

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: مالية ومحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: مالية ومحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي

إعداد الطالبين:

- ابراهيمي حسام

- مكّي زكرياء

تحت عنوان

التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة

لجنة المناقشة:

اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة	الصفة
		جامعة المسيلة	رئيسا
عبد الحكيم عمران	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
		جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019



شكر و عرفان



أولاً وقبل كل شيء نحمد الله ونشكره أن وفقنا لإنجاز هذا العمل
وبعد، نتقدم بالشكر الجزيل و التقدير الكبير والعرفان الجميل إلى أستاذنا المشرف

الدكتور: عمران عبد الحكيم

على ما بذله من جهد في متابعة هذا العمل، وما قدمه من نصائح وتوجيهات

علمية كانت لنا عوناً في إنجاز هذا البحث

كما لا يفوتني أن أشكر كل الذين سجعونا وساعدونا من قريب أو بعيد

شكر خاص:- للدكتور سعودي بلقاسم

معلمي وأستاذي تيطراوي عبد الحق



إهداء



الحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع و الذي يسعدنا ان نهديه الى :
الى معلم البشرية ومنبع العلم نبينا محمد صلى الله عليه وسلم الى من قال فيهما المولى عز وجل :
" و احفظ لهما جناح الذل من الرحمة و قل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا

" الوالدين الكريمين - حفظهم الله

الى اخوتنا و اخواتنا الاعزاء

الى اصدقائنا و احبائنا

الى كل من ساعدنا ولو بكلمة طيبة

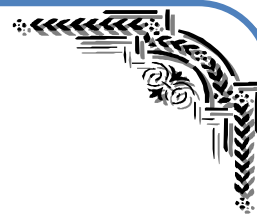
اللهم اجعله عملا نافعا.

* حسام .

* زكرياء .



فهرس المحتويات



فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر
	إهداء
I	فهرس المحتويات
VI	قائمة الأشكال
أ - د	مقدمة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضرائب المؤجلة وتسجيلها المحاسبي.	
	تمهيد
	المبحث الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي
	المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي
	المطلب الثاني: الهيكل العام للنظام المحاسبي المالي
	المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة في إطار النظام المحاسبي المالي
	المطلب الأول: مفهوم الضريبة المؤجلة وأنواعها.
	المطلب الثاني: الفروقات وتأثيراتها على الضريبة المؤجلة.
	المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة .
	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني : عرض رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة
	تمهيد
	المبحث الأول: التعريف بالمجلس الوطني للمحاسبة

المطلب الأول: التعريف بمجلس المحاسبة ومهامه الأساسية

المطلب الثاني: التعريف بلجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية

المبحث الثاني: عرض رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة

المطلب الأول: حيثيات رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

المطلب الثاني: بعض الحالات التطبيقية الواردة ضمن رأي المجلس الوطني للمحاسبة

خلاصة الفصل

الخاتمة

قائمة المصادر والمراجع

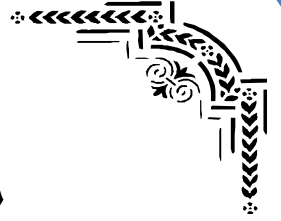
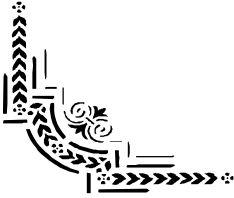
قائمة الأشكال



قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
21	كيفية التفرقة بين أنواع الضرائب المؤجلة	(01)
22	أنواع الضرائب المؤجلة، وكيفية تصنيفها المحاسبي.	(02)

مقدمه



مقدمة :

يشكل موضوع الضرائب المؤجلة أحد المحاور الهامة ضمن مجالات مسك المحاسبة المالية للمؤسسة الاقتصادية، وتتزايد أهمية الضرائب المؤجلة بتزايد حالات الاختلاف الناتجة عن الفروقات بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء، والإيرادات والأصول والخصوم خلال الدورة، والاعتراف والتقييم الجبائي لها.

وفي هذا السياق المرتبط بالضرائب المؤجلة، فإن النظام المحاسبي المالي قد تبنى المعالجة الدولية المستمدة بشكل عام من المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال ما أشارت إليه المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والتي اعتبرت أن الضرائب المؤجلة تعد من المعايير ذات الصفة الخاصة ضمن النظام المحاسبي المالي.

وفي إطار توضيح كفاءات المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، فقد تضمن البند 134 من القرار المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، بعض التوضيحات المتعلقة بكيفية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة بنوعيتها الضرائب المؤجلة أصول، والضرائب المؤجلة خصوم، وكذا طبيعة الحسابات المستخدمة لإدراج ما يتعلق بالضرائب المؤجلة وقواعد سيرها.

في ضوء هذا السياق، فإن محاسبة الضرائب المؤجلة للمؤسسة الاقتصادية تشكل مجالا هاما ضمن مجالات مسك المحاسبة المالية في إطار النظام المحاسبي المالي، وذلك لما لها من الكثير من الأمور المرتبطة بعمليات التسجيل والتقييم المحاسبي للأحداث ذات الصلة بموضوع الضرائب وآليات تحديدها ضمن ضوابط التشريع الجبائي المعمول به.

أولا: إشكالية البحث

مما سبق، يأتي هذا البحث للإجابة عن التساؤلات المتعلقة بكفاءات التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، ولعل من أهمها التساؤل الرئيسي التالي:

" كيف يتم التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية ضمن التطبيقات العملية لمسك المحاسبة المالية في إطار النظام المحاسبي المالي؟".

وقد يتفرع عن هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي أهم الخطوات والمراحل الواجب إتباعها من حيث التطبيقات العملية لمحاسبة الضرائب المؤجلة ضمن عمليات مسك المحاسبة المالية للمؤسسة الاقتصادية؟
- ما هي كفاءات حساب الضرائب المؤجلة ضمن عمليات مسك المحاسبة المالية للمؤسسة الاقتصادية في نهاية كل سنة؟
- هل كل حالات الاختلاف الناتجة عن الفروقات المرتبطة بمعالجة عنصر ما من الناحية المحاسبية والجبائية يترتب عنها وجودا لضرائب مؤجلة؟.

ثانيا: فرضيات البحث

من أجل معالجة إشكالية البحث، وللإجابة عن التساؤلات الفرعية قمنا بطرح الفرضيات الأساسية

التالية:

- **الفرضية الأولى:** تتطلب التطبيقات العملية لمحاسبة الضرائب المؤجلة ضمن عمليات مسك المحاسبة المالية للمؤسسة الاقتصادية خطوات ومراحل متتالية في نهاية كل سنة إلى غاية التسوية النهائية لأرصدها.
- **الفرضية الثانية:** تتحدد أرصدة الضرائب المؤجلة في نهاية كل سنة وفقا لطبيعة الفروقات المؤقتة ومبالغها.
- **الفرضية الثالثة:** تتعدد وتتوزع حالات الاختلاف الناتجة عن الفروقات المرتبطة بمعالجة عنصر ما من الناحية المحاسبية والجبائية، ولكن لا يترتب عنها كلها بالضرورة وجودا لضرائب مؤجلة.

ثالثا: أهداف البحث

من خلال هذا البحث، فإننا نسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية، وهذه الأهداف يمكن

ذكرها كما يلي:

- التعرف بكل الجوانب المرتبطة بمحاسبة الضرائب المؤجلة ومختلف ضوابطها في إطار القوانين المعمول بها، لا سيما كلا من النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي.

- تحديد كفاءات التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة ضمن عمليات مسك المحاسبة المالية للمؤسسة الاقتصادية.

- عرض بعض التوضيحات الهامة الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة فيما يخص محاسبة الضرائب المؤجلة في إطار صلاحياته المرتبطة أساسا بالمهن المحاسبية في الجزائر.

رابعا: أهمية البحث

تكمن أهمية البحث المتمحور حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة في إطار النظام المحاسبي المالي، في أنه يعالج موضوعا من المواضيع الهامة ضمن عمليات مسك المحاسبة المالية للمؤسسة الاقتصادية، وفي إطار ذلك، فإن هذا البحث يأتي كمحاولة لتقديم توضيحات لكافة الجوانب المتصلة بالتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة على ضوء النظام المحاسبي المالي، مع الإشارة إلى بعض الحالات التي تتوضح من خلالها الفروقات المؤقتة وما ينتج عنها من ضرائب مؤجلة في هذا المجال.

خامسا: أسباب اختيار الموضوع

من أهم أسباب اختيارنا لموضوع هذا البحث، يمكن ذكر ما يلي:

- علاقة موضوع البحث بتخصص المحاسبة والتدقيق ومراقبة التسيير، وكذا علاقته بالمواضيع ذات الصلة بمجالات العلوم المالية والمحاسبية بشكل عام.

- الرغبة الذاتية في البحث والتعمق في مثل هذه المواضيع.

سادسا: المنهج المستخدم

بالنظر إلى موضوع الدراسة، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في إعداد الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي لهذا البحث، فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة المستمد في جوانبه من الآراء الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة بصفته أعلى هيئة تشرف على المهن المحاسبية في الجزائر.

سابعا: صعوبات البحث

- نقص المراجع ذات الصلة بشكل خاص بموضوع الضرائب المؤجلة.

- تفشي وباء كوفيد 19، وما ترتب عنه من إغلاق للجامعات والمكتبات، وهو ما أثر على عملية السير الحسن للدراسة.

ثامنا: خطة البحث

انطلاقا من طبيعة موضوع البحث والأهداف المرتبطة به، ومن أجل الإجابة عن الإشكالية المطروحة، فقد تم تقسيم موضوع البحث إلى فصلين بعد المقدمة، حيث كان الفصل الأول بعنوان: " الإطار المفاهيمي للضرائب المؤجلة وكيفية تسجيلها المحاسبي"، ونستعرض فيه كل الجوانب المتعلقة بالضرائب المؤجلة وخصائصها، وكذا أقسامها في إطار النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى عرض كيفية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة بأنواعها على ضوء أحكام القوانين المعمول بها، لا سيما في ذلك ما تضمنه القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها

أما الفصل الثاني المعنون ب: " عرض رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة"، فقد تم تخصيصه للجانب التطبيقي لتوضيح كيفية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة على ضوء الرأي الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر. وينتهي بحثنا هذا في الأخير بخاتمة تتضمن النتائج التي تم التوصل إليها والاقتراحات المقدمة.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للضرائب المؤجلة
وتسجيلها المحاسبي

تمهيد

يستعرض هذا الفصل المعنون بـ: "الإطار المفاهيمي للضرائب المؤجلة وكيفية تسجيلها المحاسبي" تلك الجوانب المتصلة أولاً بالتعريف بالنظام المحاسبي المالي ومكوناته الأساسية على ضوء المنظومة القانونية المتعلقة به، كما يعرض أيضاً تلك الجوانب المتصلة بمفهوم الضرائب المؤجلة وخصائصها وأنواعها، مع التركيز على كيفية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة ضمن تطبيقات مسك المحاسبة المالية للمؤسسة الاقتصادية في إطار النظام المحاسبي المالي.

وبذلك، سيتم عرض مضمون هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

- **عموميات حول النظام المحاسبي المالي.**
- **التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة في إطار النظام المحاسبي المالي.**

المبحث الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي

نحاول من خلال هذا المبحث عرض بعض العناصر الهامة المرتبطة بالنظام المحاسبي المالي، لا سيما في ذلك ضبط مفهوم النظام المحاسبي المالي ومميزاته الأساسية، وكذا أهداف هذا النظام المحاسبي وطبيعة المؤسسات الخاضعة له على ضوء المنظومة القانونية المتعلقة به، إضافة إلى محاولة ضبط المكونات الأساسية للنظام المحاسبي المالي.

وسيتم عرض مضمون هذا المبحث من خلال العناصر التالية:

- ماهية النظام المحاسبي المالي.

- الهيكل العام للنظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

أولاً: تعريف النظام المحاسبي المالي ومميزاته الأساسية

1. مفهوم النظام المحاسبي المالي

لقد عرف القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي على أنه: "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"¹.

2. المميزات الأساسية للنظام المحاسبي المالي

من أهم مميزات النظام المحاسبي المالي يمكن ذكر ما يلي²:

- تبني البعد الدولي للممارسات المحاسبية: يتضح من خلال أحكام النظام المحاسبي المالي أن المشرع الجزائري قد اختار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية في الجزائر مع الممارسة

¹ - القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، ص 3.

² - بن الربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، ج1، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 26-27.

العالمية لضمان التكيف مع التحولات الأخيرة بما يسمح بتقديم المعلومات المفصلة التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، طبقا لمرجعية IAS/IFRS.

- **الاحتواء على النصوص الصريحة والمبادئ الأساسية:** احتوى النظام المحاسبي المالي على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل، وطرق التقييم وإعداد القوائم، وهذا ما يحد من حجم التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية.

ج. العمل على توفير المعلومات المالية ذات الخصائص النوعية: يتميز النظام المحاسبي المالي بأنه حاول أن يوفر المعلومات المالية الواضحة والتميزة بمجموعة من الخصائص الهامة، وهذا لتلبية حاجات كل الأطراف ذات المصلحة ضمن المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي.

ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي

يمكن ذكر أهم أهداف النظام المحاسبي المالي من خلال النقاط الأساسية التالية:

- توفير معلومة مالية مضمونة وموثوق بها دوليا؛
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة، وكذا مؤشرات الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- جعل القوائم المالية للمؤسسات تتميز بخاصية القابلية للمقارنة عبر الزمن لعناصر القوائم المالية للمؤسسة نفسها، أو بينها وبين مؤسسات تمارس نفس النشاط ومتجانسة معها؛
- نشر معلومات وافية صحيحة وموثوق بها تتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات¹.
- تصنيف وتقسيم وتسجيل المعلومات المالية وفق المعايير الدولية.

ثالثا: طبيعة الكيانات (المؤسسات) الخاضعة لأحكام النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي قد حدد طبيعة المؤسسات الخاضعة إجباريا لأحكام النظام المالي المحاسبي، وذلك كما يلي²:

¹ - محمد أمين بربري، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الوطني الثاني حول واقع تطبيق النظام المحاسبي في الجزائر، المركز الجامعي الوادي، يومي 5 و 6 ماي 2013.

² - المادة 4 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ص.3.

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل شخص طبيعي أو شخص معنوي خاضع لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

رابعا: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

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

لقد تضمن هذا القانون العديد من الأمور المتعلقة بكيفيات تطبيق وتنظيم المحاسبة المالية، من أهمها نذكر ما يلي:

- **التعريف ومجالات التطبيق للنظام المحاسبي المالي:** وذلك ما أشارت إليه المواد: 2، 3، والمادة 4.

- **الإطار التصوري للمحاسبة المالية:** الذي يشكل بشكل عام دليلا لإعداد المعايير المحاسبية.
- **المبادئ والفروض المحاسبية:** وهي تلك المبادئ والفروض الواجب احترامها في إطار مسك المحاسبة المالية للمؤسسات الاقتصادية، وهذا حسب ما أشارت إليه المادة 6 بشكل أساسي.

- **كيفية تنظيم العمل المحاسبي:** لا سيما في ذلك المتطلبات العلمية لمسك المحاسبة المالية، وكذا شروطها وضوابطها التي تسمح بتنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء، وهذا ما أشارت إليه المادة 10 وما بعدها.

- **طبيعة القوائم المالية الواجب إعدادها:** وقد حددها ضمن المادة 25 بأنها تتمثل في كل من: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، والملحق.

كما تضمن هذا القانون بعض الجوانب المتصلة بما يلي:

- الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة.
- تغيير التقديرات المحاسبية والطرق المحاسبية.

2. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07

جاء هذا المرسوم في مادة 44، نصت المادة الأولى منه على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كفاءات تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي.

وقد تضمن المرسوم التنفيذي رقم 08-156 العديد من العناصر الهامة في مجال المحاسبة المالية، ومن أهمها يمكن ذكرها ما يلي:

- التعريف بالإطار التصوري للمحاسبة المالية، وأهدافه.
- المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية.
- المبادئ والفروض المحاسبية.
- الخصائص النوعية للمعلومات الواردة ضمن القوائم المالية.
- المعلومات المالية الواجب عرضها ضمن القوائم المالية، وكفاءات تصنيفها.
- المعايير المحاسبية المحددة لقواعد وطرق التقييم المحاسبي.

3. المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 27/04/2009 المتضمن مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي

إن المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 27/04/2009 المتضمن مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يهدف بشكل عام إلى توضيح كل الإجراءات التنظيمية التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، كما يهدف من جانب آخر إلى توضيح الشروط والضوابط الواجب توفرها في هذه البرامج، وكذلك تبين مختلف الإجراءات الرقابية الداخلية لضمان أحسن سير لاستغلال هاته البرامج من طرف كل الجهات المعنية بهذه الأمور.

4. القرارات والأوامر والتعليمات الأخرى

من أهم القرارات وأوامر والتعليمات المرتبطة بالنظام المحاسبي المالي، يمكن أن نذكر منها على الخصوص ما يلي:

- القرار المؤرخ في 26/02/2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد تسييرها.

- القرار المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.
 - مذكرات منهجية التطبيق الأولي للنظام الحاسبي المالي بتاريخ 28/12/2010 بالإضافة إلى بعض الأوامر والتوصيات والتعليمات، والتي كانت من أهمها التعلية رقم 02 بتاريخ 29/10/2010 الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة المتضمنة الطرق والإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.
 - الآراء الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، لا سيما منها بشكل خاص تلك الآراء الصادرة عن لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية.
- المطلب الثاني: الهيكل العام للنظام المحاسبي المالي**

أولاً: الإطار التصوري وأهدافه

1. تعريف الإطار التصوري

على ضوء النظام المحاسبي المالي فإن الإطار التصوري للمحاسبة المالية يتمحور حول المجالات التالية¹:

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومات المالية،
- يشكل مرجعا لوضع معايير محاسبية جديدة،
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية و فهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي المعمول به.

¹¹ - راجع المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن أحكام القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية، عدد 27/2008، ص.11.

2. أهداف الإطار التصوري

يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية ضمن النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق الأهداف

التالية¹:

- المساعدة على تطوير المحاسبة؛
- المساعدة على تحضير القوائم المالية؛
- تفسير المعلومات لمستعملي القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة القوائم المالية مع المعايير المحاسبية.

ثانياً: القواعد والمبادئ العامة للتقييم المحاسبي

أشار المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى مجموعة من القواعد والمبادئ والأسس العامة للتقييم في إطار تطبيقات المحاسبة المالية، كما حدد من جانب آخر وبشكل مفصل القرار المؤرخ بتاريخ 26/07/2008 قواعد التقييم والمحاسبة المعمول بها في إطار النظام المحاسبي المالي، ولاسيما في ذلك ما يتعلق بما يلي:

- قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء و الإيرادات؛
- شروط إدراجها في الحسابات؛
- طرق التقييم للعناصر المقيدة في الحسابات؛
- بعض القواعد الخاصة للتقييم والإدراج في الحسابات للتثبيات العينية والمعنوية؛
- قواعد التقييم والإدراج في الحسابات للأصول البيولوجية، وكذا بعض المعالجات الأخرى المرخص بها في إطار النظام المحاسبي المالي؛
- قواعد التقييم والإدراج للأصول المالية والسندات والحسابات الدائنة؛
- قواعد التقييم والإدراج في للحسابات للأصول الأخرى، كالإعانات والمحزونات بأنواعها، وكذا مؤونات المخاطر والأعباء، والفروض والخصوم المالية الأخرى.

وذلك بالإضافة إلى بعض حالات التقييم الأخرى بالنسبة للعمليات التالية:

¹ - راجع المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن أحكام القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية، عدد 27/2008، ص.11.

- امتيازات المرافق العمومية؛
- العقود طويلة الأجل؛
- العمليات المنجزة لحسابات الغير؛
- الضرائب المؤجلة؛
- عقود الإيجار التمويلي؛
- الامتيازات الممنوحة للمستخدمين؛
- العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية.

ثالثا: مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي

طبقا للمادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 فإن مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي هي: "مجموعة من الحسابات المجمعة في فئات متجانسة تسمى أصناف".

وقد تم الإعتماد في بناء مدونة الحسابات التي جاء بها النظام المالي المحاسبي على النظام العشري، وحددت لأجل ذلك سبع أصناف هي كالتالي:

- الصنف الأولي: حسابات رؤوس الأموال.
- الصنف الثاني: حسابات التثبيتات.
- الصنف الثالث: المحزونات والمنتجات قيد التنفيذ.
- الصنف الرابع: حسابات الغير.
- الصنف الخامس: الحسابات المالية.
- الصنف السادس: الأعباء.
- الصنف السابع - الإيرادات.

رابعاً: المبادئ والفروض المحاسبية

1. الفروض المحاسبية

➤ المحاسبة على أساس الاستحقاق (محاسبة الالتزام) يقصد بمحاسبة الالتزام ما يلي: " أن تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها"¹.

وبذلك سيسمح هذا الفرض المحاسبي ضمن عمليات مسك المحاسبة المالية بالأخذ بعين الاعتبار للعمليات والأحداث المالية التي تخص دورة مالية ما دون انتظار تحقق التدفقات النقدية المرتبطة بها، وهذا يجعل ضرورة الأخذ بعين الاعتبار خلال السنة المالية كل الإيرادات سواء حصلت أم لم تحصل وكذا كل المصاريف سواء سددت أم لم تسدد.

➤ فرض الاستمرارية: يمكن إدراك معنى فرض الاستمرارية ضمن النظام المحاسبي المالي من خلال ما ورد في العبارة التالية: " تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال باقتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طردت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب"².

2. بعض المبادئ المحاسبية

تبنى النظام المحاسبي المالي ضمناً مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويمكن ذكر بعض تلك المبادئ المحاسبية كما يلي³:

➤ **استقلالية الدورات المحاسبية:** يرتبط هذا المبدأ بفرضية الاستمرار، لكن يستوجب تقسيم حياة المؤسسة المستمرة إلى فترات أو دورات محاسبية مستقلة، ثم إن نتيجة كل دورة محاسبية تكون مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، وقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى هذه الاستقلالية للدورات

¹ - المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن أحكام القانون رقم 11-07، الجريدة الرسمية، عدد 2008/27، ص.11.

² - المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن أحكام القانون رقم 11-07، الجريدة الرسمية، عدد 2008/27، ص.11.

³ - هوام جمعة، المحاسبة العميقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، 2010، ص 34-35.

المحاسبية من خلال الفقرة التالية: "تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل ذلك يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط".¹¹

➤ **قاعدة الوحدة المحاسبية:** تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، أي أن لها شخصية معنوية مستقلة عن الملاك، والفكرة الأساسية لهذا المبدأ تكمن في تحديد وتوضيح بجلاء مسؤولية المؤسسة تجاه الغير خاصة الملاك، حيث تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول المؤسسة وخصومها وأعبائها من جهة وبين أصول وخصوم وأعباء ومنتجات المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة أو مساهميتها من جهة أخرى، وهذا ما يشير إليه صراحة النظام المحاسبي المالي من خلال المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن أحكام القانون رقم 07-11.

➤ **الأهمية النسبية:** إن هذا المبدأ من الناحية العملية يشكل حداً لشمولية المعلومات المحاسبية، حيث أن الأهمية النسبية لمعلومة يتم إعدادها عندما يكون تركها أو عدم دقتها له تأثير على القرارات المتخذة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية.

➤ **مبدأ الحيطة والحذر:** ويقصد به الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات المحاسبية، بحيث يجب أن لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم أو إفراط في قيمة الأصول والإيرادات والتقليل في قيمة الخصوم أو الأعباء، بذلك يجب على المحاسبة المالية أن تستجيب لمبدأ الحيطة والحذر من خلال العمل على تحقيق تقدير معقول للوقائع والأحداث. وإن تطبيق هذا المبدأ من حيث معالجة الأعباء والنواتج سيكون من خلال عدم الاعتراف بالنواتج إلا عندما تكون مؤكدة، ولا يكون الاعتراف إلا بالأعباء المحتملة.

➤ **مبدأ استمرارية الطرق:** أي أن المؤسسة ملزمة بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في الدورات السابقة، ذلك لأن انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

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

¹¹ - المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن أحكام القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية، عدد 27/2008، ص.12.

➤ **استمرارية الاستغلال:** يعني أن القوائم المالية يتم إعدادها على أساس فكرة أن المؤسسة تعتبر مستمرة في نشاطها في المستقبل القريب، وفي اعتقادها أنها تتوقع مواصلة الاستغلال وليس القصد إنهاء النشاط بانتهاء صفقة معينة إلا إذا كان هذا التوقف عن النشاط غير متوقع وطارئ لأسباب مالية واقتصادية.

➤ **التكلفة التاريخية:** يعني هذا المبدأ التقييمات المتعلقة بالعمليات المالية يجب أن تكون على أساس التكلفة التاريخية وقت تاريخ حدوثها، وليس على أساس مبالغ معاد تقييمها لسبب أو لآخر فهنا تفقد المحاسبة مصداقيتها في الوضوح والدقة، ويعكس هذا المبدأ أخذه بعين الاعتبار القيمة الاسمية للنقود، ودون أخذ التغيرات في القدرة الشرائية لها.

➤ **تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** هذا المبدأ الجديد ضمن النظام المحاسبي المالي ينص على ضرورة تغليب الواقع الاقتصادي والمالي على الشكل القانوني، ويعني ذلك أنه يتم التقييد المحاسبي للأحداث الاقتصادية حسب واقعها المالي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني، وهذا ما أشارت إليه صراحة المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن أحكام القانون رقم 07-11.

المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة في إطار النظام المحاسبي المالي

نحاول من خلال هذا المبحث توضيح ما يتعلق بكيفيات التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة في إطار النظام المحاسبي المالي، ولا سيما في ذلك عرض بعض المفاهيم الأساسية المرتبطة بالضرائب المؤجلة، وكذا أسباب حدوثها، وطبيعة الفروق المرتبطة بها.

وسيتيم عرض مضمون هذا المبحث من خلال العناصر الأساسية التالية:

- مفهوم الضريبة المؤجلة وأنواعها.
- الفروقات وتأثيراتها على الضريبة المؤجلة.
- التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة المؤجلة وأنواعها

أولاً: مفهوم الضريبة المؤجلة

1. تعريف الضريبة المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

عرفت المادة 134-2 من القرار المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الضريبة المؤجلة كالتالي: "الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم)، أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية"¹.

2. تعريف الضريبة المؤجلة حسب المعايير المحاسبية الدولية

على ضوء المعايير المحاسبية الدولية، لا سيما في ذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 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 إنجازها بالفعل"².

¹ - أنظر البند 134-2 من القرار المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ج.ر عدد 19، 2009، ص. 18.

² - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، ص. 414.

3. تعريف الضريبة المؤجلة حسب بعض الباحثين

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

- أ. **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 الجبائية¹.
- ب. **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 الجبائية².

ثانياً: بعض الأحداث المنشأة للضريبة المؤجلة

1. الاختلال الزمني المؤقت بين تاريخ الاعتراف المحاسبي وتاريخ الاعتراف الجبائي

من الأحداث الهامة التي تنشأ من خلالها الضرائب المؤجلة تلك الأحداث والمعاملات التي تتعلق بالاختلال الزمني المؤقت الناتج عن الاختلاف بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبئ ما خلال سنة مالية ما وأخذه في الحساب لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

ويقصد بالفروقات المؤقتة عموماً تلك الفروقات بين الربح المحاسبي والربح الجبائي الناتجة عن تطبيق الأحكام الواردة في التشريع الجبائي الهادفة أساساً إلى تأجيل أو تعجيل دفع الضريبة من طرف الخاضعين لها³.

¹ - بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، ط1، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 288.

² - Bernard Raffournier, Les normes comptables internationales (IAS/IFRS), Ed. Economica, Paris, 2015, p.108.

³ - طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص. 458.

2. العجز الجبائي وتأثيراته المستقبلية

على ضوء القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، فإن العجز الجبائي يشكل أحد الأحداث التي تنشأ من خلالها الضرائب المؤجلة، بحيث أن هذا العجز الجبائي أو القرض الضريبي القابل للتأجيل سيكون له تأثير في السنوات المستقبلية إذا كانت نسبته إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

ثالثاً: أهمية الضريبة المؤجلة

تطالب الشركات بجوانب الإفصاح للعديد من الأسباب نذكر بعضها فيما يلي¹:

1- الحكم على نوعية العائد

إن العديد من المستثمرين يرغبون في الحكم على نوعية عوائد المحققة من طرف المؤسسة، بحيث يهتمون في هذا الإطار بفهم المسائل ذات العلاقة بعملية التسوية بين الدخل المالي قبل الضريبة والدخل الخاضع للضريبة، ذلك أن العوائد التي تتزايد قيمتها نتيجة لأثر ضريبي موجب يجب فحصها بعناية، وخاصة إذا كان هذا الأثر الضريبي غير متكرر.

2- تقديم توضيحات لإجراءات تنبؤ أفضل بالتدفقات النقدية المستقبلية

إن القيام بعملية فحص ذلك الجزء المؤجل من مصاريف الضريبة على الدخل (النتائج) قد يوفر الكثير من المعلومات اللازمة لتحديد ما إذا كانت الضرائب المسددة في المستقبل ستكون أكبر أم أقل، كما أن الفحص المتأن قد يبرز سياسة المؤسسة المتعلقة برسمة التكاليف، وكذا الاعتراف بالإيرادات، والسياسات الأخرى التي تؤدي لظهور فروق بين الدخل المالي قبل الضريبة والدخل الخاضع للضريبة، ونتيجة لذلك فإنه يمكن التنبؤ بالتخفيضات المستقبلية في التزامات الضريبة المؤجلة والتي تؤدي لفقد جزء من السيولة لأن مدفوعات الضريبة الفعلية ستكون أكبر من مصروف الضريبة المقرر عنه في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج).

¹ - دونالد كيسو، جيرى ويجانت، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، ط 2، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2003، ص 1015-1016.

3. المساعدة في وضع السياسات الحكومية

إن الاهتمام بفهم المقادير التي تسددها الشركات بالفعل ومعدل الضريبة الفعال لها، يعد من الأمور المفيدة للقائمين على إعداد السياسة الحكومية، على سبيل المثال، فإنه في بداية السبعينيات وعندما حققت شركات البترول أرباحا ضخمة حاول العديد من السياسيين وغيرهم من الأطراف المهتمة تحديد معدلات الضريبة الفعالة بهذه الشركات، ولكن لسوء الحظ فإن المعلومات اللازمة لذلك لم تكن متاحة في القوائم والتقارير المالية المنشورة لهذه الشركات في ذلك الوقت.

رابعاً: أنواع الضريبة المؤجلة

1- الضريبة المؤجلة أصول

وهي أصل ضريبي مؤجل، وتمثل مبالغ ضريبية "ستحصل" خلال الدورات اللاحقة رغم أنها (أي المبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات تمت خلال الدورات السابقة لسنة التحصيل، وعبارة "تحصل" تعني أنها ستخفض من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع.¹

كما يقصد بالضريبة المؤجلة أصول بأنها مبلغ الضرائب القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية، وقد أدرجها المشرع حسب النظام المحاسبي المالي في د/133 "ضرائب مؤجلة أصول" ومن أمثلتها نجد:²

- نفقات وأعباء التطوير التي يتم تثبيتها وإظهارها ضمن حسابات القيم الثابتة محاسبيا، على العكس من الناحية الجبائية يجب طرحها خلال الدورة التي حدثت فيها؛
- التثبيتات التي تهلك جبائيا بشكل أسرع من اهتلاكها محاسبيا.

2- الضريبة المؤجلة خصوم

إن الضرائب المؤجلة خصوم تمثل تلك المبالغ الضريبية المستحقة الدفع خلال الدورات اللاحقة رغم أنها (أي المبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات تمت خلال الدورات السابقة لسنة الاستحقاق.

ومن الأمثلة على الضريبة المؤجلة خصوم، ما يتعلق مثلا ببعض النواتج التي تسجل محاسبيا خلال دورة ما (السنة N) ولا تحصل إلا خلال دورات لاحقة (السنة N+1) فهذه النواتج لا تظهر في

¹ - عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، ط 1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 139.

² - بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق، ص 291-292.

الفصل الأول ----- الإطار المفاهيمي للضرائب المؤجلة وتسجيلها المحاسبي

النتيجة الجبائية للسنة N بل في النتيجة الجبائية للسنة N+1، وعليه في نهاية السنة N فإن على المؤسسة أن تتوقع تسديد الضريبة المترتبة عن تلك النواتج خلال السنة N+1، وهذا ما يعني أن على المؤسسة إثبات ضرائب مؤجلة خصوم أو التزام ضريبي مؤجل في نهاية السنة N¹.

والضرائب المؤجلة خصوم يقصد بها بأنها مبلغ الضرائب المستحقة الدفع في الفترات المستقبلية، وقد أدرجها المشرع في النظام المحاسبي المالي في حساب ح/134 "ضرائب مؤجلة خصوم".²

ويمكن توضيح الفرق بين أنواع الضرائب المؤجلة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 01: كفاءات التفرقة بين أنواع الضرائب المؤجلة



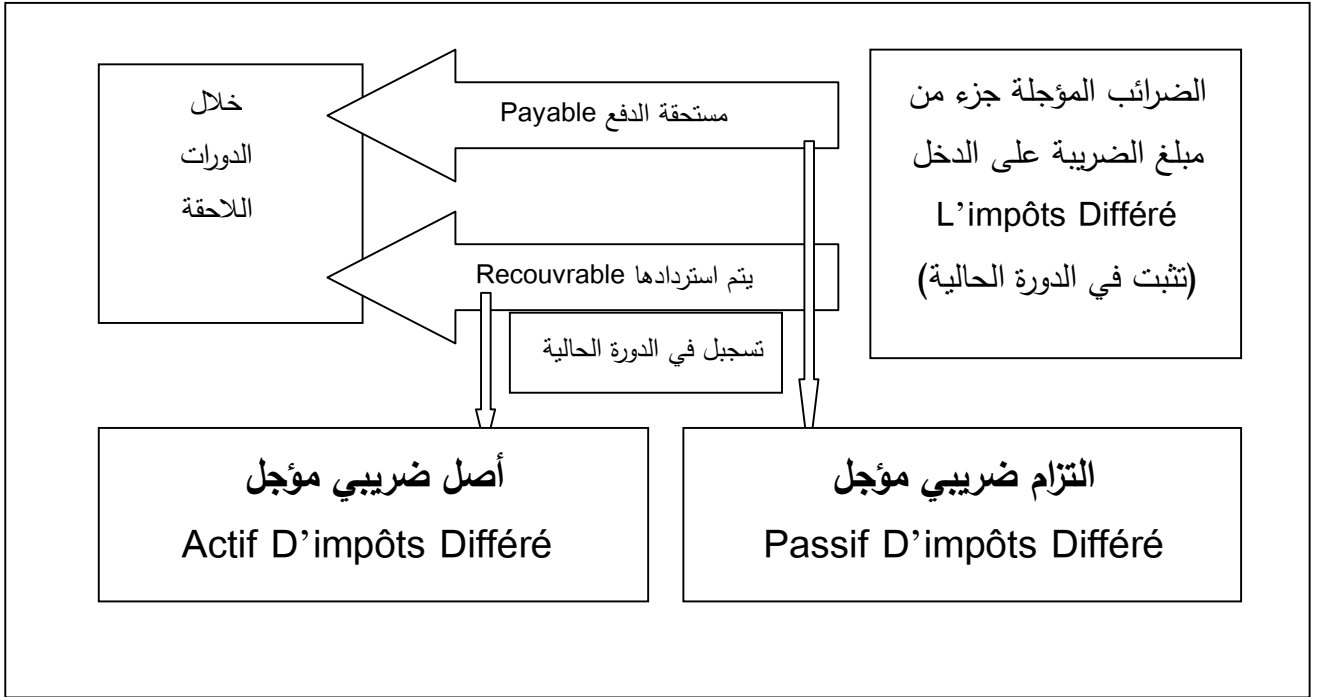
المصدر: بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، ط1، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 292 .

¹ - عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 140.

² - بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق، ص 292.

كما يمكن أن تتوضح الصورة أكثر من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): أنواع الضرائب المؤجلة، وكيفية تصنيفها المحاسبي



المصدر: سارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، السنة الجامعية 2014/2015، ص 76.

المطلب الثاني: الفروقات وتأثيراتها على الضريبة المؤجلة

هنالك العديد من البنود التي تخلق اختلافات بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المالي قبل الضريبة، ولأغراض الاعتراف في المحاسبة، فإن هذه الفروقات تشمل نوعين، فروق مؤقتة وفروق دائمة.

أولاً: الفروقات المؤقتة

1. تعريف الفروقات المؤقتة

يقصد بالفروق المؤقتة ذلك الفرق بين الأساس الضريبي لأصل أو التزام معين ومقداره المقرر عنه في الميزانية، بحيث سوف ينتج عنه مقدار خاضع للضريبة أو استقطاع ضريبي في الفترة أو الفترات المستقبلية وذلك عند تحقق مقادير الأصول المقرر عنها أو تسوية مقادير الالتزامات المقرر عنها، وفيما يلي: بعض الأمثلة عن الفروق المؤقتة¹:

¹ - دونالد كيسو و جيرى ويجانت، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص 998-999.

أ. إيرادات أو مكاسب تخضع للضريبة في المستقبل بعد الاعتراف المحاسبي به: حيث يمكن الاعتراف بأصل عن هذه الإيرادات أو المكاسب التي سينتج عنها مقادير خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية عند تغطية هذا الأصل، ومنها نذكر على سبيل المثال:

- البيع بالتقسيط الذي تتم المحاسبة عنه على أساس الاستحقاق لأغراض التقرير المالي وعلى الأساس النقدي للأغراض الضريبة في بعض الحالات؛

- العقود الطويلة الأجل التي تتم المحاسبة عنها على أساس نسبة الإتمام لأغراض التقرير المالي وعلى أساس العقد الكلي لأغراض الضريبة؛

- مكاسب التنازل الإجباري عن الأصول غير النقدية والتي تم الاعتراف بها لأغراض التقرير المالي، ولكنها تؤجل للأغراض الضريبية.

ب. مصاريف وخسائر تستقطع في المستقبل بعد الاعتراف المحاسبي بها: حيث يمكن الاعتراف بالالتزام (أو أصل مقابل) عن المصروفات أو الخسائر التي سينتج عنها مقادير مستقطعة في السنوات التالية عند تسوية هذا الالتزام، ومنها نذكر على سبيل المثال:

- التزام ضمانات المنتج؛

- الالتزامات المقدرة المتعلقة بالعمليات غير المستمرة أو إعادة تنظيم المؤسسة؛

- التعويضات المقدرة عن دعاوى قضائية؛

- الخسائر المقدرة باستخدام طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل لبعض عناصر الأصول المتداولة.

- الالتزامات الناتجة عن العطل السنوية المدفوعة الأجر خلال الفترة الحالية المحددة في إطار التشريعات المنظمة للعمل.

ج. الإيرادات أو المكاسب التي تخضع للضريبة قبل الاعتراف المحاسبي بها: في بعض الحالات يمكن الاعتراف بالالتزام عن التحصيل المقدم لمقابل السلع أو الخدمات التي سوف تقدم في السنوات المستقبلية. فلأغراض الضريبة تدخل المتحصلات المقدمة ضمن الدخل الخاضع للضريبة عند استلام النقدية، وسوف ينتج عن تسوية هذا الالتزام في المستقبل بتقديم السلع أو الخدمات (أو رد الأموال عند إلغاء أوامر الشراء) استقطاعات ضريبية، ومنها نذكر على سبيل المثال:

- الاشتراكات المحصلة مقدما؛

- متحصلات الإيجار المقدمة؛

-استخدام عمليات البيع وإعادة الاستئجار لأغراض التقرير المالي و عملية البيع فقط للأغراض الضريبية؛

-عقود السداد المقدم والامتيازات التي تحصل عليها المؤسسة مقدما.

د. المصروفات أو الخسائر التي تستقطع قبل الاعتراف المحاسبي بها: حيث أن تكلفة أصل معين قد يتم استقطاعها للأغراض الضريبية بصورة أسرع من استنفادها لأغراض التقرير المالي. وبذلك فإن المقادير التي تحصل عليها المؤسسة عند تغطية مقدار الأصل في المستقبل لأغراض التقرير المالي سوف تزيد عن الأساس الضريبي المتبقي للأصل، ومن ثم سينتج عنها مقادير خاضعة للضرائب في الفترات المستقبلية، ومنها نذكر على سبيل المثال:

- الأصول القابلة للإهلاك، الموارد القابلة للنفاد والأصول غير الملموسة؛
- تمويل خطط المعاشات الذي يزيد عن مصروف المعاش ويمكن استقطاعه؛
- المصروفات المسددة مقدما التي تستقطع في الإقرار الضريبي عند سدادها.

ثانيا: الفروق الدائمة

1. تعريف الفروقات الدائمة

يقصد بالفروق الدائمة تلك العناصر التي تدخل في تحديد الدخل المالي قبل الضريبة ولكنها لا تدخل أبدا في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، أو تدخل في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ولكنها لا تدخل أبدا في تحديد الدخل المالي قبل الضريبة.

فالتشريعات الضريبية تتضمن العديد من البنود التي تهدف لتحقيق أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية معينة، وقد تنص البنود على استبعاد إيرادات معينة من الخضوع للضرائب أو منع استقطاع مصروفات معينة، أو تسمح باستقطاع مصروفات أخرى تزيد عن التكاليف التي تتحملها المؤسسة. فالمؤسسات التي لديها دخل غير خاضع للضريبة أو مصروفات لا يسمح باستقطاعها أو مصروفات مستقطعة بالزيادة عن التكاليف التي تتحملها المؤسسة يكون لديها معدل ضريبة فعال مختلف عن معدلات الضريبة السائدة.

وطالما أن الفروق الدائمة لا تؤثر إلا على فترة حدوثها فقط، فإنه لا ينتج عنها أية مقادير خاضعة للضرائب أو أية استقطاعات مستقبلية، وبالتالي فإنه لا يلزم الاعتراف بأية آثار ضريبية مؤجلة في مثل هذه الحالات¹.

¹ - دونالد كيسو و جيرى ويجانت، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص 1000.

ومن أمثلة الفروق الدائمة ما يلي:¹

أ. بنود يعترف بها لأغراض التقرير المالي ولكن لا يتم الاعتراف بها للأغراض الضريبية ومنها:

-الفائدة المحصلة عن الديون المستحقة على الحكومة

-متحصلات التأمين على حياة بعض العاملين بالمؤسسة.

-المصرفوات المتعلقة بحقوق الاختيار المتعلقة بالأسهم الممنوحة لبعض العاملين؛

-أقساط التأمين على الحياة التي تقوم به المؤسسة لبعض العاملين؛

-الغرامات والمصرفوات الناجمة عن مخالفة القانون والتشريعات المعمول؛

-المصرفوات الأخرى التي تتحملها المؤسسة للاستفادة من إعفاءات ضريبية.

ب. بنود يعترف بها للأغراض الضريبية ولكن لا يعترف بها لأغراض التقرير المالي ومنها على

سبيل المثال:

- احتساب نفاذ للموارد الطبيعية يزيد عن تكلفتها؛

- استقطاع التوزيعات التي تحصل عليها المؤسسة من استثماراتها في شركات أخرى.

ثالثا: خطوات محاسبة الضرائب المؤجلة

1. تحديد المبلغ المرحل في مقابل الوعاء الضريبي

ينبغي على المؤسسة التقرير عن المبلغ المرحل لأصل أو التزام ما في الميزانية وقيمه من أجل

الأغراض الضريبية، بحيث ستكون هناك ضرائب مؤجلة عندما تكون هناك فروقات مؤقتة بين المبلغين²

(الأساس المحاسبي والأساس الضريبي).

2. تحديد وحساب الفروقات المؤقتة

تتطلب محاسبة الضرائب المؤجلة ضرورة تحديد الفروقات المؤقتة في هذا المجال، بحيث يمكن أن

تموت هذه الفروقات، إما فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية، أو فروقات مؤقتة قابلة

للاستقطاع في الفترات المستقبلية على ضوء التشريعات الجبائية المعمول بها.

¹ - دونالد كيسو و جيرى ويجانت، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سابق، ص 1000-1001.

² - طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص 419.

3. تطبيق المعدلات الضريبية على الفروقات المؤقتة

يترتب على ما سبق ذكره من فروق مؤقتة إما ضرائب مؤجلة أصول، أو ضرائب مؤجلة خصوم، ويتم احتساب أرصدة هذه الضرائب المؤجلة من خلال العلاقة التالية:

$$\text{الضريبة المؤجلة} = \text{الفرق المؤقت} \times \text{معدل الضريبة المعمول به}$$

4. المراجعة السنوية لأرصدة الضريبة المؤجلة في نهاية كل سنة

ينبغي مراجعة أرصدة الضريبة المؤجلة في تاريخ نهاية كل سنة للتأكد من القيم المتبقية الخاضعة للضريبة مستقبلاً، أو القيم القابلة للاستقطاع في المستقبل، وعلى ضوء الحركة بين أرصدة الضرائب المؤجلة في بداية الفترة وفي نهاية الفترة يتم تخفيض رصيد الضرائب المؤجلة والتي على أساسها يتم الاعتراف المحاسبي من خلال القيود المحاسبية المناسبة لهذه التغيرات.

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة

لقد قسم النظام المحاسبي المالي الضرائب المؤجلة إلى حسابين اثنين، أحدهما خصص للضرائب المؤجلة أصول وتم إدراجها في الحساب د/133، والآخر للضرائب المؤجلة خصوم والتي أدرجت في الحساب د/134.

أولاً: التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة - أصول

1. التسجيل الأولي لوجود ضرائب مؤجلة أصول

يتم التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول في نهاية السنة المالية من خلال إظهار د/133 : ضرائب مؤجلة أصول مدينا بمبلغ الضريبة الذي سيتم استرداده في السنوات المستقبلية، ويقابله في الجانب الدائن د/692: فرض الضريبة المؤجلة أصول، وذلك من خلال القيد المحاسبي التالي¹:

¹- نوح البوز، مخطط النظام المحاسبي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية، الجزائر، 2009، ص 24-25.

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		...../12/31.....		
	***	الضرائب المؤجلة أصول		133
***		فرض الضريبة المؤجلة أصول	692	
		إثبات الضريبة المؤجلة أصول بتاريخ 12/31/....		

2. التسجيل المحاسبي لعملية إلغاء رصيد الضرائب المؤجلة أصول

يتم التسجيل المحاسبي لعملية إلغاء رصيد الضرائب المؤجلة أصول في السنوات المستقبلية من خلال القيد المحاسبي التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		...../12/31.....		
	***	فرض الضريبة المؤجلة أصول		692
***		الضرائب المؤجلة على أصول	133	
		تسوية الضرائب المؤجلة أصول بتاريخ 12/31/....		

3. التسجيل المحاسبي لعلمية ارتفاع أو انخفاض رصيد الضرائب المؤجلة أصول

أ. في حالة ارتفاع رصيد الضريبة المؤجلة: يكون تسجيلها المحاسبي كالتالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		...../12/31.....		
	***	الضرائب المؤجلة أصول		133
***		فرض الضريبة المؤجلة أصول	692	
		إثبات الضريبة المؤجلة أصول بتاريخ 12/31/....		

ب. في حالة انخفاض رصيد الضريبة المؤجلة: يكون تسجيلها المحاسبي من خلال القيد العكسي

لقيد الارتفاع، ويكون تسجيله كالتالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		...../12/31.....		
	***	فرض الضريبة المؤجلة أصول		692
***		الضرائب المؤجلة على أصول	133	
		تسوية الضرائب المؤجلة أصول بتاريخ 12/31/....		

ثانياً: التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة خصوم

1. التسجيل الأولي لوجود ضرائب مؤجلة خصوم

إن التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم في نهاية السنة المالية يتم من خلال إظهار الحساب د/134: ضرائب مؤجلة خصوم دائناً بمبلغ الضريبة المطلوب دفعها في السنوات المستقبلية، ويقابله بنفس المبلغ في الجانب المدين الحساب د/693: فرض الضرائب المؤجلة خصوم، وذلك ما يوضحه أكثر القيد المحاسبي التالي¹:

المبالغ		البيــــــــــــــــان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		...../12/31.....		
	***	فرض الضريبة المؤجلة خصوم		693
***		الضرائب المؤجلة خصوم	134	
		إثبات الضريبة المؤجلة خصوم بتاريخ 12/31/..		

¹ - عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 145.

2. التسجيل المحاسبي لعملية إلغاء رصيد الضرائب المؤجلة خصوم

يتم التسجيل المحاسبي لعملية إلغاء رصيد الضرائب المؤجلة خصوم في السنوات المستقبلية من

خلال القيد المحاسبي التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		...../12/31.....		
	***	الضرائب المؤجلة خصوم		134
***		فرض الضريبة المؤجلة خصوم	693	
		إلغاء رصيد الضريبة المؤجلة خصوم بتاريخ 12/31..		

3. التسجيل المحاسبي لعملية ارتفاع أو انخفاض رصيد الضرائب المؤجلة خصوم

أ. في حالة ارتفاع رصيد الضريبة المؤجلة: يكون تسجيلها المحاسبي كالتالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		...../12/31.....		
	***	فرض الضريبة المؤجلة خصوم		693
***		الضرائب المؤجلة خصوم	134	
		تعديل رصيد الضريبة المؤجلة خصوم بتاريخ 12/31..		

ب. في حالة انخفاض رصيد الضريبة المؤجلة: يكون تسجيلها المحاسبي كالتالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		...../12/31.....		
	***	الضرائب المؤجلة خصوم		134
***		فرض الضريبة المؤجلة خصوم	693	
		تعديل رصيد الضريبة المؤجلة خصوم بتاريخ 12/31..		

خلاصة الفصل

يتبين من خلال هذا الفصل أهمية الضرائب المؤجلة في إطار عمليات مسك المحاسبة المالية للمؤسسة الاقتصادية على ضوء أحكام النظام المحاسبي المالي، وهي تنشأ أساساً نتيجة ما يلاحظ من فروقات مؤقتة بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء، والإيرادات والأصول والخصوم خلال الدورة، والاعتراف والتقييم الجبائي لها، وهو ما يؤدي ضمن ذلك إلى وجود نوعين من الضرائب المؤجلة، أحدهما يتمثل في الضرائب المؤجلة أصول، والآخر يتمثل في الضرائب المؤجلة خصوم.

وفي هذا السياق، فقد خصص النظام المحاسبي المالي حسابين للتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، وهما ح/133 و ح/134 ضمن مدونة الحسابات، وقد تم توضيح آلية سيرهما من خلال القرار المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

الفصل الثاني

عرض رأي المجلس الوطني للمحاسبة
حول التسجيل المحاسبي للضرائب
المؤجلة .

تمهيد

بعد انتهائنا من دراسة الجانب النظري، الذي تطرقنا فيه إلى أهم الجوانب المتعلقة بالنظام المحاسبي وكذا الإطار المفاهيمي للضرائب المؤجلة، بالإضافة المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي، فإن هذا الفصل التطبيقي سنحاول فيه عرض مضمون الرأي الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة فيما يخص الضرائب المؤجلة، عبر التركيز على عرض الحالات بعض التطبيقات الواردة في إطار عملية التوضيح لكيفيات معالجة الفروقات الناتجة وكيفيات تسجيلها المحاسبي على ضوء أحكام النظام المحاسبي المالي.

وسيتم عرض مضمون هذا الفصل من خلال المحاور التالية:

- التعريف بالمجلس الوطني للمحاسبة.
- عرض رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

المبحث الأول: التعريف بالمجلس الوطني للمحاسبة

يعرض هذا المبحث بعض الجوانب المتعلقة بالمجلس الوطني للمحاسبة بصفته هيئة تشرف على المهن المحاسبية في الجزائر، بحيث نستعرض فيه ما يتعلق بجوانب تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة ومهامه الأساسية على ضوء القوانين السارية المفعول.

وسيتم عرض مضمون هذا المبحث من خلال العناصر التالية:

- التعريف بمجلس المحاسبة ومهامه الأساسية
- التعريف بلجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية

المطلب الأول: التعريف بمجلس المحاسبة ومهامه الأساسية

1. الخلفية التاريخية للتأسيس

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، وقد تم مباشرة أعماله بداية من شهر مارس 1998، وعلى ضوء التطورات التي عرفتها الجزائر، لا سيما في ذلك تبني النظام المحاسبي المالي خلال نهاية سنة 2007، فإن المجلس الوطني للمحاسبة يخضع حاليا من حيث تنظيمه وقواعد سيره إلى أحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 الصادر في الجريدة الرسمية في عددها السابع من سنة 2011.

2. تعريف المجلس الوطني للمحاسبة

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة كهيئة موضوعة تحت صلاحيات الوزير المكلف بالمالية، وهو بمثابة جهاز استشاري ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك، وهو يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، ويمكن للمجلس الوطني للمحاسبة في إطار مهامه أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه، أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية¹.

¹ - موقع المجلس الوطني للمحاسبة (www.cnc.dz)

3. المهام الأساسية للمجلس الوطني للمحاسبة

أ. مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد

تتمثل مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد في المهام التالية¹:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، والفصل فيها؛
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد، والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة على الجهات المعنية.

ب. مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي

تتمثل مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي في المهام التالية²:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس الممارسات المحاسبية؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛

¹ راجع المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ج.ر، عدد 2011/07، ص.5.

² راجع المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ج.ر، عدد 2011/07، ص.5.

- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

ج. مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية

تتمثل مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية في المهام

التالية¹:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين، و العمل على تحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، والعمل على نشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة عبر العمل على تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

4. تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة

يشرف على إدارة المجلس الوطني كلا من الجمعية العامة للمجلس، وكذا رئيس المجلس، إضافة إلى الأمانة العامة للمجلس، وكذا اللجان المتساوية الأعضاء.

أ. الجمعية العامة للمجلس: وهي التي تتشكل من الأعضاء المعينين بقرار المكلف بالمالية، وهم كالتالي:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.

¹ - راجع المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ج.ر، عدد 2011/07، ص.6.

- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- رئيس المفتشية العامة للمالية.
- المدير العام للضرائب.
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسب.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية، ويتم تعيينهم من طرف الوزير المكلف بالمالية.

ب. رئيس المجلس: يتولى رئيس المجلس على ضوء المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 تلك المهام المتعلقة بتمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية، وكذا العمل على إنجاز كل الدراسات والأبحاث التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.

ج. الأمانة العامة للمجلس: للمجلس الوطني للمحاسبة أمانة عامة موضوعة تحت سلطة رئيس المجلس، ويسيرها الأمين العام بمساعدة مديري الدراسات ورؤساء الدراسات.

د. اللجان المتساوية الأعضاء: يضم المجلس الوطني للمحاسبة على ضوء المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، اللجان التالية:

➤ لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية.

➤ لجنة الاعتماد.

➤ لجنة التكوين.

➤ لجنة الانضباط والتحكيم.

➤ لجنة مراقبة النوعية.

المطلب الثاني: التعريف بلجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية

أولاً: مهام لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية

حسب نص المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 24 - 11 المؤرخ في 27/01/2011، فإن مهام لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية تتمثل في المهام التالية:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى التقييس المحاسبي؛
- انجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة باستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وابداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية، في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من طرف المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي، وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية¹.

ثانياً: بعض الآراء الصادرة عن لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية

قام لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بإصدار العديد من الآراء بخصوص المعالجات المحاسبية لبعض العمليات والأحداث، والتي من أهمها نذكر الآراء المتعلقة بما يلي:

¹ - المرجع السابق : ص 06 .

الفصل الثاني ---- عرض رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

➤ العقود طويلة الأجل.

➤ الضرائب المؤجلة.

➤ التطهير المالي للمؤسسات الاقتصادية.

➤ العمليات المنجزة في إطار المجمع.

➤ مشاركة العمال في النتيجة.

➤ المزايا الممنوحة للمستخدمين.

➤ إعانات الإستغلال.

المبحث الثاني: عرض رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة

يعرض هذا المبحث بعض الجوانب المتعلقة بتقديم بعض التوضيحات المتعلقة بمحاسبة الضرائب المؤجلة في إطار النظام المحاسبي المالي، وذلك على أساس الرأي الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

وسيتم عرض مضمون هذا المبحث من خلال العناصر التالية:

- حيثيات رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

- بعض الحالات التطبيقية الواردة ضمن رأي المجلس الوطني للمحاسبة.

المطلب الأول: حيثيات رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة

أولاً: المضمون

إن مضمون رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة قد تضمن المحاور التالية:

➤ تذكير بالمفاهيم والأهداف المتعلقة بالضرائب المؤجلة.

➤ طبيعة المؤسسات المعنية بتطبيق الضريبة المؤجلة.

➤ طبيعة الأحداث التي يترتب عنها ضرائب مؤجلة.

➤ كيفية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

ثانياً: مبررات الرأي وأهميته

ضمن حيثيات رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، نجد أنه تمت الإشارة إلى أن الضرائب المؤجلة هي من التقنيات المحاسبية الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وأن مضمون ما ورد ضمن رأي المجلس يأتي في إطار توضيح الصعوبات المتعلقة بتطبيق ما يتعلق بمحاسبة الضرائب المؤجلة في إطار مسك المحاسبة المالية للمؤسسة الاقتصادية.

ثالثا: طبيعة المؤسسات المعنية بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة

أشار الرأي الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة إلى طبيعة المؤسسات المعنية بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة، بحيث اعتبر أن كل المؤسسات الخاضعة للضريبة على الأرباح ضمن نظام الريح الحقيقي معنية بتطبيق الضريبة المؤجلة، أما المؤسسات غير الخاضعة للضريبة على الأرباح، أو تلك المؤسسات الخاضعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة فهي غير معنية بالضريبة المؤجلة.

رابعا: بعض العمليات المنشأة للضريبة المؤجلة

تضمن الرأي الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة بعض العمليات التي يترتب عنها التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، ومن أهم تلك العمليات يمكن ذكر ما يلي:

➤ المصاريف التمهيدية المدرجة ضمن الأموال الخاصة؛

➤ فارق إعادة التقييم؛

➤ الإختلاف بين الإهلاك المحاسبي والإهلاك الجبائي؛

➤ المؤونات غير القابلة للخصم حتى تاريخ تحقق خسائر القيمة؛

➤ الأعباء القابلة للخصم بشروط؛

➤ الإيرادات الخاضعة للضريبة بشروط؛

➤ عقود الإيجار المالي؛

➤ مصاريف التطوير؛

➤ العجز المرحل؛

➤ العناصر المنخفضة القيمة المقبولة جبائيا كأعباء.

المطلب الثاني: بعض الحالات التطبيقية الواردة ضمن رأي المجلس الوطني للمحاسبة

أولاً: الحالة التطبيقية لمحاسبة الضرائب المؤجلة المتعلقة بالإهلاك

1. المفاهيم والمبادئ المتعلقة بالإهلاك

يعرّف النظام المحاسبي المالي الإهلاك بأنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل الجاري أو غير الجاري الذي يجب الاعتراف به ضمن المصاريف، وفي هذا الإطار يسمح النظام المحاسبي المالي لاختيار طريقة الإهلاك الأنسب التي تعكس استهلاك المنافع الاقتصادية للأصول، وكذا تحديد العمر الإنتاجي للأصول المستغلة وفقاً لاستراتيجية التطوير الخاصة بها و سياسة الاستثمار.

وفي هذا السياق، فإنه يجب على المؤسسة مراجعة طريقة الإهلاك والعمر الإنتاجي بشكل دوري، وهذه الأخيرة تشكل تغييرات في التقديرات بدون بأثر رجعي.

ومن ناحية أخرى، قد يختلف الإهلاك الجبائي عن الإهلاك المحاسبي على ضوء السياسة الجبائية للدولة، وعموماً قد ينشأ هذا التناقض إما من خلال المبلغ القابل للإهلاك، أو من خلال طريقة الإهلاك، أو من خلال العمر الإنتاجي.

وعلى ضوء هذه الاختلافات، فإنه يتعين على المؤسسة الاعتراف بالضريبة المؤجلة أصول أو الضريبة المؤجلة خصوم في أي حالة كانت هذه الاختلافات مؤقتة. أما إذا كانت هذه الاختلافات اختلافات دائمة فلا يترتب عنه أي اعتراف بالضرائب المؤجلة.

2. الحالة التطبيقية الأولى لتوضيح المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة الناتجة عن الإهلاك

أ. مضمون الحالة التطبيقية المتعلقة بمعطيات الإهلاك للمعدات

بافتراض أن هناك معدات قد تم الحصول عليها في بداية السنة N، وأنه لدينا المعلومات التالية حول هذه المعدات:

- تكلفة الشراء: 3.000.000 دج.
- فترة الإهلاك تقدر بمدة 5 سنوات.
- طريقة الإهلاك المحاسبي هي طريقة الإهلاك الخطي

الفصل الثاني ---- عرض رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

▪ طريقة الإهلاك الجبائي هي طريقة الإهلاك المتناقص.

▪ معدل الضريبة على أرباح الشركات يساوي 19٪.

ب. توضيح الضرائب المؤجلة خصوم الناتجة عن الإهلاك

لإظهار الضريبة المؤجلة الناتجة عن تطبيق طريقتي الإهلاك المعتمدتين من الناحية المحاسبية والجبائية، يمكن تقديم جدول الإهلاك على النحو التالي:

السنة	القيمة الجبائية (1)	قسط الإهلاك الجبائي (2)	صافي القيمة الجبائية (3)	قسط الإهلاك المحاسبي (4)	الفرق (5) = 4-2	الضريبة المؤجلة خصوم (IDP= (5) X 0,19)
1	300000	120000	1800000	600000	600000	114000
2	180000	720000	1080000	600000	120000	22800
3	108000	432000	648000	600000	-168000	-31920
4	64800	324000	324000	600000	-276000	-52440
5	324000	324000	0	600000	-276000	-52440
المجموع		300000		300000		0
ع		0		0		

نلاحظ أنه من الضروري، وفقاً للاختلافات التي تظهر في العمود قبل الأخير (العمود 5) من إثبات ضرائب مؤجلة خصوم خلال العامين الأولين، ومن ثم تعديلها على السنوات الثلاثة اللاحقة، وبالتالي سيتم تسوية حساب الضريبة المؤجلة خصوم المتعلق بهذه العملية.

الفصل الثاني ---- عرض رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

ج. توضيح تسجيل الضرائب المؤجلة خصوم الناتجة عن الإهلاك

خلال السنوات الخمسة، ستكون عملية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم الناتجة عن اختلاف طرق الإهلاك كما توضحه القيود اللاحقة:

- تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة في نهاية السنة الأولى:

		...../12/31.....		
	114 000	ح/ فرض الضريبة المؤجلة خصوم		<u>693</u>
114 000		ح/ الضرائب المؤجلة خصوم	<u>134</u>	
		اثبات الضرائب المؤجلة خصوم		

- تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة في نهاية السنة الثانية:

		...../12/31.....		
	22 800	ح/ فرض الضريبة المؤجلة خصوم		<u>693</u>
22 800		ح/ الضرائب المؤجلة خصوم	<u>134</u>	
		اثبات الضرائب المؤجلة خصوم		

- تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة في نهاية السنة الثالثة:

		...../12/31.....		
	31 920	ح/ الضرائب المؤجلة خصوم		<u>134</u>
31 920		ح/ فرض الضريبة المؤجلة خصوم	<u>693</u>	
		تخفيض رصيد الضرائب المؤجلة خصوم		

الفصل الثاني ---- عرض رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

- تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة في نهاية السنة الرابعة:

		...../12/31.....		
	52	د/ الضرائب المؤجلة خصوم		<u>134</u>
52	440	د/ فرض الضريبة المؤجلة	<u>693</u>	
440		خصوم		
		تخفيض رصيد الضرائب المؤجلة خصوم		

- تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة في نهاية السنة الخامسة:

		...../12/31.....		
	52	د/ الضرائب المؤجلة خصوم		<u>134</u>
52	440	د/ فرض الضريبة المؤجلة	<u>693</u>	
440		خصوم		
		ترصيد د/ الضرائب المؤجلة خصوم		

3. الحالة التطبيقية الثانية لتوضيح المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة الناتجة عن الإهلاك

أ. مضمون الحالة التطبيقية المتعلقة بمعطيات الإهلاك لأجهزة الإعلام الآلي

بافتراض أن هناك أجهزة كمبيوتر قد تم الحصول عليها في بداية السنة N، وأنه لدينا المعلومات

التالية حول هذه الأجهزة:

- تكلفة الشراء: 6.000.000 دج.
- فترة الإهلاك تقدر بمدة 4 سنوات.
- طريقة الإهلاك المحاسبي هي طريقة الإهلاك المتناقص.
- طريقة الإهلاك الجبائي هي طريقة الإهلاك الخطي.
- معدل الضريبة على أرباح الشركات يساوي 19٪.

الفصل الثاني ---- عرض رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

ب. توضيح الضرائب المؤجلة أصول الناتجة عن الإهلاك

لإظهار الضريبة المؤجلة الناتجة عن تطبيق طريقتي الإهلاك المعتمدتين من الناحية المحاسبية والجبائية، يمكن تقديم جدول الإهلاك على النحو التالي:

السنة	القيمة الجبائية (1)	قسط الإهلاك المحاسبي (2)	قسط الإهلاك الجبائي (3)	الفرق 3-2=(4)	الضريبة المؤجلة أصول (IDA= (4) X 0,19)
1	6000000	2400000	1500000	900000	171000
2		1800000	1500000	300000	57000
3		1200000	1500000	-300000	-57000
4		600000	1500000	-900000	-171000

نلاحظ أنه من الضروري، وفقاً للاختلافات التي تظهر في العمود قبل الأخير (العمود 5) من إثباتات ضرائب مؤجلة أصول خلال العامين الأولين، ومن ثم تعديلها بعد ذلك خلال السنوات اللاحقة، وبالتالي سيتم تسوية حساب الضريبة المؤجلة أصول المتعلق بهذه العملية.

ج. توضيح تسجيل الضرائب المؤجلة أصول الناتجة عن الإهلاك

خلال السنوات الأربعة، ستكون عملية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول الناتجة عن اختلاف طرق الإهلاك كما توضحه القيود اللاحقة:

- تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة في نهاية السنة الأولى:

		...../12/31.....		
	171 000	ح/ الضرائب المؤجلة أصول	133	
171 000		ح/ فرض الضريبة المؤجلة أصول	692	
		إثبات الضرائب المؤجلة أصول		

الفصل الثاني ---- عرض رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

- تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة في نهاية السنة الثانية:

		...../12/31.....		
	57 000	د/ الضرائب المؤجلة أصول		<u>133</u>
57 000		د/ فرض الضريبة المؤجلة	<u>692</u>	
		أصول		
		إثبات الضرائب المؤجلة أصول		

- تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة في نهاية السنة الثالثة:

		...../12/31.....		
	57 000	د/ فرض الضرائب المؤجلة أصول		<u>692</u>
57 000		د/ الضريبة المؤجلة أصول	<u>133</u>	
		تخفيض رصيد الضرائب المؤجلة أصول		

- تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة في نهاية السنة الرابعة:

		...../12/31.....		
	171 000	د/ فرض الضرائب المؤجلة أصول		<u>692</u>
171 000		د/ الضريبة المؤجلة أصول	<u>133</u>	
		ترصيد د/ الضرائب المؤجلة أصول		

4. الحالة التطبيقية الثالثة لتوضيح المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة الناتجة عن الإهلاك

أ. مضمون الحالة التطبيقية المتعلقة بمعطيات الإهلاك لسيارة سياحية

بافتراض أن هناك سيارة سياحية قد تم الحصول عليها في بداية السنة N، وأنه لدينا المعلومات التالية حول هذه الأجهزة:

- تكلفة الشراء: 2.500.000 دج.
- المبلغ القابل للإهلاك من الناحية الجبائية: 1.000.000 دج.
- فترة الإهلاك تقدر بمدة 5 سنوات.
- طريقة الإهلاك المحاسبي هي طريقة الإهلاك الخطي.
- طريقة الإهلاك الجبائي هي طريقة الإهلاك الخطي.

ب. توضيح عدم وجود الضرائب المؤجلة الناتجة عن الإهلاك

لكون طبيعة الاختلاف الناتج عن الإهلاك هو فرقا دائما ونهائيا، فإنه لا يؤدي إلى الاعتراف بأي ضرائب مؤجل، وذلك بسبب الإختلاف بين المبلغ القابل للإهلاك من الناحية المحاسبية والجبائية.

ثانيا: الحالة التطبيقية لمحاسبة الضرائب المؤجلة المتعلقة بعمليات أخرى ذات فروقات مؤقتة

1. مضمون الحالة التطبيقية

بافتراض وجود العمليات التالية خلال السنة المالية N، وهي مقيمة بالمليون دج، وذلك كما يلي:

البيان	N	N+1
إيرادات السنة	2580	3000
مصاريف السنة	2260	2780
النتيجة المحاسبية الإجمالية	320	220

الفصل الثاني ---- عرض رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

		إعادة دمج:
200	150 (ب)	أتعاب مدفوعة خلال السنة المالية
18	15 (ب)	خسائر تقييم الحقوق والديون بالعملات الأجنبية
50	43 (ب)	مؤونة العطل المدفوعة الأجر
15	25 (أ)	العقوبات والغرامات
10	8 (أ)	هدايا نهاية السنة ذات القيمة أكبر من 500 دج للوحدة
		خصم:
140	120 (ب)	مؤونة الرواتب المتغيرة ومكافآت تقاسم الأرباح
90	75 (أ)	إسترجاع مؤونات غير قابلة للخصم (غرامات ورسوم
11	10 (ب)	أخرى)
	250	مكاسب من تقييم الحقوق والديون بالعملات الأجنبية
	380	عجز سنة N-1
		عجز N - 3

- الرمز (أ) يشير إلى أن العنصر التي لا ينتج عنه أي فرق مؤقت.

- الرمز (ب) يشير إلى أن العنصر قابلة للدمج أو قابل للخصم عند تحقيقه.

- بالنسبة للسنوات السابقة لـ N، لم يتم الاعتراف بالضريبة المؤجلة بخلاف تلك المتعلقة بالخسائر الضريبية السابقة.

2. تحديد النتيجة الجبائية لحساب الضريبة المستحقة

لتحديد النتيجة الضريبية، يتم زيادة الناتج المحاسبي الإجمالي بالعمليات المراد دمجها ثم تخفيضها بالمبالغ المراد خصمها من الوعاء الضريبي مع مراعاة العجز السابق في حدود السنوات الأربع الماضية.

وستكون النتائج كما يلي:

- النتيجة الجبائية للسنة N هي - 34 ، أي النتيجة في حالة عجز، وبالتالي لا يوجد ضريبة يجب دفعها.

- النتيجة الجبائية للسنة N + 1 هي 200 ، وبالتالي فإن قيمة IBS الواجب دفعها هي $200 \times 25\% = 50$ مليون.

الفصل الثاني ---- عرض رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

3. حساب الضريبة المؤجلة لـ N:

على ضوء المعطيات الواردة أعلاه ، فإن بعض المعاملات غير قابلة للخصم، وبالتالي يتم إعادة دمجها في النتيجة بشكل نهائي، وتشكل فروقات دائمة، ولن تؤدي أبدًا إلى الاعتراف بضرائب مؤجلة.

ومن ناحية أخرى، تولد المعاملات الأخرى فروقًا مؤقتة أو مؤقتة بسبب الفاصل الزمني بين الاعتراف المحاسبي والاعتراف الجبائي. ومن أجل تصحيح هذه الفروقات، فإنه يجب الاعتراف بالضريبة المؤجلة في نهاية السنة المالية على أبعد تقدير.

أ. حساب الضريبة المؤجلة بالنسبة للسنة N: الضريبة المؤجلة التي سيتم الاعتراف بها تساوي إجمالي الفروق المؤقتة التي يتم تطبيق معدل الضريبة عليها بنسبة 25% ، أي:

الضرائب المؤجلة		المبلغ	البيان
المبلغ	طبيعتها		
37.50	أصل	150	اتعاب مدفوعة خلال السنة المالية
3.75	أصل	15	خسائر تقييم الحقوق والديون بالعملات الأجنبية
10.75	أصل	43	مؤونة العطل المدفوعة الأجر
30	أصل	120	مؤونة الرواتب المتغيرة ومكافآت تقاسم الأرباح
82		328	مجموع فرعي
-2.50	خصم	-10	مكاسب من تقييم الحقوق والديون بالعملات الأجنبية
79.50		318	مجموع

للحصول على تغيير في الضريبة المؤجلة بقيمة 79.5 (318 × 25%)، من الضروري:

• إضافة الضريبة المؤجلة أصول الناتجة عن عجز السنة N و هي $34 \times 25\% = 8.5$.

الفصل الثاني ---- عرض رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

- تخفيض الضريبة المؤجلة أصول التي تم تسجيلها على العجز السابق لـ $(380 + 250) \times 25\% = 157.5$ عن طريق عكس القيد المحاسبي الذي سمح بالاعتراف بها.

بشكل عام الضريبة المؤجلة أصول تساوي

$$69,5 - = 157.5 - 8.5 + 79.5$$

وسيتم تسجيل هذا الاختلاف في الحساب 133 " الضرائب المؤجلة أصول" والتي ستقيد من الحساب المدين من الحساب 692 "أصول الضرائب المؤجلة".

ونشير هنا، إلى أنه سيتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة إما عملية بعملية، أو بشكل عام مع الحسابات التي تتم خارج المحاسبة.

وللتأكد من الحسابات بشكل صحيح، يجب التحقق منه كما يلي:

المبلغ	البيان
0.00	الضريبة المستحقة *
69,50	التغيير في الضرائب المؤجلة
10,50	IBS على الفروقات الدائمة **
80,00	الضريبة

ملاحظات على الجدول:

(*) نتيجة الضريبة سالبة ، وبالتالي فإن الضريبة هي صفر

(**) الاختلافات الدائمة = $25 + 8 - 75 = 42 -$ ، وبالتالي $42 \times 0,25 = 10,50$ IBS

ومن الجدول السابق، نلاحظ أن الضريبة المحسوبة على أساس النتيجة المحاسبية متطابقة، أي

$$80 = 25\% \times 320$$

الفصل الثاني ---- عرض رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

ب. حساب الضريبة المؤجلة للسنة $N + 1$:

بالنسبة للسنة $N + 1$ ، ستكون الحسابات كما يلي:

البيان	التغير في القيمة خلال N و $N+1$	طبيعة الفرق	قيمة الضريبة المؤجلة
الأتعاب المدفوعة خلال السنة التالية	50	أصول	$12.5 = 25\% \times 50$
خسائر تقييم الحقوق و الديون بالعملات الأجنبية	3	أصول	$0.75 = 25\% \times 3$
مؤونة العطل المدفوعة الأجر	7	أصول	$1.75 = 25\% \times 7$
مؤونة الرواتب المتغيرة ومكافآت تقاسم الأرباح	20	أصول	$5 = 25\% \times 20$
مكاسب تقييم الحقوق والديون بالعملات الأجنبية	-1	خصوم	$-0.25 = 25\% \times -1$
مجموع	79		$19.75 = 25\% \times 79$

وبالنظر إلى قيمة هذا التغير في الضريبة المؤجلة بقيمة 19,75، فإنه من المستحسن القيام بخصم الضريبة المؤجلة المترتبة على عجز السنة المالية N ، أي 8,5 ($8,5 = 34 \times 25\%$)، وبالتالي يكون لدينا:

$$11.25 = 8,5 - 19,75 = \text{التغير في قيمة الضريبة المؤجلة أصول}$$

وللتأكد من الحسابات بشكل صحيح بالنسبة للسنة $N + 1$ ، يجب التحقق منه كما يلي:

$$\text{➤ الضريبة النظرية: النتيجة المحاسبية} = 220 \times 25\% = 55.$$

➤ النتيجة الجبائية = 200.

➤ الضريبة المستحقة = $200 \times 25\% = 50$.

➤ الضريبة المؤجلة = $45 \times 25\% = 11.25 = (34-1-20 + 7 + 3 + 50)$

➤ الفرق الدائم: $15 + 10 - 90 = -65$ ، أي $25\% \times -65 = -16.25$

وبذلك يتم التحقق كما يلي:

الضريبة النظرية = الضريبة المستحقة +/- تغيير الضرائب المؤجلة - IBS للفروق الدائمة

أي

الضريبة النظرية = $50 + 16.25 - 11.25 = 55$

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل المعنون بـ: "عرض رأي المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة" تتضح بعض جوانب الغموض التي تكتنف محاسبة الضرائب المؤجلة ضمن النظام المحاسبي المالي، حيث أن الرأي الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة قد جاء خصيصاً ضمن حيثياته لتقديم بعض التوضيحات حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، خصوصاً وأن الضرائب المؤجلة هي تقنية محاسبية جديدة جاء بها النظام المحاسبي المالي، وتحتاج بالتأكيد إلى العديد من التوضيحات ضمن تطبيقها في أرض الواقع.

وفي هذا السياق، فقد حاولت لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية ضمن الرأي الصادر عرض بعض الحالات التطبيقية التي تتوضح من خلالها المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة بنوعيتها، كما تم التركيز على تقديم العديد من الحالات التطبيقية التي ينتج عنها فروقات من الناحية المحاسبية والجبائية، حيث أن ما يجب الإشارة إليه في إطار محاسبة الضرائب المؤجلة هو أن الفروقات المؤقتة فقط هي التي تنتج عنها ضريبة مؤجلة أصول أو ضريبة مؤجلة خصوم، أما الفروقات الدائمة فإنه لا تنتج عنها أبداً ضرائب مؤجلة.

الخاتمة



الخاتمة :

من خلال هذا البحث حاولنا معرفة كيفية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة في إطار النظام المحاسبي المالي، لا سيما من خلال التوضيحات المقدمة ضمن عرض الرأي الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، وقد تم استخلاص مجموعة من النتائج الهامة المتعلقة بمحاسبة الضرائب المؤجلة، وعلى ضوء ذلك تم تقديم مجموعة من الاقتراحات.

أولاً: نتائج البحث

1. يشكل موضوع الضرائب المؤجلة أحد المحاور الهامة ضمن مجالات مسك المحاسبة المالية للمؤسسة الاقتصادية، وهو يعد من التقنيات الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وتتزايد أهمية الضرائب المؤجلة بتزايد حالات الاختلاف الناتجة عن الفروقات بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء، والإيرادات والأصول والخصوم خلال الدورة، وكيفيات أخذها بعين الاعتبار من الناحية الجبائية في إطار التشريع الجبائي المعمول به.
2. لقد خصص النظام المحاسبي المالي حسابين للتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، وهما ح/133 و ح/134 ضمن مدونة الحسابات، وقد تم توضيح آلية سيرهما من خلال القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
3. تتطلب التطبيقات العملية لمحاسبة الضرائب المؤجلة ضمن عمليات مسك المحاسبة المالية للمؤسسة الاقتصادية خطوات ومراحل متتالية في نهاية كل سنة، وتستمر المتابعة السنوية لأرصدة الضرائب المؤجلة إلى غاية التسوية النهائية لأرصدها بما يتوافق مع طبيعة تلك الفروقات، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.
4. تتطلب محاسبة الضرائب المؤجلة في إطار النظام المحاسبي المالي تحديد طبيعة الفروقات المؤقتة نتيجة الاختلافات الزمنية المتعلقة بمعالجة العمليات من الناحيتين المحاسبية والجبائية، وعلى ضوء تلك الفروقات المؤقتة تتحدد أرصدة الضرائب المؤجلة وطبيعتها الواجب الاعتراف بها في نهاية كل سنة، وهو ما يتوافق مع الفرضية الثانية.
5. تتعدد وتتوزع حالات الاختلاف الناتجة عن الفروقات المرتبطة بمعالجة عنصر ما من الناحية المحاسبية والجبائية حسب الرأي الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة حول التسجيل المحاسبي

للضرائب المؤجلة، ولكن لا يترتب عن كل تلك الفروقات الزمنية كلها بالضرورة وجودا لضرائب مؤجلة، وهذا ما يتطابق مع الفرضية الثالثة.

6. تتطلب تطبيقات محاسبة الضرائب المؤجلة في إطار مسك المحاسبة المالية للمؤسسة الاقتصادية إماما بكل جوانب النظام المحاسبي المالي، وكذا بكل الجوانب المرتبطة بالتشريع الجبائي، لا سيما منها تلك الجوانب التي ترتبط بشروط وكيفيات تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب.

ثانيا: الاقتراحات

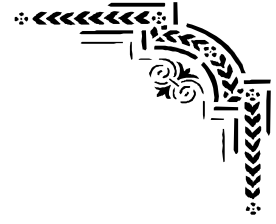
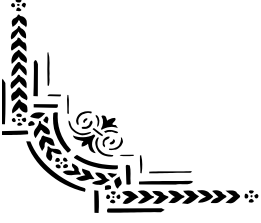
على ضوء نتائج البحث، فإن من الاقتراحات التي نرى أنها هامة في الفترة القادمة، هو العمل على تبسيط كل الأمور المرتبطة بمحاسبة الضرائب المؤجلة في إطار النظام المحاسبي المالي في شكل معيار محاسبي واحد حسب ما هو معمول به من طرف أغلب الدول، والذي تتحدد من خلاله كل الجوانب المتصلة بموضوع الضرائب المؤجلة.

ثالثا: آفاق البحث

من خلال هذا البحث يتبين لنا أن موضوع الضرائب المؤجلة ما زال يستدعي المزيد من الدراسات والأبحاث المستقبلية، لعلنا نذكر منها ما يلي:

1. المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في إطار عمليات إعادة التقييم للأصول.
2. الممارسات الميدانية للضرائب المؤجلة على مستوى مكاتب المحاسبة في الجزائر/ دراسة ميدانية.

قائمة المراجع



المراجع:

I. الكتب باللغة العربية:

- 1- أحمد التيجاني بلعروسي، النظام المحاسبي المالي، دار هومة للنشر والطباعة والتوزيع، الجزائر، 2010، ص. 200.
- 2- بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، ط1، منشورات كليك، الجزائر، 2013.
- 3- جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، 2009/2010، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، 2010.
- 4- دونالد كيسو و جيري ويجانت، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، ط2، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2003.
- 5- لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، مؤسسة الفنون المطبعية الجزائرية، 2009.
- 6- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

II. المذكرات:

- 7- تامر سعيد عبد الغني، أسلوب المقترح لمحاسبة ضرائب الدخل في القوائم، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة عين الشمس، كلية التجارة، مصر، 2004،

III. الملتقيات والدوريات

- 8- محمد أمين بربري، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، الملتقى الوطني الثاني حول واقع تطبيق النظام المحاسبي في الجزائري، المركز الجامعي الوادي، يومي 5 و 6 ماي 2013.

.IV القوانين والتشريعات:

- 9- القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007.
- 10- المرسوم التنفيذي رقم 24 / 11 المتعلق بالمجلس الوطني للمحاسبة ، الجريدة الرسمية ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 7 ، الصادر بتاريخ 02 فيفري 2011 .
- 11- البند 134 - من القرار المؤرخ في 26/7/2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، الجريدة الرسمية ، العدد 19 ، 2009 .
- 12- المرسوم التنفيذي رقم 08 / 156 المتضمن أحكام القانون 7 -11، الجريدة الرسمية العدد 27 ، 2008 .

.V المواقع الالكترونية:

13- موقع المجلس الوطني للمحاسبة (www.cnc.dz)

الكتب باللغة الفرنسية :

1 -Bernard Raffournier,Economica, Les normes comptables internationales (IAS/IFRS), Ed. Paris, 2015.