الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة-2-لونيسي علي

كلية: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

الآثار الجبائية لتطبيق الضريبة المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي – دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر-.

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في: العلوم المالية والمحاسبة.

تخصص: **محاسبة وجباية.**

إعداد الطالبة:

كسيرة إلهام

أمام اللجنة المشكلة من:

ونادي رشيد	أستاذ	البليدة 2	رئيسا
ناصر مراد	أستاذ	البليدة 2	مشرفا ومقررا
قراش محمد	أستاذ	البليدة 2	ممتحنا
شارفي ناصر	أستاذ	البليدة 2	ممتحنا
سايج فايز	أستاذ	بومرداس	ممتحنا
محمدي صبيحة	أستاذ	الجزائر 3	ممتحنا

السنة الجامعية:2025/2024.

شكر

بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

الشكر لله سبحانه وتعالى أولا وآخرا على ما تفضل به من نعمه العديدة، وعلى ما ألهمني به من معرفة، صبر وتوفيق أما بعد:

أتوجه بالشكر إلى المشرف الأستاذ الدكتور **ناصر مراد** لما أولاه لي من اهتمام ومتابعة وما تفضل به من توجيهات طيلة إنجاز هذه الأطروحة، حيث كان خير عون ولم يبخل علي بشيء من علمه ووقته.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من السادة محافظي الحسابات الأستاذ مولاي حسين، الأستاذ أحمد حمرات لما قدموه لي من نصح ودعم متواصل لإتمام هذا العمل.

ولا يفوتني أن أثني على معاملة **السيد حليم شنوف**، الذي كان سندنا من خلال تقديمه لمختلف النصائح والوثائق التي عززنا بها دراستنا.

كما يطيب لي أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير لأعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول المشاركة في مناقشة وإثراء هذه الأطروحة.

والشكر موصول لكل من ساعدني في إتمام هذا البحث... فجزاهم الله خير الجزاء.

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين

إهداء

إلى قدوتي في الحياة ومشجعتي الدائمة ومن تسقيني الطاقة الإيجابية حين ضعفي

أمي الغالية أطال الله في عمرها؛

إلى روح أبي العزيز تغمده الله برحمته الواسعة؛

إلى من يقاسمني أفراحي وأحزاني وسندي في الحياة زوجي العزيز؛

إلى نور عيني وفلذات أكبادي ابنائي عبد الرحمان، ساجدة، جود، كرم؛

إلى اخوتي وأخواتي وأفراد عائلي كل باسمه؛

إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد ولو بابتسامة صادقة أو رفع يديه ودعا لي بإخلاص؛

إلى كل من علمني حرفا، أساتذتي الموقرين جزاهم الله عنا خير الجزاء؛

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل.

الملخص:

يعالج موضوع أطروحتنا هذه إشكالا مهما يتمثل في البحث عن الآثار الجبائية لتطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية، وذلك عن طريق دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بهذا الموضوع، انطلاقا من النظام المحاسبي المالي، الضرائب على الأرباح والضريبة المؤجلة. ثم انتقلنا إلى البحث عن الآثار الجبائية المتخلفة عن تطبيق هذه التقنية وفق ما ينصه التشريع المحاسبي (النظام المحاسبي المالي)، وذلك بالاستعانة بقوائم ثلاث مؤسسات اقتصادية (تجارية، إنتاجية وخدماتية) لسنوات مختلفة تعتمد فيها هذه المؤسسات تقنية الضريبة المؤجلة والاعتماد عليها كعينة لدراسة موضوعنا هذا، وحاولنا ملاحظةّ إن كان هناك أي تغيير أو أثر في حال تسجيل الضريبة المؤجلة من عدمه، على كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والعبء الجبائي.

وفي ظل هذه الدراسة استخلصنا مجموعة من النتائج تشمل بالأساس أن الضريبة المؤجلة هي تقنية محاسبية بحتة نظريا تؤثر على النتيجة المحاسبية والقوائم المالية، أما تطبيقيا فهي لا تؤثر بصفة مباشرة على النتيجة الجبائية لكنها تؤثر بصفة غير مباشرة على توزيع الأرباح وبالتالي على الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة، كما أنها تؤثر أيضا على عملية التخطيط الجبائي ما يستدعي حسب رأينا من المشرع الجبائي الجزائري الاهتمام بموضوع تضمين الضريبة المؤجلة في نصوصه التشريعية الجبائية لإلزام المؤسسات بتطبيقها والإفصاح عنها لزيادة مصداقية وشفافية قوائمها المالية.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، المعيار المحاسبي الدولي رقم12 ضرائب الدخل، ضريبة مؤجلة أصول، ضريبة مؤجلة خصوم، نتيجة محاسبية، نتيجة جبائية، فروقات مؤقتة.

Abstract:

This thesis addresses an important issue, namely the search for the tax implications of applying deferred tax according to the financial accounting system in economic institutions, by studying various aspects related to this topic, starting from the financial accounting system, taxes on profits and deferred tax. We then moved on to investigate the tax implications of implementing this technique, in accordance with the provisions of accounting legislation (the financial accounting system). This was achieved by using the statements of three economic institutions (commercial, production, and service) for different years, during which these institutions adopted the deferred tax technique. These institutions served as a sample for this study. We attempted to observe whether there was any change or impact, whether the deferred tax was recorded or not, on the accounting results, the tax results, and the tax burden.

In light of this study, we derived a set of conclusions, primarily including that deferred tax is a purely theoretical accounting technique that affects the accounting results and financial statements. In practice, however, it does not directly affect the tax results, but it indirectly affects the distribution of profits and, consequently Withholding tax a category of distributed profits, and it also affects the tax planning process. This, in our opinion, requires the, Algerian tax legislator to address the issue of including deferred tax in its tax legislation, obligating institutions to implement and disclose it, thus increasing the credibility and transparency of their financial statements.

Keywords: Financial Accounting System, Standard International Accounting Standard No. 12 Income Taxes, Deferred Tax Assets, Deferred Tax Liabilities, Accounting Result, Tax Result, Temporary Differences.

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
الشكر.....	I
الإهداء.....	II
الملخص.....	III
فهرس المحتويات.....	V
قائمة الجداول والأشكال.....	IX
قائمة الملاحق.....	XII
قائمة المختصرات.....	V
المقدمة العامة.....	أ–ر
الفصل الأول: تنظيم وتطور المحاسبة وتبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر.	
تمهيد.....	2
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية وهيئاتها...	3
المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة.....	3
المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة.....	8
المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية وهيئاتها.....	19
المبحث الثاني: تنظيم وتطور المحاسبة في الجزائر ووضع النظام المحاسبي المالي..	29
المطلب الأول: الهيئات المشرفة على المحاسبة في الجزائر ومهامها.....	29
المطلب الثاني: مراحل وضع النظام المحاسبي المالي.....	33
المطلب الثالث: ماهية النظام المحاسبي المالي.....	38
المبحث الثالث: عرض النظام المحاسبي المالي.....	43
المطلب الأول: مكونات النظام المحاسبي المالي.....	43
المطلب الثاني: مدونة الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي.....	50
المطلب الثالث: تفعيل النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالتشريع الجبائي.....	54
خلاصة الفصل.....	57

فهرس المحتويات

الفصل الثاني: الضرائب على النتيجة وفق النظام الجبائي والمعيار الدولي رقم 12 ضرائب الدخل.	
تمهيد.....	59
المبحث الأول: الضرائب على النتيجة وفق النظام الجبائي الجزائري.....	60
المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي (الأرباح التجارية والصناعية).....	60
المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات.....	69
المبحث الثاني: العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.....	78
المطلب الأول: علاقة النظام المحاسبي بالأنظمة الجبائية في الدول.....	79
المطلب الثاني: علاقة المحاسبة بالجباية في النظام الجزائري.....	83
المبحث الثالث: قراءة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل.....	111
المطلب الأول: هدف ونطاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 وأهم المصطلحات المرتبطة به.....	111
المطلب الثاني: محاسبة الضرائب المستحقة والمؤجلة، قياسها، عرضها والإفصاح عنها وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل.....	114
خلاصة الفصل.....	123
الفصل الثالث: تطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.	
تمهيد.....	125
المبحث الأول: محاسبة الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.....	126
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي..	126
المطلب الثاني: أنواع الضريبة المؤجلة وتسجيلها المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.....	131
المطلب الثالث: تقييم الضريبة المؤجلة، عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية	135
المبحث الثاني: الحالات المنشأة للضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.....	143
المطلب الأول: الضريبة المؤجلة الناتجة عن الفروق المؤقتة.....	144

فهرس المحتويات

المطلب الثاني: الضريبة المؤجلة الناتجة عن عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للترحيل.....	156
المطلب الثالث: الضريبة المؤجلة الناتجة عن إعداد القوائم المالية المجمعة.....	158
المبحث الثالث: مزايا، عيوب وآثار تطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.....	170
المطلب الأول: مزايا وعيوب تطبيق الضريبة المؤجلة.....	170
المطلب الثاني: مسؤولية مراجع الحسابات في الحد من التلاعبات عند تطبيق الضريبة المؤجلة.....	176
المطلب الثالث: علاقة الضريبة المؤجلة بالجباية وأثر تطبيقها وفق النظام المحاسبي المالي.....	177
خلاصة الفصل.....	181
الفصل الرابع: دراسة الآثار الجبائية لتطبيق الضريبة المؤجلة في المؤسسات الجزائرية.	
تمهيد.....	183
المبحث الأول: تقديم المؤسسات الثلاثة محل الدراسة.....	184
المطلب الأول: نبذة عن مجمع Algérie Ligabue Catering SPA.....	184
المطلب الثاني: نبذة عن مؤسسة سوسيمي Sosemie.....	187
المطلب الثالث: نبذة عن مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.....	191
المبحث الثاني: الضريبة المؤجلة في المؤسسات الثلاثة.....	196
المطلب الأول: منشأ الضريبة المؤجلة –تحديد الفروقات–.....	196
المطلب الثاني: حساب الضريبة المؤجلة في المؤسسات الثلاثة.....	199
المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة وطريقة عرضها.....	204
المبحث الثالث: تأثير الضريبة المؤجلة على النتيجة المحاسبية والجبائية.....	218
المطلب الأول: تحديد النتيجة المحاسبية والجبائية.....	218
المطلب الثاني: تأثير الضريبة المؤجلة على النتيجة المحاسبية.....	223
المطلب الثالث: تأثير الضريبة المؤجلة على النتيجة الجبائية.....	227

فهرس المحتويات

المطلب الرابع: تأثير الضريبة المؤجلة على الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة.....	229
خلاصة الفصل.....	234
الخاتمة العامة.....	236
قائمة المراجع والمصادر.....	243
الملاحق.....	256

قائمة الاشكال والجداول

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(01-01)	مستخدمي المعلومات المحاسبية.	13
(02-01)	مكونات النظام المحاسبي.	43
(01-04)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوسيمي EURL sosemie.	189
(02-04)	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لشركة اتصالات الجزائر.	193

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(01-01)	الفروقات بين المنهج الأنجلوساكسوني والمنهج القانوني الإلزامي فيما يخص التطبيقات المحاسبية.	18
(02-01)	مراحل إصدار المعايير المحاسبية الدولية.	22
(01-02)	جدول تصاعدي لشرائح الضريبة على الدخل الإجمالي.	66
(01-03)	التمييز بين الضريبة المؤجلة أصول والضريبة المؤجلة خصوم.	132
(02-03)	التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.	134
(03-03)	الفروقات المؤقتة الناتجة عن الاختلاف في استخدام طريقة الاهتلاك.	149
(04-03)	الفروقات المؤقتة الناتجة عن الاختلاف في مدة الاهتلاك.	150
(01-04)	المؤسسات المساهمة في مؤسسة ALC.	185
(02-04)	مخصصات السنة المالية في مؤسسة سوسيمي.	197
(03-04)	استرجاعات السنة المالية لمؤسسة سوسيمي.	198
(04-04)	مخصصات الضريبة المؤجلة أصول لمؤسسة سوسيمي.	199

قائمة الاشكال والجداول

(04-05)	استرجاعات الضريبة المؤجلة أصول لمؤسسة سوسيمي.	200
(04-06)	حساب الضريبة المؤجلة أصول مؤسسة سوسيمي.	200
(04-07)	حساب الضريبة المؤجلة أصول في مؤسسة ALC.	202
(04-08)	حساب الضريبة المؤجلة أصول لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.	203
(04-09)	حساب الضريبة المؤجلة خصوم لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.	203
(04-10)	التغيير في الضريبة المؤجلة لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.	204
(04-11)	عرض الضريبة المؤجلة خصوم ضمن خصوم ميزانية مؤسسة ATS.	216
(04-12)	عرض الضريبة المؤجلة أصول ضمن خصوم ميزانية مؤسسة ATS.	217
(04-13)	النتيجة المحاسبية الصافية لمؤسسة سوسيمي 2017-2020.	219
(04-14)	النتيجة المحاسبية الصافية لمؤسسة ATS ومؤسسة ALC.	220
(04-15)	الاسترجاعات في مؤسسة سوسيمي لسنة 2017.	221
(04-16)	النتيجة الجبائية لمؤسسة سوسيمي للسنوات 2017-2020.	222
(04-17)	النتيجة الجبائية لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية 2020-2023.	222
(04-18)	تأثير الضريبة المؤجلة أصول على النتيجة المحاسبية لمؤسسة سوسيمي.	223
(04-19)	تأثير الضريبة المؤجلة أصول على النتيجة المحاسبية لمؤسسة ALC.	224
(04-20)	تأثير الضريبة المؤجلة أصول وخصوم على النتيجة المحاسبية لمؤسسة ATS.	226
(04-21)	تأثير الضريبة المؤجلة أصول على النتيجة الجبائية لمؤسسة سوسيمي.	227
(04-22)	تأثير الضريبة المؤجلة أصول وخصوم على النتيجة الجبائية لمؤسسة ATS.	229

(04-23)	تأثير الضريبة المؤجلة على الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة مؤسسة ALC للسنوات 2019-2021.	230
(04-24)	تأثير الضريبة المؤجلة على الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة مؤسسة ALC سنة 2022.	232

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
(الملحق01)	جدول رقم 09 من الحزمة الجبائية– حساب النتيجة –.	256
(الملحق02)	الميزانية أصول مؤسسة ATS لسنوات 2020–2023.	257
(الملحق03)	الميزانية خصوم 2020–2023 لمؤسسة ATS.	261
(الملحق04)	الميزانية أصول مؤسسة ALC لسنوات 2019–2022.	265
(الملحق05)	الميزانية خصوم مؤسسة ALC سنوات 2019–2022.	268
(الملحق06)	الميزانية أصول مؤسسة Sosemie 2017–2020.	271
(الملحق07)	الميزانية خصوم مؤسسة Sosemie 2017–2020.	275
(الملحق08)	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة مؤسسة Sosemie 2017–2020.	279
(الملحق09)	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة مؤسسة ATS 2020–2023.	283
(الملحق10)	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة مؤسسة ALC 2019–2022.	287
(الملحق11)	جدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية مؤسسة ATS 2020–2023.	291
(الملحق12)	جدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة ALC 2019–2022.	295
(الملحق13)	جدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة Sosemie 2017–2020	298

قائمة المختصرات

المختصر	المقابل بالغة الأجنبية	المقابل باللغة العربية
SEC	Securities Exchange Commission.	لجنة بورصة الأوراق المالية.
AAA	American Accounting Association.	الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين.
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants.	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
FASB	Financial Accounting Standard Board.	مجلس معايير المحاسبة المالية.
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles.	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.
IASC	International Accounting Standards Committee.	لجنة معايير المحاسبة الدولية.
IFAC	International Federation of Accountants committee.	لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين.
IMA	Institute of Management Accountants.	معهد المحاسبين الإداريين.
IIA	Institute of Internal Auditors.	معهد المراجعين الداخليين.
IASB	International Accounting Standards Board.	مجلس معايير المحاسبة الدولية.
IAS	International Accounting Standards.	المعايير المحاسبية الدولية.
IFRS	International Financial Reporting Standards.	معايير التقارير المالية الدولية.
SIC	Standing Interpretation Committee.	اللجنة الدائمة للترجمة.

قائمة المختصرات

لجنة ترجمة التقارير المالية الدولية.	International Financial Reporting Interpretations Committee.	IFRIC
اللجنة الاستشارية للتقييس.	Standard Advisory Committee.	SAC
ليقابو كاترينغ الجزائر.	Algérie Ligabue Catering.	ALC
شركة مطاحن السميد النجمة.	Société semoulerie minoterie l'étoile.	sosemie
اتصالات الجزائر الفضائية.	Algérie Télécom Satellite.	ATS

المقدمة العامة

المقدمة العامة

في ظل التطورات الحاصلة في المجال الاقتصادي والتجاري وظهور المنظمات الدولية المتعددة الخاصة بالمحاسبة ومبادئها ظهرت بوادر لتوحيد أو التوافق في المعايير المحاسبية الدولية والتي تتناول المشاكل المحاسبية وطرق معالجتها، فعمدت العديد من البلدان ومن بينها الجزائر الى تبني هذه المعايير ضمن مفهوم التوحيد أو التوافق المحاسبي التزاما منها ومسايرة لهذه التغيرات، جلب المستثمرين الأجانب ومنحهم إمكانية فهم القوائم المالية والقدرة على مقارنتها والزيادة من موثوقية وجودة المعلومات والقوائم المالية.

لقد اعتمدت الجزائر النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، الذي دخل حيز التطبيق سنة 2010 وصاغت قوائم مالية تتوافق مع ما تنص عليه هذه المعايير، فأصبح هذا النظام يعالج المعلومة المالية والمحاسبية ويعرضها في شكل قوائم مالية أكثر دقة ومصداقية تخدم جميع الأطراف مستخدمي هذه القوائم، لكن رغم أهمية هذه التغييرات الكبيرة في النظام المحاسبي، إلا أن النظام الجبائي الجزائري لم يساير هذا الانتقال والتغيرات الحاصلة. ومع التطبيقات اليومية للنظام المحاسبي المالي ازدادت فجوة الاختلافات بين مبادئه ونصوصه وبين نصوص ومبادئ النظام الجبائي، التي تسببت باختلاف في النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية أو ما يعرف بالربح الجبائي والربح المحاسبي.

في خضم الاختلافات بين ما ينص عليه التشريعين المحاسبي والجبائي في تحديد النتيجة، تنشأ فروقات تتمثل في فروقات دائمة وأخرى مؤقتة تترتب عن الفترة المالية الحالية والتي تنعكس أثارها على الفترات المالية اللاحقة في القوائم المالية للمؤسسة. فتعد الفروقات الدائمة اختلافات بين ما ينص عليه التشريع المحاسبي وما ينص عليه التشريع الجبائي فهي فروقات دائمة لا تتحقق في دورات لاحقة وبالتالي لا ينتج عنها نشوء ضريبة مؤجلة، عكس الفروقات المؤقتة والتي تعتبر فروقات بين ما ينص عليه التشريعين لفترة معينة، وبالتالي ينتج عنها ضريبة مؤجلة يتم استرجاعها (ضريبة مؤجلة أصول) او تكون واجبة الدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) في دورات لاحقة.

إن اعتماد المؤسسة لتقنية الضريبة المؤجلة وإدماجها ضمن قوائمها المالية من المحتمل أن تؤثر عليها وعلى نتائجها التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية. وبالرغم من هذا وبعد مرور سنوات عديدة

المقدمة العامة

لتطبيق النظام المحاسبي المالي لا يزال مفهوم الضريبة المؤجلة مصطلح محاسبي بحث حسب آراء خبراء المجال الجبائي والمحاسبي، وهذا ما اتضح لنا من خلال المقابلات الكثيرة مع عدد لا بأس به منهم من محافظي حسابات، خبراء محاسبة، محاسبين أو مكاتب للاستشارات الجبائية وحتى أساتذة متخصصين في مجالي المحاسبة والجباية، ومختلف الدراسات العلمية التي تمكنا من الاطلاع عليها.

- **إشكالية البحث:**

بناء على ما سبق وباعتبار أن الضريبة المؤجلة تعد مفهوم محاسبي حسب عديد من الدراسات نحاول في دراستنا هذه الإجابة عن السؤال الرئيسي التالي:

هل لتطبيق الضريبة المؤجلة وفقا للنظام المحاسبي المالي آثار جبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

- **الأسئلة الفرعية:**

من خلال طرحنا للإشكال الرئيسي يتبادر إلى ذهننا التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو النظام المحاسبي المالي وما هدف الإصلاحات المحاسبية في الجزائر؟
- ماهي العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي في الجزائر، وكيف تؤثر هذه العلاقة على نشوء الفروقات بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية؟
- ماهي الضريبة المؤجلة والحالات المنشأة لها وفق النظام المحاسبي المالي وكيف تتم معالجتها محاسبيا؟ وماهي أبرز مزايا وعيوب وآثار تطبيقها؟
- ما هي الآثار المترتبة عن تطبيق الضريبة المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة وما تأثيرها على النتيجة المحاسبية والجبائية؟

- **فرضيات البحث:**

- تبنت الجزائر إصلاح النظام المحاسبي ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية بهدف اعداد قوائم مالية للمؤسسات الاقتصادية ذات جودة، مصداقية وشفافية في الإفصاح، تساهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

- يؤدي التباين بين المعالجة المحاسبية والجبائية للعمليات المالية إلى نشوء فروقات مؤقتة ودائمة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، مما يساهم في ظهور ضريبة مؤجلة يعالجها المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل.
- الضريبة المؤجلة مفهوم محاسبي تقني، معقد وبالرغم من مزاياها واثارها على النتيجة الا أنها تعاني عيوب ومشكلات في تطبيقها.
- للضريبة المؤجلة أصول وخصوم آثار مباشرة على النتيجة المحاسبية والجبائية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

- **أهمية الدراسة:**

تستمد هذه الدراسة أهميتها من:

- دراسة موضوع جبائي ومحاسبي يتمثل في الضريبة المؤجلة وآثار تطبيقها، في الجزائر والذي يعتبر موضوع معقد وجب طرحه والخوض فيه؛
- اظهار أهمية الضريبة المؤجلة في تقليص الفجوة بين التشريع المحاسبي والتشريع الجبائي؛
- هي دراسة تبحث عن همزة الوصل بين تطبيق الضريبة المؤجلة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والجباية.

- **أهداف الدراسة:**

نسعى من خلال هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي رقم 12 ضرائب الدخل وتبين ضرورة تعديل التشريع الضريبي ليتماشى مع متطلبات هذا المعيار في ظل تبني النظام المحاسبي المالي؛
- التعرف على الحالات المنشأة للضريبة المؤجلة والمعالجة المحاسبية لها والإفصاح عنها وعرضها في القوائم المالية؛
- إبراز أهمية الضريبة المؤجلة في إعداد القوائم المالية ذات الملائمة وذات المصداقية التي تساعد في اتخاذ القرارات المالية؛

– إظهار الحالات الممكنة للضريبة المؤجلة وآثارها المباشرة وغير المباشرة على كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية في المؤسسات محل الدراسة للتأكد من أن لها آثار جبائية من عدمه.

- **أسباب اختيار الموضوع:**

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى أسباب ذاتية وأخرى موضوعية نوجزها فيما يلي:

أسباب ذاتية تتمثل في:

– ارتباط الموضوع بالتخصص في تكوين الدكتوراه المسجلة فيه الباحثة وهو محاسبة وجباية؛
– ميل الباحثة لدراسة الإشكالات التي ترتبط بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي؛
– فضول الباحثة فيما يتعلق بالضريبة المؤجلة من جانب أنها تقنية محاسبية فقط أم أن لها روابط جبائية.

أسباب موضوعية نوجزها في:

– أهمية التطرق لموضوع الضريبة المؤجلة وعلاقته وتأثيره بالجباية إن وجد؛
– قلة اهتمام الدراسات بالرابطة الموجودة بين الضريبة المؤجلة والجباية رغم أهمية هذا الموضوع؛
– إثراء المكتبة بمرجع إضافي يضاف إلى الدراسات السابقة بسبب قلة الدراسات التي تهتم بمعالجة هذا الموضوع الذي يعتبر موضوع جد مهم؛

- **المنهج المتبع:**

بهدف الوصول للإجابة على الإشكالية المطروحة وتحقيق الأهداف من الدراسة واختبار فرضياتها، استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي لتحديد مختلف المفاهيم والنصوص التشريعية والمعالجات المحاسبية ودراسة العلاقة ما بين الضريبة المؤجلة والنتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية. ثم اعتمدنا أسلوب دراسة الحالة من خلال استخدام الملاحظة، المقارنة وتحليل النتائج عن طريق الاستعانة بالقوائم المالية لثلاثة مؤسسات اقتصادية محل الدراسة.

- **حدود الدراسة:**

بهدف التحكم في موضوع أطروحتنا والإجابة على الإشكال الرئيسي ستكون حدود الدراسة كما يلي:

- **الحدود المكانية:** المتمثلة في دراسة ثلاث مؤسسات اقتصادية مختلفة في الجزائر، إحداها تجارية (مؤسسة متعددة الجنسيات ALC)، الثانية إنتاجية (مؤسسة خاصة SOSEMIE)، والأخرى خدماتية (مؤسسة عمومية اتصالات الجزائر الفضائية ATS).
- **الحدود الزمانية:** تمتد الدراسة الزمانية من 2010 منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي وعلى حسب الوثائق والمعلومات المتحصل عليها من طرف كل مؤسسة حيث تمتد الدراسة في مؤسسة ALC من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022. ومؤسسة sosemie من سنة 2017 إلى غاية سنة 2020. أما مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية ATS فتمتد الدراسة من سنة 2020 إلى غاية سنة 2023.

- **صعوبات الدراسة:**

لإنجاز هذه الدراسة اعترضتنا جملة من العقبات تتمثل أهمها في:

- قلة المراجع والأبحاث المتخصصة في الموضوع.
- عدم تطبيق الضريبة المؤجلة في عدد كبير من المؤسسات بعد زيارتنا لعدد لا بأس به من مكاتب المحاسبة في البليدة والجزائر العاصمة.
- التحفظ في بعض الأحيان من قبل المحاسبين في تقديم المعلومات والبيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات.

- **الدراسات السابقة:**

خلال مرحلة البحث المكتبي وجدنا عدد من الدراسات السابقة في موضوع الضريبة المؤجلة والمرتبطة بموضوع دراستنا، نذكر منها:

- **د. شوقي طارق "الضرائب المؤجلة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر– دراسة حالة مؤسسة ENCP سطيف–"** مقال علمي منشور في مجلة إنارة للدراسات

الاقتصادية الإدارية والمحاسبية، جامعة فرحات عباس–سطيف01، المجلد 01، العدد 01 (2020)، ص55–75.

حيث طرحت هذه الدراسة الإشكال التالي: ماهي مكانة الضرائب المؤجلة بين النظامين المحاسبي والجبائي في الجزائر؟ وقد خلصت إلى النتائج التالية: – أن الضرائب المؤجلة هي تقنية محاسبية بحتة ولا علاقة للنظام الجبائي بها، وأن النظام الجبائي يقف موقفا حياديا تماما اتجاهها، وأن استخدام هذه التقنية يؤثر مباشرة على القوائم المالية خاصة الميزانية وجدول حسابات النتائج ومنه العبء الضريبي وتحديد النتيجة الصافية فيزيد من مصداقيتها، وهي تنشأ عن فروقات مؤقتة للإدماجات والتخفيضات التي نستخدمها للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وأن هذه التقنية يغيب تطبيقها في المؤسسات الخاصة ومحدودية تطبيقها في المؤسسات العمومية.

– **د. عريوة رشيد " دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية"** مقال علمي منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، المجلد 13، العدد 01 (2020)، ص605–624.

حيث تم في هذه الدراسة طرح التساؤل المتمثل في: ما هو دور الضرائب المؤجلة في الحد من الفجوة بين المحاسبة والجباية؟ وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن الضريبة المؤجلة قلصت من حجم الفجوة بين المحاسبة والجباية، بالإضافة إلى الدور الذي تؤديه في الإفصاح المحاسبي المتعلق بالنفقات المستقبلية والإيرادات المستقبلية، ومنه الضرائب الواجب خصمها في المستقبل (ضرائب مؤجلة أصول) والضرائب الواجبة الدفع في المستقبل (ضرائب مؤجلة خصوم).

– **جمال الدين البكيري وجيلالي بهاز " الضرائب المؤجلة وآثارها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (مع دراسة توضيحية)"** مقال علمي منشور في مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الواد، المجلد 04، العدد 01 (2021)، ص345–358.

حيث طرحت هذه الدراسة الإشكال التالي: ماهي الآثار الناجمة عن تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وقد خلصت إلى أن الضريبة المؤجلة تقنية محاسبية تلجأ إليها المؤسسات الاقتصادية لتصحيح الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وهي ناشئة عن الضرائب على أرباح الشركات حيث تخضع في تحديد أعبائها ونواتجها لمبدأ استقلالية الدورات، وهي

تظهر في قائمتي الميزانية وحساب النتائج، وهي لا تخص الدورات المالية الحالية بل تخص دورات مالية مستقبلية، فالضريبة المؤجلة أصول هي ضريبة حالية مستردة في السنوات اللاحقة والضريبة المؤجلة خصوم هي ضريبة مثبتة خلال الدورة الحالية مستحقة السداد في السنوات اللاحقة.

- Moula Assia, " Problématique de divergence entre la comptabilité selon le scf et la fiscalité : cas d'une entreprise industrielle, article publier dans le journal des études commerciales et économiques contemporaines, université ibn khaldoun-tiaret, volume 06, numéro 02(2023), page 445-469.

حيث عالجت هذه الدراسة إشكالية: كيف يمكن تفسير الاختلافات الدائمة والمؤقتة الناجمة عن اقرارات التمييز بين المحاسبة والجباية وماهي معايير الاعتراف بها؟

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن الاختلافات بين المحاسبة والجباية التي ينجم عنها الضريبة المؤجلة يسمح لنا بالتنبؤ بالاخضاعات المستقبلية لإجراء المراقبة الضريبية وأشارت إلى أن الأهمية لا تكمن فقط في إبراز العوامل التي من شأنها أن تؤثر على الاختلافات بين المحاسبة والجباية بل من المهم أيضا توضيح الأهمية التي تلعبها في التأثير على جودة المعلومات التي تم الكشف عنها، والتي بدورها تلعب دورا مهما في تقدير المخاطر التي يعد على أساسها الإصلاحات التي تستلهمها منه معايير التقارير المالية الدولية.

– **قبايلي محمد " أفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري دراسة حالة الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء GCB**" مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر في العلوم التجارية دراسة غير منشورة تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب البليدة 2013.

فقد عالجت الاشكالية التالية فيما تتمثل انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على التشريع الجبائي الجزائري في ظل التباين الحاصل بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي؟ ومن أجل معالجة الإشكالية تم تناول أربعة فصول وقد خلصت الى أهم النتائج والتي تتمثل في أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات الجزائرية بالولوج إلى الأسواق المالية الدولية والتي من بين شروطها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك ما يمكنها من ادراج أسهمها في الأسواق المالية الدولية والبحث عن موارد مالية جديدة.

المقدمة العامة

ينعكس تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بشكل أساسي عل الجوانب المرتبطة بالمحاسبة لا سيما المنظومة الجبائية من خلال التغيير الجذري للثقافة والممارسة المحاسبية نتيجة القطيعة مع جيل كامل من الممارسة المستمدة الى القواعد الجبائية بالدرجة الاولى، مما يجعل تكييف هذه الجوانب وتعديله من المتطلبات الضرورية لتوفير البيئة الملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

- **مامش يوسف "دراسة تحليلية للضريبة المؤجلة على الأرباح في الجزائر–الممارسات والانعكاسات على ضوء النظام المحاسبي الممتد من المعايير المحاسبية الدولية"** أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، المدرسة العليا للتجارة بالجزائر، 2014.

حيث عالجت هذه الدراسة إشكالية: هل متطلبات التزام المؤسسات الجزائرية بالمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة على الأرباح وفقا للنظام المحاسبي المالي، المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، متوفرة في البيئة الجزائرية في إطار التوجه الى اقتصاد السوق؟ وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن: المؤسسات الجزائرية لا تلتزم بتطبيق الضريبة المؤجلة المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي وعدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، ضعف ونقص التكوين والتأهيل العلمي والمهني للمحاسبين وضآلة المنافع الناتجة عن تطبيق الضريبة المؤجلة مقارنة بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة من جراء تطبيقها، وعدم توافق الممارسات المحاسبية الجزائرية لعينة الدراسة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية من حيث طريقة تطبيق الضريبة المؤجلة والاعتراف بها وتقييمها.

- **صديق حسوس" تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"** أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2018.

حاول الباحث الإجابة عن الإشكالية التالية: ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضريبة المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري وتوصل إلى أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعيار المحاسبي 12 فيما يخص تعريف ومعالجة الضرائب المؤجلة كما ان الاختلاف ما بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي يعد أهم حدث منشأ للضريبة المؤجلة.

- **عادل جعنيط "واقع التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل IAS12 –دراسة ميدانية–**" أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة زيان عاشور–الجلفة، 2022.

حيث عالجت هذه الدراسة إشكالية: ما هو واقع التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخلIAS12 ، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنه: يوجد التزام غير كاف للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بالمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة أصول وخصوم على مستوى الكشوفات المالية، وأن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل بصفة عامة والضرائب المؤجلة بصفة خاصة مازال بعيدا نوعا ما من الممارسة في أرض الواقع من المهنيين المتخصصين في مجال المحاسبة والخبراء المحاسبيين.

- **مساهمة الدراسة:**

إضافة إلى الدراسات السابقة فأن هذه الدراسة تناولت بعض النقاط التي تناولتها الدراسات السابقة مع تحينها كتأثير الضريبة المؤجلة على القوائم المالية، من خلال تأثيرها على النتيجة المحاسبية، وتدارك النقاط الأخرى التي أهملت كدراسة تأثيرها من عدمه على النتيجة الجبائية والعبء الجبائي، لتكون إضافة علمية للدراسات السابقة التي عالجت موضوع الضريبة المؤجلة من جوانب أخرى تهتم بدراسة الآثار الجبائية لها، ومرجع إضافي للباحثين في هذ المجال.

- **هيكل الدراسة:**

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة والوصول إلى أهدافنا من تناول موضوعنا هذا، قمنا بتقسيم الدراسة الى أربعة فصول:

- **الفصل الأول:** جاء هذا الفصل لتناول الجزء الأول من الجانب النظري لأطروحتنا، والذي عنوانه **تنظيم وتطور المحاسبة في الجزائر وتبني النظام المحاسبي المالي** نتناول فيه في المبحث الأول الإطار النظري للمحاسبة، وفي المبحث الثاني تنظيم وتطور المحاسبة في الجزائر ووضع النظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثالث نتناول عرض النظام المحاسبي المالي.

– **الفصل الثاني:** جاء هذا الفصل ليغطي الجزء الثاني من الجانب النظري لأطروحتنا تحت عنوان **الضرائب على النتيجة بين النظام الجبائي ومتطلبات المعيار المحاسبي رقم 12 ضرائب الدخل** نتناول فيه الضرائب على النتيجة وفق النظام الجبائي الجزائري، ثم العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي، ثم تطرقنا إلى قراءة للمعيار المحاسبي رقم 12 ضرائب الدخل في ثلاثة مباحث متتالية.

– **الفصل الثالث:** جاء هذا الفصل ليكمل الجزء الثالث والأخير من الجانب النظري لأطروحتنا، وهو بعنوان **تطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي** نتطرق من خلاله لثلاثة مباحث. المبحث الأول نتطرق فيه إلى محاسبة الضريبة المؤجلة والمبحث الثاني يتناول مختلف الحالات المنشأة للضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي وفي المبحث الثالث نتطرق الى علاقة الضريبة المؤجلة بالجباية مزايا وعيوب تطبيقها.

– **الفصل الرابع:** جاء هذا الفصل التطبيقي والجزء الأهم من دراستنا هذه تأكيدا واستكمالا لما جاء به الجانب النظري وهو تحت عنوان: **دراسة الآثار الجبائية للضريبة المؤجلة على المؤسسات الجزائرية** نتناول في المبحث الأول تعريف بالمؤسسات محل الدراسة، أما المبحث الثاني فخصصناه لدراسة الضريبة المؤجلة في المؤسسة، والمبحث الثالث فيتطرق لدراسة تأثير الضريبة المؤجلة على النتيجة المحاسبية والجبائية.

الفصل الأول:

تنظيم وتطور المحاسبة وتبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

تمهيد:

مع توالي الأحداث والتطورات التي مست العالم في مجال المحاسبة، ومع اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول، الذي نتج عنه التفكير في التوافق المحاسبي، تم إصدار معايير المحاسبة الدولية من طرف لجنة المعايير المحاسبية وهيئات أخرى متخصصة، قاربت بين الممارسات المحاسبية للدول.

ومع انتقال الجزائر لاقتصاد السوق تبنت فكرة وضع نظام محاسبي مالي جديد يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، ويستمد مبادئه ونصوصه منها بدلا من النظام المحاسبي القديم (المخطط الوطني المحاسبي) الذي كان لا يتماشى مع هذه المعايير، ويعاني من جمود في قواعده.

وفي هذا الإطار تناولنا في هذا الفصل تنظيم وتطور المحاسبة وتبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر، وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية وهيئاتها.

المبحث الثاني: تنظيم وتطور المحاسبة في الجزائر ووضع النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: عرض النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية وهيئاتها.

تطور مفهوم المحاسبة عبر الزمن، من تقنية تعتمد على تسجيل وتبويب البيانات والمدخلات والمعلومات المالية التي يستخدمها المدراء والمستثمرون والجهات المختصة بالضرائب.... إلخ، إلى علم يهتم بقياس وتفسير النشاطات المالية، عن طريق الإفصاح عن المعلومات المالية المتوفرة من خلال تقديمها في شكل قوائم مالية لفترة زمنية، متمثلة في السنة في أغلب الأحيان. تحكمها عدة مبادئ وأسس علمية، لهذا سوف نتطرق في هذا المبحث للتطور التاريخي لعلم المحاسبة، وصولا إلى فكرة التوحيد المحاسبي الدولي، المعايير الدولية التي تحكمها، وأهم الهيئات التي تضبط هذه المعايير.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة.

لقد رافق التطور التاريخي للمحاسبة عدة عصور، وتأقلم مع عدة بيئات وحضارات، وصولا إلى ماهي الآن عليه. وبالتالي نقول أن المحاسبة هي حصيلة تطور تاريخي لعدة عصور وعدة حضارات، كلها ساهمت في بناء وتطوير مفهوم المحاسبة على شكله الحالي بدءا من المحاسبة في العصور القديمة، والوسطى، مرورا بالمحاسبة في عصر التجارة، المحاسبة في عصر الثورة الصناعية. وصولا إلى المحاسبة في مرحلة التأصيل العلمي.

الفرع الأول: المحاسبة في العصور القديمة والوسطى.

لقد بدأت المحاسبة بعد قياس ممتلكات وثروات الأشخاص، منذ بداية الحضارة الإنسانية وتطور الجماعات البشرية التي واكبت العوامل الاجتماعية والاقتصادية والقانونية.[1]

حيث أنه هناك من يعتبر ظهور المحاسبة أقدم من اختراع الكتابة نفسها، وأنها نشأت في حوض البحر المتوسط، وكانت مرادفة للعد أو القياس وتقتصر على كشوف محاسبية كوسيلة لضبط خزائن وممتلكات الملوك، القياصرة والكهنة ولمراقبة حركة مخازن المواد الحيوية، كالحبوب والأخشاب اللازمة

---

[1] عزة الأزهر، **عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF**، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب البليدة، ماي 2009، ص 22.

لبناء السفن. ففي الاقتصاد الآشوري الموجه مركزيا، يرى مسمر Messmer أن اختراع الكتابة المسمارية حوالي 2900 ق.م قدم من قبل الكهنة السومريين، قد تم لإدارة أموال المنشآت الاقتصادية التابعة للمعابد الدينية، فقد اخترع هؤلاء الكهنة نظاما سداسي الأعداد يتفوق بشكل كبير على نظام الأعداد الروماني، إذ يقوم النظام السومري على إعطاء قيم مختلفة بحسب المنازل. الأمر الذي طور علم الحساب، وجعل الإثبات المحاسبي ممكنا، فكانت البيانات تثبت على ألواح من الفخار وتحفظ في صناديق مرتبة وفق أرشيف خاص. إلا أن هذا الإثبات كان مقتصرا على المحاسبة البسيطة للمخازن.[1] كما أن شريعة حمورابي التي كانت سائدة عام 1750ق.م، تشكل الأساس التشريعي لكافة جوانب الحياة خلال مرحلة الحضارة البابلية، إذ كانت قد تضمنت عدة مواد من بينها المادتين 104 و105 اللتان تعالجان تنظيم المعاملات المالية والتبادل التجاري.[2]

أما المحاسبة في مصر الفراعنة القديمة، فكانت أكثر تطورا، والنظام الاقتصادي أكثر مركزية، فقد تطورت إدارة صوامع الغلال المنتشرة في ذلك النظام، وإدارة خزائن الفراعنة نظاما تفصيليا لمحاسبة المخازن.[3]

كما استخدم اليونان والرومان سجلات المحاسبة التفصيلية، لتسجيل الديون والالتزامات للمنشآت الحرفية التي كانت منتشرة في عهدهم. وقد وضع اليونان في أثينا أول نظام للمدفوعات الحكومية في 418-415 ق.م.[4]

أما الإقطاعيات الكبيرة التي كانت سائدة في العصور الوسطى، والتي كانت تابعة للأديرة أو الإقطاعيين فقد كانت تتألف عادة من مئات مزارع العبيد، الذين كان عليهم أن يردوا عشر محصولهم إلى الإقطاعي. بالإضافة إلى ما يفرض عليهم من أعمال يقومون بها، فقد كان يتم تسجيل تلك التوريدات والإنجازات على دفاتر من ورق الرقوق، فكانت المحاسبة في هذا العصر تقتصر على هذا

---

[1] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي– مدخل نظرية المحاسبة**، عمان، دار الثقافة، ط1، 2009، ص12.

[2] فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية–دراسة حالة مؤسسة تنبيل النسيج خراطة–**، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، نوفمبر 2009، ص18.

[3] رضوان حلوة حنان، **مرجع سبق ذكره**، ص12.

[4] حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دمشق، مديرية الكتب والمطبوعات، 2013، ص14.

الحد من التطور.[1] وقرب نهاية العصر الوسيط، انتشرت بين كبار الحرفيين طريقة إثبات أهم الأحداث الشخصية والاقتصادية، في سجل واحد وفق التسلسل الزمني، دون وجود أي نظام واضح للتسجيل.[2]

وكان البابليون يحتفظون بسجل للالتزامات والذمم، الذي يحتوي على المعلومات التالية:[3]

1- حساب كمية وطبيعة السلع التي تم إقراضها؛
2- تحديد معدلات الفائدة إن وجدت؛
3- أسماء العملاء؛
4- أسماء الموردين؛
5- تاريخ الاستحقاق وإعادة السداد؛
6- الطرق الخاصة المستخدمة عند السداد؛
7- الشهادات أمام القضاء؛
8- التاريخ.

الفرع الثاني: المحاسبة في عصر التجارة.

هناك من يطلق على هذا العصر اسم عصر النهضة، وهو عصر ظهور القيد المزدوج أو كما يطلق عليه البعض بالمرحلة الفضية. حيث يرى كتاب الغرب أن عام 1494م هو تاريخ ميلاد المحاسبة المعاصرة، ويرى آخرون أن الميلاد الحقيقي يجب أن يقترن بنظام الحسبة الإسلامي، وبغض النظر عمن له الفضل في اكتشاف المحاسبة، فالواضح أن المعرفة في مجال المحاسبة تراكمية. حيث يعتبر عالم الرياضيات الإيطالي Luca Pacioli أول من قدم وصف تفصيلي لقاعدة القيد المزدوج، كأساس لمسك الدفاتر، وذلك في عام 1494م، وقد ذكر أنه اعتمد على الطريقة الشائعة في مدينة البندقية، والتي يعود إليها الفضل في نشر أول كتاب محاسبي تعليمي متكامل.

وما ميز أيضا في هذه المرحلة صدور قوانين تنظم الأعمال التجارية، ففي فرنسا، صدر قانون للتجارة البرية والمعروف ب "قانون سافاري" عام 1673م، على يد القانوني الفرنسي "جاك سافاري".

---

[1] **نفس المرجع**، ص ص14-15.

[2] رضوان حلوة حنان، **مرجع سبق ذكره**، ص13.

[3] عزة الأزهر، **مرجع سبق ذكره**، ص 23.

حيث طالب بمسك سجلات محاسبة نظامية وإعداد ميزانية عامة تكون بياناتها صحيحة وواضحة وشاملة. وفي عام 1675م أصدر "سافاري" كتاب باسم "التاجر الكامل"، ثم صدر قانون للتجارة البحرية عام 1681م، وتتميز هذه المرحلة بالتالي:[1]

- انتشار استخدام طريقة القيد المزدوج في دول أوربا؛
- الاهتمام بالمحاسبة كأداة لخدمة المنشأة فقط؛
- ظهور سجلات لحسابات التكاليف في انجلترا؛
- ظهور أول تطبيق للطريقة الانجليزية في المحاسبة؛
- ترسيخ بعض المفاهيم المحاسبية كمفهوم رأس المال والربح وغيره.

الفرع الثالث: المحاسبة في أعقاب الثورة الصناعية.

هناك من يطلق على هذه المرحلة اسم المرحلة الذهبية، وهي تمتد في نهاية القرن الثامن عشر، وبالذات عام 1780م. تعتبر هذه الفترة بداية تحول نوعي هام في تاريخ تطور المجتمع البشري، على أثر قيام أكبر الثورات الاقتصادية والعلمية على المستوى العالمي، ألا وهي الثورة الصناعية التي حدثت في بريطانيا على إثر اختراع الآلة البخارية.[2] وامتدت إلى العالم ككل، ومازالت مستمرة في العديد من الميادين، بحيث كانت مكننة الانتاج أولى بوادرها، إذ لم تعد المشاريع الصغيرة قادرة على مسايرة التطور الذي اقتضته الثورة الصناعية، فالحاجة إلى الأموال الكثيرة للحصول على الآلات الانتاجية الباهظة الثمن، اقتضت اللجوء إلى شركات المساهمة، مما أدى إلى انفصال الملكية عن الادارة، وزيادة الطلب على المعلومات المحاسبية من طرف المساهمين، مما استدعى ضرورة إعداد التقارير دوريا. لذا نستطيع القول أن المحاسبة تأثرت كثيرا بالتغيرات التي صاحبت الثورة الصناعية، بما أنها أداة ترجمة ومتابعة الاحداث والتطورات الحاصلة، فكانت تتأثر به في أحيان كثيرة، وتؤثر عليه في أحيان أخرى.

---

[1] سليمة طبايبية، **النظرية المحاسبية**، عمان، مركز رماح، ط1، 2016، ص ص22-23.

[2] علاء بوقفة، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثرة في تفعيل الممارسة المحاسبية-دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة 2010-2012**-، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص6.

فقد استوجب هذا التطور الصناعي متابعة المحاسبة، هنا بدأ تفرع المحاسبة وتخصصها، وظهرت محاسبة التكاليف، وأخذت تبتعد على المحاسبة العامة وكان لذلك أثر فعال في حساب النتائج الفرعية، أو النتائج حسب القطاعات والوظائف أو الورشات داخل الشركة الواحدة، وهذا اما بدأ يعطي الصورة الواضحة لمتخذي القرارات.

ثم ظهرت محاسبة الشركات، حيث من آثار الثورة الصناعية البرهنة على محدودية المجهودات المالية الفردية (المؤسسات الفردية). ثم جاءت استجابة المحاسبة للاحتياجات الخاصة المتولدة عن نتائج الثورة الصناعية والمتمثلة في:[1]

- **نظرية الوكالة:** هذه النظرية لها فكرة مفادها أن التطور الذي مس العالم من جراء الثورة الصناعية، والذي تطلب البحث عن أموال ضخمة لتكوين شركات كبرى كشركات المساهمة، والتي تستقضي كثرة عدد المساهمين، والذين لم يكن لهم معرفة مبدئية ومشروطة ببعضهم البعض، وعدم تخصصهم في الادارة، وادارة المشاريع المنشئين له، كل هذا تطلب توكيل الغير للقيام بإدارة الشركة، وتسييرها. وأصبح هؤلاء الموكلين، يتقاضون مقابل توكيلهم أجورا أو عوائد مقابل التسيير.
- **نشوء الافصاح:** يعود الدور الهام في نشوء فكرة الافصاح، لفكرة وطريقة توكيل المساهمين الاداريين، الذي اقتصر في البداية على الاعلان عن ميزانية المؤسسة، والتي تعرض المركز المالي للشركة في فترة معينة. ونظر لعدم إلمام المساهمين الجيد بالأمور التسييرية، صعب عليهم مراقبة ما تقوم به الادارة، هنا تدخلت التشريعات لحماية هؤلاء المساهمين، بفرض تعيين طرف ثالث يقوم بعملية المراقبة، ثم يقدم رأيه في شكل تقرير يسمى هذا الشخص "محافظ الحسابات"، والذي يستوجب عليه مراعات مصالح المساهمين، كي لا تكون عرضة للتلاعبات والاختلاسات والغش من طرف الادارة، أو أحد المساهمين.

---

[1] مختار مسامح، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي–ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية**، أطروحة دكتوراه، محاسبة وتدقيق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2010–2011، ص ص7–8.

الفرع الرابع: المحاسبة في مرحلة التأصيل العلمي.

أدت الأرباح المتراكمة، إلى الإقبال على شراء الأسهم للشركات القائمة أو الجديدة. وبالتالي المزيد من شراء الآلات والاختراعات الحديثة. وقد أدى ذلك إلى زيادة العرض عن الطلب، وإلى الكساد الذي بلغ الذروة في عامي 1929–1930م، وزادت المنافسة بين الشركات، مما أدى إلى إفلاس الكثير من المشروعات الصغيرة والمتوسطة، لحساب المشروعات الضخمة، التي سيطرت على السوق. ما دفع إدارة المشروعات التي تقع على هاوية الافلاس، لعمليات التضليل، عن طريق اقرار سياسات محاسبية، تؤدي إلى رفع قيم الأصول أو زيادة الأرباح. أما المساهمون أو المقرضون الذين كانت تتضرر مصالحهم، فكانوا يلجؤون إلى القضاء، لمساءلة المحاسب، المراجع والإدارة. وكانت نتيجة هذا الوضع:[1]

1- مطالبة الدولة والمجتمع المالي بوضع مبادئ للمحاسبة، لإلزام الإدارة في مختلف الشركات بالتقيد بها، وبالتالي التقليل من المخاطر التي يتعرض لها المجتمع المالي، بسبب ترك الحرية للشركات، في اختيار طرق المحاسبة التي تراها مناسبة، طلب تدخل الدولة لتنظيم المبادئ المحاسبية، كما صدر قانون لجنة بورصة الأوراق المالية (SEC) عام 1934م، في الولايات المتحدة. وكان قد صدر في عام 1933م، قانون الأوراق المالية، وقد أعلنت البورصة (SEC) عام 1938م أنها ستتولى مباشرة إصدار معايير للمحاسبة في حال عجز المهنة.

2- بدأ المحاسبون في كل مدينة أو مقاطعة أو دولة، تطورت فيها الشركات المساهمة، بتشكيل منظمة مهنية، لتحسين وعيهم المهني، والدفاع عن مصالحهم. وأصبح المحاسب يعتمد على توصيات مهنته، لدى معالجته لأي مشكلة تقابله في الحياة العملية، دون الاكتفاء بتعليمات الإدارة التي يعمل موظف لديها، في مجتمع مليء بالغش والتلاعب والاحتيال المالي.

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة.

تعتبر المحاسبة علم مثله مثل باقي العلوم، كعلم الفيزياء، التاريخ، الفلك ...إلخ. فالمحاسبة علم تحكمه مبادئ وأسس ومعايير خاصة به. يهدف إلى تزويد مختلف الأطراف بالمعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات المختلفة، لهذا نستطيع القول أن للمحاسبة دور كبير ومهم في الحياة الاقتصادية.

[1] عزة الأزهر، **مرجع سبق ذكره**، ص ص27–28.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة.

تغير مفهوم المحاسبة عبر الزمن من كونها تقنية أو فن لتسجيل البيانات إلى علم ونظام للمعلومات، وبهذا تعددت التعاريف لهذا العلم نذكر منها:

أولا– عرفتها الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين AAA سنة1940 كما يلي:

"المحاسبة نظام يختص بتحليل وتسجيل وتبويب ثم تلخيص العمليات المالية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية، ذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه الوحدة عن فترة مالية معينة (عادة السنة)، وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة". هنا المحاسبة لا تتعدى كونها فن تمسك وتنظم الدفاتر المحاسبية. ثم طورت نفس الهيئة تعريف المحاسبة سنة 1970م، وعرفتها على أنها: "نشاط خدمي وظيفته الأساسية توفير معلومات كمية (ذات طبيعة مالية أساسا) عن المؤسسات الاقتصادية، وذلك بقصد استخدام تلك المعلومات في اتخاد قرارات اقتصادية، تتمحور حول المفاضلة بين العديد من بدائل العمل المتاحة."[1]عرفت أيضا على أنها علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية (المؤسسة) من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الايرادات ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة.[2]

ثانيا– عرفت المحاسبة بأنها " تقنية من تقنيات التسيير الموحدة، والتي تهتم بضبط وقياس الحركات الخاصة بالاستغلال أو الهيكل لدى المؤسسة، والناتجة سواء إثر النشاط الداخلي أو العلاقات مع الخارج، اعتمادا على طريقة فنية في التسجيل. هذه الحركات تعتبر العمليات المحاسبية الناتجة عن مختلف التدفقات التي قامت بها المؤسسة وتم تسجيلها بطريقة معينة معبرا عنها بالنقد".[3]

---

[1] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ifrs/ias**، الجزائر، كليك للنشر، طَ1، ج1، 2010، ص6.

[2] حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، أطروحة دكتوراه، تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، 2012–2013، ص8.

[3] خالد أمين عبد الله وآخرون، **أصول المحاسبة**، الأردن، مركز الكتب، ط2، 1990، ص13.

ثالثا– وهناك من يعرفها أيضا على أنها "نظام لتنظيم المعلومة المالية، وهذا النظام يسمح بتخزين معطيات أساسية تصنيفها تقييها وتسجيلها، وعرض كشوف مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، أدائها ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية".[1]

رابعا– وعرفها الاستاذ حلمي على أنها: "مجموعة من المبادئ العلمية المتعارف عليها، والتي تحكم تسجيل وتبويب وتحليل العمليات ذات القيم المالية المتعلقة بوحدة محاسبية (أي مشروع) في مجموعة من الدفاتر والسجلات، بقصد تحديد نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة في خلال مدة معينة، وكذلك المركز المالي لهذا المشروع في نهاية هذه المدة".[2]

من خلال التعارف السابقة يمكننا أن نعرف المحاسبة على أنها: "علم يهتم بمعالجة الاحداث الاقتصادية، وفق قواعد وأسس ومبادئ متعارف عليها، عن طريق تسجيلها وتبويبها وعرضها في القوائم المالية، خدمة للأطراف المستفيدة".

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة وأهم الأطراف المستفيدة منها.

تقوم المحاسبة بتقديم أو عرض المعلومات في شكل قوائم مالية، لتحقيق عدد من الأهداف:

أولا– أهداف المحاسبة: المتمثلة في النقاط التالية:[3]

- تنظيم علاقة المؤسسة مع كافة الأطراف الداخلية والخارجية، بالمحافظة على حقوقها وتحديد الالتزامات بدقة على أساس موضوعي؛
- قياس نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة، وتحديد المركز المالي للمؤسسة؛
- تحقيق رقابة وضبط داخلي على استخدام الموارد الاقتصادية المستخدمة داخل المؤسسة، لتفادي الوقت الضائع وتخفيض الهدر والتالف من الموارد؛
- رفع كفاءة الادارة في القيام بوظائفها: التخطيط، التوجيه، الرقابة، وتقييم الأداء، وذلك بما للمعلومات المحاسبية من دور في اتخاذ القرارات؛
- خدمة الهيئات الحكومية في تحديد الأوعية الضريبية، وتقدير مبالغ الضريبية المستحقة على المؤسسة، كما تساعدها في جمع البيانات لإعداد الخطط على مستوى الدولة؛

---

[1] سليمة طبايبية، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 29–30.

[2] مختار مسامح، **مرجع سبق ذكره**، ص11.

[3] بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص10.

– مساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين، المؤسسات المالية، والمقرضين بصفة عامة وكذا الموردين في تقدير مدى المخاطرة في التعامل مع مؤسسة معينة، واتخاذ القرارات المناسبة.

ثانيا– الأطراف المستفيدة منها: من خلال الأهداف المذكورة سابقا، نستطيع استنتاج الأطراف المستفيدة من المحاسبة، والتي تهدف المحاسبة دائما لإيصال الصورة الصادقة والمعلومة الصحيحة لهم. وذلك بغرض استخدمها بشكل صحيح في اتخاذ قراراتهم المختلفة، ويمكن تصنيفهم إلى صنفين: مستخدمون داخليون ومستخدمون خارجيون.

1– المستخدمون الداخليون: وهم الأطراف المستفيدون من المحاسبة والمتواجدون داخل المؤسسة، نختصرهم في النقاط التالية:

- **ادارة المؤسسة:** تقدم المحاسبة للإدارة المعلومات والتقارير الوافية، التي تمكنها من ادارة العمليات اليومية للمؤسسة بصورة سلمية، فمثلا في المشروعات ذات الأقسام، يمكن تحديد نتيجة أعمال كل قسم على حدى، وبالتالي معرفة الأقسام التي تحقق خسارة واتخاذ الاجراءات التصحيحية ان استلزم الأمر، أو اتخاذ قرار بإلغاء هذا القسم اذا كان ذلك ضروريا.[1]
- **المالكون:** تخدم المحاسبة المالكون، لأنها تبين لهم أوضاع مؤسساتهم بالإضافة إلى نتائج أعمالهم من ربح أو خسارة.[2]
- **العمال:** يهتم العمال بالبيانات المحاسبية للمؤسسة، التي يشتغلون بها لهدفين رئيسيين: أولهما معرفة مدى نجاعتهم، وذلك من خلال تحقيق نتائج ايجابية تعزز ثقتهم بأنفسهم وبمؤسستهم. والهدف الثاني بتعزيز مطالبهم من رفع الأجور والحصول على المكافئات في حال حققت المؤسسة نتائج ايجابية.

2– **المستخدمون الخارجيون:** هم الأطراف الخارجية على المؤسسة، نذكرهم في النقاط التالية:[3]

---

[1] سليمة طبايبية، **مرجع سبق ذكره**، ص30.

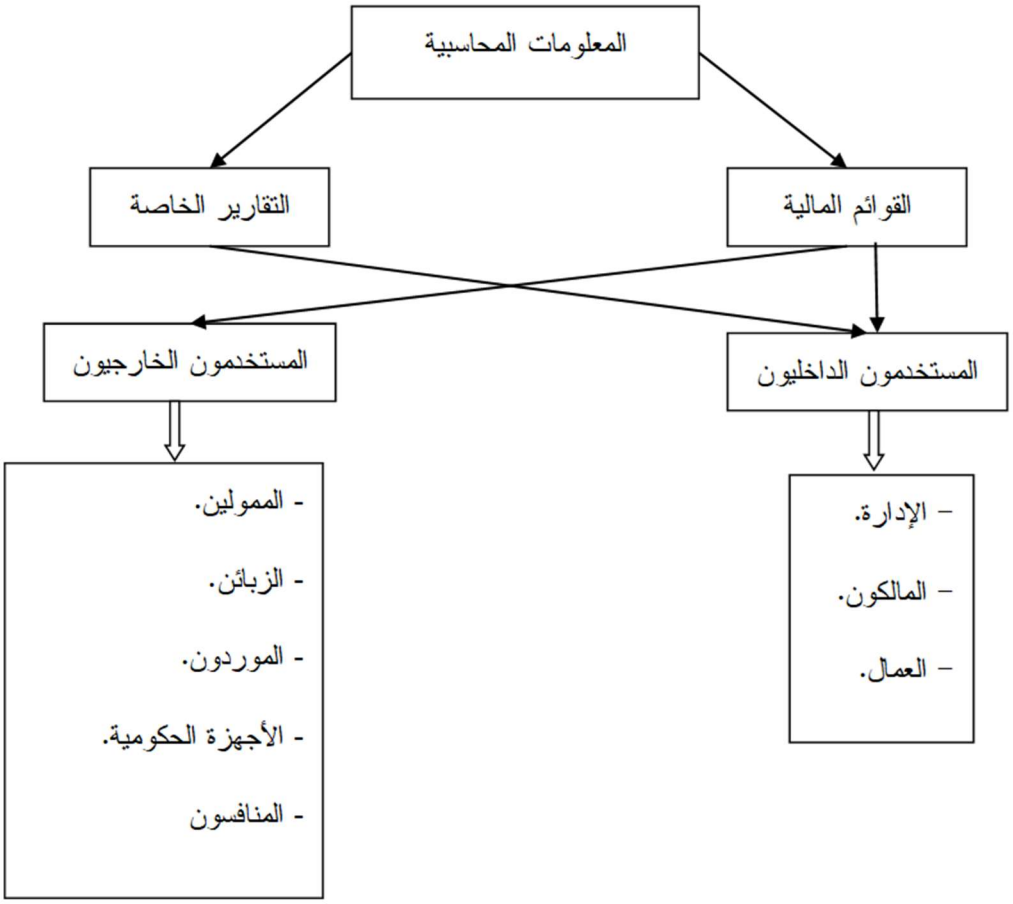
[2] خالد أمين عبد الله وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص14.

[3] مختار مسامح، **مرجع سبق ذكره**، ص58.

- **الممولون:** تساعد المعلومات التي تقدمها المحاسبة دائني المشروع في الحكم على الوضع المالي له، وبالتالي حركة النقدية فيه ومقدرته على تحمل وسداد الديون.
- **الزبائن:** تتميز هذه الفئة بخصوصية نظرتها للتقارير المالية، لأنها لا تعنيها بصورة مباشرة وتكتفي فقط بالتأكد من استمراريتها، خاصة إذا كانت ممونه لمادة استراتيجية أو محتكرة.
- **الموردون:** تتميز علاقة هذه الفئة بالمؤسسة، في امدادها وتموينها ومنحها ما يسمى بقروض شراء، لذلك تهمها بقاؤها واستمراريتها أولا وسلامة وضعيتها المالية ثانيا.
- **الأجهزة الحكومية:** تهتم هذه الفئة بالمحاسبة من أجل الحصول على حقوق المجتمع كالضرائب، والتأكد من تطبيق القوانين والتشريعات، والاستعانة بها لإعداد الحسابات الوطنية على المستوى الاقتصادي الكلي.
- **المنافسون:** تكون هذه الفئة من أكثر المهمتين بما يجري في المؤسسة خاصة من حيث الاستمرارية، ومستوى المخزونات، والصعوبات المالية المؤدية للإفلاس، وربما سياسات الشركة في مجال التوسع أو الاندماج.
- **مستخدمون آخرون:** بالإضافة إلى الفئات السابقة والتي يمكن أن تستخدم التقارير المالية، فهناك جهات أخرى يمكن أن تهتم بها أيضا، خاصة الصحافة بنوعيها المتخصص والعادي، مراكز البحث والجامعات والجمعيات غير الحكومية المهتمة بالبيئة.

ويمكن اختصار مستخدمي المعلومات المالية في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-01): مستخدمي المعلومات المحاسبية.



المصدر: بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص9.

الفرع الثالث: أنواع المحاسبة.

كما ذكر سابقا في التطور التاريخي للمحاسبة، كانت المحاسبة نوعا واحدا، ونظرا للظروف انبثقت منها العديد من الأنواع، نذكر من بينها:

أولا- المحاسبة المالية: وتهتم أساسا المحاسبة المالية بتقديم المعلومات المالية عن المؤسسات في نهاية كل فترة زمنية، وتحديد نتيجة مزاولة المؤسسة لنشاطها من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة.[1]

[1] سليمة طبايلية، **مرجع سبق ذكره**، ص38.

ثانيا– المحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف: هي فرع من فروع علم المحاسبة، وتطبيقا لمبادئها، تقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر النفقات وتعمل على تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتخصيصها أو تحميلها على مراكز التكلفة وأوامر التشغيل، والعمليات المختلفة من أجل حساب تكلفة المنتجات وأصنافها ووحداتها، وإعداد قوائم وتقارير لتقويم الأداء، تستطيع الادارة من خلالها ممارسة وظائفها المختلفة بكفاءة عالية، لغرض ضبط النفقات وتقليل الهدر والضياع والتالف في المواد المستخدمة، وزيادة انتاجية العمل وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح. وهي أداة تحليلية ورقابية هامة محكومة بمجموعة من الطرق والمبادئ والقواعد والأصول النظرية الأخرى، تمد المستويات الادارية المختلفة بمعلومات وبيانات داخلية هامة.[1]

ثالثا– المحاسبة الادارية: هي أداة لتوفير البيانات والمعلومات إلى المستويات المختلفة في الادارة الداخلية للمؤسسة، لاستخدامها في أغراض تخطيط و رقابة العمليات المختلفة، على أن يتم توفير البيانات و المعلومات بشكل مستمر للمساعدة في اتخاذ القرارات الروتينية و غير روتينية، لحل المشاكل التي تواجه الادارة في أعمالها اليومية.[2]ولهذا النوع من المحاسبة ارتباط كبير بمحاسبة التكاليف، فمحاسبة التكاليف هي أداة من أدوات المحاسبة الادارية، فالمعلومات التي تقدمها الأولى تساعد الثانية في الرقابة ووضع الخطط لاتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة.

رابعا– المحاسبة الخاصة: هي فرع من فروع المحاسبة، تهتم بتوفير المعلومات المتعلقة بمؤسسات القطاعات الخاصة بالإضافة إلى تصنيف وتبويب وتسجيل لهذه المعلومات وفقا لمجموعة من القواعد والأحكام والأسس الموضوعة من قبل تلك المؤسسات الخاصة، وذلك لتمكين إدارة هذه المؤسسات من تحقيق أهدافها.[3]

إن الخصوصية التي تميز إحدى القطاعات تشكل سببا في وجود معالجات محاسبية خاصة تستجيب لهذه الخصائص.

---

[1] محمود علي الجبالي وقصي السامرائي، **محاسبة التكاليف**، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، د.ت، ص14.

[2] وليد ناجي الحيالي، **المدخل في المحاسبة الإدارية**، مؤسسة مي للطباعة، 1991، ص 5.

[3] حسيني منال، **أثر النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام المحاسبي البنكي–دراسة حالة على مستوى بنك تجاري جزائري–**، أطروحة دكتوراه، محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، 2016–2017، ص 113.

خامسا– المحاسبة البيئية: هي شمول وتكامل عملية القياس والافصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة، والتي تمارسها المؤسسات للوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع، واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الادارة البيئية، بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها.[1]

سادسا– المحاسبة الابداعية: هي استخدام أفضل الأسس والقواعد والسياسات المحاسبية بتفنن وابداع، لتحقيق الموثوقية في المعلومات المالية، وهذا الهدف الأسمى والأساسي لها. ولكن الجنوح في النوايا جعل هناك وجها قائما لهذا المفهوم، باتخاذه مجالا للتلاعب والاحتيال.[2]

سابعا– المحاسبة الوطنية: هي اطار فكري يهدف إلى قياس وتصوير النشاط الاقتصادي التجميعي، الناتج الوطني، الدخل الوطني، الانفاق الوطني على الاستهلاك والاستثمار خلال فترة زمنية، باستخدام مفاهيم، مبادئ، اجراءات، أدوات اقتصادية، محاسبية، رياضية وإحصائية لتوفير الدلالة الاقتصادية، لغرض استخدامها في توجيه الاقتصاد الوطني ورسم السياسات الاقتصادية الكلية، وعليه تهتم هذه المحاسبة، بدراسة مجموع هيئات الدولة، حيث تزود هذه الهيئات بمعلومات مالية كافية تساعدها في الرقابة على صرف أموال الدولة، وتخدم أغراض التخطيط بتسجيل عمليات تحصيل وصرف الموارد الحكومية. ويرى الكثيرون من الباحثين وعلماء الاقتصاد أن أحد أسباب تخلف الدول النامية مرتبط بضعف التحكم بالمحاسبة الوطنية، وتخلف نظم المحاسبة الوطنية فيها مقارنة بتطبيقها في الدول المتقدمة.[3]

ثامنا– المحاسبة العمومية: هي فرع من فروع المحاسبة، تقوم على مجموعة من المبادئ التي تحكم عمليات التسجيل والتبويب للإيرادات والنفقات المتعلقة بنشاط الوحدات الحكومية والرقابة عليها، والمساعدة في اتخاذ القرار.[4]

---

[1] عبد الهادي منصور الدوسري، **أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية–دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص 15.

[2] حمزة العرابي، **مرجع سبق ذكره**، ص11.

[3] خالد جمال الجعارات ودنيا سليمان أبو خليفة، مقال بعنوان: **المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب– اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية–**، منشور على المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، عدد 2015/01، ص20.

[4] عبد الحميد مرغيت، **أساسيات المحاسبة العمومية**، الجزائر، ديسمبر 2015، ص3.

تاسعا– محاسبة الضرائب: هي فرع من فروع المحاسبة، تقوم على مبادئ وفروض محاسبية مقبولة قبولا عاما، بالإضافة إلى أنها تتأثر بالقوانين والتعليمات الضريبية السارية في كل بلد. لذلك فإنها تأخذ الدخل مقدرا حسب إجراءات المحاسبة المالية ومبادئها، وتعد له ليتلاءم مع القوانين والتعليمات الضريبية وصولا للدخل الضريبي.[1]

عاشرا– المحاسبة الدولية: هي أحد فروع المحاسبة، تهتم بدراسة الفرضيات والمفاهيم والأسس والقواعد المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة، والتحري عن أسباب اختلافها ويركز هذا التعريف على:

أ– دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة، من خلال المفاهيم والفرضيات والأسس والقواعد المحاسبية؛

ب– دراسة الأنظمة المحاسبية للتحري عن أسباب اختلافها لاختيار النظام الأكثر ملائمة؛

ج– الاعتماد على الدراسة الوصفية المقارنة للفرضيات والمفاهيم والقواعد والأسس.

الفرع الرابع: القوانين الضريبية وأثرها على المحاسبة.

تعد القوانين الضريبية أحد فروع القوانين السائدة في بلد ما، لكنه يختلف تأثيرها على المحاسبة باختلاف النظام القانوني السائد.

– ففي الدول الأنجلوساكسونية يرتكز الاهتمام أساسا في تحديد الوعاء الضريبي على التقارير المالية للمؤسسات، فتقوم السلطات الضريبية بتعديل النتائج الواردة في التقارير المالية وفقا لما تنص عليه القوانين الضريبية للوصول إلى الوعاء الضريبي، والفرق بين الضريبة المحسوبة قبل وبعد تعديل النتائج، تسجل في حساب الضرائب المؤجلة. ويمكن الاستنتاج أن القوانين الضريبية تطبق بشكل بعدي أي بعد إعداد التقارير المالية، فالمحاسبة في هذه الدول مقيدة بالقوانين الضريبية، وقد ترتب عن هذا الاستقلال ظهور بعض المشكلات المحاسبية من أبرزها مشكلة الضرائب المؤجلة. خصوصا إذا ما تم استخدامها لغرض التلاعب بالبيانات والنتائج المحاسبية، ويظهر عموما إذا كان الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية كبير.[2]

---

[1] رأفت حسين مطر، **المحاسبة الدولية**، غزة، الجامعة الإسلامية، متوفر على الموقع: http://site.iugaza.edu.ps/rmotair/files/2013/02/المحاسبةالدوليةPDF. تاريخ الإطلاع: 2018/04/17.

[2] حمزة العرابي، **مرجع سبق ذكره**، ص19.

– أما في الدول التي تعتمد على القانون الالزامي المفضل، مثل: فرنسا وألمانيا، فتتماثل الطرق والقواعد التي تستخدم في اعداد التقارير المالية مع القواعد الضريبية. فإذا كانت النتيجة الضريبية وفقا للقوانين الضريبية تعتمد طريقة الاهتلاك الثابت للأصول الغير متداولة، كان واجب على ادارة الشركات اعتمادا نفس طريقة الاهتلاك لاحتساب النتيجة المحاسبية. وهذا ما يجعل الحسابات المالية مطبقة للحسابات الضريبية، ويمكن الاستنتاج أن القوانين الضريبية في هذه الدول خاضعة بشكل كبير للقواعد الضريبية، وهذا ما يجعلها مقيدة ولا تتسم بالمرونة، وهدفها الأول خدمة المصالح الضريبية، على حساب المستخدمين الآخرين للتقارير المالية وهذا ما أثر سلبا على عملية تطور المحاسبة في هذه الدول، مما جعلها أدنى مستوى مقارنة بالمحاسبة في الدول الأنجلوساكسونية، خصوصا أن الدراسات الحديثة في هذا المجال ترى أن المستخدم الأهم للتقارير المالية هم المستثمرون، وهذا تجسد في التوجه الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية نحو إعداد معايير محاسبية توفر معلومات مفيدة وشفافة للمتعاملين في الأسواق المالية.[1]

وفيما يلي جدول يلخص أهم الفروقات بين المنهج الأنجلوسكسوني والمنهج القانوني الإلزامي فيما يخص التطبيقات المحاسبية:

[1] **نفس المرجع**، ص19.

الجدول رقم (01-01): الفروقات بين المنهج الأنجلوساكسوني والمنهج القانوني الالزامي فيما يخص التطبيقات المحاسبية.

		النموذج الأنجلوساكسوني	النموذج الأوروبي
المحيط الاقتصادي والاجتماعي.	مصدر التمويل	الأسواق المالية أساسا.	القطاع البنكي أساسا.
	الثقافة	تنظيم فردي.	تنظيم عمومي.
	النظام القانوني	سيادة العرف المحاسبي والسوابق المحاسبية حيث تعد القواعد من طرف هيئات مختصة.	سيادة التشريع المكتوب حيث أن القانون يوفر قواعد محاسبية دقيقة.
	النظام الضريبي	استقلال المحاسبة عن الجباية.	علاقة قوية بين المحاسبة والجباية.
	المستعملين الأساسيين للقوائم المالية	المستثمرين بالدرجة الأولى.	المقرضين، السلطات الضريبية، المستثمرين.
غايات المحاسبة	المبادئ المحاسبية	القيمة العادلة، الصورة الصادقة.	سيطرة مبدأ الحيطة والحذر، تأثير سلبي للجباية على المنفعة القرارية للمعلومة المحاسبية.
	مدى نشر القوائم المالية.	نشر شامل للقوائم المالية.	نشر محدود للقوائم المالية.
	الخيارات في المعالجات المحاسبية.	وجود عدد صغير من خيارات المعالجة المحاسبية والتقييم.	وجود عدد كبير من خيارات المعالجة المحاسبية والتقييم.
	كيفية احتساب الأرباح.	احتساب أرباح نافع لاتخاذ القرار: – قيمة عادلة، صورة صادقة. – سيطرة مبدأ استقلال الدورات. – لا يوجد حد لتوزيع الأرباح. – صغر حجم الاحتياطات.	احتساب حذر للأرباح القابلة للتوزيع: – مبدأ الحيطة والحذر. – الحد من توزيع الأرباح. – السعي إلى تكوين احتياطات.
	العلاقة بين المحاسبة والجباية.	استقلال متبادل بين المحاسبة والجباية.	تأثير متبادل بين المحاسبة والجباية.
	أمثلة عن البلدان.	استراليا، المملكة المتحدة، ايرلندا، كندا، نيوزلندا، هولندا، سنغافورة، الولايات المتحدة.	بلجيكا، ألمانيا، فرنسا، اليونان، إيطاليا، اليابان، البرتغال، سويسرا.

Source: Bernard Raffournier, Axel Haller, Peter Walton, **comptabilité internationale**, vaibert, 1997, p09.

المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية وهيئاتها.

جاءت معايير المحاسبة الدولية للتنسيق بين المبادئ والممارسات المحاسبية، ولتنظيم مهنة المحاسبة ككل.

الفرع الأول: نشأة المعايير المحاسبية الدولية.

إن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في الكثير من دول العالم تهتم بوضع معايير، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939 م كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية (Financial Accounting Standard Board) في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973 م، كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP التي بدأ العمل بها منذ عام 1932 م.[1] ولقد عقدت عدت مؤتمرات ساهمت في وضع معايير المحاسبة الدولية نختصرها في النقاط التالية: [2]

1- **المؤتمر المحاسبي الدولي الأول:** عقد عام 1904 م في سانت لويس بولاية ميسوري، في الولايات المتحدة الأمريكية، برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية، قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 م، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

2- **المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني:** في 1926 م في أمستردام.

3- **المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث،** في 1929م في نيويورك وقد قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية وهي:

- الاستهلاك والمستثمر.
- الاستهلاك وإعادة التقويم.
- السنة التجارية أو الطبيعية.

---

[1] سعيدي يحي وأوصيف لخضر، مقال بعنوان: **أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة، المجلد 06، العدد 01، 2011، ص63.

[2] **نفس المرجع**، ص ص 63، 64.

4- **المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع:** 1933 م في لندن، وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها، بالإضافة إلى حضور 79 زائر من الخارج، وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة، منها أستراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الإفريقية.

5- **المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس:** في 1938م في برلين وذلك بمشاركة 320 وفد، فضلا عن 250 مشارك من باقي العالم.

6- **المؤتمر المحاسبي الدولي السادس:** 1952م في لندن، حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء، من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا، و196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.

7- **المؤتمر المحاسبي الدولي السابع:** 1957في أمستردام، وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائر من الخارج 1200 عضوا عن البلد المضيف هولندا.

8- **المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن:** 1962م في نيويورك، وقد حضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخر، وشارك فبه 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثا.

9- **المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع:** 1967م في باريس، ورغم أن المجهودات التي بذلت في تلك المؤتمرات في حد ذاتها تعد من الجهود الهامة في تقليل الاختلافات بين معايير المحاسبة التي تطبقها مؤسسات اخرى في دول أخرى، إلا أنه لم تتخذ خطوات وإجراءات أكثر فاعلية، كإنشاء لجان مهمتها تضييق الفوارق في معايير المحاسبة التي تستخدمها المؤسسات في الدول المختلفة.

10- **المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر:** 1972م في سيدني بأستراليا، حضره 4347 مندوب من 59 دولة حيث اتخذت فيه خطوات رئيسية لكي يتم انشاء منظمتين، يمكن ان تكون لديهم القدرة على التعامل مع مشكلات المحاسبة الدولية والاختلاف بين المحاسبة التي تستخدمها الدول المتحدة وبالفعل تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سنة 1973 ولجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) واللذان كان لهما دورا كبيرا في إرساء معايير للمحاسبة والمراجعة لقيت قبولا واسعا على المستوى العالمي.

11- **المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر:** استضافته ألمانيا الاتحادية في 1977 وقد حضره مندوبون من أكثر من 100 دولة من العالم.

12- **المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر:** في المكسيك سنة 1982م.

13- **المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر:** في طوكيو سنة 1987م.

14- **المؤتمر المحاسبي الرابع عشر:** سنة 1992 م وكان موضوعه دور المحاسبيين في اقتصاد شامل شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسوريا والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) حيث استضافته ثلاث منظمات محاسبية أمريكية من المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومعهد المحاسبين الاداريين (IMA) ومعهد المراجعين الداخليين (IIA).

15- **المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر:** عقد في المكسيك سنة 1997م.

16- **المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر:** عقد سنة 2002 في هونغ كونغ حيث تمت مناقشة حوالي 90 عنوانا، تدرجت موضوعاتها من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

17- **المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر:** في اسطنبول سنة 2006م، وعقدت تحت شعار:

- تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي؛
- مساهمة المحاسبة في تطوير الامم؛
- استقرار اسواق راس المال في انحاء العالم؛
- دور المحاسبين في عملية تقييم المشروعات.

ويمكن لنا تلخيص مراحل اصدار المعايير الدولية في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-02): مراحل إصدار المعايير المحاسبية الدولية.

المرحلة	البيان	الفترة
الأولى	أصدرت معايير عامة	1979-1973
الثانية	تطور معايير تفصيلية	1989-1980
الثالثة	تقليل المرونة	1995-1990
الرابعة	اصدار معايير تتوافق جوهريا	2000-1995

المصدر: نور الهدى بهلولي، مداخلة بعنوان: **صناعة المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS,IFRS,IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و25 نوفمبر 2014.

الفرع الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية.

كلمة معيار هي ترجمة لكلمة Standard الانجليزية وهي تعني وضع نموذج يقاس على ضوئه وزن الشيء أو طوله أو درجة جودته، ويقصد به في المحاسبة المرشد الاساسي لقياس العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وإيصال المعلومات إلى المستفيدين وكذا التوجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق، وهو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية.[1] وقد عرف ايضا على انه: "عبارة عن قواعد إرشادية يرجع اليها المهنيون لدعم اجتهاداتهم واستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة او الاجتهاد ابدا كما انها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما. وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير او الممارسة في الظروف المتشابهة. وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني، ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية".[2]

اولا- مراحل عملية اصدار المعيار المحاسبي الدولي:

تمر عملية اصدار المعيار المحاسبي الدولي على عدة اجراءات متمثلة في أربع مراحل أساسية وهي:[3]

---

[1] فريد زعرات، **مرجع سبق ذكره**، ص28.

[2] سعيد يحي وأوصيف لخضر، **مرجع سبق ذكره**، ص67.

[3] فريد زعرات، **نفس المرجع**، ص29.

1- بعد اختبار موضوع معين يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتعيين مكلفين بإعداد ودراسة مشروع مسودة المعيار؛

2- بعد حصول مجلس (IASB) على اراء الخبراء التقنيين حول مشروع مسودة المعيار يقوم المجلس بنشر بيان مسودة المعيار للمناقشة، والتعليق عليه من طرف مختلف الهيئات والجمعيات المحاسبية الحكومات وهيئات الاسواق المالية؛

3- بعد حصول مجلس (IASB) على مختلف الآراء والملاحظات واجراءات التعديلات اللازمة على مشروع المعيار، يطرح هذا الاخير للتصويت وحتى يكون مقبول يجب أن يوافق عليه على الاقل ثمانية أعضاء؛

4- بعد الموافقة على قبول المعيار، يقوم مجلس (IASB) بنشر المعيار مع ملحق يحتوي على معلومات اضافية حول ظروف إصدار المعيار ويقدم كذلك مشروعات على كيفية تطبيقية.

ثانيا- المعايير المحاسبية الدولية:

هي معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تقوم بوضع معايير محاسبة ذات جودة عالية وقابلة للفهم وقابلة للتطبيق في جميع الدول الراغبة في تطبيقها، بهدف جعل المحاسبة موحدة في جميع الدول وقد صدر عنها 41 معيارا محاسبيا دوليا (IAS) إلى نهاية 2000، أما الآن فيوجد 26 معيار، بعد حذف بعض المعايير ويوجد 16 معيار دولي للتقارير المالية (IFRS) مع العلم ان هذه المعايير تبقى سارية المفعول ما لم يتم سحبها او تعديلها، ويمكن اختصارها كالتالي:

المعيار 1: عرض البيانات المالية.

المعيار 2: المخزون.

المعيار 7: بيان التدفق النقدي.

المعيار 8: السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاخطاء.

المعيار 10: الاحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

المعيار 11: عقود الانشاء.

المعيار 12: ضرائب الدخل.

المعيار 16: الممتلكات والمصانع والمعدات.

المعيار 19: منافع الموظفين.

المعيار 20: محاسبة المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية.

المعيار 21: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الاجنبية.

المعيار 23: تكاليف الاقتراض.

المعيار 24: الافصاحات عن الاطراف ذات العلاقة.

المعيار 26: المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد.

المعيار 27: البيانات المالية والمنفصلة.

المعيار 28: الاستثمارات في المنشآت الزميلة.

المعيار 29: التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

المعيار 32: الأدوات المالية والعرض.

المعيار 33: حصة السهم من الارباح.

المعيار 34: التقارير المالية المرحلية.

المعيار 36: انخفاض قيمة الاصول.

المعيار 37: المخصصات والالتزامات والاصول المحتملة.

المعيار 38: الأصول الغير ملموسة.

المعيار 39: الأدوات المالية الاعتراف والقياس.

المعيار 40: العقارات الاستثمارية.

المعيار 41: الزراعة.

- ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS هي كالاتي:

المعيار 1: تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الاولى.

المعيار 2: الدفع على أساس الأسهم.

المعيار 3: اندماج الأعمال.

المعيار 4: عقود التأمين.

المعيار 5: الأصول الغير متداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة.

المعيار 6: استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

المعيار 7: الادوات المالية للإفصاح.

المعيار 8: القطاعات التشغيلية.

المعيار 9: الأدوات المالية.

المعيار 10: البيانات المالية الموحدة.

المعيار 11: الترتيبات التعاقدية.

المعيار 12: الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى.

المعيار 13: قياس القيمة العادلة.

المعيار 14: تنظيم الحسابات المؤجلة.

المعيار 15: الإيرادات الواردة من العقود المبرمة مع الزبائن.

المعيار 16: عقود الإيجار.

الفرع الثالث: هيئات معايير المحاسبة الدولية.

تتمثل أهم الهيئات التي تعمل على تطوير المحاسبة الدولية فيما يلي:

أولا- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC):

تم تأسيس هذه اللجنة في 1973 بقيادة منظمات محاسبية مهنية في عشر دول هي: أستراليا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، ألمانيا، إنجلترا، ايرلاندا، هولاندا، اليابان، المكسيك، كندا.

تم تأسيس هذه اللجنة بهدف اعداد معايير محاسبية تستعمل على المستوى الدولي، مقرها الأساسي بريطانيا، وتولت وضع المعايير المحاسبية الدولية IAS، حيث أصدرت 41 معيار الى نهاية عام 2000، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى والغاء بعض منها، وفي سنة 1999 ضمت اللجنة 143 عضو من 104 بلد يمثلون مليوني محاسب، وقد شاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك الدول او المنظمات التي لم تنظم الى عضوية اللجنة بعد.[1] تهدف هذه اللجنة الى:[2]

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع انحاء العالم.
- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والاجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

---

[1] جودي محمد رمزي، **أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الآداء المالي في المؤسسات الجزائرية للري**، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014-2015، ص21.

[2] جودي محمد رمزي، **نفس المرجع**، ص21.

أما في الوقت الحالي وبعد الصياغة والتقيد بالمعايير تعمل هذه اللجنة على:

1- تطوير المعايير المحاسبية لمقابلة احتياجات اسواق راس المال وقطاع الاعمال.

2- تطوير وتطبيق معايير محاسبية مناسبة للدول النامية.

3- ازالة الاختلافات بين المتطلبات المحاسبية الدولية او المحلية.

تشمل هذه اللجنة الهيئات التالية:[1]

1- لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC.

2- المجموعة الاستشارية Advisory Group.

3- المجلس الاستشاري Advisory Board.

4- اللجنة الدائمة للترجمة (SIC).

5- جماعة العمل الاستراتيجي.

ثانيا- مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) :

نشأ مجلس المعايير المحاسبة الدولية في 6 فيفري 2001 وهو يتكون من 14 عضوا، الرئيس والنائب و12 عضوا دائما يتم تسميتهم على أساس خبرتهم المحاسبية، بشرط أن يكون لخمسة أعضاء على الأقل خبرة الإصدار، وثلاثة أعضاء من مستخدمي القوائم المالية وواحد من الأكاديميين، سبعة أعضاء من بين الاثني عشر مكلفين بالربط والاتصال بالمنظمات الوطنية للتقييس وذلك من أجل تسهيل تقارب التنظيمات مع معايير IASB.

رئيس مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB يختار من طرف les trustees من بين الأعضاء الاثنا عشر الدائمين، نفس الإجراء بالنسبة لنائب الرئيس، أما أعضاء المجلس IASB يعينون لمدة 5 سنوات كأقصى حد يمكن تجديدها مرة واحدة، يهدف هذا المجلس إلى:[2]

1- مسؤول عن المسائل التقنية، فيما يخص إعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية وكذا مشاريع المعايير، بحيث يؤخذ بالآراء المختلفة والموافقة النهائية للترجمة من لجنة ترجمة التقارير المالية الدولية IFRIC.

---

[1] رأفت حسين مطير، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 35-36.

[2] شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص ص 9-10.

2- تطوير المعايير حتى تكون المعلومات المحتوات في القوائم المالية ذات نوعية عالية، من حيث قابلية الفهم، وذات مصداقية ودلالة وقابلية للمقارنة، بحيث تسمح للمستثمرين سواء كانوا محليين أم أجانب، من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

3- العمل على تقارب المعايير المحاسبية الوطنية، مع التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

ثالثا- اللجنة الاستشارية للتقييمSAC:

يتكون من 45 عضو من مناطق وقطاعات مهنية مختلفة، يعينون من طرف Les trustees لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد حسب موقع معايير المحاسبة الدولية IASB، وهو هيئة للاستشارة تساهم في المناقشة وفي منهجية التقييس، يتمثل دورها في:[1]

- إبداء الرأي للمجلس عن القرارات المرتبطة بالمستجدات؛
- إعلام المجلس بآراء الهيئات والخواص المنتمين للهيئة الاستثمارية، فيما يخص المشروعات الهامة للتقييس؛
- إعلام ونصح المجلس والمنظمة في مجالات أخرى.

رابعا- لجنة ترجمة التقارير المالية الدولية:(IFRIC)

هي التسمية الجديدة التي أعطيت للجنة السابقة المكلفة بشرح المعايير المتمثلة في لجنة الترجمة الدائمة (SIC)، تكونت خلال شهر ديسمبر 2001، هدفها وضع كيفية تطبيق معايير IASB مجلس معايير المحاسبة الدولية، وذلك بتقديم التوضيحات اللازمة للمعايير المحاسبية، تتكون من 12 عضوا يتم تعيينهم من قبل الأمناءles trustees لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، وتتمثل مهمة هذه اللجنة في إصدار الشروحات حول المعايير التي تصدر عنIASB، وإعداد الملاحظات التقنية حول مسائل محددة قبل تنفيذ تعريف نهائي لمعيار معين.[2]

الفرع الرابع: مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

تتمثل أهم مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي:

---

[1] شناي عبد الكريم، **نفس المرجع**، ص12.

[2] نور الهدى بهلولي، **مرجع سبق ذكره**.

أولا– التناسق والتناغم: ويعني ذلك قيام المنشآت بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية، بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، مما يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية أي تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية.

ثانيا– قابلية المقارنة: نظرا لتوحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية، فإن النتيجة المباشرة تتمثل في قابلية القوائم المالية التي أعدت على هذا النحو، للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة، والمفاضلة بين البدائل بناء على أسس سليمة وواضحة.

ثالثا– قابلية الفهم وامكانية وجود تصور موحد مشترك للقوائم المالية: إذ أن القوائم المالية التي تعد على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها، ويتطلب ذلك مزيدا من التوضيح والافصاح عن الأسس التي تعد القوائم المالية على غرارها، وبالتالي غموض القوائم المالية وعدم صلاحيتها لاتخاذ القرارات، وهذا يتنافى مع الهدف الرئيسي من المحاسبة والقوائم المالية، وهو تزويد أصحاب العلاقة بمعلومات موثوقة وملائمة لمساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة وعقلانية.

رابعا– إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا الدولية المشتركة: مثل أسعار صرف العملات، فلا يمكن ترجمة القوائم المالية بناء على قوانين ومعايير محلية، حيث تفقد عندها خاصية المقارنة، ولكن يجب أن يكون ذلك في ظل توجه عالمي يعبر عنه بالمعايير المحاسبية الدولية.[1]

خامسا– الولوج إلى الأسواق المالية الدولية: تقوم الشركات حاليا بالمنافسة على الولوج إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي وتداولها بسرعة كبيرة مستفيدة بذلك من وسائل الاتصال الحديثة، ولا يمكن للشركات تحقيق هذا الولوج إلا بالالتزام بشروط معينة يجب التقيد بها لإمكانية السماح لها بإدراج أسهمها في هذه الأسواق، وإلا ستبقى الشركات غير الملتزمة تعيش بعزلة عن الأسواق المالية الدولية، وبالتالي تضييع فرص كثيرة كان يمكن اكتسابها من دخول هذه الأسواق.[2]

---

[1] محمد طيفور أمينة، **الدراسة المحاسبية وحدود الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة في ظل ifrs-ias**، أطروحة دكتوراه، محاسبة مالية وبنوك، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2016–2017، ص24.

[2] جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد السادس، ديسمبر 2009، ص74.

سادسا– تلبية المتطلبات القانونية: الكثير من الدول أصبحت تفرض على مؤسساتها ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ليس هذا فقط، بل أن هناك من الأسواق المالية أصبحت تفرض على المؤسسات ضرورة اعداد قوائمها وفق المعايير المحاسبية الدولية.

سابعا– تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين: العديد من الشركات تسعى إلى طلب تمويل من مؤسسات وجهات معينة، هذه الأخيرة تعمل على قراءة ومراجعة القوائم المالية لهذه المؤسسات، وذلك أن المؤسسات التمويلية، لا يمكن لها أن تقوم بمنح قروض، إلا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للمؤسسة التي تحتاج الى تمويل، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء قوائم مالية قد أعدت وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة.[1]

المبحث الثاني: تنظيم وتطور المحاسبة في الجزائر، ووضع النظام المحاسبي المالي.

سوف نتناول في هذا المبحث التنظيم وأهم الهيئات التي تحكم مهنة المحاسبة في الجزائر ثم نتطرق الى العوامل التي أدت بالجزائر إلى تبني النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: الهيئات المشرفة على المحاسبة في الجزائر ومهامها.

كغيرها من الدول، تضم الجزائر هيئات مشرفة على المحاسبة، ولها مهام عديدة أنشئت للقيام بها.

الفرع الأول: الهيئات المشرفة على المحاسبة في الجزائر.

كانت تتمثل الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في المجلس الوطني للمحاسبة، المنظمة الوطنية للخبراء للمحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ومجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة.

أما بعد صدور القانون 10 – 01 المؤرخ في 29 يونيو الصادر في 11 يوليو 2010، فقد أصبحت هناك هيكلة جديدة للهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر وأصبحت كالتالي:

اولا– المجلس الوطني للمحاسبة:

بموجب قانون 10 – 01 فقد تم تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، إذ نصت المادة 04 منه على ما يلي:" ينشأ مجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية ..."

---

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزائر، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، ج1، 2008، ص12.

وفي هذا الإطار فقد فصلت المواد 10، 11 و12 من المرسوم التنفيذي رقم 11 – 24 المؤرخ في 2011/01/27 على المهام التي يمارسها المجلس الوطني للمحاسبة والمتعلقة بالاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.[1] يزود المجلس لسيره بأمانة عامة توضع تحت سلطة رئيس المجلس ويسيرها أمين عام يساعده أربعة مديري دراسات، وثمانية رؤساء دراسات.

ثانيا– المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين:

حسب المرسوم التنفيذي رقم 11 – 25 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره، يتشكل المجلس من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين يتم انتخابهم عن طريق الاقتراع السري، بحيث 9 المنتخبون هم الذين حصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي: رئيسا، أمينا عاما و أمين، ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العدد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي الأصوات يعتبر فائز المترشح الأقدم في المهنة. يعين ثلاثة أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للخبراء المحاسبين، وقد جاءت المواد 4، 5، 6، 7 و8 تحدد صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين، أما المواد 09 إلى المادة 22 فقد جاءت لتحدد قواعد سيره.[2]

ثالثا– المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

حسب المرسوم التنفيذي رقم 11–26 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحيته وقواعد سيره حيث أنه تحكمه نفس قواعد التشكيلة والصلاحيات وقواعد السير للهيئة السابقة.

---

[1] علاء بوقفة، **مرجع سبق ذكره**، ص127.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الصادر في2011/02/02، ص ص 7–8.

رابعا- المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

حسب المرسوم التنفيذي رقم 11 – 27 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحيته وقواعد سيره، حيث أنه تحكمه أيضا نفس قواعد التشكيلة والصلاحيات وقواعد السير للهيئتين السابقتين.

الفرع الثاني: مهام هيئة تنظيم المحاسبة في الجزائر.

تتمثل مهام هيئات تنظيم المحاسبة في الجزائر فيما يلي:

أولا- مهام مجلس الوطني للمحاسبة:

- يمارس المجلس بعنوان الاعتماد المهام الآتية:[1]

1- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛

2- تقييم صلاحية اجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛

3- اعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛

4- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛

5- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛

6- استقبال ودراسة المشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

- يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي، المهام الآتية:[2]

1- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛

2- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛

3- اقتراح كل الاجراءات التي تهدف الى تقييس المحاسبات؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الصادر في2011/02/02، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المادة 10، ص5.

[2] **نفس المرجع**، المادة 11، ص6.

4- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وابداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛

5- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛

6- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛

7- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛

8- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحيته.

- يمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، المهام الآتية:[1]

1- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛

2- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛

3- متابعة وتطور المناهج والتنظيم الأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛

4- متابعة وضمان تحسين العناية المهنية؛

5- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة او غير مباشرة ونشر نتائجها؛

6- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيد نموذجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛

7- تنظيم او المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة ادخال قواعد محاسبية جديدة؛

8- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

ثانيا- مهام المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات: [2]

1- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة لكل واحدة منها وتسييرها؛

---

[1] **نفس المرجع**، المادة 12، ص6.

[2] **نفس المرجع**، المرسوم التنفيذي 11-25، المادة 04، ص8.

2- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛

3- تحصيل اشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛

4- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛

5- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

6- الانخراط في كل المنظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛

7- تمثيل الهيئة المنتسب اليها لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛

8- تمثيل الهيئة المنتسب لها لدى المنظمات الدولية المماثلة.

المطلب الثاني: مراحل وضع النظام المحاسبي المالي.

مرت المحاسبة منذ أول ظهور لها بالجزائر بعدة مراحل، حتى آلت إلى ما هي عليه الان، ولدراسة هذا التطور الذي آلت إليه المحاسبة ارتئينا تقسيمه إلى مرحلتين.

الفرع الأول: المحاسبة في الجزائر ما قبل النظام المحاسبي المالي.

منذ أن أخذت الجزائر سيادتها واستقلالها سنة 1962م، أصدر المشرع الجزائري قانون رقم 157-62 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962، الذي أمر باستمرار العمل بالقوانين الفرنسية ما عدا ما يتعارض مع السيادة الجزائرية، وتواصل الأمر كذلك الى غاية تغيير النظام والتوجه نحو نظام الاقتصاد الاشتراكي، فجاءت فكرة إعداد مخطط محاسبي جديد يسير مع متطلبات النظام الاقتصادي الجديد، فجاء الأمر 69 – 107 المؤرخ بتاريخ 1969 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970. حيث تنص المادة 19 منه على ما يلي: " تخضع المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وكذا الشركات الوطنية ابتداء من أول جانفي 1971 إلى مخطط محاسبي نموذجي يتخذ بموجب مرسوم بناء على اقتراح وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط في أجل أقصاه 30 جوان 1970".[1]

فباء هذا القانون بالفشل ثم جاء بعد هذا تشكيل هيكل جديد يشرف على المهنة المحاسبية يتمثل في المجلس الأعلى للمحاسبة وكان ذلك نهاية سنة 1971 أوكلت إليه مهمة تنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي في الجزائر وانشاء مخطط محاسبي وطني يحل محل المخطط الفرنسي، حيث جاء الأمر رقم 71 – 82 المؤرخ في 11 ذي القعدة 1391 الموافق ل 29 ديسمبر 1971 يتضمن

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 110 الصادر في: 31ديسمبر 1969، ص4.

مهنة المحاسب والخبير المحاسب في المادة 22 منه : " أن المجلس الأعلى للمحاسبة الذي يوجد مقره بمدينة الجزائر يرأسه وزير المالية أو ممثله ويضم 18 عضوا دائما يعينون بموجب قرار من وزير المالية".[1]

وعليه قام المجلس الأعلى للمحاسبة ببداية نشاطه منتصف 1972 وبالتعاون مع مجموعة خبراء فرنسيين قاموا بإعداد ما سمي بالمخطط المحاسبي الوطني.

- جاء قرار 75 – 35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة والذي جاءت مادته الأولى تنص على: " أن المخطط الوطني للمحاسبة المرفق بهذا الأمر يصبح إلزاميا ابتداء من أول جانفي 1976.." ويتضمن أيضا ملحق بقائمة الحسابات.[2] ثم جاء بعده القرار المؤرخ 23 جوان 1975 والذي يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.[3]
- بعد هذا جاء القرار المؤرخ في 13 سبتمبر 1987 والمتضمن تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة على قطاع التأمين وإعادة التأمين.
- ثم جاء القرار المؤرخ في 13 سبتمبر 1987 والمتضمن تطبيق المخطط الوطني المحاسبي على قطاع الفلاحة.[4]
- في 22 فيفري 1989 جاء القرار المتضمن تطبيق المخطط الوطني المحاسبي على قطاع البناء والأشغال العمومية المؤرخ في 11 سبتمبر 1988.[5]
- أما في 11 أكتوبر 1989 فقد جاء القرار المتضمن تكييف المخطط الوطني للمحاسبة على قطاع السياحة والمؤرخ في 14 مارس 1989.[6]
- وفي 28 فيفري 1993 فقد أصدر النظام المادة رقم 92 – 08 المؤرخة في 17 نوفمبر 1992 والمتضمنة لمخطط الحسابات المصرفي والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية.[7]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 107 الصادرة في: 29ديسمبر 1971، ص6.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 37 الصادر في: 09 ماي 1975، ص6.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24، الصادر في: 23 مارس 1976، ص2.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 8 المؤرخ في: 24 فيفري 1988.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 8 الصادر في: 11سبتمبر 1988.

[6] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43 الصادرفي:11 أكتوبر 1989.

[7] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 13 الصادر في: 28 فيفري 1993.

الفرع الثاني: مرحلة انجاز النظام المحاسبي المالي.

بدأت اللجنة عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني بداية من سنة 2001، ممولة من طرف البنك الدولي،[1] بالإضافة إلى التعاقد مع مجموعة من الخبراء الأجانب كالمجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة والمجلس الأعلى للخبراء المحاسبين الفرنسيين، والشركة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية، يعملون مع المجلس الوطني للمحاسبة.[2] وهذا كله بغرض إنجاح العملية وصياغة نظام يتلاءم مع المتطلبات الوطنية والدولية ويتماشى مع معايير المحاسبة الدولية.

وبعد إجراء تشخيص لمجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، مع اجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية، ارتأت اللجنة إلى تغيير المخطط المحاسبي الوطني، من خلال وضع إطار تصوري محاسبي ومبادئ وقواعد جديدة، تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية.

ثم تم تطوير مشروع المخطط المحاسبي الجديد وذلك عن طريق:[3]

1- التعريف بالإطار التصويري.

2- التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات.

3- مدونة حسابات وقواعد عمل الحسابات.

4- نماذج الكشوف المالية الجديدة ومصطلحات تفسيرية.

وفي الأخير تم وضع نظام محاسبي مالي، يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية، والذي أصدر في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي حيث جاء في مادته الأولى: "يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص (المحاسبة المالية)، وكذا شروط وكيفيات تطبيقه" [4]

ونصت المادة 41 منه على أنه: " يدخل النظام المحاسبي المالي المحدد بموجب هذا القانون حيز التنفيذ، ابتداء من أول جانفي سنة 2009"، وحسب المادة 42 من نفس القانون تنص على ما يلي: " تلغى ابتداء من تاريخ دخول هذا القانون حيز التنفيذ كل الأحكام المخالفة، لاسيما الأمر رقم

---

[1] حسيني منال، **مرجع سبق ذكره**، ص79.

[2] حمزة العرابي، **مرجع سبق ذكره**، ص115.

[3] حسيني منال، **المرجع السابق**، ص79.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الصادر في: 25 نوفمبر 2007، ص3.

75-35 المؤرخ في 29 أفريل سنة 1975 والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة".[1] إلا أنه تأجل سنة أخرى في التطبيق، وأصبح القانون ساري المفعول في الأول من جانفي 2010، وذلك بموجب التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، والتي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، وبعد هذا التاريخ تم إصدار عدة تشريعات ومذكرات منهجية، كتكملة وتوضيح للنظام لضمان التطبيق الصحيح والسليم له، وهي كالتالي:[2]

- المذكرة المنهجية رقم (1)، المؤرخة بتاريخ 19أكتوبر 2010 والتي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.
- المذكرة المنهجية رقم (2)، المؤرخة بتاريخ 28ديسمبر 2010 والمتعلقة بالتثبيتات المعنوية.
- المذكرة المنهجية رقم (3)، المؤرخة بتاريخ 28 ديسمبر 2010، والمتعلقة بالمخزونات.
- المذكرة المنهجية رقم (4)، المؤرخة بتاريخ 20 مارس 2011، والمتعلقة بالتثبيتات العينية.
- المذكرة المنهجية رقم (5)، المؤرخة بتاريخ 20 مارس 2011، والمتعلقة بمنافع الموظفين قصيرة وطويلة الأجل.
- المذكرة المنهجية رقم (6)، المؤرخة بتاريخ 05 ماي 2011، والمتعلقة بالمصاريف والإيرادات خارج الاستغلال، حيث تعلقت هذه المذكرة المنهجية بكيفية الانتقال الخاصة بالحسابات (692-696-698-699-792-750-780-796-797-798).
- المذكرة المنهجية رقم (7)، المؤرخة بتاريخ 24 ماي 2011، والمتعلقة بالعقود طويلة الأجل.
- المذكرة المنهجية رقم (8)، المؤرخة بتاريخ 07 جوان 2011، تضمنت المذكرة بعض الأمثلة المتعلقة بالأصول والخصوم المالية الخاصة بكيفية الانتقال.

---

[1] **نفس المرجع**، ص6.

[2] آيت محمد مراد، **ضرورة بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه، نقود ومالية، جامعة الجزائر 3، 2013-2014، ص ص241-242.

الفرع الثالث: دوافع الانتقال للنظام المحاسبي المالي في الجزائر.

تتمثل أهم الأسباب التي دفعت بالجزائر إلى هذا التحول والتغيير في نظامها المحاسبي المالي إلى ما يلي:[1]

أولا– انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق؛

ثانيا– ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة) قصد الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية؛

ثالثا– تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام وخاصة القياس والتقييم والعرض والإفصاح؛

رابعا– إفرازات العولمة التي تقتضي جذرية في الميدان المحاسبي، هذه التغيرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية وبالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد؛

خامسا– الاختيار الدولي الذي يقرب الممارسات المحاسبية في الجزائر بالممارسات العالمية؛

سادسا– محاولة جلب المستثمر الأجنبي، من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية المحاسبية، لوقايته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية؛

سابعا– نقائص وعيوب المخطط المحاسبي الوطني.

---

[1] حميداتو صالح وبوقفة علاء، مداخلة بعنوان: **واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05–06 ماي 2013.

المطلب الثالث: ماهية النظام المحاسبي المالي.

الجزائر وكغيرها من الدول تأثرت بالعولمة، ما جعلها تغير من نظامها المحاسبي القديم وتتوجه إلى تبني معايير المحاسبة الدولية، وصياغتها لنظام يتماشى مع هذه المعايير.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه.

عرف النظام المحاسبي المالي على أنه "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته نهاية السنة المالية".[1]

حسب القانون رقم 07 -11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي والصادر في 25 نوفمبر 2007، في المادة 4 و5 جاء ما يلي:

- تلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية؛
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

وأنه يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة تحدد شروط وكيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

الفرع الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي.

تتمثل أهم مبادئ النظام المحاسبي المالي والتي جاءت في القانون 07-11 فيما يلي:

---

[1] فؤاد عبد العزيز، **الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير المالية الدولية**، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2008-2009، ص144.

أولا– استمرارية الاستغلال: عادة ما يتم إعداد القوائم المالية على أساس افتراض أن الأعمال في المؤسسة مستمرة، وسوف تستمر العمليات في المستقبل المنظور. فمن المفروض أن الشركة ليس لديها النية ولا حاجة لوقف العمليات أو التصفية أو تخفيض مستوى أنظمتها. وإذا كان هناك مثلا وجود نية أو حاجة من هذا القبيل، فإن القوائم المالية يجب إعدادها على أساس مختلف وإذا كان الأمر كذلك فيجب الإفصاح على أساس المستخدم.[1]

ثانيا– محاسبة التعهد أو الالتزام: يعني هذا المبدأ أنه يجب أن تتم المعالجة المحاسبية بمجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفق النقدي للعملية.

ثالثا– مبدأ الموضوعية: يستمد هذا المبدأ جذوره من خواص المعلومة المحاسبية المتمثلة في إمكانية الاعتماد عليها قابليتها للمقارنة وملائمتها لاتخاذ القرار. مفاد هذا المبدأ أن كل عملية يجب أن تسجل استنادا إلى دليل موضوعي يؤيد وقوع هذه العملية وهو لا ينفي وجود التقدير والحكم الشخصي في بعض الحالات، كتحديد فترة اهتلاك أصل ما، اختيار طريقة اهتلاكه واحتمال عدم تحصيل الحقوق سعر السوق المحتمل.

رابعا– مبدأ التكلفة التاريخية: هو مبدأ مشتق من مبدأ الموضوعية، وينص هذا المبدأ على أن التضحيات الاقتصادية التي تنفقها المؤسسة تقاس على أساس فعلي، كما هو مثبت بالسندات الدالة على ذلك، مع تجاهل كافة التقلبات التي تطرأ على الأسعار بمرور الزمن. وعلى هذا الأساس فإن الأصول في الميزانية تظهر بتكلفتها في تاريخ شرائها، معناه أن التكلفة التاريخية هي القيمة السوقية العادلة في تاريخ الشراء.

خامسا– مبدأ ثبات الطرق: ويسمى أيضا مبدأ الاتساق. ويعني أن الوحدة المحاسبية عليها استخدام نفس الطرق المحاسبية لقياس وتقديم المعلومات، وعدم تغيير الطرق من فترة لأخرى يسمح لمستخدمي المعلومات المحاسبية بالمقارنة الزمنية وتفسير كل أسباب التغيرات في المركز المالي والنتائج، مع

---

[1] عمر غاليب، **أثر تطبيق نظام محاسبة التسيير على شفافية التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة لونيسي علي، البليدة، 2015–2016، ص233.

العلم أن مبدأ الثبات يطبق على مستوى وحدة محاسبية وبالتالي يمكن للوحدات المحاسبية الأخرى التابعة لنفس القطاع ألا تتبع نفس الطرق.[1]

سادسا– مبدأ الحيطة والحذر: يعني هذا المبدأ مراعات درجة معقولة من الحيطة في القيام بالأحكام اللازمة لإعداد التقديرات ضمن شروط الشك، أي الهدف هو عدم المبالغة في تقييم الأصول والإيرادات والتخفيض في تقييم الخصوم والتكاليف.[2]

وأما ما يحتمل وقوعه فلا يسجل، ويسجل ما وقع فعلا من إيرادات أو نفقات، وتطبيقا لهذا المبدأ يتم:[3]

– اتباع قاعدة التكلفة أو السوق إياهما أقل في تقييم بعض عناصر الأصول.
– تشكيل مخصصات للحقوق المشكوك في تحصيلها بسبب الافلاس مثلا.
– ارتفاع أسعار المخزون في السوق أو ارتفاع قيمة الأوراق المالية للمؤسسة لا يسجل حتى يتحقق ببيع هذه العناصر.

سابعا– مبدأ الأهمية النسبية: ينص هذا المبدأ على أن المعلومات المالية يجب أن تكون مهمة بدرجة كافية، للتأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية، وبمعنى آخر مدى إمكانية المحاسب على تجاهل أو تبسيط بعض التفاصيل غير المهمة التي لن تؤثر بشكل جوهري على القرار المالي أو التقارير المالية.

ثامنا– مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات: يعني هذا المبدأ أن كل نفقة يقابلها تحقيق قدر معين من الإرادات بغض النظر عما دفع فعلا من النفقات لأن ما دفع فعلا قد يكون تسديد للأعباء وقعت في فترة سابقة أو تتعلق بأعباء ستقع في الدورة المحاسبية المقبلة ويمكن تقييم مصاريف الدورة التي يجب مقابلتها بإرادات الدورة في ثلاث فئات هي:[4]

1– مصاريف ترتبط مباشرة بالإيراد مثل تكلفة البضاعة المباعة.

---

[1] بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص31–32.
[2] عمر غاليب، **مرجع سبق ذكره**، ص234.
[3] بن ربيع حنيفة، **نفس المرجع**، ص33.
[4] **نفس المرجع**، ص34.

2- مصاريف ترتبط بعلاقة غير مباشرة بالإيراد ولكنها ضرورية لاستكمال تحقيقه مثل مصاريف الأجور.

3- مصاريف لا علاقة لها بالإيراد إذ لا يترتب على حدوثها أي ايراد فتعتبر قيمتها بالكامل خسارة او عبء يجب إقفاله بحساب النتائج أو يؤدي إلى تخفيض من الأموال الخاصة.

تاسعا- مبدأ استقلالية الدورات المالية: يقصد بهذا المبدأ أن نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن نتيجة الدورات الأخرى، وهذا يعني أنه نفقة تحمل في الدورة التي حدثت فيها، وكل إيراد يسجل أيضا في الدورة التي حدث فيها.

عاشرا- مبدأ تسبيق الطابع الاقتصادي على الشكل القانوني: حسب هذا المبدأ تقيد العمليات ويعرض ضمن القوائم المالية وفقا لطبيعتها، وواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.

الفرع الثالث: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي.

للنظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة نذكر منها النقاط التالية:[1]

1- توفير معلومات مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛

2- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعب؛

3- تستجيب احتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية كما أنه يسمح بإجراء المقارنة.

4- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة، من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساليب اتخاذ القرار، وتحسين اتصالها مع مختلف الاطراف المهتمة بالمعلومات المالية؛

5- يسمح بالتحكم بالتكاليف، مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛

6- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح؛

7- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر، نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛

---

[1] حسين عثماني وسعاد شعابنية، مداخلة بعنوان: **النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06 و07 ماي 2012.

8- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛

9- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.

10- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.

أما أهداف النظام المحاسبي المالي فتمثلت فيما يلي:[1]

1- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية؛

2- تعظيم الاستفادة من مزايا النظام المحاسبي المالي، خصوصا في مجال تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة؛

3- جذب المستثمر الأجنبي للجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية؛

4- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق النظام المحاسبي الموحد؛

5- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية، باعتبار أن النظام المحاسبي المالي الجديد متطابق مع المعايير المحاسبية الدولية، كما أن هذا التقارب يساعد المؤسسة على تقييم الوضعية المالية الخاصة بها بكل شفافية، وإمكانية مقارنة نفسها مع الكيانات الاجنبية لأن القوائم المالية المفصح عنها متماثلة؛

6- تسهيل اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي من خلال تعزيز مكانتها وثقتها لدى المنظمات المالية والتجارية الدولية؛

7- تحقيق العقلانية من خلال الوصول الى الشفافية في الافصاح عن المعلومات، مما يؤدي إلى ترسيخ أسس حوكمة الشركات؛

8- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات، من خلال معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛

---

[1] أحمد طرطار وعبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، الجزائر، جسور للنشر والتوريع، ط1، ج1، 2015، ص ص118-119.

9- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات، على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية.

10- هناك توافق كبير بين البرامج المعلوماتية للنظام المحاسبي المالي الجديد، مما يسمح بتدنية التكاليف الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية، وإعداد القوائم المالية والافصاح عنها.

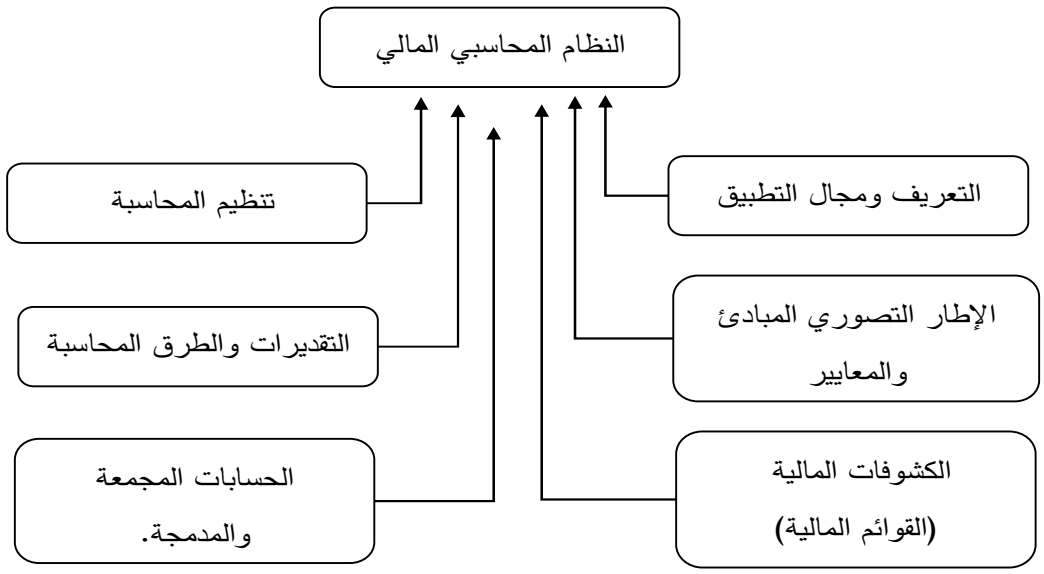
المبحث الثالث: عرض النظام المحاسبي المالي.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مكونات النظام المحاسبي المالي بشكل عام، ثم نتطرق إلى مدونة الحسابات، وصولا إلى متطلبات تفعيل النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالنظام الجبائي.

المطلب الأول: مكونات النظام المحاسبي المالي.

تتمثل مكونات النظام المحاسبي المالي في الأركان التالية، والممثلة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01-02): مكونات النظام المحاسبي المالي.



المصدر: دراوسي مسعود وآخرون، مداخلة بعنوان: **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري(SCF) في ظل المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)**، ملتقى وطني حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) "التحدي"، جامعة سعد دحلب-البليدة، يومي 13و14 ديسمبر 2011.

حسب الشكل السابق تتمثل مكونات النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

فيما يخص التعاريف ومجال التطبيق والإطار التصوري فقد تم تناوله في المبحث السابق.

الفرع الأول: تنظيم المحاسبة، الحسابات المدمجة والمجمعة وتغيير التقديرات.

سنتطرق إلى عناصر مكونات النظام المحاسبي المالي كالتالي:

أولا- تنظيم المحاسبة:

إضافة إلى مبادئ المحاسبة المذكورة سابقا، جاء في النظام المحاسبي المالي إجراءات تنظيمية تستوفي سير مختلف العمليات المحاسبية، نذكرها في النقاط التالية:[1]

- تحديد المؤسسة الاجراءات اللازمة لوضع مخطط محاسبي يناسب نشاطها، ويسمح بإجراءات الرقابة الداخلية والخارجية؛
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة "الاعلام الآلي"، ويشترط أن تلبي المحاسبة الممسوكة بموجب نظام الاعلام الآلي مقتضيات الحفظ والأمن والمصداقية وقابلية استرجاع المعلومات؛
- تعتبر العملة الوطنية أساس مسك المحاسبة المالية؛
- يجري تحويل العمليات والأحداث المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة من خلال المعايير المحاسبية؛
- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بالعمليات التي تعالجها، كما تستوفي رقابة هاته العمليات وعرضها وتبليغها؛
- تخضع أصول وخصوم المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي للجرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على اساس فحص مادي واحصاء لوثائق الثبوتية؛
- عدم المقاصة بين عنصر من الأصول مع عنصر من الخصوم ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت على اساس قانونية وتعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع؛

---

[1] لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية-سير الحسابات وتطبيقاتها**، الجزائر، الصفحات الزرقاء، 2011، ص ص20-21.

- احترام مبدأ القيد المزدوج في تسجيل العمليات، واحترام التسلسل الزمني للأحداث، وأن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن؛
- يتبين كل تسجيل محاسبي مصادر المعلومات ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع وثائق الثبوتية التي يستند إليها؛
- يعتمد تسجيل الحدث المحاسبي على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة تضمن المصداقية والحفظ؛
- مسك دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، دفترا كبيرا أو دفتر الجرد، يتفرع الدفتر اليومي والدفتر الكبير إلى عدد من دفاتر المساعدة، والسجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات المؤسسة؛
- تخضع الدفاتر المحاسبية إلى تأشيرة رئيس المحكمة مقر تواجد المؤسسة؛
- يجب على المؤسسة احترام التسلسل الزمني في تسجيل الاحداث وضمان عدم المساس بالتسجيلات في دفاترها المحاسبية أو إجراء أي تغيير أو نقل إلى الهامش؛
- المؤسسات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة، تلتزم بضبط يومي للإيرادات والأعباء.

ثانيا- الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة:

تعتبر هذه النقطة محورا جديدا، حيث أنه بالنسبة للحسابات المجمعة، فقد ظهرت الحاجة إلى تأطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات وهذا بهدف الاستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية.[1] ولقد عرف النص القانوني ذلك كما يلي:[2]" تقوم الكيانات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس المركز الاستراتيجي لاتخاذ القرارات، واقعة أو غير واقعة في التراب الجزائري، دون أن تكون بينها روابط قانونية بالسيطرة، تقوم بإعداد وتقديم حسابات، تسمى على سبيل الوجوب (حسابات مركبة) كما لوكان الأمر يتعلق بكيان واحد".

[1] مسعود دراوسي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص61.

[2] سلسلة الصفحات الزرقاء، **النظام المحاسبي المالي**، متيجة للطباعة، الجزائر، ص34.

ثالثا- تغيير التقديرات والطرق المحاسبية:

تندرج تأثيرات التغيرات في التقديرات المحاسبية المبنية على معلومات جديدة أو على تجربة أفضل، والتي تسمح بالحصول على إعلام أفضل في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية، أو السنوات المالية المستقبلية، إذا كانت التغيرات تؤثر فيها أيضا، وتخص هذه التغيرات المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخصوصية التي تطبقها أي وحدة، لإعداد بياناتها المالية وتقديمها، ويشترط منح الحق في تغيير التقديرات في الحالتين:[1]

- تغيير مفروض في إطار تنظيم جديد؛
- عندما يسمح هذا التغيير في التحسين من عملية تقديم البيانات المالية للوحدة المعنية ويتم تقديم التوضيحات اللازمة في الملحق وفق النظام المحاسبي المالي.

الفرع الثاني: القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

جاء النظام المحاسبي المالي بالقوائم المالية والتي على المؤسسة الالتزام بها:

تتمثل القوائم المالية والتي على كل مؤسسة خاضعة للنظام المحاسبي المالي أن تمسكها وأن تقدمها بشكل سنوي حسب المادة 25 من القانون 07-11 في:[2]

- الميزانية؛
- حسابات النتائج؛
- جدول تغيرات رؤوس الأموال؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- الملحق.

يجب أن تعبر هذه القوائم المالية بصورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، ويجب أن يكون عرضها بالعملة الوطنية.

---

[1] **نفس المرجع**، ص42.

[2] Karim djoudi, **manuel de comptabilité financière**, algerie,ENAG réghaia edition 2013, p23.

أولا–الميزانية:

تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، حيث يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والغير جارية. [1]

1– **جهة الأصول:** تحتوي هذه الجهة على العناصر التالية:

أ. **التثبيتات العينية:** هي عبارة عن أصل مملوك من قبل المؤسسة سواء من أجل استعماله في الانتاج او تقديم الخدمات، سواء من أجل تأجيره إلى الغير، أو لأغراض ادارية ويفترض أن مدة استعماله تتعدى الدورة المحاسبية كالمباني والمعدات والتجهيزات...إلخ.

ب. **التثبيتات المعنوية:** هي عبارة عن أصول قابلة للتمييز أو التقييم غير نقدية وغير مادية مراقبة ومستعملة من قبل المؤسسة في إطار أنشطتها العادية كأموال التجارة وبراءات الاختراع والبرمجيات أو شهادات الاستغلال، الامتيازات، مصاريف التطوير..... إلخ.[2]

ج. **التثبيتات المالية:** تتمثل هذه التثبيتات في:[3]

– سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة؛

– السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل مردودية مرضية؛

– السندات المثبتة الأخرى والمتمثلة في أقساط رأس المال أو التوظيفات طويلة المدى؛

– القروض الحسابات الدائنة المصدرة من طرف المؤسسة طويلة المدى.

ح. **الضرائب المؤجلة أصول:** وهي مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية ويسجل في الميزانية وحساب النتائج.

خ. **المخزونات:** وهي أصول تمتلكها المؤسسة، مدة بقائها في المؤسسة، أقل من سنة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو قيد الإنتاج أو مواد أولية ولوازم موجهة للاستهلاك من خلال عملية الإنتاج.

---

[1] فؤاد عبد العزيز، **مرجع سبق ذكره**، ص155.

[2] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2009، ص40.

[3] مسعود دراوسي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**.

د. **الأصول الجارية:** تتمثل في الزبائن، المدينون الآخرون وخزينة الأموال الإيجابية.

2- **جهة الخصوم:** تتكون هذه الجهة من العناصر التالية:

أ. **رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال**، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى.

ب. **الخصوم الغير جارية:** وهي الديون التي تفوق السنة وبالتالي تحوز على فائدة.

ت. **ضريبة مؤجلة خصوم:** وهي مبلغ الضريبة على الأرباح قابل للدفع خلال سنوات مالية مستقبلية وتظهر أيضا في الميزانية وفي حساب النتائج.

ث. **الخصوم الجارية:** والمتمثلة في الموردون، الدائنون الآخرون، أرصدة الأعباء، الخصوم المماثلة وخزينة الأموال السلبية.

ثانيا- حسابات النتائج: هو عبارة عن تقرير، يبين نتيجة أعمال المؤسسة خلال دورة محاسبية معينة ويتضمن عناصر الإيرادات، عناصر المصاريف حيث يكون الفرق بينهما ربح أو خسارة الدورة:

الايرادات – المصاريف= النتيجة

وبما أن هذه القائمة هي عبارة عن حساب فإن كل حسابات المصاريف والايرادات تقفل في نهاية كل دورة محاسبية بترحيل مبالغها لحساب النتيجة، علما أن الإيرادات هي كل التدفقات الداخلة من جراء عمليات البيع وتقديم الخدمات، أما المصاريف فهي الموارد المستخدمة أو ما تم دفعه من طرف المؤسسة للحصول غلى الإيرادات.[1] وسوف يتم تناولها والتفصيل فيها أكثر في الفصل الثاني من الأطروحة.

ثالثا- جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية): هي قائمة تحدد المركز النقدي للمؤسسة في فترة زمنية معينة، عادة السنة وهي قائمة مالية ذات أهمية كبيرة في المؤسسة كونها تكمل القوائم المالية الأخرى، وتبين رصيد التدفقات النقدية الواردة والصادرة للمؤسسة والخاصة بالعمليات التشغيلية (العملياتية)، والتي تتمثل في مقدرة المؤسسة على خلق تدفقات نقدية موجبة مستقبلا لتغطية كافة التزاماتها وأنشطتها العملياتية، وتوفر معلومات عن الأنشطة الاستثمارية التي كلما ارتفعت التدفقات

[1] بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 40-41.

الخارجة على التدفقات الداخلة من الأنشطة الاستثمارية كلما كان هذا مؤشرا جيدا على أن المؤسسة لها سياسة توسعية ونمو في الأنشطة الاستثمارية. كما توفر معلومات عن الأنشطة التمويلية من حيث الطريقة التي تعتمدها المؤسسة قي تمويل هيكلها المالي من مصادر داخلية أو الاقتراض من مصادر خارجية، كما تبين الحد الأقصى للاقتراض الذي لو تعدته المؤسسة، يمكن ان يعرضها للإفلاس.[1]

يتم عرض قائمة سيولة الخزينة حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي وفق طريقتين:

– طريقة جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة المباشرة.

– طريقة جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة غير المباشرة.

تختلف هاتين الطريقتين عن بعضهما في طريقة تقديم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية فقط، أما الجزء السفلي المتمثل في الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فلا يختلف.

رابعا– قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة: هي القائمة التي تقدم تحليلا للحركات التي تمس رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة الحالية، بحيث ينتج عن نشاط المؤسسة زيادة في الأموال الخاصة، وتنقص بالخسائر وتوزيع حصص الأرباح، كما تتأثر هذه القائمة بتغيير بعض الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء.[2] وتتمثل أهم المعلومات الواجب إظهارها فيما يلي:[3]

– الحركات المرتبطة بالنتيجة الصافية للسنة المالية.

– الحركات المتعلقة بتغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.

– الحركات المتعلقة بالإيرادات والمصاريف الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

– الحركات المتعلقة بعمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...).

– الحركات المتعلقة بتوزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

---

[1] مبسوط هوارية وآخرون، مقال بعنوان: **أهمية قائمة التدفقات النقدية كأداة لتقديم الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية – دراسة حالة مجمع صيدال للفترة 2020/2019**، مجلة الاقتصادية والبيئة، جامعة عبد الحميد بن باديس– مستغانم، المجلد 5، العدد 2، 2022، ص336.

[2] بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص 41.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2009/03/25، العدد 19، الفقرة 250–1، ص26.

خامسا- الملاحق: هي مجموعة من التفاصيل المتعلقة بإعداد القوائم المالية والطرق المحاسبية المعتمدة، والمعلومات حول الشركة والوحدات والتبريرات حول تغيير طرق التقييم ومجموعة من التوضيحات الأخرى اللازمة.

المطلب الثاني: مدونة الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي.

تقوم كل مؤسسة بإعداد مخطط لحساباتها، وفقا لنشاطها واحتياجاتها، ويتلاءم مع هيكلها، بالاعتماد على مدونة الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والتي تحتوي على ثمانية أصناف، تقسم على طبقتين، تسمى الطبقة الأولى بطبقة حسابات الوضعية أو الميزانية أما الطبقة الثانية فهي طبقة حسابات التسيير.

الفرع الأول: حسابات الميزانية.

تحتوي هذه الطبقة على خمس أصناف، كلها تبين وضعية المؤسسة أي مالها وما عليها لهذا سميت باسم طبقة الوضعية وكلها تظهر في الميزانية، لهذا سميت بطبقة حسابات الميزانية.

أولا- حسابات رؤوس الأموال.

وهي تمثل العناصر التي توضع تحت تصرف المؤسسة وهي ذات أرصدة دائنة وتتمثل في:

10- رأس المال، الاحتياطات وما يماثلها.

11- الترحيل من جديد.

12- نتيجة السنة المالية.

13- المنتوجات والأعباء المؤجلة، خارج دورة الاستغلال.

15- المؤونات للأعباء.

16- الافتراضات والديون المماثلة.

17- الديون المرتبطة بالمساهمات.

18- حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة.

ثانيا- حسابات التثبيتات.

وهي تتمثل في العناصر التي تبقى لدى المؤسسة لأكثر من سنة لهذا سميت بالأصول الثابتة أيضا وهي ذات أرصدة مدينة تتمثل في الحسابات التالية:

20- التثبيتات المعنوية.

21- التثبيتات العينية.

22- التثبيتات في شكل امتياز.

23- التثبيتات الجاري انجازها.

26- مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات.

27- تثبيتات مالية أخرى.

28- اهتلاك التثبيتات.

29- خسائر القيمة عن التثبيتات.

ثالثا- حسابات المخزونات والمنتوجات قيد الانجاز.

وهي تتمثل في العناصر التي تشتريها المؤسسة بغرض إعادة بيعها على حالها، أو استخدامها في الانتاج ومن المفترض أن تبقى في المؤسسة لأقل من سنة، وتكون دائما ذات رصيد مدين تتمثل في الحسابات التالية:

30- مخزونات البضائع.

31- الموارد الأولية واللوازم.

32- تموينات أخرى.

33- سلع قيد الانتاج.

34- خدمات قيد الانتاج.

35- مخزونات المنتجات.

36- المخزونات المتأتية من التثبيتات.

37- المخزونات خارج المؤسسة.

38- المشتريات المخزنة.

39- خسائر القيمة على المخزونات والمنتوجات قيد الانجاز.

رابعا- حسابات الغير.

تضم هذه المجموعة جميع العمليات التي تربط المؤسسة بالغير سواء كانت حقا كالمؤسسة مع الزبون أو دينا كالمؤسسة مع المورد، وهي ذات أرصدة مدينة ودائنة على حسب الحساب المستخدم تضم الحسابات التالية:

40- الموردون والحسابات الملحقة.

41- الزبائن الحسابات الملحقة.

42- المستخدمون والحسابات الملحقة.

43- الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة.

44- الدولة الجماعات العمومية الهيئات الدولية والحسابات الملحقة.

45- المجمع والشركاء.

46- مختلف الدائنين ومختلف المدينين.

47- الحسابات الانتقالية والانتظارية.

48- الاعباء والمنتجات المعاينة مسبقا والمؤونات.

49- خسائر القيمة عن حسابات الغير.

خامسا- الحسابات المالية.

هي جميع العناصر المالية وما شابهها كالقيم المنقولة والمؤسسات المالية...إلخ. وتكون ذات أرصدة مدينة وتضم الحسابات التالية:

50- القيم المنقولة للتوظيف.

51- البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها.

52- الأدوات المالية المشتقة.

53- الصندوق.

54- وكالات التسبيقات والاعتمادات.

58- التحويلات الداخلية.

59- خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية.

الفرع الثاني: حسابات التسيير.

تضم هذه الطبقة صنفين من الحسابات يستعمل هذان الصنفان في التسيير لهذا سميت بحسابات التسيير وهما:

أولا- حسابات الأعباء أو النفقات.

يضم هذا الصنف حسابات النفقات التي تقوم بها المؤسسة، وتضم حسابات ذات أرصدة مدينة وهي كالتالي:

61- الخدمات الجارية.

62- خدمات خارجية أخرى.

63- أعباء المستخدمين.

64- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

65- الاعباء العملياتية الأخرى.

66- الاعباء المالية.

67- العناصر الغير عادية.

68- المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

69- الضرائب على النتائج وما يماثلها.

ثانيا- حسابات الايرادات.

تتمثل في جميع الايرادات التي تتلقاها المؤسسة من قيامها بنشاطها العادي والغير العادي، وهي حسابات ذات أرصدة دائنة نذكرها في النقاط التالية:

70- المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة.

72- الانتاج المخزن.

73- الانتاج المثبت.

74- اعانات الاستغلال.

75- المنتوجات العملياتية الاخرى.

76- المنتوجات المالية.

77- الايرادات الغير عادية.

78- الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات.

ترك النظام المحاسبي الحسابات 0، 8 و9 غير مستعملة على مستوى الإطار المحاسبي لكي يترك للمؤسسة المجال في استعمالها لمتابعة محاسبتها التسييرية.

المطلب الثالث: تفعيل النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالتشريع الجبائي.

لكي ينجح تطبيق النظام المحاسبي المالي على أتم وجه، كان ولابد على الدولة القيام ببعض الاجراءات والتي من شأنها أن تجعل هذا النظام المحاسبي فعالا خصوصا وأنه طبق بعد 35 سنة من تطبيق نظام محاسبي مغاير.

الفرع الأول: متطلبات تفعيل النظام المحاسبي المالي.

إن أغلب المؤسسات التي تبنت هذا النظام عانت ولازالت تعاني من:[1]

أولا- كبر حجم النفقات الموجهة للتحول من النظام المحاسبي السابق الى النظام الجديد.

ثانيا- عدم وجود مرحلة انتقالية من النظام السابق إلى النظام الحالي، لإعادة تكوين المحاسبين والخبراء الأكاديميين.

ثالثا- ضعف تكنولوجيا الاعلام والاتصال بالمقارنة مع متطلبات النظام الجديد.

رابعا- غياب القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هذا النظام خاصة الجبائية منها لذا ولمجابهة هذه المعاناة كان ولابد من تفعيل النظام المحاسبي المالي بالاقتراحات التالية:

1- يجب ان تبني أنظمة معلومات جديدة، بإمكانها تسيير مجموعة من المعطيات بطريقة منسقة، كما بإمكانها تجميع معلومات من المرجع المحاسبي الدولي؛

2- ضرورة أن يكون توحيد وانسجام بين متطلبات النظام المحاسبي المالي في المؤسسات وبين متطلبات تطبيق الأنظمة؛

3- متابعة وإشراف المجلس الوطني للمحاسبة حول أي إشكالات أو صعوبات تشوب بعض تطبيقات النظام المحاسبي المالي؛

4- قيام المجلس الوطني للمحاسبة بإعداد تقارير حول عينة صغيرة ممثلة لمختلف المؤسسات، حيث تأخذ أمثلة واقعية لأسلوب الإعداد وكيفية المعالجة في تطبيق النظام المحاسبي المالي؛[2]

5- دعوة كل الوحدات المحاسبية إلى ضرورة إعادة تأهيل كوادرها وأنظمتها المحاسبية بما يتماشى مع النظام المحاسبي المالي؛

---

[1] آيت محمد مراد، **مرجع سبق ذكره**، ص 264.

[2] **نفس المرجع**، ص 265.

6- يجب تبني أنظمة معلومات جديدة بإمكانها تسيير مجموعة من المعطيات بطريقة منسقة، كما بإمكانها تجميع معلومات جديدة من المرجع الدولي.[1]

الفرع الثاني: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على التشريع الجبائي.

جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 والذي يبين بوضوح على اجبارية تطبيق النظام المحاسبي المالي، وجاء في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة 141 مكرر 02 ما يلي: "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعات عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة".

يظهر لنا من المادة السابقة الذكر، أنها تنص على إلزامية التزام المؤسسات بالنظام المحاسبي المالي بشرط ألا يتعارض هذا الأخير مع القواعد الجبائية، ما يخلق في هذه الحالة في بعض الاحيان تضارب بالنسبة للمؤسسة، بين تطبيق النظام المحاسبي والالتزام بقاعدة جبائية هنا على المؤسسة أن تلتزم بالقاعدة الجبائية. وهذا لا يعني أنه لا يوجد علاقة بين المحاسبة والجباية بل بالعكس فالنتيجة المحاسبية هي نقطة انطلاق لتحديد النتيجة الجبائية، مع تسوية بعض الاختلافات حسب القواعد الجبائية الخاصة، وعند بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي قام المشرع الجبائي الجزائري بوضع بعض التعديلات لتتجاوز هذه الاختلافات والمتمثلة في: قانون المالية التكميلي لسنة 2009 والذي جاء فيه تعديلات فيما يخص متابعة العقود طويلة الأجل وأخرى تخص مؤونة المخزونات، خروج المصاريف الاعدادية وإعادة تقييم الاستثمارات.

أولا- قانون المالية لسنة 2010 جاء بتعديلات تخص اعانات الاستغلال والتوازن؛

ثانيا- معلومات من المديرية العامة للضرائب؛

ثالثا- ادراج النظام المبسط؛

رابعا- تمديد الآجال الخاصة بالتصريح السنوي بالنتيجة الجبائية؛

[1] حسين عثماني وسعاد شعابنية، **مرجع سبق ذكره**، ص 21.

خامسا– اصدار رزم جبائية جديدة في فيفري 2011 بدلا من القديمة وإلزام جميع المؤسسات المطبقة للنظام الحقيقي بالالتزام بها تحتوي هذه الرزم على: الميزانية الجبائية، حساب النتائج مع جدول منفصل خاص بالنتيجة الجبائية جداول ملحقة (13جدول ملحق).

سادسا– تعديلات على قانون الاجراءات الجبائية وبالرغم من كل هذه التعديلات تبقى بعض النقاط محور اختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي والتي لم يتناول تعديلها من طرف المشرع الجبائي الجزائري وهي:[1]

- اهتلاك الأصول الثابتة وخسارة القيمة؛
- تغيير الطرق المحاسبية؛
- تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة؛
- تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية؛
- المنافع الممنوحة للمستخدمين؛
- مؤونات أعمال الصيانة الكبرى؛
- عقود ايجار التمويل؛
- الضرائب المؤجلة.

[1] منصور بن عمارة، مقال بعنوان: **تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي**، مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 03، 2014، ص09.

خلاصة الفصل:

بعد أن تناولنا في هذا الفصل التطور التاريخي للمحاسبة ومفهومها، أهم الهيئات التي تحكمها دوليا، والمعايير التي وضعت لتحكم المحاسبة. وبعد أن وضحنا التطور التاريخي للمحاسبة في الجزائر وصولا إلى وضع النظام المحاسبي المالي، وهيئات المحاسبة في الجزائر التي ساهمت في وضعه. ووضحنا مفهومه وأهم مكوناته بما فيها من قوائم مالية ومدونة حسابات النظام المحاسبي المالي.

إن النظام المحاسبي المالي هو نظام يضم مجموعة من القواعد الأساسية التي تحكم وتنظم المعلومات بطريقة موضوعية، وتقدمها في شكل قوائم مالية تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة، دخل حيز التنفيذ في الفاتح من جانفي 2010، بعد أن هيئ من طرف هيئات جزائرية تحكم مهنة المحاسبة في الجزائر، بمساعدة متخصصين أجانب، عن طريق دراسة شاملة لمعايير المحاسبية الدولية، ليتوافق هذا النظام معها.

جاءت ضرورة اعتماد الجزائر لهذا النظام المحاسبي لمواكبة اقتصاد السوق ودخول السوق العالمية وجذب المستثمر الأجنبي من خلال تجنيبه لمشاكل اختلاف الطرق والمعالجة المحاسبية. مما استدعى تبني المعايير الدولية للمحاسبة لتقديم قوائم مالية ذات جودة ومصداقية وشفافية في الإفصاح عن المعلومات المالية، مفهومة من طرف مستخدميها من مستثمرين محليين وأجانب، ويسمح بتسهيل المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الوطنية والأجنبية ويساعد على تقييم وضعيتها المالية. وعلى الرغم من أهمية تطبيق هذا النظام إلا أن البيئة الجبائية في الجزائر لا تتوافق معه في بعض المبادئ والنصوص التشريعية، ما دفع بالمشرع الجبائي لوضع بعض التعديلات الجبائية، وتبقى بعض النقاط الأخرى اشكالا لم تمسه التعديلات.

الفصل الثاني:

الضرائب على النتيجة وفق النظام الجبائي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل.

تمهيد:

إن النظام الجبائي الجزائري تميز بجملة من التغيرات وبالأخص في السنوات الأخيرة نظرا لأن الجزائر تبنت المعايير المحاسبية الدولية لتواكب التوافق المحاسبي العالمي. رغم هذه الإصلاحات التي مست النظام الجبائي لم يمنع من خلق فجوة بين النظامين ناتجة عن اختلافات بين نصوص التشريع المحاسبي ونصوص التشريع الجبائي، هذه الفجوة نتج عنها فروق دائمة وأخرى مؤقتة. فالفروق الدائمة هي فروق تنشأ عن اختلاف المعالجة المحاسبية والجبائية تكون بصفة نهائية فلا تؤثر على الدورات اللاحقة، أما الفروق المؤقتة فهي فروق تتحقق بعد حين من الزمن أي في دورات لاحقة قد تكون الدورة الموالية أو التي بعدها، فهي مؤقتة قابلة للتحقق.

إن هذه الفروق تخلق نوعا من الضريبة المحققة في المستقبل، هذه الضريبة تناولها المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، والذي سيتم التفصيل فيه أكثر في هذا الفصل، وعن الضرائب على النتيجة وفق النظام الجبائي الجزائري والعلاقة بين النظامين المحاسبي والجبائي، كل ذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الضرائب على النتيجة وفق النظام الجبائي الجزائري.

المبحث الثاني: العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

المبحث الثالث: قراءة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل.

المبحث الأول: الضرائب على النتيجة وفق النظام الجبائي الجزائري.

يعتبر النظام الجبائي الجزائري كل الأنظمة والقوانين الجبائية المطبقة في الجزائر والتي تحقق المسار الضريبي، بدءا من التشريع الضريبي إلى الربط والتحصيل، أما الضرائب فهي الركيزة الأساسية للنظام المالي للدولة فهي أهم مصدر مالي للخزينة العمومية، ومن هذا المنطلق فقد صنفت الضرائب على النتيجة في الجزائر على أساس نوع المؤسسة الخاضعة لها أو شخصية الخاضع، فالشخصية المعنوية والتي تتمثل في شركات الأموال تخضع للضريبة على أرباح الشركات، أما الشخصية الطبيعية والمتمثلة في شركات الأشخاص والأشخاص الطبيعيين فهم خاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي .

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي (أرباح التجارية والصناعية).

ظهرت هذه الضريبة لأول مرة في قانون المالية لسنة 1991 وهي ضريبة سنوية مباشرة تفرض وتقتطع من دخل الأشخاص الطبيعيين بصفة صريحة وإلزامية وبصفة عادلة حسب دخل الأشخاص.

الفرع الأول: تعريفها ومجال تطبيقها.

تنص المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه:" تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي المكلف بالضريبة."[1]

بينت المواد المنصوصة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي من حيث الأشخاص والمداخيل والأساس الخاضع للضريبة.

[1] المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

أولا- الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي:

1- يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخلهم، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر. ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.

- يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

أ. الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

ب. الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.

ج. الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كانوا أجراء أم لا.

- يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في البلد أجنبي، والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.[1]

2- يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء كان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية ثم عقدها مع بلدان أخرى.[2]

3- تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص، ومداخيل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالته.

- بحيث يعتبر في كفالة المكلف بالضريبة شريطة ألا يتوفر على مداخيل متميزة عن تلك المعتمدة أساسا لفرض الضريبة على المكلف بها:

---

[1] المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

[2] المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

أ. أولاده إذا قل عمره عن 18 عاما أو عن 25 عاما إذا أثبتوا مزاولتهم للدراسة أو يثبتون نسبة عجز محددة بنص تنظيمي.

ب. وفقا لنفس الشروط، الأولاد الذين يأويهم في بيته.

– يمكن للمكلف بالضريبة أن يطالب بفرض ضرائب متميزة على أولاده عندما يتقاضون دخلا من عملهم الخاص أو من ثروة مستقلة عن ثروته.

– إن فرض ضريبة مشتركة، يمنح الحق في تخفيض نسبة 10% من الدخل الخاضع للضريبة.[1]

4– يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسبيا مع حقوقهم فيها، الشركاء في شركات الأشخاص:

– شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها؛

– أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركات فيما يخص ديون الشركة.[2]

– أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.

ثانيا– المداخيل الخاضعة للضريبة: يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف الآتية:

– أرباح صناعية وتجارية.

– أرباح المهن الغير تجارية.

– أرباح فلاحية.

– الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.

– عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

---

[1] المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

[2] المادة 07 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

– المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.

– فوائد القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية، وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.

ثالثا– الأساس الخاضع للضريبة: يتمثل الأساس الخاضع للضريبة في الربح أو الدخل الإجمالي الصافي السنوي المكون لأساس الضريبة على الدخل.[1] والذي يضم الأرباح أو المداخيل الصافية كل وفق قواعد الخاصة لكل صنف والمبنية في المواد من 11 إلى 76 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة منقوصا منها الأعباء القابلة للخصم والمحددة قانونا والمتمثلة في:[2]

1– فوائد اقتراضات الديون المبرمة لأغراض مهنية وكذا تلك المبرمة من أجل اقتناء أو بناء السكنات.

2– منح الإطعام.

3– اشتراكات تأمينات الشيخوخة والتأمينات الاجتماعية المدفوعة بصفة شخصية.

4– بوليصة التأمين المبرمة من طرف المالك المؤجر.

الفرع الثاني: الإخضاع الضريبي للدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية والصناعية.

تفرض الضريبة على الدخل صنف الأرباح التجارية والصناعية وفق النظام الحقيقي بصفة إجبارية خاصة إذا تجاوز رقم الأعمال السنوي مبلغ ثمانية ملايين دينار (8.000.000 دج) وفق آخر التعديلات.

أولا – تعريف الأرباح الصناعية والتجارية:

جاء في المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعريف واضح للأرباح الصناعية والتجارية حيث جاء محتواه كالتالي: " تعتبر أرباحا صناعية وتجارية، لتطبيق الضريبة على الدخل

[1] المادة 10–02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021، المعدلة بموجب المادة 04 من قانون المالية لسنة 2017.

[2] **Guide pratique du contribuable**, direction générale des impôts, ministre des finances, juin 2021, p 27.

أرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناتجة عن ممارسة نشاط تجاري أو صناعي أو حرفي، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها".[1]

ثم نصت المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والتي تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبق عليها الضريبة على الدخل وحددها في النقاط التالية:[2]

1- يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها.
2- يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو بالتقسيم بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى مشتري كل جزء أو قسم.
3- يؤجرون:

- مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء كان الإيجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا.
- القاعات المخصصة لإحياء الحفلات أو لتنظيم اللقاءات والملتقيات والتجمعات.

4- يمارسون النشاط الراسي عليه المناقصة وصاحب الامتياز ومستأجر الحقوق البلدية.
5- يمارسون النشاط الراسي عليه المناقصة وصاحب الامتياز ومستأجر الحقوق البلدية.
6- يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو الممالح.
7- كما تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق ضريبة الدخل، المداخيل المحققة من قبل التجار الصيادين، الربانية الصيادين، مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد مع العلم أن رقم الأعمال السنوي الواجب اعتماده هو رقم الأعمال:

---

[1] المادة 04 المعدلة للمادة 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021، الجريدة الرسمية الصادرة في 30 ديسمبر 2021، العدد 100، المتضمنة لقانون المالية 2022.

[2] المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدلة بموجب المادة 04 من قانون المالية لسنة 2022.

– من دون الرسم على القيمة المضافة محسوب بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم.

– الرسم على القيمة المضافة محسوب بالنسبة لغير الخاضعون له.[1]

ثانيا– حساب الربح الخاضع للضريبة على الربح الإجمالي (صنف أرباح صناعية وتجارية):

يحسب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي من الربح الجبائي المحقق من طرف المكلف بالضريبة بحيث يمثل الربح الجبائي، الربح المحاسبي مضافا إليه جميع الاستردادات المتمثلة في الأعباء الغير معترف بها جبائيا والمعترف بها محاسبيا، ومطروحا منها التخفيضات والمتمثلة في الأعباء الغير معترف بها محاسبيا والمقبولة جبائيا، لذا تكون العلاقة كالتالي:

الربح الجبائي= الربح المحاسبي + الاستردادات – التخفيضات.

1– تتمثل الحواصل التي علينا اعتمادها في الحصول على الربح الخاضع في:[2]

– مبيعات السلع أو المداخيل المتأتية من الأشغال الممارسة أو الخدمات المقدمة.

– الحواصل الناتجة على وجه الخصوص عن استغلال مداخيل العقارات المدرجة في أصول الميزانية.

– الحواصل المالية المتمثلة في حواصل الأسهم وحصص الشركة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

– حواصل الديون والودائع والكفالات.

– الأتاوى المحصلة من أجل التنازل عن حقوق الملكية الصناعية العائدة للمؤسسة.

– فوائض القيمة المهنية.

– التخفيضات الضريبية المخصومة مسبقا من الأرباح الخاضعة للضريبة.

2– أما الأعباء الواجب خصمها لتحديد الربح الخاضع للضريبة فتتمثل في:[3]

– شراء الموارد والسلع.

– المصاريف العامة.

---

[1] Guide pratique du contribuable, **op.cit.**, p7.

[2] **IBID**, p8.

[3] **IBID**, p8.

- الإهتلاكات.
- المؤونات.
- الضرائب والرسوم المهنية.

3- وعليها أن تتوفر فيها شروط هي:[1]

- أن يكون استغلالها في إطار التسيير العادي للمؤسسة أو لمصلحتها.
- أن يتعلق بعبء فعلي وأن تكون مدعمة بمبررات كافية.
- هذه الأعباء مترجمة في انخفاض صافي الأصول.
- أن تكون مدرجة ضمن أعباء السنة المالية أي أن تكون صرفت خلال هذه السنة المالية.

ثالثا- معدل الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية والصناعية:

يتم إخضاع الدخل السنوي صنف الأرباح التجارية والصناعية وفق جدول تصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي وضعه المشرع الجبائي.

الجدول رقم (02-01): جدول تصاعدي لشرائح الضريبة على الدخل الإجمالي.

قسم الدخل الخاضع للضريبة (دج)	معدل الضريبة
لا يتجاوز 240.000 دج	% 0
من 240.001 إلى 480.000 دج	% 23
من 480.001 إلى 960.000 دج	% 27
من 960.001 إلى 1.920.000 دج	% 30
من 1.920.001 إلى 3.840.000 دج	% 33
أكثر من 3.840.000 دج	% 35

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 100، المتضمنة لقانون المالية 2022 والصادرة في 2021/12/30، المادة 31 المعدلة للمادة 104من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص12.

[1] **IBID**, p8.

يخضع الأشخاص الطبيعيون ذوي الدخل الإجمالي صنف أرباح تجارية وصناعية، وفقا للجدول السابق ويقوم بتقديم تصريح سنوي في وثيقة ج 11 أو ما تسمى ب (G11) وذلك قبل الثلاثين من أفريل من السنة التي تلي سنة النشاط يودع لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط وتسدد هذه الضريبة حسب هذه الطريقة بتسبيقين متساويين على أساس نتيجة السنة الماضية، في حال لم تحدد نتيجة السنة قبل 20 مارس، يقدر التسبيق ب 30% من ضريبة السنة الماضية للتسبيق الأول ويسدد من 20 فيفري إلى 20 مارس، و30% من ضريبة السنة الماضية للتسبيق الثاني يسدد من 20 ماي إلى 20 جوان مع رصيد للتسوية حسب ضريبة سنة الإخضاع هذه.

الفرع الثالث: الإعفاءات والتخفيضات للضريبة على الدخل الإجمالي (صنف أرباح تجارية وصناعية).

يستفيد المكلفون بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح تجارية وصناعية من مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات وضعها المشرع الجبائي.

أولا – الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الدخل (صنف أرباح تجارية وصناعية):

تنقسم هذه الإعفاءات إلى إعفاءات دائمة ومؤقتة.

1- **الإعفاءات الدائمة:** يستفيد من الإعفاءات الدائمة بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح تجارية وصناعية حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:[1]

– المداخيل المحققة من طرف المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين (ذوي الاحتياجات الخاصة) المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها.

– مبالغ إيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

– المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطازج الموجه للاستهلاك على حالته.

– المداخيل الناتجة عن عمليات تصدير السلع والخدمات.

[1] المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدلة بموجب المادة 05 من قانون المالية لسنة 2024.

– المداخيل التي تم استخدامها خلال سنة تحقيقها، في المساهمة في رأسمال شركات إنتاج السلع والأشغال أو الخدمات.

- ويرتبط منع هذا الإعفاء الأخير بالتحرير الكلي للمبلغ الموافق للدخل الذي تم استخدامه في هذه المساهمة وعليه الاحتفاظ بالسندات المكتسبة لمدة لا تقل عن خمس سنوات، ابتداء من السنة المالية التي تلي سنة الاكتساب، وفي حالة عدم تطبيق الشروط يترتب عن ذلك إعادة الامتياز الجبائي الممنوح مع تطبيق زيادة بنسبة 25%.

2- **الإعفاءات المؤقتة:** أما عن الإعفاءات المؤقتة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح تجارية وصناعية فيستفيد منها:[1]

– الأنشطة التي يمارسها الشباب أصحاب الاستثمارات أو الأنشطة أو المشاريع، المؤهلون للاستفادة من أنظمة دعم التشغيل، التي تسيرها "الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية " أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة " أو "الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر" وذلك لمدة ثلاث سنوات، ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

– تمدد مدة ثلاث سنوات إلى ست سنوات في حالة ممارسة هذه الأنشطة في المناطق الواجب ترقيتها والتي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم وهي قابلة للتمديد إلى غاية 10 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال في حالة تواجد هذه الأنشطة في منطقة الجنوب.

– تمدد هذه الفترة بسنتين إضافيتين عند تعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة أعمال على الأقل لمدة غير محددة وفي حالة عدم احترام هذا التعهد يترتب سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

– المداخيل الناجمة عن ممارسة نشاط حرفي تقليدي أو نشاط حرفي فني لمدة عشر (10) سنوات.

ثانيا– التخفيضات: أما التخفيضات فهي تطبق كالتالي:

– تخفيض نسبة 35 % على الربح الناتج عن نشاط إنتاج الخبز دون سواه.

[1] المادة 13 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدلة بموجب المادة 05 من قانون المالية لسنة 2024.

– تخفيض نسبة 30 % على الأرباح المعاد استثمارها فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الشروط التالية:[1]

أ. إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات الاستهلاكية (المنقولات والعقارات) باستثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط وذلك خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال السنة المالية الموالية كآخر أجل مع وجوب اكتتاب التعهد بإعادة الاستثمار في تصريحاتهم السنوية.

ب. وجوب مسك محاسبة منتظمة، مع تبيين بصورة مميزة في التصريح السنوي نتائج الأرباح التي يمكنها الاستفادة من التخفيض وإلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وسعر تكلفتها.

ت. في حالة تنازل أو وقف التشغيل في أجل أقل من (5) خمس سنوات ولم يتبع باستثمار فوري، يجب الدفع لقابض الضرائب مبلغ يساوي الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض مع زيادة قدرها 5 %.

– أما في حالة عدم احترام الالتزامات المذكورة سابقا فإنه تؤسس ضريبة تكميلية مع زيادة قدرها 25%.

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات.

جاءت المادة 136 من قانون المالية لسنة 1991 م بالضريبة على أرباح الشركات وهي ضريبة سنوية مباشرة تفرض على أرباح شركات الأموال.

[1] المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدلة بموجب المادتين 07 و08 من قانون المالية لسنة 2022.

الفرع الأول: تعريف الضريبة على أرباح الشركات ومجال تطبيقها.

أولا– جاءت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أنه: " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة "بالضريبة على أرباح الشركات".[1]

من هذا المنطلق يمكن القول أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة تفرض على أرباح شركات الأموال المحققة مرة واحدة في السنة المالية بنسبة معينة ثابتة بما تم تصريح به سنويا من أرباح لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة.

ثانيا– تطبق هذه الضريبة على الأرباح المحققة في الجزائر سواء كانت تحققها شركات وطنية أو أجنبية، عمومية أو خاصة، تتمثل هذه الأرباح في:[2]

- الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود منشاة دائمة حسب ما تنص عليه أحكام الاتفاقيات الجبائية.
- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.
- أرباح المؤسسات، وإن كانت لا تملك منشأة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة، نشاط يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.
- في حال كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو البيع المنجزة في الجزائر فهو يعد محققا فيها، إلا في حالة إثبات عكس ذلك من خلال مسك محاسبتين متباينتين.
- الأرباح والنواتج والمداخيل المحققة في الجزائر من طرف الشركات الأجنبية والمترتبة على عمليات تتعلق بالممتلكات التي تحوزها في الجزائر.

---

[1] المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

[2] المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدل والمتمم في المادة 34 من قانون المالية لسنة 2022.

– الأرباح التي يعود حق الإخضاع الضريبي بشأنها إلى الجزائر بموجب معاهدة جبائية.

ثالثا– تخضع وجوبا للضريبة على أرباح الشركات، شركات الأموال المذكورة في القانون التجاري والمتمثلة في: شركات الأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم، شركات المدنية المكونة تحت شكل شركة أسهم، المؤسسات العمومية ذات طابع صناعي وتجاري.[1]

رابعا– تخضع اختياريا للضريبة على أرباح الشركات شركات الأشخاص وشركات المساهمة، الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة. في حال اختيار هذه الشركات للخضوع للضريبة على أرباح الشركات يتم تقديم طلب إلى مفتشية الضرائب بحيث يكون هذا الخيار بصفة نهائية ولا رجعت فيها.[2]

الفرع الثاني: الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، معدلاتها وطريقة دفعها.

تخضع الأرباح الصافية التي تحققها الشركات للضريبة على أرباح الشركات وفق معدلات معينة منصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث جاء في هذا القانون أيضا تحديد للأساس الخاضع لهذه الضريبة.

أولا – الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات:

يتمثل الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات في الربح الصافي الذي حققته الشركة خلال السنة المنصرمة، يمثل هذا الربح الصافي في الإيرادات المحققة من طرف الشركة مطروحا منها الأعباء أو تكاليف التي تحملتها خلال نفس السنة.

---

[1] قبايلي محمد، **أفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري دراسة حالة الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء** GCB، مذكرة ماجيستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب البليدة، 2013، ص72.

[2] المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمحدثة بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2022.

تستخرج كل هذه المعلومات بالاعتماد على التسجيلات المحاسبية التي قامت بها طوال السنة، عند طرح التكاليف المتحملة من الإيرادات المحققة، تتحصل الشركة على ما يسمى بالربح المحاسبي، وهو الربح الذي يعترف به التشريع المحاسبي ولا يعترف به التشريع الجبائي، إلا بعد إضفاء بعض التعديلات عليه كإضافة بعض التكاليف الغير معترف بها في التشريع الجبائي ما تسمى بالاستردادات، وطرح بعض التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي أو الإيرادات التي تم تسجيلها محاسبيا و لم يتم تحققها ويعتبرها التشريع الجبائي واجبة الخصم ما تسمى بالتخفيضات لنتحصل في الأخير على الربح الجبائي والذي يعتبر الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، باختصار تكون العلاقة كالتالي :

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاستردادات – التخفيضات.

ثانيا – معدلات الضريبة على أرباح الشركات:

تفرض الضريبة على أرباح الشركات بنسبة معينة من الأرباح الخاضعة وتميز بين ثلاثة أنواع من المعدلات، وهي كالتالي:

1- المعدل العادي: يحدد المعدل العادي للضريبة على أرباح الشركات ابتداء من سنة 2016 كما يلي:

- 19 % بالنسبة للأنشطة إنتاج السلع.
- 23 % بالنسبة للأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار.
- 26 % بالنسبة للأنشطة الأخرى.

في حالة الممارسة المتزامنة للأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات لعدة أنشطة خاضعة لمعدلات مختلفة يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة بعنوان كل معدل وفقا لحصة رقم الأعمال المصرح به، أو الخاضع للضريبة بالنسبة لكل نشاط.[1]

[1] المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدلة بموجب المادة 46 من قانون المالية لسنة 2022.

2- المعدل المخفض: وضع المشرع الجبائي معدلا منخفضا للضريبة على الأرباح في حالة إعادة الشركة استثمار أرباحها، وذلك بغرض تحفيز الشركات على إعادة استثمار الأرباح، قدرت نسبته بـ 15% من سنة 1999 إلى غاية 2006 ثم خفض إلى 12.5 % في سنة 2007 وألغى في قانون المالية التكميلي لسنة 2008.[1]

ثم عاد ليضعه المشرع الجبائي الجزائري مرة أخرى في قانون المالية لسنة 2022 بمعدل مخفض قدره 10 % وهذا ما جاءت به المادة 46 من قانون المالية 2022 حيث تنص على أنه: " تخضع الأرباح المعاد استثمارها وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 142 مكرر* من هذا القانون، للضريبة على أرباح الشركات بمعدل مخفض قدره 10 %، ويطبق هذا المعدل على نواتج سنة 2022 والسنوات التي تليها".[2]

3- المعدلات الخاصة (معدلات الاقتطاع من المصدر): تستخدم طريقة الاقتطاع من المصدر لتحصيل الضريبة على أرباح الشركات لبعض الأنشطة كالتالي:[3]

- 10 % بالنسبة لـ:

- عوائد الديون والودائع والكفالات.
- المبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية في حالة أن بلدانها الأصلية تفرض ضريبة على مؤسسات النقل البحري الجزائرية.

---

[1] شعباني لطفي، **حماية المؤسسة**، الجزائر، الصفحات الزرقاء، جوان 2017، ص146.

[*] تتمثل شروط الخضوع للمعدل المخفض التي جاءت به المادة 142 مكرر، فيما يلي:

1- إذا كانت موجهة لاقتناء معدات الإنتاج المتعلقة بالنشاط الممارس خلال سنة تحقيق الربح.

2- تطبق على الأرباح التي استعملت لاقتناء الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المالية المماثلة التي تسمح بالمساهمة في حدود 90% على الأقل في رأسمال شركة أخرى على أن يكون المبلغ محرر كليا.

3- تبيان بشكل منفصل في تصريحاتها السنوية للنتائج، الأرباح التي تخضع لهذا المعدل وإرفاقها بقائمة مفصلة للاستثمارات التي تم إنجازها مع بعض المعلومات التي تخص طبيعة المعدات، تاريخ تسجيلها وتكلفتها، وكذا عناصر تعريف وتحديد موقع الشركة محل المساهمة في رأسمالها وعدد السندات المقتنية.

4- يجب الاحتفاظ بهذه الاستثمارات لمدة لا تقل عن 5سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ تسجيلها.

[2] الجريدة الرسمية رقم100 المتضمنة لقانون المالية لسنة 2022، المادة 46، ص20.

[3] المادة 150-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

- 5% محررة من الضريبة، بالنسبة للمداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو تم إعفاؤها صراحة.[1]
- 15 % محررة من الضريبة، بالنسبة لعائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية والمداخيل المماثلة المذكورة في المواد 45 إلى 48 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمحققة من طرف الأشخاص المعنويين الذين لا يملكون منشأة مهنية دائمة في الجزائر.
- 20 % بالنسبة لـ:

- المبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير، يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة من طرف الشركات التي لا تملك شركة مهنية دائمة في الجزائر.

- 30 % بالنسبة لـ:

- المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات.
- المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر.
- الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة أو صيغة منح امتياز ذلك أو التناول عنه.

- 40 % بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصندوق غير الإسمية أو لحاملها ويكتسي طابعا محررا هذا الاقتطاع.

ثالثا – طريقة دفع الضريبة على أرباح الشركات: يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات وفق طريقتين هما:

1- **طريقة الاقتطاع من المصدر**: بالنسبة للأنشطة السابقة الذكر (المتعلقة بالمعدلات الخاصة).

[1] الجريدة الرسمية رقم 100 المتضمنة لقانون المالية 2022، المادة 46، ص20.

2- **طريقة الدفع بالتسبيقات المؤقتة:** يقوم المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات باكتتاب تصريح (G04) يتضمن مبلغ أرباح المؤسسة للسنة الماضية ويودعه لدى مفتشية الضرائب التابعة لمقر تواجد الشركة في أجل أقصاه 30 أفريل من كل سنة.[1]

يتم حساب هذه الضريبة من طرف المكلف وفقا لما ينصه النظام الجبائي وتسدد تلقائيا لخزينة الضرائب دون إنذار مسبق من إدارة الضرائب،[2] وفق ثلاث تسبيقات كالتالي:

التسبيق الأول: يتم تسديده من 20 فيفري إلى 20 مارس.

التسبيق الثاني: يتم تسديده من 20 ماي إلى 20 جوان.

التسبيق الثالث: يتم تسديده من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.

- أما عن رصيد التسوية فيكون كآخر أجل 30 أفريل من السنة الموالية.
- يتم تحديد هذه التسبيقات على أساس 30 % من ضريبة الربح الجبائي للسنة الماضية وفي حال عدم تحديده قبل أجال دفع التسبيق الأول، فيتم حسابه على أساس السنة التي قبلها ويتم تعديله عند التسبيق الموالي.

أي:

التسبيق الأول للسنة ن = الربح الجبائي للسنة ن – 1 × معدل الضريبة × 30%.

التسبيق الثاني للسنة ن = الربح الجبائي للسنة ن – 1 × معدل الضريبة × 30%.

التنسيق الثالث للسنة ن = الربح الجبائي للسنة ن – 1 × معدل الضريبة × 30%.

أما:

رصيد التسوية = (ربح السنة ن × معدل الضريبة) – مجموع التسبيقات المسددة للسنة ن

---

[1] Guide pratique du contribuable,**op-cit**, page7.

[2] شعباني لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص149.

ملاحظة:

أ- في حال مجموع التسبيقات المسددة أكبر من مبلغ الضريبة معناه أنه سددنا أكثر من مستحقات الضريبة الواجبة علينا، ما يستدعي أن يسترجع هذا الرصيد من تسبيق السنة المقبلة.

ب- أما في حال شركة حديثة النشأة فيحسب التسبيق على أساس 30% من ضريبة محسوبة بنسبة 5 % من رأس المال الاجتماعي أي مثلا:

التسبيق الأول = (رأس المال الاجتماعي× 5 %) × معدل الضريبة × 30 %.

ت-لا يمكن لمبلغ الضريبة المستحق على الشركات بعنوان الضريبة على أرباح الشركات أن يقل بالنسبة لكل سنة مالية ومهما يكن الناتج المحقق عن 10.000دج،[1] وبالتالي فإن الحد الأدنى للتسبيق على أرباح الشركات يجب ألا يقل عن 3.000دج (10.000× 30%=3.000دج).

الفرع الثالث: الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات.

قدم المشرع الجبائي في قانون المالية لسنة 2022 نوعين من الإعفاءات:

أولا - الإعفاءات الدائمة: تعفى من الضريبة على أرباح الشركات بصفة دائمة:[2]

1- التعاونيات الاستهلاكية لتابعة للمؤسسات والهيئات العمومية.

2- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها.

3- صناديق التعاون الفلاحي بعنوان العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط.

[1] المادة 356-9 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2022.

[2] المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدلة بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2024.

4- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا اتحاداتها المستفيدة من اعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة للوزارة المكلفة بالفلاحة والمسيرة طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكمها، باستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء.

5- الشركات التعاونية لإنتاج وتحويل وحفظ وبيع المنتوجات الفلاحية، وكذا اتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها أعلاه والمسيرة طبقا للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تسيرها، باستثناء العمليات التالية:

- المبيعات المحققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسستها الرئيسية.
- عمليات التحويل التي تخص المنتوجات أو المنتوجات الفرعية باستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان والحيوان أو التي يمكن استعمالها لمواد أولية في الفلاحة والصناعة.
- العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أو ألزمت بقبولها.

6- المداخيل الناتجة عن أنشطة جمع وبيع الحليب الطازج.

7- عمليات التصدير السلع والخدمات، بحيث يحدد الربح المعفى على أساس رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة يستثنى من الإعفاء العمليات المنجزة من طرف:

- مؤسسات النقل البري البحري والجوي.
- عمليات إعادة التأمين والبنوك.
- متعاملي الهاتف النقال وحاملي تراخيص إقامة واستغلال خدمات تحويل الصوت عبر بروتوكول الأنترنت.
- مؤسسات المجال القبلي أو البعدي للإنتاج في القطاع المنجمي.

ثانيا – الإعفاءات المؤقتة: تعفى بصفة مؤقتة الأنشطة التالية:[1]

1- الأنشطة التي يمارسها أصحاب الاستثمارات المؤهلون للاستفادة من أنظمة دعم التشغيل التي تسيرها "الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية" أو "الوكالة الوطنية لتسيير القرض

[1] المادة 138-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024، والمعدلة بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2024.

المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة " لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في استغلال هذه الإعانة، تمدد هذه المدة إلى ست (6) سنوات في حال ممارسة هذه الأنشطة في منطقة يجب ترقيتها، وتمدد ب (2) سنتين في حالة تعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محدودة، ويترتب على عدم احترام هذا البند سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد. تمدد أيضا هذه المدة إلى غاية العشر (10) سنوات في حال ممارسة هذا المشروع في مناطق الجنوب وتستفيد من مساعدة "صندوق تسيير عمليات الاستثمارات العمومية المسجلة في ميزانية التجهيز للدولة وتطوير مناطق الجنوب والهضاب العليا".

2- تستفيد من إعفاء لمدة 10 سنوات المؤسسات السياحية المنشأة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء وكالات السياحة والأسفار.

3- تستفيد لمدة ثلاث (3) سنوات من تاريخ بداية النشاط وكالات السياحة والأسفار والمؤسسات الفندقية.

4- تعفى لمدة 5سنوات أرباح الودائع في حسابات الاستثمار المنجزة في إطار العمليات البنكية المتعلقة بالصيرفة الإسلامية ابتداء من أول جانفي 2023.

المبحث الثاني: العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

في ظل العولمة ودخول أسواق رأس المال تزايد الطلب على التقارير المالية المعدة بطريقة منهجية بما يجعلها مفهومة من طرف مستخدميها مما أدى بالجزائر إلى تبني النظام المحاسبي المالي والذي يخضع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومعايير المحاسبة الدولية وإعداد التقارير المالية الدولية. تهدف القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة حسب هذه المعايير والمبادئ المحاسبية بشكل أساسي إلى تقديم قوائم مالية تحتوي على معلومات مالية ذات مصداقية وشفافية لخدمة المستثمرين والمساهمين بالدرجة الأولى، وفي نفس الوقت تحتوي هذه القوائم المالية على نتيجة محاسبية محسوبة على أساس قوانين ومبادئ محاسبية بحته. هذا ما استدعى من الإدارة الجبائية الاستفادة منها بعد اتخاذ بعض التسويات والمعالجات المالية، بما يتناسب مع القواعد والتشريعات الجبائية لاحتساب

النتيجة الخاضعة للضريبة. لذا نستطيع القول بأن العلاقة بين النظام المحاسبي المالي ولنظام الجبائي هي علاقة ترتكز على تحديد الضريبة على أرباح الشركات بشكل أساسي.

المطلب الأول: علاقة النظام المحاسبي بالأنظمة الجبائية في الدول.

يعود إلى صناع القرار في أي بلد تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين، وبالتصفح لطبيعة هذه العلاقة عند العديد من الدول، يمكن الوصول إلى تصنيفها ضمن أربع مقاربات:[1]

الفرع الأول: مقاربات علاقة النظام المحاسبي بالأنظمة الجبائية.

وتتمثل هذه المقاربات فيما يلي:[2]

أولا – المقاربة الأولى: لا علاقة بين النظامين.

أي أن كلا من النظام المحاسبي والنظام الجبائي له قواعد (أو خيارات) مختلفة لتحقيق أهدافه كل على حدى، وبمعنى آخر أن كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا، وعلى المؤسسات نظريا تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية، هذا الفصل نظري لأن الواقع يفرض علاقة ولو غير مباشرة ونسبية، ومن أمثلة هذه الدول التي تعمل بهذه المقاربة هولندا.

ثانيا– المقاربة الثانية: علاقة ترابط كامل (أي علاقة قوية ومباشرة).

نفس القواعد المطبقة جبائيا مطبقة محاسبيا في إعداد التقارير المالية. وبمفهوم آخر يحدد الربح الضريبي في هذه الدول مباشرة، من الربح المحاسبي دون إجراء أي تعديلات عليه وهي مقاربة قليلة

---

[1] محمد براق وتسعديت بوسبعين، **علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أم استمرارية في ضوء المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي**، مداخلة في الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، يومي 13 و14 جانفي 2014.

[2] CostelIstrate**, Evolutions récentes de la relation entre la comptabilité et la fiscalité en Romanée**, comptabilité, économie et société, Montpellier, France, May2011, p04.

التطبيق بحكم تحفظ السلطات العامة عليه لاعتبارات متعلقة بخصم الغرامات والعقوبات ذات الطابع الجبائي، ومن أمثلة هذه الدول ألمانيا.

ثالثا – المقاربة الثالثة: علاقة قوية وغير مباشرة.[1]

تفرض هذه المقاربة إعداد الحسابات السنوية وفقا للمعايير المحاسبية والتزامات المحاسبة الجبائية ما يعني بالنتيجة عدم إمكانية المؤسسات القيام بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية، ومن أمثلة هذه الدول، دول الإتحاد السوفياتي سابقا.

رابعا – المقاربة الرابعة: علاقة وسطية أي تضم العلاقة القوية المباشرة والغير المباشرة.[2]

يحدد الربح الضريبي في هذا النوع من المقاربة بالرجوع إلى الربح المحاسبي، باستثناء ما لم تكن قواعد محاسبية مطبقة، ومن أمثلة هذه الدول: الجزائر، فرنسا، لوكسمبورغ.... إلخ.

أما فيما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية، فهي تتبع تقريبا جميع المقاربات المطروحة. ما يمكنها من طرح وضعيات إيجابية تسمح بأن يأخذ النظام الجبائي لها مجمل مفاهيم وأهداف المحاسبة المالية كما يتبناها أيضا.

الفرع الثاني: التفاعلات الممكنة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية دوليا.

هناك بعض الحالات العملية التي يمكن أن تعطي رؤية أكثر واقعية، عن علاقة المحاسبة المالية بالقواعد الجبائية دوليا منها:

أولا – تجميع حسابات الفروع: يتم معالجة هذا العنصر بالعودة إلى القاعدة المحاسبية والجبائية على حد سواء فيما يتعلق بتجميع حسابات الفروع.[3]

---

[1] محمد براق وبوسبعين تسعديت، **نفس المرجع**.

[2] **نفس المرجع**.

[3] بوسبعين تسعديت، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري**، مذكرة ماجستير علوم تجارية ومالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2009–2010، ص36.

1 – قواعد المحاسبة المالية: تجمع نتائج فرع عالمي لوحدة اقتصادية، على أساس واحد للمبادئ المحاسبية، وذلك بافتراض أن الاتفاقيات والعلاقات الداخلية بين الفروع متجاهلة، فهناك قواعد خاصة تسمح بتحديد ما إذا كانت الوحدة يجب أن تجمع حساباتها على أساس نظرية المراقبة، أي مدى إمكانية المؤسسة الأم لمراقبة فروعها، وإذا كان نعم ففي أي إطار؟ هل (المراقبة الكلية = التجميع الكلي للحسابات الفروع، أم الأثر المعبر = طريقة الوضع المتكافئ)، مثلا حالة معالجة السيارات المستعملة لغرض واحد.

2 – القواعد الجبائية: بصفة عامة فإن الضريبة على فروع الوحدة الاقتصادية، يتعلق بالنظام المستعمل في كل بلد، فهنالك بلدان قليلة فقط تسمح بجباية الفرع وفقا للفروع الأخرى، فبعض الدول تسمح بتجميع الحسابات للفروع الوطنية حتى تضمن حساب الأرباح على أساس واحد. وبالتالي هناك اختلاف واضح في المقاربتين المحاسبية والجبائية، حيث أن النتيجة المالية ستكون أكيد مختلفة عن الربح الضريبي المجمع.

ثانيا – الملكية الفكرية وفرق الاكتساب:

يتم معالجة هذا العنصر بالعودة للقاعدة المحاسبية والجبائية المعتمدة في هذا المجال.[1]

1- **القاعدة المحاسبية:** تعبر الملكية الفكرية عن الأصول الغير نقدية والغير مادية كالعلامة، الشهادة المعرفة ...إلخ، والتي تحتفظ بقيمتها لمدة طويلة، يجب أن ترسمل عندما تتوفر شروط معينة (كتوقع منافع اقتصادية مستقبلية ناتجة عن استعمال الأصل) الأصول المعنوية المنتجة داخليا يمكن أن تدخل في هذا الإطار أيضا، حيث تهتلك هذه الأخيرة على عدة سنوات. أما عن فرق الاكتساب والذي يعبر عن الفرق في القيمة الهاشمية بين القيمة السوقية الصافية للأصل المحدد وتكلفة اكتسابه، يعالج بنفس الطريقة المحاسبية لمعالجة الملكية الفكرية، كما يجب أن يخضع لاختبارات نقصان القيمة سنويا.

[1] **نفس المرجع**، ص ص36-37.

2- **القاعدة الجبائية:** تختلف المعالجة الجبائية في هذا المجال من بلد لآخر، في أغلب الدول يخضع اهتلاك هذه العناصر للقوانين الجبائية الخاصة بكل بلد (كالجزائر تحدد مدة اهتلاك الأصول المعنوية على أن لا تتجاوز مدة 20 سنة[1] عكس المعايير الدولية التي تتركها مفتوحة)، وهناك بعض الدول تمنع طرح حقوق الملكية الفكرية من الضريبة ما يعني أنه لا يسمح أصلا اهتلاك الأصول المعنوية، غالبا ما تكون المعالجة الجبائية للأصول المعنوية مختلفة، فعملا بمبدأ الحيطة والحذر، التكاليف المتعلقة بالأصول المعنوية المنتجة داخليا لا يمكن في العموم رسملتها. كما لا يمكن خصمها جبائيا، ففرق الاكتساب الناتج عن اكتساب من طرف شركة أخرى لا يمكن على الإطلاق خصمه من الضريبة في عديد من الدول. وعليه فإن هذا العنصر يعتبر جد مهم بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات لأنها كثيرا ما يظهر في حساباتها وبإمكانها التأثير على نتيجتها المالية ما يؤدي إلى اختلاف في حساب الضريبة.

ثالثا – معالجة الأصول المادية والمالية:

تعالج الأصول المادية والمالية، كما يلي:[2]

1- **القواعد المحاسبية:** إن تقييم أو قياس الأشياء في المحاسبة المالية متطور للغاية، فكقاعدة عامة يتم أخذ التكاليف التاريخية كأساس ومع ذلك، هناك اتجاه نحو قياس القيمة السوقية العادلة لبعض الأصول، لا سيما الأصول المالية (طريقة القيمة العادلة، المطبقة على سبيل المثال في معيار المحاسبة الدولي رقم 39 الأدوات المالية)، ومن خصائص هذه المقاربة أنها لا تحترم مبدأ التحقيق.

2- **القواعد الجبائية:** أما في مجال الضرائب، تختلف قواعد التقييم وطرق اهتلاك الأصول الملموسة من بلد إلى آخر، وغالبا ما يكون تقييم هذه الأصول بتكلفتها التاريخية (تكلفة الشراء أو التصنيع) وإعادة التقييم تكون ممكنة أو إلزامية لبعض الأصول فقط (مثل الاستثمارات المالية)، وفي ظل ظروف معينة يتم فرض ضريبة على فوائض القيمة، ما يسمح بتطبيق مبدأ التحقيق.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الفقرة121-13، ص9.

[2] **Importantes différences entre règles fiscales et comptable**, le conseil fiscal, message 14mai2017, https://rachidiate.canalblog.com/archives/2017/05/14/35285896.html, consulté le :10/10/2022.

نستنتج أن هناك اختلاف بين قوانين المحاسبة والقوانين الجبائية فيما يخص معالجة الأصول المادية والمالية فالقواعد المحاسبية تطبق مبدأ قياس القيمة العادلة من أجل إعطاء صورة واضحة وموضوعية عن الشركة قدر الإمكان، أما القاعدة الجبائية فهي لا تسمح عادة بفرض ضرائب على الأرباح الغير محققة.

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة بالجباية في النظام الجزائري.

إن علاقة المحاسبة بالجباية في النظام الجزائري هي علاقة ترابط واختلاف:

– **علاقة ترابط:** في هذه الحالة يكون هناك تأثير قوي لقواعد القياس الضريبي على القياس المحاسبي، الذي قد يصل للارتباط الكامل بينهما، فالقوانين والتشريعات الضريبية يكون لها تأثير قوي جدا على ممارسات القياس المحاسبي نتيجة لما تطلبه تلك القوانين والتشريعات من تطابق الأعباء المستقطعة، لتحديد الربح مع المصروفات المحملة محاسبيا.

– **علاقة اختلاف:** في هذه الحالة تكون كل من أسس القياس المحاسبي وأسس القياس الضريبي مستقلة عن بعضها البعض، إذ أن القواعد التي تحكم القياس المحاسبي تختلف اختلافا جوهريا على تلك المتعلقة بالقوانين والتشريعات الجبائية، كما أن الاختلافات بين قواعد القياس المحاسبي وبين قواعد القياس الضريبي قد تؤدي إلى ظهور الضرائب المؤجلة في القوائم المالية والتي تصل قيمتها أحيانا لمبالغ كبيرة.[1]

الفرع الأول: أسباب نشأة الاختلاف بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي وأبرز نقاط الاختلاف بينهما.

تعود أسباب نشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبة الدولية والنظام الضريبي إلى ما يلي:[2]

---

[1] قطاف نبيل، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية في الجزائر خلال الفترة (2010–2017) –دراسة عينة من المؤسسات**، جامعة محمد خيضر بسكرة، أطروحة دكتوراه، نقود وتمويل، 2020–2021، ص131.

[2] جاوحدو رضا وحمدي جليلة إيمان، مقال بعنوان: **الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية – دراسة ميدانية**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، فلسطين، العدد 32، 2014، ص345.

أولا–اختلاف التوقيت الخاص بإصدار كل من قوانين الضريبية والمعايير المحاسبية: يعد هذا العامل مهم نسبيا، ولا يمكن تجاهله، فقد تصدر معايير محاسبية دولية قبل صدور القانون الضريبي والعكس صحيح، وقد يكون هناك بعض المتغيرات الاقتصادية المهمة التي قد تقع في الفترة الزمنية بين صدور معايير المحاسبية وصدور القانون الضريبي، فيؤخذ بعين الاعتبار هذه المتغيرات محاسبيا دون الأخذ بها ضريبيا، أو العكس أي يمكن أن يؤخذها ضريبيا دون الأخذ بها محاسبيا، وفي ظل ذلك يجد أن اختلاف التوقيت الخاص بهما قد يعمل على الأخذ ببعض المتغيرات الاقتصادية من جانب أحدهما، وعدم الأخذ بها من الجانب الآخر، مما يؤدي إلى وجود اختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي .

ثانيا – اختلاف الأهداف الضريبية والأهداف المحاسبية: تهدف المعايير المحاسبية إلى جعل المعلومات التي تشمل عليها القوائم المالية ذات مصداقية وشفافية، تمكن مستخدميها من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة مثل: التأثير في الدورات الاقتصادية، وتحفيز الاستثمار، وتشجيع الصادرات وتشجيع المنتجات الوطنية لتكون قادرة على المنافسة ...إلخ، أما النظام الضريبي فيرمي إلى تحقيق أهداف مالية واقتصادية والاجتماعية.[1]

ثالثا – عدم موضوعية القواعد الجبائية والمحاسبية: إن القاعدة المحاسبية أو الجبائية التي تعطي الأولوية لخدمة مصالح طرف معين أو تتأثر بهذه المصالح هي قاعدة غير موضوعية، سواء تعلق الأمر بالجانب الجبائي أو المحاسبي. فإن كلاهما لا يتبعان طرق عملية دقيقة في تحديد آلية سير القواعد الصادرة عنهما، ما يجعلهما بعيدين عن إعطاء صورة تعبر عن الوضعية الحقيقية بكل موضوعية. فمن الجانب الجبائي، هناك بعض القواعد والقوانين الجبائية المتضمنة في قانون الضرائب المباشرة مثل المتعلقة بالمؤونات ، فمثل هذه القواعد تعمل على الرفع من إيرادات الدولة بطريقة يمكن القول عنها أنها غير عادلة لأنها غالبا ما تخدم أهداف الخزينة العامة أو أهداف وطنية باعتبارها وسيلة للاقتصاد السياسي، أما من الناحية المحاسبية فالقواعد والمفاهيم المحاسبية المتضمنة في

---

[1] عبد الله بن قاسم يماني، مقال بعنوان: **أثر تبني معايير المحاسبة الدولية على تحديد وعاء ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية**، المجلة العلمية التجارة والتمويل، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 38، العدد 04، ديسمبر 2018، ص96.

النظام المحاسبي المالي تطرح مجموعة من الخيارات تجعلها تبتعد نوعا ما عن الموضوعية العلمية، التي تطرح حلا أو طرقا تؤدي إلى نفس الحل على الأكثر، وهي مأخوذة من المعايير المحاسبية الدولية والمعروف عنها أنها تصدر عن هيئة دولية تتميز بتبعيتها لهيئة أمريكية تخدم في حقيقتها مصالح المؤسسات العالمية الكبرى.[1]

رابعا– اختلاف الاعتراف ببعض عناصر الأعباء والايرادات: في بعض الاحيان يكون توقيت الاعتراف ببعض عناصر الأعباء والايرادات محاسبيا مختلف عنه جبائيا، هذا الاختلاف في توقيت الاعتراف بهذه الاعباء والايرادات يؤدي الي حدوث أو نشأة اختلاف بين المحاسبة والجباية.

خامسا – وجود الاعفاءات الضريبية: يقصد بالإعفاءات الضريبية التخفيضات والتنزيلات من الربح المحاسبي للمكلف بالضريبة، وهي تمثل تنازل الدولة عن بعض حقوقها في الخزينة العامة كأداة من أدوات الحوافز الضريبة. والتي تهدف إلى تشجيع الاستثمارات، وفي ضوء ما سبق يتضح أن الإعفاءات الضريبية تعتبر إحدى الأسباب لوجود الاختلاف بين الربح الجبائي والربح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية.[2]

سادسا– عدم إشراك الدول النامية ومنها الجزائر في وضع المعايير المحاسبية: إن الدول النامية "ومن بينها الجزائر" تفتقد للبيئة المحاسبية المتقدمة ما يؤدي إلى عدم إشراكها في وضع المعايير المحاسبية الدولية،[3] ما ينتج عنه اختلاف وعدم توافق معايير المحاسبة الدولية مع البيئة المحاسبية الوطنية ومع النظام الجبائي، لذا نستطيع القول أن هذه النقطة تعد من بين الأسباب المنشأة للاختلاف بين المحاسبة والجباية.[4]

---

[1] قطاف نبيل، **مرجع سبق ذكره**، ص132.

[2] جليلة إيمان حمدي، **أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2005، ص83.

[3] عبد الله بن قاسم يماني، **مرجع سبق ذكره**، ص97.

[4] جاوحدو رضا وحمدي جليلة إيمان، **مرجع سبق ذكره**، ص374.

أما عن أبرز نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي فهي تتمثل في النقاط التالية:

أولا- الاهتلاك: إن اهتلاك التثبيتات معترف به سواء من جانب النظام المحاسبي أو النظام الجبائي، لكن هناك اختلاف كبير بين قواعد النظامين من حيث: مدة الاهتلاك، أساس الاهتلاك وطريقة الاهتلاك.

1- **مدة الاهتلاك:** اعتبر النظام المحاسبي المالي الاهتلاك أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، لذا فهو يحتسب مدة الاهتلاك على أساس مدة الانتفاع أي المدة التي تقرر فيها المؤسسة الانتفاع بالأصل ابتداء من تاريخ الاستغلال وليس تاريخ حيازة الأصل، على ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي عشرون سنة.

أما بالنسبة للنظام الجبائي فهو لم يقدم أي تعريف للاهتلاك واقتصر فقط في تحديد أنواع الاهتلاك المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية وشروط الاستفادة منها في المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أما عن مدة اهتلاك الأصل فقد حدد النظام الجبائي هذه المدة عن طريق تعليمات ومذكرات داخلية، مثل: المركبات حددها ب 5 سنوات، البنايات الصناعية حددها ب 20 سنة .... إلخ.[1] وسقف قسط اهتلاك السيارات السياحية بقيمة 3.000.000 دج في قانون المالية لسنة 2020.

2- **أساس الاهتلاك:** حسب النظام المحاسبي المالي يتم احتساب الاهتلاك على أساس القيمة الإجمالية مطروحا منها القيمة المتبقية، بينما القواعد الجبائية فهي لا تأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية.[2]

3- **طريقة الاهتلاك:** يعتمد النظام المحاسبي المالي أربع طرق ممكنة للاهتلاك تتمثل في: الاهتلاك الخطي، الاهتلاك المتناقص، الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج والاهتلاك المتزايد.

---

[1] قطاف نبيل، **مرجع سبق ذكره**، ص133.

[2] خبيطي خضير، **تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، بسكرة، 2016، ص31.

أما فيما يخص القواعد الجبائية فهي تقوم بتطبيق الاهتلاك الخطي بقوة القانون على كل التثبيتات، كما يسمح في بعض الحالات بتطبيق الطرق الأخرى، باستثناء طريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج فهي غير معترف بها حسب القواعد الجبائية (حسب ما تنص عليه المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

نستنتج مما سبق أن القواعد التي تحكم الاهتلاك محاسبيا مختلفة عن تلك التي تحكم الاهتلاك جبائيا، ومن هذا المنطلق نستطيع القول بأنه هناك علاقة اختلاف (انفصال) بين القاعدتين.

ثانيا– الإيجار التمويلي: عرف الإيجار التمويلي حسب القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008المتعلق بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات بأنه: "عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية الأصل إلى المستأجر مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها".[1]

فحسب القاعدة المحاسبية للاعتراف بالأصول يتم إدراج الأصل في حسابات المستأجر، مع تسجيل أقساط الاهتلاك، وهذا تطبيقا لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني، وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعيار الدولي رقم 17.[2]

أما فيما يخص القواعد الجبائية فقد جاء في المادة 53 من قانون المالية لسنة 2014 ما يلي: "دون الإخلال بالنظام المحاسبي المالي، يعد المؤجر جبائيا مالكا للأصل المؤجر، في عمليات الاعتماد الإيجاري التي تقوم بها البنوك والمؤسسات المالية وشركات القرض الإيجاري، ويتعين عليه تسجيله كأصل ثابت ويطبق عليه الاهتلاك الجبائي على أساس الاهتلاك المالي للقرض الإيجاري، وتسجل مبالغ الإيجار المقبوضة كناتج، ويعد المستأجر جبائيا مستأجر للأصل المؤجر، وتسجل المبالغ التي يدفعها المستأجر لصالح المؤجر كتكلفة ".[3]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2009/03/25، العدد 19، المادة 135–1، ص19.

[2] شعيب شنوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 ،2007، ص108.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2013/12/31، العدد 68، المادة 53.

ما يعني أن القاعدة الجبائية تنص بعدم إدراج الأصول المؤجرة في محاسبة المستأجر وتكتفي بإدراجها كتكلفة فقط سوآءا كان إيجار تمويلي أو بسيط، وهو يدرج في محاسبة المؤجر في كلتا الحالتين أيضا ويقع عليه تسجيل ما يترتب عليها أيضا من اهتلاك.

ما نلاحظه أن هناك اختلاف بين كلتا القاعدتين فالنظام المحاسبي المالي ينص على أن في عقد الإيجار التمويلي تحول ملكية الأصل إلى المستأجر أما النظام الجبائي فهو يبقى ملكية الأصل للمؤجر وبالتالي فهي تنشأ حالة من الانفصال بين النظامين.

ثالثا – قياس التثبيتات: يتضمن قياس التثبيتات التقييم الأولي لها، إعادة تقيمها بالقيمة العادلة، خسارة القيمة والقيمة المتبقية لها.

1- التقييم الأولي للتثبيتات: يتم إدراج هذه التثبيتات العينية أو المعنوية في حسابات الأصول، إذا كان من المحتمل استخدام الأصل سيحقق منافع اقتصادية مستقبلية، مع إمكانية قياس التكلفة بصورة صادقة.[1] حيث يكون التقييم الأولي لهذه التثبيتات وحسب النظام المحاسبي المالي بتكلفته الإجمالية بما فيها من ثمن الشراء، مصاريف النقل، مصاريف تهيئة الموقع وكذا الرسم على القيمة المضافة وحقوق التحويل ومصاريف العقود .... إلخ.[2]

وأما القاعدة الجبائية فهي تنص على أن التثبيتات تسجل بسعر التكلفة دون احتساب الرسوم المسترجعة، وبما أن القاعدة الضريبية لم يتم التفصيل فيها بما فيه الكفاية، فإن القاعدة المؤثرة هنا هي القاعدة المحاسبية.[3]

2- إعادة تقييم التثبيتات بالقيمة العادلة: يعتمد النظام المحاسبي المالي في إعادة تقييم التثبيتات على مفهوم القيمة العادلة، حيث تنص المادة 121 – 20 من النظام المحاسبي المالي على أنه: " يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها مجموع

---

[1] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية ias/ifrs**، منشورات كليك، الجزائر، ط1، ج1، 2010، ص265.

[2] هوام جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص47.

[3] خبيطي خضير، **مرجع سبق ذكره**، ص30.

الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة. غير أنه يرخص للمؤسسة أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه ".[1] ما يعني أن إدراج التثبيت الأول مرة يكون بتكلفته ثم تقوم المؤسسة نهاية كل سنة بإعادة إدراجه بقيمته العادلة والتي تعني المبلغ الذي يمكن بموجبه مبادلة أصل أو التزام بين أطراف مطلعة تعمل في ظل ظروف تنافسية عادية.[2]

وعلى عكس القواعد الجبائية فهي تعتمد على التكلفة التاريخية في الاهتلاكات وكذا في حساب فوائد القيمة الخاصة بالتنازل عن الاستثمارات،[3] ما يخلق حالة من الانفصال بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية.

3- **خسارة قيمة التثبيتات:** حسب قواعد النظام المحاسبي المالي يتوجب على المؤسسة تقدير وفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على انخفاض قيمة أصل معين، وذلك نهاية كل دورة مالية. حيث يتم تقدير القيمة القابلة للتحصيل،[4] والتي تتمثل في أعلى قيمة ما بين سعر البيع الصافي لأصل والقيمة المستخدمة،[5] فإذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية الصافية للأصل يتم إثبات خسارة القيمة، أما القاعدة الضريبية فهي تعتبر الاهتلاك السنوي المحسوب هو الانخفاض الوحيد الحادث في التثبيتات، فهي لا تأخذ بعين الاعتبار خسارة القيمة الناتجة عن انخفاض القيمة القابلة للتحصيل عن القيمة المحاسبية الصافية وبالتالي نحن هنا أيضا أمام حالة من الانفصال بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.[6]

4- القيمة المتبقية للتثبيتات: يعتبر النظام المحاسبي المالي المبلغ القابل للاهتلاك، أنه هو المبلغ الإجمالي لاقتناء الأصل مطروحا منه القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19، **مرجع سبق ذكره**، المادة 121-20، ص10.

[2] Tazdaitali, **maitrise du system comptable financier**, édition ACG, Algérie, 1er édition, 2009, p 666.

[3] قطاف نبيل، **مرجع سبق ذكره**، ص136.

[4] خبيطي خضير، **مرجع سبق ذكره**، ص30.

[5] Tazdaitali, **op-cit**, p 669.

[6] خبيطي خضير، **نفس المرجع**، ص31.

أما النظام الجبائي فهو لازال يعتبر أساس حساب الاهتلاك هو تكلفة اقتناء الأصل دون الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية.[1] هنا نجد أنفسنا أمام حالة من الانفصال بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

رابعا– مصاريف البحث والتطوير: من ناحية النظام المحاسبي المالي فقد ميز بين مصاريف البحث ومصاريف التطوير، حيث أشار إلى أن نفقات البحث يتم إدراجها ضمن الأعباء بمجرد تحملها، ولا يمكن تثبيتها بينما مصاريف التطوير يعتبرها تثبيتا معنويا مع توفر بعض الشروط لذلك،[2] تتمثل هذه الشروط في النقاط التالية:[3]

– إذا كانت تلك النفقات متعلقة بعمليات مستقبلية لها حظوظ كبيرة لتحقيق المردودية.

– إذا كانت المؤسسة تمتلك القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التطوير أو استعمالها أو بيعها.

– إذا كان بالإمكان تقييم تلك النفقات بصورة صادقة.

أما من ناحية النظام الجبائي، فالمشرع الجزائري يعتبر مصاريف البحث والتطوير كأعباء غير قابلة للخصم من الربح الضريبي، إلا في حدود 30% من هذا الربح، وبدون تجاوز سقف مائتي مليون دينار (200.000.000 دج)، شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث وهو لا يعترف بها كتثبيتات معنوية،[4] ما يضعنا أيضا في حالة من الانفصال بين ما يمليه النظام المحاسبي وما يمليه المشرع الجبائي.

---

[1] عبد الكريم فرحات وصالح مرازقة، مقال بعنوان: **إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر "دراسة تحليلية"**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري–قسنطينة، عدد42، مجلد ب، ديسمبر 2014، ص46.

[2] خبيطي خضير، **مرجع سبق ذكره**، ص33.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19، **مرجع سبق ذكره**، المادة 121–14، ص9.

[4] المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024، والمعدل بموجب المادة 11 من قانون المالية لسنة 2023.

خامسا– العناصر ذات القيمة المنخفضة: يعتبر النظام المحاسبي المالي العناصر ذات القيمة المنخفضة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها وعليه فهي لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات.[1]

أما بالنسبة للقاعدة الجبائية فهي لم تأخذ أي تدابير لتحديد قيمة العناصر ذات القيمة المنخفضة.[2]

سادسا– تكلفة الاقتراض: حسب النظام المحاسبي المالي، تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة للتحضير، تفوق هذه المدة 12 شهرا، ويمكن معالجتها بطريقتين:

1– **المعالجة الأساسية:** تقوم هذه المعالجة بإدراج تكاليف الاقتراض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها.

2– **المعالجة البديلة:** تسمح هذه المعالجة بضم تكاليف الاقتراض التي تتحملها المؤسسة إلى تكلفة الأصل إلى غاية الانتهاء من الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه،[3] مع ضرورة توفر الشرطين:

– أن ترتبط هذه التكاليف مباشرة بالحصول أو إنجاز الأصل لمدة طويلة، وأن ينتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية.

– إمكانية قياسها بشكل موثوق.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19، **مرجع سبق ذكره**، المادة 121–04، ص8.

[2] عبد الكريم فرحات وصالح مرازقة، **مرجع سبق ذكره**، ص45.

[3] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية ias/ifrs**، منشورات كليك، الجزائر، ط1، ج2، 2013، ص256.

أما من الناحية الجبائية فقد تم إلزام المؤسسات على احترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي، شريطة ألا تختلف مع القواعد الجبائية[1]، لذا نجد أنفسنا أمام حالة من القيادة المحاسبية مع احتمالية تأثير الضرائب.[2]

سابعا – العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية: حسب النظام المحاسبي المالي ، تنص المادة 137-04 من النظام المحاسبي المالي على أنه : " إذا بقيت عناصر نقدية كالخزينة، وعناصر الأصول والخصوم الواجب استلامها أو دفعها بالنسبة إلى المبالغ من السيولة النقدية المحددة أو غير قابلة للتحديد محررة بالعملات الأجنبية في الميزانية إلى حين إقفال السنة المالية، فإن تسجيلها الأولى يصحح على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ، بحيث الفارق بين القيم المسجلة أصلا في الحسابات (بالتكلفة التاريخية) وتلك الناتجة عن التحويل في تاريخ الجرد ترتفع أو تنقص عن مبلغها الأصلي، وبالتالي فإن هذا الفارق يشكل أعباء مالية أو منتجات مالية للسنة المالية المعنية.[3]

أما بالنسبة للقاعدة الجبائية فهي تقيم عناصر النقدية حسب سعر الصرف المعمول به عند تسجيلها في الميزانية، أي حسب تكلفتها التاريخية، ولا تعترف بأي تصحيح للعناصر النقدية في نهاية السنة المالية وفق سعر الإقفال، وما ينتج عنه من أرباح أو خسائر صرف،[4] ما يخلق لنا حالة من الانفصال بين القاعدتين.

ثامنا – تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء : حسب النظام المحاسبي المالي فإن كل التغييرات والتصحيحات الناتجة عن دورات السابقة والتي علق عليها في الملاحق، تدرج مباشرة على مستوى الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية (الترحيل من جديد، الاحتياطات) دون أن تسجل في حساب

---

[1] المادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدلة بموجب المادة 6 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

[2] خبيطي خضير، **مرجع سبق ذكره**، ص35.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19، **مرجع سبق ذكره**، المادة 137-04، ص21.

[4] خبيطي خضير، **مرجع سبق ذكره**، ص36.

النتائج. أما النظام الجبائي فهو يعتبر كل التغييرات والتصحيحات الناتجة عن الدورات السابقة هو مفهوم جديد، تم اعتمادها محاسبيا ولكنه غير وارد في القواعد الجبائية الجزائرية.[1]

الفرع الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

نقوم من خلال هذا الفرع بالتعريف بالنتيجة المحاسبية والطريقة التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي لاستخراجها، ثم تتطرق للتعرف على النتيجة الجبائية وطريقة احتسابها وفق ما ينص عليه النظام الجبائي أو بالأحرى الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

أولا- النتيجة المحاسبية: ترتبط النتيجة المحاسبية بالعمليات التي قامت بها المؤسسة خلال سنة من النشاط والأحداث المتداولة وهي تعتبر بمثابة نقطة الانطلاق للحصول على النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة.

1-تعريف النتيجة المحاسبية: عرفت على أنها: " النتيجة التي تتعلق بالأحداث أو العمليات التي أنشئت المؤسسة من أجلها، ألا وهي الحصول على إيرادات مقابل تحملها لمجموعة من الأعباء، فهي الفرق بين المنتوجات التي تحصل عليها المؤسسة والأعباء التي تتحملها خلال دورة استغلالية واحدة، ويمكن تحديدها إما عن طريق حساب النتائج (الإيرادات والأعباء) أو عن طريق الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في العناصر الأصول والخصوم خلال الدورة".2

وعرفت أيضا على أنها: " الفرق بين كل من الإيرادات وكل التكاليف الخاصة بالدورة المعنية، بحيث تمثل ربحا في حالة وجود فائض في الإرادات على التكاليف وخسارة في الحالة العكسية، وهي

---

[1] عبد الكريم فرحات وصالح مرازقة، **مرجع سبق ذكره**، ص49.

2 سماعين عيسى، مقال بعنون: **الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري**-مع دراسة توضيحية، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، المجلد 05، العدد 02، جوان 2019، ص100.

المقارنة بين حسابات الأصول وحسابات الخصوم من جهة، وبين حسابات النواتج وحسابات الأعباء من جهة أخرى.[1]

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن النتيجة المحاسبية هي النتيجة المحصل عليها من الفرق بين الإرادات والنفقات المتعلقة بسنة النشاط أو عن طريق حسابات النتائج أو التغييرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم للسنة المالية.

2-تحديد النتيجة المحاسبية: يتم تحديد النتيجة المحاسبية كما سبق وذكرها في التعريف بطريقتين مختلفتين هما:

- **تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق قائمة الميزانية:** تعتبر الميزانية صورة عن الحالة المالية للمؤسسة في لحظة زمنية معينة هي تاريخ إعدادها، وتحديد النتيجة فيها بعد طرح إجمالي الأصول من إجمالي الخصوم.

ففي حالة كان مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم فهذا يعني أن المؤسسة حققت نتيجة موجبة أي ربح وتسجلها جهة الخصوم بإشارة موجبة لتحقيق التوازن وبالتالي يتم فرض الضريبة عليها.

وفي حالة كان مجموع الأصول أقل من مجموع الخصوم ففي هذه الحالة المؤسسة حققت نتيجة سالبة أي خسارة وتسجل في جهة الخصوم بإشارة سالبة لكي يتحقق توازن الميزانية أيضا.

- **تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق قائمة حساب النتائج:** توضح قائمة حساب النتائج النتيجة المحاسبية للمؤسسة سواء كانت ربح أو خسارة فهو يعرض جميع المصاريف من (مشتريات المواد الأولية والبضائع، الرواتب والرسوم الاجتماعية والتكاليف المالية والضرائب

[1] ناصر دادي عدون ويوسف مامش، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، دار المحمدية العامة، الجزائر،2008، ص122.

والرسوم، وما إلى ذلك)، وإيرادات سنة النشاط (من المبيعات والأنشطة المساعدة بشكل أساسي).[1]

يتم تحديد النتيجة المحاسبية في هذه القائمة وفق طريقتين:

- **طريقة حسابات النتائج حسب الطبيعة:** حيث تصنف فيه الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها مما يسمح من حساب مجاميع للتسيير الرئيسية، وهي عبارة عن أرصدة وسطية تسمح من حساب النتيجة الصافية للدورة المالية. وهو المعتمد في الجزائر يحكم أنه يعتبر إجباري من وجهة نظر مصالح الضرائب.[2] تتمثل المعلومات الدنيا الواجب عرضها في جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة فيما يلي:[3]

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، والذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- إيرادات الأنشطة العادية.
- الإيرادات المالية والأعباء المالية.
- مصاريف المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر الغير عادية (إيرادات ومصاريف).
- النتيجة الصافية للدورة قبل توزيع الأرباح.

---

[1] Imène Besbés, **compta à bloc : 30 fiches de cours et exercices corrigés pour s'initier à la comptabilité générale,** 2eme édition, paris, 2013, p25.

[2] زويتة محمد الصالح، مقال بعنوان: **دور حساب النتائج حسب الطبيعة في قياس أداء المؤسسة**، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، العدد 07، سبتمبر 2012، ص225.

[3] Journal officiel n° :19 du 25/03/2009, arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de la comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, p21.

- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة ولتحديد النتيجة الصافية حسب هذه الطريقة لا بد من تحديد النتائج الجزئية التالية:[1]
- إنتاج الدورة = رقم الأعمال (حـ/70) +إنتاج مخزن (حـ/72) +إنتاج مثبت (حـ/73) + إعانات الاستغلال (ح/74).
- استهلاك الدورة = المشتريات (حـ/60) + الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى (حـ/61+حـ/62).
- القيمة المضافة للاستغلال= إنتاج الدورة + استهلاك الدورة.
- الفائض الإجمالي للاستغلال= القيمة المضافة للاستغلال- أعباء المستخدمين (حـ/63) – الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة (حـ/64).
- النتيجة العملياتية = الفائض الإجمالي للاستغلال+ المنتجات العملياتية الأخرى (حـ/75) + استرجاع خسارة القيمة والمؤونات (حـ/78) – الأعباء العملياتية الأخرى (حـ/65) – المخصصات الاهتلاكات والمؤونات (حـ/68).
- النتيجة المالية = المنتوجات المالية (حـ/76) – الأعباء المالية (حـ/66).
- النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية.
- النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب – الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية والضرائب الأخرى عن النتائج (حـ/695+حـ/698).
- ضرائب أصول مؤجلة وضرائب خصوم مؤجلة (حـ/692+حـ/693).
- النتيجة الغير عادية = نواتج غير عادية (حـ/77) – أعباء غير عادية (حـ/67).
- النتيجة الصافية للسنة المالية= النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة الغير عادية.

[1] مامش يوسف وبوطالب ابراهيم، مداخلة بعنوان: **المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة المحاسبية للمؤسسة على ضوء التشريع الجبائي الجزائري الساري المفعول**، مداخلة مقدمة للملقى الوطني حول الجباية والمحاسبة بين التقارب والاختلاف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، أفريل2017.

- **طريقة حسابات النتائج حسب الوظيفة:** تحدد النتيجة الصافية للمؤسسة من خلال حسابات النتائج حسب الوظيفة بالمرور بالخطوات التالية:[1]

- **هامش الربح الإجمالي:** وهو الفرق بين رقم أعمال الدورة والمتمثل في مبيعاتها من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة، مواد أولية ومختلف استهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات بحيث: هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال – تكلفة المبيعات.
- **النتيجة العملياتية:** هامش الربح الإجمالي + المنتجات العملياتية الأخرى – التكاليف التجارية – الأعباء الإدارية – الأعباء الأخرى العملياتية.
- **النتيجة العادية قبل الضريبة** = النتيجة العملياتية – مصاريف المستخدمين ومخصصات الاهتلاك + نواتج مالية – أعباء مالية.
- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية**= النتيجة العادية قبل الضريبة – الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية – الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.
- **النتيجة الصافية للسنة المالية**= النتيجة الصافية للأنشطة العادية – الأعباء الغير عادية + النواتج الغير العادية.

مع ضرورة الإشارة إلى أنه في حال اختيار طريقة حسابات النتائج حسب الوظيفة فإنه ينبغي إعطاء معلومات إضافية في الملحق حول طبيعة الأعباء خاصة فيما يخص الاهتلاك، التدهورات، ونفقات المستخدمين.[2]

ويمكن عرض حسابات النتائج حسب الوظيفة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

---

[1] مامش يوسف، **دراسة تحليلية للضريبة المؤجلة على الأرباح**، أطروحة دكتوراه، إدارة الأعمال، علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2013–2014، ص189.

[2] زويتة محمد الصالح، **مرجع سبق ذكره**، ص226.

ثانيا- النتيجة الجبائية: تعد النتيجة الجبائية الوعاء الضريبي وهي نتيجة محسوبة انطلاقا من النتيجة المحاسبية للسنة المالية وذلك بإجراء بعد التعديلات الضرورية المنصوص عليها في القوانين الجبائية الجزائرية.

1-تعريف النتيجة الجبائية:

تعرف النتيجة الجبائية على أنها: "النتيجة الخاضعة للضريبة، والتي لا تتطابق مع النتيجة المحاسبية جراء بعض التعديلات الخاصة بإعادة إدماج بعض الأعباء الغير قابلة للخصم وخصم بعض النتائج (الإيرادات) الغير خاضعة للضريبة".[1]

وفي تعريف آخر نصته المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة رقم 02 على أنه: " يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية عند اختتام وافتتاح الدورة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة ضريبية وتضاف لها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركات خلال الدورة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير والاستهلاكات المالية والمؤونات المبررة"[2]، هذا فيما يخص تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات الميزانية.

أما فيما يخص تعريفها من خلال حسابات النتائج فإن نفس المادة 140 في فقرتها الأولى تنص على أنه: " تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية لمختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، أخذا بعين الاعتبار التشريع والتنظيم الجبائيين الساري المفعول، المحققة من طرف كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لنفس المؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازل عن عناصر الأصول سواء خلال فترة الاستغلال أو في نهايتها."[3] بناء على التعاريف السابقة نستنتج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية المتحصل عليها وفقا لما تقتضيه القواعد المحاسبية المطبقة بعد إدراج بعض التعديلات عليها والمتعلقة بإضافة بعض الأعباء الغير قابلة للخصم، وطرح بعض الإيرادات

---

[1] مامش يوسف، **مرجع سبق ذكره**، ص191.

[2] المادة 140-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

[3] المادة 140-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

الغير خاضعة للضريبة، وفقا للقواعد الجبائية المطبقة، تتم هذه التعديلات في الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية (أنظر الملحق01). وتكون العلاقة كالتالي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات – التخفيضات.

أي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية +الأعباء المدمجة (القانون الجبائي لا يسمح بطرح بعض الأعباء) – التخفيضات (القانون الجبائي لا يفرض ضريبة على بعض المبالغ التي تدخل في تحديد الربح المحاسبي) – العجز المالي السابق (الخسارة).[1]

2- الأعباء القابلة للخصم وفق القواعد الجبائية والشروط التي تحكمها:

تحكم هذه الأعباء القابلة للخصم شروط معينة، والتي تتمثل في:

1.2- **الشروط العامة لخصم الأعباء:** تنقسم إلى شروط شكلية وأخرى موضوعية.

- **الشروط الشكلية:** تتمثل أهم الشروط الشكلية الواجب توفرها في الأعباء ليقبل خصمها جبائيا فيما يلي:

ب- أن يكون العبء فعليا ومبررا بالمستندات الثبوتية المحررة قانونيا،[2] يلزم هذا الشرط أن يكون العبء فعلي، أي أنه حدث فعلا بالإضافة إلى أنه مبرر بالوثائق الثبوتية والسندات القانونية، التي تؤكد حدوثه بالدورة المعنية بالقيمة المحددة، كالفواتير والعقود والمستندات، ووصول التسديد ...إلخ.

ت- تسجيل العبء في محاسبة المؤسسة. حسب مقتضى هذا الشرط وحتى يكون العبء محل خصم من النتيجة الصافية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، لابد أن يكون مقيدا في القيود

[1] بن ربيع حنيفة وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ج2، ص280.

[2] المادة 140 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024، المعدلة بموجب المادة 42 من قانون المالية 2022.

المحاسبية الخاصة بالأعباء وقبل انقضاء المدة المحددة للتصريح الجبائي بالنتيجة المحاسبية للمؤسسة، وإلا فستحرم المؤسسة من تخفيضه من الوعاء الضريبي في حالة عدم تسجيله.[1]

ث- إعداد الكشوف الخاصة بالأعباء، يفرض القانون الجبائي على المكلفين بالضرائب ضرورة إبراز بعض المصاريف مثل الاهتلاكات والمؤونات في جداول خاصة ترفق بالتصريح السنوي للنتيجة، حتى تكون قابلة للخصم وهذا طبقا للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على ما يلي: " المكلفين بالضرائب ملزمون بأن يسجلوا على الاستثمارات التي تعدها وتقدمها الإدارة: مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها، ولا سيما ملخص عن حساب نتائج ونسخة من حصيلتهم وكشفا للمصاريف العامة، حسب طبيعتها والاهتلاكات المالية والأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الاهتلاكات المالية والأرصدة، جدولا للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة، كشفا للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني المذكور وكشف مفصل للتسبيقات المرفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات ".[2]

- **الشروط الموضوعية:** يمكن ذكر أهم الشروط الموضوعية لخصم العبء والمنصوص عليها في التشريع الجبائي في النقاط الأساسية التالية:

أ – يجب أن يحدث العبء انخفاض في قيمة الأصل الصافي لكي يمكن خصم العبء، لابد أن يكون له أثرا سالبا على قيمة الأصل الصافي، ويترجم هذا الأثر إما عن طريق انخفاض قيمة عنصر من عناصر الأصول أو عن طريق زيادة قيمة الديون من دون أن ينتج أي مقابل في الميزانية، وعليه لا تعتبر كأعباء قابلة للخصم، الأعباء التي تؤدي إلى الزيادة في قيمة الأصول كالحيازة على التجهيزات، أو تلك التي تقضي إلى انخفاض قيمة الديون مثل: إلغاء دين معين نتيجة التسديد النهائي للقرض.

ب – أن يكون العبء مستخدما لمصلحة المؤسسة، بمعنى أنه لقبول خصم العبء فإنه يشترط أن يكون مستعملا لأغراض موجهة مباشرة لتسير شؤون المؤسسة، وذلك في إطار نشاطها الاستغلالي

---

[1] مامش يوسف، **مرجع سبق ذكره**، ص193.

[2] المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدلة بموجب المادة 79 من قانون المالية لسنة 2024.

العادي، وبالتالي فإن النفقات الشخصية لا تمتاز بطابع قابلية الخصم مثل: الضرائب والرسوم الشخصية، مبلغ إيجار مسكن خاص. أما عن الأعباء التي تكتسي الطابع المزدوج، بمعنى أنها تجمع بين المصلحة الشخصية ومصلحة المؤسسة كالأعباء الخاصة بصيانة سيارة تستعمل لأغراض المؤسسة ولأغراض شخصية، فإنه من الضروري إبراز الجزء الذي يدخل في إطار نشاط المؤسسة، والذي يعتبر قابلا للخصم من الوعاء الضريبي.

ج – أن يكون العبء مدرج ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها: وفقا لهذا الشرط فإن الأعباء التي يقبل خصمها هي فقط تلك التي نشأت خلال الدورة، بغض النظر عن تاريخ دفعها، ومنه فإن الأعباء الموافقة لنفقات مستقبلية (أي لم يتم دفعها في نهاية الدورة) يتم أخذها بعين الاعتبار خلال الدورة التي تم في غضونها الالتزام بها، أما الأعباء الموافقة للنفقات الحالية ولكنها ترتبط بدورات لاحقة، فينبغي تأجيل خصمها إلى الدورات التي ستتحقق فيها وفقا لمبدأ استقلالية الدورات.[1]

د – النشاطات ذات الطابع الثقافي والمتعلقة ب:

- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة.
- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفضها.
- توعية الجمهور وتحسيسه في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي.
- إحياء المناسبات التقليدية المحلية والمهرجانات الثقافية للمؤسسة أو في إطار النشاطات التي تساهم في ترقية الموروث الثقافي ونشر الثقافة وترقية اللغتين الوطنيتين.

هـ – مصاريف التكفل المدفوعة من قبل المؤسسة بدل طرف ثالث والتي لها علاقة بالنشاط الممارس.

و – مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني للسنة المالية المتعلقة بها.

ي – الأعباء القابلة للخصم في حدود معينة: هناك بعض الأعباء القابلة للخصم في حدود معينة، أي أن المشرع الجبائي الجزائري وضع لها حدود أو سقف معين كالتالي:[2]

---

[1] مامش يوسف، **مرجع سبق ذكره**، ص193.

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023، المادة 169– 170– 171، ص ص 66–67.

- الهدايا ذات الطابع الإشهاري، بحيث يجب ألا يتعدى قيمة الواحدة 1000 دج أو في حدود مبلغ إجمالي قدره 500,000 دج خمسمائة ألف دينار.
- الإعانات والتبرعات الممنوحة لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني على ألا تتعدى قيمتها السنوية أربعة ملايين دينار (4.000.000 دج).
- مصاريف حفلات الاستقبال (الاطعام، الفندقة والعروض) والمثبتة بأنها متعلقة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/ أو الطبيعيين، وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج).
- النفقات المتعلقة بالترويج الطبي للمواد الصيدلانية وشبه الصيدلانية في حدود 1 % من رقم الأعمال السنوي.
- الأعباء المستوفاة لشروط الخصم والتي تفوق مبلغ فاتورتها قيمة مليون دينار 1.000.000 دج مع احتساب كل الرسوم المسددة عن طريق الدفع نقدا في حساب بنكي أو بريدي.
- حصة ايجارات المركبات السياحية التي لا تتعدى 200.000 دج سنويا ومصاريف صيانتها على ألا تتعدى 20.000 دج عن كل مركبة.
- النفقات المصروفة في إطار البحث والتطوير داخل المؤسسة والنفقات المصروفة في إطار برنامج الابتكار المفتوح مع المؤسسات الحاصلة على علامة "مؤسسة ناشئة" أو "حاضنة أعمال" في حد أقصاه (30%) من مبلغ هذا الربح وفي حدود سقف مائتي مليون دينار (200.000.000 دج).

2.2- **الأعباء القابلة للخصم:** بالإضافة إلى الشروط السابقة لخصم الأعباء تتمثل الأعباء التي يمكن خصمها للحصول أو لتحديد الربح الخاضع للضريبة، فيما يلي:

- تكلفة شراء المواد والسلع المستهلكة، المصاريف العامة بما فيها من مصاريف الإيجار وأجور العمال وأتعاب الوسطاء والمستخدمين الخارجين عن المؤسسة ومصاريف الصيانة والتنقلات والاشتراكات ...إلخ، المصاريف المالية، الضرائب والرسوم ذات الطابع المهني ماعدا الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضاعفة المضافة

وجميع الغرامات والزيادات والمصادرات أيا كانت طبيعتها الناتجة عن مخالفة الأحكام القانونية، الاهتلاكات، المؤونات.

ملاحظة: فرض المشرع الجبائي الجزائري على المؤسسات تطبيق نظام الاهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات،[1] غير أنه يمكن للمؤسسة اختيار الاهتلاك المتناقص أو المتزايد حسب الشروط المحدد في المادة 174-2 و174-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[2]

- يشترط أن يكون التثبيتات المطبق عليها الاهتلاك مقيدة محاسبيا خلال الدورة وظاهرة في الجداول الملحقة للاهتلاكات المرفقة بالتصريح السنوي للنتيجة.
- وحسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي حددت سقفا لحساب الاهتلاك:[3]

أ- يمكن تسجيل العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 60.000 دج خارج الرسم وتعتبر كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتعلقة بها.

ب-إن قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهتلاك المالي القابلة للخصم، تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء للوحدة قدرها 3.000.000 دج، ثم أنه لا يطبق هذا السقف في حالة كانت هذه السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.

- لكي تكون المؤونة قابلة للخصم لا بد أن تتوفر على الشروط التالية:[4]

أ- التسجيل الفعلي للمؤونة في محاسبة المؤسسة.

ب- يجب تسجيل المؤونة في كشف المؤونات وخسائر القيمة بالمبالغ التي شكلت لأجلها، حسب ما تنص عليه المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

---

[1] المادة 174-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدلة بموجب المادة 12 من قانون المالية لسنة 2010.

[2] المادة 174-2 و174-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدلة بموجب المادة 12 من قانون المالية لسنة 2010.

[3] المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدلة بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2023.

[4] قطاف نبيل، **مرجع سبق ذكره**، ص ص145-146.

ت- يجب أن تكون المؤونة مشكلة لمواجهة أعباء أو خسائر.

ث- يجب أن تكون محددة بدقة وبوضوح أي بصفة دقيقة وليست جزافية.

ج- يجب أن يكون العبء أو الخسارة محتملة الوقوع.

ح- يجب أن يكون احتمال وقوع الخسارة أو تحمل العبء مرتبط بحدث وقع خلال الدورة.

3- الإيرادات الخاضعة للضريبة: هي الإيرادات الخاضعة للضريبة الناتجة عن مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء كانت ناتجة عن النشاط العادي والمتمثلة في:

-رقم الأعمال خارج الرسم المحقق من طرف المؤسسة من مبيعات البضائع ومبيعات المنتجات المصنعة أو الخدمات المقدمة.

- الإيرادات الإيجارية للعقارات المدرجة في أصول المؤسسة خاضعة للضريبة.

- الإيرادات المالية المتمثلة في حواصل الأسهم والسندات، الديون ولودائع والكفالات فهي خاضعة للضريبة.

- الإيرادات الناتجة عن التنازل عن حقوق الملكية كبراءات الاختراع أو ترخيص باستخدام علامات التصنيع .... إلخ هي إيرادات خاضعة للضريبة أيضا.

- فوائض القيمة: وهي الإيرادات الناتجة عن الفرق الموجب بين سعر التنازل عن الأصل الثابت القابل للاهتلاك والقيمة الباقية (القيمة المحاسبية الصافية عند تاريخ التنازل) لنفس الأصل الثابت القابل للاهتلاك المتناول عنه.[1] وهو نوعان:

أ- فائض القيمة قصير المدى: هي فائض القيمة الناتج من التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ ثلاث سنوات أو أقل.[2] ويخضع هذا الإيراد بحسب مبلغه في حدود 70% من هذا الفائض،[3] بحيث يوجد تخفيض 30%.

---

[1] مامش يوسف، **مرجع سبق ذكره**، ص211.

[2] المادة 172-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

[3] المادة 173-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

ب- فائض القيمة طويلة المدى: هي فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من ثلاث سنوات.[1] ويخضع هذا الإيراد بحسب مبلغه في حدود 35% من هذا الفائض،[2] بحيث يوجد تخفيض 65%.

ملاحظة: في حال أن المؤسسة قررت والتزمت إعادة استثمار فوائض القيمة المحققة في شكل تثبيتات قبل انقضاء أجل أقصاه ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ اختتام هذه السنة المالية. فإن مبلغ هذه الفوائض يخصم من الربح الخاضع للضريبة، أما في حال انقضاء المدة ولم تلتزم المؤسسة بإعادة الاستثمار، فإن هذه فوائض تنقل إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها الأجل المذكور (3سنوات).[3]

- الإعانات: هي إحدى مصادر التمويل التي بموجبها تستفيد المؤسسة من موارد مالية في شكل مساعدات مالية غير قابلة للسداد، بغض النظر عن مصدر تمويلها الذي يمكن أن تمثله الدولة، الجماعات المحلية أو أي طرف عمومي أخر، وهي تمنح للمؤسسة لأغراض عدة ولأسباب متعددة.[4]

أ- **إعانات التجهيز:** موجهة لكي تستفيد المؤسسة من اكتساب ممتلكات معينة أو إنشاءها، وإعانات الاستغلال هي إعانات ممنوحة موجهة لغرض تغطية النقص في بعض نواتج الاستغلال، أو بهدف تحقيق سياسة دعم الأسعار.

ب- **إعانة التوازن:** هي موجهة للمؤسسات الخاسرة لمساعدتها على تغطية خسارتها، وتشجيع المؤسسة على مواصلة نشاطها الاقتصادي والاجتماعي.[5]

وحسب المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه تدخل ضمن نتائج السنة المالية:

---

[1] المادة 172-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

[2] المادة 173-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

[3] المادة 173-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

[4] مامش يوسف، **مرجع سبق ذكره**، ص214.

[5] قطاف نبيل، **مرجع سبق ذكره**، ص150.

- إعانات الاستغلال والتوازن في السنة المالية التي تم تحصيلها فيها.[1]
- إعانات التجهيز عند تاريخ دفعها يتم ربطها بأجزاء متساوية بالأرباح الخاضعة للضريبة المحققة في كل سنة من السنوات المالية الخمسة الموالية (أي يتم إضافة كل سنة خمس مبلغ الإعانة للربح الخاضع).[2]

ثالثا – تحديد النتيجة الجبائية وعلاقتها بالنتيجة المحاسبية مع إدخال بعض التعديلات عليها وفقا لما ينص عليه التشريع الجبائي، وهو يحدد كما ذكرنا سابقا بالعلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات – التخفيضات – العجز المالي السابق.

1- **الاستردادات:** وهي الأعباء الغير قابلة للخصم من قبل التشريع الجبائي، ويجب على المؤسسة إعادة دمجها في الربح الذي سوف تفرض عليه الضريبة، تتمثل هذه الأعباء فيما يلي:

– **أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال:** فحسب المادة 169 –1 تنص على أنه:" تعتبر غير قابلة للخصم من أجل تحديد النتيجة الجبائية مختلف تكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال"[3] لذا يعاد دمجها.

أ- حصص الهدايا غير قابلة للخصم: نصت المادة 169 – 1 على أن حصص الهدايا المختلفة غير قابلة للخصم ماعدا التي لها طابع إشهاري، ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها 1000 دج، وفي حدود مبلغ إجمالي قدره خمسمائة ألف دينار (500.000 دج).[4]

ب- الإعانات والتبرعات ومصاريف حفلات الاستقبال ومصاريف التكفل: كل هذه المصاريف هي غير قابلة للخصم وتعتبر كاستردادات للربح الخاضع للضريبة ما عدا:[5]

---

[1] المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدلة بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2021.

[2] قطاف نبيل، **مرجع سبق ذكره**، ص150.

[3] المادة 169–1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدلة بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2023.

[4] **نفس المرجع**.

[5] **نفس المرجع**.

* الإعانات والتبرعات الممنوحة لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم يتجاوز مبلغ سنوي قدره أربع ملايين دينار جزائري (4.000.000 دج).

* مصاريف الحفلات المثبتة قانونا ارتباطها المباشر باستغلال المؤسسة.

*مصاريف التكفل الذي له علاقة بالنشاط الممارس.

ت- مصاريف الإشهار المالي:[1] حدد السقف المسموح به لخصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين، وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج).

ث- الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم: كالضرائب الناتجة من التحقيق الجبائي حيث تقوم الإدارة الضريبة من خلال الدور الفردي بتلخيص التصحيحات الضريبية التي توصلت إليها من التحقيق، والتي على المؤسسة أن تدفعها إلى مصلحة الضرائب وهي تعبر عن مخالفتها لمسك محاسبة نظامية أو عدم مراعات أحكام القانون الجبائي أو الاثنين معا.[2]

ج- **اهتلاك السيارات السياحية:** إن قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهتلاك المالي القابلة للخصم، تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء قدرها 3.000.000 دج للوحدة، كما أن سقف3.000.000 دج لا يطبق إذا كانت السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة، وحسب هذه المادة فإن الفرق بين الاهتلاك المحاسبي المحسوب على أساس تكلفة الحيازة بكل الرسوم والاهتلاك الجبائي المحسوب على أساس 3.000.000 دج يعاد إدماجه في الربح الخاضع للضريبة يشرط مثلما ذكرنا أن هذه السيارة السياحية لا تكون الأداة الرئيسية لممارسة نشاط المؤسسة.

---

[1] المادة 169-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدلة بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2023.

[2] إيمان يخلف وآخرون، مقال بعنوان: **نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي، المجلد الرابع، العدد الثاني، ديسمبر2017، ص310.

ح- مصاريف البحث والتطوير: تنص المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على أنه تخصم من الربح مصاريف البحث والتطوير في حد أقصاه 30% من مبلغ هذا الربح وفي حدود سقف يساوي 200.000.000 دج، وما تجاوزه يجب إعادة دمجه للنتيجة الخاضعة للضريبة.[1]

خ- المؤونات الغير قابلة للخصم: لقد وضع النظام الجبائي شروط صارمة لقبول المؤونات المخصومة، فكل المؤونات المخصومة والتي لا تستوفي الشروط الشكلية والموضوعية وكذلك التي وظفت جزئيا في مجال غير مطابق لتخصيصها أو أصدرت بدون غرض فإنه يعاد دمجها للربح الخاضع للضريبة.[2]

د- الاهتلاكات الغير قابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقد القرض الإيجاري (المستأجر): اختلف التشريع المحاسبي مع التشريع الجبائي في هذه النقطة، فالتشريع المحاسبي اعتبر المؤجر مالك للعين المؤجرة في عملية الإيجار التمويلي فتعين عليه تسجيله كأصل ثابت وتطبيق الاهتلاك الجبائي عليه، أما التشريع الجبائي فاعتبر المستأجر مستأجرا للعين المؤجرة فقط وعليه تسجيل المبالغ المدفوعة للمؤجر كتكلفة، لذا للحصول على النتيجة الخاضعة للضريبة وجب إعادة إدماج مبالغ الاهتلاكات المتعلقة بهذا التثبيت المؤجر.

ذ- الاهتلاك: كل مخصصات الاهتلاكات التي لا تطبق فيها الشروط المنصوص عليها في المادتين 141 و174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعاد دمجها في النتيجة الخاضعة للضريبة.

هـ- خسائر القيمة: تعتبر خسائر القيم على التثبيتات المعاد تقييمها بالقيمة العادلة غير القابلة للخصم، وبالتالي يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.[3]

و- استردادات أخرى: وهي الاستردادات التي لم يحددها المشرع الجبائي بدقة، وتتمثل في كل الأعباء، التي تحملتها المؤسسة والتي لا تتعلق بنفقات الاستغلال العادي للمؤسسة كالمصاريف

---

[1] المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدلة بموجب المادة 11 من قانون المالية لسنة 2023.

[2] قطاف نبيل، **مرجع سبق ذكره**، ص152.

[3] يخلف إيمان وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص6.

الشخصية والضرائب الشخصية للشركاء أو المسيرين أو المدراء، فبالتالي هذه الأعباء يعاد دمجها ضمن النتيجة الخاضعة للضريبة.

2- **التخفيضات:** وهي الإيرادات المعفاة من الضريبة والتي يجب تخفيضها أو خصمها من النتيجة الخاضعة للضريبة فالتشريع المحاسبي الجابي يمنح الحق يخصمها قبل فرض الضريبة وأهم هذه التخفيضات:

أ-**فائض القيمة الناتج عن التنازل عن أحد عناصر الأصول الثابتة:** إن التشريع المحاسبي اعتبر كل فوائض القيمة إيرادات إضافية تدمج أو تزيد من النتيجة المحاسبية بعكس التشريع الجبائي فقد أعفى جزء من فوائض القيمة من الضريبة، والمتمثلة في:[1]

- 30 % من فائض القيمة قصير المدى.
- 65 % من فائض القيمة طويل المدى.

وبالتالي فإن هذه النسب من التخفيض تطرح من النتيجة الخاضعة للضريبة.

ب-**حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات المسعرة في البورصة:** يعفى هذا النوع من الإيرادات من الضريبة لأجل مدته (5) خمس سنوات ابتداء من 01 جانفي 2019.[2] لذا تخصم هذه الإرادات من النتيجة الخاضعة للضريبة لأنها معفية منها.

ت-**الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقد الإيجار (المقرض المؤجر):** وفق المادة 135-2 من النظام المحاسبي المالي تسجل العين المؤجرة لدى المستأجر كأصل ويستفيد من الاهتلاك. وتسجل عند المؤجر كدين في حساب القروض والحسابات الدائنة، أما التشريع الجبائي لا يعترف إلا بالملكية القانونية للأصل وبالتالي أن المؤجر هو من يحق له الاستفادة من الاهتلاك فإذا سجلت كدين في محاسبة المؤجر حسب التشريع المحاسبي فلة الحق في تخفيض النتيجة بمبلغ الاهتلاك المطبق.

ث- **تكملة الإهتلاك:** هو عبارة عن الفرق بين الاهتلاك الجبائي والاهتلاك المحاسبي وقد يكون الاهتلاك الجبائي أكبر من الاهتلاك المحاسبي، و يحدث هذا في بعض الحالات خاصة عندما

---

[1] المادة 173-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

[2] الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة الصادر عن المديرية العامة للضرائب، جوان 2021، ص17.

مدة الاهتلاك الجبائي أقل من مدة الاهتلاك المحاسبي، فمثلا مدة اهتلاك المركبات حسب التعليمات والمذكرات الجبائية يحدد بخمس سنوات، فإذا طبق المكلف مدة أطول ففي هذه الحالة يكون الإهتلاك الجبائي أكبر من الإهتلاك المحاسبي ، وعليه فإن المكلف يستفيد من تخفيض الفرق بين الاهتلاكين (في الخمس سنوات الأولى من استعمال هذا التثبيت) من النتيجة الخاضعة للضريبة.[1]

ج- **العجز المالي السابق:** نصت المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: " في حالة تسجيل عجز في السنة المالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان الربح غير كافي لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز".[2] معناه أن المشرع الجبائي سمح بطرح العجز من الربح الخاضع للضريبة للسنة الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.

من خلال ما سبق نستنتج أن العلاقة بين النتيجتين هي أن النتيجة المحاسبية هي نقطة انطلاق للحصول على النتيجة الجبائية، وأن النتيجة الجبائية ما هي إلا نتيجة محاسبية معدلة وفق ما ينص عليه القانون الجبائي بدمج بعض الأعباء التي لا يقبل المشرع الجبائي بخصمها وخصم بعض الإيرادات التي لا يأخذها المشرع الجبائي بعين الاعتبار الى حين تحققها أي قبضها.

---

[1] قطاف نبيل، **مرجع سبق ذكره**، ص156.

[2] المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدلة بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2010.

المبحث الثالث: قراءة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل.

ظهر هذا المعيار سنة 1979م حيث قامت IASC بنشره لكن لم يبدأ تطبيقه إلى غاية جانفي 1981 حيث بدأ العمل به، وقد تم تجديده في 1996 و2000،[1] يتناول هذا المبحث قراءة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل بما أنه المعيار الذي استنبط منه المشرع الجزائري الضرائب المؤجلة، وقد نشأ هذا المعيار نتيجة الاختلاف بين التشريع المحاسبي والتشريع الجبائي.

المطلب الأول: هدف ونطاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 وأهم المصطلحات المرتبطة به.

نتطرق في هذا المطلب لأهداف هذا المعيار ومجال تطبيقه، وأهم التعاريف المرتبطة به قبل البدء في دراسته.

الفرع الأول: هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، ونطاق تطبيقه.

- يهدف هذا المعيار الدولي إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسائلة الأساسية في ذلك كيف يتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة،[2] وفق ما يلي:[3]

أولا – الطريقة التي يتم بها التسجيل المحاسبي لما ينتج عن القانون الضريبي حاليا ومستقبلا.

1- استرجاع (أو تسوية) في المستقبل للقيمة المحاسبية للأصول (الخصوم) الضريبة التي تمت محاسبتها في ميزانية المؤسسة.

2- عمليات وأحداث الفترة التي تمت محاسبتها في القوائم المالية للمؤسسة.

---

[1] شوقي طارق، مقال بعنوان: **الضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر –دراسة حالة مؤسسة ENPC سطيف**، مجلة إنارة للدراسات الاقتصادية الإدارية والمحاسبية، جامعة فرحات عباس–سطيف، المجلد 01/ العدد 01، 2020، ص57.

[2] عادل جعنيط، مقال بعنوان: **أثر تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS12 من خلال الإفصاح، الاعتراف والقياس على جودة القوائم المالية –دراسة ميدانية لآراء عينة من المتخصصين في المحاسبة والجباية**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة عاشور زيان– الجلفة، المجلد 07، العدد 01، 2021، ص 1022.

[3] قبايلي محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص52.

ثانيا – المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة الناتجة عن الخسائر والقروض الجبائية غير المستخدمة.

ثالثا – كيفية عرض ضرائب الدخل في القوائم المالية.

رابعا – المعلومات الواجب الإفصاح عنها والمتعلقة بضرائب الدخل.

- يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار على:[1]

أولا– محاسبة مختلف الضرائب على النتيجة.

ثانيا– الضرائب على النتيجة والمتضمنة لجميع الضرائب المحلية والأجنبية المستحقة على الأرباح الخاضعة، والضرائب على النتيجة المتضمنة أيضا للضرائب المقتطعة من المصدر، والتي تدفع من قبل المؤسسات التابعة أو الزميلة أو المشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيع الأرباح للمؤسسة الأم.

ثالثا– محاسبة الفروقات المؤقتة الناتجة عن الدعم أو الإعفاءات الضريبية الاستثمارية.

الفرع الثاني: أهم المصطلحات المرتبطة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

سنتطرق في هذا الفرع لتعريف أهم المصطلحات المتعلقة بضرائب الدخل وفق ما نصه المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

أولا– الربح المحاسبي: هي النتيجة المتعلقة بالفترة قبل طرح مصروف الضريبة.

ثانيا– الربح الخاضع (الخسارة الضريبية): هو ربح (خسارة) الفترة، ويتم تحديدها وفقا للقانون الذي وضعته الإدارة الضريبية، وعلى أساسه يجب دفع (استرداد) ضريبة الدخل.

ثالثا– عبء (إيراد) الضريبة: هي مساوية للمبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة مضافا إليها الضريبة المؤجلة المدرجة في تحديد نتيجة الفترة.

[1] Journal officiel de l'union européenne, ias12 impôts sur le résultat, publier le29/11/2008, p53.

رابعا– الضريبة المستحقة: هو مبلغ الضريبة عن الأرباح المحققة الواجبة الدفع (أو الاسترداد) من الربح الجبائي (الخسارة الجبائية لسنة النشاط).[1]

خامسا – الضريبة المؤجلة: هي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية تدرج في القوائم المالية المتعلقة بتلك السنة.

1– **الضريبة المؤجلة أصول:** هي مبلغ الضريبة على الأرباح المدفوعة مقدما للسلطات الضريبة ومن المتوقع استردادها أو خصمها من الضرائب على الأرباح للفترات اللاحقة.[2]

2– **الضريبة المؤجلة خصوم:** هي الضريبة على الأرباح المستحقة عن الفترة الحالية إلا أنها واجبة السداد بموجب قانون الضريبة خلال الفترات المستقبلية، وهي مرتبطة بالفروقات المؤقتة بين الإثبات المحاسبي والجبائي للأعباء والمصاريف.[3]

سادسا – العبء أو الإيراد الضريبي: هو القيمة الإجمالية التي يتضمنها ربح أو خسارة الفترة المتضمنة كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة.

سابعا – الفروقات الزمنية: تختلف التشريعات الجبائية عن التشريعات المحاسبية في حساب الربح الخاضع للضريبة، فبعض الأعباء تكون إما غير قابلة للخصم عند محاسبتها ولكن يتم ذلك في وقت لاحق، وبعض الأعباء يتم خصمها قبل محاسبتها، ونفس الشيء بالنسبة لإيرادات قد تكون خاضعة للضريبة حاليا وليس عند محاسبتها، وبعض الإيرادات لا يتم إخضاعها عند محاسبتها ولكن يتم ذلك في وقت لاحق.

كل هذا ينتج لنا فروقات زمنية مؤقتة تخلق حيز للضريبة المؤجلة، هذه الضريبة (الضريبة المؤجلة) تضاف إلى الضرائب المستحقة تعطي لنا العبء الضريبي للدورة.

---

[1] **Ibid**, p53.

[2] طالب حسين سهام، مقال بعنوان: **تأثير الضرائب المؤجلة على النتيجة المحاسبية والجبائية للدورة**، مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، جامعة ابن خلدون– تيارت، المجلد 04، العدد 02، 2021، ص 348.

[3] قبايلي محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص54.

العبء الضريبي = الضرائب المستحقة ± التغير في الضريبة المؤجلة (حـ/692 وحـ/693).

تنقسم هذه الفروقات الزمنية إلى نوعين:

1- **فروقات مؤقتة خاضعة:** هي فروقات مؤقتة سوف ينجم عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المالية المقبلة وذلك عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية المعدلة (المسجلة) للأصل أو الالتزام.

2- **فروق المؤقتة قابلة للخصم:** حسب الفترة (5) من المعيار المحاسبي الدولي12 (ضرائب الدخل)، فيما يتعلق بالضريبة المؤجلة، هي فروق مؤقتة سوف ينجم عنها مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات القادمة وذلك عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية المعدلة (المسجلة) للأصل أو الالتزام.[1]

3- **الفروق الدائمة:** هي الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي والتي تنتج من اختلاف معالجة بعض العمليات بين قواعد التشريع الضريبي وقواعد المعايير المحاسبية، بحيث لا تنعكس الفروق الدائمة على الفترات اللاحقة.

المطلب الثاني: محاسبة الضرائب المستحقة والمؤجلة، قياسها، عرضها والإفصاح عنها وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل.

سنعرض في هذا الفصل أهم النقاط التي تنظم طريقة المعالجة المحاسبية للضريبة المستحقة والمؤجلة طرق قياسها، عرضها والإفصاح عنها وفق ما تمليه نصوص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل.

[1] Wolfgang dick et Missonier piera, **comptabilité financière en IFRS,** 2eme édition, édition pearson, France, 2009, p219.

الفرع الأول: محاسبة الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل على طريقة المعالجة المحاسبية للضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة وفق ما يلي:

أولا- محاسبة الضرائب المستحقة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12:[1]

- يتم محاسبة ضرائب الدورة والدورات السابقة كخصوم في حال عدم دفعها، أما إذا تم دفعها خلال الفترة أو الفترات السابقة (تسبيقات)، فإن الفائض عن المبلغ الواجب الدفع (الضريبة على الأرباح) لهذه الدورات يجب محاسبتها كأصل.
- يتم تقييم الضرائب المستحقة للدورة والدورات السابقة باستخدام معدلات الضريبة والقوانين الجبائية المطبقة أو القريبة من التطبيق عند تاريخ إقفال الحسابات.
- التسجيل المحاسبي للضرائب المستحقة في حساب النتيجة كإيراد أو عبء محاسبي، إلا إذا نشأ عن أحداث أو عمليات تمت محاسبتها خارج النتيجة الصافية، سواء في النتيجة الإجمالية أو مباشرة في الأموال الخاصة لنفس الفترة أو لفترات أخرى أو الناتجة عن تجميع المؤسسات.
- مزايا متعلقة بالخسائر الجبائية تستطيع ترحيلها إلى الوراء لاسترجاع الضرائب المستحقة للفترات السابقة يجب محاسبتها كأصول واجبة التحصيل ولا تدرج كضرائب مؤجلة.

ثانيا – محاسبة الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12:

يجب محاسبة الضرائب المؤجلة في إيرادات أو أعباء الدورة، ضمن النتيجة الصافية للدورة، باستثناء إذا كانت ناتجة عن عمليات أو أحداث تمت محاسبتها خارج النتيجة، سواء في عناصر النتيجة الإجمالية أو مباشرة في الجانب المدين أو الدائن من الأموال الخاصة.[2]

---

[1] قبايلي محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص57.

[2] قبايلي محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص57.

1- محاسبة الضرائب المؤجلة أصول وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12: هناك 3 حالات لمحاسبة الضرائب المؤجلة أصول حسب ما ينصه المعيار الدولي ضرائب الدخل تتمثل في:

أ- الحالة العامة: يتم الاعتراف (التسجيل المحاسبي) بالضريبة المؤجلة أصول مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل الوقوع لطرح الفروق المؤقتة منه، مالم تكون الضريبة المؤجلة أصول ناتجة عن:[1]

- شهرة سالبة تعالج كدخل مؤقت.
- الاعتراف الأولي بأصول أو خصوم في عملية تتصف بأنها ليست اندماج الأعمال أو في وقت حدوثها لم تؤثر على الربح المحاسبي أو الربح الجبائي.

ب- حالة ترحيل الخسائر أو قروض إلى الأمام: يجب أن يسجل محاسبيا الضريبة المؤجلة أصول من أجل الخسائر الضريبة والخصومات الضريبية الغير مستخدمة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية مقابلها لاستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية.[2]تقوم المؤسسة بأخذ المعايير التالية في الاعتبار عند تخمين احتمال تحقق ربح ضريبي تستخدم مقابله الخسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية:[3]

- ما إذا كان لدى المؤسسة فروق ضريبية مؤقتة تعود لنفس السلطة الضريبية والمؤسسة الخاضعة للضريبة والخصومات الضريبية غير المستخدمة ضدها من قبل أن تنتهي مدتها.
- ما إذا كانت المؤسسة ستحقق أرباح ضريبية قبل انتهاء مدة الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

- ما إذا كانت الخسائر الضريبية غير المستخدمة تنشأ عن أسباب محددة من غير المتوقع أن تتكرر.

---

[1] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعايير المحاسبية الدولية**، المعيار المحاسبي الدولي 12، عمان، شركة مطابع الخط، الفقرة 24، ص ص 217-218.

[2] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، فقرة 34، ص221.

[3] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، فقرة 34، ص221.

– ما إذا كانت فرص التخطيط الضريبي متوفرة وستخلق ربح ضريبي في الفترة التي يمكن أن يستخدم فيها الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

ت– الحالة الخاصة بأصل ضريبي مؤجل متعلق بالمساهمات: يجب على المؤسسة أن تعترف بالضريبة المؤجلة أصول لكل الفروق الزمنية المؤقتة، المتعلقة بالمساهمة في مؤسسات تابعة أو فروع أو مؤسسات زميلة فقط عند احتمال أن الفروقات الزمنية يتم عكسها في المستقبل المنظور، ويوجد ربح خاضع يمكن أن تنسب إليه هذه الفروقات الزمنية.[1]

2–محاسبة الضرائب المؤجلة خصوم وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12:

تتم محاسبة الضرائب المؤجلة خصوم وفق المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل وفق الحالات التالية:[2]

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

ب– الحالة الخاصة بالقيم المحاسبية للمساهمات: تنتج الفروقات الزمنية عند اختلاف القيم المحاسبية للمساهمات في الفروع والمؤسسات الزميلة، المؤسسات المشتركة في دفاتر الشركة الأم مع القواعد الجبائية، وقد تتعلق بوجود أرباح غير موزعة لدى الفروع، المؤسسات الزميلة، المؤسسات المشتركة، أو تغيرات في أسعار الصرف عندما تقع المؤسسة الأم وفروعها في دول مختلفة، أو وجود

---

[1] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، فقرة 39، ص223.

[2] قبايلي محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص59.

تدني في قيم الاستثمار في الشركة الزميلة وتخفيضها إلى القيمة القابلة للاسترداد. ويجب تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم في كل الحالات السابقة للفروقات الزمنية المتعلقة بالاستثمار الصافي في شركة أخرى، ما عدا مراقبة المؤسسة الأم، المستثمرة، المشاركة في عقد مشترك للتاريخ الذي تنعكس فيه الفروقات الزمنية (تحكمها ومراقبتها لسياسة توزيع الأرباح)، هذا في حالة ما إذا كانت هذه التوزيعات خاضعة للضريبة حسب قوانين التشريع المحلي.

الفرع الثاني: قياس وعرض الضرائب المستحقة والمؤجلة وفق المعيار المحاسبي 12 ضرائب الدخل.

يتم قياس وعرض الضرائب المستحقة والمؤجلة وفق ما ينصه المعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدخل كالتالي:

أولا – قياس الضرائب المستحقة والمؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.[1]

1- يجب قياس خصوم (أصول) الضريبة المستحقة للفترات الجارية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعه (استرداده) من السلطات الضريبية باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية، أو السارية فعلا لتاريخ الإغلاق.

2- يجب قياس الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة بموجب معدلات الضرائب المتوقع أن تنطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الخصم بناءا على معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلا بتاريخ الإغلاق.

ثانيا – عرض الضرائب المستحقة والمؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12:

يتم عرض ضرائب الدخل في القوائم المالية للمؤسسة وفق الشروط التي حددها المعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدخل كالتالي:[2]

---

[1] Journal officiel de l'union européenne, **op-cit**, § 46, page 62.

[2] قبايلي محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص64.

1- عرض الضرائب في الميزانية:

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

2- إجراء عملية المقاصة عند عرض الميزانية:

- يجب إجراء عملية المقاصة بين أصول وخصوم الضريبة المستحقة، إذا كان للمؤسسة حق قانوني ساري المفعول بإجراء عملية المقاصة للمبالغ المسجلة محاسبيا من جهة، ومن جهة أخرى وجود نية لتسوية المبلغ الصافي أو تحقيق الأصول وتسوية الخصوم في آن واحد.

- ووجب على المؤسسة أيضا إجراء مقاصة بين أصول وخصوم الضرائب المؤجلة، فقط إذا كان المؤسسة حق قانوني نافذ بإجراء المقاصة بين أصول وخصوم الضرائب المستحقة من جهة، وتلك أصول وخصوم الضرائب المؤجلة تخص ضرائب الدخل لنفس المؤسسة الخاضعة، أو لمؤسسات خاضعة مختلفة التي لها النية في تسوية الخصم والأصل في نفس الوقف في كل دورة لاحقة عند انتظار مبالغ هامة لأصول أو خصوم ضرائب مؤجلة سيتم تسويتها أو استرجاعها.

مثلا: لا يمكن إجراء المقاصة في الحالتين التاليتين:

أ- الضرائب المؤجلة خصوم المؤسسة (س) إلى الإدارة الجبائية في الجزائر مع الضرائب المؤجلة أصول لنفس المؤسسة المتعلق نشاطها في تونس.

ب-الضرائب المؤجلة خصوم للشركة الأم مع الضرائب المؤجلة أصول لفرعها (شركة تابعة لها)، ولو كانت نفس الإدارة الجبائية التي تخضعان لها.

الفرع الثالث: المعلومات الواجب الإفصاح عنها وفق العيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل.

تتمثل المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملحق الخاص بالقوائم المالية حسب ما ينصه المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل في النقاط التالية:[1]

أولا – يجب الإفصاح بشكل منفصل عن بعضها البعض مكونات أعباء (إيرادات) الضريبية وتضم هذه المكونات ما يلي:

1- أعباء (إيرادات) الضريبية المستحقة.
2- كل التعديلات المحاسبية في الفترة عن الضريبية المستحقة من فترات سابقة.
3- مبلغ العبء (الإيراد) الضريبي المؤجل الذي يعود إلى نشوء وانعكاس الفروق المؤقتة.
4- مبلغ عبئ (إيراد) الضريبي المؤجل الذي سببه تغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.
5- مبلغ المنفعة المتأتي من خسائر ضريبية غير معترف بها أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض عبء الضريبة المستحقة أو مصروف الضريبة المؤجلة.
6- العبء الضريبي المؤجل الناشئ عن تخفيف أو انعكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل.
7- مبلغ عبئ (إيراد) الضريبة الذي يعود إلى التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الأساسية والتي تدخل في تحديد الربح أو الخسارة للفترة (نتيجة المحاسبة).

ثانيا- إجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود أضيفت لحساب حقوق المالكين.

ثالثا- عبء أو إيراد الضريبة الذي يعود للبنود الغير عادية المعترف بها خلال الفترة.

رابعا – شرح العلاقة بين عبئ (إيراد) الضريبة والربح المحاسبي في إحدى أو كلا الشكلين التاليين:

[1] Journal officiel de l'union européenne, **op-cit**, § 79-80-81 et 82, p p 68-69.

1- مقارنة رقميته بين عبئ (إيراد) الضريبة وناتج ضرب الربح المحاسبي في معدل الضريبة المطبق.

2- مقارنة رقميته بين متوسط معدل الضريبة الفعلي مع المعدل الضريبة المطبق مفصحا كذلك عن أساس احتساب معدل الضريبة المطبق.

خامسا – شرح التغيرات في معدل الضريبة المطبق بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة.

سادسا – مبلغ (وتاريخ انتهاء إن وجد) للفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع، والخسائر الضريبية غير المستخدمة والتي لم تعترف بالضرائب مؤجلة أصول عنها في الميزانية.

سابعا – المبلغ الإجمالي للفروقات المؤقتة المتعلقة بالمساهمات في المؤسسات التابعة والفروع والحصص في المؤسسات الزميلة، والعقود المشتركة والتي لم تسجل محاسبيا الضرائب المؤجلة خصوم.

ثامنا– الإفصاح بشكل منفصل عن كل فرق مؤقت وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة:

1- مبلغ الأصول أو الخصوم الضريبية المؤجلة المسجلة محاسبيا في الميزانية لكل فترة معروضة.

2- مبلغ الضريبة المؤجلة أصول أو خصوم المعترف بها في قائمة الدخل، إذا لم يكن هذا واضحا من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية.

تاسعا – بخصوص العمليات الغير مستمرة، أعباء الضريبة التي تعود إلى:

1- ربح أو خسارة عدم الاستمرار.

2- الربح والخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة للفترة، مع المبالغ المقابلة للفترات السابقة المعروضة.

عاشرا – على المؤسسة أن تفصح عن مبلغ الضريبة المؤجلة وعن طبيعة الأدلة الداعمة للتسجيل المحاسبي عندما:

1- يكون استخدام الضريبة المؤجلة أصول معتمدة على أساس الأرباح الخاضعة مستقبلا أكبر من الأرباح الناتجة عن تسديد الفروقات المؤقتة.

2- وأن تكون المؤسسة تحملت خسائر خلال الفترات السابقة ويقوم التشريع الجبائي بتبديلها بضريبة مؤجلة أصول.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل للضرائب على النتيجة وفق النظام الجبائي الجزائري. ثم انتقلنا إلى دراسة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي لنجد أن النظام الجبائي يتوافق مع النظام المحاسبي المالي في غالبية مبادئ تسجيل الإيرادات والنفقات، ولا يتوافق معه في البعض الآخر، ما خلق فجوة بينهما ناتجة بالأساس عن فروق زمنية مؤقتة تعالج بالضريبة المؤجلة والتي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل.

إن الربح الجبائي الذي تقوم الإدارة الجبائية بفرض الضريبة على الأرباح عليه يتم حسابه انطلاقا من الربح المحاسبي مع إجراء بعض التعديلات عليه كإضافة الاستردادات المتمثلة في المصاريف الغير قابلة للخصم، وطرح التخفيضات المتمثلة في الإيرادات الغير مقبولة جبائيا، دون أن ننسى طرح العجز الجبائي إن وجد، تتمثل هذه الاستردادات والتخفيضات في فروق دائمة ليس لها أي أثر جبائي مستقبلا وفروق مؤقتة لها أثر جبائي في الدورة الحالية أو الدورات اللاحقة.

وفي قراءة لمختلف نصوص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل استخلصنا أن المعيار جاء لإيضاح بعض المفاهيم وطريقة القياس والعرض والإفصاح عن ضريبة الدخل بشطريها المتمثلين في الضريبة المستحقة والمتمثلة في الضريبة على الأرباح والضريبة المؤجلة الناشئة عن الفروق المؤقتة بين الربح الضريبي والربح المحاسبي، في محاولة للالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية عن الاعتراف بالإيرادات والنفقات.

الفصل الثالث

تطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

تمهيد:

في ظل الإصلاحات التي قام بها المشرع المحاسبي الجزائري، وتبنيه لمعايير المحاسبة الدولية من خلال وضعه للنظام المحاسبي المالي، اعتمدت الجزائر الضريبة المؤجلة كتقنية محاسبية تسد الفجوة بين الاختلافات الموجودة بين التشريع الجبائي الذي كان يتكيف مع النظام المحاسبي القديم (المخطط المحاسبي الوطني). فالنظام المحاسبي القديم كان هدفه الأساسي خدمة الإدارة الجبائية بالدرجة الأولى، عكس النظام المحاسبي المالي الذي نستطيع القول عنه بأنه نظام يتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبة، ويقوم بمعالجة العمليات المحاسبية بمنهج منطقي ومبادئ تتماشى مع المبادئ الدولية، بهدف تقديم معلومة مالية أكثر شفافية ومصداقية تخدم مستخدميها وتساعدهم في اتخاذ قرارات صائبة غير مغلوطة.

إن هذه الضريبة ليست كغيرها من الضرائب، فهي ضريبة مستقبلية تنتج عن حالات معينة متعلقة بالاختلاف بين التشريع المحاسبي والتشريع الجبائي. وهي كغيرها من التقنيات لديها مزايا وعيوب سنقوم في هذا الفصل للتطرق لها.

لذا في إطار هذا السياق سيتم التطرق في هذا الفصل لتطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: محاسبة الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: الحالات المنشأة للضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: مزايا، عيوب وآثار تطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: محاسبة الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

تعد الضريبة المؤجلة همزة وصل بين المحاسبة والجباية، فهي آلية تسد الفجوة الحاصلة بين ما ينصه التشريع المحاسبي وما ينصه التشريع الجبائي، لهذا ارتئينا في هذا المبحث للتطرق لإطارها المفاهيمي بصفة عامة وطريقة تقييمها وعرضها محاسبيا وفق ما ينص عليه التشريع المحاسبي الجزائري.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

تبنى النظام المحاسبي المالي آلية الضريبة المؤجلة من معايير المحاسبة الدولية حالها حال باقي نصوصه وتقنياته، لذا سنقوم في هذا المطلب بتقديم تعريف النظام المحاسبي المالي للضريبة المؤجلة، والنطاق الذي حدده هذا الأخير لتطبيق هذه التقنية المحاسبية.

الفرع الأول: تعريف الضريبة المؤجلة.

عرف النظام المحاسبي المالي الضريبة المؤجلة حسب المادة 134 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المتضمن لقواعد التقييم ومدونة الحسابات وطريقة سيرها للنظام المحاسبي المالي، على أنها: " عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح، قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية، فالضريبة المؤجلة هي طريقة محاسبية لإدراج أعباء ضريبية في القوائم المالية المتعلقة بتلك السنة".[1]

وعرفت الضريبة المؤجلة أيضا على أنها: " الاعتراف بجميع الآثار الضريبية للفروق الزمنية، سواء تلك التي نشأت في سنوات سابقة وتنعكس في السنة الحالية، أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية وتنعكس على دورات لاحقة أي الآثار الضريبية للفروق الزمنية المتوقع حدوثها مستقبلا، ويمكن تقدير قيمتها بموثوقية مناسبة".[2]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في25 مارس 2009، العدد 19، **مرجع سبق ذكره**، 134-1 و134-2، ص18.

[2] طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، مصر، الدار الجامعية،2006، ص569.

وفي تعريف آخر للضريبة المؤجلة: " فهي 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 الاعتراف 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 سداد أو استرداد تلك الضرائب وذلك طبقا لمبدأ محاسبي هام وهو مبدأ المقابلة".[1]

وعليه من تعريف النظام المحاسبي المالي للضريبة المؤجلة والتعاريف السابقة، نستخلص ما يلي:[2]

أن الضريبة المؤجلة هي عبارة عن تقنية محاسبية تقوم بإدراج ضريبة على الأرباح مستقبلية التحقق في قوائم المؤسسة، ناتجة عن آثار ضريبة لفروق زمنية مؤقتة ناشئة عن اختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الجبائية لكل من الأعباء والإيرادات التي تساهم في تشكيل نتيجة المؤسسة، وتكون هذه الضريبة إما قابلة للدفع أي ضريبة مؤجلة خصوم، أو قابلة للاسترجاع أي ضريبة مؤجلة أصول، تسجل في الفترة الحالية وتتحقق في دورات لاحقة، وذلك التزاما بتطبيق مبدأ المقابلة. يتم حسابها انطلاقا من المعدلات الضريبية السارية المفعول والمطبقة حسب طبيعة نشاط المؤسسة.

الفرع الثاني: نطاق تطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

طبقا للفقرتين 134-1 و134-2 من النظام المحاسبي المالي، فإن الضريبة المؤجلة هي طريقة محاسبية ذات صلة مباشرة بالمعالجة المحاسبية لعبء الضريبة على الأرباح المتعلقة بعمليات السنة

---

[1] حسوس صديق وشريط صلاح الدين، **مقال بعنوان: الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- دراسات اقتصادية- 31(2)، جامعة زيان عاشور بالجلفة، ص388.

[2] عيسى سماعين، **جباية ومحاسبة المؤسسة – تقنيات جبائية ومحاسبية-**، الجزائر، الصفحات الزرقاء، ط4، جانفي 2023، ص 203.

المالية المرتبطة باستخراج النتيجة المحاسبية لهذه الدورة وقد تكون إما قابلة للدفع أو التحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية.[1] ما يعني أنه تخضع لتطبيق هذه الطريقة وفقا للقانون رقم 07-11:[2]

- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية.

يستثنى من تطبيق هذه الطريقة الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبية العمومية،[3] والمؤسسات الصغيرة جدا والتي لا يتعدى رقم أعمالها، عدد مستخدميها ونشاطها حدا معينا والتي لا تلتزم بمحاسبة مالية مبسطة.[4]

الفرع الثالث: أسباب نشوء الضريبة المؤجلة.

تنشأ الضريبة المؤجلة نتيجة الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، هذه الاختلافات تؤدي إلى ظهور نوعين من الفروقات:

أولا-فروقات دائمة: وهي الفروقات الناتجة عن معالجة بعض العمليات لأغراض ضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها لأغراض محاسبية، كأن يتم استبعاد إيرادات معينة من الخضوع للضريبة أو إعفاء خصم عبئ معين من الضريبة، الأمر الذي يؤدي إلى حدوث فروق دائمة بين الربح المحاسبي

---

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25 مارس 2009، **مرجع سبق ذكره**، 134-1 و134-2، ص18.

[2] الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007 و**المتضمنة للقانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي**، المادة 4، ص3.

[3] مامش يوسف، **مرجع سبق ذكره**، ص218.

[4] الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، **مرجع سبق ذكره**، المادة 5، ص3.

والربح الضريبي، وتتميز هذه الفروق بأنها تؤثر على الدورة التي تحدث فيها فقط دون سواها من الدورات اللاحقة، أي لا يوجد فروض ضريبية مؤجلة.[1]

ثانيا- فروقات مؤقتة: وهي عبارة عن الفروق الناتجة بين قيمة الأصول أو الخصوم الواردة في الميزانية، وقيمتها لأغراض ضريبية.[2]

وتختلف هذه الفروق عن الفروق الدائمة بأن تأثيراتها تمتد للدورات اللاحقة أي ينتج عن هذه الفروق ضريبة مؤجلة في المستقبل. وتنقسم هذه الفروق إلى نوعين:

1- **الفروق المؤقتة الخاضعة:** وهي الفروق الزمنية المؤقتة التي ينتج منها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية وذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول والخصوم.
2- **الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع:** وهي الفروق الزمنية المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية وذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول والخصوم.[3]

الفرع الرابع: أهمية الضريبة المؤجلة.

إن أهمية الضرائب المؤجلة مرتبطة بأهمية المعلومات المتعلقة بمكونات العبء الضريبي للمؤسسة والتي يجب الافصاح عنها في القوائم المالية والمتمثلة أهمها في:[4]

---

[1] يخلف رندة ابتسام، **تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، المجلد 06، العدد 01، 2021، ص519.

[2] Moula Assia, **Problématique de divergence entre la comptabilité selon le scf et la fiscalité : cas d'une entreprise industrielle,** journal of contemporary business and economic studies,université ibn khaldoune-tiaret, vol 06, no 02, 2023, p458.

[3] بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ج2، ص 290.

[4] نقموش عادل، **دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري – دراسة حالات عملية**، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة غرداية، المجلد 05، العدد 02، 2021، ص 171.

أولا- التعرف على العناصر التي ساهمت في تحديد العبء الضريبي، وإجراء المقارنات بين الفترات المالية المختلفة أو المؤسسة والمؤسسات الأخرى المماثلة.

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

ثالثا- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل، حيث أن فحص الجزء المؤجل من مصروف الضريبة على النتيجة يؤدي إلى توفر معلومات تفيد في التعرف على ما إذا كان من المحتمل أن تزيد الضريبة واجبة السداد أو تقل في المستقبل، كما أن الفحص المتأني قد يبرز سياسات المؤسسة المتعلقة برسملة الأعباء، والاعتراف بالإيرادات، وغيرها من السياسات التي قد تؤدي لظهور فروق مؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، ونتيجة لكل ذلك فإنه يمكن التنبؤ بالتخفيضات المستقبلية في الضريبة المؤجلة خصوم والتي تؤدي إلى فقد جزئ من السيولة بسبب زيادة مدفوعات الضريبة الفعلية عن مصروف الضريبة على النتيجة الظاهر في قائمة الدخل (قائمة حسابات النتائج).

رابعا- المساعدة في وضع السياسات الحكومية، فالإفصاح عن المعلومات التي تعكس الآثار الضريبية المترتبة عن الفروق المؤقتة يؤدي إلى التعرف على مقدار الضرائب التي تقدمها المؤسسة بالفعل، وبالتالي التعرف على معدل الضريبة الفعال لها، وهي من الأمور المفيدة لصناعة السياسات الحكومية خاصة عند إعداد الموازنة العامة للدولة، أو عند إدخال بعض التعديلات على التشريعات الضريبية.

الفرع الخامس: الهدف من تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة.

إن الهدف الأساسي من طريقة الإخضاع المؤجل (الضريبة المؤجلة) هو بيان كيفية المعالجة المحاسبية لعبء الضريبة على الأرباح الخاص بالدورة المحاسبية من خلال:[1]

[1] مامش يوسف، **مرجع سبق ذكره**، ص217.

أولا–كيفية تقييم وعرض مركبات عبء الضريبة على الأرباح والمتمثلة في الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة؛

ثانيا–كيفية المعالجة المحاسبية للآثار الجبائية المستقبلية الناتجة خلال الفترة من الفروقات المؤقتة، والتي يمكن أن تكون إما أصول ضريبية مؤجلة أو خصوم ضريبية مؤجلة؛

ثالثا–بيان شروط الاعتراف بالفروقات الزمنية الناتجة من التفاوت الزمني بين التقييد المحاسبي للإيراد أو العبء، والأخذ بعين الاعتبار لهذا الإيراد أو العبء في حساب النتيجة الجبائية طبقا لقانون الضرائب الساري المفعول.

المطلب الثاني: أنواع الضرائب المؤجلة وتسجيلها المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

إن الفروقات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي والمؤدية إلى ظهور الضريبة المؤجلة تخلق نوعان من هذه الضريبة علينا تحديدهما، ليكون باستطاعتنا التمييز في تسجيل هذه العمليات محاسبيا.

الفرع الأول: أنواع الضريبة المؤجلة.

بالرجوع إلى النظام المحاسبي المالي وكسابقه المتمثل في المعيار المحاسبي رقم 12 ضرائب الدخل فإنه يمكن التمييز بين نوعين أساسيين من الضرائب المؤجلة أحدهما يتعلق بالأصول (أصل ضريبي مؤجل كحق للشركة على عاتق إدارة الضرائب) والآخر يتعلق بالخصوم (التزام ضريبي مؤجل كدين على عاتق الشركة لصالح إدارة الضرائب).

أولا– ضريبة مؤجلة أصول:

هي عبارة عن مبلغ الضرائب على الأرباح المسددة خلال السنة الجارية والقابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية والتي تكون ناتجة عن وجود فروقات مؤقتة قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية. حيث يتعين دمجها إلى النتيجة المحاسبية للدورة الحالية من أجل تحديد النتيجة الجبائية. وقد أدرجها المشرع حسب النظام المحاسبي المالي في حساب 133 ضرائب

مؤجلة أصول في الجانب المدين مقابل جعل حساب 692 فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول في الجانب الدائن.[1]

ثانيا- ضريبة مؤجلة خصوم:

هي مبلغ الضريبة على الأرباح الناشئة خلال السنة والقابلة للدفع في الفترات المستقبلية. والتي تكون ناتجة عن وجود فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية، حيث يتعين خصمها من النتيجة المحاسبية للدورة الحالية من أجل تحديد النتيجة الجبائية. وقد أدرجها المشرع حسب النظام المحاسبي المالي في حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم في الجانب الدائن مقابل جعل حساب 693 فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم في الجانب المدين.

يمكن أيضا التمييز بينهما وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (03-01): التمييز بين الضريبة المؤجلة أصول والضريبة المؤجلة خصوم.

الفرق المؤقت عبارة عن:	القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية
عبء	ضرائب مؤجلة أصول	ضرائب مؤجلة خصوم
إيراد	ضرائب مؤجلة خصوم	ضرائب مؤجلة أصول

المصدر: عيسى سماعين، **مرجع سبق ذكره**، ص204.

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

وضع المشرع المحاسبي الجزائري قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والذي جاء بالحسابات الأساسية في المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة:[2]

[1] عيسى سماعين، **مرجع سبق ذكره**، ص204.

[2] بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ج2، ص293.

الحساب 133 ضريبة مؤجلة أصول: جاء هذا الحساب للإفصاح عن الضريبة المؤجلة الواجب استردادها في الفترات اللاحقة.

الحساب 134 ضريبة مؤجلة خصوم: جاء هذا الحساب للإفصاح عن الخصوم الضريبية المؤجلة الواجب تسديدها في الفترات اللاحقة.

الحساب 692 فرض ضريبة مؤجلة أصول: جاء هذا الحساب لتقييد عملية استرداد مبلغ الضريبة المؤجلة الواقعة على عاتق المؤسسة.

الحساب 693 فرض ضريبة مؤجلة خصوم: جاء هذا الحساب من أجل تقييد عملية تسديد مبلغ الضريبة الواقعة على عاتق المؤسسة.

أولا-التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة أصول:

تتم المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة أصول وفق النظام المحاسبي المالي بتسجيل الحساب 133 ضريبة مؤجلة أصول في جهة المدين يقابله الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول في جهة الدائن، عند تاريخ الاقفال وفق قاعدة التشريع الجبائي، دون حساب التحيين ووفق:[1]

1- الفوارق التي بين النواتج أو المصروفات في المحاسبة وأخذها بعين الاعتبار في القاعدة الضريبية.

2- الخسائر الضريبية أو الديون الضريبية المؤجلة حيث يتم تسجيلها في الأرباح الضريبية أو الضريبية المستقبلية الممكنة.

3- عند الإقصاء أو التسويات المنجزة في إطار إعداد الكشوف الدائمة المجمعة.

[1] شوقي طارق، **مرجع سبق ذكره**، ص64.

4- ويتم إعادة تقويمه عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم المعني بالفروقات الزمنية بين القيمة المحاسبية والقاعدة الجبائية بعكس القيد أي بجعل الحساب 692 فرض ضريبة مؤجلة أصول مدينا وحساب 133 ضرائب مؤجلة أصول دائنا.[1]

ثانيا- التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة خصوم:

تتم المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة خصوم وفق النظام المحاسبي المالي بتسجيل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم في جهة المدين يقابله الحساب 134 ضريبة مؤجلة خصوم جهة الدائن، وفي نهاية كل سنة مالية يتم إعادة تقويم الضرائب المؤجلة خصوم عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم الذي تنسب إليه الفروقات الزمنية مقابل الحسابات نفسها بعكسها أي بجعل الحساب 134 ضريبة مؤجلة خصوم مدينا يقابله الحساب 693 فرض ضريبة مؤجلة خصوم دائنا.[2]

يمكن تلخيص كل ما ذكرناه سابقا في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-02): التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

	ضرائب مؤجلة أصول	ضرائب مؤجلة خصوم
عند التسجيل	من ح/ 133 إلى ح/ 692	من ح/693 إلى ح/134
عند إقفال الدورة	**في حالة الارتفاع:** من ح/ 133 إلى ح/ 692 **في حالة الانخفاض:** من ح/ 692 إلى ح/ 133	**في حالة الارتفاع:** من ح/ 693 إلى ح/134 **في حالة الانخفاض:** من ح/134 إلى ح/693

المصدر: يخلف رندة ابتسام، **مرجع سبق ذكره**، ص525.

[1] قبايلي محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص60.

[2] **نفس المرجع**، ص61.

المطلب الثالث: تقييم الضريبة المؤجلة، عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية.

بعد الإحاطة بمفهوم الضريبة المؤجلة، نطاق تطبيقها، الهدف منها، أنواعها وطريقة تسجيلها محاسبيا، سنقوم بالتطرق للطرق المتاحة لقياس الضريبة المؤجلة وطريقة عرضها الافصاح عنها في القوائم المالية، كل هذا وفق ما ينصه التشريع المحاسبي الجزائري.

الفرع الأول: طرق إثبات الضريبة المؤجلة.

هناك طريقتان لإثبات الضريبة بحيث أن كل واحدة من هاتين الطريقتين تؤدي إلى تأثير مختلف على الإفصاح المحاسبي للضريبة المؤجلة في القوائم المالية.

أولا- طريقة التأجيل: هي طريقة تقوم على أساس الاعتراف بالآثار الضريبية الناتجة عن الفروق المؤقتة التي تظهر خلال السنة الجارية وحدها، سواء كانت نشأت لأول مرة أم نشأت في سنوات سابقة، أما الآثار الضريبية الناتجة عن الفروق التي من المتوقع أن تنشأ مستقبلا فيؤجل الاعتراف بها لحين ظهورها. فوفقا لهذه الطريقة فإنه يحسب مصروف ضريبة الدخل عن السنة على أساس صافي الربح المحاسبي ، على حين تحسب الضريبة الجارية واجبة الدفع على أساس صافي الربح الضريبي، والفرق بينهما يمثل الضريبة المؤجلة (مدينة أو دائنة) ويتم تسويتها عندما تنعكس الفروق المؤقتة بجعل الحساب دائنا بالزيادة في الضريبة المستحقة في السنوات المقبلة نتيجة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة والتي تنشأ في نهاية السنة الجارية، ويجعل الحساب مدينا بالزيادة في الضريبة المستحقة في السنوات المقبلة نتيجة الفروق المؤقتة القابلة للخصم في نهاية تلك السنة.[1] وبالتالي فإن طريقة التأجيل هي طريقة موجهة نحو قائمة الدخل ، وبالرغم من أنها طريقة كانت مقبولة ومعتمدة من طرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الأصلي، فهي الآن لا يعترف بها من طرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المعدل.[2]

---

[1] محمد عبد العزيز محمد خليفة، **القياس والإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية (دراسة تطبيقية)**، مصر، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2010، ص56.

[2] خالد عارجي ومحمد طالبي، مقال بعنوان: **المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة المؤجلة (دراسة حالة توضيحية)**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 02، المجلد 10، العدد 1، جوان 2021، ص215.

ثانيا– طريقة الالتزام: وفقا لهذه الطريقة فإنه يتم حساب مصروف ضريبة الدخل من خلال عنصرين هما الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة، والتي تتمثل في أصول وخصوم الضريبة المؤجلة، والتي تعترف بكل الآثار الضريبية للفروق المؤقتة، سواء التي نشأت في سنوات سابقة وتنعكس في السنة الحالية أو التي تنشأ في الفترة الحالية أو المتوقع حدوثها مستقبلا ويمكن تقدير قيمتها بموثوقية مناسبة.[1] تعرف طريقة الالتزام بأنها الطريقة الوحيدة المقبولة عموما وهي موجهة نحو قائمة الميزانية ومقبولة من طرف التشريع المحاسبي الجزائري.

الفرع الثاني: تقييم الضريبة المؤجلة.

يتم تقييم الضرائب المؤجلة بتحديد وقياس مبالغ الفروق الضريبية المؤقتة وتعيين معدل أو سعر الضريبة الساري في تلك الفترة.

أولا– تحديد وقياس الفروق الضريبية المؤقتة:

يمكن حساب وقياس مبالغ الفروق الضريبية المؤقتة، وتحديدها من خلال مدخل الميزانية وطريقة الأساس الضريبي، أو من خلال مدخل وطريقة المصروف والإيراد. ويقصد بالأساس الضريبي "القيمة المتعلقة بأي أصل أو خصم للأغراض الضريبية". ومن المفترض أن يكون لكل أصل أو خصم أساس ضريبي متعلق به، حتى لو كان هذا الأساس يساوي صفر. ويمكن تحديد الأساس الضريبي بإعداد قائمة الميزانية الضريبية مقابلة لقائمة الميزانية التي تم إعدادها للأغراض المحاسبية. تتضمن قائمة الميزانية الضريبية الأسس الضريبية لجميع الأصول والخصوم التي تم الاعتراف بها في قائمة الميزانية المحاسبة، ومع ذلك يكون لها أساس ضريبي. ومن ناحية أخرى قد يصعب تحديد الأساس الضريبي لبعض الأصول أو الخصوم المعترف بها في الميزانية المحاسبية.[2]

---

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، مصر، الإسكندرية، الدار الجامعية، الجزء الرابع، د.ط، 2008، ص507.

[2] جمال كامل محمد، **أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2011، ص167.

1- **الأساس الضريبي للأصل:**[1] هو القيمة التي سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية في المستقبل مقابل المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة التي تحدث عند استرجاع القيمة الدفترية لهذا الأصل. ما يعني أنه إذا كانت هذه المزايا الاقتصادية غير خاضعة للضريبة، فإن الأساس الضريبي لهذا الأصل يكون مساويا لقيمته الدفترية وعليه فإنه لتحديد وحساب وقياس قيمة الفروق الضريبية للأصول يتم مقارنة الأساس الضريبي للأصل مع أساسه المحاسبي، بحيث يؤدي إلى ضريبة مؤجلة أصول أو ضريبة مؤجلة خصوم، كما يلي:

الفروق الضريبية للأصل= الأساس المحاسبي للأصل – الأساس الضريبي للأصل.

- فإذا كانت النتيجة موجبة، فإنها تصنف إلى أنها تؤدي إلى ضريبة مؤجلة خصوم.
- وإذا كانت النتيجة سالبة، فإنها تصنف إلى أنها تؤدي إلى ضريبة مؤجلة أصول.

2- **الأساس الضريبي للخصم:** هو القيمة الدفترية لهذا الخصم منزوعا منها أي مبالغ تتعلق بهذا الخصم سوف تخصم للأغراض الضريبية في الفترات المستقبلية، وبالنسبة للإيراد المحصل مقدما يكون أساسه الضريبي عبارة عن قيمته الدفترية مخصوما منها أي مبالغ من هذا الإيراد، لن يكون خاضعا للضريبة مستقبلا. وعليه فإنه من أجل تحديد وحساب وقياس قيمة الفروق الضريبية للخصوم،[2] يتم مقارنة الأساس الضريبي للالتزام مع أساسه المحاسبي ثم تصنف هذه الفروقات إلى فروق تؤدي إلى ضريبة مؤجلة أصول، أو فروق تؤدي إلى ضريبة مؤجلة خصوم كما يلي:

الفروق الضريبية للخصم = الأساس المحاسبي للخصم – الأساس الضريبي للخصم.

- فإذا كان الناتج موجبا، فإنه يؤدي إلى ضريبة مؤجلة أصول.
- وإذا كان الناتج سالبا، فإنه يؤدي إلى ضريبة مؤجلة خصوم.

---

[1] **نفس المرجع**، ص168.

[2] **نفس المرجع** ، ص ص 168-169.

ثانيا- معدل الضريبة المستعمل لقياس الضريبة المؤجلة:

بعد تحديد الأساس الضريبي ثم تحديد الفروق المؤقتة القابلة للخصم والخاضعة للضريبة، يأتي إشكال معدل الضريبة المستعمل لقياس الضريبة المؤجلة.

1- **معدل الضريبة الجاري:** بحيث تقوم المؤسسة بتقييم الضريبة المؤجلة للدورة و الدورات السابقة باستخدام المعدلات والقواعد الجبائية المطبقة أو القريبة من التطبيق عند تاريخ الاقفال، فالضرائب المؤجلة هي تأجيل ديون أو حقوق مستقبلية، لذا يجب تقييمها في نهاية كل دورة محاسبية على أساس المعدلات المنتظرة خلال الدورة التي سيتحقق فيها الأصل الضريبي المؤجل أو يسوى فيها الخصم الضريبي المؤجل، وعموما تغيير المعدلات أو التنظيمات الجبائية يكون وفق القوانين المعلنة وإصدار قوانين جديدة تنظم الضريبة على الأرباح في مشروع قانون المالية السنوي أو التكميلي، لذا يجب تقييم الضرائب المؤجلة وفق المعدلات والقواعد الجبائية لمشروع قانون المالية الأخير عند نهاية الفترة حالها حال الضريبة الجارية.[1]

2- **معدل الضريبة الجاري مع التسويات:** وفقا لهذا المعدل يتم قياس الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة السارية عند نشأة الفروق المؤقتة مع تعديل قيم أرصدة الضرائب المؤجلة الظاهرة في قائمة الميزانية، وفقا للتغيير في معدلات الضريبة من خلال إجراء التسويات اللازمة.[2]

3- **معدل الضريبة المتوقع:** وفقا لهذا المعدل يتم قياس الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة المتوقع سريانه عند انعكاس الفروق المؤقتة، وليس عند نشأتها، بحيث يتم استخدام معدلات الضرائب المتوقع أن تكون مطبقة في الفترة التي يتحقق من خلالها الوفر الضريبي، أو تسدد خلالها الضرائب بالزيادة، استرشادا بمعدلات الضرائب وقوانين الضرائب التي صدرت حتى تاريخ إعداد الميزانية أو في طريقها للإصدار.[3]

---

[1] شوقي طارق، **مرجع سبق ذكره**، ص65.

[2] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص50.

[3] محمد عبد العزيز محمد خليفة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص42-43.

وبعد تحديد المعدل يتم حساب الضريبة المؤجلة وفق العلاقة التالية:[1]

الضريبة المؤجلة أصول = الفروق المؤقتة القابلة للخصم x معدل الضريبة.

الضريبة المؤجلة خصوم = الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة x معدل الضريبة.

ثالثا- مراجعة الضريبة المؤجلة:

بناء على مبدأ الحيطة والحذر فإنه لا يتم تسجيل الضريبة المؤجلة ولاسيما الضريبة المؤجلة أصول إلا إذا كانت هناك احتمالية تحميلها وتسويتها من الأرباح المستقبلية. وهذا ما جاء به المعيار الدولي رقم 12 ضرائب الدخل. وفي نهاية كل سنة مالية يجب مراجعة قيمة هذه الضريبة المؤجلة تبعا للتغير في احتمالية الحصول على أرباح مستقبلية، فيتم تسجيل الضريبة المؤجلة أصول غير المعترف بها سابقا بالقدر الذي يصبح فيه من المحتمل الحصول على أرباح مستقبلية من شأنها استرداد هذه الضريبة.[2] وعلى المؤسسة تخفيض قيمة الضريبة مؤجلة أصول، عندما يكون من غير المحتمل أكثر من المحتمل تحقيق ربح جبائي كافي يكون متاح للاستخدام جزء أو كل مزايا هذه الضريبة المؤجلة أصول، يتم محاسبة هذا التخفيض في الأموال الخاصة وليس حساب النتيجة، لأنه متعلق بخسائر السنوات السابقة أو أرباحها، التي تم تخفيضها مسبقا في انتظار استرجاع هذه الأصول الضريبية المؤجلة مستقبلا لمحو هذه الفروق الزمنية، عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم المتعلق بها، لذا يتم محاسبته في النتيجة المرحلة (الحساب11 الترحيل من جديد)، ويكون التسجيل المحاسبي للتخفيض الجزئي أو الكلي للأصول الضريبية المؤجلة بجعل الحساب 133 ضريبة مؤجلة أصول مدينا يقابلها حساب 11 الترحيل من جديد دائنا. أما في حال تغير الظروف لاحقا وأصبح من المحتمل تحقيق ربح جبائي كافي لاستخدام ضريبة مؤجلة أصول، التي تم تخفيض قيمتها جزئيا أو كليا في السابق، يجب استرجاع تلك التخفيضات بنفس المبدأ (جزئيا أو كليا)، ويكون التسجيل

---

[1] جمال كامل محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص171.

[2] بلخير بكاري وخضير خبيطي، مقال بعنوان: **العلاقة المحاسبية الضريبية بين النظرية وواقع المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية لسنة 2014**، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، المجلد 16، العدد 16، 2016، ص 247.

المحاسبي بقلب تقييد الحسابات السابق، أي بجعل الحساب 11 الترحيل من جديد مدينا وحساب 133 ضريبة مؤجلة أصول دائنا.[1]

رابعا- التحيين:

هو قاعدة تقييم مطبقة تستند على الواقع الاقتصادي بتحيين القيم استنادا إلى تدني قيمة النقود بمرور الزمن. رغم أن النظام المحاسبي المالي أوجب على المؤسسة بأن تقوم بتحيين العديد من الأصول والخصوم، كالمؤونات والأعباء والإيرادات وتكلفة دخول الأصول التي تم شرائها على الحساب...الخ. إلا أنه لم يرخص أو بالأحرى لم يذكر تحيين الضريبة المؤجلة أصول وخصوم، ويرجع ذلك أساسا إلى تعقد تكلفة إعداد وتقدير الاستحقاق الموثوق به لامتصاص الفروق الزمنية.

الفرع الثالث: العرض والإفصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية.

يجب العرض والإفصاح عن الضريبة المؤجلة بشكل منفصل عن الضريبة الجارية في القوائم المالية للمؤسسة،[2] لكن قبل هذا علينا تبيان الفرق بين العرض والإفصاح المحاسبي.

أولا- تعريف العرض والإفصاح المحاسبي:

1- يقصد بالعرض المحاسبي تبويب وترتيب البنود في القوائم المالية، كتبويب عناصر الأصول في قائمة الميزانية إلى أصول ثابتة وأصول جارية، وكذلك تبويب عناصر الخصوم إلى رؤوس أموال، خصوم غير جارية وخصوم جارية. نفس الطريقة فيما يخص تبويب الإيرادات والمصروفات في جدول حسابات النتائج في مجموعات رئيسية حسب طبيعتها أو وظيفتها.
2- أما الإفصاح المحاسبي فهو أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها عن مصادر الأموال واستخداماتها بما يفيد الحكم عليها من وجهة نظر المستثمرين عن حساب معدل العائد على الأسهم، وهي تهم الدولة لغرض الضرائب، والدائنين لبيان مدى قدرة المؤسسة على سداد ديونها، بالإضافة إلى معلومات تفيد الإدارة الداخلية للمؤسسة في

[1] شوقي طارق، **مرجع سبق ذكره**، ص66.

[2] Patrick Morgenstern, **les impôts différés,** collection pratiques d'experts, 1ére édition, groupe revue Fiduciaire, 2011, p135.

الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء، وأي معلومات أخرئ ملائمة عند اتخاذ قراراتهم الرشيدة.[1] وبتعريف مختضر هو أن الإفصاح المحاسبي يمكن من نشر وإتاحة المعلومات المالية من خلال القوائم المالية أو الإيضاحات المتممة لها في الملحق.

ثانيا- عرض الضريبة المؤجلة في حساب النتائج:

1- يتم عرض الضرائب الجارية والمؤجلة في قائمة حساب النتائج (الربح والخسارة)، ما عدا تلك الناجمة عن العمليات والأحداث التي يتم محاسبتها مباشرة في عناصر النتيجة الإجمالية أو الأموال الخاصة.

2- العبء أو الإيراد الضريبي يجب عرضه بشكل منفصل في حساب النتيجة، أي أن يفصل بين الأعباء المتعلقة بالضرائب المؤجلة والأعباء أو الإيرادات المتعلقة بالضرائب الجارية.[2]

ثالثا- عرض الضريبة المؤجلة في الميزانية:

1- يتم عرض أصول وخصوم الضريبة بشكل منفصل عن الأصول والخصوم الأخرى، كما أن أصول وخصوم الضريبة المؤجلة يجب أن يتم فصلها عن أصول وخصوم الضريبة المستحقة.

2- عندما تقوم المؤسسة بالفصل بين الأصول والخصوم غير الجارية والأصول والخصوم الجارية في قوائمها المالية، لا يجب تصنيف أصول وخصوم الضريبة المؤجلة كأصول أو خصوم جارية.[3]

رابعا- إجراء المقاصة بين أصول وخصوم الضريبة المؤجلة عند عرض الميزانية:

تتمثل مشكلة الإفصاح عن الضريبة المؤجلة في إمكانية قيام المؤسسة بإجراء مقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة والخصوم الضريبية المؤجلة عند العرض في القوائم المالية. فعلى الرغم من أن الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة تقيم بانفصال يتم التعويض في الميزانية، حيث أنه لابد من أن

---

[1] سعيدي بن شهرة وعمر قمان، مقال بعنوان: **أثر تفادي مشكلات القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية**، مجلة مجاميع المعرفة، المركز الجامعي- تندوف، المجلد 07، العدد 01، أفريل 2021، ص725.

[2] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص 51.

[3] محمد قبايلي، **مرجع سبق ذكره**، ص64.

يكون لديه حق قانوني ملزم من أجل تعويض أصول وخصوم الضرائب المؤجلة عندما يتعلق الأمر بالضريبة على الضريبة المفروضة من طرف السلطات أو الإدارة الضريبية، حيث يمكن للمؤسسة التقاص بين الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة إذا كان لدى المؤسسة ما يلي:[1]

1- حق قانوني واجب النفاذ لتعويض أصول وخصوم الضريبة المؤجلة.

2- أصول الضريبة المؤجلة وخصوم الضريبة المؤجلة المتعلقة بالضريبة على النتيجة المفروضة من طرف نفس السلطة أو الإدارة الضريبية.

3- إذا كانت المؤسسة تنوي سداد الضريبة على أساس رصيد المقاصة أو تحصل على أصل ضريبي مؤجل لسداد الخصم الضريبي المؤجل في نفس الإدارة الضريبية.

4- إذا سمحت السلطة الضريبية بدفع أو استلام مبلغ واحد صاف.

ولا يمكن للمؤسسة إجراء عملية المقاصة في الحالتين التاليتين:[2]

1- الضريبة المؤجلة خصوم لمؤسسة معينة إلى الإدارة الجبائية في الجزائر مع الضريبة المؤجلة أصول لنفس المؤسسة المتعلق نشاطها في تونس مثلا.

2- الضريبة المؤجلة خصوم للشركة الأم مع الضريبة المؤجلة أصول لفرعها (أي شركة تابعة لها)، ولو كانت نفس الإدارة الجبائية التي تخضعان لها.

خامسا- الإفصاح عن الضريبة المؤجلة في الملحق:

على المؤسسة أن تقوم بعرض الضريبة المؤجلة منفصلة عن الضريبة المستحقة (والافصاح عنها في الملحق غير ضروري في حالة تم الافصاح عنها في الميزانية وحساب النتائج).[3] ومن ضمن أهم المعلومات التي يجب أن تظهر في الملحق ما يلي:

---

[1] محمد سهيل عاشور حمادة، **الضريبة المؤجلة وأثرها على الأداء المالي في ضوء السياسات الضريبية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2020، ص52.

[2] محمد قبايلي، **مرجع سبق ذكره**، ص65.

[3] Patrick Morgenstern, **op.cit.**, p 135.

1- وجوب عرض وبشكل منفصل المكونات الأساسية لنفقات أو إيراد الضرائب، حيث يمكن أن تتضمن:[1]

- إيراد أو نفقات الضرائب المستحقة.
- كل تسوية تسجل خلال الفترة الخاصة بالضرائب المستحقة لفترات سابقة.
- مبلغ نفقة أو إيراد الضريبة المؤجلة المتصلة بنشأة الفروقات المؤقتة وانعكاسها.
- مبلغ نفقة أو إيراد الضريبة المؤجلة المتصلة بتغير معدل الضريبة أو تسوية الضرائب الجديدة.
- مبلغ المنافع الناتجة عن العجز الضريبي، القرض الضريبي، أو الفروقات المؤقتة الخاصة بفترة سابقة وغير مسجلة مسبقا والتي تستعمل لتخفيض نفقة الضرائب المستحقة.
- مبلغ المنافع الناتجة عن العجز الضريبي، القرض الضريبي، أو الفروقات المؤقتة الخاصة بفترة سابقة وغير مسجلة مسبقا والتي تستعمل لتخفيض نفقة الضريبة المؤجلة.

2- وجوب عرض العناصر التالية وبشكل منفصل:

- مجموع الضرائب المستحقة والمؤجلة المتعلقة بالعناصر المدينة أو الدائنة في الأموال الخاصة (حقوق المساهمين).
- شرح تعديل معدل الضريبة المطبق مقارنة مع الفترات السابقة.
- مبلغ الفروقات المخصومة، العجز الضريبي والقرض الضريبي، عندما لا يوجد أصل ضريبي مسجل في الميزانية.

المبحث الثاني: الحالات المنشأة للضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

وفق النظام المحاسبي المالي هناك ثلاث حالات رئيسية تنجم عنها ضريبة مؤجلة، تتمثل هذه الحالات في النقاط التالية:[2]

---

[1] محمد سهيل عاشور حمادة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص51-52.

[2] خبيطي خضير، مقال بعنوان: **تقييم واقع التزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بمحاسبة الضرائب المؤجلة (دراسة حالات لسنة 2020)**، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أحمد دراية – أدرار، المجلد 10، العدد 02، جوان 2022، ص184.

1- تفاوت زمني مؤقت بين الإثبات المحاسبي لإيراد ما أو عبئ ما وأخذه في الحسبان في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة (الفروقات المؤقتة)؛

2- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للترحيل إذا كان تحميلها على أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية ممكنا في مستقبل منظور؛

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

المطلب الأول: الضريبة المؤجلة الناتجة عن الفروقات المؤقتة.

تنتج الفروق المؤقتة عن الاختلاف الزمني بين الأحداث المحاسبية والجبائية ما يجعل الربح الخاضع للضريبة إما أكبر من الربح المحاسبي أو أصغر منه، وهذا ما يخلق الضريبة المؤجلة، وبالتالي فإن الفروق المؤقتة من بين أهم الحالات المنشأة للضريبة المؤجلة، لذا سوف نقوم في هذا المطلب بالتفصيل أكثر لمختلف الحالات التي تنتج عنها الفروق المؤقتة.

الفرع الأول: الضريبة المؤجلة الناتجة عن الأعباء الأولية المسجلة في الأموال الخاصة.

عند الانتقال من المخطط المحاسبي المالي إلى النظام المحاسبي المالي كل الأعباء الأولية تم ترصيدها في مدين الحسابات 115 التسوية الناتجة عن تغييرات الطرق المحاسبية و133 ضريبة مؤجلة أصول. الحساب 133 ضريبة مؤجلة أصول يصبح مدين بجعل الحساب 692 فرض ضريبة مؤجلة أصول دائنا سنويا، وفقا لاقتصاد الضريبة المحققة على جزء من الأعباء الأولية المرتبطة بالنتيجة الجبائية للنشاط (وفقا للمادة 85 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009) يجب تسو ية حساب الضريبة المؤجلة أصول على أقصى تقدير نهاية الاقتطاع الضريبي للأعباء الأولية.[1]

الفرع الثاني: الضريبة المؤجلة الناتجة عن إعادة تقييم التثبيتات.

تتمثل التثبيتات في الموجودات المادية الملموسة وغير الملموسة التي تحوزها المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية. والتي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها واهتلاكها إلى أكثر من سنة مالية، وهي تتمثل خصوصا في الممتلكات والتجهيزات

[1] Conseil National de la Comptabilité, **les impôts différés**, Commission de Normalisation des Pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles, Algérie, p p3-4.

والمعدات.[1] ولقد جاء النظام المحاسبي المالي بمفهوم جديد في معالجة التثبيتات وهو التقييم بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية. بحيث عند ظهور إشارات في نهاية الدورة المحاسبية على أن القيمة المحاسبية لبعض التثبيتات تختلف بكثير عن القيمة القابلة للتحصيل (أقصى قيمة بين القيمة الحقيقية وقيمة المنفعة)، تشرع المؤسسة بإجراء اختبار تدني القيمة والذي يليه حساب القيمة القابلة للتحصيل.

– ففي حال كانت القيمة المحاسبية تفوق القيمة القابلة للتحصيل فيتطلب الأمر تسجيل مؤونات وخسائر القيمة على الأصول غير الجارية المعنية.

– وفي حال كانت القيمة المحاسبية أقل من القيمة القابلة للتحصيل فيتطلب الأمر تسجيل فارق إعادة التقييم على الأصول غير الجارية المعنية، والذي يعني تعديل بالزيادة لقيمة الأصل والرفع من الأموال الخاصة للمؤسسة بواسطة الحساب 105 فارق إعادة التقييم، وتعتبر إعادة التقييم حسب النظام المحاسبي المالي الجديد إجراء حر بخلاف ما كان قائما قبل، أين كان إعادة التقييم قانوني حيث يؤسس وفقا لمراسيم تنفيذية تهدف لتصحيح القيم التاريخية للموجودات الواردة في الميزانية كي تقترب من القيم السوقية، وتؤدي عملية إعادة التقييم إلى الزيادة في القيمة الدفترية للأصل وبالتالي ارتفاع حصص الاهتلاكات المستقبلية حيث ينتج عن هذا الإجراء انخفاض في نتائج الدورات المحاسبية اللاحقة. كما أن ناقص أو فائض القيمة الناتجة عن التنازل من الأصل تحسب على أساس المبلغ المعاد تقييمه أي القيمة العادلة للأصل.[2]

أما النظام الجبائي الجزائري وطبقا للمادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنها تنص على أنه: "يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة".[3]

---

[1] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص73.

[2] **المرجع السابق**، ص ص 74–75.

[3] المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمعدل بموجب المادة 10 من القانون المعدل والمتمم لسنة 2009.

وطبقا للمادة 186 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنها تنص على أنه: "لا يدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج من فارق إعادة التقييم ويكون هذا الأخير غير قابل للتوزيع."[1]، مع احترام الشروط التالية:

1- يجب إدراج فارق إعادة التقييم في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم حسب مدونة النظام المحاسبي المالي.
2- مبلغ فائض إعادة التقييم لا يمكن توزيعه كليا أو جزئيا.
3- إذا تم إعادة التقييم ونتج عنه ناقص قيمة فإن ذلك لا يؤثر على النتيجة الجبائية، لعدم اعتباره عبء قابل للخصم جبائيا.

وإذا تم إدراج فارق إعادة التقييم ضمن حساب آخر فإنه يتم دمجه في النتيجة الجبائية مباشرة لا سيما إذا تم:

1- تضمين المبلغ كليا او جزئيا مباشرة في رأسمال المؤسسة.
2- التخصيص الكلي أو الجزئي لمبلغ فائض إعادة التقييم ضمن حساب الترحيل من جديد.

كما أنه إذا تم توزيع فائض إعادة التقييم فسيتم دمج الفائض مباشرة ضمن النتيجة الجبائية للمؤسسة.

وحسب ما جاء في النشرة التوضيحية التي أصدرها مجلس المحاسبة الجزائري والمتعلقة بالضرائب المؤجلة أنه هناك نوعان من إعادة التقييم:[2] – إعادة التقييم النظامي. – إعادة التقييم الحر.

1- إعادة التقييم النظامي هي إعادة التقييم المنصوص عليه من طرف الهيئات القانونية المتمثلة في مصالح الدولة.
2- إعادة التقييم الحر هي إعادة تقييم اختياري تقوم به المؤسسة بصفة مستقلة اختياريا لأغراض اقتصادية، وتماشيا مع الخطط الاستراتيجية للمؤسسة.

---

[1] المادة 186 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمحدث بموجب المادة 04 من قانون المالية لسنة 2019.

[2] Conseil National de la Comptabilité, **op.cit**, p4.

إلا أن كلا هذان النوعان قد يؤدي إلى تأسيس حدث منشأ للضريبة المؤجلة عند القيام به، وبالتالي وجب الاعتراف بها في القوائم المالية للمؤسسة.[1]

إن مظاهر الاختلاف هذه بين ما يمليه النظام الجبائي الجزائري وما يمليه النظام المحاسبي المالي فيما يخص معالجة التثبيتات، تظهر الضرائب المؤجلة عند إعادة التقييم في الحالات التالية:[2]

1- حالة الزيادة في قيمة التثبيتات: مبلغ إعادة التقييم أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت قبل إعادة تقييمه، وعليه تنتج ضرائب مؤجلة خصوم تساوي فارق إعادة التقييم الموجب ضرب معدل الضريبة على أرباح الشركات.

2- حالة انخفاض القيمة المحاسبية للتثبيت: يكون رصيد الحساب 105 فارق إعادة التقييم مدين، ونثبت ضرائب مؤجلة خصوم بالنسبة لفارق التقييم وتكون ضرائب مؤجلة خصوم مدينة.

الفرع الثالث: الضريبة المؤجلة الناتجة عن الاختلاف بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي.

تعرف الاهتلاكات وفق النظام المحاسبي المالي على أنها استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بأصل معنوي أو مادي مدرج ضمن أصول المؤسسة، مالم يتم إدراجه ضمن الموجودات التي تنتجها المؤسسة لنفسها.

يترك النظام المحاسبي المالي للمؤسسة حرية اختيار طريقة الاهتلاك أو تقدير العمر الإنتاجي المناسب لأصولها طويلة الأجل المدرجة في قوائمها المالية. إلا أن حرية الاختيار هذه غير متوفرة في نصوص التشريع الجبائي الجزائري، والذي يفرض على المؤسسة إتباع طريقة اهتلاك واحدة وهي طريقة الاهتلاك الخطي، ولا يعترف نهائيا بطريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج، مع إتاحته لاستثناءات محددة جدا لاستخدام واحد من الأسلوبين: الاهتلاك المتناقص أو الاهتلاك المتزايد

---

[1] صديق حسوس، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري –دراسة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017-2018، ص88.

[2] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص108-109.

لبعض أنواع الأصول المحددة حسب التنظيم، وهذا الاختيار يكون نهائي ولا رجعة فيه إلى غاية انقضاء العمر الإنتاجي للأصل المعني.[1]

كل هذا الاختلاف بين التشريع المحاسبي والتشريع الجبائي يخلق فروقات مؤقتة قد تكون ناتجة عن طريقة الاهتلاك أو مدة الاهتلاك أو حتى عن قاعدة الاهتلاك المطبقة من طرف المؤسسة، يتم معالجته بصفة عامة في إطار الضرائب المؤجلة كالتالي:

1- إذا كان الاهتلاك الجبائي أكبر من الاهتلاك المحاسبي ينتج عنه أن القيمة المحاسبية للأصل أكبر من القيمة الجبائية للأصل وبالتالي ضريبة مؤجلة خصوم.
2- إذا كان الاهتلاك الجبائي أقل من الاهتلاك المحاسبي ينتج عنه أن القيمة المحاسبية للأصل أقل من القيمة الجبائية للأصل وبالتالي ضريبة مؤجلة أصول.[2]

أولا- الاختلاف في طريقة الاهتلاك:

وفق النظام المحاسبي المالي تستخدم المؤسسة طريقة الاهتلاك التي تعكس وتيرة استهلاك المؤسسة للمزايا الاقتصادية للأصل، إما اهتلاك خطي، اهتلاك متزايد، اهتلاك متناقص أو اهتلاك حسب طريقة وحدات الإنتاج، في حين أن النظام الجبائي يفرض استخدام طريقة الاهتلاك الخطي واستثناء طريقة الاهتلاك المتناقص أو المتزايد، ما يخلق فروقات مؤقتة ينجم عنها ضرائب مؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم على حسب طريقة الاهتلاك يفصلها الجدول التالي:

[1] صديق حسوس، **مرجع سبق ذكره**، ص75.

[2] سعيدي بن شهرة، **الضرائب المؤجلة في الجزائر- الأسس النظرية والمتطلبات العملية**، الجزائر، النشر الجامعي الجديد، د.ط، 2022، ص105.

الجدول رقم (03-03): الفروقات المؤقتة الناتجة عن الاختلاف في استخدام طريقة الاهتلاك.

النظام المحاسبي المالي	النظام الجبائي الجزائري	طبيعة الضرائب المؤجلة
استخدام طريقة الاهتلاك المتناقص.	استخدام طريقة الاهتلاك الثابت أو المتزايد.	**القاعدة المحاسبية** أقل من **القاعدة الجبائية** وعليه **ضريبة مؤجلة أصول.**
استخدام طريقة الاهتلاك المتزايد.	استخدام طريقة الاهتلاك الثابت أو المتناقص.	**القاعدة المحاسبية** أكبر من **القاعدة الجبائية** وعليه **ضريبة مؤجلة خصوم.**
استخدام طريقة الاهتلاك الثابت.	استخدام طريقة الاهتلاك المتناقص.	**القاعدة المحاسبية** أكبر من **القاعدة الجبائية** وعليه **ضريبة مؤجلة خصوم.**
استخدام طريقة الاهتلاك الثابت.	استخدام طريقة الاهتلاك المتزايد.	**القاعدة المحاسبية** أقل من **القاعدة الجبائية** وعليه **ضريبة مؤجلة أصول.**

المصدر: سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص104.

يتم معالجة هذه الضرائب المؤجلة بتقييدها في نهاية السنة المالية المعنية بهذه الفروقات على حسب طبيعتها:

1- ففي حالة ضريبة مؤجلة أصول فيتم تقييد الحساب 133 ضريبة مؤجلة أصول بجعله مدينا، وحساب 692 فرض ضريبة مؤجلة أصول بجعله دائنا، ويتم تعديل حساب الضرائب المؤجلة أصول في الفترات اللاحقة بقلب القيد أي بجعل حساب 133 دائنا وحساب 692 مدينا.
2- أما في حالة ضريبة مؤجلة خصوم فيتم تقييد الحساب 693 فرض ضريبة مؤجلة خصوم بجعلة مدينا، وحساب 134 ضريبة مؤجلة خصوم بجعله دائنا، ويتم أيضا تعديل حساب الضريبة المؤجلة خصوم في الفترات اللاحقة بقلب القيد أي بجعل الحساب 693 دائنا والحساب 134 مدينا.

ثانيا- الاختلاف في مدة الاهتلاك:

تحدد مدة الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي على حسب مدة دوام نفعية الأصل أي الفترة الحقيقية للاستخدام المقدرة من طرف المؤسسة، كما يجب مراجعتها والقيمة المتبقية وطريقة الاهتلاك

في نهاية كل دورة، أما جبائيا فمدة الاهتلاك مرتبطة بطبيعة وحياة الأصل.[1] ففي حالة نشوء اختلاف في مدة الاهتلاك بين ما هو مقدر محاسبيا وما هو مقدر جبائيا ينتج عنه ضريبة مؤجلة كالآتي:

الجدول رقم (03-04): الفروقات المؤقتة الناتجة عن الاختلاف في مدة الاهتلاك.

معدل الاهتلاك المطبق	طبيعة الضريبة المؤجلة
الاهتلاك المحاسبي **أسرع** من الاهتلاك الجبائي	ضريبة مؤجلة أصول
الاهتلاك المحاسبي **أبطأ** من الاهتلاك الجبائي	ضريبة مؤجلة خصوم

المصدر: سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص105.

يتم التقييد المحاسبي لهذه الضريبة المؤجلة في نهاية السنة المالية المعنية بهذه الفروقات كما ذكرنا في العنصر السابق، ويتم تعديلها بقلب القيد بنفس الطريقة أيضا.

ثالثا- الاختلاف في القيمة المتبقية للأصل:

تأخذ قواعد النظام المحاسبي المالي بعين الاعتبار القيمة المتبقية للأصل (قيمة التثبيت كخردة عند نهاية عمره الاقتصادي) عند حساب المبلغ القابل للاهتلاك أي أن:

القيمة القابلة للاهتلاك= تكلفة اقتناء الأصل أو إنتاجه – القيمة المتبقية له.

أما التشريع الجبائي فينص على أن الاهتلاك يحسب على أساس تكلفة الشراء أو الانتاج أو القيمة الأصلية للأصل المتحصل عليه مباشرة دون أن تطرح القيمة المتبقية له.

هذا ما ينتج عنه اخلاف بين المبلغ القابل للاهتلاك محاسبيا وجبائيا ما يؤدي الى نشوء فروقات زمنية مؤقتة عند تسجيل مخصصات الاهتلاك، التي تستلزم تقييد ضريبة مؤجلة خصوم عند تسجيل الاهتلاكات، وذلك بجعل حساب 693 فرض ضريبة مؤجلة خصوم مدينا يقابله حساب 134 ضريبة مؤجلة خصوم دائنا، ويتم تعديل الضريبة المؤجلة عند نهاية العمر الانتاجي والتنازل عن الخردة،

[1] قبايلي محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص107.

أين مصلحة الضرائب تحسب النتيجة الجبائية على أساس القيمة المتبقية معدومة أما محاسبيا فلا، ويكون التعديل بقلب عملية التقييد السابقة أي بجعل حساب 693 دائنا و134 مدينا.[1]

الفرع الرابع: الضريبة المؤجلة الناتجة عن المؤونات.

إن النظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات بتشكيل مؤونات أخطار وأعباء لمواجهة أخطار مستقبلية محتملة الحدوث، كما ينص على ضرورة تشكيل خسائر قيم لعناصر الأصول، إذا كانت قيمتها القابلة للتحصيل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية، وذلك تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر، بحيث وضع شروطا لإدراجها في الحسابات تتمثل في الحالات التالية:[2]

1- عندما يكون لمؤسسة التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حدث مضى.
2- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام.
3- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا فيه.

أما التشريع الجبائي فهو لا يقبل خصم تلك المؤونات وخسائر القيم المشكلة وذلك حسب المادة 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي:[3]

1- بالنسبة لخسائر القيم المطبقة على عناصر التثبيتات، فإن القانون الجبائي لا يعترف بها أصلا (بل يعترف بالاهتلاكات المطبقة)، وهو ما يعني إعادة دمجها في النتيجة المحاسبية، مع تشكيل ضريبة مؤجلة أصول يتم استرجاعها من قيمة الاهتلاكات المتبقية المتعلقة بالتثبيت المعني.
2- بالنسبة لمؤونة تعويض الإحالة على التقاعد والتي تعتبر كمكافئة تمنح للعامل عند نهاية الخدمة، حيث يعتبرها القانون الجبائي أعباء غير مقبولة للخصم إلا عند تحققها، الأمر الذي ينتج عنه تشكيل ضريبة مؤجلة أصول في كل مرة يتم فيها تشكيل تلك المؤونات مع استرجاعها عند الدفع الفعلي لتلك التعويضات.

---

[1] **نفس المرجع**، ص108.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المادة 125-1، ص14.

[3] عيسى سماعين، **مرجع سبق ذكره**، ص217.

3- بالنسبة لباقي عناصر المؤونات وخسائر القيم (مؤونة الأعباء، خسارة قيمة لحسابات المخزونات، خسارة قيمة لحسابات الغير)، فإن خصمها من النتيجة الجبائية يبقى مرهونا بتحديد مبلغها بدقة وكذا تبريرها جبائيا، وبالتالي في حالة عدم وجود أدلة ملموسة لتبريرها جبائيا، فإنها تصبح غير مقبولة للخصم بصفة نهائية، الأمر الذي يؤدي إلى إعادة دمج مبلغها ضمن الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية.

الفرع الخامس: الضريبة المؤجلة الناتجة عن الأعباء المقتطعة بشروط.

يقصد بالأعباء المقتطعة بشروط كل من الأعباء الغير مدفوعة والأعباء المدفوعة سلفا.

أولا- فالأعباء الغير مدفوعة والمتمثلة في مصاريف الكراء، الضرائب القابلة للخصم جبائيا (كالرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، رسم التطهير...)، الأتعاب الخاصة (بالمحاسبين، المحامين، الخبراء...)، الفوائد المستحقة على المؤسسة والتي سيتم دفعها مستقبلا عند تسديد دفعة القرض. كل هذه الأعباء المتعلقة بهذه الدورة حتى لو لم تكن مسددة فهي تسجل محاسبيا بمجرد فوترتها إتباعا للمبادئ المحاسبية المتمثلة في مبدأ ربط الأعباء بالإيرادات، مبدأ الفصل بين الدورات ومبدأ محاسبة الالتزام. لكن من جهة التشريع الجبائي الجزائري فهي غير قابلة للخصم حتى تتحقق أي حتى تكون مدفوعة، هذا ما يخلق فوارق مؤقتة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية ما يخلق ضريبة مؤجلة أصول، تثبت محاسبيا بجعل حساب 133 ضريبة مؤجلة أصول مدينا وحساب 692 فرض ضريبة مؤجلة أصول دائنا، وهي قابلة للخصم في السنوات المستقبلية عندما يتم تسديد هذه الأعباء فعليا بقلب القيد السابق أي بجعل حساب692 مدينا وحساب 133 دائنا.

ثانيا- أما الأعباء المدفوعة سلفا فهي الأعباء التي تم تسجيلها محاسبيا كتسبيقات ولم تتم فوترتها، ففي حال تم دفعها مسبقا فالجباية تقبل خصمها، وفي نهاية الدورة تسترد من الميزانية الجبائية وتدرج في الميزانية المحاسبية كضريبة مؤجلة خصوم لهذه الفروق المؤقتة ونذكر منها كمثال:[1]

1- إيجارات مدفوعة مسبقا (تخص سنوات مستقبلية).

[1] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص107.

2- دفع الرسم على النشاط المهني عن تسبيقات مستلمة من الزبائن لنشاطات الأشغال العمومية والخدمات.

الفرع السادس: الضريبة المؤجلة الناتجة عن الإيرادات الخاضعة بشروط.

تتمثل هذه الإيرادات الخاضعة بشروط والمنشأة للضريبة المؤجلة في:

أولا- الفوائد المالية المنتظرة: يتم محاسبة الفوائد التي لم تحصل بعد في نهاية الدورة كفوائد مالية منتظرة أي أنها تدرج في الإيرادات، أما جبائيا فهي تدرج في حال تم قبضها فقط، هذا ما يخلق فروقات مؤقتة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية والتي تؤدي إلى تسجيل حالة من الضريبة المؤجلة خصوم وذلك بجعل الحساب 134 دائنا وحساب 693 مدينا، ويتم امتصاص هذه الضريبة المؤجلة خصوم بعكس القيد عند قبض مبلغ الفوائد المالية المنتظرة خلال الدورة المقبلة بجعل حساب 134 مدينا وحساب 693 دائنا.[1]

ثانيا- إيرادات الإيجار المستلمة مسبقا: هي الإيرادات المستلمة مسبقا، أي أنها تخص دورات مستقبلية، لذا فإن المحاسبة ووفقا لمبدأ استقلالية الدورات، فهي تسجل كل إيراد بالدورة السنوية الخاصة به. أما من الناحية الجبائية، فهو يخضع هذه الإيرادات المستلمة حتى وإن كانت تتعلق بدورات مستقبلية، ما يخلق فروق زمنية تنشأ عنها ضريبة مؤجلة أصول قابلة للخصم في السنوات المستقبلية.

الفرع السابع: الضريبة المؤجلة الناتجة عن أرباح تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية.

ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الأرباح والخسائر الناتجة عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية، في نهاية الدورة في حساب الأعباء المالية (حـ/666)، أو في حساب الإيرادات المالية (حـ/766)، بينما يسمح النظام الجبائي بخصم الخسائر الناتجة عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية فقط، وأما عن أرباح الصرف فهي لا تخضع جبائيا إلا عند تحصيل مبالغ الحقوق أو تسديد الديون بسعر الصرف الجاري في ذلك التاريخ.[2] ما يخلق فروق زمنية بين ما ينصه

---

[1] محمد قبايلي، **مرجع سبق ذكره**، ص101.

[2] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص 107.

النظامين، والذي بدوره يؤدي إلى ظهور ضريبة مؤجلة خصوم، قابلة للخصم عند تحقق الشرط (تحصيل المبالغ).

الفرع الثامن: الضريبة المؤجلة الناتجة عن إعانة الاستغلال والتوازن.

ينص النظام المحاسبي المالي في القرار المؤرخ في 25 جويلية 2008 على إدراج إعانات الاستغلال والتوازن في الحسابات كمنتوجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه (أي بتاريخ الوعد بالاستفادة منه) دون اشتراط القبض كشرط لتحقق الايراد (محاسبة الالتزام).

أما القانون الجبائي فهو ينص في المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة على أنه يجب إدراج هذه الإعانات (إعانة الاستغلال والتوازن) التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها أو قبضها،[1] ما ينجم عنها فروقات زمنية مؤقتة تستدعي تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم تسجل في يومية المؤسسة بجعل الحساب ح/693 (فرض ضريبة مؤجلة خصوم) مدينا يقابله الحساب ح/134 (ضريبة مؤجلة خصوم) دائنا، ويتم امتصاص هذه الضريبة المؤجلة بقلب القيد عند قبض مبلغ الإعانة.

الفرع التاسع: الضريبة المؤجلة الناتجة عن تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

إن تغير الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء هو تعديل يسجل في الأموال الخاصة ضمن الحساب ح/11 (الترحيل من جديد)، ويكون له أثر بنشوء ضريبة مؤجلة أصول أو خصوم على حسب الحالة، فإن كانت بإثبات وجود فروقات زمنية قابلة للخصم مستقبلا أو خاضعة للضريبة مستقبلا أيضا.[2]

الفرع العاشر: الضريبة المؤجلة الناتجة عن مصاريف البحث والتطوير وتكاليف الاقتراض.

ينص النظام المحاسبي المالي على أن مصاريف البحث تعتبر كأعباء غير قابلة للتثبيت تخصم من النتيجة، ومصاريف التطوير هي مصاريف قابلة للتثبيت ضمن التثبيتات المعنوية أي في ح/203

---

[1] طالب حسين سهام، **مرجع سبق ذكره**، ص 346.

[2] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكر**، ص109.

(مصاريف التطوير القابلة للتثبيت)، نفس الأمر فيما يتعلق بتكاليف الاقتراض فهي أيضا قابلة للتثبيت بإضافتها لقيمة الأصل، طبعا إذا وفقط إذا تحققت الشروط الثلاثة التالية:

- وجود نية وقدرة المؤسسة على اكمال البحث. (بالنسبة لمصاريف التطوير)
- احتمال تدفق منافع نقدية للمؤسسة.
- والقدرة على تقييمها بطريقة موثوقة.

أما المشرع الجبائي الجزائري فهو يعتبر مصاريف التطوير هذه كأعباء مالية تخصم من نتيجة السنة المالية وفقط، والتي تم تحملها خلال هذه السنة مثلها مثل بقية الأعباء،[1] شريطة عدم تجاوز سقف 30% من مبلغ الربح الخاضع للضريبة دون تجاوز حد أقصاه 200.000.000 دج.[2]

إن هذا الاختلاف بين ما ينصه النظام الجبائي والنظام المحاسبي في معالجة هذه المصايف وخاصة عند اهتلاك هذه المصاريف المثبتة في نظر المحاسبة يؤدي الى نشوء فروقات زمنية مؤقتة قابلة للإخضاع تنتج عنها ضريبة مؤجلة خصوم لأن القيمة المحاسبية للأصل هنا تكون أكبر من قاعدته الجبائية، يتم امتصاصها في نهاية كل سنة مالية.

الفرع الحادي عشر: الضريبة المؤجلة الناتجة عن التحيين.

التحيين هو قاعدة تقييم مطبقة في كل مرة قيمة من القيم معبرة، عند تقييم الإيرادات أو الأعباء أو المؤونات (مزايا المستخدمين و مصاريف التفكيك)، الأصول (تكلفة دخول أصل تم شراؤه على الحساب)، وهي محاسبة تعتمد على الواقع الاقتصادي بتحيين القيم على حسب تدني قيمة النقود بمرور الزمن، لكن للقواعد الجبائية المطبقة في الجزائر رأي آخر، لاعتمادها على مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة الاسمية في التقييم، وهذا ما نجم عنه فروقات زمنية،[3] فلو أخذنا على سبيل المثال أن المؤسسة قامت باقتناء أصل على الحساب، ويسدد هذا الأصل بعد فترة طويلة (بعد أكثر من دورة مثلا)، تقوم المؤسسة في هذه الحالة بتحيين قيمة هذا الأصل وإدراجه بالقيمة الحالية وأما

---

[1] عيسى سماعين، **مرجع سبق ذكره،** ص 219.

[2] المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

[3] Mokrani, **le bilan financier et la liasse fiscale avec etude de cas sur pc-compta (DLG)**, hotel hylton, 22 et 23 mai 2011, p36.

مصاريف التحيين فتدرج كأعباء مالية تطبيقا للمبادئ المحاسبية. إن هذه العملية التي قامت بها المؤسسة خلقت اختلاف بين ما تسجله المحاسبة وما تعترف به الجباية، يتمثل هذا الاختلاف في قيمة الأصل، وحساب أقساط الاهتلاك للأصل، فالمحاسبة تقوم بحساب أقساط الاهتلاك الخاصة بهذا الأصل على أساس القيمة المحينة بذلك التاريخ. أما الجباية تقوم بحساب أقساط الاهتلاك الخاصة بهذا الأصل على أساس القيمة الأصلية لهذا الأصل ما ينتج عليه ضريبة مؤجلة أصول ناتجة عن إدراج جزء من القيمة الإسمية كأعباء مالية، ويتم تسجيل ضريبة مؤجلة أصول في الفترات التي تسجل فيها مصاريف التحيين بتقييد الحسابين حـ/133 (ضريبة مؤجلة أصول) جهة المدين والحساب حـ/692 دائنا، وذلك لأن القيمة المحاسبية لهذا الأصل أقل من قاعدته الجبائية الظاهرة بالميزانية الجبائية. ثم يتم استخدام الضرائب المؤجلة أصول، أي تعديلها في السنوات اللاحقة التي لم تدرج فيها مصاريف التحيين، وذلك حسب قسط الاهتلاك الجبائي بعكس القيد السابق وجعل الحساب 133 دائنا وحساب 692 مدينا في كل سنة بمقدار تحقق الأصل الضريبي المؤجل.[1]

المطلب الثاني: الضريبة المؤجلة الناتجة عن عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للترحيل.

يعتبر كل من العجز الجبائي والقرض الضريبي حالة استثنائية تحدث للمؤسسة يتم معالجتها وفق ما ينصه التشريع المحاسبي الجزائري، تختلف هذه المعالجة عما ينصه التشريع الجبائي الجزائري، ما ينشأ عنه (أي عن هذا الاختلاف) ضريبة مؤجلة.

الفرع الأول: الضريبة المؤجلة الناتجة عن عجز جبائي مرحل.

إن نتيجة السنة المالية لدورة ما سواء كانت ربح أو خسارة تكون مستقلة عن السنة السابقة والسنة الموالية،[2] التزاما بمبدأ استقلالية الدورات الذي ينص عليه النظام المحاسبي المالي. وتسجل في الحساب 12 (نتيجة السنة المالية) كرصيد حسابات أعباء وحسابات إيرادات السنة المالية، حيث يمثل رصيده ربحا (فائضا) إذا كان مبلغ الإيرادات يفوق مبلغ الأعباء (رصيد دائن)، أو خسارة (عجز) في حالة العكس أي أن مبلغ الأعباء يفوق مبلغ الإيرادات (رصيد مدين)، ويصفى الحساب

---

[1] قبايلي محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص106.

[2] عيسى إبراهيم رشيد وآخرون، مقال بعنوان: **الأثر المحاسبي للضرائب المؤجلة–دراسة حالة مؤسسة اقتصادية**، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، المجلد 15، العدد 01، 2024، ص273.

12 في المؤسسات حسب القرار القانوني لتخصيص النتيجة الذي يتخذه الجهاز المختص، أما المؤسسة الفردية فإن الحساب 12 يحول إلى الحساب 10 (رأس المال الفردي)، في اليوم الأول من افتتاح السنة المالية التي تلي سنة إنجازه.[1]

من الناحية الجبائية نصت المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على منح المؤسسات إمكانية ترحيل الخسائر المحققة إلى غاية السنة الرابعة، بمعنى أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية معينة، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية، ويخصم من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية. وإذا كان هذا الربح غير كاف لتغطية كل العجز. فإن العجز الزائد، ينتقل بالترتيب إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.[2] بينما ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الخسارة المحققة في الحساب 11 (ترحيل من جديد) دون أن يعتبره كعبء مخفض من نتائج السنوات الموالية.[3]

إن هذا يؤدي إلى نشأة فروق مؤقتة قابلة للخصم يترتب عنها أصل ضريبي مؤجل في السنة التي حدثت فيها هذه الخسارة، والذي يتم الاعتراف به إلى المدى الذي يتحقق ربح جبائي في المستقبل يكون كافيا لتغطية الخسائر المرحلة.[4]

الفرع الثاني: القروض الضريبية.

هو أداة من أدوات السياسة الضريبية وهو عبارة عن حق ضريبي قابل للتحميل على ضريبة أخرى، وهو عبارة عن امتياز ضريبي يتعلق بفئة الممولين الذين يتمتعون بشروط خاصة. ويتمثل في تخفيض مبلغ من الضريبة أخذا بقواعد الضريبة سارية المفعول. فيعمل القرض الضريبي على التخفيض من قيمة الضريبة المستحقة، وهو لا يمس القيمة الخاضعة للضريبة ولكنه يؤدي إلى تحقيق وفرات ضريبية، ولا تتغير هذه الوفرات الضريبية تبعا لسلم الاقتطاعات التصاعدي إذا كان القرض الضريبي أقل من الضريبة المستحقة فيتم تخفيضه من الضريبة، وإذا كان القرض الضريبي أكبر من

---

[1] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص112.

[2] إيمان يخلف وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 313.

[3] عيسى سماعين، **مرجع سبق ذكره**، ص227.

[4] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص112.

الضريبة المستحقة يكون الممول في حالة قرض قابل للاسترجاع. والجزء الذي لا يتجاوز الضريبة المستحقة يعطي مجالا لدفعه لصالح الممول.[1]

يتم الاعتراف بضريبة مؤجلة أصول لقاء القروض والخصومات الضريبية الغير مستخدمة والتي يتم ترحيلها إلى السنوات المستقبلية حتى يتم امتصاصها.[2]

المطلب الثالث: الضريبة المؤجلة الناتجة عن إعداد القوائم المالية المجمعة.

تقوم الشركات الفرعية باعتماد طرق محاسبية مختلفة عن بعضها البعض بما يتوافق مع التشريع المحاسبي الجزائري. ثم تقوم الشركة الأم بتجميع هذه الحسابات والتي تعرضه في القوائم المالية المجمعة الخاصة بها، حيث تؤدي في أغلب الأحيان إلى ظهور بعض الاختلافات أو الفروقات بين النتيجة المحاسبية التي تقدمها هذه القوائم المالية المجمعة والنتيجة الجبائية لهذه الشركات المجمعة. إن هذه الاختلافات أو الفروقات المؤقتة التي تظهر من جراء هذه الممارسات تستدعي تسجيل ضريبة مؤجلة، وللتطرق الى هذه الحالات التي تنشأ عنها الضريبة المؤجلة والناتجة عن اعداد القوائم المالية المدمجة أو المجمعة وجب علينا أولا التعرف عن المفاهيم الأساسية المرتبطة بالتجميع والقوائم المالية المجمعة.

الفرع الأول: أهم المفاهيم المرتبطة بعملية التجميع.

يمكننا التطرق لأهم المفاهيم المرتبطة بعملية التجميع في النقاط التالية:

أولا- المجمع وأنواع الشركات المجمعة: يعرف كل من المجمع والشركات المجمعة كل حسب خواصه التي تميزه كالتالي:

1- المجمع: يعرف المشرع الجزائري المجمع طبقا لنص المادة 796 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أفريل 1993 على أنه: " يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما

---

[1] دواداح رضوان وآخرون، مقال بعنوان: **دور السياسة الجبائية من الضرائب العادية في نمو الناتج الداخلي الخام -دراسة قياسي باستخدام اختبار السببية والتكامل المشترك خلال الفترة 2009-2019-دراسة حالة الجزائر**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر 03، المجلد 25، العدد 02، 2022، ص ص81-82.

[2] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص113.

بينهم كتابيا ولفترة محدودة تجمعا، بتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها، أو تطويره، وتحسين نتائج هذا النشاط الاقتصادي وتنميته". كما تنص المادة 797 من نفس المرسوم التشريعي على أنه: " يحدد عقد التجمعات تنظيم التجمع مع مراعاة أحكام هذا القانون، ويتم إعداده كتابيا. وينشر حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم، ويتضمن لاسيما البيانات الآتية: تسمية التجمع، اسم الشركة أو موضوعها أو الشكل القانوني".

أما من الناحية المحاسبية فإنه وبحسب المادة 132-1 من الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 مارس 2009 تنص المادة على ما يلي:" تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد". وتنص المادة 132-2 من نفس المرجع على أنه: " كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات".[1]

أما المفهوم الجبائي للمجمع وفق ما ينصه التشريع الجبائي الجزائري فإنه طبقا للمادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة2021: "كل كيان اقتصادي مشكل من شركتين أو عدة شركات ذات أسهم مستقلة قانونيا تضم الواحدة منها المسماة الشركة الأم، الشركات الأخرى المسماة أعضاء تحت تبعيتها من خلال امتلاكها المباشر لنسبة 90% أو أكثر من رأسمال الشركة والتي لا يمكن أن يملك رأسمالها كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو بنسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى باعتبار هذه الشركة الأخرى الشركة الأم".[2]

2- الشركة الأم: هي مؤسسة يتبعها فرع أو عدة فروع ويمكن أن تكون شركة قابضة حيث أطلقت المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مصطلح الشركة الأم عوضا عن الشركة القابضة على الشركة التي تأتي على رأس المجمع، بشرط أن تكون لها ملكية مباشرة لنسبة

---

[1] مداني الطيب وصديقي مسعود، مقال بعنوان: **إشكالية إعداد القوائم المالية المجمعة في ظل تعداد بدائل القياس وتنوع السياسات المحاسبية – دراسة ميدانية لمجمع سوناطراك**، الجزائر، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 03، المجلد 10، العدد 01 (2021)، ص223.

[2] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص 118.

لا تقل عن 90% من رأسمال الشركات التابعة، وأن هذه الأخيرة لا يجوز لها أن تمتلك أي نسبة من رأسمال الشركة الأم تحت طائلة إقصائها من الاستفادة من النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات.[1]

3- الشركة القابضة: يعتبر القانون التجاري الجزائري شركة قابضة كل حالة من الحالات التالية:[2]

- كل مؤسسة تمتلك أكثر من 50% من رأسمال مؤسسة أخرى أو عندما تمتلك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين، كما اعتبر الشركة بأنها قابضة عندما تمتلك في الواقع حقوق التصويت للتحكم في قرارات الجمعية العامة لهذه الشركة.
- عندما تمتلك مؤسسة بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكبر منها.
- عند اقتصار الشركة الأم على الدور المالي فقط، تسمى الشركة الأم "شركة قابضة" هذه الأخيرة لا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري ويقتصر نشاطها على تسيير المساهمات المالية المتعددة التي تملكها في مختلف الشركات.

4- الشركة التابعة: من خلال نص المادة 729 من القانون التجاري الجزائري إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى.[3] أي أن الشركة التابعة تبعيتها ناتجة عن تملك الشركة لأكثر من نصف رأسمالها، ولها شخصية معنوية مستقلة عن الشركة القابضة لذلك فهي تختلف عن الفرع.[4]

5- الفرع: هي كل مؤسسة تراقب بطريقة حصرية من طرف الشركة الأم.[5]

---

[1] المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمحدثة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2022.

[2] شراد صابر ومبروك صليحة، مقال بعنوان: **إعداد القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي- دراسة حالة المجمع الصناعي باباهم -الجزائر**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 05، العدد 01، جوان 2020، ص14.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة العدل، **القانون التجاري**، المادة 729، ص220.

[4] شراد صابر ومبروك صليحة، **نفس المرجع**، ص 15.

[5] محمد قبايلي، **مرجع سبق ذكره**، ص110.

6- المؤسسة المشاركة: هي الشركة الخاضعة للتأثير البارز من طرف الشركة الأم من خلال هذا النوع من الرقابة يمكن أن تساهم الشركة الأم في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للمؤسسة المشاركة دون ممارسة السيطرة على سياستها، حيث تمتلك الشركة الأم 20% أو أكثر في حقوق التصويت.[1]

7- المؤسسة الحليفة: هي المؤسسة التي تخضع لسيطرة مشتركة حيث يتم عقد اتفاق تعاقدي بين طرفين أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي.[2]

8- المؤسسة الزميلة: هي الشركة التي يمارس فيها نفوذا معتبرا وليست فرعا تابعا أو شركة مشتركة.[3]

ثانيا- أنواع الرقابة الممارسة: الرقابة أو ما يسمى بالسيطرة، وهي سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لشركة أخرى من أجل تحقيق منافع من أنشطتها، وهي نسبة حق التصويت الممتلكة في رأسمال هذه الشركات وهي كالتالي:

1- الرقابة الاستثنائية: هي سلطة تسيير السياسات المالية والتشغيلية بالنسبة للمؤسسة، وتنشأ عن طريق تعيين أغلبية أعضاء الإدارة من أجل مراقبة الأعمال، وهذا في حال كانت نسبة المشاركة أكبر من 40% من الأصوات ولا يوجد أي مساهم يملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة مشاركة أكبر منها، بالإضافة إلى الملكية المباشرة والغير مباشرة لأغلبية الأصوات داخل المؤسسة، مما يسمح بفرض السيطرة وكذلك ممارسة تأثير مسيطر على الفرع بموجب عقد أو نظام تأسيس، وهذا النوع من الرقابة يمكن أن يكون:[4]

- **رقابة قانونية:** في حال الحيازة على أكثر من50% من حقوق التصويت في مؤسسة أخرى.

---

[1] صديق حسوس، **مرجع سبق ذكره**، ص94.

[2] **نفس المرجع**، ص 95.

[3] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص113.

[4] بوجاجة براهيم وآخرون، مقال بعنوان: **تجميع القوائم المالية وفق المرجعية المحاسبية الجزائرية – دراسة حالة مجمع cevital**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، جامعة برج بوعريريج، المجلد 10، العدد 02، ديسمبر 2013، ص136.

- **رقابة فعلية:** في حال الحيازة على 40% من حقوق التصويت بصفة مباشرة أو غير مباشرة، ولا يجب لأي شريك أو مساهم أن يمتلك أكثر من هذه القيمة مع سلطة التعيين لأغلبية أعضاء مجلس الإدارة والرقابة والإشراف خلال دورتين.
- رقابة تعاقدية: في حال ممارسة تأثير قوي بالنظر إلى اتفاق أو عقد معين.

2- **الرقابة المشتركة:** هي تقاسم الرقابة أو السيطرة على مؤسسة ما بشكل مشترك من قبل عدد محدود من الشركاء والمساهمين، بحيث تكون كل من السياسات المالية والعمليات التشغيلية باتفاق المساهمين، بحيث تكون كل من السياسات المالية والعمليات التشغيلية باتفاق المساهمين على رأي واحد ولا يجوز لأي مساهم فرض رأيه على مساهم آخر.[1]

3- **التأثير البارز (الملحوظ):** يتحقق هذا النوع من الرقابة عندما تمتلك الشركة الأم لـ 20% من حقوق التصويت في مؤسسة مشاركة وذلك عن طريق:[2]

- تمثيلها أمام مجلس الإدارة.
- المشاركة في عملية إعداد السياسات الاستراتيجية، المالية والتشغيلية منها.
- تبادل الإطارات والمسيرين.
- توفير المعلومات التقنية الهامة.

الفرع الثاني: عملية تجميع القوائم المالية.

إن تجميع القوائم المالية هي طريقة محاسبية تقوم بتقديم ونشر القوائم المالية بطريقة موحدة ذات صورة أكثر مصداقية وشفافية وحقيقة للصورة المالية للمجمع ككل لذا ارتئينا للتفصيل أكثر وفهم أعمق لهذه النقطة إلى التعريف أكثر بهذه العملية المحاسبية.

أولا- تعريف عملية تجميع القوائم المالية: هناك عدة تعاريف لتجميع القوائم المالية، نذكر من بينها:

---

[1] **المرجع السابق**، ص136.

[2] صديق حسوس، **مرجع سبق ذكره**، ص95.

- عرف تجميع القوائم المالية بأنه عملية تجميع لحسابات سنوية لعدة شركات تختلف في الشخصية المعنوية لها، لكنها متعلقة فيما بينها اقتصاديا ماليا، بهدف الوصول إلى إعطاء الصورة الصادقة للحالة المالية للمجمع.[1]
- وفي تعريف آخر للتجميع فهو يعني: "عرض صورة صادقة للذمة المالية لأنشطة ونتائج المجمع، من خلال نشر وثائق تركيبية مجمعة: ميزانية، حساب النتائج، الملاحق. وهو عملية تشمل على تجميع الوضعية المحاسبية والمالية لمجمع الشركات، وتعرض على شكل مجموعة واحدة من القوائم المالية كما لو كانت لمؤسسة واحدة، ويتم إعدادها لإعلام القارئ بوضعية المجمع".[2]
- وهناك من يعرف تجميع الحسابات بأنه:" تقنية محاسبية ذات وجهة نظر مالية تقوم بتقديم الوضعية المالية ونتائج مجمع الشركات المتكون من الشركة الأم والشركات التابعة له، مما يسهل من عملية التسيير داخل هذا المجمع، من خلال تحديد الروابط التي تجمعهم، ونشرها في شكل معلوماتي موحد يمتاز بالمصداقية والكفاية، وهذا ما يسمح بتشخيص حالة كل شركة"[3]

نلاحظ أن هذه التعاريف ملمة لأغلبية جوانب مفهوم تجميع القوائم المالية، لذا نستخلص أن تجميع القوائم المالية هي الصورة المحاسبية الموحدة للقوائم المالية لمجموعة من المؤسسات تقدمها المؤسسة الأم لتسهيل عملية التسيير وإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية لهذا التجمع.

إلا أنه وحسب النظام المحاسبي المالي، توجد حالة وحيدة واستثناء تكون فيه المؤسسة الأم معفاة من إعداد القوائم المالية المجمعة والذي جاءت به المادة 132-04 من القرار الوزاري المتعلق بالنظام المحاسبي المال المؤرخ في 26 جويلية 2008، هو أن تكون المؤسسة الأم تحوزها بصفة كلية مؤسسة أخرى، بشرط الحصول على مرافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية، وتعني الحيازة شبه

---

[1] Tayeb zitouni, **comptabilité des sociétés,** Alger, édition Berti, 2003, p61.

[2] صديق حسوس، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 93-94.

[3] الطيب مداني، **القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي scf و معايير المحاسبة الدولية ias/ifrs -دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار (ENSP) خلال سنة 2013**، مذكرة ماجستير في المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص61.

الكلية هنا أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل 90% من حقوق التصويت. وحسب المادة 132-06 من نفس القرار الوزاري، أنه تستبعد المؤسسات من نطاق تجميع القوائم المالية في الحالات التالية:

- المؤسسات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة التي تمارسها عليها المؤسسة الأم؛
- المؤسسات التي تمتلك أسهم أو حصص بغرض التنازل عنها لاحقا، وفي مستقبل قريب، بحيث يجب تقديم تبريرات وإيضاحات لهذا الاقصاء في ملحق القوائم المالية المجمعة.

ثانيا- طرق عملية تجميع القوائم المالية:

تتم عملية تجميع القوائم المالية وفق ما ينصه النظام المحاسبي المالي بطريقتين هما: طريقة الاندماج الشامل وطريقة المعادلة، أما طريقة الاندماج النسبي فهي طريقة تنص عليها معايير المحاسبة الدولية (IAS27,IAS10).

1- **طريقة الاندماج الشامل:** وفق ما ينصه التشريع المحاسبي الجزائري فإنه يتم تطبيق طريقة الاندماج الشامل على المؤسسات التي تمارس عليها المؤسسة الأم رقابة مطلقة، والتي تستحوذ فيها المؤسسة الأم على كل الملكية بحيث تكون نتيجة المجمع وكأنها مؤسسة واحدة، تهدف هذه الطريقة إلى تجميع حسابات الميزانية وحسابات النتائج في حسابات المؤسسة المجمعة، حيث تعتمد طريقة الاندماج الشامل على الخطوات التالية:[1]

- جمع عناصر القوائم المالية لحسابات المؤسسة المجمعة وخسائر المؤسسات المجمعة بنسبة 100% المتمثلة في: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة؛
- اقصاء الحسابات الداخلية المتبادلة والمتعلقة بالاهتلاكات، المخالفات، الديون، الحقوق الأخرى والنتيجة الداخلية للمجمع خاصة فيما يتعلق بالأرباح؛
- تسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالنتائج الداخلية التي تم اقصاؤها؛

[1] خملول محمد بلقايد وأحمد قايد نور الدين، مقال بعنوان: **دور أهمية إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية -دراسة مقارنة مع النصوص التشريعية والمحاسبية الجزائرية**، مجلة آفاق للعلوم، جامعة زيان عاشور- الجلفة، المجلد 05، العدد 18 ،2020، ص292.

- توزيع وفصل الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة للمؤسسة المجمعة والمؤسسات المجمعة، وتحديد فوائد المجمع والمؤسسات التابعة (حقوق الأغلبية وحقوق الأقلية) وتحديد فرق التجميع الأولي؛
- تحديد الاحتياطات المجمعة والنتائج المجمعة؛
- إعداد الحسابات المجمعة عن طريق إعداد الميزانية المجمعة وحسابات النتائج والقوائم الأخرى.

2- طريقة الاندماج النسبي: هي طريقة نصت عليها معايير المحاسبة الدولية، ولم يتبناها المشرع المحاسبي الجزائري، أساسها دمج جزء صغير فقط من نسبة الفائدة في حسابات المؤسسة الموحدة من طرف المؤسسات التابعة، ووجود حقوق الأقلية ليس مبررا بأي شكل من الأشكال في الميزانية وتعتمد هذه الطريقة على:[1]

- إضافة الأصول والخصوم المستحقة الدفع من قبل المؤسسة الفرعية إلى أصول المؤسسة الأم وخصومها بما يتناسب مع النسبة المئوية لمساهمة المؤسسة الأم؛
- طرح سعر التكلفة المحاسبية من الخصوم لأسهم المؤسسة التابعة التي تملكها المؤسسة من حيازتها للأسهم والاحتياطات؛
- إضافة حصة المؤسسة الأم من حقوق الملكية غير الربحية للمؤسسة الفرعية إلى احتياطات المؤسسة الأم؛
- إضافة كل بنود الأعباء والإيرادات الخاصة بالمؤسسة الفرعية بما يتناسب مع نسبة المساهمة للمؤسسة الأم بما يقابلها في جدول حسابات النتائج للمؤسسة الأم؛
- إضافة حصة المؤسسة الأم إلى ميزانية وجدول حسابات نتائجها من صافي نتيجة المؤسسة الفرعية.

3-طريقة الاندماج عن طريق التكافؤ: وهي طريقة تطبق على المؤسسات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا، تعتمد في الأساس على استبدال القيمة المحاسبية لمساهمات

[1] بوجاجة براهيم وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص137.

المؤسسة الأم بقيمة حصة المؤسسة الفرعية لرأس المال، بما في ذلك الأرباح، ويتم ذلك وفق الخطوات التالية:[1]

- إظهار سندات المساهمة المكافئة للأصل التي تم استبدالها بالأموال الخاصة مضافا إليها نتيجة الدورة المحددة في الميزانية المجمعة حسب قواعد التجميع؛
- إعادة إظهار حصة الأموال المكافئة لتلك السندات في جدول حسابات النتائج المجمع؛
- إقصاء كل ما يتعلق بالفروع فيما يخص الأصول والديون.

ثالثا- مراحل عملية إعداد قوائم مالية مجمعة: تمر عملية إعداد قوائم مالية مجمعة بمراحل معينة يمكن دمجها وتصنيفها على النحو التالي:

1- مرحلة عمليات ما قبل التوحيد: أو يمكننا تسميتها بمرحلة التجانس، وهي أهم المراحل المتبعة لإعداد قوائم مالية مجمعة، تتم هذه المرحلة في دفاتر الشركات الفرعية، وذلك بتعديلها لتترابط وتتوافق البيانات المحاسبية مع المؤسسة الأم، لذا من الضروري مراعات توحيد تاريخ إقفال الدورة والطرق المحاسبية المستخدمة قبل البدء في عمليات التجميع.[2] بالإضافة إلى تحويل عملة الفروع الأجنبية المحررة بالعملة المحلية لعملة التجميع، إما بطريقة سعر الصرف التاريخي الذي يؤدي لظهور فرق التحويل عل مستوى النتيجة، أو بطريقة سعر الإقفال الذي يؤدي لظهور فرق التحويل على مستوى الوضعية الصافية.[3]

2- مرحلة إدماج القوائم المالية: تعتبر ثاني خطوة بعد مجانسة القوائم المالية، بحيث يمكن استعمال هذه القوائم ودمجها في دفتر اليومية الخاصة بالمجمع، لتجميع الميزانيات وجدول حسابات النتائج الخاص بالمؤسسات المجمعة وإظهارها في شكل موحد.[4] يتم هذا التجميع لكل عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج عنصرا بعنصر وبندا ببند كأن يتم مثلا تجميع الأصول الغير جارية للمؤسسة الأم مع نفس العنصر بمختلف الفروع.

---

[1] خملول محمد بلقايد وأحمد قايد نور الدين، **مرجع سبق ذكره**، ص292.

[2] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص116.

[3] صديق حسوس، **مرجع سبق ذكره**، ص96.

[4] زرموت خالد، **إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، جامعة الجزائر 3، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، 2011، ص89.

3- مرحلة إلغاء (استبعاد) العمليات المتبادلة: لعرض القوائم المالية للوضعية المالية للمجمع اتجاه الخارج، علينا إلغاء العمليات، الحسابات، الأرباح الداخلية، الإيرادات والمصاريف داخل المجمع كليا أو جزئيا حسب طريقة التجميع، مثلا في حالة عملية بيع مخزونات أو تثبيتات بين مؤسسات المجمع تؤدي هذه العمليات إلى تحقيق ربح أو خسارة، إيراد أو مصاريف غير محققة في حقيقتها إذا تم النظر إلى هذه المؤسسات كوحدة واحدة، بحيث أن هذه الأرباح والخسائر لم تكن مع أطراف خارجية عن المجمع. حيث أن هذا الإجراء يؤدي إلى عدم تضخيم الأصول، الأعباء، الإيرادات والأرباح بما لم يتحقق، ويمكن تصنيف العمليات التي لها تأثير والتي ليس لها تأثير على الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة.[1] إن هذا الإجراء المتمثل في استبعاد العمليات الداخلية البينية والإبقاء على العمليات مع المحيط الخارجي، يبرز القوة الاقتصادية الحقيقية للمجمع.[2]

4- مرحلة توزيع الأموال الخاصة وإلغاء الأسهم: وهي آخر مرحلة من مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة، يتم فيها استبعاد السندات والأموال الخاصة، تسجيل نصيب المجمع من الاحتياطات والنتيجة، ثم تسجيل نصيب حقوق الأقلية في الأموال الخاصة.[3]

الفرع الثالث: الحالات المنشأة للضريبة المؤجلة عند إعداد القوائم المالية المجمعة.

تظهر حالات الضريبة المؤجلة في المؤسسات المجمعة عند القيام بعمليات تجميع القوائم المالية وبالضبط في بعض العمليات التي تؤثر في الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة، تتمثل هذه الحالات فيما يلي:

أولا- هامش الربح على المخزونات: عندما تكون المبيعات متبادلة داخل المؤسسة المجمعة مقيمة بسعر يتضمن هامش الربح، يتم إقصاء هذا الهامش المتضمن لقيم المخزونات ما يستدعي إظهار ضريبة سابقة لأوانها، يتم تسجيلها كضرائب مؤجلة أصول، تمتص في السنة التي تليها. تتم محاسبة

---

[1] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص117.

[2] مداني الطيب وصديقي مسعود، **مرجع سبق ذكره**، ص224.

[3] **نفس المرجع**، ص224.

إقصاء الربح على المخزونات بتمرير التسجيلات المحاسبية مرة واحدة في نهاية السنة، فتتم المعالجة المحاسبية التالية:

- تجميع الميزانية بتسجيل إقصاء الأرباح على مخزون أول المدة المحققة في الدورات السابقة يجعل حـ/106 الاحتياطات المجمعة (للمؤسسة المتنازلة) مدينا، وإقصاء الأرباح على مخزونات آخر المدة بجعل حـ/120 نتيجة الدورة (للمؤسسة المتنازلة) مدينا أيضا، يقابلهما حـ/3x حساب المخزون (عند تجميع الميزانية) دائنا.
- تسجيل ضريبة مدفوعة مسبقا على الربح الداخلي، ويتم تسجيلها بجعل حـ/133 ضريبة مؤجلة أصول مدينا يقابله الحسابين حـ/106 الاحتياطات المجمعة وحـ/120 نتيجة الدورة في جهة الدائن.
- تجميع حساب النتيجة بجعل حـ/603 حساب تغير المخزون مدينا، يقابله حـ/120 النتيجة الإجمالية دائنا.
- إتمام قيد الضريبة المدفوعة مسبقا على الربح الداخلي بجعل حـ/120 النتيجة الإجمالية مدينا بقابله حـ/692 فرض ضريبة مؤجلة أصول دائنا.

أو يمكن تسجيلها بطريقة أخرى تتمثل في تسجيل الإلغاءات الخاصة بتجميع القوائم المالية المجمعة، بإدماج كل التسجيلات الخاصة بالميزانية مع تلك التسجيلات الخاصة بحساب النتيجة، ويكون الإقصاء بإدماج الربح وقت التسجيلات. وإذا كانت تسجيلات الإلغاء مفصولة فإن حـ/120 نتيجة الدورة يوظف كحساب ربط بين تسجيل إلغاءات التجميع في حساب النتيجة والتسجيل في الميزانية فيكون التسجيل مثل ما هو مذكور في الطريقة الأولى.[1] أما وفق الطريقة الثانية فيكون التسجيل في قيدين:

- قيد إلغاء هامش الربح الداخلي على المخزونات يكون بجعل حـ/603 تغير المخزونات وحـ/106 الاحتياطات جهة المدين، يقابلهما حـ/3x حساب المخزون جهة الدائن.

[1] قبايلي محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص119–120.

- قيد الضريبة المؤجلة (ضريبة مدفوعة سلفا على الربح الداخلي) وهذا بجعل حـ/133 ضريبة مؤجلة أصول مدينا إلى حـ/692 فرض ضريبة مؤجلة أصول وحـ/106 احتياطات دائنين.

ثانيا– فائض القيمة على التنازلات الداخلية: تقيم عناصر الأصول بتكلفة الاقتناء (التكلفة التاريخية) من طرف المجمع، لذا في حال التنازل الداخلي على الأصل فإن القيمة الأصلية المحتمل إعادة تقييمها هي التي تظهر في القوائم المالية المجمعة، لهذا فإن فائض القيمة المحقق عند التنازل الداخلي للتثبيت يجب إلغاؤه هو والاهتلاكات المسجلة من طرف المؤسسة المتنازل لها، ويعاد حسابه على أساس تكلفة الاقتناء المجمعة أي الأصلية لذا يكون تقييده محاسبيا وفق الخطوات التالية:

- قيد تجميع الميزانية، وذلك بجعل كلا الحسابين حـ/106 احتياطات (المؤسسة المتنازلة) وحـ/133 ضريبة مؤجلة أصول مدينين إلى حـ/21 التثبيتات (المؤسسة المتنازل لها) دائنا.
- قيد تجميع الميزانية بجعل حـ/281 الاهتلاكات مدينا إلى حـ/106 الاحتياطات المجمعة وحـ/120 النتيجة المجمعة دائنين.
- قيد الضريبة المؤجلة (الضريبة المدفوعة مسبقا على الداخلي) بتسجيل حـ/106 الاحتياطات المجمعة وحـ/120 نتيجة الدورة جهة المدين إلى حـ/134 ضريبة مؤجلة خصوم جهة الدائن.
- قيد تجميع حساب النتيجة لإلغاء أقساط الاهتلاك إلى المستوى الذي كان في المؤسسة المتنازلة بتسجيل حـ/120 النتيجة المجمعة جهة المدين إلى حـ/681 مخصصات الاهتلاك والمؤونات جهة الدائن.
- إتمام تقييد الضريبة المؤجلة (الضريبة المدفوعة مسبقا) وذلك بتسجيل حـ/ 693 فرض ضريبة مؤجلة خصوم جهة المدين إلى حـ/120 النتيجة المجمعة جهة الدائن.

إن إعادة معالجة فائض القيمة للتنازل يؤثر في نتيجة واحتياطات المؤسسة المتنازلة، وإعادة معالجة الإهتلاكات فيؤثر في نتيجة واحتياطات المؤسسة المتنازل لها. أما عن الضريبة المؤجلة فهي تتعلق كليا المؤسسة المتنازل لها.[1]

[1] **المرجع السابق**، ص121.

ثالثا- تحويل القوائم المالية إلى العملة الوطنية: في هذا النطاق نص النظام المحاسبي المالي الجزائري على أنه يجب أن يتم تحويل القوائم المالية للمؤسسات الأجنبية إلى العملة الوطنية وذلك حسب النقاط التالية:

1- تحويل الأصول والخصوم على أساس سعر الاقفال.
2- تحويل الإيرادات والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات وعليه فإنه لأسباب عملية يرخص باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب.
3- تسجيل فوارق أسعار الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة في عنصر حساب فارق التحويل والقاعدة الجبائية المعدومة لعدم خضوع هذه الفوائض للضرائب على الأرباح حتى تاريخ التنازل عن الاستثمار الصافي، وعليه فإن المؤسسة تقوم بتقييد حـ/104x فارق التحويل جهة المدين يقابله حـ/134 ضريبة مؤجلة خصوم جهة الدائن.

المبحث الثالث: مزايا، عيوب وآثار تطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

تبنى النظام المحاسبي المالي الضريبة المؤجلة للمزايا الناتجة عن تطبيقها، لكن مع بدأ ممارسة تطبيقها على أرض الواقع، برزت عدة صعوبات منها ما هو راجع للتغيرات المستمرة في التشريع الجبائي، ومنها ما هو متعلق بالثغرات القانونية التي تسهل عملية التلاعبات فيما يخص تسجيلها بالقوائم المالية. لهذا تناولنا في هذا المبحث مزايا وعيوب تطبيق الضريبة المؤجلة، علاقة الضريبة المؤجلة بالجباية، كيفية الحد من التلاعبات التي تمس تطبيقها وأثرها على النتائج، العبء الضريبي والقوائم المالية.

المطلب الأول: مزايا وعيوب تطبيق الضريبة المؤجلة.

تلعب الضرائب المؤجلة دورا هاما في محاسبة المؤسسة وتطبيقها وبالرغم من أهمية تطبيق هذه التقنية فهي كغيرها من التقنيات لا تخلو من مزايا وعيوب نتناولها في هذا المبحث.

الفرع الأول: مزايا تطبيق الضريبة المؤجلة.

تتمثل أهم مزايا تطبيق الضريبة المؤجلة في المؤسسات الجزائرية فيما يلي:

أولا– إبراز الصورة الصادقة للقوائم المالية: يساهم تطبيق الضريبة المؤجلة في إبراز الصورة الصادقة للقوائم المالية وذلك يتضح جليا عند ملاحظة النتيجة الصافية للمؤسسة كيف تتغير في حال تطبيق هذه الطريقة، وكمثال على هذه الميزة نفترض أن مؤسسة تجارية حققت نتيجة محاسبية قبل الضريبة للسنة "ن" تقدر ب 600.000.000دج

ونجد أن المؤسسة تطبيقا لمبدأ الفصل بين الدورات وربط التكاليف بالإيرادات، ومبدأ محاسبة الالتزام أنها سجت محاسبيا أعباء غير مدفوعة بقيمة 750.000دج (تتمثل في مصاريف كراء مخازن لسلعتها).

- أي أن النتيجة الصافية للمؤسسة تكون كالتالي:

النتيجة المحاسبية قبل الضريبة= 600.000.000 دج

الضريبة المستحقة على النتيجة المحاسبية (26%) = 156.000.000 دج

النتيجة الصافية المحققة = 444.000.000 دج

- أما النتيجة الصافية للمؤسسة بدون استعمال الضريبة المؤجلة تكون كما يلي:

النتيجة المحاسبية قبل الضريبة = 600.000.000دج

أعباء معاد دمجها = 750.000دج

النتيجة الجبائية قبل الضريبة = 600.750.000دج

الضريبة المستحقة على النتيجة الجبائية (26%) = 156.195.000دج

النتيجة الصافية بعد الضريبة = 443.805.000دج

- النتيجة الصافية باستعمال الضريبة المؤجلة فكانت النتائج كالتالي:

النتيجة المحاسبية قبل الضريبة = 600.000.000دج

أعباء معاد دمجها = 750.000دج

النتيجة الجبائية قبل الضريبة = 600.750.000دج

الضريبة المستحقة على النتيجة الجبائية (26%) = 156.195.000دج

الضريبة المؤجلة أصول (750.000*0.26) = 195.000دج

النتيجة الصافية بعد الضريبة = 440.000.000دج

نلاحظ أنه عند عدم استعمال طريقة الضريبة المؤجلة ظهرت النتيجة مظللة ومبهمة الفهم خاصة لمستخدمي هذه القوائم المالية مما تدفع بهم إلى اتخاذ قرارات خاطئة بناء على نتيجة المؤسسة الخاطئة. أما وبعد استخدام طريقة الضريبة المؤجلة فإنه يظهر لنا الإشكال المتمثل في التكلفة الضريبية الإضافية في حساب الضريبة المستحقة والمتمثل في 19.500دج والذي يعتبر ضريبة مِؤجلة أصول، بحيث أعطى صورة صحيحة وصادقة للنتيجة المحاسبية تسمح لمستخدمي هذه القوائم المالية باتخاذ قرارات سليمة بناء على نتيجة سليمة، وتقدم تفصيلا وتوضيحا أفضل فيما يخص العبء الضريبي الذي على المؤسسة من ضريبة مستحقة وضريبة مؤجلة.

ثانيا- تقليص الفجوة بين التشريع المحاسبي والتشريع الجبائي الجزائري: إن المحاسبة والجباية عنصران متكاملان، فالمحاسبة تقوم باحترام قوانينها وتطبيق قوانينها للوصول في الأخير إلى نتيجة محاسبية أكثر دقة وصدق، والجباية تعتمد على المحاسبة بصفة مباشرة لحساب نتيجتها. فهي تأخذ بالنتيجة المحاسبية تضع عليها قوانينها بإضافة الأعباء الغير قابلة للخصم وطرح الإيرادات الغير قابلة للإضافة إلى حين تحققها. هذا الاختلاف بين ما يمليه التشريع المحاسبي وما يمليه التشريع الجبائي تخلق فجوة بين التشريعين متمثلة في فروق دائمة أو مؤقته. فالفروق الدائمة هي فروق يتم معالجتها بإضافتها أو طرحها من النتيجة المحاسبية مباشرة أي هي عمليات خارج المحاسبة. أما الفروق المؤقتة تعالج باستخدام الضريبة المؤجلة وتعديلات تتوافق مع ما تم تسجيله محاسبيا في الجدول رقم 09 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية، والذي تقدمه المؤسسة لإدارة الضرائب، الأمر الذي يقلل الفجوة بين المحاسبة والجباية ويجعل من القيود المحاسبية للضريبة المؤجلة وسيلة للإفصاح

عن الالتزامات الضريبية المستقبلية (ضريبة مؤجلة خصوم) والحقوق الضريبية المؤجلة (ضريبة مؤجلة أصول).[1]

الفرع الثاني: عيوب تطبيق الضريبة المؤجلة.

يواجه تطبيق الضريبة المؤجلة مشاكل محاسبية متعلقة بالقياس أو بالإفصاح عنها نستعرضه في النقاط التالية:

أولا- مشكلات القياس المحاسبي للضريبة المؤجلة: تتمثل المشكلات التي تواجه تطبيق الضريبة المؤجلة والمتعلقة بالقياس المحاسبي فيما يلي:

1- **مشكلة المفاضلة بين التخصيص الكامل والجزئي:** يتعلق التخصيص الضريبي الشامل والجزئي بالأسلوب المستخدم في توزيع عبء الضريبة (سواء الضريبة المستحقة أو المؤجلة) بين الفترات المختلفة والذي من خلاله تتحدد قيمة الفروق المؤقتة وبالتالي تحدد قيمة الضريبة المؤجلة.

فالتخصيص الشامل هو الاعتراف بكافة الفروق المؤقتة ومن ثم الضريبة المؤجلة بغض النظر عن الفترة التي يتم فيها سداد الضريبة أو استردادها، ويستند هذا المدخل لغرض عام وهو قابلية كل الفروق المؤقتة للانعكاس في المستقبل.

أما التخصيص الجزئي هو المحاسبة عن التأثيرات الضريبية المؤجلة أو الحالية لبعض العمليات التي تمت خلال الفترة، حيث أنها ووفقا لهذا التخصيص لا يعتبر مناسبا الاعتراف بالضريبة المؤجلة الناتجة بسبب فروق مؤقتة متكررة، لأن ذلك (أي الاعتراف بالفروق المؤقتة المتكررة) يؤدي إلى تأجيل ضريبي لا نهائي. ويقتضي هذا التخصيص الاعتراف بالضريبة المؤجلة الناتجة عن الفروق المؤقتة الغير متكررة والتي يتوقع لدرجة كبيرة استردادها خلال فترة قصيرة نسبيا.[2]

---

[1] رشيد عريوة، مقال بعنوان: **دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية**، المسيلة، جامعة محمد بوضياف، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، المجلد 13، العدد 01، 2020، ص623.

[2] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص47.

فطبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 فهو يستند إلى استعمال أسلوب التخصيص الشامل بحكم أنه يتوافق مع مبدأ الحيطة والحذر فيما يخص الأخذ بعين الاعتبار كل الفروق المؤقتة حتى المتكررة منها. أما عن الأسلوب الذي يكون فيه الاعتراف بالضريبة المؤجلة أكثر دقة وموضوعية وإفادة لمتخذي القرارات ومستخدمي القوائم المالية من وجهة نظرنا فهو أسلوب التخصيص الجزئي.

2- **مشكلة تحديد المعدل الأمثل لاستخدامه في حساب الضريبة المؤجلة:** كما ذكرنا سابقا يوجد ثلاث أنواع من المعدلات التي يمكن استخدامها في حساب الضريبة المؤجلة وهي:

- معدل الضربة الجاري.
- معدل الضريبة الجاري مع التسويات.
- معدل الضريبة المتوقع.

في هذه الحالة تجد المؤسسة نفسها أمام إشكالية اختيار أي معدل تطبق.

3- **مشكلة تحديد الفروق المؤقتة:** عند قياس الضريبة المؤجلة طبقا لمدخل الميزانية، والذي يعتبر في الوقت الحالي أفضل مدخل للمحاسبة عن ضرائب الدخل إجمالا، تظهر بعض المشكلات المرتبطة بتحديد الفروق المؤقتة، ومن أهمها:[1]

- تعدد الفروق المؤقتة.
- نشأة وانعكاس الفروق المؤقتة على عدة فترات.
- الفروق الضريبية المتعلقة بصافي خسائر التشغيل، بحيث أن المؤسسة لا تسدد أي ضرائب دخل في السنة التي تحقق فيها خسائر، ويكون من الضروري الاعتراف بالآثار الضريبية المترتبة على ترحيل هذه الخسائر سواء إلى الأمام أو إلى الخلف.

4- **مشكلة تحيز القياس المحاسبي:** يعد من أهم مشكلات القياس المحاسبي لأن إهمال هذه النقطة قد يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية من ضمنها القوائم المالية.

[1] سعيدي بن شهرة وعمر قمان، **مرجع سبق ذكره**، ص725.

ثانيا– مشكلات العرض والإفصاح المحاسبي: تتمثل أهم المشكلات المتعلقة بالعرض والإفصاح المحاسبي للضريبة المؤجلة فيما يلي:[1]

- مشكلة توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
- صعوبة فهم وتطبيق متطلبات الإفصاح عن الضريبة المؤجلة.
- عدم التمكن من تحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية بدقة.
- عدم تمكن مستخدمي القوائم المالية منفهم واستيعاب الكثير من المعلومات والبيانات المحاسبية المتعلقة بالضرائب المؤجلة المفصح عنها.
- الإضرار بمصلحة المؤسسة، وذلك بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالمؤسسة إلى المنافسين.
- الزيادة في تكاليف المؤسسة والناتج عن الإفصاح الذي يؤدي إلى تحسين الموقع التفاوضي مع الاتحادات العمالية.
- زيادة تكاليف المؤسسة بزيادة الإفصاح عن المزيد من المعلومات والذي يؤدي بالإدارة إلى رفض التوسع والتعمق في الإفصاح.

ثالثا– مشكلة عدم نص القانون الجبائي على المعالجة الخاصة بالضريبة المؤجلة: أي أن القانون الجبائي لم ينص بنص صريح وحتى أنه لم يشر إليها إطلاقا إلا ما ذكره فيما يخص احترام ما جاء به النظام المحاسبي وقوائمه المالية.

رابعا– مشكلة ممارسة المحاسبة الإبداعية: لممارسة المحاسبة الإبداعية وجهان، فهي نعمة ونقمة في نفس الوقت. نعمة للمؤسسة وصاحب المؤسسة، ونقمة لمستخدمي القوائم المالية ومتخذي القرار على أساسها. فالمحاسبة الإبداعية هي عبارة عن مجموعة من الأساليب والطرق المشروعة والغير مشروعة التي يعتمدها المحاسب عن طريق استغلال الثغرات الموجود في التشريعات وفي حالتنا هذه مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي الناتج من تطبيق الضريبة المؤجلة باعتبارها ثغرة في التشريع المحاسبي للتحايل والتظليل المالي في القوائم المالية، أكيد بطلب من صاحب المؤسسة لأنه هو المستفيد من هذا التلاعب، لإعطاء صورة غير صادقة من المعلومة المالية في القوائم المالية. يأتي

---

[1] سعيدي بن شهرة، **مرجع سبق ذكره**، ص124.

هنا دور مراجع الحسابات لقمع هذه التلاعبات والتحريفات التي تمس بشفافية ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الثاني: مسؤولية مراجع الحسابات في الحد من التلاعبات عند تطبيق الضريبة المؤجلة.

تعتبر القوائم المالية وسيلة أساسية يعتمد عليها المستثمرين للاستفادة من المعلومات عن المؤسسة. حيث تتضمن هذه القوائم المالية عنصر الضريبة المؤجلة التي يتم المحاسبة عنه وفق نصوص التشريع المحاسبي الجزائري، ففي حالة عدم دقة وموضوعية تقدير الضرائب المؤجلة ينتج عن ذلك وجود مخاطر تلاعب وتحريف معلومات القوائم المالية، حيث أن الضرائب المؤجلة تعتبر من المواطن الأساسية التي يمكن أن تستخدمها الإدارة المحاسبية للتلاعب في القوائم المالية بطرق تبدو مشروعة.

لمراجع الحسابات دور محوري هام وفعال في الحد من التلاعب بالقياس والعرض والإفصاح المحاسبي لذا يتطلب منه تطوير أدائه من خلال قيامه ببذل العناية المهنية الكافية لكشف حالات الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، بما فيها من تلاعبات بقيمة الضريبة المؤجلة، عن طريق الملاحظة والاستفسارات وإعادة تنفيذ الأعمال الخاصة بالعمليات المالية والأرصدة المحاسبية. إلى جانب بعض الإجراءات التحليلية التي تشير إلى وجود تلاعب في قيمتها، لحل مشكلات الضريبة المؤجلة ومحاولة الحد من التلاعب بقيمتها وتقليل الآثار السلبية الناتجة عنها، وذلك من خلال قيام مراجع الحسابات بتخطيط وأداء عملية المراجعة متبعا أسلوب الشك المهني، عن طريق تقييم المراجع لمدى سلامة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، ويتساءل عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة، كل هذا مع الحفاظ على أسلوب الشك المهني طول عملية المراجعة، وإدراكه لإمكانية وجود تحريف هام ناتج عن غش أو خطأ. دون أن ننسى أنه يستوجب عليه كلما أمكن عمل مقارنة لقيمة الضريبة المؤجلة للسنوات السابقة مع النتائج الفعلية، حتى يتمكن من زيادة الثقة لديه في الإجراءات التي قامت بها إدارة المؤسسة، بشأن إعداد تقدير الضرائب المؤجلة.[1]

[1] هبة طارق السيد شمسو، مقال بعنوان: **دراسة لدور ومسؤولية مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية**، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بورسعيد، مصر، المجلد 20، العدد 04، الجزء 02، أكتوبر 2019، ص88.

المطلب الثالث: علاقة الضريبة المؤجلة بالجباية وأثر تطبيقها وفق النظام المحاسبي المالي.

لدراسة أثر تطبيق الضريبة المؤجلة محاسبيا وجبائيا علينا أولا معرفة طبيعة العلاقة بين الضريبة المؤجلة والجباية.

الفرع الأول: علاقة الضريبة المؤجلة بالجباية.

جاء النظام المحاسبي المالي بالضريبة المؤجلة لمواكبة المعايير المحاسبية الدولية، ولسد الفجوة الناتجة عن فوارق مؤقتة بين تاريخ الاعتراف بعبء أو إيراد معين محاسبيا وتاريخ الاعتراف بنفس العبء أو الإيراد جبائيا، وذلك بتسجيل ضريبة مؤجلة أصول أو خصوم في القوائم المالية للمؤسسة على حسب الحالة. ثم تأتي الإدارة الجبائية لتعتمد في الأساس على جدول رقم 09 الذي يضم النتيجة المحاسبية وبعض التعديلات، بإضافة الإدماجات وطرح التخفيضات لنتحصل في الأخير على نتيجة جبائية تمكن وتسهل على الإدارة الجبائية فرض ضريبة على أرباح الشركات عليها. إن التباين الموجود بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية يخلق فراغ بين الضرائب المسجلة محاسبيا وجبائيا على فترات متباينة هذا الفراغ تسده الضريبة المؤجلة إلى حين تحققه. أما فيما يخص النظام الجبائي الجزائري فهو لم ينص إلى الآن على الضرائب المؤجلة ولم يشر إليها في أي بند من بنوده، لكنه ينص على احترام قواعد النظام المحاسبي المالي وذلك في المادة 141 مكرر2 والمعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2009 حيث كان نص قانونها كالتالي: "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعات عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة". وأيضا عند إصدار المديرية العامة للضرائب سنة 2011 للقوائم المالية المعتمدة والتي تضمنت الالتزام بمتطلبات العرض والإفصاح التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

إن هذا الشق أو الفراغ الموجود بين التشريع المحاسبي والتشريع الجبائي جاءت الضريبة المؤجلة لملئه وجعله أكثر عقلانية، فمثلا لو أن المؤسسة قامت بتسجيل عبء أو إيراد معين غير مسدد أو غير مقبوض، يأتي التشريع الجبائي بنصه عليها بإعادة دمجها أو تخفيضها من النتيجة (حسب الحالة إذا كان إيراد لم يقبض أو عبء لم يسدد بعد) قبل إخضاعها للضريبة لأن التشريع الجبائي ينص على أنه من ضمن شروط خصم الأعباء أو إضافة الإيرادات جبائيا أن تكون مدفوعة أو

مقبوضة، وعند دفعها أو قبضها في السنة الموالية يجب أن يكون العبء أو الإيراد متعلق بالدورة الحالية لكي يتم قبوله جبائيا، يأتي هنا دور الضريبة المؤجلة لمعالجة هذا الإشكال باعتبارها إثبات لعبء أو إيراد ضريبي مسجل مسبقا يخص السنوات المستقبلية من المنظور الجبائي. ولولا هذه التقنية لما تمكنا من الإثبات المحاسبي لهذا العبء أو الإيراد، ولما تحقق شرط من الشروط الجبائية.

إذن من هذا المنطلق نستنتج أن الضريبة المؤجلة هي تقنية محاسبية بحتة تربطها علاقة تكاملية مع الجباية، وهذا ما سيؤكده أو ينفيه لنا الفصل الرابع من هذه الأطروحة.

الفرع الثاني: أثر تطبيق الضريبة المؤجلة على القوائم المالية.

جاءت نصوص التشريع المحاسبي الجزائري بالقوائم المالية المتعارف عليها ومكوناتها. ومن ضمن مكوناتها الضريبة المؤجلة التي تعد عنصرا مهما سواء في الميزانية أو حساب النتائج أو القوائم الأخرى، لذا يؤثر عدم استخدام تقنية الضريبة المؤجلة في هذه القوائم سواء في أصولها أو خصومها أو في النتيجة الصافية المصرح بها، وبالتالي نستطيع القول أن الضريبة المؤجلة تؤثر بالإيجاب في القوائم المالية للمؤسسات فهي تضفي عليها الشفافية والمصداقية و تزيد من جودتها، فهي تساعد على معرفة التزامات و حقوق المؤسسة مع الغير والتنبؤ بالضرائب المستقبلية الواجب خصمها أو سدادها عن طريق الإفصاح المحاسبي المستقبلي للإيرادات والنفقات، هذا ما يساعد مستخدمي القوائم المالية من أعضاء الإدارة، العمال، الإدارة الجبائية، المستثمرين و متخذي القرار من اتخاذ قرارات صحيحة مبنية على قوائم مالية ذات شفافية ومصداقية وجودة عالية.

الفرع الثالث: أثر تطبيق الضريبة المؤجلة على النتيجة المحاسبية، الجبائية والعبء الجبائي.

إن النتيجة المحاسبية هي الفرق بين الإيرادات والأعباء المتعلقة بسنة النشاط، والمسجلة وفق ما تنصه نصوص التشريع المحاسبي. أما النتيجة الجبائية فهي تحدد انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات عليها، لعدم اعتبار التشريع الجبائي لبعض المصاريف فيعاد دمجها، وبعض الإيرادات فيعاد خصمها. لهذا تم تدارك هذه الفجوة بين التشريعين بالضريبة المؤجلة والتي يتم تسجيلها محاسبيا ضمن أعباء الدورة ما يؤدي بالتالي إلى أنها تؤثر على النتيجة المحاسبية بالزيادة أو بالنقصان على حسب الحالة، فإذا كانت ضريبة مؤجلة أصول فهي ترفع منها، وإذا كانت ضريبة

مؤجلة خصوم فهي تخفض من النتيجة المحاسبية، وهي بذلك تقدم نتيجة محاسبية سليمة تضمن احترام مبدأ استقلالية الدورات.

أما بالنسبة للنتيجة الجبائية فإن الضريبة المؤجلة لا تؤثر فيها لأن النظام الجبائي الجزائري لديه موقف حيادي اتجاه الضرائب المؤجلة، وهي بالنسبة له مجرد دمج وتخفيض في آن واحد، لأن بعض مبادئه في تحميل الإيرادات والنفقات تتنافى مع المبادئ المحاسبية، وهذا ما تثبته الضريبة المؤجلة والتي تعني أن للمؤسسة ضرائب مسجلة محاسبيا وجبائيا على فترات متفاوتة.

أما العبء الجبائي كما ذكرنا سابقا هو الضريبة المستحقة مضافا إليها التغير في الضريبة المؤجلة، لذا فإن أي تغيير في الضريبة المؤجلة يؤثر على العبء الجبائي مباشرة لأنه يدخل في حسابه، ولو تخلت المؤسسة عن الالتزام بتسجيل الضريبة المؤجلة، فإن العبء الضريبي يصبح مساويا للضريبة المستحقة، وبالتالي هو لا يعبر عن العبء الجبائي الذي تتحمله المؤسسة حقا.

الفرع الرابع: تأثير الضريبة المؤجلة على التخطيط الجبائي للمؤسسة.

يعتبر التخطيط الجبائي مجموعة من الإجراءات والاستراتيجيات والخطط المستمرة والمشروعة التي تستخدمها المؤسسة للتخفيض من قيمة الضريبة المستحقة أو التخلص منها لتعظيم الربح، لهذا وجب أن يكون الشخص الذي يقوم بهذه العملية على دراية تامة والمام واسع بالقوانين الضريبية سواء الوطنية أو الدولية لاستخدامها في التخطيط الجبائي بما ينفع المؤسسة.

تعتبر لضريبة المؤجلة مؤشر من مؤشرات التخطيط الضريبي، فهي تنشأ من فروقات مؤقتة بين المحاسبة والجباية، هذه الفروقات تعطي إشارات للمؤسسة عن:

- الضرائب التي ستدفعها أو تستردها لاحقا.
- الأرباح التي ستعترف بها جبائيا في المستقبل.
- القيود الجبائية التي قد تؤثر على قرارات الاستثمار أو التمويل.

وهي تدخل في عملية التخطيط الجبائي عن طريق تأثيرها في النقاط التالية:

- تقدير الضرائب المستقبلية من خلال تحليل الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة والتي ستكون مستحقة أو مسترجعة في السنوات القادمة.

- تحديد توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصاريف، حيث يمكن للمؤسسة أن تسرع أو تؤجل بعض العمليات كبيع الأصول أو الاعتراف بالمخصصات حسب تأثيرها على الضريبة المؤجلة لتوزيع العبء الجبائي بطريقة استراتيجية.
- تحسين التدفقات النقدية من خلال التخطيط الجبائي الجيد، وذلك بأن تقلل المؤسسة من الضرائب المدفوعة حاليا وتستفيد من التأجيل الضريبي مما يحرر سيولة مالية للاستثمار أو سداد ديون.
- اتخاذ قرارات استثمارية مبنية على الكلفة الجبائية المستقبلية كشراء أصل مثلا يؤدي إلى اهتلاكات كبيرة جبائيا حاليا ما ينتج عنه خصم ضريبي مؤجل ما يؤدي إلى ضرائب مستقبلية أقل.

فالضريبة المؤجلة بذلك تسمح بالتخطيط لأعباء الجباية وتوزيعها عبر الزمن حسب الوضعية المالية للمؤسسة.

إن كل هذه الآثار التي تخلفها الضرائب المؤجلة سوف يتم دراستها والتأكد منها وتأكيدها في الجانب التطبيقي لأطروحتنا بما تسمح به المعلومات المقدمة من قبل المؤسسات محل الدراسة.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل لتطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي واستخلصنا أن الضريبة المؤجلة ناتجة عن اختلاف بين ما تمليه نصوص التشريع الجبائي مع ما جاء به النظام المحاسبي، هذا الاختلاف خلق فجوة بين التشريعين متمثلة في فروق دائمة وفروق مؤقتة. فالفروق الدائمة هي فروق يتم معالجتها بإضافتها أو طرحها من النتيجة المحاسبية مباشرة في جدول رقم 09، أي هي عمليات خارج الجباية. أما الفروق المؤقتة فينجم عنها ضريبة مؤجلة تسجل محاسبيا، وتتم تعديلات تتوافق مع ما تم تسجيله محاسبيا على النتيجة المحاسبية في الجدول رقم 09 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية بطرح التخفيضات وإضافة الاسترادات للوصول إلى نتيجة جبائية تتوافق مع ما يمليه التشريع الجبائي، الأمر الذي يقلل الفجوة بين المحاسبة والجباية ويجعل من القيود المحاسبية للضريبة المؤجلة وسيلة للإفصاح عن الالتزامات الضريبية المستقبلية أو الحقوق الضريبية المؤجلة.

رغم هذه المزايا المتعلقة بالضريبة المؤجلة استخلصنا بعض المشكلات المتعلقة بالقياس والعرض والإفصاح المحاسبي لها باعتبارها تقنية محاسبية معقدة، ومن بين هذه المشكلات الاستغلال السلبي لها في المحاسبة الإبداعية عن طريق الغش والتلاعب بقيمة الضريبة المؤجلة في القوائم المالية باستغلال الثغرات القانونية، ما يستدعى تدخل مراجع الحسابات للتحقق من مصداقية القوائم المالية واتخاذ مزيد من العناية الواجبة فيما يخص الضريبة المؤجلة.

كما استخلصنا أن للضريبة المؤجلة أثر على النتيجة المحاسبية فهو يساهم في تقديم نتيجة محاسبية صادقة، وأنها لا تؤثر في النتيجة الجبائية لأن النظام الجبائي له موقف حيادي فيما يخص هذه الضريبة، وبالتالي هو يقوم بإعادة دمج مبلغها مع الإدماجات الأخرى في جدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية، وهي تؤثر في العبء الجبائي لأنها تدخل مباشرة في حسابه، وتؤثر أيضا في القوائم المالية للمؤسسة فتزيد من شفافيتها ومصداقيتها وبالتالي فهي تزيد من جودتها وتساهم في عملية التخطيط الجبائي. كل هذه الدراسة النظرية سيتم تعزيزها بالدراسة الميدانية التي ستبين لنا حقيقة الآثار المحاسبية والجبائية للضريبة المؤجلة من عدمها.

الفصل الرابع

دراسة الآثار الجبائية لتطبيق الضريبة المؤجلة في المؤسسات الجزائرية.

تمهيد:

بعد تناولنا في الثلاث فصول الأولى النظرية لأطروحتنا النظام المحاسبي المالي وأهم الضرائب على النتيجة في التشريع الجبائي الجزائري، وبالأخص طريقة تطبيق تقنية الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي ومختلف آثارها. والتي تعتبر محور أطروحتنا ننتقل في هذا الفصل الرابع لعمل إسقاط لموضوع إشكالنا على الواقع التطبيقي له من خلال دراسة ميدانية لتطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ثلاث مؤسسات اقتصادية جزائرية، وملاحظة تأثيرها من عدمه فيما يتعلق بالجباية، يتم هذا من خلال ثلاث مباحث:

المبحث الأول نخصصه لتقديم المؤسسات الاقتصادية الثلاثة المختلفة محل دراستنا التطبيقية والمتمثلة في مؤسسة Algérie liguabue catering، مؤسسة سوسيمي semoulerie société minoterie l'étoile، ومؤسسة اتصالات الجزائر الفضائيةAlgérie telecom société .

أما المبحث الثاني فخصصناه لدراسة تطبيق الضريبة المؤجلة في المؤسسات الثلاث، منشأها، طريقة حسابها، تسجيلها المحاسبي وعرضها في قائمة الميزانية.

والمبحث الثالث والأخير فخصصناه لدراسة تأثير تطبيق هذه الضريبة على كل من النتيجة المحاسبية والجبائية، وعلى ضريبة الدخل فئة أرباح موزعة.

المبحث الأول: تقديم المؤسسات الثلاث محل الدراسة.

يتضمن هذا المبحث تقديما للمؤسسات الثلاث المختارة لدراسة الآثار الجبائية لتطبيق الضريبة المؤجلة فيها، بما أنها تعتمد في محاسبتها على تطبيق هذه التقنية. تختلف هذه المؤسسات الواحدة عن الأخرى في نوعها، فالمؤسسة الأولى (مؤسسة Algérie liguabue catering) هي مؤسسة تجارية مختلطة تضم رأسمال أجنبي ورأسمال جزائري، وبالنسبة للمؤسسة الثانية (مؤسسة سوسيمي) فهي مؤسسة إنتاجية برأسمال جزائري، أما المؤسسة الثالثة (مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية) فهي مؤسسة خدماتية.

المطلب الأول: نبذه عن مجمع Algérie ligabue catering group (ALC spa).

يعد مجمع ligabue catering group عضوا مرموقا في مجتمع الأعمال الدولي، وهو فريد من نوعه في تنوعه وقطاعه المهم، تعود نشأته إلى عام 1919م على يد Anacleto ligabue لضمان توريد سفن società veneziana navigoziana في ميناء البندقية، قامت هذه الأخيرة بعمل شراكة مع المؤسسة العامة للخدمات البحرية الجزائرية سنة 2003، وفيما يلي سنتطرق في هذا المبحث باختصار للتعريف بها وبأهم الخدمات التي تقوم بها.

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة وخدماتها.

سنتطرق في هذا الفرع الى التعريف بالشركة وأهم الخدمات التي تقوم بها.

أولا- تعريف المؤسسة Algérie ligabue catering group spa

هي مؤسسة مساهمة مختلطة بموجب القانون الجزائري، برأسمال اجتماعي يقدر بثلاثمائة مليون دينار جزائري (300.000.000 دج) تجمع هذه الشراكة بين القطاعين العام والخاص، الوطني والأجنبي. تتمثل المؤسسة العامة في GEMA - EPE والمجموعة الإيطالية Ligabue catering. وفيما يلي الجدول رقم (04-01) الذي يوضح نسبة المشاركة للمؤسستين المساهمتين في رأس مالها.

الجدول رقم (04-01): المؤسسات المساهمة في مؤسسة ALC spa.

الرقم	إسم المؤسسة-المقر الرئيسي للمؤسسات القانونية المشتركة.	نسبة المساهمة
01	الشركة العامة للخدمات البحرية -GEMA» « EPE التي يقع مقرها الرئيسي في 02 شارع جواهر النهرو، الجزائر 16000.	%35
02	المؤسسة Ligabue catering spa الواقع مقرها في فينيسيا- مرغيرا (إيطاليا).	%65

المصدر: من وثائق المؤسسة.

ثانيا-خدماتها: تتمثل الخدمات الرئيسية التي تقدمها **ALC spa** فيما يلي:

1- إدارة قواعد الحياة في تقديم الطعام الكامل:
   - خدمات الإطعام.
   - إدارة أماكن الإقامة.
   - خدمات الرعاية والصيانة.
   - المحلات التجارية والترفيه.
2- خدمات تقديم الطعام للمناسبات.
3- صيانة المرافق والبنية التحتية.
4- توريد أساسيات الحياة.
5- العمليات ثلاثية الأبعاد (مكافحة الحشرات).

الفرع الثاني: بعض الأرقام المقدمة في سنة 2018 المتعلقة بمؤسسة ALC spa.

1- تقدم المؤسسة ما يزيد عن 11 مليون وجبة في السنة منها:
   - ما يزيد عن 2.660.000 وجبة فطور الصباح.
   - ما يزيد عن 4.183.000 وجبة غداء.
   - ما يزيد عن 2.802.000 وجبة عشاء.
   - ما يزيد عن 147.000 وجبة للأشخاص المهمين VIP.

- ما يزيد عن 1.477.900 وجبة خفيفة.
- ما يزيد عن 361740 وجبة أخرى (سحور، فطور، ريجيم...).

كل هذا بتقدير حوالي أكثر من 30.000 وجبة في اليوم.

2- توظف المؤسسة ما يزيد عن 3.000 عامل.

3- يقدر رقم أعمالها المحقق في السنة بما يزيد عن 10.000.000.000 دينار جزائري.

4- أكثر من 90 مليون دينار جزائري استثمار.

5- ما يزيد عن 100.000 كغ نفايات معاد تدويرها.

6- أكثر من 8,9 مليون ساعة عمل.

7- أكثر من 5 مليون كلم مسافة مقطوعة.

8- 0 حوادث مميتة.

الفرع الثالث: العلامات التجارية المتنوعة لمؤسسة ALC spa.

تتمثل العلامات التجارية لمؤسسة **ALC spa** في:

أولا- إقامة La perla: هو فندق يقع في قلب مدينة حاسي مسعود، على بعد 15 دقيقة فقط عن مطار كريم بلقاسم الدولي. يقدم أفضل استقبال بجعل الزوار ينسون أنهم في الجنوب وسط الصحراء وفي منطقة صناعية. صممت La perla خصيصا باقة من الخدمات وفقا للتقاليد الإيطالية الخالصة:

1- غرف كبيرة وغرف الشخصيات المهمة VIP.

2- مطعم «venezia ristorante».

3- مطعم للوجبات الخفيفة «la taverna».

4- نادي «Dodge's»الذي يضم حماما تقليديا، ساونا، جاكوزي، غرف تدليك، مطعم وغرفة اللياقة البدنية.

ثانيا- العلامة التجارية Multi Tech: هي العلامة التجارية المخصصة لخدمة "إدارة المرافق":

1- كالصيانة الوثائقية والتصحيحية للمنشآت.

2- العمليات ثلاثية الأبعاد (التنظيف والتطهير ومكافحة القوارض).

3- إدارة المساحات الخضراء.

4- تنظيف حفر المجاري.

ثالثا– العلامة التجارية Win Rest: هي العلامة التجارية المخصصة لتقديم الطعام، يتمثل عملاؤها الرئيسيون في شركات الأدوية والشركات التابعة لمجالس إدارتها.

رابعا– العلامة التجارية Auto Chef: هذه العلامة مخصصة لتقديم الطعام التجاري والبوتيك للمسافرين (مناطق الخدمات ومحطات الوقود، محطات العبارات...) من بينها موقع محطة تمزقيدة (البليدة).

المطلب الثاني: نبذه عن مؤسسة سوسيمي Sosemie.

بفضل خبرتها التي تمتد لأكثر من خمسة وعشرون عاما، نجحت مؤسسة سوسيمي Sosemie (société semoulerie minoterie l'étoile) في ترسيخ مكانتها في السوق الوطنية، من خلال تقديم منتجات تنافسية للغاية لعملائها، كالسميد والمعكرونة والكسكس. حيث تمتلك جميع المرافق والمعدات اللازمة لمعالجة الحبوب وإنتاج منتجات عالية الجودة تلبي توقعات ومتطلبات السوق. وفي هذا المطلب سوف نقوم بتقديم لمحة بسيطة عن أهم المعلومات المتعلقة بهذه المؤسسة التي ستكون ضمن دراسة الحالة المتعلقة بموضوع أطروحتنا.

الفرع الأول: التعريف بمؤسسة سوسيمي وأهم أهدافها.

هي المؤسسة الصناعية التجارية سوسيمي لطحن القمح الصلب واللين لتحصيل السميد والطحين، وإنتاج كل أنواع العجائن كالكسكس والمعكرونة...الخ. نشأت هذه المؤسسة سنة 1999م، وبدأت في إنتاج المعكرونة والكسكس، السميد والدقيق، ثم انتقلت في 2005 إلى رفع رأسمالها وتوسيع الخيارات أمام عملائها عبر تقديم بعض المنتجات الجديدة والمثيرة، واستمرت في تحسين منتجاتها إلى أن انتخبت سنة 2015 منتج العام، تقديرا لالتزامها بالجودة والابتكار.

تعتبر مؤسسة سوسيمي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة ذات الشخص الوحيد، يقدر رأسمالها ب 1.385.990.000 دج، ويبلغ عدد عمالها أزيد من 300 عامل، وهي تنتج أكثر من 20 نوع من منتجات العجائن، يقع مقرها الرئيسي بالمنطقة الصناعية حي بن عيسى، بني مراد (البليدة). وهي تتربع على مساحة قدرها 50هكتار متمثلة في مباني لإنتاج القمح والعجائن بأنواعها.

يتمثل الهدف الأساسي لمؤسسة سوسيمي في إرضاء وتلبية احتياجات الزبائن، وتحقيق الاستمرارية والبقاء والنمو وذلك بالعمل على الزيادة في الإنتاج من أجل تخفيض التكلفة مما يسمح لها باقتحام

السوق بأسعار تنافسية مقارنة مع المؤسسات الأخرى، لذا يمكننا تحديد أهم أهداف مؤسسة سوسيمي في النقاط التالية:

- أن تكون المؤسسة الرائدة في مجالها (إنتاج السميد والدقيق والعجائن الغذائية في الجزائر)؛
- أن ترضي وتلبي احتياجات الزبائن؛
- التنوع في المنتجات وتقديم أحسن نوعية؛
- تحسين مهارة موظفيها؛
- توسيع شبكة توزيع وتصدير منتجاتها؛
- تحسين الاتصالات الداخلية والخارجية وكفاءة نظام إدارة الجودة وسلامة الأغذية؛
- منع ومراقبة الحوادث والمخاطر التي تتعلق بالصحة وسلامة الآخرين.

الفرع الثاني: نشاط مؤسسة سوسيمي ومنتجاتها.

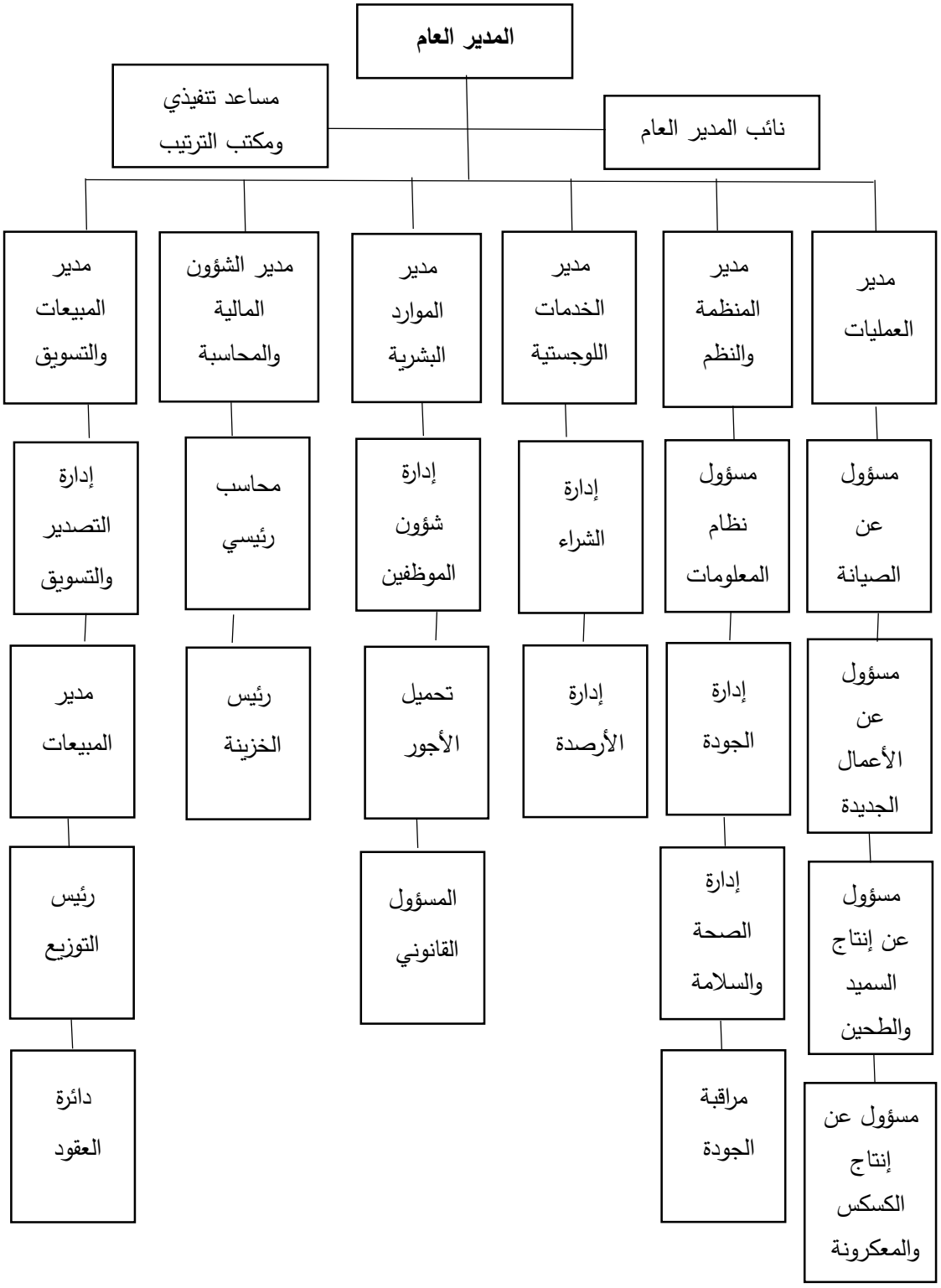
يتمثل النشاط الأساسي لمؤسسة سوسيمي في إنتاج وتوزيع منتجاتها الغذائية بمختلف أنواعها وأشكالها وأحجامها، فهي تقوم بشراء المادة الأولية الخام المتمثلة في القمح الصلب لصناعة السميد من عند موردين محليين أما المادة الأولية المتمثلة في القمح اللين المستعملة في إنتاج الطحين (الفرينة) فهي تقوم باستيرادها من الخارج، أما العجائن التي تنتجها والمتمثلة في الكسكس بأنواعه، السباغيتي، والمعكرونة بأنواعها فهي تعتمد في الأساس على السميد الذي تنتجه في ورشاتها فتعتبره بذلك كمادة أولية في ورشات تصنيع العجائن.

تنتج سوسيمي حوالي أكثر من 20 نوعا من المعجنات بمختلف أنواعها تنقسم هذه المنتجات لمختلف الأحجام، فالورشة الأولى تعتمد على القمح الصلب كمادة أولية لتصنيع السميد الخشن، المتوسط والرقيق. أما الورشة الثانية فهي تعتمد على القمح اللين كمادة أولية لتصنيع منتج الطحين، أما الورشة الثالثة فهي تعتمد على مادة السميد المنتجة في الورشة الأولى كمادة أولية لإنتاج مختلف أنواع المعجنات.

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوسيمي.

صممت الإدارة العليا لمؤسسة سوسيمي هيكلا تنظيميا لضمان تحكمها الجيد في تسيير مختلف الوظائف والمسؤوليات التي تخص كل إدارة أو هيئة بالمؤسسة كما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (04-01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوسيمي EURL Sosemie.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

أولا- المدير العام: هو العضو الأساسي والمركزي في المؤسسة حيث تتمثل أهم مهامه في:

1- التحكم في النشاط السنوي للعمال وتحديد السياسة العامة للمؤسسة؛

2- إصدار الأوامر لمدراء المصالح الأخرى فيما يتعلق الإنتاج، التوزيع والتسويق وغيرها من الأنشطة؛

3- الفصل في القرارات المهمة والمتعلقة بمصير المؤسسة؛

4- تشجيع العمال وتحفيزهم على أداء وظائفهم بكفاءة عالية والتكفل بمشاغلهم.

ثانيا- مساعد تنفيذي ومكتب الترتيب: يساهم في تنفيذ الخطة التنفيذية للمؤسسة، ويساعد المدير العام في إدارة وتنظيم العمل والقيام بتنظيم أعمال السكرتارية والمراسلات والمحافظة على سرية المعلومات الواردة لمكتب المدير العام، وتنظيم المقابلات والزيارات ومواعيد الاجتماعات.

ثالثا- مدير العمليات: هو المسؤول عن إدارة العمليات ومراقبة الأنشطة اليومية للمؤسسة، للتأكد من سيرها نحو تحقيق الأهداف، وتطوير استراتيجية المؤسسة وتوضيحها للموظفين والعمال، وتحديد المكافئات والتدريبات اللازمة للموظفين.

رابعا- مدير المنظمة والنظم: ينوب عن المدير العام في حالة خلو المنصب أو عدم تواجده في المؤسسة بسبب ظروف السفر أو المرض أو الإجازات، يقوم بالتخطيط، التنظيم، التنسيق والمراقبة لكل ما يتعلق بالإدارة الداخلية للمؤسسة.

خامسا- مدير الخدمات اللوجستية: هو المسؤول عن التخطيط وإدارة الخدمات اللوجستية، المستودعات، النقل، خدمات العملاء وكذلك توجيه، تحسين، وتنسيق دورة النظام الكامل، الاتصال والتفاوض مع الموردين والمصنعين وتجار التجزئة والمستهلكين، وهو المسؤول بشكل عام عن التموينات، تنظيم ومراقبة التخزين وتوزيع البضائع.

سادسا- مدير الموارد البشرية: هو المسؤول عن كل ما يتعلق بالموارد البشرية داخل المؤسسة:

1- السهر على انضباط العمال أثناء العمل؛

2- تسجيل الغيابات عن العمل وتسيير الساعات الإضافية وبرمجتها؛

3- استقبال ملفات العمل وترتيبها حسب الأولوية؛

4- تقسيم العمال حسب الوظائف والإدارات وتسيير الأجور.

سابعا- مدير الشؤون المالية والمحاسبة: تتمثل أبرز مهامه في النقاط التالية:

1- إعداد وتحليل الميزانية السنوية؛

2- ضمان التسيير الجيد للمحاسبة المالية والقانونية في التاريخ المحدد؛

3- مراقبة كل العمليات المالية للمؤسسة وإعداد التصريحات الجبائية الدورية؛

4- اقتراح تنظيم محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية.

ثامنا-مدير المبيعات والتسويق: هو المسؤول عن قسم المبيعات والتسويق، حيث أنه يلعب دورا حيويا يضمن سير العمليات التجارية ويوفر جميع المعاملات، كما يقوم بإعطاء الحلول الممكنة من أجل التسويق الجيد لمنتجات المؤسسة وتطوير شكليتهم، بالإضافة إلى متابعة احتياجات الزبائن وإبرام ومتابعة العقود الإشهارية.

المطلب الثالث: نبذه عن مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.

تعتبر مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية فرعا من فروع مجمع اتصالات الجزائر GTA (Group Telecom Algérie) وهي مؤسسة عمومية اقتصادية EPE Public Économique) (Entreprise ذات أسهم SPA (Société Par Action). نتطرق في هذا المبحث للتعرف على هذه المؤسسة كونها ثالث مؤسسة يتم التطرق لدراسة تأثير الضرائب المؤجلة فيها.

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية ATS.

تعد مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية Algérie Télécom satellite والمختصرة ب ATS أهم مؤسسة اقتصادية في مجال تكنولوجيات الاتصالات عبر الأقمار الصناعية بالجزائر. حيث كانت في بدية إنشائها مجرد قسم في وزارة الاتصالات السلكية واللاسلكية، لتصبح فيما بعد وحدة من وحدات اتصالات الجزائر، وبعد اتساع نشاطها أصبحت مؤسسة اقتصادية قائمة بذاتها مستقلة الذمة المالية. أنشأت هذه المؤسسة بتاريخ 29 جويلية 2006 برأسمال قدره 2.000.000.000 دج ليرتفع هذا المبلغ في يومنا هذا ليصل إلى 6.158.000.000 دج.

أصبحت هذه المؤسسة فرعا من فروع مجمع اتصالات الجزائر GTA ابتداء من فيفري 2018 إلى جانب الفروع التالية:

1- اتصالات الجزائر Algérie Telecom: تعتبر مورد للهواتف الأرضية والأنترنت عالي السرعة والاتصال اللاسلكي.

2- اتصالات الجزائر للهاتف النقال Algérie Telecom Mobile: يعمل على تشغيل شبكة الهاتف المحمول والأنترنت اللاسلكي عالي السرعة.

3- اتصالات الجزائر أوروبا Algérie Telecom Europe: هي المؤسسة التي تدير الكابل البحري "ORVAL/ARVAL" الذي يربط الاتصالات الجزائرية بالاتصالات الأوروبية.

4- كومينتال Comintal SPA: هي مؤسسة تستجيب للطلب على حلول وأجهزة الألياف الضوئية الخام (الألياف الضوئية السوداء).

5- ساتيكوم Saticom SPA: هي مؤسسة متخصصة في الحلول التكنولوجية الحديثة، التي تتيح للمؤسسات التواصل بشكل أكثر كفاءة داخليا وخارجيا.

بالإضافة إلى فرع اتصالات الجزائر الفضائية محل دراستنا.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.

يعتبر القمر الصناعي الأداة المميزة للاتصالات السلكية واللاسلكية، نظرا لما يوفره من مزايا من حيث سرعة الإرسال وتحسين الاتصالات الوطنية والدولية المباشرة، مما سمح بتطوير خدمات متخصصة متنوعة من بينها خدمة VSAT (محطة ذات فتحة صغيرة جدا) مخصص بشكل أساسي للشركات التي تسعى الى ربط المواقع المتفرقة جغرافيا. حيث تعد هذه التكنولوجيا النشاط الرئيسي لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية. تمتلك الهياكل المختلفة التي تشكلها كل المهارات الفنية والإدارية القادرة على ضمان دراسات وتركيب وصيانة المعدات، بهدف دعم الشركات والإدارات في تطوير شبكاتها.

يضم تنظيم مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية، مديرية عامة تدور حولها خمس مديريات إقليمية (الجزائر، وهران، حاسي مسعود، بشار، قسنطينة) وملحقتين اداريتين (سطيف وعنابة)، بالإضافة الى مركز اتصالات فضائية (Centre de télécommunication Spatial CTS) في الاخضرية بولاية البويرة.

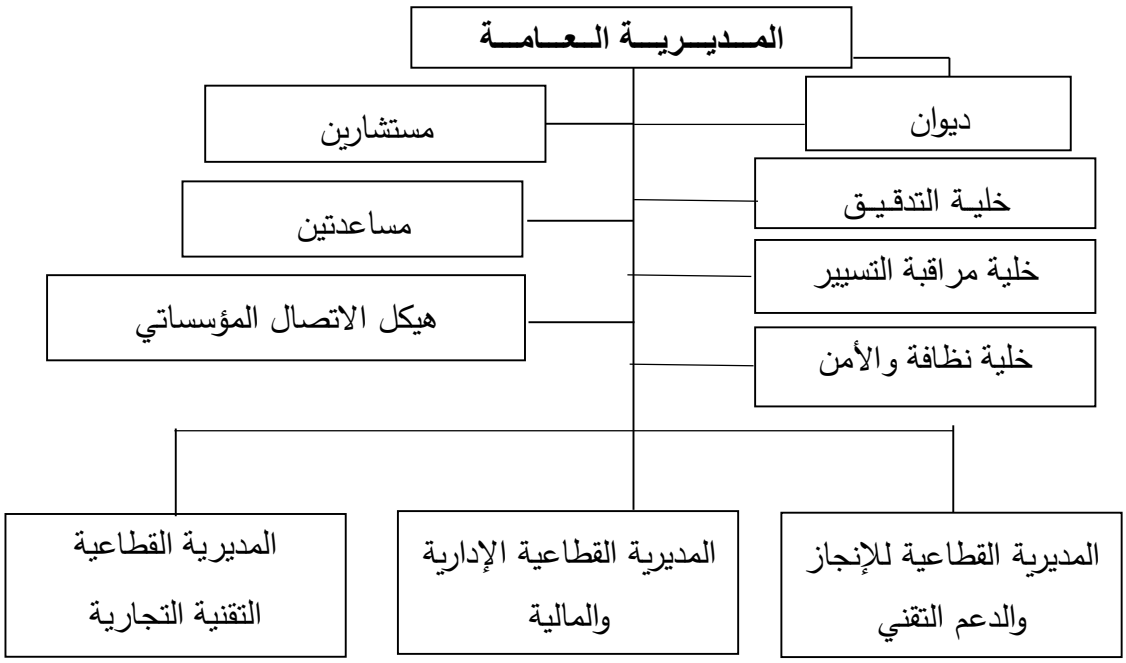
أولا- الهيكل التنظيمي الخاص بالمديرية العامة: يرأس إدارة شركة اتصالات الجزائر الفضائية مدير عام، يساعده في ذلك رئيس الديوان ومستشارين (مستشار للشؤون القانونية ومستشار للشؤون المالية)، وتتولى أمانة مكتبه مساعدتين تقومان على كل الأعمال الإدارية الخاصة بالمديرية العامة للمؤسسة. بالإضافة إلى هيكل الأمان ونظم المعلوماتية ومديرية المشاريع، والبحث والتنمية. أضف إلى هذا أنها تشرف على ثلاث خلايا تتمثل في:

- الديوان؛
- خلية التدقيق؛
- خلية النظافة والأمن؛
- خلية مراقبة.

تنقسم هذه المديرية العامة لثلاث مديريات قطاعية تتمثل في:

- المديرية القطاعية للإدارة والمالية؛
- المديرية القطاعية التقنية التجارية؛
- المديرية القطاعية للإنجاز والدعم التقني.

الشكل رقم (04-02): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لشركة اتصالات الجزائر الفضائية.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

ثانيا- الهيكل التنظيمي الخاص بالمديريات القطاعية: تنقسم المديرية العامة للمديريات القطاعية التالية:

1- **المديرية القطاعية للإنجاز والدعم التقني:** تضم هذه المديرية ثلاث مديريات أساسية تتمثل في:

أ- **مديرية المشتريات:** وهي المديرية المكلفة بعمليات اقتناء كل التجهيزات التقنية والوسائل العامة الموجهة للبيع أو لاحتياجات المؤسسة كتجهيزات المكتب، وسائل النقل، تسيير قسم العبور والعلاقات الخارجية بالنسبة للمشتريات من خارج الوطن وما يترتب عليها من تسيير صفقات الموردين، وتسيير المخزونات داخل المؤسسة

ب- **مديرية الإنجاز وإرضاء العملاء:** هي المديرية التقنية المكلفة بالنشاط قبل الخدمة والمتمثل في استقبال مشاريع العملاء وخدمات الموردين وتسيير السعة المكانية للستيل، ومهمة نشاط بعد الخدمة التقني لإرضاء العملاء.

ت- **مديرية نظم المعلومات:** هي المديرية التقنية المكلفة بتطوير، دعم واستغلال تكنولوجيا المعلومات.

2- **المديرية القطاعية الإدارية والمالية:** تضم هذه المديرية القطاعية أربع مديريات أساسية تتمثل في المديريات التالية:

أ- **مديرية المالية والمحاسبة:** وهي مديرية تقوم بإعداد القوائم المالية والمحاسبية للمؤسسة، ومتابعة التدفقات النقدية والعينية، والسهر على ضمان تحصيل الحقوق من الزبائن والقيام بتسيير الملف الجبائي للمؤسسة. وهي تقوم أيضا بعمل إجراءات التجارة الخارجية من حيث تحويل الأموال نحو الموردين الأجانب والوقوف على عدم مخالفة قانون القرض والنقد.

ب- **مديرية الموارد البشرية:** يتمثل دورها الأساسي في تسيير الموارد البشرية داخل المؤسسة، حيث تقوم بتوظيف وتكوين ومتابعة المسار الوظيفي للعامل من يوم دخوله للمؤسسة إلى يوم خروجه منها.

ت- **مديرية الشؤون القانونية:** وهي المديرية التي تقف على احترام القانون داخل المؤسسة، وعند القيام بالعمليات التجارية التي تقوم بها المؤسسة سواء عند إبرام عقود الصفقات مع المؤسسات الوطنية أو الأجنبية، كما أنها تشرف على المنازعات التي تكون المؤسسة طرفا فيها.

ث- **مديرية الإرث، الوسائل واللوجستيك:** تقوم هذه المديرية بتسيير الوسائل العامة للمؤسسة واللوجستيك، كما تسرف أيضا على كل الأعمال والأشغال المتعلقة بالمؤسسة ومتابعة البنى التحتية للمؤسسة، والإشراف على وسائل النقل بالمؤسسة وكل ما يتعلق بالصيانة والإمداد.

3- **المديرية القطاعية التقنية التجارية:** تتكون هذه المديرية القطاعية من خمس مديريات أساسية:

أ- **مديرية التجارة:** هي المديرية المكلفة بالبحث عن الزبائن الجدد والمحافظة على الزبائن القدامى، من خلال اعلامهم بالخدمات التي تقدمها المؤسسة وكل جديد يمس تكنولوجيا الاتصالات. كما تقوم بإبرام العقود مع الزبائن، وفوترة التجهيزات المباعة والخدمات. كما أنها تعمل على التحصيل وإدارة نشاط GMPCS، والاتصال عبر الساتل VSAT.

ب- **مديرية التسويق:** تعمل هذه المديرية على الترويج لمنتجات المؤسسة عن طريق القيام بالمعارض التجارية، ونشر المطويات واقتناء الهدايا الإشهارية التي تعرف بالمؤسسة، وتوزيعها ونشرها بالإعلانات عبر الجرائد التي تخص المؤسسة. بالإضافة إلى إدارة موقع المؤسسة عبر الأنترنت، ودراسة وتطوير كل ما يتعلق بنشاط المؤسسة.

ت- **مديرية الهندسة وحلول العملاء:** تقوم هذه المديرية بدراسة الخدمات الثابتة عبر الأقمار الصناعية، ومراقبة التكنولوجيات المستخدمة، وتسيير البنى التحتية لنشاط GMPCS.

ث- **مديرية الاستغلال والمساعدة التقنية:** تهتم هذه المديرية بتسيير الاستغلال والمساعدة التقنية لنشاط VSAT وتسيير الترددات الراديوية، والسهر على السلامة، الطاقة والبيئة المؤسساتية وتحديد الموقع الجغرافي.

ج- **المديريات الجهوية:** دورها الأساسي تسيير الوكالات التجارية الجهوية التابعة للمديرية (وسط، غرب، شرق، جنوب غرب، جنوب شرق).

وفيما يلي شكل الهيكل التنظيمي العام الخاص بالمديريات القطاعية المنبثقة من المديرية العامة لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية وأهم الأقسام المنبثقة منها.

الفرع الثالث: النشاطات الأساسية لشركة اتصالات الجزائر الفضائية.

تتمثل أهم نشاطات مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية في أربع نقاط أساسية هي:

أولا- نشاط حلول VSAT: هو حل عبر الأقمار الصناعية توفره اتصالات الجزائر الفضائية يعتمد على تقنية VSAT (محطة ذات فتحة صغيرة جدا) والتي تتيح ربطا عالي السرعة بين العديد من المواقع الموجودة في مناطق معزولة (المواقع الريفية، الجبال، الصحراء، المركبات الأرضية المتنقلة والطيران، وما إلى ذلك...)، أو في المناطق التي لا تحتوي على بنى تحتية للاتصالات السلكية

واللاسلكية الأرضية (مناطق غير مجهزة، ومناطق الكوارث، وما إلى ذلك...)، حيث تقدم هذه الخدمة VSAT، باستخدام تقنيات iDerect العديد من الخدمات مثل:

- الشبكة الداخلية؛
- الشبكة الخارجية؛
- الأنترنت؛
- الصوت عبر بروتوكول الأنترنت؛
- المؤتمرات عبر الفيديو.

ثانيا- نشاط تحديد الموقع الجغرافي GEOLOCALISATION: أو ما يعرف أيضا بإدارة الأسطول، هذا النشاط تقدمه مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية بالشراكة مع المؤسسة البريطانية Mix Telematics يتمثل في حلول مختلفة لتتبع المركبات، والتي تكون قادرة على تلبية جميع احتياجات الزبائن، سواء كمستخدم عادي يعطي الأولوية للسلامة أو كمدير أسطول لديه متطلبات تتبع تجارية. حيث أن منتجات التعقب التي تستخدمها المؤسسة البريطانية هذه تعد إحدى أهم وأكثر التقنيات تقدما في العالم. حيث أنه يمكنك تحديد الموقع الدقيق للمركبات الخاصة بك، وطرق إعادة التشغيل وتحليل الرحلات في أي مكان في العالم عبر الأنترنت أو هاتفك المحمول، فقط من خلال العديد من خيارات تحديد الموقع الجغرافي للمركبة.

ثالثا- نشاط الثريا GMPCS Thuraya: وهو الهاتف الذي يجمع بين نظام GSM والأقمار الصناعية، أي بمعنى أنه هاتف محمول يعمل في كل مكان، حتى المناطق التي لا يغطيها نظام GSM، فهو بذلك يوفر أقصى درجات الأمان والتنقل الكامل.

رابعا- نشاط حلول Inmarsat: هو المزود الرائد لخدمات الاتصالات عبر الأقمار الصناعية المتنقلة في العالم، والذي يوفر اتصالا صوتيا وبيانات عالية السرعة عبر شبكة الأقمار الصناعية التجارية الأكثر تنوعا وموثوقية في العالم. تستهدف هذه الخدمة عددا كبيرا من العملاء من قطاع النقل البحري، الطيران، الإعلام، الطاقة والبناء، بالإضافة إلى الإدارات الحكومية والمنظمات الإنسانية. حيث يشترك كل هؤلاء العملاء في نفس المتطلبات.

المبحث الثاني: الضريبة المؤجلة في المؤسسات الثلاثة.

التزاما بما تنص عليه القواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، تقوم المؤسسات الثلاثة محل الدراسة (حيث مؤسستين تم مسك المحاسبة فيها من قبل نفس مكتب المحاسبة: مؤسسة سوسيمي، مؤسسة ALC) بتطبيق آلية الضريبة المؤجلة الناتجة عن الفروقات المؤقتة.

سنتطرق في هذا المبحث لتحديد منشأ هذه الفروقات، وطريقة حساب الضريبة المؤجلة المرتبطة بها، وتسجيلها محاسبيا وكيف قامت المؤسسات بعرضها في الميزانية.

المطلب الأول: منشأ الضريبة المؤجلة- تحديد الفروقات-.

سنحاول توضيح كيف قامت المؤسسات محل الدراسة بتحديد منشأ الضريبة المؤجلة المرتبطة بالسنة المالية، من خلال تحديد مخصصات السنة المالية والاسترجاعات الخاصة بها، والتي نوجزها في الفروع التابعة لهذا المطلب

الفرع الأول: مخصصات السنة المالية.

يتمثل منشأ الفروقات المؤقتة وبالتالي الضريبة المؤجلة بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة خلال الفترات المختلفة الممتدة من 2017 إلى 2023، في ضريبة مؤجلة أصول وضريبة مؤجلة خصوم والتي نوجزها فيما يلي:

أولا- الضريبة المؤجلة أصول:

يتمثل منشأ الفروقات المؤقتة التي خلقت لنا ضريبة مؤجلة أصول لدى المؤسسات الثلاثة في العناصر التالية:

- مؤونات غير قابلة للخصم لا تستجيب لشروط المادة 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تتمثل في مؤونات مصاريف الخصوم غير الجارية (م.م.خ.غ.الجارية) وتتمثل في مؤونات أخطار محتملة خاصة بتقاضي المؤسسة مع أربعة عمال في المحاكم.
- مؤونات غير قابلة للخصم لا تستجيب لشروط المادة 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تتمثل في مؤونات تدني قيمة حسابات الزبائن (م.ت.ق.ح.الزبائن) ومؤونات تدني قيمة المخزون (م.ت.ق.المخزون) يتعلقان بمؤسسة سوسيمي وALC.

- مؤونات العطل، العلاوات المختلفة ورصيد كل الحسابات (م.ع.ع.م.ر.ك.ح) وتتمثل في مؤونة العطلة السنوية لعمال المؤسسة، وتتمثل بالنسبة لمؤسسة ATS في مؤونات الإحالة على المعاش، مؤونات منحة التسيير لإطارات المؤسسة، مؤونة منحة المردودية الفردية والجماعية، مؤونة رأسمال الوفاة ومؤونة منحة الدفن.
- مؤونة عن الفوائد المستحقة (تحيين الديون).
- مؤونات الرسم على النشاط المهني (خاص بمؤسسة ATS).
- مؤونات أتعاب محافظ الحسابات (م.ع.م.ح).
- مؤونات وأتعاب أخرى (مكتب الدراسات DELLOTE) (خاص بمؤسسة ALC).
- مؤونات أعباء المستخدمين المتغيرة وتتمثل في الجزء المتغير لإطارات المؤسسة (المدير العام) والتي تحددها الجمعية العامة والتي ترتبط بالأرباح المحققة كل سنة مالية.

تجدر الإشارة أن منشأ الضريبة المؤجلة أصول يتماثل بصفة عامة بين المؤسسات الثلاثة رغم وجود فروقات تخص كل مؤسسة على حدى ولتفادي التكرار اخترنا مؤسسة سوسيمي لتوضيح ذلك حيث تظهر المخصصات في الجدول رقم (04-02) كالتالي:

الجدول رقم (04-02): مخصصات السنة المالية في مؤسسة سوسيمي.

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
م.ع.ع.م.ر.ك.ح	11.710.809,64	13.910.363,20	15.583.792,12	19.265.452,98
م.م.خ.غ.الجارية	4.040.640,65	2.264.000,00	2.264.000,00	2.264.000,00
م.ت.ق.ح.الزبائن	6.658.855,43	6.658.855,43	6.658.855,43	6.658.855,43
م.ت.ق. المخزون	1.839.002,37	0,00	0,00	0,00
م.ع.م.ح	700.000,00	1.200.000,00	2.400.000,00	1.800.000,00

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

يظهر من الجدول أن منشأ الضريبة المؤجلة أصول في مؤسسة سوسيسمي مرتبط أساسا بالمؤونات، وهي مؤونات غير قابلة للخصم لأنها لا تستجيب لشروط المادة 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إضافة إلى المؤونات المرتبطة بالزبائن والمخزون ومؤونات أتعاب محافظ الحسابات.

ثانيا- الضريبة المؤجلة خصوم:

من خلال الاطلاع على الوثائق المحاسبية ومقابلة المحاسب، تبين لنا أن كل من مؤسسة سوسيمي ومؤسسة ALC لم تسجل أي ضريبة مؤجلة خصوم خلال فترات الدراسة. في حين تتمثل الفروقات المؤقتة المولدة للضريبة المؤجلة خصوم في مؤسسة ATS في الفروق المؤقتة عن الاهتلاكات وإعادة التقييم.

الفرع الثاني: استرجاعات السنة المالية

يمكن إيجاز مختلف الإسترجاعات الخاصة بالمؤونات التي تعد منشأ الضريبة المؤجلة أصول والضريبة المؤجلة خصوم في المؤسستين سوسيمي واتصالات الجزائر الفضائية فيما يلي:

أولا- ضرائب مؤجلة أصول:

إضافة إلى مخصصات السنة المالية نبين في الجدول رقم (04-03) الاسترجاعات المرتبطة بالسنة المالية (les Reprises) لمختلف المؤونات سابقة الذكر لمؤسسة سوسيمي في الجدول رقم (04-02) التالي:

الجدول رقم (04-03): استرجاعات السنة المالية لمؤسسة سوسيمي.

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
م.ع.ع.م.ر.ك.ح	-	11.710.809,64	13.910.363,20	15.583.792,12
م.م.خ.غ.الجارية	-	4.040.640,65	2.264.000,00	2.264.000,00
م.ت.ق.ح.الزبائن	-	6.658.855,43	6.658.855,43	6.658.855,43
م.ت.ق.المخزون	-	1.839.002,37	-	-
م.ع.م.ح	-	700.000,00	1.200.000,00	2.400.000,00

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يتضح من الجدول أن المحاسب لم يسجل أي استرجاعات للمؤونات في سنة 2017 مما يدل انه لم يشكل مؤونات في سنة 2016 وهو ما تم التأكد منه من خلال دفاتر المحاسبية للمؤسسة.

المطلب الثاني: حساب الضريبة المؤجلة في المؤسسات الثلاث.

سنحاول في هذا المطلب معرفة كيفية حساب الضريبة المؤجلة أصول في مؤسسة سوسيمي ومؤسسة **ALC** وحساب الضريبة مؤجلة أصول والضريبة مؤجلة خصوم في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية **ATS**.

الفرع الأول: حساب الضريبة المؤجلة في مؤسسة سوسيمي

تعد مؤسسة سوسيمي مؤسسة إنتاجية، فهي تخضع لضريبة على أرباح الشركات بمعدل 19%، كما أنه تجدر الإشارة إلى أن ربحها معفى بنسبة 33 % من الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار ANDi حيث أن الربح في المؤسسة يتمثل في الربح الخاضع 67% مضاف إليه الربح المعفى من الضريبة 33%. وبالتالي فإن الضريبة المؤجلة للسنة المالية بالنسبة لهذه المؤسسة تحدد وفقا لما يلي:

مخصصات الضريبة المؤجلة = قيمة الفرق المؤقت*67%* معدل الضريبة (19%)

وبالرجوع إلى الوثائق المحاسبية لمؤسسة سوسيمي تظهر مخصصات الضريبة المؤجلة للسنوات الأربعة الموضحة في الجدول رقم (04-04) التالي:

الجدول رقم (04-04): مخصصات الضريبة المؤجلة أصول لمؤسسة سوسيمي.

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
م.ع.ع.م.ر.ك.ح	1.490.786.07	1.770.789,24	1.983.816,74	3.660.436,07
م.م.خ.غ.الجارية	514.373,55	288.207,20	288.207,20	430.160,00
م.ت.ق.ح.الزبائن	847.672,30	847.672,30	847.672,30	1.265.182,53
م.ت.ق.المخزون	234.105,00	0	0	0
م.ع.م.ح	89.110,00	152.760,00	305.520,00	342.000,00
مج المخصصات	**3.176.046,92**	**3.059.428,74**	**3.425.216,24**	**5.697.778,60**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

وبنفس طريقة حساب المخصصات يتم حساب استرجاعات الضريبة المؤجلة أصول لنفس السنوات وفقا للجدول رقم (04-05) الموالي:

الجدول رقم (04-05): استرجاعات الضريبة المؤجلة أصول لمؤسسة سوسيمي.

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
م.ع.ع.م.ر.ك.ح	0	1.490.786,07	1.770.789,24	1.983.816,74
م.م.خ.غ.الجارية	0	514.373,55	288.207,20	288.207,20
م.ت.ق.ح.الزبائن	0	847.672,30	847.672,30	847.672,30
م.ت.ق. المخزون	0	234.105,00	0	0
م.ع.م.ح	0	89.110,00	152.760,00	305.520,00
مج الاسترجاعات	**0**	**3.176.046,92**	**3.059.428,74**	**3.425.216,24**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

وبالرجوع إلى دفتر الأستاذ وميزان المراجعة نجد أن حساب الضريبة المؤجلة (ح/133) يظهر مجموع الضريبة المؤجلة في 01-01 من السنة المالية وتسجيل مخصصات الضريبة المؤجلة أصول للسنة المالية والاسترجاعات أو التخفيضات لنفس السنة المالية، والضريبة المؤجلة في نهاية السنة في 31-12 لكل سنة وفقا للجدول رقم (04-06) الموالي:

الجدول رقم (04-06): حساب الضريبة المؤجلة أصول مؤسسة سوسيمي.

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
الضريبة المؤجلة في 01/01	517.004,06	3.693.050,98	3.576.432,79	3.942.220,29
تسجيل مخصصات السنة المالية	3.176.046,92	3.059.428,73	3.425.216,23	5.697.778,60
تخفيضات السنة المالية	-	3.176.046,92	3.059.428,73	3.425.216,23
الضريبة المؤجلة في 12/31	3.693.050.98	3.576.432,79	3.942.220,29	6.214.782,66
التغيير في الضرائب المؤجلة أصول	**3.176.046,92-**	**116.618,19**	**365.787,50-**	**2.272.562.37-**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول السابق يظهر أن الضريبة المؤجلة في 31-12 يمثل رصيد الضريبة المؤجلة في بداية السنة المالية مضاف له (+) مخصصات السنة المالية ومطروح منه (-) تخفيضات السنة المالية.

أما التغيير في الضريبة المؤجلة الذي يظهر في جدول حسابات النتائج يمثل الفرق بين ح/692 وح/693 وبما أن المؤسسة تستخدم فقط الضريبة المؤجلة أصول فإن التغيير في الضريبة المؤجلة أصول يتم حسابه وفقا لطريقتين كما يلي:

ط1- التغيير في الضريبة المؤجلة أصول = الضريبة المؤجلة في بداية السنة المالية- الضريبة المؤجلة في نهاية السنة.

ط2- التغيير في الضريبة المؤجلة أصول = تخفيضات الضريبة المؤجلة للسنة المالية- مخصصات الضرائب المؤجلة للسنة المالية.

والتغير في الضريبة المؤجلة إذا كان **موجب** فان رصيد حساب 692 (مخصصات ضرائب مؤجلة) يكون **دائنا** وهو ما يظهر في سنة 2018 برصيد دائن 116.618,19 دج، أي أن المؤسسة سجلت زيادة في الضريبة المؤجلة أصول أي أن هناك زيادة في الإيراد الضريبي المؤجل.

وإذا كان التغيير **سالب** فان رصيد حساب 692 (مخصصات ضرائب مؤجلة) يكون **مدينا**. وهو ما يظهر في السنوات 2017، 2019، 2020. أي أن الأصول الضريبية المؤجلة قد تم استهلاكها جزئيا أو التراجع عنها.

الفرع الثاني: حساب الضريبة المؤجلة في مؤسسة ALC.

بنفس الطريقة وبإتباع نفس المراحل التي تم بها تحديد الضريبة المؤجلة في مؤسسة سوسيمي يمكن تحديد الضريبة المؤجلة وتَغَيُرَها بالنسبة لمؤسسة **ALC.**

تجدر الإشارة إلى أن مؤسسة **ALC** مؤسسة تجارية وخدماتية فإنها تخضع لمعدل ضريبة على الأرباح يساوي 26% وفقا لما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث:

مخصص الضريبة المؤجلة = قيمة القرق المؤقت * معدل الضريبة (26%)

يمكن تحديد الضريبة المؤجلة وتغييرها بالنسبة لمؤسسة ALC وفقا للجدول رقم (04-07) الموالي:

الجدول رقم (04-07): حساب الضريبة المؤجلة أصول في مؤسسةALC .

البيان / السنوات	2019	2020	2021	2022
الضريبة المؤجلة في 01/01	73.248.617,90	73.591.689,07	139.851.945,00	142.253.285,00
تسجيل مخصصات السنة المالية	70.141.047,70	128.632.945,60	124.667.442,00	112.724.968,00
تخفيضات السنة المالية	69.797.976,50	62.372.689,57	122.266.103,00	131.105.245,00
الضريبة المؤجلة في 12/31	73.591.689,10	139.851.945,10	142.253.285,00	123.873.008,00
التغيير في الضريبة المؤجلة	**343.071,18-**	**66.260.256,02-**	**2.401.339,61-**	**18.380.276,90**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يتضح من خلال الجدول السابق أن التغيير في الضريبة المؤجلة حساب 692 (فرض ضريبة مؤجلة) يظهر في جدول حسابات النتائج لمؤسسة ALC (انظر الملحق رقم 10) والذي يمثل الضريبة المؤجلة في بداية السنة المالية مطروحا منه الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، فقد كان التغيير سالبا خلال السنوات الثلاثة الأولى ما يعني أن الضريب المؤجلة أصول في هذه السنوات قد تم استهلاكها جزئيا أو التراجع عنها في حين كان التغير موجبا في سنة 2022 بمقدار 18.380.276,90دج، ما يعني أن هناك زيادة في أصول الضريبة المؤجلة.

الفرع الثالث: الضريبة المؤجلة في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.

من خلال اطلاعنا على الوثائق والقوائم المحاسبية والمالية بالنسبة لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية يظهر وجود فروقات مؤقتة نتج عنها ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم.

وبما أن مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية مؤسسة خدماتية فإنها تخضع لمعدل ضريبة على الأرباح يساوي 26% وفقا لما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث:

مخصص الضريبة المؤجلة = قيمة الفرق المؤقت * معدل الضريبة (26%)

يمكن إيجاز أهم المعلومات المرتبطة بالضريبة المؤجلة أصول وخصوم فيما يلي:

أولا- ضرائب مؤجلة أصول: بالرجوع إلى نفس المراحل المرتبطة بالإثبات والتسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة وبالرجوع الى دفتر الأستاذ وميزان المراجعة للمؤسسة، تم استخراج حساب الضريبة المؤجلة الموضح في الجدول رقم (04-08) التالي:

الجدول رقم (04-08): حساب الضريبة المؤجلة أصول لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.

حساب 133	2020	2021	2022	2023
الضريبة المؤجلة في 01/0	97.542.768,53	88.059.653,96	59.037.529,56	164.234.460,96
تسجيل السنة المالية مدين	113.215.328,58	76.215.046,78	200.676.076,44	93.062.874,75
تخفيضات السنة المالية دائن	122.698.443,15	105.237.171,18	95.479.145,04	79.278.363,15
الضريبة المؤجلة في 12/31	88.059.653,96	59.037.529,56	164.234.460,96	178.018.972,56

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يتضح لنا من خلال الجدول أن تسجيلات السنة من الضريبة المؤجلة أصول في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية أكبر من استردادتها ما يفسر ارتفاع رصيد الضريبة المؤجلة أصول من سنة لأخرى. وأن رصيد الضريبة المؤجلة أصول يتمثل في رصيد أول المدة مضافا له تسجيلات المدة مطروحا منه تخفيضات السنة من الضريبة المؤجلة أصول، وهو الرصيد الذي يتم تسجيله في الميزانية أصول. وهو يعتبر رصيد أول مدة للدورة الموالية.

ثانيا- ضريبة مؤجلة خصوم:

بالرجوع إلى وثائق المؤسسة نلاحظ أن حساب الضريبة المؤجلة خصوم يظهر خلال سنوات محل الدراسة وفقا للجدول رقم (04-09) التالي:

الجدول رقم (04-09): حساب الضريبة المؤجلة خصوم مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.

حساب 134	2020	2021	2022	2023
الضريبة المؤجلة في01/01	1.038.338,70	21.689.083,87	11.064.303,08	91.215.006,97
تسجيل السنة المالية مدين	51.512.698.70	21.749.568,27	18.251.726,95	41.608.257,00
تخفيضات السنة المالية دائن	28.785.276.13	11.124.787,48	98.402.430,84	39.630.062,33
الضريبة المؤجلة في12/31	21.689.083,87	11.064.303,08	91.215.006,97	89.236.812,30

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يتضح لنا من الجدول أعلاه أن المؤسسة قامت بتسجيلات وتخفيضات للضريبة المؤجلة خصوم في الأربع سنوات محل الدراسة تتراوح بين ارتفاع وانخفاض بين السنوات. وأن رصيد الضريبة المؤجلة خصوم يتمثل في رصيد أول المدة مضافا له تسجيلات السنة مطروحا منه تخفيضات السنة

من الضريبة المؤجلة خصوم، وهو الرصيد الذي يتم تسجيله في الميزانية خصوم. وهو يعتبر رصيد أول مدة للدورة الموالية.

ثالثا- التغيير في الضريبة المؤجلة:

لإظهار التغيير في الضريبة المؤجلة تم الرجوع إلى ميزان المراجعة ودفتر الأستاذ لكل من حساب فرض ضريبة مؤجلة أصول ح/692 وحساب فرض ضريبة مؤجلة خصوم ح/693 حيث يظهر التغير في الجدول رقم (04-10) كالتالي:

الجدول رقم (04-10): التغيير في الضريبة المؤجلة لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.

البيان / السنوات	2020	2021	2022	2023
فرض ضريبة مؤجلة عن أصول ح/692	34.638.789,19	46.199.641,62	39.015.566.88	21.962.177,70
فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم ح/693	7.421.664,80	20.470.764,59	61.627.322,93	38.622.508,68
التغيير في الضريبة المؤجلة	**42.060.453,99**	**25.728.877,03**	**22.611.756,05**	**60.584.686,38-**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة وميزان المراجعة.

يتضح من خلال الجدول أن التغير في الضريبة المؤجلة كان موجبا لثلاث سنوات الأولى 2020، 2021، 2022 وهذا يدل على أن حقوق المؤسسة لدى مصلحة الضرائب يفوق ديونها. وأنه كان سالبا خلال سنة 2023 مما يعني أن ديون المؤسسة أو التزاماتها لدى مصلحة الضرائب تفوق حقوقها. تجدر الإشارة إلى أنه ينبغي على المحاسب الالتزام بما ينص عليه القانون، ولا يبالغ في قيمة الضريبة المؤجلة، الأمر الذي يتطلب البحث والتأكد من قيمتها ومدى تطابقها مع ما ينص عليه النظام المحاسبي.

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة وطريقة عرضها.

بهدف معرفة مدى التزام المؤسسات محل الدراسة بما نص عليه النظام المحاسبي المالي في إطار تسجيل وعرض الضريبة المؤجلة سنلخص في هذا المطلب كيف قامت المؤسسات الثلاثة بعملية التسجيل المحاسبي وعرض الضريبة المؤجلة في دفاترها وقوائمها المحاسبية.

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة.

سنوضح في هذا الفرع كيف قام المحاسب بالتسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة أصول بأخذ مثال من **مؤسسة سوسيمي** والضريبة المؤجلة خصوم بأخذ مثال أيضا من مؤسسة ATS.

أولا- التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة أصول في مؤسسة سوسيمي:

بالرجوع إلى دفتر اليومية بالنسبة لمؤسسة سوسيمي وإلى محاسب الشركة لإعطاء التوضيحات الضرورية الخاصة بالتسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة في المؤسسة، وقد آثرنا توضيح كيفية تسجيل الضريبة المؤجلة أصول، الناتجة عن الفروقات الزمنية الخاصة بأتعاب محافظ الحسابات خلال سنوات الدراسة كمثال.

تجدر الإشارة إلى أن الشركة تقوم بإمضاء اتفاقية مع محافظ الحسابات لمدة ثلاثة سنوات، قابلة للتجديد مرة واحدة. ويتم تحديد أتعابه لكل سنة. وبما أنه يوجد فروقات مؤقتة بين ما ينص عليه القانون الضريبي والتشريع المحاسبي فقد قام المحاسب بأخذ هذه الفروق في الحسبان وقام بالتسجيل المحاسبي لها في اليومية كما يلي:

1- القيام بإثبات العبء الخاص بأتعاب محافظ الحسابات الخاص بالسنة المالية المعنية بناء على مبدأ استقلالية الدورات.
2- تسجيل الاسترجاعات للضريبة المؤجلة الخاصة بالسنة المالية السابقة التي تحققت (الإلغاء).
3- إثبات مخصصات الضريبة المؤجلة الخاصة بالسنة المالية المعنية.

رقم الحساب		البيـان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		******2017/12/31******		
62210		أتعاب محافظ الحسابات	700.000	
	408	موردون فواتير لم تصل لأصحابها		700.000
		تسجيل أتعاب محافظ الحسابات		
		**********//**********		
133		ضريبة مؤجلة أصول	89.110	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		89.110
		تسجيل الضريبة المؤجلة أصول عن اتعاب محافظ الحسابات		

قام المحاسب في هذا التسجيل المحاسبي بتسجيل قيد أتعاب محافظ الحسابات لسنة 2017 في آخر السنة، التزاما بالمبدأ المحاسبي استقلالية الدورات. لكن التشريع الضريبي في هذه الحالة يرفض تحميل الربح لهذه المصاريف إلى حين تحققها، لذا كان على المحاسب الالتزام بتعاليم التشريع المحاسبي والضريبي في نفس الوقت، والالتزام بقواعد النظام المحاسبي لسد هذه الفجوة وذلك بتسجيل قيد ضريبة مؤجلة أصول متعلقة بأتعاب محافظ الحسابات، تسترد بمجرد وقوع الحدث المنشأ لها فعلا في الدورة الآتية. قام المحاسب أيضا بحساب قيمة الضريبة المؤجلة المسجلة بإخضاع 67% من أتعاب محافظ الحسابات لضريبة قدرها 19% بما أن مؤسسة سوسيمي مؤسسة إنتاجية معفاة بنسبة 33% من الضريبة على أرباح الشركات فنتحصل بذلك على:

قسط الضريبة المؤجلة (أتعاب محافظ الحسابات) = 700.000*0.67*0.19= 89.110 دج

أما في السنة الموالية أي سنة 2018 فقد قام المحاسب بتسجيل القيود التالية المتعلقة بهذه العملية:

رقم الحساب		البيـان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		******2018/12/31******		
408		موردون فواتير لم تصل لأصحابها	700.000	
	512	البتك		700.000
		تسديد أتعاب محافظ الحسابات 2017		
		**********//**********		
		فرض ضريبة مؤجلة أصول		
692		ضريبة مؤجلة أصول	89.110	
	133	استرجاع (إلغاء) ضرائب مؤجلة		89.110
		أتعاب محافظ الحسابات		
		**********//**********		
62210		أتعاب محافظ الحسابات	1.200.000	
	408	موردون فواتير لم تصل لأصحابها		1.200.000
		*********//*********		
133		ضرائب مؤجلة أصول	152.760	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		152.760

وبنفس الطريقة يتم التسجيل في سنة 2019:

رقم الحساب		البيـان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		******2019/12/31******		
408		موردون فواتير لم تصل لأصحابها	1.200.000	
	512	البتك		1.200.000
		تسديد أتعاب محافظ الحسابات 2018		
		**********//**********		
692		فرض ضريبة مؤجلة أصول	152.760	
	133	ضريبة مؤجلة أصول		152.760
		استرجاع (إلغاء) ضرائب مؤجلة		
		أتعاب محافظ الحسابات		
		**********//**********		
62210		أتعاب محافظ الحسابات	2.400.000	
	408	موردون فواتير لم تصل لأصحابها		2.400.000
		تسجيل أتعاب محافظ الحسابات		
		**********//**********		
133		ضرائب مؤجلة أصول	305.520	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		305.520
		تسجيل الضرائب المؤجلة أصول		

وبنفس الطريقة كذلك يتم التسجيل في سنة 2020:

		******2020/12/31******		
	2.400.000	موردون فواتير لم تصل لأصحابها		408
2.400.000		البتك	512	
		تسديد أتعاب محافظ الحسابات 2019		
		**********//**********		
	305.520	فرض ضريبة مؤجلة أصول		692
305.520		ضريبة مؤجلة أصول	133	
		استرجاع (إلغاء) ضرائب مؤجلة أتعاب محافظ الحسابات		
		**********//**********		
	1.800.000	أتعاب محافظ الحسابات		62210
1.800.000		موردون فواتير لم تصل لأصحابها	408	
		تسجيل أتعاب محافظ الحسابات		
		**********//**********		
	342.000	ضرائب مؤجلة أصول		133
342.000		فرض ضريبة مؤجلة أصول	692	
		تسجيل الضرائب المؤجلة أصول عن اتعاب محافظ الحسابات 2020		

ثانيا- التسجيل المحاسبي للضريبة مؤجلة خصوم في مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.

بالرجوع الى دفتر اليومية الخاص بمؤسسة ATS وبتوضيح من المحاسب وبنفس الطريقة التي رأيناها في مؤسسة سوسيمي يمكن تسجيل العمليات الخاصة بالضريبة المؤجلة خصوم والتي تتعلق بفارق إعادة التقييم الخاصة بالمباني كمثال لتوضيح ما إذا كان المحاسب يلتزم بتسجيل الضرائب المؤجلة خصوم وفق قواعد النظام المحاسبي المالي.

من الوثائق التي زودنا بها المحاسب فيما يخص هذه الفروق التي خلفت لنا ضريبة مؤجلة خصوم الناتجة عن فارق إعادة التقييم الخاصة بمبنى، استخرجنا بعض المعطيات المساعدة في فهم كيفية نشأة هذا الفرق المؤقت وطريقة تسجيله التي قام بها المحاسب:

- **الحيازة على مبنى إداري في 2016:**

في 2016 حولت مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية مبنى تمت حيازته سنة 2012 عن طريق المزاد العلني إلى مبنى إداري، بعد أن قامت بإعادة تهيئته وتقييمه بمبلغ 527.663.229,76 دج. والذي يتعرض لاهتلاك خطي لمدة 50 سنة، وقد قام المحاسب بالتسجيلات التالية:

1- تسجيل قيد الحيازة على مبنى (سعيد حمدين).

2- تسجيل قسط الاهتلاك الأول للمباني في نهاية سنة 2016

3- تسجيل قسط الاهتلاك الثاني في نهاية سنة2017، بتطبيق طريقة الاهتلاك الخطي.

وبما أن العمر الانتاجي للمباني يقدر ب 50 سنة قدر قسط الاهتلاك كالتالي:

قسط اهتلاك مبنى سعيد حمدين = 527.663.229.76 / 50 =10.553.264,6 دج.

رقم الحساب		البيـان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
2130		***2016/01/01*** مبني (سعيد حمدين)	527.663.229.76	
	2321	مباني قيد الإنجاز		527.663.229.76
		2016/12/31		
68113		مخصصات الاهتلاكات (المبني س.ح)	10.553.264,6	
	2813	اهتلاك (مبنى س.ح)		10.553.264,6
		2017/12/31		
68113		مخصصات الاهتلاكات (المبني س.ح)	10.553.264,6	
	2813	اهتلاك (مبنى س.ح)		10.553.264,6

- **إعادة تقييم المبنى في 2017:**

في 2017 أعادت المؤسسة تقييم مبنى سعيد حمدين عن طريق خبير بمبلغ قدره 698.250.000,00 دج. فقام المحاسب بتسجيل القيود التالية:

4- قيد إثبات إعادة فرق تقييم المبنى وذلك ب:

* الرفع من قيمة المبنى ح/21300 بمبلغ: 698.250.000.00 – 527.663.229.76 = 170.586.770,24 دج

* إلغاء الاهتلاك المجمع ح/28113 بمبلغ: 10.553.264,6 * 2 = 21.106.529,2 دج

* فارق إعادة التقييم ح/105 بمبلغ: 170.586.770,24 + 21.106.529,2 = 191.693.299,44 دج

5- قيد إثبات الضريبة المؤجلة خصوم الناتجة عن فرق إعادة تقييم المبنى بمبلغ:
191.693.299,44 * 0.26 = 49.840.257,85 دج

رقم الحساب		البيـان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		2017/12/31		
21300		مبني (سعيد حمدين)	170.586.770,24	
28130		اهتلاك (مبنى س.ح)	21.106.529,20	
	105	فارق إعادة التقييم		191.693.299,44
		*******//*******	49.840.257,85	
69300		فرض ضريبة مؤجلة خصوم.		
	134	ضريبة مؤجلة خصوم.		49.840.257,85

مع العلم أن الضريبة المؤجلة الناتجة عن فارق التقييم تهتلك على مدة 50 سنة ابتداء من 2018/12/31 كقسط أول سجله المحاسب بمبلغ = 49.840.257,85 / 50 = 996.805,16 دج. حيث قام المحاسب بتسجيل القيد كالتالي:

رقم الحساب		البيـان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		*****2018/12/31*****		
134		ضريبة مؤجلة خصوم.	996.805,16	
	69300	فرض ضريبة مؤجلة خصوم.		996.805,16
		*****2018/12/31*****		
6813		مخصصات الاهتلاكات (المبني س.ح)	13.965.000	
	2813	اهتلاك (مبنى س.ح)		13.965.000

واصل المحاسب تسجيل هذا القيد نهاية كل سنة إلى غاية نهاية 2021/12/31، دون أن ننسى قيد اهتلاك المبنى أيضا، بحيث يقدر قسطه الجديد بمبلغ: 50/698.250.000 = 13.965.000 دج.

وفي 2022 تم تقديم تقرير الخبير الذي أعده المهندس الخبير فيما يتعلق بالتقييم التفصيلي لجميع المباني إلى قسم المحاسبة وجاء مفاده أن مبنى سعيد حمدين ينقسم إلى أراضي بقيمة 320.000.000دج، وأن ما تبقى منه يندرج ضمن المبنى الرئيسي. وأصبح بهذا التسجيل المحاسبي الذي قام به المحاسب خاطئ، فقام بتعديله سنة2022 وفق التسجيل المحاسبي التالي:

رقم الحساب		البيـان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		****2022/12/31****		
21300		مبني (سعيد حمدين)	320.000.000	
28130		اهتلاك (مبنى س.ح)	−12.800.000	
	105	فارق إعادة التقييم		307.109.999.99
		********//********		
69300		فرض ضريبة مؤجلة خصوم.	79.872.000	
	134	ضريبة مؤجلة خصوم.		79.872.000

ثم قام بقيد التسوية وفق ما تم تقييمه من طرف الخبير، ولتدارك الخطأ كالتالي:

رقم الحساب		البيـان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		***2022/12/31**		
21300		مبني (سعيد حمدين)	207.663.229,76	
21100		أراضي	320.000.000	
	2130	فارق إعادة التقييم		527.663.229.76

2813		********//********	12.800.000	
	1150	اهتلاك (مبنى س.ح)		9.472.000
	134	أخطاء-إغفالات محاسبية		3.328.000
		ضريبة مؤجلة خصوم.		

وقام المحاسب أيضا بتسجيل قسط الاهتلاك لهذه السنة المتعلق بقسط اهتلاك المبنى وقسط استرجاع الضريبة المؤجلة.

رقم الحساب		البيـان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
6813		**2022/12/31***		
		مخصصات الاهتلاكات (المبني س.ح)	13.965.000	
	2813	اهتلاك (مبنى س.ح)		13.965.000
693		********//********	2.733.152,9	
		فرض ضريبة مؤجلة خصوم.		2.733.152,9
	134	ضريبة مؤجلة خصوم.		

قدر المحاسب قسط اهتلاك الضريبة المؤجلة المتعلق بفارق إعادة تقييم المبنى بعد تصحيح أخطائه كالتالي:

6- الضريبة المؤجلة عن فارق إعادة التقييم كما سبق تسجيلها 129.712.257,85 دج

7- سجل المحاسب إجمالي أقساط استرجاع الضريبة المؤجلة إلى غاية 2021/12/31:

996.805,6 * 4 = 3.987.222,4 دج

8- يتبقى قيمة اهتلاك الضريبة المؤجلة:

129.712.257.85-3.987.222,4= 125.725.035.4 دج

9- قسط استرجاع الضريبة المؤجلة خصوم ل 46 سنة القادمة:

125.725.035,4 / 46 = 2.733.152,9 دج

وفي 2023 قام المحاسب بتسجيل قسط الاهتلاك وقسط استرجاع الضريبة المؤجلة خصوم كما يلي:

رقم الحساب		البيـان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
		2023/12/31*		
6813		مخصصات الاهتلاكات (المبني س.ح)	13.965.000	
	2813	اهتلاك (مبنى س.ح)		13.965.000
		********//********		
693		فرض ضريبة مؤجلة خصوم.	2.733.152,9	
	134	ضريبة مؤجلة خصوم.		2.733.152,9

ملاحظة: تجنبا للتكرار أخذنا مثال عن التسجيل المحاسبي الذي قام به المحاسب في الضريبة المؤجلة أصول والضريبة المؤجلة خصوم للتأكد بأن المحاسب ملتزم بتطبيق الضريبة المؤجلة وفق ما ينصه النظام المحاسبي المالي.

الفرع الثاني: عرض الضريبة المؤجلة في القوائم المالية.

التزاما بما ينص عليه النظام المحاسبي يتم عرض الضريبة المؤجلة ضمن الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج بالنسبة للمؤسسات.

أولا- عرض الضريبة المؤجلة في الميزانية:

تلتزم المؤسسات الثلاث بعرض الضريبة المؤجلة في قوائمها المالية، حيث يتم عرضها في الميزانية أصول وخصوم للمؤسسات الثلاثة، كمثال على ذلك تقوم مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية بعرض الضريبة المؤجلة أصول وخصوم لسنوات الدراسة كما يلي:

- **عرض الضريبة المؤجلة خصوم:**

يتم عرض الضريبة المؤجلة خصوم وفق ما يوضحه الجدول رقم (04-11) التالي:

الجدول رقم (04-11): عرض الضريبة المؤجلة خصوم ضمن خصوم ميزانية مؤسسة ATS.

البيان / السنوات	2020	2021	2022	2023
مج رؤوس الأموال الخاصة	8.771.603.239,62	9.834.999.142,78	11.923.089.333.02	13.697.399.847,39
قروض وديون مالية	0	0	0	2.560.000.000,00
ضريبة مؤجلة خصوم	**21.689.083,87**	**11.064.303,08**	**91.215.006,97**	**89.236.812,30**
خصوم غير جارية أخرى	0	0	0	0
مؤونات ونواتج مسجلة مسبقا	2.258.459.206,02	2.201.963.367,18	1.938.028.646,09	1.870.051.627,50
مجموع الخصوم غير الجارية	2.280.148.289,89	2.213.027.670,26	2.029.243.653,06	4.519.288.439,80
مجموع الخصوم الجارية	6.006.700.003,14	5.623.945.725,45	5.924.182.130,28	3.407.425.274,87
المجموع العام خصوم	17.058.451.532,65	17.671.972.538,49	19.876.515.116,36	21.624.113.562,06

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ميزانيات المؤسسة.

نلاحظ أن الضريبة المؤجلة خصوم تكون ضمن الخصوم غير الجارية لميزانية المؤسسة. كما أن لها مبلغ معتبر يؤثر في المجموع العام للخصوم في حال التغاضي عن تسجيله. كما نلاحظ أيضا أن قيمتها انخفضت في سنة 2021 ثم رجعت للارتفاع في السنوات 2022، 2023 وهذا ما يدل أن المحاسب ملتزم بتسجيل الضريبة المؤجلة خصوم.

- **عرض الضريبة المؤجلة أصول:**

يتم عرض الضريبة المؤجلة أصول في أصول الميزانية وفقا لما يوضحه الجدول رقم (04-12) التالي: ولمزيد من التدقيق يمكن الرجوع الى (الملحق رقم02).

الجدول رقم (04-12): عرض الضريبة المؤجلة أصول ضمن أصول ميزانية مؤسسة ATS.

البيان / السنوات	2020	2021	2022	2023
الأصول المثبتة غير الجارية	2.967.534.468,36	2.870.431.280,22	3.149.967.170,69	3.079.855.588,76
ضريبة مؤجلة أصول	**88.059.653,96**	**59.037.529,56**	**164.234.460,96**	**178.018.972,56**
مجموع الأصول غير الجارية	3.055.594.122,32	2.929.468.809,78	3.314.201.631,65	3.257.874.561,32
الأصول الجارية	14.002.857.410,33	14.742.503.728,71	16.562.313.484,71	18.366.239.000,74
المجموع العام للأصول	17.058.451.532,65	17.671.972.538,49	19.876.515.116,36	21.624.113.562,06

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ميزانيات المؤسسة.

نفس الملاحظة بالنسبة للضريبة المؤجلة أصول، فالمحاسب قام بتسجيلها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، ضمن الأصول الجارية. وأن لها قيمة معتبرة تتزايد سنة بعد أخرى ما يفسر لنا أن المحاسب حقا ملتزم بتسجيلها نظرا لأهميتها في المؤسسة.

وبنفس الطريقة يتم عرض الضريبة المؤجلة أصول في أصول ميزانية كل من مؤسسة ALC ومؤسسة سوسيمي وفقا لما يوضحه (الملحقين رقم 04 و05) و(الملحقين رقم 06 و07) على التوالي.

تجدر الإشارة إلى أنه ضمن خصوم مؤسسة سوسيمي يظهر حساب الضريبة المؤجلة خصوم الذي وجد منذ 2015 وبنفس الرصيد، ودون تفسير واضح من قبل المحاسب حيث يتم نقل الرصيد من سنة الى سنة أخرى. الى غاية آخر سنة متناولة في الدراسة (2020).

كما أنه عند سؤالنا على موقف محافظ الحسابات من هذا الحساب حيث لم تتيح لنا الفرصة لقراءة التقرير المعد من قبله، كانت الإجابة من المحاسب أن المحافظ لم يبدى أي ملاحظة أو تحفظ خاص بحساب الضريبة المؤجلة خصوم وهو من طلب منه ترحيل الرصيد. بالرغم من أنه من وجهة نظرنا أن قيمة الضريبة المؤجلة التي ترحل من سنة الى أخرى ولم تتحقق هي لا تعتبر فروق مؤقتة يمكننا دمجها ومعاملتها معاملة الفروق الدائمة.

ثانيا- عرض الضريبة المؤجلة ضمن جدول حسابات النتائج.

يظهر جليا أن الضريبة المؤجلة أصول والضريبة مؤجلة خصوم في المؤسسات الثلاثة محل الدراسة، يتم عرضها ضمن جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة، بتسجيل التغير وليس قيمة الضريبة المؤجلة. ففي مؤسسة سوسيمي والذي يتبين أن التغيير في الضريبة المؤجلة أصول كان سالبا خلال ثلاثة سنوات 2017، 2019، 2020 في حين كان التغير موجب في سنة 2018.

أما بالنسبة لمؤسسة ATS يتضح من خلال جدول النتائج أن التغير في الضريبة المؤجلة كان موجبا لثلاث سنوات الأولى 2020، 2021، 2022 وسالبا خلال سنة 2023.

ويظهر التغيير في الضريبة المؤجلة ضمن مجموع الأعباء للسنة المالية التي تطرح من مجموع الإيرادات للسنة للوصول إلى النتيجة المحاسبية الصافية. وهذا ما يوضحه جدول حسابات النتائج لمؤسسة سوسيمي لسنة 2018 (الملحق رقم 08) وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ATS لسنة 2023. (الملحق رقم 09)

فالتغيير في الضريبة المؤجلة أصول (مدين أو دائن) له تأثير على النتيجة المحاسبية للمؤسسة إما بالزيادة أو بالنقصان وهو ما سنوضحه ونتأكد من صحته في المبحث الثالث.

المبحث الثالث: تأثير الضريبة المؤجلة على النتيجة المحاسبية والجبائية.

سنحاول في هذا المبحث التطرق الى تحديد النتيجة المحاسبية والجبائية في المؤسسات الثلاثة وإظهار أثر الضريبة المؤجلة عليها وعلى الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة. وهذا من خلال فرض استبعاد الضريبة المؤجلة من حسابات المؤسسة، وقوائمها المالية، ثم نقوم بمقارنتها مع حالة وجود ضريبة مؤجلة وفقا لما رأيناه في المطالب السابقة في المبحث الثاني.

المطلب الأول: تحديد النتيجة المحاسبية والجبائية.

باعتبار أن الضريبة المؤجلة تمثل الضريبة على الفروق المؤقتة ما بين الربح الجبائي والمحاسبي. نتطرق في هذا المطلب الى تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للمؤسسات الثلاثة، تمهيدا لمعرفة آثار الضريبة المؤجلة عليها والتي نتطرق له في المبحث الثالث.

الفرع الأول: تحديد النتيجة المحاسبية.

تعبر النتيجة المحاسبية عن نتيجة النشاط العادي والاستثنائي للمؤسسة فهي الفرق بين مجموع الإيرادات والأعباء التي تتحملها السنة المالية بالاعتماد على المبادئ المحاسبية، خاصة مبدأ الاستحقاق واستقلالية الدورات، سنحاول فيما يلي التعرف على كيفية تحديد النتيجة المحاسبية في وجود ضريبة مؤجلة في المؤسسات محل الدراسة.

بالرجوع إلى جدول حساب النتائج حسب الطبيعة للمؤسسة سوسيمي تم تحديد النتائج المحاسبية لسنوات من 2017 إلى 2020 الظاهرة وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم (04-13): النتيجة المحاسبية الصافية لمؤسسة سوسيمي 2017-2020.

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
النتيجة العادية قبل الضرائب	86.303.947,56-	132.582.351,52	53.818.477,82	159.204.624,22
ضرائب واجب دفعها من النتائج العادية	1.029.574,64	17.369.199,71	7.204.316,93	31.652.007,68
ضريبة مؤجلة (تغيرات)	**3.176.046,92-**	**116.618,19**	**365.787,50-**	**2.272.562,37-**
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**84.157.475,28-**	**115.096.533,62**	**46.979.948,39**	**129.825.178,91**
النتيجة غير العادية	-	-	-	-
النتيجة الصافية	**84.157.475,28-**	**115.096.533,62**	**46.979.948,39**	**129.825.178,91**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على جدول حسابات النتائج للمؤسسة للسنوات 2017-2020.

يتضح من خلال الجدول أن مؤسسة سوسيمي حققت نتيجة سالبة خسارة في سنة 2017 ثم تطورت وحققت لثلاثة سنوات متتالية نتيجة محاسبية موجبة (ربح) رغم التذبذب في قيمتها من سنة لأخرى حيث انخفضت في 2019 ثم ارتفعت في 2020.

وبنفس الطريقة وبالرجوع إلى جدول حسابات النتائج للمؤسسات الثانية والثالثة تظهر النتيجة المحاسبية وفقا للجدول رقم (04-14) التالي:

الجدول رقم (04-14): النتيجة المحاسبية لمؤسسة ATS ومؤسسة ALC.

2023	2022	2021	2020	2019	
-	494.009.499,59	294.269.886,11	353.312.987,83	363.812.161,90	ALC
2.199.682.803,9	1.998.304.645,10	1.449.199.532,88	1.374.058.986,94	-	ATS

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جدول حسابات النتائج للمؤسستين.

يتضح من خلال الجدول السابق أن المؤسستين حققت نتيجة محاسبية موجبة (ربح) تتغير من سنة لأخرى خلال أربع سنوات متتالية لكل منها. ويمكن الرجوع إلى (الملحق رقم 09) و(الملحق رقم 10) لمزيد من التفصيل في النتيجة المحاسبية ومراحل حسابها وعرض الضريبة المؤجلة في جدول حسابات النتائج.

الفرع الثاني: تحديد النتيجة الجبائية.

بالرجوع الى جدول رقم 09 (الملحق رقم11) لمؤسسة ATC و(الملحق رقم 12) لمؤسسة ALC و(الملحق رقم 13) لمؤسسة سوسيمي، لتحديد النتيجة الجبائية للمؤسسات الثلاثة بعد تحديد النتيجة المحاسبية وفقا للمعادلة:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية (قبل الضريبة) + الادماجات (الاستردادات)- التخفيضات – خسائر السنوات السابقة.

تجدر الإشارة إن الاستردادات للسنوات محل الدراسة بالرغم من اختلافها من مؤسسة لأخرى إلا أنها تتماثل بصفة عامة. فعلى سبيل المثال العناصر التي تظهر في مؤسسة سوسيمي لسنة 2017 التي نلخصها في الجدول رقم (04-15) الموالي:

الجدول رقم (04-15): الاسترجاعات في مؤسسة سوسيمي لسنة 2017.

	البيان	المبلغ	نوع الفروقات
1	أعباء العقار غير المخصصة مباشرة للاستغلال.	120.000,00	دائمة
2	مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم.	631.699,86	دائمة
3	ضرائب ورسوم غير قابلة للخصم-رسم التكوين المهني المستمر.	1.589.500,00	دائمة
4	مؤونات أعباء خصوم غير جارية.	4.040.640,65	مؤقتة
5	مؤونات تدني قيمة المخزونات.	1.839.002,37	مؤقتة
6	مؤونات تدني حسابات الزبائن.	6.658.855,43	مؤقتة
7	اهنلاك غير قابل للخصم.	281.200,00	دائمة
8	الغرامات والعقوبات.	2.036.400,00	دائمة
9	مؤونات العطل والعلاوات المتغيرة ورصيد كل الحسابات.	11.710.809,64	مؤقتة
10	مؤونة أتعاب محافظ الحسابات.	700.000,00	مؤقتة
11	أعباء استثنائية أخرى.	39.564.476	دائمة
12	تغيرات المخزونات.	40.290.866,83	دائمة
13	ضريبة واجبة.	1.029.574,64	
14	**ضريبة مؤجلة.**	**3.176.046,92-**	
	مجموع الاستردادات (الإدماجات).	**107.316.978,81**	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على جدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية.

أما فيما يخص التخفيضات لنفس السنة 2017، فتتمثل في فائض القيمة للتنازل عن الأصول الثابتة وفقا لما تنص عليه المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبمبلغ يعد من الفروقات الدائمة يقدر 15.071.271.57 دج.

وقد آثرنا اختصار الجدول وفقا لهذه المعادلة للمؤسسات الثلاثة وإظهار النتيجة الجبائية من خلال جدول رقم 09 الخاص بتحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية الصافية وهو ما يظهر في الجدولين رقم (04-16)، (04-17) اللاحقة.

الجدول رقم (04-16): النتيجة الجبائية لمؤسسة سوسيمي للسنوات 2017-2020.

السنوات / البيان	2017	2018	2019	2020
النتيجة الصافية للسنة	**84.157.475,28-**	**115.096.533,62**	**46.979.948,39**	**129.825.178,91**
ضرائب واجبة على النتائج	1.029.574,64	17.369.199,71	7.204.316,93	31.652.007,68
الضريبة المؤجلة (تغيرات)	**3.176.046,92-**	**116.618,19**	**365.787,50-**	**2.272.562,37-**
مجموع الإدماجات	107.316.978,81	48.261.417,53	43.395.623,29	64.710.316,73
مجموع الاقتطاعات	15.071.721,57	26.914.905,49	28.175.017,98	26.906.647,55
ربح	**8.087.781,96**	**136.443.045,66**	**62.200.553,70**	**167.628.848,09**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية.

تجدر الإشارة أن بهذه الطريقة مجموع الادماجات (الاستردادات) يضم كل الاستردادات الظاهرة في الجدول رقم 09 الخاص بتحديد النتيجة الجبائية بما فيها الضريبة المؤجلة والضرائب الواجبة التي يعاد إدماجها بعدما تم طرحها من النتيجة الصافية ضمن جدول حسابات النتائج.

وبنفس الطريقة يمكن استخراج النتيجة الجبائية في حالة مؤسسة تستخدم الضريبة المؤجلة أصول وخصوم وهي حالة مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية ATS، والتي تظهر نتيجتها الجبائية للسنوات محل الدراسة وفقا للجدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية كما يلي:

الجدول رقم (04-17): النتيجة الجبائية لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.

السنوات / البيان	2020	2021	2022	2023
النتيجة الصافية للسنة	**1.374.058.986,94**	**1.449.199.532,88**	**1.998.304.645,10**	**2.199.682.803,90**
ضرائب واجبة على النتائج	558.679.034,71	611.746.135,08	706.496.403,14	773.317.135,56
الضريبة المؤجلة (تغيرات)	**42.060.453,99**	**25.728.877,03**	**22.611.756,05**	**60.584.686,98-**
مجموع الإدماجات	774.706.531,19	912.044.941,68	906.861.527,98	813.118.790,38
مجموع الاقتطاعات	0	8.374.724,25	187.872.314, 86	38.504.919.03
خسارة من السنة السابقة	0	0	0	0
ربح	**2.148.765.518,13**	**2.352.869.750,31**	**2.717.293.858,22**	**2.974.296.675,25**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية.

من خلال الجدولين رقم (04-16) والجدول رقم (04-17) السابقين، يتضح أن كلا المؤسستين السابقتي الذكر حققت نتيجة جبائية ربح خلال أربع سنوات محل الدراسة لكل منها. كما أن الضريبة المؤجلة سواء كانت ضريبة مؤجلة أصول فقط أو ضريبة مؤجلة أصول وخصوم فهي تعد ضمن الادماجات (الاسترادادات) لحساب النتيجة الجبائية، وهذا ما يظهر عدم وجود أثر للضريبة المؤجلة على النتيجة الجبائية للسنة المالية حسب رأينا وهو ما سنوضحه ونتأكد منه في هذا المبحث.

المطلب الثاني: تأثير الضريبة المؤجلة على النتيجة المحاسبية.

سبق وذكرنا أن الضريبة المؤجلة هي مفهوم محاسبي ولها تأثير على النتيجة المحاسبية وفقا للفرضية التي نقوم بدراستها سنحاول إظهار طبيعة هذا التأثير ضمن حسابات المؤسسات الثلاثة تطبيقيا بعدما تطرقنا له افتراضيا في الجانب النظري.

الفرع الأول: تأثير الضريبة المؤجلة أصول.

بالرجوع إلى جدول حسابات النتائج لمؤسسة سوسيمي ومؤسسة ALC نقوم بفرض عدم استخدام المؤسسة للضريبة المؤجلة أصول (بأن نقوم باستبعادها من التسجيلات المحاسبية والقوائم المالية) لمعرفة نتيجة هذا الاستبعاد عن النتيجة المحاسبية. وتكون النتيجة موضحة في الجدول رقم (04-18) التالي:

الجدول رقم (04-18): تأثير الضريبة المؤجلة أصول على النتيجة المحاسبية لمؤسسة سوسيمي.

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
النتيجة العادية قبل الضرائب	86.303.947,56-	132.582.351,52	53.818.477,82	159.204.624,22
ضرائب واجب دفعها	1.029.574,64	17.369.199,71	7.204.316,93	31.652.007,68
ضريبة مؤجلة (تغيرات)	-	-	-	-
النتيجة الصافية العادية	87.333.522,20-	115.213.151,81	46.614.160.89	127.552.616,54
النتيجة غير العادية	-	-	-	-
النتيجة الصافية للسنة المالية (عدم وجود ضرائب مؤجلة)	**87.333.522,20-**	**115.213.151,81**	**46.614.160.89**	**127.552.616,54**
النتيجة الصافية للسنة المالية (وجود ضرائب مؤجلة)	**84.157.475,28-**	**115.096.533,62**	**46.979.948,39**	**129.825.178,91**
الفرق	**3.176.046,92-**	**116.618,19**	**365.787,5-**	**2.272.562,36-**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة.

من خلال الجدول رقم (04-18) يظهر لنا جليا أن النتيجة المحاسبية الصافية في حال عدم استعمال الضريبة المؤجلة أصول مغايرة عنها في حال استعمالها في مؤسسة سوسيمي للسنوات الأربعة. ففي السنوات 2017، 2019، 2020 نلاحظ أن الضريبة المؤجلة أصول رفعت من النتيجة المحاسبية الصافية، أما في سنة 2018 لاحظنا أن الضريبة المؤجلة خفضت من النتيجة المحاسبية الصافية. وبالرجوع إلى الجدول رقم (04-06) نجد أن التغير في الضريبة المؤجلة أصول ظهر موجبا في سنة 2018 وهذا يعني أن الضريبة المؤجلة أصول ارتفعت أي أن المؤسسة دفعت ضرائب مقدما (تتحقق في السنوات القادمة) ما أدى إلى خفض النتيجة، أما في السنوات الثلاث الأخرى 2017، 2019، 2020 فالتغير في الضريبة المؤجلة أصول ظهر سالبا، ما يدل على تحقق ضريبة مؤجلة أصول مسجلة سابقا، وبالتالي تدفع المؤسسة ضرائب أقل لوجود حقوق لها لدى مصلحة الضرائب ما رفع من النتيجة المحاسبية الصافية لتلك الدورة. من كل ما سبق نستخلص أن النتيجة المؤجلة أصول تؤثر على النتيجة المحاسبية لمؤسسة سوسيمي.

وبنفس الطريقة نتحقق من تأثير الضريبة المؤجلة أصول على مؤسسة ALC في الجدول رقم (04-19) التالي:

الجدول رقم (04-19): تأثير الضرائب المؤجلة أصول على النتيجة المحاسبية مؤسسة ALC.

البيان / السنوات	2019	2020	2021	2022
النتيجة العادية قبل الضرائب	485.831.404,12	517.867.007,48	689.948.535,26	423.109.877,01
ضرائب واجب دفعها من النتائج العادية	132.861.487,47	220.315.101,60	198.340.375,28	110.459.713,98
ضريبة مؤجلة (تغيرات)	-	-	-	-
النتيجة الصافية العادية	352.969.916,65	297.551.905,88	491.608.159,98	312.650.163,03
النتيجة غير العادية	-	-	-	-
النتيجة الصافية للسنة المالية (عدم وجود ضرائب مؤجلة)	**352.969.916,65**	**297.551.905,88**	**491.608.159,98**	**312.650.163,03**
النتيجة الصافية للسنة المالية (وجود ضرائب مؤجلة)	**353.312.987,83**	**363.812.161,90**	**494.009.499,59**	**294.269.886,11**
الفرق	**343.071,18-**	**66.260.256,02-**	**2.401.339,61-**	**18.380.276,92**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على جداول حسابات النتائج للمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (04-19) أن النتيجة المحاسبية الصافية في حالة عدم استعمال الضريبة المؤجلة أصول تتغير عنها في حال استعمالها. حيث نلاحظ بأن النتيجة المحاسبية الصافية ترتفع في السنوات الثلاث الأولى 2019، 2020، 2021 عند استعمال الضريبة المؤجلة أصول، وبالرجوع للتغير في الضريبة المؤجلة أصول في مؤسسة ALC الظاهر في الجدول رقم (04-07) نجد أن نفس السنوات المذكورة المتمثلة في 2019، 2020، 2021 كان التغير في الضريبة المؤجلة أصول سالبا ما يعني أن الضريبة المؤجلة أصول، والتي تعتبر كحق للمؤسسة لدى مصلحة الضرائب انخفضت، أي أنه تحقق ما يفسر ارتفاع النتيجة المحاسبية الصافية عند استعمال الضريبة المؤجلة أصول. أما في سنة 2022 نلاحظ أن وجود الضريبة المؤجلة أصول خفض من النتيجة، لأن التغير في الضريبة المؤجلة أصول في هذه السنة كان موجبا أي أن قيمة الضريبة المؤجلة أصول ارتفعت، ما يعني أن للمؤسسة حقوق ضريبية مؤجلة ستتحقق في السنوات القادمة وهو ما تسبب في انخفاض النتيجة. ما يؤكد لنا أن الضريبة المؤجلة أصول تؤثر على النتيجة المحاسبية في مؤسسة ALC.

الفرع الثاني: تأثير الضريبة المؤجلة أصول وخصوم على النتيجة المحاسبية.

بالرجوع الى جدول حسابات النتائج لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية، نقوم باستبعاد الضريبة المؤجلة (تغيرات) والتي هي عبارة عن الفرق بين الضريبة المؤجلة أصول وضريبة مؤجلة خصوم، لمعرفة تأثير هذا الاستبعاد للضريبة المؤجلة على النتيجة المحاسبية لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.

يمكن تلخيص ذلك في الجدول رقم (04-20) التالي:

الجدول رقم (04-20): تأثير الضريبة المؤجلة على النتيجة المحاسبية مؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.

السنوات / البيان	2020	2021	2022	2023
النتيجة العادية قبل الضرائب	1.974.798.475,65	2.086.674.543,99	2.727.412.804,29	2.912.415.253,08
ضرائب واجب دفعها من النتائج العادية	558.679.034,71	611.746.135,08	706.496.403,14	773.317.135,56
ضريبة مؤجلة (تغيرات)	–	–	–	–
النتيجة الصافية العادية	1.416.119.440,93	1.474.928.409,91	2.020.916.402,15	2.139.098.117,52
النتيجة غير العادية	–	–	–	–
النتيجة الصافية للسنة المالية (عدم وجود ضرائب مؤجلة)	**1.416.119.440,93**	**1.474.928.409,91**	**2.020.916.402,15**	**2.139.098.117,52**
النتيجة الصافية للسنة المالية (وجود ضرائب مؤجلة)	**1.374.058.986,94**	**1.449.199.532,88**	**1.998.304.645,10**	**2.199.682.803,90**
الفرق	**42.060.453,99**	**25.728.877,03**	**22.611.757,05**	**60.584.686,38-**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جداول حسابات النتائج.

يتضح لنا من خلال الجدول السابق (04-20) أن النتيجة المحاسبية عند استخدام الضريبة المؤجلة (تغيرات) انخفضت في الثلاث سنوات الأولى من الدراسة 2020، 2021، 2022. كما أنها ارتفعت في السنة الرابعة للدراسة سنة 2023، وبالرجوع إلى جدول تغيرات الضريبة المؤجلة الخاص بمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية الجدول رقم (04-10) نلاحظ أن التغير في الضريبة المؤجلة للسنوات الثلاث الأولى 2020، 2021، 2022 موجبة بمعنى أن الضريبة المؤجلة أصول، والتي تمثل حقوق للمؤسسة لدى مصلحة الضرائب، أكبر من الضريبة المؤجلة خصوم، والتي تعتبر كالتزام ضريبي مؤجل للمؤسسة لدى مصلحة الضرائب، أو بتفسير آخر أن الضريبة المؤجلة أصول تغطي قيمة الضريبة المؤجلة خصوم أي أن المؤسسة دفعت أكثر مما يجب لمصلحة الضرائب، ما يخفض من النتيجة المحاسبية للمؤسسة عند استعمال تقنية الضريبة المؤجلة. أما بالنسبة للسنة الرابعة من الدراسة 2023، فقيمة التغير في الضريبة المؤجلة ظهرت سالبة، ما يعني أن قيمة الضريبة المؤجلة خصوم غطت قيمة الضريبة المؤجلة أصول، أي أن للمؤسسة التزام ضريبي مؤجل لدى مصلحة الضرائب قابل للدفع في الدورات اللاحقة، أي أن المؤسسة دفعت ضريبة أقل مما كانت ستدفعه عند عدم اعتمادها للضريبة المؤجلة، ما يفسر لنا هذا ارتفاع النتيجة عند الاعتماد على هذه التقنية. وهو ما يؤكد لنا في هذه الحالة أيضا أن الضريبة المؤجلة تؤثر على النتيجة المحاسبية لمؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية.

المطلب الثالث: تأثير الضريبة المؤجلة على النتيجة الجبائية.

بعدما تطرقنا في المطلب الأول إلى كيفية تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسات الثلاثة في حالة ضريبة مؤجلة، سنحاول في هذا المطلب التعرف على أثر الضريبة المؤجلة على هذه النتيجة الجبائية.

الفرع الأول: تأثير الضريبة المؤجلة أصول على النتيجة الجبائية.

يمكن توضيح تأثير الضريبة المؤجلة على النتيجة الجبائية بطريقتين وفقا لما يلي:

الطريقة الأولى: استبعاد الضريبة المؤجلة.

باستخدام نفس الطريقة السابقة باستبعاد تقنية الضريبة المؤجلة في إعداد جدول حسابات النتائج وهو ما ينتج عنه نتيجة محاسبية مغايرة عن النتيجة المحاسبية في حالة وجود ضريبة مؤجلة، ثم يتم حساب النتيجة الجبائية باستخدام جدول رقم 09، وذلك وفقا لما يظهر في الجدول رقم (04-21) التالي:

الجدول رقم (04-21): تأثير الضريبة المؤجلة أصول على النتيجة الجبائية لمؤسسة سوسيمي.

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
النتيجة الصافية للسنة (عدم وجود ضرائب مؤجلة)	87.333.522,20-	115.213.151,81	46.614.160.89	127.552.616,54
ضرائب واجبة على النتائج	1.029.574,64	17.369.199,71	7.204.316,93	31.652.007,68
ضريبة مؤجلة (تغيرات)	-	-	-	-
مجموع الإدماجات	110.493.025,73	48.144.799,34	43.761.410,79	66.982.879,10
مجموع الاقتطاعات	15.071.721,57	26.914.905,49	28.175.017,98	26.906.647,55
خسارة السنوات السابقة	-	-	-	-
النتيجة الجبائية (عدم وجود ضريبة مؤجلة)	**8.087.781,96**	**136.443.045,66**	**62.200.553,70**	**167.628.848,09**
النتيجة الجبائية (وجود ضريبة مؤجلة)	**8.087.781,96**	**136.443.045,66**	**62.200.553,70**	**167.628.848,09**
الفرق	**0**	**0**	**0**	**0**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جدول رقم 09 من الحزمة الجبائية.

يتضح من خلال الجدول أن الفرق بين النتيجة الجبائية في حالة وجود ضريبة مؤجلة وفي حالة عدم وجودها **معدوم** (يساوي 0) للسنوات الأربعة، وهو ما يبن أن الضريبة المؤجلة في مؤسسة سوسيمي لا تؤثر على النتيجة الجبائية أو الضريبة على أرباح الشركات.

الطريقة الثانية: عدم استبعاد الضريبة المؤجلة.

لتفادي التكرار نعتمد تطبيق هذه الطريقة على مؤسسة ALC، من خلال جدول حسابات النتائج لمؤسسة ALC للسنوات 2019، 2020، 2021، 2022 وبالرجوع إلى (الملحق رقم 10)

نلاحظ أن الضريبة المؤجلة (التغيير) تظهر ضمن حساب النتيجة المحاسبية الصافية فتضاف لها، وفي نفس الوقت تظهر ضمن حساب النتيجة الجبائية في الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية لمؤسسة ALC للسنوات 2019، 2020، 2021، 2022 (الملحق 12) فيعاد خصمها عند حساب النتيجة الجبائية، وبهذا يكون قد نتج لدينا ما يعرف بالعملية البيضاء، فهي تضاف مرة للوصول إلى النتيجة المحاسبية وتطرح مرة من نفس النتيجة للوصول للنتيجة الجبائية، فهي بذلك لا تؤثر على النتيجة الجبائية.

الفرع الثاني: تأثير الضريبة المؤجلة أصول وخصوم على النتيجة الجبائية.

بهدف معرفة تأثير الضريبة المؤجلة أصول وخصوم على النتيجة الجبائية لمؤسسة ATS، قمنا بإتباع نفس الطريقة السابقة، بإلغاء الضريبة المؤجلة من حساب النتيجة المحاسبية لاستخدامها في الجدول رقم 09 لحساب النتيجة الجبائية، ثم قمنا بإلغائها من هذا الجدول، وهو ما سيوضحه الجدول رقم (04-22) التالي:

الجدول رقم (04-22): تأثير الضريبة المؤجلة أصول وخصوم على النتيجة الجبائية لمؤسسة ATS.

البيان / السنوات	2020	2021	2022	2023
النتيجة الصافية للسنة (عدم وجود ضرائب مؤجلة)	1.416.119.440,93	1.474.928.409,91	2.020.916.402,15	2.139.098.117,52
ضرائب واجبة على النتائج	558.679.034,71	611.746.135,08	706.496.403,14	773.317.135,56
ضريبة مؤجلة (تغيرات)	–	–	–	–
مجموع الإدماجات	732.646.077,20	886.316.064,65	884.249.773,93	873.703.478,76
مجموع الاقتطاعات	0	8.374.724,25	187.872.314, 86	38.504.919.03
خسارة السنوات السابقة	–	–	–	–
النتيجة الجبائية (عدم وجود ضريبة مؤجلة)	**2.148.765.518,13**	**2.352.869.750,31**	**2.717.293.858,22**	**2.974.296.675,25**
النتيجة الجبائية (وجود ضريبة مؤجلة)	**2.148.765.518,13**	**2.352.869.750,31**	**2.717.293.858,22**	**2.974.296.675,25**
الفرق	**0**	**0**	**0**	**0**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على جدول رقم 09 تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة.

يتضح من خلال الجدول أن الضريبة المؤجلة خصوم إضافة إلى الضريبة المؤجلة أصول لا تؤثر على النتيجة الجبائية أو الضريبة على أرباح الشركات، بحيث تعتبر عملية محاسبية فهي تدمج في النتيجة المحاسبية الصافية ثم يعاد خصمها في النتيجة الجبائية.

المطلب الرابع: تأثير الضريبة المؤجلة على الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة.

بعد دراسة أثر الضريبة المؤجلة على النتيجة المحاسبية ورأينا أنها تؤثر عليها، وبما أن توزيع أرباح المساهمين يتم من النتيجة المحاسبية. فإن الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة ترتبط مباشرة بهذه النتيجة، وبالتالي حسب افتراضنا أن هذه الأخيرة (الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة) تتغير بتغير النتيجة المحاسبية في حالة وجود ضريبة مؤجلة أو في حالة عدم وجودها، هذا ما سنحاول توضيحه في هذا المطلب. حيث سنحاول التأكد من تأثير الضريبة المؤجلة على الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة في مؤسسة ALC، بحكم أنها المؤسسة التي تقوم بتوزيع أرباحها في كل سنة مالية من بين المؤسسات محل الدراسة من جهة، وبسبب رأس مالها المختلط لتبيان تأثير الضريبة المؤجلة على الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة، وهو ما يمكن توضيحه في الجدول رقم (04-23) التالي:

الجدول رقم (04-23): تأثير الضريبة المؤجلة على الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة -مؤسسة ALC للسنوات 2019-2021.

البيان / السنوات	2019	2020	2021
النتيجة (حال وجود الضريبة المؤجلة)	353.312.987,83	363.812.161,90	494.009.499,59
النتيجة (حال عدم وجود الضريبة المؤجلة)	352.969.916,65	297.551.905,88	491.608.159,98
الفرق	343.071,18-	66.260.256,02-	2.401.339,61-
IBS فئة أرباح موزعة -اقتطاع من المصدر- (وجود ضريبة مؤجلة) النتيجة * 0,65 * 0,15	**34.448.016,31**	**35.471.686,79**	**48.165.926,21**
IBS فئة أرباح موزعة -اقتطاع من المصدر- (عدم وجود ضريبة مؤجلة) النتيجة * 0,65 * 0,15	**34.414.566,87**	**29.011.310,82**	**47.931.795,60**
الفرق	**33.449,44-**	**6.460.374,96-**	**234.130,61-**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على النتائج المدروسة سابقا.

الجدول رقم (04-23) يوضح لنا حساب الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة، كما تجدر الإشارة أن المؤسسة لم تقم بتكوين الاحتياطي القانوني من النتيجة، بدأ من سنة 2019 لأنه تجاوز 10% من رأسمالها. وبما أن الشركة مختلطة وبتطبيق مواد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكما سبق وذكرنا أن رأس مال الشركة مقسم بنسبة 65% للمؤسسة الأجنبيةligabue و35% للمؤسسة العامة للخدمات البحرية أي أن النتيجة توزع بنفس هذه النسب.

وبما أن المؤسسة الأجنبية الخاصة تعتبر شخص معنوي تخضع أرباحها لنسبة 15% كضريبة على أرباح الشركات مقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة وفق ما يمليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للسنوات المدروسة الثلاث الأولى 2019، 2020، 2021، حيث:

الضريبة على أرباح الشركات المقتطعة من المصدر (فئة أرباح موزعة) = النتيجة المحاسبية الصافية X 65 % X 15%.

بينما لا تخضع المؤسسة العامة للخدمات البحرية للضريبة المقتطعة من المصدر (فئة أرباح موزعة) في هذه السنوات.

إذن من الجدول السابق نلاحظ أنه عند تطبيق تقنية الضريبة المؤجلة تتأثر النتيجة المحاسبية، فيتأثر توزيع الأرباح مما يؤدي إلى تأثر الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة، حيث نلاحظ أنه في هذه الثلاث سنوات ارفعت النتيجة المحاسبية عندما اعتمدت فيها المؤسسة على تطبيق تقنية الضريبة المؤجلة أكثر من عدم اعتمادها عليها. ما أدى إلى تأثر الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة المحسوبة من النتيجة المحاسبية، فكلما ارتفعت قيمة الضريبة المؤجلة (تغيرات) انخفضت النتيجة المحاسبية الموزعة فانخفضت معها الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة. ما يمكننا الاستنتاج بأن الضريبة المؤجلة تؤثر بطريقة غير مباشرة على الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة.

وهو ما يمكن توضيحه والتأكد منه أكثر في الجدول الموالي لتأثير تطبيق الضريبة المؤجلة على الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة في مؤسسة ALC لسنة 2022، والذي أصبحت فيه كلا المؤسستين تخضعان لهذه الضريبة وفق ما جاء به قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث تخضع المؤسسة الوطنية والتي تعتبر أيضا شخص معنوي لضريبة على أرباح الشركات مقتطعة من المصدر –فئة أرباح موزعة– بنسبة 5% أما شريكتها الأجنبية تبقى تخضع لنفس النسبة وهذا ما سيتم توضيحيه في الجدول رقم (04–24) التالي:

الجدول رقم (04-24): تأثير الضريبة المؤجلة على الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة -مؤسسة ALC سنة 2022.

السنوات / البيان	2022		
	Liguabue 65%	GEMA 35%	المجموع
النتيجة (حال وجود الضريبة المؤجلة)	191.275.426,62	102.994.460,49	294.269.887,11
النتيجة (حال عدم وجود الضريبة المؤجلة)	203.222.606,62	109.427.557,41	312.650.164,03
الفرق	11.947.180,00	6.433.096,92	18.380.276,92
IBS فئة أرباح موزعة -اقتطاع من المصدر- (وجود ضريبة مؤجلة)	**28.691.313,99**	**5.149.723,02**	**33.841.037,02**
IBS فئة أرباح موزعة -اقتطاع من المصدر- (عدم وجود ضريبة مؤجلة)	**30.483.390,99**	**5.471.377,87**	**35.954.768,86**
الفرق	**1.792.077,00**	**321.654,85**	**2.113.731,85**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على النتائج المدروسة سابقا.

يتضح لنا بالنسبة للجدول رقم (04-24) أن المؤسسة عند تسجيل الضريبة المؤجلة أثرت عل النتيجة المحاسبية فانخفضت، ما يعني قيمة أقل عند توزيع الأرباح وبالتالي ضرية مقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة أقل. ما نستخلص أن الضريبة المقتطعة من المصدر فئة توزيع الأرباح تتأثر بطريقة غير مباشرة بالضريبة المؤجلة عن طريق النتيجة المحاسبية الموزعة.

أما بالنسبة للمؤسسة التي لم تقم بتوزيع الأرباح فان الضريبة المؤجلة لا تؤثر على الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة إلى غاية قرار توزيع النتيجة، وهذا ما يمنح مجلس الإدارة فرصة لاتخاذ قرار التوزيع وفقا لما يتفق مع مصالح المساهمين والمؤسسة بشكل عام.

نستخلص من هذا أن الضريبة المؤجلة لها أثر على النتيجة المحاسبية الصافية التي بدورها لها أثر مباشر على الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة ما يؤثر كذلك على قيمة الأموال المحولة للخارج بالنسبة للمؤسسة الأجنبية. الأمر الذي يتطلب اعطاء أهمية بالغة (حرص أكثر)

لمحافظ الحسابات عند فحص حسابات المؤسسة وخاصة حساب الضريبة المؤجلة والتأكد من مصداقيتها وتطابقها التام للقوانين المعمول بها. وإصدار أي ملاحظات وتوصيات واضحة في حالة استغلالها والتلاعب بقيمتها.

وفي حالة وجود استغلال واضح لهذه التقنية في التأثير على النتيجة المحاسبية عن طريق التلاعب بقيمة الضريبة المؤجلة، بطريقة تخفض من النتيجة المحاسبية ما يعطينا أرباح موزعة أقل لا تعبر عن القيمة الحقيقية لها، وبالتالي ضريبة أقل، ما يسمح لهم بالرفع من قيمة الأموال المحولة للخارج. هنا يأتي دور محافظ الحسابات في أداء مهامه الموكلة له قانونيا بالحرص على بذل كل العناية المهنية اللازمة للكشف عن هذه التلاعبات وإتباع الإجراءات القانونية التي تنص عليها القوانين السارية ذات الصلة، حماية لمصالح الإدارة الضريبية وأموال الدولة بشكل عام.

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل بمختلف مباحثه دراسة ميدانية لموضوع أطروحتنا في ثلاث مؤسسات اقتصادية مختلفة، متمثلة في كل من مؤسسة ALC، مؤسسة سوسيمي، ومؤسسة اتصالات الجزائر الفضائية. وبعد الاطلاع على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسات الثلاث محل الدراسة للسنوات الأربعة المختلفة واستخراج جميع المعطيات التي احتجناها في تطبيق دراستنا. ومن خلال دراستنا لتأثير تطبيق الضريبة المؤجلة على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للمؤسسات الثلاث توصلنا إلى أن:

- تطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي يؤثر على النتيجة المحاسبية.
- تطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي لا يؤثر على النتيجة الجبائية.

– تطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي يؤثر في الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة عن طريق تأثيره في النتيجة المحاسبية، ما يعني أنها تؤثر عليها تأثيرا غير مباشر.

وقد مكنتنا النتائج المتوصل إليها في هذا الفصل للوصول للأهداف المرجوة من طرح إشكالنا والتأكد من أن الضريبة المؤجلة تقنية محاسبية جد حساسة ومعقدة بالنسبة لتسجيلها أو حسابها، وأن لها آثار محاسبية مباشرة على النتيجة المحاسبية للمؤسسة، كما أن لها أثر جبائي غير مباشر على الضريبة من خلال التأثير على الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة في حال قرار توزيع الأرباح.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

في ختام هذه الدراسة التي حاولنا فيها التطرق لموضوع الآثار الجبائية لتطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية، خلصنا إلى أن الضريبة المؤجلة هي تقنية محاسبية، تعتمدها المؤسسات الاقتصادية في تسجيل حقوقها والتزاماتها الضريبية المؤجلة الناشئة في أغلب الأحيان عن الفروق المؤقتة بين ما ينصه التشريع المحاسبي والتشريع الجبائي في تسجيل الأعباء والإيرادات المتعلقة بنشاط المؤسسة في دورة مالية معينة، هذه التقنية هي مفهوم جاء به النظام المحاسبي المالي واستنبط قواعده من المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل. الذي جاءت نصوصه لتنظيم طريقة معالجة الضرائب المستحقة والضريبة المؤجلة من مفاهيم أساسية مرتبطة بهما ومحاسبتهما والعرض والافصاح عنهما.

كما أن للضريبة المؤجلة مزايا تضفي عليها الصفة الإيجابية، ومشكلات تتعلق بتطبيقها تعتبر كنقاط تتمثل في آراء خبراء دوليين في طريقة حسابها، تسجيلها والافصاح عنها. ولها آثار على النتيجة المحاسبية والضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة، كما أنها تعتبر تقنية للتخطيط الجبائي.

إن الإدارة الجبائية في الجزائر لا تعتمد هذه التقنية ولا تنص عليها في أي نص من نصوص تشريعاتها، بالرغم من أن المحاسبة والجباية وجهان لعملة واحدة، لا يمكن فصلهما، فأي محور قي المحاسبة يكون بالضرورة له آثار جبائية ولو بطريقة غير مباشرة.

نتائج اختبار الفرضيات:

بعد دراستنا النظرية والتطبيقية لمختلف جوانب موضوعنا وفي إطار اختبار الفرضيات توصلنا إلى أن:

- الفرضية الأولى: " **تبنت الجزائر إصلاح النظام المحاسبي ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية بهدف اعداد قوائم مالية للمؤسسات الاقتصادية ذات جودة، مصداقية وشفافية في الإفصاح، تساهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية** " وقد تم إثبات هذه الفرضية من خلال ما تطرقنا له في الفصل الأول بحيث يعد هذا السبب الرئيسي لتبني النظام المحاسبي المالي والالتزام بالمعايير الدولية ذات الصلة ولتجاوز النقائص في النظام المحاسبي القديم على غرار عدم مصداقية القوائم المالية المعدة وفقه.

- الفرضية الثانية: " **يؤدي التباين بين المعالجة المحاسبية والجبائية للعمليات المالية إلى نشوء فروقات مؤقتة ودائمة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، مما يساهم في ظهور ضريبة مؤجلة يعالجها المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل.**" تم تأكيد هذه الفرضية هذه الفرضية من خلال الفصل الثاني لأن النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي يتوافقان في العديد من مبادئ تسجيل الإيرادات والنفقات، ويختلفان في أخرى ما خلق فجوة بين هاذين النظامين ناتجة بالأساس عن فروق زمنية دائمة ومؤقتة، تؤدي هذه الفروقات المؤقتة لاعتماد تقنية الضريبة المؤجلة التي يعالجها المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل.
- الفرضية الثالثة: "**الضريبة المؤجلة مفهوم محاسبي تقني، معقد وبالرغم من مزاياها واثارها على النتيجة الا أنها تعاني عيوب ومشكلات في تطبيقها**". تم تأكيد هذه الفرضية من خلال الفصل الثالث والجانب التطبيقي حيث خلصنا إلى أن الضريبة المؤجلة هي تقنية محاسبية معقدة، تعتمدها المؤسسات الاقتصادية في تسجيل حقوقها والتزاماتها الضريبية المؤجلة الناشئة في أغلب الأحيان عن الفروق المؤقتة بين ما ينصه التشريع المحاسبي والتشريع الجبائي إضافة الى أن هذه التقنية لازالت غير مفهومة بشكل جيد من حيث تطبيقها وحسابها من قبل المحاسبين، ، بدليل أنه خلال دراستنا و طرحنا لتساؤلات تخص هذه التقنية للمحاسبين في المؤسسات الثلاثة محل الدراسة، لاحظنا اختلافات بين الإجابات المقدمة في بعض النقاط التي تخص تطبيقها و حسابها، وعدم الإجابة على تساؤلات أخرى لبعض النقاط التي لازالت مبهمة بالنسبة لهم.
- الفرضية الرابعة: " **للضريبة المؤجلة أصول وخصوم آثار مباشرة على النتيجة المحاسبية والجبائية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة**". تم اثبات الجزء الأول من الفرضية في الفصل الثالث وفي الفصل التطبيقي حيث تؤثر الضريبة المؤجلة بشكل مباشر في قيمة النتيجة المحاسبية سواء كانت التزام ضريبي أو أصل ضريبي مؤجل بالزيادة أو النقصان، بالإضافة إلى أنها تؤثر على عملية التخطيط الجبائي. وتم نفي الجزء الثاني من الفرضية حيث أن الضريبة المؤجلة لا تؤثر على النتيجة الجبائية سواء كانت في شكل التزام ضريبي مؤجل أو أصل ضريبي مؤجل وهو ما تؤكده النتائج المحسوبة في جدول حسابات النتائج للمؤسسات الثلاثة في حالة وجود ضريبة مؤجلة وعدم وجودها. في حين يوجد تأثير غير مباشر على الضريبة المقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة، فهي تحسب من النتيجة المحاسبية التي هي بالأساس اعتمدت تقنية الضريبة المؤجلة في تحديدها.

الخاتمة العامة

نتائج الدراسة:

من خلال تناولنا لموضوع دراستنا المتمثل في الآثار الجبائية لتطبيق الضريبة المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي عن طريق دراسة ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي ومحاولة الإجابة على الإشكاليات واختبار الفرضيات المطروحة توصلنا إلى النتائج التالية:

1- تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي بدلا عن المخطط المحاسبي المالي لمواكبة التطورات الحاصلة في العالم ولتقديم قوائم مالية معبرة ومفهومة من طرف المستثمر الأجنبي والمؤسسات الأجنبية.

2- استمدت الجزائر المبادئ العامة وأساسيات النظام المحاسبي المالي والقوائم المالية من المعايير المحاسبية الدولية لعصرنة ممارستها المحاسبية ومواكبة الأسواق المالية العالمية.

3- إن الاختلاف بين التشريع المحاسبي المستحدث والذي يوافق المعايير المحاسبية الدولية، والتشريع الجبائي الذي مازال محافظا على مبادئه الأساسية يخلق فروقات دائمة وأخرى مؤقتة.

4- إن الفروق الدائمة هي فروقات تؤثر على الدورة التي حدثت فيها فقط ولا تؤثر على الدورات اللاحقة لذا لا ينتج عنها أي أثر جبائي على عكس الفروق المؤقتة والتي يمتد تأثيرها للدورات اللاحقة لهذا ينتج عنها ضرائب مؤجلة إما أصول أو خصوم لذلك فهي تعتبر أهم حدث منشأ للضريبة المؤجلة.

5- الضرائب المؤجلة أصول هي الضرائب المسددة في السنة الحالية والقابلة للاسترداد أو التحقق في السنوات المستقبلية أي حقوق ضريبية مؤجلة، أما الضريبة المؤجلة خصوم فهي الضريبة الناشئة خلال السنة والقابلة للدفع في السنوات المستقبلية، بمعنى التزامات ضريبية مؤجلة.

6- جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم12 ضرائب الدخل بنصوص تنظيمية للضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة استنبطت منه الجزائر في نظامها المحاسبي المالي أحكام الضريبة المؤجلة ما نجم عنه ضرورة ملحة لتعديل القواعد الجبائية لتوفر الجو الملائم لتطبيق النظام المحاسبي المالي عموما والضريبة المؤجلة خصوصا بطريقة صحيحة.

7- تعتبر الضريبة المؤجلة تقنية محاسبية بحتة وضعت لسد مشكل الفجوة الحاصلة بين النظامين المحاسبي والجبائي.

8- إن تطبيق تقنية الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي هو تجسيد فعلي لمبدأ استقلالية الدورات وبالتالي فهو يقدم قوائم مالية أكثر شفافية ومصداقية ما يمنح الفرصة لمستخدمي القوائم المالية باتخاذ القرارات السلمية والرشيدة، وبالتالي فإن تخلي المؤسسة عن تطبيق الضريبة المؤجلة يؤدي إلى تغيير في القوائم المالية والصورة الحقيقية لها.

9- بالرغم من مزايا الضريبة المؤجلة المتمثلة في تقديم الصورة الصادقة للقوائم المالية وسد الفجوة بين النظامين المحاسبي والجبائي إلا أنها تعاني من بعض المشكلات المتعلقة بالقياس والعرض والإفصاح المحاسبي.

10- إن المحاسبة الإبداعية تعد نقمة في بعض الأحيان خاصة فيما يتعلق بالضريبة المؤجلة، لأنه يمكن استخدامها كطريقة للتلاعب والغش باستغلال الثغرات الموجودة في التشريعات بطرق قد تبدو مشروعة.

11- يؤدي مراجع الحسابات دور محوري هام في الحد من التلاعبات في تسجيل الضريبة المؤجلة عن طريق بذله العناية والحرص المهني الكافي في عملية المراجعة واستخدام أسلوب الملاحظة والاستفسارات ومقارنة الضريبة المؤجلة للدورة الحالية مع الدورات السابقة، وتقديم رأيه في شكل تقرير سلبي والابلاغ للمصالح المختصة في حال تحققه من الغش والتلاعب وفق ما تنص عليه النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الصلة.

12- تقوم المؤسسات الثلاثة محل الدراسة بتطبيق الضريبة المؤجلة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي منذ 2010 الى يومنا هذا رغم نقص فهم هذه الآلية الا أن هناك بذل مجهود كبير لتطبيق هذه التقنية.

13- أكثر الحالات المنشأة للضريبة المؤجلة في المؤسسات محل الدراسة هي متعلقة بالمصاريف بسبب الشروط التي تضعها الإدارة الجبائية على قابلية خصم الأعباء وهذا ما يفسر أن المؤسسات غالبية تسجيلاتها تتمثل في ضريبة مؤجلة أصول.

14- التخلي عن تطبيق الضريبة المؤجلة يؤدي الى تقديم قوائم مالية لا تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

15- الضريبة المؤجلة تقنية محاسبية جد حساسة ومعقدة بالنسبة لتسجيلها أو حسابها.

16- يؤثر تطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي بصفة مباشرة في النتيجة المحاسبية فهي تؤدي إلى ارتفاعها أو انخفاضها.

17- لا يوجد أي علاقة بين الضريبة المؤجلة والنتيجة الجباية فتطبيقها وفق النظام المحاسبي المالي لا يؤثر عليها.

18- يوجد أثر جبائي غير مباشر لتطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي عند توزيع الأرباح على الشركاء، حيث توزع النتيجة المحاسبية، وعند حصول كل شريك على حصته تفرض عليه ضريبة مقتطعة من المصدر فئة أرباح موزعة، فتؤثر الضريبة المؤجلة في هذه الضريبة على حسب تأثيرها في النتيجة المحاسبية.

19- يؤثر تطبيق الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في عملية التخطيط الجبائي فهو يساعد في هذه العملية.

الاقتراحات والتوصيات:

على ضوء النتائج المتوصل اليها من دراستنا هذه، نقترح مجموعة من الاقتراحات والتوصيات نوجزها فيما يلي:

1- السهر على تحيين قواعد ونصوص النظام المحاسبي المالي بما يتوافق مع التغيرات والتطورات الحاصلة في المعايير المحاسبية الدولية، لإنجاح فكرة تبني هذه المعايير ومواكبة السوق العالمي وجلب المستثمر الأجنبي.

2- ضرورة تكييف القوانين الجبائية الجزائرية مع نصوص النظام المحاسبي المالي بالأخص فيما يتعلق بالضريبة المؤجلة، كأن تهتم التشريعات الجبائية بإصدار قوانين تلزم المؤسسات بتطبيق الضريبة المؤجلة، لكي يكون لدينا نظام جبائي يتماشى ويتوازن مع التحديثات في المحاسبة الدولية.

3- ضرورة التأكد من التزام مؤسساتنا الاقتصادية (الخاصة والعمومية) بتطبيق تقنية الضريبة المؤجلة لأهميتها في إضفاء الشفافية والمصداقية في النتيجة المحاسبية والقوائم المالية من خلال تعزيز النصوص القانونية والتنظيمية خاصة الجبائية التي تؤكد على ذلك.

4- على الهيئات المختصة والمسؤولة عن التشريعات المحاسبية العمل على إصدار دوريات توضيحية، ندوات، أيام دراسية، وتكوينات فيما يخص تطبيق الضريبة المؤجلة لضمان تطبيها السليم، ولحل مختلف الحالات الخاصة في مجال الضريبة المؤجلة والتي قد تصادفها المؤسسات خلال تطبيقها لهده التقنية.

5- على المحاسبين التحلي بروح المسؤولية والنزاهة في تطبيق النظام المحاسبي المالي عموما والضريبة المؤجلة خصوصا والابتعاد عن استغلال الفراغات القانونية للتلاعب والغش الضريبي.

6- ضرورة فرض عقوبات مالية أو تحفيزات جبائية على تطبيق الضريبة المؤجلة تطبيقا سليما، وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي 12 ضرائب الدخل في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

7- ضرورة التوسع أكثر في التشريعات المحاسبية المتعلقة بتطبيق الضريبة المؤجلة وتوضيح طريقة حسابها وتسجيلها في مختلف الحالات المنشأة لها، وطريقة معالجتها حال حدوث خطأ أو عدم تحققها لسنوات عديدة.

8- ضرورة التزام مراجعي الحسابات بمراقبة تطبيق الضريبة المؤجلة، وعدم استخدامها في الغش والتلاعب والتحايل، وإدراجها ضمن تقاريره المالية بشكل مفصل وإبداء رأيه الفني والمحايد.

افاق البحث:

وفي آخر نقطة في أطروحتنا، لا يسعنا القول إلا أننا قمنا بمجهوداتنا للتطرق لدراسة مختلف جوانب هذا الموضوع، لكن يبقى هذا العمل عمل باحثة بسيط، لا يخلو من بعض النقائص، قد تساعد الباحثين في المستقبل للخوض أكثر في جوانب أخرى لا تقل أهمية عن موضوعنا هذا، وفيما يلي بعض المواضيع التي يمكن البحث فيها مستقبلا:

1- دور محافظ الحسابات في الكشف عن الغش والتلاعب عند تطبيق الضريبة المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2- أثر الضريبة المؤجلة على التخطيط الضريبي في المؤسسة الاقتصادية- بين المشروعية والتحايل.

3- مدى تطبيق المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية بين المشروعية والتلاعبات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا- المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

1- أحمد طرطار وعبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، الجزائر، جسور للنشر والتوريع، ط1، ج1، 2015.

2- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية ias/ifrs**، منشورات كليك، الجزائر، ط1، ج1، 2010.

3- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية ias/ifrs**، منشورات كليك، الجزائر، ط1، ج2، 2013.

4- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعايير المحاسبية الدولية**، المعيار المحاسبي الدولي 12، عمان، شركة مطابع الخط.

5- حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دمشق، مديرية الكتب والمطبوعات، 2013.

6- خالد أمين عبد الله، سليمان حسن عطية، فوزي عبد الرحيم غرايبة، **أصول المحاسبة**، الأردن، مركز الكتب، ط2، 1990.

7- رأفت حسين مطر، **المحاسبة الدولية**، غزة، الجامعة الإسلامية.

8- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي- مدخل نظرية المحاسبة**، عمان، دار الثقافة، ط1، 2009.

9- سعيدي بن شهرة، **الضرائب المؤجلة في الجزائر- الأسس النظرية والمتطلبات العملية**، الجزائر، النشر الجامعي الجديد، د.ط، 2022.

10- سلسلة الصفحات الزرقاء، النظام **المحاسبي المالي**، متيجة للطباعة، الجزائر.

11- سليمة طبايبية، **النظرية المحاسبية**، عمان، مركز رماح، ط1، 2016.

12- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزائر، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، ج1، 2008.

13- شعباني لطفي، **جباية المؤسسة**، الجزائر، الصفحات الزرقاء، جوان 2017.

14- طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، مصر، الدار الجامعية،2006.

15- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، مصر، الإسكندرية، الدار الجامعية، الجزء الرابع، د.ط، 2008.

16- عبد الحميد مرغيت، **أساسيات المحاسبة العمومية**، الجزائر، ديسمبر 2015.

17- عيسى سماعين، **جباية ومحاسبة المؤسسة – تقنيات جبائية ومحاسبية-**، الجزائر، الصفحات الزرقاء، ط4، جانفي 2023.

18- لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية-سير الحسابات وتطبيقاتها**، الجزائر، الصفحات الزرقاء، 2011.

19- محمد عبد العزيز محمد خليفة، **القياس والإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية (دراسة تطبيقية)**، مصر، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2010.

20- محمود علي الجبالي وقصي السامرائي، **محاسبة التكاليف**، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، د.ت.

21- ناصر دادي عدون ويوسف مامش، **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، دار المحمدية العامة، الجزائر،2008.

22- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2009.

23- وليد ناجي الحيالي، **المدخل في المحاسبة الإدارية**، مؤسسة مي للطباعة، 1991.

ب- المذكرات والأطروحات:

1- آيت محمد مراد، **ضرورة بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه، نقود ومالية، جامعة الجزائر 3، 2013-2014.

2- الطيب مداني، **القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي scf ومعايير المحاسبة الدولية ias/ifrs- دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار (ENSP) خلال سنة 2013**، مذكرة ماجستير في المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.

3- بوسبعين تسعديت، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري**، مذكرة ماجستير علوم تجارية ومالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2009-2010.

4- جليلة إيمان حمدي، **أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2005.

5- جمال كامل محمد، **أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2011.

6- جودي محمد رمزي، **أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الآداء المالي في المؤسسات الجزائرية للري**، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014-2015.

7- حسيني منال، **أثر النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام المحاسبي البنكي-دراسة حالة على مستوى بنك تجاري جزائري**، أطروحة دكتوراة، محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، 2016-2017.

8- حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، أطروحة دكتوراه، تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، 2012-2013.

9- خبيطي خضير، **تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، بسكرة، 2016.

10- زرموت خالد، **إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، جامعة الجزائر 3، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، 2011.

11- شعيب شنوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2007.

12- شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009.

13- صديق حسوس، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري –دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017-2018.

14- عبد الهادي منصور الدوسري، **أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011.

15- عزة الأزهر، **عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية- دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد scf**، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب البليدة، ماي 2009.

16- علاء بوقفة، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثرة في تفعيل الممارسة المحاسبية**، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012.

17- عمر غاليب، **أثر تطبيق نظام محاسبة التسيير على شفافية التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة لونيسي علي، البليدة، 2015-2016.

18- فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية- دراسة حالة مؤسسة تنبيل النسيج خراطة**، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، نوفمبر 2009.

19- فؤاد عبد العزيز، **الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير المالية الدولية**، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2008-2009.

20- قبايلي محمد، **أفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري دراسة حالة الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء** GCB، مذكرة ماجيستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب البليدة، 2013.

21- قطاف نبيل، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية في الجزائر خلال الفترة (2010-2017) -دراسة عينة من المؤسسات،** جامعة محمد خيضر بسكرة، أطروحة دكتوراه، نقود وتمويل، 2020-2021.

22- مامش يوسف، **دراسة تحليلية للضريبة المؤجلة على الأرباح،** أطروحة دكتوراه، إدارة الأعمال، علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2013-2014.

23- محمد سهيل عاشور حمادة، **الضريبة المؤجلة وأثرها على الأداء المالي في ضوء السياسات الضريبية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين،** مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2020.

24- محمد طيفور أمينة، **الدراسة المحاسبية وحدود الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة في ظل ifrs-ias،** أطروحة دكتوراه، محاسبة مالية وبنوك، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2016-2017.

25- مختار مسامح، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي-ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية،** أطروحة دكتوراه، محاسبة وتدقيق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2010-2011.

ج- **المقالات، الملتقيات والأعمال العلمية:**

1- بوجاجة براهيم، العايب فاطمة الزهراء، بولحية عفاف، مقال بعنوان: **تجميع القوائم المالية وفق المرجعية المحاسبية الجزائرية – دراسة حالة مجمع cevital،** مجلة أبحاث ودراسات التنمية، جامعة برج بوعريريج، المجلد 10، العدد 02، ديسمبر.

2- بلخير بكاري وخضير خبيطي، مقال بعنوان: **العلاقة المحاسبية الضريبية بين النظرية وواقع المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية لسنة 2014،** مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة، المجلد 16، العدد 16، 2016.

3- جاوحدو رضا وحمدي جليلة إيمان، مقال بعنوان: **الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية – دراسة ميدانية،** مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، فلسطين، العدد 32، 2014.

قائمة المراجع

4- جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد السادس، ديسمبر 2009.

5- حسوس صديق وشريط صلاح الدين، **مقال بعنوان: الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- دراسات اقتصادية- 31(2)، جامعة زيان عاشور بالجلفة.

6- حسين عثماني وسعاد شعابنية، مداخلة بعنوان: **النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06 و07 ماي 2012.

7- حميداتو صالح وبوقفة علاء، مداخلة بعنوان: **واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-06 ماي 2013.

8- خالد جمال الجعارات ودنيا سليمان أبو خليفة، مقال بعنوان: **المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب- اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية-**، منشور على المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، عدد 2015/01.

9- خالد عارجي ومحمد طالبي، مقال بعنوان: **المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة المؤجلة (دراسة حالة توضيحية)**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 2، المجلد 10، العدد 1، جوان 2021.

10- خبيطي خضير، مقال بعنوان: **تقييم واقع التزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بمحاسبة الضرائب المؤجلة (دراسة حالات لسنة 2020)**، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أحمد دراية-أدرار، المجلد 10، العدد 02، جوان 2022.

11- خملول محمد بلقايد وأحمد قايد نور الدين، مقال بعنوان: **دور أهمية إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية -دراسة مقارنة مع النصوص التشريعية والمحاسبية الجزائرية**، جامعة زيان عاشور-الجلفة، مجلة آفاق للعلوم، المجلد 05، العدد 18، 2020.

قائمة المراجع

12- دراوسي مسعود، قوادري محمد، ضيف الله محمد الهادي، مداخلة بعنوان: **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) في ظل المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)**، ملتقى وطني حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) "التحدي"، جامعة سعد دحلب-البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

13- دواداح رضوان، لجناف عبد الرزاق، شريط حسان، مقال بعنوان: **دور السياسة الجبائية من الضرائب العادية في نمو الناتج الداخلي الخام -دراسة قياسي باستخدام اختبار السببية والتكامل المشترك خلال الفترة 2009-2019-دراسة حالة الجزائر**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، المجلد 25، العدد 02، 2022.

14- رشيد عريوة، مقال بعنوان: **دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية**، المسيلة، جامعة محمد بوضياف، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، المجلد 13، العدد 01، 2020.

15- زويتة محمد الصالح، مقال بعنوان: **دور حساب النتائج حسب الطبيعة في قياس أداء المؤسسة**، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، العدد 07، سبتمبر 2012

16- سعيدي بن شهرة وعمر قمان، مقال بعنوان: **أثر تفادي مشكلات القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية**، مجلة مجاميع المعرفة، المركز الجامعي- تندوف، المجلد 07، العدد 01، أفريل 2021.

17- سعيدي يحي وأوصيف لخضر، مداخلة بعنوان: **أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (ifrs-ias) والمعايير الدولية للمراجعة (isa): التحدي، 13 و14 ديسمبر 2011.

18- سماعين عيسى، مقال بعنون: **الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري**-مع دراسة توضيحية، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف، المجلد 05، العدد 02، جوان 2019.

19- شراد صابر ومبروك صليحة، مقال بعنوان: **إعداد القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي- دراسة حالة المجمع الصناعي باباهم -الجزائر**، جامعة الوادي، الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 01، جوان 2020.

20- شوقي طارق، مقال بعنوان: **الضرائب المؤجلة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر – دراسة حالة مؤسسة ENPC سطيف-**، مجلة إنارة للدراسات الاقتصادية الإدارية والمحاسبية، جامعة فرحات عباس-سطيف1، المجلد 01، العدد 01 (2020).

21- طالب حسين سهام، **تأثير الضرائب المؤجلة على النتيجة المحاسبية والجبائية للدورة**، مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة،جامعة ابن خلدون-تيارت، المجلد 04، العدد 02، 2021.

22- عادل جعنيط، مقال بعنوان: **أثر تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS12 من خلال الإفصاح، الاعتراف والقياس على جودة القوائم المالية -دراسة ميدانية لآراء عينة من المتخصصين في المحاسبة والجباية**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة عاشور زيان- الجلفة، المجلد 07، العدد 01، 2021.

23- عبد الكريم فرحات وصالح مرازقة، مقال بعنوان: **إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر "دراسة تحليلية"**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري-قسنطينة، عدد42، مجلد ب، ديسمبر2014.

24- عبد الله بن قاسم يماني، مقال بعنوان: **أثر تبني معايير المحاسبة الدولية على تحديد وعاء ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية**، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 38، العدد 04، ديسمبر 2018.

25- عيسى إبراهيم رشيد، بوركايب محمد عبد الماجد، سيد محمد، مقال بعنوان: **الأثر المحاسبي للضرائب المؤجلة-دراسة حالة مؤسسة اقتصادية**، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، المجلد 15، العدد 01، 2024.

26- مامش يوسف وبوطالب ابراهيم، مداخلة بعنوان: **المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة المحاسبية للمؤسسة على ضوء التشريع الجبائي الجزائري الساري المفعول**، مداخلة مقدمة

قائمة المراجع

للملقى الوطني حول الجباية والمحاسبة بين التقارب والاختلاف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، أفريل2017.

27- مبسوط هوارية، بوخرص أحمد أمين، تخربين وليد، مقال بعنوان: **أهمية قائمة التدفقات النقدية كأداة لتقديم الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية – دراسة حالة مجمع صيدال للفترة 2020/2019**، مجلة الاقتصادية والبيئة، جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم، المجلد 5، العدد 2، 2022.

28- مداني الطيب وصديقي مسعود، مقال بعنوان: **إشكالية إعداد القوائم المالية المجمعة في ظل تعداد بدائل القياس وتنوع السياسات المحاسبية – دراسة ميدانية لمجمع سوناطراك**، الجزائر، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 3، المجلد 10، العدد 01 (2021).

29- محمد براق وتسعديت بوسبعين، **علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أم استمرارية في ضوء المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي**، مداخلة في الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، يومي 13و14 جانفي 2014.

30- منصور بن عمارة، مقال بعنوان: **تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي**، مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، المجلد02، العدد 03، 2014.

31- نقموش عادل، **دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري – دراسة حالات عملية**، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة غرداية، المجلد 05، العدد 02، 2021.

32- هبة طارق السيد شمسو، مقال بعنوان: **دراسة لدور ومسؤولية مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية**، مجلة البحوث المالية والتجارية، حامعة بورسعيد-مصر، المجلد 20، العدد 04، الجزء 02، أكتوبر 2019.

33- يخلف إيمان، محمد طرشي، عزوز علي، مقال بعنوان: **نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (أليات وتعديلات)**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، المجلد 04، العدد 02، ديسمبر 2017.

34- يخلف رندة ابتسام، **تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، المجلد 06، العدد 01، 2021.

د- الجرائد الرسمية والقوانين:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 110 والمتضمن للأمر رقم 69-107 المؤرخ في: 31 ديسمبر 1969 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 107 والمتضمن للأمر رقم 71-82 المؤرخ في: 29 ديسمبر 1971 والمتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 37 والمتضمنة للأمر رقم 75-35 المؤرخ في: 09 ماي 1975 والمتضمن للمخطط الوطني للمحاسبة.

4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 والمتضمن للقرار المؤرخ في 23 جوان 1975 الصادرة في: 23 مارس 1976 والمتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

5- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 8 والمتضمن للقرار المؤرخ في: 13 سبتمبر 1987 الصادرة في: 24 فيفري 1988 والمتضمن تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة على قطاع التأمين وإعادة التأمين، وتطبيق المخطط الوطني المحاسبي على قطاع الفلاحة.

6- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43 والمتضمن للقرار المؤرخ في: 14 مارس 1989 الصادرفي:11 أكتوبر 1989 والمتضمن لتكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع قطاع السياحة.

7- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 13 والمتضمن للنظام رقم 92-08 المؤرخ في: 17 نوفمبر 1992 الصادر في: 28 فيفري 1993 والمتضمن لمخطط الحسابات المصرفي والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية.

8- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 والمتضمن للقانون رقم 07-11 الصادر في: 25 نوفمبر 2007 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي.

9- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 والمتضمن للقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والصادرة في: 25 مارس 2009 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

10- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 والمتضمن للمرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والصادر في 02 فيفري 2011 والمتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

11- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 86 والمتضمن للقانون رقم 23-22 المؤرخ في: 24 ديسمبر 2023 والمتضمن قانون المالية لسنة 2024.

12- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

13- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

14- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.

15- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024.

ثانيا- المصادر والمراجع باللغة الأجنبية:

1- Bernard Raffournier, Axel Haller, Peter Walton, **comptabilité internationale**, Vuibert, 1997, p09.

2- CostelIstrate, **Evolutions récentes de la relation entre la comptabilité et la fiscalité en Romanée**, comptabilité, économie et société, Montpellier, France, May2011.

3- Imène Besbés, **compta à bloc : 30 fiches de cours et exercices corrigés pour s'initier à la comptabilité générale,** 2eme édition, paris, 2013.

4- Karim djoudi, **manuel de comptabilité financière**, Algérie, ENAG, Réghaia, édition 2013.

5- **Guide pratique du contribuable**, direction générale des impôts, ministre des finances, juin 2021.

6- **Importantes différences entre règles fiscales et comptable**, le conseil fiscal, message 14mai2017, https://rachidiate.canalblog.com/archives/2017/05/14/35285896.html , consulté le :10/10/2022.

7- Tazdaitali, **maitrise du system comptable financier**, édition ACG, Algérie, 1ère édition, 2009.
8- Journal officiel n° :19 du 25/03/2009, arrêté du 26juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de la comptabilisation, le contenu t la présentation des états financiers ainsi que nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.
9- Journal officiel de l'union européenne, **ias12 impôts sur le résultat**, publier le29/11/2008.
10- Moula Assia, **Problématique de divergence entre la comptabilité selon le scf et la fiscalité : cas d'une entreprise industrielle,**journal of contemporary business and économic studies, Université ibn khaldoune-Tiaret, vol 06, no 02, 2023.
11- Patrick Morgenstern, **les impôts différés,** collection pratiques d'experts, 1ére édition, groupe revue Fiduciaire, 2011.
12- Conseil National de la Comptabilité, **les impôts différés**, Commission de Normalisation des Pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles, Algérie.
13- Mokrani, **le bilan financier et la liasse fiscale avec étude de cas sur pc-compta (DLG)**, hôtel Hylton, 22 et 23 mai 2011.
14- Tayeb zitouni, **comptabilité des sociétés,** Alger, édition Berti, 2003.

الملاحق

الملحق رقم (01): جدول رقم 09 من الحزمة الجبائية

- حساب النتيجة -.

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice du		au	

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	**Bénéfice**	
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	
	Impôt différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations **(*)**		
	Total des réintégrations	0,00
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions **(*)**		
	Total des déductions	0,00
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
	Total des déficits à déduire	0,00
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم (02): الميزانية أصول مؤسسة ATS لسنوات 2020-2023.

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : Cyber Parc SIDI ABDALLAH - ZERALDA (ALGER)

BILAN ACTIF AU 31/12/2020

ACTIF	NOTE	12/31/2020			12/31/2019
		Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		15,791,281.84	14,462,381.57	1,328,900.27	2,483,522.06
Immobilisations corporelles		5,644,026,790.42	2,946,681,146.75	2,697,345,643.67	2,120,087,993.44
Terrains		236,781,753.29		236,781,753.29	236,781,753.29
Bâtiments		975,917,402.84	134,453,402.71	841,464,000.13	862,048,267.55
Autres Immobilisations corporelles		4,431,327,634.29	2,812,227,744.04	1,619,099,890.25	1,021,257,972.60
Immobilisations en concession		2,555,217.01	420,215.84	2,135,001.17	2,209,673.23
Immobilisations en cours		126,726,142.41		126,726,142.41	544,174,741.73
Immobilisations financières		139,998,780.84		139,998,780.84	124,787,845.46
Titres mis en équivalence-entreprise assciées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		139,998,780.84		139,998,780.84	124,787,845.46
Impôts différés actif		88,059,653.96		88,059,653.96	97,542,768.53
TOTAL ACTIF NON COURANT		6,017,157,866.48	2,961,563,744.16	3,055,594,122.32	2,891,286,544.45
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours		739,110,130.43		739,110,130.43	716,682,252.82
Créances et emplois assimilés					0.00
Clients		4,354,946,521.53	116,466,840.94	4,238,479,680.59	4,218,405,971.91
Autres débiteurs		2,344,987,346.19		2,344,987,346.19	1,579,713,709.57
Impôts et assimilés		283,377,328.85		283,377,328.85	740,511,457.69
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		6,396,902,924.27		6,396,902,924.27	3,273,369,378.25
TOTAL ACTIF COURANT		14,119,324,251.27	116,466,840.94	14,002,857,410.33	10,528,682,770.24
TOTAL GENERAL ACTIF		20,136,482,117.75	3,078,030,585.10	17,058,451,532.65	13,419,969,314.69

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : 27 Rue, Chemin Ahmed Kara - Bir Mourad Rais -

BILAN ACTIF AU 31/12/2021

ACTIF	NOTE	12/31/2021			12/31/2020
		Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		40,901,016.80	21,730,890.08	19,170,126.72	1,328,900.27
Immobilisations corporelles		5,909,848,522.97	3,450,914,346.22	2,458,934,176.75	2,697,345,643.67
Terrains		236,781,753.29		236,781,753.29	236,781,753.29
Bâtiments		1,071,455,020.35	156,403,642.79	915,051,377.56	841,464,000.13
Autres Immobilisations corporelles		4,601,611,749.33	3,294,510,703.43	1,307,101,045.90	1,619,099,890.25
Immobilisations en concession		2,615,050.83	499,522.59	2,115,528.24	2,135,001.17
Immobilisations en cours		144,684,843.54		144,684,843.54	126,726,142.41
Immobilisations financières		245,526,604.97		245,526,604.97	139,998,780.84
Titres mis en équivalence-entreprise assciées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		245,526,604.97		245,526,604.97	139,998,780.84
Impôts différés actif		59,037,529.56		59,037,529.56	88,059,653.96
TOTAL ACTIF NON COURANT		6,402,613,568.67	3,473,144,758.89	2,929,468,809.78	3,055,594,122.32
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours		804,793,434.70		804,793,434.70	739,110,130.43
Créances et emplois assimilés					
Clients		4,576,679,129.93	124,980,550.07	4,451,698,579.86	4,238,479,680.59
Autres débiteurs		4,727,154,376.05		4,727,154,376.05	2,344,987,346.19
Impôts et assimilés		368,178,459.59		368,178,459.59	283,377,328.85
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		4,390,678,878.51		4,390,678,878.51	6,396,902,924.27
TOTAL ACTIF COURANT		14,867,484,278.78	124,980,550.07	14,742,503,728.71	14,002,857,410.33
TOTAL GENERAL ACTIF		21,270,097,847.45	3,598,125,308.96	17,671,972,538.49	17,058,451,532.65

الملاحق

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : 27, Chemin Ahmed KARA, Bir Mourad Raïs - Alger -

BILAN ACTIF AU 31/12/2022

ACTIF	NOTE	12/31/2022			12/31/2021
		Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		43,105,599.70	31,174,769.72	11,930,829.98	19,170,126.72
Immobilisations corporelles		6,400,247,068.23	3,867,584,822.59	2,532,662,245.64	2,458,934,176.75
Terrains		556,781,753.29		556,781,753.29	236,781,753.29
Bâtiments		1,071,920,028.51	207,195,495.87	864,724,532.64	915,051,377.56
Autres Immobilisations corporelles		4,771,545,286.43	3,660,389,326.72	1,111,155,959.71	1,307,101,045.90
Immobilisations en concession		11,810,021.25	762,798.60	11,047,222.65	2,115,528.24
Immobilisations en cours		383,097,761.87		383,097,761.87	144,684,843.54
Immobilisations financières		211,229,110.55		211,229,110.55	245,526,604.97
Titres mis en équivalence-entreprise assciées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		211,229,110.55		211,229,110.55	245,526,604.97
Impôts différés actif		164,234,460.96		164,234,460.96	59,037,529.56
TOTAL ACTIF NON COURANT		7,213,724,022.56	3,899,522,390.91	3,314,201,631.65	2,929,468,809.78
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours		918,912,984.23		918,912,984.23	804,793,434.70
Créances et emplois assimilés					
Clients		4,963,706,299.53	154,971,120.97	4,808,735,178.56	4,451,698,579.86
Autres débiteurs		4,697,713,295.29		4,697,713,295.29	4,727,154,376.05
Impôts et assimilés		436,240,849.08		436,240,849.08	368,178,459.59
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		5,700,711,177.55		5,700,711,177.55	4,390,678,878.51
TOTAL ACTIF COURANT		16,717,284,605.68	154,971,120.97	16,562,313,484.71	14,742,503,728.71
TOTAL GENERAL ACTIF		23,931,008,628.24	4,054,493,511.88	19,876,515,116.36	17,671,972,538.49

الملاحق

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : 27, Chemin Ahmed KARA, Bir Mourad Raïs - Alger -

BILAN ACTIF AU 31/12/2023

ACTIF	NOTE	12/31/2023			12/31/2022
		Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		72,115,941.87	45,474,449.27	26,641,492.60	11,930,829.98
Immobilisations corporelles		6,989,200,318.26	4,337,521,937.00	2,651,678,381.26	2,532,662,245.64
Terrains		556,781,753.29		556,781,753.29	556,781,753.29
Bâtiments		1,322,530,475.04	239,215,825.53	1,083,314,649.51	864,724,532.64
Autres Immobilisations corporelles		5,109,888,089.93	4,098,306,111.47	1,011,581,978.46	1,111,155,959.71
Immobilisations en concession					11,047,222.65
Immobilisations en cours		247,255,522.20		247,255,522.20	383,097,761.87
Immobilisations financières		154,280,192.70		154,280,192.70	211,229,110.55
Titres mis en équivalence-entreprise assciées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		154,280,192.70		154,280,192.70	211,229,110.55
Impôts différés actif		178,018,972.56		178,018,972.56	164,234,460.96
TOTAL ACTIF NON COURANT		7,640,870,947.59	4,382,996,386.27	3,257,874,561.32	3,314,201,631.65
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours		735,859,183.36		735,859,183.36	918,912,984.23
Créances et emplois assimilés					
Clients		3,994,938,421.35	211,502,953.81	3,783,435,467.54	4,808,735,178.56
Autres débiteurs		4,783,186,737.44		4,783,186,737.44	4,697,713,295.29
Impôts et assimilés		383,163,777.12		383,163,777.12	436,240,849.08
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		8,680,593,835.28		8,680,593,835.28	5,700,711,177.55
TOTAL ACTIF COURANT		18,577,741,954.55	211,502,953.81	18,366,239,000.74	16,562,313,484.71
TOTAL GENERAL ACTIF		26,218,612,902.14	4,594,499,340.08	21,624,113,562.06	19,876,515,116.36

الملحق رقم (03): الميزانية خصوم 2020-2023 لمؤسسة ATS.

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : Cyber Parc SIDI ABDALLAH - ZERALDA (ALGER)

BILAN PASSIF AU 31/12/2020

PASSIF	*NOTE*	*12/31/2020*	*12/31/2019*
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		6,158,000,000.00	6,158,000,000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves Consolidées (1)		1,190,901,314.71	282,845,785.68
Ecart de réévaluation		76,677,319.80	115,015,979.68
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat Net Part du Groupe (1)		1,374,058,986.94	1,168,520,534.63
Autres capitaux propres-Report à nouveau		- 28,034,381.83	118,995,227.00
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**8,771,603,239.62**	**7,843,377,526.99**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		**21,689,083.87**	**- 1,038,338.70**
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2,258,459,206.02	2,353,504,023.03
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**2,280,148,289.89**	**2,352,465,684.33**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1,501,310,508.71	1,354,831,541.62
Impôts		548,905,014.32	990,084,059.48
Autres dettes		3,956,484,480.11	879,210,502.27
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**6,006,700,003.14**	**3,224,126,103.37**
TOTAL GENERAL PASSIF		**17,058,451,532.65**	**13,419,969,314.69**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation détats financiers consolidés.

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : 27 Rue, Chemin Ahmed Kara - Bir Mourad Rais -

BILAN PASSIF AU 31/12/2021

PASSIF	*NOTE*	*12/31/2021*	*12/31/2020*
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		6,158,000,000.00	6,158,000,000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves Consolidées (1)		2,210,586,910.42	1,190,901,314.71
Ecart de réévaluation		38,338,659.92	76,677,319.80
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat Net Part du Groupe (1)		1,449,199,532.88	1,374,058,986.94
Autres capitaux propres-Report à nouveau		- 21,125,960.44	- 28,034,381.83
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**9,834,999,142.78**	**8,771,603,239.62**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		11,064,303.08	21,689,083.87
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2,201,963,367.18	2,258,459,206.02
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**2,213,027,670.26**	**2,280,148,289.89**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1,359,105,243.82	1,501,310,508.71
Impôts		547,297,552.50	548,905,014.32
Autres dettes		3,717,542,929.13	3,956,484,480.11
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**5,623,945,725.45**	**6,006,700,003.14**
TOTAL GENERAL PASSIF		**17,671,972,538.49**	**17,058,451,532.65**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation détats financiers consolidés.



Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : 27, Chemin Ahmed KARA, Bir Mourad Raïs - Alger -

BILAN PASSIF AU 31/12/2022

PASSIF	*NOTE*	*12/31/2022*	*12/31/2021*
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		6,158,000,000.00	6,158,000,000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves Consolidées (1)		3,564,741,152.10	2,210,586,910.42
Ecart de réévaluation		337,685,508.55	38,338,659.92
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat Net Part du Groupe (1)		1,998,304,645.10	1,449,199,532.88
Autres capitaux propres-Report à nouveau		- 135,641,972.73	- 21,125,960.44
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**11,923,089,333.02**	**9,834,999,142.78**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		91,215,006.97	11,064,303.08
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1,938,028,646.09	2,201,963,367.18
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**2,029,243,653.06**	**2,213,027,670.26**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1,451,621,860.76	1,359,105,243.82
Impôts		515,395,179.86	547,297,552.50
Autres dettes		3,957,165,089.66	3,717,542,929.13
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**5,924,182,130.28**	**5,623,945,725.45**
TOTAL GENERAL PASSIF		**19,876,515,116.36**	**17,671,972,538.49**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation détats financiers consolidés.



Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : 27, Chemin Ahmed KARA, Bir Mourad Raïs - Alger -

BILAN PASSIF AU 31/12/2023

PASSIF	*NOTE*	*12/31/2023*	*12/31/2022*
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		6,158,000,000.00	6,158,000,000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves Consolidées (1)		4,968,232,604.05	3,564,741,152.10
Ecart de réévaluation		329,832,357.19	337,685,508.55
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat Net Part du Groupe (1)		2,199,682,803.90	1,998,304,645.10
Autres capitaux propres-Report à nouveau		41,652,082.25	- 135,641,972.73
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**13,697,399,847.39**	**11,923,089,333.02**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		2,560,000,000.00	
Impôts (différés et provisionnés)		89,236,812.30	91,215,006.97
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1,870,051,627.50	1,938,028,646.09
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**4,519,288,439.80**	**2,029,243,653.06**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1,573,472,727.53	1,451,621,860.76
Impôts		382,744,990.48	515,395,179.86
Autres dettes		1,451,207,556.86	3,957,165,089.66
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**3,407,425,274.87**	**5,924,182,130.28**
TOTAL GENERAL PASSIF		**21,624,113,562.06**	**19,876,515,116.36**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation détats financiers consolidés.

الملحق رقم (04): الميزانية أصول مؤسسة ALC لسنوات 2019-2022.

BILAN ACTIF
Exercice clos le : 31/12/2020

En Dinars

ACTIF	Note	Au 31/12/2020			AU 31/12/2019
		Brut	Amort-Prov.	Net	
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (goodwill positif ou négatif)		-	-	-	-
Immobilisations incorporelles		6,308,519.66	5,957,531.67	*350,987.99*	*1,019,691.92*
Immobilisations corporelles		1,219,030,272.84	784,351,272.59	*434,679,000.25*	*570,317,552.47*
Terrains		-		-	-
Bâtiments(constructions)		274,665,335.37	112,377,831.67	162,287,503.70	179,791,358.07
Autres immobilisations corporelles		944,364,937.47	671,973,440.92	272,391,496.55	390,526,194.40
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations en cours		-	-	-	-
Immobilisations financières		143,934,821.08		*143,934,821.08*	*85,443,689.07*
Titres mis en équivalence		-		-	-
Autres participations et créances		-		-	-
Autres titres immobilisés		-		-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		4,082,875.99		4,082,875.99	11,852,000.00
Impôts différés actif		139,851,945.09		**139,851,945.09**	73,591,689.07
TOTAL ACTIF NON-		1,369,273,613.58	790,308,804.26	**578,964,809.32**	656,780,933.46
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		618,420,563.25	-	*618,420,563.25*	*801,511,248.75*
Créances et emplois assimilés					
Clients		3,134,284,999.11	63,592,442.28	3,070,692,556.83	3,112,214,889.44
Autres débiteurs		216,493,780.08	-	216,493,780.08	209,321,289.33
Impôts et assimilés		152,070,682.24		152,070,682.24	122,520,815.68
Autres créances et emplois assimilés		-		-	-
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers		-		-	-
Trésorerie		1,127,319,795.99	-	1,127,319,795.99	1,263,792,984.12
TOTAL ACTIF COURANT		5,248,589,820.67	63,592,442.28	**5,184,997,378.39**	**5,509,361,227.32**
TOTAL GENERAL ACTIF		6,617,863,434.25	853,901,246.54	**5,763,962,187.71**	**6,166,142,160.78**

الملاحق

BILAN ACTIF

Exercice clos le : 31/12/2021

En Dinars

ACTIF	Note	Au 31/12/2021			AU 31/12/2020
		Brut	Amort-Prov.	Net	
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (goodwill positif ou négatif)		-	-	-	-
Immobilisations incorporelles		6,308,519.66	6,215,419.65	*93,100.01*	*350,987.99*
Immobilisations corporelles		1,215,820,079.30	881,400,366.41	*334,419,712.89*	*434,679,000.25*
Terrains		-		-	-
Bâtiments(constructions)		274,665,335.37	128,740,986.04	145,924,349.33	162,287,503.70
Autres immobilisations corporelles		941,154,743.93	752,659,380.37	188,495,363.56	272,391,496.55
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations en cours		-	-	-	-
Immobilisations financières		2,902,000.00		*2,902,000.00*	*143,934,821.08*
Titres mis en équivalence		-		-	-
Autres participations et créances rattachées		-		-	-
Autres titres immobilisés		-		-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		2,902,000.00		2,902,000.00	4,082,875.99
Impôts différés actif		142,253,284.70		142,253,284.70	139,851,945.09
TOTAL ACTIF NON-COURANT		1,367,283,883.66	887,615,786.06	**479,668,097.60**	**578,964,809.32**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		617,849,319.05	-	*617,849,319.05*	*618,420,563.25*
Créances et emplois assimilés					
Clients		3,063,997,171.48	65,773,874.69	2,998,223,296.79	3,070,692,556.83
Autres débiteurs		193,251,878.24	-	193,251,878.24	216,493,780.08
Impôts et assimilés		202,648,423.64		202,648,423.64	152,070,682.24
Autres créances et emplois assimilés		-		-	-
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		-		-	-
Trésorerie		1,321,538,010.31	-	1,321,538,010.31	1,127,319,795.99
TOTAL ACTIF COURANT		5,399,284,802.72	65,773,874.69	**5,333,510,928.03**	**5,184,997,378.39**
TOTAL GENERAL ACTIF		6,766,568,686.38	953,389,660.75	**5,813,179,025.63**	**5,763,962,187.71**

الملاحق

ALGERIE LIGABUE CATERING ALC

BILAN ACTIF

Exercice clos le : 31/12/2022

En Dinars

ACTIF	Note	Au 31/12/2022			AU 31/12/2021
		Brut	Amort-Prov.	Net	
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (goodwill positif ou négatif)		-	-	-	-
Immobilisations incorporelles		6,308,519.66	6,267,899.65	40,620.01	93,100.01
Immobilisations corporelles		1,197,252,906.22	936,288,698.50	260,964,207.72	334,419,712.89
Terrains		-		-	-
Bâtiments(constructions)		274,665,335.37	141,682,040.41	132,983,294.96	145,924,349.33
Autres immobilisations corporelles		922,587,570.85	794,606,658.09	127,980,912.76	188,495,363.56
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations en cours		-	-	-	-
Immobilisations financières		2,902,000.00		2,902,000.00	2,902,000.00
Titres mis en équivalence		-		-	-
Autres participations et créances rattachées		-		-	-
Autres titres immobilisés		-		-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		2,902,000.00		2,902,000.00	2,902,000.00
Impôts différés actif		123,873,007.78		123,873,007.78	142,253,284.70
TOTAL ACTIF NON-COURANT		1,330,336,433.66	942,556,598.15	**387,779,835.51**	**479,668,097.60**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		505,730,076.48	-	*505,730,076.48*	*617,849,319.05*
Créances et emplois assimilés					
Clients		2,327,162,780.32	66,381,847.92	2,260,780,932.40	2,998,223,296.79
Autres débiteurs		117,515,367.72	-	117,515,367.72	193,251,878.24
Impôts et assimilés		189,991,779.19		189,991,779.19	202,648,423.64
Autres créances et emplois assimilés		-		-	-
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		-		-	-
Trésorerie		1,250,551,679.29	-	1,250,551,679.29	1,321,538,010.31
TOTAL ACTIF COURANT		4,390,951,683.00	66,381,847.92	**4,324,569,835.08**	**5,333,510,928.03**
TOTAL GENERAL ACTIF		5,721,288,116.66	1,008,938,446.07	**4,712,349,670.59**	**5,813,179,025.63**

الملحق رقم (05): الميزانية خصوم مؤسسة ALC سنوات 2019-2022.

BILAN PASSIF

Exercice clos le : 31/12/2020

En Dinars

PASSIF	Note	AU 31/12/2020	AU 31/12/2019
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		300,000,000.00	300,000,000.00
Capital non appelé		-	-
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		82,484,763.79	49,171,775.96
Ecarts de réévaluation		-	-
Ecart d'équivalence (1)		-	-
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		363,812,161.90	353,312,987.83
Autres capitaux propres – Report à nouveau		71,521,210.09	71,521,210.09
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**817,818,135.78**	**774,005,973.88**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		88,460,095.26	118,167,711.80
Impôts (différés et provisionnés)		-	-
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits constatés d'avance		25,088,538.23	5,077,380.00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**113,548,633.49**	**123,245,091.80**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		3,374,700,931.77	4,130,509,615.14
Impôts		336,313,874.86	293,095,116.05
Autres dettes		1,091,872,995.27	817,248,856.21
Trésorerie Passif		29,707,616.54	28,037,507.70
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**4,832,595,418.44**	**5,268,891,095.10**
TOTAL GENERAL PASSIF		**5,763,962,187.71**	**6,166,142,160.78**

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

BILAN PASSIF
Exercice clos le : 31/12/2021

PASSIF	Note	AU 31/12/2021	AU 31/12/2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		300,000,000.00	300,000,000.00
Capital non appelé		-	-
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		126,296,925.69	82,484,763.79
Ecarts de réévaluation		-	-
Ecart d'équivalence (1)		-	-
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		494,009,499.59	363,812,161.90
Autres capitaux propres – Report à nouveau		71,521,210.09	71,521,210.09
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**991,827,635.37**	**817,818,135.78**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		56,982,886.60	88,460,095.26
Impôts (différés et provisionnés)		-	-
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits constatés d'avance		65,459,710.44	25,088,538.23
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**122,442,597.04**	**113,548,633.49**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		3,173,489,947.83	3,374,700,931.77
Impôts		268,316,732.89	336,313,874.86
Autres dettes		1,225,624,903.84	1,091,872,995.27
Trésorerie Passif		31,477,208.66	29,707,616.54
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**4,698,908,793.22**	**4,832,595,418.44**
TOTAL GENERAL PASSIF		**5,813,179,025.63**	**5,763,962,187.71**

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

BILAN PASSIF
Exercice clos le : 31/12/2022

PASSIF	Note	AU 31/12/2022	AU 31/12/2021
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		300,000,000.00	300,000,000.00
Capital non appelé		-	-
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		160,306,425.28	126,296,925.69
Ecarts de réévaluation		-	-
Ecart d'équivalence (1)		-	-
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		294,269,886.11	494,009,499.59
Autres capitaux propres – Report à nouveau		71,521,210.09	71,521,210.09
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**826,097,521.48**	**991,827,635.37**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		23,630,675.90	56,982,886.60
Impôts (différés et provisionnés)		-	-
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits constatés d'avance		32,757,783.45	65,459,710.44
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**56,388,459.35**	**122,442,597.04**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		2,406,751,349.49	3,173,489,947.83
Impôts		186,399,897.93	268,316,732.89
Autres dettes		1,203,360,231.64	1,225,624,903.84
Trésorerie Passif		33,352,210.70	31,477,208.66
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**3,829,863,689.76**	**4,698,908,793.22**
TOTAL GENERAL PASSIF		**4,712,349,670.59**	**5,813,179,025.63**

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

الملحق رقم (06): الميزانية أصول مؤسسة Sosemie 2017-2020.

BILAN ACTIF

Exercice clos le : 31/12/2017

En Dinars

ACTIF	Note	Au 31/12/2017			AU 31/12/2016
		Brut	Amort-Prov.	Net	
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (goodwill positif ou négatif)		-	-	-	-
Immobilisations incorporelles		13,960,074.25	6,600,944.95	7,359,129.30	11,063,370.00
Immobilisations corporelles		4,245,173,523.83	1,167,615,660.21	3,077,557,863.62	2,539,716,892.00
Terrains		630,740,000.00		630,740,000.00	630,740,000.00
Bâtiments(constructions)		737,963,609.98	429,825,151.02	308,138,458.96	208,030,315.00
Autres immobilisations corporelles		2,876,469,913.85	737,790,509.19	2,138,679,404.66	1,700,946,578.00
Immobilisations en concession		-	-	-	
Immobilisations en cours		9,181,710.10	-	9,181,710.10	739,630,793.00
Immobilisations financières		31,150,023.49		31,150,023.49	2,973,977.00
Titres mis en équivalence		-		-	
Autres participations et créances rattachées		-		-	
Autres titres immobilisés		-		-	
Prêts et autres actifs financiers non courants		27,456,972.51		27,456,972.51	2,456,973.00
Impôts différés actif		3,693,050.98		3,693,050.98	517,004.00
TOTAL ACTIF NON-COURANT		4,299,465,331.67	1,174,216,605.16	3,125,248,726.51	3,293,385,032.00
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		199,501,856.23	1,839,002.37	197,662,853.86	552,373,204.00
Créances et emplois assimilés					
Clients		170,705,801.96	6,658,855.43	164,046,946.53	167,753,124.00
Autres débiteurs		26,849,216.81	-	26,849,216.81	53,210,960.00
Impôts et assimilés		47,011,106.59		47,011,106.59	59,447,073.00
Autres créances et emplois assimilés		5,300,185.68		5,300,185.68	3,813,082.00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers		-		-	
Trésorerie		51,262,894.65	-	51,262,894.65	43,745,504.00
TOTAL ACTIF COURANT		500,631,061.92	8,497,857.80	492,133,204.12	880,342,947.00
TOTAL GENERAL ACTIF		4,800,096,393.59	1,182,714,462.96	**3,617,381,930.63**	**4,173,727,978.00**

الملاحق

BILAN ACTIF

Exercice clos le : 31/12/2018

ACTIF	Note	Au 31/12/2018			AU 31/12/2017
		Brut	Amort-Prov.	Net	
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (goodwill positif ou négatif)		-	-	-	-
Immobilisations incorporelles		13,960,074.25	10,305,185.36	3,654,888.89	7,359,129.30
Immobilisations corporelles		4,266,893,809.24	1,440,316,836.23	2,826,576,973.01	3,077,557,863.62
Terrains		630,740,000.00		630,740,000.00	630,740,000.00
Bâtiments(constructions)		737,963,609.98	437,266,667.41	300,696,942.57	308,138,458.96
Autres immobilisations corporelles		2,898,190,199.26	1,003,050,168.82	1,895,140,030.44	2,138,679,404.66
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations en cours		7,299,260.50	-	7,299,260.50	9,181,710.10
Immobilisations financières		31,528,474.50		31,528,474.50	31,150,023.49
Titres mis en équivalence		-		-	-
Autres participations et créances rattachées		-		-	-
Autres titres immobilisés		-		-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		27,952,041.71		27,952,041.71	27,456,972.51
Impôts différés actif		3,576,432.79		3,576,432.79	3,693,050.98
TOTAL ACTIF NON-COURANT		4,319,681,618.49	1,450,622,021.59	2,869,059,596.90	3,125,248,726.51
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		221,227,245.78	-	221,227,245.78	197,662,853.86
Créances et emplois assimilés					
Clients		189,391,377.39	6,658,855.43	182,732,521.96	164,046,946.53
Autres débiteurs		18,211,909.81	-	18,211,909.81	26,849,216.81
Impôts et assimilés		49,408,962.29		49,408,962.29	47,011,106.59
Autres créances et emplois assimilés		-		-	5,300,185.68
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		-		-	-
Trésorerie		55,680,378.31	-	55,680,378.31	51,262,894.65
TOTAL ACTIF COURANT		533,919,873.58	6,658,855.43	527,261,018.15	492,133,204.12
TOTAL GENERAL ACTIF		4,853,601,492.07	1,457,280,877.02	3,396,320,615.05	3,617,381,930.63

الملاحق

BILAN ACTIF

Exercice clos le : 31/12/2019

ACTIF	Note	Au 31/12/2019			AU 31/12/2018
		Brut	Amort-Prov.	Net	
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (goodwill positif ou négatif)		-	-	-	-
Immobilisations incorporelles		13,960,074.25	13,925,020.64	35,053.61	3,654,888.89
Immobilisations corporelles		4,289,466,772.55	1,724,800,794.65	2,564,665,977.90	2,826,576,973.01
Terrains		630,740,000.00		630,740,000.00	630,740,000.00
Bâtiments(constructions)		737,963,609.98	444,714,177.97	293,249,432.01	300,696,942.57
Autres immobilisations corporelles		2,920,763,162.57	1,280,086,616.68	1,640,676,545.89	1,895,140,030.44
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations en cours		7,299,260.50	-	7,299,260.50	7,299,260.50
Immobilisations financières		29,894,262.00		29,894,262.00	31,528,474.50
Titres mis en équivalence		-		-	-
Autres participations et créances rattachées		-		-	-
Autres titres immobilisés		-		-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		25,952,041.71		25,952,041.71	27,952,041.71
Impôts différés actif		3,942,220.29		3,942,220.29	3,576,432.79
TOTAL ACTIF NON-COURANT		4,340,620,369.30	1,738,725,815.29	2,601,894,554.01	2,869,059,596.90
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		347,513,666.70	-	347,513,666.70	221,227,245.78
Créances et emplois assimilés					
Clients		278,093,836.86	6,658,855.43	271,434,981.43	182,732,521.96
Autres débiteurs		12,667,123.90	-	12,667,123.90	18,211,909.81
Impôts et assimilés		32,729,835.62		32,729,835.62	49,408,962.29
Autres créances et emplois assimilés		-		-	-
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		-		-	-
Trésorerie		111,734,960.93	-	111,734,960.93	55,680,378.31
TOTAL ACTIF COURANT		782,739,424.01	6,658,855.43	776,080,568.58	527,261,018.15
TOTAL GENERAL ACTIF		5,123,359,793.31	1,745,384,670.72	3,377,975,122.59	3,396,320,615.05

الملاحق

Sosemie

BILAN ACTIF

Exercice clos le : 31/12/2020

ACTIF	Note	Au 31/12/2020			AU 31/12/2019
		Brut	Amort-Prov.	Net	
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (goodwill positif ou négatif)		-	-	-	-
Immobilisations incorporelles		13,960,074.25	13,960,071.25	3.00	35,053.61
Immobilisations corporelles		4,309,420,089.65	1,975,345,408.34	2,334,074,681.31	2,564,665,977.90
Terrains		630,740,000.00		630,740,000.00	630,740,000.00
Bâtiments(constructions)		737,963,609.98	452,161,688.48	285,801,921.50	293,249,432.01
Autres immobilisations corporelles		2,940,716,479.67	1,523,183,719.86	1,417,532,759.81	1,640,676,545.89
Immobilisations en concession		-	-	-	-
Immobilisations en cours		7,299,260.50	-	7,299,260.50	7,299,260.50
Immobilisations financières		32,166,824.37		32,166,824.37	29,894,262.00
Titres mis en équivalence		-		-	-
Autres participations et créances rattachées		-		-	-
Autres titres immobilisés		-		-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		25,952,041.71		25,952,041.71	25,952,041.71
Impôts différés actif		6,214,782.66		6,214,782.66	3,942,220.29
TOTAL ACTIF NON-COURANT		4,362,846,248.77	1,989,305,479.59	2,373,540,769.18	2,601,894,554.01
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		165,582,279.46	-	165,582,279.46	347,513,666.70
Créances et emplois assimilés					
Clients		222,211,456.65	6,658,855.43	215,552,601.22	271,434,981.43
Autres débiteurs		48,592,039.69	-	48,592,039.69	12,667,123.90
Impôts et assimilés		31,724,317.02		31,724,317.02	32,729,835.62
Autres créances et emplois assimilés		-		-	-
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		-		-	-
Trésorerie		514,169,590.95	-	514,169,590.95	111,734,960.93
TOTAL ACTIF COURANT		982,279,683.77	6,658,855.43	975,620,828.34	776,080,568.58
TOTAL GENERAL ACTIF		5,345,125,932.54	1,995,964,335.02	3,349,161,597.52	3,377,975,122.59

الملحق رقم (07): الميزانية خصوم مؤسسة Sosemie 2017-2020.

BILAN PASSIF

Exercice clos le : 31/12/2017

En Dinars

PASSIF	Note	AU 31/12/2017	AU 31/12/2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1,385,990,000.00	1,385,990,000.00
Capital non appelé		-	-
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		101,144,798.70	101,144,799.00
Ecarts de réévaluation		-	-
Ecart d'équivalence (1)		-	-
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		- 84,157,475.28	- 83,633,578.00
Autres capitaux propres – Report à nouveau		474,936,561.86	558,570,140.00
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**1,877,913,885.28**	**1,962,071,361.00**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		453,290,511.12	984,072,272.00
Impôts (différés et provisionnés)		103,429,366.85	99,388,726.00
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits constatés d'avance		-	-
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**556,719,877.97**	**1,083,460,998.00**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		85,732,024.63	380,679,182.00
Impôts		5,622,712.64	4,342,217.00
Autres dettes		430,956,363.40	550,705,381.00
Trésorerie Passif		660,437,066.71	192,468,839.00
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**1,182,748,167.38**	**1,128,195,619.00**
TOTAL GENERAL PASSIF		**3,617,381,930.63**	**4,173,727,978.00**

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

BILAN PASSTIF

Exercice clos le : 31/12/2018

PASSIF	Note	AU 31/12/2018	AU 31/12/2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1,385,990,000.00	1,385,990,000.00
Capital non appelé		-	-
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		101,144,798.70	101,144,798.70
Ecarts de réévaluation		-	-
Ecart d'équivalence (1)		-	-
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		115,096,533.62	- 84,157,475.28
Autres capitaux propres – Report à nouveau		390,779,086.58	474,936,561.86
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**1,993,010,418.90**	**1,877,913,885.28**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		244,804,444.44	453,290,511.12
Impôts (différés et provisionnés)		99,388,726.20	99,388,726.20
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits constatés d'avance		2,264,000.00	4,040,640.65
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**346,457,170.64**	**556,719,877.97**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		85,592,912.55	85,732,024.63
Impôts		20,347,997.66	5,367,712.64
Autres dettes		441,109,829.59	431,211,363.40
Trésorerie Passif		509,802,285.71	660,437,066.71
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**1,056,853,025.51**	**1,182,748,167.38**
TOTAL GENERAL PASSIF		**3,396,320,615.05**	**3,617,381,930.63**

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

Sosemie

BILAN PASSIF

Exercice clos le : 31/12/2019

PASSIF	Note	AU 30/11/2019	AU 31/12/2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1,385,990,000.00	1,385,990,000.00
Capital non appelé		-	-
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		106,912,534.92	101,144,798.70
Ecarts de réévaluation		-	-
Ecart d'équivalence (1)		-	-
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		46,979,948.39	115,354,724.39
Autres capitaux propres – Report à nouveau		500,107,883.98	390,779,086.58
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**2,039,990,367.29**	**1,993,268,609.67**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		122,402,222.22	244,804,444.44
Impôts (différés et provisionnés)		99,388,726.20	99,388,726.20
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits constatés d'avance		2,264,000.00	2,264,000.00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**224,054,948.42**	**346,457,170.64**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		124,083,234.01	85,592,912.55
Impôts		18,430,916.93	20,089,806.89
Autres dettes		407,023,304.73	441,109,829.59
Trésorerie Passif		564,392,351.21	509,802,285.71
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**1,113,929,806.88**	**1,056,594,834.74**
TOTAL GENERAL PASSIF		**3,377,975,122.59**	**3,396,320,615.05**

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

BILAN PASSIF

Exercice clos le : 31/12/2020

PASSIF	Note	AU 31/12/2020	AU 31/12/2019
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1,385,990,000.00	1,385,990,000.00
Capital non appelé		-	-
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		109,261,532.33	106,912,534.92
Ecarts de réévaluation		-	-
Ecart d'équivalence (1)		-	-
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		129,825,178.91	46,979,948.39
Autres capitaux propres – Report à nouveau		544,738,834.96	500,107,883.98
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**2,169,815,546.20**	**2,039,990,367.29**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		-	122,402,222.22
Impôts (différés et provisionnés)		99,388,726.20	99,388,726.20
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits constatés d'avance		2,264,000.00	2,264,000.00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**101,652,726.20**	**224,054,948.42**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		71,601,826.00	124,083,234.01
Impôts		52,860,453.68	18,430,916.93
Autres dettes		593,187,712.82	407,023,304.73
Trésorerie Passif		360,043,332.62	564,392,351.21
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**1,077,693,325.12**	**1,113,929,806.88**
TOTAL GENERAL PASSIF		**3,349,161,597.52**	**3,377,975,122.59**

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

الملحق رقم (08): جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة مؤسسة Sosemie 2017-2020.

COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)
Exercice clos le : 31/12/2017

En Dinars

	Note	12/31/2017	12/31/2016
Chiffre d'affaires		2,666,499,574.01	3,017,588,368.00
Variation stocks produits finis et en cours		34,821,613.92	10,780,387.00
Production immobilisée		-	-
Subventions d'exploitation		-	-
I - Production de l'exercice		**2,701,321,187.93**	**3,028,368,755.00**
Achats consommés		2,031,231,561.90	2,419,702,692.00
Services extérieurs et autres consommations		53,738,457.09	83,766,528.00
II - Consommation de l'exercice		2,084,970,018.99	2,503,469,220.00
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**616,351,168.94**	**524,899,535.00**
Charges de personnel		244,383,655.20	210,620,068.00
Impôts, taxes et versements assimilés		12,536,337.14	15,034,623.00
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**359,431,176.60**	**299,244,844.00**
Autres produits opérationnels		31,969,659.06	53,094,254.00
Autres charges opérationnelles		190,791,416.31	34,252,101.00
Dotations aux amortissements et aux provisions		210,377,295.56	222,614,199.00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		-	-
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**- 9,767,876.21**	**95,472,798.00**
Produits financiers		13,290,967.79	6,256,396.00
Charges financières		89,827,039.14	87,880,486.00
VI- RESULTAT FINANCIER		**- 76,536,071.35**	**81,624,090.00-**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**- 86,303,947.56**	**13,848,708.00**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		1,029,574.64	8,017,938.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		- 3,176,046.92	89,464,348.00
			-
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2,746,581,814.78**	**3,087,719,405.00**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2,830,739,290.06**	**3,171,352,983.00**
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**- 84,157,475.28**	**83,633,578.00-**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		-	
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		-	
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-	
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**- 84,157,475.28**	**83,633,578.00-**
			-
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

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

COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)
Exercice clos le : 31/12/2018

	Note	12/31/2018	12/31/2017
Chiffre d'affaires		2,305,728,275.61	2,666,499,574.01
Variation stocks produits finis et en cours		- 10,793,622.00	34,821,613.92
Production immobilisée		-	-
Subventions d'exploitation		-	-
I - Production de l'exercice		**2,294,934,653.61**	**2,701,321,187.93**
Achats consommés		1,580,356,972.75	2,031,231,561.90
Services extérieurs et autres consommations		42,597,153.14	53,738,457.09
II - Consommation de l'exercice		1,622,954,125.89	2,084,970,018.99
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**671,980,527.72**	**616,351,168.94**
Charges de personnel		242,351,562.77	244,383,655.20
Impôts, taxes et versements assimilés		7,910,187.46	12,536,337.14
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**421,718,777.49**	**359,431,176.60**
Autres produits opérationnels		42,507,383.91	31,969,659.06
Autres charges opérationnelles		6,020,529.50	190,791,416.31
Dotations aux amortissements et aux provisions		286,177,305.08	210,377,295.56
Reprise sur pertes de valeur et provisions		12,538,498.45	-
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**184,566,825.27**	**9,767,876.21-**
Produits financiers		306,783.34	13,290,967.79
Charges financières		52,291,257.09	89,827,039.14
VI- RESULTAT FINANCIER		**- 51,984,473.75**	**76,536,071.35-**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**132,582,351.52**	**86,303,947.56-**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		17,369,199.71	1,029,574.64
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		116,618.19	3,176,046.92-
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2,350,287,319.31**	**2,746,581,814.78**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2,235,190,785.69**	**2,830,739,290.06**
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**115,096,533.62**	**84,157,475.28-**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		-	-
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		-	-
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-	-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**115,096,533.62**	**84,157,475.28-**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

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

الملاحق

COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)
Exercice clos le : 31/12/2019

	Note	12/31/2019	
Chiffre d'affaires		2,512,201,934.97	2,305,728,275.61
Variation stocks produits finis et en cours		- 28,437,566.51	10,793,622.00-
Production immobilisée		-	-
Subventions d'exploitation		-	-
I - Production de l'exercice		**2,483,764,368.46**	**2,294,934,653.61**
Achats consommés		1,773,735,301.81	1,580,356,972.75
Services extérieurs et autres consommations		65,713,485.09	42,597,153.14
II - Consommation de l'exercice		1,839,448,786.90	1,622,954,125.89
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**644,315,581.56**	**671,980,527.72**
Charges de personnel		243,384,984.82	242,351,562.77
Impôts, taxes et versements assimilés		11,647,006.48	7,910,187.46
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**389,283,590.26**	**421,718,777.49**
Autres produits opérationnels		13,258,251.81	42,507,383.91
Autres charges opérationnelles		3,918,057.51	6,020,529.50
Dotations aux amortissements et aux provisions		298,898,796.42	286,177,305.08
Reprise sur pertes de valeur et provisions		8,922,855.43	12,538,498.45
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**108,647,843.57**	**184,566,825.27**
Produits financiers		475,276.32	306,783.34
Charges financières		55,304,642.07	52,291,257.09
VI- RESULTAT FINANCIER		**- 54,829,365.75**	**51,984,473.75-**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**53,818,477.82**	**132,582,351.52**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		7,204,316.93	17,369,199.71
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		- 365,787.50	116,618.19
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2,506,420,752.02**	**2,350,287,319.31**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2,459,440,803.63**	**2,235,190,785.69**
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**46,979,948.39**	**115,096,533.62**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		-	-
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		-	-
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-	-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**46,979,948.39**	**115,096,533.62**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

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



COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)
Exercice clos le : 31/12/2020

	Note	12/31/2020	12/31/2019
Chiffre d'affaires		2,933,941,148.98	2,512,201,934.97
Variation stocks produits finis et en cours		15,043,519.74	- 28,437,566.51
Production immobilisée		-	-
Subventions d'exploitation		-	-
I - Production de l'exercice		**2,948,984,668.72**	**2,483,764,368.46**
Achats consommés		2,186,888,551.80	1,773,735,301.81
Services extérieurs et autres consommations		60,521,580.03	65,713,485.09
II - Consommation de l'exercice		2,247,410,131.83	1,839,448,786.90
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**701,574,536.89**	**644,315,581.56**
Charges de personnel		268,479,525.87	243,384,984.82
Impôts, taxes et versements assimilés		19,902,754.22	11,647,006.48
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**413,192,256.80**	**389,283,590.26**
Autres produits opérationnels		8,125,179.82	13,258,251.81
Autres charges opérationnelles		726,025.29	3,918,057.51
Dotations aux amortissements et aux provisions		259,502,519.73	298,898,796.42
Reprise sur pertes de valeur et provisions		8,922,855.43	8,922,855.43
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**170,011,747.03**	**108,647,843.57**
Produits financiers		19,883,885.38	475,276.32
Charges financières		30,691,008.19	55,304,642.07
VI- RESULTAT FINANCIER		**- 10,807,122.81**	**- 54,829,365.75**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**159,204,624.22**	**53,818,477.82**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		31,652,007.68	7,204,316.93
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		- 2,272,562.37	- 365,787.50
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2,985,916,589.35**	**2,506,420,752.02**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2,856,091,410.44**	**2,459,440,803.63**
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**129,825,178.91**	**46,979,948.39**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		-	-
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		-	-
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-	-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**129,825,178.91**	**46,979,948.39**
			-
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

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

الملحق رقم (09): جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة مؤسسة ATS 2020-2023.

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : Cyber Parc SIDI ABDALLAH - ZERALDA (ALGER)

COMPTE DE RESULTATS

(Par Nature)

Du 01/01/20 au 31/12/2020

COMPTE DE RESULTATS	NOTE	12/31/2020	12/31/2019
Ventes et produits annexes		5,430,743,765.39	5,423,938,556.23
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**5,430,743,765.39**	**5,423,938,556.23**
Achats consommés		757,026,908.06	966,874,035.31
Services extérieurs et autres consommations		971,451,841.27	1,060,040,371.25
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**1,728,478,749.33**	**2,026,914,406.56**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**3,702,265,016.06**	**3,397,024,149.67**
Charges de personnel		848,342,409.89	841,877,285.09
Impôts, taxes et versements assimilés		318,516,796.28	355,692,431.43
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**2,535,405,809.89**	**2,199,454,433.15**
Autres produits opérationnels		115,877,876.86	13,289,551.40
Autres charges opérationnalles		122,297,862.74	11,207,989.96
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		1,079,221,306.08	1,020,973,266.48
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		566,484,995.74	376,260,913.29
V-RESULTAT OPERATIONNEL		**2,016,249,513.67**	**1,556,823,641.40**
Produits financiers		16,538,059.70	5,744,270.36
Charges financières		57,989,097.72	6,838,851.79
VI-RESULTAT FINANCIER		**-41,451,038.02**	**-1,094,581.43**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)		**1,974,798,475.65**	**1,555,729,059.97**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		558,679,034.72	458,610,555.92
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		42,060,453.99	25,728,877.03
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**6,129,644,697.69**	**5,819,233,291.28**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**4,755,585,710.75**	**4,650,712,756.65**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1,374,058,986.94**	**1,168,520,534.63**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**1,374,058,986.94**	**1,168,520,534.63**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
X-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du Groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation détats financiers consolidés.

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : 27 Rue, Chemin Ahmed Kara - Bir Mourad Rais -

COMPTE DE RESULTATS

(Par Nature)

Du 01/01 au 31/12/2021

COMPTE DE RESULTATS	NOTE	12/31/2021	12/31/2020
Ventes et produits annexes		5,772,610,053.15	5,430,743,765.39
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**5,772,610,053.15**	**5,430,743,765.39**
Achats consommés		979,550,557.47	757,026,908.06
Services extérieurs et autres consommations		920,286,218.86	971,451,841.27
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**1,899,836,776.33**	**1,728,478,749.33**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**3,872,773,276.82**	**3,702,265,016.06**
Charges de personnel		860,324,282.73	848,342,409.89
Impôts, taxes et versements assimilés		332,017,914.11	318,516,796.28
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**2,680,431,079.98**	**2,535,405,809.89**
Autres produits opérationnels		144,212,668.64	115,877,876.86
Autres charges opérationnalles		8,986,638.22	122,297,862.74
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		775,014,170.56	1,079,221,306.08
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		83,625,073.44	566,484,995.74
V-RESULTAT OPERATIONNEL		**2,124,268,013.28**	**2,016,249,513.67**
Produits financiers		9,369,059.54	16,538,059.70
Charges financières		46,962,528.83	57,989,097.72
VI-RESULTAT FINANCIER		**-37,593,469.29**	**-41,451,038.02**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)		**2,086,674,543.99**	**1,974,798,475.65**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		611,746,135.08	558,679,034.72
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		25,728,877.03	42,060,453.99
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**6,009,816,854.77**	**6,129,644,697.69**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**4,560,617,322.89**	**4,755,585,710.75**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1,449,199,531.88**	**1,374,058,986.94**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**1,449,199,531.88**	**1,374,058,986.94**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
X-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du Groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation détats financiers consolidés.

إتصالات الجزائر الفضائية
ALGERIE TELECOM SATELLITE

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : 27, Chemin Ahmed KARA, Bir Mourad Raïs - Alger -

COMPTE DE RESULTATS

(Par Nature)

Du 01/01/22 au 31/12/2022

COMPTE DE RESULTATS	NOTE	12/31/2022	12/31/2021
Ventes et produits annexes		6,757,831,268.21	5,772,610,054.15
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**6,757,831,268.21**	**5,772,610,054.15**
Achats consommés		1,437,014,748.34	979,550,557.47
Services extérieurs et autres consommations		1,010,452,671.53	920,286,218.86
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**2,447,467,419.87**	**1,899,836,776.33**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**4,310,363,848.34**	**3,872,773,277.82**
Charges de personnel		828,080,711.03	860,324,282.73
Impôts, taxes et versements assimilés		381,224,126.45	332,017,914.11
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**3,101,059,010.86**	**2,680,431,080.98**
Autres produits opérationnels		221,682,528.29	144,212,668.64
Autres charges opérationnalles		11,354,195.19	8,986,638.22
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		780,841,922.70	775,014,170.56
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		184,745,721.06	83,625,073.44
V-RESULTAT OPERATIONNEL		**2,715,291,142.32**	**2,124,268,014.28**
Produits financiers		44,159,225.49	9,369,059.54
Charges financières		32,037,563.52	46,962,528.83
VI-RESULTAT FINANCIER		**12,121,661.97**	**-37,593,469.29**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)		**2,727,412,804.29**	**2,086,674,544.99**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		706,496,403.14	611,746,135.08
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		22,611,756.05	25,728,877.03
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**7,208,418,743.05**	**6,009,816,855.77**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**5,210,114,097.95**	**4,560,617,322.89**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**1,998,304,645.10**	**1,449,199,532.88**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**1,998,304,645.10**	**1,449,199,532.88**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
X-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du Groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation détats financiers consolidés.

Désignation de l'Entreprise : Algérie Télécom Satellite (ATS)

Activité de l'Entreprise : Télécommunication par Satellite

NIF : 000616097268506

Adresse : 27, Chemin Ahmed KARA, Bir Mourad Raïs - Alger -

COMPTE DE RESULTATS

(Par Nature)

Du 01/01/2023 au 31/12/2023

COMPTE DE RESULTATS	NOTE	12/31/2023	12/31/2022
Ventes et produits annexes		6,989,278,823.88	6,757,831,268.21
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**6,989,278,823.88**	**6,757,831,268.21**
Achats consommés		902,331,080.10	1,437,014,748.34
Services extérieurs et autres consommations		1,319,250,546.90	1,010,452,671.53
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**2,221,581,627.00**	**2,447,467,419.87**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**4,767,697,196.88**	**4,310,363,848.34**
Charges de personnel		833,438,732.15	828,080,711.03
Impôts, taxes et versements assimilés		347,731,947.09	381,224,126.45
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**3,586,526,517.64**	**3,101,059,010.86**
Autres produits opérationnels		163,560,669.75	221,682,528.29
Autres charges opérationnalles		17,434,668.32	11,354,195.19
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		906,338,663.76	780,841,922.70
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		67,398,505.67	184,745,721.06
V-RESULTAT OPERATIONNEL		**2,893,712,360.98**	**2,715,291,142.32**
Produits financiers		26,200,851.60	44,159,225.49
Charges financières		7,497,959.50	32,037,563.52
VI-RESULTAT FINANCIER		**18,702,892.10**	**12,121,661.97**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)		**2,912,415,253.08**	**2,727,412,804.29**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		773,317,135.56	706,496,403.14
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-60,584,686.38	22,611,756.05
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**7,246,438,850.90**	**7,208,418,743.05**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**5,046,756,047.00**	**5,210,114,097.95**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2,199,682,803.90**	**1,998,304,645.10**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**2,199,682,803.90**	**1,998,304,645.10**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
X-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du Groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation détats financiers consolidés.

الملحق رقم (10): جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة مؤسسة ALC 2019-2022.

COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)
Exercice clos le : 31/12/2019

En Dinars

		12/30/2019	12/31/2018
Chiffre d'affaires		11,753,880,221.78	9,157,508,546.34
Variation stocks produits finis et en cours		-	-
Production immobilisée		6,869,785.59	49,759,213.82
Subventions d'exploitation		-	-
I - Production de l'exercice		**11,760,750,007.37**	**9,207,267,760.16**
Achats consommés		6,203,691,970.93	5,103,341,926.90
Services extérieurs et autres consommations		588,935,995.71	581,899,100.43
II - Consommation de l'exercice		6,792,627,966.64	5,685,241,027.33
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**4,968,122,040.73**	**3,522,026,732.83**
Charges de personnel		4,063,093,176.18	2,884,851,087.90
Impôts, taxes et versements assimilés		258,341,589.50	193,604,217.47
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**646,687,275.05**	**443,571,427.46**
Autres produits opérationnels		3,014,750.92	16,989,625.26
Autres charges opérationnelles		31,463,470.54	32,411,741.72
Dotations aux amortissements et aux provisions		148,512,690.72	138,229,538.64
Reprise sur pertes de valeur et provisions		18,843,669.60	1,103,786.00
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**488,569,534.31**	**291,023,558.36**
Produits financiers		167,002.54	4,337.99
Charges financières		2,905,132.73	2,182,684.63
VI- RESULTAT FINANCIER		**- 2,738,130.19**	**- 2,178,346.64**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**485,831,404.12**	**288,845,211.72**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		132,861,487.47	90,736,638.64
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		- 343,071.18	- 6,165,489.55
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**11,782,775,430.43**	**9,225,365,509.41**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**11,429,462,442.60**	**9,021,091,446.78**
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**353,312,987.83**	**204,274,062.63**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		-	-
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		-	-
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-	-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**353,312,987.83**	**204,274,062.63**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

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

الملاحق

COMPTE DE RESULTAT

(Par nature)

Exercice clos le : 31/12/2020 *En Dinars*

		12/31/2020	12/31/2019
Chiffre d'affaires		10,183,857,523.25	11,753,880,221.78
Variation stocks produits finis et en cours		-	-
Production immobilisée		-	6,869,785.59
Subventions d'exploitation		-	-
I - Production de l'exercice		**10,183,857,523.25**	**11,760,750,007.37**
Achats consommés		5,089,469,647.80	6,203,691,970.93
Services extérieurs et autres consommations		473,204,963.68	588,935,995.71
II - Consommation de l'exercice		5,562,674,611.48	6,792,627,966.64
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**4,621,182,911.77**	**4,968,122,040.73**
Charges de personnel		3,693,604,093.71	4,063,093,176.18
Impôts, taxes et versements assimilés		230,557,195.43	258,341,589.50
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**697,021,622.63**	**646,687,275.05**
Autres produits opérationnels		8,650,289.19	3,014,750.92
Autres charges opérationnelles		26,756,132.53	31,463,470.54
Dotations aux amortissements et aux provisions		182,401,893.98	148,512,690.72
Reprise sur pertes de valeur et provisions		29,043,376.66	18,843,669.60
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**525,557,261.97**	**488,569,534.31**
Produits financiers		443,324.12	167,002.54
Charges financières		8,133,578.61	2,905,132.73
VI- RESULTAT FINANCIER		**- 7,690,254.49**	**- 2,738,130.19**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**517,867,007.48**	**485,831,404.12**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		220,315,101.60	132,861,487.47
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		- 66,260,256.02	- 343,071.18
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**10,221,994,513.22**	**11,782,775,430.43**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**9,858,182,351.32**	**11,429,462,442.60**
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**363,812,161.90**	**353,312,987.83**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		-	-
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		-	-
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-	-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**363,812,161.90**	**353,312,987.83**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

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

الملاحق

COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)
Exercice clos le : 31/12/2021

En Dinars

		12/31/2021	12/31/2020
Chiffre d'affaires		10,689,263,010.18	10,183,857,523.25
Variation stocks produits finis et en cours		-	-
Production immobilisée		-	-
Subventions d'exploitation		-	-
I - Production de l'exercice		**10,689,263,010.18**	**10,183,857,523.25**
Achats consommés		5,410,558,915.56	5,089,469,647.80
Services extérieurs et autres consommations		440,624,696.21	473,204,963.68
II - Consommation de l'exercice		5,851,183,611.77	5,562,674,611.48
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**4,838,079,398.41**	**4,621,182,911.77**
Charges de personnel		3,711,971,681.94	3,693,604,093.71
Impôts, taxes et versements assimilés		230,661,588.65	230,557,195.43
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**895,446,127.82**	**697,021,622.63**
Autres produits opérationnels		3,630,972.20	8,650,289.19
Autres charges opérationnelles		36,294,501.57	26,756,132.53
Dotations aux amortissements et aux provisions		187,813,068.76	182,401,893.98
Reprise sur pertes de valeur et provisions		21,043,125.76	29,043,376.66
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**696,012,655.45**	**525,557,261.97**
Produits financiers		24,348.72	443,324.12
Charges financières		6,088,468.91	8,133,578.61
VI- RESULTAT FINANCIER		**- 6,064,120.19**	**- 7,690,254.49**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**689,948,535.26**	**517,867,007.48**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		198,340,375.28	220,315,101.60
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		- 2,401,339.61	- 66,260,256.02
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**10,713,961,456.86**	**10,221,994,513.22**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**10,219,951,957.27**	**9,858,182,351.32**
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**494,009,499.59**	**363,812,161.90**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		-	-
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		-	-
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-	-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**494,009,499.59**	**363,812,161.90**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

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

الملاحق

COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)
Exercice clos le : 31/12/2022

	Note	12/31/2022	12/31/2021
Chiffre d'affaires		10,497,181,939.37	10,689,263,010.18
Variation stocks produits finis et en cours		-	-
Production immobilisée		-	-
Subventions d'exploitation		-	-
I - Production de l'exercice		**10,497,181,939.37**	**10,689,263,010.18**
Achats consommés		5,851,363,858.26	5,410,558,915.56
Services extérieurs et autres consommations		400,180,256.01	440,624,696.21
II - Consommation de l'exercice		6,251,544,114.27	5,851,183,611.77
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**4,245,637,825.10**	**4,838,079,398.41**
Charges de personnel		3,549,111,842.52	3,711,971,681.94
Impôts, taxes et versements assimilés		197,809,663.91	230,661,588.65
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**498,716,318.67**	**895,446,127.82**
Autres produits opérationnels		48,454,783.29	3,630,972.20
Autres charges opérationnelles		44,283,347.79	36,294,501.57
Dotations aux amortissements et aux provisions		163,967,174.03	187,813,068.76
Reprise sur pertes de valeur et provisions		88,356,509.03	21,043,125.76
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**427,277,089.17**	**696,012,655.45**
Produits financiers		200,010.86	24,348.72
Charges financières		4,367,223.02	6,088,468.91
VI- RESULTAT FINANCIER		**- 4,167,212.16**	**- 6,064,120.19**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**423,109,877.01**	**689,948,535.26**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		110,459,713.98	198,340,375.28
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		18,380,276.92	- 2,401,339.61
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**10,634,193,242.55**	**10,713,961,456.86**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**10,339,923,356.44**	**10,219,951,957.27**
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**294,269,886.11**	**494,009,499.59**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		-	-
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		-	-
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-	-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**294,269,886.11**	**494,009,499.59**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

الملحق رقم (11): جدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية مؤسسة ATS 2020-2023.

N.I.F 000616097268506 00000

Désignation de l'entreprise : ALGERIE TELECOM
Activité :TELECOMMUNICATIONS PAR SATELLITE
Adresse : CYBER PARC SIDI ABDALLAH

Exercice du 01/01/2020 au 31/12/2020

9/ Tableau de détermination

I. Résultat net de l'exercice	**Bénéfice**	1,374,058,986.94
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		1,360,070.00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		98,000,000.00
Impôts et taxes non déductibles "TAXE SUR LA FORMATION		19,075,532.00
Provisions non déductibles		6,692,148.90
Amortissements non déductibles		21,485,630.00
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2018)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	558,679,034.71
	Impôt différé (variation)	42,060,453.99
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		603,005.57
Autres réintégrations (*)		26,750,656.02
Taxe sur véhicule qui dépasse 2,5 MDA		0.00
Total des réintégrations		774,706,531.19
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173		
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres Déductions		
Total des déductions		
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 2018		
Déficit de l'année 2019		
Déficit de l'année 20		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	2,148,765,518.13
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملاحق

N.I.F 000616097268506 00000

Désignation de l'entreprise : ALGERIE TELECOM
Activité :TELECOMMUNICATIONS PAR SATELLITE
Adresse : 27 RUE CHEMIN AHMED KARA-ALGER

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

9/ Tableau de détermination

I. Résultat net de l'exercice	**Bénéfice**	1,449,199,532.88
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		671,000.00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		0.00
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles "TAXE SUR LA FORMATION		15,046,704.05
Provisions non déductibles		227,067,421.35
Amortissements non déductibles		21,686,250.49
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2018)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	611,746,135.08
	Impôt différé (variation)	25,728,877.03
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		201,239.06
Autres réintégrations (*)		9,897,314.62
Taxe sur véhicule qui dépasse 2,5 MDA		0.00
Total des réintégrations		912,044,941.68
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173		8,374,724.25
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres Déductions		
Total des déductions		8,374,724.25
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2015		
Déficit de l'année 2016		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 20		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	2,352,869,750.31
	Déficit	

N.I.F 000616097268506 00000

Désignation de l'entreprise : ALGERIE TELECOM
Activité :TELECOMMUNICATIONS PAR SATELLITE
Adresse : 27 RUE CHEMIN AHMED KARA-ALGER

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

9/ Tableau de détermination

I. Résultat net de l'exercice	**Bénéfice**	1,998,304,645.10
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		1,886,863.84
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		1,000,000.00
Impôts et taxes non déductibles "TAXE SUR LA FORMATION		12,769,886.39
Provisions non déductibles		86,164,447.68
Amortissements non déductibles		4,471,001.10
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2018)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	706,496,403.14
	Impôt différé (variation)	22,611,756.05
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		1,684,793.31
Autres réintégrations (*)		69,776,376.47
Taxe sur véhicule qui dépasse 2,5 MDA		
Total des réintégrations		906,861,527.98
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173		25,324,485.03
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres Déductions		162,547,829.83
Total des déductions		187,872,314.86
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2015		
Déficit de l'année 2016		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 20		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	2,717,293,858.22
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

N.I.F 000616097268506 00000

Désignation de l'entreprise : ALGERIE TELECOM
Activité :TELECOMMUNICATIONS PAR SATELLITE
Adresse : 27 RUE CHEMIN AHMED KARA-ALGER

Exercice du 01/01/2023 au 31/12/2023

9/ Tableau de détermination

I. Résultat net de l'exercice	**Bénéfice**	2,199,682,803.90
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		1,764,267.20
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		1,000,000.00
Impôts et taxes non déductibles "TAXE SUR LA FORMATION		37,183,641.68
Provisions non déductibles		47,850,581.65
Amortissements non déductibles		1,864,340.00
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2018)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	773,317,135.56
	Impôt différé (variation)	- 60,584,686.38
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		792,886.55
Autres réintégrations (*)		9,930,624.12
Taxe sur véhicule qui dépasse 2,5 MDA		
Total des réintégrations		813,118,790.38
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173		495,147.88
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres Déductions		38,009,771.15
Total des déductions		38,504,919.03
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2015		
Déficit de l'année 2016		
Déficit de l'année 2017		
Déficit de l'année 20		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	2,974,296,675.25
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم (12): جدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة ALC 2019-2022.

Exercice du 01/01/2020 au 31/12/2020

Désignation	Notes	Montant
Résultat net de l'exercice		**363,812,161.90**
A) Réintégrations: Charges non déductibles fiscalement:		
Charges des immeubles non affecté directement à l'exploitation		3,548,979.68
Qote - part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Qote - part du sponsoring et parrainage non déductibles		
frais de réception non déductibles		
cotisations et dont non déductibles		1,686,000.00
Impôts et taxes non déductibles		
Taxes de formation professionnelle continue		10,056,479.31
Taxes d'apprentissage		10,329,231.86
Taxes véhicule non déductible		
Provisions non déductibles		
Autres provisions pour charges passif non courant		25,088,538.23
Pertes de valeur sur comptes de clients		20,442,444.19
Amortissement non déductibles (leasing)		36,847,182.42
Reconséderation des immobilisations de moins 30000 da en consommables (VNC au 31 decembre 2010)		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
taxe de solidarite nationale		4,104,000.00
Surestaries		3,261,029.96
Pertes de valeurs déductibles		
Amandes et pénalités		764,098.38
Autres réintégrations (*)		
Main d'œuvre occasionnelle (Manutentionnaires)		84,300.00
Provision congé, prime variables et Solde tout compte		446,011,116.00
Provision : honoraires commissaires aux comptes;		3,200,000.00
Cession des Investissements au clients		8,966,119.79
ECART NEGATIF DES INVESTISSEMENTS		158,815.69
déductibilité des charges liés aux loyers véhicules de tourisme		22,882,900.00
Impôts sur les bénéfices des sociétés		
Impôt exigible sur le résultat		220,315,101.60
Impôt différé (variation)		- 66,260,256.02
TOTAL DES REINTEGRATIONS		**751,486,081.09**
B) les déductions:		
plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf,art 173 du CIDTA)		-
Plus value de cession d'immobilisation à Long Terme (+3 ans)		
les produits et les plus valus de cession des action et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés expressément exonérés		
Amortissements liés aux opérations crédit bail (Bailleur)		28,037,507.70
Loyers hors charges financières (Preneur)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		
Provision congé, prime variables et Solde tout compte		207,951,583.22
Provision honoraires commissaires aux comptes		2,900,000.00
Autres provisions		5,077,380.00
Pertes de valeur sur comptes de clients		23,965,996.66
Pertes de valeur sur comptes de clients 2006-2010		
Provisions pour IMPOT		-
TOTAL DES DEDUCTIONS		**267,932,467.58**
IV- Déficits antérieurs à déduire		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
TOTAL DES DEFICITES A DEDUIRE		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)		
Bénéfice		**847,365,775.41**
Déficit		-

ALGERIE LIGABUE CATERING ALC

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021

Désignation	Notes	Montant
Résultat net de l'exercice		**494,009,499.59**
A) Réintégrations: Charges non déductibles fiscalement:		
Charges des immeubles non affecté directement à l'exploitation		1,396,000.00
Qote - part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Qote - part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Charges des Exercices Antérieurs + Cnas (TAMANRASSET + BARIKA + SIDI BEL ABBES+ BISKRA)		20,286,567.77
cotisations et dont non déductibles		1,654,316.00
Impôts et taxes non déductibles		
Taxes de formation professionnelle continue		2,011,992.11
Taxes d'apprentissage		8,666,563.51
Taxes véhicule non déductible		
Provisions non déductibles		
Autres provisions pour charges passif non courant		46,286,245.40
Pertes de valeur sur comptes de clients		17,309,484.94
Amortissement non déductibles (leasing)		36,847,182.42
Reconséderation des immobilisations de moins 30000 da en consommables (VNC au 31 decembre 2010)		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
taxe de solidarite nationale		3,600,000.00
Surestaries		1,780,816.78
Pertes de valeurs déductibles		
Amandes et pénalités		414,396.30
Autres réintégrations (*)		
Main d'œuvre occasionnelle (Manutentionnaires)		104,486.00
Provision congé, prime variables et Solde tout compte		412,694,433.00
Provision : honoraires commissaires aux comptes;		3,200,000.00
Cession des Investissements au clients		461,243.29
ECART NEGATIF DES INVESTISSEMENTS		-
déductibilité des charges liés aux loyers véhicules de tourisme		14,743,800.00
Impôts sur les bénéfices des sociétés		
Avarie de Marchandises		1,719,743.61
Impôt exigible sur le résultat		198,340,375.28
Impôt différé (variation)	-	2,401,339.61
TOTAL DES REINTEGRATIONS		**769,116,306.80**
B) les déductions:		
plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf,art 173 du CIDTA)		316,350.83
Plus value de cession d'immobilisation à Long Terme (+3 ans)		
les produits et les plus valus de cession des action et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés expressément exonérés		
Amortissements liés aux opérations crédit bail (Bailleur)		29,707,616.54
Loyers hors charges financières (Preneur)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		
Provision congé, prime variables et Solde tout compte		446,011,116.00
Provision honoraires commissaires aux comptes		3,200,000.00
Autres provisions		5,915,073.23
Pertes de valeur sur comptes de clients		15,128,052.53
Pertes de valeur sur comptes de clients 2006-2010		
Provisions pour IMPOT		-
TOTAL DES DEDUCTIONS		**500,278,209.13**
IV- Déficits antérieurs à déduire		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
TOTAL DES DEFICITES A DEDUIRE		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)		
Bénéfice		**762,847,597.26**
Déficit		-

الملاحق

ligabue CATERING
ALGERIE LIGABUE CATERING ALC

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

Désignation	Notes	Montant
Résultat net de l'exercice		**294,269,886.11**
A) Réintégrations: Charges non déductibles fiscalement:		
Charges des immeubles non affecté directement à l'exploitation		1,105,850.04
Qote - part des cadeaux publicitaires non déductibles		1,400,000.00
Qote - part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Charges des Exercices Antérieurs		1,484,104.30
cotisations et dont non déductibles		1,997,200.00
Impôts et taxes non déductibles		
Taxes de formation professionnelle continue		13,694,160.24
Taxes d'apprentissage		25,020,937.65
Taxes véhicule non déductible		
Provisions non déductibles		
Autres provisions pour charges passif non courant		13,584,318.45
Pertes de valeur sur comptes de clients		42,678,236.82
Amortissement non déductibles (leasing)		36,847,182.42
Reconséderation des immobilisations de moins 30000 da en consommables (VNC au 31 decembre 2010)		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
taxe de solidarite nationale		1,200,000.00
Surestaries		2,417,929.19
Pertes de valeurs déductibles		
Amandes et pénalités		273,339.11
Autres réintégrations (*)		
Main d'œuvre occasionnelle (Manutentionnaires)		57,600.00
Provision congé, prime variables et Solde tout compte		372,945,014.00
Provision : honoraires commissaires aux comptes;		4,350,000.00
Cession des Investissements au clients		2,728,374.03
ECART NEGATIF DES INVESTISSEMENTS		
déductibilité des charges liés aux loyers véhicules de tourisme		15,344,200.00
Impôts sur les bénéfices des sociétés		
Avarie de Marchandises		5,053,318.06
Impôt exigible sur le résultat		110,459,713.98
Impôt différé (variation)		18,380,276.92
TOTAL DES REINTEGRATIONS		**671,021,755.21**
B) les déductions:		
plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf,art 173 du CIDTA)		4,718,436.83
Plus value de cession d'immobilisation à Long Terme (+3 ans)		
les produits et les plus valus de cession des action et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés expressément exonérés		
Amortissements liés aux opérations crédit bail (Bailleur)		31,477,208.66
Loyers hors charges financières (Preneur)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		
Provision congé, prime variables et Solde tout compte		412,694,433.00
Provision honoraires commissaires aux comptes		3,200,000.00
Autres provisions		46,286,245.44
Pertes de valeur sur comptes de clients		42,070,263.59
Pertes de valeur sur comptes de clients 2006-2010		
Provisions pour IMPOT		-
TOTAL DES DEDUCTIONS		**540,446,587.52**
IV- Déficits antérieurs à déduire		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
TOTAL DES DEFICITES A DEDUIRE		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)		
Bénéfice		**424,845,053.80**
Déficit		-

الملحق رقم (13): جدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة Sosemie 2017-2020.

Exercice du 01/01/2017 au 31/12/2017

Désignation	Notes	Montant
Résultat net de l'exercice		**- 84,157,475.28**
A) Réintégrations: Charges non déductibles fiscalement:		
Charges des immeubles non affecté directement à l'exploitation		120,000.00
Qote - part des cadeaux publicitaires non déductibles		-
Qote - part du sponsoring et parrainage non déductibles		
frais de réception non déductibles		631,699.86
cotisations et dont non déductibles		-
Impôts et taxes non déductibles		
Taxes de formation professionnelle continue		1,589,500.00
Taxes d'apprentissage		-
Taxes véhicule non déductible		-
Provisions non déductibles		
Autres provisions pour charges passif non courant		4,040,640.65
Perte de valeur sur stocks		1,839,002.37
Pertes de valeur sur comptes de clients		6,658,855.43
Amortissement non déductibles		281,200.00
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissement non déductibles liés aux opération de crédit bail (preneur)		
loyers hors produits financiers (bailleur)		
Pertes de valeurs déductibles		
Amandes et pénalités		2,036,400.00
Autres réintégrations (*)		
Main d'œuvre occasionnelle (Manutentionnaires)		-
Provision congé, prime variables et Solde tout compte		11,710,809.64
Provision : honoraires commissaires aux comptes;		700,000.00
0		
charges exceptionnels		39,564,476.31
Avaries stocks		40,290,866.83
Impôts sur les bénéfices des sociétés		
Impôt exigible sur le résultat		1,029,574.64
Impôt différé (variation)		- 3,176,046.92
TOTAL DES REINTEGRATIONS		**107,316,978.81**
B) les déductions:		
plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf,art 173 du CIDTA) 65%		15,071,721.57
Plus value de cession d'immobilisation à Long Terme (+3 ans)		
les produits et les plus valus de cession des action et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés expressément exonérés		
Amortissements liés aux opérations crédit bail (Bailleur)		
Loyers hors charges financières (Preneur)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		
Provision congé, prime variables et Solde tout compte		-
Provision honoraires commissaires aux comptes;		-
Provision honoraires		-
Pertes de valeur sur comptes de clients		**-**
Autres provisions pour charges passif non courant :		-
Provisions pour litiges		-
TOTAL DES DEDUCTIONS		**15,071,721.57**
IV- Déficits antérieurs à déduire		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
TOTAL DES DEFICITES A DEDUIRE		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)		
Bénéfice		**8,087,781.96**
Déficit		-

الملاحق

Sosemie

Exercice du 01/01/2018 au 31/12/2018

Désignation	Notes	Montant
Résultat net de l'exercice		115,096,533.62
A) Réintégrations: Charges non déductibles fiscalement:		
Charges des immeubles non affecté directement à l'exploitation		-
Qote - part des cadeaux publicitaires non déductibles		86,000.00
Qote - part du sponsoring et parrainage non déductibles		300,000.00
frais de réception non déductibles		-
cotisations et dont non déductibles		1,291,346.00
Impôts et taxes non déductibles		1,480,242.00
Taxes de formation professionnelle continue		-
Taxes d'apprentissage		-
Taxes véhicule non déductible		-
Provisions non déductibles		
Autres provisions pour charges passif non courant		2,264,000.00
Perte de valeur sur stocks		
Pertes de valeur sur comptes de clients		6,658,855.43
Amortissement non déductibles		358,970.00
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissement non déductibles liés aux opération de crédit bail (preneur)		
loyers hors produits financiers (bailleur)		
Pertes de valeurs déductibles		
Amandes et pénalités		441,123.00
Autres réintégrations (*)		
Main d'œuvre occasionnelle (Manutentionnaires)		-
Provision congé, prime variables et Solde tout compte		13,910,363.20
Provision : honoraires commissaires aux comptes;		1,200,000.00
0		
charges exceptionnels		2,784,700.00
Avaries stocks		
Impôts sur les bénéfices des sociétés		
Impôt exigible sur le résultat		17,369,199.71
Impôt différé (variation)		116,618.19
TOTAL DES REINTEGRATIONS		48,261,417.53
B) les déductions:		
plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf,art 173 du CIDTA) 65%		1,965,597.40
Plus value de cession d'immobilisation à Long Terme (+3 ans)		
les produits et les plus valus de cession des action et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés expressément exonérés		
Amortissements liés aux opérations crédit bail (Bailleur)		
Loyers hors charges financières (Preneur)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		
Provision congé, prime variables et Solde tout compte		11,710,809.64
Provision honoraires commissaires aux comptes;		700,000.00
Provision honoraires		-
Pertes de valeur sur comptes de clients		6,658,855.43
Autres provisions pour charges passif non courant :		4,040,640.65
Provisions pour stocks		1,839,002.37
TOTAL DES DEDUCTIONS		26,914,905.49
IV- Déficits antérieurs à déduire		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
TOTAL DES DEFICITES A DEDUIRE		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)		
Bénéfice		136,443,045.66
Déficit		-

الملاحق

Sosemie

Exercice du 01/01/2019 au 31/12/2019

Désignation	Notes	Montant
Résultat net de l'exercice		**46,979,948.39**
A) Réintégrations: Charges non déductibles fiscalement:		
Charges des immeubles non affecté directement à l'exploitation		210,000.00
Qote - part des cadeaux publicitaires non déductibles		395,319.36
Qote - part du sponsoring et parrainage non déductibles		
frais de réception non déductibles		-
cotisations et dont non déductibles		180,000.00
Impôts et taxes non déductibles		
Taxes de formation professionnelle continue		3,619,310.00
Taxes d'apprentissage		-
Taxes véhicule non déductible		-
Provisions non déductibles		
Autres provisions pour charges passif non courant		2,264,000.00
Perte de valeur sur stocks		
Pertes de valeur sur comptes de clients		6,658,855.43
Amortissement non déductibles		436,740.00
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissement non déductibles liés aux opération de crédit bail (preneur)		
loyers hors produits financiers (bailleur)		
Pertes de valeurs déductibles		
Amandes et pénalités		549,187.24
Autres réintégrations (*)		
Main d'œuvre occasionnelle (Manutentionnaires)		-
Provision congé, prime variables et Solde tout compte		15,583,792.12
Provision : honoraires commissaires aux comptes;		2,400,000.00
0		
charges exceptionnels		3,188,870.27
Avaries stocks		1,071,019.44
Impôts sur les bénéfices des sociétés		
Impôt exigible sur le résultat		7,204,316.93
Impôt différé (variation)		- 365,787.50
TOTAL DES REINTEGRATIONS		**43,395,623.29**
B) les déductions:		
plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf,art 173 du CIDTA) 65%		4,141,799.35
Plus value de cession d'immobilisation à Long Terme (+3 ans)		
les produits et les plus valus de cession des action et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés expressément exonérés		
Amortissements liés aux opérations crédit bail (Bailleur)		
Loyers hors charges financières (Preneur)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		
Provision congé, prime variables et Solde tout compte		13,910,363.20
Provision honoraires commissaires aux comptes;		1,200,000.00
Provision honoraires		-
Pertes de valeur sur comptes de clients		6,658,855.43
Autres provisions pour charges passif non courant :		2,264,000.00
Provisions pour stocks		
TOTAL DES DEDUCTIONS		**28,175,017.98**
IV- Déficits antérieurs à déduire		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
TOTAL DES DEFICITES A DEDUIRE		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)		
Bénéfice		**62,200,553.70**

الملاحق

Sosemie

Exercice du 01/01/2020 au 31/12/2020

Désignation	Notes	Montant
Résultat net de l'exercice		129,825,178.91
A) Réintégrations: Charges non déductibles fiscalement:		
Charges des immeubles non affecté directement à l'exploitation		
Qote - part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Qote - part du sponsoring et parrainage non déductibles		
frais de réception non déductibles		
cotisations et dont non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Taxes de formation professionnelle continue		1,978,884.00
Taxes d'apprentissage		1,665,404.00
Taxes véhicule non déductible		
Provisions non déductibles		
Autres provisions pour charges passif non courant		2,264,000.00
Perte de valeur sur stocks		
Pertes de valeur sur comptes de clients		6,658,855.43
Amortissement non déductibles		436,740.00
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissement non déductibles liés aux opération de crédit bail (preneur)		
loyers hors produits financiers (bailleur)		
Pertes de valeurs déductibles		
Amandes et pénalités		280,362.52
Autres réintégrations (*)		
Main d'œuvre occasionnelle (Manutentionnaires)		
Provision congé, prime variables et Solde tout compte		19,265,452.98
Provision : honoraires commissaires aux comptes;		1,800,000.00
0		
charges exceptionnels		445,662.77
charges d'interets		535,509.72
Impôts sur les bénéfices des sociétés		
Impôt exigible sur le résultat		31,652,007.68
Impôt différé (variation)		- 2,272,562.37
TOTAL DES REINTEGRATIONS		**64,710,316.73**
B) les déductions:		
plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf,art 173 du CIDTA) 65%		-
Plus value de cession d'immobilisation à Long Terme (+3 ans)		
les produits et les plus valus de cession des action et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés expressément exonérés		
Amortissements liés aux opérations crédit bail (Bailleur)		
Loyers hors charges financières (Preneur)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		
Provision congé, prime variables et Solde tout compte		15,583,792.12
Provision honoraires commissaires aux comptes;		2,400,000.00
Provision honoraires		-
Pertes de valeur sur comptes de clients		6,658,855.43
Autres provisions pour charges passif non courant :		2,264,000.00
Provisions pour stocks		
TOTAL DES DEDUCTIONS		**26,906,647.55**
IV- Déficits antérieurs à déduire		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
TOTAL DES DEFICITES A DEDUIRE		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)		
Bénéfice		**167,628,848.09**
Déficit		-