

جامعة امحمد بوقرة - بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

رقم المذكرة
250



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل
شهادة الماستر أكاديمي

تخصص: محاسبة وتدقيق

الموضوع:

أثر المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

على جودة القوائم المالية

دراسة حالة في مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة

مواد البناء- بومرداس

تحت إشراف الأستاذ(ة):

من إعداد الطلبة:

- بلقاسمي فضيلة

- لزيرو توفيق

- بوحنيك لطفي

السنة الجامعية: 2023/2022 م

جامعة امحمد بوقرة - بومرداس

كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة الماستر أكاديمي

تخصص: محاسبة و تدقيق

الموضوع:

أثر المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

على جودة القوائم المالية

دراسة حالة في مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة

مواد البناء- بومرداس

تحت إشراف الأستاذ(ة):

- بلقاسمي فضيلة

من إعداد الطلبة:

- لزيرو توفيق

- بوحنيك لطفي

رقم المذكرة

250

السنة الجامعية: 2023/2022 م

شكر وتقدير

بسم الله والصلاة والسلام على رسول الله صلى الله عليه وسلم

الحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، وأما بعد:

إن واجب الاعتراف بالجميل يملئ علينا ونحن ننهي مذكرتنا هذه، أن نتقدم بفائق الشكر والتقدير إلى أستاذنا الفاضلة الدكتورة " بلقاسمي فضيلة " لتفضلها بالإشراف علينا في إنجاز هذه المذكرة، وعلى التوجيهات القيمة والجهود المتواصلة التي بذلتها معنا خلال فترة إعداد المذكرة والتي كان لها الأثر الكبير في إتمام على هذا النحو.

كما أنه من الضروري أن نسجل فائق الشكر والتقدير لأساتذتنا جميعا.

كما لا يفوتنا أن نشكر جميع الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة، وذلك لتفضلهم بمناقشة هذا العمل من أجل تقييمه، تصويبه وإبائه ثوبا أكاديميا.

كما نوجه فائق الامتنان والتقدير إلى السيد "فارس بيوسف" نائب مدير المحاسبة والمالية وإلى جميع الموظفين بمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء.

اهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله على عقل دلني عليك وعلى بصيرة أوصلتني إليك

لولا فضل الله علينا أما بعد فالإلى من نزلت في حقهم الآيتين الكريمتين في قوله تعالى

"وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا" سورة الإسراء (23)

إلى التي منحتني سنوات عمرها وكل حبها إلى من ظلت تدعمني وتدعو لي التي يعجز اللسان

عن وصفها وتعجز الأيادي عن إعطائها أهدي إليها نجاحي إلى " أمي الغالية "

إلى الذي غرس أسمى المبادئ والقيم وكان قدوتي ومثلي الأعلى أهدي

إليه نجاحي إلى " أبي الغالي رحمه الله تعالى و أسكانه جنانه "

إلى خالتي العزيزة التي ساندتني شفاها الله وأطال عمرها

إلى إخوتي الأعزاء وأفراد أسرتي، سندي في الدنيا ولا أحصي لهم فضل

إلى كل أقاربي، وكل الأصدقاء والأحباء ولكل من أعانني من قريب أو من بعيد

إلى كل من يقرأ هذه السطور....

الطالب: لزيرو توفيق

اهداء

بسم الله الرحمن الرحيم
الحمد لله دائما وأبداً وعلى كل شيء ...

أهدي هذا العمل إلى كل الأهل والأقارب
إلى كل الزملاء
إلى كل من يسعده تقدمي ونجاحي
إلى كل الذين أحبهم ويحبونني.

الطالب: بوحنيك لطفي

الفهرس

الصفحة	العناوين
I	شكر وتقدير
III- II	الإهداء
IV-V	فهرس المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
IX	قائمة المختصرات
X	الملخص
ب	مقدمة
2	الفصل الأول: الإطار النظري للقوائم المالية والضرائب المؤجلة
2	المبحث الأول: الإطار النظري للقوائم المالية
2	المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية أهدافها، مكوناتها ومستعملها
30	المطلب الثاني: ماهية جودة القوائم المالية، مفهومها والعوامل المؤثرة فيها
31	المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وفق المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي
36	المبحث الثاني: الإطار النظري للضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب على الدخل" والنظام المحاسبي والمالي
36	المطلب الأول: العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية
41	المطلب الثاني: تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12
45	المطلب الثالث: تعريف الضرائب المؤجلة وأنواعها حسب النظام المحاسبي المالي
47	المطلب الرابع: أحكام الضرائب المؤجلة
48	المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري
48	المطلب الأول: الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري
50	المطلب الثاني: العرض والإفصاح عن الضرائب المؤجلة ومتطلبات القياس اللاحق
57	المطلب الثالث: حالات إثبات، تسوية وتسجيل الضرائب المؤجلة

59	المطلب الرابع: عرض بعض الفروقات المؤقتة التي تولد الضريبة المؤجلة
69	خلاصة الفصل الأول
71	الفصل الثاني: دراسة تطبيقية للضرائب المؤجلة في CETIM
71	المبحث الأول: بطاقة تعريفية لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء
71	المطلب الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية CETIM بومرداس
72	المطلب الثاني: نشاط المؤسسة المستقبلية CETIM
72	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة المستقبلية CETIM
76	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة في المؤسسة محل الدراسة
76	المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في المؤسسة
87	المطلب الثاني: المعالجة الجبائية للضرائب المؤجلة والحالات المنشئة لها
93	المطلب الثالث: تصنيف الفروقات وتحليل التغير في الضرائب المؤجلة
95	المبحث الثالث: أثر الضرائب المؤجلة في القوائم المالية
96	المطلب الأول: أثر الضرائب المؤجلة في الميزانية
102	المطلب الثاني: أثر الضرائب المؤجلة في حسابات النتائج
104	المطلب الثالث: أثر الضرائب المؤجلة في جدول التدفقات النقدية
106	المطلب الرابع: أثر الضرائب المؤجلة في جدول التغيرات في الأموال الخاصة
108	المطلب الخامس: أثر الضرائب المؤجلة في الملاحق
109	خلاصة الفصل الثاني
111	الخاتمة
117	قائمة المراجع
122	قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	نموذج عن ميزانية الأصول الفترة من إلى....	11
2	نموذج عن ميزانية الخصوم الفترة من إلى....	12
3	نموذج عن حساب النتائج حسب الطبيعة الفترة من إلى....	15
4	نموذج عن حساب النتائج حسب الوظيفة الفترة من إلى....	16
5	جدول التدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) الفترة من... إلى.....	20
6	نموذج عن جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة) الفترة من إلى....	21
7	نموذج عن جدول تغييرات الأموال الخاصة الفترة من إلى...	24
8	جدول 1-8 تطور التثبيات وأصول مالية غير جارية	26
	جدول 2-8 الإهلاكات	27
	جدول 3-8 خسائر القيمة في التثبيات والأصول الأخرى غير الجارية	27
	جدول 4-8 المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)	28
	جدول 5-8 المؤونات	28
	جدول 6-8 كشف استحقاقات الحسابات المدينة والديون عند إقفال السنة المالية	29
9	حساب النتيجة الجبائية وفقا للجدول رقم 09 من الاقرار الضريبي	40
10	جدول تمييز بين الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم	59
11	جدول تحديد النتيجة الجبائية	89
12	جدول ميزانية المؤسسة أصول في 31 /12 /2022.	96
13	جدول علاقة الضرائب المؤجلة أصول بإجمالي الأصول غير الجارية.	97
14	جدول ميزانية المؤسسة خصوم في 31 /12 /2022	99
15	جدول علاقة الضرائب المؤجلة خصوم بإجمالي الخصوم غير الجارية.	100
16	جدول علاقة الضرائب المؤجلة أصول وخصوم بالمركز المالي للمؤسسة	101
17	جدول حساب النتائج المؤسسة من 2022/01/01 إلى 2022/12/31	102
18	جدول العلاقة بين التغير في الضرائب المؤجلة والنتيجة المحاسبية الصافية.	103
19	العلاقة بين التغير في الضرائب المؤجلة وجدول التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة).	105
20	العلاقة بين الضرائب المؤجلة وجدول التغيرات في الأموال الخاصة	107

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الخصائص النوعية للمعلومات المالية وفق الإطار المفاهيمي المشترك بين FASB/IASB	32
2	العلاقة بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية	40
3	الضرائب المؤجلة وأنواعها	45
4	الهيكل التنظيمي العام لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء .CETIM	73

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الميزانية أصول لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2022	118
2	الميزانية خصوم لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2022.	119
3	حساب النتائج لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2022	120
4	جدول تدفقات الخزينة لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2022.	121
5	جدول التغيرات في الأموال الخاصة لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2022	122
6	جدول تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2022	123
7	الميزانية أصول لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2021	124
8	الميزانية خصوم لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2021	125
9	حساب النتائج لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2021	126
10	جدول تدفقات الخزينة لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2021.	127
11	الميزانية أصول لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2020	128
12	الميزانية خصوم لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2020	129
13	حساب النتائج لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2020	130
14	جدول تدفقات الخزينة لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2020.	131
15	وثيقة الأمر بدفع الضريبة على أرباح الشركات محررة من المؤسسة الأم إلى المؤسسة الفرع محل	132
16	تفصيل الإسترداد الأخرى والتخفيضات الأخرى لسنة 2022	133

قائمة المختصرات:

اختصار	باللغة الأجنبية	باللغة العربية
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد الابلاغ المالي
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
CETIM	Centre d'Etude et services Technologiques de l'Industrie des Matériaux des constructions	مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء
ERCE	Entreprise régional des ciments Est	المؤسسة الجهوية للإسمنت شرق
ERCO	Entreprise Régional des Ciments Ouest	المؤسسة الجهوية للإسمنت غرب
ERCC	Entreprise régional des ciments centre	المؤسسة الجهوية للإسمنت وسط
ECDE	Entreprise des ciments et dérivés Chlef	المؤسسة الإسمنت ومشتقاته (الشلف)
FASB	Financial Accounting Standards Board.	مجلس معايير المحاسبة المالية.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على موضوع المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وأثرها على القوائم المالية عن طريق تحليل (الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول التغيرات في حقوق الملكية والملاحق)، محاولين بذلك الإجابة على إشكالية البحث المتمثلة في: ما أثر المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في القوائم المالية؟ واستنادًا إلى النتائج المتوصل إليها، خلصت الدراسة إلى أن الضرائب المؤجلة جاءت لمعالجة الاختلافات الموجودة بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة الذي تتحمله المؤسسة حيث يعد الربح المحاسبي وفق مبادئ ومعايير المحاسبة في حين يعد الربح الضريبي (الوعاء الضريبي) وفق القواعد الجبائية ويؤدي تطبيقها إلى المساهمة في إعداد قوائم مالية ذات جودة تعبر عن حقيقتها حاليًا ومستقبليًا.

الكلمات المفتاحية: القوائم المالية، النتيجة المحاسبية، النتيجة الجبائية، فروقات مؤقتة، الضرائب المؤجلة.

Résumé :

Cette étude vise à éclairer la problématique du traitement comptable des impôts différés et de son impact sur les états financiers en analysant (le bilan, le compte des résultats, le tableau des flux de trésorerie, le tableau des variations des capitaux propres et annexes), en essayant de répondre à la problématique ci-après : Quel est l'impact du traitement comptable des impôts différés sur les états financiers ?

Sur la base des résultats obtenus, l'étude a conclu que les impôts différés venaient traiter les différences entre le bénéfice comptable et le bénéfice imposable supporté par l'entreprise, étant donné que le résultat comptable est obtenu conformément aux principes et normes comptables, tandis que le résultat fiscal (assiette fiscale) est obtenu selon les règles fiscales, et leur application contribue à l'établissement d'états financiers de qualité reflétant leur réalité actuelle et future.

Mots clés : Les états financiers, résultat comptable, résultat fiscal, différences temporelles, impôts différés.

مقدمة

مقدمة:

في ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العالم وبروز ما يعرف بالعولمة الاقتصادية التي أدت إلى انتشار الشركات المتعددة الجنسيات، أصبح من الضروري إصلاح الإطار المحاسبي، الذي صار يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي تقوم عليها إعداد القوائم المالية المقدمة، مروراً بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات، لجعله متلائماً مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني والدولي،

وكضرورة حتمية فرضتها التوجهات الاقتصادية تفاعلت البيئة الجزائرية تفاعلاً إيجابياً من خلال إصلاح النظام المحاسبي بما يحقق التوافق بين الممارسة المحاسبية في الجزائر ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تبني هذا النظام المحاسبي المالي الجديد بالنظر لجملة من العوامل التي تتعلق بالمستجدات المحاسبية الدولية من جهة، والتحول الجذري التي عرفها الاقتصاد الجزائري في ظل تبني آليات اقتصاد السوق، اتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، والمساعي الرامية للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة من جهة أخرى.

ونظراً للعلاقة الوطيدة بين المحاسبة والجباية أدى اعتماد النظام المحاسبي والمالي في سنة 2010، المستوحاة قواعده من المعايير المحاسبية الدولية إلى إحداث اختلاف بين القانون الضريبي والإطار المحاسبي الذي يقضي بتطبيق مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني لنشوء فروقات مؤقتة بحيث تجعل الربح المحاسبي يختلف عن الربح الضريبي لفترة مالية وبعبارة أخرى تأجيل خضوع جزء من الربح المحاسبي للضريبة إلى فترة مالية قادمة، وتسمى هذه الفروقات بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية .

وأساس تلك الاختلافات هو أن النظام المحاسبي المالي يعتمد على مبدأ محاسبة التعهد في محاسبته للأحداث والعمليات الاقتصادية، بينما النظام الجبائي يعتمد على الأساس النقدي لتحديد الربح الجبائي، الشيء الذي ينتج عنه فروقات زمنية تقتضي إلى اعتماد طريقة محاسبة مستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية (المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل) كطريقة لحل مشكل الفوارق الزمنية والأثر الذي تحدثه في إعداد قوائم مالية موحدة، ذات جودة ومصداقية.

-إشكالية البحث:

ونظراً لأهمية الضرائب المؤجلة كطريقة تساهم في إعداد الموحد للقوائم المالية، والتمثيل الصادق لها، ارتأينا طرح إشكالية بحثنا وفق الصياغة التالية:

هل للمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي تأثير على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟
2-الأسئلة الفرعية:

وندرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية على النحو التالي:

- ما هي القوائم المالية وفيما تتمثل أهميتها وجودتها؟
- كيف ينظر النظام المحاسبي المالي للضرائب المؤجلة؟
- ما هي التوضيحات التي يوفرها النظام المحاسبي المالي لمعالجة الضرائب المؤجلة؟
- كيف تؤثر الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية؟
- هل المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة علاقة بالقوائم المالية والعبء الضريبي السنوي؟
- هل يتم تطبيق الضرائب المؤجلة في مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء بما يتماشى وقواعد النظام المحاسبي المالي؟

3-الفرضيات:

- وكإجابة أولية على إشكالية البحث والأسئلة الفرعية المدرجة تحتها ارتأينا صياغة الفرضيات التالية:
- ينظر النظام المحاسبي المالي إلى الضرائب المؤجلة كأداة من الأدوات المساعدة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - النظام المحاسبي المالي يوفر جميع التوضيحات المتعلقة بتطبيق الضرائب المؤجلة.
 - بما أن النظام المحاسبي المالي يعتمد على أساس محاسبة التعهد في محاسبة العمليات والأحداث الاقتصادية، والنظام الجبايي يعتمد على الأساس النقدي، فإن إظهار ضرائب مؤجلة يؤثر على النتيجة المحاسبية الصافية.
 - توجد علاقة بين الضرائب المؤجلة وتبيان حقيقة العبء الضريبي السنوي.
 - تؤثر المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية.
 - يطبق مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء الضرائب المؤجلة بما يتماشى وقواعد النظام المحاسبي المالي.

4- أهمية البحث:

تبرز أهمية الموضوع في النقاط التالية:

- اعتماد عدة أطراف على القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم، يتطلب إعداد قوائم مالية صادقة وعادلة؛
- ارتباط الدراسة بواقع الاقتصاد الوطني والمؤسسات الاقتصادية.

5- أسباب اختيار الموضوع :

تتمثل أسباب اختيار الموضوع في:

- اهتمام الطالبين بالموضوع والرغبة في التعمق فيه.
- ارتباط الموضوع بالتخصص المدروس " محاسبة وتدقيق " وكذا الجانب المهني؛
- عدم تطرق الدراسات السابقة لإشكالية الموضوع بشكل شامل معمق وهذا على حد علم الطالبين؛
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية تستدعي المزيد من الدراسة والتحليل؛

6- أهداف البحث:

من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة هي:

- التعريف بالضرائب المؤجلة؛
- محاولة إزالة الغموض حول الضرائب المؤجلة؛
- إبراز تأثيرات الضرائب المؤجلة على القوائم المالية؛
- توضيح العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.
- التعرف على النتيجة المحاسبية والجبائية وكيفية حسابها .
- التعرف على كيفية حساب الضرائب المؤجلة وتسجيلها محاسبيا .
- التعرف على كيفية المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة في المؤسسة الجزائرية (مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء-بومرداس).

7- المنهج المتبع في الدراسة:

من أجل الإلمام بجوانب الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي لعرض المفاهيم المتعلقة بالقوائم المالية وكذا المفاهيم المتعلقة بالضرائب المؤجلة.

وكما تم اعتماد المنهج التحليلي في تحليل المعالجة المحاسبية للحالات المنشئة للضرائب المؤجلة وكذا تحليل القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة الميدانية وتبيان أثر الضرائب المؤجلة فيها.

8-حدود الدراسة :

من أجل التحكم في الدراسة تم تحديدها كما يلي:

- الحدود الزمنية:

لقد تم معالجة الإشكالية العامة للبحث، من خلال دراسة وتحليل الحالات المنشئة للضرائب المؤجلة وأثرها على القوائم المالية للسنوات 2020، 2021، 2022.

- الحدود المكانية:

لمعالجة مشكلة البحث تم القيام بدراسة ميدانية في مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء بولاية بومرداس.

- الحدود الموضوعية:

تتمثل الحدود الموضوعية لهذه الدراسة في التطرق إلى أثر المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في القوائم المالية وفق ما جاءت به النصوص والقواعد التنظيمية التي وردت في قانون النظام المحاسبي المالي الجزائري دون غيره.

9-الدراسات السابقة:

في حدود علم الطالبين فإن الدراسات التي تعالج نفس إشكالية موضوع هذا البحث لم يتم مصادفتها، إلا أن هناك دراسات تناولت جانب من الجوانب المرتبطة بموضوع هذا البحث نعرضها كالتالي:

- محمد قبائلي، أفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل IAS12 في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2013 - 2014.

حيث تناولت الدراسة المفاهيم الأساسية حول المعايير المحاسبية الدولية وبالأخص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 " ضرائب الدخل " ومقارنة هذا الأخير بما جاء في النظام المحاسبي المالي حول الضرائب المؤجلة، وكما تناولت الدراسة الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي، وإبراز أهم الجهود المبذولة والحلول المقترحة لتعديل القوانين الجبائية منذ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق.

- أيوب طعيلي، يحي أبلال، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وأثارها في القوائم المالية، دراسة حالة في مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة البناء - بومرداس -، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة بومرداس، 2017-2018: تهدف هذه الدراسة إلى تعريف الضرائب المؤجلة وأثرها في القوائم المالية، ودورها في معالجة التفاوت بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، عند تحديد الربح الخاضع للضريبة.

■ سارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2014-2015

تناولت هذه الدراسة الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي كبدل عن المخطط المحاسبي الوطني، وكذا علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري من خلال دراسة الاختلافات الموجدة بينهما ومحاولة تبيان التقارب الشبه الكلي بين قواعد كل من النظامين.

■ نور الدين موساوي، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2014-2015.

تناولت هذه الدراسة الضرائب المؤجلة من وجهة نظر النظام المحاسبي المالي، وأهميتها في معالجة الاختلافات بين القواعد المحاسبية والجبائية في تحديد الربح الجبائي.

■ عمر الفاروق زرقون، انعكاس الإصلاح المحاسبي على وظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2010-2011.

تناولت هذه الدراسة انعكاسات تبني النظام المحاسبي المالي المستوحاة قواعده من المعايير المحاسبية الدولية على الممارسة المحاسبية والجبائية في المؤسسات الاقتصادية، مشيرة إلى الضرائب المؤجلة كأحدى المستجدات التي جاء بها الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

10- القيمة المضافة :

معظم الدراسات السابقة الذكر تمحورت مواضيعها حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتبني النظام المحاسبي المالي، وتأثير ذلك على العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، وأهمية الضرائب المؤجلة في معالجة الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري واقتصر أثرها على قائمتين: الميزانية وحسابات النتائج.

غير أن هذه الدراسات لم تهتم بشكل معمق لموضوع:

- الضرائب المؤجلة في محاسبة المجمعات؛
- أثر الضرائب المؤجلة في القوائم المالية .

بينما الدراسة الحالية تناولت موضوع واحد من بين المواضيع التي لم ينصب الاهتمام عليها في الدراسات السابقة وهو موضوع الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي كعنصر مؤثر في كل القوائم المالية كون هذه الأخيرة أحد أهم العناصر التي تبنى عليها قرارات الأطراف ذات العلاقة على رأسهم أصحاب رؤوس الأموال.

11- هيكل البحث:

بغرض تحقيق الهدف من البحث، فقد وضعنا منهجية للإجابة على إشكالية البحث والتساؤلات الفرعية المطروحة، حيث تم اعتماد خطة البحث تمثل هيكلها في: مقدمة، فصلين فصل نظري يتكون من ثلاث مباحث، وفصل تطبيقي من مبحثين، لكل فصل تمهيد وخلاصة، وأخيراً خاتمة، حيث تطرقنا في الفصل الأول المعنون بـ: "الإطار النظري للقوائم المالية والضرائب المؤجلة" إلى القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، ثم الضرائب المؤجلة، وأخيراً الحالات المنشئة للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

أما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة التطبيقية والمعنون بـ: "دراسة تطبيقية للضرائب المؤجلة في مؤسسة CETIM" والذي تطرقنا فيه إلى بطاقة تعريفية لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء "CETIM" بومرداس، ثم المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة في حسابات المؤسسة، إضافة إلى عرض الضرائب الواجبة الدفع والضرائب المؤجلة في القوائم المالية النهائية للمؤسسة، وكذا أثر الضرائب المؤجلة على هذه الأخيرة.

أخيراً تقديم خاتمة والتي أدرج فيها أهم النتائج المتوصل إليها ونتائج اختبار الفرضيات.

الفصل الأول:

الإطار النظري للقوائم المالية والضرائب
المؤجلة

الفصل الأول: الإطار النظري للقوائم المالية والضرائب المؤجلة:

تمهيد:

تقوم كل مؤسسة في نهاية كل سنة مالية بتحديد النتيجة المحاسبية التي قد تكون ربح أو خسارة فهي تعتبر منطلق لحساب النتيجة الجبائية، وكذلك هي الوعاء الخاضع للضريبة، وتتم معالجتها وفق قواعد جبائية منصوص عليها في القانون الجبائي، بحيث هنالك استردادات وتخفيضات تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الربح الجبائي الخاضع للضريبة، وهذا ما تطرقنا إليه في هذا الفصل، كما عرضنا المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بالضرائب المؤجلة، والذي يدرس الفروقات الزمنية خلال عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية.

المبحث الأول: الإطار النظري للقوائم المالية:

تمثل القوائم المالية الأداة الأساسية للإبلاغ المالي عن أداء المنشأة خلال فترة معينة، وبيان المركز المالي لها وتدفعاتها النقدية وتقدم أيضا معلومات عن التغيرات في حقوق الملكية، وذلك لأطراف عديدة لها اهتمام بالمنشأة. وتزداد أهمية القوائم المالية إذا ما عرفنا الدور الهام الذي تضطلع به في مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الرشيدة، إضافة إلى أن القوائم المالية تمثل المخرجات الرئيسة للنظام المحاسبي والتي تمثل حلقة الوصل بين المنشأة والأطراف ذات المصالح في المنشأة. ومن الأطراف الرئيسية التي تعتمد على القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والموردين والجهات المنظمة والرقابية لعمل المنشأة كالبנק المركزي بالنسبة للبنوك وهيئة التأمين بالنسبة لشركات التأمين وغيرها من الجهات، كما تعتبر مصدر هام لتحديد الدخل الخاضع للضريبة¹.

ولكي تكون المعلومة المحاسبية ذات جودة تلبي احتياجات الأطراف ذات المصالح في المنشأة يجب عليها ان تتصف بمجموعة من الخصائص منها اساسية ومعززة.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية أهدافها، الفرضيات التي تقوم عليها، مكوناتها ومستعملها:

تعد القوائم المالية وفق المبادئ المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة، وتغطي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجالات واسعة في العملية المحاسبية فهي تشمل كلا من المفاهيم والأعراف والأحكام المحاسبية الأساسية والتي تكون مجموعها التطبيق العملي للمحاسبين².

ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1 والنظام المحاسبي المالي يوجد خمس قوائم رئيسية والمتمثلة في: الميزانية أو قائمة المركز المالي، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول حركة رؤوس الأموال، الملاحق.

¹ جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، EXPERT IFRS، المجمع الدولي العربي للمحاسبين

القانونيين، عمان، الأردن، 2019. ص 38

² جمعة فلاح حميدات، نفس المرجع السابق، ص 38

1- مفهوم القوائم المالية:

تعد القوائم المالية الجزء الأكثر أهمية في التقارير المالية، حيث تعتبر المنتج النهائي للمحاسبة والوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي، والوجهة الرئيسية لمختلف مستعمليها للحصول على معلومات مالية يعتمد عليها في تحديد الوضعية المالية للمنشأة وتقييم أدائها المالي، وبالتالي صنع القرارات الرشيدة، على هذا الأساس جاء المعيار الدولي رقم 1 لتبیین أنواع القوائم المالية الأساسية ذات الغرض العام، والمتمثلة في قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (حساب النتيجة)، قائمة التغيرات في حساب الملكية، قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة) والملاحظات (الملحق)¹.

2- أهداف القوائم المالية:

يمثل الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير بيانات مالية عن المركز المالي للمنشأة وعن نتيجة أعمالها والتدفق النقدي لديها، وبحيث تكون البيانات التي تحتويها القوائم المالية مفيدة Useful في اتخاذ القرارات الاقتصادية Decisions Economic لقاعدة عريضة من مستخدمي القوائم المالية. وتهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول نتيجة أداء المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية بحيث تكون ملائمة لمختلف فئات مستخدمي تلك القوائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. ولتحقيق هذه الأهداف، فإن القوائم المالية تقدم معلومات عن المنشأة تتعلق بما يلي:

الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

- الدخل والمصاريف بما فيها الأرباح والخسائر.

مساهمات المالكين وتوزيع الحصص عليهم بصفته مالكين.

التدفقات النقدية. وتساعد هذه المعلومات، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى في الملاحظات، مستخدمي البيانات المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتحديد توقيتها ومدى تأكيدها².

1. عرض المعلومات عن المركز المالي؛

2. عرض المعلومات عن الأداء؛

3. عرض المعلومات عن التدفقات النقدية؛

4. عرض المعلومات عن التغيرات في المركز المالي.

¹ حسين جميل البديري، أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، 2017، ص 88.

² جمعة فلاح حميدات، نفس المرجع السابق، ص 39.

3-الفرضيات والمبادئ المحاسبية للمعلومة المالية:

3-1- الفرضيات المحاسبية:

ينص النظام المحاسبي المالي الجزائري على فرضيتين أساسيتين وهما:

- أ- **محاسبة الالتزام:** تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في القوائم المالية للسنة التي ترتبط بها.¹
- ب- **استمرارية النشاط:** على اعتبار أن للمؤسسة نية الاستمرار في نشاطها، ومن خلال ذلك تقيم الأصول والخصوم حسب قواعد التقييم المعتاد، وفي الحالة المغايرة أي في حالة افتراض عدم الاستمرارية في النشاط فإن تقييم تلك العناصر يتم حسب قيمة التصفية، وهذا التغيير في قاعدة التقييم لابد أن يشار إليه، ولهذه الفرضية أثر مباشر على النتيجة ما دام أن العناصر المعنية (أصول وخصوم) لن تكون لها نفس القيمة في حالة الاستمرار أو التوقف عن النشاط.

3-2 - المبادئ المحاسبية:

- سوف نورد بإيجاز أهم المبادئ المحاسبية وفق ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 المؤرخ في 26 ماي سنة 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، وهي كالاتي :
- أ - **الصورة الصادقة:** وفق نص المادة 8 من المرسوم التنفيذي السابق الذكر يعنى بالمصادقية أن تتوفر المعلومة الواردة في القوائم المالية على الخصائص النوعية، الملاءمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح.
- ب - **الأهمية النسبية:** وفق نص المادة 11 من المرسوم التنفيذي السابق الذكر تقتضي الأهمية النسبية ما يلي:
- يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه الكيان.
 - يجب جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة.
 - يجب أن تعكس الصورة الصادقة للقوائم المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.
 - يمكن أن لا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.
- ج- **استقلالية الدورات:** وفق نص المادة 12 من المرسوم التنفيذي السابق الذكر طبقاً لهذا المبدأ فإنه ينبغي أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها والسنة التي تليها، ولأجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.
- د - **الحيطة والحذر:** وفق نص المادة 14 من المرسوم التنفيذي السابق الذكر يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تقادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بديون وممتلكات المؤسسة أو نتائجها.
- كما ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتجات، والتقليل من قيمة الخصوم والأعباء أيضاً .

¹ أحمد التيجاني بلعروسي، النظام المحاسبي المالي، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 29.

ويجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

هـ - **ثبات الطرق المحاسبية:** اعتماداً على المادة 15 من المرسوم التنفيذي السابق الذكر يفهم من مبدأ ثبات الطرق المحاسبية التزام المؤسسة في السنة المالية الحالية بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في السنة المالية السابقة، ذلك لأن انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال السنوات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

وهذا لا يعني أن المؤسسة لا يمكنها تغيير الطرق المحاسبية على الإطلاق، حيث يمكن للمؤسسة تغيير الطريقة المحاسبية في حالة فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للمؤسسة.

ي- **التكلفة التاريخية:** اعتماداً على المادة 16 من المرسوم التنفيذي السابق الذكر يتم وفق هذا المبدأ تسجيل كل العمليات والأحداث الإقتصادية بقيمتها الفعلية عند تاريخ حدوثها، دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة.

غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية.

و- **تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:** وفق نص المادة 18 من المرسوم التنفيذي السابق الذكر تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن القوائم المالية طبقاً لطبيعتها ولواقعا الاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.

خ - **عدم المقاصة:** وفق نص المادة 15 من القانون 07 - 11 السابق الذكر يشير هذا المبدأ إلى أنه لا يمكن إجراء أي عملية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من النواتج إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع.

ط - **السنوية (الدورية):** وفق نص المادة 30 من قانون 07 - 11 السابق الذكر يقصد بالدورة المحاسبية الفترة التي تعتمدها المؤسسة لتحديد نتائج أعمالها ومركزها المالي، وعادة ما تكون سنة 12 شهر تغطي السنة المدنية، حيث تبدأ في 01 - 01 ن وتنتهي في 31 - 12 ن، غير أنه يمكن السماح للمؤسسة قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير تاريخ 31 - 12 لإقفال الدورة في حالة ارتباط نشاطها بدورة استغلال مخالفة للسنة المالية.

هناك حالات استثنائية يمكن أن تكون فيها السنة المالية أقل أو أكثر من 12 شهراً، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف المؤسسة أو في حالة تغيير تاريخ إقفال السنة المالية، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

4- مكونات وأشكال القوائم المالية:

طبقا للنظام المحاسبي المالي والمستمد من معايير التقارير المالية الدولية IAS/01، تتكون القوائم المالية من:
أولا: قائمة الميزانية:

إن للميزانية أهمية خاصة لدى جميع مستخدمي البيانات المالية خاصة بالنسبة للمقرضين، ذلك لأن قدرة المؤسسة على الاستمرار وعلى الوفاء بالتزاماتها تجاههم تكون مرتبطة بمدى قوة وضعف مركزها المالي، ونظرا لذلك فالميزانية تعتبر من أهم القوائم المالية التي تقدمها المحاسبة، لذلك يجب إعدادها بصورة صادقة وصحيحة ودقيقة لكي تعبر عن المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعدادها.

1- تعريف الميزانية :

تعتبر بيانا لكافة الأحداث التي تم تسجيلها في المؤسسة، وتلقي الضوء أيضا على التاريخ الماضي للمؤسسة، كما أنها تظهر الوضع الحالي، ويمكن من خلالها وبواسطة التحليل المالي قراءة الأحداث المستقبلية. إن التمييز بين الأصول والخصوم المتداولة وغير المتداولة أصبح ضروريا، حيث يجب على كل مؤسسة أن تحدد بناء على طبيعة عملياتها ما إذا كانت ستعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والخصوم المتداولة وغير المتداولة كفئات منفصلة في صلب الميزانية، وعندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الأصول بشكل عام حسب سيولتها.¹

2- تصنيف عناصر الميزانية:

تتكون الميزانية من جهتين هما جهة الأصول وجهة الخصوم وكل منهما يعتمد في ترتيبه على مبدأ أساسي ونبين هذا كالاتي:

أ- تعريف وترتيب الأصول:

1- تعريف الأصول:

تعرف الأصول على أنها منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي.²
ويجب أن تتوفر مجموعة من الخصائص حتى نقول عن الأصل بأنه أصل فعلا وهي:
- أن تكون المنشأة قادرة على الحصول على المنافع من الأصل، وتمنع أو تقيد فرصة حصول المنشآت الأخرى على تلك المنافع؛
- أن يكون الحدث الذي وفر للمنشأة الحق في الحصول على منافع الأصل قد حدث فعلا.

1: حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير للإبلاغ المالي وأثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص183.

2: مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة عمان الطبعة الأولى 2006، ص38.

كما عرف Bernard الأصول هي موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية، ويتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية المستقبلية إلى المؤسسة¹.

2- ترتيب الأصول: تصنف الأصول كما يلي:

- الأصول غير جارية:

هي الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة مثل الأصول الثابتة أو المعنوية. بعبارة أخرى هي الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل وغير المعدة للاستهلاك أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، ويتم اقتنائها للاستفادة من طاقتها الإنتاجية وتنقسم إلى:

- **فارق الشراء:** هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل.

- **التثبيتات المعنوية:** هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ويستعمل في إطار الأنشطة العادية، والمقصود منه مثلاً شهرة المحلات التجارية المكتسبة والعلامات، وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والإعفاءات، ومصاريف التنمية.

- **التثبيتات العينية:** هي تلك الأصول المادية التي تملكها المؤسسة من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار أو الاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تفوق مدة استعمالها أكثر من سنة مثل العقارات، المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية، التجهيزات والتركييبات الأخرى والتجهيزات المختلفة.

- **التثبيتات المالية:** التثبيت المالي هو دين مستحق يجب أن يتم سداؤه في أجل سنة واحدة أو هو سند قررت المؤسسة الاحتفاظ به لأكثر من سنة وكل العناصر الآتية تسمى تثبيتات مالية وهي:

- **سندات المساهمة والمساهمة الدائنة الملحقة:** هي التي يعد امتلاكها الدائم مفيداً لنشاط المؤسسة، خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذاً على الشركة التي تصدر السندات وأن تمارس مراقبتها على هذه المؤسسات.
- **السندات المثبتة الأخرى:** تمثل أقساط رأس المال أو التوظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها.

- **القروض والحسابات الدائنة:** وهي التي أصدرتها المؤسسة ولا تنوي بيعها في الأجل القصير
- **الحسابات الدائنة لدى الزبائن:** وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من اثني عشر شهر أو القروض التي تزيد على اثني عشر شهراً والمقدمة لأطراف أخرى.

- **الأصول الجارية:** ويتم تصنيف الأصول المتداولة إذا توفرت فيها الشروط التالية:

- النقدية والنقدية المعادلة غير المقيدة؛

1 - Bernard Raffournier, **les Normes comptables internationales (IAS/IFRS)**, 2e édition, economica, Paris, France, 2005, P 19

• الأصول المتوقع تحققها أو بيعها أو استهلاكها خلال الدورة التشغيلية للمنشأة (الدورة التشغيلية هي الفترة التي تبدأ من تاريخ امتلاك المواد الخام إلى تاريخ بيعها وتحويلها إلى نقدية أو أي أصل آخر قابل للتحويل إلى نقدية بسهولة، وإذا كانت الدورة التشغيلية لا يمكن تحديدها فيتم اعتبار مدتها اثني عشر شهراً)؛

• الأصول المقتناة لأغراض المتاجرة؛

• الأصول التي يمكن تحققها خلال الاثني عشر شهراً بعد إعداد الميزانية؛

وتتضمن الأصول الجارية ما يلي:

المخزونات: هي الأصول المحازة لبيعها بحسب السعر العادي للنشاط أو التي قيد الإنتاج لمثل هذا البيع، أو في شكل مواد أولية أو لوازم من المقرر استهلاكها ضمن مسار الإنتاج أو تقديم الخدمات. تشمل المخزونات السلع أو المحازة لبيعها، بما في ذلك على سبيل المثال، البضائع التي يشتريها بائع التجزئة ويحوزها لبيعها، أو الأراضي أو أي أملاك عقارية تتم حيازتها لغرض بيعها.

كما تشمل المنتجات التامة الصنع أو الأشغال قيد الإنجاز كمنتجات من المؤسسة وتشمل على المواد الأولية واللوازم الموجودة قيد الاستعمال في مسار الإنتاج وفي حالة القيام بتقديم الخدمة فإن المخزونات تدرج كلفة الخدمة التي لم تقم المؤسسة بإدراج النواتج المطابقة لها في دفاتر المحاسبة.

- الحسابات الدائنة: تتمثل في الزبائن، المدينون الآخرون، الضرائب والأصول الجارية الأخرى.
- الموجودات وما يماثلها: تسجل فيه القيم المنقولة للتوظيف وهي أصول مالية تكتسبها المؤسسة قصد تحقيق ربح في رأس المال في أجل قصير، أما الخزينة فهي الأموال الموجودة في الصندوق والبنك¹

ب- تعريف وترتيب الخصوم:

1- تعريف الخصوم: هي تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات الحالية للمنشأة المعنية بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات للأصول الأخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ولكي يوصف البند بأنه التزام يجب توفر الشروط التالية:

- يتطلب الالتزام أن تقوم المنشأة بتسوية الالتزام الحالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين.
- لا يمكن تفادي الالتزام.
- وقوع الحدث الملزم للمنشأة.

وتنتج الالتزامات عادة من معاملات تمكن المنشأة من الحصول على موارد وتنتش الالتزامات لأخرى من تحويلات غير تبادلية عن طريق الإعلان عن توزيعات الأرباح للمساهمين.²

1 مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة عمان الطبعة الأولى 2006، ص39.

2 مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص40

2- ترتيب الخصوم:

تصنف الخصوم حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي:

○ رؤوس الأموال الخاصة (حقوق الملكية):

- وتمثل القيمة المتبقية في صافي الأصول بعد طرح الخصوم منها، وتعتبر العناصر التالية هي الحد الأدنى من البنود الواجب عرضها على متن الميزانية والمتعلقة بحقوق الملكية:
- حقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية وتعرض ضمنها بشكل منفصل عن حقوق ملكية المنشأة الأم.
 - رأس المال المصدر والاحتياطات المرتبطة بأصحاب الملكية للشركة الأم.
 - الأرباح المحتجزة: وهي الأرباح المتجمعة التي لم يتم توزيعها، وقد يكون جزء منها قابلاً للتوزيع (غير مخصصة) وجزء آخر غير قابل للتوزيع (مخصصة).
 - الزيادة في رأس المال وتتضمن علاوة الإصدار والزيادة بسبب عمليات أخرى مثل توزيعات الأسهم المسجلة بالقيمة السوقية.
 - رأس المال الذي تم استلامه كتبرع، سواء كانت الجهة المتبرعة هي أصحاب حقوق الملكية، أو كانت الحكومة أو أي جهة أخرى.
 - البنود التي تسويتها في حقوق الملكية كالمكاسب أو الخسائر غير المحققة لاقتناء الاستثمارات المالية المتاحة للبيع، والمكاسب أو الخسائر المتعلقة بتحويلات العملات الأجنبية.

○ الخصوم غير الجارية:

- هي الالتزامات التي لا يتوقع تصفيتها خلال الدورة التشغيلية الجارية وتشمل:
- الالتزامات الناشئة من الاستحواذ على الأصل مثل إصدار السندات والأوراق المالية أو الكمبيالات طويلة الأجل والالتزامات الإيجارية.
 - الالتزامات الناشئة عن السير الطبيعي للعمليات مثل التزامات التقاعد.
 - الالتزامات الطارئة المنطوية على عدم تأكد متصل بالخسائر المحتملة ويتم تسوية هذه الالتزامات بحدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلي أو أكثر يؤكد المبلغ المستحق الدفع، المدفوع له أو تاريخ استحقاق الدفع مثل ضمانات المنتج.

وبالنسبة لكافة الالتزامات طويلة الأجل فإنه يجب بيان تاريخ الاستحقاق وطبيعة الالتزام وسعر الفائدة ووصف أي ورقة مالية مرهونة لدعم وتأييد الاتفاق بوضوح، كذلك فإنه في حالة السندات والكمبيالات طويلة الأجل يجب بيان أي علاوة أو خصم على حد كإضافة أو استقطاع من القيمة الاسمية أو قيمة التعادل للسند أو الكمبيالة، والالتزامات طويلة الأجل تحتوي على اتفاقات معينة وجب الالتزام بها وذلك إذا تم الإخلال بأي من هذه الاتفاقات تصف

الالتزامات في هذه الحالة على أنها التزامات متداولة ويصبح للمقرض الحق بالمطالبة بالدفع وما لم يتنازل المقرض صراحة على حقه أو يتم تصحيح الأوضاع أو الظروف المسببة للعجز عند الدفع فإن الالتزام يكون متداولاً. تتضمن الخصوم غير المتداولة ما يلي:

- الضرائب المؤجلة: هي مبلغ الضريبة المستحقة على الفوائد الواجبة الدفع (الضريبة المؤجلة على الخصوم) أو الواجبة التحصيل (ضريبة مؤجلة على الأصول) أثناء سنوات مالية قادمة وتأتي من:
- تفاوت زمني بين تثبيت منتج أو عيني في المحاسبة، وأخذها في الحسابات القاعدة الجبائية.
- عجز جبائي أو سلفات ضرائب قابلة للتأجيل.
- الديون الأخرى غير الجارية: هي مقابل الأصول المالية الموضعية محل الامتياز مجاناً من قبل مانح الامتياز.
- المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفاً: تتمثل في الأعباء ومؤونات المعاشات، إعانات أخرى للتجهيز وإعانات أخرى للاستثمار.

○ الخصوم الجارية:

- هي خصوم تنتظر المؤسسة انقضاءها في إطار دائرة استغلالها العادية، يجب أن تتم تسويتها في غضون الأشهر الاثني عشر من إقفال السنة المالية وبصفة عامة هي التي تتوفر فيها الشروط التالية:
- سيتم تسديدها خلال اثني عشر شهراً العادية التشغيلية للمنشأة؛
 - تستحق خلال اثني عشر شهراً بعد تاريخ إعداد الميزانية؛
 - يتم تحملها للأغراض المتاجرة؛
 - لا يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سداد لأكثر من اثني عشر شهراً بعد تاريخ إعداد الميزانية؛
- وإذا أصبح الخصم واجب الدفع لأن المنشأة لم توف التزامها بموجب اتفاقية القرض طويلة الأجل في تاريخ الميزانية أو قبل ذلك، فإنه يتم تصنيف الخصم على أنه متداول حتى لو وافق المقرض بعد تاريخ إعداد الميزانية وقبل التصريح بإصدار القوائم المالية، بأن لا يطالب بالدفع كنتيجة لعدم السداد كذلك إذا كان الدين تجاري فيجب تصفية كالتزام متداول حتى لو كان واجب الدفع خلال فترة تزيد عن الاثني عشر شهراً القادمة مادام أنها تتعلق بدورة التشغيل الحالية، كالمصاريف التشغيلية المتعلقة بحقوق الموظفين المستحقة كالرواتب المستحقة، وكذلك الأمر بالنسبة للخصوم التي لا يتم سدادها ضمن دورة التشغيل ولكن خلال الاثني عشر شهراً القادمة. وتتمثل الخصوم الجارية في الآتي:

- **الموردون والحسابات الملحقه:** ترد فيه الديون وتسبيقات الأموال المرتبطة باقتناء السلع والخدمات.
- **الديون الأخرى:** تتمثل في الزبائن الدائنون، التسبيقات المستلمة، تخفيضات والتنزيلات والتسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة التي تكون في حالة التسديد الجزئي للقيمة الاسمية للسندات، حساب المدينون الآخرون إن كانت دائنة.

5- محتويات جدول الميزانية:

تصف الميزانية عناصر الأصول وعناصر الخصوم كلا على حدا. وتبرز بصورة منفصلة العناوين الآتية على الأقل:

- في جانب الأصول:
 - التثبيات غير المادية؛
 - التثبيات المادية؛
 - الإهلاكات؛
 - المساهمات؛
 - التثبيات المالية؛
 - المخزونات؛
 - الأصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
 - الزبائن، المدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقاً)؛
 - الخزينة الإيجابية ومقابلات الخزينة السلبية؛
- وتحتوي الميزانية في جانب الخصوم ما يلي:
 - رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع التمييز بين رأس المال المصدر (في حالة الشركات)، الاحتياطات، النتيجة الصافية للدورة والعناصر الأخرى؛
 - الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
 - الموردون والدائنون الآخرون؛
 - الخصوم الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
 - مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة (نواتج مثبتة مسبقاً)؛
 - الخزينة السلبية ومقابلات الخزينة الإيجابية.
- ميزانية البنوك والهيئات المالية المشابهة تضم الأصول والخصوم حسب طبيعتها وتقدمها في نظام حسب سيولتها واستحقاقها النسبي.
- لا يمكن إجراء عملية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز هذه العناصر (الأصول والخصوم) في نفس الوقت أو على أساس قاعدة صافية.¹

¹: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19، ص 36.

6- جدول الميزانية :

الجدول رقم (1): نموذج عن ميزانية الأصول الفترة من إلى....

الأصول	إجمالي ن	إهلاك ن	صافي ن	صافي ن-1
الأصول غير الجارية - فارق الشراء. - التثبيتات المعنوية. - التثبيتات العينية. - التثبيتات الجارية إنجازها. - التثبيتات المالية. - السندات الموضوعية موضع المعادلة-المؤسسات المشاركة. - المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الأخرى - السندات الأخرى المثبتة. - القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية. الضرائب المؤجلة.				
مجموع الأصول غير الجارية				
الأصول الجارية - المخزونات والمنتجات قيد التصنيع. - الحسابات الدائنة -الاستخدامات المماثلة. - الزبائن. - الضرائب. - الأصول الأخرى الجارية. - الموجودات. - توظيفات وأصول مالية جارية. - أموال الخزينة.				
مجموع الأصول الجارية				
المجموع العام للأصول				

المصدر: الفصل السابع من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، ص 28.

الجدول رقم (2): نموذج عن ميزانية الخصوم الفترة من إلى....

الخصوم	المبلغ	السنة ن	السنة ن-1
رؤوس الأموال الخاصة			
- رأس المال الصادر (أو حساب الاستغلال)			
- رأس المال غير المستعان به			
- العلاؤات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)			
- فارق إعادة التقييم			
- فارق المعادلة (1)			
- النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)			
- رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد			
- حصة الشركة المدمجة (1)			
- حصة ذوي الأقلية (1)			
مجموع رؤوس الأموال الخاصة			
الخصوم المالية غير الجارية			
- القروض والديون المالية			
- الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)			
- الديون الأخرى غير الجارية			
- المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا			
مجموع الخصوم المالية غير الجارية			
الخصوم المالية الجارية			
- الموردون والحسابات الملحقه			
- الضرائب			
- الديون المدينة الأخرى			
- الخزينة الخصوم			
مجموع الخصوم المالية الجارية			
المجموع العام للخصوم المالية			

(1) لا يستعمل إلا في تقديم البيانات المالية المدمجة.

المصدر: الفصل السابع من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، ص 29.

ثانياً: حسابات النتائج:

1-تعريف حسابات النتائج:

حساب النتائج هو قائمة مالية تلخص الأعباء والنواتج المنجزة من قبل المؤسسة خلال دورة مالية (سنة مالية) لا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ تحقق هذه النواتج والأعباء، يوضح النتيجة الصافية من خلال تجميع مختلف عناصر النواتج والأعباء (الفارق بين النواتج والأعباء يعطينا نتيجة الدورة) التي تسمح لنا بتحديد الأرصدة الوسيطة للتسيير. وقد نص القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي في المادة 43 حساب النتائج كما يلي:

"يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتجات المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية"، والذي لا يأخذ بعني الاعتبار تاريخ تحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح، وحسب النظام المحاسبي المالي هناك نوعين من حساب النتائج وهما:

- حساب النتائج حسب الطبيعة؛

- حساب النتائج حسب الوظيفة.

ومن خلال التعريف السابق يتضح أن جدول حساب النتائج يتضمن عنصرين أساسيين هما المنتجات والأعباء، إذ تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية (الإيرادات) التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة الأصول أو انخفاض في الخصوم كما تمثل استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة، بينما تمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل كذلك الأعباء مخصصات الإهلاك أو الاحتياطات (المؤونات) وخسارة القيمة.

2-المعلومات الواجب ذكرها في جدول حساب النتيجة:

حددت الفقرة 75 من المعيار الدولي رقم 01 (إعداد وعرض القوائم المالية) البنود الواجب توفرها في حساب النتائج وهي كالآتي:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الأساسية التالية:
- الهامش الإجمالي،
- القيمة المضافة،
- الفائض الإجمالي للاستغلال؛
- نواتج النشاطات العادية؛
- النواتج والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المشابهة؛

- مخصصات الإهلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بالأصول الثابتة المعنوية؛
- نتيجة النشاطات العادية؛
- عناصر غير عادية (نواتج وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للدورة المحاسبية.

3- جدول حسابات النتائج :

الجدول رقم (3): نموذج عن حساب النتائج حسب الطبيعة الفترة من إلى

السنة ن - 1	السنة ن	البيان
		- المبيعات والمنتجات الملحقه - تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والجاري تصنيعها - الإنتاج المثبت - إعانات الاستغلال
		1- إنتاج السنة المالية
		- المشتريات المستهلكة - الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
		2- استهلاك السنة المالية
		3- قيمة الاستغلال المضافة (1-2)
		- أعباء العاملين - الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
		4- إجمالي فائض الاستغلال
		- المنتجات العملياتية الأخرى - الأعباء العملياتية الأخرى - مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسارة القيمة - إسترجاعات على خسائر القيمة والمؤونات
		5- النتيجة العملياتية
		- المنتجات المالية - الأعباء المالية
		6- النتيجة المالية
		7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
		- الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية - الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
		مجموع منتجات الأنشطة العادية
		مجموع أعباء الأنشطة العادية
		8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
		- عناصر غير عادية منتجات - عناصر غير عادية أعباء
		9- النتيجة غير العادية
		10- صافي نتيجة السنة المالية

المصدر: الفصل السابع من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، ص 30.

الجدول رقم (4): نموذج عن حساب النتائج حسب الوظيفة الفترة من إلى

البيان	السنة ن	السنة ن-1
- رقم الأعمال - كلفة المبيعات		
هامش الربح الإجمالي		
- حواصل أخرى عملياتية - التكاليف التجارية - الأعباء الإدارية - أعباء أخرى عملياتية		
النتيجة العملياتية		
- تقديم تفاصيل الأعباء حسب النوع (مصاريف العاملين، المخصصات للإهلاكات) - الحواصل المالية - الأعباء المالية		
النتيجة العادية قبل الضريبة		
- الضرائب الواجبة على النتائج العادية - الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)		
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		
- الأعباء غير العادية - الحواصل غير العادية		
النتيجة الصافية للسنة المالية		
- حصة الشركات الموضوع موضع المعادلة في النتائج الصافية - النتيجة الصافية للمجموع المجدد (1) - من ها حصة ذوي الأقلية		
حصة المجمع (1)		

المصدر: الفصل السابع من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، ص 31.

ثالثاً: جدول تدفقات الخزينة:

يلاحظ المتتبع لحقل المحاسبة الاهتمام المتزايد بقائمة التدفقات النقدية من قبل العديد من الجهات الرسمية على رأسهم مجلس معايير المحاسبة الدولية، فبالرغم من أنه تم إيراد مجموعة القوائم المالية وطرق عرضها ضمن IAS1، إلا أن قائمة التدفقات النقدية وعلى غرار القوائم الأخرى؛ أُفردت بمعيار محاسبي دولي خاص بها وهو IAS7 وذلك نظراً لأهميتها وقوة المعلومات المعروضة فيها. وللتعمق أكثر في ماهية هذه القائمة؛ سيتم في هذا العنصر التطرق إلى مفهومها، عناصرها وطرق عرضها، وهذا وفقاً لما جاء به النظام المحاسبي المالي وكذا المعيار المحاسبي الدولي السابع.

1- تعريف جدول سيولة الخزينة:

عرف النظام المحاسبي المالي جدول سيولة الخزينة من خلال هدفه على أنه جدول يهدف إلى إعطاء مستعملي الكشف المالية أساساً لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها، وكذلك المعلومات بشأن استخدام السيولة المتاحة لدى المؤسسة، كما يقدم مداخل ومخارج الموجودات المالية (التدفقات النقدية وما شابهها الداخلة والخارجة حسب IAS7) الحاصلة أثناء السنة المالية¹.

" هي القائمة التي تبين حركة المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة"². وعليه يمكن القول أن قائمة التدفقات النقدية هي قائمة توفر معلومات عن النقدية وما شابهها وتوضح مصادر حصول المؤسسة على الأموال وأوجه استخداماتها ومقدار التغير الذي يطرأ عليها خلال الفترة.

2- عناصر جدول سيولة الخزينة:

صنف النظام المحاسبي والمالي جدول التدفقات النقدية وفقاً للأنشطة الآتية:

أ- **التدفقات المتأتية من أنشطة الاستغلال:** أنشطة الاستغلال (أو التشغيل) هي الأنشطة الرئيسية لتوليد الإيراد في المنشأة بالإضافة إلى الأنشطة الأخرى غير الاستثمارية ولا التمويلية. وتعد التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية مؤشراً هاماً يوضح مدى قدرة المنشأة على توليد تدفقات من أنشطتها الرئيسية تكفيها لسداد التزاماتها، توزيعات الأرباح وتمويل استثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية.

ب- **التدفقات المتأتية من أنشطة الاستثمار:** وهي التدفقات التي تقوم بها المؤسسة نتيجة الحياة أو التنازل أو استبدال التثبيتات، حيث يعد التدفق النقدي الخارج (السالب) الناتج عن الاستثمار مؤشراً جيداً يدل على توسع ونمو أنشطة المنشأة وزيادة الأرباح مستقبلاً.

¹ المادة 240.1 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص22، العدد 19.

² جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص35.

ج- التدفقات المتأتية من أنشطة التمويل: وهي التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التي تؤدي إلى التغير في عناصر حقوق الملكية وعناصر الالتزامات طويلة الأجل، ك شراء الأسهم أو تسديد قروض.

3- طرق عرض جدول سيولة الخزينة:

يتم إعداد وعرض جدول سيولة الخزينة حسب النظام المحاسبي والمالي وفقا للطريقتين الآتيتين:

أ- الطريقة المباشرة:

والتي بموجبها يتم الإفصاح عن المبالغ الإجمالية للمقبوضات والمدفوعات النقدية من الأنشطة التشغيلية وإيجاد الفرق بينهما الذي يمثل صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

ويتم عرض جدول سيولة الخزينة وفق هذه الطريقة مثل ما هو موضح في الجدول رقم 5.

التدفقات النقدية هي عبارة عن التدفقات الواردة والتدفقات الخارجة من النقدية وما يعادلها، والنقدية تتمثل في النقود الجاهزة والحسابات الجارية والودائع تحت الطلب لدى البنوك. أما ما يشابهها أو يعادلها فتتمثل في الاستثمارات قصيرة الأجل ذات السيولة المرتفعة والتي تكون قابلة للتحويل إلى نقدية وغير خاضعة لسيطرة لمخاطر هامة للتغير في قيمتها نتيجة تغير أسعار الفائدة أو العوامل الأخرى.

ب- الطريقة غير المباشرة:

كما تعرف باسم "طريقة التسوية أو التعديل"، والتي من خلالها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة المستخرج من قائمة الدخل والمعد وفقا لأساس الاستحقاق بإزالة أثر العمليات غير النقدية باعتبار أن قائمة التدفقات النقدية تعد وفقا للأساس النقدي.

ويتم عرض جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة وفقا لما يوضحه الجدول رقم 6.

حيث أن للمؤسسة حق الاختيار بين الطريقتين، علما أن الفرق بينهما ينحصر فقط في كيفية تحديد صافي التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ولا يختلفان في الباقي. علما أن الطريقة غير المباشرة تعتبر أقل تكلفة وأكثر سهولة من المباشرة، كما أنها توفر ربطا مفيدا بين الميزانية وحساب النتائج، إلا أن النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي السابع فضلاً الطريقة المباشرة باعتبارها توفر معلومات مفيدة أكثر.

هذا ما تأكدته الدراسة التي قام بها "Krichnan & Largay" ¹ سنة 2011، حيث قاما بالمقارنة بين قدرة قائمة التدفقات النقدية المعدة وفقا للطريقة المباشرة وقدرة القائمة المعدة وفق للطريقة غير المباشرة في التنبؤ بقائمة التدفقات النقدية المستقبلية؛ حيث خلصا إلى جملة من النتائج أهمها: أن القائمة المعدة وفق الطريقة المباشرة لها القدرة بالتنبؤ أكثر من المعدة بموجب الطريقة غير المباشرة، كما أنها توفر مزايا أخرى لا توفرها الطريقة الثانية.

¹ - KRISHNAN, G.V And LARGAY, J. A, "THE PREDICTIVE ABILITY OF DIRECT METHOD CASH-FLOW INFORMATION", Journal Of Business And Accounting, vol 27, N 1, 2000, Pp: 219-245.

4- أهمية جدول سيولة الخزينة: تبرز أهمية جدول سيولة الخزينة في أنها تسمح للمستخدمين بما يأتي¹:

- التعرف على مصادر النقدية واستخداماتها ومقدار التغير في رصيد النقدية خلال الفترة؛
- التنبؤ بمقدار وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية وتحديد عوامل التأكد المرتبطة بها؛
- تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وإجراء توزيعات الأرباح ومقابلة متطلبات الاستثمار والتوسع.
- بيان العلاقة بين الربح المحاسبي والربح النقدي؛
- تسمح بتحديد نقاط القوة والضعف في نشاط الشركة.

- والاختلاف بين هاتين الطريقتين يكمن في طريقة احتساب وعرض تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية، أما عرض تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فهو متشابه في كلتا الطريقتين.

5- المعلومات اللازمة لإعداد عرض جدول التدفقات الخزينة:

لإعداد عرض جدول تدفقات الخزينة يتم استخدام المعلومات الواردة من المصادر التالية:²

أ- جدول الميزانية المقارنة: التي تتضمن مبالغ التغيرات في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية من بداية إلى نهاية الفترة المالية.

ب- جدول حساب النتائج: البيانات الواردة بهذه القائمة تستخدم لاحتساب التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

ج- معلومات إضافية: هي عبارة عن بيانات مالية مختارة من دفاتر وسجلات المؤسسة مثل عمليات مبادلة الأصول وبعض المعلومات اللازمة لإعداد جدول تدفقات الخزينة.

وبناءً على ما سبق يكون جدول تدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة والغير المباشرة على النحو التالي:

¹ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، ط1، الكويت، 2010، ص55.

² جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 68.

6- الجدول رقم(5): جدول التدفقات الخزينة

نموذج عن جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) الفترة من ... إلى.....

البيان	ملاحظة	السنة ن	السنة ن-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية			
- التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
- المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين			
- الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
- الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
- تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
- المسحوبات عن اقتناء تثبيطات مادية أو غير مادية			
- التحصيلات عن عمليات بيع تثبيطات مادية أو غير مادية			
- المسحوبات عن اقتناء تثبيطات مالية			
- التحصيلات عن عمليات بيع تثبيطات مالية			
- الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
- الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
- التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
- الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
- التحصيلات المتأتية من القروض			
- تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
- تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
- تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
- أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
- أموال الخزينة ومعادلاتها عند اقفال السنة المالية			
- تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: الفصل السابع من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، ص 35.

الجدول رقم (6): نموذج عن جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة) الفترة من إلى....

البيان	ملاحظة	السنة ن	السنة ن-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية - صافي نتيجة السنة المالية - تصحيحات من أجل : - الإهلاكات والأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن والديون الدائنة الأخرى - تغير الموردين والديون الأخرى - قيمة البيع التي تزيد أو تنقص الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار - مسحوبات عن شراء تشييات - تحصيلات عن مبيعات تشييات - تأثير تغيرات محيط التجميد (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل - الحصص المدفوعة للمساهمين - زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) - إصدار قروض - تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
- أموال الخزينة عند الافتتاح - أموال الخزينة عند الإقفال - تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

المصدر: الفصل السابع من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، ص 36.

رابعاً: جدول التغيرات في الأموال الخاصة:

تعد الأموال الخاصة جوهر الوحدة الاقتصادية والتي من خلالها يمكن الحكم على القدرة المالية والاقتصادية للمنشأة. حيث تتمثل الأموال الخاصة في الأموال المساهم بها عند تأسيس الشركة أو المدفوعات في وقت لاحق، أو المتروكات على شكل أرباح غير موزعة، أما تغيرات الأموال الخاصة فتتمثل في التغيرات التي تحدث في الأموال الخاصة بالمساهمين في بداية الفترة المحاسبية وقيمتها في نهاية الفترة.

1-تعريف جدول تغير الأموال الخاصة:

"هو ملخص للتغيرات والتحويلات المتعلقة بعناصر الأموال الخاصة للشركة خلال الفترة"¹. كما عرفه النظام المحاسبي المالي بأنه ذلك الجدول الذي يشكل تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية². نستنتج أن جدول تغير الأموال الخاصة هو جدول يوضح العناصر التي تأثر في مقدار تغير الأموال الخاصة وذلك خلال فترة زمنية معينة. ويتم توضيح هذه العناصر في النقطة الموالية.

2-عناصر جدول التغيرات في الأموال الخاصة: تشمل القائمة على العناصر الآتية³:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغيرات السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء الهامة؛
- عمليات الرسملة (الزيادة، النقصان...)
- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال السنة؛
- الأرباح والخسائر غير المدرجة ضمن قائمة الدخل.

3-عرض جدول تغير الأموال الخاصة:

نص المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS1 والنظام المحاسبي المالي SCF بأن تقوم المؤسسات بعرض قائمة تغيرات الأموال الخاصة كجزء منفصل من القوائم المالية، بحيث تتضمن العناصر سابقة التحديد، الجدول رقم 7 يوضح ذلك.

¹ محمد بوتيتن، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، البويرة، الجزائر، 2013، ص03.

² - Jean François BOSQUET, NORME IAS/IFRS « QUE FAUT-IL FAIRE ? COMMENT S'Y COMPRENDRE, Edition Organisation, 2ème Edition, 2005, P190.

³ محمد بوتيتن، نفس المرجع السابق، ص03.

- 4- أهمية جدول تغير الأموال الخاصة:** تكمن أهمية الجدول في تحقيق ما يأتي:
- توضيح التغيرات في الأموال الخاصة بين تاريخين للميزانية، وكذا الزيادة أو الانخفاض في صافي موجوداتها خلال الدورة بموجب مبادئ القياس المعينة التي تم تبنيها للإفصاح عنها في البيانات المالية؛
- تبيين الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية التي تتطلب إدراج كافة عناصر الإيرادات والمصروفات المعترف بها في فترة تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة؛
 - تعطي أكثر دلالة للمعاملات الرأسمالية مع مالكي المؤسسة بما في ذلك توزيع الأرباح وإبراز إجمالي أرباح وخسائر المؤسسة.

الجدول رقم (7): نموذج عن جدول تغييرات الأموال الخاصة الفترة من إلى ...

البيان	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر السنة ن-2						
- تغيير الطرق المحاسبية - تصحيح الأخطاء الهامة - إعادة تقييم التثبيتات - الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات حسابات النتائج - الحصص المدفوعة - زيادة رأس المال - صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر السنة ن-1						
- تغيير الطرق المحاسبية - تصحيح الأخطاء الهامة - إعادة تقييم التثبيتات - الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات حسابات النتائج - الحصص المدفوعة - زيادة رأس المال - صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر السنة ن						

المصدر: الفصل السابع من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، ص 37.

خامسا: ملحق القوائم المالية: الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية:

كل قائمة من القوائم المالية سابقة الذكر تحتوي على عمود للملاحظات يتضمن إحالات إلى الملحق للحصول على كم أكبر من المعلومات، وفيما يأتي توضيح ماهية الملاحق ومحتواها المعلوماتي.

1- تعريف الملحق:

الملحق هو عبارة عن وثيقة مالية هامة تسمح لمستخدميها بمعرفة الطرق والسياسات المحاسبية المعتمدة من طرف إدارة المؤسسة لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام، ثم إعطاء تفاصيل ومعلومات تسمح بالفهم الصحيح والقراءة السليمة للقوائم المالية¹.

2- محتوى ملحق الكشف المالية

الملحق وثيقة تلخيص يعد جزءا من الكشف المالية. وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل ويتم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات. تعد عناصر الإعلام الرقمية للملحق حسب نفس المبادئ وحسب نفس الشروط التي تظهر في الوثائق الأخرى التي تتشكل منها الكشف المالية، غير أن ما يسجل في الملحق لا يمكنه بحال من الأحوال أن يحل محل ما يسجل في إحدى الوثائق الأخرى للكشف المالية. يشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشف المالية²:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد كشف مالية.
- مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيير الأموال الخاصة
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيرها
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية . هناك معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملحق:
- الطابع الملائم للإعلام
- أهميته النسبية.

وفعلا فإن الملحق يجب ألا يشتمل إلا على المعلومات الهامة الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعتها المالية ونتيجتها.

¹ محمد فيصل مايدة، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، دكتوراه في

علوم التسيير، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010، ص 20.

² القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 38

3- عرض الملحق:

على غرار باقي القوائم المالية يكتسي الملحق طابعا خاصا في العرض، حيث أنه يجمع بين أسلوب العرض الكمي (في شكل أرقام وجداول) والسرد الوصفي عن المعاملات الاقتصادية. كما تقدّم المعلومات بطريقة منتظمة مع ضرورة الربط المرجعي بين كل بند في صلب القوائم المالية مع أية معلومات ذات صلة مرتبطة بها في الإيضاحات المرفقة (الملاحق). حيث جاء النظام المحاسبي المالي بنماذج لجداول يمكن عرضها في الملحق والتي تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية.

4- أهمية الملحق: مما سبق يمكن القول أن أهمية الملحق تتجسد في:

- الإفصاح عن المعلومات الهامة التي تتطلبها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي والتي لا تظهر في صلب القوائم المالية؛
- المساعدة على فهم أفضل للمحتوى المعلوماتي للقوائم المالية من خلال عرض تفاصيل أكثر؛
- تبسيط المعلومات الغامضة والمعقدة المعروضة في متن القوائم المالية وتحليلها وشرحها.

5- نماذج لجداول يمكن إيرادها في ملحق القوائم المالية: حسب القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008

الجدول رقم (8): نماذج لجداول يمكن إيرادها في ملحق القوائم المالية

1- تطور التثبيات وأصول مالية غير جارية:

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	إخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيات المعنوية التثبيات العينية المساهمات الأصول المالية الأخرى غير جارية					

الجدول رقم 08-01: تطور التثبيات وأصول مالية غير جارية

الفصل الثامن من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ص 41

2- جدول الإهلاكات:

الفصول والأقسام	ملاحظات	إهلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	إهلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
فارق الشراء تثبيات معنوية تثبيات عينية مساهمات أصول مالية غير جارية					

الجدول رقم 02-08: جدول الإهلاكات

الفصل الثامن من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ص 42

2- جدول خسائر القيمة في التثبيات والأصول الأخرى غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
فارق الشراء تثبيات معنوية تثبيات عينية مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

الجدول رقم 03-08: جدول خسائر القيمة في التثبيات والأصول الأخرى غير الجارية

المصدر: الفصل الثامن من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ص 42

3- جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة):

الفروع والمؤسسات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المحتازر (%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
-الفروع -المؤسسة أ -المؤسسة ب -المؤسسات المشاركة -المؤسسة أ -المؤسسة ب								

الجدول رقم 04-08: جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009 ص 42

5- جدول المؤونات:

الفصول والأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
مؤونات خصوم مالية غير جارية مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة مؤونات للضرائب مؤونات للنزاعات					
المجموع					
مؤونات خصوم مالية جارية مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين مؤونات الضرائب					
المجموع					

الجدول رقم 05-08: جدول المؤونات

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009 ص 43.

6- كشف استحقاقات الحسابات المدينة والديون عند إقفال السنة المالية:

المجموع	لأكثر من 5 أعوام	مدة أكثر من عام و 5 أعوام على الأكثر	لمدة عام أو أكثر	ملاحظات	الفصول والأقسام
					الحسابات الدائنة القروض الزبائن الضرائب المدينون الآخرون
					المجموع
					الديون الإقتراضات ديون أخرى الموردون الضرائب الدائنون الآخرون
					المجموع

الجدول رقم 06-08: كشف استحقاقات الحسابات المدينة والديون عند إقفال السنة المالية

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009 ص 41-43

5- مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم المعلوماتية:

وفقا للإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB فإن مستخدمي القوائم المالية تتمثل في: المستثمرين الحاليين والمرتقبين، الموظفين، المقرضين، الموردين والدائنين الآخرين، العملاء، الدولة والهيئات العمومية والجمهور، لكل منهم احتياجاتهم المعلوماتية الخاصة اللازمة لاتخاذ قراراتهم المختلفة، وعلى الرغم من تنوع فئات المستفيدين من المعلومات المحاسبية واختلاف احتياجاتهم من هذه المعلومات، إلا أنه يمكن تصنيف المستفيدين من المعلومات المحاسبية إلى نوعين أساسيين¹:

¹ - Obert ROBERT, PRATIQUE DES NORME IFRS, Dunod, Paris, FRANCE, 6ème Edition, 2017, P64.

5-1 المستخدمين الداخليون:

أ- الإدارة (بمستوياتها المتعددة) التي تتولى تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة أعمال المنشأة، ويعد نظام معلومات المحاسبة الإدارية المصدر الرئيسي للمعلومات المحاسبية التي تساعد الإدارة في أداء وظائفها المختلفة. لأن نظام معلومات المحاسبة الإدارية أحد فروع نظم المعلومات المحاسبية بما يتضمنه من أدوات وأساليب فمثلاً:

- 1- لأداء وظيفة التخطيط تبرز الموازنات التخطيطية كأداة رئيسية تساعد الإدارة في التخطيط والتنسيق والتوصيل
- 2- لأداء وظيفة الرقابة تظهر الحاجة إلى نظم قياس وتحليل الانحرافات ونظم محاسبة المسؤولين
- 3- لتقييم الأداء تبرز المداخل المحاسبية التقليدية والمستحدثة التي تساعد الإدارة في قياس وتقييم الأداء
- 4- لاتخاذ القرارات الإدارية المتعددة تظهر الحاجة جلية إلى معلومات التكاليف ومداخل المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرارات.
- 5- وإلى جانب ذلك فإن ممارسة الإدارة لأنشطة الإنتاج والتسويق والتمويل والموارد البشرية ... الخ، يتطلب تدفق مستمر من المعلومات المحاسبية التي تساعد في إدارة هذه الأنشطة بشكل فعال.

ب - العمال ونقابات العمال:

يحتاج العاملون في منشآت الأعمال إلى معلومات عن مستويات الأجور وما يرتبط بها من مكافآت وحوافز، وغيرها من المعلومات المتعلقة بالضرائب والتأمينات، كما تحتاج نقابات العمال إلى هذه المعلومات أيضاً خاصة في حالات التفاوض بشأن نظام الأجور.

5-2 المستخدمين الخارجيون :

تتعدد الفئات الخارجية التي تحتاج إلى المعلومات المحاسبية لمساعدتها في اتخاذ القرارات، وتعتبر نظم معلومات المحاسبة المالية المصدر الرئيسي لإمداد هذه الفئات بما تحتاجه من معلومات، وتتمثل أهم الفئات الخارجية التي تحتاج إلى المعلومات المحاسبية فيما يلي:

أ - المستثمرين:

يقصد بالمستثمرين هنا المستثمرون الحاليون والمرتقبون، فلاتخاذ قرار الاستثمار يسعى المستثمر الرشيد إلى الحصول على معلومات عن المركز المالي للمنشأة ومعرفة مصادر أموالها وأوجه استخداماتها، وهيكلها التمويلي إلى جانب معرفة المقدرة الكسبية للمنشأة، ودراسة تدفقاتها النقدية من مصادرها المتعددة، ... الخ. وتعتبر التقارير والقوائم المالية التي ينتجها نظام معلومات المحاسبة المالية مصدراً مهماً لما يحتاجه المستثمرون من معلومات، ويلاحظ أنه في الأونة الأخيرة وإدراكاً من المسؤولين في عدد من الدول بأهمية المعلومات المحاسبية

للمستثمرين يتم إلزام منشآت الأعمال بإعداد ونشر تقارير مالية أولية وتقارير قطاعية بجانب التقارير المالية السنوية.

هذا بالإضافة إلى استخدام عديد من الدول للغة تقارير الأعمال الموسعة كأحد المداخل المستحدثة لنشر التقارير المالية وتسهيل حصول المستثمرين على المعلومات.

ب - البنوك وحملة السندات:

تحتاج جهات الإقراض التي تنوي تقديم قروض للمنشأة إلى العديد من المعلومات تتعلق هذه المعلومات بمدى قدرة المنشأة على سداد الفوائد والديون وتقييم درجات المخاطرة، الديون والالتزامات الحالية ومؤشرات السيولة وكفاءة الإدارة... الخ.

وغالباً ما تكون التقارير والقوائم المالية التي تعدها المنشأة في نهاية الفترة المحاسبية هي المصدر الأساسي لهذه المعلومات.

ج - الدائنون:

في حالة قيام منشأة الأعمال بإتباع سياسة شراء الأجل فإن موردي المنشأة يحتاجون إلى معلومات كافية عن المركز المالي للمنشأة وقدرتها على سداد التزاماتها في مواعيد استحقاقاتها وذلك لاتخاذ القرارات المتعلقة بمدى استمرارية التعامل مع المنشأة، ويعتبر نظام المعلومات المحاسبية المالية مصدراً هاماً لتوفير الكثير من المعلومات التي يحتاجها الموردون.

د - العملاء:

من المؤكد أن عملاء المنشأة خاصة الشركات من الفئات الحريصة على تتبع المنشأة التي يشترون منها، فاستقرار الوضع المالي للمورد من الأمور الهامة للعميل.

فالعملاء بحاجة مستمرة للمعلومات عن منتجي المنشأة وسياسات البيع، الوضع الائتماني، شروط الخصم، طرق السداد، ... الخ.

هـ - المؤسسات الحكومية:

تمثل المعلومات المحاسبية مصدراً هاماً للمعلومات التي تحتاجها العديد من الجهات الحكومية من أجل أداء وظائفها، ويلاحظ أن بعض الجهات الحكومية ذات علاقة مباشرة بمنشآت الأعمال، ومن ثم فهي نتابع عن قرب نتائج أعمال المنشآت ومراكزها المالية وتدفقاتها النقدية مثل الجهات الضريبية وبورصة الأوراق المالية، إلى جانب ذلك هناك بعض الجهات الحكومية تهتم بالمعلومات المحاسبية بشكل غير مباشر مثل وزارة التخطيط.

المطلب الثاني: ماهية جودة القوائم المالية، مفهوما والعوامل المؤثرة فيها:

1- مفهوم جودة القوائم المالية:

تعني جودة القوائم مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومة المحاسبية كي تكون مفيدة لتلبية الاحتياجات الضرورية لمستخدميها، ويرى آخرون أنها تتمثل في تحقيق ثلاثة أنواع من الجودة وهي جودة صياغة التقرير، وجودة محتوى التقرير، وجودة عرض التقرير¹ ويرى الاتحاد الدولي للمحللين الماليين، أن جودة التقارير المالية تعني الشفافية والوضوح وتوافر المعلومات في التوقيت المناسب².

2- العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية:

إن أهم العوامل تتمثل في:

- مقومات مادية وتتضمن جميع المكونات المادية مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية واليدوية والآلية التي يتم استخدامها في إنتاج المعلومة المحاسبية؛
- مقومات بشرية تتضمن في مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه؛
- مقومات مالية تشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بمهامه ووظائفه؛
- قاعدة البيانات وتحتوي على مجموعة من الإجراءات التطبيقية والبيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه³.

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وفق المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي:

يمكن تقسيم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية إلى خصائص أساسية وخصائص معززة حيث سنوضح مفهوم كل خاصية فيما يلي:

1- الخصائص الأساسية:

1-1- الملاءمة:

المعلومة الملاءمة هي المعلومة التي تؤثر على سلوك متخذ القرار، وتحدث فرقا في اتجاه القرار وتؤدي إلى ترشيده. وتتحقق الملاءمة من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومة المقدمة له، وذلك عن طريق تحقق الخاصيتين المكونتين لها وهما:

¹ عبد اللطيف طيبي، تقييم دور خصائص المعلومة المحاسبية في تفعيل جودة القوائم المالية، 2020، مجلة مجاميع المعرفة، ص-ص 1-6.

² حسين يوسف القاضي و سمير معذى الريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية - عرض البيانات المالية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 77.

³ عبد اللطيف طيبي، تقييم دور خصائص المعلومة المحاسبية في تفعيل جودة القوائم المالية مرجع سبق ذكره، ص15.

أ- **القيمة التنبؤية:** تكون المعلومة ذات قيمة تنبؤية إذا كانت صالحة للاستخدام كمدخلات تساعد مستخدميها في عملية توقع الأحداث والنتائج المستقبلية¹.

ب- **القيمة التأكيدية:** المعلومات ذات القيمة التأكيدية هي المعلومات التي توفر تغذية عكسية عن تقييمات سابقة (تصحيح أو تأكيد التوقعات الأولية لمتخذ القرار)

ت- **التوقيت المناسب:** تكون المعلومات مفيدة عندما تتوفر لدى متخذ القرار في الوقت المطلوب قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على قراره.

1-2-الأهمية النسبية: تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان من الممكن أن يؤثر حذفها أو سوء عرضها على قرارات مستخدميها، حيث تستند الأهمية النسبية إلى طبيعة البنود و/أو حجمها. اعتبرت وفقاً للإطار المفاهيمي المشترك سنة 2010 كجانب من جوانب الملاءمة، حيث أن المعلومات غير المهمة نسبياً لا تؤثر في قرارات المستخدمين.

1-3- التمثيل الصادق:

يقصد به: "ضرورة وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات الواردة في القوائم المالية مع الظواهر الاقتصادية المراد التقرير عنها"، أي أن المعلومات يجب أن تمثل بصدق الأحداث التي من المفروض أن تمثلها. وتتحقق بتحقق الخصائص الفرعية التالية:

أ- **الاكتمال:** نصت الفقرة QC13 من الإطار المشترك على أن العرض الكامل يتضمن جميع المعلومات اللازمة للمستخدم لفهم الظاهرة التي عرّضت بما في ذلك جميع الأوصاف والتوضيحات اللازمة².

ب- **الحياد:** هو العرض الخالي من التحيز في توجيه المعلومات لخدمة مستخدم معين على حساب آخر.

ج- **الخلو من الخطأ:** أي أن تكون المعلومة المعروضة موصوفة بطريقة صحيحة وخالية من الأخطاء، سواء المقصودة أو غير المقصودة.

1-4- تغليب الجوهر على الشكل: تم عدّه وكأنه مكوّن للتمثيل الصادق، بحيث يعني أن المعلومات المالية تمثل جوهر الظاهرة الاقتصادية بدلاً من مجرد تمثيل الشكل القانوني لها الذي لا يؤدي إلى التمثيل الحقيقي أحياناً.

2- الخصائص المعززة:

1-2- القابلية للمقارنة: يقصد بها إمكانية استخدام المعلومة إجراءات مقارنات زمنية للمؤسسة ومكانية مع مؤسسات أخرى.

2-2- القابلية للتحقق: أي أنه لو تم إجراء الممارسات والإجراءات المحاسبية نفسها من طرف أشخاص مختلفين لتم التوصل إلى تحقيق نفس النتائج.

¹ – Gabriel DONLEAVY, AN INTRODUCTION TO ACCOUNTING THEORY, Australia, 2016, P31

² - Financial Accounting Standards Board, P18.

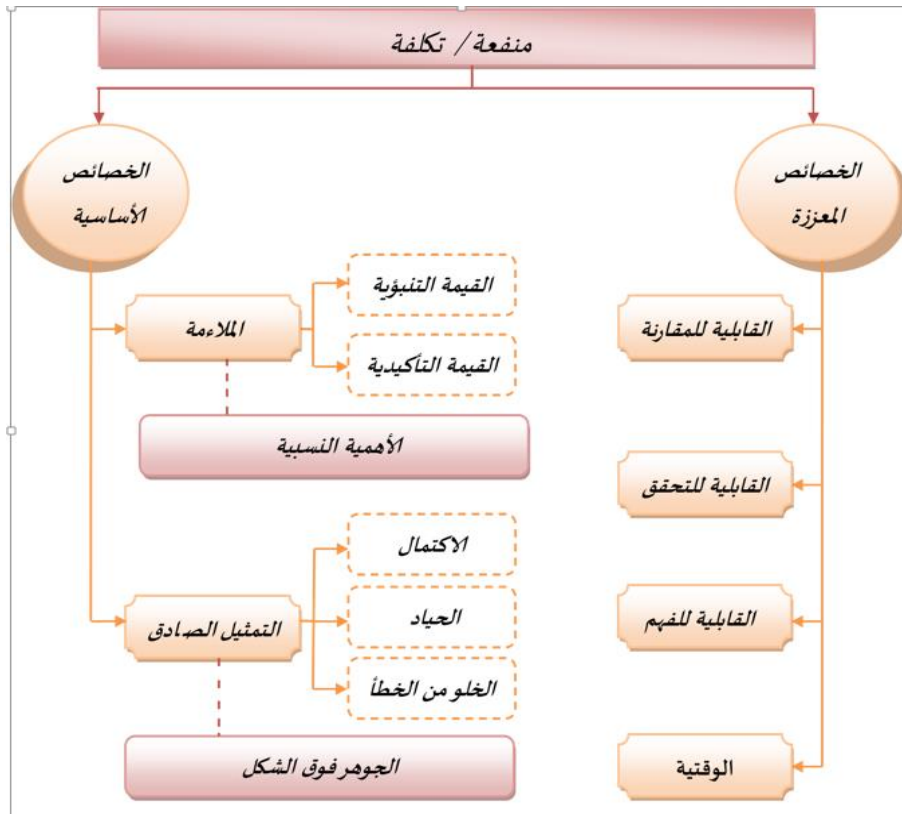
2-3-الوقتية: يعني عرض المعلومات على المستخدمين في إطار زمني فعال لعملية اتخاذ القرار¹. أي عرض المعلومات وقت طلبها من طرف مستعمليها وإلا فقدت قيمتها التأثيرية عليهم.

2-4-القابلية للفهم: هي المعلومة المعروضة ببساطة، ووضوح، ودقة، ودون تعقيد، ولا تحتل تأو يلين في معناها. حيث تتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة القوائم المالية وكيفية عرضها وكذلك على قدرات من يستخدمونها وثقافتهم.

قيد التكلفة: أي وجب أن تكون الفائدة أو المنفعة المشتقة من المعلومة أكبر من تكاليفها المتحملة سواء على معديها أو مستخدميها، وإلا أصبحت المعلومة بدون قيمة وليست ذات جودة حتى وإن تحلت بجميع الخصائص النوعية السابق ذكرها.

تجدر الإشارة، إلى أنه لا يمكن لمعلومة واحدة أن تتوفر فيها جميع الخصائص النوعية للمعلومة المالية السابق ذكرها، وذلك لإحتمال وجود تعارض وتداخل بين تلك الخصائص يمنع من تحقيقها كاملة، حيث أن تحقيق خاصية معينة الملاءمة مثلاً يتطلب التضحية بخاصية أخرى كالتمثيل الصادق. وفي هكذا أحوال؛ لا بد من الموازنة بين الخصائص النوعية على أساس الأهمية النسبية لها، وهذا يعتمد على طبيعة مستخدم المعلومة وغايته منها، و الشكل الموالي يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المالية:

الشكل رقم 01 : الخصائص النوعية للمعلومات المالية وفق الإطار المفاهيمي المشترك بين FASB/IASB



المصدر: أمينة حفاصة، أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، ص38.

¹ -Belinda STEFFAN, **ESSENTIEL MANAGEMENT ACCOUNTING**, British Library Cataloging In Publication Data, LONDON, 2008, p 201.

المبحث الثاني: الإطار النظري للضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب على الدخل" والنظام المحاسبي والمالي:

يختلف الربح المحاسبي في أغلب الأحيان عن الربح الخاضع للضريبة، حيث تختلف المتطلبات الضريبية عن المعالجات المحاسبية التي تتبعها المنشأة بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية. مما يؤدي إلى حدوث فروقات زمنية مؤقتة وفروقات دائمة، وقد عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلى إصدار المعيار الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" الذي من مهامه معالجة الفروقات المؤقتة التي تحدث نتيجة هذا الاختلاف، بحيث لا تترك هذه الفروقات خارج الدفاتر المحاسبية دون بيان تأثيرها في القوائم المالية على مدى فترات عديدة.

المطلب الأول: العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية:

تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية، فالنتيجة المحاسبية تعد تنويجا للمؤسسة نتيجة قيامها بنشاطها الاستغلالي خلال الدورة المالية والتي تظهر من خلال قوائمها المالية، أما النتيجة الجبائية فهي النتيجة المحاسبية المعدلة وفق نصوص وقوانين جبائية.

أولاً: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية:

إن النتيجة الجبائية تحدد انطلاقاً من النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات وذلك لعدم اعتبار القانون الجبائي لبعض التكاليف فيعيد إدماجها أو عدم إخضاع المؤسسة لبعض الإيرادات فيعيد خصمها من النتيجة المحاسبية وعليه فإن تحديد النتيجة الجبائية والتي تعد بمثابة الرعاء الضريبي.¹

المحاسبة والجبائية هما نظامان مستقلان ينطلقان من نفس المفاهيم ولكن يستجيبان إلى أهداف مختلفة، فالنتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية ولكن بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة التي نص عليها المشرع في القوانين السارية المفعول، ويمكن تلخيص هذا التعديل في العلاقة التالية:

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

¹ قدوري عمار، بن عواق العربي، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، مجلة علمية تصدر عن جامعة البليدة 02، المجلد 07، العدد 12، الجزائر، 2018، ص72.

ثانيا: اختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية:

لقد أجريت العديد من الدراسات والأبحاث على المستوى الدولي للنظر في الأسباب التي تؤدي إلى اختلاف النتيجة المحاسبية قبل فرض الضريبة عن النتيجة الجبائية لنفس المؤسسة في فترة محددة، ولقد لخصت هذه الدراسات إلى تعدد الأسباب المؤدية إلى ذلك، ومن بين أهم هذه الأسباب ما يلي: ¹

- اختلاف القواعد والاجراءات المحاسبية عن القوانين الجبائية، ففي دراسة أجريت من طرف (Porcano et Tran) سنة 1998 على مستوى ثلاث دول هي الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا وأستراليا، توصل من خلالها الباحثان إلى أن القوانين المحاسبية والقوانين الجبائية يتم إعدادها من طرف سلطات تشريعية مختلفة ومستقلة عن بعضها البعض، وأن كل قانون يتم إعداده لخدمة أهداف محددة ويقوم على أسس متباينة، وتوصل الباحثان إلى وجود اختلافات كبيرة بين النتيجة المحاسبية والجبائية في هذه الدول؛

- تصرفات المسيرين الحذرة تجاه النتيجة، سواء تعلق الأمر بتضخيم النتيجة للإشارة إلى صحة الوضعية المالية للمؤسسة وناجعتها بغرض كسب ثقة المساهمين والدائنين على وجه الخصوص أو من خلال تدنية النتيجة بغرض التقليل من التكاليف الضريبية، كما لخصت هذه الدراسات إلى أن أكثر المؤسسات التي شهدت تباين كبير بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية مقارنة مع غيرها من المؤسسات هي تلك التي تقوم بتسيير نتيجتها، وهي المؤسسات الاقتصادية العمومية، المؤسسات الخاصة التي تعاني كثيرا من المديونية وكذلك المؤسسات التي تعاني من العسر المالي؛

- ولقد أشار الكثير من الباحثين إلى وجود ظاهرة عدم تماثل المعلومات بين المؤسسة والإدارة الجبائية فيما يخص الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وللقيمة الحقيقية للإيرادات والمصاريف، الأمر الذي يؤدي إلى اختلاف في تقدير نتيجة النشاط، ويدفع بالإدارة الجبائية إلى اتباع اجراءات حازمة تقتقد للمرونة التي تتمتع بها القواعد المحاسبية المسموح بها عند معالجة الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، فمثلا تسمح المحاسبة بتغيير طرق اهتلاك التثبيات وتبرير ذلك، غير أن القواعد الجبائية لا تسمح بذلك.

¹ رضوان موجاري، أليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، مجلة علمية تصدر عن جامعة ام البواقي، المجلد 07، العدد 02، الجزائر، 2020، ص 375-376.

ثالثاً: آليات تحديد النتيجة الجبائية:

1- تعريف النتيجة الجبائية:

حسب المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة في الفقرة الأولى على أن تعرف النتيجة الجبائية أنها: "الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أياً كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة، بما في ذلك التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايتها".¹

أ-تعريف النتيجة الجبائية من حيث الميزانية:

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة الثانية على أنه "يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيمة 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 المتكون من ديون الغير، والإهلاكات والمؤونات المبررة".²

ب-تعريف النتيجة الجبائية من حيث حساب النتائج:

تنص المادة 140 في الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة على أنه "تحدد النتيجة الجبائية انطلاقاً من النتيجة المحاسبية لمختلف العمليات أياً كانت طبيعتها، أخذاً بعين الاعتبار التشريع والتنظيم الجبائيين الساري المفعول، المحققة من طرف كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لنفس المؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازل عن عناصر الأصول سواء خلال فترة الاستغلال أو في نهايتها".³

كما يشار أيضاً إلى أن الربح الخاضع للضريبة على أنه الربح المراد منه حساب الضريبة المستحقة عليه من طرف السلطات الضريبية والذي يتم التوصل إليها بالاستناد إلى قواعد قانون الضريبة، كما أن الربح المحاسبي الذي تعتمده السلطات الضريبية لتحديد مبلغ الضريبة واجب الدفع لا يمثل الربح الضريبي وإنما هناك العديد من العمليات التي تتم عليه من إضافة واستبعاد لكي نصل في النهاية إلى الربح الخاضع للضريبة.⁴

¹ رضوان موجاري، مرجع سبق ذكره، ص375.

² الفقرة 02 من المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ص40.

³ الفقرة 01 من المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، مرجع سبق ذكره، ص40.

⁴ عمر ترك، هزاع العجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي IAS 12 على القوائم المالية، (دراسة اختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار)، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، الأردن، 2013، ص13.

2- العناصر المكونة لنتيجة الجبائية:

تشكل النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية الصافية مطروح منها الأعباء ناقص العجز المالي (الخسارة) ومضافا إليها الأعباء المدمجة.

أ- الأعباء المدمجة (الاستردادات)

الاستردادات وتتمثل في العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي، وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مواد واضحة منه، والمصاريف التي تقوم المؤسسة بالاستفادة منها في تخفيض الربح المحاسبي، تلعب دورا كبيرا ومهما في تحديد النتيجة الجبائية.¹

ب- الأعباء المخفضة (التخفيضات أو الإعفاءات)

الخصومات هي تلك العناصر التي لا يمكن اعتبارها من الإيرادات الخاضعة للضريبة ويجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة، فهي تلك الأعباء أو العناصر المقصاة والمطروحة من الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التزامهم ببعض الشروط والمقاييس المحددة من خلال النظام الضريبي المتضمن في القوانين المالية السنوية.²

ج- خسائر السنوات السابقة المخصوصة:

عادة ما تحقق المؤسسة حديثة العهد خسائر في سنوات الأولى من نشاطها وذلك لإمكاناتها المحدودة وعدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الاقتصادي ولهذا خول لها المشرع إمكانية خصم خسائر السنوات السابقة، بحيث تخصم هذه الخسائر من الربح المحقق، وفي حالة عدم تغطية هذا العجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة.³

رابعا: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية:

كما جاء في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية لمختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، أخذا بعين الاعتبار التشريع والتنظيم الجبائيين الساري المفعول، وهذا من خلال الجدول رقم 09 المتضمن في الإقرار الضريبي السنوي، الذي من خلاله يتم تشكيل النتيجة الجبائية، التي يتم حسابها خارج إطار المحاسبة بإعادة دمج الأعباء غير قابلة للخصم وخصم الإيرادات الغير خاضعة للضريبة.⁴

¹ إيمان يخلف، طرشي محمد، عزوز علي، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، مجلة علمية تصدر عن جامعة أم البواقي، المجلد الرابع، العدد الثاني، الجزائر، 2017، ص 309.

² عبد النور قرين، محمد زيتون تركي، كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، في ظل النظام الاقتصادي الجزائري دراسة حالة المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية والبناء GCB، مذكرة ماستر في المحاسبة، جامعة أمحمد بوقرة- بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، الجزائر، 2021، ص 23.

³ بن ربيع حنيفة، عبد الحميد حسيني، بوعلام صالح، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولي IAS/IFRS، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 298.

⁴ عيسى سماعيل، جبابة ومحاسبة المؤسسة، تقنيات جبائية ومحاسبية، متيجة للطباعة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2021، ص 276.

الفصل الأول: الإطار النظري للقوائم المالية والضرائب المؤجلة

والجدول الآتي يبين كيفية حساب النتيجة الجبائية وفقا للجدول رقم 09 من الاقرار الضريبي.

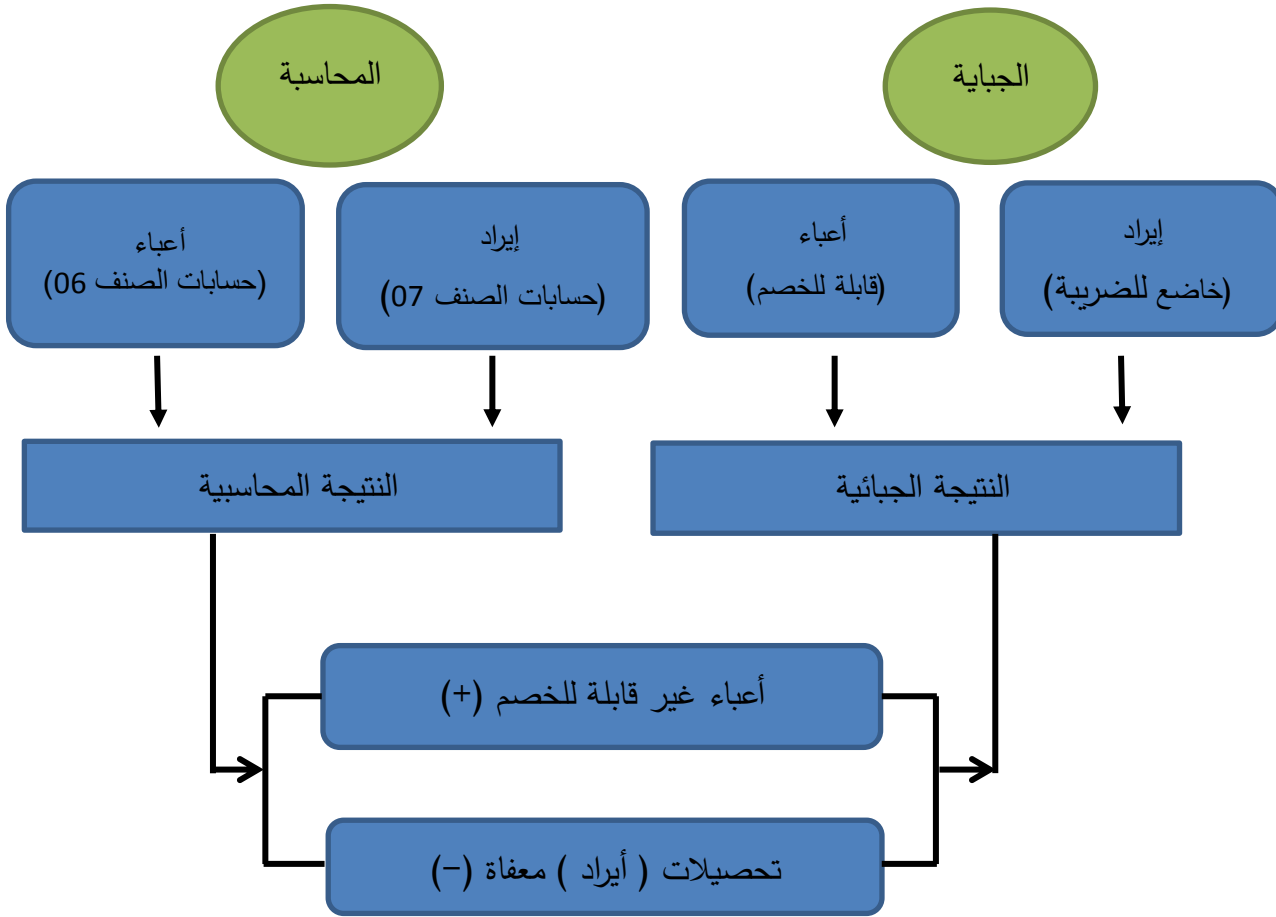
الجدول رقم (09): حساب النتيجة الجبائية وفقا للجدول رقم 09 من الاقرار الضريبي

النتيجة المحاسبية الصافية للسنة (حسابات النتائج)	ربح	خسارة
الاستردادات		
أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال		
حصول الهدايا الإشرافية غير قابلة للخصم		
حصول الإشراف المالية والرعاية الخاصة غير قابلة للخصم		
مصاريف الاستقبال غير قابلة للخصم		
الاشتراكات والهبات غير قابلة للخصم		
الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم		
مؤونات غير قابلة للخصم		
الإهلاكات غير قابلة للخصم		
مصاريف البحث والتطوير غير قابلة للخصم		
الإهلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (ملك المستأجر)		
الإيجارات خارج النتيجة المالية (القرض المؤجر)		
الضريبة على أرباح الشركات	الضرائب المستحقة على النتيجة	
	الضرائب المؤجلة (التغيرات)	
خسائر القيمة غير القابلة للخصم		
غرامات وعقوبات		
الاستردادات الأخرى		
مجموع الاستردادات		
الخصومات		
فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها		
حواصل وفوائض القيمة المتأتية من التنازل على الأسهم والأوراق المماثلة		
المداديل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة		
الإهلاكات المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي		
الإيجارات خارج الأعباء المالية		
الإهلاكات التكميلية		
التخفيضات الأخرى		
مجموع التخفيضات		
الخسائر السابقة القابلة للخصم		
خسارة سنة 2018		
خسارة سنة 2019		
خسارة سنة 2020		
خسارة سنة 2021		
مجموع الخسائر القابلة للخصم		
النتيجة الجبائية	ربح	
	خسارة	

المصدر: موقع وزارة المالية، نموذج الإقرار الضريبي، ص 19.

والشكل الموالي يوضح هذه العلاقة أكثر :

شكل رقم (02): العلاقة بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية



المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، منشورات كلبيك، الطبعة الأولى، 2013، الجزائر، ص280.

المطلب الثاني : تقديم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12:

1- نشأة ومراحل تطور المعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدخل:

لقد صدرت العديد من المعايير المحاسبية والتي كان فيها الحل الكثير من المشاكل التي تواجه المكلف بالضريبة، وكان من بين أهم هذه المعايير المحاسبية المعيار الدولي رقم 12، الذي صودق عليه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في مارس 2000 م، والذي أعيد صياغته بحيث أن المعيار المحاسبي الدولي المعاد صياغته يلغي المعيار الأصلي، ولم تتجز تعديلات جوهرية في صيغته الأصلية، فيما عدا تغيير بعض المصطلحات من أجل توفير الاتساق بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية والأخرى المطبقة حاليا. وظل يعمل بهذا المعيار المعاد من عام 2001 م، وأعيد صياغته في عام 2006 م، وفي عام 2007 م أجري تعديل المعيار الأصلي حيث

حل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المعدل محل المعيار المحاسبي الدولي 12 الأصلي " المحاسبة عن ضرائب الدخل "ويعتبر المعيار المحاسبي الدولي 12 المعدل نافذ المفعول على الفترات التي تبدأ في 1 جانفي 2008 م أو بعد ذلك التاريخ.

2- الهدف من المعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدخل:

يهدف المعيار المحاسبي الدولي 12 إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة لما يلي¹:

1-الاسترداد(السداد) المستقبلي المسجل كأصول(التزامات) معترف بها في الميزانية المالية للمؤسسة.

2-العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمشروع.

إن الأمر الملازم للاعتراف بأصل أو التزام هو توقع قيام المنشأة باسترداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام. فإذا كان من المحتمل أن استرداد أو سداد ذلك المبلغ المرحل سيجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر أو (أصغر) مما لولم يكن لذلك الاسترداد تبعات ضريبية، فإن هذا المعيار يتطلب من المشروع الاعتراف بالتام ضريبي مؤجل(أصل ضريبي مؤجل) إلا في حالة كون أن خصم أو أصل الضريبة المؤجلة تم توليده:

- سواء بالنسبة للشهرة والتي يخفض استهلاكها ضريبياً؛
- سواء بواسطة الشهرة السالبة المعالجة؛
- سواء بالنسبة للتسجيل المبدئي لأصل أو لخصم في معاملة ليست تجميع المؤسسة ولا تؤثر على الربح المحاسبي، ولا على الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة الضريبية) عند تاريخ المعاملة.²

يتطلب هذا المعيار من المشروع المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها العمليات والأحداث الأخرى نفسها.

وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في الربح أو الخسارة يجب أن يعترف بأثارها الضريبية في الربح أو الخسارة كذلك.

¹ عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، " الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية "، حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية" أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة جامعة دمشق كلية الإقتصاد قسم المحاسبة 2006.

² جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفق للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 175.

3- مجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS12:

يطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للضرائب على النتيجة والتي تشمل كل الضرائب المحلية والدولية المستحقة على النتيجة الجبائية، وكذا الضرائب المدفوعة من فروع الشركات الزميلة والمشاركة في إطار توزيع الأرباح للمؤسسة الأم المعدة للقوائم المالية المجمعة.¹

ويمكن توضيح مجالات تطبيق هذا المعيار كما يلي :

- يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.

- من غايات هذا المعيار، دراسة اندماج ضرائب الدخل المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة،

كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمشروع معد التقرير.

- لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهبات الحكومية، أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار، ولكن هذا المعيار يعني المحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن مثل هذه الهبات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.

كما يعالج المعيار المحاسبي الدولي 12 في المحاسبة عن ضرائب الدخل الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والافصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل .

4- مفاهيم عامة حول الضرائب المؤجلة:

يمكن إيجاز بعض المفاهيم التي جاء بها المعيار المحاسبي رقم 12 " ضرائب على الدخل " والتي سوف تساعد على فهم الضرائب المؤجلة كما يلي ² :

الربح المحاسبي (Accounting Profit):

هو صافي الربح (الخسارة) للفترة (**Taxable Profit**) (**Loss**): الربح الخاضع للضريبة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والذي تتحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة (قابلة للاسترداد).

المصروف الضريبي (Tax Expense): هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصومات الضريبة المؤجلة

التزامات ضريبية مؤجلة (Liabilities Deferred Tax) هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية نتيجة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.

¹ عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، مرجع سبق ذكره، ص

² طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، القياس والتقييم المحاسبي، الجزء الخامس، ط1، جامعة عين الشمس 2004. المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، ص 44.

أصول ضريبية مؤجلة (Assets Deferred Tax): هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية نتيجة الفروق المؤقتة القابلة للخصم الضريبية

الفروق المؤقتة (Temporary Differences): هي الفروق بين المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام في بيان المركز المالي وقاعدته الضريبية. وتتكون من:

-فروق مؤقتة خاضعة للضريبة (Taxable Temporary Differences):

وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام.

-فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع (Deductible Temporary Differences) :

هي فروق مؤقتة سوف تنشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام.

-الفروق الدائمة (Permanent Differences):

هي الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي والتي تنتج من اختلاف معالجة بعض العمليات بين قوانين ضرائب الدخل والمعالجة المحاسبية، ولا تنعكس هذه الفروق على الفترات اللاحقة .

العبء الضريبي: هو إجمالي ما تتحمله المؤسسة كضريبة على أرباح السنة المالية، سواء أكان واجب الدفع، أو مؤجل حيث:

$$\text{العبء الضريبي} = \text{الضريبة الحالية الواجبة الدفع} + \text{التغير في الضرائب المؤجلة.}$$

تغير الضرائب المؤجلة:

يقصد بتغير الضرائب المؤجلة هو الحاصل من عملية الطرح بين ما هو مدفوعاً كتسبيقات على السنوات المقبلة وما هو مؤجل الدفع إلى السنوات المقبلة خلال السنة المالية حيث:

ما هو مدفوعاً كتسبيقات على السنوات المقبلة يشكل الأصول الضريبة المؤجلة وما هو مؤجل الدفع إلى السنوات المقبلة يشكل التزامات ضريبية مؤجلة.

ومن هاتين يمكن أن يكون إيراد ضريبي (أي مبلغ دائن)، أو عبء ضريبي (مبلغ مدين) وينتج عنهما التغير في الضرائب المؤجلة الذي يؤثر على النتيجة المحاسبية الصافية.¹

¹ طارق عبد العال حماد، نفس المرجع السابق، ص 44.

المطلب الثالث: تعريف الضرائب المؤجلة وأنواعها حسب النظام المحاسبي المالي:

1-تعريف الضرائب المؤجلة:

عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري من خلال الفقرة 134 - 1 والفقرة 134 - 2، الضريبة المؤجلة على أنها: - عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وحسابات النتائج، وتتجم الضرائب المؤجلة عن العمليات التالية:

- اختلاف في التوقيت بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان عند تحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع؛
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور؛
- ترتيبات، ترصيد وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

خلاصة تعريف الضريبة المؤجلة:

من التعريف السابق يستنتج ان الهدف الاساسي من حساب الضريبة المؤجلة في نهاية السنة هو تحميل السنة المحاسبية الإيرادات والأعباء الضريبية الخاصة بها فقط لتفادي الاختلال بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية الناجم عن الفروقات المؤقتة الموجودة بين النظامين، لا يمكن اعتبار كل عبء مسجل محاسبيا مقبول جبائيا وكذلك لا يمكن اعتبار كل إيراد مسجل محاسبيا هو خاضع للضريبة. بالإضافة الى هذا نستنتج ان الضريبة المؤجلة تطبق على الشركات أو الكيانات التابعة للنظام الحقيقي والخاضعة للضريبة على الارباح (IBS) ، أما الكيانات الخاضعة للنظام الجزافي فهي غير معنية.

2-أنواع الضرائب المؤجلة: تنقسم الضرائب المؤجلة إلى قسمين:

- **ضرائب مؤجلة أصول (أصل ضريبي مؤجل):** وهي مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل
- **ضرائب مؤجلة خصوم (التزام ضريبي مؤجل):** 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 جبائيا.¹ وفيما يلي توضيح لأنواع الضرائب المؤجلة:

أولا: الخصوم الضريبية المؤجلة (الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة)

وهي فروقات مؤقتة ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي/الخسارة الضريبية للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية المبلغ المسجل (القيمة المحاسبية) للأصل أو الالتزام ويعرف الالتزام الضريبي المؤجل بأنه التبعات الضريبية المؤجلة والمرتبطة بفروقات مؤقتة خاضعة للضريبة،

¹ تامر سعيد عبد المنعم محمد، أسلوب المقترح لمحاسبة ضرائب الدخل في القوائم المالية، (دراسة ميدانية) لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة 2004. ص 25.

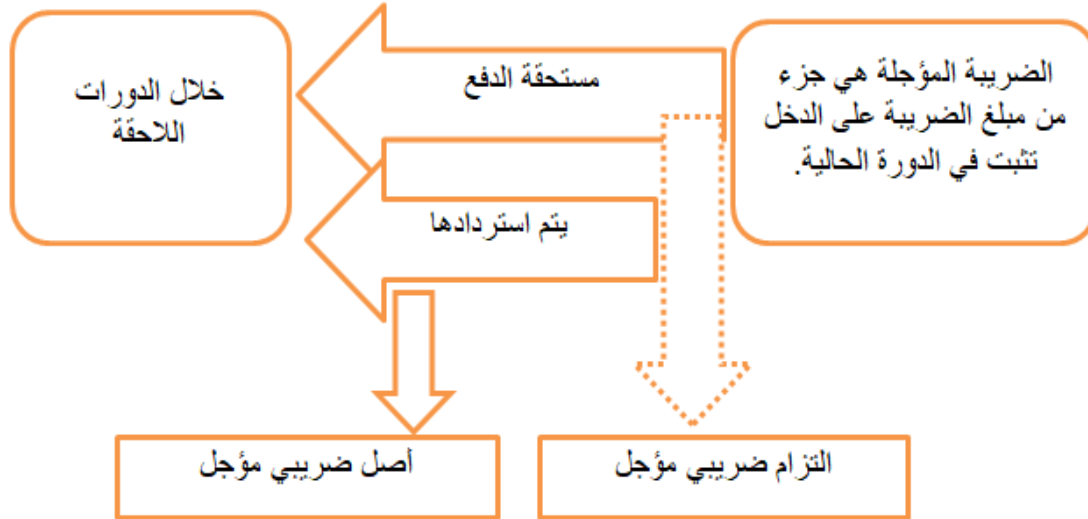
وبعبارة أخرى يمثل الالتزام الضريبي المؤجل الزيادة في الضريبة المستحقة للفترة المستقبلية نتيجة الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة الموجودة في نهاية السنة الجارية¹

ثانياً: الأصول الضريبية المؤجلة (الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع)

تعرف الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع بأنها فروق مؤقتة ينتج عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبة) للفترة المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام.

ويعرف الأصل الضريبي المؤجل بأنه التبعات الضريبية المؤجلة المرتبطة بالفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع، وبعبارة أخرى يمثل الأصل الضريبي المؤجل المردودات الضريبية (التوفير الضريبي) للسنوات المستقبلية نتيجة الفروقات الضريبية المؤقتة القابلة للاقتطاع التي تنشأ في نهاية السنة الجارية .

والشكل رقم(03): يوضح الضرائب المؤجلة وأنواعها:



المصدر: تجاني بالرقى، الحاج حلقوم، محاسبة الضرائب المؤجلة، محاضرات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص03.

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

المطلب الرابع: أحكام الضرائب المؤجلة:

1- أحكام الخصوم الضريبية المؤجلة:

يفرض مبدأ استقلالية السنوات المالية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات الاعتراف بمصروف الضريبة المقابل للالتزام الضريبي المؤجل، وبالمثل إن معايير الاعتراف بالالتزامات التي تواجه الشركة بنهاية فترة إعداد التقارير المالية تفرض أيضا ضرورة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل طالما أنه يحقق شروط الاعتراف بالالتزام وهي:

أولاً : أن يكون على المشروع التزام حالي (قانوني أو استتاجي) نتيجة لحدث سابق.

ثانياً : من المحتمل أنه سيتطلب تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية لتسديد الالتزام حيث تعبر الالتزامات الضريبية المؤجلة عن تضحيات مستقبلية بالمنافع الاقتصادية المسيطر عليها أو المملوكة من قبل المنشأة وإن تسوية الالتزامات الضريبية المؤجلة سيدفع بالمؤسسة نحو التضحية بهذه المنافع في الفترات المستقبلية.

ثالثاً : يمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام، حيث يعد من العناصر الهامة للاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل قدرة المنشأة بنهاية الفترة المالية على تحديد مبلغ الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة ومعدل الضريبة القابل للتطبيق في الفترات المستقبلية وبالتالي مبلغ الالتزام الضريبي المؤجل الواجب الاعتراف به.

2- أحكام الأصول الضريبية المؤجلة:

يعتبر الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل قضية أساسية في المحاسبة عن ضرائب الدخل فيما إذا كان على المنشأة الاعتراف بالأصول الضريبية في قوائمها المالية أم لا، وبالاستناد إلى مفهوم الأصل نجد أن الأصل الضريبي المؤجل يحقق معايير الاعتراف التي يتضمنها تعريف الأصل وهي¹ :

أولاً : ينشأ الأصل نتيجة أحداث سابقة، ومثال ذلك انخفاض في قيمة مخزون المنشأة بنهاية الفترة المالية مسببا ظهور فروقات مؤقتة قابلة للاقتطاع في الفترات المستقبلية نتيجة عدم قبول القانون الضريبي الاعتراف بخسارة غير محققة.

ثانياً : ينجم عن الأصل منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع، عند نشوء الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع يكون مبلغ الضريبة المستحق (الضريبة الجارية) أكبر من مصروف الضريبة للفترة الجارية، وفي السنوات اللاحقة يساهم انعكاس هذه الفروقات بتخفيض مبلغ الضريبة المستحق (الضريبة الجارية) ليصبح أقل من مصروف الضريبة، وهذا يمثل منفعة اقتصادية محتملة في نهاية الفترة الجارية.

ثالثاً : تسيطر المنشأة على المنافع الاقتصادية المتجسدة في الأصل، وتتمثل هذه المنافع بتخفيض مبلغ الضريبة المستحق للسنوات اللاحقة بحيث يكون ذلك من حق المنشأة وحدها دون غيرها.

¹ عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، مرجع سبق ذكره، ص174.

رابعاً : إمكانية القيام بتقدير موثوق لقيمة الأصل ويعتبر من المتطلبات الهامة قدرة المنشأة على تقدير قيمة الأصل القابلة للاسترداد مستقبلاً.

وتوضح الأمثلة التالية نماذج عن الاختلاف بين قواعد القوانين الضريبية ومتطلبات الإطار المحاسبي المتبنى من قبل المنشأة في سبيل إعداد بياناتها المالية بحيث تنتج الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع والأصول الضريبية المؤجلة.

المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري:

في هذا المبحث تطرقنا إلى أهم ما جاء به المشرع الجزائري بخصوص مفهوم الضرائب المؤجلة وأحكام تطبيقها من خلال الجريدة الرسمية الجزائرية وأيضاً من خلال الإشعار رقم 10062014 للمجلس الوطني للمحاسبة (CNC) وتعرضنا أيضاً للعمليات اللاحقة لظهور حساب الضرائب المؤجلة في حسابات المؤسسة، من اعتراف وتعديلات وتساويات.

المطلب الأول : الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري:

أولاً: تعريف الضرائب المؤجلة:

عرفت المادة 134 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم ومدونة الحسابات وطريقة سيرها للنظام المحاسبي المالي الجزائري الضريبة المؤجلة على أنها " : عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وحساب النتائج¹ الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان عند تحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

- ترتيبات، ترصيد وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

وعند إقفال السنة المالية، يدرج أصل أو خصم للضريبة المؤجلة في الحسابات بالنسبة لكل الفروق الزمنية

إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل أن يترتب عليها لاحقاً عبئ أو منتوج ضريبي.

في مستوى تقديم الحسابات، تميز الضرائب المؤجلة للأصول عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية، ويميز ما بين الضرائب الخصمية المؤجلة عن ديون الضريبة الجارية.

تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند إقفال السنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوي الخصم الجبائي دون حساب التحيين.

¹ - عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، ط 1، دار النشر جيطايل،

هناك معلومات تخص هذه الضرائب المؤجلة تظهر في الملحق (المنشأ، المبلغ، وتاريخ انقضاء الأجل، وطريقة الحساب، والإدراج في الحسابات).

حاليا وبعد ما يقارباً ثلاثة عشر سنة أي منذ سنة 2010 عند بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، وبالرغم من إعطاء المؤسسات الاقتصادية مهلة للتعرف على آليات هذا النظام منذ 2007، فإن المشرع الجزائري لم يتعرض إلى شرح مفصل للضرائب المؤجلة، ولم يقدم أي توضيحات نظراً للنقص الذي ينتاب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في التعامل مع الضرائب المؤجلة ومعالجتها، سواء في فهمها تفصيلاً أو تطبيق أحكامها.

ويعتبر الإشعار رقم 10062014 الذي نشره المجلس الوطني للمحاسبة في 10 جوان 2014 الإشعار الوحيد الذي تم نشره لبيان الضرائب المؤجلة، حالاتها وتطبيق أحكامها والمفاهيم المرتبطة بها. حيث عرف المجلس الوطني للمحاسبة الضرائب المؤجلة على أنها: "إقتصاد في الضريبة (إيراد ضريبي) في النتيجة المستقبلية أو مصروف ضريبي على النتائج التي سوف تدفع في السنوات المقبلة .
تنتج الضرائب المؤجلة من فروقات مؤقتة بين النتيجة المحاسبية بما في ذلك نتيجة العمليات المباشرة في الأموال الخاصة في الدورة الحالية والنتيجة الجبائية.
بالإضافة إلى بعض عمليات الميزانية والتسيير التي تكسب الحق في الاسترجاع أو الدفع وذلك في الإطار المحدد من التشريع الضريبي¹.

والهدف من الضرائب المؤجلة هي أنها : تحسب وتثبت، للسماح بتحمل نتيجة الدورة للضريبة الواجب تحملها فقط في حالة وجود فروقات مؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية. ولا يجب إثباتها إلا في حالة كون النتائج المتوقعة للسنوات القادمة تسمح باسترجاعها أو دفعها."

تطبق الضرائب المؤجلة على جميع الكيانات الاقتصادية الخاضعة للضرائب على أرباح الشركات ضمن النظام الحقيقي، وبالتالي الكيانات الغير خاضعة للضرائب على أرباح الشركات وتلك الخاضعة للنظام الجزافي غير معنية بالضرائب المؤجلة.

وعليه فقد قدّم هذا الإشعار شرحاً جَـدّ مختصر لمفهوم الضرائب المؤجلة أو جزه في تعريفها والهدف منها ونطاق تطبيقها، وهذا ما يبرر أن حتى المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) لم يقدم الشرح الوافي لموضوع الضرائب المؤجلة وذلك استناداً من مقدمة الإشعار وأيضاً عدم شرح كل الحالات التي قام بتقديمها، حيث قدم 14 حالة ولم يتعرض إلا لشرح قصير جداً لثلاث حالات فقط.

1 طارق عبد العال حماد، المعيار المحاسبي الدولي رقم 12- الفقرة 44. مرجع سبق ذكره، ص 13

ثانياً: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة :

ينص النظام المحاسبي المالي على حسم الحساب 133 "الضرائب المؤجلة على الأصول" من الحساب 692 "فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول" بالنسبة إلى مبلغ الضرائب عن النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة (حالة عبئ مدرج في حسابات السنة المالية على أن تتم قابلية حسمه على الصعيد الجبائي خلال السنوات المالية المقبلة)

بحيث يعتمد الجانب الدائن من الحساب 134 "الضرائب المؤجلة عن الخصوم" بإجراء حسم من الحساب 693 "فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم" أو من حساب لرؤوس الأموال الخاصة حسب الحالة بالنسبة إلى مبالغ ضرائب مطلوب دفعها خلال السنوات المالية المقبلة (حالة منتوج مدرج في الحسابات لكن خاضع للضريبة في السنوات المالية المقبلة).

تتم في نهاية كل سنة مالية إعادة تقويم الضرائب المؤجلة كأصول وخصوم مقابل الحسابات نفسها.¹ يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة في الميزانية وحسابات النتائج عن طريق التمييز بين الضرائب مؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم والحسابات المتعلقة بالميزانية وحسابات النتائج.²

المطلب الثاني: العرض والإفصاح عن الضرائب المؤجلة ومتطلبات القياس اللاحق:

1- العرض والإفصاح عن الضرائب المؤجلة:

لقد حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 متطلبات الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة حيث خصص العديد من الفقرات لتوضيح قواعد الاعتراف، وبالمقابل يتجسد المبدأ الأساسي الذي يقوم عليه المعيار بالمحاسبة عن الآثار الضريبية الجارية والمؤجلة عن عملية أو حدث بما يماثل المحاسبة عن العملية أو الحدث نفسه، ويصرح المعيار المحاسبي الدولي 12 في فقرته رقم 28 الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصروف وشمولها بصافي الربح أو الخسارة للفترة، ماعدا إلى الحد الذي تتشأ فيه من:

¹ يخلف رندة ابتسام، تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، مجلة علمية تصدر عن جامعة المسيلة، المجلد 06، العدد 01، 2021، الجزائر، ص-ص 524-525.

² بن عروج صبرينة، أهمية وانعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر-3، 2011/2012، ص63.

- العملية أو الحدث الذي يعترف به بنفس الفترة أو فترات مختلفة خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل الشامل الآخر وإنما مباشرة في حقوق المالكين (د/11 مرحل من جديد).
- اندماج أعمال بطريقة التملك.

أما فيما يتعلق بمتطلبات الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة وفق للفروقات المؤقتة، فإن المعيار المحاسبي الدولي 12 يستوجب الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة الناجمة عن الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة والقابلة للاقتطاع ويستوجب الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة:

2-متطلبات العرض والإفصاح المتعلقة بالضرائب المؤجلة:

2-1- مفهوم العرض المحاسبي:

يعني العرض تبويب وترتيب البنود في القوائم المالية، كتبويب بنود الأصول في قائمة المركز المالي إلى أصول ثابتة وأصول متداولة وكذلك الالتزامات، وعلى نحو مماثل يتم إظهار المصروفات في قائمة الدخل في مجموعات رئيسية حسب طبيعتها أو وظيفتها.

2-2- مفهوم الإفصاح المحاسبي:

هو أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها. عن مصادر الأموال واستخداماتها بما يفيد في الحكم عليها من وجهة نظر المستثمرين عن حساب معدل العائد على الأسهم، وهم الدولة لغرض الضرائب، والدائنين لبيان مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على سداد الالتزامات، بالإضافة إلى معلومات تفيد الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية في الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء، وأي معلومات أخرى ملائمة عند اتخاذ قراراتهم الرشيدة" ¹

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

أولاً: عرض الضرائب في حساب النتيجة:

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

¹ عوض الرحيلي، وفايز سلامة، دور نظام السوق المالية الجديد في تعزيز الشفافية والإفصاح المحاسبي في البيئة السعودية، 2004، ص302.

ثانياً: عرض الضرائب في الميزانية:

عرض أصول وخصوم الضريبة بشكل منفصل عن الأصول والخصوم الأخرى، كما أن أصول وخصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تفصل عن أصول وخصوم الضريبة المستحقة.

يجب الاعتراف بمطلوبات ضريبية مؤجلة لجميع الفروقات الضريبية المؤجلة ما لم تنجم المطلوبات الضريبية عما يلي:

أ- الاعتراف الأولي في الشهرة.

ب- الاعتراف الأولي بأصل أو إلزام في عملية تتميز بأنها :

- ليست اندماج أعمال.

- عدم تأثير العملية على الدخل المحاسبي أو على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية)

عند حدوث العملية) .

3- متطلبات القياس اللاحق للضرائب المؤجلة:

ينص المعيار المحاسبي الدولي 12 في فقرته 23 ألا تخصم الالتزامات الضريبية والأصول الضريبية المؤجلة، ويقدم في الفقرة 27 التفسير لذلك مبيناً " يتطلب التحديد المعتمد للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة على أساس جدولة لتوقيت انعكاس كل فرق مؤقت، وفي كثير من الحالات تكون هذه الجدولة غير عملية أو كثيرة التعقيد، ولذلك فإنه من غير اللائق أن تخصم الضرائب المؤجلة لأن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى عدم قابلية المعلومات للمقارنة مع باقي الكيانات¹."

وفيما يتعلق بمتطلبات القياس اللاحق للضرائب المؤجلة فإنه بنهاية كل فترة إعداد تقارير يتطلب المعيار المحاسبي الدولي 12 من المشروع القيام بإعادة تقييم المبالغ المرحلة للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة والتي يمكن أن تتغير نتيجة ما يلي:

أولاً: التغير في معدلات الضريبة أو قوانينها:

توجب الفقرة 70 قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بموجب معدلات الضرائب السارية في الفترة التي سيتحقق فيها الأصل (أو سيسدد فيها الالتزام) المرتبط بالفرق المؤقت القابل للاقتطاع (أو الخاضع للضريبة) الذي نشأت الضريبة المؤجلة وفقاً له.

طرح تغير القواعد الضريبية ولا سيما المعدل الضريبي إشكالية تقييم الضرائب المؤجلة وخاصة المبلغ الظاهر في الميزانية والمتعلق بالسنوات السابقة والذي تم تقييمه على أساس المعدل الضريبي السابق، وبالتالي يتم تصحيح تلك القيمة في نهاية كل سنة بناءً على معدل الضريبة المعتمد بذلك التاريخ، وذلك التغير يحمل ضمن الميزانية فقط أي استعمال طريقة ترحيل المتغير.

¹ جمعة حميدات، القياس المحاسبي عن ضرائب الدخل 2014، مرجع سبق ذكره، ص 722 .

ثانياً: إعادة تقييم قابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة:

توجب الفقرة 26 من المعيار المحاسبي الدولي 12 إعادة النظر بالمبلغ المرحل للأصل الضريبي المؤجل في نهاية كل فترة إعداد التقارير، وذلك في ضوء إمكانية توفر أرباح ضريبية كافية في الفترات المستقبلية بما يحقق قابلية انعكاس الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع، أو عند تغير القوانين الجبائية فيما يخص الأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي وردت في التشريع الجبائي فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات.

ثالثاً: التغير في الأسلوب المتوقع لاسترداد الأصل:

على سبيل المثال قد تقرر المنشأة في نهاية الفترة المالية بيع أحد الممتلكات من معدات أو مباني، وبالتالي استرداد المبلغ المرحل من السنة ن لدى بعض دوائر الضريبة نتيجة تغيير طريقة استرداد المبلغ المرحل للأصل. وبهدف معالجة الآثار الناجمة عن التغير في المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام الضريبي المؤجل فإن المعيار المحاسبي الدولي 12 في فقرته 67 أو ضح ما يلي:

" قد يتغير المبلغ المرحل للالتزامات أو الأصول الضريبية المؤجلة حتى لو لم يكن هناك تغيير بمبلغ الفروق المتعلقة بها، ويتم الاعتراف بالضريبة المؤجلة الناتجة عن ذلك في الربح أو الخسارة، ماعدا إلى الحد الذي يرتبط فيه ببند تم الاعتراف بها سابقا خارج الربح أو الخسارة ".

4-معدل الضريبة الواجب استخدامها (معامل قياس الضريبة المؤجلة):

تقاس قيم الالتزامات أو الأصول الضريبية الجارية للفترة الجارية والفترات السابقة بالقيمة المتوقعة سدادها إلى أن الإدارة الضريبية تستخدم معدلات الضرائب وفق قوانين الضرائب السارية في تاريخ الميزانية، بينما يتم قياس أو حساب الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة على النحو التالي:

- الأصول الضريبية المؤجلة = الفروق المؤقتة القابلة للخصم × معدل الضريبة؛

- الخصوم الضريبية المؤجلة = الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة × معدل الضريبة

5-طرق ترحيل الضريبة:

أ. طريقة الترحيل الثابت للضريبة:

وهذه الطريقة هي طريقة أمريكية، تعتبر بأن الضرائب المؤجلة التي سبق تسجيلها هي ضرائب مؤجلة نهائية، حيث يتم حساب الفروقات فقط على أساس معدل الضريبة الساري المفعول أثناء ظهورها، أي انه لا يمكن أن يجرى عليها أي تعديل في حالة ما إذا تغير معدل الضريبة على أرباح الشركات خلال الدورات المقبلة. غير أنه تبين هذه الطريقة يؤدي إلى تزييف مبلغ الضرائب المؤجلة المسجلة في ميزانية المؤسسة مما يؤثر سلباً في الصورة الصادقة للنتيجة، وذلك على اعتبار أن هذه الضرائب مقيمة على أساس معدل الإخضاع التاريخي المطبق بتاريخ ظهور الفروقات وليس على أساس معدل الضريبة الإجمالي.

التسجيل المحاسبي حسب هذه الطريقة:

1- حالة ارتفاع معدل الضريبة على الأرباح:

يحدد مقدار تعديل الضرائب المؤجلة وفق العلاقة التالية:

الأصول الضريبية المؤجلة = الفروق المؤقتة القابلة للخصم × التغير الحاصل في معدل الضريبة
الخصوم الضريبية المؤجلة = الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة × التغير الحاصل في معدل الضريبة

البيان	مدين	دائن
من د/ ضرائب مؤجلة أصول	XXX	
إلى د/ فرض ضرائب مؤجلة أصول		XXX

الخصوم الضريبية المؤجلة

البيان	مدين	دائن
من د/ فرض ضرائب مؤجلة خصوم	XXX	
إلى د/ ضرائب مؤجلة خصوم		XXX

1- حالة انخفاض معدل الضريبة على الأرباح

الأصول الضريبية المؤجلة

البيان	مدين	دائن
من د/ فرض ضرائب مؤجلة أصول	XXX	
إلى د/ ضرائب مؤجلة أصول		XXX

الخصوم الضريبية المؤجلة

البيان	مدين	دائن
من د/ ضرائب مؤجلة خصوم	XXX	
إلى د/ فرض ضرائب مؤجلة خصوم		XXX

من خلال التسجيلات المحاسبية المذكورة أعلاه نستنتج ما يلي:

- كل تغير بالزيادة في معدل الضريبة يؤدي بالضرورة الى الزيادة في الضرائب المؤجلة أصول وخصوم.

- كل تغير بالنقصان في معدل الضريبة يؤدي بالضرورة الى انخفاض في الضرائب المؤجلة أصول وخصوم.

ب. طريقة الترحيل المتغيرة للضريبة :

وهذه الطريقة هي طريقة بريطانية، تعتبر أن مبلغ الضريبة المؤجلة يتم مراجعته خلال كل دورة، من أجل الأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي وردت في التشريع الجبائي فيم يخص الضريبة على أرباح الشركات، وعلى خلاف الطريقة الأمريكية فإن هذه الطريقة تأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي يمكن أن تحدث على مستوى معدل الإخضاع خلال السنوات المقبلة، وبالتالي تؤدي إلى تسوية مبلغ الضريبة المؤجلة خلال كل دورة، بناء على التغيرات الحادثة في غضون الدورة، وهذا ما يساهم في رسم الصورة الصادقة للميزانية المؤسسة وكذا نتيجتها، وهذه الطريقة تعد إجبارية من قبل معيار ضريبة الدخل المعيار رقم 12.

التسجيل المحاسبي حسب هذه الطريقة:

1- حالة ارتفاع معدل الضريبة:

الأصول الضريبية المؤجلة:

البيان	مدين	دائن
من د/ ضرائب مؤجلة أصول	XXX	
إلى د/ مرحل من جديد		XXX

الخصوم الضريبية المؤجلة:

البيان	مدين	دائن
من د/ مرحل من جديد	XXX	
إلى د/ ضرائب مؤجلة خصوم		XXX

1- حالة انخفاض معدل الضريبة على الأرباح:

الأصول الضريبية المؤجلة:

البيان	مدين	دائن
من د/ مرحل من جديد	XXX	
إلى د/ ضرائب مؤجلة اصول		XXX

الخصوم الضريبية المؤجلة:

البيان	مدين	دائن
من د/ ضرائب مؤجلة خصوم	XXX	
إلى د/ مرحل من جديد		XXX

6-المشكلات المحاسبية عن القياس والإفصاح المحاسبي للضرائب المؤجلة:

يترتب على تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل " مشكلات تتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة، ويرجع السبب في ذلك إلى:

1-المشكلات المحاسبية عن القياس:

- اختلاف الشركات فيما بينها حول معدل الضريبة الواجب إتباعه عند قياس الضرائب المؤجلة
- اختلاف الطرق المتبعة فبعض الشركات تتبع طريقة الالتزام والبعض يتبع طريقة التأجيل وبالتالي كل طريقة لها تأثير مختلف على الإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة.
- مشكلة استخدام التقديرات الشخصية في القياس المحاسبي للضرائب المؤجلة، حيث تؤدي البدائل التي يتيحها المعيار المحاسبي عند القياس إلى نتائج مختلفة في الإفصاح المحاسبي للضرائب المؤجلة.

2-مشكلة الإفصاح المحاسبي للضريبة المؤجلة:

تتمثل مشكلة الإفصاح حول مشكلة إمكانية قيام المنشأة بإجراء مقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة عند الإفصاح في القوائم المالية، في حين يتطلب المعيار المحاسبي أن يتم إثبات الأصول والالتزامات بشكل منفصل دون إجراء مقاصة حيث يوضح كل بند منهم الأحداث التي حدثت وتقيم المعاملات التي حدثت، وبناء على ذلك يجب إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات ما لم يشترط المعيار بهذا، إلا أنه يمكن إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الجارية إذا توافر بعض النقاط وهي إذا كان لديها حق قانوني في إجراء المقاصة بين المبالغ المعترف بها، وإذا كانت تنوي المنشأة سداد الضريبة على أساس رصيد المقاصة أو أن تحصل على أصل ضريبي مؤجل لسداد الالتزام ضريبي مؤجل في نفس الوقت لدى نفس الإدارة الضريبية.

3-مشكلة عدم نص القانون الجبائي على المعالجة الجبائية الخاصة بالضرائب المؤجلة:

المشرع الجبائي يعتمد أساسا على النتيجة المحاسبية للمؤسسة والظاهرة في حسابات النتائج، فبعد القيام بتعديلات عليها لتصبح نتيجة جبائية تفرض عليها الضريبة على أرباح الشركات، وهو ما يسهل عمل إدارة الضرائب، بينما النظام المحاسبي المالي يفترض عدم وجود ترابط بين الجبائية والمحاسبة أي استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، وهو ما تظهره الضرائب المؤجلة التي تعني وجود الضرائب مسجلة محاسبيا وجبائيا على فترات متباعدة، وهو ما يجعل من الضروري على إدارة الضرائب التكيف معها وأخذها بعين الاعتبار، فالتشريع الجبائي الحالي لم ينص اطلاقا على الضرائب المؤجلة ولم يشر إليها حتى يومنا هذا لأنها عملية محاسبية بحتة. ولكن تبني عن طريق المادة 141 مكرر 2 التي تنص على ما يلي: يجب على المؤسسات احترام المبادئ المنصوص عليها في النظام المحاسبي والمالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة.

4- مشكلة توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

- تكون المعلومات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها عند تقديمها في الوقت المناسب الى متخذي القرارات، لذا يلعب توقيت الإفصاح دورا بالغا في جودة القوائم المالية وهو ما يمثل تحدي لمعدي القوائم المالية؛
- صعوبة فهم وتطبيق متطلبات الإفصاح عن الضرائب المؤجلة؛
 - عدم القدرة على تحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية بدقة؛
 - عدم قدرة مستخدمي القوائم المالية على فهم واستيعاب الكثير من المعلومات والبيانات المحاسبية المتعلقة بالضرائب المؤجلة المفصح عنها؛
 - الإفصاح يؤدي الى تقديم المعلومات الخاصة بالمنشأة إلى المنافسين، الأمر الذي يضر بمصلحة المنشأة؛
 - الإفصاح يؤدي إلى تحسين الموقع التفاوضي مع الاتحادات العمالية، مما يزيد من تكاليف المنشأة؛
 - الإفصاح عن المزيد من المعلومات يعد أمرا مكلفا مما يجعل الادارة ترفض التوسع في الافصاح .

المطلب الثالث: حالات إثبات، تسوية وتسجيل الضرائب المؤجلة:

يتم تسجيل الضرائب المؤجلة على مرحلتين، الأولى عند نشوء الفرق المؤقت والثانية عند انعكاس الفرق المؤقت أي تسديد واسترجاع قيمة الفرق المؤقت.

أولا : تسوية وتسجيل الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم:

1- تسوية وتسجيل الضرائب المؤجلة أصول:

1-1- عند نشوء الفرق المؤقت:

يجعل الحساب 133 الضرائب المؤجلة على الأصول مدينا وبجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة عن أصول دائنا بمبلغ الضرائب عن النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة.

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
133		الضرائب المؤجلة على الأصول	xxx	
	692	فرض الضريبة على الأصول		xxx

1-2 عند استرجاع قيمة الفرق المؤقت وانعكاس الفرق المؤقت:

يجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة عن أصول مدينا بمبلغ الضرائب عن النتائج المسترجعة خلال السنة المالية الحالية ويجعل حساب 133 وبجعل الضرائب المؤجلة دائنًا (عكس القيد المحاسبي الأولي).

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
692		فرض الضريبة على الأصول	XXX	
	133	الضرائب المؤجلة على الأصول		XXX

2- تسوية وتسجيل الضرائب المؤجلة خصوم:

1-2 عند نشوء الفرق المؤقت:

يجعل الحساب 134 الضرائب المؤجلة خصوم دائنًا ويجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم دينًا بالنسبة إلى مبالغ ضرائب مطلوب دفعها خلال السنوات المالية المقبلة.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
693		فرض الضريبة على الخصوم	XXX	
	134	الضرائب المؤجلة خصوم		XXX

2-2 عند تسديد قيمة الفرق المؤقت أي انعكاس الفرق المؤقت:

يجعل الحساب 134 الضرائب المؤجلة على الخصوم مدينا وبجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم دائنًا بمبلغ الضرائب عن النتائج المسددة خلال السنة المالية الحالية.

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
134		الضرائب المؤجلة خصوم	XXX	
	693	فرض الضريبة على الخصوم		XXX

والجدول التالي يميز بين الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم:

الجدول رقم (10): تمييز بين الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم

الفرق المؤقت عبارة عن:	القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	القيمة المحاسبية أصغر من القيمة الجبائية
عبء	ضرائب مؤجلة أصول	ضرائب مؤجلة خصوم
إيراد	ضرائب مؤجلة خصوم	ضرائب مؤجلة أصول

المصدر: من اعداد الطالبين.

المطلب الرابع: عرض بعض الفروقات المؤقتة التي تولد الضريبة المؤجلة:

في هذا المطلب سوف نتطرق الى عرض الفروقات المؤقتة التي تنشأ نتيجة معالجة بعض العمليات لأغراض ضريبية بطريقة مختلفة عن معالجتها محاسبيا، حيث تتميز بتأثيرها على الدورة المالية أو على الدورات المستقبلية ومن أهم هذه الفروقات ما يلي:

1-الإعانات العمومية:

حيث ينص القانون الجبائي في مادته 144 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على إدراج إعانات الاستغلال أو التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها أو قبضها في حين ينص النظام المحاسبي المالي على إدراج الاعانات العمومية في الحسابات كمنتجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه دون أن يشترط تاريخ القبض كشرط لتحقيق الإيراد.

1-التسجيل المحاسبي الإعانات العمومية في السنة ن

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
441		الدولة والجماعات المحلية	xxx	
	744	الإعانات		xxx

2-المعالجة الجبائية للاعانة الغير محصل عليها (الإيراد).

جبائيا يدرج مبلغ الاعانة في الجدول رقم "09" في التصريح السنوي الجبائي (la liasse fiscale) في خانة التخفيضات الاخرى. (déductions)

3-المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في نهاية السنة ن

تطبيقاً لمبدأ استقلالية الدورات ومقابلة الإيرادات بالتكاليف يتم تسجيل العبء الضريبي للاسترداد المؤقت للإعانة واخضاعه للضريبة على أرباح المؤسسات ويكون التسجيل المحاسبي على النحو الآتي:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
693		فرض الضريبة على الخصوم	XXX	
	134	الضريبة على الخصوم		XXX

4-التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة خصوم في السنة الموالية ن+1

يتم في السنة الموالية عكس قيد السنة السابق الذي تشكلت فيه الضرائب المؤجلة خصوم وذلك بعد التحصيل الفعلي للإيراد أي الإعانات.

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
512		البنك	XXX	
	441	الدولة والجماعات المحلية		XXX

المعالجة الجبائية للإعانة المحصل عليها (الإيراد):

جبائياً يتم اخضاع مبلغ الإعانة الى الضريب على الدخل حيث يتم ادراجه ضمن الجدول رقم "09" في خانة الاسترداد الأخرى (réintégrations) ويكون التسجيل المحاسبي على النحو الآتي:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
134		الضرائب المؤجلة خصوم	XXX	
	693	فرض الضريبة على الخصوم		XXX

2-المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب:

حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الفوائد والأجور وغيرها من المصاريف المالية بالإضافة إلى الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستغلال وعلامات الصنع وكذا مصاريف المساعدة التقنية والأتعاب، فإن خصمها من النتيجة المالية يبقى مرهون بدفعها فعليا أثناء السنة المالية حسب القواعد الجبائية، في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل هذه الأعباء مع ربطها بالسنة المالية التي ترتبت خلالها دون أن ينظر إلى تاريخ الدفع الفعلي.

1- عند نشوء الفروقات:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
62/61		خدمات خارجية وخدمات أخرى	xxx	
	401	موردون		xxx

المعالجة الجبائية المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب:

جبائيا يتم استرداد المبالغ المتعلقة بالمصاريف المالية والأتاوى والأتعاب حيث يتم ادراجه ضمن الجدول رقم "09" في خانة التخفيضات الأخرى (réintégrations) من الميزانية الجبائية.

المعالجة المحاسبية لاسترداد المؤقت المتعلق بالمصاريف المالية والأتاوى والأتعاب:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
133		ضرائب مؤجلة أصول	xxx	
	692	فرض ضرائب مؤجلة أصول		xxx

جبائيا يتم تخفيض المبالغ المتعلقة بالمصاريف المالية والأتاوى والأتعاب عند الدفع الفعلي لهاته المبالغ حيث يتم ادراجه ضمن الجدول رقم "09" في خانة التخفيضات الأخرى (réintégrations) من الميزانية الجبائية ويكون قيد التسوية بعكس القيد الأولي كما يلي :

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
692		فرض ضرائب مؤجلة أصول	xxx	
	133	ضرائب مؤجلة أصول		xxx

3-العناصر ذات القيمة المنخفضة:

نصت المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023 بإمكانية معاينة عناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 60 000,00 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها، بينما نجد النظام المحاسبي المالي لا يضع سقفا معينا لتلك العناصر، بل ترك الأمر للمؤسسات الاقتصادية من أجل تقدير قيمة هذه العناصر الضعيفة القيمة، الأمر الذي ينجر عنه نشوء فرق مؤقت بين المحاسبة والجبائية في حالة اعتماد المؤسسة على سقف أكبر مما هو معتمد جبائيا.

4- الخسائر الجبائية للسنوات السابقة:

نصت المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على إمكانية ترحيل الخسائر المحققة إلى غاية السنة الرابعة، بمعنى أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية معينة، فإن هذا العجز يعتبر عبئاً يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز، بينما ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الخسارة المحققة في الحساب (مرحل من جديد) دون أن يعتبره كعبء مخفض من نتائج السنوات الموالية.

ويحسب الأصل الضريبي المؤجل للخسائر الجبائية للسنوات السابقة بالعلاقة الآتية:

$$\text{الأصل الضريبي المؤجل} = \text{العجز الضريبي} * \text{معدل الضريبة على الأرباح}$$

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
133		ضرائب مؤجلة أصول	XXX	
	692	فرض ضرائب مؤجلة أصول		XXX

5- عدم التجانس بين الإهلاك المحاسبي والإهلاك الجبائي:

قد تكون طريقة الإهلاك أو مدة الإهلاك أو حتى قاعدة الإهلاك المطبقة من طرف المؤسسة محاسبيا ليست هي نفسها بالضرورة الطريقة أو المدة أو قاعدة الإهلاك المنصوص عليها جبائيا، فالنظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات باختيار طريقة الإهلاك مع تحديد مدة المنفعة التي تراها مناسبة لاستراتيجيتها الاستثمارية، في حين أن الإهلاك الجبائي ليس بالضرورة هو نفسه الإهلاك المحاسبي حسب السياسة الجبائية للدولة، الأمر الذي ينشأ عنه فروقات مؤقتة بين المحاسبة والجبائية يتم معالجتها في إطار الضرائب المؤجلة، صف إلى ذلك أنه تم إضافة طريقة جديدة للإهلاك ممثلة في طريقة الإهلاك حسب وحدات الانتاج في النظام المحاسبي المالي في حين أنها غير معتمدة جبائيا.

يتطلب النظام المحاسبي المالي من المنشأة اختيار أنسب طريقة استهلاك لتعكس هذا الاستهلاك للمنافع الاقتصادية ولتحديد العمر الإنتاجي وكذلك القيمة المتبقية للأصول الثابتة وفقاً لتطوير الاستثمار واستراتيجيته وسياسته لهذا السبب يكون الإهلاك المحاسبي يختلف عن الإهلاك الجبائي مما يستوجب معالجته محاسبيا وجبائيا على النحو الآتي:

1- الإهلاك المحاسبي أكبر من الإهلاك الضريبي (الإهلاك المتناقص):

فلو افترضنا أن العمر الإنتاجي للتثبيت هو 05 سنوات.

أقسام الإهلاكات	الإهلاك المتناقص	النسبة	نسبة الإهلاك الثابت	الفرق بين الإهلاكين بالنسبة	التسجيل المحاسبي للفروقات المؤقتة
قسط السنة الأولى	15/5 * قيمة التثبيت	33	20	13	نشوء أصل ضريبي
قسط السنة الثانية	15/4 * قيمة التثبيت	27	20	7	نشوء أصل ضريبي
قسط السنة الثالثة	15/3 * قيمة التثبيت	20	20	0	/
قسط السنة الرابعة	15/2 * قيمة التثبيت	13	20	7-	استرجاع أصل ضريبي
قسط السنة الخامسة	15/1 * قيمة التثبيت	7	20	13-	استرجاع أصل ضريبي

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه:

في السنة الأولى والثانية الإهلاك المحاسبي أكبر من الإهلاك الضريبي مما يستوجب تسجيل أصل ضريبي أما في السنة الثالثة، لم يكن هناك فروقات، لأن الإهلاك المحاسبي يساوي الإهلاك الضريبي. أما خلال السنتين الرابعة والخامسة، كان الإهلاك المحاسبي أصغر من الإهلاك الضريبي مما يستوجب استرجاع الأصل الضريبي السابق، وهكذا نكون قد قمنا بتسوية حساب 133 في آخر سنة إهلاك (أي ترصيد حساب 133)

جبايا يتم استرداد الفرق بين الإهلاك المحاسبي د/681 الإهلاك الضريبي ويتم معالجته محاسبيا كالتالي:

التسجيل المحاسبي للاهلاك:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
681		مخصصات الإهلاكات	XXX	
	281	اهلاك التثبيات		XXX

المعالجة المحاسبية للاسترداد المؤقت للاهلاك:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
133		ضرائب مؤجلة أصول	XXX	
	692	فرض ضرائب مؤجلة أصول		XXX

2- الإهلاك المحاسبي أصغر من الإهلاك الضريبي (الإهلاك المتناقص)

جبائيا يتم تخفيض الفرق بين الإهلاك الضريبي والإهلاك المحاسبي ويتم معالجتها محاسبيا كالتالي:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
692		فرض ضرائب مؤجلة أصول	XXX	
	133	ضرائب مؤجلة أصول		XXX

جبائيا، يجب أن تظهر جميع هذه الفروقات الموجودة بين الإهلاكات المحسوبة وفق الأحكام التي أقرها النظام المحاسبي والمالي، والإهلاكات المحسوبة وفق التشريع الضريبي في جدول رقم 05 «جدول الإهلاك» من الميزانية الجبائية.

6- العمليات المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة:

جاء النظام المحاسبي المالي في مادته 138-4 المتعلقة بتغير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان والمستمد من المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 بمفاهيم جديدة فيما يخص التسجيل المحاسبي لبعض العمليات الخاصة منها ولا سيما الأعباء والإيرادات المتعلقة بالفترات السابقة.

أ- حالة للضريبة المؤجلة خصوم:

1- حالة تسجيل إيراد خاص بالسنوات السابقة:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
411		الزبائن	XXX	
	4457	الرسم على القيمة المضافة		XXX
	115	مرحل من جديد		XXX

ثم نسجل قيد اخضاع الإيراد المسجل في حساب 11 مرحل من جديد للضريبة المؤجلة للخصوم حسب القيد التالي بعد حساب الضريبة على ارباح الشركات من قيمة الإيرادات (المبيعات د / 11).

الضريبة المؤجلة للخصوم = مبلغ الإيراد خارج الضريبة * معدل الضريبة.

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
115		مرحل من جديد	XXX	
	134	ضرائب مؤجلة خصوم		XXX

جبائيا، يتم استرداد المبلغ الخام للمبيعات المسجلة في حساب 11 حتى يتم اخضاعه للضريبة على ارباح الشركات لأنه لا يظهر في النتيجة المحاسبية (ايراد لم يسجل في حسابات 7).

وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
134		ضرائب مؤجلة خصوم	XXX	
	693	فرض ضرائب مؤجلة خصوم		XXX

ب- حالة تسجيل عبء خاص بالسنوات السابقة:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
115		مرحل من جديد	XXX	
133		ضرائب مؤجلة أصول	XXX	
	401	موردون		XXX

جبائيا، يتم تخفيض مبلغ العبء في خانة التخفيضات الأخرى عند إعداد الميزانية الجبائية ويكون التسجيل المحاسبي للتخفيض كما يلي:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
692		فرض ضرائب مؤجلة خصوم	XXX	
	133	ضرائب مؤجلة خصوم		XXX

طبقا للمادة 138-4 من النظام المحاسبي المالي، العمليات التي تسجل مباشرة في حسابات الأموال الخاصة يجب المصادقة عليها من طرف مجلس الإدارة.

الأعباء المسجلة مباشرة في حساب 11 غير قابلة للحسم حسب التشريع الجبائي الاخير.

3- تسجيل عمليات الخاصة بإعادة تقييم التثبيات:

من أهم المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة مبدأ التكلفة التاريخية والذي يعني أن تسجل الأصول بالتكلفة التي دفعت في سبيل الحصول عليها، ويرتكز هذا المبدأ على فرض ثبات وحدة النقد أي أن القوة الشرائية للنقود ثابتة ولا تتغير، لكن مع مرور الزمن وفي فترات التضخم تفقد النقود جزءاً من قوتها الشرائية وبالتالي تفقد القوائم المالية المعدة وفقاً لهذا المبدأ مصداقيتها بحيث تصبح لا تعبر عن الواقع الحقيقي للمؤسسة وتعتبر الأصول الثابتة وخاصة التثبيات أكثر العناصر تأثراً بهذا المبدأ لأنها تبقى لفترة طويلة في المؤسسة. وفي ظل هذا القصور لمبدأ التكلفة التاريخية اتاحاً كلا من النظام المحاسبي والمالي والمعياري المحاسبي الدولي للتقارير المالية IAS 16 بضرورة القيام بإعادة تقييم التثبيات عند وجود اختلافات جوهرية بين قيمتها المحاسبية الصافية وقيمتها العادلة، حيث. تقوم على استبدال القيمة المحاسبية الصافية (بعد الإهلاكات وخسائر القيمة) بقيمتها العادلة، ويحسب fark إعادة التقييم بالفرق بين القيمة العادلة والقيمة المحاسبية الصافية. وتجدر الإشارة أن هناك نوعين لعملية إعادة التقييم وهما:

- عمليات إعادة تقييم قانونية:

تتم بناءاً على نص تنظيمي صادر من سلطة دولة وتكون غير خاضعة للضريبة.

- عمليات إعادة تقييم حرة (اختيارية):

تقوم بها المؤسسة متى ارتأت ضرورة لذلك ويعتبر فرق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات خاضعاً للضريبة وهذا طبقاً للتشريع الجبائي.

التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الحرة:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
21		التثبيات	XXX	
	281	اهلاك التثبيات	XXX	
	105	فرق إعادة التقييم	XXX	

التسجيل المحاسبي لعملية اخضاع مبلغ fark إعادة تقييم للضريبة على الدخل

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
105		فرق إعادة التقييم	XXX	
	134	ضرائب مؤجلة خصوم	XXX	

جبائيا، يتم كل سنة استرداد خمس المبلغ الخام 5/1 حتى يتم اخضاعه إلى ضريبة على أرباح المؤسسات لأنه لا يظهر في النتيجة المحاسبية ويكون قيد التسوية لاسترداد مبلغ فرق إعادة التقييم على النحو الآتي:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
134		ضرائب مؤجلة خصوم	XXX	
	693	فرض ضرائب مؤجلة خصوم		XXX

الضرائب المؤجلة الناجمة عن تقييم الحقوق والديون المحررة بالعملة الأجنبية

حسب القسم السابع للنظام المحاسبي والمالي يتم تقييم الحقوق والديون المحررة بالعملة الأجنبية في نهاية كل سنة مالية على أساس سعر الصرف الساري الاخير أي في 12/31/ن الا انه جبائيا لا تدرج الأرباح والخسائر المنجرة عنها (ايرادات مالية وخسائر مالية) في تحديد النتيجة الجبائية لسنة معاينتها بل ترتبط هذه الأخيرة بالنتيجة الجبائية المتعلقة بسنة تحقيقها مما ينتج عن هذا التفاوت ضرائب مؤجلة.

1- حالة ايراد مالي:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
401		الموردون	XXX	
	766	إيرادات مالية		XXX

جبائيا، يتم تخفيض مبلغ الإيراد المالي في خانة التخفيضات واخضاعه للضريبة على الدخل على النحو الآتي:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
693		فرض ضرائب مؤجلة خصوم	XXX	
	134	ضرائب مؤجلة خصوم		XXX

2- حالة مصروف مالي:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
666		مصاريف مالية	XXX	
	401	الموردون		XXX

جباثيا، يتم استرداد المبلغ واخضاعه للضريبة على الدخل على النحو الآتي:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
133		ضرائب مؤجلة اصول	xxx	
	692	فرض ضرائب مؤجلة اصول		xxx

خلاصة الفصل الأول:

من خلال هذا الفصل والذي تناولنا فيه الضرائب المؤجلة وفق المعيار الدولي 12 والنظام المحاسبي المالي الجزائري الذي يعالج الفروقات الزمنية الموجودة بين القواعد الجبائية والمبادئ المحاسبية بشكل يتوافق ومتطلبات معالجة الضرائب على الدخل والذي خصها بمدونة حسابات في المجموعة الأولى والمتمثلة في حساب 133 و134، وعالجها بشكل مبسط مقارنة بما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية، ومن هنا استنتجنا ما يلي:

- إن الضرائب المؤجلة ما هي الى عملية تسوية محاسبية بحتة يهدف من ورائها **حذف أثر الفروقات المؤقتة على العبء الضريبي للدورة المحاسبية** وهذا بتسجيل عبء ضريبي ينشئ التزام ضريبي عندما تكون هناك تخفيضات مؤقتة وتسجيل ايراد ضريبي ينشئ أصل ضريبي عندما تكون هناك استردادات مؤقتة وهذا طبقاً لمبدأين أساسيين في المحاسبة ألا وهما مبدأ استقلالية الدورات ومبدأ مقابلة الإيرادات بالأعباء.

- على العكس فإن الضريبة المستحقة والخاضعة للتنظيم الجبائي لا تحترم القواعد المحاسبية المذكورة أعلاه وبالتالي تؤثر على الصورة الصادقة للقوائم المالية خلال الدورة المحاسبية والدورات المستقبلية لذا يستوجب عملية تسوية محاسبية محضة للضريبة المستحقة د/695

- ان الضرائب المؤجلة قلصت من حجم الفجوة بين المحاسبة والجباية، بالإضافة إلى الدور الذي تؤديه في الإفصاح المحاسبي المتعلق بالنفقات المستقبلية والإيرادات المستقبلية، ومنه الضرائب الواجب خصمها في المستقبل (ضرائب مؤجلة أصول) والضرائب الواجبة الدفع في المستقبل (ضرائب مؤجلة خصوم).

- يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة وفق المبادئ المحاسبية ذات الصلة بها، وسنحاول إسقاط الجانب النظري في الواقع العملي والتطبيق المحاسبي للضرائب المؤجلة وفق القواعد المحاسبية لنظام المحاسبي المالي وأثرها في جودة القوائم المالية.

الفصل الثاني:

تطبيق الضرائب المؤجلة في
مركز الدراسات والخدمات
التكنولوجية لصناعة مواد البناء

CETIM

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية للضرائب المؤجلة في CETIM:

المبحث الأول: بطاقة تعريفية لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء:

سنقدم في هذا المبحث عرضاً وصفيّاً لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء، وحتى يتسنى لنا ذلك لابد من تحديد الجوانب المتعلقة به، من خلال تقديم لمحة تاريخية، بالإضافة إلى التطرق لنشاطه، هيكله التنظيمي.

المطلب الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية CETIM بومرداس:

يعتبر مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء إحدى أهم المراكز التي تنشط على مستوى القطر الوطني والإفريقي، في مجال الخدمات، البحث والتطوير والدراسات المتعلقة بصناعة مواد البناء، والتي يعرف اختصاراً بـ :

1- تعريف المؤسسة المستقبلية CETIM:

تعتبر المؤسسة المستقبلية مؤسسة خدماتية ذات الشخصية المعنوية، وهي عبارة عن هيئة منظمة مكونة من كفاءات ووسائل خاصة تهدف إلى تحقيق الأرباح وذلك عن طريق إشباع حاجيات ورغبات الزبائن، كما تسهر على تقديم خدمات ذات مستوى مرغوب من الجودة .

2 - لمحة تاريخية عن المؤسسة المستقبلية:

تولدت CETIM عن تصفية الشركة الوطنية لمواد البناء ENDMC في 27 نوفمبر 1998، والهدف منها هو الاستجابة لانشغالات رؤساء منظمات فرع مواد البناء، من خلال الاستفادة من مختلف الخدمات المقدمة بواسطة الأبحاث والدراسات التقنية لهذا القطاع.

تعتبر CETIM مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأسمال اجتماعي قدره 124 000 000 دج، هو عبارة

عن مجموعة من مساهمات مقسمة على النحوالتالي:

المؤسسة الجهوية للإسمنت شرق ERCE 70%.

المؤسسة الجهوية للإسمنت غرب ERCO 10%.

المؤسسة الجهوية للإسمنت وسط ERCC 10%.

مؤسسة الإسمنت ومشتقاته(الشلف) ECDE 10%.

يوجد المقر الاجتماعي للمؤسسة بولاية بومرداس.

المطلب الثاني: نشاط المؤسسة المستقبلية CETIM:

تتمثل نشاطات المؤسسة في الترقية، التطوير وتوفير التكنولوجيا، دعم مؤسسات صناعة مواد البناء، الإسمنت، الأجر... الخ. وهذه النشاطات مرتبطة بها:

أ- النشاطات العملية:

- المركبات الهيدروليكية: الإسمنت؛
- المركبات الهوائية: الجبس، الجير؛
- السيراميك: الرقيقة والمعقدة؛
- التربة المطبوخة (مسخنة في الفرن)؛
- الأجر، القرميد؛
- الخرسانة؛
- الزجاج.

ب- النشاطات المطبقة في هذه المجالات هي:

- تجارب المخابر: تحضير العينات، معالجة وتقرير المواد الأولية، إجراء التحاليل الكيميائية.
- مراقبة الإنتاج: تمر عملية مراقبة الإنتاج بثلاث مراحل هما:
 - دراسة الحلول الممكنة منذ أن تكون المادة الأولية في شكلها الخاص، من أجل معرفة الكمية الممكن إنتاجها خلال السنة ومدى صلاحها.
 - دراسة النوعي من أجل الدخول في المنافسة الدولية والحفاظ على مكانة المركز عالمياً.
 - اعتماد نظام القياس (ميترولوجيا) وهو نظام المراقبة التقنية الدائم والمستمر لنوعية العتاد.
 - مراقبة التقنيات: يقوم المركز بتشخيص المؤسسات في أربعة جوانب هي:
 - المواصفات: على مستوى المعهد الجزائري للمواصفات.
 - الإثبات: مراقبة تطابق المنتجات، عائد للمشاركة في اللجنة الخاصة للنوعية.
 - البحوث الجيولوجيا: تقدير الطبقات المستعملة، البحث عن مواد المنتجات الجديدة.
 - دراسات ومساعدات: دراسة تنبؤية للأسواق المحلية والأجنبية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة المستقبلية CETIM :

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة من أهم العوامل المؤثر في نجاح نشاطها، فالانسجام الرابط بين مختلف المديرات يسهل سير عملية التسيير وفق الإستراتيجية المتبعة ويؤدي إلى تطوير نشاطها من جهة، وضبط مكانتها على مستوى السوق، وكل شركة لها هيكل تنظيمي خاص بها يعبر عن التركيب الداخلي لها من حيث المديرات والأقسام الفرعية، وفيما يلي نقدم الهيكل التنظيمي للمؤسسة والتي تسيير من طرف الرئيس المدير

العام، حيث يتألف المؤسسة مجلس إدارة مكون من 07 أعضاء برئاسة الرئيس المدير العام ورئيس مجلس الإدارة .

تتكون المؤسسة من مجموعة من المديريات الفرعية تتمتع كل منها بالقدرات المادية والإدارية اللازمة لتلبية ومواجهة احتياجات زبائنهم المختلفة وتتمثل هذه المديريات في:

1- مديرية تطوير الأبحاث:

تهتم بالإدارة العلمية والتسيير المالي للهيئة، تبادر وتبرم العقود والمعاهدات بتفويض بهدف تحقيق أعمال البحث والدراسات وإبرام خدمات مع هيئات وطنية أو أجنبية. كما تبرم بالاشتراك مع مسؤولي الهيئات الخاضعة لسيادته البرنامج السنوي لأعمال البحث العلمي والتنمية التقنية لقطاع مواد البناء .

2- مديرية المالية والمحاسبة:

تهتم بتنظيم ومراقبة محاسبة ونتائج المؤسسة، تحديد رقم الأعمال الخاص بكل نشاط، كما تقوم بتحديد الميزانية الختامية للمؤسسة.

3 - المديرية التجارية:

مهامها تطبيق سياسة الإدارة العامة، فيما يتعلق بالمشتريات، الفوترة وتحديد احتياجات المؤسسة بصفة عامة كما تتعامل مباشرة مع الزبائن لتلبية حاجاتهم، وتشمل هذه الدائرة على مصلحة المبيعات ومصلحة التخطيط والتنسيق .

4 - المديرية التقنية:

- هي بمثابة النواة، وعملها يشترط كفاءة الشركة وتشمل الأقسام التالية:
- أ - قسم المخبر المركزي: تقدم CETIM من خلال مخابرها خدماتها المتعلقة بجودة المواد الأولية والمنتجات، باحترام المقاييس العالمية، وتتعدد هذه المخابر حسب مهامها وهي:
- مخبر الخرسانة والإسمنت: ويحتوي على مخبر الخرسانة، مخبر الإسمنت والحصي، ومخبر الجبس والجير .
 - مخبر الخزف والزجاج: ويغطي المواد الحمراء، الخزف والزجاج، تتم فيها التجارب على المواد الأولية والمنتجات التامة، إضافة إلى مراقبة وحدات الإنتاج.
 - مخبر التحاليل الكيميائية: ويضم المخبر الكيميائي ومخبر التقييم.

ب- دائرة الدراسات ودعم الإنتاج: وتنقسم إلى مصلحتين:

- مصلحة دعم الإنتاج: وهي تعمل على مراقبة العملية الإنتاجية ابتداء من استخراج المواد الأولية إلى غاية المنتجات التامة الصنع، تشخيص سلسلة الإنتاج لمختلف الورشات وإنشاء ميزانيات الطاقة وتقديم التوصيات من أجل الاستغلال الأمثل لها، كما تقوم بدراسة تأثير العملية الإنتاجية على المحيط والبيئة.
- مصلحة الدراسات والمساعدات: وتضم فرقتين وهما:
 - فرقة الجيولوجية: ودورها هو القيام بدراسات من أجل اكتشاف خصائص المعادن المستعملة كمواد أولية والبحث عن المناجم لاستخراجها.
 - فرقة المناجم: ودورها هو إعداد مشاريع لاستغلال المناجم من الاستخراج العقلاني للمواد الأولية.

5- مركز التوثيق والإعلام:

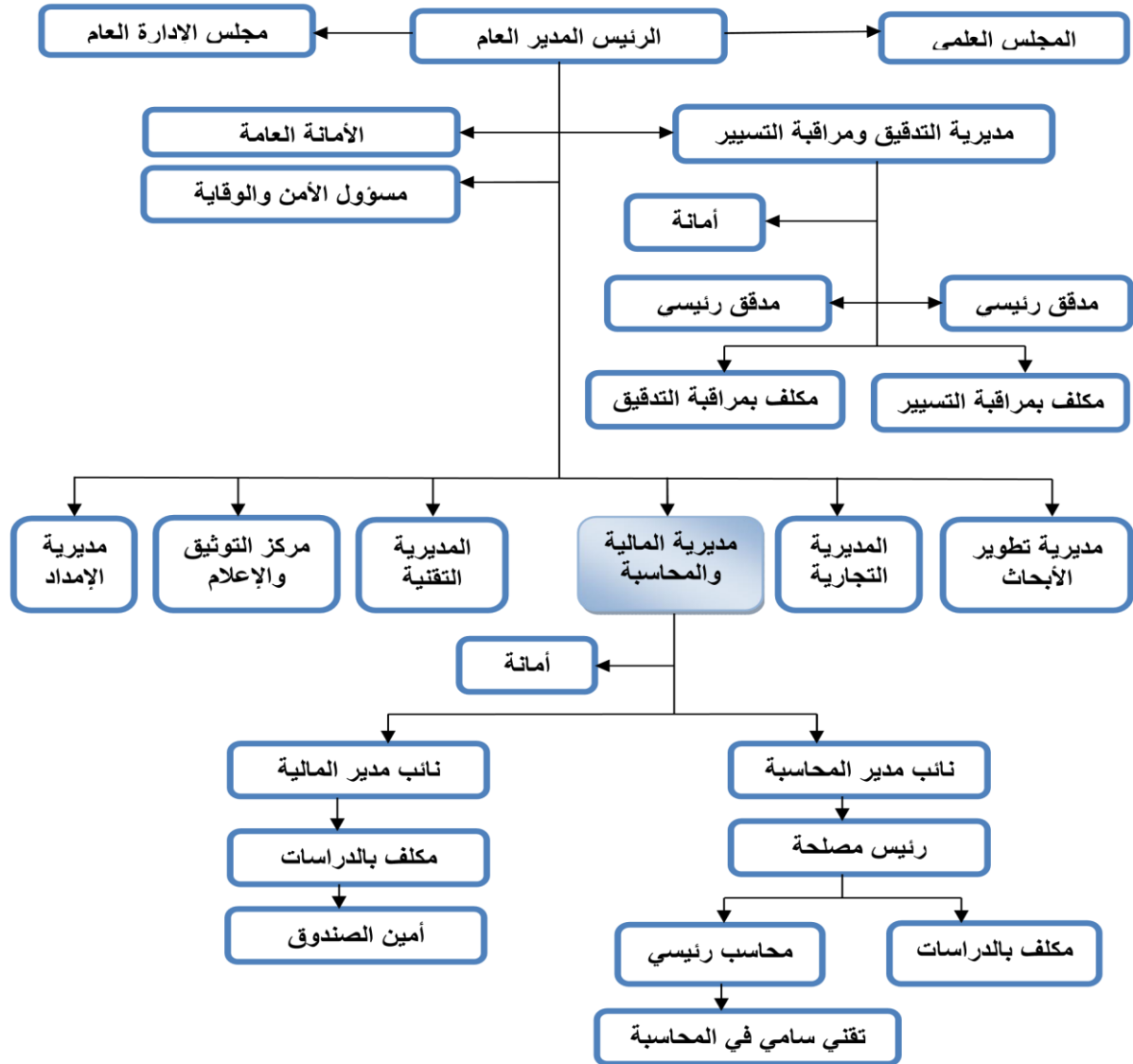
- يهتم هذا القسم بكل ما يتعلق بالدراسات والتقارير والمراجع والمجلات التي لها علاقة بقطاع مواد البناء، وتتمثل مهامه في:
- تسيير الوثائق والملفات التقنية؛
 - تدوين، جمع ونشر المعلومات المتعلقة بأنشطة قطاع مواد البناء؛
 - تنظيم عمليات التكوين عندما يستدعي الأمر ذلك، وتوفير مختلف المعلومات والمستجدات الخاصة بمجال العمل.

6- مديرية الإمداد:

تهتم بالتسيير، التنسيق ومراقبة نشاط المديرية الخاضعة لسلطتها كما تسهر على أن يتم احترام الأحكام والنصوص والسندات السارية المفعول في المؤسسة، كما أنها تنفذ كل الوظائف المتعلقة بمهامها طبقاً للأحكام المحددة في الإجراءات السارية المفعول.

الشكل رقم (4): الهيكل التنظيمي العام لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء CETIM.

الهيكل التنظيمي العام



المصدر: من الهيكل التنظيمي رقم 07 للمؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة في المؤسسة محل الدراسة:
تطرقنا في هذا المبحث إلى عرض الحالات المنشئة للضرائب المؤجلة في المؤسسة محل الدراسة وتبيان معالجتها المحاسبية وكذا معالجتها الجبائية، إضافة إلى عرض الضرائب المستحقة والمؤجلة في القوائم المالية النهائية للمؤسسة .

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في المؤسسة:
قامت المؤسسة بعدة عمليات مالية أستوجب محاسبة الضرائب المؤجلة، وفيما يلي نعرض أهمها:

1 - الضرائب المؤجلة الناجمة عن المعالجة المحاسبية لأجور ومزايا المستخدمين
قامت المؤسسة في سنة 2022 بتكوين مؤونات متعلقة بالأجور ومزايا المستخدمين تمثلت في:

- مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد
- مؤونات متعلقة بتعويضات العطل المدفوعة
- مؤونات متعلقة بأجور الإطارات المسيرة في المؤسسة

أ -الضرائب المؤجلة على مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد

يتم حساب مؤونة منح الذهاب إلى التقاعد كل سنة على أساس افتراضات احتمالية وفق متغيرات ديموغرافية (احتمال الوفاة، احتمال بقاء العامل في المؤسسة حتى خروجه إلى التقاعد) ومتغيرات مالية (معدل ارتفاع الأجور، معدل التحيين)، وبناءا على المعطيات المقدمة من قسم الموارد البشرية، الذي قام بحساب مبلغ المؤونة لكافة عمال المؤسسة، بلغت القيمة الإجمالية في نهاية سنة لمؤونة منح الذهاب إلى التقاعد 31 446 595,31 دج، بحيث يجب إعادة تقدير هذه المؤونات بزيادة مبلغ المؤونة جزئيا في نهاية كل سنة، إلى غاية تسديد هذه التعويضات في نهاية الخدمة عند خروج العامل إلى التقاعد، ومنه قامت المؤسسة بالتسجيل المحاسبي لهذه المؤولة في نهاية السنة كما يلي:

683580	153300	من د/ مخصصات منح الذهاب إلى التقاعد الى د/ مؤونات منح الذهاب الى التقاعد	31 446 595.31	31 446 595.31
التسجيل مؤونات منح الذهاب الى التقاعد				

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية للضرائب المؤجلة في CETIM

إلا أن الإدارة الجبائية لا تقبل مثل هذه الأعباء إلا عند تسديدها الفعلي أي عند ذهاب العامل إلى التقاعد، الأمر الذي يجعل من هذه المؤونة عنصر من العناصر الخاضعة (الاسترداد) ضمن جدول تحديد النتيجة الجبائية، وهذا ما استوجب على المؤسسة إدراج ضرائب مؤجلة أصول ضمن حساباتها على تلك المؤونة، وكانت المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة أصول كما يلي:

133	692	2022/12/31 من د/ الضريبة مؤجلة أصول إلى د/ فرض الضريبة المؤجلة عن أصول ضرائب مؤجلة عن مؤونة منح الذهاب إلى التقاعد ($26\% \times 31\,446\,595.31$)	8 176 114,78	8 176 114,78
-----	-----	--	--------------	--------------

كما قامت المؤسسة خلال سنة 2022 بدفع جزء من المؤونة كتعويضات الذهاب إلى التقاعد إلى المستفيدين، بحيث بلغت قيمة التعويضات الممنوحة لهم 8 921 988,70 دج وعليه يتم استرداد قيمة الضريبة مؤجلة أصول، ويكون التسجيل المحاسبي لهذه الحالة كما يلي:

153	428	2022/12/31 من د/ مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد إلى د/ المستخدمين الأعباء الواجب دفعها إستخدام المؤونة	8 921 988,70	8 921 988,70
428	512	من د/ المستخدمين الأعباء الواجب دفعها إلى د/ بنوك الحسابات الجارية تسديد المؤونة	8 921 988,70	8 921 988,70
692	133	من د/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول إلى د/ ضريبة المؤجلة أصول تعديل (استرجاع) الضريبة المؤجلة أصول ($26\% \times 8\,921\,988,70$)	2 319 717,06	2 319 717,06

من خلال التسجيلات المحاسبية السابقة نلاحظ أنه عند تسديد المؤونة المكونة يتم استعمال الحساب 428 كحساب وسيطي وهذا راجع لضرورة تبيان أثر طبيعة العملية المعنية تعتبر كخصوم متداولة.

وكما أشرنا إليه سابقاً يتم تغيير في قيمة المؤونة في السنة القادمة نتيجة التغيير في المتغيرات الديمغرافية والمالية كمعدل دوران العمال والتغيير في المدة المتبقية للذهاب إلى التقاعد والتغيير في معدل التحيين، حيث يتم رفع المؤونة في حساب 153 في الجانب الدائن والحساب 683 في الجانب المدين مع تسجيل قيد الضريبة المؤجلة أصول عند الاسترداد.

ب - الضرائب المؤجلة عن العطل السنوية المدفوعة:

يقوم مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء بتكوين مؤونة أعباء خاصة بالعطل مدفوعة الأجر للسداسي الثاني 2022، وبالاعتماد على أساس مبدأ محاسبة التعهد ومبدأ استقلالية الدورات ، قدرت المؤونة الخاصة بحقوق العطل المدفوعة بقيمة 28 687 095,96 دج، (اعباء الشبه الجبائية محسوبة) وبما أن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على الأساس النقدي في قبول الأعباء الجبائية، فإن هذه المؤونة تكون قابلة للخصم خلال الدورة المتعلقة بتسديدها وليس تسجيلها المحاسبي، إذن فهي من ضمن العناصر المستردة في جدول تحديد الربح الجبائي (T9) للدورة المرتبطة بها، وبالتالي يتم تسجيل ضرائب مؤجلة أصول للفرق الزمني الناتج عن اختلاف الزمني بين التسجيل المحاسبي للمؤونة واخذها بعين الاعتبار جبائياً، ويكون التسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة كالتالي:

631400	2022/12/31	من د/ أجور مستخدمين (عطل غير مسددة)	22 411 793,74	
428690		إلى د/ المستخدمين، الأعباء الواجب دفعها		18 355 259,07
438650		إلى د/ الهيئات الاجتماعية - الأعباء واجب دفعها 9%		2 017 061,44
442100		إلى د/ الدولة، الضرائب والرسوم 10%		2 039 473,23
		تسجيل مؤونة العطل المدفوعة الأجر		
635103		من د/ الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	5 602 948,44	
438650		إلى د/ الهيئات الاجتماعية - الأعباء واجب دفعها		5 602 948,44
		تسجيل أعباء شبه الجبائية (22 411 793,74 × 25%)		

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية للضرائب المؤجلة في CETIM

637100	431300	من د /الأعباء الاجتماعية الأخرى إلى د /الضمان الاجتماعي تسجيل أعباء الخدمات الاجتماعية (22 411 793,74 × 3%)	672 353,81	672 353,81
--------	--------	--	------------	------------

ويتم تسجيل ضرائب مؤجلة أصول للفروقات الزمنية الناتجة عن استرداد كل المبالغ المترتبة عن العطل المدفوعة الأجر كالتالي:

133	692	2022/12/31 من د /ضرائب مؤجلة أصول إلى د /فرض ضريبة مؤجلة عن أصول تسجيل ضريبة مؤجلة أصول عن العطل المدفوعة الأجر (28 687 095,96 × 26%)	7 458 644,95	7 458 644,95
-----	-----	---	--------------	--------------

كما قامت المؤسسة بتسديد مبلغ ديون العطل المدفوعة لسنة 2021 بحيث يتم ترصيد الحسابات 428 و 431 و 438 و 442 مقابل حساب البنك 512، ويتم إدراج المبلغ المدفوع ضمن الاسترداد في الجدول 9 ونتج عن ذلك استرجاع أصول الضريبة المؤجلة بترصيد القيد المسجل في اليومية كما يلي:

428690		2022/12/31 من د /أجور مستخدمين (عطل غير مسددة)	17 991 416,94	
431300		من د /المستخدمين، الأعباء الواجب دفعها	605 160,34	
438650		من د /الهيئات الاجتماعية، الأعباء واجب دفعها (9% + 25%)	6 858 483,86	
442100	512	من د /الدولة، الضرائب والرسوم 10% إلى د /البنك تسديد العطل المدفوعة الأجر	1 575 434,09	27 030 495,23

		2022/12/31		
7 027 928,76	7 027 928,76	من د / فرض ضريبة مؤجلة عن صول إلى د / ضريبة مؤجلة أصول ترصيد ضريبة مؤجلة أصول (26 % X 27 030 495,23)	133	692

ج - الضرائب المؤجلة الناتجة عن المعالجة المحاسبية لأجور الإطارات المسيرة في المؤسسة
يخضع أجر الإطارات المسيرة إلى عقد خاص خارج نطاق الاتفاقية الجماعية للعمل طبقاً للمرسوم التنفيذي 90-290 ، حيث أنهم يتقاضون أجور ثابتة عن الأجر الشهري، ويتعلق الأجر المتغير بالأهداف المرجوة منهم والمحددة من طرف الجمعية العامة في المؤسسة، وبناءً على العمل بمبدأ استقلالية الدورات حددت المؤسسة في نهاية سنة 2022 قيمة تقديرية لأجور المتغيرة للإطارات المسيرة وذلك حتى يتم تحريرها من طرف الجمعية العامة، حيث قدرت القيمة الإجمالية للأجور بـ 5 376 000,00 دج، وعملاً بالقوانين الجبائية الجزائرية التي لا تقبل خصم هذه الأعباء عند تحديد الربح الجبائي إلا عند الدفع الحقيقي من طرف الجمعية العامة. تمت المعالجة المحاسبية لأجور الإطارات المسيرة من طرف المؤسسة كما يلي:

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية للضرائب المؤجلة في CETIM

3 439 800,00 378 000,00 382 000,00	4 200 000,00	2022/12/31 من د/ أجور مستخدمين إلى د/ المستخدمين، الأعباء الواجب دفعها إلى د/ الهيئات الاجتماعية - الأعباء واجب دفعها 9% إلى د/ الدولة، الضرائب والرسوم 10% تسجيل مؤونة لأجور الإطارات المسيرة	631400 428690 438650 442100	
1 500 000,00	1 500 000,00	2022/12/31 من د/ الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية إلى د/ الهيئات الاجتماعية تسجيل أعباء شبه الجبائية ($4200000.00 \times 25\%$)	635103 438650	
126 000,00	126 000,00	من د/ الأعباء الاجتماعية الأخرى إلى د/ الضمان الاجتماعي تسجيل أعباء الخدمات الاجتماعية ($4200000.00 \times 3\%$)	637100 431300	

ويتم تسجيل ضرائب مؤجلة أصول للفروقات الزمنية الناتجة عن المعالجة الجبائية لأجور الإطارات المسيرة كالتالي:

1 397 760,00	1 397 760,00	2022/12/31 من د/ ضرائب مؤجلة أصول إلى د/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول عن أجور الإطارات ($5\,376\,000.00 \times 26\%$)	133 692	
--------------	--------------	---	------------	--

وقد حددت الجمعية العامة المنعقدة في ماي 2022 الأجر الحقيقي للإطارات المسيرة لسنة 2021 بمبلغ 4 619 695,54 دج حيث رصدت حسابات 428 و 431 و 438 و 442 مقابل حساب البنك 512، وعندها يتم استخدام أصول الضريبة المؤجلة بترصيد القيد المسجل في اليومية أعلاه كما يلي:

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية للضرائب المؤجلة في CETIM

		جوان 2022		
4 619 695,54	2 823 530,33	من د/ أجور مستخدمين (الإطارات المسيرة)	428690	
	103 426,02	من د/ المستخدمين، الأعباء الواجب دفعها 3%	431300	
	1 172 161,55	من د/ الهيئات الاجتماعية، الأعباء واجب دفعها (9% + 25%)	438650	
	520 577,63	من د/ الدولة، الضرائب والرسوم 10%	442100	
		إلى د/ البنك تسديد مستحقات الإطارات المسيرة لسنة 2021	512	
1 201 120,84	1 201 120,84	2022/12/31 من د/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول إلى د/ ضريبة مؤجلة أصول ترصيد ضريبة مؤجلة أصول (26% × 4 619 695,54)	133	692

2-الضرائب المؤجلة للرسم على النشاط المهني:

تم التطرق في الجانب النظري إلى حالتين للضرائب المؤجلة المتعلقة بالرسم على النشاط المهني إلا أنه في المؤسسة محل الدراسة تم رصد حالة واحدة، هي حالة الفواتير المحررة غير المقبوضة، حيث توجد بعض فواتير البيع لسنة 2022 لم يتم قبض مبلغها في نهاية السنة والمقدر بـ 683 423 012,67 دج، وتم تسجيل الرسم على النشاط المهني لكل شهر عن تلك الفواتير والمقدر بـ 1,5% من قيمتها كما يلي

		2022/12/31		
10 251 345,19	10 251345,19	من د/ الرسم على النشاط المهني	645100	
		إلى د/ الدولة، الأعباء الواجب دفع تسجيل ضريبة مؤجلة أصول (26% × 10 251 345,19)	647100	

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية للضرائب المؤجلة في CETIM

وعملًا بالقوانين الجبائية الجزائرية التي لا تقبل خصم مبلغ الرسم على النشاط المهني عند تحديد الربح الجبائي إلا عند الدفع الحقيقي (أخذ بالأساس النقدي) الأمر الذي أوجب على المؤسسة إدراجه ضمن الاسترداد الأخرى وتم التسجيل المحاسبي لاسترداد الرسم على النشاط المهني كما يلي :

2 665 349,75	2 665 349,75	2022/12/31 من د /ضريبة مؤجلة أصول إلى د / ضريبة مؤجلة عن أصول تسجيل ضريبة مؤجلة أصول على الرسم على النشاط المهني الغير مسدد (251 345,19 × 26 %)	692	133
--------------	--------------	--	-----	-----

وكما ذكرنا سابقاً أنه على المؤسسة في نهاية كل سنة من السنوات المالية التي تلي سنة إدراج الضرائب المؤجلة في حساباتها، تعديل أو ترصيد الضرائب المؤجلة في حالة توفر الحدث الملزم لذلك.

حيث أن المؤسسة في سنة 2022 قامت بتسديد الرسم على النشاط المهني المتعلق بفواتير تم فوترتها في السنوات السابقة بينما تحصيلها تم في سنة 2022، وقدرت القيمة الإجمالية للرسم على النشاط المهني لتلك الفواتير بـ 8 789 324,08 دج والذي يمثل 1.5% من قيمة الفواتير التي تم تحصيلها والمقدرة بـ 585 954 938,67 دج وبناء على هذه العملية تقوم المؤسسة في نهاية السنة بترصيد الضرائب المؤجلة التي سبق وإن تم إدراجها ، حيث يحسب مبلغ الضرائب المؤجلة المرصد بـ 26% من القيمة الإجمالية للرسم على النشاط المهني المسدد. وكان قيد ترصيد الضرائب المؤجلة كالاتي :

2 285 224,26	2 285 224,26	2022/12/31 من د /فرض ضريبة مؤجلة عن الأصول إلى د /ضريبة مؤجلة على الأصول ترصيد ضريبة مؤجلة أصول (8 789 324,08 × 26 %)	133	692
--------------	--------------	---	-----	-----

4 - المعالجة المحاسبية للحالات الأخرى المنشئة للضرائب المؤجلة:

تتمثل الحالات الأخرى المنشئة للضرائب المؤجلة في:

- الضرائب المؤجلة المتعلقة بأتعاب محافظ الحسابات؛
- الضرائب المؤجلة على الأعباء الضريبية غير المدفوعة؛
- الضرائب المؤجلة الناجمة عن أعباء وإيرادات التحويلات بالعملة الأجنبية.

أ - الضرائب المؤجلة المتعلقة بأتعاب محافظ الحسابات:

في نهاية سنة 2022 تم تسجيل الأعباء المحاسبية المتعلقة بأتعاب محافظ الحسابات، التي لم تصل فواتيرها بعد وهذا طبقاً لمبدأ استقلالية الدورات، بينما حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنها لا تقبل مثل هذه الأعباء كأعباء قابلة للخصم إلا عند تسديدها، وهذا ما استوجب على المؤسسة تسجيل ضرائب مؤجلة أصول وفيما يلي القيد المحاسبي للأعباء المتعلقة بأتعاب محافظ الحسابات والضرائب المؤجلة الناتجة عنها:

892 500,00	750 000,00 142 500,00	2022/12/31 من د/ أجور الوسطاء والأتعاب من د/ الدولة، الرسوم على رقم الأعمال إلى د/ فواتير قيد الاستلام فاتورة لم تصل بعد لأتعاب محافظ الحسابات تم تسجيلها طبقاً للعقد	622230 445220 408230
195 000,00	195 000,00	2022/12/31 من د/ ضريبة مؤجلة أصول على الأتعاب إلى د/ فرض ضريبة مؤجلة أصول على الأتعاب تسجيل ضرائب مؤجلة أصول لأتعاب محافظ حسابات (750 000 × 26%)	133 692

ب - الضرائب المؤجلة على الأعباء الضريبية غير المدفوعة:

عند دراستنا للتسجيلات المحاسبية على مستوى المؤسسة وجدنا ثلاث أنواع من الرسوم المسجلة كععب ضريبي في نهاية سنة 2022 والتي لم تسدد بعد إلى مصلحة الضرائب والغير مقبولة عند تحديد الربح الجبائي لسنة 2022 وهي الرسم العقاري، رسم التطهير ورسم التلوث وتم تسجيلها كما يلي:

		2022/12/31		
	1 526 263,00	من د/ الرسم العقاري	645150	
	10 000,00	من د /رسم التطهير	645170	
	120 000,00	من د /رسم التلوث	645180	
1 526 263,00		إلى د /الدولة، الأعباء الواجب دفعها (الرسم العقاري)	448150	
10 000,00		إلى د /الدولة، الأعباء الواجب دفعها (الرسم التطهير)	448170	
120 000,00		إلى د /الدولة، الأعباء الواجب دفعها (الرسم على التلوث)	448180	
		تسجيل عبء ضريبي لرسم العقاري، رسم تطهير ورسم التلوث		
		2022/12/31		
	430 628,38	من د/ ضريبة مؤجلة أصول على الرسم العقاري ورسم التطهير	133	
430 628,38		إلى د /فرض ضريبة مؤجلة عن أصول على رسم عقاري، رسم التطهير ورسم التلوث	692	
		تسجيل الضرائب المؤجلة أصول لرسم العقاري، رسم التطهير ورسم التلوث ($1\,656\,263,00 \times 26\%$)		

وخلال السنة المالية 2022 تم تسديد الديون الجبائية لسنة 2021 للرسوم الجبائية السابقة الذكر حيث يتم ترصيد الحسابات الفرعية لحساب 448 مع حساب البنك د /512 عند التسديد، وترصيد الضرائب المؤجلة أصول بعكس القيد السابق المتعلق بتسجيل الضرائب المؤجلة أصول.

جبائيا يتم إدراج المبلغ المدفوع في خانة الاسترداد الأخرى من الجدول رقم 9 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية.

1 656 263,00	1 526 263,00 10 000,00 120 000,00	2022/12/31 من د/الرسم العقاري من د/رسم التطهير من د/رسم التلوث إلى د/البنك تسجيل عبء ضريبي للرسم العقاري، رسم تطهير ورسم التلوث	448150 448170 448180 512000
430 628,38	430 628,38	2022/12/31 من د /فرض ضريبة مؤجلة عن أصول على رسم عقاري ورسم التطهير إلى د/ ضريبة مؤجلة أصول على الرسم العقاري ورسم التطهير استرجاع الضرائب المؤجلة أصول للرسم العقاري، رسم التطهير والتلوث ($1\ 656\ 263,00 \times 26\%$)	692 133

ج - الضرائب المؤجلة عن الإيرادات الناتجة عن تحويل الديون بالعملة الأجنبية:

تطبيقا للمادة 137-4 من النظام المحاسبي والمالي ، قامت المؤسسة في نهاية سنة 2022 بتعديلات على بعض عمليات تحويل من العملة الأجنبية إلى العملة الوطنية، والخاصة بفواتير شراء تمت في سنوات سابقة والتي لم يتم تسديدها بعد، وهذه التعديلات كانت نتيجة لارتفاع في قيمة العملة الوطنية مقارنة بتاريخ تسجيل عمليات التعديل ضمن حسابات المؤسسة، حيث أسفرت عملية التعديل تسجيل إيرادات مالية قدرت بـ: 6089,15 دج، إلا أن إدارة الضرائب لا تقبل مثل هذه الإيرادات ضمن عناصر تحديد الربح الجبائي، مما يستوجب على المؤسسة إدراج ضرائب مؤجلة خصوم ضمن حساباتها.

وتكون المعالجة المحاسبية للإيراد والضرائب المؤجلة المحسوبة عليها كما يلي:

401200	766000	2022/12/31 من د/ موردون أجنب إلى د /أرباح الصرف تسجيل الإيرادات الناجمة عن عملية التحويل	6 089,15	6 089,15
693	134	2022/12/31 من د/ فرض ضريبة مؤجلة خصوم إلى د/ ضريبة مؤجلة عن خصوم تسجيل الضرائب المؤجلة خصوم على أرباح الصرف (6089.15 × 26%)	1 583,18	1 583,18

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية للضرائب المؤجلة والحالات المنشئة لها:

بعد ما تم إثبات الفروقات الزمنية والضرائب المؤجلة الناتجة عنها، ضمن حسابات المؤسسة يقوم محاسب المؤسسة بالمعالجة الجبائية لهذه الفروقات والضرائب المؤجلة الناتجة عنها، وتتمثل المعالجة الجبائية في إدراج الفروقات الزمنية والضرائب المؤجلة الناتجة عنها في جدول تحديد النتيجة الجبائية (T9)، حيث يكون إدراج الضرائب المؤجلة بالفرق بين الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم الناتجة خلال سنة 2022.

ويكون إدراج الفروقات الزمنية ضمن العناصر الأخرى للاسترداد والعناصر الأخرى للتخفيضات، حيث:

الفروقات الزمنية التي تدرج ضمن عناصر الإستردادات الأخرى تتمثل في:

- الفروقات الزمنية التي نتج عنها ضرائب مؤجلة أصول خلال سنة 2022
- الفروقات الزمنية التي نتج عنها ضرائب ترصيد ضرائب مؤجلة خصوم

بينما الفروقات الزمنية التي تدرج ضمن عناصر التخفيضات الأخرى تتمثل في:

- الفروقات الزمنية التي نتج عنها ترصيد الضرائب المؤجلة أصول
- الفروقات الزمنية التي نتج عنها ضرائب مؤجلة خصوم.

وأخذ بعين الاعتبار أن المعدل المطبق على النتيجة الجبائية هو 26%، هذا لأن المؤسسة تنتمي لقطاع الخدمات، سيتم في هذا المطالب شرح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية اعتماد على جدول تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة.

أولاً : تحديد الربح الجبائي (النتيجة الجبائية)

الربح الخاضع يتضمن نتيجة النشاطات العادية لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء بإضافة الأعباء الغير قابلة للخصم (الإستردادات) مطروح منها الإيرادات غير الخاضعة (التخفيضات)، ويتمثل الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات في الربح الصافي الناتج عن الفرق بين الإيرادات المحققة من طرف المؤسسة والأعباء الناتجة عن ممارسة النشاط العادي.

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية الصافية + الاستردادات - التخفيضات - عجز السنوات

$$95\ 121\ 328 = 0 - 54\ 407\ 358 - 103\ 487\ 199 + 46\ 041\ 486 =$$

والجدول الآتي يبين العلاقة بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية:

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية للضرائب المؤجلة في CETIM

الجدول رقم (11): تحديد النتيجة الجبائية

46 041 486	ربح	النتيجة المحاسبية الصافية للسنة (حسابات النتائج)
	خسارة	
		الإستردادات
		أعباء العقارات غير المنسوبة مباشرة إلى الاستغلال
1 107 013		حصص الهدايا الإشرافية غير قابلة للخصم
		حصص الإشراف والرعاية غير قابلة للخصم
		مصاريف الاستقبال غير قابلة للخصم
		الاشتراكات والهدايا غير قابلة للخصم
2 938 005		الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم
		مؤونات غير قابلة للخصم
480 000		الإهلاكات غير قابلة للخصم
		مصاريف البحث والتطوير غير قابلة للخصم
		الإهلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري
		الإيجارات خارج النواتج المالية
7 163 044	الضرائب المستحقة على النتيجة	الضريبة على أرباح الشركات
3 822 415	الضرائب المؤجلة (التغيرات)	
		خسائر القيمة غير القابلة للخصم
64 500		غرامات وعقوبات
87 912 223		الإستردادات الأخرى
103 487 199		مجموع الإستردادات
		فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها
		حواصل وفوائض القيمة المتأتية من التنازل على الأسهم والأوراق المماثلة
		المداديل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة
		الإهلاكات المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي
		الإيجارات خارج الأعباء المالية
		الإهلاكات التكميلية
54 407 358		التخفيضات الأخرى
54 407 358		مجموع التخفيضات
		الخسائر السابقة القابلة للخصم
		خسارة سنة 2018
		خسارة سنة 2019
		خسارة سنة 2020
		خسارة سنة 2021
		مجموع الخسائر القابلة للخصم
95 121 328	ربح	النتيجة الجبائية
	خسارة	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول الجبائي رقم (9) للمؤسسة محل الدراسة.

- النتيجة المحاسبية الصافية للمؤسسة

تم استخراجها من حساب النتيجة وهي آخر بند مذكور في هذا الجدول، وقدر مبلغها لسنة 2022 بـ 46 041 486,27 وتعتبر كذلك أول بند في حساب النتيجة الجبائية.

2 - الإستردادات:

تتكون إستردادات المؤسسة من خلال الجدول الجبائي رقم (9) للإقرار الضريبي لسنة 2022 من البنود التالية:

- حصص الهدايا الإشرافية غير قابلة للخصم 1 107 013 دج

- الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم: مبلغ هذا النوع من الاستردادات يتعلق بالرسم على التكوين والتمهين وكان مبلغهما : 2 938 005 دج.

- الرسم السنوي الخاص السيارات الخاصة (س.خ)

تتعلق هذه الإستردادات بالرسم السنوي الخاص بالسيارات المسجلة في صنف السيارات الخاصة (س.خ) الذي يدفع بمناسبة تسديد رصيد تصفية الضريبة على أرباح الشركات والذي لا يسمح القانون الجبائي خصمه عند إعداد الضريبة (طبقا للمادة 26 من الأحكام الجبائية الغير مقننة)، وكان مبلغ هذا الرسم في المؤسسة لهذه الدورة بـ 480 000,00 دج.

الضريبة على أرباح الشركات:

يتم استرداد مبلغ الضرائب المستحقة (IBS) والضرائب المؤجلة للرجوع إلى النتيجة الإجمالية للمؤسسة قبل طرح الضرائب، وكانت مبالغها على التوالي 7 163 044,00 دج كضرائب على أرباح الشركات و 6 179 168,00 دج للتغيير الحاصل في الضرائب المؤجلة المتعلقة بسنة 2022.

غرامات وعقوبات:

يتعلق هذا البند من الإستردادات بالغرامات والعقوبات التي يجب استردادها وهي بمبلغ 64 500,00 دج.

3- الإستردادات الأخرى:

تتعلق هذه الاستردادات أساساً بالفروقات الزمنية التي تكون قابلة للخصم في سنة أخرى عند دفع هذه الأعباء، وليس عند إدراجها كمؤونات أو أعباء مسجلة مسبقاً، وهناك بعض العناصر الواردة في هذا البند تتعلق بالفروقات الدائمة أي لا تنتج عنها محاسبة ضرائب مؤجلة. ويتمثل مبلغها في 87 912 223,00 دج. وتتكون الإستردادات الأخرى من العناصر التالية:

- مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد والمقدرة بـ 31 446 595,31 دج.
- مؤونة العطل المدفوعة الأجر والمقدرة بـ 28 687 095,96 دج
- تقديرات لأجور الإطارات المسيرة في المؤسسة بلغت بـ 5 376 000,00 دج
- الرسم على النشاط المهني بـ 10 251 345,19 دج
- أتعاب محافظ الحسابات بـ 750 000,00 دج
- الأعباء الضريبية غير المدفوعة بـ 1 656 263,00 دج
- مصاريف الصيانة وتصلح السيارات السياحية بمبلغ 4 484 959,73 دج
- مصاريف أعباء السنوات السابقة التي لم تدرج في حساب الأموال الخاصة بمبلغ 5 259 964,00 دج

4 - التخفيضات:

تتكون التخفيضات الظاهرة في الجدول الجبائي رقم (9) لسنة 2022 من البنود التالية:

التخفيضات الأخرى:

تدرج تحت هذا الصنف كل التخفيضات الأخرى ما عدا فوائض القيمة المعفاة والخسائر الجبائية، تتعلق معظم هذه التخفيضات بالفروقات الزمنية التي تم إدراجها في السنة الماضية كإستردادات مؤقتة وتتكون من المؤونات والأعباء غير المقبولة حتى يتم تسديدها، حيث تصبح كتخفيضات عند استعمال أو استرجاع هذه المؤونات، والمبلغ الإجمالي لهذه التخفيضات هو 54 407 358,00 دج وتتكون من العناصر التالية:

- استخدام مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد والمقدرة بـ 8 921 988,70 دج.
- استخدام مؤونة العطل المدفوعة الأجر والمقدرة بـ 27 030 495,23 دج
- أجر الإطارات المسيرة في المؤسسة بلغت بـ 4 619 695,54 دج
- الرسم على النشاط المهني المسدد بـ 8 789 324,08 دج
- الأعباء الضريبية المدفوعة بـ 1 656 263,00 دج
- أعباء خاصة بترقية العمال حيث كان مبلغها 406 582,12 دج
- إيرادات مالية ناتجة عن تحويل الديون بالعملة الصعبة المقدرة بـ 6 089,15 دج

ثانياً: التسجيل المحاسبي للضرائب المستحقة:

فيما يخص تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات، وإجراء قيد التسوية، فهذا لا تقوم به المؤسسة محل الدراسة، فهي مؤسسة فرع، تابعة للمؤسسة الأم، وهي من تدفع التسبيقات المتعلقة بالضرائب على أرباح الشركات، وهي من تحدد مقدار الضرائب على أرباح الشركات التي تتحملها كل مؤسسة فرع تابعة لها وهذا طبقاً للمادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة.

حيث حددت المؤسسة الأم مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المحملة على نتيجة السنة المالية للمؤسسة محل الدراسة بـ: 7 163 044,00 دج

695	444	2022/12/31 من د/ الضرائب على الأرباح إلى د/ الدولة، الضرائب على النتائج قيد الاعتراف بالضريبة على أرباح الشركات.	7 163 044,00	7 163 044,00
444	45	2022/12/31 من د/ الدولة، الضرائب على النتائج إلى د/ المجمع والشركاء قيد تسديد الضريبة على أرباح المستحقة من طرف المؤسسة الأم	7 163 044,00	7 163 044,00
45	512	من د/ المجمع والشركاء إلى د/ بنوك حسابات الجارية تسديد الضريبة على أرباح الشركات للمؤسسة الأم	7 163 044,00	7 163 044,00

وبالنظر الى النتيجة الجيائية الظاهرة في الجول رقم 9 يمكن القول ان المؤسسة حققت وفرة ضريبية قدرها

122 763 17 دج الناتجة عن الفرق بين الضريبة على الأرباح النظرية والضريبة المستحقة الحقيقية التي حددتها المؤسسة الام وهذا ما يمثل امتياز ضريبي الناتج عن انضمام المؤسسة محل الدراسة للتجميع الجبائي للقوائم المالية طبقا للمادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة.

- الضريبة على الأرباح النظرية $95\,121\,328 * 26\% = 24\,731\,545$ دج
- الضريبة على الأرباح المستحقة المحددة من طرف المؤسسة الام $= 7\,163\,545$ دج
- الوفرة الضريبية المحققة $= 17\,568\,000$ دج

المطلب الثالث: تصنيف الفروقات وتحليل التغير في الضرائب المؤجلة:

سيتم من خلال المطلب هذا تصنيف الفروقات بين مؤقتة ودائمة وهذا لمعرفة ما إذا كانت المؤسسة محل الدراسة طبقت الضرائب المؤجلة بشكل صحيح لجميع الفروقات وهذا من خلال تحليل وتفسير التغير في الضرائب المؤجلة الناتج عن الفرق بين رصيد (ح/692 وح/693) ومقارنته مع المبلغ الوارد في حساب النتائج كونه يؤثر بصفة مباشرة على النتيجة المحاسبية الصافية وبالتالي على القوائم المالية. وحسب ملحق الجدول رقم 9 تتكون الاستردادات من استردادات مؤقتة ودائمة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول تصنيف الفروقات:

الدائمة	المؤقتة	تصنيف الاسترداد
	31 446 595,31	مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد والمقدرة لسنة 2022
	28 687 095,96	مؤونة العطل المدفوعة الأجر والمقدرة لسنة 2022
	5 376 000,00	تقديرات لأجور الإطارات المسيرة في المؤسسة لسنة 2022
	10 251 345,19	الرسم على النشاط المهني لسنة 2022 غير مسدد
	750 000,00	أتعاب محافظ الحسابات لسنة 2022
	1 656 263,00	ضرائب الملكية ورسم الصرف الصحي والتلوث لسنة 2022
1 107 013,00		حصص الهدايا الإشرافية غير قابلة للخصم 2022
4 484 959,73		نفقات ومصاريف صيانة وإصلاح المركبات السياحية
5259963,98		النفقات السنوات السابقة
2 938 005,00		الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم
480 000,00		الإهلاكات غير قابلة للخصم
7 163 044,00		الضرائب المستحقة على النتيجة (محددة من طرف المؤسسة الام)
-6 177 585,00		الضرائب المؤجلة (التغيرات, رصيد دائن)
10 000 000,00		مكافئة العمال
64 500,00		غرامات وعقوبات
25 319 900,71	78 167 299,46	مجموع الاسترداد (17, 103 487 200) منها
	20 323 497,86	(1) تسجيل الضرائب المؤجلة أصول
الدائمة	المؤقتة	تصنيف التخفيضات (الناجمة اساسا عن استرجاع ض م ا)
	406 582,12	منحة المردودية الفردية
	1 656 263,00	الأعباء الضريبية غير المدفوعة
	750 000,00	تسديد أتعاب محافظ الحسابات
	27 030 495,23	تسديد عطل مدفوعة الأجر 2021
	8 921 988,70	تسديد منحة الذهاب إلى التقاعد خلال سنة 2021
	2 226 920,35	إلغاء خسارة ناتجة عن الصرف لسنة 2021
	4 619 695,54	تسديد أجر الإطارات المسيرة
	8 789 324,08	تسديد الرسم على النشاط المهني TAP سنة 2021
	6 089,15	تعديلات الناتجة عن معدل الصرف
	54 407 358,02	مجموع التخفيضات (استرجاع أصل ضريبي)
	14 145 913,09	(2) استرجاع الضرائب المؤجلة أصول
	6 177 584,78	(2-1)=3 التغير في حسابات الضرائب المؤجلة
	6 177 585,98	التغير في حسابات الظاهر في حسابات النتائج

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ان المؤسسة قد دفعت الى مصلحة الضرائب ما مقداره 20 323 497,86 دج
كتسبيق على الضريبة على ارباح المؤسسات الناتج عن الاستردادات المؤقتة بمبلغ 78 167 299,46 دج
في حين استرجعت ما مقداره 14 145 913,09 دج من الاصل الضريبي المؤجل الناتج عن التخفيضات
بمبلغ 54 407 358,02 دج مما نتج عنه تغير في الضرائب المؤجلة (اصول وخصوم) برصيد دائن مبلغه
6 177 584,77 دج كما يلي:

$$1- \text{الاستردادات المؤقتة} * \text{معدل الضريبة} = \text{اصل ضريبي ناتج عن ايراد ضريبي يسترجع} \\ 78\ 167\ 299,46 \text{ دج} * 26\ \% = 20\ 323\ 497,86 \text{ دج} \quad (1)$$

$$2- \text{التخفيضات المؤقتة} * \text{معدل الضريبة} = \text{استرجاع اصل ضريبي ناتج عن عبئ ضريبي} \\ 54\ 407\ 358,02 \text{ دج} * 26\ \% = 14\ 145\ 913,09 \text{ دج} \quad (2)$$

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ان المؤسسة قد طبقت الضرائب المؤجلة بما يتماشى والقوانين الجبائية المعمول بها وان تفسير التغير في الضرائب المؤجلة ناتج عن الفروقات المؤقتة مما يؤكد ان المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة قد تمت بشكل صحيح لجميع الفروقات المؤقتة ومنه تأثيرها في القوائم المالية.

المبحث الثالث: أثر الضرائب المؤجلة في القوائم المالية:

بعدما قمنا بإثبات الضرائب المؤجلة في حسابات المؤسسة وتحديد الربح الجبائي من خلال جدول رقم 9 وتحديد قيمة الضرائب المستحقة (الحالية) وكذا تصنيف الفروقات وتحليل التغير في الضرائب المؤجلة، في المطالب الثلاث من هذا المبحث بتبيان طريقة عرض الضرائب المؤجلة والضرائب المستحقة (الحالية) وأثرها في القوائم المالية النهائية للمؤسسة.

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية للضرائب المؤجلة في CETIM

المطلب الأول: أثر الضرائب المؤجلة في الميزانية

الجدول رقم (12): ميزانية المؤسسة أصول في 31 / 12 / 2022.

الوحدة: دج.

2021	2022			
الاجمالي	الاجمالي	اهتلاكات ارسدة	الخام	الاصول المالية
				الاصول المثبتة (غير الجارية)
				فارق الشراء (ou goodwill)
1 212 559,97	1 073 266,73	3 031 440,67	4 104 707,40	التثبيات المعنوية
	0,00			<u>التثبيات العينية</u>
3 378 613,08	3 378 613,08		3 378 613,08	الأراضي
43 037 099,79	33 377 461,73	197 505 094,33	230 882 556,06	البناءات
129 275 279,84	168 290 667,90	469 987 144,86	638 277 812,76	التثبيات العينية الأخرى
	0,00			إهلاك التثبيات العينية الأخرى
359 329 453,81	363 792 763,96	1 174 800,00	364 967 563,96	التثبيات الجارية إنجازها
				<u>التثبيات المالية</u>
				السندات الموضوعة موضع المعادلة -
				المؤسسات المشاركة
				المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة
				السندات الأخرى المثبتة
600 000,00	780 000,00		780 000,00	القروض والاصول المالية الأخرى غير الجارية
46 264 808,68	52 443 976,85		52 443 976,85	الضرائب المؤجلة على الأصول
				حسابات الارتباط
583 097 815,17	623 136 750,25	671 698 479,86	1 294 835 230,11	مجموع الأصول غير الجارية
				الأصول الجارية
14 634 165,55	21 105 127,23	1 590 621,25	22 695 748,48	المخزونات والمنتجات قيد الصنع
	0,00			<u>الحسابات الدائنة - الإستخدامات المماثلة</u>
891 736 019,39	910 505 393,00	9 870 230,35	920 375 623,35	الزبائن
10 943 888,69	12 465 118,41	0,00	12 465 118,41	المدينون الآخرون
12 880 351,19	17 095 904,52	14 387 055,53	31 482 960,05	الضرائب
	0,00			الأصول الأخرى الجارية
	0,00			<u>الموجودات وما يماثلها</u>
	0,00			توظيفات وأصول مالية جارية
350 174 077,39	395 128 862,78		395 128 862,78	أموال الخزينة
1 280 368 02,21	1 356 300 405,94	25 847 907,13	1 382 148 313,07	مجموع الأصول الجارية
1 863 466 17,38	1 979 437 156,19	697 546 386,99	2 676 983 543,18	المجموع العام للأصول

1 - أثر الضرائب المؤجلة في الميزانية:

سيتم دراسة أثر الضرائب المؤجلة من خلال دراسة تأثير الضرائب المؤجلة أصول وكذا تأثير الضرائب المؤجلة خصوم في الميزانية. وكذا تأثير الضرائب المؤجلة على المركز المالي:

أ - تأثير الضرائب المؤجلة أصول في الميزانية:

سيتم دراسة تأثير الضرائب المؤجلة أصول في الميزانية للسنوات الثلاث الأخيرة، من خلال دراسة علاقة الضرائب المؤجلة أصول بإجمالي الأصول غير الجارية، والجدول الموالي يوضح العلاقة:

الجدول رقم (13): علاقة الضرائب المؤجلة أصول بإجمالي الأصول غير الجارية.

الوحدة: دج.

السنوات			البيان
2022	2021	2020	
623 136 750,25	583 097 815,17	561 558 704,28	إجمالي الأصول غير الجارية بتطبيق الضرائب المؤجلة
52 443 976,85	46 264 808,68	37 675 699,61	الضرائب المؤجلة أصول . د/133
570 692 773,40	536 833 006,49	523 883 004,67	إجمالي الأصول غير الجارية بدون تطبيق الضرائب المؤجلة
%9	%9	%7	نسبة الضرائب المؤجلة من إجمالي الأصول غير الجارية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة محل الدراسة.

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الضرائب المؤجلة أصول قدرت بنسبة 7 % من إجمالي الأصول غير الجارية في سنة 2020، وبنسبة 9% في سنة 2021 و2022 وهو ما يعني أن للمؤسسة ما نسبته 7% من إجمالي الأصول غير الجارية، كحقوق لدى إدارة الضرائب في سنة 2020 و9% في سنة 2021 و2022، كما يلاحظ من خلال الجدول أن إجمالي الأصول غير الجارية عند عدم تطبيق الضرائب المؤجلة انخفضت مقارنة بإجمالي الأصول غير الجارية عند تطبيق الضرائب المؤجلة.

يفسر ذلك الانخفاض بأن المؤسسة عند عدم تطبيقها للضرائب المؤجلة تكون قد أهملت إثباتات في قوائمها المالية أموال مدفوعة لإدارة الضرائب تعود عليها بمنافع مستقبلية والمتمثلة في الضرائب المؤجلة أصول التي تعتبر عنصر من عناصر الأصول الثابتة.

ونظرا لأهمية النسب المذكورة أعلاه يمكن القول ان التخلي عن الإفصاح عنها ينقص من شفافية ومصادقية هذه القوائم المالية، وبالتالي للضريبة المؤجلة أثر على قائمة أصول المؤسسة

ب - تأثير الضرائب المؤجلة خصوم في الميزانية:

سيتم دراسة تأثير الضرائب المؤجلة خصوم في الميزانية، من خلال دراسة علاقة الضرائب المؤجلة خصوم بإجمالي الخصوم غير الجارية، والجدول الموالي يوضح العلاقة:

الجدول رقم (14): ميزانية المؤسسة خصوم في 2022 / 12 / 31

الوحدة: د.ج.

2021	2022	خصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
124 000 000,00	124 000 000,00	رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)
		رأس المال غير المطلوب
329 886 977,66	390 495 709,14	العلوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)
		فارق إعادة التقييم
		فارق المعادلة
74 523 321,61	46 041 486,27	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)
7 660 409,87		رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد
		حصة الشركة المدمجة
		حصة ذوي الأقلية
536 070 709,14	560 537 195,41	المجموع I الخصوم غير الجارية
	164 400 000,00	القروض والديون المالية
758,17	2 341,35	الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)
		الديون الأخرى غير الجارية
145 610 646,47	168 135 252,98	المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا
145 611 404,64	332 537 594,33	مجموع الخصوم غير الجارية II
		الخصوم الجارية
119 757 493,47	144 440 026,31	الموردون والحسابات الملحقه
118 696 329,31	124 969 866,49	الضرائب
943 330 380,82	816 952 473,65	الديون الأخرى
		خزينة الخصوم
1 181 784 203,60	1 086 362 366,45	مجموع الخصوم الجارية III
1 863 466 317,38	1 979 437 156,19	المجموع العام للخصوم

الجدول رقم(15): علاقة الضرائب المؤجلة خصوم بإجمالي الخصوم غير الجارية.

الوحدة: د.ج.

السنوات			البيان
2022	2021	2020	
332 537 594,33	145 611 404,64	157 217 252,41	إجمالي الخصوم غير الجارية بتطبيق الضرائب المؤجلة
2 341,35	758,17		الضرائب المؤجلة خصوم (ح/134)
332 535 252,98	145 610 646,47	157 217 252,41	إجمالي الخصوم غير الجارية بدون تطبيق الضرائب المؤجلة
%0,001	%0,001	%0,000	نسبة الضرائب المؤجلة من إجمالي الخصوم غير الجارية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة محل الدراسة.

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن إجمالي الخصوم غير الجارية عند عدم تطبيق الضرائب المؤجلة لم ينخفض مقارنة بإجمالي الخصوم غير الجارية عند تطبيق الضرائب المؤجلة.

يفسر ذلك الانخفاض بأن المؤسسة عند عدم تطبيقها للضرائب المؤجلة، تكون قد أهملت إثبات ضمن حساباتها مبلغ قدره 758,17 دج في سنة 2021 و 2 341,35 دج كالتزامات اتجاه إدارة الضرائب. وبما أن الالتزام اتجاه إدارة الضرائب يتصف بالإجبار فإن عدم تطبيق الضرائب المؤجلة ينقص من شفافية ومصادقية هذه القوائم المالية، وبالتالي نستطيع القول أن الإفصاح عن الضريبة المؤجلة أثر على قائمة خصوم المؤسسة.

ج- تأثير الضرائب المؤجلة أصول وخصوم على المركز المالي للمؤسسة

سيتم دراسة تأثير الضرائب المؤجلة على المركز المالي للمؤسسة، من خلال طرح التغير في الضرائب المؤجلة أصول وخصوم من المركز المالي للمؤسسة كونه يؤثر مباشرة على النتيجة الصافية وبالتالي على المركز المالي والجدول الموالي يوضح العلاقة:

الجدول رقم(16): علاقة الضرائب المؤجلة أصول وخصوم بالمركز المالي للمؤسسة

الوحدة: دج

السنوات			
2022	2021	2020	البيان
560 537 195,41	536 070 709,14	475 236 977,66	المركز المالي باحتساب الضرائب المؤجلة (1)
2 341,35	758,17		ض م خصوم (ح/134) (+)
(52 443 976,85)	(46 264 808,68)	(37 675 699,91)	ض م أصول ح/133 (-)
(52 441 635,50)	(46 264 050,51)	(37 675 699,91)	التغير في الضرائب المؤجلة (2)
508 095 559,91	489 806 658,63	437 561 277,75	المركز المالي للمؤسسة بدون احتساب الضرائب المؤجلة = (2)-(1)
-9%	-9%	-8%	نسبة التغير في المركز المالي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة محل الدراسة.

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المركز المالي عند عدم تطبيق الضرائب المؤجلة انخفض مقارنة بالمركز المالي للمؤسسة عند تطبيق الضرائب المؤجلة وهذا الانخفاض ناتج عن طرح الفرق بين رصيد حساب 134 الضرائب المؤجلة خصوم وحساب 133 الضرائب المؤجلة أصول. يفسر ذلك الانخفاض بأن المؤسسة عند عدم تطبيقها للضرائب المؤجلة، تكون قد أهملت إثبات ضمن مركزها المالي الصافي ما نسبته 8% في 2020 و 9% في السنوات 2021 و 2022.

ونظرا لأهمية المركز المالي والنسبة المذكورة أعلاه يمكن القول ان التخلي عن الإفصاح عنها ينقص من شفافية ومصادقية هذه القوائم المالية، وبالتالي نستطيع القول أن الإفصاح عن الضريبة المؤجلة أثر على المركز المالي للمؤسسة.

المطلب الثاني: أثر الضرائب المؤجلة في حسابات النتائج

الجدول رقم (17): حساب النتائج المؤسسة من 2022/01/01 إلى 2022/12/31

الوحدة: دج

البيان	المبلغ الصافي 2022	الرصيد 2021
المبيعات والمنتجات الملحقة	758 990 106,96	653 879 430,32
الإنتاج المخزن	-11 504 835,93	-31 624 066,03
الإنتاج المثبت		
إعانات الإستغلال		
1 - إنتاج السنة المالية	747 485 271,03	622 255 364,29
المشتريات المستهلكة	-136 350 159,72	-83 201 188,37
الخدمات والخدمات الخارجية الأخرى	-87 252 389,70	-70 576 321,62
- استهلاك السنة المالية	-223 602 549,42	-153 777 509,99
3 - قيمة الاستغلال المضافة (2 - 1)	523 882 721,61	468 477 854,30
أعباء العاملين	-383 623 634,78	-309 705 471,28
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-13 672 286,65	-12 162 017,33
4 - إجمالي فائض الاستغلال	126 586 800,18	146 610 365,69
المنتجات العملياتية الأخرى	3 498 086,86	2 457 073,50
الأعباء العملياتية الأخرى	-6 590 185,46	-2 423 766,30
مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	-69 659 164,62	-55 668 261,61
إسترجاعات على خسائر القيمة والمؤونات	970 935,26	616 114,30
5 - النتيجة العملياتية	64 806 472,22	101 591 525,58
المنتجات المالية	2 277 713,36	1 069 368,56
الأعباء المالية	-57 240,29	-6 635,09
6 - النتيجة المالية	2 220 473,07	1 062 733,47
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (6 + 5)	57 026 945,29	92 654 259,05
عناصر غير عادية منتجات		
عناصر غير عادية أعباء		
8 - النتيجة غير العادية		
الضرائب الواجب دفعها على النتيجة العادية	-7 163 044,00	-653 323,00
الضرائب المؤجلة - تغييرات - على النتائج العادية	6 177 584,98	-7 477 614,44
مؤونة مكافئة العمال	10 000 000,00	10 000 000,00
9 - صافي النتيجة السنة المالية	46 041 486,27	74 523 321,61

الجدول رقم (18): العلاقة بين التغير في الضرائب المؤجلة والنتيجة المحاسبية الصافية.

الوحدة: دج

السنوات			البيان
2022	2021	2020	
46 041 486,27	74 523 321,61	94 344 153,95	النتيجة المحاسبة الصافية عند إدراج تغير الضرائب المؤجلة في حساب النتائج
(6 177 584,98)	7 477 614,44	1 270 577,55	تغير الضرائب المؤجلة رصيد د/69
39 863 901,29	82 000 936,05	93 073 576,40	النتيجة المحاسبة الصافية بدون إدراج تغير الضرائب المؤجلة في حساب النتائج
%13	%10-	%1-	نسبة التغير بين النتيجة

العبء الضريبي الظاهر بحساب النتائج لسنة 2022 قدر بـ 985 459,02 دج حيث يتكون كما يشير إليه السهم من عنصرين وهما:

1. الضريبة على الأرباح المستحقة بالاستناد إلى النتيجة الجبائية د/695 والمحددة من طرف المؤسسة الأم على الأساس القوانين والقواعد الجبائية ولاسيما المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بمبلغ 7 163 044,00 دج.

2. العنصر الثاني هو التغير في الضرائب المؤجلة بمبلغ 6 177 584,98 دج الناتج عن رصيد حساب ضريبة مؤجلة أصول (د/692) 6 179 168,08 دج ومبلغ الضريبة المؤجلة الناتج عن رصيد د/ ضريبة مؤجلة خصوم (د/693) بـ 1 583,10 دج

وكتفسير لذلك فأن المؤسسة عند عدم تطبيقها للضرائب المؤجلة، تكون قد أهملت إثبات ضمن حساباتها ما نسبته 1% من النتيجة الصافية كعبء ضريبي مقداره 1 270 577,55 دج في سنة 2020، و 10% من النتيجة الصافية كعبء ضريبي أيضا مقداره 7 477 614,44 دج بينما في سنة 2022 تكون قد أهملت إثبات ضمن حساباتها إيراد ضريبي بنسبة 13% بمبلغ 6 177 584,98 دج

ونظرا لأهمية النسب المذكورة أعلاه يمكن القول أن عدم الإفصاح عنها ينقص من شفافية ومصداقية هذه القوائم المالية، وبالتالي للضريبة المؤجلة تأثير على قائمة حساب النتائج.

المطلب الثالث: أثر الضرائب المؤجلة في جدول التدفقات النقدية:

تعتمد المؤسسة في اعداد جدول التدفقات النقدية الطريقة المباشرة إلا أن هذه الأخيرة لا يمكن من خلالها تحديد أثر الضرائب المؤجلة عليه ولهذا قمنا بإعداد جدول التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة حتى يتسنى لنا معرفة مدى تأثير الضرائب المؤجلة على هذه القائمة الهامة، كونها تعتمد على جدول حساب النتائج وعلى الميزانية (المقاربة) وعلى جدول تغيرات الأموال الخاصة.

الجدول رقم (19): العلاقة بين التغير في الضرائب المؤجلة وجدول التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة).

الوحدة: دج

البيان	ملاحظة	سنة 2022 بدون احتساب ض م	سنة 2022 يحتساب ض م
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية			
- صافي نتيجة السنة المالية		39 863 901,29	46 041 486,27
التصحيحات:			
- الإهلاكات والأرصدة		69 659 164,42	69 659 164,42
- تغير الضرائب المؤجلة		/	-6 177 584,98
- تغير المخزونات		6 470 961,68	6 470 961,68
- تغير الزبائن والديون الدائنة الأخرى		1 709 468,81	1 709 468,81
- تغير الموردين والديون الأخرى		46 249 679,76	46 249 679,76
- قيمة البيع التي تزيد أو تنقص الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)		163 953 175,96	163 953 175,96
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار -			
مسحوبات عن شراء تشييتات		-66 677 401,03	-66 677 401,03
مسحوبات عن شراء تشييتات		-180 000,00	-180 000,00
- تحصيلات عن مبيعات تشييتات			
- تأثير تغيرات محيط التجميد (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)		-66 857 401,03	-66 857 401,03
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
- الحصص المدفوعة للمساهمين		-20 000 000,00	-20 000 000,00
- زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)		2 252 479,11	2 252 479,11
- إصدار قروض			
- تسديد قروض		-34 393 468,65	-34 393 468,65
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)		-52 140 989,54	-52 140 989,54
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)		44 954 785,39	44 954 785,39
- أموال الخزينة عند الافتتاح		350 174 077,39	350 174 077,39
- أموال الخزينة عند الإقفال		395 128 862,78	395 128 862,78
- تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة		44 954 785,39	44 954 785,39

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة محل الدراسة.

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية عند تطبيق أو عدم تطبيق الضرائب المؤجلة بقيت ثابتة والأثر الوحيد موجود في العناصر الآتية:

- انخفاض النتيجة الصافية بأثر التغير في الضرائب المؤجلة بمبلغ 6 177 584,98 دج (ما نسبته 13%)
- وعدم ظهور التغير في الضرائب المؤجلة في حالة عدم تطبيق هذه الأخيرة
- يفسر ذلك بأن المؤسسة عند عدم تطبيقها للضرائب المؤجلة، تكون قد أهملت إثبات ضمن نتيجة السنة المالية الصافية ما نسبته 13%.

ونظرا لأهمية النسبة المذكورة أعلاه يمكن القول أن عدم الإفصاح عن الضريبة المؤجلة ينقص من شفافية ومصادقية هذه القوائم المالية، وبالتالي للضريبة المؤجلة تأثير على جدول التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)

المطلب الرابع: أثر الضرائب المؤجلة في جدول التغيرات في الأموال الخاصة:

يظهر لنا جليا تأثير الضرائب المؤجلة على جدول التغيرات في الأموال الخاصة من خلال نص المعيار الدولي رقم 8 " التغيرات في السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية والأخطاء " الذي ينص على إلزامية الإعراف والإفصاح بالآثار الضريبية لمعظم العناصر المكونة له بأثر رجعي أي تبيان الأثر لكل عنصر من عناصر جدول التغيرات في الأموال الخاصة صافياً من ضرائب على الدخل.

وباعتبار ان الضرائب المؤجلة تؤثر على المركز المالي فبالضرورة سوف تؤثر على جدول التغيرات في الأموال الخاصة كون هذا الأخير ما هو الا تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة والمتمثلة في العناصر التالية:

- تغيير الطرق المحاسبية للسنوات 2020-2021-2022
 - فرق إعادة تقييم التثبيتات للسنوات 2020-2021-2022
 - الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج للسنوات 2020-2021-2022
 - صافي نتيجة السنة المالية للسنوات 2020-2021-2022
- والجدول التالي يوضح أثر الضرائب المؤجلة في جدول التغيرات في الأموال الخاصة.

الجدول رقم (20): العلاقة بين الضرائب المؤجلة وجدول التغيرات في الأموال الخاصة.

البيان	رأس المال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة باحتساب الضرائب المؤجلة	الاحتياطات والنتيجة بدون احتساب الضرائب المؤجلة
الرصيد في 31 ديسمبر السنة 2020	124 000 000,00				351 236 977,66	313,561,277.75
تغيير الطرق المحاسبية 2021						
تصحيح الأخطاء الهامة 2021					7 660 409,87	6 549 673,71
إعادة تقييم التثبيتات 2021						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات حسابات النتائج						
الحصص المدفوعة 2021					-20 000 000,00	-20 000 000,00
مكافأة أعضاء مجلس الإدارة 2021					-1 350 000,00	-1 350 000,00
زيادة رأس المال 2021					0	
صافي نتيجة السنة المالية 2021					74 523 321,61	67 045 707,17
الرصيد في 31 ديسمبر السنة 2021	124 000 000,00				412 070 709,14	365 806 658,63
تغيير الطرق المحاسبية 2022						
تصحيح الأخطاء الهامة 2022						
إعادة تقييم التثبيتات 2022						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات حسابات النتائج						
الحصص المدفوعة 2022					-20 000 000,00	-20 000 000,00
مكافأة أعضاء مجلس الإدارة 2022					-1 575 000,00	-1 575 000,00
زيادة رأس المال 2022					0	
صافي نتيجة السنة المالية 2022					46 041 486,27	39 863 901,29
الرصيد في 31 ديسمبر السنة 2022	124 000 000,00				436 537 195,41	384 095 559,91

نلاحظ من الجدول أعلاه أن جدول التغيرات في الأموال الخاصة انخفض عند عدم تطبيق الضرائب المؤجلة.

يفسر ذلك الانخفاض بأن المؤسسة عند عدم تطبيقها للضرائب المؤجلة، تكون قد أهملت إثبات ضمن جدول التغيرات في الأموال الخاصة ما نسبته 9 % خلال السنوات الثلاث.

ويكون هذا التأثير بمبلغ التغير في الضرائب المؤجلة بالزيادة أو بالنقصان على النحو التالي:

- بالنقصان: إذا كان التغير في الضرائب المؤجلة مدين (رصيد حساب 133 أكبر من رصيد حساب 134)
- بالزيادة: إذا كان التغير في الضرائب المؤجلة دائن (رصيد حساب 134 أكبر من رصيد حساب 133)

ونظرا لأهمية النسب المذكورة أعلاه يمكن القول أن عدم الإفصاح عنها ينقص من شفافية ومصادقية هذه القوائم المالية، وبالتالي للضريبة المؤجلة تأثير على جدول التغيرات في الأموال الخاصة.

المطلب الخامس: أثر الضرائب المؤجلة في الملاحق:

يظهر لنا جليا تأثير الضرائب المؤجلة على الملاحق من خلال نص المعيار رقم 12 "ضرائب على الدخل" الذي ينص على ضرورة الإفصاح بالمعلومات الخاصة بالضرائب المؤجلة في الملحق والمتمثلة في: الحدث المنشأ، المبلغ مفصل، تاريخ انقضاء الأجل أي انعكاس الفروقات المؤقتة، واحتمالية حدوثها، طريقة الحساب، الإدراج في الحسابات، تبيان الأثر عند تغير معدل الضريبة، الضرائب المؤجلة المسجلة في حسابات النتائج والضرائب المؤجلة المسجلة في حسابات حقوق الملكية. الخ، وكل هذه المعلومات لن يتم الإفصاح عنها في حالة ما إذا لم تطبق المؤسسة الضرائب المؤجلة.

ونظرا لكم الهائل من المعلومات المذكورة أعلاه والتي تسمح بفهم صحيح للقوائم المالية، يمكن القول ان التخلي عن الإفصاح عنها ينقص من شفافية ومصادقية هذه القوائم المالية، وبالتالي نستطيع القول أن الإفصاح عن الضريبة المؤجلة أثر على الملحق.

يتضح مما سبق ذكره في هذا المبحث أن بعض عناصر القوائم المالية الأربعة والتي تتأثر بالضرائب المؤجلة تتدفق من قائمة إلى أخرى وذلك على التالي:

- صافي الدخل الذي يمثل النتيجة الصافية في قائمة الدخل سوف تظهر كأحد بنود القوائم المالية الأخرى والمتمثلة في:

- قائمة الميزانية (الأموال الخاصة د/12).

- قائمة التدفقات النقدية بالطريقة الغير مباشرة (النتيجة المحاسبية الصافية للدورة التي تعدل للوصول إلى تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية).

- قائمة جدول التغيرات في الأموال الخاصة (النتيجة المحاسبية الصافية للدورة). وهذا ما يؤكد العلاقة الترابطية بين القوائم المالية.

خلاصة الفصل الثاني:

حسب الدراسة التي قدمت فإن مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء، يطبق الضرائب المؤجلة بما يتماشى والنصوص المتضمنة في النظام المحاسبي المالي، وقوانين الضرائب، حيث لاحظنا عند دراستنا لإعداد القوائم المالية لسنة 2022 أنها قد طبقت هذه المعالجة المحاسبية لعدة فروقات زمنية منها أساسا القابلة للاسترجاع مثل منحة الذهاب الى التقاعد، أتعاب المهن الحرة، الضرائب الرسوم الأخرى، العطل المدفوعة والفروقات الزمنية المتعلقة بالرسم على النشاط المهني وغيرها.

كما أن المركز يعتمد على النتيجة المحاسبية الصافية للانتقال إلى النتيجة الجبائية ومعالجة تلك الفروقات الزمنية إضافة إلى الفروقات النهائية كاستردادات وتخفيضات حسب الملحق للجدول الجبائي لتحديد النتيجة الجبائية.

واستنادا إلى النتائج المتوصل إليها في الدراسة التطبيقية، خلصت أن المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لها تأثير في القوائم المالية وتساهم في زيادة جودة القوائم المالية، وتحسين وضعية مركزها المالي.



الخاتمة

تم التعرف من خلال دراستنا على الجوانب النظرية والتطبيقية للضرائب المؤجلة في إطار التنظيم المحاسبي المالي والتنظيم التشريعي الجبائي، حيث سلطنا الضوء على محتوى كل من النظام المحاسبي المالي عن طريق تعليمية المجلس الوطني للمحاسبة والتشريع الجبائي الجزائري عن طريق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذلك طرح أهم نقاط التباعد الموجودة بينهما من أجل الوصول إلى الإجابة على إشكالية البحث والمتمثلة في:

هل للمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي تأثير على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا توصلنا إلى مجموعة من النتائج نذكر منها ما يلي:

أ - نتائج الدراسة النظرية:

▪ تنقسم الضرائب المؤجلة :

✓ ضرائب مؤجلة أصول (تنتج عندما تكون القاعدة الجبائية للأصل أكبر من القيمة المحاسبية للأصل

وكما تنتج عندما تكون القاعدة الجبائية للخصم أصغر من القيمة المحاسبية للخصم) ؛

✓ وضرائب مؤجلة خصوم (تنتج عندما تكون القاعدة الجبائية للأصل أصغر من القيمة المحاسبية

للأصل وكما تنتج عندما تكون القاعدة الجبائية للخصم أكبر من القيمة المحاسبية للخصم) ؛

▪ تنشأ الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في الحالات التالية:

✓ اختلاف زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما، (بما فيها الإيرادات والأعباء التي يتم

معالجتها ضمن رؤوس الأموال الخاصة) وأخذ بالحسبان في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في

مستقبل متوقع؛

✓ عجز جبائي قابل للتأجيل إذا كانت نسبته إلى أرباح جبائية محتملة في المستقبل المنظور؛

✓ ترتيبات وإقصاء، وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد الكشوف المالية المجمعة ؛

▪ تعالج الضرائب المؤجلة محاسبيا إما في حسابات التسيير أو حسابات حقوق الملكية ؛

▪ يجب معالجة الضرائب المؤجلة مباشرة ضمن حقوق الملكية إذا كانت الضريبة تتعلق ببندود ظهرت ضمن

حقوق الملكية ؛

▪ الغرض الأساسي للضرائب المؤجلة هو تحميل الدورة المحاسبية العبء الضريبي الخاص بها فقط وهذا طبقا

للمبدأين الأساسيين للمحاسبة ألا وهما مبدأ استقلالية الدورات ومبدأ مقابلة الإيرادات بالأعباء ؛

- رغم التفاوت بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية غير أن العلاقة بينهما تبقى مستمرة وذلك من خلال حساب النتيجة الجبائية انطلاقاً من النتيجة المحاسبية الصافية ؛
- ، التشريع الجبائي الحالي تبنى النظام المحاسبي والمالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة ؛
- الضرائب المؤجلة ما هي الى عملية تسوية محاسبية بحتة يهدف من ورائها حذف أثر الفروقات المؤقتة على العبء الضريبي للدورة المحاسبية وهذا بتسجيل:
 - ✓ عبء ضريبي ينشئ التزام ضريبي عندما تكون هناك تخفيضات مؤقتة .
 - ✓ ايراد ضريبي ينشئ أصل ضريبي عندما تكون هناك استردادات مؤقتة .
- كل عبء قابل للخصم ينشئ عنه اقتصاد في الضريبة على الأرباح يستلزم تسجيل أصل ضريبي مع ايراد ضريبي وكل ايراد خاضع للضريبة ينشئ عنه عبئ ضريبي على الأرباح يستلزم تسجيل عبئ ضريبي مع خصم ضريبي.
- يجب قياس الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضرائب المتوقع ان تكون سائدة في الفترة التي يتحقق فيها الاصل أو يسدد الالتزام اعتماداً على معدلات الضريبة و قوانين الفعلية السائدة بتاريخ اعداد القوائم المالية
- هناك طريقتين لترحيل الضرائب المؤجلة:
 - ✓ طريقة الترحيل الثابت و التي تؤثر سلباً على الصورة الصادقة للنتيجة، وذلك على اعتبار أن هذه الضرائب مقيمة على أساس معدل الإخضاع التاريخي المطبق بتاريخ ظهور الفروقات وليس على أساس معدل الضريبة الاحلالي.
 - ✓ طريقة الترحيل المتغير التي تساهم في رسم الصورة الصادقة لميزانية المؤسسة وكذا نتيجتها، وهذه الطريقة تعد إجبارية من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب على الدخل".
- يتطلب تحديد النتيجة الجبائية الاعتماد على النتيجة المحاسبية الصافية وذلك بعد إجراء جملة من التعديلات المتمثلة في الاستردادات والتخفيضات

ب- نتائج الدراسة التطبيقية:

- بعد دراسة الجانب التطبيقي تمكنا من استخلاص النتائج التالية:
- أن مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء، يطبق الضرائب المؤجلة بما يتماشى والنصوص المتضمنة في النظام المحاسبي المالي وقوانين الضرائب؛
- الضرائب المؤجلة تسمح بالتمثيل الصادق للقوائم المالية، من خلال تسوية الضريبة المستحقة التي تخضع في حسابها إلى القوانين الجبائية ؛
- الضرائب المؤجلة تسمح بمعرفة حقيقة العبء الضريبي السنوي وطبيعته بين مؤجل و واجب الدفع ؛

- يؤثر التغير في معدل الضريبة بنسبة كبيرة في جودة القوائم المالية وخاصة قائمة المركز المالي ويكون الأثر مرتبط ببحجم مبالغ العمليات التي تولد الضرائب المؤجلة أي الفروقات المؤقتة؛
- ان المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لها تأثير مباشر على القوائم المالية، كون هذه الأخيرة تتطلب الاعتراف والإفصاح والتقييم بالآثار الضريبية لجميع الفروقات المؤقتة؛
- رغم وجود اختلافات بين المحاسبة والجباية إلا أن العلاقة بينهما تبقى وسيطية؛
- هناك العديد من نقاط التعارض والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، لذلك يجب العمل على إزالتها لتقادي المشكلات الناتجة عنها .
- ما يعاد دمج من الربح المحاسبي للوصول إلى النتيجة الجبائية يسمى بالاسترداد أو الأعباء غير قابلة للخصم .
- أي استرداد أو تخفيضات مؤقتة ستؤدي بالضرورة إلى المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة والتي تنعكس في المستقبل ؛
- كل تغير في الضريبة المؤجلة بمبلغ دائم يعتبر إيراد ضريبي يؤثر مباشرة بالزيادة في النتيجة الصافية (ربح صافي)، وكل تغير في الضريبة المؤجلة بمبلغ مدين يعتبر عبء ضريبي يؤثر مباشرة بالنقصان في النتيجة (خسارة صافية) ؛
- تظهر الاختلافات بقوة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في جانب الأعباء عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية نظرا للقيود التي تضعها الإدارة الجبائية في قابلية خصم هذه الأعباء (على الأساس النقدي) ؛
- يكون تأثير الضرائب المؤجلة في القوائم المالية سليم إذا تطابقا التغير في الضرائب المؤجلة الوارد في حساب النتائج مع الفروقات المؤقتة (الاسترداد والتخفيضات) الواردة في جدول تحديد النتيجة الجبائية
- يؤدي تطابق المعالجة المحاسبية و الجبائية للفروقات المؤقتة الى معرفة الاثر الحقيقي للضرائب المؤجلة في القوائم المالية.

اختبار الفرضيات:

اعتمادًا على النتائج المتوصل إليها فيما سبق سيتم اختبار الفرضيات التي تم صياغتها في المقدمة كما يلي:

بالنسبة لاختبار صحة الفرضية الأولى " ينظر النظام المحاسبي المالي إلى الضرائب المؤجلة كأداة من الأدوات المساعدة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها "، فقد تم التوصل إلى إثبات صحة الفرضية حيث أن الضرائب المؤجلة بتطبيقها يعالج التفاوت الزمني بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، في تحديد العبئ الضريبي ، وهي بذلك تسمح بتحقيق مبدأ استقلالية الدورات الذي ينص على أن تنسب الأحداث والعمليات للسنة المالية المتعلقة بها وهاته فقط .

أما فيما يخص الفرضية الثانية " النظام المحاسبي المالي يوفر جميع التوضيحات المتعلقة بالضرائب المؤجلة " فقد تم إثبات صحة الفرضية، حيث أن النظام المحاسبي المالي أشار إلى الحالات التي تستوجب محاسبة الضرائب المؤجلة، وهو ما تم التطرق إليه في المبحث الثالث من الفصل النظري من خلال الاشعار رقم الصادر من المجلس الوطني للمحاسبة.

فيما يتعلق بالفرضية الثالثة " بما أن النظام المحاسبي المالي يعتمد على أساس محاسبة التعهد في محاسبة العمليات والأحداث الاقتصادية، والنظام الجبائي يعتمد على الأساس النقدي، فإن إظهار ضرائب مؤجلة يؤثر على النتيجة المحاسبية الصافية، " هي كذلك تم إثبات صحتها، حيث اعتماد النظام الجبائي الأساس النقدي في خصم الاعباء عند تحديد النتيجة الجبائية يكلف المؤسسة أعباء ضريبية إضافية، تؤثر بالنقصان على النتيجة المحاسبية الصافية، ولإلغاء هذا الأثر فإنه يتم تسجيل ايراد ضريبي وهذا ما تم التطرق إليه عند دراسة أثر الضرائب المؤجلة في حساب النتائج.

فيما يخص الفرضية الرابعة التي تنص على أنه " توجد علاقة بين الضرائب المؤجلة وتبيان حقيقة التدفقات النقدية عن المصروف الضريبي السنوي "، فإننا نؤكد صحتها، حيث أن اعتماد محاسبة الضرائب المؤجلة تسمح بالتعرف على المصروف الضريبي المتعلق بالسنة الحالية (د/695) والمصروف المتعلق بالسنوات المستقبلية (د/133 و د/134)، وهذا ما تم استنتاجه عندما تطرقنا إلى عرض الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة في القوائم المالية للمؤسسة المثلثة على التوالي في حساب النتائج والميزانية

فيما يخص الفرضية الخامسة التي تنص على أن " للمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة تأثير على جودة القوائم المالية " هي كذلك تم اثبات صحتها استنادا إلى نتائج المبحث الثالث التي خلصت أن المعالجة المحاسبية لها تأثير في زيادة جودة القوائم المالية وتحسين وضعية مركزها المالي.

وأخيراً فيما يخص الفرضية السادسة التي تنص على أن "مركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء يطبق الضرائب المؤجلة بما يتماشى وقواعد النظام المحاسبي المالي " فإننا نؤكد صحة الفرضية من خلال تفسير التغير في الضرائب المؤجلة الناتج عن المعالجة المحاسبية لجميع الفروقات المؤقتة التي تمت بشكل صحيح.

اقتراحات:

بعد التوصل إلى النتائج السابقة يمكن الإدلاء بالاقترح التالي:

- تكييف القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية من أجل الحد من التفاوت الزمني وبالتالي التخلص من الصعوبات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية في تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة.
- يجب على معدي القوائم المالية تقادي الوقوع في المشاكل المطروحة في قياس الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها، وذلك من خلال التمكن الجيد من الجوانب النظرية والعملية للمعيار المحاسبي الدولي " IAS12 ضرائب الدخل" بصفة خاصة وبمعايير المحاسبة الدولية ككل بصفة عامة.

أفاق البحث:

ولمواصلة البحث في موضوع الضرائب المؤجلة نقترح الموضوع التالي:

- دراسة معمقة للضرائب المؤجلة في محاسبة المجمعات.

صعوبات البحث:

تمثلت صعوبات إعداد البحث في:

- اقتصار المراجع المتعلقة بالضرائب المؤجلة على القوانين والمراسيم.
- غموض القوانين الجبائية وعدم إلمامها بموضوع الضرائب المؤجلة.

قائمة المراجع

المراجع:

1- المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب:

1. جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، EXPERT IFRS، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2019.
2. أحمد التيجاني بلعروسي، النظام المحاسبي المالي، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
3. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة عمان الطبعة الأولى 2006.
4. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، ط1، الكويت، 2010.
5. محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، البويرة، الجزائر، 2013.
6. حسين يوسف القاضي و سمير معذى الريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية - عرض البيانات المالية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
7. طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، القياس والتقييم المحاسبي، الجزء الخامس، ط1، جامعة عين الشمس 2004. المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.
8. جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفق للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
9. عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، ط 1، دار النشر جبطايل، الجزائر، 2009.

ثانياً: المجلات والدوريات:

10. حسين جميل البديري، أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والادارية، 2017.
11. عبد اللطيف طيبي، تقييم دور خصائص المعلومة المحاسبية في تفعيل جودة القوائم المالية -2020-. مجلة مجاميع المعرفة.
12. قدوري عمار، بن عواق العربي، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، مجلة علمية تصدر عن جامعة البليدة 02، المجلد 07، العدد 12، الجزائر، 2018.

13. رضوان موجاري، أليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، مجلة علمية تصدر عن جامعة أم البواقي، المجلد 07، العدد 02، الجزائر، 2020.
14. إيمان يخلف، طرشي محمد، عزوز علي، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، مجلة علمية تصدر عن جامعة أم البواقي، المجلد الرابع، العدد الثاني، الجزائر، 2017.
15. يخلف رنده ابتسام، تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، مجلة علمية تصدر عن جامعة المسيلة، المجلد 06، العدد 01، 2021، الجزائر.

ثالثا: مذكرات ورسائل والأطروحات:

16. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير للإبلاغ المالي وأثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007 - 2008.
17. محمد فيصل مايدة، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، دكتوراه في علوم التسيير، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010.
18. عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده" الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية "حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية" أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة جامعة دمشق كلية الإقتصاد قسم المحاسبة 2006.
19. عمر ترك، هزاع العجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي IAS 12 على القوائم المالية - (دراسة اختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار)، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، الأردن، 2013.
20. تامر سعيد عبد المنعم محمد، أسلوب مقترح للمحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية (دراسة ميدانية) لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة 2004.

21. بن عروج صبرينة، أهمية وانعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر -3، 2012/2011.

22. عبد النور قرين، محمد زيتون تركي، كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، في ظل النظام الاقتصادي الجزائري دراسة حالة المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية والبناء GCB، مذكرة ماستر في المحاسبة، جامعة أمحمد بوقرة- بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، الجزائر، 2021.

رابعاً: القوانين والمراسيم والقرارات:

23. المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ بتاريخ 26 ماي 2008، المتضمن "تطبيق أحكام القانون 11-07، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27.

24. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19، 25 مارس 2009، الجزائر.

25. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.

خامساً: محاضرات ومطبوعات:

26. بن ربيع حنيفة، عبد الحميد حسياني، بوعلام صالح، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولي IAS/IFRS، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص298.

27. عيسى سماعيل، جبابة ومحاسبة المؤسسة، تقنيات جبائية ومحاسبية، متيجة للطباعة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2021.

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

29. عوض الرحيلي، وفايز سلامة، دور نظام السوق المالية الجديد في تعزيز الشفافية والإفصاح المحاسبي في البيئة السعودية -2004.

2- المراجع باللغة الفرنسية:

30. - Bernard Raffournier, les Normes comptables internationales (IAS/IFRS), 2e édition, economica, Paris, France, 2005.
31. - KRISHNAN, G.V And LARGAY, J. A, "THE PREDICTIVE ABILITY OF DIRECT METHOD CASH.
32. FLOW INFORMATION", Journal Of Business And Accounting, vol 27, N 1, 2000.
33. - Jean François BOSQUET, NORME IAS/IFRS « QUE FAUT-IL FAIRE? COMMENT S'Y COMPRENDRE, Edition Organisation, 2ème Edition, 2005.
34. - Gabriel DONLEAVY, AN INTRODUCTION TO ACCOUNTING THEORY, Australia, 2016.
35. - Financial Accounting Standards Board.
36. -Belinda STEFFAN, ESSENTIEL MANAGEMENT ACCOUNTING, British Library Cataloging In Publication Data, LONDON, 2008.
37. - Obert ROBERT, PRATIQUE DES NORME IFRS, Dunod, Paris, FRANCE, 6ème Edition, 2017.

الملاحق

الملحق رقم 1: الميزانية أصول لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2022

EPE SPA CETIM
CITE IBN KHALDOUN BP 93 BOUMERDES
EXERCICE: DU 01/01/2022 AU 31/12/2022

ACTIF

	2022	2022	2022	2021
<i>ACTIF</i>	<i>Brut</i>	<i>Amort-Prov.</i>	<i>Net</i>	<i>Net</i>
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles	4 104 707,40	3 031 440,67	1 073 266,73	1 212 559,97
<u>Immobilisations corporelles</u>				
Terrains	3 378 613,08		3 378 613,08	3 378 613,08
Bâtiments	230 882 556,06	197 505 094,33	33 377 461,73	43 037 099,79
Autres immobilisations corporelles	638 277 812,76	469 987 144,86	168 290 667,90	129 275 279,84
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours	364 967 563,96	1 174 800,00	363 792 763,96	359 329 453,81
<u>Immobilisations financières</u>				
Titres mis en équivalence-entreprise associées				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	780 000,00		780 000,00	600 000,00
Impôts différés actif	52 443 976,85		52 443 976,85	46 264 808,68
TOTAL ACTIF NON COURANT	1 294 835 230,11	671 698 479,86	623 136 750,25	583 097 815,17
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours	22 695 748,48	1 590 621,25	21 105 127,23	14 634 165,55
<u>Créances et emplois assimilés</u>				
Clients	920 375 623,35	9 870 230,35	910 505 393,00	891 736 019,39
Autres débiteurs	12 465 118,41	0,00	12 465 118,41	10 943 888,69
Impôts at assimilés	31 482 960,05	14 387 055,53	17 095 904,52	12 880 351,19
Autres créances et emplois assimilés				
<u>Disponibilités et assimilés</u>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	395 128 862,78		395 128 862,78	350 174 077,39
TOTAL ACTIF COURANT	1 382 148 313,07	25 847 907,13	1 356 300 405,94	1 280 368 502,21
TOTAL GENERAL ACTIF	2 676 983 543,18	697 546 386,99	1 979 437 156,19	1 863 466 317,38

EPE SPA CETIM
CITE IBN KHALDOUN BP 93 BOUMERDES
EXERCICE: DU 01/01/2022 AU 31/12/2022

PASSIF

PASSIF	2022	2021
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	124 000 000,00	124 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées)	390 495 709,14	329 886 977,66
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net (Résultat part du groupe)	46 041 486,27	74 523 321,61
Autres capitaux propres-Report à nouveau		7 660 409,87
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL I	560 537 195,41	536 070 709,14
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	164 400 000,00	
Impôts (différés et provisionnés)	2 341,35	758,17
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance	168 135 252,98	145 610 646,47
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	332 537 594,33	145 611 404,64
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	144 440 026,31	119 757 493,47
Impôts	124 969 866,49	118 696 329,31
Autres dettes	816 952 473,65	943 330 380,82
Trésorerie Passif		
TOTAL PASSIFS COURANTS III	1 086 362 366,45	1 181 784 203,60
TOTAL GENERAL PASSIF	1 979 437 156,19	1 863 466 317,38

EPE SPA CETIM
CITE IBN KHALDOUN BP 93 BOUMERDES
EXERCICE: DU 01/01/2022 AU 31/12/2022

COMPTE DE RESULTATS

LIBELLE	2022	2021
Ventes et produits annexes	758 990 106,96	653 879 430,32
Variation stocks produits finis et en cours	-11 504 835,93	-31 624 066,03
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	747 485 271,03	622 255 364,29
Achats consommés	-136 350 159,72	-83 201 188,37
Services extérieurs et autres consommations	-87 252 389,70	-70 576 321,62
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-223 602 549,42	-153 777 509,99
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	523 882 721,61	468 477 854,30
Charges de personnel	-383 623 634,78	-309 705 471,28
Impôts, taxes et versements assimilés	-13 672 286,65	-12 162 017,33
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	126 586 800,18	146 610 365,69
Autres produits opérationnels	3 498 086,86	2 457 073,50
Autres charges opérationnelles	-6 590 185,46	-2 423 766,30
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-69 659 164,62	-55 668 261,61
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	970 935,26	616 114,30
V-RESULTAT OPERATIONNEL	54 806 472,22	91 591 525,58
Produits financiers	2 277 713,36	1 069 368,56
Charges financières	-57 240,29	-6 635,09
VI-RESULTAT FINANCIER	2 220 473,07	1 062 733,47
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)	57 026 945,29	92 654 259,05
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-7 163 044,00	-653 323,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	6 177 584,98	-7 477 614,44
Interessement des travailleurs	-10 000 000,00	-10 000 000,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	754 232 006,51	626 397 920,65
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-708 190 520,24	-551 874 599,04
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	46 041 486,27	74 523 321,61
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	46 041 486,27	74 523 321,61

الملحق رقم 4: جدول تدفقات الخزينة لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2022.

EPE SPA CETIM
CITE IBN KHALDOUN BP 93 BOUMERDES
EXERCICE: DU 01/01/2022 AU 31/12/2022

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE/ METHODE DIRECTE			
LIBELLE	NOTE	2022	2021
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		863 937 928,80	725 721 033,78
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-698 830 481,84	-721 716 572,97
Intérêts et autres frais financiers payés		-381 028,98	-263 590,72
Impôts sur les résultats payés		-653 323,00	-3 300 778,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		164 073 094,98	440 092,09
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		-119 919,02	851,13
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	4.5.1	163 953 175,96	440 943,22
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-66 677 401,03	-43 087 906,18
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			1 640 618,00
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-180 000,00	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	4.5.2	-66 857 401,03	-41 447 288,18
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées		-20 000 000,00	-20 000 000,00
Encaissements provenant d'emprunts		2 252 479,11	2 215 449,19
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-34 393 468,65	-64 266 284,06
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)	4.5.3	-52 140 989,54	-82 050 834,87
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	4.5.4	44 954 785,39	-123 057 179,83
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		350 174 077,39	473 231 257,22
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		395 128 862,78	350 174 077,39
Variation de la trésorerie de la période		44 954 785,39	-123 057 179,83
Rapprochement avec le résultat comptable		-1 086 700,88	-197 580 501,44

SPA CETIM

الملحق رقم 5 : جدول التغيرات في الأموال الخاصة لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2022

CITE IBN KHALDOUN BP 93 BOUMERDES
EXERCICE:DU 01/01/2022 AU 31/12/2022

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES					
LIBELLE	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2020	124 000 000,00	0,00	0,00	0,00	351 236 977,66
Changement méthode comptable 2021	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Correction d'erreurs significatives 2021	0,00	0,00	0,00	0,00	7 660 409,87
Réévaluation des immobilisations2021	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat 2021	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dividendes payés 2021	0,00	0,00	0,00	0,00	-20 000 000,00
Dividendes payés 2021	0,00	0,00	0,00	0,00	-1 350 000,00
Augmentation de capital 2021	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Résultat net de l'exercice2021	0,00	0,00	0,00	0,00	74 523 321,61
Solde au 31 décembre 2021	124 000 000,00	0,00	0,00	0,00	412 070 709,14
Changement méthode comptable2022	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Correction d'erreurs significatives 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Réévaluation des immobilisations 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dividendes payés 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	-20 000 000,00
Tantièmes payés 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	-1 575 000,00
Augmentation de capital 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Résultat net de l'exercice 2022	0,00	0,00	0,00	0,00	46 041 486,27
Solde au 31 décembre2022	124 000 000,00	0,00	0,00	0,00	436 537 195,41

الملحق رقم 06: جدول تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2022

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 8 3 5 0 7 2 2 3 8 4 8 7 0 0 6 0 7

Désignation de l'entreprise : Centre d'études et de services technologiques de l'industrie des matériaux de construction
Activité : Essais, analyses et études des services technologiques de l'industrie des matériaux de construction
Adresse : BP 93, Cité Ibn Khaldoun-Boumerdes 35000

9 / Tableau de détermination du résultat fiscal :		
I. Résultat net de l'exercice(Compte de résultat)	Bénéfice	46 041 486
	Perte	0
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		1 107 013
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		2 938 005
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		480 000
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	7 163 044
	Impôt différé (variation)	3 822 415
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		64 500
Autres réintégrations (*)		87 912 223
Total des réintégrations		103 487 199
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions part d'OPCVM cotées		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		54 407 358
Total des déductions		54 407 358
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2018		
Déficit de l'année 2019		
Déficit de l'année 2020		
Déficit de l'année 2021		
Total des déficits à déduire		0
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	95 121 328
	Déficit	0

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم 07 : الميزانية أصول لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2021

SPA CETIM
CITE IBN KHALDOUN BP 93 BOUMERDES
EXERCICE: DU 01/01/2021 AU 31/12/2021

ACTIF

	2021	2021	2021	2020
ACTIF	Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles	4 104 707,40	2 892 147,43	1 212 559,97	551 039,04
<u>Immobilisations corporelles</u>				
Terrains	3 378 613,08		3 378 613,08	3 378 613,08
Bâtiments	230 882 556,06	187 845 456,27	43 037 099,79	52 696 737,85
Autres immobilisations corporelles	573 485 239,94	444 209 960,10	129 275 279,84	120 335 365,76
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours	360 504 253,81	1 174 800,00	359 329 453,81	346 285 258,94
<u>Immobilisations financières</u>				
Titres mis en équivalence-entreprise associées				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	600 000,00		600 000,00	635 990,00
Impôts différés actif	46 264 808,68		46 264 808,68	37 675 699,61
TOTAL ACTIF NON COURANT	1 219 220 178,97	636 122 363,80	583 097 815,17	561 558 704,28
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours	16 228 405,83	1 594 240,28	14 634 165,55	12 113 077,12
<u>Créances et emplois assimilés</u>				
Clients	899 471 605,90	7 735 586,51	891 736 019,39	938 023 995,34
Autres débiteurs	10 943 888,69		10 943 888,69	10 274 375,20
Impôts at assimilés	27 267 406,72	14 387 055,53	12 880 351,19	7 352 051,73
Autres créances et emplois assimilés				
<u>Disponibilités et assimilés</u>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	350 174 077,39		350 174 077,39	473 231 257,22
TOTAL ACTIF COURANT	1 304 085 384,53	23 716 882,32	1 280 368 502,21	1 440 994 756,61
TOTAL GENERAL ACTIF	2 523 305 563,50	659 839 246,12	1 863 466 317,38	2 002 553 460,89

SPA CETIM
CITE IBN KHALDOUN BP 93 BOUMERDES
EXERCICE:DU 01/01/2021 AU 31/12/2021

PASSIF

PASSIF	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	124 000 000,00	124 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées)	329 886 977,66	258 378 721,25
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net (Résultat part du groupe)	74 523 321,61	94 344 153,95
Autres capitaux propres-Report à nouveau	7 660 409,87	-1 485 897,54
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL I	536 070 709,14	475 236 977,66
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)	758,17	
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance	145 610 646,47	157 217 252,41
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	145 611 404,64	157 217 252,41
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	119 757 493,47	87 393 477,76
Impôts	118 696 329,31	120 805 025,55
Autres dettes	943 330 380,82	1 161 900 727,51
Trésorerie Passif		
TOTAL PASSIFS COURANTS III	1 181 784 203,60	1 370 099 230,82
TOTAL GENERAL PASSIF	1 863 466 317,38	2 002 553 460,89

SPA CETIM
CITE IBN KHALDOUN BP 93 BOUMERDES
EXERCICE:DU 01/01/2021 AU 31/12/2021

COMPTE DE RESULTATS

	2021	2020
Ventes et produits annexes	653 879 430,32	756 469 593,00
Variation stocks produits finis et en cours	-31 624 066,03	34 191 344,63
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	622 255 364,29	790 660 937,63
Achats consommés	-83 201 188,37	-79 983 822,14
Services extérieurs et autres consommations	-70 576 321,62	-58 458 177,19
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-153 777 509,99	-138 441 999,33
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	468 477 854,30	652 218 938,30
Charges de personnel	-309 705 471,28	-474 274 345,39
Impôts, taxes et versements assimilés	-12 162 017,33	-16 839 495,28
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	146 610 365,69	161 105 097,63
Autres produits opérationnels	2 457 073,50	13 040 369,73
Autres charges opérationnelles	-2 423 766,30	-1 291 879,52
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-55 668 261,61	-62 501 404,59
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	616 114,30	1 838 325,31
V-RESULTAT OPERATIONNEL	91 591 525,58	112 190 508,56
Produits financiers	1 069 368,56	67 466,99
Charges financières	-6 635,09	-5 883 621,15
VI-RESULTAT FINANCIER	1 062 733,47	-5 816 154,16
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)	92 654 259,05	106 374 354,40
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-653 323,00	-3 300 778,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	-7 477 614,44	1 270 577,55
Interessement des travailleurs	-10 000 000,00	-10 000 000,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	626 397 920,65	805 607 099,66
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-551 874 599,04	-711 262 945,71
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	74 523 321,61	94 344 153,95
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	74 523 321,61	94 344 153,95

Tableau des Flux de Trésorerie (Méthode Directe)

LIBELLE	NOTE	2021	2020
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		725 721 033,78	843 004 150,32
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-721 716 572,97	-730 446 832,15
Intérêts et autres frais financiers payés		-263 590,72	-351 728,94
Impôts sur les résultats payés		-3 300 778,00	-13 196 010,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		440 092,09	99 009 579,23
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		851,13	2 093 294,86
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	4.5.1	440 943,22	101 102 874,09
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-43 087 906,18	-179 213 096,55
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		1 640 618,00	11 076 777,50
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers		0,00	30 475,56
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	4.5.2	-41 447 288,18	-168 105 843,49
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées		-20 000 000,00	-10 000 000,00
Encaissements provenant d'emprunts		2 215 449,19	243 369 012,36
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-64 266 284,06	-64 364 962,44
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)	4.5.3	-82 050 834,87	169 004 049,92
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	4.5.4	-123 057 179,83	102 001 080,52
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		473 231 257,22	371 230 176,70
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		350 174 077,39	473 231 257,22
Variation de la trésorerie de la période		-123 057 179,83	102 001 080,52
Rapprochement avec le résultat comptable		-197 580 501,44	7 656 926,57

SPA CETIM
CITE IBN KHALDOUN BP 93 BOUMERDES
EXERCICE:DU 01/01/20 AU 31/12/20

ACTIF

	2020	2020	2020	2019
ACTIF	Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles	3 357 407,40	2 806 368,36	551 039,04	67 323,20
<u>Immobilisations corporelles</u>				
Terrains	3 378 613,08		3 378 613,08	3 378 613,08
Bâtiments	230 882 556,06	178 185 818,21	52 696 737,85	62 356 375,91
Autres immobilisations corporelles	534 393 609,13	414 058 243,37	120 335 365,76	108 595 478,61
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours	347 460 058,94	1 174 800,00	346 285 258,94	243 653 076,99
<u>Immobilisations financières</u>				
Titres mis en équivalence-entreprise associées				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	635 990,00		635 990,00	635 990,00
Impôts différés actif	37 675 699,61		37 675 699,61	36 249 459,22
TOTAL ACTIF NON COURANT	1 157 783 934,22	596 225 229,94	561 558 704,28	454 936 317,01
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours	13 709 361,57	1 596 284,45	12 113 077,12	16 881 765,99
<u>Créances et emplois assimilés</u>				
Clients	943 701 052,44	5 677 057,10	938 023 995,34	921 926 352,01
Autres débiteurs	10 274 375,20		10 274 375,20	17 981 594,76
Impôts at assimilés	21 739 107,26	14 387 055,53	7 352 051,73	30 503 416,23
Autres créances et emplois assimilés				
<u>Disponibilités et assimilés</u>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	473 231 257,22		473 231 257,22	371 230 176,70
TOTAL ACTIF COURANT	1 462 655 153,69	21 660 397,08	1 440 994 756,61	1 358 523 305,69
TOTAL GENERAL ACTIF	2 620 439 087,91	617 885 627,02	2 002 553 460,89	1 813 459 622,70

SPA CETIM
CITE IBN KHALDOUN BP 93 BOUMERDES
EXERCICE: DU 01/01/20 AU 31/12/20

PASSIF

PASSIF	2020	2019
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	124 000 000,00	124 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées)	258 378 721,25	188 728 449,36
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net (Résultat part du groupe)	94 344 153,95	87 555 741,50
Autres capitaux propres-Report à nouveau	-1 485 897,54	-6 555 469,61
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL I	475 236 977,66	393 728 721,25
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		192 881,03
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance	157 217 252,41	154 470 623,33
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	157 217 252,41	154 663 504,36
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	87 393 477,76	115 801 112,95
Impôts	120 805 025,55	138 645 671,69
Autres dettes	1 161 900 727,51	1 010 620 612,45
Trésorerie Passif		
TOTAL PASSIFS COURANTS III	1 370 099 230,82	1 265 067 397,09
TOTAL GENERAL PASSIF	2 002 553 460,89	1 813 459 622,70

SPA CETIM
CITE IBN KHALDOUN BP 93 BOUMERDES
EXERCICE:DU 01/01/20 AU 31/12/20

COMPTE DE RESULTATS

	2020	2019
Ventes et produits annexes	756 469 593,00	853 984 547,38
Variation stocks produits finis et en cours	34 191 344,63	-1 839 430,78
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	790 660 937,63	852 145 116,60
Achats consommés	-79 983 822,14	-84 273 447,98
Services extérieurs et autres consommations	-58 458 177,19	-91 564 798,00
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-138 441 999,33	-175 838 245,98
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	652 218 938,30	676 306 870,62
Charges de personnel	-474 274 345,39	-496 142 211,78
Impôts, taxes et versements assimilés	-16 839 495,28	-16 164 735,36
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	161 105 097,63	163 999 923,48
Autres produits opérationnels	13 040 369,73	1 335 150,93
Autres charges opérationnelles	-1 291 879,52	-2 006 779,07
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-62 501 404,59	-60 934 267,70
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	1 838 325,31	3 773 101,50
V-RESULTAT OPERATIONNEL	112 190 508,56	106 167 129,14
Produits financiers	67 466,99	380 521,94
Charges financières	-5 883 621,15	-779 232,48
VI-RESULTAT FINANCIER	-5 816 154,16	-398 710,54
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)	106 374 354,40	105 768 418,60
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-3 300 778,00	-13 196 010,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	1 270 577,55	4 983 332,90
Interessement des travailleurs	-10 000 000,00	-10 000 000,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	805 607 099,66	857 633 890,97
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-711 262 945,71	-770 078 149,47
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	94 344 153,95	87 555 741,50
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	94 344 153,95	87 555 741,50

الملحق رقم 14 : جدول تدفقات الخزينة لمركز الدراسات والخدمات التكنولوجية لصناعة مواد البناء لسنة 2020.

SPA CETIM
CITE IBN KHALDOUN BP 93 BOUMERDES
EXERCICE: DU 01/01/20 AU 31/12/20

Tableau des Flux de Trésorerie (Méthode Directe)

LIBELLE	NOTE	2020	2019
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		843,004,150.32	956,298,461.93
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		- 730,446,832.15	- 747,538,077.32
Intérêts et autres frais financiers payés		-351,728.94	-1,088,279.34
Impôts sur les résultats payés		-13,196,010.00	-4,655,892.00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		99,009,579.23	203,016,213.27
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		2,093,294.86	-127,773.16
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	4.5.1	101,102,874.09	202,888,440.11
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		- 179,213,096.55	-89,477,891.74
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		11,076,777.50	0.00
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers		30,475.56	353,794.51
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	4.5.2	168,105,843.49	-89,124,097.23
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées		-10,000,000.00	-10,000,000.00
Encaissements provenant d'emprunts		243,369,012.36	87,462,336.43
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-64,364,962.44	-52,323,268.78
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)	4.5.3	169,004,049.92	25,139,067.65
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	4.5.4	102,001,080.52	138,903,410.53
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		371,230,176.70	232,326,766.17
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		473,231,257.22	371,230,176.70
Variation de la trésorerie de la période		102,001,080.52	138,903,410.53
Rapprochement avec le résultat comptable		7,656,926.57	51,347,669.03

الملحق رقم 15 : وثيقة الأمر بدفع الضريبة على أرباح الشركات محررة من المؤسسة الأم إلى المؤسسة الفرع محل الدراسة لسنة 2022



المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر
GROUPE INDUSTRIEL DES CEMENTS D'ALGERIE
"GROUPE GICA"

SPA au Capital de 25.358.000.000 DA - رقم السجل التجاري : 000216001756761 N° Article d'imposition : 000200189000256000
N° Identification Fiscale : 000216001756761 N° Article d'imposition : 000200189000256000
N° Registre de Commerce : 0000017567-00/00

Réf : **CE/DFGP/GICA/2023**

Date : **22 MARS 2023**

Monsieur Le Président Directeur
Général du CETIM

Objet : Répartition IBS de l'exercice 2022.

Monsieur,

Après examen et validation du résultat fiscal consolidé du groupe GICA pour l'exercice 2022, nous avons l'honneur de vous communiquer pour enregistrement dans vos livres comptables la quote-part de l'impôt sur le bénéfice des sociétés « IBS » revenant à votre société soit : **7 163 044 ,00 DA.**

Aussi, et pour nous permettre de procéder au paiement du montant de l'IBS consolidé, il vous est demandé d'effectuer, dès réception de la présente, le règlement du solde obtenu comme suite :

IBS 2022	7 163 044 ,00 DA
IRCDC 2022	,00 DA
Solde à régler	7 163 044 ,00 DA

Le paiement se fera par virement à notre compte central ouvert auprès de la BEA, agence le Ravin de la femme sauvage (095) Alger, sous le RIB N° 002 00095 095 22 00 174 11.

Nous attachons une attention particulière quant au respect du délai de virement dudit montant.

Veillez agréer, Monsieur, l'expression de nos salutations les meilleures.



MOHAMMEDI Nadir
Chef de Division Finances
et Gestion des Participations

SIEGE SOCIAL : Route de Dar El Beïssa - Médjah, (Vr. Blida) - Alger
GROUPE - SPA GICA Tél / Fax : (025) 45.61.98 - (025) 45.62.88 - Fax : (025) 45.63.28

Exercice clos le		1 janvier 2022	au	31 décembre 2022
Filiale : CETIM				
Détails autres déductions de l'exercice 2022 :				
Libelle		Montant		
Règlement honoraires CAC exercice 2022		750,000		
Règlement sur ICA EX2022		27,030,495		
Règlement et reprises s/prime de départ à la retraite exercice 2022		8,921,989		
reprise sur perte de change des exercices antérieur actualisation des dettes en euros		2,226,920		
Règlement et réajustement parties variables annuelles des cadres dirigeants ex 2022		4,619,696		
Règlement et rajustement TAP exercice 2022		8,789,324		
règlement taxe foncière , assainissement et taxe de pollution ex2021		1,656,263		
REGT AVANCEMENT		406,582		
ACTUALISATION DETTES ATILH		6,089		
TOTAL		54,407,358		