكون هدف الدولة إقتصادي بالدرجة الأولى، حيث تركز على تنمية هذا القطاع الهام لتكفل تنمية وتطوير القطاعات الأخرى، بالتالي تقوم بوضع نظام جبائي موجه لتحقيق هذا الهدف²، وقد يكون الهدف مالي في دولة أخرى، لهذا فإن النظام الجبائي يجب أن يتماشى مع الأهداف المراد بلوغها أو تحقيقها من طرف الدول، وسنتطرق لهذه الأهداف بشيء من التفصيل في المطلب الموالي لهذا المبحث.

¹ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 30.

² هشام محمود، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر -، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة،

(2) الوسيلة

تتمثل في الأداة أو الأدوات اللازمة لبلوغ أهداف النظام الجبائي، وتقوم الوسيلة على عنصرين هما¹:

- ♦ **العنصر الفني:** يتكون من مجموعة الضرائب المختلفة المطبقة في بلد ما لفترة زمنية معينة، وبالتالي تشكل الضريبة وحدة بناء النظام الجبائي، وعادة ما تختار الدولة من بين الوسائل الفنية ما يسمح لها بتحقيق حصيلة ضريبية عالية، هذه الأخيرة يجب أن تتصف بالثبات في المقدار من جهة والمرونة في الإستجابة من جهة أخرى.
- ♦ **العنصر التنظيمي:** يكتسي العنصر التنظيمي للنظام الجبائي أهمية بالغة حيث توجد الضريبة ضمن مزيج ضريبي متشعب مما يتطلب وجود تنظيم اداري يتكفل بمهمة الإقرار والربط والتحصيل ويزداد حجم هذا التنظيم بازدياد تعقيد الكيان الضريبي في مكوناته، ولاستمرار وجود النظام الضريبي يجب توفر علاقة تكاملية بين مختلف الضرائب المكونة له.

المطلب الثالث: أهداف النظام الجبائي

لقد أشرنا في المطلب السابق إلى أن النظام الجبائي ما هو إلا التطبيق العملي للسياسة الجبائية المرسومة من طرف دولة ما في زمن محدد، والتي تعتبر بدورها تشكيلة متكاملة من البرامج الموجهة بغية تحقيق أهداف محددة، وطالما هو كذلك فإن أهداف النظام الجبائي هي الأهداف المراد بلوغها من وراء اتباع سياسة جبائية معينة، والتي تنفرع إلى²:

أ) الأهداف في شقها الاقتصادي:

- ♦ تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال التأثير على الطلب الكلي في حالتي الإنتعاش والركود ويكون ذلك برفع أو تخفيض معدلات الضرائب لتحقيق حالة الإستقرار المرغوبة؛
- ♦ توجيه عوامل الإنتاج والمشاريع الإنتاجية في الإتجاه المرغوب، فإذا قامت الدولة بفرض ضرائب مرتفعة على نشاط ما، فإن هذا سيدفع بعوامل الإنتاج للإسحاب من هذه المشاريع ذات معدلات ضريبية مرتفعة، وتتجه نحو الأنشطة التي تفرض فيها معدلات ضرائب منخفضة، ويكون التوجيه القطاعي للإستثمارات ذو فعالية أكبر بالنسبة لموارد الإنتاج الجديدة، والتي تتحول بسهولة إلى الأنشطة ذات معدلات ضرائب منخفضة بعكس موارد الإنتاج التي كانت تمارس نشاطها، فإن تغيير وجهتها يكون أمرا صعبا.

¹ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 20.

²قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص ص 28-31.

♦ تصحيح عجز السوق واخفاقه في تخصيص الموارد بكفاءة، والذي يكون مصدره الآثار الخارجية السلبية التي تتركها الأنشطة الاقتصادية، ويكون تدخل السياسة الجبائية من أجل تصحيح هذه الإخفاقات بوضع ضرائب نمطية تبعا للأثر المراد علاجه.

♦ زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية: إذ أن معدلات الضرائب تؤثر على كل من رأس المال واليد العاملة ووسائل الإنتاج، فمعدلات الضرائب المرتفعة تؤدي إلى تقليص حجم الأرباح، وبالتالي نقص الحافز على زيادة الإنتاج، والعكس في حالة معدلات ضرائب منخفضة فإنه يبعث على تحفيز المؤسسات من أجل توسيع الإنتاج.

ب) الأهداف في شقها المالي:

♦ الحصول على موارد مالية معتبرة ووفيرة من أجل استغلالها من طرف الدولة لتغطية النفقات العمومية الموضوعة والمخططة، ويعتبر هذا الهدف هو الأساسي الذي يسعى النظام الجبائي لتحقيقه.

♦ تجنب الدولة اللجوء إلى التمويل عن طريق الإصدار النقدي "التمويل بالتضخم" والمساهمة في إعادة التوازن للميزانية العامة للدولة بزيادة الحصيلة الجبائية.

ج) الأهداف في شقها الاجتماعي:

♦ إعادة توزيع الدخل: ويتحقق هذا الهدف بتكليف العبء الضريبي على أحجام الدخل المختلفة عن طريق تأثير السياسة الجبائية التي تعتمد على نسب تصاعدية للضرائب المفروضة على مختلف المكلفين بها.

♦ توجيه المعطيات الاجتماعية: حيث يلعب النظام الجبائي دورا هاما في معالجة بعض المشاكل الاجتماعية، فيمكن استخدام الضريبة في ذلك مثل إعفاء رأس المال المستثمر في قطاع السكن من الضرائب إذا كان السكن يعتبر مشكلة اجتماعية، كما يستخدم النظام الجبائي كذلك للحد من بعض الآفات الاجتماعية كفرض ضرائب عالية على بعض المواد الاستهلاكية كالتبغ.

د) الهدف البيئي: ويتمثل في حماية البيئة، فالأنظمة الجبائية الحديثة تتجه إلى فرض الضرائب الخضراء بهدف المساعدة على حماية البيئة.

المبحث الثالث: العلاقة المحاسبية الجبائية: تلازم وارتباط أم انفصال وفك للإرتباط؟

تُعدّ إشكالية تحديد العلاقة بين النظامين المحاسبي والجبائي من أعقد الإشكاليات وأصعبها فهما وتطبيقا، فبعد أن كان دور المحاسبة يقتصر على أغراض جبائية بحثة بحكم هيمنة وسيطرة التشريعات الجبائية عليها، أصبح للمحاسبة الحديثة أو ما يصطلح عليها بالمحاسبة الدولية القائمة على مبدأ الصورة الصادقة وتغليب الجوهر على الشكل هدفا جوهريا متمثلا في الإبلاغ المالي الصادق على مركز المؤسسات وبيان أصولها وخصومها.

إن المحاسبة والجبائية هما تخصصان مستقلان عن بعضهما، ولكل منهما أهدافه التي يسعى إلى تحقيقها، ومن هذا المنطلق تتجه المحاسبة الحديثة نحو فك تبعيتها وتحقيق استقلالها عن الجبائية وسنتطرق بشيء من التفصيل في هذا المبحث حول هذه العلاقة من خلال المطالب الموالية.

المطلب الأول: ماهية الربح المحاسبي والربح الجبائي

إرتأينا قبل التفصيل في المقاربات التي تصنف العلاقة بين الأنظمة المحاسبية والأنظمة الجبائية أن نتطرق إلى مفهوم كل من الربح المحاسبي والربح الجبائي وأسس قياسهما. يختلف الربح المحاسبي عن الربح الجبائي، ويرجع هذا الاختلاف إلى أن الربح المحاسبي يتم قياسه وتحديده على ضوء مجموعة من المعايير والسياسات المحاسبية المتعارف عليها، أما الربح الجبائي (الضريبي) لكل دولة على حدة، وذلك على ضوء الفلسفة السياسية والاجتماعية والاقتصادية للدولة، وكذا الأهداف المتعددة التي تسعى إلى تحقيقها¹.

أولا: مفهوم الربح محاسبيا وأسس قياسه

ينظر المحاسبون إلى الربح بأنه الفرق بين إيرادات ومصروفات الدورة الناجمة عن ممارسة الوحدة الاقتصادية لنشاطاتها، وما يرافق هذه النشاطات من إيرادات ومصروفات عرضية، والذي يسمى دخل المعاملات أو العمليات التامة².

كما يعرف كذلك بأنه: "الفائض المتأتي من الأنشطة التي تقوم بها الوحدة المحاسبية، والمُحصّل عليه من خلال دورة النقدية المرتبطة بالإستغلال بعد القيام بعملية مقابلة الإيرادات بالمصاريف المرتبطة بها في فترة زمنية معينة"³.

الربح المحاسبي هو الفرق بين الإيرادات المتحققة والتي يمكن تحقيقها والنفقات الفعلية سواء دُفعت أو لم تُدفع، والتي يتم إنفاقها من قبل المؤسسة بغية الحصول على هذه الإيرادات خلال فترة زمنية

¹ سمير عبد العظيم الجبلي، دراسة تحليلية لمشاكل التطبيق العملي للضريبة على الدخل في ضوء معايير المحاسبة المصرية ومقترحات العلاج، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، العدد 1، 2018، المجلد 3، ص 312.

² وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007، ص 43.

³ عقاري مصطفى، مفهوم الدخل واستخداماته، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 6، العدد 13، 2005، ص 131.

معينة عادة ما تقدر بسنة واحدة، وفقا لأساس الإستحقاق المحاسبي¹، وهو أداة لقياس أداء المؤسسة والتقييم العام للحالة المالية ونتائج العمليات لاتخاذ قرارات سليمة². بعبارة أخرى يتحدد مفهوم الربح المحاسبي بأنه صافي الدخل (ربح أو خسارة) الناتج عن تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها قبل خصم ضريبة الدخل³.

ونستنتج مما سبق بأن مفهوم الربح في الفكر المحاسبي يرتبط بالإيرادات والمصروفات بشكل عام، فالإيرادات هي كل ما تم تحقيقه من طرف المؤسسة حين ممارستها لأنشطتها العادية، في حين أن المصروفات هي كل ما تم إنفاقه من طرف المؤسسة في سبيل الحصول على هذه الإيرادات، بحيث يكون كل منهما مرتبط بفترة مالية واحدة، ويلاحظ كذلك بأن الربح المحاسبي يقاس وفقا لمعايير محاسبية وإن اختلفت من دولة إلى أخرى، كما تحكمه مجموعة من المبادئ والفروض المقبولة قبولاً عاماً ومتعارف عليها وتُشكل الأسس التي يركز عليها الربح في الفكر المحاسبي.

المبادئ المحاسبية المرتبطة بتحديد الربح

ويقصد بهذه المبادئ تلك المتعلقة بموضوع الاعتراف بالإيرادات وبالمصروفات، وهي على صلة بتطبيق محاسبة التكلفة التاريخية على قياس الربح أكثر من ارتباطها بتقييم الأصول والالتزامات⁴. وتتمثل المبادئ المتفق مع طبيعة قياس الربح في مبدأ تحقق الإيراد، مبدأ التكلفة في قياس النفقة ومبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

أ) مبدأ تحقق الإيراد (مبدأ الاعتراف)

إن الجانب الأكثر حرجاً في تحديد الربح هو توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصاريف المتعلقة به⁵ فمبدأ الاعتراف على صلة بتوقيت إثبات الإيرادات والمصروفات، وقد اختلفت الآراء حول تحديد الحدث الرئيسي المحدد لهذا التوقيت، كما حدد مجلس معايير المحاسبة المالية FASB معيارين رئيسيين لتحديد توقيت الاعتراف بالإيرادات وهما:

♦ أن تكون الأصول التي ستحصل عليها المؤسسة مقابل الإيراد محققة أو قابلة للتحقق بمعنى القابلية للتحقق في صورة نقد؛

¹ هيثم ممدوح حمدان العبادي، مدى موافقة قوانين وتشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة عمان، الأردن، 2003، ص 63.

² Navid Vahid, Mohammed Reza dehghanpour, Hamid Reza Nasirigadeh, comparison between accounting profit and economic profit and its effect on optimal point of production, European online journal of Natural and social sciences, vol 02, N° 03, 2013, P 493.

³ علاء فريد عبد الأحد، المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحويل "من التحاسب الضريبي إلى المحاسبة الضريبية"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، المجلد 07، العدد 13، 2014، ص 203.

⁴ محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والغرض والإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة 1، 2004، ص 52.

⁵ طاهر شاهر القشي، محمد منصور العقلة، أثر الالتزام بمبدأ الاعتراف بالإيراد على مشكلات قياس مصادر الدخل في القنوات الفضائية العربية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 01، 2015، ص 62.

♦ أن تكون عملية توليد أو اكتساب الإيراد قد اكتملت بصورة جوهرية¹.

ب) مبدأ التكلفة في قياس النفقة

يُطبق هذا المبدأ في الممارسة المهنية تحت مسمى مبدأ التكلفة التاريخية، والذي يعتبر من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية. يقتضي هذا المبدأ إثبات أصول والتزامات المؤسسة حسب السعر التبادلي الفعلي والممثل لقيمة النقد أو النقد المكافئ المدفوع لحيازتها في تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام². ينسجم مبدأ التكلفة التاريخية في قياس النفقة مع جملة من الفروض المحاسبية الأساسية، كفرض الاستمرارية وفرض موضوعية الإثبات وكذا فرض ثبات وحدة النقد.

فبخصوص فرض الاستمرارية الذي يقوم على افتراض استمرارية المؤسسة إلى ما لانهاية يعتبر من الأمور الأساسية التي أدت لاعتماد سعر التكلفة، إلا أنه قد يحدث خروج عن مبدأ التكلفة التاريخية في بعض الحالات التي تتوافق مع فكرة إمكانية تقديم معلومات أكثر دقة وجودة للمستخدم، ومن الأمثلة عن بعض الحالات التي تشكل خروج عن فرض الاستمرارية حالات التصفية أو البيع أو الاندماج، أو في الحالات التي يفرضها الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر، والذي يقتضي بضرورة أخذ الخسائر المتوقعة بالاعتبار وعدم الأخذ بالأرباح إلا عند تحققها، مثل حالات تقييم المخزون بسعر السوق (صافي القيمة القابلة للتحقق) الأقل من سعر التكلفة³.

أما فرض الموضوعية فيعتبر مبدأ التكلفة التاريخية مدعماً له، ذلك على اعتبار أن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية في إثبات الأصول والتزامات وكذلك تصنيفها يعزز موضوعية البيانات المحاسبية، إلا أن فرض ثبات وحدة النقد واستخدامها جنباً إلى جنب مع مبدأ التكلفة وما يترتب عنه من تجاهل للتغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد بفعل التغير في المستوى العام للأسعار يجعل القوائم المالية المعدة خلال فترات تسودها معدلات مرتفعة من التضخم أو الانكماش الاقتصادي مضللة وبلا مدلول⁴.

ج) مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

يقتضي هذا المبدأ بمقابلة الإيرادات المحققة أو المكتسبة في الفترة المحاسبية بالمصروفات أو النفقات المستنفدة من أجل تحقيق تلك الإيرادات، وهذا تمهيدا لتحديد نتيجة أعمال الفترة من ربح أو خسارة⁵.

¹ محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص ص 52-53.

² نفس المرجع السابق، ص 53.

³ علي محمود رمضان، أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية)، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2014، ص 124.

⁴ محمد مطر، نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

⁵ محمد مطر، نفس المرجع السابق، ص 54.

ثانيا: مفهوم الربح جبائيا ومداخل تحديده

يعرف الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) بأنه ذلك الذي يتحدد وفقا للقواعد التي تضعها السلطات الجبائية في فترة زمنية معينة، ويتم على أساسه دفع ضريبة الدخل من طرف الشركات للجهات المعنية، كما يصطلح عليه الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة الضريبية¹.
الربح الضريبي يشار إليه بالربح لأغراض حساب الضريبة المستحقة للسلطات الضريبية، والذي يتم التوصل إليه بالاستناد إلى قواعد قانون الضريبة النازم².

وكما تمت الإشارة إليه سابقا فإن الربح الضريبي يختلف عن الربح المحاسبي، وهذا راجع لاختلاف المحاسبة الضريبية عن المحاسبة المالية، وسنعود للحديث عن أنواع المحاسبات وعلاقتها بالأنظمة الجبائية بشيء من التفصيل لاحقا.

يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة باعتماد أحد المدخلين التاليين³:

- ♦ المدخل الأول: هو المدخل المعتمد والمطبق في عديد الدول وخاصة في أوروبا، والقائم على أساس أن الأرباح التي تظهرها القوائم المالية المعدة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، تؤخذ بشكل أولي كأساس يعتمد عليه في تحديد وفرض الضريبة، ولكي يلائم الموضوع قواعد التحاسب الضريبي تُتخذ العديد من التسويات أو المعالجات المالية بهدف احتساب الأرباح الخاضعة للضريبة.
- ♦ المدخل الثاني: هو "عدم الاعتماد" والموجود في الدول التي تطبق القانون التقليدي (العرف) العام المتمثل بتطبيق نوعين من القواعد بشكل مميز، أحدهما للقواعد التجارية والآخر لأغراض الضريبة، وبموجب هذا المبدأ لا يُعَوَّل على نتائج التقارير المالية التي يتم إعدادها ضمن إطار نظرية المحاسبة وقواعدها في إتمام عملية التحاسب الضريبي.

إن التشريع الجبائي أو قواعد القياس الضريبية هي أحد المتغيرات البيئية التي يمكن أن تؤثر وبدرجات متفاوتة على الممارسات المحاسبية في الدول المختلفة، وهنا نميز بين ثلاث مقاربات⁴:

- المقاربة الأولى: استقلالية كل من أسس القياس المحاسبي وأسس القياس الجبائي؛
- المقاربة الثانية: الارتباط الكامل الناتج عن التأثير القوي لقواعد القياس الضريبي على قواعد القياس المحاسبي؛
- المقاربة الثالثة: الارتباط النسبي بين قواعد وأسس القياس المحاسبي وأسس القياس الجبائي لعدم وجود تأثير قوي بينهما.

¹ Frédéric Gielen, John Hegarty, **an accounting and taxation conundrum (a pan-European perspective on tax accounting implications of IFRS adoption)**, world bank, September, 2007, P 02.

² عمر تركي هزاع العجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية دراسة إختيارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للإستثمار، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2013، ص 13.

³ أحمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير، الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24، المجلد 6، ماي 2009، ص 124.

⁴ عمر تركي هزاع العجيلي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

المطلب الثاني: تصنيفات العلاقة بين النظامين المحاسبي والجبائي

لطالما شكلت المحاسبة بل ولا زالت تشكل أداة ومصدرا لمعلوماتيا لتحديد مختلف الأوعية الضريبية، وصولا لاحتساب الضرائب المستحقة الدفع، فمخرجات المحاسبة تمثل البيانات أو المادة الخام التي تعتمد عليها الجبائية في تحديد أرباحها أو خسائرها.

وعلى هذا الأساس يستوجب أن يكون المحاسب مُلمًا بالقواعد والأسس الجبائية، حتى يتسنى له خصم أو إضافة جميع ما يتطلبه التشريع الضريبي.

إن الواقع الاجتماعي والتاريخي لتطور كثير من المحاسبات في عدد من البلدان جعل منها محاسبات وطيدة الصلة بالجبائية، فقد يكون الارتباط في بعض الأحيان كاملا وتاما، فتصبح المحاسبة جبائية بآتم معنى الكلمة، وأحيانا أخرى يكون نسبيا (جزئيا) يزيد أو ينقص في درجته حسب البلدان وحسب سياقاتها الاقتصادية والاجتماعية¹.

إن ما سبق يقودنا للتمييز بين دول القانون الوضعي أي الدول ذات المرجعية القارية التي تتميز بسيطرة وهيمنة تشريعاتها الجبائية على أنظمتها المحاسبية بدرجات متفاوتة، وبين الدول التي لطالما عملت على فصل أنظمتها المحاسبية عن نظيرتها الجبائية، ونتحدث هنا عن الدول الأنجلوساكسونية والتي تتميز بثقافات ذات تقاليد يحكمها العرف، وبالنظر إلى طبيعة العلاقة التي تربط كل من الأنظمة المحاسبية والأنظمة الجبائية يمكننا التمييز بين ثلاث حالات وهي:

الحالة الأولى: الارتباط الكامل والتام بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي

في هذا الحالة يكون للقوانين والتعليمات الجبائية تأثيرا قويا جدا على الممارسات والقواعد المحاسبية والمتمثلة في القياس والتقييم والعرض، إن الارتباط الكامل والقوي بين النظامين المحاسبي والجبائي يقودنا للحديث عن النوع الأول من المحاسبة وهو المحاسبة الجبائية، والتي تعتمد عليها الجبائية في إعداد التصاريح الضريبية، وصولا لتحديد أوعية مُجمل الضرائب والرسوم في المؤسسة.

تطرح الضرائب على النتائج أكبر المشاكل فيما يتعلق بعلاقة المحاسبة بالجبائية، بالنظر إلى ارتباطها بتحديد الإيرادات والأعباء التي تؤخذ بعين الاعتبار جبائيا، ومن ثم بالقيم الجبائية لأصول وخصوم المؤسسات².

تفرض المحاسبة الجبائية قواعد التقييم الجبائية من أجل تحديد النتيجة المحاسبية، والتي تعتبر هي نفسها النتيجة الخاضعة للضريبة دون أي تعديل، وهذا راجع لكون المحاسبة الجبائية تدرج فقط

¹سفيان بن بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص124.

²سفيان بن بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص125.

الإيرادات المسموح بها في النظام الجبائي وتطرح فقط المصاريف القابلة للخصم بمقتضى الجبائية، وقليلة الدول أو البلدان التي تستخدم هذا النهج لأنه لا يترك مجالاً كبيراً لاعتبارات السياسة العامة¹.

الحالة الثانية: الارتباط الجزئي أو النسبي بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي

بحيث يتم الإستعانة بالربح المحاسبي من أجل تحديد الربح الضريبي في هذه الحالة، ويمكننا القول بأن مخرجات النظام المحاسبي هي مدخلات للنظام الجبائي، ويتم هذا بعد القيام بمختلف المعالجات خارج المحاسبة عن طريق إعادة دمج الأعباء المفروضة جبائياً وخصم الإيرادات غير الخاضعة.

إن ما سبق يدفعنا للحديث عن النوع الثاني من المحاسبات بالنظر لعلاقتها مع الجبائية وهي المحاسبات المختلطة، هذه الأخيرة التي تُدرج الكثير من القواعد الجبائية عند تحديد الإيرادات والمصاريف وصولاً إلى النتيجة المحاسبية التي لا تعتبر خاضعة للضريبة إلا إذا تم إجراء بعض التعديلات عليها في جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، ويكون ذلك بإضافة عناصر الاسترداد وطرح عناصر الخصومات، ومن بين الدول التي تمثل هذه الحالة نجد الجزائر ومجموعة من الدول الأوروبية على غرار فرنسا.

الحالة الثالثة: استقلالية النظام المحاسبي عن النظام الجبائي (لا علاقة بين النظامين)

فالمحاسبة الحديثة تتجه نحو فك تبعيتها وتحقيق استقلاليتها عن الجبائية، فتغليب الواقع الاقتصادي على المظهر أو الشكل القانوني يقود المؤسسة لعرض حقائق إقتصادية خالية من التشويه الذي قد يشوبها من أصل جبائي.

ففي حال انفصال المحاسبة عن الجبائية ونحدث هنا عن النوع الثالث وهو المحاسبات المستقلة فإن كل من قواعد ومبادئ المحاسبة وكذلك كيفية معالجة وتسجيل الأعباء والإيرادات وكذا طرق الإفصاح تتفصل هي الأخرى عن الجبائية، ويكون للمؤسسة الحرية في اعتماد سياسات الإهلاك التي تتماشى وسياساتها المالية، وكذلك تكوين المؤونات حسب درجة الخطر المتوقع (على سبيل المثال).

إن مقارنة الإستقلالية تنظر للضريبة باعتبارها عبئاً من أعباء الدورات المحاسبية، بالتالي يتم تحميلها على هذه الدورات حسب تعلقها بها، الأمر الذي أدى إلى ظهور مفهوم تأجيل الضريبة.

وقد فصل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في كيفية الإعتراف والإفصاح عن الضرائب المؤجلة وسنعود لها بالتفصيل في الفصل الثاني لهذه الدراسة.

ومن وجهة نظر (Nobes et Schwenke 2006) اللذان تبنيان نموذج (Lamb et Al 1998) يصنفان العلاقة بين المحاسبة والجبائية إلى ستة 06 حالات يوضحها الجدول التالي:

¹ Frédéric Gielen, John Hegarty, Op.Cit, P 12.

الجدول رقم 1-9: حالات الارتباط والانفصال بين المحاسبة والجبائية

أهم المميزات	نوع العلاقة
تتبع كل من المحاسبة والجبائية قوانين، بحيث تكون هذه القوانين مختلفة لغرض تحقيق أهدافهما.	الحالة 1: علاقة الانفصال
نفس القواعد تنطبق على كل من المحاسبة والجبائية من أجل عرض القوائم المالية	الحالة 2: علاقة كاملة وتامة
يتم اتباع قاعدة المحاسبة لأسباب محاسبية، ولكن أيضا لأغراض ضريبية، وهذا ممكن بسبب عدم وجود القاعدة الضريبية أو عدم كفايتها	الحالة 3: المحاسبة هي الأساس
تشتمل المعايير المحاسبية على خيارات أو تسمح بتفسيرات قد يؤدي بعضها إلى انخفاض أو تأجيل النتيجة (الإيرادات). هذا التحسين الممكن للنتيجة هو الدافع لاختيار هذه القواعد المستخدمة أيضا لأغراض ضريبية في غياب قواعد ضريبية محددة	الحالة 4: المحاسبة هي الأساس مع أثر رجعي
يتم اتباع قاعدة أو خيار اقتطاع الضريبة في المحاسبة، وهذا ممكن بسبب عدم وجود قاعدة محاسبية محددة بما فيه الكفاية	الحالة 5: الجبائية هي الأساس
إن خيار الإقتطاع في هذه الحالة يخدم الأغراض الضريبية.	الحالة 6: الجبائية هي المسيطرة

Source: Costel Istrate, **Evolution récentes de la relation entre la comptabilité et la fiscalité en Roumanie**, France, 2011, p 04, [http:// www.hal.archives.fr/aL-00650468](http://www.hal.archives.fr/aL-00650468) consulté le 17/12/2020.

المطلب الثالث: حصيلة فك الارتباط بين الأنظمة المحاسبية والأنظمة الجبائية

تعتبر مسألة فك الارتباط بين النظامين المحاسبي والجبائي صعبة ومعقدة للغاية سواء من ناحية الفهم أو التطبيق، خاصة إذا تعلق الأمر بالبلدان والدول التي لطالما اعتمدت مؤسساتها على المحاسبة الجبائية، التي توجب على المحاسبين أن يكونوا اختصاصيين في القانون الجبائي بغية احتساب مختلف الضرائب التي تقع على عاتق المؤسسات التي يعملون لصالحها.

وفي المقابل نجد بأن الجبائية اعتادت هي الأخرى على أن تكون بياناتها أو مدخلاتها هي تلك المعلومات أو المخرجات التي يقدمها النظام المحاسبي، والذي بدوره يخدم الجبائية ويرتبط بما تسمح به أو تُرخصه من معالجات متعلقة بأصول وخصوم المؤسسات.

وعلى العكس تماما، فإن المرجعية الدولية والمتمثلة في معايير الإبلاغ المالي تعتبر أن تبعية المحاسبة للجبائية تشكل عائقا يؤدي إلى انحراف المحاسبة عن الدور المنوط بها في ظل تزايد دور الأسواق المالية والتي يُعتبر المستثمرون فيها لرؤوس أموالهم أهم الأطراف المستفيدة من الإبلاغ المالي الدولي، وبالتالي قد يؤدي الترابط بين المحاسبة والجبائية إلى تشويه المعلومات المحاسبية الموجهة للأطراف المستفيدة، ونتيجة ذلك إفصاح مُضلل لا يعبر عن الحقائق الاقتصادية لاتخاذ أنجع القرارات.

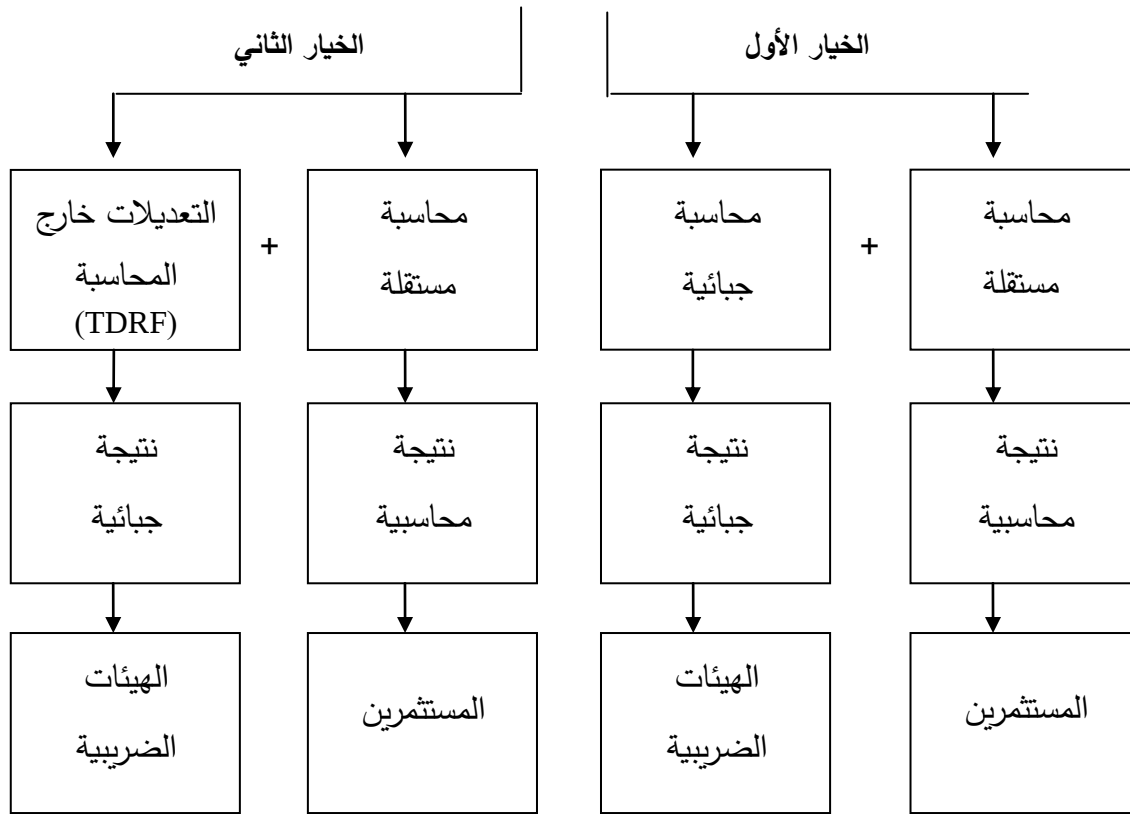
إن جل الباحثين الذين تناولوا من خلال دراساتهم إشكالية فك الارتباط بين المحاسبة والجبائية يتفقون في غالب الأحيان (في حدود اضطلاعنا) على ضرورة تكييف الأنظمة الجبائية بتشريعاتها وقواعدها، لكي تتماشى مع منطق الأنظمة المحاسبية الحديثة وما تدعو إليه المعايير المحاسبية الدولية¹ وهو الانفصال التام بين النظامين حتى يؤدي كل منهما دوره دون تشويه.

إن التفكير السابق يدل على عدم فهم مقارنة الإستقلالية بين النظامين، بحيث أن الأمر لا يستدعي إعادة صياغة أو تكييف للقواعد الجبائية، بل على العكس مادام أن لكل من المحاسبة والجبائية قواعد خاصة بها فيجب مراعاتها، ولا شك أن التزام كل من المحاسبة والجبائية بقواعدها وقوانينها سيؤدي إلى اختلافات يصطلح عليها في لغة المحاسبة "بالفروقات الزمنية المؤقتة"، هذه الأخيرة التي تولّى المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" كيفية معالجتها عن طريق تقنية الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها في القوائم المالية، ومن هنا نستنتج بأن معايير الإبلاغ المالي الدولي تمنح أكثر حرية فيما يخص تحديد الأوعية الجبائية وفقا للقواعد والأسس الجبائية، وكذلك تدعو وتحث على استقلالية المحاسبة بأهدافها لاسيما هدفها الجوهرى والمتمثل في الإبلاغ المالي.

إن ما سبق يضع المؤسسات أمام خيارين في ظل فك الارتباط، فإما أن تمسك محاسبتين إحدهما جبائية بحثة تستجيب لمتطلبات المصالح الضريبية، وأخرى مستقلة تستجيب لمطلب الانفصال التام وتخدم المستثمرين ومستعملي القوائم المالية بالدرجة الأولى، وإما أن تمسك محاسبة تستجيب لمنطق

الإنفصال التام ولكن تقوم بإدخال جملة من التعديلات التي يرخّص بها المشرع الجبائي حتى تصبح صالحة لاحتساب الضرائب على الأرباح ويكون ذلك خارج المحاسبة.

الشكل رقم 1-4: انفصال المحاسبة عن الجبائية



المصدر: من تصور الطالبة.

تجدر الإشارة إلى أن الخيار الثاني هو المعتمد بكثرة في الواقع العملي، لسهولة من حيث الفهم والتطبيق، إضافة إلى أن جزءا هاما من مدخلات الجبائية في هذه الحالة يقدمه النظام المحاسبي ومن أمثلة البلدان التي تتبع هذه الطريقة نجد الجزائر، ولكن السؤال الذي يجب أن يُطرح في هذه الحالة هل يتم تطبيق منطق فك الارتباط بين المحاسبة والجبائية بالجزائر بالشكل المطلوب؟ أم أن العلاقة بينهما لازالت شديدة الارتباط بحكم عدم فهم منطق الانفصال؟ أم أنها علاقة انفصال نسبي تستجيب نسبيا فقط لمنطق الانفصال؟ وهذا ما سنحاول الإجابة عليه في المبحث الموالي.

المبحث الرابع: النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري بين الارتباط والإنفصال؟

يعتبر تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي في سنة 2010 بناء على القانون 07/11 استجابة لتوحيد القواعد والممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، وبما أن هذا النظام يمتاز بغياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي باعتبارها لا تعكس الحقيقة الاقتصادية التي يهدف إلى تحقيقها بشكل كامل، فإن تحديد النتيجة المحاسبية أصبح يتم انطلاقاً من قواعد وقوانين القانون رقم 07/11 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 74 بتاريخ 25-11-2007¹، بينما تحديد النتيجة الجبائية يستند إلى الربح المحاسبي الذي يشهد هو الآخر جملة من التعديلات (إضافة أو خصم) خارج المحاسبة، ومن خلال هذا المبحث سنحاول استنتاج طبيعة العلاقة التي تربط بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي في الجزائر بعد تسليط الضوء على نظرة المشرع الجزائري إلى كل من النظامين، وعليه ارتأينا معالجة المطالب المالية.

المطلب الأول: مفهوم النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية في التشريع الجزائري

لقد أشار المشرع الجزائري إلى مفهوم كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية من خلال النصوص التشريعية والمتمثلة في النظام المحاسبي المالي، وكذا قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أولاً: مفهوم النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي

عرف النظام المحاسبي المالي النتيجة المحاسبية من خلال حسابات التسيير التي تضم كل من المجموعة السادسة والمتمثلة في الأعباء وكذا المجموعة السابعة والمتمثلة في النواتج، حيث تتحدد النتيجة المحاسبية بالفرق بين المجموعتين السادسة والسابعة، وهذا ما أشار إليه القرار الوزاري المؤرخ في 26/7/2008 والوارد في الجريدة الرسمية العدد 19 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، حيث جاء في الباب الرابع "تقدم نتيجة السنة المالية في الكشوف المالية في شكل جدول يُحدد على النحو التالي²:

+ إيرادات النشاطات (بعد سحب أموال المستغل) - نفقات أعباء النشاط +/- تغيرات الديون وقروض الإستغلال الجارية +/- تغيرات المخزون (مخزون أول المدة ومخزون آخر المدة) +/- التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/- التصحيحات الخاصة بالقروض = نتيجة السنة المالية".

¹ ابن عمارة منصور، تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي، مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2014، ص 02.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، تتضمن القرار الوزاري المؤرخ في 26/7/2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 79.

" تمثل النتيجة الصافية ربحا عند وجود فائض في المنتوجات عن الأعباء، وتمثل خسارة في الحالة العكسية¹.

يتم تحديد النتيجة المحاسبية الصافية للدورة انطلاقا من مدخل حسابات النتائج حسب الطبيعة كما يلي²:

- ♦ إنتاج السنة المالية: ويشمل أرصدة الحسابات التالية:
 - ح/70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات المحققة
 - ح/72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
 - ح/73 الإنتاج المثبت
 - ح/74 إعانات الإستغلال
- ♦ استهلاك السنة المالية: ويشمل أرصدة الحسابات التالية:
 - ح/60 المشتريات المستهلكة
 - ح/61 الخدمات الخارجية
 - ح/62 الاستهلاكات الخارجية الأخرى
- ♦ القيمة المضافة للإستغلال: وهي عبارة عن الفرق بين إنتاج واستهلاك السنة المالية.
- ♦ إجمالي فائض الإستغلال: وهو عبارة عن القيمة المضافة للإستغلال مطروحا منها ح/63 أعباء المستخدمين و ح/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.
- ♦ النتيجة العملياتية: ويعبر عنها بأنها فائض إجمالي الإستغلال مضافا إليه ح/75 المنتجات العملياتية الأخرى، ومطروحا منه ح/65 الأعباء العملياتية الأخرى وكذا ح/68 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم ومضافا إليه ح/78 إسترجاعات على خسائر القيم والمؤونات.
- ♦ النتيجة المالية: تتمثل نتيجة العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة في الفرق بين أرصدة الحسابات التالية:

- ح/76 المنتوجات المالية
- ح/66 الأعباء المالية
- ♦ النتيجة العادية قبل الضرائب: وهي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية دون خصم الضرائب.
- ♦ النتيجة الصافية للأنشطة العادية: تتمثل في النتيجة الصافية بعد طرح ح/(695) الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية و ح/ (692 و 693) الضرائب المؤجلة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، القرار الوزاري المؤرخ في 2008/5/28 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07، المادة 28، ص14.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، ص30.

♦ النتيجة غير العادية: وهي نتيجة الفرق بين أرصدة العناصر غير العادية والمتمثلة في الحسابين:

• ح/77 منتجات غير عادية

• ح/67 أعباء غير عادية

♦ صافي نتيجة السنة المالية: تتمثل في مجموع (أو طرح) النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

ثانيا: مفهوم النتيجة الجبائية حسب التشريع الجبائي

لقد أشار قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى مفهوم النتيجة الجبائية من خلال نص المادة 140 وذلك في الفقرتين الأولى والثانية كما يلي:

حسب الفقرة الأولى فإن النتيجة الجبائية تتمثل في " الربح الخاضع للضريبة، وهو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الإستغلال أو في نهايته¹ ".

حسب الفقرة الثانية تعرف النتيجة الجبائية على أنها " الربح المتكون عن طريق الفرق بين قيم الأصول الصافية عند اختتام وافتتاح الدورة المالية، حيث يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس لحساب الضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الإضافية الفائض في قيم الأصول عن مجمل الخصوم المتكونة من ديون الغير والإستهلاكات المالية والأرصدة المثبتة² ".

نلاحظ من خلال الفقرتين الأولى والثانية بأن المشرع الجبائي عرف النتيجة الجبائية من خلال منظورين اثنين، وهما منظور حسابات التسيير وهذا ما نستنتجه من خلال الفقرة 01 ومنظور حسابات الميزانية وهو ما نلتزمه من خلال الفقرة 2.

ومن الملاحظ كذلك أنه وفقا لكلى المنظورين فإن النتيجة الجبائية تتحدد انطلاقا من الربح المحاسبي الصافي، حيث ان النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية الصافية المعدلة خارج المحاسبة وفقا لما نص عليه المشرع الجبائي من خلال القوانين السارية المفعول، ونتحدث هنا عن الحزمة الجبائية حيث أن النتيجة الجبائية:

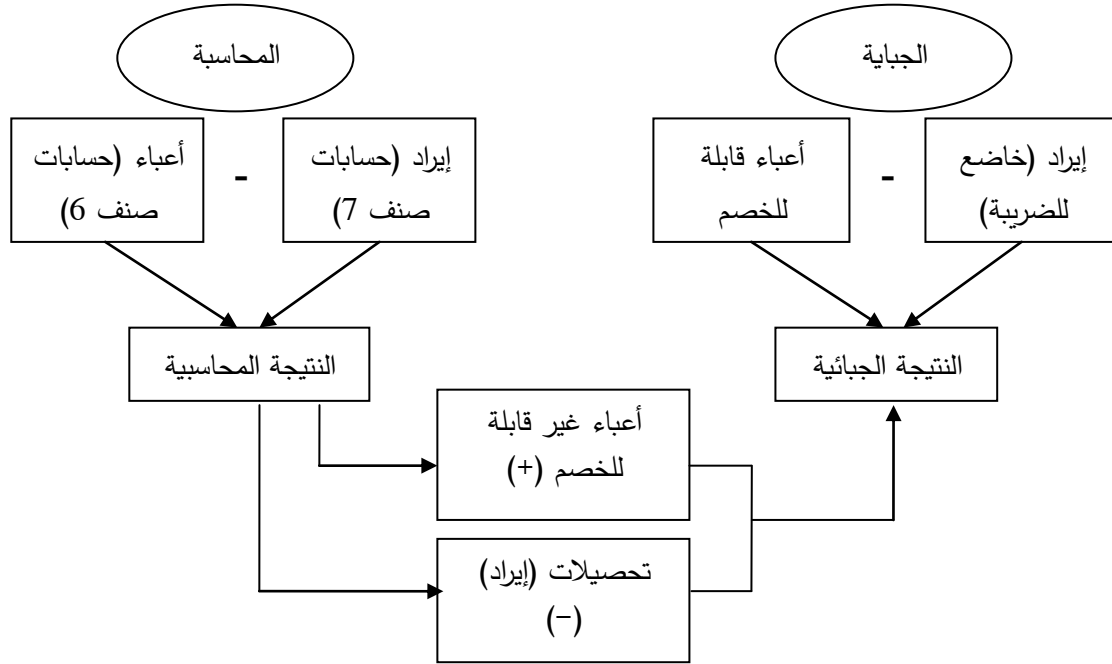
النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة - التخفيضات - العجز المالي السابق

ويمكن تصور العلاقة في الشكل الموالي:

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 148، الفقرة 1، 2018، ص 35.

² نفس المرجع السابق، الفقرة 2، ص 35.

الشكل رقم 1-5 : تحديد النتيجة الجبائية



المصدر: بن ربيع حنيقة، عبد الحميد حسياني، بوعلام صالح، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، منشورات كليك، الطبعة 1، الجزائر، 2013، ص 280.

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية في التشريع الجزائري

بعد تحديد النتيجة المحاسبية كمرحلة أولى تأتي المرحلة الموالية وهي تحديد النتيجة الجبائية، وهذا اعتمادا على القواعد والنصوص الواردة في التشريع الجبائي، حيث يتم تعديل أو تصحيح المنتجات (الإيرادات) غير الخاضعة للضريبة بطرحها من الربح الخاضع للضريبة، وكذا إعادة دمج الأعباء الغير قابلة للخصم في الربح الخاضع للضريبة.

أولاً: الأعباء المدمجة (الإستردادات)

وهي الأعباء التي تم إدراجها عند احتساب الربح المحاسبي، إلا أن إدارة الضرائب لا تعترف بها عند تحديد الربح الجبائي وترفضها بشكل نهائي، وبالتالي يجب إعادة دمجها في الربح الخاضع للضريبة وحتى تكون الأعباء قابلة للخصم من منظور جبائي فإنه يجب أن تستوفي جملة من الشروط متمثلة في¹:

- ♦ أن يكون العبء مؤكداً وفعلياً حدوثه؛
- ♦ أن يكون العبء مدعماً بكل الوثائق والمستندات التي تثبت صحة وحقيقة حدوث العبء؛
- ♦ أن يتم استغلال العبء في إطار التسيير العادي للمؤسسة أو لمصلحتها لتحقيق الهدف الذي أنشئت من أجله؛

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2023، ص 10، على الموقع: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، <http://www.nfdgi.goo.dz>

- ♦ أن يكون العبء مدرجا ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها؛
- ♦ أن يكون العبء مترجما في انخفاض صافي أصول المؤسسة.

نلاحظ مما سبق بأن الشروط الموضوعية من طرف المشرع الجبائي فيما يخص قبول الأعباء تمس الجانب الشكلي والموضوعي للعبء.

♦ وتتمثل الأعباء المدمجة أساسا في:

(1) أعباء العقارات الغير مخصصة مباشرة للاستغلال:

ينصّ المشرع الجبائي من خلال المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة الأولى بأن مختلف التكاليف المتعلقة بهذا النوع من العقارات تعتبر غير قابلة للخصم (تكاليف صيانة، مصاريف الإيجار...)، بالتالي يُعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة¹.

(2) حصص الهدايا الإشرافية غير القابلة للخصم

حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في نفس الفقرة الأولى يحدد سقف هذا العبء ب 1000 دج للوحدة، في حدود مبلغ إجمالي قدره 500.000 دج وما تعدى هذا السقف يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة².

(3) حصص الإشهار المالي والرعاية الغير قابلة للخصم: تنص المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في فقرتها الثانية أنه يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية في حد أقصاه (30.000.000 دج)³، وما تعدى الحد المسموح به يُعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

(4) مصاريف الاستقبال الغير القابلة للخصم: تنص المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة الأولى أنه لا تعتبر قابلة للخصم مصاريف حفلات الإستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة⁴ وما عدا ذلك يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

(5) الاشتراكات، الهبات والتبرعات الغير القابلة للخصم: حددت المادة 169 في الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة السقف المسموح به فيما يتعلق بخصم الإعانات والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني في حدود (4000.000 دج) سنويا، وما تجاوز هذا المبلغ يُعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة⁵.

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2023، ص 65.

² نفس المرجع، نفس الصفحة.

³ نفس المرجع، نفس الصفحة.

⁴ نفس المرجع، نفس الصفحة.

⁵ نفس المرجع، نفس الصفحة.

(6) الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم: وتتمثل في مختلف الضرائب على الدخل الإجمالي IRG وكذا الرسم على القيمة المضافة TVA.

(7) المؤونات غير القابلة للخصم: تُعرّف المؤونة من المنظور الجبائي بأنها تلك التخفيضات من الأرباح الخاضعة للضريبة لتغطية الخسائر المحتملة، شريطة أن تكون هذه التخفيضات محددة بدقة وأن تكون مسجلة محاسبيا في الدورة وتظهر في الجداول الملحق طبقا للمادة 152 من ق ض م و ر م¹. وحسب نص المادة 141 من ق ض م و ر م في فقرتها الخامسة تعتبر المؤونات بأنها " الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبيّنة بوضوح، والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كُتبات السنة المالية، وتبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليها في المادة 152².

نستنتج مما سبق جملة من الشروط الموضوعية من طرف المشرع الجبائي لقبول خصم المؤونات:

- ♦ يجب أن تتعلق المؤونات بمصاريف محددة بدقة؛
- ♦ يجب أن تسجل المؤونات محاسبيا في الدورة؛
- ♦ يجب أن تظهر المؤونات في الكشف الملحق الخاص بها؛
- ♦ يجب أن تكون المصاريف المتعلقة بتكوين المؤونة قابلة للخصم؛
- ♦ يجب أن تكون الخسائر أو التكاليف محتملة الحدوث.

(8) الاهتلاكات غير القابلة للخصم: يُعرّف الإهلاك من منظور جبائي بأنه العبء المُتحمّل من طرف المؤسسة، والذي يرجع إلى النقص الذي تتعرض له استثماراتها نتيجة الاستخدام أو التقدم التكنولوجي أو بمرور الزمن، حيث يستوجب خصمه من الإيرادات عند تحديد النتيجة³.

تنص المادة 141 في الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أن قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهلاك المالي القابلة للخصم تُحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء موحدة قدرها 3000.000 دج، ولا يطبق هذا السقف إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة⁴. وما تجاوز مبلغ 300.000 بالنسبة لقاعدة الاهلاك لا يُقبل خصمه.

(9) مصاريف البحث التطوير غير القابلة للخصم: بالرجوع إلى نص المادة 171 من ق ض م و ر م فإن السقف المحدد لخصم هذه المصاريف هو 30% من مبلغ الربح الخاضع للضريبة دون تجاوز حد أقصاه 200.000.000 دج، شريطة إعادة استثمار المبالغ المرخص بخصمها في إطار هذا البحث، وإذا تم

¹ بن ربيع حنيقة، مرجع سبق ذكره، ص 287.

² وزارة المالية، م ع ض، ق ض م و ر م، مرجع سبق ذكره، ص 53.

³ بن ربيع حنيقة، مرجع سبق ذكره، ص 285.

⁴ وزارة المالية، م ع ض، ق ض م و ر م، نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

تجاوز هذا السقف فإن مبلغ التجاوز يتم دمجها في الربح الخاضع للضريبة، ويجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي¹.

(10) الاهتلاكات الغير قابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقد القرض الإيجاري (المستأجر): بناءا على المقاييس الجديدة للمحاسبة (تغليب الجوهر على الشكل) فإن المستأجر هو المالك الاقتصادي (الحقيقي) للأصل، ويستمر بالتمتع بالحق في الخصم من الربح الخاضع للضريبة للإيجارات المسددة إلى المستأجر بتطبيق الاهتلاكات إلى نهاية الاستحقاقات والتي حددها القانون إلى غاية 2012-12-31².

(11) الإيجارات خارج النتيجة المالية (المؤجر): يستمر هو الآخر في التمتع جبائيا بالملكية القانونية للأصل، وبالتالي له الحق في ممارسة الاهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات المحددة قانونا 2012-12-31³.

(12) الضريبة على أرباح الشركات: تنص المادة 141 من ق ض م ر م في فقرتها الرابعة على أن الضريبة على أرباح الشركات تعتبر غير قابلة للخصم، وبالتالي يُعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة⁴.
(13) خسائر القيم غير القابلة للخصم: حسب النظام المحاسبي المالي تمثل خسارة القيمة تناقص القيمة المحاسبية للأصل عن القيمة الواجب التحصيل أو القابلة للتحصيل، بينما هذه الأخيرة هي أعلى قيمة بين سعر البيع الصافي والقيمة النفعية، وعند إثبات خسائر في القيم، يُعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة حسب نص المادة 141 في فقرتها الخامسة من ق ض م ر م باستثناء الأرصدة المشككة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم المتعلقة بالمخزونات⁵.

(14) الغرامات والعقوبات غير القابلة للخصم: حسب نص المادة 141 في الفقرة السادسة من ق ض م ر م فإنه لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أيا كانت طبيعتها، والواقعة على كاهل مخالفين الأحكام القانونية من الأرباح الخاضعة للضريبة⁶.

(15) استردادات أخرى غير قابلة للخصم: وتشمل كل العناصر الغير قابلة للخصم التي لم يتم ذكرها ضمن الحالات السابقة.

ثانيا: الخصومات

وتتمثل في المنتوجات التي لا تخضع للضريبة، وبالتالي يجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة وتشمل:

¹ وزارة المالية، م ع ض، ق ض م ر م ، مرجع سبق ذكره، ص 66.

² الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية، العدد 49، الأمر 01-10، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2010، مؤرخ في 29-08-2010، المادة 27، ص 11.

³ نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

⁴ وزارة المالية، م ع ض، ق ض م ر م ، مرجع سبق ذكره، ص 53.

⁵ نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

⁶ وزارة المالية، م ع ض، ق ض م ر م ، نفس المرجع السابق، ص 54.

(1) فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن عناصر التثبيثات: حسب نص المادتين 172 وكذلك 173 من ق ض م و ر م نميز بين نوعين من فوائض القيم حسب طبيعتها¹:

- ♦ فوائض القيم قصيرة الأمد: وتنتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ ثلاث سنوات أو أقل، بحيث يُحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة.
- ♦ فوائض القيم طويلة الأمد: وتنتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من ثلاث سنوات، ويُحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة.

(2) فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة وأيضا أسهم وحصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة o.p.c.v.m المسعرة في البورصة: تعتبر هذه العوائد أو المداخل معفاة بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات IBS والضريبة على الدخل الإجمالي IRG وهذا لمدة خمس سنوات ابتداء من 1 جانفي 2009².

(3) الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المقرض المؤجر): استنادا إلى نص المادة 27 من قانون المالية التكميلي 2010، فإنه يسمح للمقرض المؤجر بصفته المالك القانوني للملك المؤجر من اهتلاكه وخصم مبلغ الإهلاك من الربح الخاضع للضريبة بصورة استثنائية إلى غاية 31-12-2012³.

(4) الاهتلاكات المكملة: ويكون الإهلاك مكملا لاهتلاك سابق مطبق من طرف المؤسسات على تبيثاتها نتيجة جهلها بالنصوص القانونية، والذي يرجع إلى التعديلات المستمرة التي تعرفها القوانين الجبائية.

(5) خصومات أخرى: وتشمل كل التخفيضات التي لم يتم ذكرها سابقا، شريطة تقديم كل التفاصيل المتعلقة بها في الملاحق .

(6) العجز السابق: تنص المادة 147 من ق ض م و ر م أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية، ويُخفّض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان الربح المحقق غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد يُنقل بالترتيب إلى السنوات الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز⁴.

ثالثا: تحديد النتيجة الجبائية:

تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية المحققة خلال الدورة مضافا إليها بعض الأعباء غير قابلة للخصم (الاستردادات) ومخفّضا منها المنتوجات التي لا تخضع للضريبة (الخصومات).

¹ نفس المرجع، ص 67.

² <http://www.nfdgi.gov.dz.la> fiscalité des produits financiers pour 2021 :p12.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 49، الأمر 01-10، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2010، مؤرخ في 29-08-2010، مرجع سبق ذكره، ص 11.

⁴ وزارة المالية، م ع ض، ق ض م و ر م، مرجع سبق ذكره، ص ص 57 58.

ويُعبر عنها بالعلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء غير قابلة للخصم - التخفيضات - العجز المالي السابق.

وفيما يلي عرض مفصل للملحق رقم 09 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية المرفق ضمن القوائم الجبائية:

الجدول رقم 1-10: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

تعيين المؤسسة		المبلغ
1. النتيجة الصافية للسنة المالية	ربح	
	خسارة	
2. الإدماجات (الإستردادات)		
أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للإستغلال		
حصص الهدايا الإشرافية غير القابلة للخصم		
حصص الإشراف المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم		
مصاريف الإستقبال غير القابلة للخصم		
الإشتراكات والهبات غير القابلة للخصم		
الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم		
المؤونات غير القابلة للخصم		
الإهلاكات غير القابلة للخصم		
مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم		
الإهلاكات غير القابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري المقرض المستأجر م. 27 ق م ت. 2010		
الإيجارات خارج النتيجة المالية المقرض المؤجر م. 27 ق م ت. 2010		
الضريبة على أرباح الشركات	الضريبة الواجب دفعها على النتائج	
	الضرائب المؤجلة "تغيرات"	
خسائر القيمة غير القابلة للخصم		
العقوبات والغرامات غير القابلة للخصم		
فارق تحويل الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية		
إستردادات أخرى		
مجموع الإدماجات		
3. الخصومات		
فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها م 173 ق ض م و ر م.		
حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والأوراق المماثلة وأيضا أسهم وحصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصة.		

	المدخل المتأثية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة م.147
	ق ض م و ر م .
	الإهلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري المقرض المؤجر م 27 ق ض م و ر م .
	الإيجارات خارج النتيجة المالية
	الإهلاكات التكميلية
	خصومات أخرى
	مجموع الخصومات
	4. العجز السابق القابل للخصم م.147 ق ض م و ر م .
	عجز السنة 4-N
	عجز السنة 3-N
	عجز السنة 2-N
	عجز السنة 1-N
	المجموع القابل للخصم
	النتيجة الجبائية (I + II - III - IV)
	ربح
	خسارة

Source : http://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/liasse_fiscale_fr_V2.0.pdf

المطلب الثالث: طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في التشريع الجزائري

تطرقنا فيما سبق إلى مختلف التصنيفات التي تعرفها العلاقة بين الأنظمة المحاسبية والأنظمة الجبائية للدول، حيث يحكم هذه العلاقة عدة محددات وبالتالي تعتبر من أكثر العلاقات تعقيدا. وكغيرها من الدول طبقت الجزائر جملة من الإصلاحات المحاسبية من خلال النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، والذي صاحبه تغير في الممارسات المحاسبية نتيجة التغير في المفاهيم والمبادئ والقواعد وأسس التسجيل والتقييم المحاسبيين. إن محاولة استنتاج طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري يقودنا حتما إلى الحديث عن تطور هذه العلاقة قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي خاصة وأن هذا الأخير مستمد من النموذج الأنجلوساكسوني والذي من أهم خصائصه استقلالية المحاسبة عن الجبائية. لطالما كانت المحاسبة في النظام القديم PCN مقيدة بإدماج القواعد الجبائية حيث أن المحاسب يجب أن يُلّم بالقواعد الجبائية، ويراعي عدم تعارضهما، والغرض الرئيسي من وراء مسك المحاسبة ضريبي بحث، بغية الوصول إلى احتساب الربح الخاضع للضريبة ومن ثم الضريبة المستحقة لخدمة السلطات العمومية.

وعليه فإن المحاسبة حسب هذا النظام (PCN) هي محاسبة جبائية بحثة، مرتبطة ارتباطا وثيقا بالقواعد الجبائية، وبالتالي يمكننا تصنيف العلاقة المحاسبية الجبائية في هذه المرحلة بأنها علاقة تبعية وارتباط. إلا أن هذا الارتباط يبقى نسبيا، حيث أنه في الواقع لا يوجد ارتباط كامل وتام وإلا لما وجدت جسور للانتقال بغية الوصول إلى الربح الجبائي، فالربح المحاسبي يشهد جملة من التعديلات للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة.

إن تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2010 إلى يومنا لم يكن بالشكل المطلوب، حيث أن تطبيقه لا يتم على وجه كامل، نظرا لأن البيئة أو الأرضية التي يطبق عليها غير جاهزة ويشوبها الغموض على غرار النظام الجبائي، الذي ينص في المادة 141 مكرر في الفقرة 2 من ق ض م و ر م على أنه " يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة " حيث أن هذه المادة تثبت سلطة وهيمنة القانون الجبائي على النظام المحاسبي المالي، وتطرح إشكالا فيما يخص العلاقة بين النظامين المحاسبي والجبائي، فالنظام المحاسبي المالي ذو المرجعية الدولية يتطلع إلى استقلاليته وفك ارتباطه عن مختلف التشريعات على وجه الخصوص التشريع الجبائي. إن نص المادة السابقة يتعارض مع تطلعات النظام المحاسبي المالي، ويتناقض مع متطلبات فك الارتباط والانفصال التام.

إن الحكم على طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري يعتبر أمرا صعبا ومعقدا، حيث أنه وبعد 15 سنة من تطبيق النظام المحاسبي المالي إلا أن مسألة فك الارتباط بينهما لا تزال غامضة وغير مفهومة بالشكل الصحيح، وهذا راجع لضغط الإدارة الجبائية التي تعودت أن تكون المحاسبة في خدمتها ومقيدة بقواعدها من جهة، وتعود المحاسبون ومستعملو مخرجات المحاسبة على أن الهدف من وراء مسك المحاسبة هو إعداد التصاريح الجبائية وتأدية التزامات لإدارة الضرائب من جهة أخرى.

إن مسألة فك الارتباط لا تدعو بالضرورة إلى تكييف النظام والتشريع الجبائي بل العكس من ذلك تماما، حيث أن تقنية الضرائب المؤجلة ما هي إلا اعتراف صريح بطبيعة الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية.

فكيف نتحدث عن الفصل بين النظام المحاسبي المالي المتبني للمعيار الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" والنظام الجبائي الجزائري وندعو إلى تكييف القوانين الجبائية لتتماشى مع النظام المحاسبي المالي، بعبارة أخرى فكأننا نشجع الانفصال وفك الارتباط وندعو للالتزام بالقواعد الجبائية، وهذا التناقض بسبب عدم استيعاب منطق فك الارتباط الذي يعطي الحرية في الممارسات المحاسبية الجبائية دون أن تتأثر الواحدة بالأخرى، أو تتحرف عن تحقيق أهدافها.

واستنادا لما سبق وأشرنا إليه في المطلب السابق لهذه الدراسة، فإنه يمكن لنا أن نصنّف العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر بأنها علاقة انفصال نسبي (ضعيف جدا)، حيث طبقنا تقنية الضرائب المؤجلة التي تدعو للانفصال ولكن بصورة نسبية، إذ أن الجبائية في الجزائر لا تزال تفرض هيمنتها على الممارسات المحاسبية على غرار معدلات الاهتلاك الجبائية، مما يعيق تقنية الضرائب المؤجلة على تكريس منطق الانفصال التام بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي. وسنتطرق بشيء من التفصيل عن هذه التقنية في الفصل الموالي لهذه الدراسة.

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى مفهوم المحاسبة والأنظمة المحاسبية وأبرزنا أدوارها، وقد اكتسبت المحاسبة هذه المكانة المهمة نظرا لأهمية الدور الذي تلعبه في توفير المعلومات المالية لمستخدميها.

كما قمنا بتسليط الضوء على مفهوم الأنظمة الجبائية المتكونة من مجموع الضرائب والرسوم التي تفرضها الدولة على المكلفين بدفعها، لتحقيق أهداف محددة في زمن محدد، وتختلف الأهداف الأساسية باختلاف التوجهات الاقتصادية للدول.

يؤدي الاختلاف بين الأهداف المحاسبية إلى الاختلاف في النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ونميز بين تيارين، تيار فرانكفوني (قاري) والذي يعتبر بأن هناك علاقة بين المحاسبة والجبائية بقوة القانون، والتيار الأنجلوساكسوني ويعتبر أن لا علاقة بين النظامين وأن النظام الضريبي لا يؤثر على الممارسات المحاسبية، فالنتيجة الجبائية حسب هذا التيار تحسب بعيدا عن النتيجة المحاسبية.

يتم تحديد النتيجة الجبائية حسب التشريع الجزائري انطلاقا من النتيجة المحاسبية عن طريق جسور للانتقال بإضافة الأعباء المرفوضة جبائيا وتصحيح الإيرادات غير الخاضعة بطرحها من الربح الخاضع للضريبة.

إن العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي في الجزائر هي علاقة انفصال نسبي وضعيف جدا، حيث أن منطق الانفصال لم يفهم ولم يطبق بالشكل الصحيح والمطلوب، ويبقى هذا الإشكال مطروحا ما دامت الجبائية مسيطرة على مختلف الممارسات المحاسبية.

الفصل الثاني

تقنية الضرائب المؤجلة على ضوء المعيار
المحاسبي الدولي IAS12 والنظام
المحاسبي المالي

تمهيد:

لقد حاولنا من خلال الفصل الأول تسليط الضوء على مسألة فك الارتباط بين الأنظمة المحاسبية والأنظمة الجبائية للدول، وأشرنا بصفة خاصة للنظامين المحاسبي والجبائي في الجزائر، وقد توصلنا إلى أن مقارنة فك الارتباط تقوم على عدة محددات، حتى يتسنى لكل من النظامين المحاسبي والجبائي القيام بالدور المنوط بهما، وتقديم معلومات تعبر عن المركز المالي دون تشويه وبصورة صادقة. إن تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS12 ضرائب الدخل يلزم المؤسسات على الاعتراف بالضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة معاً، ويتجلى الهدف من وراء تقييم وتسجيل الضرائب المؤجلة في فك الارتباط بين المحاسبة والجبائية، وتبقى العلاقة بين النظامين هي مجرد علاقة تحديد الأثر الضريبي السنوي على النتيجة.

ولفهم أكثر لتقنية الضرائب المؤجلة ارتأينا أن نعالج المباحث التالية:

المبحث الأول: الأسس النظرية لطريقة التأجيل الضريبي

المبحث الثاني: إثبات الضرائب المؤجلة في النظام المحاسبي المالي ومختلف الحالات المنشئة

المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة وتجميع الحسابات

المبحث الأول: الأسس النظرية لطريقة التأجيل الضريبي

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى عرض عام لمعيار المحاسبة الدولي IAS12 ضرائب الدخل باعتبار أن النظام المحاسبي المالي تبنى هذا المعيار في إطار مواكبة الممارسات المحاسبية الدولية، ثم سنعالج في المطلب الثاني العلاقة بين الضرائب المؤجلة والمبادئ المحاسبية التي يتبناها النظام المحاسبي المالي، وفي الأخير سنخرج على كيفية معالجة الضرائب المؤجلة وعرضها في القوائم المالية.

المطلب الأول: عرض عام للمعيار المحاسبي الدولي IAS12

يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل التي تضم جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، ويحدد المعيار تعريفات للربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة والدخل الضريبي والضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

أولاً: نشأة وظهور المعيار

منذ عام 1979 قامت IASC بنشر المعيار المحاسبي الدولي IAS12 المتعلق بمحاسبة الضرائب على الدخل وقد بدأ تطبيقه في جانفي 1981¹.

عدّل المجلس المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر في أكتوبر 1996 "ضرائب الدخل" الذي ألغى المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر المعاد صياغته عام 1994 "المحاسبة على ضرائب الدخل" وأصبح المعيار المعدل نافذ المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من الأول جانفي 1992 أو بعد ذلك التاريخ.

في أكتوبر 2000، أقر المجلس تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر، والتي تشمل إضافة الفقرات 52(أ)، 52(ب)، 65(أ)، 81(أ)، 87(أ)، 87(ب)، 87(ج)، 91 وحذف الفقرات 3 و50. ويوضح التعديل المحدد المعالجة المحاسبية لنتائج ضرائب الدخل على الأرباح الموزعة، ويصبح النص المعدل نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ من الأول من فيفري 2001 أو بعد ذلك التاريخ، ويشجع التطبيق المبكر، وفي حالة تأخر التطبيق المبكر على البيانات المالية فيجب على المؤسسة الإفصاح عن هذه الحقيقة².

¹ محمد قبائلي، آفاق تطبيق المعيار الدولي رقم 12 ضرائب الدخل "IAS 12" في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، (جامعة سعد دحلب-البلدية-، 2013)، ص 52.

² طارق عبد العال، موسوعة المعايير الدولية، الجزء 5، ص 135.

ثانيا: هدف المعيار ومجال تطبيقه

عند إصدار أي معيار محاسبي دولي يجب إبراز الهدف من إصدار هذا الأخير وكذا مجال تطبيقه.

(1) هدف المعيار:

يهدف المعيار الحالي لتحديد المعالجة المحاسبية للضريبة على النتيجة، ويوضح كيفية تحديد واحتساب قيمة الضريبة على النتيجة مستحقة الدفع عن الفترة الحالية والفترات المستقبلية¹:

- يعالج الإستردادات المستقبلية للقيمة المحاسبية للأصول المسجلة في ميزانية المؤسسة، إذا كان من المحتمل أن استرداد القيم المحاسبية بخفض المدفوعات المستقبلية للضرائب مقارنة مع ما ستكون عليه لو أن الاسترداد لم يكن له عواقب جبائية.
- يعالج التسوية المستقبلية للقيمة المحاسبية للخصوم المسجلة في ميزانية المؤسسة، إذا كان من المحتمل أن تسوية القيم المحاسبية يرفع المدفوعات المستقبلية للضرائب مقارنة مع ما ستكون عليه لو أن التسوية لم يكن لديها عواقب جبائية.
- المعاملات والأحداث الأخرى الخاصة بالفترة والمسجلة في القوائم المالية للمؤسسة.

(2) مجال تطبيق المعيار:

- يطبق هذا المعيار على جميع المعالجات المحاسبية للضرائب على النتيجة وتشمل²:
- الضرائب المحلية وكذلك الضرائب الدولية المستحقة على النتائج الجبائية؛
- الضرائب التي تدفع من طرف الفروع والشركات الزميلة وكذلك الشركات المشتركة عند توزيع الأرباح للشركة خلال عملية التجميع.

ثالثا: أهم مصطلحات المعيار

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها³:

- الربح المحاسبي (Le Bénifice Comptable): يتمثل في الربح الخاص بفترة زمنية معينة قبل طرح النفقات الضريبية.
- الربح الخاضع للضريبة (Le Bénifice Imposable): هو الربح الخاص بفترة معينة يتحدد حسب القواعد المعدة من طرف إدارة الضرائب، والذي على أساسه يتم دفع الضريبة.

¹ محمد أبو نصار، جامعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي (الجوانب النظرية والعملية)، عمان، 2008، ص 202.

² Aissa Salim Kaci, Formation sur la Liasse Fiscale 2011, Centre de perfectionnement de l'entreprise Sonatrach, Oran, 2012, p.

³ علاء فريد عبد الأحد، المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحويل (من التحاسب الضريبي إلى المحاسبة الضريبية)، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد، المجلد 07، العدد 13، 2014 ص ص 203 204 (بتصرف).

- ◀ العجز الضريبي (Déficit Fiscal): هو الخسارة المتعلقة بفترة معينة التي تتحدد حسب القواعد المعدة من طرف إدارة الضرائب، والذي على أساسه تسترد الضريبة.
- ◀ نفقة (إيراد) الضرائب: تتضمن قيمة كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة عند تحديد نتيجة الدورة.
- ◀ الضريبة المستحقة (L'impôt Exigible): هي مقدار الضرائب على النتيجة الواجبة الدفع، وفي حالة العجز الضريبي فإن الضريبة المستحقة هي مقدار الضرائب على الأرباح المسترجعة على أساس العجز الضريبي للدورة.
- ◀ الضريبة المؤجلة (L'impôt Différé): هي الضريبة الناتجة عن الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء، الإيرادات، الأصول والخصوم خلال الدورة، وبين الاعتراف والتقييم الجبائي لها¹.
- ولقد عرّف المشرع الجزائري الضرائب المؤجلة بأنها " طريقة محاسبية لإدراج أعباء ضريبية في القوائم المالية المتعلقة بتلك السنة² ونميز بين نوعين وهما الضرائب المؤجلة على الخصوم وتكون قابلة للدفع، وضرائب مؤجلة على الأصول وتكون قابلة للاسترجاع.
- ونستنتج مما سبق أن هذه التقنية (الضرائب المؤجلة) ليست ناتجة عن الفروق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وإنما بين القيمة المحاسبية للأصول أو للخصوم وبين قاعدتها الجبائية.
- ◀ الضريبة المؤجلة أصول (Actifs D'impôt Différé): هي مبلغ الضريبة على النتيجة المسترجع خلال الفترات المستقبلية على أساس³:
- الفروقات الزمنية المخصوصة؛
 - الترحيل إلى الأمام للخسائر الجبائية غير المستخدمة؛
 - الترحيل إلى الأمام للقروض الجبائية غير المستخدمة.
- ◀ الضريبة المؤجلة خصوم (Passifs D'impôt Différé): هي مبلغ الضريبة على النتيجة المدفوع في الفترات المستقبلية على أساس الفروقات الزمنية الخاضعة للضريبة⁴.
- مما سبق نستنتج أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل يميز بين نوعين من الضريبة:

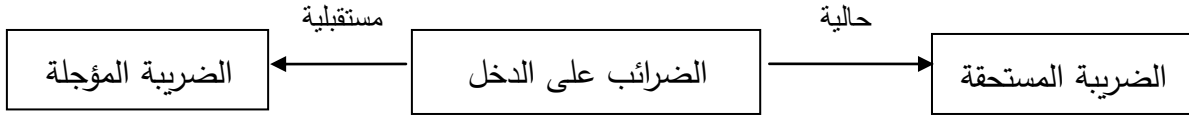
¹ بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 288.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 2009/03/25، (المادة: 2.134)، ص 18.

³ Rachida Boursali, **Les Normes Comptables Du SCF**, AloulfiaTalita, P : 154.

⁴ Brahim Tiguemounine, **Cours sur l'impôt sur le résultat selon le référentiel SCF Version améliorée**(Préparation à l'examen du Diplôme d'Expert-Comptable, CNC / ISGP, P : 5.

الشكل رقم 2-1: العلاقة بين الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة



المصدر: من تصور الطالبة.

◀ القاعدة الجبائية أو الأساس الجبائي (La Base Fiscale): تعرف الفقرة 05 من المعيار IAS12 القاعدة الجبائية لأصل أو لخصم على أنها المبلغ المنسوب لهذا الأصل أو الخصم للأغراض الجبائية (المبلغ الظاهر بالميزانية الجبائية).

وتكون القاعدة الجبائية لأصل:

- ✓ عند استعمال الأصل تكون مساوية للاهتلاكات المستقبلية القابلة للخصم لتحديد النتيجة الجبائية؛
 - ✓ عند التنازل عن الأصل تصبح القيمة المطروحة من سعر التنازل لتحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة؛
 - ✓ إذا كانت إيرادات الاستغلال أو الفائض الناتج عن التنازل غير خاضعة، القاعدة الجبائية تكون مساوية للقيمة المحاسبية.
- أما القاعدة الجبائية للخصم فتكون مساوية لقيمتها المحاسبية مطروح منها الأعباء القابلة للخصم جبائياً خلال الفترات اللاحقة¹.

عندما تكون القاعدة الجبائية أكبر أو أقل من القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم، فإن الفروقات الزمنية إما أن تكون خاضعة لاحقاً أو قابلة للخصم كما يلي²:

◀ الفروقات الزمنية (Différences Temporelles): هي الفرق بين القيمة المحاسبية للأصول أو للخصوم في الميزانية وأساسها الجبائي، ويمكن أن تكون:

- ✓ فروقات زمنية خاضعة للضريبة (Différence Temporelle Imposable): أي فروقات زمنية تنشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (العجز الضريبي) للفترة المستقبلية، لأن القيمة المحاسبية للخصوم أو للأصول سيتم تسويتها أو استردادها، وينتج عنها دفع ضرائب عند إطفائها.

- ✓ فروقات زمنية قابلة للخصم (Différence Temporelle Déductible): هي فروقات زمنية تنشأ عنها مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (العجز

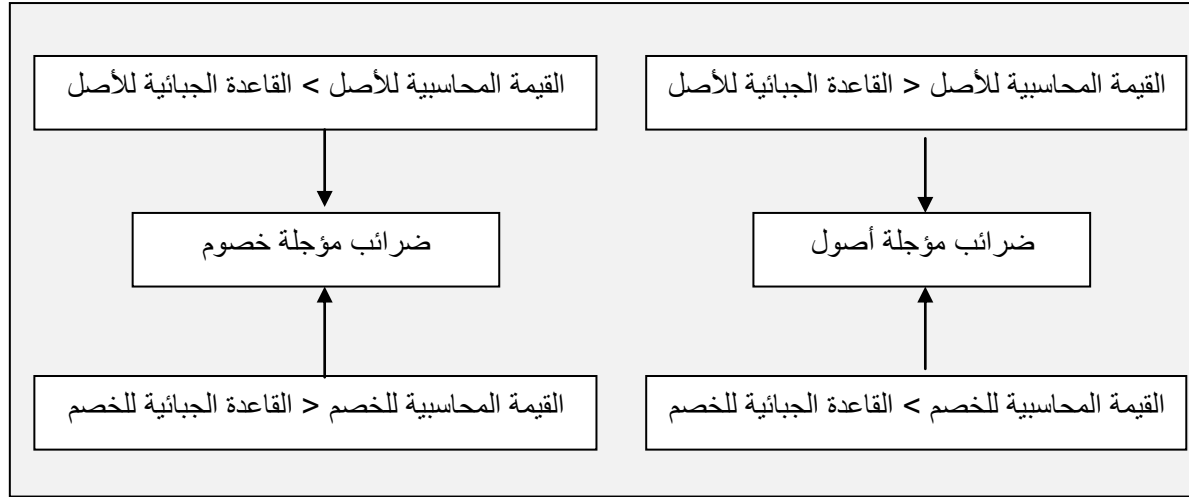
¹ محمد قبائلي، مرجع سبق ذكره، ص 56.

² www.netatlance.fr/uploaded_files/docs. Consulté le 06/11/2021.

(الضريبي) للفترة المستقبلية، لأن القيمة المحاسبية للأصول أو الخصوم سيتم استردادها أو تسويتها، وينتج عنها انخفاض الضريبة عند إطفائها.

والشكل الموالي يوضح العلاقة بين الفروق الزمنية والضرائب المؤجلة:

الشكل رقم 2-2: العلاقة بين الفروق الزمنية والضرائب المؤجلة



المصدر: محمد قبائلي، مرجع سبق ذكره، ص 55.

رابعاً: معدل الضريبة الواجب استخدامه لحساب الضريبة المؤجلة

تقاس قيم الإلتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترة الجارية والفترات السابقة بالقيمة المتوقعة سدادها إلى (استردادها من) إدارة الضرائب، باستخدام معدلات الضرائب (والقوانين الضريبية) السارية في تاريخ الميزانية.

بينما تقاس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على النحو التالي¹:

الأصول الضريبية المؤجلة = الفروق المؤقتة القابلة للخصم × معدل الضريبة.

الإلتزامات الضريبية المؤجلة = الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة × معدل الضريبة.

ويثار في هذه الحالة تساؤل حول معدل الضريبة الواجب استخدامه لحساب الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، حيث نميز بين ثلاثة أنواع من معدلات الضريبة التي يمكن استخدامها في قياس الضريبة المؤجلة وتتمثل في²:

¹ محمد عبد العزيز محمد خليفة، مرجع سبق ذكره، ص 41.

² نفس المرجع السابق، ص 42.

أ) معدل الضريبة الجاري:

ويتم وفقا لهذا المعدل قياس الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة الساري عند نشأة الفروق المؤقتة وليس عند انعكاسها، وفي حالة تغير معدل الضريبة أو فرض ضريبة جديدة لا يتم إجراء أي تسويات على أرصدة الضرائب المؤجلة الظاهرة في قائمة الميزانية.

ب) معدل الضريبة الجاري مع التسويات:

تقاس الضريبة وفقا لهذا المعدل باستخدام معدل الضريبة الساري عند نشأة الفروق المؤقتة، مع تعديل قيم أرصدة الضرائب المؤجلة الظاهرة في الميزانية وفقا للتغير في معدلات الضريبة من خلال إجراء التسويات اللازمة لذلك.

ج) معدل الضريبة المتوقع:

وفقا لهذا المعدل تقاس الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة المتوقع سريانه عند انعكاس الفروق المؤقتة وليس عند نشأتها.

وحسب وجهة نظرنا فإن استخدام معدل الضريبة الجاري والمحدد وفقا للقوانين الجبائية السارية المفعول هو الأنسب ويعتبر سهلا وعمليا من حيث التطبيق، وهذا راجع لصعوبة تحديد معدلات الضرائب المتوقعة من جهة، وقد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على أن قياس أصول وخصوم الضريبة المؤجلة يكون باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التي أصدرت فعلا (الفقرة 48)، وتبقى إمكانية تعديل قيم أرصدة الضرائب المؤجلة الظاهرة في الميزانية وفقا للتغير في معدلات الضريبة المستقبلية واردا وممكنا.

المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية إطار يُحترم عند فرض الضرائب المؤجلة

تتجلى قيمة إدراج حسابات الضرائب المؤجلة في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية وهذا ما يعزز مراعاة استخدام طريقة التأجيل الضريبي في قيد مختلف العمليات في المحاسبة¹. إن احترام المبادئ المحاسبية عند إدراج حسابات الضرائب المؤجلة يساهم إلى حد كبير في بلوغ الهدف الجوهرى الذي تسعى المحاسبة إلى تحقيقه، والمتمثل في تقديم معلومات مالية صادقة ومعبرة عن الواقع الاقتصادى.

¹Oukhellou A, **Problématique et démarche de révision des impôts différés –cas des filiales marocaines des sociétés étrangères**, mémoire d'expertise comptable sous la direction de l'expert M.F.BRITEL). institut supérieur de commerce et d'administration, Maroc,(2006), Page 21.

1) الضرائب المؤجلة ومبدأ تطابق الميزانية الافتتاحية مع سابقتها (l'intangibilité du bilan d'ouverture):

بشكل عام في المعايير المحاسبية الدولية فإنه لابد من تطابق الميزانية، حيث أن الأرصدة الافتتاحية للسنة المالية الجارية تتمثل في الأرصدة الختامية للسنة المالية السابقة.

ويتم تضمين أرصدة حسابات الميزانية الختامية للسنة المالية بشكل منهجي عند افتتاح السنة المالية التالية، دون إمكانية إجراء أي تصحيح أو تعديل على هذه الأرصدة¹.

تتطبق هذه القاعدة على جميع الأرصدة المدرجة في الميزانية، وبالتالي سيتم إدراج الأرصدة الضريبية المؤجلة للسنة المالية السابقة في السنة المالية الجارية. وهنا يجب الإشارة إلى ملاحظتين:

- ينبغي من حيث المبدأ تحويل أثر التغييرات المحاسبية في حساب الضرائب المؤجلة إلى قائمة حسابات النتائج؛
- يجب تسجيل تحديث أرصدة الضرائب المؤجلة بسبب التغييرات في معدلات الضرائب كالتزامات أو كإيرادات في السنة المالية التي يتم فيها الحصول على هذه التغييرات أو معرفتها.

2) الضرائب المؤجلة ومبدأ استمرارية الطرق المحاسبية للتقييم والعرض (la permanence des méthodes d'évaluation et de presentation):

يختلف مبدأ استمرارية الطرق المحاسبية عن مفهوم التطابق أو عدم المساس ولا يعتبر مرادفاً له، حيث أن التغيير في الطرق يظل ممكناً إذا كان مبرراً بالاهتمام بتحسين جودة المعلومات المتعلقة بالضرائب المؤجلة.

يجب تحليل أسباب التغيير في الطرق، والتعديلات الناتجة وكذا التأثير على النتيجة كمياً من خلال الإشارة إليها في الملاحق².

غير أنه في حالة الشركات الفرعية، تقدر قيمة الضرائب المؤجلة وتقدم وفقاً للقواعد التي يفرضها النظام المرجعي المطبق وتعليمات المجمع، ولا سيما فيما يتعلق بالبند الذي يترك النظام المرجعي المعتمد إمكانية اختيار خيار أو آخر بشأنها³.

¹Oukhellou A, op.cit,p18.

² Assia MOULA, Les impôts différés : Une perception économique de l'impôt sur le résultat et un vecteur de communication - L'expérience de l'Algérie, revue d'études financières, comptables et administratives, N°06, Décembre 2016, p p 32 33.

³Oukhellou A, Problématique et démarche de révision des impôts différés –cas des filiales marocaines des sociétés étrangères,op.cit,pp 19 20.

(3) الضرائب المؤجلة ومبدأ عدم المقاصة (Principe de non compensation):

لقد نص معيار المحاسبة الدولي رقم 12 ضرائب الدخل على أنه يتم تقييم أصول أو التزامات الضريبة المؤجلة والاعتراف بها بشكل منفصل، ولكن يمكن إجراء مقاصة لها في الميزانية وفقاً لما يلي¹:

- تقديم معايير مماثلة لتلك الموضوعة للأدوات المالية (معيار المحاسبة الدولي 32)، أي أن للشركة حق قانوني واجب النفاذ في مقاصة المبالغ المستحقة؛
 - أن الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تتعلق بنفس الكيان الضريبي.
- تعتبر مسألة المقاصة مهمة عندما يتعلق الأمر بالضريبة المؤجلة، لأنها تنشأ خلال عملية تحديد وعرض الضريبة المؤجلة.

تعتمد إمكانية إجراء المقاصة من عدمها فيما يخص أصول وخصوم الضريبة المؤجلة على المستوى الذي من المحتمل أن تتم فيه المقاصة وعلى استيفاء الشروط المطلوبة من أجل ذلك.

(4) الضرائب المؤجلة ومبدأ أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني (Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique):

من الضروري محاسبة العمليات والأحداث المالية وعرضها حسب الطبيعة والواقع الاقتصادي، وليس استناداً فقط على الشكل القانوني، كما أن مبدأ تغليب الواقع على الشكل يعتبر أحد أسس الاعتراف بالضرائب المؤجلة التي تنشأ نتيجة الاختلاف في وجهات النظر بين المؤسسة والقانون الجبائي.

(5) الضرائب المؤجلة ومبدأ الحيطة والحذر (Principe de prudence):

بموجب هذا المبدأ الذي يعتبر أحد أسس الاعتراف بالضرائب المؤجلة، يجب أن تخضع جميع الأعباء الضريبية المستقبلية لتخصيص المؤونات.

لن يكون الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة تطبيقاً لمبدأ استقلالية السنوات (الدورات) المالية ممكناً إلا بقدر توافقه مع مبدأ الحيطة والحذر².

(6) الضرائب المؤجلة ومبدأ استقلالية الدورات (Principe d'indépendance des exercices):

وفقاً لهذا المبدأ يكون تحديد نتيجة كل دورة مستقل عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط، وهذا ما تسعى الضرائب المؤجلة إلى تحقيقه، حيث أنها تهتم بإدراج ذلك الجزء من الضرائب المتعلقة بالدورة ومؤجل سدادها لاحقاً، أو مسدد خلال الدورة ولكنه يتعلق بدورات لاحقة، أي تحميل العبء الضريبي للدورة المسؤولة عن نشأته.

¹ essources.auneg.fr/nuxeo/site/esupversions/893f7469-71f1-485f-b9a1a5a4ec9acc03/IFRS_Nan2013/Co/144.Html, Consulté le 20/11/2021.

² Assia MOULA, op.cit, p 32.

المطلب الثالث: متطلبات المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وعرضها في القوائم المالية

كما سبق وأن تطرقنا إليه فإن الضرائب المؤجلة تنشأ عندما تختلف القاعدة الجبائية عن القيمة المحاسبية لأصل أو لخصم ما، وهذا الفرق يصطلح عليه بالفرق المؤقت والذي لا بد أن يؤدي في سياق فك الارتباط، إلا في بعض الحالات الاستثنائية¹.

أولاً: إثبات الضرائب المؤجلة

هناك منظورين لإثبات نفقة الضريبة المؤجلة، وهما منظور الميزانية وتسمى كذلك بطريقة الالتزام ومنظور حسابات النتائج أو طريقة التأجيل.

- منظور الميزانية (طريقة الالتزام):

وفقاً لمنظور الميزانية، لا يمكن احتساب القيمة الكلية للضريبة المؤجلة للفترة الجارية بشكل مباشر، بل يجب أن تحتسب باعتباره حاصل جمع مكونين هما قيمة الضريبة الجارية، وقيمة الضريبة المؤجلة، وهذا المجموع لن يساوي بوجه عام نسبة الضريبة الجارية ضرب الربح المحاسبي²، حيث أنه على المؤسسة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل بكافة الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع الناشئة عن الإستثمارات في المؤسسات التابعة والفروع والمؤسسات الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة³.

إن تحديد الضرائب المؤجلة وفقاً لهذا المنظور يعتبر أكثر دقة وشمولاً، حيث أنه يأخذ بعين الاعتبار عند تحديد الضرائب المؤجلة كل الفروق الزمنية في الحساب، سواء تلك التي ينطوي عليها جدول حسابات النتائج أو التي تظهر من خلال الميزانية⁴. والجدول الموالي يوضح لنا كيفية إثبات الضرائب المؤجلة من منظور الميزانية:

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

² خالد عارجي، محمد طالبي، المعالجة المحاسبية والحيائية الضريبية المؤجلة (دراسة حالة توضيحية)، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 01، جوان 2021، ص 215.

³ حسوس صديق، شريط صلاح الدين، الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات إقتصادية-، المجلد 31، العدد 02، 2016، ص 389.

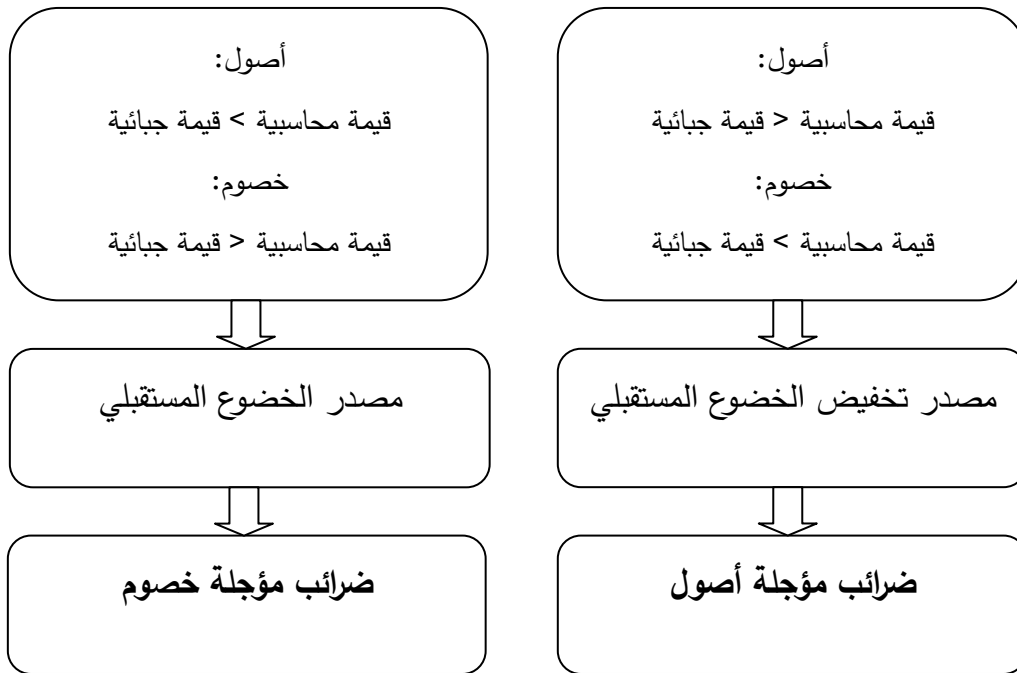
⁴ سفيان بن بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 131.

الجدول رقم 2-1: إثبات الضرائب المؤجلة من منظور الميزانية

عناصر الأصول	عناصر الخصوم	
ينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل	ينشأ عنه أصل ضريبي مؤجل	القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية
ينشأ عنه أصل ضريبي مؤجل	ينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل	القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية

Source : Olivier De Broucker, **Initiation Aux Impots Differes**, copyright 28 septembre 2013,p23

الشكل رقم 2-3: الاعتراف بالضرائب المؤجلة عن طريق الميزانية



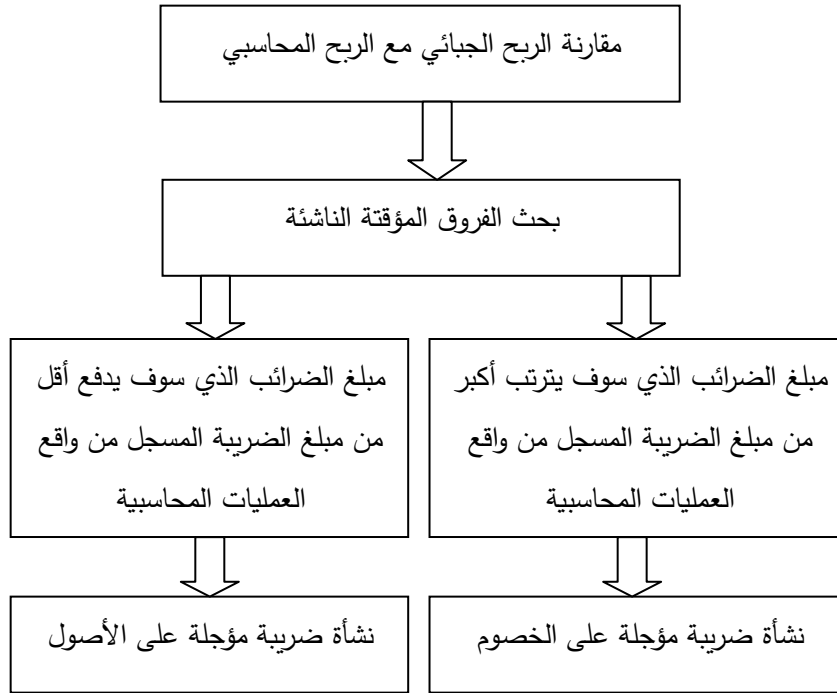
المصدر: بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 292.

- منظور حسابات النتائج

وفقا لهذا المنظور فإن نفقة الضريبة المؤجلة تحسب بالرجوع إلى الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي، وكذلك تحدد نفقة ضريبة الدخل عن الفترة بناء على الدخل المحاسبي، في حين أن الالتزام 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 التوقيت¹. هذه الطريقة لم يعترف بها المعيار المحاسبي الدولي IAS12 المعدل، بالرغم من قبولها واعتمادها سابقا في ضل المعيار IAS12 الأصلي². وتتلخص هذه الطريقة فيما يلي:

الشكل رقم 2-4: إثبات الضرائب المؤجلة من منظور حسابات النتائج



المصدر: يخلف رندة إبتسام، تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد: 06، العدد: 01/2021، ص: 526.

نلاحظ بأن هذه الطريقة تعتمد في تحديدها للضريبة المؤجلة على النتيجتين المحاسبية والجبائية، وهي كذلك طريقة عملية إلا أنها لا تأخذ جميع مصادر نشأة الضريبة المؤجلة بعين الاعتبار. وعليه تعد الطريقة الأولى المعتمدة على منظور الميزانية أكثر شمولاً وهي التي يعتمد عليها النظام المحاسبي المالي حسب نص الفقرة 1-134 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، والتي تتطابق مع ماورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل والتي تنص على أنه " تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الاقفال، أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين"³.

¹ خالد عارجي، محمد طالبي، مرجع سبق ذكره، ص 214.

² حسوس صديق، شريط صلاح الدين، مرجع سبق ذكره، ص 389.

³ القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقويم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 19.

ثانيا: متطلبات المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في النظام المحاسبي المالي
تحاسب وتفيد الضرائب المؤجلة في السجلات على النحو التالي:

✓ الحسابات المستخدمة

حسابات المجموعة 13 المنتوجات والأعباء المؤجلة - خارج دورة الإستغلال¹:

حساب 133: الضرائب المؤجلة على الأصول؛

حساب 134: الضرائب المؤجلة على الخصوم.

حسابات المجموعة 69 الضرائب عن النتائج وما شابهها:

حساب 692 فرض ضريبة مؤجلة على الأصول؛

حساب 693 فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم.

✓ قيد الضرائب المؤجلة في الحسابات

أ) قيد الضرائب المؤجلة على الأصول:

يسجل الحساب 133 "الضرائب المؤجلة على الأصول" بالجانب المدين، ويقابله في الجانب الدائن الحساب 692 "فرض الضريبة المؤجلة على الأصول" بالنسبة إلى مبلغ الضرائب عن النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة (حالة عبء مدرج في حسابات السنة المالية على أن تتم قابلية حسمه على الصعيد الجبائي خلال السنوات المالية المقبلة)². وفي نهاية كل سنة مالية يتم إعادة تقويم الضرائب المؤجلة أصول عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم المعني بالفوارق الزمنية بين القيمة الدفترية والقاعدة الضريبية بعكس القيد السابق.

ب) قيد الضرائب المؤجلة على الخصوم:

يكون التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم حسب النظام المحاسبي المالي في الجانب الدائن لحساب 134 "ضرائب مؤجلة على الخصوم" كخصم إلى حساب 693 "فرض ضرائب مؤجلة على الخصوم" كعبء أو إلى حساب الأموال الخاصة المعني حسب الحالة، بالإستناد إلى مبالغ الضرائب المطلوب دفعها خلال الدورات اللاحقة، وفي نهاية كل سنة مالية يتم إعادة تقويم الضرائب المؤجلة خصوم عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم الذي تنسب إليه الفروق الزمنية بعكس القيد السابق³.

¹ القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، مرجع سبق ذكره، ص ص 46 51.

² بغريش محمد، المحاسبة المالية المعقدة، مطبوعة جامعية على موقع <https://www.researchgate.net/publication/348176842>، ص 02، متصفح بتاريخ 2021/11/27.

³ سعدي بن شهرة، قمان عمر، أثر الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق متطلبات IAS12 على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة الشركة الجزائرية مجمع سوناطراك، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، أبريل 2021، ص 560.

✓ متطلبات عرض الضرائب المؤجلة في القوائم المالية

يجب عرض الضرائب على النتيجة في القوائم المالية وفق الشروط التي حددها المعيار IAS12 والتي تبناها النظام المحاسبي المالي الجزائري وهي كالتالي¹:

✍ عرض الضرائب في حسابات النتائج:

- يجب معالجة الضرائب المستحقة والمؤجلة في حساب النتيجة ما عدا تلك الناجمة عن العمليات والأحداث التي تم محاسبتها مباشرة في عناصر النتيجة الإجمالية أو الأموال الخاصة؛
- العبء (أو الإيراد) الضريبي يجب عرضه بشكل منفصل في حساب النتيجة، أي الفصل بين الأعباء المتعلقة بالضرائب المؤجلة والأعباء (الإيرادات) المتعلقة بالضرائب المستحقة.

✍ عرض الضرائب في الميزانية:

- عرض أصول وخصوم الضريبة بشكل منفصل عن الأصول والخصوم الأخرى، كما أن أصول وخصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تفصل عن أصول وخصوم الضريبة المستحقة؛
- عندما تقوم المؤسسة بالفصل بين الأصول والخصوم غير الجارية والأصول والخصوم الجارية في قوائمها المالية، لا يجب تصنيف أصول وخصوم الضريبة المؤجلة كأصول أو خصوم جارية.

✓ متطلبات الإفصاح عن الضرائب المؤجلة

إن من ضمن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في ملحق القوائم المالية نجد²:

- إيرادات (نفقات) الضرائب المستحقة؛
- كل التسويات (التعديلات) التي تمت محاسبتها خلال الفترة؛
- مبلغ نفقة (إيراد) الضرائب المؤجلة التي تنتج عن تغير معدلات الضريبة؛
- مبلغ نفقة (إيراد) الضرائب المؤجلة المتصلة لنشأة وانعكاس الفروقات المؤقتة؛
- مبلغ المزايا أو المنافع الناتجة عن العجز الضريبي، القرض الضريبي أو الفروقات المؤقتة الخاصة بفترة سابقة وغير مسجلة مسبقا والتي تستعمل لتخفيض نفقة الضرائب المستحقة؛
- مبلغ المزايا أو المنافع الناتجة عن العجز الضريبي، القرض الضريبي أو الفروقات المؤقتة الخاص بفترة سابقة وغير مسجلة مسبقا والتي تستعمل لتخفيض نفقة الضرائب المؤجلة؛
- مجموع الضرائب المؤجلة والمستحقة الدائنة أو المدينة مباشرة في الأموال الخاصة كفارق إعادة التقييم IAS12 وتغيير السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء؛

¹ نفس المرجع، ص 726.

² محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 221.

- تقديم شرح للعلاقة القائمة بين عبئ الضريبة (الإيراد في حالة الخسارة) والربح المحاسبي حسب أحد الشكليين التاليين أو الاثنين معاً:
 - مقارنة بالأرقام بين العبء الضريبي (الإيراد) والربح المحاسبي بالضرب في المعدلات المطبقة، والإشارة إلى قاعدة الحساب بالمعدلات المطبقة؛ والإشارة إلى أساس الحساب بمعدل الضريبة المطبق؛
 - مقارنة بالأرقام بين متوسط معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة المطبق، والإشارة إلى أساس الحساب بمعدل الضريبة المطبق؛
- المبلغ الإجمالي للفروقات المؤقتة المتعلقة بالمساهمات في الفروع والشركات الزميلة والعقود المشتركة التابعة للخصوم الضريبية المؤجلة التي لم يتم تسجيلها محاسبياً؛
- مبلغ التأثيرات الجبائية للتوزيعات المقترحة والمعلنة للمساهمين في المؤسسة قبل الترخيص بنشر القوائم المالية والتي لم تتم محاسبتها كخصوم في القوائم المالية؛
- إذا كانت مزايا الضرائب المؤجلة المقتناة عند اندماج الشركات لم تسجل في تاريخ الإقتناء لكن في تاريخ لاحق، وصف الحدث أو تغير الظروف التي أدت إلى محاسبة هذه المزايا¹.

¹ محمد قبائلي، مرجع سبق ذكره، ص 65 66.

المبحث الثاني: الحالات المنشأة للضرائب المؤجلة

إن أساس الاستحقاق التي يعتمد عليها النظام المحاسبي المالي عند محاسبة مختلف العمليات الاقتصادية يقابله في الجانب الجبائي اعتماد الجباية على الأساس النقدي عند تحديد الربح الجبائي، بالتالي فإن هذا الاختلاف سيفضي إلى تحقق الحدث المنشئ للضرائب المؤجلة، عن طريق ظهور الفروقات الزمنية المؤقتة، وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى الحالات المنشأة للضرائب المؤجلة ومعالجتها محاسبيا حسب النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: الضرائب المؤجلة الناتجة عن الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

تتعدد الحالات المنشأة للضرائب المؤجلة نتيجة الاختلافات المحاسبية الجبائية، وسنحاول حصرها في بعض الحالات.

أولاً: منافع المستخدمين (مؤونة علاوة الذهاب إلى التقاعد)

عرّف معيار المحاسبة الدولي رقم 19 منافع المستخدمين بأنها كل أشكال التعويض الذي تعطيه المؤسسة مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون (منحة الذهاب إلى التقاعد، ميداليات العمل...) ¹، ويتم محاسبة منافع المستخدمين في النظام المحاسبي المالي وفقاً لما نص عليه المعيار. يتم خصم التكاليف المتعلقة بخدمات التقاعد من الربح المحاسبي وهذا طيلة سنوات خدمة الموظف ولا يتم خصمها من الربح الجبائي إلا عندما يتم دفع معاشات التقاعد ². وفقاً للنظام المحاسبي المالي تدرج منافع المستخدمين كأعباء (مؤونات) يتم إثباتها عند كل إقفال للسنة المالية.

جبائياً تعتبر التزامات التقاعد مرفوضة إلى غاية دفعها للمستفيدين منها، ويتم استردادها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة، فالقاعدة الجبائية في هذه الحالة مساوية للصفر (معدومة)، بالتالي ينتج فرق مؤقت مخصوم أي أصل ضريبي مؤجل.

ويكون الإثبات المحاسبي كما يلي:

عند تكوين المؤونة، يجعل حساب 683 مخصصات الإهلاكات والمؤونات مدينا ويقابله في الجانب الدائن حساب 153 مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة بمبلغ المؤونة.

عند إقفال السنة المالية يتم قيد الضرائب المؤجلة أصول بجعل حساب 133 ضريبة مؤجلة أصول مدينا بمبلغ الضريبة المؤجلة (الفرق المؤقت × معدل الضريبة المطبق)، إلى حساب 692 فرض ضريبة مؤجلة على الأصول في الجانب الدائن.

¹ بن ربيع حنيقة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 164.

² <http://www.Focusifrs.com>, Consulté le 10/12/2021.

وعند إحالة أحد العمال على التقاعد، ينجر عنه استخدام المؤونة، بالتالي يجب تعديل حساب الضرائب المؤجلة أصول، وهذا بعكس القيد الأولي أي يجعل حساب 692 فرض ضريبة مؤجلة على الأصول مدينا بمبلغ الضريبة المؤجلة مقابل حساب 133 ضريبة مؤجلة أصول دائنا.

ثانيا: العطل مدفوعة الأجر

كل العمال لديهم الحق في أجرة عطلة سنوية مستحقة (مدفوعة)، وذلك على اعتبار حضورهم الفعلي بالعمل داخل المؤسسة لمدة سنة مرجعية كاملة.

تتم المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة عن العطل مدفوعة الأجر والتي تنشأ نتيجة إقرار المحاسبة بأعباء هذه العطل في الدورة التابعة لها، أما جبايا فتخصم من دورة تسديدها، حيث أن العطلة السنوية للدورة الحالية يتم الاستفادة منها في الدورة المقبلة، بالتالي يتم استردادها (أي استرداد قيمة العيب) عند تحديد الربح الخاضع للضريبة للدورة المرتبطة بها¹، وتقيد محاسبا كما يلي:

يُجعل الحساب 631 أجور المستخدمين العطل غير المسددة مدينا إلى حساب 428 المستخدمين، الأعباء الواجبة الدفع دائنا.

أما الضرائب المؤجلة على الأصول فتسجل محاسبا بجعل حساب 133 ضريبة مؤجلة أصول مدينا مقابل حساب 692 فرض ضريبة مؤجلة على الأصول دائنا بمبلغ الضريبة المؤجلة.

عندما تدفع مبالغ العطل السنوية في الدورة المقبلة يتم عكس القيد السابق بجعل حساب 692 فرض ضريبة مؤجلة على الأصول مدينا إلى حساب 133 ضريبة مؤجلة أصول دائنا بنفس المبلغ.

ثالثا: إعانات الاستغلال والتوازن

عرف النظام المحاسبي المالي الإعانات العمومية على أنها "عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا"².

نستنتج مما سبق أن تسجيل الإعانة محاسبا يتم عند الوعد بالاستفادة منها، ولا يتم خصمها جبايا إلا عند قبض مبلغ الإعانة فعلا حسب ما نصت عليه المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعد تحقق الشروط المفروضة على المستفيد منها، ويتم إثبات الضرائب المؤجلة خصوم على النحو التالي:

عند الوعد بالإعانة يقيد مبلغ الإعانة في الجانب المدين لحساب 441 الدولة، إعانات قيد الإستلام في ويقابله في الجانب الدائن حساب 74 إعانات الإستغلال والتوازن دائنا.

¹ قبايلي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 96.

² القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، مرجع سبق ذكره، ص 13.

وفي نهاية الدورة التي تم فيها الوعد بالإعانة يتم قيد الضرائب المؤجلة خصوم بجعل حساب 693 فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم مدينا مقابل حساب 134 ضريبة مؤجلة خصوم بنفس المبلغ في الجانب الدائن.

عند تحقق الشروط واستلام مبلغ الإعانة يتم ترصيد حساب 441 الدولة، إعانات قيد الإستلام عن طريق حساب 512 البنك.

ويتم عكس القيد الأولي للضرائب المؤجلة على الخصوم، حيث يجعل حساب 134 ضريبة مؤجلة خصوم مدينا ويقابله في الجانب الدائن حساب 693 فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم.

رابعاً: فرق سعر الصرف (تحويل الحقوق والديون بالعملة الصعبة)

تحويل الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة¹. وعموما فإن جميع العمليات المحاسبية يجب أن تتم بنفس العملة التي تعرض بها القوائم المالية.

تحويل الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ اتفاق الأطراف على العملية إذا تعلق الأمر بمعاملات تجارية أو في تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف إذا كان المقصود هو عبارة عن عمليات مالية².

الفوارق بالقيم المسجلة أصلاً في الحسابات وبين تلك الناتجة عن التحويل في تاريخ الجرد ترفع أو تنقص المبالغ الأصلية، وهذه الفوارق تشكل أعباء مالية أو منتوجات مالية للسنة المالية³.

نستنتج مما سبق أن فوارق سعر الصرف يتم إثباتها محاسبياً عند نهاية الدورة كما يلي:

في أرباح الصرف يجعل حساب 766 أرباح الصرف دائناً بمبلغ الفرق ويقابله في الجانب المدين حسابات الغير (زبائن أو موردين).

وفي حالة خسائر الصرف يجعل حساب 666 خسائر الصرف مدينا مقابل حسابات الغير (زبائن أو موردين) في الجانب الدائن.

جبائياً أرباح الصرف لا تخضع إلا عند تحصيل أو تسديد مبالغ الحقوق أو الديون بسعر الصرف الجاري في ذلك التاريخ (الأساس النقدي)، بينما خسائر الصرف يتم إخضاعها جبائياً⁴.

عند إثبات الضرائب المؤجلة على الخصوم يجعل حساب 693 فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم مدينا مقابل حساب 134 ضريبة مؤجلة خصوم دائناً.

¹ نفس المرجع السابق، ص 20.

² نفس المرجع، نفس الصفحة.

³ نفس المرجع، ص 21.

⁴ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 141، مرجع سبق ذكره، ص 32.

عند التحقق الفعلي للإيراد في المستقبل، يتم عكس القيد السابق بترصيد حساب 134 ضريبة مؤجلة خصوم فيصبح مدينا إلى حساب 693 فرض ضريبة مؤجلة خصوم دائنا.

خامسا: تسبيقات الإيجار¹

عند دفع تسبيقات الإيجار:

يتم الاعتراف بالإيجارات المتعلقة بالفترة الحالية كمصروفات مقيدة مسبقاً التي لم تدفع بعد، ولكنها تخضع جبائياً في وقت لاحق عند دفعها، يعطي هذا الاختلاف مساحة لمحاسبة الضرائب المؤجلة أصول ويكون التسجيل المحاسبي بجعل حساب 133 ضريبة مؤجلة أصول مدينا مقابل حساب 692 فرض ضريبة مؤجلة على الأصول دائنا بمبلغ الضريبة المؤجلة، وعند دفع الإيجار يتم ترصيد القيد السابق بعكسه.

عند تحصيل تسبيقات الإيجار:

تقيد محاسبيا تسبيقات الإيجار غير المقبوضة بعد كإيرادات مقيدة سلفاً، والتي تخضع جبائياً عند تحصيلها، بالتالي الفرق الزمني القابل للخصم يسمح بإثبات ضرائب مؤجلة خصوم، ويكون تسجيلها المحاسبي بجعل حساب 639 فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم مدينا إلى حساب 134 ضريبة مؤجلة خصوم دائنا. وعند استلام مبلغ الإيجار يتم ترصيد القيد السابق بعكسه.

سادسا: الرسم على النشاط المهني

يطبق هذا الرسم على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

ويستحق الرسم على النشاط المهني على الإيرادات التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا دائما يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، ورقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

ويقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط وتستثني العمليات التي تنجزها الوحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني.

¹Mourad El Besseghi, Formations sur Les Impôts Différés Selon Les Normes IAS/ IFRS et le SCE, 2010, p 11.

بالنسبة لوحدة الأعمال العمومية والبناء، يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية¹.
بالتالي تغير الحدث المنشئ فيما يخص مؤسسات الأعمال العمومية والبناء ينتج عنه معالجتين في نهاية السنة المالية هما²:

1. تحديد مبلغ الرسم على النشاط المهني المفوتر غير المقبوض؛
 2. تحديد مبلغ الرسم على النشاط المهني المدفوع على التسبيقات المستلمة من الزبائن.
- في الحالة الأولى، تتم محاسبة ضرائب مؤجلة على الأصول بالنسبة لمبلغ الرسم على النشاط المهني عن رقم الأعمال المفوتر غير المقبوض الذي يتم إثباته محاسبيا، ولكنه غير خاضع جبايا إلا عند قبض مبلغ الفواتير فعليا، بالتالي يجعل حساب 133 ضريبة مؤجلة أصول مدينا إلى حساب 692 فرض ضريبة مؤجلة على الأصول دائنا.
- وفي السنة الموالية، عند قبض مبلغ فواتير الدورة السابقة، يتحقق الحدث المنشئ لدفع الرسم على النشاط المهني، ويتم ترصيد القيد الأول بجعل حساب 692 فرض ضريبة مؤجلة على الأصول مدينا مقابل حساب 133 ضريبة مؤجلة أصول دائنا.
- أما في الحالة الثانية، فتتأثر ضريبة مؤجلة على الخصوم نتيجة للإثبات المحاسبي لتسبيقات الرسم على النشاط المهني المستلمة من طرف الزبائن، بينما يتم استردادها عند تحديد الربح الجباي، ويسجل الخصم الضريبي المؤجل بجعل حساب 693 فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم مدينا يقابله في الجانب الدائن حساب 134 ضريبة مؤجلة خصوم.
- ويرصد القيد السابق من حساب 134 ضريبة مؤجلة خصوم مدينا إلى حساب 693 فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم دائنا.

سابعا: إيرادات الفوائد

تطرق المعيار الدولي ضرائب الدخل لنواتج الفوائد التي تكون ضمن الربح المحاسبي، ولا تدمج ضمن الربح الجباي في بعض التشريعات الجبائية إلا عندما يتم قبضها في الخزينة، لأن هذه الإيرادات لا تؤثر على النتيجة الجبائية حتى يتم قبضها فعلا³.

وفقا للنظام الجباي لا تخضع الفوائد المنتظرة جبايا إلا عندما يتم قبضها، بينما يتم قيدها محاسبيا، مما يؤدي إلى محاسبة ضريبة مؤجلة خصوم عن الفرق الزمني بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وذلك بجعل حساب 693 فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم مدينا إلى حساب 134 ضريبة مؤجلة خصوم دائنا.

¹ حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 132 133.

² قبايلي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 97.

³ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره؛ ص 210.

عند التحصيل الفعلي لمبلغ الفوائد المنتظر، يتم عكس القيد ويصبح حساب 134 ضريبة مؤجلة خصوم مدينا إلى حساب 693 فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم دائنا.

المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة الناتجة عن عمليات إعادة المعالجة

تهدف عمليات إعادة المعالجة إلى جعل المعلومات المالية أكثر شفافية ومصداقية، وتضم جملة من المعاملات المحاسبية التي يعتمد عليها النظام المحاسبي المالي بينما جبائيا غير معتمدة، وتؤدي إلى محاسبة ضرائب مؤجلة على الأصول أو على الخصوم.

أولا: الإهلاكات

عرف النظام المحاسبي المالي في المادة 7-121 الإهلاك على أنه "إستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبئ إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة نفسها"¹.

لقد نص النظام المحاسبي المالي على عدة أساليب للإهلاك، على غرار الإهلاك الخطي الثابت، الإهلاك المتناقص، الإهلاك المتزايد، الإهلاك عن طريق وحدات الإنتاج²، منها ما سمح القانون الجبائي بتطبيقها، ومنها ما لم ينص على تطبيقها بناء على نص المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما نص النظام المحاسبي المالي في المادة رقم 8.121 على أنه يجب أن تدرس دوريا طريقة الإهلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الإقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة³. أما القانون الجبائي فلا يسمح بتغيير طريقة الإهلاك عند اعتماد أحد الطرق المرخص بها وهي الإهلاك الخطي الثابت، الإهلاك المتناقص والإهلاك المتزايد وكذلك مدة الإنتفاع بالأصل.

وتتحدد مدة المنفعة محاسبيا استنادا للمدة الحقيقية لاستعمال الأصل والتي تقدرها المؤسسة بناء على خبرتها مع أصول مماثلة (العمر الاقتصادي)، بينما جبائيا يتحدد معدل اهتلاك الأصل بناء على مدة حياته.

¹ القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، مرجع سبق ذكره، ص 09.

² حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 147.

³ القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

إن هذه الاختلافات، ستؤدي حتما إلى ظهور فروقات زمنية مؤقتة تقضي إلى محاسبة ضرائب مؤجلة فيما يخص الإهلاكات:

◀ الاختلاف في طرق الإهلاك المحاسبية والجبائية

إذا اعتمدت المؤسسة طريقة الإهلاك المحاسبي المتزايد لأصل ما، بينما يهتك من الناحية الجبائية خطيا، ستظهر فروقات زمنية مؤقتة ينتج عنها ضرائب مؤجلة على الخصوم لأن القيمة المحاسبية للتثبيت أكبر من القاعدة الجبائية، وتقيد محاسبا طيلة الفترة التي تنشأ فيها الفروق المؤقتة بجعل حساب 693 فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم مدينا إلى حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا، وتعديل الضريبة الخصمية المؤجلة في الدورات اللاحقة بعكس القيد السابق (ترصيده).

إذا اعتمدت المؤسسة طريقة الإهلاك المحاسبي المتناقص لأصل ما، بينما يهتك من الناحية الجبائية خطيا، ستظهر فروقات زمنية مؤقتة ينتج عنها ضرائب مؤجلة على الأصول لأن القيمة المحاسبية للتثبيت أصغر من القاعدة الجبائية، وتقيد محاسبا طيلة الفترة التي تنشأ فيها الفروق المؤقتة بجعل حساب 133 ضريبة مؤجلة أصول مدينا إلى حساب 692 فرض ضرائب مؤجلة على الأصول دائنا، وتعديل الضريبة الأصلية المؤجلة في الدورات اللاحقة بعكس القيد السابق.

◀ الاختلاف في معدلات الإهلاك المحاسبية والجبائية (مدة المنفعة)

قد تلجأ المؤسسة إلى إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل، إذا لوحظ أن استعماله لم يكن بالوتيرة المتوقعة، فتقوم المؤسسة إما:

- بتمديد العمر الإنتاجي لسنوات إضافية، بالتالي فهي تبطئ الإهلاك المحاسبي مقارنة بالإهلاك الجبائي، وينتج فوارق زمنية قابلة للدفع تؤدي إلى محاسبة ضرائب مؤجلة على الخصوم، ويكون إثباتها محاسبا بجعل حساب 693 فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم مدينا إلى حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا، ويتم عكسه عند امتصاص الضرائب المؤجلة.
- بتسريع العمر الإنتاجي، فيصبح الإهلاك المحاسبي أسرع من الإهلاك الجبائي، بالتالي يتم محاسبة ضرائب مؤجلة على الأصول للفروقات المؤقتة القابلة للإسترجاع، بجعل حساب 133 ضريبة مؤجلة أصول مدينا إلى حساب 692 فرض ضرائب مؤجلة على الأصول دائنا ويتم عكس القيد السابق عند امتصاص الضرائب المؤجلة.

ثانيا: نفقات البحث والتطوير

تنص المادة 15.121 من النظام المحاسبي المالي على أنه " تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها¹".

وفي الجانب الجبائي تنص المادة 171 من ق ض م ر م على أن هذه النفقات يتم خصمها من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة 10 % من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار (100.000.000 دج)، شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث².

وبالنسبة لنفقات التطوير، تسجل في الأصول وتستهلك في الفترات المستقبلية لتحديد الربح المحاسبي، وتخصم من الربح الخاضع للضريبة للفترة التي تكبدتها، وعليه يوجد أساس جبائي معدوم (0) لأن المصاريف تم خصمها من الربح الخاضع للضريبة³، وينتج فروقات زمنية قابلة للدفع تؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم، بجعل حساب 693 فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم مدينا إلى حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا، ويرصد القيد عند استعمال الضريبة المؤجلة خصوم في نهاية السنة المالية.

ثالثا: تكاليف الاقتراض

تتمثل في تكلفة الفائدة والتكاليف الأخرى المتكبدة من قبل الشركة فيما يتعلق باقتراض الأموال. وتتضمن تكاليف الاقتراض ما يلي⁴:

- ✓ الفائدة على حساب السحب على المكشوف لدى البنوك والإقتراضات قصيرة الأجل وطويلة الأجل؛
- ✓ إهلاك علاوات الإصدار أو التسديد المتعلقة بالإقتراض إن وجدت؛
- ✓ إهلاك التكاليف الملحقة المتكبدة المرتبطة بتنفيذ القروض؛
- ✓ تكاليف التمويل المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي؛
- ✓ فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية، إذا كانت مماثلة لتكاليف الفوائد.

¹ القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 40.

³ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره؛ ص 209.

⁴ القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، مرجع سبق ذكره، ص 14.

تُدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها، إلا إذا أدمجت في تكلفة الأصل، حيث يسمح النظام المحاسبي المالي بإضافة تكاليف الاقتراض لقيمة الأصل إذا كانت ستولد منافع اقتصادية مستقبلية، ويمكن تقييمها بكل موثوقية¹.

جبائيا ووفقا للمادة 141 ق ض م ر م تعتبر الفوائد المترتبة عن القروض مصاريف مالية تُخفّض من الوعاء الضريبي، ولا تؤخذ بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل.

إن رفض النظام الجبائي لرسملة تكاليف الاقتراض، سيجعل القيمة المحاسبية للأصل أكبر من القاعدة الجبائية، بالتالي ظهور فروقات مؤقتة ينتج عنها محاسبة ضرائب مؤجلة خصوم، ويتم قيدها محاسبيا بجعل حساب 693 فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم مدينا إلى حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا، ويرصد في الدورات اللاحقة بعكس القيد السابق.

رابعا: التحيين (التقييم على أساس قيمة المنفعة)

حسب المادة 6.112 من النظام المحاسبي المالي فإن التقييم على أساس مدة المنفعة هو القيمة المحينة للتدفقات النقدية المنتظرة من استعمال الأصول وكذا قيمة خروجها في نهاية مدة منفعتها، أي هي القيمة الحالية لمجموع التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المعني².

يعتبر التحيين قاعدة تقييم مطبقة في كل مرة تكون قيمة من القيم مُعبّرة، عند تقييم الإيرادات والأعباء، المؤونات، الأصول (تكلفة دخول أصل تم شرائه على الحساب)، وهي محاسبة تستند على الواقع الإقتصادي بتحيين القيم إستناداً إلى تدني قيمة النقود بمرور الزمن، في حين أن القواعد الجبائية المطبقة حاليا تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة الإسمية في التقييم³.

بالتالي فإن اعتماد المحاسبة على القيمة المحينة سيؤدي إلى ظهور فوارق زمنية مؤقتة ومحاسبة ضرائب مؤجلة على الأصول بجعل حساب 133 ضريبة مؤجلة أصول مدينا إلى حساب 692 فرض ضرائب مؤجلة على الأصول دائنا وعند استخدام الضرائب المؤجلة أصول، يتم عكس القيد السابق.

¹ القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، مرجع سبق ذكره، ص 08.

² القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، مرجع سبق ذكره، ص 07.

³ قبائلي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 105.

المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة عن العناصر المحملة مباشرة في حسابات الأموال الخاصة

تُسجل الضرائب المؤجلة مباشرة في الأموال الخاصة، عندما يجب تسجيل أو تحميل الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة مباشرة في الجانب المدين أو الجانب الدائن للأموال الخاصة، وذلك إذا كانت الضريبة تتعلق بعناصر يتم تسجيلها في الجانب الدائن أو المدين للأموال الخاصة مباشرة في نفس الفترة أو في فترات مختلفة. ومن بين العناصر المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة نجد¹:

- تسوية الرصيد الافتتاحي للنتيجة غير الموزعة الناتجة عن طريق تغيير الطرق أو السياسات المحاسبية المطبقة بأثر رجعي؛
- تسوية الرصيد الافتتاحي للنتيجة غير الموزعة الناتجة عن تصحيح الأخطاء؛
- تغيير القيمة المحاسبية الناشئة عن طريق إعادة تقييم التثبيتات المادية.

أولاً: تغيير الطرق (السياسات) المحاسبية

يقصد بالطرق أو السياسات المحاسبية المبادئ، الأسس، الأعراف، القواعد والممارسات المحددة المطبقة عند إعداد وتقديم البيانات المالية. تتيح طرق المحاسبة هذه إنشاء وتقديم بيانات مالية تحتوي على معلومات ذات صلة وموثوقة عن العمليات والأحداث التي تنطبق عليها².

حسب النظام المحاسبي المالي فإنه لا يعتمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا توفرت الشروط التالية³:

- إذا كان هذا التغيير مفروضاً في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للمؤسسة المعنية (المادة 3.138).
- يجب أن يتم تقديم التأثير على نتائج السنوات المالية السابقة لأي تغيير في الطريقة المحاسبية أو لتصحيح خطأ أساسي، عقب موافقة أجهزة التسيير المؤهلة عليها، من أجل تكييف معلومات السنة المالية السابقة بغرض ضمان إمكانية المقارنة بين الفترتين (المادة 4.138).
- إذا كان هذا التصحيح (التقويم) لرصيد الافتتاح أو هذا التكييف للمعلومات الخاصة بالسنة المالية السابقة مما لا يمكن انجازه بصورة مرضية، تقدم توضيحات عن غياب التكييف أو التصحيح في الملحق (المادة 4.138).
- يثبت تأثير تغييرات التوجهات الجبائية المناسبة للسنة المالية الجارية في نتيجة السنة المالية "الترحيل من جديد" (المادة 4.138)، وإذا تعذر ذلك تحمل على حساب الاحتياطي الذي يوافق النتيجة غير الموزعة¹.

¹http://www.netatlance.fr/uploaded_files/docs, Consulté le 20/12/2021.

²Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs, document examiné par le collège du conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), 19 janvier 2018, sur le lien <https://www.economie.gouv.fr>, Consulté le 20/12/2021, p 03.

ومنه نستنتج أنه عندما تتغير الطرق المحاسبية، يتم حساب تأثير الطريقة الجديدة بأثر رجعي، وكأن الطريقة الجديدة كانت مطبقة دائماً. ومن أمثلة تغيير الطرق المحاسبية نجد:

- التغيير في طرق تقييم المخزون؛
- التغيير في طرق الإهلاك؛
- التغيير في طرق محاسبة العقود طويلة الأجل (طريقة نسبة التقدم وطريقة الإتمام)،
- تغيير طرق تقييم التثبيتات بالقيمة العادلة أو طريقة التكلفة؛
- إضافة للتغيير في الطرق المحاسبية الذي نجم عن الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي.

لا يعتبر تغييرا للطرق أو السياسات المحاسبية²:

- تطبيق سياسة محاسبية لمعاملات أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف في جوهرها عن تلك المعاملات السابقة؛
- تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث من قبل أو كانت غير ذات أهمية نسبية.

نفترض أنه عندما تم الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، كانت الطريقة المعتمدة في تقييم المخزونات هي طريقة الصادر أخيراً الوارد أولاً (lifo)، التي لا يعتمد عليها النظام المحاسبي المالي، بالتالي يتم تغيير الطريقة إلى الصادر أولاً الوارد أولاً (fifo)، بأثر رجعي وكأنها كانت مطبقة دائماً (قبل الانتقال)، بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يؤثر هذا التغيير من حيث المبدأ بشكل مباشر على حساب الترحيل من جديد (ح/11)، ويجب أن تكون التغييرات في الطريقة مصحوبة بتأثير ضريبي مؤجل، من خلال تطبيق القواعد المتعلقة بالضرائب المؤجلة، ويكون التسجيل المحاسبي بجعل حساب 11 الترحيل من جديد وحساب 133 أصل ضريبي مؤجل دائنين إلى حساب 30 البضاعة " تغيير الطرق المحاسبية"³.

¹ هوام جمعة، المحاسبة المعقدة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 213.

² علي يوسف، المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضمن الفعاليات العلمية لهيئة الأوراق والأسواق المالية، دمشق، 2009، ص 8.

³ Ministère des finances, conseil national de la comptabilité, note méthodologique de première application du système comptable financier « SCF », les stocks, p p :10 11.

فيما يخص تغيير التقديرات المحاسبية¹:

يتطلب إعداد القوائم المالية استخدام العديد من التقديرات، وتعتبر هذه التقديرات ضرورية نتيجة لظروف عدم التأكد التي تتصف بها أنشطة المؤسسة، إذ لا يمكن قياس العديد من الحسابات في القوائم المالية بدقة، ولكن يمكن فقط تقديرها، ويُعد استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً في إعداد القوائم المالية ولا يؤدي إلى المساس بمصداقيتها.

وتتطوي عملية التقدير على أحكام تتم بناءً على آخر معلومات متاحة وموثوق بها، فعلى سبيل المثال قد يتطلب تقديرات تتعلق بما يلي:

- الديون المشكوك فيها؛
- تقادم المخزون؛
- القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية؛
- العمر الإنتاجي المقدر أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول القابلة للإستهلاك.

تنص المادة 1.138 من النظام المحاسبي المالي على أن تدرج تأثيرات تغييرات التقديرات المحاسبية المبنية على معلومات جديدة أو على تجربة أفضل، والتي تسمح بالحصول على إعلام أفضل، في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية أو السنوات المالية المستقبلية إذا كانت التغييرات تؤثر فيها أيضاً²، ومنه تغيير التقديرات ليس له أثر رجعي ولا يؤدي إلى تعديل الرصيد الإفتتاحي للدورة السابقة "الترحيل من جديد"، بالتالي لا وجود لأثر الضرائب المؤجلة.

ثانياً: تصحيح الأخطاء المحاسبية

الخطأ هو حذف أو عدم دقة في البيانات المالية للمؤسسة فيما يتعلق بسنة مالية سابقة أو أكثر وينتج عن عدم الاستخدام أو الاستخدام الخاطئ للمعلومات الموثوقة³:

- التي كانت متاحة عندما تم إقفال الحسابات من طرف المؤسسة؛
- التي كان من المتوقع بشكل معقول الحصول عليها وأخذها بعين الاعتبار عند إعداد وعرض هذه القوائم المالية.

قد تحدث أخطاء في الاعتراف أو القياس أو العرض أو الإفصاح عن البنود في البيانات المالية. وتشمل هذه الأخطاء الإهمال، سوء تفسير الحقائق، الاحتيال، آثار الأخطاء الحسابية والأخطاء في تطبيق الأساليب المحاسبية.

¹ علي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 15.

² القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، مرجع سبق ذكره، ص 21.

³ **Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs**, document examiné par le collège du conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), op.cit, p 07.

ويتم تصحيح أخطاء الفترة الحالية الممكنة والمكتشفة في الدورة، التي ارتكبت فيها قبل التصحيح بإصدار القوائم المالية، إلا أنه لا يتم اكتشاف الأخطاء المادية في بعض الأحيان حتى فترة لاحقة، ويتم تصحيح أخطاء الفترات السابقة في المعلومات المقارنة المعروضة في القوائم المالية لتلك الفترة اللاحقة¹. وتتم المعالجة المحاسبية لتصحيح أخطاء الفترة السابقة المادية بأثر رجعي في المجموعة الأولى من البيانات المالية (الترحيل من جديد) التي يتم التصحيح بإصدارها بعد اكتشافها من خلال²:

- إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي وقع فيها الخطأ؛
- أو إذا وقع الخطأ قبل أول فترة سابقة معروضة، إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة.

وكأمثلة على تصحيح الأخطاء لم تقم المؤسسة بتسجيل فاتورة مبيعات خاصة بالدورة السابقة حيث يجب تصحيح خطأ النسيان بأثر رجعي، وتظهر ضرائب مؤجلة خصوم لعدم إدراج إيرادات المبيعات سابقا، ويجعل حساب 11 الترحيل من جديد مدينا إلى حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا. **ثالثا: تغيير القيمة المحاسبية الناشئة عن طريق إعادة تقييم التثبيات المادية**

حسب النظام المحاسبي المالي فإنه يمكن تقييم التثبيات المادية والتثبيات المعنوية بعد إدراجها الأولى في الحسابات، أي في نهاية الفترة المحاسبية باتباع نموذجين³:

1. نموذج التكلفة المهتلكة:

وهو النموذج المفضل بالنسبة للنظام المحاسبي المالي، والأسهل للتطبيق نظرا للإمكانيات المتاحة في البيئة الإقتصادية الجزائرية، وبنى النموذج على تسجيل التثبيات بتكلفتها التاريخية عند الحياة وفي نهاية السنة يتم تخصيص مخصصات لإثبات انخفاض قيمة الأصل سواء عن طريق مخصصات الإهلاك (وهو تدهور في التثبيات المنتظر منذ تاريخ الحياة) أو مخصصات التدني (وهو تدني غير متوقع، غير مرتبط بعناصر تعريف الإهلاك) إن توفرت بعض المؤشرات الموضوعية عن وجوده ومنه في نهاية السنة تظهر تثبيات بالتكلفة المهتلكة.

وحسب المادة 20.121 من النظام المحاسبي المالي فإن⁴:

$$\text{التكلفة المهتلكة} = \text{التكلفة التاريخية} - (\text{مجموع الإهلاكات} + \text{تدني القيمة})$$

2. نموذج إعادة التقييم

¹ هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 212.

² نفس المرجع، ص 213.

³ بن ربيع حنيقة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 369.

⁴ القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، مرجع سبق ذكره، ص 10.

يعتبر هذا النموذج غير إجباري حسب النظام المحاسبي المالي، وقد اصطلح على تسميته بالقيمة الحقيقية (المادة 21.121)، التي عرفها في الملحق الثالث على أنها "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصول أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة عامة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"¹، إلا أنه يُرخص للمؤسسة أن تدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي تحددها مسبقاً (الأصول الثابتة المادية التي تنتمي إلى نفس المجموعة)، على أساس مبلغها المعاد تقييمه (طريقة إعادة التقييم)².

وحتى يطبق هذا النموذج يجب أن تتحقق الشروط التالية³:

- يجب أن تتوفر إمكانية تحديد القيمة العادلة بموثوقية، وعادة سعر السوق يشكل هذه القيمة العادلة؛
- إعادة التقييم ليست ضرورية سنوياً، بل يجب القيام بها بانتظام حتى تظهر التثبيتات في القوائم المالية في نهاية السنة بقيمتها المحاسبية الصافية المعاد تقييمها قريبة دائماً من القيمة العادلة؛
- وتيرة إعادة التقييم تتوقف على مدى تذبذب القيمة العادلة الخاصة بالعناصر المراد إعادة تقييمها، فإذا كانت التذبذبات مهمة تصبح عملية إعادة التقييم السنوي ضرورية، أما في الحالات الأخرى إعادة تقييم كل ثلاث أو خمس سنوات تكون كافية؛
- إذا تمت عملية إعادة تقييم لتثبيت ما وجب إعادة التقييم على كل التثبيتات من نفس الصنف، أي على كل الصنف والذي يقصد به مجموعة التثبيتات التي لها نفس الطابع ونفس الاستخدام على سبيل المثال صنف الآلات، صنف المباني، صنف معدات المكتب وغيرها؛
- كل التثبيتات المادية وغير المادية يمكن إعادة تقييمها حسب النظام المحاسبي المالي، غير أن شرط وجود سوق النشط لتحديد القيمة العادلة عن طريق الأسعار المطبقة يجعل عملية إعادة التقييم مستحيلة لبعض التثبيتات غير المادية بسبب غياب مثل هذه السوق كمثال عن ذلك غياب أسواق خاصة بالعلامات وبراءات الاختراع لأن كل عنصر منها لا يوجد له مثل ولهذا اعتبر نموذج إعادة التقييم نادر التطبيق على التثبيتات غير المادية؛
- إعادة تقييم التثبيتات يمكن أن تكون بالرفع أو بالتخفيض من القيمة المحاسبية للأصل حسب اتجاه تغير سعر السوق، وهذا فرق أساسي بين إعادة التقييم وتدني القيم الذي يكون فقط بالتخفيض في قيمة الأصل المحاسبية الباقية.

إن المعالجة المحاسبية لفرق إعادة التقييم تكون بتسجيله مباشرة في حسابات الأموال الخاصة باستعمال حساب 105 "فرق إعادة التقييم"، بحيث:

¹ القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، مرجع سبق ذكره، ص 87.

² علاوي لخضر، المحاسبة المعقدة وفق النظام الجديد scf تمارين وتطبيقات محلولة، الصفحات الزرقاء، 2014، ص 109.

³ بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 369 370.

فرق إعادة التقييم = القيمة العادلة (الحقيقية) - القيمة المحاسبية الصافية

✓ تسجيل فرق موجب يعني الزيادة في قيمة التثبيات، بحيث يكون مبلغ القيمة العادلة أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيات قبل إعادة تقييمه، ويقيد الفرق الموجب في الجانب الدائن لحساب 105 فرق إعادة التقييم، بحيث لا يؤثر هذا الفرق على نتيجة الدورة¹، وتسجل الضرائب المؤجلة خصوم بجعل حساب 21 التثبيات المعني مدينا إلى حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا بمبلغ فارق إعادة التقييم في معدل الضريبة على الأرباح².

✓ يكون الفرق سالبا عندما تكون القيمة العادلة أصغر من القيمة المحاسبية الباقية³، بالتالي يكون رصيد حساب 105 فرق إعادة التقييم مدين، وإذا كان المبلغ أكثر من فارق إعادة التقييم الظاهر بالميزانية، يجب تسجيل هذا المبلغ السالب كعبء في حساب 681 مدينا إلى حساب 291 في الجانب الدائن، لأن مبلغ الإنخفاض في هذه الحالة أكبر من المبالغ عند الزيادة، وتسجل الضرائب المؤجلة خصوم بجعل حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم مدينا إلى حساب 21 التثبيات المعني دائنا⁴.

¹ نفس المرجع السابق، ص 371.

²Ratiba Aoudjit, **Le Système Comptable Financier**, ENAG édition, Algérie, p 136.

³ بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 371.

⁴Ratiba Aoudjit, Op.cit, p 137.

المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة عن الحسابات المجمعة

يسعى مجمع الشركات إلى تجميع القوائم المالية لإبراز الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمجمع، فالقوائم المالية الفردية ليست لها رؤية موضحة عن الوضعية الحقيقية. إن الحصول على رؤية اقتصادية مالية شفافة يوجب على المؤسسة تصحيح تأثير الضرائب المؤجلة، التي تنشأ عن الفروق الزمنية بين النتيجة المحاسبية المجمعة لآخر دورة أو دورات سابقة والنتيجة الجبائية لهذه الفترات طبقاً لما نص عليه النظام المحاسبي المالي، وسنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على مفهوم تجميع القوائم المالية، والخطوات المتبعة واستخلاص الضرائب المؤجلة الناتجة عن التجميع وكيفية معالجتها.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول التجميع المحاسبي، المحددات والطرق المتبعة

أولاً: تعريف التجميع المحاسبي

التجميع يعني عرض صورة صادقة للذمة المالية لأنشطة ونتائج المجمع، من خلال نشر وثائق تركيبية مجمعة: ميزانية، حساب نتائج، ملحق. وهو عملية تشتمل على تجميع الوضعية المحاسبية والمالية لمجمع الشركات وتعرض على شكل مجموعة واحدة من القوائم المالية كما لو كانت لمؤسسة واحدة ويتم إعدادها لإعلام مستخدمي القوائم المالية بوضعية المجمع¹.

وحسب النظام المحاسبي المالي فإن " كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان آخر أو عدة كيانات عليه بنشر كل سنة القوائم المالية المجمعة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات"².

وتتدرج تحت مفهوم التجميع المصطلحات التالية:

مجمع الشركات: يعني به كل كيان اقتصادي، مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانوناً، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ 50% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي، والذي لا يكون رأس المال ممتلكاً كلياً أو جزئياً من طرف هذه الشركات أو نسبة 50% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم³.

محيط التجميع: يُعرف محيط التجميع على أنه مجموعة من الشركات، والتي من خلال قوائمها المالية الفردية يتم إعداد قوائم مالية مجمعة تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمجمع وكأنه كيان واحد،

¹ Ali Garmilis, Chantal Poty, **Comptabilité Financière**, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2002, page:133.

² المادة 2.132، القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008، مرجع سبق ذكره، ص 10.

³ المادة 138 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 31.

ويتكون محيط التجميع من الشركة الأم والشركات التي تمارس عليها الرقابة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة¹.

القوائم المالية المجمعة: تهدف إلى تقديم الممتلكات والوضع المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد².
يتكون مجمع الشركات من³:

الشركة الأم: تعتبر شركة الأم كقمة هرم المجمع والتي تركز عليها وتمارس رقابة على شركات أخرى تسمى شركاتها التابعة.

الشركة التابعة: تعرف الشركات التابعة على أنها كل شركة تسيطر عليها شركة أخرى (الشركة الأم).

الفروع: تعرف الفروع على أنها وكالات وفروع ثانوية تختلف عن الشركات التابعة حيث أنها لا تملك شخصية معنوية تميزها فهي غير مستقلة قانونيا تنشأ لضمان سير النشاط فقط.

**ثانيا: نسبة المراقبة (السيطرة) ونسبة الفائدة (المساهمة)
نسبة الرقابة (السيطرة):**

حسب نص المادة 5.132 من النظام المحاسبي المالي الجزائري تعتبر الرقابة كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية والعمليات لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته⁴. ونميز بين ثلاثة أنواع للرقابة⁵:

الرقابة المطلقة: ينتج هذا النوع من الرقابة بامتلاك الشركة الأم لأغلبية حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة؛

الرقابة المشتركة: عبارة عن اتفاق تعاقدى لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي وتوجد فقط عندما يتطلب الأمر اتخاذ قرارات (مالية، تشغيلية و استراتيجية) مرتبطة بالنشاط.

التأثير البارز: يعني سلطة المشاركة في قرارات السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها، دون أن تكون هناك سيطرة أو مراقبة مشتركة على تلك السياسات، حيث تسمى الشركة التي يمارس عليها التأثير الملحوظ بالشركة الزميلة أو المشاركة.

¹ يحي عبد اللاوي، زهواني رضا، إدارة تجميع الحسابات في المجمعات الاقتصادية: الإجراءات، التطبيقات دراسة حالة مجمع S N T R، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 18، 2017، ص 603.

² المادة 2.132، القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، مرجع سبق ذكره، ص 10.

³ يوسف مامش، محاسبة المجموعات، مطبوعة علمية، جامعة الجزائر 3، 2015، ص ص 07 08.

⁴ القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، مرجع سبق ذكره، ص 16.

⁵ يوسف مامش، نفس المرجع السابق، ص ص 32 33.

وتستعمل نسبة الرقابة في تحديد قائمة المؤسسات التي تدخل ضمن القوائم المالية المجمعة وذلك بالإشارة لمختلف الشركات التي تكون تحت مراقبة مطلقة، مراقبة مشتركة، أو تحت تأثير ملحوظ (بارز) وكذلك تسمح بتحديد الطريقة الواجب استعمالها عند كل نوع من أنواع المراقبة¹.

ويتم حساب نسبة الرقابة على أساس جمع حقوق التصويت المملوكة إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في الجمعيات العامة للشركات الخاضعة للمراقبة المطلقة من طرف الشركة الأم التي تقوم بالتجميع².

نسبة الفائدة (المساهمة):

تمثل الفائدة حصة رأس المال المملوكة من طرف المؤسسة الأم في المؤسسات التي تدخل ضمن محيط القوائم المالية المجمعة، وهي تعبر عن حصة من الأصول التي تعود للمؤسسة الأم نتيجة الرقابة التي تمارسها، وتمكن من تحديد حصة المؤسسة الأم من النتائج ورأس المال والحصة التي ترجع إلى أصحاب الأقلية³.

ثالثا: طرق التجميع المحاسبي

تتوقف طريقة التجميع في المؤسسات على بعض العناصر الأساسية والتي تتمثل في طبيعة السيطرة أو الرقابة التي يمتلكها الكيان، ونسبة الرقابة التي تمتلكها المؤسسة الأم بصفة مباشرة أو غير مباشرة، وعموما توجد ثلاث طرق للتجميع معمول بها⁴:

(1) طريقة الإدماج أو التكامل الكامل: تقوم هذه الطريقة على ما يلي:

- إدماج في حسابات المؤسسة المدمجة عناصر حسابات الميزانية وحسابات نتائج المؤسسة المندمجة، بعد القيام ببعض المعالجات المحتملة؛
- توزيع رؤوس الأموال والنتيجة ما بين فوائد المؤسسة المدمجة وفوائد المساهمين أو الشركاء الآخرين ذوي الأقلية؛
- إلغاء العمليات والحسابات المتبادلة.

(2) طريقة الإدماج أو التكامل النسبي: تقوم هذه الطريقة على:

- إدماج في حسابات المؤسسة المدمجة الجزء الممثل للفوائد في حسابات المؤسسات المندمجة بعد القيام ببعض التعديلات أو المعالجات المحتملة؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 34.

² نفس المرجع، نفس الصفحة.

³ Djelloul Boubir , Consolidation **des comptes comparatifs SCF/IFRS** , édition sahel, Alger, 2013, p 38.

⁴ جمال عمورة، تجميع القوائم المالية باستخدام طريقة التكافؤ وتغير محيط التجميع: حساب فارق الإقتناء وفقا للنظريات المفسرة للتجميع والمعايير المحاسبية للإبلاغ المالي الدولية، المجلد 02، العدد 27، 2013، ص ص 16 17.

- إلغاء العمليات والحسابات ما بين المؤسسة المندمجة نسبيا والمؤسسات الأخرى المندمجة.
- (3) طريقة الإدماج عن طريق التكافؤ: وتقوم هذه الطريقة على:
- استبدال أو إحلال القيمة المحاسبية للسندات المملوكة بحصة في رأس المال بما فيها نتيجة السنة المحددة حسب قواعد التجميع؛
- إلغاء العمليات والحسابات المتبادلة ما بين المؤسسة موضع التكافؤ والمؤسسات الأخرى المندمجة.

المطلب الثاني: مسار التجميع المحاسبي للقوائم المالية والضرائب المؤجلة الناتجة

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق لمسار التجميع المحاسبي للقوائم المالية، والذي يتلخص في أربعة خطوات، حيث تستهل عملية التجميع بمرحلة تجانس الحسابات، ثم مرحلة إدماج القوائم المالية الفردية، فإقصاء (إلغاء) العمليات المتبادلة بين شركات المجمع، وأخيرا توزيع رؤوس الأموال وإلغاء المساهمات بين الشركات المجموعة، مركزين في ذلك على الضرائب المؤجلة التي تظهر خلال مسار التجميع.

أولا: مرحلة تجانس الحسابات

تعد مرحلة تجانس المعطيات أولى الخطوات التي ينبغي القيام بها، ويقصد بها إيجاد نوع من الترابط والتوافق للبيانات المالية باعتبار الترابط يعد من المبادئ الجوهرية لتجميع الحسابات، وذلك لإعطاء صورة حقيقية وواضحة للحسابات المجمعة، وتسهيل عملية التقييم وترجمة البيانات المالية، فالشركات الداخلة في محيط التجميع يمكن أن تختلف من حيث شكلها القانوني، قطاع النشاط أو بلد الإقامة، كل هذه العناصر يمكن أن يكون لها تأثير سواء كان مباشر أو غير مباشر على قواعد التقييم والتقديم المستعمل لإقامة الحسابات المجمعة، فمن الضروري تجانس الحسابات التابعة للشركات المجمعة، ونعني بذلك تجانس أساليب وطرق التقييم والتقديم قبل مباشرة تجميع الحسابات. والهدف من هذه المرحلة هو جعل كل القوائم المالية لمؤسسات نطاق التجميع متوافقة مع السياسات المحاسبية للمجمع وبالتالي قابلة للتجميع¹.

إن من بين المعالجات التي تندرج تحت مرحلة المعالجة المتجانسة هي معالجة الضرائب المؤجلة.

¹ يوسف مامش، مرجع سبق ذكره، ص ص 75 76.

معالجة الضرائب المؤجلة¹: إن العمليات المحققة من طرف الشركات يمكن أن تظهر نتيجة جباية موجبة أو سالبة، والتي تم أخذها بعين الاعتبار في حسابات الضريبة الواجبة الدفع، مما ينجم عنه ضريبة مؤجلة خصوم أو أصول، فعندما يكون الأساس الضريبي يختلف عن الأساس المحاسبي يظهر في الحسابات المجمعة ضرائب مؤجلة. ولمعرفة طبيعة الضريبة المؤجلة يجب معرفة مجمل الفروقات الزمنية وذلك بتحديد مختلف مصادرها الممكنة ومعالجة أعباء الضريبة وتسوى بالطريقة التالية:

- إذا كانت المعالجة تنتج قيمة زائدة في النتيجة أو الاحتياطات تظهر في هذه الحالة ضريبة مؤجلة خصمية لتتقص قيمة النتيجة والاحتياطات.
- وإذا أنتجت المعالجة قيمة ناقصة في النتيجة أو الاحتياطات تظهر ضريبة مؤجلة أصول من أجل زيادة قيمة النتيجة والاحتياطات. ومن الأمثلة على ذلك²:

معالجة المؤنات المقننة: يعتبر من الضروري إلغاء التسجيلات المقيدة في الحسابات الفردية للفروع التي تهدف إلى تطبيق التشريع الجبائي في ذلك البلد الذي يتواجد فيه الفرع، وذلك بتشكيل المؤونة المقننة، كما أن الهدف من تقييدها محاسبيا هو الحصول على اقتصاد في الضريبة دائم أو ظرفي، فهي غير مبررة من الناحية الاقتصادية، وعليه لابد من إلغائها من الحسابات المجمعة، ومن ثم يعاد إدماجها في حسابات الاحتياطات، وكمثال عن المؤنات المقننة مؤونة ارتفاع الأسعار.

وتتم المعالجة المحاسبية بتحويل المؤونة المقننة عند بداية السنة إلى حساب الاحتياطات المجمعة، والأثر الضريبي يتم إثباته بجعل حساب 106 احتياطات مجمعة دائئا بمبلغ المؤونة، إلى حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم لإنقاص قيمة الاحتياطات.

ثانيا: مرحلة إدماج القوائم المالية الفردية

هي ثاني مرحلة بعد مرحلة مطابقة البيانات ومجانستها، فبعد عملية مجانسة حسابات كل الشركات الداخلة في التجميع نحصل على حسابات إجتماعية حسب نفس قواعد التقييم والتقديم، وبالتالي تصبح هناك إمكانية إدماج هذه الحسابات الاجتماعية المتجانسة في دفتر اليومية للمجمع³.

ثالثا: إقصاء (إلغاء) العمليات المتبادلة بين شركات المجمع

تهدف هذه المرحلة إلى إظهار العمليات والنتائج المحققة في ما بين الشركات الداخلة في إطار محيط التجميع، ونميز بين نوعين من الإقصاءات، إقصاءات ليس لها تأثير على نتيجة المجمع وإقصاءات لها تأثير على نتيجة المجمع.

¹ مقدمي أحمد، **النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات دراسة حالة مجمع صيدال**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2006، ص ص 61 62.

² نفس المرجع السابق، ص 64.

³ يوسف مامش، مرجع سبق ذكره، ص 79.

أ) الإقصاءات التي ليس لها تأثير على نتيجة المجمع

يتمثل هذا الإلغاء في التدفقات المتبادلة ذات المبالغ المتساوية ما بين شركتين تابعتين لنفس المجمع، كعمليات الشراء/ البيع، النفقات/ الإيرادات، الحقوق/ الديون. ويكون الإلغاء حسب طريقة التجميع على النحو التالي¹:

- عمليات تتم بين شركات مجمعة بإدماج كلي: فإن الحقوق والديون الداخلية وكذا الإيرادات والنفقات يجب أن تلغى بصفة إجمالية.

- عمليات تتم بين شركة مجمعة بإدماج نسبي وأخرى مجمعة بإدماج كلي: في هذه الحالة تلغى الديون والحقوق المتبادلة والإيرادات والنفقات الداخلية في حدود نسبة الشركة المجمعة إدماجاً نسبياً، والفرق بين القيمة الملغاة وقيمة الديون والحقوق الباقية تقيد على أساس أنها ديون أو حقوق باتجاه الغير.

- عمليات تتم بين شركتين مدمجتين بإدماج نسبي: يتم تحديد الإقصاء بنسبة المساهمة الأقل قيمة.

تجدر الإشارة إلى أن هذه الإلغاءات ليس لها أي تأثير على النتيجة لهذا لا يتم تسجيل أي ضريبة مؤجلة.

ب) الإقصاءات التي لها تأثير على نتيجة المجمع

تتمثل هذه الإقصاءات في:

- الأرباح الموزعة داخلياً؛
- الهامش المحقق في عملية بيع المخزونات؛
- فائض في قيمة التنازل عن الأصول الثابتة،
- المؤونات الداخلية.

وسنوضح الأثر الضريبي الناتج عن هذه الإقصاءات فيما يلي²:

- إقصاء الأرباح الموزعة داخلياً

الأرباح الموزعة داخل المجمع لا تمثل زيادة في ثروة المجمع، وإنما هي عبارة عن تحويلات ما بين شركات المجمع، وبالتالي فهي تمثل نتائج تم التقرير عنها ضمن القوائم المالية المجمعة للسنوات السابقة، ولذلك يتم استبعادها، وتحول من حساب النتيجة إلى حساب الإحتياطات المجمعة باستعمال حساب 106.

لا يوجد أثر للضرائب المؤجلة لإقصاء توزيعات الأرباح لعدم وجود فروقات زمنية لدى إدراج الضرائب على النتيجة لإعادة المعالجة³.

¹ نفس المرجع، ص 82.

² يوسف مامش، مرجع سبق ذكره، ص 83.

³ قبايلي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 122.

- إقصاء الهامش المحقق في عملية بيع المخزونات

ينتج عن عملية بيع المخزون بين شركات المجمع هامش ربح يقيد في حساباتها الفردية، ولهذا يجب أن يلغى من حساب المخزون النهائي ومن النتيجة والاحتياطات للشركة التي تقوم بعملية بيع المخزون، ويتم الإقصاء حسب طريقة التجميع المتبعة.

هذا النوع من الإلغاء يتطلب تعيين المخزون لدى المؤسسة المشترية، وتحديد نسبة الهامش وحساب قيمته للدورة الجارية والدورة السابقة، ومن ثم التقييد المحاسبي لعمليات إلغاء هامش الربح على المخزون لدى البائع والمشتري¹.

إن إلغاء هامش الربح على المخزونات يتم بإظهار ضريبة سابقة لأوانها التي يجب تسجيلها في حسابات الضرائب المؤجلة أصول، والتي ستمتص في السنوات الموالية².

ويكون التسجيل المحاسبي للأثر الضريبي بجعل حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول مدينا (بمقدار هامش الربح الملغى × معدل الضريبة) إلى حساب 106 الاحتياطات المجموعة دائنا.

- إقصاء فائض قيمة التنازل عن الأصول الثابتة

يجب إلغاء القيم الموجبة الناتجة عن عملي التنازل عن الأصول الثابتة بين شركات المجمع، وهذا عن طريق تسجيلها بقيمتها التاريخية، وبالتالي تقصى القيمة المضافة المحققة خلال الدورة من النتيجة وتلغى القيمة المضافة المحققة خلال الدورة السابقة إن وجدت من الاحتياطات وهذا حسب طريقة التجميع المتبعة³.

ويتم التسجيل المحاسبي لإلغاء فائض القيمة عند التنازل بجعل حساب 106 الاحتياطات المجموعة وحساب 133 ضرائب مؤجلة أصول مدينان، إلى حساب 21 التثبيطات المعنية للشركة المتنازل لها دائنا.

- إقصاء المؤونات الداخلية

يمكن أن تقوم إحدى شركات المجمع بتشكيل مؤونة تحسبا لمواجهة خسارة محتملة من جراء معاملاتها مع شركة أخرى من نفس المجمع، لذا يجب أن تلغى مؤونات الأعباء والخسائر من الحسابات المجمعة .

وفي هذه الحالة يمكن أن تشكل المؤونات المعنية إما لنقصان قيمة الأسهم أو في حالة وجود خسائر محتملة، أو في حالة عدم التأكد من الحقوق الداخلية المسجلة وذلك تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر¹.

¹ يوسف مامش، مرجع سبق ذكره، ص 84.

² قبايلي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 118.

³ مقدمي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 47.

¹ مقدمي أحمد، نفس المرجع السابق، ص 46.

أما عن الأثر الضريبي فلا وجود له، لعدم وجود فروقات زمنية تنسب إليها هذه الضريبة المؤجلة عند امتصاصها مستقبلاً¹.

رابعاً: توزيع رؤوس الأموال وإلغاء المساهمات بين الشركات المجموعة (استبعاد الأسهم)²

عملية تجميع الحسابات هي استبدال أوراق المساهمة التي تظهر في ميزانية أي مؤسسة داخلية في محيط التجميع بما يقابلها من رؤوس الأموال الخاصة للشركة المجموعة، وبالتالي يتم إظهار حصة الشركة المجموعة لقاء هذه الأسهم.

تعتبر هذه المرحلة هي آخر مرحلة من مراحل التجميع المحاسبي، حيث أن الحسابات المجموعة المتحصل عليها بعد مرحلة الإقصاء لا تعطينا أي معلومة عن امتلاك رأس المال من طرف الشركات المجموعة.

إن الشركة القائمة بالتجميع تملك كل سندات المساهمة للشركات الداخلة في محيط التجميع، وحتى نتمكن من الحصول على الصورة الصادقة للمجمع يجب توزيع رأس مال ونتيجة المجمع بين النوعين المختلفين من فوائد الأغلبية وفوائد الأقلية.

¹ قبايلي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 122.

² يوسف مامش، مرجع سبق ذكره، ص 91 92.

خلاصة الفصل:

تهدف المحاسبة الحديثة إلى إعطاء الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة عن طريق تقديم قوائم مالية خالية من التشويه والتدليس. إن بلوغ هذا الهدف يفرض على المحاسبة الحديثة فك ارتباطها وتبعيتها عن مختلف التشريعات الجبائية، خاصة وأنها تركز على مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني إضافة إلى مبدأ استقلالية الدورات.

يفرض منطق فك الارتباط الإثبات الحقيقي والواقعي للضريبة حتى وإن لم تكن مستحقة الدفع في سنة التسجيل المحاسبي، وهو ما يعرف بتقنية الضرائب المؤجلة.

إن موضوع الضرائب المؤجلة موضوع متشعب ومهم للغاية، يجب أن يحظى بالاهتمام اللازم حيث يعتبر محور موضوع الانفصال بين المحاسبة والجباية.

يتم محاسبة الضرائب المؤجلة عن الاختلافات المحاسبية الجبائية نتيجة لاعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق والجباية على الأساس النقدي، كما يتم محاسبة ضرائب مؤجلة للعناصر التي تتم معالجتها مباشرة في الأموال الخاصة مثل إعادة التقييم، بالإضافة إلى الضرائب المؤجلة الناتجة عند إعداد القوائم المالية المجمعة عند إقصاء العمليات الداخلية بين أطراف المجمع.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية لتطبيق ومتابعة
حسابات الضرائب المؤجلة والانتقال إلى
النتيجة الجبائية من واقع المؤسسات
الجزائرية

تمهيد:

قدّم لنا الجانب النظري تصورا مسبقا عن مختلف الحالات الممكنة للعلاقة المحاسبية الجبائية كما فصلّ لنا في أغلب الحالات الممكنة لمحاسبة الضرائب المؤجلة، وحتى نعطيه بعدا آخر يجب تدعيمه بأمثلة من واقع حسابات المؤسسات الجزائرية، وقد وقع اختيارنا على كل من الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية (SNTF) وكذلك شركة اتصالات الجزائر (ALG TELECOM).

سنحاول في ظل المعلومات المقدمة من طرف إدارتي المؤسستين إلى دراسة حسابات الضرائب المؤجلة وتحليلها إنطلاقا من نشأتها عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ومتابعتها على مدى أكثر من عشر سنوات من التطبيق لنبيّن كيف تتم المتابعة والمعالجة التقنية لهذه الضرائب، وسنستخلص ما إذا كانت هنالك ضرائب مؤجلة ظهرت مع مرور الزمن أم أن نفس مصادر التأجيل الضريبي التي شهدتها المؤسسة عند عملية الانتقال، وأخيرا سنحاول التطرق لكيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل تطبيق الضرائب المؤجلة لتحديد الربح الخاضع للضريبة ومحاسبته، وبهذا سنحاول التأكد من المعلومات النظرية وكذا تأكيد فرضيات الدراسة.

إن عملية تحليل مكونات حسابات الضرائب المؤجلة تطلبت منا استعمال القوائم المالية (الميزانيات المقارنة وحسابات النتائج)، إضافة إلى اليوميات، اليوميات المساعدة وميزان المراجعة، وكذلك الجداول الجبائية. وتم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: عرض، تحليل ومتابعة حسابات الضرائب المؤجلة في الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية للفترة 2020/2010

المبحث الثاني: عرض، تحليل ومتابعة حسابات الضرائب المؤجلة في شركة اتصالات الجزائر للفترة 2020/2010

المبحث الأول: عرض، تحليل ومتابعة حسابات الضرائب المؤجلة في الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية للفترة 2020/2010

ظهرت لأول مرة حسابات الضرائب المؤجلة في القوائم المالية للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وسنحاول من خلال هذا المبحث عرضها ومتابعتها، وكذا معرفة مصادرها طيلة فترة الدراسة.

المطلب الأول: لمحة عامة عن الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية

الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية هي شركة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري وخدماتي تحت إشراف وزارة النقل، يقدر رأس مالها 20,701,000,000.00 دينار جزائري، تقوم بأداء خدمات نقل المسافرين والبضائع، بالتالي فإنها تخضع لنوعين من العلاقات:

علاقتها مع الدولة: وفي هذا الإطار تخضع لنصوص القانون العام وتُسَيَّر على أنها مرفق عمومي؛
علاقتها مع الآخرين: وهنا تخضع لأحكام القانون التجاري، كما أنها تُسَيَّر من طرف مجلس الإدارة ويديرها المدير العام المسؤول أمام هذا المجلس.

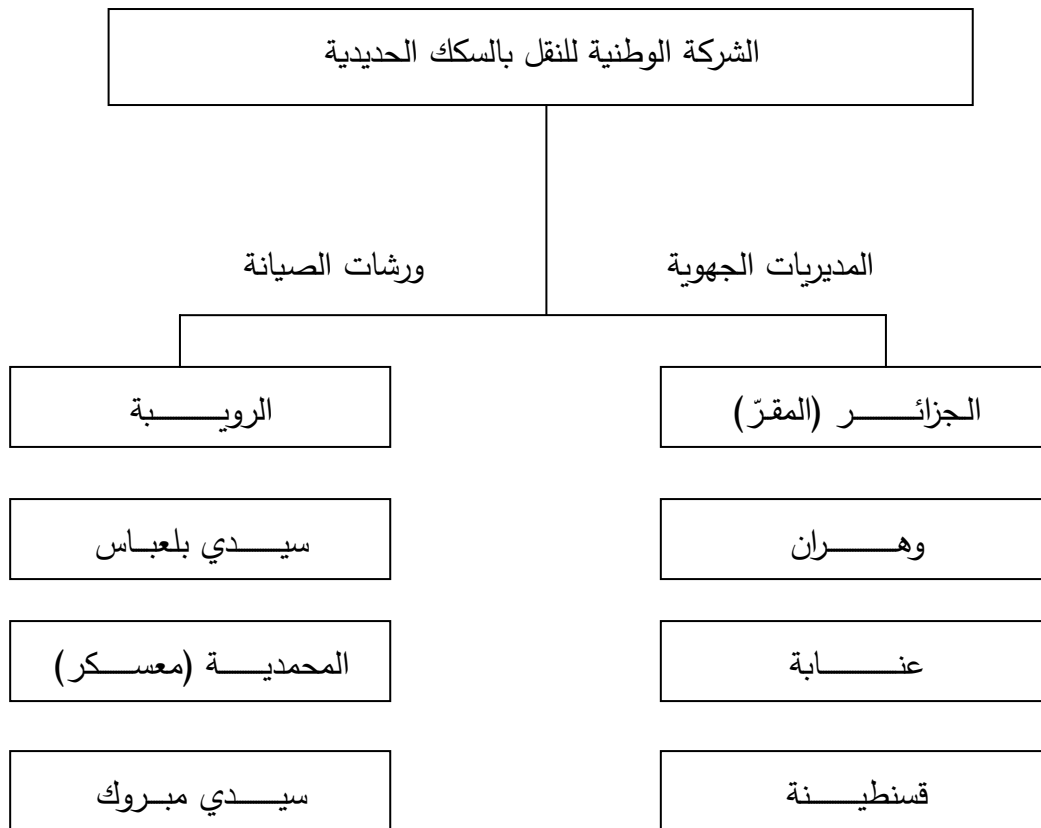
أطلقت فكرة إنشاء شركة للسكك الحديدية في الجزائر من قبل السلطات الفرنسية سنة 1844 وسُميت CFA (Chemins de Fer Algériens) السكك الحديدية الجزائرية، وهذا لغرض اقتصادي وآخر عسكري. وبعد الاستقلال انتقلت السيادة إلى الدولة الجزائرية بموجب المرسوم في 16 جوان 1963 وتم تغيير إسم الشركة إلى SNCFA (Societe Nationale des Chemins de Fer Algériens) الشركة الوطنية للسكك الحديدية الجزائرية، كما تم في 1969 شراء أسهم الشركة بنسبة 100% التي كانت بحوزة الإستعمار الفرنسي، ليتم حل الشركة الوطنية للسكك الحديدية الجزائرية وتمت الموافقة على النظام الأساسي المعدل وهي شركة وطنية ذات طابع اقتصادي اشتراكي، وفي 1971 تم استحداث إسم الشركة الوطنية للسكك الحديدية الجزائرية ليصبح الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية (SNTF Societe Nationale des Transports Ferroviaires) وذلك بموجب الأمر رقم 76-28 المؤرخ في ربيع الأول 1963 هـ موافق ل 25 مارس 1979*.

تتكون الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية في إطار مهمتها للخدمات العامة من أربع مديريات جهوية وهي: الجزائر، وهران، عنابة، وقسنطينة بالإضافة إلى أربع ورشات للصيانة السككية متواجدة بكل من: الرويبة، سيدي بالعباس، المحمدية و سيدي مبروك.

* للمزيد من المعلومات يمكن الرجوع إلى موقع الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية SNTF عبر الموقع:

<https://www.sntf.dz/index.php/le-groupe-sntf>

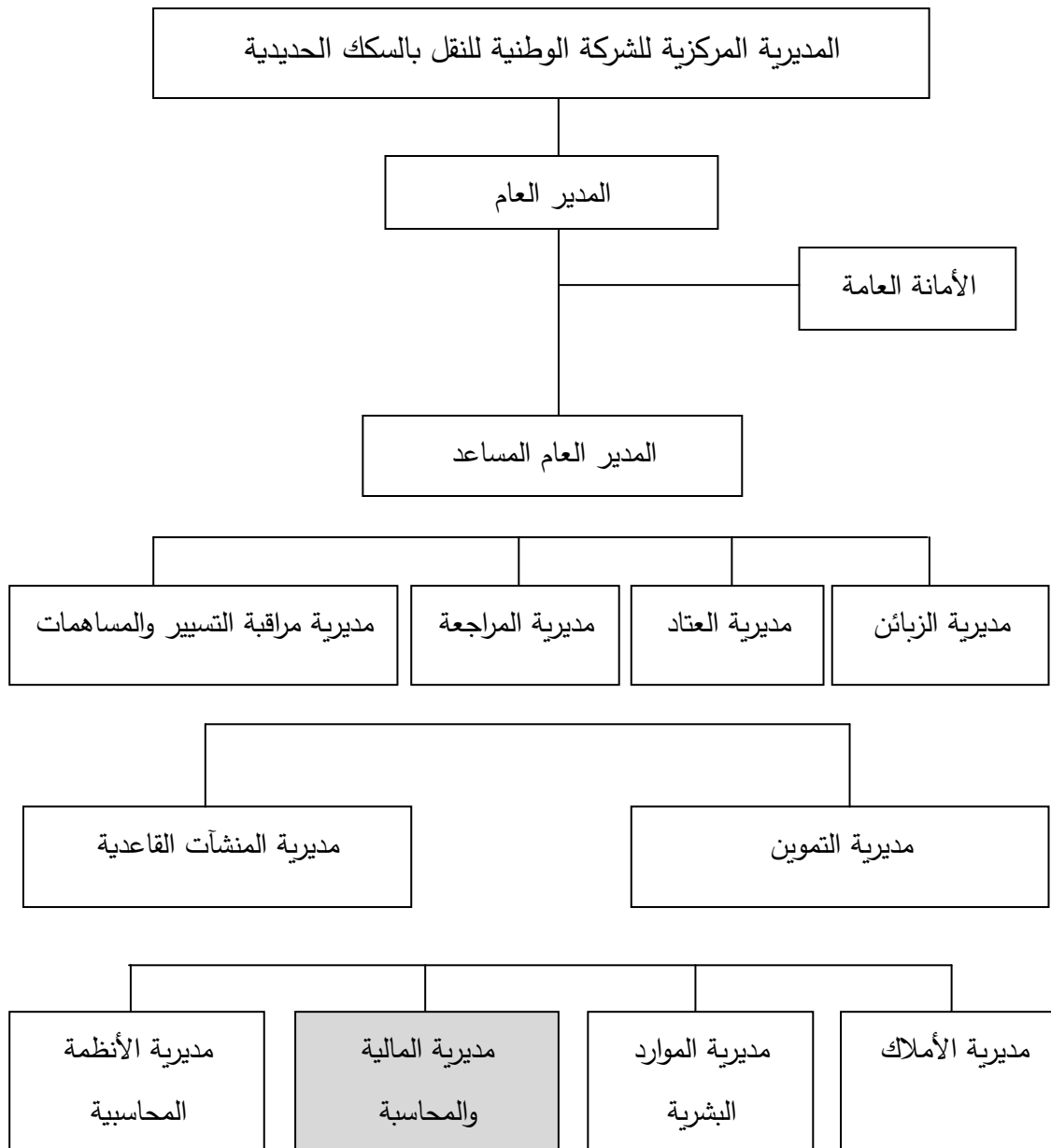
الشكل رقم 3-1: المديريات الجهوية للسكك الحديدية



المصدر: بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

بالنسبة إلى الدراسة الميدانية فقد تم إجراؤها على مستوى المديرية المركزية (المقر) للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية، والتي سنقوم بعرض هيكلها التنظيمي في الشكل الموالي:

الشكل رقم 3-2: الهيكل التنظيمي للمديرية المركزية للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية



المصدر: بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

تعتبر مديرية المالية والمحاسبة من أهم المديريات على مستوى المديرية المركزية للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية نظرا لمهامها والأنشطة الموكلة لها، وبدورها تتفرّع إلى مجموعة من الدوائر كما يوضحه المخطط الموالي:

الشكل رقم 3-3: مديرية المالية والمحاسبة للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية



المصدر: بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

يمكننا حصر مهام كل دائرة من دوائر مديرية المالية والمحاسبة في ما يلي:

1) دائرة المالية

تنقسم بدورها إلى قسمين:

1-1 قسم الخزينة: تتمثل مهامه الأساسية في:

- ✍ تسيير ومتابعة الحسابات البنكية والبريدية الجارية للمؤسسة؛
- ✍ التسجيل المحاسبي للعمليات البنكية مثل عمليات التسوية والمدايل؛
- ✍ حالة التقارب البنكي؛
- ✍ الوضعية المالية للمؤسسة (حسابات المقر، حسابات المديريات الجهوية).

1-2 قسم الاستثمارات: يهتم بما يلي:

- ✍ البحث عن القروض الجديدة والمتابعة المالية للاستثمارات وتحقيقها؛
- ✍ متابعة المستحقات لتسوية القروض في الآجال المحددة.

2) دائرة الموازنة والمحاسبة التحليلية

تنقسم إلى قسمين:

2-1 قسم الموازنة: يتمثل النشاط الرئيسي لهذا القسم في:

- ✍ إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة، إذ يتم تجميع وتوحيد ميزانيات كل وحدة بما فيها ميزانية المقر، حيث تُعرض الميزانية التقديرية على مجلس إدارة الشركة للموافقة بعد الضبط وذلك حسب السياق العام لسياسة الشركة واستراتيجياتها؛
- ✍ متابعة تحقيقات الميزانية، تقوم كل وحدة - بما فيها المقر - بتسجيل كل النفقات والإيرادات الشهرية وإرسالها إلى المقر ليتم تجميعها، وبذلك نحصل على نفقات وإيرادات الشركة ككل؛
- ✍ المقارنة بين التقدير الشهري والإنجاز الشهري، وإعداد تقرير لتحليل الفرق وأسبابه.

2-2 قسم المحاسبة التحليلية: يختص بما يلي:

- ✍ وضع نظام لحساب التكاليف والمبالغ؛
- ✍ إنشاء حسابات تحليلية.

3) دائرة المحاسبة العامة

ونميز أيضا بين قسمين:

3-1 قسم المحاسبة العامة: مهامه الأساسية:

- ✍ التسجيل المحاسبي لكل إيرادات الميزانية؛
- ✍ القيام بأعمال نهاية السنة؛
- ✍ التسجيل المحاسبي لاستثمارات الشركة؛
- ✍ القيام بتسجيل كل نفقات المقر (الإشهار، الكراء، أجور العمال وغيرها).

3-2 قسم التوحيد والتجميع:

- ✍ إعداد الجداول الملحق؛
- ✍ مراقبة محاسبة الشركة (المقر، المديريات الجهوية والورشات).

4) دائرة محاسبة الضرائب وشبه الضرائب:

تنقسم إلى قسمين:

4-1 قسم الضرائب:

- ✍ مركزية الحالات الجبائية لكل شهر (G50)؛
- ✍ تحديد الضريبة السنوية على النتائج.

4-2 قسم شبه الضرائب:

✎ التصريحات شبه الجبائية فيما يخص عمليات التأمين على عمال المؤسسة.

المطلب الثاني: نشأة الضرائب المؤجلة عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي بالشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية

إن إجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي أسفرت عن ظهور فروق مؤقتة بين القيمة المحاسبية والأساس الجبائي للأصول والخصوم، حيث أن هذه الأخيرة يجب أن تُصنّف طبقاً للتنظيمات التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، مع تسجيل أثر هذه التسويات في الأموال الخاصة.

وقد نصت التعليمات الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 المتضمنة لأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 على أن تُعدّ وتُعرض القوائم المالية الخاصة بسنة 2010 كما لو أن المؤسسة كانت دائما تُطبق الأحكام الواردة في النظام المحاسبي المالي، بالتالي يجب أن تُطبق بأثر رجعي.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي بأثر رجعي يوجب الأخذ بعين الاعتبار الأصول والخصوم غير المقيدة (المسجلة) مسبقا، بالإضافة إلى إلغاء بعض الأصول والخصوم من الميزانية الافتتاحية.

• تسجيل كل الأصول والخصوم غير المقيدة مسبقا في الميزانية الافتتاحية لاسيما:

- مصاريف التطوير المسجلة ضمن الأعباء ولكن معتبرة كتثبيات معنوية حسب شروط النظام المحاسبي المالي؛
- الإيجار التمويلي والخصوم المقابلة له؛
- مؤونات الذهاب إلى التقاعد والخدمات المماثلة غير المسجلة؛
- أصول وخصوم الشركات غير المدمجة والمقابلة لمعايير الإدماج؛
- الضرائب المؤجلة.

• إلغاء بعض الأصول والخصوم من الميزانية الافتتاحية على غرار:

- المصاريف الإعدادية، والأعباء الممتدة على عدة سنوات؛
- مصاريف البحث المدرجة كتثبيات معنوية؛
- المؤونات من أجل الإصلاحات الكبرى المحتسبة مسبقا؛
- المؤونات الأخرى للأخطار غير المقبولة كمؤونات للأعباء؛
- حصص السوق المكتسبة في إطار التجميع.

إن أثر هذه العمليات سواء تلك المتعلقة بتسجيل عناصر الأصول والخصوم أو إلغاء بعضها يتم قيدها ضمن رؤوس الأموال الخاصة.

قامت الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية في إطار الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي بوضع مذكرة منهجية أولية وفقا للتعليمية الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، لخصت من خلالها مراحل الانتقال كما يلي:

- ✓ إعداد مدونة حسابات تتكون من ستة أرقام حسب النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ إعداد يومية خاصة بعمليات الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي ضمت أكثر من مائتي عملية فيما يخص إعادة المعالجة وتصحيح الأخطاء؛
- ✓ إلغاء حسابات المخطط الوطني للمحاسبة وفتح حسابات النظام المحاسبي المالي مع الأخذ بعين الاعتبار العمليات التي لها تأثير على نتائج سنة 2009 والسنوات المالية السابقة؛
- ✓ إعداد يومية خاصة بمختلف عمليات التسوية المتعلقة بإلغاء بعض العمليات الغير معمول بها حسب التنظيم الجديد، وتكييف بعض العمليات حسب متطلبات النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة الأثر الجبائي لهذه العمليات.

إستنادا إلى المعلومات المتاحة من طرف الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية، فإن طبيعة عمليات إعادة المعالجة التي قامت بها في إطار الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي شملت ما يلي:

المصاريف الإعدادية:

تم إلغاء المصاريف الإعدادية وتحميل الأثر بالكامل في حساب 111 الأموال الخاصة.

تصحيح الإهلاكات السابقة:

إن عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي تستدعي إعداد مخططات اهتلاك جديدة تتناسب مع مدة الإنتفاع بالأصول، حيث تم الإعتماد على طريقة الإهلاك المركب من قبل الشركة، كما تم تطبيق معدلات اهتلاك جديدة، بالتالي فإن الإهلاكات خضعت إلى كل من تغيير في الطرق المحاسبية وكذا تغيير معدلات الإهلاك.

الزبائن:

تم تخصيص مؤونات لمواجهة كل الديون المشكوك في تحصيلها إعتمادا على معطيات مصلحة التسيير دون الأخذ بعين الاعتبار أقدمية الديون.

المخزون:

تم تضمين مخصصات المؤونات لتدني قيم المخزونات لجميع المواد والتوريدات التي بقيت ضمن مخزون المؤسسة لمدة (3) ثلاث سنوات بدلا من (5) خمس سنوات كما كانت مطبقة سابقا.

مزايا المستخدمين:

تم احتساب مؤونة الذهاب إلى التقاعد حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 19 (الطريقة الإكتوارية)، وهذا بالإعتماد على جملة من المؤشرات الديموغرافية والمالية.

المطلب الثالث: متابعة وتحليل حسابات الضرائب المؤجلة بالشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية للفترة 2020/2010

تميزت عملية تطبيق الضرائب المؤجلة عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي لأول مرة بمصادر محدودة جدا، فهل يا ترى ظهرت مع مرور السنوات مصادر جديدة أدت إلى نشأة فروقات زمنية مؤقتة تدفع بالمؤسسة إلى محاسبة ضرائب مؤجلة، خاصة وأنه حسب النظام المحاسبي المالي فإن كل عملية في المؤسسة بإمكانها أن تؤدي إلى تفاوتات زمنية محاسبية جبائية بالتالي التأجيل الضريبي، أم أن نفس المصادر تتكرر مع مرور الزمن فيما يخص تطبيق هذه التقنية.

حتى يسهل علينا تحليل ومتابعة حسابات الضرائب المؤجلة في المؤسسة، سنقوم أولا بعرض جدول يلخص لنا جميع مصادر الضرائب المؤجلة وهذا طيلة فترة الدراسة.

الجدول رقم 3-1: مصادر الضرائب المؤجلة في الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية (2020/2010)

رقم الأعمال TAP	العطل مدفوعة الأجر+الضمان الإجتماعي CNAS + المنح OS الإجتماعية	تصحيح الأخطاء	أتعاب محافظي الحسابات	مؤونة الذهاب إلى التقاعد (GFC)+مزايا التقاعد (AVR)	
/	/	/	/	243,314,000.00	2010
/	/	/	32,692,036.79	378,621,624.24	2011
/	/	102,813,506.71	/	421,157,185.93	2012
/	/	134,540,309.93	/	268,566,081.28	2013
/	/	/	/	381,781,057.54	2014
/	/	15,907,544.06	/	1,245,685,174.43	2015
63.784,212,10	4,967,959.19	429,991,442.93	1,170,000.00	216,919,823.73	2016
/	6,275,760.91	/	/	/	2017
/	4,428,116.50	/	/	/	2018
/	/	/	/	/	2019
/	10,390,093.86	/	/	686,345,961.16	2020

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال القراءة الأولية للجدول السابق، تتكون لدينا فكرة عامة عن مصادر التأجيل الضريبي في المؤسسة محل الدراسة، بحيث نلاحظ محدوديتها طيلة سنوات الدراسة خاصة في السنوات الأولى التي تلي تطبيق النظام المحاسبي المالي.

ومن الملاحظ كذلك أن معظم مصادر الضرائب المؤجلة تقتصر على امتيازات المستخدمين على غرار مؤونات معاشات الذهاب إلى التقاعد، إمتيازات التقاعد والعطل مدفوعة الأجر.

كما يتضح لنا من خلال الجدول بأن المؤسسة تقوم بتسجيل حسابات الضرائب المؤجلة الخاصة بمصدر معين من مصادر التأجيل الضريبي بالنسبة لسنة معينة، ولا تقوم بتسجيلها في السنوات الموالية بالرغم من أن مصدر التأجيل الضريبي قائم، وكمثال على ذلك أتعاب محافظي الحسابات.

الضرائب المؤجلة الناتجة عن مؤونة العطل مدفوعة الأجر لم تتم محاسبتها عند تطبيق النظام المالي إلا بعد سنة 2015.

ونلاحظ بأن سنة 2019 لم تسجل فيها المؤسسة محل الدراسة ضرائب مؤجلة سواء إعترافا أو تسوية ما يدل على وجود مشاكل فيما يخص متابعة هذه الحسابات .

وسنحاول فيما يأتي تحليل ومتابعة حسابات الضرائب المؤجلة المسجلة في دفاتر المؤسسة الخاصة بكل سنة من سنوات الدراسة، وهذا إعتماذا على القوائم المالية واليوميات المساعدة المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

سنة 2010: بالنسبة لسنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي كان تسجيل الضرائب المؤجلة مقتصرًا فقط على امتيازات المستخدمين، ويتعلق الأمر بمؤونة الذهاب إلى التقاعد ويصطلح عليها في المؤسسة محل الدراسة ب (Gratification Fin de Carrière GFC)، حيث يفرض النظام المحاسبي المالي تكوين هذه المؤونة إبتداءً من أول سنة عمل بالنسبة للمستخدمين الدائمين بالمؤسسة إلى غاية التقاعد، ويتم احتسابها وفقا لعدة مؤشرات ديموغرافية ومالية طبقا لما نص عليه معيار المحاسبة الدولي رقم 19، بالإضافة إلى امتيازات التقاعد (Avantages Retraite AVR) وهي مكافآت مالية يستفيد منها بعض الإطارات المسيرة في المؤسسة عند إحالتهم على التقاعد.

عند تكوين مؤونة الذهاب إلى التقاعد حسب النظام المحاسبي المالي فإنه ينتج فرق مؤقت بين تاريخ الاعتراف وتكوين هذه المؤونة في دفاتر المؤسسة، وبين تاريخ ذهاب العمال إلى التقاعد، وهذا ما يفرض تسجيل ضرائب مؤجلة على الأصول.

بما أن تطبيق النظام المحاسبي المالي كان بأثر رجعي، سجلت المؤسسة المؤونة المقدرة لسنة 2009 في حساب 11 الترحيل من جديد كما يلي:

المبالغ		البيان 2010/01/02	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
4,910,160,000.00	3,682,620,000.00 1,227,540,000.00	الترحيل من جديد ضرائب مؤجلة أصول المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة	153000	111 133001

ونتيجة لتعديل المؤونة بالزيادة في نهاية سنة 2010، تم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2010/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
973,302,934.70	973,302,934.70	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153	685153
243,314,000.00	243,314,000.00	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول لرفع مؤونة الذهاب إلى التقاعد 973,302,934.70*25%	692001	133001

سنة 2011: بالنسبة لهذه السنة هناك مصدران للتأجيل الضريبي وهما:

ضرائب مؤجلة أصول ناتجة عن الرفع من مؤونات مزايا المستخدمين: تم رفع كل من مؤونتي الإحالة على التقاعد وامتيازات التقاعد في نهاية سنة 2011 بقيمة 1,514,486,497.71 دج، وسجلت المؤسسة القيد التالي:

المبالغ		البيان 2011/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1,514,486,497.71	1,514,486,497.71	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153	685153
378,621,624.24	378,621,624.24	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول لرفع مؤونة الذهاب إلى التقاعد 1,514,486,497.71*25%	692001	133001

ضرائب مؤجلة أصول متعلقة بأتعاب محافظي الحسابات: حيث تتعلق هذه الأتعاب بمراجعة كل من السيد قجور والسيد بن حبيلس لحسابات الشركة في نهاية الدورة، وتم إثبات ضرائب مؤجلة عن الفواتير التي لم تصل بعد، وبما أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بهذه الأتعاب غير قابل للإسترجاع تم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2011/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
65,384,073.58	65,384,073.58	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد قجور) فواتير قيد الإستيلاء	408602	622109
65,384,073.58	65,384,073.58	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد بن حبيلس) فواتير قيد الإستيلاء	408602	622109
32,692,036.79	32,692,036.79	ضرائب مؤجلة أصول على الأتعاب فرض ضريبة مؤجلة على الأتعاب الضرائب المؤجلة أصول على أتعاب محافظي الحسابات $65,384,073.58 * 25\%$	692622	133622

عند وصول الفواتير يتم ترصيد حساب 408 عن طريق البنك 512، كما يتم ترصيد الضرائب المؤجلة على الأصول وهذا بعكس القيد السابق في السنة المقبلة.

سنة 2012: قامت المؤسسة بتسجيل الضرائب المؤجلة التالية في حساباتها:

ضرائب مؤجلة أصول ناتجة عن مؤونات مزايا المستخدمين: وهذا راجع لرفع كل من مؤونتي GFC و AVR بقيمة 1,684,628,743.72 دج في حساب 153، وسجلت المؤسسة القيد التالي:

المبالغ		البيان 2012/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1,684,628,743.72	1,684,628,743.72	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153	685153
378,621,624.24	378,621,624.24	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول للرفع من المؤونة $1,514,486,497.71 * 25\%$	692001	133001

ضرائب مؤجلة أصول ناتجة عن تصحيح الأخطاء: يتم تصحيح أخطاء سنوات سابقة بأثر رجعي في النتيجة المرحلة باستعمال ح/11 الترحيل من جديد، وتتم محاسبة ضرائب مؤجلة لخطأ النسيان كون أن هذه الأعباء أو الإيرادات كان من المفروض أن يتم خصمها أو إخضاعها للضرائب سابقا، أي في الدورة

المسؤولة عنها، وبالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فقد تم تسجيل ضرائب مؤجلة أصول نتيجة نسيان فواتير مشتريات خارج الإستغلال خاصة بالدورة السابقة، وكان القيد كالتالي:

المبالغ		البيان 2012/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
514,067,533.55	411,254,026.84 102,813,506.71	الترحيل من جديد ضرائب مؤجلة أصول موزدو المخزونات والخدمات تصحيح خطأ نسيان فواتير مشتريات لدورة 2011	401	110696 133696

كان من المفروض تسجيل فواتير المشتريات للسنة السابقة (2011) في ح/696 أعباء خارج الإستغلال، وعندما تم تصحيحها في سنة 2012 سُجِّل أثرها في حساب 11 (الترحيل من جديد) وتم طرح الضرائب المؤجلة أصول التي كان من المفروض خصمها عند تحديد الربح الجبائي لسنة 2011.

سنة 2013: نميز بين مصدران للتأجيل الضريبي في حسابات المؤسسة:

ضرائب مؤجلة أصول ناتجة عن مؤونات مزايا المستخدمين: تم الرفع من مؤونتي منح الذهاب إلى التقاعد GFC و AVR في الجانب الدائن لحساب 153 بقيمة 2,079,345,134.09 دج، وفي المقابل تم إحالة بعض العمال على التقاعد، مما استوجب استعمال المؤونة وهذا في الجانب المدين لحساب 153 بقيمة 1,005,080,808.98 دج، وعليه تم فرض ضرائب مؤجلة أصول على الرصيد الجديد لحساب 153 في نهاية سنة 2013 كما يلي:

المبالغ		البيان 2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1,074,264,325.11	1,074,264,325.11	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153	685153
268,566,081.28	268,566,081.28	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول للرفع من المؤونة %25 * 1,074,264,325.11	692001	133001

إن استعمال المؤونة يعني انعكاس الفرق المؤقت، بالتالي يجب على المؤسسة ترصيد حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول في الجانب المدين ويقابله حساب 692 في الجانب الدائن، لكن المؤسسة محل

الدراسة لا تقوم بمتابعة حسابات التأجيل الضريبي، حيث أنها لم تقم بترصيد حساب الضرائب المؤجلة عند إحالة بعض العمال على التقاعد، وكان من المفروض تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
251,270,202.25	251,270,202.25	فرض ضريبة مؤجلة على الأصول ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد 1,005,080,808.98 * 25%	133001	692001

ضرائب مؤجلة أصول ناتجة عن تصحيح الأخطاء: ويتمثل الخطأ في نسيان تسجيل فواتير مشتريات خارج الاستغلال خاصة بسنة 2012، وتم تصحيحه بأثر رجعي في حساب 11 (النتيجة المرحلة)، إلا أن التسجيل المحاسبي تم باستعمال معدل ضريبة خاطئ، حيث سجلت المؤسسة القيد التالي:

المبالغ		البيان 2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
134,540,309.93	134,540,309.93	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول لتصحيح الخطأ 560,584,624.69 * 24%	692001	133001

كان من المفروض أن تتم المعالجة المحاسبية بالطريقة التالية:

المبالغ		البيان 2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
700,730,780.86	560,584,624.69 140,146,156.17	الترحيل من جديد ضرائب مؤجلة أصول مورّدو المخزونات والخدمات تصحيح خطأ نسيان فواتير مشتريات لدورة 2012 560,584,624.69 * 25%	401	110696 133696

سنة 2014: سجلت هذه السنة إنعكاسا للفروقات المؤقتة الخاصة بمؤونة الذهاب إلى التقاعد GFC، وهذا نتيجة إحالة بعض العمال على التقاعد، وحسب المسار المتّبع وفقا للنظام المحاسبي المالي فإن انعكاس الفرق المؤقت يُعالج في حساب الضرائب المؤجلة خصوم بجعل حساب 693 مدينا إلى حساب 134 دائنا بقيمة المؤونة المستعملة ضرب معدل الضريبة الجاري، ومن ثم يتم ترصيد عناصر الأصول الضريبة المؤجلة عن طريق الخصوم الضريبة المؤجلة بنفس القيمة. ومن خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة، تم استعمال المؤونة بقيمة 1,590,754,406.41 دج، وسجلت المؤسسة القيد التالي:

المبالغ		البيان 2014/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
381,781,057.54	381,781,057.54	فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم ضرائب مؤجلة خصوم 1,590,754,406.41 * 24%	134001	693001

كما قامت بترصيد عناصر أصول الضريبة المؤجلة كما يلي:

المبالغ		البيان 2014/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
381,781,057.54	381,781,057.54	ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة أصول ترصيد أصول الضريبة المؤجلة	133001	134001

نلاحظ بأن معدل الضريبة على أرباح الشركات الذي تم احتساب الضرائب المؤجلة على أساسه هو 24 %، وهو معدل خاطئ حيث كان معدل الضرائب على أرباح الشركات استنادا للمادة 12 من قانون المالية لسنة 2014 23%.

سنة 2015: هناك مصدران للتأجيل الضريبي:

ضرائب مؤجلة أصول ناتجة عن مؤونات مزايا المستخدمين: نتيجة الرفع من مؤونة منح الذهاب إلى التقاعد GFC بقيمة 5,231,386,963.33 دج، وتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2015/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
5,231,386,963.33	5,231,386,963.33	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153	685153
1,360,160,610.47	1,360,160,610.47	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول للرفع من المؤونة 5,231,386,963.33 * 26%	692001	133001

ضرائب مؤجلة أصول ناتجة عن تصحيح الأخطاء: كما أشرنا سابقا، فإن معدل الضريبة على أرباح الشركات الذي طبقته المؤسسة محل الدراسة عند احتساب الضرائب المؤجلة أصول للدورة السابقة (2014) كان خاطئ، حيث سجلت المؤسسة في حساباتها مبلغ 381,781,057.54 دج كأصول

ضريبة مؤجلة على أساس معدل 24% عوض تسجيل مبلغ 365,873,513.47 دج على أساس معدل 23%، بالتالي الفرق بينهما يُسجل كخصم ضريبي مؤجل كما يلي:

المبالغ		البيان 2015/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
15,907,544.07	15,907,544.07	فرض ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة على الخصوم 365,873,513.47-381,781,057.54	134001	693001

كما قامت بإجراء مقاصة بين عناصر أصول وخصوم الضريبة المؤجلة كما يلي:

المبالغ		البيان 2015/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
15,907,544.07	15,907,544.07	ضرائب مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة أصول مقاصة بين أصول وخصوم الضريبة المؤجلة	133001	134001

سنة 2016: تعددت مصادر التأجيل الضريبي بالنسبة لهذه السنة، حيث سجلت المؤسسة ضرائب مؤجلة على الأصول فيما يخص كلا من:

ضرائب مؤجلة أصول متعلقة بأتعاب محافظي الحسابات: تتعلق أتعاب محافظي الحسابات بمراجعة الحسابات السنوية للشركة في نهاية الدورة، وبما أن الفواتير المتعلقة بهذه الأرباح لم تصل بعد نتج عنها ضرائب مؤجلة أصول، وقامت المؤسسة بتسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2016/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
2,632,500.00	2,250,000.00 382,500.00	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد بن حبيلس) الدولة، الرسم على القيمة المضافة فواتير قيد الإستيلاء	40801	622109 445103
2,250,000.00	2,250,000.00	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد قجور) فواتير قيد الإستيلاء	40802	622109
1,170,000.00	1,170,000.00	ضرائب مؤجلة أصول على الأتعاب فرض ضريبة مؤجلة على الأتعاب الضرائب المؤجلة أصول على أتعاب محافظي الحسابات $26\% \times 2,250,000.00$	692001	133001

ضرائب مؤجلة أصول عن العطل مدفوعة الأجر: تتمثل في العطل السنوية التي تتحملها الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية ولم يتم سدادها خلال سنة 2016، مما ينتج عنه تسجيل ضرائب مؤجلة أصول كما يلي:

المبالغ		البيان 2016/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
14,927,762.00	14,927,762.00	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة الأجر) المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل مدفوعة الأجر	428004	631302
298,555.24	298,555.24	الأعباء الاجتماعية الأخرى إشتراكات (المنح العائلية) تسجيل أعباء الشركة (2% OS)	422401	637001
3,881,218.12	3,881,218.12	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية الضمان الاجتماعي تسجيل أعباء الشركة (CNAS) 26%	431601	635001
4,967,959.19	4,967,959.19	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول (298,555.24 + 14,927,762.00) $(3,881,218.12) * 26\%$	692001	133001

عندما يتم تسديد مبلغ العطل المدفوعة الأجر تُرصد الحسابات 428 و 422 و 431 إلى حساب 785 إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيم والمؤونات، كما تُرصد الضرائب المؤجلة بعكس القيد السابق. **ضرائب مؤجلة أصول ناتجة عن مؤونات مزايا المستخدمين:** حيث تم الرفع من مؤونة منح الذهاب إلى التقاعد GFC بقيمة 834,307,014.35 دج، وتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2016/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
834,307,014.35	834,307,014.35	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153	685153
216,919,823.73	216,919,823.73	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول للرفع من المؤونة $834,307,014.35 * 26\%$	692001	133001

ضرائب مؤجلة أصول ناتجة عن الرسم على النشاط المهني (TAP): تنشأ الضرائب المؤجلة المتعلقة بالرسم على النشاط المهني عندما يكون منشأ هذا الرسم هو التحصيل، ونميز بين نوعين من الضرائب المؤجلة:

✓ ضرائب مؤجلة أصول وتكون في حالة الفواتير التي تم تحريرها ولم تُقبض بعد؛

✓ ضرائب مؤجلة خصوم وتكون في حالة التسبيقات التي تم استيلائها ويجب أن يُدفع عليها الرسم على النشاط المهني.

وقد سجلت المؤسسة محل الدراسة ضرائب مؤجلة أصول نتيجة لتحرير فواتير متعلقة بدورة 2016 وغير مقبوضة في نفس السنة، إذ أنه جبائيا تعتبر أعباء غير مقبولة، وكان القيد كما يلي:

المبالغ		البيان 2016/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
4,664,556.23	4,664,556.23	ر ن م على الفواتير غير المقبوضة الرسم على النشاط المهني قيد الدفع تسجيل الرسم على النشاط المهني	447101	642101
1,212,784.63	1,212,784.63	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول $4,664,556.23 * 26\%$	692001	133001

عندما يتم قبض مبلغ هذه الفواتير في الدورة أو الدورات اللاحقة، فإنه يتحقق الحدث المنشئ لدفع الرسم على النشاط المهني، بالتالي يتم استعمال الضرائب المؤجلة أصول (إنعكاس الفرق المؤقت)، ويفترض بالمؤسسة تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2016/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
4,664,556.23	4,664,556.23	الرسم على النشاط المهني قيد الدفع البنك	512	447101
1,212,784.63	1,212,784.63	فرض ضريبة مؤجلة على الأصول ضرائب مؤجلة أصول $4,664,556.23 * 26\%$	133001	692001

ضرائب مؤجلة أصول ناتجة عن تصحيح الأخطاء: ويتعلق الأمر بخطأ نسيان تسجيل فواتير مشتريات متعلقة بالدورة السابقة، وتم تصحيح الخطأ بأثر رجعي في حساب 11 (النتيجة المرحلة)، وسجلت المؤسسة القيد التالي:

المبالغ		البيان 2016/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1,653,813,242.02	1,223,821,799.09 429,991,442.93	الترحيل من جديد ضرائب مؤجلة أصول موردو المخزونات والخدمات تصحيح خطأ نسيان فواتير مشتريات %26*1,223,821,799.09	401	110696 133696

سنة 2017: عرفت هذه السنة مصدرا وحيدا للتأجيل الضريبي تمثل فيما يلي:

ضرائب مؤجلة أصول عن العطل مدفوعة الأجر: إن المسار المتبع من خلال النظام المحاسبي المالي يقضي أن تسترجع المؤسسة المؤونة الخاصة بالسنة السابقة عند استعادة العمال من عطلهم السنوية، وهو ما قامت به المؤسسة محل الدراسة حيث سجلت القيد التالي:

المبالغ		البيان 2017/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
19,107,535.35	14,927,762.00 298,555.24 3,881,218.12	المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها إشتراكات (المنح العائلية) الضمان الإجتماعي إسترجاعات الإستغلال	785301	428004 422401 431601

وبما أن مبالغ العطل المدفوعة قد تم سدادها، هذا يعني انعكاس الفرق المؤقت، حيث كان من المفروض أن تلغي المؤسسة حساب الضرائب المؤجلة على الأصول الخاصة بالقيد السابق، إلا أن المؤسسة لا تقوم بتسوية حسابات التأجيل الضريبي، والقيد الموالي يبين لنا إنعكاس الفرق المؤقت:

المبالغ		البيان 2017/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
4,967,959.19	4,967,959.19	فرض ضريبة مؤجلة على الأصول ضرائب مؤجلة أصول %26 * 19,107,535.35	133001	692001

ومن ثم يتم تكوين مؤونة للعطل المدفوعة الأجر للسنة الحالية كما يلي:

المبالغ		البيان 2017/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
16,532,563.00	16,532,563.00	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة الأجر) المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل مدفوعة الأجر	428004	631302
330,651.26	330,651.26	الأعباء الاجتماعية الأخرى إشتراكات (المنح العائلية) تسجيل أعباء الشركة (2% OS)	422401	637001
4,298,466.38	4,298,466.38	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية الضمان الاجتماعي تسجيل أعباء الشركة (CNAS) 26%	431601	635001
5,502,036.96	5,502,036.96	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول (330,651.26+16,532,563.00) 4,298,466.38 * 26%	692001	133001

وعند تسديد مبالغ هذه العطل، يتم اتباع نفس المسار بترصيد الحسابات 428 و 422 و 431 إلى حساب 785 إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيم والمؤونات، كما تُرصد الضرائب المؤجلة بعكس القيد السابق.

سنة 2018: هناك مصدر وحيد للضريبة المؤجلة تمثل فيما يلي:

ضرائب مؤجلة أصول عن العطل مدفوعة الأجر: سجلت المؤسسة قيد استرجاع المؤونة التالي:

المبالغ		البيان 2018/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
16,532,563.00	16,532,563.00	المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها	428004	
330,651.26	330,651.26	إشتراكات (المنح العائلية)	422401	
4,298,466.38	4,298,466.38	الضمان الاجتماعي	431601	
21,161,680.64		إسترجاعات الإستغلال	785301	

كان من المفروض أن يتم ترصيد الضرائب المؤجلة نتيجة استعمال المؤونة، وهذا بتسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2018/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
5,502,036.96	5,502,036.96	فرض ضريبة مؤجلة على الأصول ضرائب مؤجلة أصول 21,161,680.64 * 26%	133001	692001

كما تم تسجيل مؤونة العطل مدفوعة الأجر لسنة 2018:

المبالغ		البيان 2018/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
13,305,638.53	13,305,638.53	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة الأجر) المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل مدفوعة الأجر	428004	631302
266,112.77	266,112.77	الأعباء الاجتماعية الأخرى إشتراكات (المنح العائلية) تسجيل أعباء الشركة (2% OS)	422401	637001
3,459,466.01	3,459,466.01	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية الضمان الاجتماعي تسجيل أعباء الشركة (26% CNAS)	431601	635001
4,428,116.50	4,428,116.50	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول $266,112.77 + 13,305,638.53$ $26\% * (3,459,466.01 +$	692001	133001

عند تسديد مبالغ العطل مدفوعة الأجر في السنة المقبلة، يتم ترصيد الحسابات 428 و 422 و 431 إلى حساب 785 إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيم والمؤونات، كما تُرصد الضرائب المؤجلة بعكس القيد السابق.

سنة 2019: بناء على القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة، فإن هذه الأخيرة لم تقم بمتابعة حسابات الضرائب المؤجلة للدورات السابقة، كما أنها لم تسجل الضرائب المؤجلة لهذه الدورة (أنظر الملحق رقم 01)، وعندما قمنا بالاستفسار وطلب شرح لذلك من طرف مدير مصلحة المالية والمحاسبة، كان رده بأنه لم يكن مديرا للمصلحة في هذه الفترة، وأن هذا راجع لسوء تسيير ومتابعة حسابات التأجيل الضريبي حسب قوله، كما أضاف أن المؤسسة قدمت تبريرات للمصالح الجبائية، إلا أنه لم يتم إخبارنا عن طبيعة هذه التبريرات.

إن عدم تسجيل أو تسوية الضرائب المؤجلة بدفاتر المؤسسة لدورة كاملة يدل على أن المؤسسة لا تولي اهتماما بمتابعة وتسيير هذه التقنية، أو بمعنى آخر لم يفهم القصد جيدا من وراء الاعتراف بالضرائب المؤجلة في حسابات المؤسسة، حيث أن هذا ينافي مبدأ الصورة الصادقة.

سنة 2020: سجلت المؤسسة الضرائب المؤجلة التالية في حساباتها:

ضرائب مؤجلة أصول عن العطل مدفوعة الأجر: حيث سجلت المؤسسة القيد الموالي:

المبالغ		البيان 2020/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
39,961,899.45	39,961,899.45	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة الأجر) المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل مدفوعة الأجر	428004	631302
10,390,093.86	10,390,093.86	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول $39,961,899.45 * 26\%$	692001	133001

عندما يتم تسديد مبلغ العطل المدفوعة الأجر في السنة المقبلة، يُرصد الحساب 428 إلى حساب 785 إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيم والمؤونات، كما يتم استخدام الأصول الضريبية المؤجلة بعكس القيد أعلاه.

ضرائب مؤجلة أصول ناتجة عن مؤونات مزايا المستخدمين: تم الرفع من مؤونة منح الذهاب إلى التقاعد GFC بقيمة 2,639,792,158.31 دج، حيث سجلت المؤسسة القيد التالي:

المبالغ		البيان 2020/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
2,639,792,158.31	2,639,792,158.31	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153	685153
686,345,961.16	686,345,961.16	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول للرفع من المؤونة $2,639,792,158.31 * 26\%$	692001	133001

إن محاولتنا لتحليل حسابات الضرائب المؤجلة الخاصة بالشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية طيلة إحدى عشر سنة، لم يكن لغرض معرفة قيم الضرائب المؤجلة التي على عاتق المؤسسة فحسب، بل كان الهدف الأساسي هو معرفة مصادر التأجيل الضريبي في ظل التطبيق المحدود لهذه التقنية، وهل يتم متابعتها بالشكل المطلوب، حيث تلخّصت هذه المصادر في:

❖ ضرائب مؤجلة ناتجة عن مؤونات مزايا المستخدمين؛

❖ ضرائب مؤجلة ناتجة عن الأتعاب الواجب دفعها؛

❖ ضرائب مؤجلة ناتجة عن تصحيح الأخطاء.

كان من الممكن أن تكون هنالك مصادر أخرى تؤدي إلى محاسبة ضرائب مؤجلة لو تم إتباع أسس التقييم وفقا للنظام المحاسبي المالي، وكمثال على ذلك الضرائب المؤجلة التي تنشأ عند اتباع طريقة الإهلاك المركب لأجزاء القطارات، إلا أن الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية تعتمد على طريقة الإهلاك الخطي بعد أخذ موافقة الإدارة الجبائية على المعدلات المطبقة للإهلاك.

المطلب الرابع: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ومعالجة الضرائب المؤجلة

سبق وأن فصلنا في الجانب النظري في طريقة تحديد الربح الخاضع للضريبة وفقا لنصوص التشريع الجبائي، وبما أن فترة الدراسة الميدانية هي 11 سنة (2020/2010) فإن المعدل المطبق على النتيجة الخاضعة للضريبة عرف عدة تغيرات كالآتي:

- ♦ سنوات (2010-2013) كان معدل الاختصاص للضريبة على أرباح الشركات 25%؛
 - ♦ سنة 2014 كان معدل الاختصاص للضريبة على أرباح الشركات 23%؛
 - ♦ سنوات (2015-2020) كان معدل الاختصاص للضريبة على أرباح الشركات 26%.
- سنعتمد في هذا المطلب على الجداول رقم 09 (TDRF) التي تبين لنا مراحل تحديد الربح (الخسارة) الجبائيين بناء على القاعدة الموالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية الصافية + الاستردادات - التخفيضات - خسائر سنوات سابقة

• النتيجة المحاسبية:

ويتم استخراجها من قائمة حسابات النتائج حسب الطبيعة للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية، وتتحدد بالفرق بين أعباء وإيرادات الشركة، وكانت كما يلي:

الجدول رقم 3-2: النتيجة المحاسبية للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية للفترة 2020/2010

نتيجة السنة المالية	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
ربح (دج)		966 386 826							2 117 346 354		
خسارة (دج)	1 536 990 511		3 751 463 578	7 402 504 678	3 464 914 454	6 703 322 516	1 492 066 505	656 850 228		268 288 172	7 297 101 410

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المؤسسة حققت خسائر متتالية خاصة في الفترة ما بين سنوات 2012 و 2017.

• الاستردادات (الأعباء المدمجة):

تتكون استردادات الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية استنادا إلى الجدول الجبائي رقم 9 من البنود التالية:

الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم:

حسب نص المادة 169 من ق ض م ر م فإن الهبات والتبرعات تعتبر غير قابلة للخصم، باستثناء تلك الممنوحة لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني ما لم تتجاوز سقف مليوني دينار سنويا (2000 000 دج)*، وتتعلق اشتراكات وتبرعات الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية بنقابة العمال.

الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم:

وتتعلق برسوم التدريب والتكوين ما لم تصل المؤسسة ل 2% من كتلة الأجور في تكوين وتحسين إداراتها وعمالها، حيث أن الفرق الغير محمل لهذه الأعباء يُسدد كرسوم لمصلحة الضرائب.

المؤونات غير القابلة للخصم:

وتشمل كل المؤونات التي تم إدراجها في الحسابات كأعباء ولا تكون قابلة للخصم إلا عند دفع هذه الأعباء في السنوات اللاحقة وتتمثل في:

❑ مؤونات الذهاب إلى التقاعد (GFC) ومؤونة مزايا التقاعد (AVR)؛

❑ مؤونات العطل مدفوعة الأجر؛

❑ مؤونات الأتعاب (فواتير قيد الإستلام)؛

❑ الرسم على النشاط المهني للفواتير الغير مستحقة.

الإهلاكات الغير قابلة للخصم:

وتتعلق بأعباء إهلاك السيارات السياحية التي اقتنتها المؤسسة بقيمة تفوق مليون دينار جزائري (1000 000 دج)* كقاعدة للإهلاك، بالتالي ما تجاوز هذا السقف لا يُقبل خصمه.

الضريبة على أرباح الشركات:

من أجل الرجوع إلى النتيجة الإجمالية للشركة قبل طرح الضرائب، فإنه يتم استرداد مبالغ كل من الضريبة المستحقة (IBS) والضرائب المؤجلة (وتحدث هنا عن التغير الحاصل في حسابات الضرائب المؤجلة، الذي يُظهره لنا حسابات النتائج حسب الطبيعة).

غرامات وعقوبات:

تتمثل في الغرامات والعقوبات التي يجب استردادها، بحيث لا يقبل القانون الجبائي تخفيض الغرامات والمصادرات أيا كانت طبيعتها.

ويوضح لنا الجدول الموالي مبالغ هذه الإستردادات طيلة فترة الدراسة:

* تم تعديل هذا السقف بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023 ليرتفع إلى أربعة ملايين (4000 000 دج).

* تم تعديل هذا السقف بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023 ليرتفع إلى ثلاثة ملايين (3000 000 دج).

الجدول رقم 3-3: الأعباء غير المدمجة للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية للفترة 2020/2010

السنوات						
2015	2014	2013	2012	2011	2010	الإستردادات (دج)
2 183 553,00	10 625 951,00	460 264,00	2 353 500,00		3 467 080,00	الإشتراكات والهبات الغير
	361 769 237,00	304 850 626,00	668 297 982,00			الضرائب والرسوم غير القابلة
534 026 284,00		3 847 115 742,00	1 684 628 743,00	1 514 486 497,00		المؤونات الغير قابلة للخصم
		423 147,00				الإهتلاكات الغير قابلة
- 332 290 827,00	387 699 670,00	-413 347 000,00	-503 917 379,00	- 378 621 624,00		الضريبة على أرباح الشركات (التغير في الضرائب المؤجلة)
43 007 507,00	71 743 109,00	64 706 238,00	50 320 218,00	20 073 207,00	63 668 709,00	غرامات وعقوبات
246 926 517,00	831 837 967,00	3 804 209 017,00	1 901 683 064,00	1 155 938 080,00	67 135 789,00	مجموع الإستردادات

2020	2019	2018	2017	2016
	43 650 000,00	23 976 711,00	540 890,00	3 175 200,00
31 976 375,00	71 168 514,00	86 553 505,00	73 734 213,00	75 770 700,00
133 510 912,00		95 585 991,00	1 833 562 157,00	108 473 122,00
15 926 280,00	13 635 246,00	11 538 440,00	7 771 950,00	56 546,00
- 684 980 925,00	6 344 156,00	- 16 311 080,00	- 76 296 360,00	- 515 991 134,00
47 700 093,00	12 926 242,00	11 370 133,00	88 312 245,00	10 646 839,00
- 455 867 265,00	147 724 158,00	212 713 700,00	1 927 625 095,00	- 317 868 727,00

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

• **التخفيضات:**

وتشمل المنتوجات الغير خاضعة للضرائب، ويتم خصمها من الربح الخاضع للضريبة. وبالنسبة للمؤسسة محل الدراسة نجدها تتكون من البندين التاليين:

المدخلات المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة:

حسب نص المادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه لا تُحسب هذه المدخلات في وعاء الضريبة. فوائض القيم طويلة الأمد:

نتيجة تنازل المؤسسة عن بعض التثبيات المكتسبة منذ أكثر من ثلاث سنوات، ويتم احتساب مبلغها في حدود 35% من الربح الجبائي.

ويوضح لنا الجدول الموالي مبالغ هذه التخفيضات طيلة فترة الدراسة:

الجدول رقم 3-4: التخفيضات الجبائية للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية للفترة 2020/2013

2015	2014	2013	التخفيضات	
228 310 000	253 080 417	340 000 000	المدخلات المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة (دج)	
			فوائض القيم طويلة الأمد نتيجة التنازل عن الإستثمارات (دج)	
228 310 000	253 080 417	340 000 000	مجموع التخفيضات	
2020	2019	2018	2017	2016
1 386 050 075	775 723 703	516 500 000	696 070 000	425 271 884
		243 459 684		
1 386 050 075	775 723 703	1 200 959 243	696 070 000	425 271 884

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

من الملاحظ من خلال الجدول السابق أن المؤسسة لا تُدرج ضمن التخفيضات الفروقات الزمنية التي أُدرجت سابقا كاستردادات، ونتحدث هنا عن الأعباء والمؤونات التي تم تكوينها ولم تُقبل جبائيا حتى يتم سدادها، حيث أنه من المفروض أن استردادات السنة الماضية تصبح كتخفيضات نتيجة لاستعمال المؤونات أو استرجاعها. وتتمثل هذه التخفيضات في:

✓ مؤونات مزايا المستخدمين (GFC+AVR)؛

- ✓ مؤونات العطل مدفوعة الأجر؛
- ✓ مؤونات أتعاب محافظي الحسابات؛
- ✓ الرسم على النشاط المهني للتسبيقات المقبوضة؛
- ✓ مخصصات المؤونات للأعباء الأخرى إن وجدت.
- الخسائر الجبائية المرحلة إلى الأمام:

من أجل احتساب النتيجة الجبائية يجب طرح خسائر أربع سنوات سابقة للمؤسسة محل الدراسة، ويوضح لنا الجدول الموالي مجموع الخسائر للترحيل طيلة فترة الدراسة:

الجدول رقم 3-5: خسائر سنوات سابقة للطرح للفترة 2020/2010

خسائر سنوات سابقة للطرح (دج)					
2014	2013	2012	2011	2010	
12 690 958 767	14 491 199 660	17 771 851 737	21 296 484 204	22 109 047 849	
2020	2019	2018	2017	2016	2015
247 204 905	8 852 239 249	12 317 153 703	19 062 808 153	21 322 205 226	14 618 882 710

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

وفقا للقاعدة السابقة لاحتساب النتيجة الجبائية، وباستعمال معطيات الجداول السابقة، فإن النتائج الجبائية للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية كانت كالآتي:

الجدول رقم 3-6: النتائج الجبائية للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية للفترة 2010/2020

السنوات	النتيجة الجبائية (دج)
2010	(23 578 902 571)
2011	(19 314 159 156)
2012	(19 621 632 249)
2013	(18 429 495 319)
2014	(15 577 115 670)
2015	(21 303 588 710)
2016	(23 557 412 342)
2017	(18 488 103 286)
2018	(11 188 052 891)
2019	(9 748 526 966)
2020	(11 556 520 655)

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول السابق بأن المؤسسة حققت خسائر جبائية متتالية طيلة العشر سنوات،

بالتالي فهي غير معنية بدفع الضريبة على أرباح الشركات.

المبحث الثاني: عرض، تحليل ومتابعة حسابات الضرائب المؤجلة في شركة إتصالات الجزائر للفترة 2020/2010

يُعد قطاع الاتصالات الشريان الرئيس والقلب النابض للإقتصاد في جميع دول العالم، وقد أدركت الحكومة الجزائرية مع بداية القرن الحالي أهمية مواكبة التطور العالمي في هذا القطاع، وأن الاستثمار في البنية التحتية وخدمات الإتصال لن يأتي إلا من خلال فتح المجال أمام القطاع الخاص للاستثمار في توفير خدمات الإتصال، فقامت الجزائر بوضع برامج لإعادة هيكلة القطاع والذي نتج عنه مؤسسة اتصالات الجزائر، هذه المؤسسة التي انفصلت عن بريد الجزائر وأصبح لها نشاطها الخاص، حيث أثرت هذه التغييرات التي اعتمدتها الدولة على أدائها وتنافسيتها.

سنقوم من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة اتصالات الجزائر بعرض جميع مصادر التأجيل الضريبي بالمؤسسة، وسنحاول معرفة كيف تتم محاسبة الضرائب المؤجلة، وهل تتم عملية متابعة حسابات التأجيل الضريبي بالشكل الصحيح، ثم نوضح كيف تتم عملية الانتقال إلى النتيجة الجبائية في ظل تقنية التحاسب الضريبي المؤجل.

المطلب الأول: البطاقة الفنية لشركة إتصالات الجزائر

نص القرار 03/2000 المؤرخ في 05 أوت 2000 عن استقلالية قطاع البريد والمواصلات، حيث تم بموجب هذا القرار إنشاء مؤسسة "بريد الجزائر" والتي تكفلت بتسيير قطاع البريد وكذلك مؤسسة "اتصالات الجزائر" مستقلة في تسييرها عن وزارة البريد، هذه الأخيرة أوكلت لها مهمة المراقبة لتصبح اتصالات الجزائر مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم، وبرأس مال اجتماعي قدره 50,000,000,000.00 دج تنشط في مجال الاتصالات.

بعد أزيد من عامين وبعد دراسات قامت بها وزارة البريد وتكنولوجيا الإعلام والاتصال تبعا للقرار 03/2000 أضحت اتصالات الجزائر حقيقة جُسدت سنة 2003، حيث كان على "اتصالات الجزائر" وإطاراتها الانتظار حتى الفاتح من جانفي سنة 2003 لكي تبدأ الشركة في إتمام مشوارها الذي بدأته منذ الاستقلال، لكن برؤى مغايرة تماما لما كانت عليه قبل هذا التاريخ، حيث أصبحت الشركة مستقلة في تسييرها عن وزارة البريد، ومجبرة على إثبات وجودها في عالم لا يرحم، المنافسة فيه شرسة والبقاء للأقوى والأجدر خاصة مع فتح سوق الاتصالات على المنافسة.

سطرت إدارة مجمع اتصالات الجزائر في برنامجها منذ البداية ثلاث أهداف أساسية تقوم عليها الشركة وهي: الجودة، الفعالية ونوعية الخدمات.

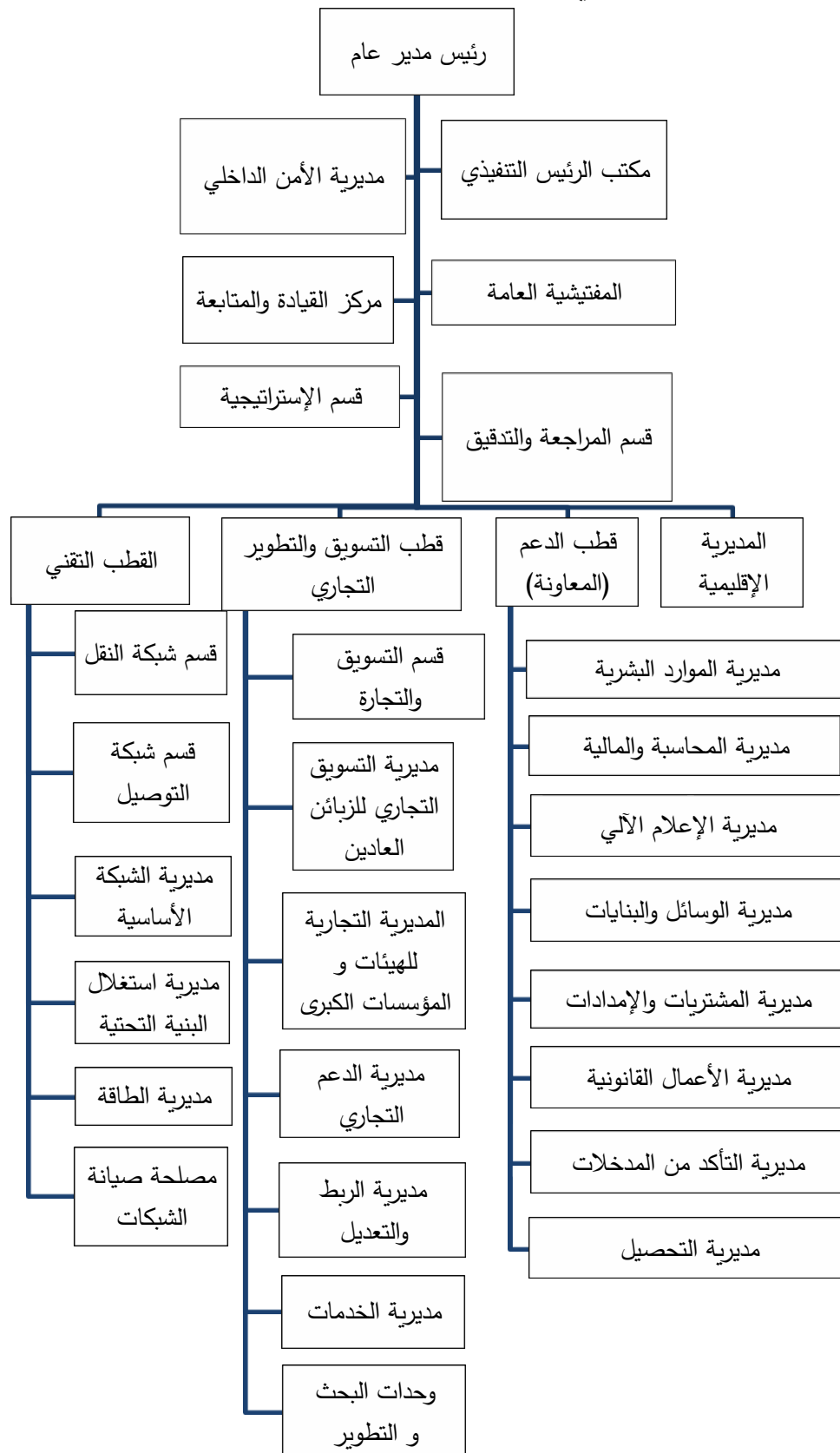
♦ **الجودة:** كان لزوما على الشركة أن تؤسس لهذا الهدف، لأن الجودة هي أساس أي منتج، ولهذا عمدت اتصالات الجزائر على تطوير منتجاتها وجعلها تسير التطورات الحاصلة في الساحة الدولية.

♦ **الفعالية:** تكمن في قدرة المنتج على إثبات وجوده في الساحة ولهذا عملت اتصالات الجزائر منذ البداية على أن يكون منتجها فعال.

♦ **نوعية الخدمات:** قامت اتصالات الجزائر بإعادة تأهيل مستوى الشبكة الوطنية للإتصالات من خلال عصنة الشبكة الوطنية للهاتف وذلك بإدخال مكثف للتكنولوجيات الجديدة، وبالرقمنة الكاملة للشبكات وتشغيل خدمات جديدة مثل: الأنترنت، الحوسبة التامة للتسيير التقني والتجاري والمالي. وقد سمحت هذه الأهداف الثلاثة التي سطرته اتصالات الجزائر ببقائها في الريادة وجعلها المتعامل رقم واحد في سوق الإتصالات بالجزائر.

اتصالات الجزائر تُسيرها مديرية عامة مقرها العاصمة و 13 مديرية إقليمية في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، سطيف، باتنة، تيزي وزو، البليدة، تلمسان، شلف، بشار، ورقلة، الأغواط، أين تم التقسيم حسب الأقاليم، وتحتوي هذه المديريات الإقليمية على مديريات ولائية أين تتواجد اتصالات الجزائر في 58 ولاية بمديريات ولائية، إضافة إلى مديريتين إضافيتين للعاصمة بمجموع 60 مديرية عبر التراب الوطني. من جهتها هذه المديريات الولائية تحتوي على 177 وكالات تجارية ومراكز هاتفية. يوضح لنا الشكل الموالي الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر:

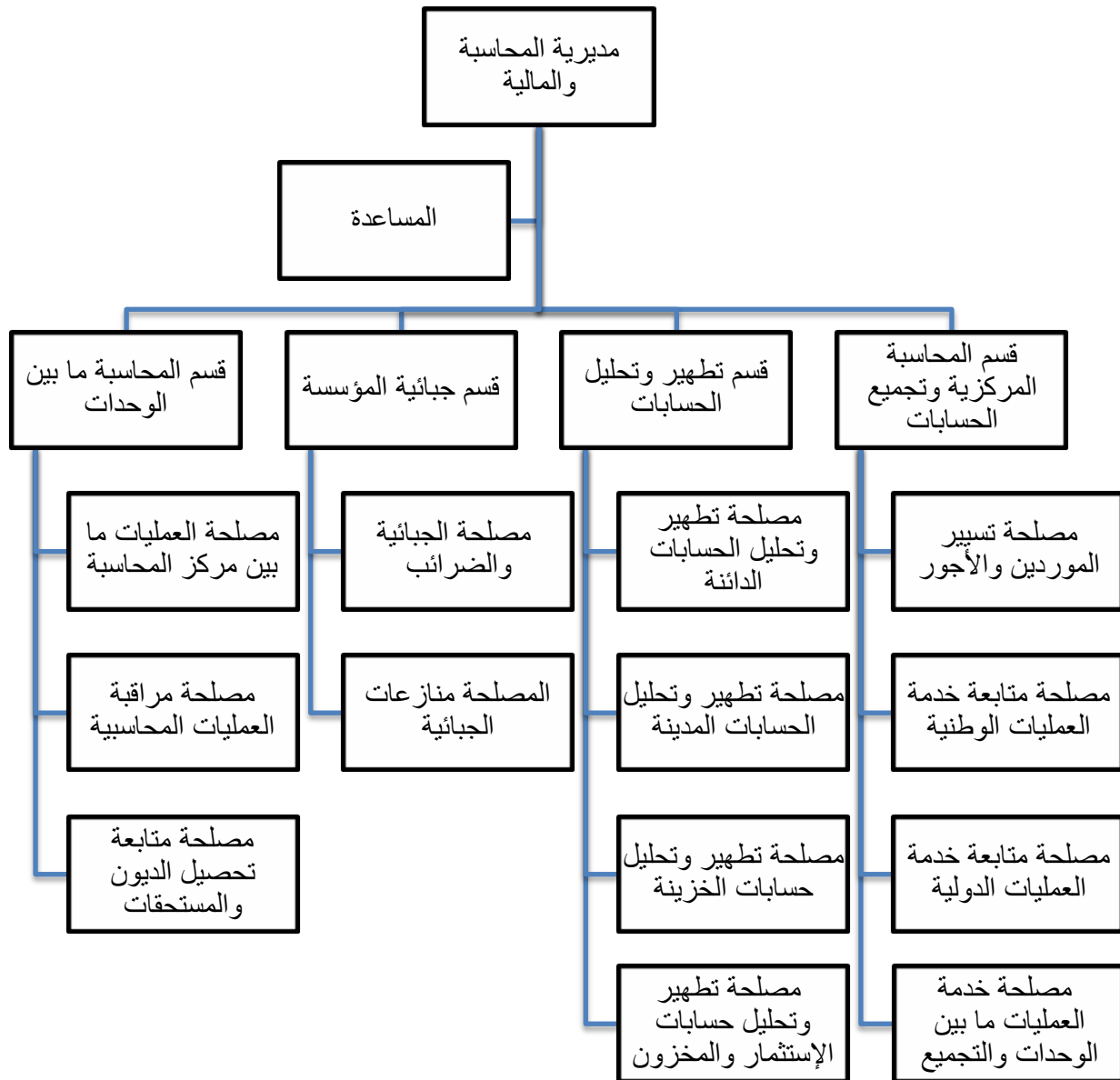
الشكل رقم 3-4: الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر



المصدر: بناءا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الموارد البشرية

تم إجراء الدراسة الميدانية على مستوى مديرية المحاسبة والمالية، هذه الأخيرة تهتم بالجوانب المالية والمحاسبية للمؤسسة، وكذا إعداد تقارير مالية دورية وسنوية إذا استدعى الأمر ذلك، وتنقسم بدورها إلى مجموعة من الأقسام، ويوضح لنا الشكل الموالي تنظيم المحاسبة على مستوى شركة إتصالات الجزائر:

الشكل رقم 3-5: الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية لاتصالات الجزائر



المصدر: بناء على الوثائق المقدمة من طرف مديرية المحاسبة والمالية.

بعد عرض الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية، سوف نقوم بشرح وتحديد مهام كل من الأقسام والمصالح، وتتمثل في الآتي:

لـ قسم المحاسبة ما بين الوحدات: يتفرع بدوره إلى ثلاث مصالح كالتالي:

1. مصلحة العمليات ما بين مركز المحاسبة: تتمثل مهامها في ما يلي:

- ضمان متابعة كل حساب له علاقة بمركز المحاسبة؛
- تصنيف الوثائق المتقاربة؛
- المتابعة المحاسبية لاستهلاك المخزونات، نقل المعدات وإيصالات المخزونات؛
- إنشاء ملف حافظ لجميع التحويلات المنفذة، وجعله اقرب إلى الهياكل التجارية، وخدمة تحليل ومعالجة الاستثمارات والمخزونات؛
- ضمان الحساب الشهري للاعتمادات المخصصة للإهلاك، والتحقق من الضرائب المطبقة؛
- متابعة المعالجة المحاسبية لعمليات النقل، وإعادة إصلاحها وفقا للقواعد السارية.

2. مصلحة مراقبة العمليات المحاسبية: تتمثل مهامها في ما يلي:

- رصد تطبيق الإجراءات والامتثال للقواعد المحاسبية السارية؛
- تحضير البيانات المالية.

3. مصلحة متابعة تحصيل الديون والمستحقات: تتمثل مهامها في ما يلي:

- ضمان رصد الإيرادات والإمتثال للإجراءات المعمول بها؛
- ضمان متابعة المستحقات على أساس الإيرادات وعمليات المعالجة؛
- ضمان خدمة المستحقات وتحليل حسابات الخزينة لقسم التحليل والمعالجة.

لـ قسم جبائية المؤسسة : يتفرع بدوره إلى مصلحتين:

1. مصلحة الجبائية والضرائب : تتمثل مهامها في:

- ضمان العلاقة بين الوكالات الضريبية وشبه الضريبية؛
- ضمان التصريحات الشهرية الضريبية وشبه الضريبية؛
- نقل الكتابات المحاسبية المتعلقة بالتصريحات الضريبية وشبه الضريبية؛
- تطوير العلاقة الضريبية وشبه الضريبية؛
- تنفيذ الأجهزة ذات الصلة بالضريبة لمجموعة اتصالات الجزائر؛
- ضمان التنسيق بين الشركة الأم والشركات التابعة للعنصر الضريبي بالتعاون مع إدارة المعاملات داخل المجموعة، وتعزيز قسم المحاسبة الداخلي والتوحيد.

2. مصلحة المنازعات الجبائية: تتكفل بما يلي:

- رصد المنازعات الضريبية وشبه الضريبية؛
- تسوية حسابات الضرائب بالتعاون مع إدارة التحليل والإصلاح لحسابات الديون.

لـ قسم تطهير و تحليل الحسابات: يتفرع بدوره إلى أربعة مصالح:

1. مصلحة تطهير وتحليل الحسابات الدائنة: تتمثل مهامها في:

- إعداد شهري للتحليلات المتكاملة للحسابات الدائنة المركزية؛
- تحليل وتطهير الحسابات المعلقة المتصلة بالدين؛
- إعداد القيود المحاسبية للتطهير.

2. مصلحة تطهير وتحليل حسابات المدينة: تتكفل بما يلي:

- إعداد شهري للتحليلات المتكاملة لحسابات القبض للمقر، بالتعاون مع مصلحة مراقبة العمليات المحاسبية؛
- تطهير الحسابات المدينة للمقر، وبالتعاون مع مصلحة مراقبة العمليات المحاسبية والهيكل التجارية؛
- تحليل وتطهير الحسابات المعلقة؛
- إعداد القيود المحاسبية للتطهير وتقديمها للتحقق من الصحة لرئيس القسم.

3. مصلحة تطهير وتحليل حسابات الخزينة: تتمثل مهامها في:

- الحفاظ على البيانات المتقاربة لجميع حسابات الخزينة للمقر؛
- تطهير حسابات الخزينة؛
- استرجاع جميع المعلومات اللازمة لتطهير الحسابات المدينة والدائنة؛
- توفير الإيرادات الشهرية لقسم الضرائب للتصريح الضريبي.

4. مصلحة تطهير وتحليل حسابات الإستثمار والمخزون: تتكفل بما يلي:

- أخذ ملف الإستثمار للمقر، بالتعاون مع مصلحة مراقبة العمليات المحاسبية؛
- إعداد ادخالات ذات صلة بمخصصات الإهلاكات وتقديمها للتحقق من الصحة لرئيس القسم؛

- الحفاظ على ملفات النقل وتقريبها مع قسم متابعة الإستثمارات والمخزونات.

لـ قسم المحاسبة المركزية وتجميع الحسابات: يتفرع هذا القسم إلى أربعة مصالح وهي:

1. مصلحة تسيير الموردين والأجور: تقوم بـ:

- التحكم في الملفات المقدمة من قبل إدارة الأعمال؛
- إدخالات المشتريات ذات صلة مع الموردين المحليين؛
- تصنيف وأرشفة الوثائق المحاسبية؛
- متابعة العقود والإتفاقيات؛
- التحكم في الملفات المقدمة من قبل إدارة الأعمال؛

- إدخال المشتريات ذات الصلة مع الموردين الأجانب؛
- تصنيف وأرشفة الوثائق المحاسبية؛
- متابعة العقود والإتفاقيات.

2. مصلحة متابعة خدمة العمليات الوطنية : تتكفل بما يلي:

- القيود المحاسبية لعملاء خدمة الأنترنت والتوصيل البيني المحلي؛
- تصنيف وأرشفة الوثائق المحاسبية؛
- متابعة الإتفاقيات؛
- العمل مع الأقسام الأخرى للإدارة لتطوير البيانات المطلوبة.

3. مصلحة متابعة خدمة العمليات الدولية : تتمثل مهامها في:

- تسجيل القيود المحاسبية على العملاء والشركاء الأجانب؛
- متابعة ميزانية العملاء الأجانب؛
- تصنيف وأرشفة الوثائق المحاسبية؛
- متابعة الإتفاقيات؛
- العمل مع الأقسام الأخرى للإدارة لتطوير البيانات المطلوبة.

4. مصلحة خدمة العمليات مابين الوحدات والتجميع : تتمثل مهامها في:

- تسجيل القيود المحاسبية للمعاملات بين شركات المجموعة؛
- جعل التسويات الدورية مع هياكل الشركات التابعة؛
- استعادة المعلومات المالية والمحاسبية للشركات التابعة؛
- إعداد إدخالات توحيد حسابات المجموعة اتصالات الجزائر.

المطلب الثاني: متابعة وتحليل حسابات الضرائب المؤجلة بمؤسسة اتصالات الجزائر للفترة 2010/2022

بالنسبة لمؤسسة اتصالات الجزائر وعلى غرار باقي المؤسسات فإن الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي كان بأثر رجعي، كما لو أنه كان مطبقا دائما، كما تم تطبيق تقنية التأجيل الضريبي لمعالجة الفوارق الزمنية المؤقتة إضافة إلى الضرائب المؤجلة التي تمت معالجتها في الأموال الخاصة.

وسنحاول من خلال هذا المطلب عرض وتحليل مختلف الحالات المنشئة للضرائب المؤجلة بالمؤسسة محل الدراسة طيلة اثني عشر سنة، بهدف معرفة ما إذا كانت هناك مصادر جديدة ومتنوعة للتأجيل الضريبي تتم محاسبتها مع مرور الزمن، أم أن تطبيق هذه التقنية محدود جدا ويقتصر على بعض الحالات فقط.

بهدف تسهيل تحليل ومتابعة حسابات الضرائب المؤجلة في المؤسسة، سنقوم أولا بعرض جدول يلخص لنا جميع مصادر الضرائب المؤجلة (أصول وخصوم)، وهذا طيلة فترة الدراسة وهي 13 سنة.

الجدول رقم 3-7: مصادر الضرائب المؤجلة في شركة إتصالات الجزائر (2022/2010)

مؤونة الذهاب إلى التقاعد IDR+مزاي التقاعد	العطل مدفوعة الأجر+الضمان الاجتماعي CNAS + المنح الاجتماعية OS	أتعاب محافظي الحسابات
2010	30,124,242.84	357,285,482.95
2011	288,201,292.20	320,635,123.07
2012	606,711,805.91	-
2013	546,352,948.25	327,933,030.38
2014	13,158,091.54	278,803,226.534
2015	426,479,209.49	310,068,909.17
2016	714,579,915.77	286,225,897.40
2017	1,243,295,714.43	282,822,966.94
2018	255,129,187.15	307,761,019.51
2019	900,528,190.39	354,402,762.69
2020	441,137,639.38	352,189,435.76
2021	421,571,914.05	418,540,628.21
2022	1,172,862,057.18	440,716,432.17

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

كقراءة أولية للجدول أعلاه يمكن استخراج النقاط التالية:

للحالات المنشئة للضرائب المؤجلة بالمؤسسة محدودة جدا، وتقتصر فقط على منافع المستخدمين، الرسم على النشاط المهني وأتعاب محافظي الحسابات؛

بالنسبة لأتعاب محافظي الحسابات فقد تم إدراجها في حسابات المؤسسة ابتداء من سنة 2016، بالرغم من أن الحدث المنشئ للضريبة المؤجلة قائم منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

مبالغ الضرائب المؤجلة هي مبالغ معتبرة خاصة فيما يتعلق بمنافع المستخدمين.

وسنحاول فيما يأتي تحليل ومتابعة حسابات الضرائب المؤجلة المسجلة في حسابات المؤسسة

الخاصة بكل سنة من سنوات الدراسة، بالإعتماد على القوائم المالية واليوميات المساعدة المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

سنة 2010: كان تسجيل الضرائب المؤجلة مقتصرًا فقط على منافع المستخدمين (مؤونات الذهاب إلى التقاعد ومكافآت الإطارات المسيرة عند التقاعد)، إضافة إلى العطل السنوية المدفوعة الأجر. **ضرائب مؤجلة عن مؤونات مزايا التقاعد:** بما أن تطبيق النظام المحاسبي المالي كان بأثر رجعي، سجلت المؤسسة المؤونة المقدرة لسنة 2009 في حساب 11 الترحيل من جديد كما يلي:

المبالغ		البيان 2010/01/02	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	320,501,391.14	الترحيل من جديد		111
	106,833,797.86	ضرائب مؤجلة أصول		133
427,335,189.14		المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة	153000	

ونتيجة لتعديل المؤونة بالزيادة في نهاية سنة 2010، تم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2010/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	120,496,971.37	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم		686300
120,496,971.37		المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153000	
	30,124,242.84	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول		133000
30,124,242.84		الضرائب المؤجلة أصول لرفع مؤونة الذهاب إلى التقاعد $120,496,971.37 * 25\%$	692000	

عند إحالة العمال على التقاعد ودفع مستحقاتهم، يتم انعكاس الفرق المؤقت بمقدار المؤونة المستعملة، مما يستوجب ترصيد الضرائب المؤجلة بعكس القيد السابق. **ضرائب مؤجلة عن العطل المدفوعة الأجر:** تتمثل في العطل السنوية التي تتحملها شركة إتصالات الجزائر ولم يتم سدادها خلال سنة 2010، مما ينتج عنه تسجيل ضرائب مؤجلة أصول كما يلي:

المبالغ		البيان 2010/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1,151,793,908.93	1,151,793,908.93	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة الأجر) المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل مدفوعة الأجر	428610	631320
22,704,086.85	22,704,086.85	الأعباء الإجتماعية الأخرى الهيئات الإجتماعية (المنح العائلية) تسجيل أعباء الشركة (2% OS)	438620	637012
254,643,936.02	254,643,936.02	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية الهيئات الإجتماعية (الضمان الإجتماعي) تسجيل أعباء الشركة (CNAS) 26%	438610	635020
357,285,482.95	357,285,482.95	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول (+1,151,793,908.93) 254,643,936.02+22,704,086.85 (* 25%	692000	133000

في الدورة المقبلة يتم تسديد مبلغ العطل المدفوعة الأجر للعمال، بالتالي تُرصد الحسابات 428 و 438 إلى حساب 786 إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيم والمؤونات، كما تُرصد الضرائب المؤجلة بعكس القيد السابق.

سنة 2011: سجلت المؤسسة الضرائب المؤجلة التالية في حساباتها:

ضرائب مؤجلة عن مؤونات مزايا التقاعد: حيث تم تعديل المؤونة بالزيادة في حسابات المؤسسة، بالتالي محاسبة ضرائب مؤجلة على الأصول بقيمة 288,201,292.20 دج، وتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2011/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1,152,805,168.81	1,152,805,168.81	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153000	686300
288,201,292.20	288,201,292.20	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول لرفع مؤونة الذهاب إلى التقاعد 1,152,805,168.81 * 25%	692000	133000

ضرائب مؤجلة عن العطل المدفوعة الأجر: بعد إلغاء مؤونة العطل المدفوعة الأجر للدورة السابقة، يتم تكوين المؤونة المتعلقة بالدورة الحالية، ونتج عنها ضرائب مؤجلة على الأصول بمبلغ 320,635,123.07 دج حسب القيد الموالي:

المبالغ		البيان 2011/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
698,317,441.82	698,317,441.82	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة الأجر) المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل مدفوعة الأجر	428610	631320
13,966,348.84	13,966,348.84	الأعباء الإجتماعية الأخرى الهيئات الإجتماعية (المنح العائلية) تسجيل أعباء الشركة (2% OS)	438620	637012
570,256,701.63	570,256,701.63	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية الهيئات الإجتماعية (الضمان الإجتماعي) تسجيل أعباء الشركة (CNAS) 26%	438610	635020
320,635,123.07	320,635,123.07	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول (+13,966,348.84+698,317,441.82) 570,256,701.63 * 25%	692000	133000

عند دفع أجور العطل السنوية للعمال، ينعكس الفرق المؤقت بمقدار المؤونة الذي تحقق، ويتم ترصيد حسابات الضرائب المؤجلة بعكس القيد السابق.

سنة 2012: نفس مصادر التأجيل الضريبي تظهر في حسابات المؤسسة:

ضرائب مؤجلة عن مؤونات مزايا التقاعد: تم تعديل المؤونة بالزيادة ، بالتالي محاسبة ضرائب مؤجلة على الأصول بقيمة 606,711,805.91 دج، وتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2012/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
2,426,847,223.63	2,426,847,223.63	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153000	686300
606,711,805.91	606,711,805.91	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول لرفع مؤونة الذهاب إلى التقاعد $2,426,847,223.63 * 25\%$	692000	133000

ضرائب مؤجلة عن العطل المدفوعة الأجر: بعد إلغاء مؤونة العطل المدفوعة الأجر للدورة السابقة، يتم تكوين المؤونة المتعلقة بالدورة الحالية، ونتج عنها ضرائب مؤجلة على الأصول حسب القيد الموالي:

المبالغ		البيان 2012/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
527,226,254.85	527,226,254.85	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة الأجر) المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل مدفوعة الأجر	428610	631320
10,544,525.25	10,544,525.25	الأعباء الإجتماعية الأخرى الهيئات الإجتماعية (المنح العائلية) تسجيل أعباء الشركة (2% OS)	438620	637012
137,078,826.26	137,078,826.26	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية الهيئات الإجتماعية (الضمان الإجتماعي) تسجيل أعباء الشركة (CNAS) 26%	438610	635020
168,712,401.59	168,712,401.59	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول (+527,226,254.85) $137,078,826.26 + 10,544,525.25$ (* 25%	692000	133000

عند دفع أجور العطل السنوية للعمال في السنة أو السنوات المقبلة، ينعكس الفرق المؤقت بمقدار المؤونة الذي تحقق، ويتم ترصيد حسابات الضرائب المؤجلة بعكس القيد السابق.

سنة 2013: هناك مصدران للتأجيل الضريبي:

ضرائب مؤجلة عن مؤونات مزايا التقاعد: تم إلغاء المؤونة الخاصة بامتيازات التقاعد للدورة السابقة، وهذا بجعل الحساب 153 مدينا بقيمة المؤونة ويقابله في الجانب الدائن حساب 786 إسترجاعات عن خسائر

القيم والمؤونات، وقامت المؤسسة بتكوين مؤونة جديدة نتج عنها ضرائب مؤجلة أصول بقيمة 546,352,948.25 دج، وسجلت القيد التالي:

المبالغ		البيان 2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
2,185,411,792.98	2,185,411,792.98	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153000	686300
546,352,948.25	546,352,948.25	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول لرفع مؤونة الذهاب إلى التقاعد $25\% \times 2,185,411,792.98$	692000	133000

ضرائب مؤجلة عن العطل مدفوعة الأجر: سجلت المؤسسة ضرائب مؤجلة أصول عند تكوين مؤونة العطل المدفوعة الأجر بقيمة 298,719,853.27 دج، وتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2013/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
933,499,541.46	933,499,541.46	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة الأجر) المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل مدفوعة الأجر	428610	631320
18,669,990.83	18,669,990.83	الأعباء الإجتماعية الأخرى الهيئات الإجتماعية (المنح العائلية) تسجيل أعباء الشركة (2% OS)	438620	637012
242,709,880.78	242,709,880.78	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية الهيئات الإجتماعية (الضمان الإجتماعي) تسجيل أعباء الشركة (CNAS) 26%	438610	635020
298,719,853.27	298,719,853.27	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول (+933,499,541.46) $242,709,880.78 + 18,669,990.83$ $25\% \times$	692000	133000

سنة 2014: سجلت المؤسسة في حساباتها ضرائب مؤجلة أصول فيما يخص:

مؤونات مزايا التقاعد: حيث نتج عن تعديل هذه المؤونات بالزيادة ضرائب مؤجلة أصول بقيمة 13,158,091.54 دج، وتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2014/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
2,185,411,792.98	2,185,411,792.98	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153000	686300
546,352,948.25	546,352,948.25	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول لرفع مؤونة الذهاب إلى التقاعد $25\% \times 2,185,411,792.98$	692000	133000

مؤونات العطل مدفوعة الأجر: قامت المؤسسة بتكوين مؤونة للعطل مدفوعة الأجر، ومحاسبة ضرائب مؤجلة أصول بقيمة 27,880,322.65 دج وفقا للقيد التالي:

المبالغ		البيان 2014/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
957,709,243.26	957,709,243.26	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة الأجر) المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل مدفوعة الأجر	428610	631320
18,882,224.36	18,882,224.36	الأعباء الإجتماعية الأخرى الهيئات الإجتماعية (المنح العائلية) تسجيل أعباء الشركة (2% OS)	438620	637012
235,596,473.83	235,596,473.83	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية الهيئات الإجتماعية (الضمان الإجتماعي) تسجيل أعباء الشركة (CNAS) 26%	438610	635020
27,880,322.65	27,880,322.65	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول $(18,882,224.36 + 957,709,243.26)$ $23\% \times (235,596,473.83)$	692000	133000

ويتم ترصيد حسابات الضرائب المؤجلة أصول بعكس القيد أعلاه عند دفع مستحقات العطل للعمال في السنة المقبلة.

سنة 2015: كانت التسجيلات المحاسبية في دفاتر المؤسسة كالآتي:

مؤونات مزايا التقاعد: تم تعديل هذه المؤونات بالنقصان، وهذا يعني أن جزءا من المؤونة المكونة لم يعد له مبرر، بالتالي يتم استرجاعه وينتج عنه ترصيد الضرائب المؤجلة أصول بمقدار المؤونة المسترجعة، وهذا وفقا للمعالجة المحاسبية التالية:

المبالغ		البيان 2015/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1,640,304,651.87	1,640,304,651.87	المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة استرجاعات مالية عن خسائر القيم تخفيض مؤونة الذهاب إلى التقاعد	786300	153000
426,479,209.49	426,479,209.49	فرض ضريبة مؤجلة على الأصول ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد الضرائب المؤجلة أصول لتخفيض مؤونة الذهاب إلى التقاعد %26 * 1,640,304,651.87	133000	692000

ضرائب مؤجلة عن العطل مدفوعة الأجر: قامت المؤسسة بتكوين مؤونة للعطل المدفوعة الأجر ومحاسبة ضرائب مؤجلة أصول بقيمة 310,068,909.17 دج، وتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2015/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
966,197,941.75	966,197,941.75	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة الأجر) المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل مدفوعة الأجر	428610	631320
19,323,958.84	19,323,958.84	الأعباء الإجتماعية الأخرى الهيئات الإجتماعية (المنح العائلية) تسجيل أعباء الشركة (2% OS)	438620	637012
207,050,827.00	207,050,827.00	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية الهيئات الإجتماعية (الضمان الإجتماعي) تسجيل أعباء الشركة (CNAS) 26%	438610	635020
310,068,909.17	310,068,909.17	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول (+966,197,941.75) *(207,050,827.00+19,323,958.84) %26	692000	133000

وسيتم ترصيد الضرائب المؤجلة الخاصة بالعطل مدفوعة الأجر عند دفع مستحقات العطل السنوية للعمال في السنة المقبلة.

سنة 2016: قامت المؤسسة بإثبات ضرائب مؤجلة أصول على أتعاب محافظي الحسابات، إضافة إلى مؤنوتي منافع المستخدمين والعطل المدفوعة الأجر.

ضرائب مؤجلة أصول على أتعاب محافظي الحسابات: حيث تتعلق هذه الأتعاب بمراجعة كل من السيد شودار وبوكرت لحسابات الشركة في نهاية الدورة، وتم إثبات ضرائب مؤجلة عن الفواتير التي لم تصل بعد، وبما أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بهذه الأتعاب غير قابل للإسترجاع تم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2016/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
4,500,000.00	4,500,000.00	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد شودار) فواتير قيد الإستيلاء	408120	622200
4,500,000.00	4,500,000.00	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد بوكرت) فواتير قيد الإستيلاء	408120	622200
2,340,000.00	2,340,000.00	ضرائب مؤجلة أصول على الأتعاب فرض ضريبة مؤجلة على الأتعاب الضرائب المؤجلة أصول على أتعاب محافظي الحسابات 4,500,000.00 * 26% * 2	692622	133622

عند وصول الفواتير في السنة المقبلة يتم ترصيد حساب 408 عن طريق البنك 512، كما يتم ترصيد الضرائب المؤجلة على الأصول نتيجة لانعكاس الفرق المؤقت وهذا بعكس القيد السابق.

مؤونات مزايا التقاعد: تم تعديل هذه المؤونات بالنقصان، مما استوجب استرجاع جزء منها وترصيد الضرائب المؤجلة أصول بمقدار المؤونة المسترجعة، وكان التسجيل المحاسبي كالتالي:

المبالغ		البيان 2016/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
2,748,384,291.44	2,748,384,291.44	المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة استرجاعات مالية عن خسائر القيم تخفيض مؤونة الذهاب إلى التقاعد	786300	153000
714,579,915.77	714,579,915.77	فرض ضريبة مؤجلة على الأصول ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد الضرائب المؤجلة أصول لتخفيض مؤونة الذهاب إلى التقاعد 2,748,384,291.44 * 26% * 2	133000	692000

ضرائب مؤجلة عن العطل مدفوعة الأجر: قامت المؤسسة بتكوين مؤونة للعطل المدفوعة الأجر وتسجيل ضرائب مؤجلة أصول بقيمة 286,225,897.39 دج وفقا للقيد التالي:

المبالغ		البيان 2016/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
871,630,115.72	871,630,115.72	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة الأجر) المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل مدفوعة الأجر	428610	631320
17,432,602.31	17,432,602.31	الأعباء الإجتماعية الأخرى الهيئات الإجتماعية (المنح العائلية) تسجيل أعباء الشركة (2% OS)	438620	637012
211,806,118.11	211,806,118.11	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية الهيئات الإجتماعية (الضمان الإجتماعي) تسجيل أعباء الشركة (CNAS) 26%	438610	635020
286,225,897.39	286,225,897.39	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول (+871,630,115.72) (211,806,118.11+17,432,602.31) * 26%	692000	133000

وسيتم ترصيد الضرائب المؤجلة الخاصة العطل مدفوعة الأجر عند دفع مستحقات العطل السنوية للعمال في السنة المقبلة.

سنة 2017: تمت متابعة حسابات الضرائب المؤجلة على النحو التالي:

ضرائب مؤجلة أصول على أتعاب محافظي الحسابات: نتيجة للفواتير التي لم تصل بعد والخاصة بتدقيق حسابات الشركة من طرف محافظي الحسابات الخاصة بهذه السنة، حيث بلغت قيمتها 2,340,000.00 دج، وتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2017/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
4,500,000.00	4,500,000.00	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد شودار) فواتير قيد الإستيلاء	408120	622200
4,500,000.00	4,500,000.00	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد بوكرت) فواتير قيد الإستيلاء	408120	622200
2,340,000.00	2,340,000.00	ضرائب مؤجلة أصول على الأتعاب فرض ضريبة مؤجلة على الأتعاب الضرائب المؤجلة أصول على أتعاب محافظي الحسابات 4,500,000.00 * 2 * 26%	692622	133622

ويتم اتباع نفس المسار عند وصول الفواتير في السنة المقبلة، حيث تُرصد الضرائب المؤجلة على الأصول نتيجة لانعكاس الفرق المؤقت.

ضرائب مؤجلة أصول على مؤونات مزايا التقاعد: تم تعديل هذه المؤونات بالزيادة وتسجيل ضرائب مؤجلة أصول بمقدار الزيادة في المؤونة، وكان التسجيل المحاسبي كالتالي:

المبالغ		البيان 2017/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
4,781,906,593.97	4,781,906,593.97	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153000	686300
1,243,295,714.43	1,243,295,714.43	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول لرفع مؤونة الذهاب إلى التقاعد $4,781,906,593.97 * 26\%$	692000	133000

ضرائب مؤجلة عن العطل مدفوعة الأجر: قامت المؤسسة بتكوين مؤونة للعطل المدفوعة الأجر وتسجيل ضرائب مؤجلة أصول بقيمة 286,225,897.39 دج، وتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2017/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
849,828,626.62	849,828,626.62	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة الأجر) المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل مدفوعة الأجر	428610	631320
16,996,572.53	16,996,572.53	الأعباء الإجتماعية الأخرى الهيئات الإجتماعية (المنح العائلية) تسجيل أعباء الشركة (2% OS)	438620	637012
220,955,442.92	220,955,442.92	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية الهيئات الإجتماعية (الضمان الإجتماعي) تسجيل أعباء الشركة (CNAS) 26%	438610	635020
282,822,966.94	282,822,966.94	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول $16,996,572.53 + 849,828,626.62$ $+(220,955,442.92) * 26\%$	692000	133000

سنة 2018: تم تسجيل الضرائب المؤجلة التالية:

ضرائب مؤجلة أصول على أتعاب محافظي الحسابات: حيث بلغت قيمتها 2,340,000.00 دج، وتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2018/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
4,500,000.00	4,500,000.00	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد شودار) فواتير قيد الإستيلاء	408120	622200
4,500,000.00	4,500,000.00	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد بوكرت) فواتير قيد الإستيلاء	408120	622200
2,340,000.00	2,340,000.00	ضرائب مؤجلة أصول على الأتعاب فرض ضريبة مؤجلة على الأتعاب الضرائب المؤجلة أصول على أتعاب محافظي الحسابات 4,500,000.00 * 26% = 1,170,000.00	692622	133622

وبمجرد تسديد الفواتير في السنة المقبلة، يتم ترصيد الضرائب المؤجلة على الأصول نتيجة لانعكاس الفرق المؤقت.

ضرائب مؤجلة أصول على مؤونات مزايا التقاعد: تم تعديل هذه المؤونات بالزيادة، وكان التسجيل المحاسبي كالتالي:

المبالغ		البيان 2018/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
981,266,104.44	981,266,104.44	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153000	686300
255,129,187.15	255,129,187.15	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول لرفع مؤونة الذهاب إلى التقاعد 981,266,104.44 * 26% = 255,129,187.15	692000	133000

ضرائب مؤجلة عن العطل مدفوعة الأجر: قامت المؤسسة بتكوين مؤونة للعطل المدفوعة الأجر وتسجيل
ضرائب مؤجلة أصول بقيمة 307,761,019.51 دج، وتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2018/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
924,762,678.82	924,762,678.82	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة الأجر) المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل مدفوعة الأجر	428610	631320
18,495,253.58	18,495,253.58	الأعباء الإجتماعية الأخرى الهيئات الإجتماعية (المنح العائلية) تسجيل أعباء الشركة (2% OS)	438620	637012
240,438,296.49	240,438,296.49	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية الهيئات الإجتماعية (الضمان الإجتماعي) تسجيل أعباء الشركة (CNAS) 26%	438610	635020
307,761,019.51	307,761,019.51	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول (18,495,253.58+924,762,678.82) +(240,438,296.49) * 26%	692000	133000

سنة 2019: تمت متابعة حسابات التأجيل الضريبي كما يلي:

ضرائب مؤجلة أصول على أتعاب محافظي الحسابات: حيث بلغت قيمتها 2,340,000.00 دج، وتم

تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2019/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
4,500,000.00	4,500,000.00	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد شودار) فواتير قيد الإستيلاء	408120	622200
4,500,000.00	4,500,000.00	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد بوكرت) فواتير قيد الإستيلاء	408120	622200
2,340,000.00	2,340,000.00	ضرائب مؤجلة أصول على الأتعاب فرض ضريبة مؤجلة على الأتعاب الضرائب المؤجلة أصول على أتعاب محافظي الحسابات 4,500,000.00 * 2 * 26%	692622	133622

ضرائب مؤجلة أصول على مؤونات مزايا التقاعد: تم تعديل هذه المؤونات بالزيادة وتسجيل ضرائب

مؤجلة أصول بمقدار الزيادة في المؤونة، وكان التسجيل المحاسبي كالتالي:

المبالغ		البيان 2019/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
3,463,569,963.02	3,463,569,963.02	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153000	686300
900,528,190.39	900,528,190.39	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول لرفع مؤونة الذهاب إلى التقاعد 3,463,569,963.02 * 26%	692000	133000

ضرائب مؤجلة عن العطل المدفوعة الأجر: قامت المؤسسة بتكوين مؤونة للعطل المدفوعة الأجر وتسجيل ضرائب مؤجلة أصول بقيمة 354,402,762.68 دج، وتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2019/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1,069,088,273.57	1,069,088,273.57	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة الأجر) المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل مدفوعة الأجر	428610	631320
21,381,765.47	21,381,765.47	الأعباء الإجتماعية الأخرى الهيئات الإجتماعية (المنح العائلية) تسجيل أعباء الشركة (2% OS)	438620	637012
272,617,509.76	272,617,509.76	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية الهيئات الإجتماعية (الضمان الإجتماعي) تسجيل أعباء الشركة (CNAS) 26%	438610	635020
354,402,762.68	354,402,762.68	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول (+1,069,088,273.57) +21,381,765.47 272,617,509.76 * 26%	692000	133000

سنة 2020: تمت متابعة حسابات الضرائب المؤجلة على النحو التالي:

ضرائب مؤجلة أصول على أتعاب محافظي الحسابات: حيث بلغت قيمتها 2,340,000.00 دج، وتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2020/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
4,500,000.00	4,500,000.00	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد شودار) فواتير قيد الإستيلاء	408120	622200
4,500,000.00	4,500,000.00	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد بوكرت) فواتير قيد الإستيلاء	408120	622200
2,340,000.00	2,340,000.00	ضرائب مؤجلة أصول على الأتعاب فرض ضريبة مؤجلة على الأتعاب الضرائب المؤجلة أصول على أتعاب محافظي الحسابات 4,500,000.00 * 26% =	692622	133622

يتم اتباع نفس المسار عند تسديد فواتير الأتعاب لمحافظي الحسابات، وترصيد الضرائب المؤجلة.
ضرائب مؤجلة أصول على مؤونات مزايا التقاعد: تم تعديل هذه المؤونات بالزيادة وتسجيل ضرائب مؤجلة أصول بمقدار الزيادة في المؤونة، وكان التسجيل المحاسبي كالتالي:

المبالغ		البيان 2020/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1,696,683,228.38	1,696,683,228.38	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153000	686300
441,137,639.38	441,137,639.38	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول لرفع مؤونة الذهاب إلى التقاعد 1,696,683,228.38 * 26% =	692000	133000

ضرائب مؤجلة عن العطل المدفوعة الأجر: قامت المؤسسة بتكوين مؤونة للعطل المدفوعة الأجر وتسجيل ضرائب مؤجلة أصول بقيمة 354,402,762.68 دج، وتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2020/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1,696,683,228.38	1,696,683,228.38	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة الأجر) المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل مدفوعة الأجر	428610	631320
21,637,364.47	21,637,364.47	الأعباء الإجتماعية الأخرى الهيئات الإجتماعية (المنح العائلية) تسجيل أعباء الشركة (2% OS)	438620	637012
251,069,164.90	251,069,164.90	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية الهيئات الإجتماعية (الضمان الإجتماعي) تسجيل أعباء الشركة (CNAS) 26%	438610	635020
352,189,435.76	352,189,435.76	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول (+1,696,683,228.38) 251,069,164.90+21,637,364.47 (* 26%	692000	133000

سنة 2021: تمت متابعة حسابات الضرائب المؤجلة على النحو التالي:

ضرائب مؤجلة أصول على أتعاب محافظي الحسابات: تعاقدت المؤسسة مع كل من محافظي الحسابات السيد وندلوس والسيد لابنجي، ونتيجة لتدقيق الحسابات الخاصة بالدورة الحالية وعدم استلام الفواتير الخاصة بالأتعاب، سجلت المؤسسة ضرائب مؤجلة أصول بقيمة 1,560,000.00 دج وفقا للقيد التالي:

المبالغ		البيان 2021/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
2,975,000.00	2,500,000.00 475,000.00	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد وندلوس) الدولة، الرسم على القيمة المضافة فواتير قيد الإستيلاء	40801	622109 445103
3,500,000.00	3,500,000.00	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد لابنجي) فواتير قيد الإستيلاء	40802	622109
1,560,000.00	1,560,000.00	ضرائب مؤجلة أصول على الأتعاب فرض ضريبة مؤجلة على الأتعاب الضرائب المؤجلة أصول على أتعاب محافظي الحسابات (3,500,000.00+2,500,000.00) * 26%	692001	133001

عند تسديد فواتير الأتعاب لمحافظي الحسابات في السنة المقبلة، يتم ترصيد حساب 408 عن طريق البنك كما تُرصد الضرائب المؤجلة بعكس القيد السابق.

ضرائب مؤجلة أصول على مؤونات مزايا التقاعد: تم تعديل هذه المؤونات بالزيادة وتسجيل ضرائب مؤجلة أصول بمقدار الزيادة في المؤونة، وكان التسجيل المحاسبي كالتالي:

المبالغ		البيان 2021/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1,621,430,438.65	1,621,430,438.65	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153000	686300
421,571,914.05	421,571,914.05	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول لرفع مؤونة الذهاب إلى التقاعد %26 * 1,621,430,438.65	692000	133000

ضرائب مؤجلة عن العطل المدفوعة الأجر: قامت المؤسسة بتكوين مؤونة للعطل المدفوعة الأجر وتسجيل ضرائب مؤجلة أصول بقيمة 418,540,628.21 دج، وتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2021/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1,262,494,654.69	1,262,494,654.69	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة الأجر) المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل مدفوعة الأجر	428610	631320
25,249,893.09	25,249,893.09	الأعباء الإجتماعية الأخرى الهيئات الإجتماعية (المنح العائلية) تسجيل أعباء الشركة (2 % OS)	438620	637012
322,027,099.19	322,027,099.19	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية الهيئات الإجتماعية (الضمان الإجتماعي) تسجيل أعباء الشركة (CNAS) 26 %	438610	635020
418,540,628.21	418,540,628.21	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول (+1,262,494,654.69) *(322,027,099.19+25,249,893.09) %26	692000	133000

سنة 2022: تمت متابعة حسابات الضرائب المؤجلة على النحو التالي:

ضرائب مؤجلة أصول على أتعاب محافظي الحسابات: نتيجة للفواتير التي لم تصل بعد والخاصة بتدقيق حسابات الشركة من طرف محافظي الحسابات الخاصة بهذه السنة، حيث بلغت قيمتها 1,560,000.00 دج، وتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2022/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
2,975,000.00	2,500,000.00 475,000.00	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد وندلوس) الدولة، الرسم على القيمة المضافة فواتير قيد الإستيلاء	40801	622109 445103
3,500,000.00	3,500,000.00	أجور الوسطاء والأتعاب (السيد لابنجي) فواتير قيد الإستيلاء	40802	622109
1,560,000.00	1,560,000.00	ضرائب مؤجلة أصول على الأتعاب فرض ضريبة مؤجلة على الأتعاب الضرائب المؤجلة أصول على أتعاب محافظي الحسابات $(3,500,000.00 + 2,500,000.00) * 26\%$	692001	133001

يتم اتباع نفس المسار عند تسديد فواتير الأتعاب لمحافظي الحسابات، وترصيد الضرائب المؤجلة.

ضرائب مؤجلة أصول على مؤونات مزايا التقاعد: تمت مراجعة نظام التعويضات عن الإحالة على التقاعد نتيجة للتغيير في الإتفاقية الجماعية للعمل، وتم تعديل المؤونة بالزيادة وتسجيل ضرائب مؤجلة أصول كما يلي:

المبالغ		البيان 2022/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
4,511,007,912.24	3,175,849,987.86 1,335,157,924.38	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة الرفع من مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153000	686300 686300
1,172,862,057.18	1,172,862,057.18	ضرائب مؤجلة أصول لمنح التقاعد فرض ضريبة مؤجلة على الأصول الضرائب المؤجلة أصول لرفع مؤونة الذهاب إلى التقاعد $4,511,007,912.24 * 26\%$	692000	133000

ضرائب مؤجلة عن العطل المدفوعة الأجر: قامت المؤسسة بتكوين مؤونة للعطل المدفوعة الأجر وتسجيل ضرائب مؤجلة أصول بقيمة 440,716,432.17 دج، وتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان 2022/12/31	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1,324,268,125.50	1,324,268,125.50	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة الأجر) المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل مدفوعة الأجر	428610	631320
26,485,362.51	26,485,362.51	الأعباء الاجتماعية الأخرى الهيئات الاجتماعية (المنح العائلية) تسجيل أعباء الشركة (2% OS)	438620	637012
344,309,712.63	344,309,712.63	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية الهيئات الاجتماعية (الضمان الاجتماعي) تسجيل أعباء الشركة (CNAS) 26%	438610	635020
440,716,432.17	440,716,432.17	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة على الأصول (+1,324,268,125.50) (344,309,712.63+26,485,362.51) * 26%	692000	133000

ويتم ترصيد حسابات الضرائب المؤجلة بعكس القيد أعلاه عند دفع مستحقات العطل للعمال في السنة المقبلة.

بعد عرضنا لجميع مصادر الضرائب المؤجلة في شركة اتصالات الجزائر منذ البدء في تطبيق هذه التقنية سنة 2010 إلى غاية سنة 2022، نستنتج بأنها محدودة جدا مقارنة مع ما كان متوقعا بالنظر إلى حجم المؤسسة ورأس مالها، حيث أن هناك العديد من العمليات التي كان من المفروض أن تؤدي إلى تأجيل ضريبي مثل خطأ نسيان تسجيل فواتير المشتريات أو المبيعات للسنوات السابقة، لكن المؤسسة محل الدراسة لم تقم بتسجيل العبء الضريبي المؤجل الموافق لهذه النفقات أو الإيرادات، وتم ترحيلها من أجل الإستفادة من خصمها أو إستردادها خارج المحاسبة في السنوات اللاحقة دون إظهار الضرائب المؤجلة محاسبيا، إضافة إلى الضرائب المؤجلة الخاصة بالرسم على النشاط المهني.

المطلب الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ومعالجة الضرائب المؤجلة

تتم عملية الانتقال إلى الربح الجبائي بالإستعانة بالجدول الجبائي رقم 09 خارج المحاسبة عن طريق إدراج الإستردادات واستبعاد التخفيضات إنطلاقاً من الربح المحاسبي.

• النتيجة المحاسبية:

ويتم استخراجها من قائمة حسابات النتائج حسب الطبيعة لشركة اتصالات الجزائر، وتحدد بالفرق بين أعباء وإيرادات الشركة، وكانت كما يلي:

الجدول رقم 3-8: النتيجة المحاسبية لشركة اتصالات الجزائر للفترة 2022/2010

نتيجة السنة المالية	2010	2011	2012	2013
ربح (دج)	1,763,540,122.91	1,155,257,506.03	1,095,866,989.16	979,665,891.38

2014	2015	2016	2017	2018
5,265,380,970.74	7,625,148,344.03	6,239,748,324.75	15,770,989,118.84	22,004,745,551.28

2019	2020	2021	2022
23,909,999,386.07	19,675,547,938.33	12,837,901,695.65	21,446,034,386.13

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

نلاحظ بأن المؤسسة حققت أرباح متتالية طيلة فترة الدراسة، إلا أنه لا يمكن اعتبارها نتائج خالية تماماً من التشويه بالإعتبارات الجبائية، كون أن المؤسسة لم تظهر في حساباتها بعض الضرائب المؤجلة بالرغم من توفر الحدث المنشئ كما أشرنا إليه في المطلب السابق.

• الاستردادات:

تتكون استردادات شركة اتصالات الجزائر استناداً إلى الجدول الجبائي رقم 9 من البنود التالية:

أعباء العقار الغير منسوبة مباشرة للإستغلال:

حسب نص المادة 1-169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن التكاليف المتعلقة بهذا النوع من العقارات تعتبر غير قابلة للخصم، ويعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة، ونجدها تتكون من الفواتير المتعلقة بصيانة كل من المطعم وقاعات الرياضة بالإضافة إلى دور الحضانة للأطفال.

حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم:

حسب نص المادة 1-169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن سقف هذا العبء يقدر بـ 500 دج للوحدة، في حدود مبلغ إجمالي قدره 200.000 دج وما تجاوز هذا السقف يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة*.

* تم تعديل هذا السقف بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023 ليرتفع إلى 1000 دج للوحدة في حدود مبلغ إجمالي قدره

حصر الإشهار المالي والرعاية الخاصة الغير قابلة للخصم:

حسب نص المادة 169-2 فإن الحد الأقصى المسموح به لخصم هذه المبالغ هو 10% من رقم أعمال السنة المالية في حد أقصاه (30.000.000 دج)، بالتالي ما تجاوز هذا السقف يعاد دمج.

الإشتراكات والهبات غير قابلة للخصم:

حسب نص المادة 169-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن السقف المسموح به فيما يتعلق بخصم الإعانات والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا هو (2000.000 دج) سنويا*، وما تجاوز هذا السقف يعاد دمج في الربح الخاضع للضريبة.

الضرائب والرسوم الغير قابلة للخصم

وتتعلق برسوم التدريب والتكوين ما لم تصل المؤسسة ل 2% من كتلة الأجور.

الرسم على النشاط المهني الغير مستحق

يعتبر الرسم على النشاط المهني نفقة قيد الدفع، بالتالي فهي مُستردة عند تحديد النتيجة الجبائية، وكان من المفروض أن يتم إدراج ضرائب مؤجلة أصول على الرسم على النشاط المهني للتسديد على الفواتير الغير مقبوضة.

المؤهلات الغير قابلة للخصم

وتتضمن كل المؤهلات التي تم إدراجها كأعباء ولكن لا تُخصم إلا عند دفع هذه الأعباء في السنوات اللاحقة وتتمثل في:

- ✎ مؤهلات مزايا التقاعد؛
- ✎ مؤهلات العطل مدفوعة الأجر؛
- ✎ مؤهلات الأتعاب لمحافظي الحسابات.

الإهلاكات الغير قابلة للخصم:

تتعلق بأعباء إهلاك السيارات السياحية والتي يسمح المشرع الجبائي بإدراجها في حدود سقف (1000 000 دج)** كقاعدة للإهلاك، بالتالي ما تجاوز هذا السقف لا يُقبل خصمه.

الضرائب الواجب دفعها على النتائج

يتم استرداد مبالغ كل من الضريبة على الأرباح وكذا الغير في الضرائب المؤجلة بغية الرجوع إلى النتيجة الإجمالية للشركة قبل طرح الضرائب.

* تم تعديل هذا السقف بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023 ليرتفع إلى أربعة ملايين (4000 000 دج).
** تم تعديل هذا السقف بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023 ليرتفع إلى ثلاثة ملايين (3000 000 دج).

العقوبات وغرامات التأخير الغير قابلة للخصم

إيرادات سنوات سابقة ح/11507:

تتعلق هذه الإيرادات بتصحيح محاسبي لخطأ نسيان تسجيل فواتير مبيعات متعلقة بسنوات سابقة، ويكون التصحيح بأثر رجعي في حساب النتيجة المرحلة، وكان من المفروض إثبات ضرائب مؤجلة خصوم لتصحيح الأخطاء المتعلقة بإيرادات سنوات سابقة نتيجة لعدم إخضاعها في الدورة المسؤولة عنها وتم تأجيلها للسنة أو السنوات المقبلة.

إستردادات أخرى:

وتتعلق بباقي الأعباء التي لا تتوفر على الشروط الجبائية لخصمها، ونذكر منها: عمليات الإقراضات الداخلية بين الفروع طبقا للمادة 141 من ق ض م ر م، الفوائد المقيدة غير المستحقة وخسائر سعر الصرف الناتجة عن تحيين الديون بالعملة الصعبة.

ويوضح لنا الجدول الموالي مبالغ هذه الإستردادات طيلة فترة الدراسة:

الجدول رقم 3-9: الأعباء غير المدمجة لشركة اتصالات الجزائر للفترة 2022/2010

2015	2014	2013	2012	2011	2010	الإستردادات
						أعباء العقار الغير منسوبة مباشرة للإستغلال
27,406,500.43	22,165,473.24	29,826,817.72	18,476,625.74	7,523,720.83	12,878,628.32	حصاص الهدايا الإشهارية الغير قابلة للخصم
172,847,578.80	197,900,800.12	114,595,035.31	80,197,860.96	54,240,488.85	54,493,491.91	حصاص الإشهار المالي والرعاية الغير قابلة للخصم
						الإشتراكات والهبات الغير قابلة للخصم
380,277,336.50	413,954,563.59	493,015,549.07	495,869,691.21	357,240,547.00	518,930,024.00	الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم
131,626,469.16	103,539,164.82					الرسم على النشاط المهني الغير مستحق
1,192,572,727.77	52,632,366.16	3,645,942,881.75	1,603,927,131.25	1,152,805,168.81	696,481,664.53	المؤونات الغير قابلة للخصم
12,062,360.00	5,483,029.93					الإهتلاكات الغير قابلة للخصم
2,576,938,389.20	945,811,607.58			931,595,371.27	552,518,743.75	الضريبة على أرباح الشركات
341,665,178.95	1,632,026,991.12	907,438,940.12	2,537,183,271.50	(412,373,380.70)	(241,094,142.41)	التغير في الضرائب المؤجلة
56,703,019.46	30,927,492.47	268,048,948.11	37,188,602.68	316,852,043.55	51,730,218.00	غرامات وعقوبات
						استردادات أخرى
4,290,902,227.60	3,640,373,405.69	7,668,181,266.50	11,860,691,660.15	8,788,481,833.99		منتوجات سنوات سابقة
9,183,001,787.87	7,044,814,894.72	13,127,049,438.58	16,633,534,843.49	11,196,365,793.60	1,645,938,628.10	مجموع الإستردادات

2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016
		746,918.00				
38,412,272.27	16,362,980.00	29,542,504.00	15,281,304.60	14,837,500.00	15,201,823.48	26,905,530.00
61,648,733.13	91,864,091.54	88,132,084.72	152,469,889.19	267,339,165.50	68,303,363.43	191,197,933.68
67,598,100.00		24,009,280.00				
257,051,894.40	3,296,645,913.25	553,608,911.67	233,351,261.31	243,669,450.88	339,152,585.42	438,693,591.83
	576,579,798.35	317,990,452.20	156,130,380.52	104,959,123.56	151,667,730.25	14,538,444.19
19,669,259,903.51	3,231,202,085.61	3,051,257,981.29	4,844,741,455.65	2,155,714,706.54	5,861,188,949.77	1,100,868,836.15
4,488,152.85	6,147,000.00	73,655,232.50	14,545,592.50	17,250,160.00	13,290,360.00	13,290,360.00
11,237,030,507.02	5,344,466,508.61	5,990,945,226.33	9,002,554,828.13	7,151,805,426.38	5,549,907,117.94	972,690,394.78
(4,233,474,546.54)	(215,939,284.21)	(2,215,054,580.37)	(735,896,983.09)	(30,235,960.02)	(929,458,635.33)	338,721,167.56
298,575,802.14	125,835,473.86	183,211,125.80	105,355,472.89	53,976,739.06	27,368,847.83	149,459,762.15
2,252,469,579.31	21,308,616.03	27,521,565.39				
	909,603,179.94	539,632,514.13	1,816,525,249.93	467,688,161.88	7,766,841,817.49	4,788,863,781.42
29,228,349,398.29	13,295,849,291.44	8,665,201,235.66	15,605,058,451.63	10,447,004,473.78	18,863,463,960.28	8,035,229,801.76

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

• التخفيضات:

تتكون من البنود التالية:

المدخلات المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة:

لا تُحسب هذه المدخلات في وعاء الضريبة، استنادا لنص المادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تكاليف سنوات سابقة ح/11506:

تتعلق هذه التكاليف بتصحيح محاسبي لخطأ نسيان تسجيل فواتير مشتريات متعلقة بسنوات سابقة، ويكون التصحيح بأثر رجعي في حساب النتيجة المرحلة، وكان من المفروض إثبات ضرائب مؤجلة أصول لتصحيح الأخطاء المتعلقة بتكاليف سنوات سابقة نتيجة لعدم خصمها في الدورة المسؤولة عنها وتم تأجيلها للسنة أو السنوات المقبلة.

رقم الأعمال المعفى:

ويتعلق برقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة، ويتم احتساب الربح المعفى بضرب النتيجة الجبائية في معدل (نسبة) الإعفاء، وتتمثل نسبة الإعفاء في حاصل قسمة رقم الأعمال بالعملة الصعبة على رقم الأعمال الإجمالي وهذا حسب نص المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة.

تخفيضات أخرى:

تتعلق هذه التخفيضات بالفروقات الزمنية المؤقتة التي تم إدراجها كاستردادات في السنة الماضية، ونجدها تتكون من المؤونات الغير مقبولة جبائيا، حيث تصبح كتخفيضات بمجرد سدادها واسترجاع هذه المؤونات أو استعمالها وتتمثل في:

✎ مؤونات مزايا التقاعد؛

✎ مؤونات العطل مدفوعة الأجر؛

✎ مؤونات الأتعاب لمحافظي الحسابات.

وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسة محل الدراسة لم تقم بإدراج هذه المؤونات كتخفيضات إلا بعد مرور خمس سنوات على تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة أي ابتداء من سنة 2015، حيث كان من المفروض أن تعالج خارج المحاسبة ابتداء من سنة أول تطبيق للضرائب المؤجلة.

ويخلص لنا الجدول الموالي مبالغ هذه التخفيضات طيلة فترة الدراسة:

الجدول رقم 3-10: التخفيضات الجبائية لشركة اتصالات الجزائر للفترة 2010/2022

2015	2014	2013	2012	2011	2010	التخفيضات
	43,806,646.08	49,456,023.43	37,256,908.00	13,562,969.66		المدخلات المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة صراحة.
5,637,053,532.72	4,531,713,893.72	11,289,873,672.44	24,081,981,504.18	8,369,319,413.68		تكاليف سنوات سابقة
				137,643,826.05	1,199,403,776.00	رقم الأعمال المعفى
1,259,795,102.26						تخفيضات أخرى
6,896,848,634.98	4,575,520,539.80	11,339,329,695.87	24,119,238,412.18	8,520,526,209.39	1,199,403,776.00	مجموع التخفيضات

2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016
110,075,321.00	130,242,517.04	88,550,827.67				6,522,628,663.68
	2,264,351,549.85	1,444,066,720.36	1,460,037,802.12	1,690,763,109.15	8,264,602,009.65	
	953,983,894.53	1,581,078,192.41				4,011,232,559.82
7,769,671,359.30	2,337,759,679.45	2,184,954,389.89	3,429,809,158.13	3,254,042,968.30	5,024,054,462.01	10,533,861,223.50
7,879,746,680.30	5,686,337,640.87	5,298,650,130.33	4,889,846,960.25	4,944,806,077.45	13,288,656,471.66	6,522,628,663.68

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

وباستعمال معطيات الجداول السابقة فإن النتائج الجبائية للمؤسسة محل الدراسة كانت كما يلي:

الجدول رقم 3-11: النتائج الجبائية لشركة اتصالات الجزائر للفترة 2022/2010

النتيجة الجبائية	2010	2011	2012	2013
ربح (دج)	2, 210,074,975.01	3,726,381,485.09	(6,389,836,579.53)	(3,622,450,944.90)

2014	2015	2016	2017	2018
4,112,224,380.76	9,911,301,496.92	3,741,116,903.01	21,345,796,607.46	27,506,943,947.61

2019	2020	2021	2022
34,625,210,877.45	23,042,097,024.35	20,555,640,417.74	43,219,348,103.92

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول السابق بأن المؤسسة حققت أرباح جبائية متتالية باستثناء سنتي 2012 و 2013، بالتالي فهي معنية بدفع الضريبة على أرباح الشركات.

بالنسبة لمؤسستي القطاع الخاص "أردوغان للبناء" و"برومو اكسبور":

في إطار دراستنا الميدانية توجهنا إلى مكتب محافظ حسابات للحصول على القوائم المالية لبعض مؤسسات القطاع الخاص التي يُشرف على مسك محاسبتها بُغية القيام بتحليل حسابات الضرائب المؤجلة ومعرفة مصادرها، واستطعنا الحصول على القوائم المالية لخمس سنوات متتالية لكل من مؤسسة "ERDOGAN CONSTRUCTION" وهي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة تنشط في مجال البناء في القطاعين العام والخاص ذات رأسمال قدره 100,000,000.00 دج، وكذلك مؤسسة "PROMO EXPORT" ذات المسؤولية المحدودة في مجال التصدير برأس مال قدره 10,000,000.00 دج، ومن خلال القوائم المالية المُقدّمة لاحظنا أنه لا وجود لحسابات الضرائب المؤجلة (أنظر الملاحق رقم 09/08/07/06/05/04/03/02).

ومن أجل الاستفسار عن سبب عدم محاسبة الضرائب المؤجلة بالرغم من وجود مصادر للتأجيل الضريبي بالمؤسستين السابقتين اعتمدنا أسلوب المقابلة مع السيد محافظ الحسابات الذي أكد لنا بأنه لا يقوم بالإعتراف بالضرائب المؤجلة بالنسبة لجميع المؤسسات التي يمسك محاسبتها وهذا راجع للاعتبارات الجبائية حسب قوله، وحتى يتفادى الرسوم والغرامات الجبائية، وفي حقيقة الأمر فإن الضرائب المؤجلة ليست لديها أي علاقة مع الإدارة الجبائية من حيث العقوبات أو الرسوم، بل هي تقنية أو ميكانيزم لمعالجة الفروقات الزمنية المؤقتة، بالتالي يمكن القول بأن القوائم المالية التي تُعد دون الاعتراف بالضرائب المؤجلة هي قوائم مالية مشوهة بالاعتبارات الجبائية، وهذا ما يجعل الانفصال بين النظامين المحاسبي والجبائي أكثر تعقيدا.

خلاصة الفصل:

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على المؤسسات محل دراستنا والتعرف على مصادر التأجيل الضريبي ومتابعة معالجتها وانعكاسها طيلة فترة الدراسة.

حيث انطلقنا من تبيان الطريقة التي تمت بها عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي والتي كانت بأثر رجعي كما لو كان مطبقا دائما.

وتوصلنا إلى أن تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة يرتبط ارتباطا وثيقا بالمعايير ذات الصلة على غرار منافع المستخدمين، تغيير الطرق وتصحيح الأخطاء وغيرها من المعايير المحاسبية الدولية.

وتم التوصل كذلك إلى أن كل من الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية وكذا شركة اتصالات الجزائر تعرفان محدودية في تطبيق الضرائب المؤجلة إضافة إلى أنه لا توجد متابعة لهذه الفروقات الزمنية، بالتالي يمكن القول بأنها تقنية غير متحكم فيها بالنسبة للشركتين محل الدراسة، أما بالنسبة لشركتي أردوغان للبناء وبرومو للتصدير والإستيراد فلا وجود لحسابات الضرائب المؤجلة في قوائمهما المالية.

بالتالي لا يمكن الحديث عن قوائم مالية مُعبّرة عن الواقع الإقتصادي ولا يشوبها التشويه للإعتبارات الجبائية مادام أن عملية فصل المحاسبة عن الجباية بواسطة الوسيلة التقنية التي تسمح بذلك (الضرائب المؤجلة) لا تحدث بالشكل المطلوب في المؤسسات محل الدراسة.

الخاتمة

يعود الاختلاف في الأنظمة المحاسبية الدولية إلى الاختلاف في البنية الاقتصادية وكذا الأنظمة القانونية للدول، فالمحاسبة حسب المرجعية الأنجلوسكسونية هي محاسبة مستقلة تماما عن القوانين والتشريعات لاسيما القانون الجبائي، والقوائم المالية وفقا لهذه المرجعية موجهة بالدرجة الأولى لأسواق رأس المال بغية جلب المستثمرين، بينما في الدول ذات التوجه القاري ومنها الجزائر فنجد أن المحاسبة شديدة الارتباط بالقواعد والقوانين الجائية، والقوائم المالية موجهة إلى الدولة وأجهزتها في المقام الأول.

نتيجة لما سبق تولدت الحاجة إلى توافق وتوحيد محاسبين دوليين بهدف التوصل إلى قوائم مالية موحدة وقابلة للمقارنة على المستوى الدولي، فظهرت معايير دولية للمحاسبة تبنتها أغلبية الدول من بينها الجزائر في إطار عملية الإصلاح المحاسبي الشامل التي قامت بها.

تُعَدّ الضرائب المؤجلة أحد أهم محاور الإصلاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لما لها من تأثير على صحة البيانات المالية، حيث أنها تسمح بترحيل العبئ الضريبي عبر الزمن من سنة مالية إلى أخرى، بالتالي الاعتراف بالضريبة الخاصة فقط بالدورة، ومنه تكريس مفهوم الصورة الصادقة واستقلالية الدورات، هذا على المستوى الجزئي أي على مستوى المؤسسات الاقتصادية.

بينما يعتبر الهدف الرئيسي من وراء محاسبة الضرائب المؤجلة فصل النظامين المحاسبي والجبائي عن بعضهما باعتبارها الوسيلة التقنية التي تسمح بذلك.

في هذا السياق نجد معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تلتزم بتطبيق تقنية الضرائب المؤجلة ولا تعطيها الإهتمام اللازم، وهذا راجع لعدة معوقات أهمها غياب البيئة الاقتصادية الملائمة وضغط التشريع الجبائي على الممارسات المحاسبية، إضافة لعدم فهم ميكانيزم التحاسب الضريبي المؤجل بسبب ضعف التأهيل بالنسبة للمحاسبين والمختصين في الميدان.

نتائج اختبار الفرضيات:

فيما يخص الفرضية الأولى: والتي مفادها بأن تلتزم الشركات محل دراستنا بتطبيق تقنية الضرائب المؤجلة من خلال النظام المحاسبي المالي، فقد توصلنا إلى نفيها، حيث أن الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية وكذا شركة اتصالات الجزائر تعترفان بالضرائب المؤجلة بشكل جد محدود، بينما شركتي أردوغان للبناء و برومو إكسبور لا تلتزمان بتطبيق الضرائب المؤجلة في قوائمهما المالية، بالتالي يمكن القول بأن الالتزام بتطبيق تقنية الضرائب المؤجلة غير كاف، وهذا راجع لانعدام الحوار بين المؤسسات وإدارة الضرائب من جهة، وعدم التحكم في هذه التقنية من جهة أخرى.

بخصوص الفرضية الثانية: المتعلقة بكون الضرائب المؤجلة تعرف تطبيقا موسّعا في الشركات محل الدراسة، ولا يمكن حصرها في بعض المصادر، فقد تم نفيها كذلك، حيث أن تطبيق الضرائب المؤجلة بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة محدود جدا ويقتصر فقط على منافع المستخدمين، أتعاب محافظ الحسابات والعطل مدفوعة الأجر.

نتائج الدراسة:

خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج في شقيها النظري والتطبيقي تتلخص في النقاط التالية:

1. تُصنّف العلاقة المحاسبية الجبائية ضمن ثلاث مقاربات:

- ✓ علاقة ارتباط كامل وتام، ونقول عن المحاسبة أنها جبائية بآتم معنى الكلمة؛
 - ✓ علاقة ارتباط جزئي (نسبي)، في هذه الحالة تكون مخرجات النظام المحاسبي هي مدخلات للنظام الجبائي؛
 - ✓ إستقلالية تامة بين النظامين، حيث تتفصل المحاسبة بقواعدها ومبادئها وطرق الإفصاح عن البيانات المالية عن الجبائية إنفصالا تاما؛
2. تنتظر مقارنة الإستقلالية للضريبة على أنها عبء من أعباء الدورات المحاسبية، بالتالي يجب أن تحمل على هذه الدورات حسب تعلقها بها؛
3. تعتبر الضرائب المؤجلة ميكانيزم يسمح بمراعات الأثر الجبائي لمختلف العمليات المحاسبية في العبء الضريبي للدورة التي تمت فيها محاسبة هذه العمليات؛
4. يعتبر الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية جسرا للإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، حيث يسمح بمعالجة الفروقات الزمنية المؤقتة والدائمة خارج المحاسبة وصولا للربح الجبائي؛
5. يعد تطبيق طريقة التأجيل الضريبي محدودا جدا إلى منعدم بالنسبة للمؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، ويقتصر على بعض الحالات فقط على غرار منافع المستخدمين؛
6. تعد العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي في الجزائر علاقة انفصال ضعيف جدا في ظل التطبيق المحدود للضرائب المؤجلة بالرغم من مرور أكثر من عشر سنوات على تطبيق النظام المحاسبي المالي.

التوصيات والإقتراحات

نستطيع بهذا الصدد تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة إعادة تكييف بعض القواعد الجبائية لا سيما المادة 141 مكرر من القانون الجبائي حتى لا تعيق تطبيق مبادئ النظام المحاسبي المالي.
- إنشاء مصلحة فرعية مشتركة للمحاسبة والجباية على مستوى المؤسسات الاقتصادية مهمتها الأساسية تسجيل، متابعة وتسوية حسابات الضرائب المؤجلة أصول وخصوم.
- تشجيع وتعزيز الحوار بين المؤسسات الاقتصادية وكذا المصالح الجبائية.
- تفعيل دور الهيئات المحاسبية الوطنية على غرار المجلس الوطني للمحاسبة وكذا تعزيز دور محافظي الحسابات من أجل حث المؤسسات الاقتصادية على ضرورة تطبيق الضرائب المؤجلة ومتابعة حساباتها.

آفاق الدراسة

تفتح هذه الدراسة مجالا للبحث في المواضيع التالية:

- أهمية تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية المجمعة - دراسة مقارنة-.
- مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة من خلال النظام المحاسبي المالي.

قائمة المراجع

I- المراجع باللغة العربية:

1- الكتب والموسوعات:

- 1- إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 2- جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- 3- حمود أعاد القيسي، المالية العامة والتشريع الجبائي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة 3، الأردن، بدون سنة نشر.
- 4- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007.
- 5- حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 6- حنيفة بن ربيع، عبد الحميد حسياني، بوعلام صالح، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، منشورات كلبيك، الطبعة 1، الجزائر، 2013.
- 7- رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- 8- سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية - مدخل تحليلي مقارنة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002.
- 9- طارق عبد العال، موسوعة المعايير الدولية، الجزء 5.
- 10- عبد الرحيم الفاتح الأمين، الطاهر خليفة، المحاسبة المالية مدخل عملي - أساليب عملية، مكتبة الرشد للنشر، الطبعة 01، 2014.
- 11- عبد المجيد قدي، مدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 12- علي يوسف، المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضمن الفعاليات العلمية لهيئة الأوراق والأسواق المالية، دمشق، 2009.
- 13- لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد scf تمارين وتطبيقات محلولة، الصفحات الزرقاء، 2014.
- 14- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، عمان، 2008.
- 15- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة 1، دار هومة، الجزائر، 2003.
- 16- محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والغرض والإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة 1، 2004.

- 17- محمود أبو نصار، محفوظ المشاعلة، فراس عطاء الله الشهبان، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق، مطابع الدستور التجارية، الطبعة 3، الأردن، 2005.
- 18- مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 01، 2008.
- 19- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
- 20- وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007.
- 21- يسرى أبو العلاء، محمد الصغير بعلي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية، 2008.
- 2- أطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير:
 - 1- أحمد مقدمي، النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2006.
 - 2- سعاد بورويصة، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010.
 - 3- سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2010.
 - 4- شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة بريتش بتروليوم، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007.
 - 5- علي محمود رمضان، أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية)، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2014.
 - 6- عمر تركي هزاع العجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية دراسة إختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للإستثمار، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الوسط، 2013.
 - 7- محمد قبالي، آفاق تطبيق المعيار الدولي رقم 12 ضرائب الدخل "IAS 12" في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب - البليدة -، 2013.
 - 8- هشام محمود، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، 2010.

- 9- هيثم ممدوح حمدان العبادي، مدى مواءمة قوانين وتشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة عمان، الأردن، 2003.
 - 10- يوسف قاشي، واقع النظام الجبائي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2015.
- 3- المقالات:**
- 1- أحمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير، الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24، المجلد 6، ماي 2009.
 - 2- أحمد عبد الصبور الدجاوي، مفاهيم أساسية حول السياسة الضريبية، مجلة الميزان، بدون سنة نشر.
 - 3- جمال عمورة، تجميع القوائم المالية باستخدام طريقة التكافؤ وتغير محيط التجميع: حساب فارق الاقتناء وفقا للنظريات المفسرة للتجميع والمعايير المحاسبية للإبلاغ المالي الدولية، المجلد 02، العدد 27، 2013.
 - 4- خالد عارجي، محمد طالبي، المعالجة المحاسبية والجبائية الضريبية المؤجلة (دراسة حالة توضيحية)، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 01، جوان 2021.
 - 5- سعيدي بن شهرة، قمان عمر، أثر الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق متطلبات IAS12 على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة الشركة الجزائرية مجمع سوناطراك، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، أبريل 2021.
 - 6- سمير عبد العظيم الجبلي، دراسة تحليلية لمشاكل التطبيق العملي للضريبة على الدخل في ضوء معايير المحاسبة المصرية ومقترحات العلاج، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 3، العدد 1، 2018.
 - 7- صديق حسوس، شريط صلاح الدين، الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات إقتصادية-، المجلد 31، العدد 02، 2016.
 - 8- ظاهر شاهر القشي، محمد منصور العقلة، أثر الالتزام بمبدأ الاعتراف بالإيراد على مشكلات قياس مصادر الدخل في القنوات الفضائية العربية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 01، 2015.
 - 9- عبد الجليل بدوي، النظام الجبائي التونسي ودوره في قيام العدالة الإجتماعية، المنتدى التونسي للحقوق الاقتصادية، 2011.

- 10- علاء فريد عبد الأحد، المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحويل "من التحاسب الضريبي إلى المحاسبة الضريبية"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، المجلد 07، العدد 13، 2014.
- 11- علاء فريد عبد الأحد، المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحويل (من التحاسب الضريبي إلى المحاسبة الضريبية)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 07، العدد 13، 2014.
- 12- عمرو هشام محمد، محمد سلمان الزهري، إصلاح النظام الضريبي في العراق كمدخل لاستقرار العوائد المالية، مجلة المستثمرين للدراسات العربية والدولية، العدد 5، 2017.
- 13- مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي - المفهوم، المبررات/الأهداف-، مجلة الباحث، العدد 04، 2006.
- 14- مصطفى عقاري ، مفهوم الدخل واستخداماته، مجلة العلوم الإنسانية والإجتماعية، المجلد 6، العدد 13، 2005.
- 15- المعتز بالله منادي، ياسين بشير، النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف ممارسات المحاسبة بين المرجعيين الفرنسية الأنجلوساكسونية، مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 06، العدد 10، 2018.
- 16- منصور بن عمارة، تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي، مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2014.
- 17- يحي عبد اللاوي، زهواني رضا، إدارة تجميع الحسابات في المجمعات الاقتصادية: الإجراءات، التنظيمات دراسة حالة مجمع S N T R، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 18، 2017.
- 18- يوسف مامش، محاسبة المجموعات، مطبوعة علمية، جامعة الجزائر 3، 2015.
- 4- **الجريدة الرسمية والمراسيم والقرارات:**
 - 1- الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية، العدد 49، الأمر 10-01، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2010، مؤرخ في 2010-08-29.
 - 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، تتضمن القرار الوزاري المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
 - 3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، القرار الوزاري المؤرخ في 2008/05/28 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07.

4- القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

5- المواقع الإلكترونية:

- 1- <http://www.nfdgi.goo.dz>,
الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2023.
- 2- <http://www.nfdgi.gov.dz> la fiscalité des produits financiers pour 2021.
- 3- www.netatlance.fr/uploaded_files/docs.
- 4- http://essources.auneg.fr/nuxeo/site/esupversions/893f7469-71f1-485f-b9a1a5a4ec9acc03/IFRS_Nan2013/Co/144.Html.
- 5- <https://www.researchgate.net/publication/348176842>.
بغريش محمد، المحاسبة المالية المعمقة، مطبوعة جامعية، متصفح بتاريخ 2021/11/27.
- 6- http://www.netatlance.fr/uploaded_files/docs.
- 7- <http://www.Focusifrs.com>.
- 8- <https://www.economie.gouv.fr>, Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs, document examiné par le collège du conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), 19 janvier 2018.
- 9- <https://www.sntf.dz/index.php/le-groupe-sntf>

II - المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Aissa Salim Kaci, Formation sur la Liasse Fiscale 2011, Centre de perfectionnement de l'entreprise Sonatrach.
- 2- Ali Garmilis, Chantal Poty, Comptabilité Financière, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2002.
- 3- Assia MOULA, Les impôts différés : Une perception économique de l'impôt sur le résultat et un vecteur de communication - L'expérience de l'Algérie-, revue d'études financières, comptables et administratives, N°06, Décembre 2016.
- 4- Brahim Tiguemounine, Cours sur l'impôt sur le résultat selon le référentiel SCF Version améliorée(Préparation à l'examen du Diplôme d'Expert-Comptable, CNC / ISGP.
- 5- Cyrille Mandou, Beysulaytaç, comptabilité générale de l'entreprise instruments et procédures, de boeck, 3^{ème} édition, 2013.
- 6- Djelloul Boubir, Consolidation des comptes comparatifs SCF/IFRS, édition sahel, Alger, 2013.
- 7- Francois Deruel, Finance publiques, édition Dalloz, Paris, 1995.
- 8- Frédéric Gielen, John Hegarty, an accounting and taxation conundrum (a pan-European perspective on tax accounting implications of IFRS adoption), world bank, September, 2007.
- 9- Jacqueline Langot, comptabilité Anglo-Saxonne : norme Mécanismes et Document financiers, 3^{ème} édition, Economica, Paris, 1997.

- 10- Jeno BEKE, **comparative analyses in international accounting system**, international management journal, Hungary, vol.01 No. 1-2 (December-January), 2012.
- 11- Ministère des finances, conseil national de la comptabilité, **note méthodologique de première application du système comptable financier « SCF », les stocks**.
- 12- Mourad El Besseghi, **Formations sur Les Impôts Différés Selon Les Normes IAS/ IFRS et le SCE**, 2010.
- 13- Navid Vahid, Mohammed Reza dehghanpour, Hamid Reza Nasirigadeh, **comparison between accounting profit and economic profit and its effect on optimal point of production**, European online journal of Natural and social sciences, vol 02, N° 03, 2013.
- 14- Oukhellou A, **Problématique et démarche de révision des impôts différés –cas des filiales marocaines des sociétés étrangères**, mémoire d’expertise comptable sous la direction de l’expert M.F.BRITEL). institut supérieur de commerce et d’administration, Maroc (2006).
- 15- Rachida Boursali, **Les Normes Comptables Du SCE**, AloulfiaTalita.
- 16- Ratiba Aoudjit, **Le Système Comptable Financier**, ENAG édition, Algérie.
- 17- Robert Obert, **Initiation a la comptabilité**, publier sur : [http:// robert . obert](http://robert.obert). Pages perso-orangé. Fr, 2010.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01: حسابات النتائج للشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية لسنة 2019

S.N.T.F. SIEGE
21,23 Brd MOHAMED VEDITION_DU:02/03/2023 11: 0
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19**COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire**

	NOTE	2019	2018
Ventes et produits annexes		249 053 134,97	248 717 127,93
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		17 458 585 077,00	16 247 482 000,00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		17 707 638 211,97	16 496 199 127,93
Achats consommés		-21 416 608,08	-39 848 437,69
Services extérieurs et autres consommations		-773 081 652,88	-1 437 204 296,69
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-794 498 260,96	-1 477 052 734,38
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		16 913 139 951,01	15 019 146 393,55
Charges de personnel		-1 388 203 162,09	-886 906 163,28
Impôts, taxes et versements assimilés		-63 254 388,48	-93 074 012,87
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		15 461 682 400,44	14 039 166 217,40
Autres produits opérationnels		1 730 643 783,20	1 588 534 480,57
Autres charges opérationnelles		-210 790 588,75	-661 335 112,12
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-3 642 795 357,30	-3 326 957 531,91
Reprise sur pertes de valeur et provisions		662 176 432,48	2 508 553 946,82
V- RESULTAT OPERATIONNEL		14 000 916 670,07	14 147 962 000,76
Produits financiers		1 034 122 282,44	1 968 939 368,43
Charges financières		-706 199 585,64	-376 166 344,96
VI-RESULTAT FINANCIER		327 922 696,80	1 592 773 023,47
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		14 328 839 366,87	15 740 735 024,23
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			3 459 466,02
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		21 134 580 710,09	22 562 226 923,75
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-6 805 741 343,22	-6 818 032 433,50
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		14 328 839 366,87	15 744 194 490,25
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		14 328 839 366,87	15 744 194 490,25

الملحق رقم 02: حسابات النتائج لشركة أردوغان للبناء لسنة 2017

SARL ERDOGAN CONSTRUCTION
 LOT A EXTETION N°106 BABA HESSEN ALGER
 EXERCICE: DU 01/01/17 AU 31/12/17

COMPTE DE RESULTATS

	2017	2016
Ventes et produits annexes	1 698 400,00	
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	1 698 400,00	0,00
Achats consommés	-330 000,00	
Services extérieurs et autres consommations	-1 859 913,17	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-2 189 913,17	0,00
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	-491 513,17	0,00
Charges de personnel	-2 009 048,70	
Impôts, taxes et versements assimilés	-9 818,69	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-2 510 380,56	0,00
Autres produits opérationnels	0,04	
Autres charges opérationnelles	-6 399,73	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		
V-RESULTAT OPERATIONNEL	-2 516 780,25	0,00
Produits financiers		
Charges financières		
VI-RESULTAT FINANCIER	0,00	0,00
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)	-2 516 780,25	0,00
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 698 400,04	0,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-4 215 180,29	0,00
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-2 516 780,25	0,00
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-2 516 780,25	0,00
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence		
(1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

الملحق رقم 03: حسابات النتائج لشركة أردوغان للبناء لسنة 2018

SARL ERDOGAN CONSTRUCTION
 LOT A EXTETION N°106 BABA HESSEN ALGER
 EXERCICE: DU 01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE DE RESULTATS

	2018	2017
Ventes et produits annexes	12 606 950,00	1 698 400,00
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	12 606 950,00	1 698 400,00
Achats consommés	-97 500,00	-330 000,00
Services extérieurs et autres consommations	-6 344 205,75	-1 859 913,17
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-6 441 705,75	-2 189 913,17
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	6 165 244,25	-491 513,17
Charges de personnel	-7 519 859,10	-2 009 048,70
Impôts, taxes et versements assimilés	-163 743,13	-9 818,69
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-1 518 357,98	-2 510 380,56
Autres produits opérationnels	159,02	0,04
Autres charges opérationnelles	-71 719,20	-6 399,73
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		
V-RESULTAT OPERATIONNEL	-1 589 918,16	-2 516 780,25
Produits financiers		
Charges financières		
VI-RESULTAT FINANCIER	0,00	0,00
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)	-1 589 918,16	-2 516 780,25
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-10 000,00	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	12 607 109,02	1 698 400,04
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-14 207 027,18	-4 215 180,29
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-1 599 918,16	-2 516 780,25
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-1 599 918,16	-2 516 780,25
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence		
(1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

الملحق رقم 04: حسابات النتائج لشركة أردوغان للبناء لسنة 2019

SARL ERDOGAN CONSTRUCTION
 LOT A EXTETION N°106 BABA HESSEN ALGER
 EXERCICE: DU 01/01/19 AU 31/12/19

COMPTE DE RESULTATS

	2019	2018
Ventes et produits annexes	14 843 556,00	12 606 950,00
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	14 843 556,00	12 606 950,00
Achats consommés	-1 427 888,00	-97 500,00
Services extérieurs et autres consommations	-1 656 346,00	-6 344 205,75
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-3 084 234,00	-6 441 705,75
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	11 759 322,00	6 165 244,25
Charges de personnel	-6 623 589,88	-7 519 859,10
Impôts, taxes et versements assimilés	-410 090,57	-163 743,13
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	4 725 641,55	-1 518 357,98
Autres produits opérationnels	0,44	159,02
Autres charges opérationnelles	-24 023,45	-71 719,20
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		
V-RESULTAT OPERATIONNEL	4 701 618,54	-1 589 918,16
Produits financiers		
Charges financières		
VI-RESULTAT FINANCIER	0,00	0,00
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)	4 701 618,54	-1 589 918,16
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-158 815,00	-10 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	14 843 556,44	12 607 109,02
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-10 300 752,90	-14 207 027,18
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	4 542 803,54	-1 599 918,16
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	4 542 803,54	-1 599 918,16
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence		
(1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

الملحق رقم 05: حسابات النتائج لشركة أردوغان للبناء لسنة 2020

SARL ERDOGAN CONSTRUCTION
 LOT C EXTETION A LOT N°106 BABA HESSEN ALGER
 EXERCICE: DU 01/01/20 AU 31/12/20

COMPTE DE RESULTATS

	2020	2019
Ventes et produits annexes	59 940 938,12	14 843 556,00
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	59 940 938,12	14 843 556,00
Achats consommés	-5 887 480,86	-1 427 888,00
Services extérieurs et autres consommations	-38 646 772,50	-1 656 346,00
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-44 534 253,36	-3 084 234,00
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	15 406 684,76	11 759 322,00
Charges de personnel	-8 736 034,04	-6 623 589,88
Impôts, taxes et versements assimilés	-1 306 014,76	-410 090,57
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	5 364 635,96	4 725 641,55
Autres produits opérationnels	0,05	0,44
Autres charges opérationnelles	-45 212,25	-24 023,45
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-26 789,00	
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		
V-RESULTAT OPERATIONNEL	5 292 634,76	4 701 618,54
Produits financiers		
Charges financières		
VI-RESULTAT FINANCIER	0,00	0,00
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)	5 292 634,76	4 701 618,54
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-1 227 704,00	-158 815,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	59 940 938,17	14 843 556,44
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-55 876 007,41	-10 300 752,90
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	4 064 930,76	4 542 803,54
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	4 064 930,76	4 542 803,54
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence		
(1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

الملحق رقم 06: حسابات النتائج لشركة أردوغان للبناء لسنة 2021

SARL ERDOGAN CONSTRUCTION

HAOUCHE EL BEY BT 27 1er ETAG ILOT 607 SECTION 04 BOUMERDES

EXERCICE: DU 01/01/21 AU 31/12/21

COMPTE DE RESULTATS

	2021	2020
Ventes et produits annexes	84 834 935,55	59 940 938,12
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	84 834 935,55	59 940 938,12
Achats consommés	-33 651 334,28	-5 887 480,86
Services extérieurs et autres consommations	-34 706 974,59	-38 646 772,50
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-68 358 308,87	-44 534 253,36
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	16 476 626,68	15 406 684,76
Charges de personnel	-10 523 801,17	-8 736 034,04
Impôts, taxes et versements assimilés	-736 979,07	-1 306 014,76
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	5 215 846,44	5 364 635,96
Autres produits opérationnels		0,05
Autres charges opérationnelles	-44 250,08	-45 212,25
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-79 466,88	-26 789,00
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		
V-RESULTAT OPERATIONNEL	5 092 129,48	5 292 634,76
Produits financiers		
Charges financières		
VI-RESULTAT FINANCIER	0,00	0,00
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)	5 092 129,48	5 292 634,76
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-1 181 367,00	-1 227 704,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	84 834 935,55	59 940 938,17
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-80 924 173,07	-55 876 007,41
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	3 910 762,48	4 064 930,76
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	3 910 762,48	4 064 930,76
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence		
(1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

الملحق رقم 07: حسابات النتائج لشركة برومو للإستيراد لسنة 2019

SARL PROMO EXPORT
12 RUE SAADAN ALGER CENTRE ALGER
EXERCICE: DU 01/01/19 AU 31/12/19

COMPTE DE RESULTATS

	2019	2018
Ventes et produits annexes	57 771 160,00	
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	57 771 160,00	0,00
Achats consommés	-49 963 592,60	
Services extérieurs et autres consommations	-1 259 737,83	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-51 223 330,43	0,00
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	6 547 829,57	0,00
Charges de personnel	-626 374,56	
Impôts, taxes et versements assimilés	-1 064 328,30	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	4 857 126,71	0,00
Autres produits opérationnels	0,33	
Autres charges opérationnelles	-3 360,00	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		
V-RESULTAT OPERATIONNEL	4 853 767,04	0,00
Produits financiers		
Charges financières	-260 329,02	
VI-RESULTAT FINANCIER	-260 329,02	0,00
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)	4 593 438,02	0,00
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-1 195 167,00	-10 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	57 771 160,33	0,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-54 372 889,31	-10 000,00
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	3 398 271,02	-10 000,00
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	3 398 271,02	-10 000,00
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

الملحق رقم 08: حسابات النتائج لشركة برومو للإستيراد لسنة 2020

SARL PROMO EXPORT
12 RUE SAADAN ALGER CENTRE ALGER
EXERCICE: DU 01/01/20 AU 31/12/20

COMPTE DE RESULTATS

	2020	2019
Ventes et produits annexes	91 618 132,75	57 771 160,00
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	91 618 132,75	57 771 160,00
Achats consommés	-81 038 976,02	-49 963 592,60
Services extérieurs et autres consommations	-1 859 691,89	-1 259 737,83
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-82 898 667,91	-51 223 330,43
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	8 719 464,84	6 547 829,57
Charges de personnel	-1 284 254,05	-626 374,56
Impôts, taxes et versements assimilés	-2 093 351,88	-1 064 328,30
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	5 341 858,91	4 857 126,71
Autres produits opérationnels	0,48	0,33
Autres charges opérationnelles		-3 360,00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-51 462,57	
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		
V-RESULTAT OPERATIONNEL	5 290 396,82	4 853 767,04
Produits financiers	32 426,82	
Charges financières	-2 213 220,13	-260 329,02
VI-RESULTAT FINANCIER	-2 180 793,31	-260 329,02
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)	3 109 603,51	4 593 438,02
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-808 497,00	-1 195 167,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	91 650 560,05	57 771 160,33
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-89 349 453,54	-54 372 889,31
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 301 106,51	3 398 271,02
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	2 301 106,51	3 398 271,02
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence		
(1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

الملحق رقم 09: حسابات النتائج لشركة برومو للإستيراد لسنة 2021

SARL PROMO EXPORT
12 RUE SAADAN ALGER CENTRE ALGER
EXERCICE: DU 01/01/21 AU 31/12/21

COMPTE DE RESULTATS

	2021	2020
Ventes et produits annexes	193 037 003,51	91 618 132,75
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	193 037 003,51	91 618 132,75
Achats consommés	-	-81 038 976,02
Services extérieurs et autres consommations	-2 687 632,82	-1 859 691,89
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-	-82 898 667,91
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	13 149 691,80	8 719 464,84
Charges de personnel	-1 642 635,10	-1 284 254,05
Impôts, taxes et versements assimilés	-3 383 615,14	-2 093 351,88
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	8 123 441,56	5 341 858,91
Autres produits opérationnels	1 695,54	0,48
Autres charges opérationnelles	-1 186,00	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-483 502,11	-51 462,57
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		
V-RESULTAT OPERATIONNEL	7 640 448,99	5 290 396,82
Produits financiers	158 921,19	32 426,82
Charges financières	-1 719 638,19	-2 213 220,13
VI-RESULTAT FINANCIER	-1 560 717,00	-2 180 793,31
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)	6 079 731,99	3 109 603,51
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-1 580 731,00	-808 497,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	193 197 620,24	91 650 560,05
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-	-89 349 453,54
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	4 499 000,99	2 301 106,51
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	4 499 000,99	2 301 106,51
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence		
(1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

