الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير

ميدان: العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

فرع: مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

أهمية توافق القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي

إعداد الطالبة:

❖ عيلان خضرة

تحت اشراف الأستاذ:

❖ عريوة راشيد

السنة الجامعية: 2021/2020

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع ثمرة جهد وعناء

إلى من علمني مبادئ الإيمان والأخلاق وتعب لراحتي وغرس فيا حب العلم والمعرفة

أبي حفظه الله ورعاه

إلى من أنارت لي طريقي بالنصح والإرشاد بحسن بيانها:

أمي الغالية حفظها الله

إلى إخوتي وأخواتي كل واحد باسمه

(سميحة، خديجة، عبد النور، بسمة، ياسين، عادل، لينا، بهاء الدين، المعتصم بالله)

إلى من شاركوني أفراحي وأحزاني وتقاسموا معي أحلى الأيام وأروعها...

الأقرب إلى قلبي أصدقائي

وإلى كل قلوب كانت تفرح لفرحتي، وتأسى لما يصيبني

وإلى بلد العزة والكرامة الجزائر الحبيبُة.

شكر وتقدير

بفضل المولى عز وجل وبتوفيق منه تمكنت من تقديم هذا العمل المتواضع فالحمد والشكر لله.

اعترافا بالفضل والتقدير للجميل يسرني أن أتقدم بخالص عبارات الشكر والعرفان إلى كل من ساعدني وشجعني على إنجاز هذا العمل.

وأخص بالذكر الأستاذ "عريوة راشيد" الذي تكرم بالإشراف على هذا العمل وعلى نصائحه المستمرة، وتوجيياته القيمة، وكذلك على ما بذله من جهود كانت لي سندا لأجل إثراء هذه الدراسة.

وأخيرا أسدي عبارات العرفان إلى كل شخص مد لي يد المساعدة لانجاز هذه الأطروحة من قريب أو بعيد.

الملخص:

تمثل هذه الدراسة محاولة لإيضاح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، من خلال دراسة تشخيصية لكل نتيجة وتحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بها، حيث لخصت الدراسة مراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وأهم الضرائب المكونة للنظام الجبائي الجزائري التي تحدد انطلاقا من النتيجتين المحاسبية والجبائية المتمثلة في الضريبة على أرباح الشركات والضرائب المؤجلة التي تحسب لسد الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

واتضح من خلال الدراسة انه من اجل ضمان قوائم مالية تخدم أهداف المؤسسة والإدارة الضريبية، وجب على الدولة الجزائرية القيام بملائمة وتكييف القوانين والتشريعات الجبائية مع الواقع المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية: النتيجة المحاسبية، النتيجة الجبائية، الضرائب المؤجلة.

Résumé :

Cette étude représente une tentative de clarifier la façon dont la transition du résultat comptable au résultat fiscal، à travers une étude de diagnostic pour chaque résultat et l'identification des différents concepts connexes، où il résume les étapes de l'étude de la transition du résultat comptable au résultat fiscal et les Impôts les plus importants du système de fiscal algérien qui établit les résultats comptables et fiscaux concepts Impôt sur les bénéfices des sociétés et impôts différés، qui sont calculés pour combler la différence entre le résultat comptable et le résultat fiscal.

L'étude a constaté que pour garantir les états financiers qui servent les objectifs de l'institution et de l'administration fiscale، l'Etat algérien doit adapter et adapter les lois et législations fiscales à la nouvelle réalité comptable .

Mots-clés : résultat comptable، résultat fiscal، impôts différés.

فهرس المحتويات

البيان	الصفحة
الاهداء	
شكر وعرفان	
الملخص	أ
فهرس المحتويات	ب
فهرس الاشكال	هـ
المقدمة عامة	و
الفصل الاول: مدخل النظام المحاسبي المالي	1
تمهيد للفصل	2
المبحث الاول: ماهية النظام المحاسبي المالي	3
المطلب الاول: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه	3
الفرع الاول: مفهوم النظام المحاسبي المالي	3
الفرع الثاني: مكونات الاطار التشريعي والمتضمن النظام المحاسبي المالي	3
الفرع الثالث: مجال التطبيق النظام	4
المطلب الثاني: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي وتحدياته	5
الفرع الاول: لأهمية النظام المحاسبي المالي	5
الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي	6
الفرع الثالث :تحديات النظام المحاسبي المالي	6
المطلب الثالث: أسباب وخصائص تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي	7

الفرع الاول:اسباب تبنى النظام المحاسبي المالي	7
الفرع الثاني: خصائص النظام المحاسبي المالي	8
المبحث الثاني: القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي	12
المطلب الاول: ماهية القوائم المالية	12
الفرع الاول: تعريف بالقوائم المالية	12
الفرع الثاني: خصائص القوائم المالية	12
المطلب الثاني: عناصر ومحتويات القوائم المالية	13
الفرع الأول: الميزانية	13
الفرع الثاني: حساب النتائج	21
الفرع الثالث :جدول سيولة الخزينة(قائمة التدفقات النقدية)	25
الفرع الرابع: جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة حقوق الملكية أو قائمة الأرباح المحتجزة)	26
الفرع الخامس :ملحق الكشوف المالية	27
خلاصة الفصل	27
الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية	28
تمهيد	29
المبحث الاول: تحديد النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها	30
المطلب الأول: تحديد نتيجة الجبائية	30
الفرع الأول: مفهوم النتيجة الجبائية	30
الفرع الثاني: العناصر المكونة للنتيجة الجبائية	31

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية	32
الفرع الاول: المعالجة الجبائية للأعباء المخفضة الإعفاءات	32
الفرع الثاني: المعالجة الجبائية لعناصر الاستردادات	33
الفرع الثالث:	37
الفرع الرابع: المعالجة الجبائية لخسائر السنوات السابقة	39
المبحث الثاني: عرض المعيار الدولي الضريبة على الدخل رقم12	39
المطلب الأول: النشأة والظهور	39
المطلب الثاني: هدف المعيار	40
المطلب الثالث: نطاق المعيار	40
المطلب الرابع: بعض المصطلحات المتعلقة بالضريبة المؤجلة	41
المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة	43
المطلب الأول: ماهية الضرائب المؤجلة	43
الفرع الأول: تعريف الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي	43
الفرع الثاني: تعريف الضريبة المؤجلة حسب المعايير المحاسبية الدولية	44
الفرع الثالث: تعريف الضريبة المؤجلة حسب بعض الباحثين	44
المطلب الثاني: مجال تطبيق الضرائب المؤجلة وأصنافها	45
الفرع الأول: مجال التطبيق	45
الفرع الثاني: تصنيف الضرائب المؤجلة	45
المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة	46
الفرع الأول: الضرائب المؤجلة أصول	46

الفرع الثاني: الضرائب المؤجلة خصوم	47
خلاصة الفصل	48
خاتمة	49
قائمة المصادر ومراجع	53

قائمة الاشكال

البيان	الصفحة
الشكل رقم(1): مكونات النظام المحاسبي المالي الجزائري	4
جدول رقم (2): فهم الضرائب المؤجلة	56

المقدمة العامة

عرفت الممارسة المحاسبية تعايشا كبيرا مع التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية على مر العقود في المحيط الذي كانت تستعمل فيه المعلومات المحاسبية، ومع التغيرات التي يشهدها العالم في العقود الأخيرة من انتشار للشركات الدولية وامتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول المختلفة وزوال الحواجز أمام تنقل السلع والخدمات والتطور الهائل في عمل الأسواق المالية نتج عن ذلك بعض القضايا والمستجدات في البيئة المحاسبية، كان لابد من معالجة تلك المشاكل وايجاد الحلول الناجعة لها، مع بدايات السبعينات من القرن العشرين ظهرت المعايير المحاسبية الدولية كنتيجة لمجهود منظمات مهنية كانت تسعى لتحقيق التوافق المحاسبي بين الدول، وأصبحت هذه المعايير أهم وسيلة لتنظم العمل المحاسبي على المستوى الدولي، وأخذت موقعها من القبول العام الذي تتمتع به فالممارسات المحاسبية المعدة وفقها تمتاز بأنها محل ثقة ومصداقية من قبل متخذي القرار، لذلك أصبح هناك توجه عالمي إلى تبني هذه المعايير لهدف تحقيق مكاسب اقتصادية.

وبهدف اندماج الجزائر ضمن الاقتصاد العالمي وتفتحها على العولمة، من خلال انضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة، قامت بعدة إصلاحات اقتصادية، مست هذه الإصلاحات جوانب عديدة من بينها إصلاح نظامها المحاسبي، وذلك بإعادة هيكلته واعتماد نظام محاسبي مالي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل وجود التشريعات الجبائية افرز عدت اختلافات وفروقات ومن اهمها وجود اهتلاكات والضرائب المؤجلة، وهو ماجعل من الضروري العمل على ملائمة متطلبات قواعد الجبائية مع النظام المحاسبي.

ومما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

مامدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع المتطلبات النظام الجبائي؟

وللالمام بالموضوع نطرح اسئلة الفرعية التالية:

- ماهو محتوى النظام المحاسبي المالي؟
- كيف تحدد النتيجة الجبائية في الجزائر؟ وما هي العناصر المكونة لها؟

- ماذا نقصد بالضرائب المؤجلة؟ وكيف تعالج ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم12 الضرائب على الدخل؟

وكإجابة مبدئية على التساؤلات المطروحة، نضع الفرضيات الجزئية التالية:

- محتوى الإطار العام للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية عبارة عن مفاهيم موحدة في عرض معلومات مالية تتميز بالشفافية لمستخدميها.
- تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات المنصوص عليها قانونا.
- يعالج المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الضرائب المؤجلة التي تنتج عن الفروقات الناتجة من الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال دورة معينة.

- **مبررات اختيار الموضوع:**

يمكن حصر الأسباب المؤدية لاختيار هذا الموضوع في النقاط التالية:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص.
- اكتساب معرفة وخبرة للاستفادة منها مستقبلا في المجال المهاني المحاسبي.

- **أهداف الدراسة واهميتها:**

تكمن أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- محاولة الوقوف على دور القوائ المالية وفق النظام المحاسبي المالي.
- محاولة التعرف على مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لما تحتويه البيئة الجبائية من قوانين وتشريعات.
- توضيح الجانب المحاسبي والجبائي لمعالجة الضرائب المؤجلة في إطار المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الضرائب على الدخل.

- **الدراسات السابقة:**

قمنا بعملية البحث والاطلاع على بعض الدراسات السابقة التي تناولت بعض النقاط المرتبطة بالموضوع ويمكن تلخيصها كالأتي:

- رضا جاوحدو وجليلة إيمان حمدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 06/05 ماي2013.

وتناولت هذه الدراسة تحديد العلاقة القائمة بين المحاسبة والنظام الجبائي الجزائري من خلال توضيح الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، إضافة إلى عرض مختلف الآثار الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مرورا بتكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي.

- بن غانم الهام، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر (3) 2014/ 2015.

بحيث تناولت الدراسة معالجة كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وكيفية تحديدهما وفق للنظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية وتبيين العلاقة بين المحاسبة والجباية، وركزت على الضريبة على أرباح الشركات باعتبار النتيجة الجبائية وعاء لها، وتناولت أيضا أهمية المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية وأهداف المؤسسة المختلفة وكيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال دراسة الحالة التي انجزتها الدراسة.

- **منهج الدراسة:**

انطلاقا من طبيعة الدارسة والمعلومات المراد الحصول عليها تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في كل جوانب البحث.

- **صعوبات البحث:**

- افتقار المكتبة الجامعية للمراجع المتخصصة في الموضوع.
- تفشي وباء كوفيد 19، وما ترتب عنه من إغلاق المكتبات، وهو ما أثر على عملية السير الحسن للدارسة.

- **خطة بحث:**

لمعالجة الإشكال المطروح، ومن اجل اختيار صحة الفرضيات استهل موضوعي بمقدمة وأعقبته بخاتمة، حيث قسمت الدراسة إلى فصلين وهي كالآتي:

- **الفصل الاول:**

في هذا الفصل تناولنت مبحثين، المبحث الاول كان حول مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثاني تناولنا فيه القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي.

- **الفصل الثاني:**

تطرقنا فيه تحديد النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها في المبحث الاول، وتم عرض المعيار الدولي الضريبة على الدخل رقم 12، وعالجنا الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي في المبحث الثاني من هذا الفصل.

الفصل الاول

مدخل النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

في ضوء التطوارت التي يشهدها الاقتصاد الجزائري، وعملا على تشجيع الاستثمار الحقيقي يعتبر تبني النظام المحاسبي المالي تغييرا كليا للمرجعية الذي لا يقتصر فقط على ممارسة بسيطة للإصلاح المحاسبي، كون هذا النظام يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية، وانه قد ادخل تغييرات جذرية على مستوى التعاريف، المفاهيم، وغيرها، وهذا من أجل الوصول بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى إعداد، وتحليل القوائم المالية بكل شفافية، وافصاح تام على المعلومات التي يمكن أن يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في بناء القرارات وتعتبر بداية 2010 هي الانطلاق الرسمي لإعداد قوائم وفق مبادئ المحاسبة التي نص عليها القانون الخاص بالنظام المحاسبي المالي الجديد، والذي يهدف إلى تحقيق قراءة موحدة للقوائم المالية دوليا.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى مبحثين:

- المبحث الاول: ماهية النظام المحاسبي المالي
- المبحث الثاني: القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي

المبحث الاول: ماهية النظام المحاسبي المالي

المطلب الاول: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه

الفرع الاول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في25 نوفمبر2007 وحسب المادة رقم 02 من القانون 11/07 فان تطبيق احكام هذا القانون على كل شخص طبيعي او معنوي ملزم بموجب نص قانوني او تنظيمي بمسك المحاسبة المالية، مع مراعاة احكام الخاص بها. (1)

يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الاشخاص المعنويون لقواعد المحاسبة العمومية

كما جاء في المادة رقم 03 من القانون 11/07 فان المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

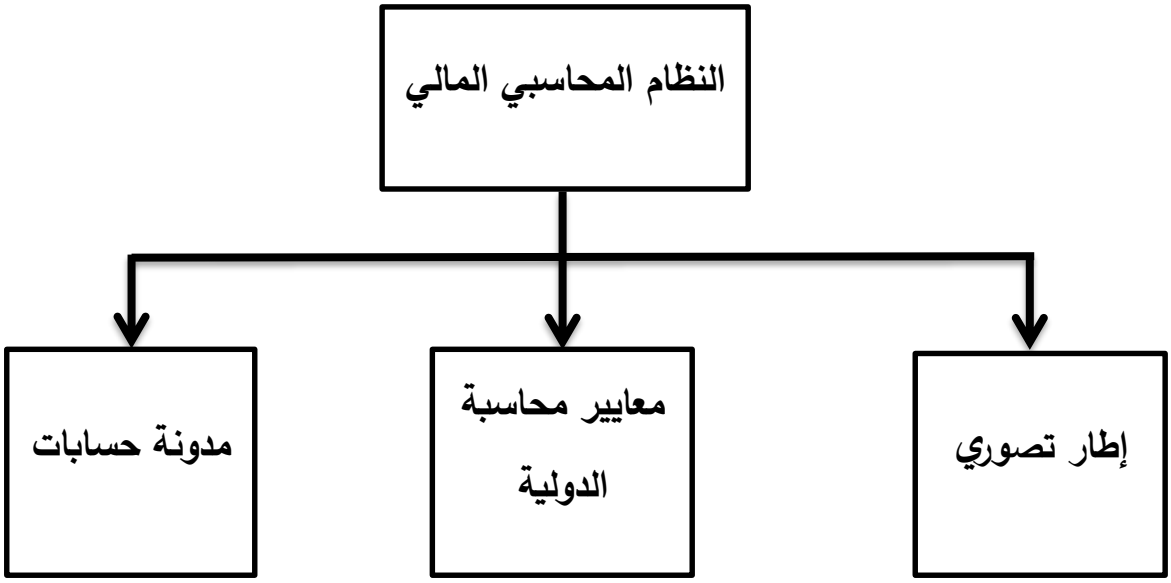
الفرع الثاني: مكونات الإطار التشريعي والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

- صدر القانون رقم 11/07 المؤرخ في25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المالي (المادة 43).
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق احكام القانون 11/07 (مادة44).
- القرر المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد أسقف رقم الاعمال وعدد المستخدمين والنشاطات المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.
- القرر المؤرخ في 26جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومدونة الحسابات الصادرة في الجريدة الرسمية عدد 19 بتاريخ 25 مارس2009. (2)
- المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 07 ابريل 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية عن طريق انظمة الاعلام الالي.

(1) شموري مونى طيبش حنان، دور النظام المحاسبي المالي في الحد من الفساد المالي، مذكرة تخرج ماستر، جامعة مسيلة، سنة 2018/2017، ص7.

(2) نفس المرجع السابق ص 8.

الشكل رقم (1) مكونات النظام المحاسبي المالي الجزائري



المصدر: سعد بوراوي، الاسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري ملتقى دولي حول النظام المحاسبي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية يومي:17-2010/01/18، ص06.

الفرع الثالث: مجال التطبيق النظام

1. حسب المادة (4)، فانه يتم تطبيق النظام المحاسبي المالي في مايلي: [1]

المادة (4) من القانون 11/07 ألزمت الكيانات التالية بمسك محاسبة مالية من خلال:

- الشركات الخاضعة الاحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الاشخاص الطبيعيون او المعنويون المنتجون للسلع او الخدمات، اذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية.
- كل الاشخاص الطبيعيون او المعنويون الخاضعين للمحاسبة المالية بموجب نص قانوني او تنظيمي.

(1)نفس المرجع السابق ص 11.

2. يستثنى من مجال تطبيق المحاسبة المالية:

- الاشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.
- كما يمكن للمؤسسات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم اعمالها وعدد مسخدميها ونشاطها الحد المعين خلال سنتين متتاليتين ان تمسك محاسبة مالية مبسطة وهذا حسب مضمون ونوع النشاط.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي وتحدياته

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، ويساهم في تقديم المعلومة المحاسبية الدولية ويساعد في تقديم أهداف عديدة. [1]

الفرع الاول: أهمية النظام المحاسبي المالي.

وتكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- يسهل مراقبة الحسابات الشركات لأنها تستند على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح، ويزيد من الشفافية حول وضعية الشركات، مما يساهم في اتخاذ قرارت صحيحة من الأطراف المتعاملة معها وخصوصا المستثمرون.
- يمثل فرصة للشركات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية.
- يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والوثوق بها أمام مستعمليها على المستويين الوطني والدولي، هذه الشفافية ستكون كضمان في استرجاع ثقتهم بالشركة والمساهمة في تعزيزها، على اعتبار أن القوائم المالية المنشورة قد تم إعدادها وفقا لمبادئ ومعايير محاسبية معترف بها دوليا.

(1)غلاب فاطمة الزهراء، مساهمة النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة تخرج ماستر، 2017/2016، ص28.

الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي.

يهدف النظام المحاسبي إلى عدة أهداف نذكر منها ما يلي: [1]

- إعطاء صور صادقة وحقيقية للوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للشركات
- جعل القوائم المالية للشركات قابلة للمقارنة للشركات نفسها عبر الزمن، وبين عدة شركات تمارس نفس القطاع داخل الوطن وخارجه.
- نشر معلومات الوافية، وصحيحة وموثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في الشركات، وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارت من طرف المستعملين.
- توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها دوليا.

الفرع الثالث: تحديات النظام المحاسبي المالي.

تتمثل فيما يلي:

- عدم تربط تبني النظام المحاسبي الجديد بإجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى.
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية.
- غياب نظام معلومات للاقتصادي الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية.
- التأخر في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين.

(1)نفس المرجع السابق.

المطلب الثالث: أسباب وخصائص تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي

الفرع الاول: اسباب تبنى النظام المحاسبي المالي.

تتمثل الأسباب تبني النظام فيما يلي:[1]

1- محاكلة تكييف تقنية المحاسبة وجعليها أكثر ملائمة لترجمة الأحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي بصفة دورية.
2- إيجاد إطار محاسبي يستجيب للممعايير الدولية في ظل الانفتاح على الاسواق الخارجية تحرير الأسعار كانشاء بورصة الجزائر.
3- يمس الاختيار الدولي الذي يقرب ممارساتنا المحاسبية بالممارسات العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر.
4- الحاجة إلى معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارت الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية وعلى مستوى المتعاميلين معها.
5- إعطاء الثقة لمتعاملين مع القوائم المالية خاصة المقرضين والمستثمرين من خلال توحيد القوائم المالية.
6- التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
7- يتعلق بالإعلان أكثر وضوحًا عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات.
8- نقائص المخطط المحاسبي الوطني: [2]

وتتمثل في النقاط التالية:

(1)روميطة عبد الحليم، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض القوائم المالية، مذكرة تخرج ماستر، سنة 2015/2014، ص 19.

(2)نفس المرجع السابق.

أ. **النقائص المفاهيمية:** وتتمثل أساسا في النقاط التالية:

- قواعد وأسس المخطط الوطني للمحاسبة لمتكن واضحة.
- المخطط الوطني للمحاسبة لا يحدد المفهوم المحاسبي للاصول والخصوم والاموال الخاصة ولا يعطي قيمة حقيقة للتكاليف.
- اهمال دور المحاسبة التحليلية التي تهدف الى حساب مختلف التكاليف وتحليل الوضعية المالية للمؤسسة.

ب. **النقائص التقنية:** وتتمثل اساسا في النقاط التالية:

- نتيجة لعدم تفصيل الحسابات سمح للمؤسسات فتح حسابات فرعية داخل الحسابات التي حددها المخطط مما يعني عدم التجانس وعدم التوحيد في العمل المحاسبي.
- عدم التمييز بين الاصول الجارية وغير الجارية
- اهمال التصنيف الوظفي عند اعداد القوائم المالية، الذي يساعد على تحديد المسؤوليات وتسهيل اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: خصائص النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي له خصائص تميزه عن المعايير المحاسبية الدولية وخصائص أخرى تميزه عن المخطط المحاسبي الوطني، ما يختص به النظام المحاسبي المالي عن الممارسة المحاسبية وفق المخطط المحاسبي الوطني نجد: [1]

- أولوية الحقيقة الإقتصادية عن الحقيقة القانونية؛
- طرق جديدة لتقييم الأصول والخصوم: القيمة العادلة؛
- مفاهيم جديدة للأعباء والإيرادات: تغيير طرق الاهتلاكات والمؤونات؛
- إضفاء الصبغة المالية عن المحاسبية وهذا ما يظهر في مخرجات النظام (شكل تقديم القوائم المالية).

(1) بلعيد وردة، أثر تطبيق النظام المحاسبي على القياس والافصاح القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، اطروحة تخرج دكتور، جامعة مسيلة، سنة 2020/2019، ص44.

- إدارج الإستثمارت المالية ضمن التثبيتات بينما كانت في السابق ضمن الحقوق؛
- التخلي عن قاعدة عدم المساس بالميزانية الافتتاحية؛
- وما يختص به عن المعايير المحاسبية الدولية نجد:

يعالج النظام المحاسبي المالي بطريقة مختصرة القطاعات الخاصة، كالبنوك والتأمينات والأدوات المالية، عقارات التوظيف والزراعة، وتكون المؤسسات الخاضعة له مجبرة على القيام بالجرد الدائم، وهو اجراء تسمح به وليس إجباري وفق المعايير المحاسبية الدولية؛

- نص النظام المحاسبي المالي على قواعد خاصة بمسك وتنظيم المحاسبة، مدونة حسابات وتسجيل العمليات في هذه الحسابات، وهي العناصر التي لم تعالج في المعايير المحاسبية الدولية. [1]
- تطرق النظام المحاسبي المالي إلى المحاسبة الخاصة بالمؤسسات المصغرة التي يسمح لها بمسك محاسبة ترتكز على حركات الخزينة، بينما معايير المحاسبة الدولية لم تنص على أي اجراء بخصوص هذه المؤسسات.
- معايير المحاسبة الد ولية يسهل تطويرها وتحديثها من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية، لأنها تصدر تباعا وتعالج الظروف الجديدة، بينما النظام المحاسبي المالي يكون وقت إعداده يحتوي فقط على نصوص المعايير الصادرة في ذلك الوقت، ويكون الإشكال بالنسبة للمعايير التي تصدر مستقبلا، هل يتم احتواؤها من خلال قوانين أو مراسيم أو يتم إعادة تشكيل النظام المحاسبي المالي.
- يمتاز النظام المحاسبي المالي بغياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي، لأنها لا تعكس الحقيقة الإقتصادية بشكل كامل؛
- لم يتطرق النظام المحاسبي المالي للمعلومة المالية المرحلية، المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم 34.

(1) نفس المرجع السابق ص45.

- وكذلك إلى التسديدات بالأسهم المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالمعلومة حسب القطاعات.
- يمكن استعمال القيمة العادلة في تقييم مختلف الأصول والخصوم حسب معايير الحاسبة الدولية، بينما وفق النظام المحاسبي المالي لا يمكن القيام بذلك إلا لبعض الأصول والخصوم فقط، مثل الأصول البيولوجية وبعض أنواع الأدوات المالية التي تقيم بالقيمة الحقيقية أو القيمة العادلة. (1)
- لم يبين النظام المحاسبي المالي ما يجب فعله عندما لا تكون شروط التسجيل ضمن الأصول والخصوم محققة بشكل كامل، وتحتاج إلى تحقيق أحداث وعوامل غير مؤكدة في المستقبل، عندما يستحيل مثلا تقدير موثوق بها واحتمال ضعيف في الحصول على المنافع الإقتصادية للأصل في المستقبل، لكن معايير المحاسبة الدولية أشارت إلى ذلك من خلال المعيار رقم37 بحيث تعتبر ذلك من الأصول والخصوم المحتملة لا يتم تسجيلها في الميزانية، إلا أنه يجب تقديم التفاصيل اللازمة عنها في الملحق.

بالإضافة إلى هذه الخصائص التي ينفرد بها النظام المحاسبي المالي هناك خصائص أخرى مشتركة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية وفي نفس الوقت تميزه عن المخطط المحاسبي الوطني نذكر منها ما يلي:

- يحتوي على إطار تصوري مستمد من النظرة الأنجلوسكسونية؛
- تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة، أي إطار مفاهيمي وليس قواعد.
- يتوافق النظام المحاسبي المالي مع نظام إقتصاد السوق والمنافسة، وتوجه وفقه المعلومة بالدرجة الأولى نحو المستثمرين المحليين والدوليين، عكس الذي يتلاءم مع نظام الاقتصاد

(1) نفس المرجع السابق ص 46.

المختلط أين يتم تقديم معلومات بالدرجة الأولى إلى الدولة للقيام بالتخطيط الإقتصادي وتحديد الضرائب المفروضة على المؤسسة؛ [1]

- إعداد المعايير بالإعتماد على مقاربة تعكس الواقع الإقتصادي للعمليات بتغليب جوهر العملية على شكلها القانوني؛
- تطبيق إجباري لكل المعايير والشروحات؛
- أولوية الميزانية على حساب النتيجة وأهمية الملحقات؛
- إدخال مفهوم القيمة العادلة والتي تعوض التكلفة التاريخية في تقييم الأصول والخصوم وذلك بغية تقدير جيد لذمة المؤسسة؛
- إدخال مفهوم التحيين والذي يهدف لمعرفة أثر عنصر الزمن على عملية تقييم الأصول والخصوم؛
- تفوق الجوهر على الشكل والتطبيق بأثر رجعي.
- نجد أن النظام المحاسبي المالي يتميز بأربعة إستحداثات أساسية جديدة هي:

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة؛
- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي، لاسيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد الكشوف المالية والذي يحد من مخاطر التدخل الإيرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات؛
- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية والمحتملة الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء، منسقة قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار؛ [2]
- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

(1) نفس المرجع السابق ص47.

(2) نفس المرجع السابق.

المبحث الثاني: القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي. [1]

المطلب الاول: ماهية القوائم المالية

الفرع الاول: تعريف بالقوائم المالية

تعرف القوائم المالية بأنها مجموعة من الوثائق المحاسبية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إغفال الحسابات وذلك من خلال الميزانية، وتوضيح الكفاءة في الأداء من خلال حساب النتائج، وتحديد تغيرات وضعية الخزينة من جدول تغيرات الخزينة، وذلك من أجل تلبية احتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند اتخاذهم للقرارات الاقتصادية.

كما يمكن تعريفها بأنها الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء والمركز المالي لأي وحدة اقتصادية.

الفرع الثاني: خصائص القوائم المالية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، إن الخصائص النوعية الأساسية الأربعة هي: القابلية للفهم، والملائمة، والمصداقية، والقابلة للمقارنة.[2]

- **القابلية للمقارنة:** ويقصد بذلك جعل ق ا رء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية. وذلك من خلال الاعتماد على أسس ثابتة في عملية قياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية؛
- **الملائمة:** لكي تكون المعلومات ملائمة يلزم أن تكون مؤثرة في القرار، كما يجب أن تكون لها قيمة تنبؤية وقيمة استرجاعية وأن يتم تقديمها في الوقت المناسب؛

(1) سميحة رحلي، مدى اسهام النظام المحاسبي في اثراء مخرجات التحليل المالي في القوائم المالية، مذكرة تخرج ماستر، جامعة مسيلة، سنة 2019/2018، ص 13.

(2) نفس المرجع السابق ص 14

- **المصداقية:** يقصد بذلك خلوها من الخطأ والتحيز وعرضها بصورة صادقة، وتتسم المعلومات بالمصداقية يجب أن تتوفر بها ثلاث خصائص فرعية أساسية هي: القابلة للتحقق، الصدق في العرض، الحياد، وعدم حذف أي معلومات تؤثر على القررات الاقتصادية لقرائها؛
- **القابلية للفهم:** يقصد بذلك إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم مع افتراض أن لديهم مستوى معقولا من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية.

المطلب الثاني: عناصر ومحتويات القوائم المالية

تصور القوائم المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وتعمل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات واسعة تبعا لخصائصها الاقتصادية، هذه التصنيفات الواسعة (المناصب)تمثل عناصر القوائم المالية، والتي تدخل في إعداد كل من الاصول، الخصوم وحق الملكية، والعناصر الثلاثة الأخيرة تمثل العناصر المباشرة التي تشكل قائمة الميزانية، أما الإيرادات والمصاريف فتشكل العناصر الأساسية لحساب النتائج. [1]

وتنطوي عملية تقديم هذه العناصر في الميزانية وجدول حساب النتائج على تصنيفات فرعية، فقد تصنف في جدول حساب النتائج وفقا لطبيعتها أو وظيفتها في المؤسسة، وذلك بهدف إظهار المعلومات أكثر فائدة للمستخدمين لتساعدهم في اتخاذا القرارات اللازمة.

الفرع الأول: الميزانية.

تعرف الميزانية "بأنها صورة فوتوغرافية لوضعية الذمة المالية للمؤسسة في تاريخ ما، فهي تبين وضعية صافي المركز المالي للمؤسسة، كما تعرف بانها جدول يصنف عناصر الذمة المالية للمؤسسة في تاريخ معين، فيظهر في جانبه الأيمن مجموع الاصول، وفي جانبه الأيسر مجموع الخصوم".

وتعرف أيضا "الميزانية هي قائمة مالية توضح في تاريخ معين الوضعية المالية والمركز المالي للمؤسسة، والتي تحتوي على عناصر الاصول، الخصوم والاموال الخاصة".

(1) بالقاسم بن خليفه، دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية، جامعة مسيلة، سنة 2015/2014، ص49.

وعرفتها المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم08 – 156 السالف الذكر كما يلي:

- المادة 33: تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الاصول وعناصر الخصوم يبرز عرض الاصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية. (1)

يحدد محتوى ونموذج وعرض الميزانية بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية

وعرفتها المادة 220–1 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 السالف الذكر كما يلي:

- المادة 220–1: تصف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الاصول وعناصر الخصوم، وتبرز بصورة منفصلة على الاقل الفصول الاتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

في الأصول:

- التثبيتات المعنوية؛
- التثبيتات العينية؛
- الإهتلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- أصول ضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)
- الزبائن، والمدينين الآخرين والاصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)؛
- خزينة الأموال الايجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

(1) نفس مرجع السابق ص 50.

في الخصوم: [1]

- رؤوس الاموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الاقفال مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى،
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة،
- الموردون والدائنون الآخرون،
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)
- الدرسودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا).
- خزينة الاموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

في حالة الميزانية المدمجة:

- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة.
- القواعد ذات الأقلية.

من التعريفات السالفة الذكر يتبين أن الميزانية تضم على كل من عناصر الأصول وعناصر الخصوم وكذا الاموال الخاصة (حقوق الملكية)، وهي مفصلة على النحو التالي:

1. **الأصول:** هي "موارد تسيطر عليها الشركة نتيجة لأحداث سابقة، ومن المتوقع أن ينتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية للشركة".

وتطرقت المادتان 20 و21 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر إلى توضيح مفهوم الأصول وذلك على النحو التالي: [2]

- المادة 20: تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية.

(1) المرجع السابق ص 51.

(2) نفس المرجع السبق ص 52.

مراقبة الاصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الاصول.

- المادة 21: تشكل عناصر الاصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصول غير جارية، أما الاصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها، فإنها تشكل أصولا جارية.

تحتوي الأصول الجارية على ما ياتي:

- الاصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وإنجازها في شكل سيولة الخزينة.
- الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال الإثني عشر شهرا.
- السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.

تحتوي الأصول غير الجارية على ما ياتي:

- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الاموال العينية الثابتة أو المعنوية. [1]
- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الإثن عشر شهرا ابتدا من تاريخ الاقفال.

ولتوضيح أكثر نورد العناصر التالية المتعلقة بشرح الاصول:

- تتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصل في إمكانية المساهمة بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات نقدية وما في حكمها إلا المنشاة، ويمكن أن تكون كذلك لمشاركتها في العملية الإنتاجية كجزء من النشاطات التشغيلية للمنشاة، كما ان تاخذ شكل

(1)نفس المرجع السابق ص 53.

القابلية للتحول إلى نقدية أو ما في حكمها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية الخارجة، مثلما تؤدي طريقة تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

- تستخدم المنشاة أصولها عادة لإنتاج سلعا أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء، ولأن هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فإن العملاء مستعدون للدفع مقابل ذلك وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمنشاة، ويقدم النقد نفسه خدمة للمنشاة لأنه يسيطر على الموارد الأخرى.
- لكن أن تتدفق المنفعة الاقتصادية المستقبلية للشركة بعدة طرق منها على سبيل المثال:

- تتحقق المنفعة الاقتصادية المستقبلية للأصل عندما يتم استخدام الأصل بمفرده، أو مع اصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل الشركة؛
- كما لكن أن تتحقق المنفعة عن طريق الاستبدال مع اصول أخرى؛
- استخدام الأصل في سداد التزام يعمل على تحقيق المنفعة الاقتصادية المستقبلية لذلك الأصل؛ [1]
- توزيع الاصول على أصحاب الشركة أو المساهمين يحقق المنفعة الاقتصادية المستقبلية له.
- كثير من الأصول مثل الأصول الثابتة لها شكل مادي، ولكن الوجود المادي ليس جوهريا لوجود الأصل، وعليه فإن براءة الاختراع وحقوق النشر مثلا هي اصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية مستقبلية وكانت المنشاة تسيطر عليها.
- كثير من الاصول، وعلى سبيل المثال المدينون والممتلكات متعلقة بحقوق قانونية بما في ذلك حق الملكية، إلا أنه عند التحقق من وجود الأصل فإن حق الملكية لا يعد جوهريا، ومثال ذلك العقار المشغول بالإيجار يعتبر أصلا للمنشاة إن كانت تسيطر على المنافع المتوقع أن تتدفق منه، ومع أن سيطرة المنشاة على الأصل تكون في الغالب نتيجة لحقوق قانونية، إلا أنه من الممكن ان يحقق أحد العناصر تعريف الأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه، فعلى سبيل المثال الدراية أو المعريفة الفنية التي يتم الحصول عليها

(1)نفس المرجع السابق ص 54.

من نشاط التطوير يمكن أن يحقق تعريف الأصل إذا تمكنت المنشاة من خلال الحفاظ على الدراية سرا السيطرة على المنافع المتوقع أن تتدفق عنها.

وبدورها تنقسم الاصول إلى اصول غير جارية (غير متداولة) واصول جارية (متداولة)، وهي موضحة كالتالي:

أ- **الأصول غير المتداولة:** وتعني الاصول الملموسة وغير الملموسة والتشغيلية والمالية طويلة الأجل، وكلها اصول يتم اقتنائها لي لغرض إعادة بيعها أو تحويلها إلى نقدية خلال الفترة المحاسبية أو دورة التشغيل العادية للمنشاة ايهما اطول، بل يتم اقتنائها لاستخدامها في النشاط في الأجل الطويل، ولذلك أحيانا تسمى أصولا طويلة الأجل. [1]

ب- **الأصول المتداولة:** تمثل الصول المتداولة النقدية والأصول الأخرى المتوقع تحويلها إلى نقدية أو بيعها أو استهلاكها سوا خلال سنة وخلال دورة التشغيل أيهما اطول، وتتمثل دورة التشغيل في متوسط الفترة الزمنية بين الحصول على المواد والمهمات اللازمة لإنتاج منتج معين، وتحقق النقدية من بيع هذا المنتج، حيث تبدأ الدورة من النقدية إلى المخزون ثم إلى الإنتاج فحسابات المدينين لتعود مرة أخرى للنقدية.

2. **الخصوم:** هي تعهد حالي على المؤسسة ناتج عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب عند تسويته تدفقات نقدية خارجة تنطوي عنها منافع اقتصادية.

وتطرقت المادتان 22 و23 من المرسوم التنفيذي رقم08-156 السالف الذكر إلى توضيح مفهوم الخصوم وذلك على النحو التالي:

- المادة 22: تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية.

(1) نفس المرجع السابق ص55.

تصنف الخصوم خصوما جارية عندما:

- يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الاقفال، تصنف باقي الخصوم كخصوم غير جارية.
- المادة 23: تصنف الخصوم ذات المدى الطويل والتي تنتج عنها فوائد في شكل خصوم غير جارية حتى وإن كان تسديدها سيتم خلال الشهور الاثني عشر الموالية لتاريخ اقفال السنة المالية إذا كان: [1]

- استحقاقها الأصلي أكثر من اثني عشر شهرا وكانت هذه النية مؤكدة باتفاق إعادة بتمويل أو إعادة جدولة للمدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ اقفال الحسابات.

وتقسم الخصوم إلى خصوم غير جارية (غير متداولة) وخصوم جارية (متداولة)، وهي موضحة كالتالي:

أ- **الخصوم غير المتداولة (التزامات طويلة الأجل):** تمثل الالتزامات طويلة الأجل تعهدات على الشركة لا يتوقع تسويتها خلال دورة التشغيل العادية ولكنها مستحقة في تاريخ معين بعد ذلك.

ب- **الخصوم المتداولة (التزامات قصيرة الأجل):** وهي الالتزامات التي من المتوقع أن يتم سدادها من خلال الاصول المتداولة أو التزامات جديدة قصيرة الأجل، ومن امثلتها:

- الالتزامات التي تظهر من شراء السلع أو الحصول على الخدمات خلال دورة التشغيل مثل حسابات الدائنين واوراق الدفع والأجور والضرائب المستحقة؛
- الالتزامات الناتجة من استلام مبالغ مقدما مقابل تسليم سلع أو تقديم خدمة في المستقبل مثل الإيرادات غير المحققة (المحصلة مقدما) والإيجار المستلم مقدما؛
- الالتزامات الأخرى المستحقة خلال الدورة التشغيلية مثل الجزء المستحق من السندات طويلة الأجل.

إن المقارنة (الفارق) بين الاصول الجارية والخصوم الجارية يظهر وضعية سيولة الشركة، فزيادة (الفارق) الاصول الجارية عن الخصوم الجارية يعطينا رأس المال العامل، وهو يمثل صافي

(1) نفس المرجع السابق ص 56.

الاصول الجارية للشركة، والتي تعتبر كمؤشر لقياس قدرة الشركة على سداد التزاماتها على المدى القصير. [1]

3. **حقوق الملكية:** تمثل الصافي المتبقي من اصول المؤسسة بعد طرح كافة خصومها، ويضم مختلف أنواع رأس المال، علاوات المساهمات، الاحتياطات، النتائج المرحلة وكذا نتيجة السنة المالية (موجبة او سالبة).

ووفقا للمرسوم التنفيذي رقم08-156 السالف الذكر، فقد تطرقت المادة 24 إلى تعريف حقوق الملكية، ووردت كما يلي:

- المادة 24: تمثل رؤوس الاموال الخاصة أو الاموال الخاصة أو الرأسمال المالي فائض الكيان عن خصوم والجارية وغير الجارية كماهو محدد في المواد أعلاه.

وعرفت حقوق الملكية أيضا على أنها "الفائدة الباقية من المساهمين في رؤوس الاموال الخاصة للكيان في أصوله بعد حسمها من خصومها (الخارجية).

وتختلف مفاهيم حقوق الملكية وفقا للشكل القانوني للشركة، وهي موضحة كالتالي:

أ- **حقوق الملكية في المؤسسة الفردية:** وهي الحقوق التي تعود ملكيتها كاملة إلى الشخص الذي أسسها (عادة ما يكوف شخص طبيعي)، والذي يعتبر الذالك الوحيد لرأس المال منذ إنشاء المؤسسة إلى غاية غلقها (تصفيتها)، أي أن جميع الأرباح والخسائر تعود للمالك الوحيد للمؤسسة، وعليه يمكن القول أن هناك تطابق تام بين حقوق الملكية ورأس افي المال المؤسسة الفردية. [2]

ب- **حقوق الملكية في شركات المساهمة:** ويطلق عليها بحقوق المساهمين، وتتميز هذه الحقوق بتعدد أنواعها، فتشمل حملة الأسهم العادية، الأسهم الممتازة، الأرباح المحتجزة، الاحتياطات.

(1) نفس المرجع السابق ص57.

(2) نفس المرجع السابق ص 58.

ج- **حقوق الملكية في شركات التضامن:** لا تختلف حقوق الملكية في شركات التضامن عنها في المؤسسات الفردية، سوى في ضرورة الفصل المحاسبي بين حقوق كل شريك على حدة نتيجة لتعدد الأشخاص المالكين للشركة.

الفرع الثاني: حساب النتائج.

عرف جدول حساب النتائج وفقا للمادة 34 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر كما يلي:

- المادة 34: يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال سنة المالية، ولا ياخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح.

يحدد محتوى ونموذج وعرض حساب النتائج بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

وعرفته المادة 1.230 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 السالف الذكر كما يلي:

- المادة 1.230 –حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا ينخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة. [1]
- وعرف كذلك على أنه " كشف إجمالي للأعباء والمنتوجات التي أنجزها الكيان أثناء المدة المعنية، وعلى سبيل الاختلاف، تبرز النتيجة الصافية لهذه المدة."

وعلاوة على تعاريف حساب النتائج وفقا للتشريعات الجزائرية، نورد تعريفان آخران لحساب النتائج (ويطلق عليه أيضا قائمة الدخل أو قائمة الأرباح والخسائر وفقا لبعض التشريعات الأخرى) وهما كالتالي:

(1) نفس المرجع السابق ص59

تعرف قائمة الدخل على أنها " تحدد أرباح أو خسائر المشروع الناتجة عن مزاولة نشاطه، عادة عن فترة سنة من1/1 الى 12/31 من كل عام، لذلك تسمى هذه القائمة أيضا بقائمة الأرباح والخسائر."

وعرف كذلك "هو جدول بياني ملخص للأعباء والإيرادات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية ولا ينخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة الدالية (الربح أو الخسارة)، ويعطي جدول حسابات النتائج صورة أكثر حيوية عن الشركة حيث تقيس أداء المؤسسة خلال الفترة المالية المنتهية وتبين ما إذا كانت نتيجة هذا الأداء ربحا أو خسارة، وذلك عن طريق مقارنة الإيرادات بالتكاليف."

وتطرقت المادتان 2.230 و3.230 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 إلى المعلومات الواردة في حساب النتائج، والتي وردتا على النحو التالي:

المادة 2.230 –المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الآتية: [1]

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتوجات المالية والأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

(1) نفس المرجع السابق ص 60.

في حالة حساب النتائج المدمجة:

- حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية؛
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

المادة 3.230 –المعلومات الدنيا الأخرى المقدمة إما في حساب النتائج، وإما في الملحق المكمل لحساب النتائج هي الآتية: [1]

- تحليل منتجات الأنشطة العادية.
- مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

وللكيانات أيضا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق، فتستعمل إذن زيادة على مدونة حسابات الأعباء والمنتوجات حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجها.

من خلال التعاريف السالفة الذكر لحساب النتائج (قائمة الدخل) يتبين أنه يضم المنتوجات (الإيرادات)والأعباء وكذا النتيجة، وهي مفصلة على النحو التالي:

1-المنتوجات (الإيرادات):

تمثل الزيادة في الاصول (التدفق النقدي الداخل) أو الزيادة في الأرصدة القابلة للتحصيل الناتجة عن عمليات المشروع التي تحدد وتقاس وفق مبادئ المحاسبة المقبولة، وقد تكون الإيرادات في بعض الحالات في صورة تخفيض الاجمالي في الالتزامات مثل حصول المنشاة على خصم على أحد الأرصدة الدائنة المستحقة عليها، ويؤدي تدفق الإيرادات إلى زيادة حقوق الملكية ذلك لأن تلك الإيرادات في معظم الحالات تكوف عبارة عن زيادة اصول (نقدية+عملا) ومع بقاء الالتزامات على ما هي عليه فإنه لابد من زيادة حقوق الملكية.

(1) نفس المرجع السابق ص61.

وعرفتها المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 السالف الذكر كما يلي:

- المادة 25: تتمثل منتوجات سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية. (1)

وعرفت الإيرادات ايضا بانها "مضاعفة المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل مداخيل أو مضاعفة الأصول أو تقلص الخصوم، ويكون من آثارها ارتفاع رؤوس الاموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتاتية من تقدمة حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة."

2- الأعباء:

هي تدفقات خارجة أو أي استخدام للاصول أو التحمل بالتزامات خلال فترة زمنية، معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات، القيام باي أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية المستمرة للوحدة.

وعرفتها المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 كما يلي:

- المادة 26: تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض اصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أوالاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

وعرفت أيضا " نقصان المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل استهلاكات وخروج أو نقصان الاصول أو حدوث خصوم، ويكون من آثارها التقليل من رؤوس الاموال الخاصة بشكل آخر غير عمليات توزيع رؤوس الاموال على المساهمين."

(1) نفس المرجع السابق ص62.

3- النتيجة الصافية:

تساوي الفرق بين مجموع المنتجات ومجموع الأعباء في تلك السنة المالية، ويوافق الفائدة (أو الربح) في حالة تحقيق فائض في المنتوجات على الأعباء ويوافق الخسارة في الحالة المعاكسة. [1]

أما المادة 28 من المرسوم التنفيذي رقم156/08 فقد عرفتها كما يلي:

- المادة 28: تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفرق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون مطابقا لتغير الاموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الاموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات.

الفرع الثالث: جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية).

تعتبر من القوائم المالية أيضا، التي ذكرها المشرع الجزائري في المادة 25 من القانون رقم 11/07 السالف الذكر، وكذا المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 السالف الذكر ايضا.

تعرف قائمة التدفقات النقدية على أنها " تعرض هذه القائمة بيان التدفقات النقدية الداخلة للشركة والتدفقات النقدية الخارجة من الشركة خلال الدورة المحاسبية مع التفرقة بين التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للشركة، وتعتبر قائمة التدفقات النقدية من أهم القوائم المالية اللازم تحليلها للتعرف على الموقف المالي للمؤسسة."

وعرفه المشرع الجزائري في المادة 35 من المرسوم التنفيذي رقم156/08 كما يلي: [2]

- المادة 35: يهدف جدول سيولة الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة

بتحدد وتدقق الفصول نماذج عرض جدول سيولة الخزينة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

(1) نفس المرجع السابق.

(2) نفس المرجع السابق.

وعرفته المادة 1.240 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 كما يلي:

- المادة 1.240 –الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكياف على توليد الاموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشان استخدام هذه السيولة.

تشير التعاريف السالفة الذكر إلى محتويات قائمة التدفقات النقدية، التي تبين المتحصلات والمدفوعات النقدية للكيا مع بيان مصدرها من الأنشطة التشغيلية (العملياتية)، الأنشطة الاستثمارية وكذا الأنشطة التمويلية، والتي نصت عليه المادة 2.240 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الواردة كما يلي:

المادة 2.240 –يقدر جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها):

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

الفرع الرابع: جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة حقوق الملكية أو قائمة الأرباح المحتجزة)

أيضا تعتبر من القوائم المالية التي ذكرها المشرع الجزائري في المادة 25 من القانون رقم 11/07 السالف الذكر، وكذا المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156السالف الذكر ايضا.[1]

يعرف جدول تغيرات الاموال الخاصة " تعرض فيه ملخص التغيرات التي حصلت على حقوق الملكية خلال فترة معينة، وتنشا الزيادة في حقوق الملكية من استثمارات الملاك والأرباح المتحققة خلال الفترة وينشا النقص منها من مسحوبات الملاك من الشركة والخسائر المتحققة خلال الفترة، استثمارات الملاك والمسحوبات تعتبر عمليات رأسمالية أي تخص رأس المال تحصل بين الشركة ولذا لا تؤثر في كشف الدخل."

(1) نفس المرجع السابق.

الفرع الخامس: ملحق الكشوف المالية

أشار المشرع الجزائري في المادة 37 من المرسوم التنفيذي رقم 8-156 السالف ذكره إلى مضمون ملحق الكشوف المالية، ووردت كالتالي:

- المادة 37: يتضمن ملحق الكشوف المالية معلومات ذات أهمية أو تفيد في فهم العمليات الواردة في هذه الكشوف.

تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع عرض منظم، ويحيل كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير رؤوس الاموال الخاصة إلى المعلومة الموافقة في الملاحظات الملحقة.

يحدد لنموذج ومحتوى الملحق وكذا الملاحظات الملحقة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

خلاصة:

تم تقديم في هذا الفصل عرض عام للنظام المحاسبي المالي الجديد وأهم ما يميزه في الاقتصاد الجزائري وذلك من خلال اتجاه الجزائر إلى اقتصاد السوق، الكشوفات المالية للنظام المحاسبي المالي تتمثل في الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تغيرا ت الأموال الخاصة وجدول سيولة الخزينة والملحق، حيث أنه لكل كشف مالي أهميته البالغة في حيث أن الميزانية وجدول حسابات النتائج تسمح لنا بالحكم على المركز المالي للمؤسسة، هل حققت المؤسسة ربح أو خسارة أما سيولة الخزينة فهي تساعد المستثمرين على تكوين أرى حول المؤسسة وتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية الموجبة في المستقبل.

الفصل الثاني

الانتقال من النتيجة المحاسبية

الى النتيجة الجبائية

تمهيد:

مع تبني النظام المحاسبي المالي الذي من المؤكد أن يحمل في طياته الكثير من الانعكاسات والصعوبات التي تؤثر على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، التي من أهمها الجانب الجبائي المرتبط ارتباطا وثيقا بالنظام المحاسبي، فإذا كانت المحاسبة سابقا مقيدة بإدماج القواعد الجبائية فان المرجع الجديد يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالقانون الجبائي، فتطلب ذلك تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد بما يسمح بتقليل آثار هذا الأخير على النظام الجبائي وعصرنته من اجل تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية، يتم التطرق في هذا الفصل الى تلك العناصر المشكلة للنتيجة الجبائية والى عرض المعيار الدولي رقم 12 IASالخاص بالضرائب المؤجلة الذي يدرس الفروقات الزمنية التي تنشاء بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لوجود بعض المتطلبات في التشريع الضربي غير متناسقة ومطابقة للمبادئ المحاسبية.

وتنول في هذا الفصل ثلاث مباحث هما:

المبحث الاول: تحديد النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها.

المبحث الثاني: عرض المعيار الدولي الضريبة على الدخل رقم12.

المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة.

المبحث الاول: تحديد النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها

تعتمد جباية المؤسسات على المعطيات المحاسبية، حيث يتم تحديد النتيجة الجبائية على أساس النتيجة المحاسبية التي حققتها المؤسسة خلال السنة المالية بعد إدخال عليها بعض التغيرات الضرورية المستمدة من النصوص الجبائية. [1]

المطلب الأول: تحديد نتيجة الجبائية

إن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما نص عليه القانون حت تتوافق مع النتيجة الجبائية وذلك بإجراء بعض التعديلات اللازمة

الفرع الأول: مفهوم النتيجة الجبائية

قدم المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعريف للنتيجة للجبائية حيث كان التعريف كالتالي:

تعريف01:

تنص المادة 277 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 2 مع مراعات أحكام المادتين 172-173على انه" " الربح الخاضع للضريبة هو 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 ألصول أثناء االستغالل أو في نهاية السنة.

والملاحظ هنا انا هذا التعريف يركز على تعريف النتيجة الجبائية من خلال حساب النتائج.

(1) بلال لحرش، يعقوب دهيمي، المقارنة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، مذكرة تخرج ماستر، جامعة مسيلة، 2019 _2020، ص19 .

تعريف2:

ان الربح الصافي يحدد بالفرق بين الاصول الصافية عند اختتام وافتتاح الفترة التي تستخدم النتائج المحققة كقاعدة للضريبية مقتطعا منها الزيادات المالية وتضاف اليها االقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال او الشركاء خالل الفترة. [1]

الفرع الثاني: العناصر المكونة للنتيجة الجبائية

1. الاعباء المدمجة (الاستردادات):[2]

الاستردادات هي تلك العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من اجل تحديد الربح الجبائي الصافي، بعبارة أخرى هي تكاليف أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا أنا الإدارة الجبائية ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر أخرى هي تكاليف أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا أنا الإدارة الجبائية ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر إدماجها في النتيجة الخاضعة للضريبة.

2. الأعباء المخفضة (التخفيضات أو الإعفاءات):

انه مبلغ لم يتم خصمه لتحديد نتيجة المحاسبية ولكن يتم خصمه من قبل السلطات الضريبية يتم خصمها أيضًا من الأرباح الخاضعة للضريبة وفقًا لنظام معين والتي تكون بالتالي معزولة.

3. خسائر السنوات السابقة المخصومة:

عادة ما تحقق المؤسسة حديثة العهد خسائر في السنوات الأولى من نشاطها وذلك لإمكانياتها المحدودة وعدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الاقتصادي ولهذا خول لها المشرع إمكانية خصم خسائر السنوات السابقة حيث تخصم هاته الخسائر من ال ربح المحقق، وفي حالة عدم تغطية العجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة.

(1) نفس المرجع السابق.

(2) نفس المرجع السابق ص20

4. الضريبة على أرباح الشركات.

حيث تنص المادة 232 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية .... تسمى الضريبة على أرباح الشركات" [1]

حيث يخضع للضريبة على أرباح الشركات بصفة اجبارية الأشخاص المعنوية التي يسيرها القانون التجاري انطلاقا من حيث الربح الجبائي الذي تحققه الشركات التابعة للنظام الحقيقي، وذلك عن طريق مسك محاسبة منتظمة طبقا لقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية

الفرع الاول: المعالجة الجبائية للأعباء المخفضة الإعفاءات

سنتناول في هذا الفرع كيف تعالج الإدارة الجبائية عناصر الاستردادات وعناصر التخفيضات وخسارة. [2]

يتم تخفيض الأعباء وخصمها من الربح الخاضع للضريبة وفق شروط معينة وهي كالتالي:

- **الشروط الشكلية:** لكي يتم خصم الأعباء جبائيا يجب أن تستوفي على الشروط الشكلية الآتية:[3]

- أن يكون العبء مؤكد وحقيقي: يجب أن يكون العبء فعلي ومؤكد حدوثه وليس محتمل الحدوث سواء كانت الأعباء مدفوعة أو مستحقة الدفع، ويجب أن تكون حقيقية أي ليست صورية أو وهمية تتحمل المؤسسة عبئها بغض النظر عن دفعها أم لا.
- أن يكون العبء مدعم ومؤيد بمبررات ووثائق ثبوتية: حتى يمكن خصم العبء أن يكون مدعم بالوثائق والمستندات تبرر حقيقة حدوثه، لذا يجب أن تبقى الوثائق والمستندات التي تبرر شرعية العبء في المؤسسة لمدة 10 سنوات على الأقل تحسبا لأي مراقبة جبائية.

(1) نفس المرجع السابق.

(2) بلعايبة كريمة عريوة زينب، أثر الإنتقال من التنيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، جامعة مسيلة، 2019/2018، ص21.

(3) نفس المرجع السابق ص 22

- إعداد الكشوف الخاصة ببعض الأعباء وهذا حسب نص المادة 152 _192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- **الشروط الموضوعية:**

تشمل الشروط الموضوعية النقاط الآتية:

- يجب أن يترتب عن العبء تخفيض في الأصول الصافية
- أن يتم استغلال العبء في إطار التسيير العادي للمؤسسة لمصلحتها.
- أن يكون العبء مدرج ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها.

الفرع الثاني: المعالجة الجبائية للأعباء

تتكون الأعباء أساسا من:

- **الأعباء العامة:**

إن المشرع لم يتطرق صراحة إلى إعطاء مفهوم للأعباء العامة ولكنه ذكر في المادة 114 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، أي يمكن اعتبار الأعباء العامة كمصاريف ضرورية لسير عملية الاستغلال في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية...). [1]

المعالجة الجبائية للأعباء العامة: ونذكر منها مايلي:

- **أعباء السلع والمواد الاستهلاكية:**

تعتبر هذه الأعباء قابلة للخصم ويجب أن تقيد مشتريات البضائع والمواد في المحاسبة بتكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة زائد المصاريف الملحقة، مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها، أما فيما يخص تقييم المخزونات فيمكن للمؤسسة استعمال أحد المتبعة في هذا المجال الاعداد الجرد الدائم او الدوري لها.

(1) نفس المرجع السابق.

- **أعباء الخدمات:**

وتتمثل في:

- **مصاريف النقل:** وهي تلك المصاريف المتعلقة بنقل البضائع للزبائن وكذا التنقل والمهمات في حالة ما تكون ناتجة عن التزامات مهنية، وتعتبر هذه النفقات قابلة للخصم إذا كانت مرفقة بأدلة كافية لقبول عملية الخصم.
- **الإيجار والمصاريف المتعلقة به:** لقد أباح المشرع خصم قيمة الإيجار المدفوع فعلا للمكان الذي تستعمله المؤسسة إذا كان العقار ملكا للغير، بشرط ألا يكون العقار موجها كليا أو جزئيا للاستخدام الشخصي حيث لايدخل ذلك ضمن التكاليف الواجبة الخصم، وحسب المادة 169 الفقرة 1 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لا تكون قابلة للخصم من اجل تحديد الربح الجبائي الصافي مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني الغير مخصصة مباشرة للاستغلال.
- **مصاريف الصيانة والإصلاح:** تكون هذه المصاريف القابلة للخصم إذا كانت مخصصة لصيانة عناصر الأصول وتجهيزات المؤسسة للحفاظ عليها دون أن ينتج عن هذه الصيانة فائض قيمة خاصة بالتجهيزات، أي تكون سببا في تمديد مدة استعمالها القانونية.
- **أعباء الاشتراك في الدورات العلمية:** بهدف مواكبة التطور التكنولوجي وتحسين أدائها الإنتاجي تخصص المؤسسات مصاريف اقتناء الكتب والمجلات والاشتراكات في الدورات العلمية وتعتبر هذه من الناحية الجبائية قابلة للخصم إذا كانت مبررة بالوثائق المثبتة لها. [1]
- **أعباء المستخدمين:** تعد مصاريف المستخدمين كالعلاوات والتعويضات والمساهمات الاجتماعية والمستحقات الجبائية المتعلقة بذلك وكذا عوائد الشركاء والمسيرين والأعباء الاجتماعية القابلة للخصم، وفيما يخص العوائد المدفوعة لغير الأجراء مثل الأتعاب والسمسرة وغير ذلك قابلة للخصم بشرط التصريح جاء بها في اجل 30 يوم حسب المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

(1) نفس المرجع السابق.

- **الأعباء الجبائية:** إن العبء الذي تتحمله المؤسسات هو قابل لخصم (مثل الرسم على النشاط المهني وحقوق التسجيل وحقوق الطابع وحقوق الجمارك)، بحيث تتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص الضرائب الواقعةعلى عاتق المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية، ويستثنى من الخصم الرسم على القيمة المضافة المسترجعة والضريبة على أرباح الشركات لانها تمثل عبء.
- **الأعباء المالية:** كل المصاريف المالية الخاصة بالاقتراضات المبرمة داخل الجزائر، أي بالعملة الوطنية قابلة للخصم وهذا حسب نص المادة141 من قانون الضرائب المباشرة "يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، وتتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص الفوائد وأرباح الصرف وغيره من المصاريف المالية الخاصة بالاقتراضات المبرمةخارج الجزائر، وكذلك الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستعمال وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية والأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير العملة الوطنية، فان خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها، مرهونة باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة. [1]
- **مصاريف التأمين:** تكون من المصاريف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة كل التأمينات التي من شانها ضمان عناصر الأصول من الأخطاء المحتملة (حرائق، فيضانات، سرقة...) وتكون قابلة للخصم كذلك التأمينات المدفوعة لصالح الغير إذا كان هؤلاء المستخدمين أجراء في المؤسسة، وفي هذه الحالة يكون مبلغ التامين في الأجرة أما مصاريف التامين الشخصية لمسير المؤسسة وكذلك التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال فيجب إعادة إدراجها.
- **مصاريف الإشهار:** تشمل جميع المصاريف المرتبطة بالدعاية للمؤسسة من إعلانات في الجرائد والمجلات والحملات الإعلامية المروجة للمنتوج والإعلانات الثابتة في شكل لوحات اشهارية تعتبر من قبل الأعباء القابلة للخصم ما دامت متعلقة بالنشاط.

(1) نفس المرجع السابق.

- **الاهتلاكات :**

يعتبر الاهتلاك جبائيا بأنه تكلفة قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة، فهو عبء تتحمله المؤسسة نتيجة النقص التي تتعرض له استثمارتها بفعل الاستخدام أو التقدم التكنولوجي أو مرور الزمن. (1)

ومن الشروط العامة لخصم الاهتلاكات مايلي :

طبقا للتشريع الجبائي الجزائري فخصم قسط الاهتلاك من الوعاء الضريبي مرهون بمدى استجابته لجملة من الشروط يمكن تلخصها على النحو التالي:

- يجب أن تطبق الاهتلاكات على عناصر الأصول الثابتة المعرضة قيمتها للانخفاض.
- أن تخصص الاهتلاكات فقط للاستغلال المباشر للنشاط .
- أن تسجل الاهتلاكات بقيمة التدهور الفعلي، ومعاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ30000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم.
- أن تسجل الاهتلاكات في محاسبة المؤسسة وفي الجدول الخاص بها.

وحسب نص المادة 141 فقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف وتتضمن على وجه الخصوص الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال المنصوص عليه عن طريق التنظيم وطبقا لإحكام المادة 174.

كما أن سقف 1000000 دج لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة. (2)

(1) نفس المرجع السابق ص23.

(2) نفس المرجع السابق.

- **المؤونات :**

هي تلك التخفيضات من الأرباح الخاضعة لتغطية الخسائر المحتملة شريطة أن تكون هذه التخفيضات محدد بدقة وان تكون مسجلة محاسبيا في الدورة وتظهر في الجداول الملحقة في المؤونات طبقا للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

حسب المادة 141 الفقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعرف المؤونات بانها "الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتباينها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152%

ومن شروط قابلية خصم المؤونات مايلي:

طبقا للتشريع الجبائي الجزائري فان خصم المؤونات من الوعاء الضريبي مرهون بمدى استجابتها لجملة من الشروط، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- يجب أن تخصص المؤونات للخسائر أو التكاليف تكون المصاريف المتعلقة بها قابلة للخصم.
- يجب أن تكون الخسارة أو التكاليف محتملة الوقوع.
- يجب أن تنجر هذه الخسائر والتكاليف عن أحداث وقعت خلال السنة المالية المعنية.
- يجب أن تسجل المؤونة في محاسبة المؤسسة.
- بيان المؤونة في جدول المؤونات أي في الكشف الخاص بها.

الفرع الثالث: المعالجة الجبائية لعناصر الاستردادات.

ترفض الاداراة الجبائية بعض الأعباء والتكاليف وتتكون أساسا من الأعباء الآتية: [1]

(1)نفس المرجع السابق ص24.

1. أعباء العقارات الغير مخصصة مباشرة للاستغلال: تعتبر تكاليف إيجار العقارات غير مخصصة للاستغلال ومصاريف الصيانة المتعلقة بها من الأعباء الغير قابلة للخصم ويجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة.
2. حصص الهدايا الاشهارية غير قابلة للخصم: حدد خصم هذا العبء في حدود500 دج للوحدة وما تعدى هذا السقف يتم إعادة دمجه للربح الخاضع للضريبة عن طريق ضرب المبلغ الزائد عن السقف في عدد الوحدات وحدد السقف المسموح بخصمه فيما يتعلق بالاشتراكات والهبات والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني في حدود1000000دج سنويا وما تجاوز هذا المبلغ يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة.
3. تخصم أيضا مبالغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف وذلك من اجل تحديد الضريبة. بالإضافة إلى مصاريف البحث والتطوير فان السقف المحدد لها هو10% من مبلغ الدخل أو الربح كحد أقصى هو100.000.000 قابل للخصم .
4. فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة، فحسب المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعتبر الجزء من فائض القيمة الناتج عن التنازل غير خاضع للضريبة والمقدر في حدود70% بالنسبةلفائض القيمة قصير الأمد وهي تلك الفائض الناتج من التنازل عن عناصر الاستثمارات التي مدة حيازتها اقل أو تساوي ثلاث سنوات، و35% بالنسبة لفائض القيمة طويل الأمد وهو ذلك الفائض الناتج من التنازل عن عناصر الاستثمارات التي مدة حيازتها أو انجازها أكثر من ثلاث سنوات. أما إذا التزام المكلف بالضريبة بإعادة استثمار الفائض في اجل3 لا يدخل هذا الفائض ضمن الربح الخاضع للضريبة. [1]
5. وحسب المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في شركة، لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر

(1) نفس المرجع السابق.

الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني أو يشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقتطاعات الاجتماعية الاخرى المعمول بها.

الفرع الثالث: المعالجة الجبائية لخسائر السنوات السابقة.

تسمح اداراة الضرائب بخصم خسائر السنوات السابقة من الربح الخاضع للضريبة إذا تحققت الشروط التالية:

- يجب تبرير الخسارة محاسبيا وذلك طبقا لإجراءات المحاسبية المعمول في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم إلى إدارة الضرائب.
- يجب خصمها في فترة لا تتجاوز عجز أربع سنوات.
- لا يجب أن يكون هذا العجز مركب من عجز لعدة سنوات بل يجب أن يرحل العجز الأول فالأول. (1)
- حسب نص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في حالة تسجيل عجز في السنة مالية ما فان هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية، ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية.
- وإذا كان هذا الربح غير كافيا لتخفيض كل العجز، فان العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.

المبحث الثاني: عرض المعيار الدولي الضريبة على الدخل رقم 12.

المطلب الأول: النشأة والظهور.

في شهر جويلية من سنة 2000 تم اصدار المعيار المحاسبي الدولي 12 من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

عدل المجلس المعايير المحاسبية الدولية المعيار المحاسبي الدولي 12 في أكتوبر 1996 " ضرائب على الدخل" الذي ألغى المعيار الدولي 12 المعاد صياغته عام 1994 "المحاسبة على

(1) نفس المرجع السابق.

ضرائب الدخل" لقد أصبح المعيار المعدل نافع المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفقارت التي تبدأ من01 جانفي1998 لتقوم اللجة بعد ذلك بإضافة بعض الفقارت.

وفي أكتوبر 2000 أقر المجلس المعايير المحاسبية الدولية تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي12 والتي تشمل إضافة الفقارت52(ا)، 25(ب)، 65(ا)، 81 (ا)، 87 (ا)، 87[1] (ج)، وحذف الفقارت03 و50 ويوضح التعديل المحدد المعالجة المحاسبية لتاريخ ضرائب الدخل على الأرباح الموزعة، ويصبح النص المعدل نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفقارت التي تبدا من01/02/2001 أو بعد ذلك التاريخ، وتشجيع التطبيق المبكر.

المطلب الثاني: هدف المعيار.

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم12"الضرائب المؤجلة " إلى شرح وتوضح المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، ويوضح المعيار بالتحديد كيفية احتساب مقدار الضريبة المؤجلة مستحقة الدفع عن الفترة الحالية والفترة المستقبلية وبين المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة المعد وفق المعايير المحاسبية ومعايير الابلاغ المالي، ويعالج الاختلافات الدائمة والمؤقتة.

المطلب الثالث: نطاق المعيار.

يجب تطبيق هذا المعيار على المحاسبة عن ضرائب الدخل، فإن ضرائب الدخل تشمل جميع الضرائب المحلية والأجنبية التي تستند الى أرباح الخاضعة للضريبة وتشمل ضرائب الدخل ايضا ضرائب المستقطعة، المستحقة السداد من قبل منشأة تابعة أو منشأة زمنية أو ترتيب مشترك على لا يتعامل هذا المعيار مع طرق المحاسبة عن المنح الحكومية (انظر معيار المحاسبة الدولي 20 "المحاسبة عن المنح الحكومة والافصاح عن المساعدة الحكومية") أو الإعفاءات الضريبية للاستثمارت. ولكن يتعامل هذا المعيار مع المحاسبة عن الفروق المؤقتة التي قد تنشأ عن مثل تلك المنح أو الإعفاءات الضريبية للاستثمارت.

(1) نفس المرجع السابق.

المطلب الرابع: بعض المصطلحات المتعلقة بالضريبة المؤجلة.

لفهم مبدأ الضرائب المؤجلة يجب شرح المصطلحات المتعلقة بها هي: [1]

1. الفروق المؤقتة:

وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية خلال دورة معينة من جراء الاخذ بعين الاعتبار دوارت مختلفة أثناء حساب النتيجة المحاسبية، ومن جهة، والنتيجة الجبائية من جهة أخرى لبعض العناصر الأعباء والنواتج، هذه الفروقات خلال دورة معينة ويمكن امتصاصها بعد ذلك خلال الدوارت اللاحقة.

ويمكن أن تكون الفروق المؤقتة كما يلي :

أ. **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:** وهي فروق مؤقتة سوف ينجم عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الجبائي للفترات المالية المقبلة وذلك استرداد وتسوية القيمة الدفترية المسجلة للأصل أو الخصم.

ب. **فروق مؤقتة قابلة للخصم:** وهي فروق مؤقتة سوف ينجم عنها مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة للفترات المالية المقبلة وذلك استرداد أو تسوية القيمة الدفترية المسجلة للأصل أو الخصم.

2. الفروق الدائمة:

والتي لا يمكن امتصاصها خلال الدوارت اللاحقة، وتطرا مثل الفروقات عندما يجب إدارج بعض العناصر في حساب النتيجة المحاسبية وبين ما إقصاؤها في حساب النتيجة الجبائية ولا ينتج عنها ضرائب مؤجلة وتشمل العناصر التي تؤدي إلى حدوث اختلافات دائمة ما يلي: [2]

أ. **العناصر الغير القابلة للخصم:** تعتبر هذه العناصر قابلة للخصم من الإيرادات عند تحديد النتيجة المحاسبية ولا يسمح بخصمها وفق التشريع الجبائي.

(1)نفس المرجع السابق ص26.

(2)نفس المرجع السابق.

ب. العناصر غير الخاضعة للضريبة: تمثل هذه العناصر الإيرادات التي تؤخذ في الاعتبار عند قياس الربح المحاسبي.

3. الضريبة المستحقة :

هو مبلغ الضريبة المستحق الدفع في حالة تحقيق ربح او خسار او تحصيل في حالة تحقيق خسارة خلال سنة مالية ما، إن الضريبة المستحقة إن الضريبة المستحقة تحسب على أساس النتيجة الجبائية وليس النتيجة المحاسبية.

- **الربح المحاسبي:** هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل اقتطاع مصروف الضريبة.
- **الربح الخاضع للضريبة:** هو صافي الربح أو الخسارة للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبة والتي تحدد على ضوئه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد)
- **القاعدة الضريبة:** للأصل أو التزام هو المبلغ الذي يؤدي إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض الضريبة .

المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة

المطلب الاول: ماهية الضرائب المؤجلة

الفرع الأول: تعريف الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

لقد عرف"Jagwani Bhagwan" عملية تخصيص ضريبة الدخل بين الفتارت على أنها: "العملية التي بموجبها يتم تخصيص مصروف ضريبة الدخل بين الفترات بغض النظر عن توقيت سداد هذه الضرائب وهدفها أن تعكس التبعات الضريبية لكل العمليات الاقتصادية والتي تم الاعترف بها في الفترة الحالية والفترات السابقة". وهذه المقابلة ينتج عنها رصيد مدين أو دائن للضريبة المؤجلة، حيث يجب تحميل قائمة الدخل بمصروف ضريبة الدخل في نفس الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد والمصروف بغض النظر عن توقيت وكان هناك خلاف حول مدى الصحة النظرية لمبدأ المقابلة، حيث ذكر البعض أن مبدأ المقابلة يسمح بتأجيل تكاليف معينة ومعالجتها كأصول في الميازنية في حين أن هذه التكاليف قد لا تكون لها منافع في المستقبل. فهذا المبدأ إذا أسيء استخدامه يسمح بجعل الميزانية مجمع للتكاليف التي لم تتم مقابلتها بالإيرادات. [1]

كما اعتبر النظام المحاسبي المالي الضرائب المؤجلة على انها طريقة محاسبية تتمثل في ادراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها. وعرفها –وهو التعريف الذي يتطابق مع ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم12 على انها "مبلغ ضريبة عن ارباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصميه) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة اصليه) خلال سنوات مالية مستقبلية .[2]

(1)صديق حسوس، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري، مذكرة تخرج شهادة دكتواره، جامعة مسيلة، 2018/2017.

(2)نفس المرجع السابق.

الفرع الثاني: تعريف الضريبة المؤجلة حسب المعايير المحاسبية الدولية

على ضوء المعايير المحاسبية الدولية، لا سيما في ذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم12 المتعلق بالضرائب على الدخل، فإن الضريبة المؤجلة يقصد بها بأنها:" مقياس محاسبي وليست ضريبة محصلة من طرف الحكومة، وهي تمثل ضريبة مستحقة الدفع أو قابلة للاسترجاع في فترات محاسبية مستقبلية متصلة بمعاملات تم انجازها بالفعل" . [1]

الفرع الثالث: تعريف الضريبة المؤجلة حسب بعض الباحثين.

قد تتعدد التعاريف المقدمة للضريبة المؤجلة من طرف الباحثين، لعلنا نذكر من أهمها التعاريف التالية:

التعريف الأول:

الضريبة المؤجلة هي الضريبة الناتجة عن الفروقات بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء، والإيرادات والأصول والخصوم خلال الدورة، والاعتراف والتقييم الجبائي لها. ويقوم هذا المفهوم على التمييز بين الضريبة المستحقة خلال الدورة والضريبة الجارية المتعلقة بالدورة، أي تلك التي يتم حسابها وفق القواعد الجبائية.

التعريف الثاني:

الضريبة المؤجلة هي عملية محاسبية تسمح بالأخذ بعين الاعتبار للفروقات المؤقتة الناتجة عن ذلك الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، حيث يكون هناك عادة اختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

(1)ابراهيمي حسام مكي زكرياء، التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، مذكرة تخرج ماستر، جامعة مسيلة، 2019/ 2020، ص41.

المطلب الثاني: مجال تطبيق الضرائب المؤجلة وأصنافها.

الفرع الأول: مجال التطبيق.

تطبيق الضرائب المؤجلة يخص جميع المؤسسات الاقتصادية الخاضعة لدفع الضريبة على أرباح الشركات والتي تطبق النظام الحقيقي، أما المؤسسات غير خاضعة للضريبة على الأرباح أو التي تخضع للنظام الجبائي الجزافي فهي غير معنية. [1]

الفرع الثاني: تصنيف الضرائب المؤجلة.

لا تخرج في معنى الضرائب المؤجلة من حالتين اثنين فقط هما: الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم. ويعرف نوعي الضرائب المؤجلة كمايلي:

1. **ضرائب مؤجلة أصول (أو أصل ضريبي مؤجل): تمثل** مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات لاحقة رغم انها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل وبعبارة"تحصل"يعني انها ستخفض من مبلغ الضرائب المستحقة للدفع، ومن أمثلة ذلك :

- الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفض من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفض من الضريبة المسددة خلال هذه الدورات.
- بعض الأعباء (مثل عبء العطل المدفوعة الأجرة) لا تخفض من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية والتي يتم خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة، فنقول أن للمؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل خلال السنة الموالية أي للمؤسسة حقوقا في ذمة إدارة الضرائب سيتم تحصيلها بعد تسديد المصاريف المعنية.
- نفقات وأعباء التطوير التي يتم تثبيتها وإظهارها ضمن التثبيتات محاسبيا، على العكس جبائيا التي يجب طرحهاخلال الدورة التي حدثت فيها. [2]

2. **ضرائب مؤجلة خصوم (التزام ضريبي مؤجل):** تمثل مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم انها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق .

(1)نفس المرجع السابق ص 42.

(2)نفس المرجع السابق ص 43.

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة في الميزانية وحسابات النتائج عن طريق التمييز بين الضرائب مؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم والحسابات المتعلقة بالميزانية وحسابات النتائج كما يلي[1]:

- حساب 133: الضرائب المؤجلة أصول.
- حساب 134: الضرائب المؤجلة خصوم.
- حساب 692: فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول.
- حساب 693: فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم.

الفرع الأول: الضرائب المؤجلة أصول

تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب 133ضرائب مؤجلة أصول مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيحقق أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، وهذا ما يجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول دائنا وهذا عند إدراج الضريبة المؤجلة فيسنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فنسجل قيدا معاكسا .[2]

ويتم التسجيل المحاسبي كالتالي:

		N/12/31 من ح/ الضرائب المؤجلة على الاصول الى ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن الاصول اثبات الضريبة المؤجلة اصول	692	133
xxx	xxx			

(1) فلوسية محمد الأمين والي سهام، أهمية توافق القواعد الجبائية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، مذكرة تخرج شهادة ماستر، جامعة مسيلة، 2019_2020، ص 40.

(2) نفس المرجع السابق.

الفرع الثاني: الضرائب المؤجلة خصوم.

تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وهذا ما يجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم مدينا، هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة خصوم فنسجل قيدا معاكسا.

ويتم تسجيلها محاسبيا كالتالي:

693	134	من ح/ فرض الضريبة مؤجلة عن الخصوم الى ح/ الضرائب المؤجلة على الخصوم اثبات الضريبة المؤجلة خصوم		

والجدول التالي يوضح حالات الضرائب المؤجلة أكثر : [1]

جدول رقم (2): فهم الضرائب المؤجلة

الحالة	عناصر الميزانية أصول	عناصر الميزانية خصوم
القيمة المحاسبية اكبر من القيمة الجبائية	ضريبة مؤجلة خصوم	ضريبة مؤجلة أصول
القيمة المحاسبية اقل من القيمة الجبائية	ضريبة مؤجلة أصول	ضريبة مؤجلة خصوم
القيمة المحاسبية تساوي القيمة الجبائية	لاشيء	لاشيء

***La source**: olivier de brouker ،initiation aux impôts diffères ،28 septembre 2013 ،p 12*

(1) نفس المرجع السابق.

خلاصة:

في هذا الفصل تبين لنا أن الإدارة الجبائية من اجل تحديد النتيجة الجبائية تلزم المؤسسات بالتصريح بنتيجتها المحاسبية فهي تقوم الإدارة الجبائية بإعادة النظر في النتيجة قبل فرض الضريبة عليها في حالة تحقيق ربح، بإدخال تعديلات على النتيجة المحاسبية وهذا وفقا للتشريع الجبائي المطبق، حيث أن هناك أعباء يجب خصمها إذا توفرت على شروط الخصم وأخرى يجب إعادة إدماجها لعدم استجابتها لتلك الشروط، للوصول إلى النتيجة الجبائية.

وأيضا لتوضيح العلاقة أكثر بين النتيجة المحاسبية والجبائية تم عرض المعيار الدولي المحاسبي رقم 12 الخاص بمعالجة الفروقات الناتجة عن كلتا النتيجتين ودراسة الضرائب المؤجلة الناتجة عن تلك الفروقات، والمعالجة المحاسبية لنوعي الضرائب المؤجلة.

الخاتمة

تعتبر المحاسبة وسيلة لحساب الأوعية الضريبية للمؤسسات، فهي تمكننا من تحديد النتيجة التي من خلالها يحدد الربح الذي يفرض عليه الضريبة، بحيث إن التطبيقات التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي أوجبت على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لاحتساب الضريبة على أرباح الشركات، وهذا ما يلزم المؤسسة إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفق القوانين والتشريعات الجبائية الذي يبين الأعباء الغير قابلة للخصم والنواتج الغير خاضعة للضريبة.لان هذا الانتقال يمر بعدة تصحيحات ضرورية بسبب الاختلاف والتباعد الموجود بين المبادئ المحاسبية والقواعد الجبائية. ولعل هذا التباعد راجع لتبني الجزائر لنظام محاسبي مالي يعتمد بالدرجة الأولى على تلبية احتياجات المستثمر من خلال تزويده بصورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسات، ولا يضع ضمن أولوياته الاعتبارات الجبائية كما يجب. ومن بين أهم النقاط التي يختلف فيها كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي جانب الضرائب المؤجلة.

ولقد سعينا من خلال هذه المذكرة إلى الإجابة عن الإشكالية المطروحة ماهمية توافق القواعد الجبائية معا النظام المحاسبي المالي، حيث تم معالجة هذه الإشكالية عبر فصلين، الفصل الاول: مدخل الى النظام المحاسبي المالي، والفصل الثالث الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

- **اختبار الفرضيات:**

بالعودة إلى فرضيات الدراسة، وعلى ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع بجانبيه النظري، يمكن اختبار الفرضيات كما يلي:

الفرضية الاول:

محتوى الإطار العام للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية عبارة عن مفاهيم موحدة في عرض معلومات مالية تتميز بالشفافية لمستخدميها.

الفرضية الثانية:

النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية المصححة وفق التشريعات الضريبية، أما الضرائب المؤجلة هي تلك الضرائب الناتجة عن الفروقات والاختلافات بين الأحداث المحاسبية وأثارها الجبائية المستقبلية، والتي تقوم المؤسسة بمعالجتها محاسبيا.

الفرضية الثالثة:

بخصوص هذه الفرضية المتعلقة بان النتيجة الجبائية تحدد عن طريق النتيجة المحاسبية للسنة المالية قبل الضريبة وذلك بعد إدخال عناصر وإخراج عناصر أخرى لا يأخذ بها النظام الجبائي، الربح الجبائي يحدد انطلاقا من الربح المحاسبي المصرح به، مضاف إليه الأعباء الغير قابلة للخصم (الاستردادات) مطروح منها التخفيضات وخسائر السنوات السابقة إن وجدت.

- **النتائج:**

على ضوء هذه الدراسة توصلنا إلى جملة من النتائج، نذكر منها:

- ينشأ الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية بسبب وجود اختلافات جوهرية بين الأسس التي قياس كل منهما والى أهداف كل منهما أيضا.
- تطبيق الضرائب المؤجلة ي ؤدي إلى تقليص الاختلافات والفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، حيث تؤثر هذه الضرائب في تحديد الربح الجبائي للمؤسسة.
- مازال حساب واعتماد الضرائب المؤجلة على مستوى المؤسسة يلقى صعوبات عديدة من حيث التطبيق لصعوبة وتعقد القوانين المنظمة للعمل المحاسبي.

- **الاقتراحات والتوصيات:**

- توسيع التشاور بين الخبراء المحاسبين والاستشاريين الجبائيين لإيجاد البدائل اللازمة لتقليل من الاختلافات مع مراعاة المصلحة العامة أولا وأخيرا.
- على المشرع الجزائري إعادة النظر في القوانين الجبائية وجعلها أكثر ملائمة مع النظام المحاسبي المالي، وتوفير المتطلبات الضرورية لتكييف وملائمة البيئة الجبائية مع متطلبات البيئة المحاسبية.
- إن الاعتماد على النتيجة الجبائية يؤثر على الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسة وعلى متخذي القرار.

- **الآفاق:**

نقترح لمواصلة الدراسة الآفاق التالية:

- ما هي العوامل التي تؤثر في الفجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وتقلل منها؟
- أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ظل التشريعات الجبائية؟

قائمة

المصادر ومراجع

- ابراهيمي حسام مكي زكرياء، التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، مذكرة تخرج ماستر، جامعة مسيلة، 2020/2019.
- آسية مطبوع، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، مذكرة تخرج ماستر، جامعة مسيلة، 2012-2013.
- بالقاسم بن خليفه، دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية، جامعة مسيلة، سنة 2015/2014.
- بلال لحرش، يعقوب دهيمي، المقارنة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، مذكرة تخرج ماستر، جامعة مسيلة، 2019 /2020.
- بلعايبة كريمة عريوة زينب، أثر الإنتقال من التنيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، جامعة مسيلة، 2019/2018.
- سميحة رحلي، مدى اسهام النظام المحاسبي في اثراء مخرجات التحليل المالي في القوائم المالية، مذكرة تخرج ماستر، جامعة مسيلة، سنة 2019/2018.
- شموري مونى طيبش حنان، دور النظام المحاسبي المالي في الحد من الفساد المالي، مذكرة تخرج ماستر، جامعة مسيلة، سنة 2018/2017.
- صديق حسوس، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري، مذكرة تخرج شهادة دكتواره، جامعة مسيلة، 2018/2017.
- غلاب فاطمة الزهراء، مساهمة النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة تخرج ماستر، 2017/2016.
- فلوسية محمد الأمين والي سهام، أهمية توافق القواعد الجبائية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، مذكرة تخرج شهادة ماستر، جامعة مسيلة، 2020_2019.