الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور الضرائب المؤجلة في تحقيق الأرباح في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري

دراسة الحالة – مؤسسة سونلغاز– أولادجلال

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب:

الأعمش زين الدين

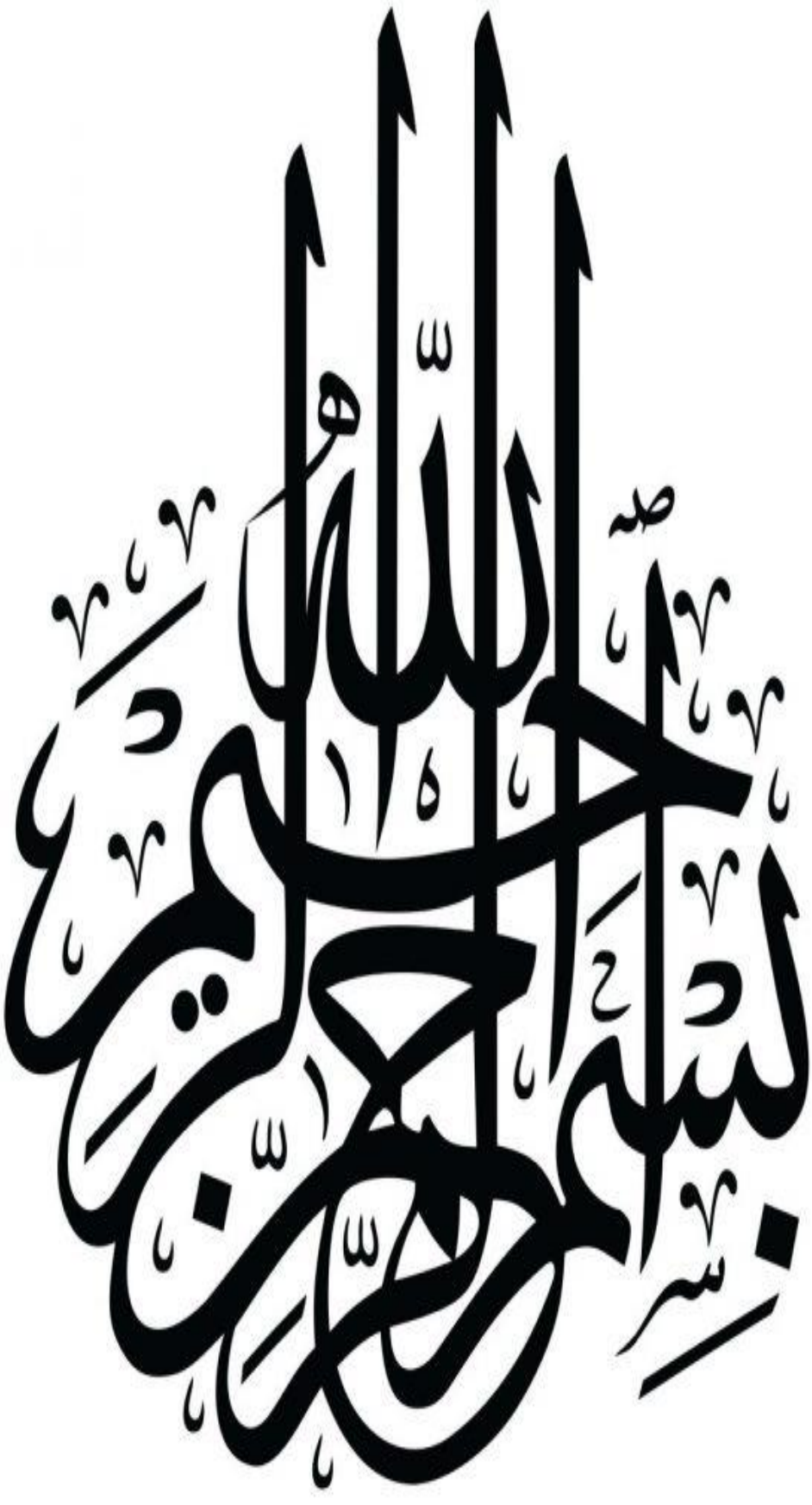
الأستاذ المشرف:

تومي إبراهيم

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- شناي عبد الكريم	-أستاذ محاضر أ	رئيسا	بسكرة
- تومي إبراهيم	-أستاذ محاضر أ	مقررا	بسكرة
- بن التركي وليد	-أستاذ محاضر أ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2021-2022


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

الحمد لله القائل في كتابه " **واشكروا لي**" اللهم إني أحمدك حمدا كثيراً وأشكرك شكرا وفيرا على نعمة التوفيق لإتمام هذا العمل.

يشرفني أن أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير الخاص والامتنان والعرفان الجميل لكل أساتذة وموظفي كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير الخالص والإحترام الفائق إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل المتواضع بالأخص الأستاذ الفاضل الدكتورة

" **تومي إبراهيم**" .

كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من أسهم في تقديم يد العون لإنجاز مذكرتنا وكانوا عونا لنا ونورا يضيء الظلمة التي كانت تقف في طريقنا.

إلى من زرعوا التفاؤل في دربنا وقدموا لنا المساعدات والتسهيلات والمعلومات، فلهم منا كل الشكر.

إهداء

إلى الوالدين العزيزين حفظهما الله وأطال في عمرهما

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى كافة الأهل والأصدقاء

إلى من لهم علي واجب الإعتراف بالجميل

إلى أساتذتي المحترمين

إلى كل مكد ومجد في سبيل العلم والمعرفة لنيل المعالي

ملخص :

يهدف هذا البحث إلى دراسة ضرائب المؤجلة ودورها في تحقيق الأرباح في ظل النظام المحاسبي المالي جزائري ، من خلال تحديد ماهية الضرائب وخصائصها واهم مبادئ و أنواع ضريبة، ومن ثم مدلول الضريبة المؤجلة إلا وهي مفهوم الضريبة المؤجلة و أهم أنواعها وأهميتها في مؤسسة الاقتصادية والدولة وماهية أهم مزايا و العيوب التي تنشا لها ، و معرفة مفهوم الأرباح المؤسسة واهم الفروقات الناتجة للأرباح سواء محاسبيا أو جبائيا وكيفة تؤثر الضريبة المؤجلة للأرباح المؤسسة ودور الذي تلعبه ضريبة من اجل تحقيق الأرباح وفق لما جاء من الدراسات السابقة ، وكما اشرنا إلى معرفة النظام المحاسبي المالي، واهم الدوافع التبني النظام المحاسبي المالي الجزائري واهم تطورات التي حدثت ومشاكل التي واجهت تلك الضرائب المؤجلة ، وأيضا معالجة تلك الضريبة المؤجلة من خلال تقييمها والتسجيل المحاسبي لها وكيفية تحديد النتيجة الجبائية وفق التشريعات ، ومن ثم الدراسة الحالة مؤسسة سونلغاز نشأتها وتعريفها واهم مهام واقسم الإدارية متواجدة لها واهم مصادر الضرائب المؤجلة ، وكيفة حساب الضريبة المؤجلة وتحديد الضريبة المؤجلة من خلال ميزانية وجدول الحسابات النتائج وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري .

الكلمات المفتاحية : الضرائب المؤجلة ، النظام المحاسبي المالي الجزائري ، الأرباح المؤسسة

Abstract:

This research aims to study deferred taxes and their role in achieving profits under the Algerian financial accounting system, by defining the nature of taxes and their characteristics and the most important principles and types of tax, and then the significance of the deferred tax, namely the concept of deferred tax and its most important types and importance in the economic institution and the state and what is the most important The advantages and disadvantages that arise from them, knowing the concept of established profits and the most important differences resulting from profits, whether accounting or fiscal, and how the deferred tax affects the established profits and the role that tax plays in order to achieve profits according to what came from previous studies, and as we indicated to the knowledge of the financial accounting system, and the most important The motives for adopting the Algerian financial accounting system and the most important developments that occurred and the problems that faced those deferred taxes, as well as the treatment of that deferred tax through its evaluation and accounting registration for it and how to determine the tax result according to the legislation, and then the case study Sonelgaz Foundation, its inception and definition and the most important tasks and administrative divisions are present for it and the most important Deferred tax sources, how to calculate deferred tax and determine deferred tax through a budget and calculation schedule The results are according to the Algerian financial accounting system.

Keywords: deferred taxes, the Algerian financial accounting system, corporate profits

قائمة الجداول :

رقم الجدول	إسم الجدول	الصفحة
01	تسجيل المحاسبي الضريبة المؤجلة للأصول	40
02	التسجيل المحاسبي الضريبة المؤجلة للخصوم	41
03	الأصول الضريبة المؤجلة المؤسسة سونلغاز	52
04	الخصوم الضريبة المؤجلة المؤسسة سونلغاز	53
05	التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة الأصول المؤسسة	55
06	التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة الخصوم المؤسسة	55
07	الحسابات النتائج	56

قائـــــــــــــــــــــمة الأشكال:

رقم الشكل	إسم الشكـــــــــــــــل	الصفحة
01	المخطط التنظيمي للأقسام المؤسسة	51

فهرس

المحتويات

المحتويات	الصفحة
الإهداء	
الشكر	
ملخص	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
فهرس المحتويات	
مقدمة	أ–د
الفصل الأول : الإطار النظري حول الضريبة المؤجلة	
المبحث الأول : ماهية الضريبة...	07
المطلب الأول : تعريف الضريبة	07
المطلب الثاني : مبادئ الأساسية للضريبة وأهدافها	08
المطلب الثالث : أنواع الضرائب	10
المبحث الثاني : الضرائب المؤجلة...	12
المطلب الأول : تعريف الضريبة المؤجلة	12
المطلب الثاني : أهمية الضريبة المؤجلة وأنواعها	13
المطلب الثالث : المزايا و العيوب الضريبة المؤجلة	14
المبحث الثالث : تأثير الضريبة المؤجلة على الأرباح المؤسسة	15
المطلب الأول : مفهوم الربح المحاسبي و الربح الجبائي	16
المطلب الثاني : فرق بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي	17
المطلب الثالث : علاقة الضريبة المؤجلة بالأرباح المؤسسة..........................	18
خلاصة الفصل :...	
الفصل الثاني : النظام المحاسبي المالي الجزائري	

المبحث الأول : الإطار التصوري النظام المحاسبي المالي scf.....	26
المطلب الأول : دوافع تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر	26
المطلب الثاني : الاطار القانوني و التنظيمي للنظام المحاسبي المالي	27
المطلب الثالث : الإطار المفاهيمي	31
المبحث الثاني : مدلول النظام المحاسبي المالي	34
المطلب الأول : تعريف النظام المحاسبي المالي وخصائصه.....	34
المطلب الثاني : مميزات النظام المحاسبي المالي واهدافه	35
المطلب الثالث : التغيرات الواردة في النظام المحاسبي المالي.....	37
المبحث الثالث : المعالجة الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي	38
المطلب الأول : تقييم الضريبة المؤجلة	38
المطلب الثاني : تسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة	39
خلاصة الفصل :	
الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة الكهرباء و الغاز– اولادجلال	
المبحث الاول : عموميات حول مؤسسة الكهرباء و الغاز	46
المطلب الاول : نشأة المؤسسة الكهرباء و الغاز	46
المطلب الثاني : مراحل التطور المؤسسة الكهرباء و الغاز	47
المبحث الثاني : مدخل المؤسسة الكهرباء والغاز – اولادجلال	49
المطلب الاول : تعريف المؤسسة الكهرباء و الغاز اولادجلال.....	49
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمهام والاقسام المؤسسة	50
المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في المؤسسة	52
خلاصة الفصل :	
الخـــــــــــــاتمة :	
قـــــــــــــائمة المراجـــــــــع :	

مقدمة

تلمح المؤسسات الاقتصادية و التجارية إلى نظرة المستقبلية لمجابهة الأسواق من اجل تحقيق غايات التي تدفع بالمؤسسة إلى الاستمرار ، ومرت هذه المؤسسات بعدة المراحل أدى إلى تطورها وذلك بفعل تطبيق، وبالرغم من الإصلاحات قامت بها الجزائر ليتماشى تطبيق معايير المحاسبة الدولية مع القانون الجبائي و التشريعات الجبائية ، إن الاختلاف بين القوانين الجبائية والنظام المحاسبي المالي ينجر عنه ضرائب مؤجلة سواء كانت أصول أو خصوم، ويمكن كذلك تحديد النتيجة الضريبة على الأرباح عن طريق إضافة أو طرح الضرائب المؤجلة من الضريبة على الأرباح، وذلك محاولتا للتوفيق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية اتضح أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لا يتم تطبيقه على وجه كامل، إذ هناك عدة ثغرات في التطبيق والسبب راجع إلى ان البيئة أو الأرضية التي يطبق عليها غير جاهزة ولاسيما القانون الجبائي الذي ينص في المادة 141 مكرر "على انه يجب على المؤسسات احترام تعاريف النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القانون الجبائي في تحديد الضريبة على النتيجة"، حيث أن هذه المادة أثبتت سلطة القانون الجبائي على النظام المحاسبي المالي، أي أن النظام الجبائي يتمتع بقوة قانونية أقوى من القوة التي يتمتع النظام المحاسبي المالي . وهذا يحتم على المحاسبين تطبيق القواعد المحاسبية التي جاء النظام المحاسبي المالي، ثم تطبيق القوانين الجبائية لتحديد النتيجة الجبائية بغية الوصول إلى الضريبة على الأرباح التي تقوم المؤسسة بدفعها لإدارة الضرائب وهذا يعتبر من نقائص تطبيق النظام المحاسبي المالي تعتبر القوائم والتقارير المالية أهم مصادر المعلومات المقدمة من قبل المؤسسات الاقتصادية للأطراف ذات الصلة بها، كون هذه القوائم توفر لهم مؤشرات مهمة في التنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي للمنشأة، ومن بين هذه المؤشرات نجد الأرباح المحاسبية على أساس الاستحقاق والتي تعتبر من أهم المتغيرات المؤثرة على القرارات الاقتصادية وهذا ما أكده رأي مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، بالإضافة إلى بيانات التدفقات النقدية التي تعد مكملا مهما لبيانات الأرباح المحاسبية في عملية لأنها لا تخضع للسلوك الانتهازي الذي تمارسه الإدارة في عمليات إدارة الأرباح، مما يسهل على الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة عملية اتخاذ القرار ورسم سياستهم واختيار أفضل البدائل الممكنة، خاصة أن الربح يعتبر من أهم المقاييس التي تساهم في معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار أو التعثر، او التعرف على ما إذا كان من المحتمل أن تزيد الضريبة واجبة السداد أو تقل في الفترات المستقبلية مما يحسن من وقدرتها على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية في ظل السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الإدارة، إذ

تقدم المحاسبة عن الضرائب المؤجلة معلومات عن مصادر تحقيق الأرباح مما يجعلها مقياسا حقيقيا للأرباح التي تحققها المؤسسة خاصة على المدى البعيد.

إن الاختلاف بين القوانين الجبائية والنظام المحاسبي المالي ينجر عنه ضرائب مؤجلة سواء كانت أصول أو خصوم، ويمكن كذلك تحديد النتيجة الضريبة على الأرباح عن طريق إضافة أو طرح الضرائب المؤجلة من الضريبة على الأرباح، وذلك محاولتا للتوفيق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية اتضح أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لا يتم تطبيقه على وجه كامل، إذ هناك عدة ثغرات في التطبيق والسبب راجع إلى إن البيئة أو الأرضية التي يطبق عليها غير جاهزة ولاسيما القانون الجبائي الذي ينص في المادة 141 مكرر "على انه يجب على المؤسسات احترام تعاريف النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القانون الجبائي في تحديد الضريبة على النتيجة"، حيث أن هذه المادة أثبتت سلطة القانون الجبائي على النظام المحاسبي المالي، أي أن النظام الجبائي يتمتع بقوة قانونية أقوى من القوة التي يتمتع النظام المحاسبي المالي .وهذا يحتم على المحاسبين تطبيق القواعد المحاسبية التي جاء النظام المحاسبي المالي، ثم تطبيق القوانين الجبائية لتحديد النتيجة الجبائية بغية الوصول إلى الضريبة على الأرباح التي تقوم المؤسسة بدفعها لإدارة الضرائب وهذا يعتبر من نقائص تطبيق النظام المحاسبي المالي وفي هذا البحث نستنج بان الجزائر سعت الى عملية إصلاح نظامها المحاسبي بهدف تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر وتقريبها مع الممارسات الدولية التي تسعى الى القضاء عن الفروقات والاختلافات في الأنظمة المحاسبية بين الدول وتعميم استخدام المعايير المحاسبية على المستوى الدولي بتبني معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي والذي يتكيف في ظاهره مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية بما في ذلك المعيار المحاسبي الدولي 12 حيث عمل على حل المشاكل الضريبية من خلال كيفية وطرق المعالجة المحاسبية لها، وقد مس النظام المحاسبي المالي كافة الحسابات المتعلقة بالتسجيل المحاسبي ليشمل بذلك الضرائب التي تعتبر من بين مصادر تمويل الخزينة العمومية إضافة الى ذلك هناك عدة أنواع من الضرائب تم التفصيل فيها منها الضرائب المؤجلة التي تعتبر الفرق بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي والتي أصبحت تعاني من مشاكل وعوائق عديدة وعلى هذا الأساس تظهر معالم وكما حددنا إلى دراسة الإشكالية إلي تطرح إلى مجموعة من تساؤلات الآتية :

الإشـــكالية:

ماهو الدور الذي تلعبه الضريبة المؤجلة من اجل تحقيق الأرباح المؤسسة

الأسئلة الفرعية :

هل يوجد الأرباح المؤسسة ناشئة عن الضرائب المؤجلة

هل يوجد توافق بين النظام المحاسبي الجزائري و التشريعات الجبائية

هل يوجد الإمكانية تطبيق الضريبة المؤجلة في النظام المحاسبي المالي

الفرضيات :

اقترحنا إلى مجموعة من الفرضيات للإجابة على الأسئلة التالية :

هناك الأرباح المؤسسة ناشئة عن الضرائب المؤجلة

هناك توافق بين النظام المحاسبي الجزائري و التشريعات الجبائية

هناك الإمكانية تطبيق الضريبة المؤجلة في النظام المحاسبي المالي

أهداف الدراسة :

معرفة مدى تطبيق الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري

دراسة و طبيعة وماهية إدارة الأرباح

معرفة مدى تأثير الضرائب المؤجلة بالإرباح المؤسسة

الأسباب اختيار الموضوع :

1. **الأسباب الموضوعية :**

رغبة في المعرفة الموضوع نظرا لعدم اهتمامه كثير في الدراسة

مدى أهميته في المؤسسات الاقتصادية ، ويمكن الاستفادة منه مستقبلا

محاولة تسهيل الموضوع نظرا لصعوبة الاستيعابه و الفهم

جعله بارزا من اجل قدرة على معرفة الموضوع في ساحة الاقتصادية

2. **الأسباب الشخصية :**

عدم تواجده بكثرة نظرا لمواضيع أخرى

رغبة شخصية من اجل معرفته الأجيال القادمة

جعله راسخا في ذهني لما استطيع معرفته

الدراســـــات الســـابقة :

مسعود كسكس ، أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية في الجزائر دراسة ميدانية " لعينة من المحاسبين في الجنوب الشرقي" ، مذكرة مقدمة شهادة ماستر أكاديمي الميدان : علوم اقتصادية ,عل وم التسيير وعلوم تجارية الشعبة علوم تجارية التخصص :دراسات محاسبية و جبائية معمقة ، جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك تحليل مدى التباين في المعالجة المحاسبة للضرائب المؤجلة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية وكذا النظام المالي المحاسبي الجزائري وهذا ما تم طرحه من خلال استقصاء مجموعة من المحاسبين في الجنوب الشرقي الجزائري، وكذا دراسة تطبيقية من خلال مؤسسة فلاش للخدمات ب ورقلة خلال فترة 2012 و 2013 وقد خلصت الدراسة إلى أن تأثير الضرائب المؤجلة على القوائم المالية، من خلال التأثير على النتيجة المالية للمؤسسة .

نعيمة موسي ،هاجر نصيب ، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم12 دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة مذكرة المقدمة لنيل ماستر الأكاديمي في العلوم التجارية تخصص المحاسبة ،حيث درست الفصل الأول الأدبيات النظرية حول المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي رقم1 ،المتمثل في عموميات حول الضرائب المؤجلة ثم الفصل الثاني إلا وهو الدراسة الميدانية حول المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار لمحاسبي رقم 12.

المنهج البحث :اعتمدت على المنهج الوصفي من خلال تقديم مدلول الضرائب المؤجلة، والنظام المحاسبي المالي الجزائري و الإدارة الأرباح المؤسسة حيث اعتمدت في دراستي على مجموعة من المجلات العلمية ورسائل و الأطروحات الماجستير السابقة .

هيكل البحث :

قسمت هذا الموضوع الى ثلاثة فصول والى جانب المقدمة والخاتمة وكذا إلى ملخص الدراسة بلغتين العربية و الانجليزية ، كما اعتمدت في جانب كل فصل إلى عدة مبحثين لكل الفصل حول مدى تلائم

الموضوع الذي هو دور ضريبة المؤجلة في تحقيق الإرباح في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري .

الفصـــــــــــــــــــــــــــــــ

ـــل

الأول

تمهيد الفصل الأول :

تعتبر الضريبة من أهم المصادر المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، ووسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي فهي تلعب دورا أساسيا في مجال تجسيد أهداف السياسة المالية للدولة ويتطلب تحقيق تلك الأهداف اختيار نظام ضريبي ملائم يعكس خصائص وملامح النظام الاقتصادي المتبع لتحقيق أهداف المجتمع، ويتم اختيار النظام الضريبي من خلال المعرفة الكاملة بإيديولوجية المجتمع وكافة أوضاعها الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية وكذا أهداف السياسة الضريبية التي يسعى إلى تحقيقها.

ويواجه تحقيق هذه الأهداف استفحال ظاهرة التهرب الضريبي ، والتي تشكل تهديدا للمصالح الاقتصادية، والاجتماعية والمالية للمجتمع، ما يتطلب توفر جهاز رقابي كفؤ يقوم بم ا رقبة ومتابعة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، و هناك الضرائب لاتحتاج إدارة الجبائية إلى فرضها على المكلفين ولكنها نشئت بواسطة أرباح منشاة سميت بالضريبة على الأرباح او الضريبة المؤجلة .
كما تعتبر الضريبة المؤجلة من أهم الضرائب الأساسية التي تساهم في أرباح المؤسسات الاقتصادية من المتعارف أن اعتماد القانون الجبائي الجزائري لأي ضريبية جديدة راجع إلى أسباب و دوافع معينة كذلك هو الأمر بالنسبة للضرائب المؤجلة التي كانت وليدة استقلالية القانون الجبائي عن القانون المحاسبي ، الأمر الذي أدى إلى بروز فرق بين صافي الربح المحاسبي وصافي الربح الجبائي للمكلفين، بحيث ينتج هذا الفرق نتيجة الاختلافات بين كل من المعالجة المحاسبية والضريبية لعناصر الإيرادات والمصروفات وفقا للتشريعات الضريبية والمحاسبية المختلفة و هذا يعتبر السبب الرئيسي وراء ظهور الضرائب المؤجلة.
ولذلك سنتطرق في هذا الفصل حول الإطار النظري حول الضرائب المؤجلة على الأرباح وفق ثلاث مباحث كالأتي :

- **المبحث الاول : ماهية الضريبة**
- **المبحث الثاني : الضرائب المؤجلة**
- **المبحث الثالث : تأثير الضريبة المؤجلة على الأرباح المؤسسة**

المبحث الأول : ماهية الضريبة

تمثل الضرائب احد عناصر الإيرادات الرئيسية في الخزينة العمومية للدولة، وهنا ياتي الارتباط الضرائب بالدراسات التي تتناول النشاط المالي للدولة ، حيث التخطيط و البرمجة اوجه الاتفاق العام ، وتحديد مقدار موارد و الأموال اللازمة لهذا الإنفاق ،وما يترتب على السياسات المتبعة بخصوصها من آثار الاقتصادية و الاجتماعية ، و تعد الضريبة مورد مالي هام للدولة لتغطية النفقات العمومية، وأداة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، تجسيدا لأهدافها السياسة أو المالية وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم وخصائص الضريبة، و مبادئ وأنواع لها.

مطلب الأول : تعريف الضريبة وأهم خصائصها

اولا : تعريف الضريبة :

تعد الضريبة في الوقت الحالي من أهم الأعمال التي تقوم بها السلطات الضريبة الحكومية التي عن طريق جبايتها وجمعها مشاركة السلطات الحكومية في تمويل موازناتها السنوية وبعض الدول تعتبر إيرادات التحصيل الضريبي من أهم مصادر التمويل الموازنات .

تم تعريف (الضريبة tax) بأنها فريضة نقدية إجبارية يلتزم بها الفرد باتجاه الدولة وفقاً لقواعد وقوانين تشريعية ، وتدفع بصفة نهائية لغرض تغطية نفقات الدولة العامة وبدون مقابل.

وأيضا تم تعريفيا بأنها فريضة إجبارية تفرض من قبل الدولة على الأفراد بهدف تمويل الخدمات التي يجب تنفيذها لما فيها من منفعة عامة وكذلك الضرائب لا تتضمن أي رسم يدفعها شخص معنوي للحصول على منفعة مثل الاشتراكات أو الرسوم أو الخدمات .

وعرفها ادم سميث بأنها عقد أيجار فالدولة تقوم بتوفير الخدمات والمرافق العامة ويقوم الفرد بدفع الإيجار لها مقابل توفير الخدمات للأفراد وتعرف بأنها فريضة إجبارية تفرضها الحكومة على الدخل، الأنفاق، آو أي أصل رأس المال بدون أن تعود إلى المكلف بأي عائد. (خشيف، 2017، صفحة 84)

ثانيا : خصائص الضريبة :

1. الضريبة فريضة نقدية:

الأصل من الضريبة الاستقطاع النقدي، واتخذت الضريبة صفة الاستقطاع هذه من مال المكلف بعد أن انتشر استخدام النقود في المبادلات بين الأطراف وأيضا ظهور بعض عيوب الاستقطاع العيني

للضريبة ومن مميزات الاستقطاع النقدي يمتاز بكلفة منخفضة في جباية الضريبة مقارنة بالاستقطاع العيني وذلك بسبب تحمل الدولة من نفقات جباية و نقل وتخزين وإمكانية تعرضها للتلف هذا من جانب آخر، فأن الشكل العيني للضريبة لا يتفق مع مبدأ العدالة من حيث التوزيع الضريبي توزيعاً عادلاً.

2. **الضريبة فريضة إجبارية:**

تعني بأن المكلف بدفع الضريبة لا يتمتع بالحرية بدفع او عدم دفع الضريبة فهو ملزم بدفعها، فالدولة هنا هي التي تحدد مقدار وكيفية دفع الضرائب بهذا فان الضريبة تدفع بقرار واحد وهو قرار السلطة المختصة بذلك وبهذا ما يميزها عن بقية الإيرادات الأخرى كالرسوم مثلاً .

3. **الضريبة فريضة بدون مقابل:**

ما يميز الضريبة عن غيرها من الإيرادات هي عدم وجود مقابل عند جبايتها بمعنى أن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل على أي منفعة شخصية، يعني انو لا يوجد أي صلة بين الضريبة المدفوعة والمنفعة إنما تدفع الضريبة لأجل منفعة عامة تقدم للمجتمع ككل , وكذلك تدفع الضرائب بسياسة معينة تفرضها الحكومة .

4. **تهدف الضريبة لتحقيق منفعة عامة:**

يمثل الهدف من ابرز علامات التطور الضريبة فلا يوجد هدف الضريبة سوى توفير الأموال لغرض تمويل النفقات العامة، فالفكر الكلاسيكي كان ينادي لتحقيق شرطين أساسيين هما وفرة الحصيلة وحيادها. وفرة الحصيلة تعني تكون الحصيلة كافية لتغطية الإنفاق العام دون زيادة، أما الحياد فيعني أن فرض الضريبة لا توثر فيما النشاط الاقتصادي ، ونتيجة التطور الاقتصادي فقد أصبحت الضريبة لتحقق أهداف عامة اقتصادية واجتماعية . (خشيف، 2017، صفحة 85)

المطلب الثاني: مبادئ الأساسية للضريبة وأهدافها :

اولا : مبادئ الضريبة

تعني المبادئ الأساسية للضريبة تلك القواعد والأسس التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها وهو بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة، وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحة المكلفين من جهة، ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى. ويعتبر أدم سميث أول من صاغ مجموعة متماسكة من القواعد الضريبية وهي العدالة، اليقين، الملائمة في الدفع و الاقتصاد في نفقات التحصيل، ولا تزال تعتبر إلى الأن كمبادئ عامة يتم الاسترشاد بها في هذا المجال و سيتم تناول هذه المبادئ ليكون النظام الضريبي ناجح بها لابد من اتخاذ مجموعة من القواعد الأساسية التي ينبغي أن يرتكز عليها نظام مثالي للضرائب والذي وضعة العالم الاقتصادي (ادم سميث)في مؤلفو(ثروة الأمم)والتي لم تفقد أهميتها في الفكر المالي وتتمثل بعدة مزايا ، وسيتم تناول هذه المبادئ كالأتي :

1-مبدأ العدالة: ويقصد بها ذلك النظام الذي يوزع الأعباء المالية لضرائب بعدالة بين أفراد المجتمع ، أي مساهمة الأفراد في النفقات العامة دون تمييز . و بمعنى أخر أن تكون مساهماتهم متناسبة مع مداخليهم باستثناء أصحاب المداخيل الضعيفة ، كما هو الحال بالنسبة للضرائب المباشرة .

فمثلا الضريبة على الدخل تقوم على أساس تصاعدي كمبدأ لتجسيد العدالة ، بمعنى أنه كلما ارتفع الأجر او الدخل كلما زادت الضريبة . (لعلاوي، 2015، صفحة 06)

غير أن هذا المبدأ ينعدم في حالات استثنائية كالإعفاءات الضريبية التي يستفيد منها بعض الأطراف ، فضلا عما تثيره التصاعدية من قضايا ترتبط بالمعدلات و الحدود التي تحسب عندها الضريبة ، غير أن الضريبة في الحقيقة لا تتجاوب كليا مع هذا المبدأ خاصة فيما يتعلق بالضريبة غير المباشرة. والتي غالبا ما يتحمل عبئها الفئات أقل دخلا، على خلاف ما نادى به المفكرون الاقتصاديون أمثال أدم سميث الذي دعا إلى وجوب مشاركة رعايا الدولة في نفقات الحكومة كل حسب الإمكان تبعا لمقدرتهم التكلفية ، أي نسبة دخل كل منهم والذي يتمتع به في حماية الدولة.

ويركز مبدأ العدالة على كيفية حساب و تحمل العبء الضريبي ، ومع تطور الفكر المالي اختلفت طرق تحديد هذا العبء من الضريبة النسبية إلى الضريبة بمعدل ثابت مهما تغير الدخل . وتبقى مسألة المساواة نسبية تختلف حسب نوع الضريبة المفروضة (مباشرة أو غير مباشرة) . وكذا حسب طريقة تحديد العبئ الضريبي.

2 – مبدأ اليقين (الوضوح) : ومعناه أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث أسس حسابها و المناسبة التي فرضت على أساسها مع تحديد الوعاء و ميعاد الوفاء بها إضافة إلى طريقة تحصيلها ، أي أن يكون المكلف على دراية بالتزاماته اتجاه الدولة . ويتطلب ذلك إلمام المكلف بالأحكام المتعلقة بالضريبة ، ولا يتحقق ذلك إلا بثبات و استقرار الأحكام الضريبية و التشريعات المتعلقة بها وعدم المغالاة في إحداث التغيرات عليها . و التحقق مبدأ اليقين لا بد من أن تكون التشريعات المالية و الضريبية واضحة و جلية يفهمها عامة المكلفين بالضريبة دون التباس.

وعدم توفر هذا الشرط (التغير المستمر في التشريعات و تعقيدها) قد يؤدي إلى حدوث تعسفات متبادلة سواء من جانب الإدارة الضريبية من خلال زيادة العبء الضريبي ما يؤدي إلى تفشي ظاهرة الرشوة ، أو من جانب المكلفين من خلال التهرب من دفع الضريبة إضافة إلى تقديم بيانات خاطئة . (لعلاوي، 2015، صفحة 07)

3- مبدأ الملائمة في الدفع : ويعد هذا المبدأ نقطة هامة يجب أن تتوفر في الضريبة ، وهو ينص على أن تكون أحكام تحصيل الضريبة المتعلقة بمواعيدها و أساليب تحصيلها ملائمة للمكلف و ذلك لتخفيف وقع دفع الضريبة عليه ، و عليه يجب أن يكون ميعاد دفع الضريبة مباشرة بعد حصول

المكلف على الدخل الخاضع لها ، كأن تجبي الضرائب المفروضة على الاستغلال الزراعي بعد جني و بيع المحصول مباشرة . كما تلتزم الإدارة الضريبية طبقا لمبدأ الملائمة في الدفع بتقسيط مبلغ الضريبة إذا كان كبير، وذلك حتى يسهل على المكلف دفعه في ظروف ملائمة وبأقل تضحية ممكنة في السيولة المتوفرة لديه و يتوجب على المصالح الضريبية إتباع أسلوب مناسب في عملية التحصيل كاقتطاع الضريبة مباشرة من المنبع (المصدر) كالأجور مثلا ، بحيث يحصل صاحب الإيراد مباشرة على دخله الصافي بعد خصم الضريبة ، وذلك ما يجنب المصالح الضريبية, الاحتكاك بالمكلف و كذا ضمان عدم تهربه من دفع ما عليه .

4- مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل : و تقضي هذه القاعدة بضرورة تنظيم جباية الضريبية بحيث لا تنتزع من المكلف إلا أقل ما يمكن فوق ما يدخل في النهاية خزينة الدولة ، أي أن تكون نفقات جبايتها قليلة . و المقصود من هذا المبدأ هو أن الفارق ما يدخل الخزينة العامة من حصيلة الضرائب وبين ما يدفعه المكلفون فعلا يجب أن يكون ضئيلا إلى أقصى حد ممكن ، بمعنى أخر أن تكون نفقات تحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة بما يتم تحصيله ، فلا فائدة من ضريبة تكلف جبايتها الجزء الأكبر من حصيلتها ، وهذا ما يعني أن الجهاز الحكومي الذي تشكل الإدارة الضريبية أحد أجزائه و الذي يسدد نفقاته و أجور موظفيه مما توفره له إرادات الضرائب وجب عليه استعمال أساليب و تقنيات علمية حديثة كالإعلام الآلي و تعيين موظفين أكفاء وذلك ربحا للوقت و المال العام بهدف تخفيف العبء على المكلفين و عدم جرهم للتفكير في التهرب من دفع الضريبة . هذا بإيجاز تقديم المبادئ الأساسية لتقديم الضريبة التي أعلنها أدم سميث في كتابه "ثروة الأمم "التي ما تزال حتى يومنا هذا تمثل دستورا للضرائب بشكل عام. (لعلاوي، 2015، صفحة 08)

ثانيا : الأهداف العامة للضريبة يمكن حصر الأهداف العامة للضريبة فيما يلي:

- **هدف مالي** : ويتمثل في تغطية النفقات الخاصة بالدولة أي تحقيق الموازنة العامة ، باعتبار أن الضريبة جزء من إرادات الدولة التي تقابل نفقاتها و تعمل على تغطيتها .

-**هدف اقتصادي** : حيث تستخدم الضريبة كأداة في التقويم الاقتصادي ، ففي حالة التضخم يتم رفع نسب الضرائب بغية امتصاص الكتلة النقدية ، وفي حالة الانكماش يتم تخفيض أسعارها مع زيادة التحفيزات و الإعفاءات الجبائية لتنشيط الاستثمار.

-**هدف اجتماعي** : باعتبار أن الضريبة يتم فرضها على أصحاب المداخيل المرتفعة ليتم توزيعها على أصحاب المداخيل المنخفضة وهو ما يساعد على زيادة العدالة الاجتماعية . (لعلاوي، 2015)

المطلب الثالث : أنواع الضريبة

يوجد نوعان أساسيان من الضرائب وهما الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

1) الضرائب المباشرة : تعد الضرائب المباشرة من المصادر الأساسية والمستقرة للإيرادات العامة للدولة لمواجهة ما تنفقه و لأداء الخدمات العامة ونمو الاقتصاد الوطني وتقسم الضرائب المباشرة إلى قسمين أساسيين هما:

- ❖ الضرائب على الدخل : تتمثل الضرائب على الدخل هي الضرائب التي تعد الدخل وعاء لها ،أي بمعنى أن المادة التي تخضع للضريبة هو الدخل للشخص الطبيعي أو المعنوي ، وبذلك يجب تحديد مفهوم الدخل بشكل مباشر للسيطرة على الدخول الخاضعة ومنع التهرب الضريبي ويمكن إيضاح أن يجب أن تحقق ضريبة الدخل أهداف مالية ، والابتعاد عن استخدامها لتحقيق أهداف أخرى اجتماعية أو اقتصادية وهذا الهدف يدفعها إلى إمكانية الحصول على الضرائب لتمويل الحاجات المالية للدولة
- ❖ الضرائب على رأس المال: وهي الضرائب التي تفرض على الثروة أو رأس المال ، ويقصد برأس المال هنا هو ما يملكه المكلف من ممتلكات سواء منتجة أو غير منتجة كالعقارات والأراضي والأسهم والسندات ، وهنا تفرض الضريبة على نفس رأس المال وليس ما ينتجه ، وتكون هذه الضرائب على عدة أنواع مثل الضريبة العادية أو الضريبة على الشركات

2) الضرائب غير المباشرة : وهي الضريبة التي يدفعها المكلف ويستطيع نقل عبء هذه الضريبة إلى شخص أخر، وما يميز هذا النوع هو سهولة الجباية ووفرة الحصيلة وتقسم إلى:

- ❖ الضرائب على التداول : وهي الضرائب التي تفرض عند حصول انتقال ملكية من شخص إلى شخص أخر مثل رسم التسجيل عند انتقال ملكية العقارات أو الأراضي ، وضريبة الدمغة هي من الضرائب التي تفرض على عملية تداول الأسهم والسندات وعلى المعاملات والطلبات الحكومية.
- ❖ الضرائب على الاستهلاك : وهي الضرائب التي تفرض على الكلف عندما ينفق دخله على السلع والخدمات المختلفة ، وتكون ضريبة الاستهلاك في الأغلب على الطبقة الثرية لأنها تفرض على السلع الكمالية والمجوهرات ، وكذلك تفرض لحماية المنتج الوطني من المنتجات الأجنبية .
- ❖ الضرائب على المبيعات : وهي الضريبة التي تفرض على السلعة أو الخدمة أثناء أداءها ، أي يعني أن السلعة تخضع للضريبة عند البيع ، ويمكن فرض هذه الضريبة على جميع السلع دون تمييز ، وما يمز هذه الضريبة هي غزارة حصيلتها . كما أغلب الأشخاص لا يشعرون بعبئها عليهم لأنها مدمجة مع السلع ، وكذلك تتميز بسهولة جبايتها و صعوبة التهرب منها وتعرف ضريبة المبيعات بأنها من الضرائب غير المباشرة التي تفرض على سوق المنتجات الذي يتحملها الفرد عند شراء السلعة أو الخدمة وتعتمد هذه الضريبة على مرونة العرض في الأسواق واستحداث شعبة جديدة تسمى شعبة ضريبة المبيعات تقوم بمسك السجلات الخاصة بتفاصيل وأسماء المنتجعات السياحية المشمولة بهذه

التعليمات وأيضا تقوم بمتابعة واستيفاء ضريبة المبيعات وأيضا لها الحق بمراقبة وإجراء التدقيق لضمان صحة جباية هذه الضرائب .

ويرى الباحثان أن قانون ضريبة المبيعات اقتصر على خدمات محددة وبسيطة لا تشكل أي نسب إيراد للدولة لتمويل الموازنة العامة وأهملت اللجوء الى التنوع في بقية ضرائب المبيعات كضريبة المبيعات الخاصة في الأعمال والمهن وهي كونها ضريبة واسعة وتشكل إيراد ضخم للدولة بإمكانه تمويل الموازنة العامة.

- ضريبة القيمة المضافة : تعد ضريبة القيمة المضافة من الضرائب الحديثة التي تفرض على سلع معينة مثل المشروبات الكحولية والسجائر ومبيعات التجزئة ، وقد نشأت هذه الضريبة لأسباب احتياج الدولة إلى إيرادات السد جزء من نفقاتها المتزايدة التي لا يمكن للضريبة على الأعمال تغطيتها ما يميز ضريبة القيمة المضافة عن ضريبة المبيعات فان القيمة المضافة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج ، أما المبيعات فتفرض بشكل نهائي على المنتج أو في مرحلة واحدة من الإنتاج ، وأن النوعين من الضرائب هذه يحققان إيرادات عالية للدولة. (خشيف، 2017، صفحة 88)

المبحث الثاني : الضرائب المؤجلة

تعتبر الضريبة المؤجلة مفهوما استحدثه النظام المحاسبي المالي الجديد بالجزائر، ويعتبر مفهوما معقدا نوعا ما وهذا راجع إلى وجود صعوبة كبيرة في تحديد الضريبية وفي المعالجة المحاسبية المناسبة لها، حيث تعرض النظام المالي المحاسبي للضرائب المؤجلة في الجريدة الرسمية رقم 19 في الفصل الثالث (القسم الرابع)، وقسمها إلى ضرائب مؤجلة أصول وخصوم .تعتبر الضرائب المؤجلة أحد مكونات التقارير المالية والهدف من المحاسبة عن الضرائب المؤجلة هو المحاسبة عن التأثيرات المستقبلية للضرائب التي ستظهر بسبب الاختلاف بين المبادئ، الاعتراف والقياس وفقا لمعايير المحاسبة مقابل القانون الضريبي، وبالتالي الضرائب المؤجلة تمثل النتائج الضريبية المستقبلية للبنود والصفقات التي عرفت بشكل مختلف في البيانات المالية عن التقارير المالية، أي الضرائب المؤجلة هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة أو القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية. (فنور، 2021)

المطلب الأول: تعريف الضريبة المؤجلة

تعرف الضرائب المؤجلة بأنها:" تنتج الضريبة المؤجلة نتيجة الفرق بين كل من النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية وعندما نقول بأنها مؤجلة فهذا يعني أنها لا تخص الدورة الحالية، و هي مبلغ الضريبة عن الأرباح القابلة للدفع (ضرائب خصوم مؤجلة) أو القابلة للتحصيل (ضرائب أصول مؤجلة) خلال سنوات مالية مستقبلية." (سهام، 2021)

من تعريف السابق نستخلص مفهوم النتيجة المحاسبية والجبائية

- النتيجة المحاسبية (comptable résultat): تمثل صافي الربح أو (خسارة) معدة وفق معيار المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي الدولية وذلك قبل إخضاعه للضريبة .
- النتيجة الجبائية (fiscal résultat): تمثل صافي الربح او الخسارة المعدة وفق متطلبات التشريعات الضريبية المحلية ، يمثل هذا مبلغ الأساس الذي يستخدم لاحتساب مقدار الضريبة واجبة السداد للإدارة الضرائب . (السعيد، 2020)

المطلب الثاني: أهمية الضرائب المؤجلة وأنواعها

أولا : أهمية الضريبة المؤجلة

تكمن أهمية الضرائب المؤجلة من خلال تغير لأهمية المعلومات المتعلقة بمكونات العبء الضريبي للمؤسسة من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، وذلك بعدة أسباب أهمها ما يلي:

1) التعرف على العناصر التي ساهمت في تحديد العبء الضريبي، وإجراء المقارنات بين الفترات المالية المختلفة أو المؤسسة والمؤسسات الأخرى المماثلة.

2) 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

3) الدخل الضريبي، لما لها من تأثيرات على تلك 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.

4) التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل، حيث إن فحص الجزء المؤجل من مصروف ضريبة الدخل 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 التكاليف، والاعتراف بالإيرادات، و غيرها من السياسات التي تؤدي لظهور فروق مؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، ونتيجة لكل ذلك فإنه يمكن التنبؤ بالتخفيضات المستقبلية في الالتزامات الضريبية المؤجلة والتي تؤدي إلى فقد جزء من السيولة بسبب زيادة مدفوعات الضريبة الفعلية عن مصروف ضريبة الدخل الظاهر في قائمة الدخل.

5) المساعدة في وضع السياسات الحكومية، فالإفصاح عن المعلومات التي تعكس الآثار الضريبية المترتبة عن الفروق المؤقتة يؤدي إلى التعرف على مقدار الضرائب التي تدفعها المنشأة 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. (عادل، 2021)

ثانيا : أنواع الضريبة المؤجلة

قسم النظام المحاسبي المالي الضرائب المؤجلة إلى قسمين :

- **<u>الضرائب مؤجلة أصول (أصل ضريبي مؤجل):</u>**

وهي مبالغ ضريبية "ستحصل" خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل، ومن الأمثلة على ذلك نذكر

- الخسارة المحققة خلال دورة ما، ستخفض من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة، مما يخفض من الضريبة المسددة خلال الدورات.
- بعض الأعباء، مثل عبء العطل المدفوعة الأجرة بحيث لا تخفض من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها، بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية والتي يتم خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة، فنقول أن للمؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل خلال السنة الموالية معناه أن للمؤسسة حقوقا في ذمة إدارة الضرائب سيتم تحصيلها بعد تسديد المصاريف المعنية.

- **<u>الضرائب مؤجلة خصوم (التزام ضريبي مؤجل):</u>**

يمثل التزام ضريبة دخل مستقبلية متوقع نتيجة للأرباح الحالية أو الفترات السابقة والتي تم التقرير عنها سابقا في القوائم المالية، إلا أنه لم يتم إخضاعها للضريبة . (شهرة، 2021)

المطلب الثالث : مزايا وعيوب الضرائب المؤجلة

اولا المزايا : من بين مزاياها ما يلي:

- تطبيق الضرائب المؤجلة يساهم بشكل مباشر في زيادة أرباح الدولة بصفة عامة مما تؤدي بدورها إلى المساهمة في زيادة في ميزانية الدولة.
- الدخل الناتج عن الضرائب المؤجلة يؤدي إلى تحقيق منافع اقتصادية للفرد والمجتمع من خلال خلق مشاريع تنموية جديدة وتحسين المستوى المعيشي.
- تحديد قيمة الضرائب المؤجلة يشكل جوا من الشفافية في العمل داخل الشركات، وهذا الإجراء يؤدي إلى خلق روح الإبداع والزيادة في مردود العمل.

- تعمل على تقييد الإيرادات والأعباء محاسبية وأخذها بعين الاعتبار الضريبة المستحقة في المستقبل مع تطبيق مبدأ الحيطة والحذر.
- الأخذ بعين الاعتبار حالة الخسائر الضريبية أو الأرصدة الدائنة لبعض الضرائب التي يمكن أن تحمل لسنوات مستقبلية أو لتغطية ضرائب مستقبلية محتملة.

ثانيا : العيوب :

بالرغم من المزايا التي تتمتع بها الضرائب المؤجلة فإنها تعاني من عيوب عديدة تحد من استقلالية تطبيق الضرائب المؤجلة في الشركات ومنها :

- التلاعب الضريبي داخل الشركة من خلال دراسة وتحليل القوائم المالية.
- عدم الاعتراف بمحاسبة الضرائب المؤجلة حسب النظام المالي المحاسبي بشكل صحيح.
- تعيين معدل الضريبة يكون من طرف الإدارة الضريبية مما ينتج عنه حرج مادي.
- الشركات ذات رأس مال محدود وغير كاف لتسديد الضرائب المؤجلة.
- حدوث تغيير في معدل الضريبة بتغير الظروف المالية .
- عدم التسوية بين سعر الضريبة الفعلي وبين سعر الضريبة المعمول به طبقا للقانون .
- عدم تصنيف الأرصدة الضريبية المؤجلة كموجودات و مطلوبات جارية أو غير جارية. (حمادة، 2020)

المبحث الثالث : تأثير الضريبة المؤجلة على الأرباح المؤسسة

يعتبر تعظيم ثروة الملاك للمنشأة أحد أهم الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها، وتعتبر ضريبة الدخل أحد البنود الهامة التي تخفض من قيمة الأرباح العائدة للملاك، لذا تحاول الإدارة جاهدة أن تعظم الاستفادة من الإعفاءات والمزايا الضريبية بما ينعكس بشكل ايجابي على الدخل الضريبي ومن ثم تعظيم ثروة الملاك.

ونظرا لأن الضرائب المؤجلة تساعد في الكشف عن تلاعب إدارة الأرباح، وتوفر معلومات أساسية حول نمو واستمرار الأرباح وتبين أيضاً قيمة الشركة مما يساعد متخذي القرارات مثل المستثمرين والدائنين، فقد أكدت معظم الدراسات مميزات عملية المحاسبة عن الضرائب المؤجلة وذلك بالنسبة إلي المستثمرين تتمثل في الاعتراف بالضرائب المؤجلة يقدم مقياس حقيقي لأرباح المنشاة وخاصة علي المدي البعيد وذلك لأنه يقدم معلومات عن مصادر تحقيق الشركة لأرباحها، وأصبح المستثمرين في وضع أفضل لقدرتهم علي معرفة مقدار الأرباح السنوية للمنشاة والمحققة من خلال الوفر الضريبي،

والإفصاح عن الضرائب المؤجلة بصورة منفصلة داخل القوائم المالية يقدم منفعة للمستثمرين في قراراتهم.

المطلب الأول: مفهوم الربح المحاسبي و الربح الجبائي

اولا : الربح المحاسبي :

يتم تعريف الربح المحاسبي من قبل معايير المحاسبة الدولية على انه " صافي الربح او الخسارة للفترة وذلك قبل طرح مصروف الضريبة".

كما يعرف أيضا على انه "الربح الصافي الناتج عن ممارسة المشروع لنشاط معين بعد تحميل الإيرادات بكامل المصروفات التي أدت للوصول إلى ذلك الربح" ويمكن قياس الربح المحاسبي بإحدى الطريقتين:

- **طريقة الميزانية:** حيث يتم تحديد الربح المحاسبي حسب هذه الطريقة بطرح صافي أصول المشروع في بداية السنة المالية من صافي أصول ذلك المشروع في نهاية السنة المالية، فان كان الفارق موجبا فهو ربح، أما إن كان الفارق سالبا فتعتبر خسارة عن السنة المالية. أما إذا تم إضافة أصول جديد للمشروع خلال نفس السنة المالية بقصد زيادة راس المال، او قيام المساهمين او الشركاء (أصحاب المشروع بسحب نقديات او سلع لحسابهم الخاص فان صافي ربح أو خسارة الدورة يحسب بالعلاقة التالية:

الربح (الخسارة) المحاسبي = (صافي الأصول في نهاية السنة + المسحوبات) – (صافي الأصول في بداية السنة + الزيادة في رأس مال ويعاب على هذه الطريقة انما تؤدي إلى فرض ضريبة على أرباح لم تتحقق سببها الزيادة في راس المال أو إعادة تقييم بعض الأصول

- **طريقة اعداد حسابات الاستغلال** : حيث تعتمد هذه الطريقة على تصوير حسابات الإيرادات والتكاليف للوصول إلى صافي الربح أو الخسارة مع مراعات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ذات العلاقة. (صديق، 2020، صفحة 386)

أما النظام المحاسبي المالي فلا يخرج عن هذا النطاق ويقدر الربح المحاسبي على النحو التالي:

نتيجة الدورة = إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل) – نفقات على التكاليف النشاط +/– تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية +/– تغيرات بين مخزون افتتاح الدورة ومخزون عند إغلاق الدورة +/– التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/– التصحيحات الخاصة بالقروض

الربح الجبائي:

يعرف المشرع الجبائي الجزائري الربح الضريبي من خلال المادة 140-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك مع مراعاة الأحكام المتعلقة بفوائض قيم التنازل والامتيازات المتعلقة بها على انه " الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته .

كما يعرفه في الفقرة الثانية من نفس المادة على انه "الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة. ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، والإهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة .

وبالتالي فان المشرع الجبائي الجزائري عرف النتيجة الجبائية على انها "الربح الصافي الناتج عن: النتائج المحققة من طرف الكيان . (صديق، 2020، صفحة 387)

- مختلف الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط باستثناء غير المقبولة منها جبائيا (تدمج ضمن النتيجة الجبائية). ويمكن التعبير عن الربح الضريبي بالعلاقة التالية:

الربح الجبائي = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة – التخفيضات – العجز المالي السابق

المطلب الثاني : الفرق بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي

فارق التوقيت وطبيعة الاختلاف بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي هناك نوعين من الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري، إحداها مؤقتة والأخرى ثابتة .

1/الفروقات الدائمة: تنتج الفروقات الدائمة عن الاختلافات النهائية بين التشريع الجبائي والنظام المحاسبي المالي فيما يخص بعض الإيرادات والتكاليف التي تكون آثارها الجبائية المحاسبية متزامنة، أي لا تكون لها تأثيرات على السنوات اللاحقة، ويتخلص الكيان من آثار هذه الفروقات في سنة حدوثها، مع ظهور هذا التأثير في قائمة حساب النتائج دون الميزانية.

ويتم عرض هذه التكاليف والنواتج في القانون الجبائي –على سبيل المثال لا الحصر – كما يلي:

نواتج غير خاضعة جبائيا: حيث تعفي من الضريبة وتستبعد بصفة نهائية بعض النواتج ولا يترتب عنها أي أثر مستقبلي، وفق نص تشريعي كالإعانات المستلمة من طرف الدولة أو تلك المقدمة من الكيان الى إحدى المؤسسات الخيرية وفق السقف المحددة، وبعض النواتج التي تتم بين فروع الشركة الأم حسب تشريع خاص بها.

تكاليف غير قابلة للخصم جبائيا: ينص المشرع الجزائري على عدم قابلية خصم بعض التكاليف المقبولة محاسبيا من النتيجة الجبائية و بالتالي يتم إعادة إدماج هذه التكاليف ضمن وعاء النتيجة الجبائية. وقد حدد هذه التكاليف كمايلي:

مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال؛ / الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج، / الإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره واحد ملیون دینار

1.000.000

دج؛ / مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها و المثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة. / المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، التي تتجاوز حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص

المعنويين و/ أو الطبعيين وتتعدى حد أقصاه 30.000.000

دج / قسيمات السيارات، الغرامات ومختلف العقوبات. / النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة التي تتجاوز 10% من مبلغ الدخل أو الربح المحقق خلال السنة المالية، وفي حدود سقف يساوي 100.000.000 دج، شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث.

2/الفروقات المؤقتة: يؤدي الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي ونصوص التشريع الضريبي لنشوء فروقات مؤقتة تجعل من الربح الخاضع للضريبة أكبر من الربح المحاسبي (او العكس) لفترة مالية معينة، تسمى هذه الفروقات بالفروقات المؤقتة.

الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي القابلة للاقتطاع او الاسترداد مستقبلا. حيث تظهر هذه الفروقات المؤقتة "نتيجة الاختلاف التوقيت بين

الأحداث المحاسبية والجبائية، والآثار المترتبة عنها في المستقبل مما يترتب عنه تأسيس للضريبة المؤجلة". وتنقسم الفروق المؤقتة إلى قسمين :

فروق مؤقتة خاضعة للضريبة Taxable Temporary Difference: وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة في تحديد الربح الضريبي في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل او الالتزام، أن هذه الفروق ينتج عنها عادة التزام ضريبي مؤجل.

فروق مؤقتة واجبة الخصم Deductible Temporary Difference: وهي الفروق عندما يتم استرداد او تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام، وبالتالي ينتج هذه الفروق مبالغ واجبة الخصم في السنوات اللاحقة، أي ينشا عنها عادة أصل ضريبي مؤجل. (صديق، 2020)

المطلب الثالث :علاقة الضريبة المؤجلة بالأرباح المؤسسة

استخدام الأصول الضريبية المؤجلة بالأرباح، فقد أشار bauman2001 في دراسته إلى أن المنشأة تستخدم التغير في الأصول الضريبية المؤجلة من أجل ممارسة الأرباح المتمثلة في تفادي الخسائر، وتفادي انخفاض الأرباح، ومحاسبة إعادة ترتيب الدفاتر ,وتجاوز توقعات المحللين أو الأرباح المؤسسة في فترة مبيعات الأسهم، حيث يمكن للإدارة تفادي الخسائر عن طريق تخفيض مخصص التقييم بكمية كافية لخلق ربح ضريبي تزيد عن الخسارة قبل الضريبة كما أشار Burgstahler étal 2003 إلى أن الشركة يمكن أن ، تستخدم صافي الأصول الضريبية المؤجلة لزيادة الأرباح المعلن عنيا بطريقتين:

-عن طريق تخفيض مخصص التقييم عندما تبقى الأصول الضريبية المؤجلة مستقرة.

- عن طريق عدم تسجيل مخصص التقييم الملائم عندما تتغير الأصول الضريبية المؤجلة.

ووفق المعيار المحاسبي الدولي 10 المحاسبة عن ضرائب الدخل يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتملا توفره لطرح الفروق المؤقتة منه، ما لم يكن الأصل الضريبي المؤجل ناشئ عن الاعتراف المبدئي بالأصل أو الالتزام في عملية تتصف بأنها:

- ليست اندماج أعمال
- في وقت حدوثيا لم تؤثر على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي(الخسارة الضريبية)

ولكن بالنسبة للاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للاقتطاع الناشئة عن الاستثمارات في الشركات التابعة ,أو الفروع والشركات الزميلة ، والحصص في المشاريع المشتركة ، وذلك فقط إلى الحد الذي يكون محتملا أن:

ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

– يتوفر ربح ضريبي يمكن استغلال الفرق المؤقت مقابله .

في مايلي عن فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع ينتج عنيا أصول ضريبة مؤجلة

–تكاليف منافع التقاعد، يمكن أن تقتطع في تحديد الربح المحاسبي عند تقديم الموظف لخدمة ولكن تقتطع في تحديد الربح الضريبي عند دفع المشروعات لمساهمات إلى صندوق التقاعد أو عند دفع منافع التقاعد.

–يعترف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها ولكن قد لا يسمح بها كتخفيض في تحديد الربح الضريبي(الخسارة الضريبية)حتى فترة لاحقة.

في نطاق محدود من الإعفاءات تقوم المنشأة بالاعتراف بالأصول المحددة عن طريق التملك يتم توزيع التملك على الأصول والالتزامات بالرجوع لقيمتها العادلة بتاريخ التبادل.

هناك أصول، يمكن أن تظهر بالقيمة العادلة أو يتم إعادة تقييمها دون تعديل مماثل للأغراض الضريبية وهنا ينشأ فرق ضريبي مؤقت قابل للاقتطاع إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل تزيد عن مبلغ المرحل.

الاستهلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي(الخسارة الضريبية)يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي، يمكن أن ينشأ الأصل الضريبي عندما يحسب الاستهلاك لغايات الضريبة بطريقة أبطأ من الاستهلاك المحاسبي. (عبد الله، 2021، صفحة 140)

إن إدارة الأرباح هي التصرفات التي يقوم بها الأطراف الداخلية في المنشاة الاقتصادية من أجل حماية مصالحهم الذاتية من خلال التحكم فى المعلومات المالية التي يتم إعدادها وتقديمها للأطراف الخارجية، ويتراوح مدى هذه التصرفات ما بين تمهيد الدخل المحاسبي Income Smoothing ، أو التلاعب به Income Manipulation (Wang etal. 2017).وتستطيع الإدارة التحكم في المعلومات المالية من خلال اتخاذ قرارات تؤثر بها على القوائم المالية إما تأثير حقيقي ا أو دفتريا فقط وعلى الرغم من إسهام المعايير المحاسبية فى الحد من فرص التأثير الدفتري على القوائم المالية من خلال تحكم الإدارة فى سياسات القياس والعرض والإفصاح والتبويب المحاسبي، إلا أنه يظل هناك العديد من مجالات

ممارسة المديرين لأحكامهم وتقديراتهم المحاسبية لتوجيه تصرفات أصحاب المصالح، ومن ضمنهم الإدارة الضريبية. (راشد، 2017)

فلقد أكدت نتائج دراسة (Istrate 2016) على ارتفاع مستوى ممارسة إدارة الأرباح من خلال عناصر الضرائب المؤجلة فى الشركات المقيدة بالبورصة فى رومانيا بدرجة أكبر بعد التحول إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بينما أكدت نتائج دراسة (Braga, 2017) على ارتفاع مستوى التجنب الضريبي Tax Avoidance من جانب الشركات التى تتحول إلزاميا نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية، محققة بذلك انخفاض فى معدل ضريبة الدخل الفعال Effective Corporate Income Tax Rate، وذلك كلما ارتفع مستوى الاتساق بين المعالجات المحاسبية والتشريعات الضريبية، بسبب ما يتيحه تطبيق معايير المحاسبة الدولية من فرص التقدير والتحكم فى أرصدة الاستحقاقات وتجدر الإشارة إلى وجود اختلاف بين نتائج الدراسات السابقة بشأن أثر الاتساق بين المعايير المحاسبية والتشريعات الضريبية، فيما يتعلق بعناصر الاستحقاقات المحاسبية، كالمخصصات والإهتلاكات في الحد من إدارة الأرباح، حيث يؤيد البعض (Gao etal 2016)انخفاض الدوافع نحو إدارة الأرباح مع ارتفاع الاتساق بين المعالجات الضريبية والمحاسبية، بل وأن ارتفاع مستوى الاتساق بين المعالجات المحاسبية والضريبية يقلل من إمكانية الاعتماد على الضرائب المؤجلة سواء للاستدلال عن إدارة الأرباح أو التجنب الضريبي. بينما أكدت دراسات أخرى أن وجود اختلاف بين المعالجات المحاسبية والضريبية، وما ينشأ عنها من فروق ضريبية قد لا تنعكس بالكامل على أرصدة الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة، يؤدى إلى انخفاض جودة الاستحقاق الضريبي يعرف ب Tax accrual qualityوهو مدى اختلاف مصروف الضريبة المستحقة عن التدفق النقدي الضريبي ذو الصلة، مما قد يؤدى الى وجود دوافع أخرى لإدارة الأرباح المحاسبية والضريبية ، حيث يختلف مستوى ممارسة التخطيط الضريبي، وإدارة الربح المحاسبي للأغراض الضريبية، باختلاف سياسات حوافز ومكافآت أعضاء الإدارة التنفيذية. ولقد تطرقت العديد من الدراسات السابقة إلى تحليل مدى استغلال المديرين لمتطلبات المحاسبة عن لضريبة المؤجلة لممارسة إدارة الأرباح .(راشد، 2017، صفحة 134)

فلقد تبنت دراسة (Visvanathan 1998)تبعات تطبيق المعيار الأمريكي (SFAS) (No.109,1992 الذي ألزم الشركات بإنشاء مخصص تقييم لعناصر الأصول الضريبية المؤجلة التي يرتفع احتمال عدم تحققها في المستقبل مع إ عطاء إدارة الشركة لحرية تقدير مدى إمكانية التحقق المستقبلي للأصول الضريبية المؤجلة، الأمر الذي طرح تساؤلا بشأن مدى إمكانية إدارة الأرباح

من خلال إنشاء وتغيير رصيد مخصص تقييم الأصول الضريبية المؤجلة ولقد قدمت الدراسة دليلا تجريبيا على عدم ارتباط التغيرات فى مخصص تقييم الأصول الضريبية المؤجلة بإدارة الأرباح حيث حللت الدراسة التغيرات فى الأرباح الجارية بعد الأخذ فى الحسبان أثر محددات مخصص التقييم وفق متطلبات المعيار الأمريكي (SFAS No.109,1992) ، ولم تجد الدراسة أى علاقة ارتباط بين التغيرات فى مخصص التقييم وبين نسب الديون إلى الملكية، أو بينها وبين مؤشرات خطط الحوافز والمكافآت الإدارية، كدوافع لإدارة أو تمهيد الأرباح.

أما دراسة Lee, 1998 فلقد استهدفت إلى تناول وتحليل أخطاء قياس الأرباح التى ترجع فى الأساس إلى المغالاة فى تقييم مصروف الضريبة المؤجلة، حيث تقترح الدراسة أن الالتزامات الضريبية المؤجلة تعانى من خطأ قياس ناتج عن الاعتراف بإجمالى القيمة واجبة السداد فى المستقبل فى ظل طريقة التخصيص الشامل وفى ظل منع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعايير المحاسبية المطبقة أن يتم خصمها لإيجاد القيمة الحالية لها نتيجة صعوبة الاتفاق حول معدل عادل للخصم وتحديد القيمة واجبة الخصم ومن خلال اختبار العلاقة بين إدارة الأرباح وبين التغيرات التى تحدث فى أرصدة مخصص تقييمالأصول الضريبية المؤجلة.

خلصت دراسة Bauman et al 2001 إلى عدم إمكانية الاستدلال عن وجود أثر لإدارة الأرباح على التغير فى المخصص من خلال الملاحظات المفصح عنها فى القوائم المالية بشأن الضرائب الدخل مما يستدعى ضرورة تحسين سياسة الإفصاح بشأن مخصص تقييم الأصول الضريبية المؤجلة.

وانطلقت دراسة Schrand and Franco Wong, 2003 من المساهمة التى يتيحها المعيار الأمريكي (SFAS No.109,1992) بأن تمارس إدارات الشركات حكمها الشخصي لتقدير قيمة مرتفعة لمخصص الضرائب المؤجلة، الأمر الذي يتيح للشركات لأحقا أن تستخدم الاحتياطيات السرية الناتجة عن ذلك فى ممارسة إدارة الأرباح .حيث ركزت الدراسة على القوائم المالية للبنوك التجارية عام1993 وهى السنة التالية لتفعيل المعيار، وتوصلت إلى أن البنوك لم تتعمد فى السنة الأولى إدارة الأرباح بل لم تستهدف سوى تطبيق المعيار فقط، إلا أن البنوك الكبرى ذات رؤوس الأموال الضخمة قد قامت بتكوين مخصصات مرتفعة للضرائب المؤجلة معتمدة على ما لديها من احتياطيات تستوعب الأثر السلبي المبدئي على أرباح السنة المزامنة لبدء تطبيق المعيار وتكوين تلك المخصصات .وفى السنوات اللاحقة تبين أن البنوك تقوم بإجراء تعديلات اختيارية تحكمية على مقدار المخصص فى سبيل تمهيد الأرباح ويرتبط مستوى التحكم الاختياري في تعديل رصيد المخصص بمدى انحراف الأرباح الفعلية قبل تسوية المخصص عن تنبؤات المحللين الماليين. (راشد، 2017، صفحة 134)

يرى " Rego ,Phillips, Pincus أن حساب الضريبة المؤجلة يمكن أن تستخدم لكشف إدارة الأرباح، وتفترض أن المؤسسات التي تسعى إلى إدارة الدخل العدد الرابع والعشرون ديسمبر 2018 صعودا، تفضل أن تفعل ذلك دون زيادة في التكاليف الضريبية، وذلك في إطار الوصول إلى "ضريبة كفؤ "tax-efficient يعتبر (Phillips et al, 2003) أول من قاموا بدراسة إدارة الأرباح باستخدام الضرائب المؤجلة، حيث حساب الضرائب المؤجلة يمكن استخدامه لاختيارات تقديرية أفضل من طرف المديرين، وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما (GAAP)، لأن قانون الضرائب يسمح بتقدير أقل في الخيارات المحاسبية النسبية للسلطة التقديرية بالمقارنة مع المبادئ المحاسبة المقبولة عموما.

وبالتالي يتوقع أن المديرين يسعون لإدارة الأرباح، وذلك من خلال استغلال السلطة التقديرية بصورة أكبر لإعداد التقارير المالية بالمقارنة مع التقارير الضريبية. وعلاوة على ذلك، فمن المفترض أن المديرين يفضلون إدارة الدخل المالي التصاعدي دون زيادة الدخل الخاضع للضريبة، مما يؤدي إلى خلق اختلافات مؤقتة بين الدخل الضريبي والمالي . (صابر، 2018)

خلاصة الفصل :

نستخلص من هذا الفصل ان الضريبة المؤجلة تلعب دورا مهما في تحقيق الأرباح المؤسسة ، من خلال دراسات السابقة التي أكدت من خلال فحص الجزء المؤجل من مصروف ضريبة الدخل من خلال الاستخدام الصحيح للمحاسبة عن الضرائب المؤجلة والإفصاح عن هذه الأخيرة إلى الحصول على قيم أكثر واقعية للمؤشرات المالية وتجنب التشوهات الناجمة عن المبالغة في تقدير الربح المتاح من جهة، وتوفير معلومات تفيد من التعرف على ما إذا كان من المحتمل أن تزيد الضريبة واجبة السداد أو تقل في الفترات المستقبلية مما يحسن من الإدارة الأرباح، والطرق التي تتبعها الإدارة عند

ممارسة لأنشطة إدارة الأرباح بهدف زيادة أرباحا أو تخفيضا أو الحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح خلال فترة زمنية معينة ، وربط الفصل الذي يلخص أثر الضرائب المؤجلة في إدارة الأرباح وقد توصلت الدراسة إلى أن إدارة المنشأة تقوم باستخدام الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة بهدف الوصول إلى الأرباح المستهدفة كما توصلت الدراسة إلى ضرورة الحد من الحرية المتاحة لمدريين في استخدام الأحكام في اختيار طرق التقرير والتقييم أو الإفصاح عن المعلومات وزيادة شفافية التقرير المالي والإفصاح عن السياسات الخاصة بالإدارة والتي ليا تأثير مباشر عمى قيمة البنود المقرر عنيا في القوائم المالية.

الفصـــــــــــــــــــــــــــــــل

الثاني

تمهيد الفصل الثاني :

كان للتحولات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر والانتقال من المخطط إلى اقتصاد السوق وما واكبها من انفتاح اقتصادي و تحرير التجارة الخارجية ودخول الشركات متعددة الجنسيات السوق الجزائرية لاسيما في قطاع المحروقات، آثار بارزة على مهنة المحاسبة في الجزائر أين عجز المخطط الوطني المحاسبي على مواجهة هذه التحولات، وأصبح تعديل النظام المحاسبي الجزائري ضرورة حتمية وملحة لتكييفه مع متطلبات اقتصاد السوق، وبذلت الجزائر جهودا حثيثة لتعديله من خلال القيام بإصلاحات جذرية، كللت هاته الجهود بصدور النظام المحاسبي المالي الذي أصبح ساري التطبيق إبتداءا من الفاتح من جانفي 2010.

تضمن النظام المحاسبي المالي على إطار تصوري للمحاسبة المالية يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات غير معالجة بموجبه، كما أعطى مفهوما للمحاسبة المالية باعتبارها نظاما للمعلومات، وعرف الأصول والخصوم والنواتج والأعباء وبعض مكوناتها، وحدد المبادئ المحاسبية الواجب احترامها والالتزام بها من طرف كل الكيانات الملزمة بتطبيقه والتي تشكل في مجملها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحظى بصفة القبول الدولية، كما نص على مجموعة من القواعد الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة.

حدد النظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم والإدراج في الحسابات ووضح شروط وقواعد التقييم والإدراج للأصول والخصوم والأعباء والنواتج ومكوناتها، وعالج بعض الحالات الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي، كما احتوى على مدونة حسابات تشكل الهيكل العام للنظام وبين كيفية سير هاته الحسابات والمعالجة المحاسبية لكل عنصر من عناصر الأصول والخصوم والنواتج والأعباء، وحدد أنواع الكشوف المالية ومكوناتا و كيفيات عوضها.

ولذلك سنتطرق الى هذا الفصل حول النظام المحاسبي المالي وفق ثلاثة مباحث الرئيسية وهي:

- **الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي**
- **مدلول النظام المحاسبي المالي**
- **المعالجة الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي**

المبحث الأول : الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

تضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري على إطار تصوري يشكل دليلا لإعداد وعرض المعايير المحاسبية وتأويلها ، واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون هناك بعض المعاملات أو الأحداث الاقتصادية التي يقوم بها الكيان غير معالج بموجبه ، واحتوى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على مفاهيم لكل من المحاسبة المالية، الأصول، الخصوم، النواتج، الأعباء والنتيجة الصافية ومحال تطبيق هذا النظام، ونص على مجموعة المبادئ المحاسبية الواجب احترامها والتي تشكل في مجموعها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحظى بصفة القبول العام، كما حدد مجموعة من القواعد التنظيمية للمحاسبة والتي يجب الالتزام بها ومراعاتها من طرف جميع الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفقا لهذا النظام. (يوسفي، 2011)

المطلب الاول : دوافع التبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر

1- من أجل إطار محاسبي تصوري يستجيب لمتطلبات السوق إن المحاسبة هي تقنية تم بجمع الحسابات وذلك بتسجيلها بشكل يومي، وترجمة الأحداث الاقتصادية فيشكل عددي بصفة دورية، بعد تحليل الحسابات وتبويبها ثم تجميعها في شكل جداول شاملة ليتم استغلالها من طرف المؤسسة والمتعاملين معها من جهة ومصالح الضرائب من جهة أخرى.

لكن متطلبات اقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين والمقرضين على وجه الخصوص، بحيث يهتم المستثمرون بشراء الأسهم والمقرضون بإقراض الأموال، وبالتالي وجود إمكانية لدخولهم في شراكة مع المؤسسة، لذلك ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية ومالية دقيقة وصورة واضحة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبية الدولية.
إن الإطار التصوري ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار جملة من العناصر عند إعداده أو تحديثه، كما هو الشأن بالنسبة للمخطط المحاسبي الجزائري، وأن يتماشى مع متطلبات السوق، وذلك أن تكون التقارير المالية المعدة تتميز بجملة من الخصائص وأن يسمح النظام المحاسبي بعقلانية المعلومات المحاسبية وتوحيد القوائم المالية بشكل يعطي ثقة للمتعاملين مع المؤسسة ويرفع مستوى القابلية للمقارنة بين هذه القوائم ويسمح باتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت الملائم. (بوعلام، 2010)

2- من أجل إطار محاسبي يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية:

إن المخطط المحاسبي الوطني وضع على حسب معايير الاقتصاد المخطط ولتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل والإنتاج وبالتالي وضع لتلبية احتياجات المحاسبة الوطنية، أما بعد التحولات العميقة التي عرفتها الجزائر وذلك بتحولها إلى اقتصاد السوق وتحرير التجارة الخارجية وفتح رأس مال المؤسسات العمومية

أمام الخواص وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر .

فأمام كل هذه التحولات تحتم على الجزائر إصلاح منظومتها التجارية وتكييفها مع البيئة المحاسبية الدولية، سيسمح للمحاسبة في بلادنا بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات.

فالتفتح الاقتصادي يستلزم استعمال معلومات صادقة وموثوقة وموحدة ومعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للشركات المتعددة الحسابات كما يأتي تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي كاستجابة لمتطلبات الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة. (بوعلام، 2010، صفحة 76)

المطلب الثاني :الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

1- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/10/27

اشتمل القانون على سبعة فصول احتوت الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديدة، تناولت لأول مرة كما تضمن هذا القانون تعريفا للمحاسبة يوضح ويعكس ، (La consolidation)موضوع التجميع المحاسبي المقاربة المالية، واعتبر هذا النظام في صلب النصوص بالمحاسبية المالية التي اعتبرت على أنها النظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية عن الوضعية المالية، ممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية كما تضمن القانون كذلك لأول مرة مصطلح الإطار لتصوري للمحاسبة المالية باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل تفسير.

وأحال تحديد هذا الإطار التصوري للتنظيم، كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين الذي نص عليه التنظيم.

أما بالنسبة للكشوف أو القوائم المالية فقد ألزم القانون الكيانات عدا الكيانات الصغيرة بضرورة إعداد سنويا على الأقل كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة إضافة إلى جدول تغير الأموال الخاصة والملحق الذي يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن

الميزانية وحساب النتائج ، وقد نص القانون على ضرورة أن توفر كل هذه القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع السنة المالية السابقة. (بوعلام، 2010، صفحة 77)

وقد تأجل بدأ تطبيق النظام المحاسبي الوطني إلى غاية1 جانفي 2010 بعد أن كان مقررا تطبيقه مع بداية سنة 2009 م دون أي تبرير أو عرض للأسباب والحيثيات التي كانت وراء عملية التأجيل.

كما تضمن هذا القانون كذلك عشر إحالات على نصوص تنظيمية تكون محل نشر في أوقات لاحقة تتعلق بالنقاط الآتية:

-المادة رقم : 05 تعالج المحاسبة المالية المبسطة

-المادة رقم : 07 تناول الإطار التصوري للمحاسبة المالية

-المادة رقم : 08 حول المعايير المحاسبية

-المادة رقم: 09 حول مدونة الحسابات مضمونها وقواعد الحسابات

-المادة رقم : 22 مسك الضبط اليومي

-المادة رقم : 24 حول مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي

-المادة رقم : 25 حول محتوى وطرق إعداد القوائم المالية

-المادة رقم : 30 حول الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية اثني عشر (12)شهرا

-المادة رقم : 36 حول شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة

-المادة رقم : 40 كيفيات أخذ تعبر التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن القوائم المالية.

2- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 المتظمن تطبيق الاحكام القانون 07-11 المتضمن scf

يتضمن هذا المرسوم 44 مادة، نصت المادة الأولى على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد(5-7-8-9-22-25-30-36-40)من قانون 07-11 هذه المواد التي كانت موضوعات إحالات إلى نصوص تنظيمية ماعدا المادة 24 المتعلقة بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي التي كانت محل موضوع مرسوم تنفيذي والذي سيأتي تناوله.

وقد تناول هذا المرسوم كذلك الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات، بداية بالإطار التصوري الذي تم عرضه من خلال أهدافه، كما تناول هذا المرسوم القوائم المالية وتم التركيز على الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات الواردة في هذه القوائم المالية.

وتناول بعض المبادئ المحاسبية مثل :مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الحيطة، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، مبدأ الصورة الصادقة.

كما تضمن هذا المرسوم أيضا تحديدا لمحتوى ومضمون الأصول المحاسبية للكيانات وخصومها وكذلك تحديدا للمنتوجات والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة، وفي الأخير الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة

-الأصول – الخصوم – قواعد التقييم والمحاسبة، معايير ذات صفة خاصة. (بوعلام، 2010، صفحة 78)

ولقد تضمن هذا المرسوم كذلك ستة عشر (16)إحالة على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية

-المادة رقم : 04 حول بعض القضايا المتعلقة بالتنظيم المحاسبي

-المادة رقم : 16 حول تقييم عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتسجيلها

-المادة رقم : 18 حول تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني

-المادة : 25 حول المنتوجات

-المادة : 26 حول الأعباء

-المادة : 30 حول المعايير المحاسبية المنصوص عليها في القانون07

-المادة : 31 حول مدونة الحسابات

-المادة : 33 حول محتوى ونموذج وعرض الميزانية

-المادة : 34 حول محتوى ونموذج وعرض حساب النتائج

-المادة : 35 حول محتوى ونموذج جدول سيولة الخزينة

-المادة : 36 حول محتوى ونموذج جدول تغير الأموال الخاصة

-المادة : 37 حول محتوى ونموذج الملحق

-المادة : 38 حول إقفال السنة المالية في تاريخ آخر غير N/12/31

-المادة : 41 حول الحسابات المدمجة والحسابات المركبة

-المادة : 42 حول أخذ القوائم المالية بعين الاعتبار تغيرات التقدير والطرق المحاسبية

-المادة : 43 حول القوائم المالية الواجب إعدادها من طرف الكيانات الخاضعة للمحاسبة المبسطة.

المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 الذي تحدد شروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة الأنظمة الإعلام الآلي

جاء المرسوم في ست وعشرين (26) مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي وكذا الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية ....لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج.

4-القرار رقم71 المؤرخ في 26 **جويلية** 2008 **الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات**

يهدف هذا القرار إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد الستة عشر السابقة من المرسوم التنفيذي 08-156 المذكور أعلاه والتي كانت موضوع إحالات إلى قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية .

ويعتبر هذا القرار مرجعي من حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية، وجاء هذا القرار في أربعة أبواب تناولت:

- **الباب الأول** :قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات؛
- **الباب الثاني** :عرض القوائم المالية؛
- **الباب الثالث** :مدونة الحسابات وآلية سيرها؛
- **الباب الرابع** :المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

كما تضمن هذا القرار في خاتمته معجما لتسع وتسعون مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية للشرح.

5- القرار رقم 72 **المؤرخ في** 26 **جويلية** 2008 **المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة**

يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية وخلال سنتين ماليتين متتاليتين، مسك محاسبة مالية مبسطة، وقد تضمن هذا القرار هذه الأسقف بالتفصيل كمايلي :

5-1 بالنسبة للنشاط التجاري:

- رقم الأعمال 10 :ملايين دينار، عدد المستخدمين 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل

5-2 بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي:

- رقم الأعمال 6 :ملايين دينار، عدد المستخدمين 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل

5-3 بالنسبة لنشاط الخدمات والنشاطات الأخرى:

- رقم الأعمال 3 :ملايين دينار، عدد المستخدمين9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل

6- التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 **التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي**

بصدور هذه التعليمة المتضمنة الطرق الواجب إتباعها والإجراءات الواجب اتخاذها من اجل الانتقال من

المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، يكون قد تأكد عزم وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة على بدا تطبيق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2010/01/01 تضمنت هذه التعليمة توضيح بعض الخيارات التي تبنتها هيئة التوحيد المجلس الوطني للمحاسبة على اعتبار النظام المحاسبي المالي بشكل تحولا عميقا لما أدخله من تغيرات مهمة جدا على مستوى التعاريف، المفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية الواجب إعدادها من قبل المؤسسات.

كما تضمنت هذه التعليمة المبادئ العامة حول الانتقال بحيث يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حسابات استنادا للنظام المحاسبي المالي، وبالنتيجة يطبق هذا النظام بأثر رجعي بحيث يجب

- إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 متوافقة مع قواعد التنظيم الجديد
- إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009 لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009مع تلك المتعلقة بسنة 2010 والمعدة وفقا لقواعد التنظيم الجديد.
- الإدراج في الملحق الشروحات مفصلة حول أثر الانتقال إلى التنظيم الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض نفقات الخزينة
- الأخذ بالاعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السابق والتي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي.
- استبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة في السابق والتي يقضي النظام المحاسبي التالي بعدم قبول

تسجيله.

- إعادة ترتيب بعض عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية؛
- إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة2009
- استثناء تطبيق قواعد التنظيم الجديد بأثر رجعي؛
- التسجيل المحاسبي للفروقات الناتجة عن إعادة المعالجة في الميزانية الإنتاجية

أرفقت هذه التعليمة بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني من جهة والحسابات التي

تقابلها في النظام المحاسبي المالي الجديد، وذلك بهدف تسهيل عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي المالي . (بوعلام، 2010، صفحة 80)

المطلب الثالث : الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي مفهوما للمحاسبة المالية من خلال ما ورد في المادة 03 من القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي « المحاسبة المالية نظام التنظيم المعلومات المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في تماية السنة المالية » 2، من خلال هذا التعريف يمكن أن نستنتج الخصائص التالية للمحاسبة المالية:

- المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية؛
- مدخلات النظام هي معطيات قاعدية قابلة للقياس النقدي؛
- مخرجات النظام تمثل كشوف تعكس بصدق المركز المالي للكيان؛
- هدف النظام قياس أداء ونجاعة الكيان (جدول حسابات النتائج)، ووضعية الحزينة (جدول التدفقات النقدية)؛
- يتم إعداد الكشوف المالية في نهاية السنة المحاسبية.

الأصول

الأصول هي الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، فشرط إدراج الأصل هو التسيير والقدرة على تحقيق منافع اقتصادية للكيان، ومن خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة أن الأصول التي يستأجرها الكيان هدف ما تعتبر ضمن عناصر الأصول وتدرج في الميزانية وتنقسم الأصول إلى :

أصول غير جارية؛ أصول جارية.

وميزت المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بين الأصول الجارية وغير الجارية بقولها « تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية، وأما الأصول التي ليس لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها فإنها تشكل أصول جارية » وتحتوي الأصول غير الجارية على مايلي :

- الأصول الموجهة للإستعمال المستمر لتغطية احتياجات الكيان ، مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية؛

– الأصول التي تتم حيازتهما لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال إثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال.

أما الأصول الجارية فتحتوي على مايلي:

– الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو إستهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية؛

– الأصول التي يتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات القصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال إثني عشر شهر؛

– السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.

الخصوم

الخصوم هي الالتزامات الراهنة للكيان الناجمة عن أحداث اقتصادية ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، إذا فالخصوم تشمل الالتزامات الحالية التي تقع على عاتق الكيان والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية والتي يتم الوفاء بما مقابل نقصان في الموارد التي من المنتظر أن تحقق للكيان منافع اقتصادية ، وتنقسم الخصوم إلى:

خصوم غير جارية؛ خصوم جارية.

فرق المشرع الجزائري بين الخصوم الجارية وغير الجارية من خلال ما جاء في الفقرة الثانية من المادة

22من المرسوم التنفيذي 08-156 بقوله « تصنف الخصوم خصوما جارية عندما:

– يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية؛

– يجب تسديدها خلال الإثني عشرة شهر الموالية لتاريخ الإقفال. وتصنف باقي الخصوم خصوما غير جارية »

النواتج (الإيرادات)

تتمثل نواتج السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو

زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم نتيجة نشاط الكيان، كما تشمل استعادة خسائر القيمة والاحتياطات، إذا النواتج هي منافع اقتصادية أو مداخيل حققها الكيان نتيجة نشاطه خلال الدورة المحاسبية وتظهر في شكل زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم.

الأعباء

تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج

أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور أو إرتفاع خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو ا لاحتياطات و خسائر القيمة، أي أن الأعباء تمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية

ومن خلال ما سبق يمكن أن نستنتج :

- الزيادة في الأصول أو النقصان في الخصوم ⟸ نواتج أو إيرادات.
- النقصان في الأصول أو الزيادة في الخصوم⟸ أعباء.

النتيجة الصافية

تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء لتلك السنة ويكون هذا

الفارق مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو النواتج، وتكون النتيجة الصافية ربحا عندما

يكون هناك فائض في النواتج مقارنة بالأعباء وخسارة في الحالة العكسية.

النتيجة الصافية = النواتج – الأعباء.

النواتج > الأعباء النتيجة الصافية ربح. النواتج < الأعباء النتيجة الصافية خسارة. (يوسفي، 2011، صفحة 54)

المبحث الثاني : مدلول النظام المحاسبي المالي

إن الاختلاف الأساسي بين النظام المحاسبي المالي والمخطط الوطني للمحاسبة ليس في تقنيات المحاسبة ولكنه يكمن في القواعد المحاسبية المعتمدة وتقييم وتقدير الأصول والخصوم والإيرادات والنفقات، كما يعالج النظام المحاسبي المالي بعض العمليات التي لم يتطرق إليها المخطط المحاسبية كالإيجار التمويلي، عقود طويلة المدى، إعانات الدولة، الضرائب المؤجلة.

المطلب الاول : تعريف النظام المحاسبي المالي الجزائري

شرعت الجزائر كباقي الدول في عملية إصلاح نظامها المحاسبي بدايته من التسعينات الممارسات المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، وذلك بتبني معايير محاسبية جديدة تتماشى مع المعايير الدولية ،لأن المخطط المحاسبي أصبح في ، "SCF"فقامت بوضع العديد من القوانين من ضمنها قانون النظام المحاسبي المالي ظل التوجهات الجديدة لا يستجيب لمتطلبات المستثمرين وهذا لأسباب خارجية كعدم إشراف الاقتصاد العالمي بالحدود الجمركية، اشتراط الأسواق الدولية للامتثال للمعايير المحاسبية الجبائية بالدرجة الأولى، سيطرة النظرة القانونية على النظرة الاقتصادي، فأصبح هذا المخطط لا يتماشى مع التوجه الاقتصادي الجديد. (زهراوي، 2020)

استخدمت الجزائر منذ سنة 1975 مخطط محاسبي وطني بناء على توجيهاتها الاشتراكية آنذاك، وذلك لتنظيمالمحاسبة. حيث تم تصميمه استنادا لخلفية جبائيه، وذلك باعتبار المحاسبة وسيلة لتحديد الوعاء الضريبة للمؤسسات الخاضعة للضريبة. لكن نتيجة للتطورات التي شهدها العالم والمتمثلة في اعتماد معايير المحاسبة الدولية، تم استحداث نظام محاسبي مالي جديد، والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2010. وهذا محاولة للدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة الدولية (رضوان، 2013)، ووجود هذا النظام من أجل تحقيق عدة أهداف أهمها: – إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها النظام القديم:

تقريب الممارسات المحاسبة مع ممارسات الدولية .

تقديم معلومات من طرف المؤسسات ذات نوعية وأكثر شفافية، – تقييم عناصر الميزانية وفقا لمبدأ الصورة الوفية والعادلة. (زهراوي، 2020)

لقد أصدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم07/11

المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والذي يضمن الإطار التصوري للمحاسبة، الذي يعد دليل لإعداد المعايير

المحاسبية وتأويلها وآجال تحديد هذا الإطار. كما أدخل هذا الإطار مبدأ المحاسبة المبسطة على

الكيانات التي لا يتحدد رقم أعمالها.

كما عرف القانون رقم 7–11 في مادة 3 النظام المحاسبي المالي بأنه " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات لقاعدية عددية، وتصنيفها وتقييمها، وتسجيلها وعرض

الكشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية والممتلكات الكيان، ونجاعته (أداءه) ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية "

من تعريف السابق نستخلص مجموعة من خصائص المحاسبة المالية التالية :

النظام لتنظيم المعلومة المالية

كشوف تعكس بصدق الوضعية المالية

معلومات يمكن قياسها عدديا (رقميا) تتكون من معطيات عددية قابلة للقياس النقدي

تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفق (معايير الدولية)

قياس أداء الشركة من خلال جدول حسابات النتائج أو قائمة الدخل

قياس وضعية الخزينة (جدول تدفق النقدي) أو قدرة الشركة على توليد النقدية وما يماثلها

يتم إعدادها (الكشوفات المالية) في نهاية السنة (في نهاية فترة المحاسبية _ مبدأ الدورية). (حمزة، 2018)

المطلب الثاني : مميزات النظام المحاسبي المالي واهدافه

اولا : مميزات النظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بالمميزات التالية :

– وجود إطار تصوري للمحاسبة يحدد بطريقة واضحة الاتفاقات والمبادئ الأساسية للمحاسبة ويحدد الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والتكاليف والمنتجات

– توضيح قواعد تقييم وحوسبة كل العمليات بما فيها تلك التي لم ينص المخطط الوطني للمحاسبة بشأنها على المعالجة المحاسبية :مثل القرض الايجاري، الامتيازات

– وصف محتوى كل واحدة من الوضعيات المالية التي ينبغي أن تقدمها للمؤسسات وتقديمها طبقا لذلك المقترح وفق المعايير الدولية .

– الإجبار على تقديم الحسابات الموحدة والحسابات المشتركة بالنسبة للمؤسسات التابعة لنفس سلطة القرار

-التكفل بالقواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة ، خاصة فيما يتعلق بمسك المحاسبة بواسطة أجهزة الإعلام الآلي

- وضع نظام محاسبة مبسط ، يرتكز على محاسبة خزينة بالنسبة للمؤسسات المصغرة والتجار الصغار

- توسيع مجال التطبيق ، مقارنة بالمخطط الوطني للمحاسبة الذي سيسمح من الآن فصاعدا، بتغطية كل المؤسسات التي ستنتج حسابات مهما كان قطاع نشاطها وحجمها . (مايده، 2017)

ثانيا : الاهداف النظام المحاسبي المالي

من بين الأهداف المنتظر تحقيقها بعد تطبيق

- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات وأدائها المالي ومدى احترامها لتنظيمها وطبيعة نشاطها وأحجامها

- السماح بإجراء مقارنة للقوائم المالية للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات سواء على المستوى الوطني أو الدولي

- المساهمة في التنمية وزيادة مردودية المؤسسات من خلال تقديم أفضل الميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي توفر جودة وفعالية تسييرها

- نشر معلومات وافية صحيحة وموثوقة تسمح لمستعملي هذه المعلومات بمتابعة وضعية المؤسسات وبالتالي تساعد على فهم أفضل لهذه المعلومات وبالتالي تسهيل اتخاذ القرارات

- المساهمة في خلق قاعدة إحصائية على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات صادقة وموثوقة ثم جمعها بشفافية من مجموع المؤسسات؛

-العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات ، (حوكمة الشركات)

- إن تسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسات بطريقة شفافة يسهل عمل إدارة الضرائب في تحصيل مستحقاتها ضرائب على الأرباح

- ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات بالاعتماد على قواعد محاسبية متشابهة دوليا وهو ما يؤدي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر؛

- ستستفيد الشركات متعددة الجنسيات من هذا النظام للقيام بممارستها المحاسبية في مختلف الدول على اعتبار أن scf في الواقع إلى تبني للمعايير المحاسبية المطبقة على المستوى الدولي. (زغيب، 2012)

المطلب الثالث: التغيرات الواردة في النظام المحاسبي المالي

إن الاختلاف الأساسي بين النظام المحاسبي المالي والمخطط الوطني للمحاسبة ليس في تقنيات المحاسبة ولكنه يكمن في القواعد المحاسبية المعتمدة وتقييم وتقدير الأصول والخصوم والإيرادات والنفقات، كما يعالج النظام المحاسبي المالي بعض العمليات التي لم يتطرق إليها المخطط المحاسبي كالإيجار التمويلي، عقود طويلة المدى، إعانات الدولة، الضرائب المؤجلة .

جاء النظام المحاسبي المالي ولم يرافق بمجموعة من التدابير والإصلاحات في النظام الجبائي، على اعتبار أن تحديد النتيجة الجبائية يرتكز بالأساس على النتيجة المحاسبية. وأي تغير في القواعد المحاسبية يترتب عليه بالضرورة تعديلات في النتيجة الجبائية، مما يفرض على الإدارة الجبائية حصر هذه الاختلافات التغيرات المستخدمة في النظام المحاسبي المالي.

اولا : التغيرات الواردة في الميزانية

أصبحت الميزانية ترتكز على الجوهر الاقتصادي أكثر من الاعتماد على المظهر القانوني، إذ شهد جانب:

- تسجل ممتلكات المؤسسة بناء على معيار مراقبة الأصل وليس معيار الملكية القانونية
- تعتبر المصاريف الأولية ابتداء من سريان النظام المحاسبي المالي أعباء قابلة للخصم وليست تثبيتات .
- تصنف نفقات التنمية ضمن التثبيتات المعنوية وتمتلك إذا توفرت عدة شروط:

1-و للمؤسسة الحق في اختيار في اعتبار بعض القيم المنخفضة على أنها تثبيتات تمتلك أو أعباء تخصم فورا بمجرد تحملها،

2-إدراج القمة العادلة كطريقة للتقييم، كما يتم إعادة تقييم العناصر المقيمة بالقيمة العادلة كل سنة حسب القيمة السوقية والتي قد ينتج عنها فائض قيمة و عند تقدير تكلفة اقتناء التثبيتات، يتم إدماج تقدير مسبق لتكاليف التفكيك أو تحديد تكلفة الموقع في التكلفة الإجمالية.

3-الاقتناء التثبيت يشترط وجود نص يوضح ذلك، أي تحميل تكاليف لم تتحملها المؤسسة بعد. وقتلك ضمن التثبيتات قبل أن يتم إنفاقها بعد عدة سنوات.

وتعالج مكونات الأصول محاسبيا كما لو كانت منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة حسب النظام المحاسبي المالي فإن طرق الإهتلاك تعكس استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدركها الأصل وتشمل الطريقة الخطية الطريقة المتناقصة وطريقة وحدات الإنتاج.

تستخدم النظام الجديد الضرائب المؤجلة كمفهوم جديد مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، وتسعى إلى تصحيح الاختلافات الموجودة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، وهي عبارة عن مبلغ الضريبة على الأرباح القابل للدفع أو التحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية ونجد نوعين: ضرائب مؤجلة على الأصول وضرائب مؤجلة على الخصوم

ثانيا: التغيرات الواردة في حساب النتائج

يحمل جدول حساب النتائج على الأعباء والنتائج المحققة خلال السنة المالية، ونحن في الجدول عدة تغيرات ندرجها في النقاط التالية:

حسب النظام المحاسبي المالي يمكن للمؤسسة في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية تشكيل مؤونات المواجهة الالتزامات بخصوص المعايير وتكميلات التقاعد، وتغيير هذه المكونات إجبارية وهي غير واضحة بالنسبة للمؤسسات الجزائرية من حيث كيفية تشكيلها

- عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من القيمة المحاسبية للأصل فإنه يثبت خسارة في القيمة بإدراج عبء في الحسابات، والجديد هنا هو اعتماد خسارة القيمة بالنسبة للتثبيتات العينية والمعنوية
- مند صدور النظام المحاسبي المالي أصبحت الضريبة على الأرباح نعالج محاسبيا على أنها عبء وتسجل في المجموعة السادسة. ولكن الغموض هو مال هذه التكلفة من حيث قابلية خصمها من عدمها. باعتبارها مقيدة في حسابات الاعتماد مع العلم أن الضريبة على الأرباح غير قابلة للخصم جبائيا. (زهراوي، 2020)

المبحث الثالث : المعالجة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

إن تقيم أصول وخصوم الضرائب المؤجلة يجب أن يأخذ في الحسابان معدل الضريبة الواجب تطبيقه عند استرداد أو تسوية القيمة المحاسبية للأصول والخصوم، وكذا الأساس الجبائي وغيرها من العوامل التي تؤثر على قيمة الضرائب المؤجلة، كما أن تسجيل الضرائب المؤجلة قد يكون إما في الأموال الخاصة أو في النتيجة وهذا حسب تغير نشاط المؤسسة .

المطلب الأول: تقييم ضريبة المؤجلة

تقيم أصول وخصوم الضرائب المستحقة وكذا أصول وخصوم الضرائب المؤجلة كما يلي

- ✓ تقيّم خصوم الضرائب المستحقة للفترة والفترات السابقة بالمبلغ الذي يجب أن يدفع لإدارة الضرائب باستعمال معدل الضرائب المطبق أو الذي سيطبق في تاريخ الإقفال .

- ✓ تقيّم أصول الضرائب المستحقة للفترة وال السابقة بالمبلغ الذي سيسترد من إدارة الضرائب باستعمال معدل الضرائب المطبق أو الذي سيطبق في تاريخ الإقفال.
- ✓ تقيّم أصول وخصوم الضرائب المؤجلة باستعمال معدل الضريبة الذي ينتظر تطبيقه في الفترات التي تتحقق فيها الأصول أو تساوي فيها الخصوم على أساس معدل الضريبة(التنظيمات الجبائية)التي ستطبق في نهاية إقفال السنة.
- ✓ بصفة عامة، تقيّم أصول وخصوم الضرائب المستحقة والمؤجلة باستعمال معدل الضرائب والتنظيمات الجبائية المحددة من طرف الدولة، ولكن في بعض التشريعات الجبائية تعلن الدولة على معدل الضرائب ويكون له أثر على التطبيق الفعلي الذي يمكن أن يتبع الإعلان بعد عدة شهور، ضمن هذه الشروط تقيّم أصول وخصوم الضرائب باستعمال معدل الضرائب والتنظيمات الجبائية المُعلنة.
- ✓ عندما يختلف معدل الضرائب المطبق على مختلف مستويات النتيجة الخاضعة للضريبة، تقيّم أصول وخصوم الضرائب المؤجلة باستخدام متوسط المعدل المنتظر تطبيقه في الربح الخاضع للضريبة العجزالضريبي للفترات التي يُنتظر أن تنعكس فيها الفروقات المؤقتة.
- ✓ في بعض التشريعات الطريقة التي يسترد (يسوي فيها الكيان القيمة المحاسبية لهذه الأصول و الخصوم) ،يمكن أن تؤثر على واحدة من العناصر التالية:

– معدل الضريبة المطبق عند استرداد(تسوية)القيمة المحاسبية للأصول (الخصوم)

– الأساس الجبائي للأصول(الخصوم) .

في مثل هذه الحالات، تقيّم المؤسسة أصول وخصوم الضرائب المؤجلة باستعمال معدل الضريبة والأساس الجبائي المنسجم مع الأسلوب المنتظر للاسترداد أو التسوية.

- ✓ لا يجب أن تحيّن أصول وخصوم الضرائب المؤجلة، لأن التحديد الموثوق لأصول وخصوم الضرائب المؤجلة على أساس محيّن يفرض إعداد مخطط مفصل لتاريخ كل فرق مؤقت سينعكس، في كثير من الحالات هذا المخطط هو مستحيل أو معقد جدا عند إعداده، وبالتالي من غير المناسب فرض التحديث الخاص بأصول وخصوم الضرائب المؤجلة. (المهري، 2013)

المطلب الثاني: تسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة

تناول النظام المحاسبي المالي مختلف التعاريف والمفاهيم الأساسية المتعلقة بالضرائب المؤجلة وكيفية استعمالها ومجال تطبيقها، وكذا التسجيل المحاسبي لأصول وخصوم الضرائب المؤجلة.

أولا: تسجيل المحاسبي الضرائب المؤجلة للأصول :

يسجل مبلغ الضرائب المؤجلة أصول في الجانب المدين من حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول " في مقابل الجانب الدائن لحساب" 692 الضرائب المؤجلة أصول "بقيمة الضريبة على النتيجة المسترجعة خلال السنوات المستقبلية، وسيتم تخفيض هذه الضريبة من الضريبة المستحقة.
كحالة النفقة المسجلة في سنة وغير قابلة للخصم جبائيا إلا خلال السنوات المستقبلية كمؤونة العطلة المدفوعة.

الشكل رقم (01) : التسجيل المحاسبي الضريبة المؤجلة الأصول

		N/12/31		
133		ح/ الضريبة المؤجلة للأصول	*******	
	692	ح/فرض ضريبة المؤجلة الأصول		*******
		الإثبات الضريبة المؤجلة الأصول		

من الإعداد الطالب

ثانيا: تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة للخصوم

ويكون التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم حسب النظام المحاسبي المالي في الجانب الدائن ح/134 ضرائب المؤجلة للخصوم كخصم إلى ح/693 فرض ضريبة المؤجلة للخصوم كعبء أو إلى

حساب الأموال الخاصة المعني حسب الحالة ، بالاستناد إلى مبالغ الضرائب المطلوب دفعها خلال الدورات اللاحقة، وفي نهاية كل سنة مالية يتم إعادة تقويم الضرائب المؤجلة خصوم، عند إنجاز الأصيل أو تسوية الخصم الذي تنسب إليه فروق الزمنية مقابل الحسابات نفسها بعكسه ويكون القيد كمايلي :

الشكل رقم (02) : التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة الخصوم

		N/12/31		
693		ح/فرض الضريبة المؤجلة الخصوم	********	
	134	ح/ الضريبة المؤجلة الخصوم		******
		الإثبات الضريبة المؤجل الخصوم		

من الإعداد الطالب

ثالثا: حالات عملية للأسباب تطبيق الضرائب المؤجلة

هناك عدة اسباب ودوافع تؤدي إلى ظهور الضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية والتي يجب معالجتها وتسجيلها محاسبيا في دفاتر المؤسسة والتي من شأنها أن تعطي الوضعية المالية الصادقة للمؤسسة ومن بين هذه دوافع :

1. الضريبة المؤجلة عن الإهتلاكات:

تتشكل الضرائب المؤجلة في هذه الحالة لعدة اسباب قد تكون بسبب اختلاف العمر الإنتاجي المحاسبي للأصل مع مدة الامتلاك الجبائية أو الاختلاف في طريقة الاهتلاك بين ما يسمح به النظام المحاسبي المالي وما يسمح به النظام الجبائي، وهو ما ينتج عنه في الاخير ضرائب مؤجلة.

2. الضريبة المؤجلة عن الفوائد المستحقة الدفع والفوائد المنتظرة التحصيل:

من بين اسباب ظهور الضريبة المؤجلة الفوائد المستحقة والفوائد المنتظرة التحصيل المرتبطة بعدة دورات، هذا الارتباط بعدة دورات ينتج عنه في الاخير ضرائب مؤجلة.

3. الضريبة المؤجلة عن اعانات الاستغلال:

إعانات الاستغلال عبارة عن مبالغ ممنوحة من الطرف الدولة الجماعات المحلية، لتعويض فقدان أحد إيرادات الاستغلال او تغطية بعض تكاليف الاستغلال التي من شأنها أضعاف المؤسسة بشكل كبير وتهدد استمراريتها، حيث تعتبر إعانات الاستغلال إعانات لا تدوم أكثر من دورة محاسبية واحدة عكس إعانات الاستثمار والتجهيز، كما انه لا يتم ادخال اعانات الاستغلال ضمن النتيجة الجبائية إلا في سنة تحصيلها فعلا.

4. الضريبة المؤجلة عن فارق إعادة التقييم:

ينص النظام الضريبي الجزائري على وجوب تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم الأصول الثابتة عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس سنوات.

5. الضريبة المؤجلة عن الإحالة عن التقاعد:

ينتج هذا النوع من خلال الاعتراف ببعض المصاريف لغايات المحاسبة المالية وتخفيضها من ارباح الدورة الجارية، وتأجيل الاعتراف بما لغايات ضريبية للفترات القادمة

6. الضريبة المؤجلة عن الخسائر الجبائية قابلة للترحيل

يمكن للمؤسسة أن تحقق عجزا في نتيجة السنة المالية الحالية، في هذه الحالة يمكن للمؤسسة اقتطاع هذا العجز من نتيجة السنة الموالية، وان لم تغطي نتيجة السنة المالية هذا العجز يمكن ترحيله إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تحقيق العجز.

7. الضريبة مؤجلة عن العطل المدفوعة الأجر:

يحق لجميع الموظفين الحصول على إجازة مدفوعة الأجر بمجرد عملهم لمدة لا تقل عن فترة خلال السنة المرجعية. بالنسبة للمؤسسة، يفرض هذا الحق في الإجازة المدفوعة التزاما ماليا يجب أن يسجل في الدفاتر المحاسبية و يتم الاعتراف بالإجازات المدفوعة ماليا عند الدفع الفعلي، أي هي عبارة عن اعباء يعترف بما في الدورة الحالية وتتحقق فعلا في الدورة اللاحقة، وهذا مايجعل ادارة الضرائب لا تعترف بهذه الأعباء الا في الدورة التي تقتطع فعلا وهو ما ينتج عنه ضريبة مؤجلة. (عادل، 2021)

خلاصة الفصل :

نستخلص من هذا الفصل ان النظام النظام المحاسبي المالي الجزائري على اعتبار أنه يجيب عل احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية من خلال وظيفة القياس ووظيفة إيصال المعلومات المحاسبية والمالية، فعملية حصر وتصنيف وتسجيل الأحداث الاقتصادية والمالية يجب أن تتم على أساس المبادئ المحاسبية لضمان التجانس في إعداد وتقديم المعلومات سواءا بالنسبة للمؤسسة لتمكينها من القيام بعملية المقارنة الدورية من سنة إلى أخرى أو لمجموع المؤسسات هدف ضمان صحة المقارنة فيما بينها كم انه يهتم بالضريبة المؤجلة ويعالجها بصورة اوضح وفق المبادئ و الاسس و القوانين التنظيمية و المراسيم بروز النظام المالي و ذات مصداقية ، من خلال تطورات والتغيرات التي اعتمدها هذا النظام .

نتيجة للتحولات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر، بالتحول من نظام الاقتصاد المخطط إلى نظام اقتصاد السوق، أصبح المخطط لمحاسبي الوطني لا يساير هذه التحولات ولا يستجيب لمتطلباتها بالشكل اللازم، ذلك أنه أعد أساسا للعمل في فترة التخطيط الاقتصادي، وتوجه المعلومة المحاسبية الصادرة وفقه عن المؤسساتنحو الدولة وهيآتها المختلفة في المقام الأول، بما يسمح بتحديد نتيجة النشاط وبالتالي حساب الضريبة الواقعة على عاتق هذه المؤسسات، بالإضافة إلى تحديد بعض المؤشرات الأخرى التي تستعمل لأغراض التخطيط الاقتصادي.

الفـــ

صـــــــــــــــــــــــــــــــــــــل

الثـــالث

تمهيد الفصل :

تزخر الجزائر بموارد هامة للكهرباء والغاز من اجل دفع الآلية الصناعية أي التمكن من رفع التحدي في وجه التطور الاقتصادي في الجزائر وهذا يظهر الدور الذي تلعبه شركة سونلغاز في الإستراتيجية التطورية عن طريق إنتاج الطاقة الكهربائية ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز وهذه السلسلة الطاقوية تؤدي إلى استثمارات معتبرة نتيجة الأهمية موضوع هذه الدراسة واتساعها، وبعد الانتهاء من الجانب النظري لها، كان لابد من ربط هذا الجانب الجانب النظري بجانب تطبيقاتها العملية (الجانب الميداني) وذلك بهدف التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للبحث، والتي تشير إلى دور الذي تلعبه الضريبة المؤجلة بالاستعانة إلى النظام المحاسبي المالي الجزائري ، من أجل التعمق أكثر في الدراسة وذلك بعد تربص نؤكد من خلاله أو ننفي ما تم التوصل إلية، وقع اختيارنا على شركة توزيع الكهرباء والغاز وسط. ومن خلال هذا الفصل سنحاول تسليط الضوء على معالجة الضريبة المؤجلة إثر اعتمادها للنظام المحاسبي المالي الجزائري.

لقد قمنا بتقسيم فصلنا هذا إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة سونلغاز
- المبحث الثاني : مدخل المؤسسة كهرباء و الغاز

المبحث الأول : عموميات حول مؤسسة سونلغاز

تم في سنة 1947 إنشاء المؤسسة العمومية "كهرباء وغاز الجزائر" المعروفة اختصارا بالحروف الرامزة EGA، التي أسند إليها احتكار إنتاج الكهرباء ونقله وتوزيعها وكذلك توزيع الغاز. وتضم EGAالمؤسسات السابقة للإنتاج والتوزيع، وهي تنتمي إلى قانون أساسي خاص منها لوبون ((LEBONوشركائه) SAEالشركة الجزائرية للكهرباء والغاز) ثم وقعت تحت مفعول قانون التأميم الذي أصدرته الدولة الفرنسية في سنة 1966 أعلن عن أول عملية تأميم خصت المؤسسات الاقتصادية و قطاع البنوك تم انتهت في سنه 1741 بتأميم الكلي لقطاع النفط وكان لتاريخ 24 فيفري أهم تاريخ حيث تم تأميم كل أنابيب و المتعلقات الشركة الخاصة بالغاز الطبيعي وتتمثل أعمال الشركة في عمليتي توزيع الكهرباء والغاز، فهي عبارة عن مؤسسة اقتصادية تجارية تقوم بعمليتي البيع والشراء ، وهي مطالبة في إطار في برامجها التنموية بإنجاز برامجها القصيرة والطويلة المدى بغية التكفل بتموين السوق الوطنية بهذا المنتوج.

المطلب الأول: نشأة مؤسسة الكهرباء و الغاز

لقد بدأت الإضاءة في الجزائر منذ 1929 والتي جسدت الشبكة الكهربائية بين سنة 1927 و1929 مجموع قدره 6000 كلم، وهذا الخط بين المتوسط العالي، والمنخفض و لهذا اعتبرت سونلغاز عاملا تاريخيا في مجال تمويل الطاقة الكهربائية والغازية في الجزائر. وتتمثل مهامها في الإنتاج والنقل والتوزيع عبر قنوات، وقوانينها الجديدة أيضا أعطت لها إمكانية توسيع نشاطها نحو مجالات أخرى للنهوض بقطاع الطاقة مقدمة لفائدة المؤسسة في محال تجارة الكهرباء والغاز إلى الخارج.

المطلب الثاني: مراحل تطور شركة سونلغاز:

مرت شركة سونلغاز بمراحل عديدة تمثلت فيما يلي:

1) سنة 1947: تم إنشاء كهرباء و غاز الجزائر (EGA) رقم سنة 1947: تم إنشاء كهرباء و غاز الجزائر (EGA) رقم 471002 في1947/06/05 وهي مكلفة بإنتاج الكهرباء و الغاز.

- EGA: وهي عبارة عن مجمع لأقدم شركات إنتاج وتوزيع الكهرباء ذات الطابع الخاص التي سقطت تحت قانون التأميم في سنة 1946 الصادر على السلطة الفرنسية. – التطورات التي حدثت بعد سنة 1962
- EGA: تبنتها السلطات الجزائرية بعد الاستقلال في بضع سنوات فضلا عن جهود تكوينية للموارد البشرية الجزائرية التي تضمن تسيير هذه المؤسسة.

2) سنة 1969: إنشاء المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز بمرسوم رقم 59 / 69الصادر عن الجريدة الرسمية في أول أوت 1969، تحول اسم EGA إلى سونلغاز التي أصبحت شركة وطنية للكهرباء والغاز وفي هذا الوقت كانت الشركة من الحجم الكبير أين تجاوز عدد عمالها 6000 موظف، وقد حدد المرسوم مهمة رئيسية لها تتمثل في الاندماج بطريقة منسجمة في سياسة الطاقة الداخلية للبلاد.

إن احتكار ونقل وتوزيع واستراد وتصدير الطاقة الكهربائية المخصصة لسونلغاز قد عزز من مكانة الشركة ، كما أنها وجدت نفسها قد اسند إليها تسويق الغاز الطبيعي داخل الوطن وهذا لجميع أصناف الزبائن (صناعيون، محطات تولىد الطاقة الكهربائية، زبائن المنزل).

3) سنة 1975: في هذه المرحلة تم الفصل بين النشاطات الميدانية والنشاطات القاعدية وكذا إنشاء وحدات كهرباء وترتيب.

4) سنة 1983: إعادة هيكلة سونلغاز والتي جاء معها ستة مؤسسات حيث أصبحت شركة سونلغاز في هذه السنة. ذات خدمات عمومية وتسيير وتسويق المؤسسة وبذلك تكتسب خمسة فروع الأعمال وهي:

- كهرىف (KAHRIF): الأشغال الكهربائية.
- كـهركىب (KAHRKIB): تركيب البنى التحتية و الإنشاءات الكهربائية.
- كنا غاز (KANAGAZ): أشغال الهندسة المدنية.
- AMC: صناعة العدادات و مختلف التجهيزات المستعملة في المراقبة.

5) نظام أساسي جديد لسونلغاز سنة 1991: لقد أصبحت مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري EPIC في قرار تنفيذي رقم 91 /975 المؤرخ في 1991/12/14

وقد فرض هذا النظام الطابع الجديد التسيير الاقتصادي والأخذ بعين الاعتبار كيفية تسويق المنتجات.

6) سنة 1995: أصبحت في سنة 1995 هيئة عمومية ذات طابع صناعي وتحاري بمرسوم280/95 **اليوم 199/09/07** سونلغاز على رأس نحد مجلس التوجيه الرقابي (COS).

7) سنة 2002: تحولت سونلغاز إلى مؤسسة ذات أسهم، هذا التحول أعطى سونلغاز التوزيع في مبادئ أخرى في قطاع الطاقة، كذلك التدخل في هذا الميدان خارج حدود الجزائر، وباعتبارها مؤسسة ذات أسهم فعليها اكتساب محفظة الأسهم وقيم منقولة أخرى مع إمكانية مشاركتها في مساهماتها في شركات أخرى.

8) سنة 2004: أصبحت سونلغاز عبارة عن مجمع (HOLDING) خلال السنوات

2004/2006 أين أصبحت" سونلغاز" مجمع أو مجموعة مؤسسات تم إعادة هيكلة الفروع المكلفة بالنشاطات الرئيسية بها.

- سونلغاز إنتاج كهرباء (SPE)
- مسير شبكة النقل الكهربائي (SDC).
- مسير شبكة نقل الغاز (GRTG).

9) سنة 2006: تم هيكلة وظيفة التوزيع وقسمت إلى أربعة فروع وهي:

- سونلغاز للتوزيع: الجزائر العاصمة (SPA).
- سونلغاز للتوزيع: الجهة الوسطى (SDC).
- سونلغاز للتوزيع: الجهة الشرقية (SDE).
- سونلغاز للتوزيع: الجهة الغربية (SDO).

المبحث الثاني : مدخل المؤسسة الكهرباء و الغاز – اولادجلال

تعرف المؤسسة الكهرباء و الغاز قسم توزيع فرع اولادجلال بمجهوداتها مسخرة في اطار تقديم جميع الخدمات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي و الاجتماعي ، فهناك إنقطاعات متكررة للكهرباء وهذا ما يؤثر على صورتها بالسلب، حيث يؤدي بالزبائن إلى تقديم الشاوي جراء تدني مستوى الخدمة المقدمة من طرف مديرية سونلغاز لتوزيع الكهرباء والغاز .

نستنتج أن فرع سونلغاز باعتبارها مؤسسة إقتصادية تواجه مشاكل في قطاعها مما يؤدي إلى خلق صورة سيئة عنها وتتمثل هذه المشاكل في االنقطاع المتكرر للكهرباء.

المطلب الأول : تعريف المؤسسة

شركة توزيع الكهرباء والغاز اولادجلال مكلفة وفي نطاق اختصاصاتها بتوزيع الطاقة الكهربائية والغاز وكذلك تلبية حاجيات الزبائن من حيث التكلفة وجودة الخدمات. المطلب الأول : تقديم شركة توزيع الكهرباء والغاز اولادجلال من وظائف شركة سونلغاز وتوزيع الكهرباء والغاز وموقع دراستنا تتمحور في شركة توزيع الكهرباء والغاز في الجنوب منها ولاية اولادجلال وسنقوم بتعريفها وتقديمها. يمكن التعريف بهذه الشركة من خلال الاختصاصات التي تقوم بها ونذكر من بينها ما يلي:

- ضمان نوعية واستمرارية الخدمة.
- استغلال وصيانة شبكة توزيع الكهرباء والغاز.
- تطوير شبكات الكهرباء والغاز التي تمكن من تزويد زبائن جدد.
- ضمان أمن وفعالية هذه الشبكات.

- ضمان التوازن بين الطلب والعرض في مجال الطاقة.
- تسويق الكهرباء والغاز.

إن شركة توزيع الكهرباء والغاز اولاد جلال مكونة ومقسمة إلى عدة أقسام ومستويات مختلفة وفق الشكل الذي يتم توضيحه لاحقا.

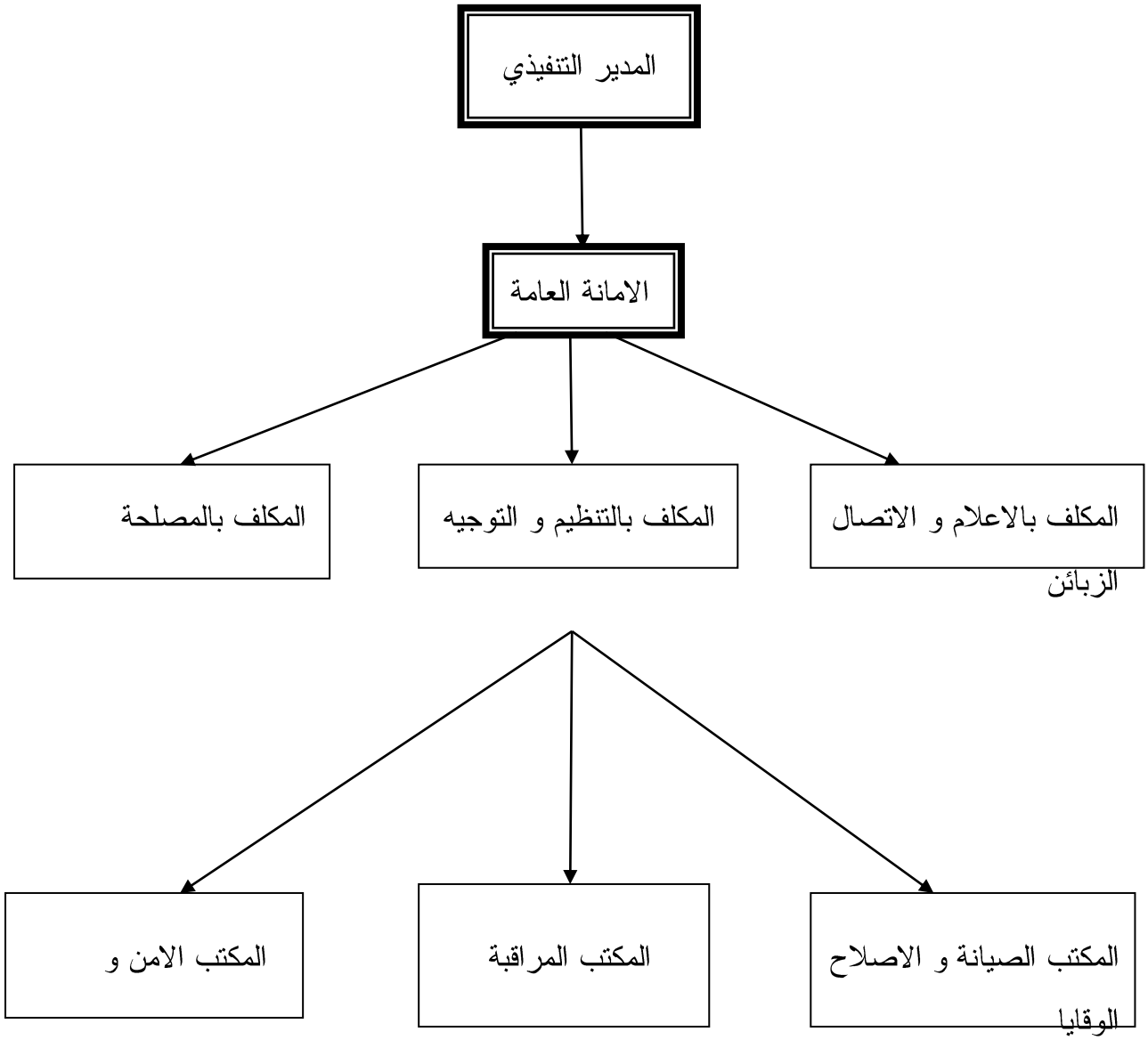
لقد تم إنشاء شركة توزيع الكهرباء والغاز بالوسط بعد وضع التطبيق وضعيات قانون رقم01/02 المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز بواسطة القنوات المختلفة.

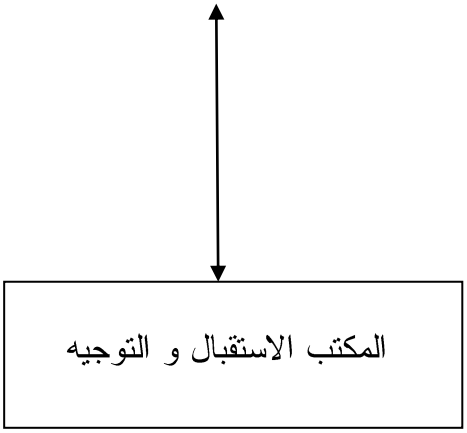
إن التحولات التي جاء بها القانون السالف الذكر مكنت من تحويل شركة سونلغاز إلى مجمع يتكون من عدة شركات من بينها مديرية التوزيع اولادجلال وهذه الأخيرة تتكون من عدة أقسام ومصالح.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمهام والاقسام المؤسسة

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة من بين العوامل التي تؤدي لإبراز طريقة نشاطها، فانتظام الوظائف وترابطها يؤدي بالضرورة إلى مسايرة المحيط الذي تعيش فيه، حيث تسعى مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز إلى الاهتمام خلال إجراء التعديلات اللازمة حسب متطلبات النشاط.
إن شركة سونلغاز هي شركة تقوم بعدة وظائف ومهام، بدورها تنقسم إلى عدة أقسام أهمها :

الشكل: الأقسام المؤسسة الكهرباء و الغاز– قسم توزيع





المطلب الثالث: المعالجة الضرائب المؤجلة الأصول والخصوم

قمنا بدراسة حالة في مؤسسة سونلغاز اولادجلال من خلال قيام بالبحث وتساؤلات مع أحد المستخدمين و المسبيريين والتي تمثل مؤسسة الخدمات قسم توزيع الكهرباء و الغاز و تخضع هذه المؤسسة للضريبة على أرباح الشركات بمعدل 26 % و ذلك بفحص وتصحيح قاعدة حساب الضرائب المؤجلة و تحديد الضرائب المستحقة و المؤجلة انطلاقا من مجموع العمليات التي قامت بها المؤسسة قيد التربص الحساب النتيجة الجبائية وما مدى تأثير الضريبة المؤجلة عليها، وكذا حساب الضريبة المؤجلة للأصول و الخصوم ومقارنتها مع عناصر الأخرى.

كما قمنا بإتباع خطوات معينة في حساب الضريبة المؤجلة للمؤسسة ومتعاملين معها ، إذ من خلال دراسة الحالة قام بتسجيل جل العمليات والإلغاءات للزبائن والمستخدمين وغيرها من عمليات اخرى.

المطلب الأول: معالجة الضريبة المؤجلة للأصول و الخصوم للسنة 2015

من خلال دراسة الحالة للمؤسسة تحصلنا على العمليات التي قامت بها المؤسسة المتعلقة بتحديد اهم الضرائب المؤجلة للأصول وتم تلخيص هذه الضرائب المؤجلة في الجدول من اجل تحديد لنتيجة الجبائية ويكون الحساب كمايلي :

1. الجدول الاصول الضريبة المؤجلة

العمليات	مبلغ العملية	الضريبة المؤجلة
مؤونة الأخطار والأعباء	237.397.3	56,601.658.1
مصروف سجل ولم يسدد في ظل غياب الفاتورة	433.619.6	55,052.721.1
حقوق العطل المدفوعة	318.936.38	73,442.123.10
علاوات ومكافئات	87556154	91,082.186.14
اقتطاعات الضمان الاجتماعي للعلاوات و العطل	526.309.24	67,476.230.6
خسائر القيمة عن الزبائن	65.717.23	91,890.824
مصاريف التقنية لم يتم تسويتها	193.010.17	18,650.422.4
المجموع العمليات	**150.989.221**	**39.257.197,51**
المصاريف تصليحات والصيانة	3.737.963	-971.870,36
حقوق العطل المدفوعة التي تم تسويتها في دورة2015	34.023.941	-8.846.224,55
علاوات ومكافئات التي تم تسويتها في دورة2015	47.935.127	-12.463.132,91
إ.ض.إ للعلاوات وحقوق العطل التي تم تسويتها في الدورة2015	21.309.358	-5.540.433
مجموع العمليات الملغاة	**107.006.389**	**-27.821.660,82**
الرصيد	**690.782.555**	**11.435.536,68**

04 :الجدول الخصوم الضريبة المؤجلة

العمليات	المبالغ	الضريبة الخصوم
فروقات إعانات الإستغلال	625.000	162.500
فروقات متعلقة بالإهتلاك ال	22.500	5.850
الرصيد	647500	168.350

- الحساب الضريبة المؤجلة لسنة 2015:

الضريبة المؤجلة للاصول السنة 2015 :

11.435.536,68 = 27.821.660,82 -39.257.197,51

- الحساب الضريبة المؤجلة للخصوم السنة 2015:

168,350 = 0 -168,350

- مبلغ الضريبة المؤجلة في حسابات النتائج:

11.267.187 = 168,350 -11.435.536,68

05 : التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة للاصول :

		2014/12/31		
133		ح/ضريبة المؤجلة للأصول	11.435.536,68	
	692	ح/فرض الضريبة المؤجلة للأصول		11.435.536,68

		اثبات الضريبة المؤجلة		

06 : التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة للخصوم :

		2014/12/31		
		ح/فرض الضريبة المؤجلة للخصوم	162.500	
693	134	ح/ الضريبة المؤجلة للخصوم		162.500
		اثبات الضريبة المؤجلة		

07 :الجدول الحسابات النتائج

البيـــــــــــــان	المبالغ
• النتيجة العادية قبل الضرائب	453226712
عناصر غير عادية- منتوجات	0

عناصر غير عادية- أعباء	0
• النتيجة الغير عادية	0
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	371847580
الضرائب المؤجلة (التغيرات) عن النتائج العادية	11267187
• صافي نتيجة السنة المالية	92686319

خلاصة الفصل :

لقد تم في هذا الفصل إعدادنا لمختلف العمليات المتعلقة بالضرائب المؤجلة المؤسسة ، واعتمدنا على تحديد كلا من الضريبة المؤجلة للأصول و الخصوم،والمعرفة قدرة المؤسسة ومدى اهتمامها بالضريبة المؤجلة للأصول والخصوم ، انها لا تعتمد الضرائب و الارباح بصورة اساسية نتيجة قلة العمليات متعلقة بالضرائب ، و كذا مختلف العمليات مع المستخدمين ، مدى تباين المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة إن المؤسسة تسعى جاهدة لتحسين صورتها لدى جمهورها الخارجي من خلال المجهودات التي تقوم بها فالزبائن يحكمون على صورة المؤسسة من خالل االستقبال الجيد لهم وحسن توجيههم فغايتها إرضائهم .نستنتج أن مكتب االستقبال يساهم بشكل كبير في صورة ايجابية عن

المؤسسة من خلال حسن معاملته وجذبة اتجاه المؤسسة وهذا ما يعمل على ترسيخ صورة حسنة عن المؤسسة في أذهان جمهورا الخارجي.

تعمل مؤسسة سونلغاز لتوزيع الكهرباء والغاز على معاملة زبائنها بطريقة جيدة تليق بهم أثناء تواجدهم بالمؤسسة وكذلك نسعى من خلالها كسب ثقتهم رضائهم ألن هدفنا الوحيد هو خدمتهم ورسم صورة إيجابية عن المؤسسة في أذهانهم .

الخاتمة

تطرقنا الى الضرائب المؤجلة بصفة عامة، بهدف توضيح مختلف الجوانب الخاصة بها حيث تعتبر المحاسبة الركيزة الأساسية والوظيفة الحيوية في المؤسسة ،لذا يجب ان تحترم المبادئ والقواعد التي

تقوم عليها حتى تكون أكثر دقة، وأكثر تعبيرا عن الواقع التي تعيشه المؤسسة كما إن هناك العديد من

المهام لا يمكن ممارستها الى من خلال مسك محاسبة دقيقة ومنتظمة.

قامت الجزائر النظام المحاسبي المالي الذي استوحته من المعايير الحاسبية الدولية للتوفيق بينهما

وبين النظام الجبائي الجزائري لتدارك الاختلافات بين القواعد والمفاهيم المحاسبية المالية الجديدة والتشريعات الجبائية الجزائرية الحالية كله لخدمة المستثمرين والمؤسسات والمكلف بالضريبة وتلبية حاجاته.قد تعرضنا في دراستنا الى النظام المحاسبي المالي وكيفية معالجته للضرائب المؤجلة تعتبر الضريبة عنصر من عناصر أساسية في النظام المحاسبي لما لهذا القطاع من أهمية كبيرة في تمويل الخزينة العمومية ، ومن بين هذه الضريبة نجد الضريبة المؤجلة الناتجة عن الربح المحاسبي، ومن هنا نجيب عن الإشكالية المطروحة :ماهو الدور الذي تلعبه الضريبة المؤجلة في تحقيق الأرباح المؤسسات الاقتصادية ؟

اختبار الفرضيات :

الفرضية الاولى

للضريبة المؤجلة فعالية في مصداقية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية تثبت صحة هذه الفرضية لأن

الضريبة المؤجلة لها تأثير مباشر على نتيجة الدورة وتحسين الوضعية المالية وبتالي زيادة جودة وفعالية

القوائم المالية.

الفرضية الثانية

الضريبة المؤجلة تنتج عن مجموعة من الفروقات بين الربح المحاسبي والربح الجبائي تثبت صحة هذه

الفرضية بأن هذا الإختلاف هو نتيجة إختلاف في أسس ومفاهيم النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي

حيث تتم معالجة هذه الاختلافات من أجل إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية في المؤسسات الاقتصادية.

الفرضية الثالثة

النظام المحاسبي المالي يوفر جميع التوضيحات بشأن تطبيق الضرائب المؤجلة صحيحة كون النظام خصص بعض الحسابات لضريبة الدخل المؤجلة.

النتائج :

خلص البحث لمجموعة من النتائج ابرزها

-النظام المحاسبي الدالي يستجيب لمتطلبات القياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية،

ولا يجد المهنيين في الجزائر صعوبة مع النظام المحاسبي المالي، بقدر ما يجدون صعوبة في فهم فلسفة

وآلية عمل الضرائب المؤجلة(من حيث الاعتراف والقياس والإفصاح.)

-تعطي الضريبة المؤجلة الصورة الصادقة للمركز المالي للمؤسسة.

-صعوبة استخدام الضريبة المؤجلة في بعض أو كل المؤسسات لعدم إتقانها وكذلك عدم تقييد بالشكل الصحيح رغم سهولة مبدئها وتساهل إدارة الضرائب لهذا النوع من المحاسبية وتبنيها للضريبة امدؤجلة ولكن بصورة غير مباشرة.

قائمة

المراجع

المراجع باللغة العربية :

1. حسين سهام ، **تاثير الضريبة المؤجلة على النتيجة المحاسبية و الجبائية للدورة**، **Journal of Contemporary) Business and Economic Studies)** ،العدد (4) جامعة محمد بشير الإبراهيمي (الجزائر)2021
2. حنان فنور،سوسن زيرق، **أثر المحاسبة عن الضرائب المؤجلة على القدرة التنبؤية للأرباح المحاسبية دراسة**
3. **تطبيقية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة ،العدد 01جامعة سكيكدة 2021.
4. سعيداني محمد السعيد، مدى **تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على النظام الضريبي**،مجلة المحاسب العربي ، جامعة غرداية.
5. نقموش عادل، **دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري، دراسة حالات عملية**، مجلة إضافات اقتصادية العدد 2 ، جامعة المسيلة 2021.
6. سعيدي بن شهرة ،قمان عمار،**أثر الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق متطلباتIAS12 على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة الشركة الجزائرية مجمع سوناطراك**،مجلة بشائر الاقتصادية العدد 1، جامعة جلفة 2021.
7. محمد سهيل عاشور حمادة ،**الضريبة المؤجلة وأثرها على الأداء المالي في ضوء السياسات الضريبية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين**، رسالة ماجستير في المحاسبة كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ،جامعة الأزهر غزة.
8. سعيد سعيداني محمد، (السعيد، 2020)، **مدى طبيق التأثير الضرائب المؤجلة على النظام الضريبي،**
9. عبد الله حسين، **اثر المحاسبة الضريبة المؤجلة في الإدارة الارباح** ، 2021
10. حمزة بن خليفة ،**دور القوائم المالية في اعداد بطاقة متوازن ، في الاداء المؤسسات الاقتصادية** ،2020
11. زهراوي عفاف ، **التكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطالبات النظام المحاسبي المالي من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة** ،2020 .

12. عزيزة مهري ، **اختبار توافق بين المعيار المحاسبي الدولي و التوجيهات الجبائية في الجزائر** ، رسالة مجاستير في العلوم التجارية ، 2012
13. صالحي بوعلام ، **اعمال اصلاح المحاسبي في الجزائر وافاق التبني** ، رسالة مجاستير في العلوم التجارية ، 2010
14. عبد الأمير صبار خشيف ، **دور ضريبة المبيعات في تمويل الموازنة العامة للدولة** ، المجلة العراقية للعلوم الادارية ، 2017
15. مليكة زغيب ، **دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر** ، 2013
16. عباسي صابر ، **الإدارة الأرباح بواسطة الضريبة في المؤسسات الاقتصادية** ، الابحاث الاقتصادية و التجارية ، 2018
17. صديق حسوس ، **الفوروقات المؤقتة و المحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي** ، 2020
18. محمد لعلاوي ، دراسة **التحليلية و القواعد التاسيس وتحصيل الضريبة بالجزائر** ، الاطروحة دكتورة في العلوم لاقتصادية ' 2015
19. محمد فيصل مايده ، **تاثير تطبيق النظام المحاسبي المالي scf على اعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة** ، الاطروحة الدكتورة في العلوم التسيير ، 2017
20. رفيق يوسفي ، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية متطالبات التطبيق** ، مذكرة لشهادة مجاستير في العلوم التجارية ، 2011